

LATVIJAS UNIVERSITĀTES
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTES
GRĀMATVEDĪBAS UN AUDITA KATEDRA

**REPREZENTĀCIJAS IZDEVUMI UN AR SAIMNIECISKO DARBĪBU
NESAISTĪTI IZDEVUMI, TO IETEKME UZ NODOKĻIEM
UZŅĒMUMU GRĀMATVEDĪBAS KĀRTOŠANĀ
LATVIJAS REPUBLIKĀ**

MAĢISTRA DARBS

Autors: **Sigita Kalniņa**

Stud.apl. sk06021

Darba vadītājs: asoc. prof. Dr. oec Inga Būmane

RĪGA 2012

ANOTĀCIJA

Uzņēmējdarbība ir pakļauta konkurences apstākļiem, tādēļ, lai tajā spētu pastāvēt, ir nepieciešams veidot uzņēmuma tēlu un atpazīstamību. Nereti uzņēmumi saskaras ar reklāmas, reprezentācijas un ar saimniecisko darbību nesaistītiem izdevumiem, kuru atzīšanā, uzskaitē un ietekmē uz nodokļiem var rasties virkne jautājumu un neskaidrību..

Maģistra darba mērķis ir izpētīt un novērtēt reprezentācijas un ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus, to ietekmi uz nodokļiem atbilstoši LR normatīvajiem aktiem.

Maģistra darba izstrādes gaitā, darba autore, izvērtēja saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu būtību uzņēmumu darbībā, veica padziļinātu normatīvo aktu izpēti saistībā ar reprezentācijas un ar saimniecisko darbību nesaistītiem izdevumiem un to uzskaites prasībām.

Maģistra darba izstrādāšanai par pamatu ņemti Latvijas, Lietuvas un Igaunijas Republiku normatīvos akti, kā arī speciālā literatūra.

Maģistra darbs sastāv no 83 lapas pusēm, 9 attēliem, 15 tabulām un 4 pielikumiem.

Atslēgas vārdi – UIN, IIN, PVN, reklāmas izdevumi, reprezentācijas izdevumi, ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi.

ANNOTATION

Entrepreneurship is subject to competitive conditions, therefore, to be able to survive, it is necessary to build company's image and identification. Frequently companies face with advertisement, representation and with commercial activity unrelated expenses, and in recognition, accounting and effect on taxes may occur series of questions and uncertainties.

The aim of the master's work is to explore and evaluate representation and with commercial activity unrelated expenses, their effect on taxes in correspondence with laws of Republic of Latvia.

During the development of the master's work, authoress of the work, evaluated essence of commercial activity's income and expenses in operation of companies, made deeper inspection of the laws in relation with representation and with commercial activity unrelated expenses and their accounting problems.

In the basis of developing master's work authoress has taken laws of Latvia, Lithuania and Estonia, as well as special literature.

In this master's work there are 83 pages, 9 images, 13 tables and 4 annexes.

Keywords – CIT, PIT, VAT, advertisement expenses, representation expenses, with commercial activity unrelated expenses

SATURS

ANOTĀCIJA	2
ANNOTATION.....	3
IEVADS.....	5
1. IEŅĒMUMU UN IZDEVUMU RAKSTUROJUMS UZŅĒMUMU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS NODROŠINĀŠANĀ	8
1.1 JĒDZIENA „SAIMNIECISKĀ DARBĪBĀ” RAKSTUROJUMS	8
1.2 SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS IEŅĒMUMU RAKSTUROJUMS	11
1.3 SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS IZDEVUMU RAKSTUROJUMS	14
2. REKLĀMAS UN REPREZENTĀCIJAS IZDEVUMU ATZĪŠANA GRĀMATVEDĪBA	19
2.1 REKLĀMAS UN REPREZENTĀCIJAS IZDEVUMU ATZĪŠANA UN TO UZSKAITE	19
2.2 REPREZENTĀCIJAS IZDEVUMU ATZĪŠANAS IZPĒTE PĀRĒJĀS BALTIJAS VALSTĪS.....	32
2.3 PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA „REVERSA” UZSKAITE DARĪJUMOS AR ES DALĪBVALSTĪM BALTIJAS VALSTĪS	40
3. PĀRĒJIE AR SAIMNIECISKO DARBĪBU NESAIŠTĪTI IZDEVUMI TO ATZĪŠANAS NOSACĪJUMI, ANALĪZE UN IZPĒTE	52
3.1 PERSONIFICĒJAMIE AR SAIMNIECISKO DARBĪBU NESAIŠTĪTIE IZDEVUMI.....	52
3.2 NEPERSONIFICĒJAMI AR SAIMNIECISKO DARBĪBU NESAIŠTĪTI IZDEVUMI	69
SECINĀJUMI	74
PRIEKŠLIKUMI	76
IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI.....	78
PIELIKUMI	81

IEVADS

Uzņēmējdarbība ir pakļauta konkurences apstākļiem, kas nemitīgi liek izvirzīt jaunus attīstības un izaugsmes mērķus, pilnveidot savu uzņēmējdarbību, radīt un saglabāt uzņēmuma tēlu un atpazīstamību gan vietējā, gan pasaules mēroga tirgū. Lai uzņēmumi savu tēlu varētu noturēt attiecīgā līmenī ir nepieciešami zināmi sava veida ieguldījumi, kuri visbiežāk ir saistīti ar dažādu reklāmas kampaņu, izklaides un sporta pasākumiem, kā arī dažādu semināru, konferenču rīkošanu, kuros nereti tiek pasniegtas reprezentējošas dāvanas to apmeklētājiem.

Pozitīva tēla radīšanai uzņēmējiem neapšaubāmi rodas izdevumi arī esošo un topošo sadarbības partneru piesaistīšanā vai attiecību saglabāšanā un šādi izdevumi visbiežāk ir klasificējami kā reprezentācijas vai kā ar saimniecisko darbību nesaistīti, jo pamatā tās ir dāvanas, biznesa pusdienas vai suvenīri, kas tiek pasniegti minētajiem sadarbības partneriem, lai uzturētu, atjaunotu vai veidotu sekmīgu savstarpējo sadarbību, kas nākotnē uzņēmumam varētu nest jaunus klientus, partnerus kā arī iespējamus investorus.

Daudzās publikācijas periodikas izdevumos, diskusijās interneta vietnēs, kā arī grāmatvežu rīkotajos semināros liek domāt, ka jautājums par izdevumiem, kuri nav tieši saistīti ar preču ražošanu, pārdošanu vai pakalpojumu sniegšanu izraisa daudz dažādu neskaidru jautājumu. Nepārzinot vai neizprotot likumā noteiktās normas iepriekš minētie izdevumi var radīt virkni jautājumus un neskaidrības saistība uz to atzīšanu un uzskaiti grāmatvedībā, kas tieši ietekmē nodokļa aprēķinus, tādiem nodokļiem kā iedzīvotāju ienākuma nodoklis (IIN), uzņēmuma ienākuma nodoklis (UIN) kā arī pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Tādēļ, darba autore, ir izvēlējusies šādu maģistra darba tēmu, lai izpētītu, kāda ir situācija saistībā uz reklāmas, reprezentācijas izdevumiem un to ietekmi uz nodokļiem Latvijas uzņēmējiem.

Maģistra darba **mērķis** ir izpētīt un novērtēt reprezentācijas un ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus, to ietekmi uz nodokļiem, uzņēmumu grāmatvedības kārtošana, atbilstoši Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem un izstrādāt priekšlikumus to uzskaites organizācijas pilnveidošanā.

Lai sasniegtu izvirzīto maģistra darba mērķi, tika noteikti sekojoši darba **uzdevumi**:

1. raksturot termina „saimnieciskā darbība” definējumu,
2. novērtēt reklāmas un reprezentācijas izdevumu ekonomisko būtību,
3. izpētīt reprezentācijas izdevumu atzīšanas kritērijus,
4. izpētīt un novērtēt reprezentācijas izdevumu ietekmi uz Latvijas uzņēmumu nodokļu apjomu un salīdzināt to ar pārējām Baltijas valstīm,
5. raksturot un novērtēt kādi izdevumi ir atzīstami kā ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi,
6. analizēt ar saimniecisko darbību nesaistītu izdevumu ietekmi uz nodokļiem un salīdzināt to ar pārējām Baltijas valstīm,
7. izdarīt secinājumus un izstrādāt priekšlikumus reprezentācijas un ar saimniecisko darbību nesaistītiem izdevumiem, to ietekmei uz nodokļiem, uzņēmumu grāmatvedības kārtošana un uzskaites organizācijas pilnveidošanā.

Maģistra darba izstrādē autore izmanto analīzes, izpētes un salīdzināšanas **metodes**, kā arī savu izvirzīto metodi, kas balstās uz praktisko darba pieredzi.

Darbs ir sadalīts trijās daļās: Pirmajā nodaļā „Ieņēmumu un izdevumu raksturojums uzņēmumu saimnieciskās darbības nodrošināšanā” darba autore izvērtē un analizē uzņēmējdarbības gaitā iespējamo ieņēmumu un izdevumu būtību, to atbilstību uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanā, lai izprastu uzņēmējdarbībā ieņēmumu un izmaksu veidošanos saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Otrajā nodaļā „Reklāmas un reprezentācijas izdevumu atzīšana un izpēte” autore izpēta un izvērtē Latvijas Republikas normatīvajos aktos izstrādātos noteikumus saistībā uz reklāmas un reprezentācijas izdevumiem, to uzskaiti, kā arī izvērtē Lietuvas un Igaunijas reprezentācijas izdevumu uzskati un veic salīdzināšanu Baltijas valstu starpā, lai novērtētu šo izdevumu tiešu ietekmi uz nodokļiem Baltijas valstu uzņēmumiem. Trešajā nodaļā „Pārējie ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi” autore izpēta informāciju par iespējamajiem izdevumiem, kādi var rasties uzņēmējdarbības gaitā, ko pēc Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem atzīst kā ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus un novērtētu to ietekmi uz uzņēmumu kopējām izmaksām.

Maģistra darba veiktajā pētījumā Latvijas Republikas uzskaites sistēmā salīdzinājumā ar pārējām Baltijas valstīm, netika veikta visās darbā raksturotajās situācijās, kuras tika analizētas no Latvijas nodokļu sistēmas un uzskaites prasībām. Salīdzinājums ar Lietuvu un Igauniju netika veikts izpētot ieņēmumu un izmaksu būtību, reklāmas izdevumu novērtējumu, ar saimniecisko

darbību nesaistītu nepersonificējamu izdevumu nodokļu aprēķinos un darījumu uzskaitē, kā arī izdevumiem par ziedojumiem. Darba autore saskārās ar šādu ierobežojumu, tāpēc, ka informācija saistībā ar iepriekš uzskaitītajām tēmām bija ierobežota un atsevišķi aprēķini – par ziedojumiem, ar saimniecisko darbību nesaistītu nepersonificējamu izdevumiem pamatā bija līdzvērtīgi Latvijas Republikas aprēķiniem, tādēļ darba autore šos posteņus detalizētāk maģistra darbā neapskatīja.

Maģistra darba izstrādē autore izmantoja Latvijas, Lietuvas un Igaunijas Republiku normatīvos aktus, Starptautiskos grāmatvedības standartus, speciālo literatūru, interneta resursus, un citu literatūru, kuru autors atzīmējis izmantotās literatūras sarakstā.

1. IEŅĒMUMU UN IZDEVUMU RAKSTUROJUMS UZŅĒMUMU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS NODROŠINĀŠANĀ

1.1 Jēdziena „saimnieciskā darbībā” raksturojums

Lai apmierinātu savas neskaitāmās daudzveidīgās vajadzības un intereses, cilvēkam vai nu pašam jārada sev nepieciešamās lietas un pakalpojumi (kas praktiski nav iespējami), vai tās jāiegādājas nopērkot, mainot, nomājot. Citiem vārdiem sakot – jāiesaistās ekonomiskās aktivitātēs.

Uzņēmējdarbība ir individuālā darba augstākā attīstības pakāpe gan darba apjoma, gan tehnoloģisko risinājumu, gan ekonomisko sakaru un attiecību ziņā.¹

Uzņēmējdarbība kā saimnieciskā metode. Šai aspektā uzņēmējdarbībai raksturīgas trīs pazīmes;

Pirmā. Obligāts galvenais uzņēmējdarbības nosacījums un saimniekošanas subjektu patstāvība un neatkarība, noteiktu brīvību un tiesību pastāvēšana. Tas ļauj uzņēmējam brīvi izvēlēties uzņēmējdarbības veidu, izstrādāt ražošanas programmu, izvēlēties finansēšanas avotu, meklēt ražošanas iegādes un produkta realizācijas iespējas, noteikt cenas, izlietot peļņu.

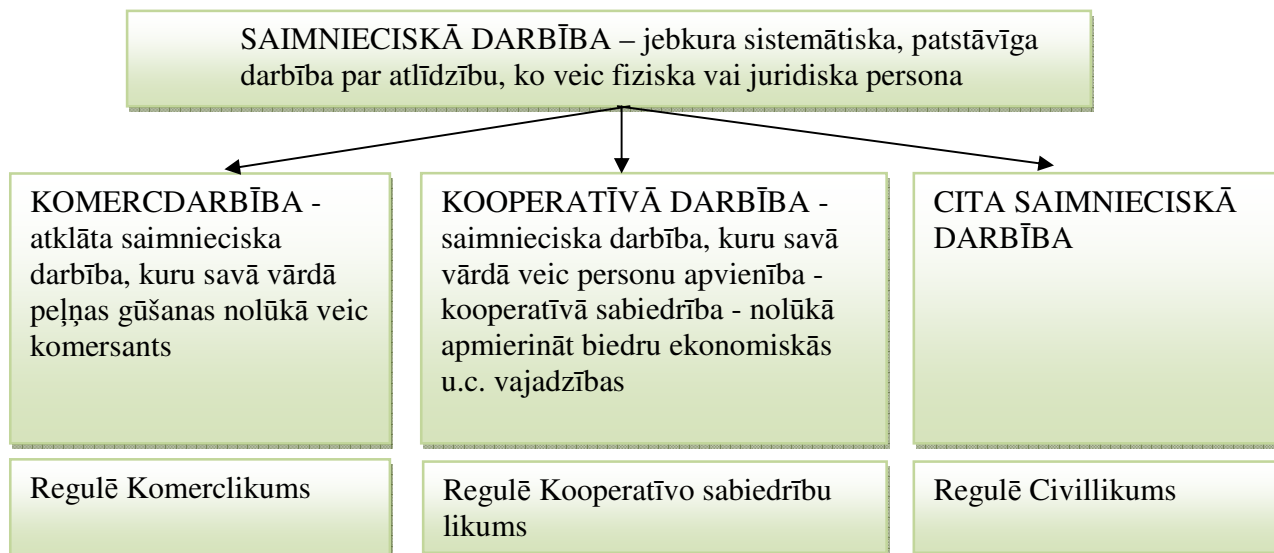
Otrā. Atbildība par pieņemto lēmumu, par no tā izrietošajām sekām un gatavība uzņemties riskus. Darbību, kas nav saistīta ar risku un atbildību par pieņemtajiem lēmumiem un iespējamām sekām, nemaz nevar saukt par uzņēmējdarbību.

Trešā. Orientācija uz panākumiem komercdarbībā, saražotā veiksmīgu noietu, peļņas ieguvī. Peļņa uzņēmējam praktiski ir vienīgais avots, kur ņemt līdzekļus sava uzņēmuma paplašināšanai un modernizēšanai, savas un ģimenes labklājības nodrošināšana, algotā personāla materiālā un sociālā stāvokļa uzlabošanai. Tāpēc peļņa ir motīvs, kas mudina patstāvīgi pilnveidot saimnieciskās metodes. Bet, sasniedzot noteiktu labklājības līmeni un sabiedrisko stāvokli, orientācija uz peļņas palielināšanu vairs nav absolūts pašmērķis. Uzņēmēji piedalās sabiedrībai svarīgu sociālo problēmu risināšanā, ziedo savus līdzekļus kultūras, sporta, izglītības, veselības un vides aizsardzības pasākumiem.²

¹ Vedļa A., „Uzņēmējdarbības kurss”, Rīga, Ekonomikas Augstskola 2000., 11 lpp

² Vedļa A. „Uzņēmējdarbības kurss” Rīga, Rīgas Ekonomikas Augstskola 2000., 24-25 lpp

Saimnieciska darbība ir visplašākais jēdziens, jo tā ietver gan uzņēmējdarbību, gan komercdarbību. Sakarības starp iepriekš minētajiem jēdzieniem atspoguļojas saimnieciskās darbības sistēmas shēmā.



1.1. att., Saimnieciskās darbības sistēma sadalījuma shēma ³

Jēdziena „saimnieciskā darbība” raksturojums un skaidrojumi ir atrodami LR spēkā esošos likumos, kā arī dažādā profesionālajā u.c. literatūrā.

Saimnieciskā darbība – jebkura darbība par atlīdzību, lai gūtu kādu labumu, ienākumus. Jebkura saimnieciskā darbība ir apliekama ar nodokļiem.⁴ Šādu definējumu sniedz maģistra darbā izmantotā Baltutis U. „Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā grāmata”.

Leibusas I. grāmatā „Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi” sniedz sekojošu skaidrojumu, ka - saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība, nekustamā īpašuma apsaimniekošanas, darbība personas piemājas saimniecībā, kā arī profesionālu pakalpojumu sniegšana, ja ar tiem, kam tiek sniegti pakalpojumi, nav darba attiecību. Par saimniecisko darbību netiek uzskatīta, darbu izpilde saskaņā ar darba līgumu, kurš noslēgts ar darba devēju. Turpretī, ja darbs tiek veikts saskaņā ar uzņēmuma līgumu, tad tā ir saimnieciskā darbība. Atbilstoši Civillikumam ar darba līgumu viena puse uzņemas strādāt otrai par atlīdzību, savukārt ar uzņēmuma līgumu viena puse par noteiktu atlīdzību ar saviem darba rīkiem un

³ <http://www.macies.celotajs.lv/publ/learn/howtostart-lv/html/ch01s02.html>

⁴ Baltutis U. „Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā grāmata” Rīga, Avots, 2003, 220 lpp

ierīcēm uzņemas veikt otrai kādu pasūtījumu, izgatavot kādu lietu vai rīkot kādu pasākumu. Uzņēmuma līguma saistību mērķis ir noteikts rezultāts, nevis darbs vispār.⁵

Jēdziena „Saimnieciskā darbība” definīciju un savu skaidrojumu var atrast arī likumu interpretācijās. Likums par Uzņēmuma ienākuma nodokli un saimniecisko darbību skaidro sekojoši: Saimnieciskā darbība – darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību, pakalpojumu sniegšanu un cita veida darbību par atlīdzību.⁶

Likums par Pievienotās vērtības nodokli nosaka, ka saimnieciskā darbība – jebkura sistemātiska darbība par atlīdzību, kas nav darba devēja izmaksāta darba samaksa vai cita atlīdzība darba ņēmējam, no kuras aprēķināmas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis.⁷

Eiropas Parlamenta Sestā direktīva ”Par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāzes”, 4. panta 2. punkts nosaka, ka saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisko darbību.⁸

Salīdzinot iepriekš minētos definējumus, skaidrojumus, par to, kas ir saimnieciskā darbība, autore konstatē, ka gan literatūras avoti, gan Uzņēmuma ienākuma nodokļa, Pievienotās vērtības nodokļa likumi, kā arī Eiropas Parlamenta Sestā direktīva pamatā saimniecisko darbību definē kā darbību cita labā par kuru tiek saņemta atlīdzība. Skaidrojumu būtība visos apskatītajos avotos ir līdzvērtīga, uzsverot vai izceļot, konkrētākas aprakstošas darbības, ar kurām tiek apzīmēta un izskaidrota saimnieciskās darbības veikšana.

Izanalizējot šos piedāvātos saimnieciskās darbības raksturojumus, autore piedāvā, pēc iepriekš izpētītās informācijas, kodolīgu savu saimnieciskās darbības raksturojumu, proti, ka saimnieciskā darbība ir darbība par atlīdzību, lai gūtu kādu labumu, ienākumus, tā var ietvert preču ražošanu, pakalpojumu sniegšanu un jebkuru cita veida darbību par atlīdzību, ja ar tiem, kam sniegti pakalpojumi nav darba attiecību.

⁵ Leibus I. „Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi”, Rīga, Lietišķās informācijas dienests, 2006., 15 lpp

⁶ LR likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34094>

⁷ LR likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34443>

⁸ Eiropas kopienas oficiālais vēstnesis, Padomes sestā direktīva (77/388/EEK), pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:LV:PDF>

1.2 Saimnieciskās darbības ieņēmumu raksturojums

Termins **ienākumi** (angļu val. - income) pēc Latvijas Zinātņu akadēmijas akadēmiskās terminu datubāzes sniedz sekojošu definīciju: Naudas līdzekļi, kurus kādā laika periodā saņem algotā darbā nodarbinātie par savu darbu, bet īpašnieki — no saviem īpašumiem. Ekonomikā kopumā ienākumi rodas no visiem ražošanas faktoriem: par darbu — kā alga, par zemi — kā nomas ienākums, no kapitāla — kā procenti (procentu ienākumi) un peļņa.

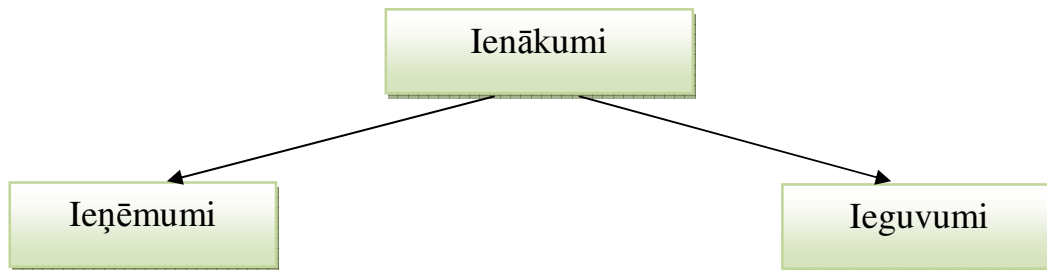
Pēc Veidļa A. grāmatas „Uzņēmējdarbības kurss” ienākumi tiek skaidroti sekojoši: aktīvu pieplūdes, papildinājuma vai saistību samazinājuma veidā radies ekonomiskā izdevīguma pieaugums pārskata periodā, kā rezultātā palielinājies pašu kapitāls, izņemot pieaugumu, ko radījuši dalībnieku ieguldījumi.

Ir zināmi vairāki finanšu līdzekļu iegūšanas veidi, kurus var klasificēt kā ienākumus:

1. Pastāvīgi un garantēti ienākumi no īpašuma iznomāšanas un procenti no depozīta noguldījumiem.
2. Algots darbs, kad cilvēks pārdod savu darbu, savas fiziskās un garīgās spējas, zināšanas, prasmis uzņēmējam vai valsts (pašvaldību) iestādei, lai iegūtu nepieciešamos finanšu līdzekļus savu vajadzību un interešu apmierināšanai.
3. Individuālais darbs ir uz pašiniciatīvas un personīgās atbildības pamata izraudzīta individuālā nodarbošanās paša vajadzību apmierināšanai, kā arī ienākumu gūšanai, ražojot un realizējot produkcijas pārpalikumus, izgatavojot sadzīves priekšmetus vai sniedzot pakalpojumus.
4. Ienākumi no pensijas, stipendijas, pabalsta.
5. Ienākumi no iesaistīšanās ekonomiskās noziedzības darbībās – reketa, zādzībās, krāpšanā, naudas atmazgāšanā, u.c. likumā neatļautās, sodāmās aktivitātēs.⁹

Izvērtējot termina skaidrojumu, autore secina, ka ienākumi ir jebkāda veida aktīvu pieplūdums, kas sniedz ekonomisko labumu. Jēdziens „ienākumi” attiecas gan uz ieņēmumiem, gan uz ieguvumiem.

⁹ Veidļa A., „Uzņēmējdarbības kurss”, Rīga, Ekonomikas augstskola 2000., 11 lpp



1.2.att. Ienākumu detalizēts sadalījums

Terminu **ieņēmumi** (angļu val. - revenue) pēc Latvijas Zinātņu akadēmijas akadēmiskās terminu datubāzes sniedz sekojošu definīciju: Naudas summa, ko uzņēmums kādā laika periodā saņēmis par preču un pakalpojumu pārdošanu, darbojoties meitas uzņēmumos un saistītajos uzņēmumos, kā arī no citiem avotiem, piemēram, vērtspapīriem, aizdevumiem. Ieņēmumu kopējo lielumu sauc arī par bruto ieņēmumu. Piemēram, viesnīcas ieņēmumus var veidot izmitināšanas, ēdināšanas, tālruņa, klientu veļas mazgāšanas, konferenču centra u. c. pakalpojumu pārdošanas ieņēmumi.

Baltutis U. „Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca” sniedz sekojošu skaidrojumu, kas ir uzņēmuma ieņēmumi, proti, ieņēmumi ir preču vai sniegto pakalpojumu vērtība, kurus uzņēmums pārdevis pārskata perioda laikā; kā pārskata perioda ieņēmumi ir arī tādi parādi par pārdoto, kuru samaksa nākotnē ir garantēta.¹⁰

Veicot grāmatvedības uzskaiti Latvijas Republikā ir ieteicams vadīties gan pēc Latvijas grāmatvedības standartiem (turpmāk tekstā LGS), kuri līdz 2011. gada 21. jūlijam bija obligāti piemērojami, tagad tiem ir ieteicams labās prakses piemērs, gan pēc Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem (turpmāk tekstā SGS). Gan LGS Nr. 6 “Ieņēmumi” un SGS Nr. 18 “Ieņēmumi” ir standarts, kur precīzāk tiek skaidrots un aprakstīts postenis „Ieņēmumi”.

LGS Nr. 6 “Ieņēmumi” un SGS Nr. 18 “Ieņēmumi” pēc savas būtības un satura ar īpašām atšķirībām neizceļas, vietām šie standarti ir vārds vārdā vienādi, citās atšķiras tikai nelielu niansi. Šī lielā līdzība ir skaidrojama ar to, ka LGS Nr. 6 veidošanā par pamatu ir ticis izmantots SGS Nr. 18.

Lai izprastu tuvāk šī standarta kopīgo un atšķirīgo autore piedāvā nelielu salīdzinājumu, kas saskan ar izvēlēto maģistra darba tematu.

¹⁰ Baltutis U. „Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā grāmata”, Rīga, Avots, 2003., 82 lpp

LGS Nr. 6 un SGS Nr.18 savstarpējs salīdzinājums

	LGS Nr. 6	SGS Nr. 18
1. Ieņēmumu definīcija	Ieņēmumi - bruto saimnieciskie labumi, kurus uzņēmums guvis pārskata periodā parastās darbības gaitā un kuru dēļ palielinājies uzņēmuma pašu kapitāls, izņemot pieaugumu, ko radījuši akcionāru vai dalībnieku ieguldījumi	Ieņēmumi ir saimniecisko labumu bruto ieplūde uzņēmumā perioda laikā, kuri rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā, kā rezultātā palielinās pašu kapitāls, bet tas nenotiek saistībā ar pašu kapitāla dalībnieku ieguldījumiem
2. Ieņēmumu novērtēšana	Ieņēmumu summu no darījuma nosaka uzņēmuma un aktīva pircēja vai lietotāja savstarpēji noslēgtā līgumā. Ieņēmumus novērtē saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā, ņemot vērā atlaides.	Ieņēmumu summu no darījuma parasti nosaka līgums starp uzņēmumu un aktīva pircēju vai lietotāju. To novērtē saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā, ņemot vērā uzņēmuma pieļautās tirdzniecības atlaides un atlaides par apjomu.
3. Informācijas atklāšana	<p>Papildus likumā "Par uzņēmumu gada pārskatiem" un citos Latvijas grāmatvedības standartos pieprasītajai informācijai uzņēmums sniedz arī šādu informāciju (attiecīgi peļņas vai zaudējumu aprēķinā vai pielikumā):</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ kāda informācija izmantota, lai novērtētu pakalpojumu sniegšanas darījumu izpildes pakāpi (pakalpojumu izpildes apjomu procentos) bilances datumā; ✓ katras nozīmīgās ieņēmumu kategorijas summu, kas atzīta pārskata periodā, tajā skaitā ieņēmumus no: <ol style="list-style-type: none"> 1. preču pārdošanas; 2. pakalpojumu sniegšanas; 3. procentiem; 4. autoratlīdzībām; 5. dividendēm¹¹ 	<p>Uzņēmumam jāatklāj šāda informācija:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ grāmatvedības politikas, kas lietotas ieņēmumu atzīšanai, tajā skaitā metodes, kas lietotas, lai noteiktu, kādā izpildes stadijā ir darījums, kura ietvaros paredzēts sniegt pakalpojumus; ✓ katras nozīmīgās ieņēmumu kategorijas summa, kura atzīta perioda laikā, ieskaitot ieņēmumus no: <ol style="list-style-type: none"> 1. preču pārdošanas; 2. pakalpojumu sniegšanas; 3. procentiem; 4. autoratlīdzībām; 5. dividendēm un <ul style="list-style-type: none"> ▪ preču vai pakalpojumu maiņas ieņēmumu summa, kas iekļauta katrā nozīmīgajā ieņēmumu kategorijā.¹²

¹¹ LGS Nr. 6 „Ieņēmumi”, pieejams:

http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/gramatvedibas_un_revizijas_politika/gramatvedibas_politika/latvijas_gramatvedibas_standarti/

¹² SGS Nr. 18 „Ieņēmumi”, pieejams: <http://estudijas.lu.lv/course/view.php?id=367>

Izvērtējot LGS Nr. 6 un SGS Nr. 18, autorei vieglāk izprotamāks un detalizētāku informāciju sniedošs likās LGS, jo tajā tiek lietota saprotamāka leksika un nav izmantoti daudz svešvārdu, kā arī šī standarta doma un nostādnes ir vieglāk uztveramas, bet pamatnostādnes abos standartos ir ļoti līdzvērtīgas un sniedz skaidru priekšstatu par ieņēmumu būtību uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanā.

Terminu **ieguvumi** (angļu val. - gain, acquisition) pēc Latvijas Zinātņu akadēmijas akadēmiskās terminu datubāzes sniedz sekojošu definīciju: Process, kurā viens uzņēmums pārņem otra uzņēmuma kontroli, iegūstot visu vai vairāk nekā pusi no uzņēmuma pašu kapitāla daļām. Noteiktas mantas pārņemšana īpašumā. Jauna lieta, kas tiek pievienota esošajiem resursiem vai krājumiem.

Ieguvumi ir cita veida ienākumi, kas arī atbilst ienākumu definīcijai un rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā vai arī citādi. Tie atspoguļo ekonomiskā izdevīguma pieaugumu, tāpēc pēc rakursa neatšķiras no ieņēmumiem kā, piemēram, nerealizētie ieguvumi, pārvērtējot pārdodamos vērtspapīrus vai palielinot ilgtermiņa aktīvu uzskaites vērtību. Ieguvumus peļņas vai zaudējumu aprēķinā parasti uzrāda atsevišķi.¹³

Ieguvumu nav tieši saistīti ar saimnieciskās darbības pamat ienākumiem. Tie ir papildus līdzekļi, kas nes uzņēmumam ekonomisko labumu.

1.3 Saimnieciskās darbības izdevumu raksturojums

Termins **izdevumi** (angļu val. - expenses) pēc Latvijas Zinātņu akadēmijas akadēmiskās terminu datubāzes sniedz sekojošu definīciju: Naudas līdzekļi, ko uzņēmums izlieto nodokļu samaksai, sociālajiem mērķiem, labdarībai u.tml.

Baltutis U. „Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca” sniedz sekojošu skaidrojumu, kas ir uzņēmuma izdevumi, proti, izdevumi – naudas līdzekļu patēriņš vai saistību palielināšanās par nenomaksātām, bet saņemtām vērtībām vai pakalpojumiem.¹⁴

Savukārt Ludboržs A. izdotajā grāmatā „Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā”, skaidro, ka izdevumi ir aktīvu aizplūdes vai saistību pieauguma veidā radies ekonomiskā izdevīguma kritums pārskata periodā, kā rezultātā samazinās pašu kapitāls, izņemot tā sadali starp īpašniekiem.

¹³ Ludboržs A. „Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā”, Rīga, Lietišķas informācijas dienests, 2003., 204 lpp

¹⁴ Baltutis U. „Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā grāmata”, Rīga, Avots, 2003., 89 lpp

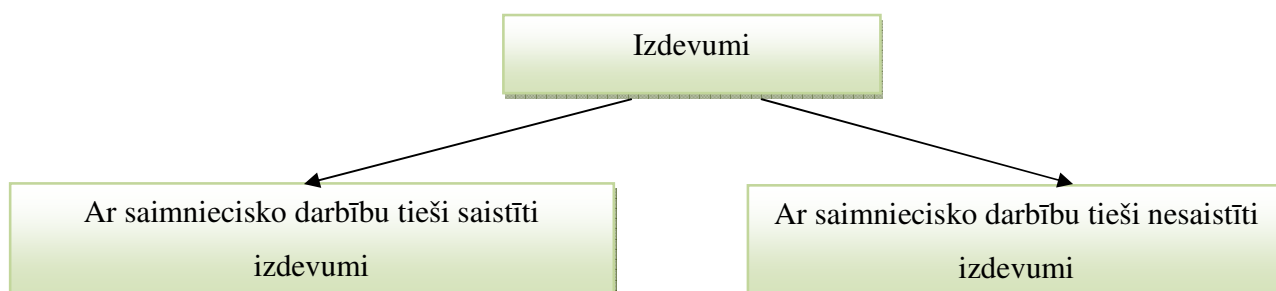
Jēdziena „izdevumi” definīcija aptver gan zaudējumus, gan izdevumus, kas rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā: produkcijas ražošanas izmaksas, algas, nolietojums u.c.¹⁵

Tātad jebkādas saistības, kuras rodas sabiedrībai, kuru rezultātā notiek aktīvu aizplūde tiek dēvētas par izdevumiem.

Viena no svarīgākajām jebkuras uzņēmējdarbības motivācijām ir peļņa, kuru vispārējos vilcienos aprēķināma kā matemātiska starpība starp ieņēmumiem un izdevumiem. Ieņēmumus uzņēmējs daudzkārt ietekmēt nav spējīgs, tāpēc lielākā vērtība tiek pievērsta līdzekļu samazinājumam, kuru atkarībā no tās rakstura definē par izdevumiem un izmaksām. Kā autore iepriekš secināja, pēc izpētītajām definīcijām par terminu „izdevumi”, ar izdevumiem apzīmē visu līdzekļu samazinājumu – kā maksājuma, tā izlietojuma veidā visā uzņēmuma darbībā, neatkarīgi no tā, vai tie izlietoti pamatdarbībai vai blakus nozarēm, kurām ar pamatdarbību nav tieša sakara.

Izmaksas sevī ietver nelabvēlīgu resursu kustību, samazinot sabiedrības peļņu.

Firmas darbības rezultātā radušos izdevumus, vadoties no to lomas šajā procesā, var iedalīt divās grupās.



1.3. att. Saimnieciskās darbības izdevumu sadalījums

Termins **izmaksas** (angļu val. - costs; expenses) pēc Latvijas Zinātņu akadēmijas akadēmiskās terminu datubāzes sniedz sekojošu definīciju: Izdevumi par kādu darbību vai produkciju naudas izteiksmē.

Literatūras avotos bieži vien gan izdevumi, gan izmaksas ir klasificējami zem viena vārda, un nereti apzīmē vienu un to pašu darbību, pamatā tā arī ir, tomēr izdevumi vairāk apzīmē līdzekļu

¹⁵ Ludboržs A. „Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā”, Rīga, Lietišķas informācijas dienests, 2003., 204 lpp

samazinājumu kā maksājumu, tā izlietojumu veidā, bet izmaksas tieši apzīmē naudas līdzekļu aizplūdi no uzņēmuma.

Izmaksas, kurus klasificē kā ar saimniecisko darbību tieši saistītus izmaksas, iekļauj uzņēmuma peļņas vai zaudējumu aprēķinā un to visprecīzāk un detalizētāk skaidro LR likums Gada pārskatu likums. Pēc LR likuma Gada pārskata likuma Peļņas vai zaudējumu aprēķinu uzņēmums veic atbilstoši izstrādātājam un apstiprinātajam uzņēmuma grāmatvedības politikai un tas var būt aprēķins pēc Peļņas un zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc perioda izmaksu metodes), Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc apgrozījuma izmaksu metodes) un Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma kontu formā (klasificēta pēc perioda izmaksu metodes). Autore darbā apskatīs vienu no peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu metodēm, lai izpētītu, kādas izmaksas tiek klasificētas zem viena vai cita izmaksu posteņa.

1.2. tabula

**Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā
(klasificēta pēc apgrozījuma izmaksu metodes)**

	Izmaksu postenis	Skaidrojums
2.	Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas.	Gada pārskatu likuma 12. un 14. panta posteņi "Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas" parāda neto apgrozījuma gūšanai izlietotās produkcijas, preču vai pakalpojumu izmaksas ražošanas vai iegādes pašizmaksā.
4.	Pārdošanas izmaksas	Gada pārskatu likuma 12. un 14. panta posteņos "Pārdošanas izmaksas" un "Administrācijas izmaksas" iekļauj ar tām saistītās personāla izmaksas, materiālu izmaksas, pamatlīdzekļu nolietojuma un nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstījumu summas un citas ar tām saistītās izmaksas.
5.	Administrācijas izmaksas	Gada pārskatu likuma 12. un 14. panta posteņos "Pārdošanas izmaksas" un "Administrācijas izmaksas" iekļauj ar tām saistītās personāla izmaksas, materiālu izmaksas, pamatlīdzekļu nolietojuma un nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstījumu summas un citas ar tām saistītās izmaksas.

6.	Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas	Postenī "Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas" iekļauj attiecīgi sabiedrības saimnieciskās darbības ieņēmumus vai izmaksas, kas nav parādītas citos peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos un kas ir radušās saimnieciskās darbības rezultātā vai ir ar to saistītas, vai izriet tieši no tās.
11.	Ilgtermiņa finanšu ieguldījumu un īstermiņa vērtspapīru vērtības norakstīšana	Ilgtermiņa finanšu ieguldījumu un nolietojuma norakstījumu summas.
12.	Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas	Maksājumi par aizņēmuma u.c. procentu maksājumi.
15.	Ārkārtas izmaksas	Izdevumi, kas rodas tādu notikumu vai darījumu rezultātā, kuri nepārprotami atšķiras no sabiedrībai parastajām darbībām un kuru bieža vai periodiska atkārtošana nav gaidāma, ir jāparāda postenī "Ārkārtas izmaksas".
17.	Uzņēmumu ienākuma nodoklis par pārskata gadu	Maksājamais uzņēmuma nodoklis, kurš aprēķināts uzņēmuma pārskata periodā atbilstoši Uzņēmuma ienākuma nodokļa likumam.
18.	Pārējie nodokļi	Citi nodokļi, piemēram, nekustāmā īpašuma nodoklis, atliktais nodoklis. ¹⁶

Saskaņā ar Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma kontu formā (klasificēta pēc apgrozījuma izmaksu metodes) izdevumus klasificē pēc to būtības – ražošanas, pārdošanas vai administratīvās darbības un pēc šī principa klasificējot izmaksas zem vienas no izmaksu grupām veidojas peļņas vai zaudējums par pārskata gadu.

Turpretī pēc Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc perioda izmaksu metodes) peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrāda pēc to būtības (piemēram, materiālu izmaksas, personāla izmaksas) un nepārdala atbilstoši dažādām funkcijām uzņēmumā, tādēļ šajā peļņas vai zaudējumu aprēķinā izmaksu posteņi var būt daudz detalizētāk sadalīti un atainoti uzņēmuma gada pārskatā.

Bet attiecīgi Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma kontu formā (klasificēta pēc perioda izmaksu metodes) Peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrāda pēc to būtības (piemēram, materiālu

¹⁶ LR likums „Gada pārskatu likums”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=66461&from=off#p12>

izmaksas, personāla izmaksas) un nepārdala atbilstoši dažādām funkcijām uzņēmumā un šis aprēķins atšķiras no abiem iepriekš minētajiem ar to, ka tas veidojas pēc uzņēmuma kontu plāna secības, proti, ieņēmumi un izdevumi tiek iekļauti secīgi kā tie ir kontu plānā, piemēram, praksē visbiežāk ieņēmumu posteņi tiek grupēti kontos, kuru numerācija sākas ar 6xxx un izmaksu posteņi attiecīgi ar 7xxx un pēc šādas secīgas numeroloģijas tiek veidotas Peļņas vai zaudējuma aprēķins kontu formā.

Bet izmaksu būtību uzņēmumā pēc minētajiem trim aprēķiniem tas nemaina, proti, izmaksas tiek grāmatotas izmaksu kontos, kas pamatā praksē sākas ar 7xxx tikai ir atšķirīga šo izmaksu kopējā atspoguļošana gada pārskatos.

2. REKLĀMAS UN REPREZENTĀCIJAS IZDEVUMU ATZĪŠANA GRĀMATVEDĪBĀ

2.1 Reklāmas un reprezentācijas izdevumu atzīšana un to uzskaitē

Ikvienu uzņēmuma darbības rezultāts nenoliedzami ir saistīts gan ar paša uzņēmuma, gan tā piedāvātās produkcijas atpazīstamību un popularitāti. Uzņēmumi rīko vērienīgas reklāmas kampaņas, organizē izklaides pasākumus un sporta spēles, dala bezmaksas preču paraugus un suvenīrus vai pasniedz dāvanas sadarbības partneriem. Nereti uzņēmuma tēla atpazīstamība ir saistīta arī ar dažādu labdarības pasākumu atbalstīšanu. Kopumā visas šīs darbības vērstas un to, lai nodrošinātu klientu, sadarbības partneru un darbinieku lojalitāti, un reti kurš komersants būtu gatavs izšķiest līdzekļus, ja necerētu sagaidīt atgriezenisku labumu.¹⁷

Šo izdevumu izpratne saimnieciskās darbības veikšanā un pareiza to uzskaitē grāmatvedībā ir ļoti būtiska, jo tā tieši ietekmē ne tikai uzņēmuma izmaksu uzskaitē, bet arī nodokļu aprēķinus attiecīgi pie reklāmas un reprezentācijas izdevumu atzīšanu.

Reklāmas izdevumi (angļu val. - advertising expenses) ir tādi izdevumi, kas ir tieši saistīti ar paša uzņēmuma reklāmu, uzņēmuma produkcijas reklamēšanu, kā rezultātā var tikt izmantoti dažādi plašsaziņu līdzekļi, piemēram reklāmas avīzēs, žurnālos, internetā, radio pārraidēs un televīzijā.

LR Reklāmas likums sniedz sekojošu skaidrojumu: Reklāma ir ar saimniecisko vai profesionālo darbību saistīts jebkuras formas vai jebkura veida paziņojums vai pasākums, kura nolūks ir veicināt preču vai pakalpojumu (arī nekustamā īpašuma, tiesību un saistību) popularitāti vai pieprasījumu pēc tiem.¹⁸

Reklāmas izdevumi nav uzskatāmi par reprezentācijas izdevumiem uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām, un par reklāmas izdevumu summām ar nodokli apliekamo ienākumu nepaliekina.

¹⁷ Škutāne I. „Reklāmas un reprezentācijas izdevumi un citi ar saimniecisko darbību saistīti un nesaistīti izdevumi”, *Bilance* – 2011 – no 13/14(265/266) 26. lpp

¹⁸ LR likums „Reklāmas likums”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=163>

Reklāma ir ar komercdarbību vai profesionālo darbību saistīts jebkuras formas vai veida paziņojums vai pasākums, kura nolūks ir veicināt preču vai pakalpojumu popularitāti vai pieprasījumu pēc tiem.¹⁹

Reklāma var būt ne tikai lasāma žurnālos, saklausāma radio vai skatāma televīzijā, bet tā var būt pasniegta tiešā veidā uzņēmuma vajadzībām sagatavotos bukletos, atklātnēs. Šādas reklāmas ir reklāmas ar, kuru palīdzību potenciālie klienti, sadarbības partneri vai paša uzņēmuma darbinieki iepazīstas tuvāk ar uzņēmuma darbību, produkciju, tās izmantošanas iespējām. Mūsdienu situācijā, kad ikdienā ir sastopami daudz ražotāju, izplatītāju u.c. preču un pakalpojumu sniedzēju, lai klienti spētu izvērtēt un izvēlēties sev piemērotāko, kā arī lai pakalpojumi, produkcijas veidi tiktu pamanīti kopējā tirgū, uzņēmumi pēc saviem ieskatiem, iespējām veic dažādas reklāmas kampaņas.

Par reklāmas izdevumiem ir atzīstami preču degustācijas izdevumi, kā arī cita veida produkcijas paraugu izsniegšana vai nosūtīšana, ja mērķis ir veicināt šīs preces vai pakalpojuma popularitāti.

Pie reklāmas izdevumiem pieskaitāmi izdevumi par laimestiem un balvām, kuras tiek izlozētas, laimētas vai dāvinātas:

- paša uzņēmuma reklāmas nolūkos organizētos konkursos, ar nosacījumu, ka šo konkursu rezultāti tiek publiskoti masu saziņas līdzekļos;
- citu uzņēmumu organizēti konkursi, ja šajos konkursos tiek reklamēta uzņēmuma produkcija vai pakalpojumi un ja šajos konkursos vienīgais dalībnieku skaita ierobežojums ir nosacījums, ka dalībniekam ir jānopērk attiecīgā prece vai jāatbild uz kādu jautājumu.²⁰

Pie reklāmas izdevumiem ir pieskaitāmi arī tādi mazvērtīgi priekšmeti (kas citos gadījumos uzskatāmi par reprezentācijas izdevumiem), kas reklāmas kampaņas ietvaros tiek pievienoti reklamējamai precei ar nolūku veicināt pieprasījumu pēc šīs preces.

Reklāmas izdevumiem ir svarīgi pareizi noformēt attaisnojuma dokumentus. Dažādos gadījumos šie dokumenti būs atšķirīgi. Reklāmai masu medijos pietiks ar līgumu un darba pieņemšanas nodošanas aktu vai pat tikai rēķinu, savukārt plašākai reklāmas kampaņai būs

¹⁹ LR VID „Metodiskais materiāls par uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu un maksāšanu”, pieejams: www.vid.gov.lv

²⁰ Škutāne I. „Reklāmas un reprezentācijas izdevumi un citi ar saimniecisko darbību saistīti un nesaistīti izdevumi”, Bilance.-2011-No13/14 (265/266), 28 lpp

nepieciešams speciāls nolikums ar pievienotu kampaņas aprakstu, tāmi, budžetu un atskaiti par materiālu izlietojumu.²¹

Ja uzņēmuma rodas izdevumi kurus varētu klasificēt gan kā reklāmas, gan kā reprezentācijas izdevumus, svarīgi ir novērtēt, kur ir tā robeža, lai saprastu vai šie izdevumi vairāk attiecināmi uz reklāmu vai uz reprezentāciju.

Piemēram, ja uzņēmums ir sagatavojusi bukletus, plakātus, standus uz kuriem viņš ir aprakstījis, atainojis sava uzņēmuma produkciju/ pakalpojumus šie izdevumi būs tieši saistīti ar saimniecisko darbību, jo tie nesniedz labumu trešajām personām, tiesa šeit varētu rasties jautājums par bukletiem, jo tie ir saistīti ar izdales materiāliem, tie ir taustāmi, bet tā kā tie nesniedz nekādu tiešu labumu, tie ir kā informācijas nesēji tie ir klasificējami, kā reklāmas izdevumi. Šādā situācijā grāmatvedībā tie tiek uzskaitīti sekojoši:

Piemērs: Uzņēmums, kurš nodarbojas ar medikamentu izplatīšanu un reklamēšanu, pasūtījis 1000 bukletus ar informāciju par konkrētām medicīnas zālēm, lai ar tām iepazīstinātu potenciālos šo zāļu patērētājus.

1. Sākotnēji uzņēmums samaksā priekšapmaksas rēķins 122 LVL (100 + PVN22%) apmērā par pasūtītajiem bukletiem, kuru grāmatvedībā ataino sekojoši:

D Avansa maksājumi par precēm (21xx) – 100 LVL

D Norēķini par PVN (5721) – 22 LVL

K Banka (2620) – 122 LVL

2. Pie bukletu saņemšanas tiek izrakstīta gala pavadzīme par izdarīto darbu un saņemtajiem izdales materiāliem:

D Drukas reklāmas materiāli (76xx) – 100 LVL

D Norēķini par PVN (5721) – 22 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem (5300) – 122 LVL

D Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem (5300) – 122 LVL

K Avansa maksājumi par precēm (21xx) – 100 LVL

K Norēķini par PVN (5721) – 22 LVL

²¹ Škutāne I. „Reklāmas un reprezentācijas izdevumi un citi ar saimniecisko darbību saistīti un nesaistīti izdevumi”, Bilance.-2011-No13/14 (265/266), 28 lpp

Pēc šī grāmatojuma ir redzams, ka par šādiem izdevumiem tik atprasīts 100 procentu apmērā samaksātais priekšnodoklis, protams, pie nosacījuma, ja uzņēmums ir reģistrējies, kā PVN maksātājs, un redzams, ka uz izdevumiem tiek grāmatoti ar PVN apliekamie izdevumi.

Situācijā, ja uzņēmums nebūtu reģistrēts, kā PVN maksātājs kopējā rēķina summa tiktu grāmatota sekojoši:

D Avansa maksājumi par precēm (21xx) – 122 LVL

K Banka (2620) – 122 LVL

Un attiecīgi gala pavadzīme par izdarīto darbu un saņemtajiem izdales materiāliem:

D Drukamas reklāmas materiāli (76xx) – 122 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem (5300) – 122 LVL

D Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem (5300) – 122 LVL

K Avansa maksājumi par precēm (21xx) – 100 LVL

Kā otru reklāmas izdevumus autore tuvāk analizēs izdevumus, kas ir saistīti ar plašsaziņu līdzekļos iekļaujamajām reklāmām. Šeit autore jau minēja reklāmas žurnālos, avīzēs, interneta vietnēs, kā arī radiostacijās un televīzijas pārraidēs. Ja uzņēmums ir izvēlējis reklamēt savu pakalpojumu/ precī žurnālā vai avīzē situācija ir diezgan līdzīga iepriekš minētajiem bukletiem, bet šeit ir jāmin izdevumi, kurus mēs varam klasificēt, kā nākamo periodu izdevumus.

Nākamo periodu izdevumi - izmaksas, kas izdarītas pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamajiem gadiem, jāparāda kā nākamo periodu izmaksas aktīvā.²²

Uzņēmuma saimnieciskajā darbībā nereti ir tādi izdevumi, par kuriem ir nepieciešams norēķināties veicot sava veida priekšapmaksu, proti, izdevumi, par kuriem uzņēmums veic samaksu pirms pakalpojuma izdarīšanas. Nākamo periodu izdevumi var būt - atbilstoši līgumam iepriekš samaksāta īres vai nomas maksa, uzņēmuma teritorijas labiekārtošanas vai uzlabošanas darbi, avansa maksājumi par nākamajos periodos saņemamiem pakalpojumiem, kas būtu attiecināmi uz periodikas abonēšanu, apdrošināšanas maksājumiem un citi līdzīga rakstura

²² LR „Gada pārskatu likums”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=66461&from=off#p12>

izdevumi, kuri varētu ietvert reklāmas izvietošanu avīzēs, žurnālos, televīzijā vai interneta vietnēs.

Piemēram, reklāmas materiālu izvietošana izdevumi žurnālā, par ko rēķins tiek izrakstīts vienā mēnesī, bet reklāma žurnālā ir paredzēta ilgākā laika periodā, piemēram, nākamajos 3 mēnešos, šādi izdevumi tiek klasificēti, kā nākamo periodu izdevumi un izmaksas tiek atzītas tikai tajā mēnesī, kad tās ir radušās.

Piemērs: Uzņēmums saņēmis rēķinu decembrī par reklāmas izvietošanu žurnālā no 01.12.2011 – 31.05.2012 par summu 500 LVL plus PVN 22 procenti.

Šajā situācijā grāmatvedībā tiek veikta nākamo periodu uzskaitē, kurā samaksātais rēķins martā tiek grāmatots sekojoši:

- D** Ārējās reklāmas izdevumi Dec 11 (76510) - 100
- D** Nākamo periodu izmaksas Jan – Mai 12 (2410) – 400 LVL
- D** Norēķini par PVN (5721) – 66 LVL
- K** Banka (2620) – 366 LVL

Attiecīgi janvārī tiek atzīta daļa izmaksu, kuras tiek grāmatotas sekojoši:

- D** Reklāmas izdevumi (76xx) – 100 LVL
- K** Nākamo periodu izmaksas (2410) – 100 LVL

Saistībā ar izdevumiem radio un televīzijas pārraidēs, situācija var būt līdzvērtīga, ja reklāmas tiek ievietotas attiecīgi nākamajos periodos, bet saistībā uz reklāmas izdevumiem, šādi izdevumu tiek uzskatīti par ārējiem reklāmas izdevumiem, kuri tiek grāmatoti uz izmaksām attiecīgi periodos, kad tie radušies, kā arī PVN priekšnodoklis tiek atzīts 100 procentu apmērā. Radio un televīzijas pārraidēm praksē parasti tiek sastādītas tāmes, kurās tiek noteikts precīzs datums un laiks, kad reklāma būs klausāma radio ēterā vai skatāma televīzijā.

Lai varētu novērtēt, kāda tipa reklāma uzņēmumam ir visefektīvākās un, lai spētu izvērtēt to nepieciešamību un izdevumu īpatsvaru, nereti uzņēmumos ir izstrādāti plašāki kontu plāni šai izdevumu pozīcijai. Autore balstoties uz savu darba pieredzi, iesaka uzņēmumiem detalizēti kontu plānos sadalīt reklāmas izdevumus (sk. 2.1. tabulu).

Kontu plāna paraugs - Reklāmas izdevumi*

Izdevumu konts	Izdevumu konta nosaukums	Izdevumu konta raksturojums
76510	Reklāmas izdevumi masu medijos	Reklāmas izdevumi, kuri ietver sevī izdevumus, kas saistītas ar reklāmām avīzēs, žurnālos, televīzijā, reklāmas, kuras pieejama publiski ikvienam interesentam, ārējās reklāmas izdevumi
76520	Drukas reklāmas materiāli	Reklāmas izdevumi, kuri ietver sevī drukātus materiālus, piemēram, bukletus, kalendārus, kartiņas u.tml dz.
76530	Mazvērtīgi priekšmeti reklāmas vajadzībām	Reklāmas izdevumi, kuri ietver dažāda veida reklāmas nolūkam iegādātas preces, kas nav speciāli veidotas, bet iegādātas, lai reklamētu preces/ pakalpojumus.
76540	Semināru izdevumi reklāmas vajadzībām	Reklāmas izdevumi, kuri radušies rīkojot seminārus, kuru laikā tiek reklamēts konkrēts preču, pakalpojumu klāsts un šajā kontā iekļautas izdevumi, kuri tieši ietver konkrētā semināra izdevumus.
76550	Reklāmas projekti - lojalitātes programma	Reklāmas izdevumi, kuri ir paredzēti konkrētiem mērķiem, lai reklamētu uzņēmumu attiecīgam sabiedrības lokam.

*autores izveidota tabula balstoties uz darba pieredzi

Pēc šī kontu plāna parauga ir redzams, ka izdevumi tiek iedalīti dažāda tipa reklāmas izdevumos, proti, drukas, ārējās reklāmas u.tml., kas dod iespēju novērtēt, kuras izmaksas ir ekonomiski izdevīgākas un kuras iespējams uzņēmumam vajadzētu samazināt, ja tās nenes cerētos ienākumus.

Reklāmas izdevumi ir izdevumi, kurus nereti var sajaukt ar reprezentācijas izdevumiem, bet, ja zem tiem ir skaidri izklāstīts un pamatots to izlietojumus un to nepieciešamība reklāmas nolūkiem, tad šādi izdevumi tiek klasificētas uzņēmumā kā - Reklāmas izdevumi.

Būtiski, ko autore vēlas uzsvērt, izvērtējot reklāmas priekšmetu vērtību, kā skaidro Ministru kabineta 07.04.2006. noteikumu Nr.556 "Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" 54. punktā. Ja reklamējamās preces vērtība ir līdz 50 latiem, tad reklāmas priekšmeta (ar attiecīgo preču zīmi) vērtība nedrīkst pārsniegt reklamējamās preces vērtību. Ja reklamējamās preces vērtība pārsniedz 50 latu, tad, lai uzskatītu pievienoto priekšmetu (ar attiecīgo preču zīmi) par reklāmas priekšmetu, izvērtē tā vērtības samērīgumu pret reklamējamo preci un ekonomisko labumu no priekšmeta (ar attiecīgo preču zīmi) pievienošanas precei reklāmas kampaņas ietvaros.²³

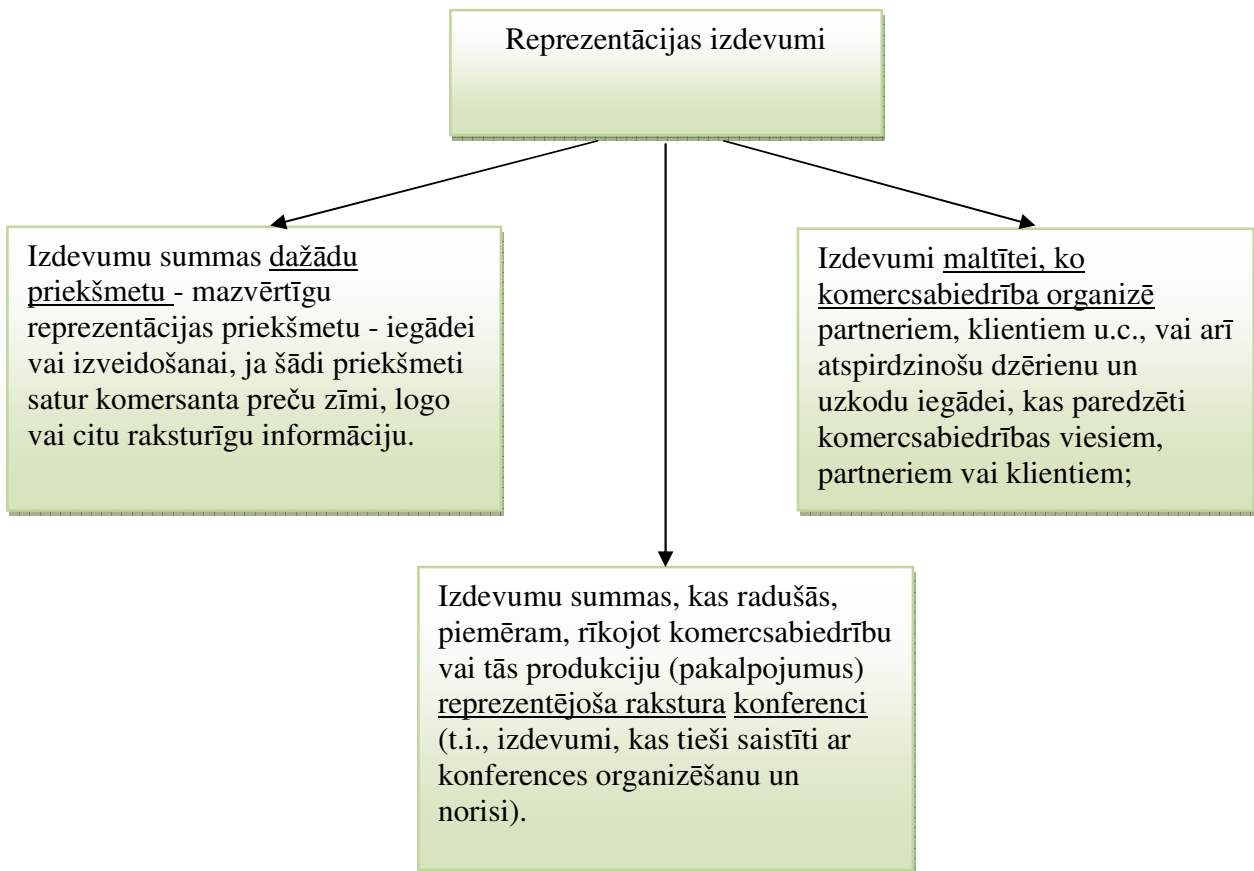
Piemēram: Ja reklamējamās preces vērtība ir 30 latu, šādas preces reklāmas kampaņas ietvaros izmantotā reklāmas priekšmeta vērtība nedrīkst pārsniegt 30 latus.

Reprezentācijas izdevumi (angļu val. - representation expenses). Uzņēmuma ienākuma nodokļa izpratnē ir nodokļa maksātāja izdevumi tā prestiža veidošanai un uzturēšanai sabiedrībā pieņemto standartu līmenī. Tie ietver izdevumus publisku konferenču, uzņemšanu un maltīšu rīkošanai, kā arī izdevumus nodokļa maksātāju reprezentējošu priekšmetu izgatavošanai.²⁴ Iepriekš minētais skaidrojums identisks ir arī LR likumā Par iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Pēc UIN un pēc IIN likumiem reprezentācijas izdevumus var iedalīt trīs sekojošās grupās:

²³ LR VID „Metodiskais materiāls par uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu un maksāšanu”, pieejams: www.vid.gov.lv

²⁴ LR likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34094>



2.1. att. **Reprezentācijas izdevumu klasifikācija**

**autore izveidoja attēlu pamatojoties uz UIN likuma 6.panta 5.punktu*

Tā kā reprezentācijas izdevumi līdzīgi, kā reklāmas izdevumi var veidot dažāda tipa un rakstura izdevumus, ja uzņēmums nodarbojas ar kādu preču popularizēšanu, reklamēšanu un citāda veida aktīvu klientu piesaisti būtu vēlams reprezentācijas izdevumus izdalīt atsevišķi, lai spētu izvērtēt un izprast, kādi ir konkrētie reprezentācijas izdevumi, kādas izmaksas kopējā bilancē tie veido. Reprezentācijas izdevumus var klasificēt gan pēc to saņēmēja vai tie ir paredzēti tieši potenciālajiem klientiem vai sadarbības partneriem, gan pēc vajadzībām, kādam nolūkam ir paredzēti šie izdevumi vai konkrēta produkta reklamēšanai, vai konferencē par kopējo uzņēmuma darbību. Lai būtu pārskatāmāk un vieglāk saprotamāk, kā var uzņēmuma grāmatvedībā sadalīt reprezentācijas izdevumus, šādam nolūkam, balstoties uz darba pieredzi autore piedāvā sekojošu konta plāna paraugu.

Kontu plāna paraugs - Reklamācijas izdevumi*

Izdevumu konts	Izdevumu konta nosaukums	Izdevumu konta raksturojums
76570	Reklamācijas izdevumi reklāmas vajadzībām	Izdevumi mazvērtīgiem reklamācijas priekšmetiem
76580	Reklamācijas izdevumi jauno klientu piesaistei	Izdevumi atsevišķiem sadarbības partneriem un klientiem
76590	Reklamācijas izdevumi promocijas vajadzībām	Izdevumi konferenču, prezentāciju vajadzībā prezentējot uzņēmumu, tā attīstību

**autores izveidota tabula balstoties uz darba pieredzi*

Šādi detalizētāk sagrupējot izdevumus, uzņēmums spēj vieglāk izsekot saviem izdevumiem, kas paredzēti šāda tipa prezentējošiem pasākumiem un izvērtēt to ekonomisko izdevīgumu, ņemot vērā tekošās izmaksas un nākamo periodu peļņu, kura veidojas pēc šiem uzņēmējdarbības pasākumiem.

Normatīvie akti nenosaka kārtību, kādā ir noformējami attaisnojuma dokumenti par veiktajiem reklamācijas izdevumiem, proti, rīkojums par reklamācijas izdevumu pamatojumu, atskaite par izlietotajiem materiāliem u.c. saistoši dokumenti, kādi būtu piemērojami.

Vienīgā netieši noteiktā prasība ir – dokumentiem jābūt ar pietiekamu pamatojumu. Tāpēc uzņēmumiem ieteicams izstrādāt savai darbībai un organizatoriskajai struktūrai atbilstošu reklamācijas attaisnojuma dokumentu kopumu, atceroties, ka uzņēmuma vadītājs ir atbildīgs par to, lai darījumi grāmatvedībā tiktu uzrādīti tā, ka trešā grāmatvedības jautājumos kompetentā persona varētu izsekot katram darījumam no tā uzsākšanas brīža.²⁵

²⁵ Škutāne I. „Reklāmas un reklamācijas izdevumi un citi ar saimniecisko darbību saistīti un nesaistīti izdevumi”, *Bilance* – 2011 – no 27/28(265/266), 28 lpp.

Tā kā nav konkrētu noteikumu, kā tiek veikta dokumentācija saistībā ar reprezentācijas izdevumiem, katram uzņēmuma individuāli būtu jāsaprot un jā sagatavo dokumenti, kādi būtu atbilstoši viņa uzņēmuma specifikai un reprezentācijas izdevumu atzīšanai.

Pirmais dokuments, kāds būtu jā sagatavo, lai izprastu un apzinātos, ko uzņēmums uzskata un atzīst par reprezentācijas izdevumiem ir rakstisks rīkojums par reprezentācijas izdevumiem. Šajā rīkojumā galvenais būtu jāatrunā, kādi konkrēti izdevumi ir uzskatāmi par uzņēmumam reprezentatīviem izdevumiem.

Ludboržs A. savā grāmatā *Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā*, raksta, lai neieslīgtu galējībās, uzņēmumos pietiktu veikt šāda veida pasākumu:

Grāmatvedības uzskaites metodikā noteikt un uzņēmuma vadītājam apstiprināt, kāda veida izdevumus uzņēmums uzskata par reprezentācijas izdevumiem.²⁶

Darba autore uzskata, kā ieraksts metodikā būtu piemērots uzņēmumiem, kuri savā saimnieciskajā darbībā reti saskaras ar reprezentācijas izdevumiem, to izmaksas ir nelielas un saprotamas kādiem mērķiem tās patiesi ir paredzētas, bet uzņēmumos, kuri bieži rīko pieņemšanas, seminārus, konferences u.c. veida šādas viesu un sadarbības partneru uzņemšanas būtu vēlams atrunāt ar atsevišķu vadītāja apstiprinātu rīkojumu, kurā detalizētāk ir uzsvērti izdevumi reprezentatīviem nolūkiem.

Autore piedāvā savu sagatavotu Rīkojumu par reprezentācijas izdevumiem dokumenta paraugu, kāds būtu vēlams kā iepriekš tika minēts uzņēmumiem, kuriem reprezentācijas izdevumu sastāda samērā lielu daļu no uzņēmuma izmaksām. Šajā dokumentā tiek norādīti:

1. uzņēmuma rekvizīti,
2. sagatavošanas vieta,
3. dokumenta datums,
4. dokumenta numurs,
5. dokumenta nosaukums,
6. uzskaitīti izdevumi, kādi tiek konkrētajā uzņēmumā atzīti par reprezentācijas izdevumiem,
7. vadītāja paraksts,
8. to personu paraksts, kuras ir iepazīnušās ar sastādīto rīkojumu. (sk. 1. Pielikumu).

²⁶ Ludboržs A. „*Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā*”, R.: Lietišķas informācijas dienests, 2003. , 211 lpp

Uzņēmums, apzinoties savas darbības specifiku vai sagatavoto budžetu nākošajam pārskata periodam, spēj aprēķināt un prognozēt kādas izmaksas tiks izlietas reprezentācijas nolūkiem, tādā gadījumā vēlams būtu rīkojumā norādīta, šo prognozēto summu, bet ja uzņēmums šādu rīkojumu neplānot mainīt katru gadu, kā arī nevar paredzēt summu, kāda būs nepieciešama, tad to sagatavot uz nenoteiktu laiku nenorādot detaļas par plānotajiem izdevumiem.

Saistībā ar konkrētiem reprezentācijas priekšmetiem likums par UIN nosaka, ka - par nodokļu maksātāja reprezentācijas izdevumiem uzskata nodokļu maksātāja izdevumus par mazvērtīgiem reprezentācijas priekšmetiem, kuri satur komersanta preču zīmi un tiek izplatīti tieši nesaistīti ar konkrētas preces reklāmas kampaņu un reklamējamo preci, lai popularizētu komersantu un tā preču zīmi.²⁷

Par reprezentācijas izdevumiem ir uzskatāmi, piemēram:

- pildspalvas,
- kalendāri,
- lietussargi,
- krūzes u.c. priekšmeti ar uzņēmuma logo.

Šādus priekšmetus izplata (parasti bez atlīdzības), lai popularizētu komersantu un tā preču zīmi.

Pamatojoties uz iepriekš sagatavoto Rīkojumu par reprezentācijas izdevumiem, kurā ir atrunātiem arī reprezentācijas priekšmeti, uzņēmums tos var iekļaut izmaksās, bet šādam nolūkam būtu nepieciešams sagatavot aktu par materiālu norakstīšanu, kurā būtu minamas sekojošas lietas:

1. kas šos izdevumus izlietos (sadarbības partneri, klienti u.c. personas);
2. mērķi – kādam nolūkam ir veikti šādi izdevumi;
3. kur un kad šie izdevumi tiks izlietoti;
4. patērēto materiālu uzskaitē;
5. apstiprinājums no personas, kas veica izdevumus uzņēmuma labā, un apstiprinājums no uzņēmuma vadītāja par materiālu izlietojumu. (sk. 2. Pielikums)

Uzņēmuma grāmatvedības uzskaitē visbiežāk reprezentācijas izdevumus iekļauj administrācijas izmaksās. Reprezentācijas izmaksās tiek grāmatota arī daļa priekšnodokļa. Likums Par pievienotās vērtības nodokli nosaka, ka no budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 60 procenti no nodokļa par reprezentācijas nolūkiem iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem (līdz 2009. gada 31. decembrim 40 procenti), kas saistīti

²⁷ LR likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34094>

ar publisku konferenču, pieņemšanu un maltīšu rīkošanu, kā arī apliekamo personu reprezentējošu priekšmetu izgatavošanu.²⁸ Tas nozīmē, ka 40 procenti no samaksātā priekšnodokļa ir atskaitāmi, bet atlikušos 60 procentus ir jāgrāmato uz attiecīgo izdevuma kontu uz kuru grāmato pašu iegādātos reprezentācijas priekšmetus vai attiecīgi pēc uzņēmuma pieņemtās grāmatvedības metodes un politikas.

Piemērs: Uzņēmums iegādājas 30 lietussargus ar logo par 100 LVL plus PVN 22 procenti.

1. Uzņēmums saņem rēķinu 122 LVL (ieskaitot PVN) apmērā par 30 lietussargiem, kuru grāmatvedībā ataino sekojoši:

D Reprezentācijas izmaksas (768x) - 100 LVL

D Reprezentācijas izmaksas PVN daļa 60 procenti (768x) - 13.20 LVL

D Norēķini par PVN (5721) - 8.80 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuuzņēmējiem (5300) - 122 LVL

2. Aprēķina reprezentācijas izdevumu daļu, par kuru palielina apliekamo ienākumu sastādot UIN deklarāciju, aprēķina 60 procentus no reprezentācijas izdevumiem izmantotās summas:

$$100.00 + 13.20 = 113.20 \text{ LVL}$$

3. UIN deklarācijā aprēķināto summu 60 procentu apmērā koriģē: Apliekamā ienākuma (zaudējumu) palielināšana (samazināšana) - 8. rindā: 60 procentus no reprezentācijas izdevumiem izmantotās summas (6.panta 1.d. 5.p.):

$$113.30 \times 0.60 = 67.92 \text{ LVL},$$

kas kopējā UIN gala rezultātā UIN palielina par

$$67.92 \times 0.15 = 10.19 \text{ LVL}$$

No iepriekš veiktā aprēķina var izvērtēt, ka uzņēmums, kurš prezentē savu uzņēmumu saskaras ar paaugstinātiem izdevumiem, proti, izdevumi par lietussargiem, kuri pamatā kalpo kā

²⁸ LR likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34443>

reklāmas priekšmeti, lai popularizētu savu uzņēmumu un padarītu to pamanāmāku citu vidū, ar samazinātām samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanas iespējām un ar UIN palielināšanu, kas palielina uzņēmuma izmaksas attiecīgi samazinot tā neto peļņu.

Izdevumiem, kas tieši saistīti ar dažādu maltīšu organizēšanu saviem esošajiem, potenciālajiem klientiem un sadarbības partneriem, atsaucoties uz UIN likuma 6. panta 5. punktu mēs vērtējam kā reprezentācijas izdevumus. Šādi izdevumi varētu būt:

- ✓ svētku mielasts sadarbības partneriem,
- ✓ biznesa pusdienas ar sadarbības partneriem,
- ✓ dzērienus vai saldumus, kas tiek pasniegti klientiem uzgaidāmajā telpā vai tikšanās laikā,
- ✓ svētku mielasts uzņēmuma darbiniekiem,
- ✓ uzkodas uzņēmuma darbiniekiem u.c.

Attiecībā uz konferenču, uzņemšanu un maltīšu rīkošanu normatīvie akti neierobežo uzņēmuma tiesības izvēlēties šo pasākumu vietu, ēdienu un dzērienu sortimentu vai dalībnieku skaitu. Nav noteikts ierobežojums arī paša uzņēmuma darbinieku, kas piedalās publiskās konferencēs, maltītēs vai uzņemšanā, skaitam. Tātad uzņēmuma vadītājs, ņemot vērā darbības specifiku, mērķus un iespējas, var brīvi noteikt, kur un kādu pasākumu organizēt, kādus viesus un darbiniekus uzaicināt un kādu cienastu pasniegt.

Samērā reti, bet tomēr ir grāmatvedības praksē sastopamas tāmes par paredzamajiem reprezentācijas izdevumiem. Šādas tāmes vajadzētu sastādīt darbiniekiem, kuriem ir nepieciešama no uzņēmuma avansa summa ar kuru segt radušos izdevumus, kas saistīti ar reprezentācijas izdevumiem. Konkrētāk tā būtu tāme, kas paredzēta maltītēm, ko organizē sadarbības partneriem, klientiem, kā arī konferenču semināru rīkošanā. Tā kā ne vienmēr var precīzi prognozēt, kādas varētu būt maltīšu izmaksas, kā tas varētu būt prognozējams ar kādu reprezentējošu priekšmetu iegādi, tad šī tāme būtu būtiska pirms avansa izsniegšanas rīkojot darbiniekam šāda veida pasākumu. Pamatā šajā plānotajā tāmē būtu jānorāda:

- ✓ mērķi - nepieciešamību pēc šāda veida izdevumiem;
- ✓ kur un kas šos izdevumus izlietos (vieta, sadarbības partneri);
- ✓ izdevumu summas limits;
- ✓ akcepts dokumentu apmaksai. (sk. 3. Pielikums)

Kad reprezentācijas pasākums ir noticis, atbildīgajai personai ir jā sagatavo faktiskā tāme (sk. 4. Pielikums), kura ir līdzvērtīga plānotajai tāmēi, tikai šajā dokumentā izmaksu summas, un

pārējā norādāma informācija ir faktiskā un precīzā un attiecīgi dokumenta beigās ir jābūt akceptam par dokumentu apmaksu, ja kāda summa ir bijusi, kuru darbinieks nebija ieplānojis vai radās kādi neparedzēti papildus izdevumi un attiecīgi pēc tam tiek veikta attaisnojuma dokumentu iegrāmatošanai pēc ekonomiskās būtības.

Līdzīga situācija ir arī ar izdevumiem, kas paredzēti konferenču semināru izdevumiem. Savā ziņā šī reprezentācijas izdevumu kategorija var sevī ietvert abas iepriekš minētās reprezentācijas izmaksu grupas, proti, izmaksas mazvērtīgu priekšmetu iegādei un izmaksas maltīšu organizēšanai. Jo šāda veida pasākumos uzņēmums savus partnerus, klientus ne tikai cienā ar dažāda veida ēdieniem, dzērieniem, bet nereti šo pasākumu ietvaros arī tiek izsniegti nelieli suvenīri vai cita veida nīciņi, kā piemiņas – reklāmas produkti.

Izmaksu uzskaitē par maltītēm, konferencēm pamatā ir identiska iepriekš aprakstītai reprezentācijas priekšmetu uzskaitē, attiecīgi grāmatojumi var mainīties, ja uzņēmums ir izstrādājis detalizētāku kontu plānu, bet pamats un darījumu būtība paliek nemainīga.

Būtiski, ko autore vēlas uzsvērt, pie izpratnes par reprezentācijas izdevumiem ir tas, ka pie reprezentācijas izdevumiem pēc UIN likuma 5. panta netiek iekļautas izmaksas par izdevumiem, kur uzņēmums pats negūst nekādu finansiālu labumu, un rezultātā netiek veicināta preču vai pakalpojumu popularitāte, atpazīstamība vai noiets. Tiešu labumu vienmēr gūst šo labumu saņēmējs, līdz ar to tie nav atzīstami par uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumiem. Kā vienas no izmaksām, kuras iespējams būtu visgrūtāk izprast un personalizēt, kādēļ tās nevar būt reprezentācijas izmaksas ir ziediem un alkoholiskie dzērieni, šādas lietas nereti tiek pasniegtas klientiem, sadarbības partneriem, tomēr šīs izmaksas pēc LR likuma UIN 5. panta ir uzskatāmas par ar saimniecisko darbību nesaistītām izmaksām.

2.2 Reprezentācijas izdevumu atzīšanas izpēte pārējās Baltijas valstīs

Lietuvas likumdošanā līdzvērtīgi Latvijas likumdošanai reprezentācijas izdevumus, to ietekmi uz nodokļiem skaidro Lietuvas Republikas likums par Ienākuma Nodokli (lietuviešu val. – Pelnos Mokesčiu) un Lietuvas Republikas likums - Pievienotās vērtības nodokļa likums (lietuviešu val. - Pridētīnēs Vertēs Mokesčio įstatymo).

Lietuvas Republikas Ienākuma nodokļa likuma 22.pants reprezentācijas izmaksas skaidro sekojoši:

1. Izmaksas, kuras radušās organizācijai (ar organizāciju likums saprot - saimnieciskā vienība, uzņēmums) ar nolūku izplatīt, jebkādā formā un ar jebkādiem līdzekļiem, informāciju, kura ir saistīta ar organizācijas aktivitātēm, lai esošajiem vai potenciālajiem pircējiem reklamētu preču vai pakalpojumu pirkšanu, izņemot kontrolētās organizācijas, kontrolētās personas vai organizāciju grupu biedrus, ir atzīstamas par reklāmas izmaksām.

2. Par reprezentācijas izmaksām ir atzīstami organizācijas līdzekļi, kas piešķirti, lai izveidotu jaunas biznesa attiecības vai uzlabotu jau eksistējošās attiecības ar citām juridiskajām vai fiziskajām personām, izņemot organizācijas darbiniekiem, akcionāriem un īpašniekiem, kā arī kontrolētām vai kontroles organizācijām vai kontrolējošajiem patstāvīgajiem rezidentiem.

4. Izdevumus, kas rodas no organizācijas akcionāriem vai biedru akciju turētājiem, izņemot gadījumus, kad šīs personas ir organizācijas darbinieki, nedrīkst attiecināt uz reprezentācijas izdevumiem.

Izpētot Lietuvas Republikas likumu par Ienākuma Nodokli, autore konstatēja, ka prasības saistībā uz reprezentācijas izdevumu uzskaiti salīdzinājumā ar Latvijas normatīvajiem aktiem ir līdzvērtīgas, proti, saistībā uz PVN atskaitīšanu ir noteikti ierobežojumi, kurus nosaka Lietuvas Republikas UIN likuma 11.panta 3.punkts. Šo prasību salīdzināšanu autore ilustrē 2.3. tabulā.

2.3.tabula.

**PVN procentu likme, kādu nevar atskaitīt par reprezentācijas izdevumiem Latvijā un Lietuvā
2012 gadā**

	Latvija	Lietuva
PVN daļa, kuru iekļauj uzņēmuma reprezentācijas izdevumos	60	25
PVN daļa, kuru uzņēmumi var atgūt no budžeta	40	75

Tātad kā autore iepriekš izpētīja Latvijas likumdošana nosaka PVN daļa, kuru uzņēmumi nevar atskaitīt no budžeta ir 40 procenti no samaksātās PVN summas, un attiecīgi 40 procenti ir tā daļa, kuru uzņēmumi var atgūt.

Turpretī Lietuvas normatīvie akti nosaka, ka summa, kura nepārsniedz 75 procentus no reprezentācijas izmaksām ir jāatskaita no ienākumiem, kas nozīme, ka, samaksāto PVN par pirkumiem, kuri ir atzīstami kā reprezentācijas izdevumi Lietuvas uzņēmumi nevar atskaitīt 25

procentus. Pēc PVN likuma 62.panta 2.punkta, kas nosaka, ka iegādes un/vai importa PVN par precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti reprezentācijai, ja tas ir atļauts, ievērojot normatīvo regulējumu par peļņas/ienākumu aplikšanu ar nodokli, lai atskaitītu no gūtajiem ienākumiem, aprēķinot ar nodokli aplikamo peļņu/ienākumus, izdevumus attiecībā pret to iegūšanu, kas nozīme, ka sastādot UIN pārskata gada deklarāciju, par reprezentācijas izdevumu UIN summa tiek palielināts, to reizinot ar 25 procentu likmi. Šāds regulējums ir noteikts arī Latvijas likumdošanā. Aprēķināšanas un uzskaites kārtība ir līdzvērtīga, tikai normatīvie akti nosaka citu procentu likmi.

Piemērs: Lietuvas uzņēmums veidojot jaunus kontaktus ar potenciālo sadarbības partneri aicina viņu uz biznesa pusdienām, kuru kopējā vērtība ir 598.04 LTL ieskaitot PVN 21 procentu (pēc Latvijas Bankas kursa uz 30.04.2012 - 122 LVL).

1. Tiek aprēķināta PVN summa par biznesa pusdienām.

$$122 - 122 / 1.21 = 21.17 \text{ LVL}$$

2. Darījuma uzskaitē grāmatvedībā.

D Reprezentācijas izmaksas (768x) - 100 LVL

D Reprezentācijas izmaksas PVN daļa 25 procenti (768x) - 5.29 LVL

D Norēķini par PVN (5721)- 15.88 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuņēmējiem (5300) - 122 LVL

2. Aprēķina reprezentācijas izdevumu daļu, par kuru palielina aplikamo ienākumu sastādot UIN deklarāciju, aprēķina 25 procentus no reprezentācijas izdevumiem izmantotās summas:

$$100.00 + 5.29 = 105.29 \text{ LVL}$$

3. UIN deklarācijā aprēķināto summu 25 procentu apmērā koriģē: Aplikamā ienākuma (zaudējumu) palielināšana 25 % no reprezentācijas izdevumiem izmantotās summas.

$$105.29 \times 0.25 = 26.32 \text{ LVL,}$$

kas kopējā UIN gala rezultātā pēc Lietuvas republikas UIN likuma 5.panta 1.punktā noteiktās UIN likmes 15 procentu apmērā,

$$26.32 \times 0.15 = 3.95 \text{ LVL}$$

Pēc iepriekš veiktā aprēķina ir redzams, ka saistībā uz reprezentācijas izmaksām Lietuvas uzņēmumiem par PVN daļu palielinās izmaksas par reprezentāciju 25 procentu apmērā no darījuma PVN summas, attiecīgi gada beigās reprezentācijas izdevumi palielina UIN apliekamo ienākumu par 25 procentiem. Kopējās darījumu izmaksas pēc Lietuvas Republikas normatīvajiem aktiem, kas nosaka to uzskaites kārtību ir sekojošas:

$$5.29 + 3.95 = 9.25 \text{ LVL}$$

Lai dati būtu salīdzināmi un analizējami, autore piedāvā, iepriekš aprēķināto piemēru, salīdzināt ar aprēķināto piemēru saistībā uz reprezentācijas izdevumiem un to uzskaiti, kāda tika rēķināta atbilstošo Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem, piemērojot vienādu darījuma summu.

2.4. tabula

Izmaksu salīdzinājums, kas palielina reprezentācijas izmaksas starp Latvijas un Lietuvas uzņēmumiem

	Latvija	Lietuva
Tiešie reprezentācijas izdevumi	100.00	100.00
PVN daļa, kuru iekļauj uzņēmuma reprezentācijas izdevumos	13.20	5.29
UIN nodoklis par reprezentācijas izdevumiem	10.19	3.95
Kopā izdevumi par darījumu	123.39	109.23

Pēc tabulas 2.4. skaidri redzams, ka izmaksas, kuras rodas Latvijas uzņēmumiem piemērojot noteiktās likuma normas, ir par 14.15 LVL augstākas, nekās par tāda paša darījuma uzskaiti ir Lietuvas uzņēmumiem. Tas skaidrojams ar pazeminātu PVN likmi, kā arī ar regulējumu saistībā ar PVN atskaitīšanu par reprezentācijas izdevumiem. Latvijā par reprezentācijas izdevumiem uzņēmumi var atskaitīt par 35 procentiem mazāku summu no PVN

daļas, kas ir ievērojams skaitlis, tādēļ arī rodas šī starpība, kas Lietuvas uzņēmumiem ir krietni izdevīgāka veicot darījumus saistītus ar reprezentācijas izdevumiem.

Igaunijā tāpat kā Latvijā un Lietuvā izdevumus, kas saistīti ar reprezentāciju un to ietekmi uz nodokļiem skaidro Igaunijas Republikas likums Pievienotās vērtības nodokli (igauņu val. – Käibemaksuseadus) un Igaunijas Republikas likums par Ienākuma nodokli (igauņu val. – Tulumaksuseadus).

Igaunijas Republikas PVN likuma 30.pants norāda - PVN priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojumus:

(1) PVN priekšnodoklis precēm vai pakalpojumiem, kuri ir saistīti ar viesu uzņemšanu vai darbinieku nodrošināšanu ar ēdienu vai apmešanos, nav atskaitāms no aprēķinātā PVN.

(2) Šā panta pirmā daļā minētie noteikumi neattiecas uz priekšnodokļa atskaitīšanu no saņemtajiem apmešanās pakalpojumiem komandējuma laikā.²⁹

Tātad pēc šī panta Igaunijas Republikas uzņēmumi, kuri veic izmaksas, kas saistītas ar reprezentāciju samaksāto PVN nevar atprasīt to no valsts budžeta. Salīdzinājuma ar Latvijas un Lietuvas likumdošanu, kura ir vienlīdzīga, Igaunijas likuma regulējums ir citādāks.

Saistībā ar reprezentācijas izdevumiem Igaunijas Republikas likums par Ienākuma nodokli 49.panta - Ienākuma nodoklis par dāvinājumiem, ziedojumiem un reprezentācijas izdevumiem 4.daļa nosaka:

(4) Ienākuma nodoklis nav jāmaksā par šā likuma 11.panta pirmajā daļā minēto personu maksājumiem (UIN likuma 11.pats 1.punkts minēto personu sarakstā ir ietveras bezpeļņas asociācijas, nodibinājumi un reliģiskas biedrības, kuras gūst labumu no ienākuma nodokļu atvieglojumiem, apstiprina valdība, vispirms saņemot ekspertu komitejas rekomendācijas), kuri veikti saistībā ar viesu vai biznesa partneru ēdināšanu, izmetināšanu, transportēšanu vai kultūras pakalpojumiem. Attiecībā uz citām rezidentu juridiskajām personām, ienākuma nodoklis nav maksājams par šādiem maksājumiem, ja tie nepārsniedz 32 EUR (pēc Latvijas Bankas valūtas kursa – 22.49 LVL) uz vienu kalendāro mēnesi. Papildus, ja šāda juridiskā persona veic maksājumus saskaņā ar individuāli reģistrētu sociālo nodokli, juridiskā persona var kalendārā mēnesī veikt maksājumus izņemot no ienākuma nodokļa, kas saistīts ar viesu vai biznesa partneru ēdināšanu, izmetināšanu, transportēšanu vai kultūras pakalpojumiem par summu līdz 2

²⁹ Republic of Estonia „Value-Added Tax Act”, pieejams: <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X70060K5&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&q uery=k%E4ibemaks>

procentiem no kopējās maksājumu summas saskaņā ar individuāli reģistrētu sociāli nodokli, kuru veic juridiska persona tā paša kalendārā mēneša ietvaros.³⁰

Ja uzņēmumam rodas izdevumi par biznesam pusdienām nepārsniedz likumā minētās normas, šādi izdevumi ir atzīstami, kā saimnieciskās darbības izdevumi no kuriem nav atskaitāms PVN, bet attiecīgi šie izdevumi arī nav pakļauti UIN palielināšanai. Saistībā uz UIN, Igaunijas likums nosaka, ka UIN par izdevumiem, tiek maksāts, tad, kad tie ir radušies. Pēc Igaunijas Republikas UIN likuma 4.panta 1.daļas – (1) Ienākuma nodokļa likme ir 21 procents no bruto vērtības un 21/79 no neto vērtības.

Piemērs: Uzņēmums veidojot jaunus kontaktus ar potenciālo sadarbības partneri aicina viņu uz biznesa pusdienām, kuru kopējā vērtība ir 173.59 EUR ieskaitot PVN 20 procentu (pēc Latvijas Bankas kursa 122 LVL).

1. Tiek aprēķināta UIN summa par biznesa pusdienām.

$$122 \times 21 / 79 = 32.43 \text{ LVL}$$

2. Darījuma uzskaitē grāmatvedībā.

D Reputācijas izmaksas (768x) – 122 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem (5300) - 122 LVL

D Reputācijas izmaksas (768x) - 32.43 LVL

K Norēķini par UIN (572x) – 32.43 LVL

Pēc iepriekš veiktā aprēķina ir redzams, ka saistībā uz reprezentācijas izmaksām Igaunijas uzņēmumiem par UIN daļu palielinās izmaksas par reprezentāciju, un ir veicami UIN maksājumi taksācijas mēnesī, kad tie ir radušies. Lai aprēķinātu kopējās izmaksas, kādas rodas Igaunijas uzņēmumam par veiktajiem reprezentācijas izdevumiem ir nepieciešams aprēķināt to PVN daļu, kuru uzņēmums neatskaita.

$$122 - 122 / 1.20 = 20.33 \text{ LVL}$$

³⁰ Republic of Estonia „Value-Added Tax Act”, pieejams:
<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X70060K5&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&q uery=k%E4ibemaks>

Tātad PVN summa, kuru uzņēmums nevar atgūt, bet tiek norakstīta reprezentācijas izmaksās ir 20.33 LVL, attiecīgi reprezentācijas izmaksas palielinās par 32.43 LVL un rodas maksājamais UIN, kas uzņēmuma jāsedz taksācijas mēnesī un tie ir 32.43 LVL, kas par biznesa pusdienām 122 LVL apmērā viedo papildus izmaksas uzņēmumam.

$$20.33 + 32.43 + 32.43 = 85.19 \text{ LVL.}$$

Tā ir ievērojama summa, kura palielina uzņēmuma izmaksas par 85.19 LVL, no kuriem 32.43 LVL attiecas uz uzņēmuma bilanci, bet 52.76 LVL uz Peļņas vai zaudējumu aprēķinu. Bet atšķirībā no Latvijas un Lietuvas likuma normām, Igaunijas reprezentācijas izmaksas gada beigās netiek atsevišķi apliktas ar UIN.

2.5. tabula

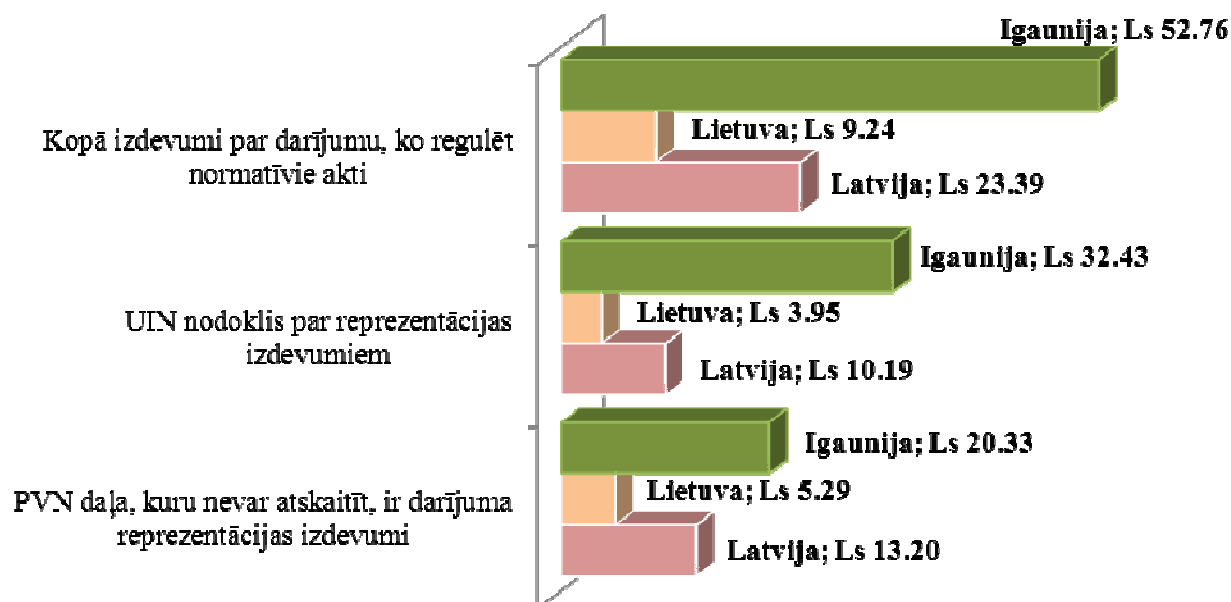
Izmaksu salīdzinājums reprezentācijas izmaksām starp Latvijas un Igaunijas uzņēmumiem

	Latvija	Igaunija
Tiešie reprezentācijas izdevumi	100.00	100.00
PVN daļa, kuru nevar atskaitīt, ir darījuma reprezentācijas izdevumi	13.20	20.33
UIN nodoklis par reprezentācijas izdevumiem	10.19	32.43
Kopā izdevumi par darījumu	123.39	152.76

Salīdzinot izmaksas, kādas ir radušās abu valstu uzņēmumiem piemērojot to likumu normas, var secināt, ka Igaunijas uzņēmuma izmaksas salīdzinājumā ar Latvijas uzņēmumu ir par 29.37 LVL lielākas no kopējā darījuma vērtības. Kas ir ievērojama summa, tomēr, jāatceras, ja izdevumi, kuri nepārsniedz Igaunijas UIN likuma 49.panta 4.daļas normas nav apliekami ar UIN. Latvijā normatīvajos aktos šādi izņēmumi nav atrunāti, kas nozīmē, ka visas izmaksas, kuras ir atzīstamas, kā reprezentācijas izdevumi ir apliekamas ar UIN, un PVN ir atskaitāms tikai 40 procentu apmērā no samaksātās PVN summas. Pēc 2.5. tabulas, redzams, ka Latvijas aprēķinātais UIN sastāda 10.19 LVL, bet Igaunijas 32.43 LVL. Autore secina, ka Latvijas situācija saistībā ar reprezentācijas izdevumiem varētu būt uzņēmumiem izdevīgāka, jo situācijā, ja uzņēmuma nav jāmaksā UIN, tam ir pārskata periodā bijuši zaudējumi, vai kādi apstākļi kā rezultātā apliekamais

ienākums ir samazinājies, vai ir negatīvs, uzņēmuma nav jāveic UIN maksājumi, no kā izriet, ka nodokļa summa 10.19 LVL nav jāmaksā un faktiskie izdevumi Latvijas uzņēmuma sanāk 113.20 LVL. Lai Igaunijas uzņēmums šādā situācijā „*nebūtu zaudētājs*” salīdzinājumā ar Latvijas uzņēmumu ir iespējams organizēt reprezentācijas izmaksas, ja tādas ir nepieciešamas, pēc Igaunijas UIN likuma 49.panta 4.daļas, tā, lai tās nepārsniedz noteiktās normas, tad vienīgie izdevumi, kādi būtu papildus ir PVN daļa, kura pēc Igaunijas PVN likuma 30.panta nav atskaitāma un tie būtu 20.33 LVL.

Analizētā nodokļu aprēķināšanas kārtība un uzskaites sistēma Baltijas valstīs par izdevumiem, kas saistīti ar uzņēmuma reprezentācijas izdevumiem, iegūtie dati ir salīdzināmi sekojošā attēlā:



2.2. att. Reprezentācijas izdevumu salīdzinājums Baltijas valstīm, atbilstoši valsts izstrādātajiem normatīvajiem aktiem

Kā redzams 2.2. attēlā augstākās izmaksas starp Baltijas valstīm ir izteikti Igaunijas uzņēmumiem, salīdzinājumā ar Latviju tās ir vidēji 2.25 reizes augstākas. Bet jāņem vērā fakts, ko autore iepriekš darbā minēja, ka Igaunijas uzņēmumiem ir iespēja, iekļaujoties normatīvo aktu robežās, veikt reprezentācijas izdevumus, par kuriem nebūtu papildus veicami nodokļu aprēķini, tādā gadījumā vienīgie Igaunijas zaudējumi par šādām izmaksām būtu neatskaitāmais PVN.

Latvijas izdevumu salīdzinājumā ar Lietuvas izdevumiem ir par 2.53 reizes augstākas, kas arī ir ievērojama starpība. Visizdevīgākā situācijā starp Baltijas valstīm ir Lietuvas uzņēmumi, ja tie veic izmaksas, kuras ir atzītas kā reprezentācijas. Ja Igaunija par darījumu nevar atskaitīt 20.33 LVL PVN summu, tad Lietuvas uzņēmumi tikai 5.29 LVL lielu summu, attiecīgi Latvijas uzņēmumi 13.20 LVL lielu summu.

Kopumā ņemot Igaunijas likumdošana visstriktāk seko, lai uzņēmumi izmaksas, kuras ir atzīstamas par reprezentācijas izdevumiem, dažādu maltīšu rīkošanas u.tml dz. būtu apliekamas ar nodokļiem, lai uzņēmumi savā saimnieciskajā darbībā maksimāli censtos neveidot pārlietu lielas šādas kategorijas izmaksas, kuras savā ziņā nes labumu personai vai personu grupai, kuras tās saņem, jo tādā veidā pieaug tā dēvētais gūtais labums arī no reprezentācijas izdevumiem, kas tomēr tiek atzīti kā ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi. Lietuvas likumdošana turpretī ir „*vispretimnākošākā*” saviem uzņēmumiem saistībā ar šādām izmaksām, kas savā ziņā arī nav labi, jo tādā veidā pastāv iespēja, ka uzņēmumi var vieglāk no saimnieciskās darbības līdzekļus izlietot dažādu maltīšu, reprezentējošu priekšmetu iegādei, kura iespējams nav būtiska vai nepieciešama saimnieciskajā darbībā, tādēļ pēc autores domām, starp Baltijas valstīm likumu normas saistībā uz reprezentācijas izdevumiem atbilstošākās ir Latvijas Republikas izstrādātajos normatīvajos aktos, tiesa šīs izmaksas ir liels nodokļu slogs uzņēmumiem, kas divreiz liek aizdomāties vai šādas izmaksas spēs nest cerēto labumu uzņēmuma izaugsmei un attīstībai, kas nākotnē varētu nest peļņu.

2.3 Pievienotās vērtības nodokļa „*reversa*” uzskaitē darījumos ar ES dalībvalstīm

Baltijas valstīs

Saistībā uz izdevumiem, kas iegādāti Latvijas uzņēmumos reprezentācijas nolūkā no ES dalībvalstīm atsaucoties uz PVN likuma 28. pantu - Nodokļa 0 procentu likmes piemērošana darījumiem Eiropas Savienības teritorijā:

1) preču pavaddokumentos (to skaitā rēķinā) norādītais preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona ar derīgu reģistrācijas numuru šīs dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā;

2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī un to apliecina preču piegādātāja rīcība esošie preču transporta dokumenti.³¹

Likumi neatrunā praksē pieņemto „*reversa*” sistēmu, bet šāds aprēķinus un attiecīgi grāmatojums izriet no tā, ka uzņēmumi iepērk preces/ pakalpojumus no ES, lai tālāk tās realizētu savā saimnieciskajā darbībā līdz ar to ir jāmaksā PVN, ko attiecīgi kā samaksāto priekšnodokli atkal uzņēmumi var atskaitīt un rezultātā tiek palielināts maksājamais PVN un arī atskaitāmais, beigās veidojot izlīdzinājumu.

Ir divu veidu iespējas, kā grāmatvedībā iekļaut šādu darījumu grāmatojumus un veikt attiecīgi to uzskaiti. Viens no veidiem šo aprēķināto tā saukto „*reverso*” PVN grāmatot attiecīgi:

D Norēķini par PVN 22% atskaitāmā daļa (572x),

K Norēķini par PVN 22% maksājamā daļa (572x),

Kur uzskaitē tiek veikta ar savā valstī aprēķināto PVN uzskaiti, kas var radīt apjukums, un esot neuzmanīgiem, gatavojot PVN deklarācijas arī palielina risku kļūdaini samaksājot vai atskaitot PVN daļu.

Tādēļ pastāv vēl viens variants uzņēmuma grāmatvedībā izstrādāt kontu plānā attiecīgus kontus, kuros šāda veida PVN uzskaitē būs pārskatāmāka, to ir iespējams sadalīt vēl sīkāk, atsaucoties uz MK noteikumi Nr.1640 , IV daļu, kur teiks, ka :

Aizpildot PVN 2 pārskatu, ailē „K*” norāda:

- ✓ kods „P” pakalpojumi, kas saskaņā ar likuma 4.1 panta ceturto daļu sniegti citu dalībvalstu apliekamajām personām,
- ✓ kods "G" – preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā

Darba autore izpētīja uzņēmumu kontu plānus un par piemērotāko, PVN uzskaites darījumiem no ES, kontu kodēšanas kārtību atzīst SIA „UTU Powel” apstiprināto kontu plānu (sk. 2.6. tabulu)

³¹ LR likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34443>

Kontu plāna paraugs - PVN uzskaitē dokumentiem, kas saņemti no ES

Izdevumu konts	Izdevumu konta nosaukums	Izdevumu konta raksturojums
57206	PVN 22% Preces no ES (aprēķinātais)	Kredīta konts, kurā tiek grāmatots teorētiski aprēķinātais PVN
572061	PVN 22% Preces no ES (atskaitāmais)	Debēta konts, kurā tiek grāmatots teorētiski aprēķinātais PVN
57207	PVN 22% pakalpojumi no ES (aprēķinātais)	Kredīta konts, kurā tiek grāmatots teorētiski aprēķinātais PVN
572071	PVN 22% pakalpojumi no ES (atskaitāmais)	Debēta konts, kurā tiek grāmatots teorētiski aprēķinātais PVN

Šāda uzskaitē nodrošina pārskatāmu ES darījumu PVN uzskaitē, kas ir būtiska sagatavojot PVN deklarācijas, īpaši atsaucoties uz PVN likuma 9.panta kurš nosaka, ka nodokļa taksācijas periods ir viens kalendārais mēnesis apliekamajai personai, kuras veikto apliekamo darījumu vērtība pirmstaksācijas gadā vai taksācijas gada laikā pārsniedz 35 000 latu vai kura veic preču piegādi Eiropas Savienības teritorijā vai sniedz pakalpojumus, kuru sniegšanas vietu nosaka saskaņā ar šā likuma 4.1 panta ceturto daļu un kuru sniegšanas vieta ir cita dalībvalsts.³²

Šis pants nosaka, to, ka situācija, ja nodokļu maksātāja PVN deklarācijas iepriekš bija jāiesniedz VID – reizi mēnesī, ja iepriekšējā gada ar PVN apliekamais apgrozījums pārsniedz 35 000, reizi pusgadā, ja VID ir iesniegtas visas PVN deklarācijas par iepriekšējo gadu un ar PVN apliekamais gada apgrozījums nepārsniedz 10 000 latu (ieskaitot), reizi ceturksnī – visos pārējos gadījumos. Tātad situācijā, ja uzņēmuma iepriekš PVN deklarācijas bija jāiesniedz reizi ceturksnī vai pusgadā, tad saņemot rēķinu par ES veiktajiem darījumiem, nodokļa taksācijas periods pēc PVN likuma 9.panta, ar to mēnesi, kad veikti darījumi turpmākos mēnešus deklarācija ir

³² LR likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34443>

jāiesniedz reizi mēnesī. Autore ar šo vēlas izskaidrot situāciju, ja uzņēmums ir saņēmis šādu dokumentu, šī darījuma PVN daļa attiecīgi parādās iepriekš minētajos izdevuma kontos, kas ir uzņēmuma kontu plānā atsevišķi izdalīti, tādā veidā ir skaidri redzams, ka ir bijuši darījumi ar ES dalībvalsti un, ja PVN periods iepriekš nebija reizi mēnesī, tad tūlītēji šis konta apgrozījums norāda uz to, ka PVN ir jāiesniedz reizi mēnesī, kas ļauj izvairīties no PVN deklarācijas neiesniegšanas laikā, attiecīgi no VID soda sankcijām.

Atsaucoties uz iepriekš minēto PVN likuma 28.pantu, ja uzņēmums iegādājas preces vai pakalpojumus no ES tiek piemērota 0 procentu likme, attiecīgi grāmatvedībā ir jāveic „*reversā*” PVN aprēķins atbilstoši PVN likumam un uzskaiti atbilstoši uzņēmuma grāmatvedība izstrādātajai sistēmai.

Piemērs: Uzņēmums iegādājas preces padošanai no ES dalībvalsts 228 EUR vērtībā (pēc Latvijas Bankas kursa – 160.24 LVL), kurā preču nosūtītājs ir reģistrēts kā PVN maksātājs savā valstī:

1. „*Reversais*” PVN tiek rēķināts, attiecīgi pēc likumā noteiktās PVN nodokļa likmes uz rēķina izrakstīšanas brīdi, piemērojot likmi pilnai preces/ pakalpojumi iegādes vērtībai.

$$160.24 \times 0.22 = 35.25 \text{ LVL}$$

2. Saņemtā rēķina iegrāmatošana, piemērojot „*reverso*” PVN.

D Saņemtās preces (23xx) – 160.24 LVL

K Norēķini ar partneriem un darbuuzņēmējiem valūtā (532x) – 160.24 LVL

D PVN 22% Preces no ES (atskaitāmais) (572061) – 35.25 LVL

K PVN 22% Preces no ES (aprēķinātais) (57206) – 35.25 LVL

Situācijā, ja pēc likumdošanas var piemērot nodokļa likmi 100 procentu apmērā, šāds grāmatojums ir matemātisks aprēķins, kas bilanci un Peļņas vai zaudējumu aprēķinu neietekmē, jo summa tiek gan debitēta, gan kreditēta, kas nozīmē, ka šāds darījums tiek izlīdzināts.

Šos darījumus deklarē attiecīgi pēc MK noteikumi Nr.1640, IV. Pārskata par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā aizpildīšanas kārtība, aizpildot PVN deklarācijas pielikumu PVN2 - II. Priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem, kas saņemti no Eiropas Savienības dalībvalstīm, korekciju gadījumā PVN deklarācijas pielikums

– PVN3 Labojumu pārskats par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem. Attiecīgi Pievienotās vērtības nodokļa deklarācija, šos darījumus norāda:

- ✓ 50.rindā – ar nodokļa standartlikmi apliekamo iegādāto preču un saņemto pakalpojumu vērtību Eiropas Savienības teritorijā;
- ✓ 55.rindā – pēc standartlikmes aprēķināto nodokļa summu par preču iegādi un pakalpojumu saņemšanu Eiropas Savienības teritorijā;
- ✓ 64.rindā – priekšnodoklī norādāmo nodokļa summu, kuru apliekamā persona aprēķina par preču iegādi un saņemtajiem pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā.

Ja no ES dalībvalsts tiek iegādātas preces vai pakalpojumi, kuri uzņēmumā tiek atzīti kā izdevumi, kas paredzēti reprezentācijas vajadzībām, „*reverso*” PVN pamatojoties uz PVN likuma 10.panta 7.daļu, kas nosaka, ka no budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 60 procenti no nodokļa par reprezentācijas nolūkiem iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar publisku konferenču, pieņemšanu un maltīšu rīkošanu, kā arī apliekamo personu reprezentējošu priekšmetu izgatavošanu.

Tātad šādiem darījumiem uzņēmumi var piemērot „*reverso*” PVN tikai 40 procentu apmērā, 60 procenti no aprēķinātās PVN summas ir jāsamaksā valsts budžetā, kā maksājama PVN.

Piemērs: Uzņēmums iegādājies no 5 000 pildspalvas ar uzņēmuma logo par kopējo summu 1 500 EUR (pēc Latvijas Bankas kursa – 1 504.21 LVL) no ES dalībvalsts uzņēmuma, kurš savā valstī reģistrēts, kā PVN maksātājs.

1. „*Reversais*” PVN tiek rēķināts, attiecīgi pēc likumā noteiktās PVN nodokļi likmes uz rēķina izrakstīšanas brīdi, sākotnēji piemērojot likmi pilnai preces/ pakalpojumi iegādes vērtībai.

$$1\,504.21 \times 0.22 = 330.93 \text{ LVL}$$

2. Tiek veikts aprēķins, kāda būs PVN summa, kuru uzņēmums nevar „*reversēt*” un, kura pēc Latvijas Republikas PVN likuma 10.panta 7.daļas ir jāsamaksā valsts budžetā.

PVN daļa, kuru uzņēmumam ir jāsamaksā budžetā

$$330.93 \times 0.60 = 198.56 \text{ LVL}$$

PVN daļa, kuru uzņēmums „*reversē*”

$$330.93 \times 0.40 = 132.37 \text{ LVL}$$

3. Saņemtā rēķina ieegrāmatošana, piemērojot „*reverso*” PVN un PVN daļu, kuru pēc Latvijas Republikas PVN likuma 10.panta 7.daļas nevar atskaitīt.

D Re prezentācijas izmaksas (768x) – 1 504.21 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem (5300) – 1 504.21 LVL

D Re prezentācijas izmaksas PVN daļa 60% (768x) - 198.56 LVL

K Norēķini ar PVN aprēķinātā daļa 60% (572x) – 198.56 LVL

D PVN 22% pakalpojumi no ES (atskaitāmais) (572071) – 132.37 LVL

K PVN 22% pakalpojumi no ES (aprēķinātais) (57207) – 132.37 LVL

Ņemot vērā iepriekš veiktos aprēķinus ir skaidri redzams, ka situācijā, kad uzņēmums ir veicis reprezentācijas izdevumus ES tie ievērojami palielina uzņēmuma izdevumus, proti, ir jāveic PVN maksājums par 60 procentiem no darījuma PVN vērtības un palielinās kopējie uzņēmuma izdevumi, kas attiecīgi samazina peļņu. Šādā situācijā gada beigās sastādot UIN deklarāciju, šīs papildus izmaksas 60 procentu apmērā būs jākorrigē UIN daļā, par kuru palielinās UIN aprēķinātais, kas ir papildus izmaksas vēl uz UIN nodokļa rēķina. Tādēļ izvērtējot šādu situāciju, kad no viena darījuma, kura vērtība iespējams sākotnēji uzņēmumiem var likties ļoti ekonomiska izdevīga, nepārzinot likumdošanu saistībā uz reprezentācijas izdevumiem, uzņēmumam šīs izmaksas ir pakļautas divu papildus nodokļu aplikšanai, un attiecībā uz darījuma vērtību ievērojamam darījumu izmaksas pieaugumam.

Identiska situācija ir likumdošanā **Lietuvā**, kur attiecīgi pēc Lietuvas Republikas PVN likuma 62.panta 2.punkta, kurš nosaka, ka - iegādes un/vai importa PVN par precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti reprezentācijai, ja tas ir atļauts, ievērojot normatīvo regulējumu par peļņas/ienākumu aplikšanu ar nodokli, lai atskaitītu no gūtajiem ienākumiem, aprēķinot ar nodokli aplikamo peļņu/ ienākumus, izdevumus attiecībā pret to iegūšanu.³³ Un atsaucoties uz Lietuvas Republikas likumu par Ienākumu nodokli (lietuviešu val. - Dėl Lietuvos Respublikos

³³ Republic of Lithuania „Law on Value Added Tax”, 05.03.2002., No IX-751 ar grozījumiem līdz 12.01.2006. Pieejams: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=364955

gyventoju pajamų mokesčio įstatymo) 22.panta 3.punktu, kurš nosaka, ka summu, kas nepārsniedz 75 procenti no reprezentācijas izdevumiem, ir jāatskaita no ienākumiem. Tātad Lietuvā PVN uzskaites attiecībā uz reprezentācijas izdevumiem ir identiska Latvijas likumdošanai, ir noteikta procentu likme no PVN, kuru uzņēmums nedrīkst atskaitīt, bet šī summa ir jāiekļauj izmaksās. Saistībā uz PVN likmēm Lietuvas Republikā 2009. gadā standarta PVN likme Lietuvā tika palielināta divas reizes – 2009. gada 1. janvārī no 18% uz 19% un vēl par 2 % punktiem – līdz 21% – no 2009. gada 1. septembra.

Ņemot vērā atšķirības PVN likmēs starp Baltijas valstīm, attiecīgi nodokļu ietekme uz uzņēmumu izdevumiem ir būtiska loma, tādēļ autore vēlas atzīmēt, ka 2012.gada 15.maijā valdība atbalstīja grozījumus PVN likumā, paredzot samazināt nodokļa likmi par vienu procentpunktu no pašreizējiem 22% līdz 21%. "Grozījumu mērķis ir samazināt PVN standartlikmi, lai tuvinātu PVN likmes kaimiņvalstīs piemērotajām likmēm, kas sekmētu Latvijas reģionālo konkurētspēju un samazinātu pasaules cenu kāpuma izraisīto inflācijas spiedienu uz iedzīvotājiem. Likumprojektā ir noteikta PVN standartlikme 21% apmērā no 1.jūlija.³⁴

Lai izprastu, kāda ietekme uz uzņēmuma kopējiem izdevumiem un nodokļiem ir Lietuvas uzņēmumiem, ja tie veic reprezentācijas izdevumus, autore piedāvā veikt aprēķinus un izpētīt identisku piemēru iepriekš apskatītajam par reprezentācijas izdevumiem Latvijā.

Lai piemērs būtu salīdzināms Lietuvas izdevumi tiek rēķināti LVL valūtā, Lietuvas grāmatvedības kontu plāns ir pieskaņots iepriekš skatītā piemēra Latvijas kontu plānam.

Piemērs: Uzņēmums iegādājies no 5 000 pildspalvas ar uzņēmuma logo par kopējo summu 7 373.58 LTL (pēc Latvijas Bankas kursa uz 30.04.2012 - 1 504.21 LVL) no ES dalībvalsts uzņēmuma, kurš savā valstī reģistrēts, kā PVN maksātājs.

1. „*Reversais*” PVN tiek rēķināts, attiecīgi pēc likumā noteiktās PVN nodokļi likmes uz rēķina izrakstīšanas brīdi, sākotnēji piemērojot likmi pilnai preces/ pakalpojumi iegādes vērtībai.

$$1\ 504.21 \times 0.21 = 315.88 \text{ LVL}$$

³⁴ Sandra Dieziņa, Zanda Zablovskā, Māris Ķirsons, 2012. gada 16. maijs, „Uzņēmējus sašķel PVN likmes cirpšana”, pieejams: <http://www.db.lv/tirdznieciba/mazumtirdznieciba/uznemejus-saskel-pvn-likmes-cirpsana-371429>

2. Tiek veikts aprēķins, kāda būs PVN summa, kuru uzņēmums nevar „reversēt” un, kura pēc Lietuvas Republikas PVN likuma jāsamaksā valsts budžetā.

PVN daļa, kuru uzņēmumam ir jāsamaksā budžetā

$$315.88 \times 0.25 = 78.97 \text{ LVL}$$

PVN daļa, kuru uzņēmums „reversē”

$$315.88 \times 0.75 = 236.91 \text{ LVL}$$

3. Saņemtā rēķina ieegrāmatošana, piemērojot „reverso” PVN un PVN daļu, kuru pēc kura pēc Lietuvas Republikas PVN likuma nevar atskaitīt.

D Rerezentācijas izmaksas (768x) – 1 504.21 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuuzņēmējiem (5300) – 1 504.21 LVL

D Rerezentācijas izmaksas PVN daļa 25% (768x) - 78.97 LVL

K Norēķini ar PVN aprēķinātā daļa 25% (572x) – 78.97 LVL

D PVN 21% pakalpojumi no ES (atskaitāmais) (572071) – 236.91 LVL

K PVN 21% pakalpojumi no ES (aprēķinātais) (57207) – 236.91 LVL

Pēc šī piemēra ir skaidri redzams, ka izmaksas, kādas rodas Lietuvas uzņēmumiem veicot reprezentācijas izdevumus ES, ir acīmredzami mazākās, kā Latvijā, tomēr, lai izprastu situāciju, kāda ir Baltijas valstīs kopumā, ir nepieciešams raksturot arī Igaunijas likumdošanu saistībā uz veiktajiem izdevumiem ES dalībvalstīs.

Igaunijas PVN likme pamatojoties uz Igaunijas Republikas likumu Par pievienotās vērtības nodokli 15.panta 1.punktu ir 20 procenti, kas ir mazākā likme starp Baltijas valstīm. Pamatojoties uz Igaunijas PVN likuma 30.panta 1.daļu izdevumiem, kas saistīti ar reprezentāciju PVN nav atskaitāms, bet pamatojoties uz Igaunijas likumdošanu un praksi, ja tiek saņemts rēķins Igaunijas uzņēmuma no ES dalībvalsts par reprezentācijas izdevumiem, ņemot vērā, ka Latvijā un Lietuvā šādā situācijā ir jāveic PVN maksājumi valsts budžetā attiecīgi 60 un 75 procentu apmērā, no PVN vērtības, Igaunijā šādi maksājumi budžetā nav veicami un ir piemērojams PVN „reverss” 100 procentu apmērā no PVN aprēķinātās vērtības, kas liekas nepareizi un neizprotami, tomēr Igaunija nodokļu aprēķināšanā no ES dalībvalstīm vienmēr piemēro „reverso” PVN aprēķināšanas kārtību. Saistībā uz PVN 100 procentu „reversu”, no

pieejamajiem literatūras avotiem, un Igaunijas likumdošanu, tiešu atsauci uz šādu apgalvojumu, autore savā darbā nevar iekļaut, bet informācija ir iegūta un apstiprināta no Igaunijas grāmatvedes pēc aptaujas saistībā uz reprezentācijas izdevumiem Igaunijas Republikā, kura skaidro 100 procentu „*reversa*” kārtību pēc Igaunijas prakses, ievērojot tās likumdošanu.

Lai salīdzinātu Baltijas valstu situāciju uz reprezentācijas izdevumu iegādi no citām ES dalībvalstīm, autore piedāvā veikt aprēķinu identiskam piemēram, kāds tika rēķināts gan Latvijas, gan Lietuvas situācijās, atbilstoši piemērojot tādas pašas pirkuma vērtības un kontu plānus, kā iepriekš apskatītajos piemēros.

Piemērs: Uzņēmums iegādājies no 5 000 pildspalvas ar uzņēmuma logo par kopējo summu 1 500 EUR (pēc Latvijas Bankas kursa – 1 504.21 LVL) no ES dalībvalsts uzņēmuma, kurš savā valstī reģistrēts, kā PVN maksātājs.

1. „*Reversais*” PVN tiek rēķināts, attiecīgi pēc likumā noteiktās PVN nodokļi likmes uz rēķina izrakstīšanas brīdi, sākotnēji piemērojot likmi pilnai preces/ pakalpojumi iegādes vērtībai.

$$1\ 504.21 \times 0.20 = 300.84 \text{ LVL}$$

2. Saņemtā rēķina ieģrāmatošana, piemērojot „*reverso*” PVN.

D Reprezentācijas izmaksas (768x) – 1 504.21 LVL

K Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem (5300) – 1 504.21 LVL

D PVN 20% pakalpojumi no ES (atskaitāmais) (572071) – 300.84 LVL

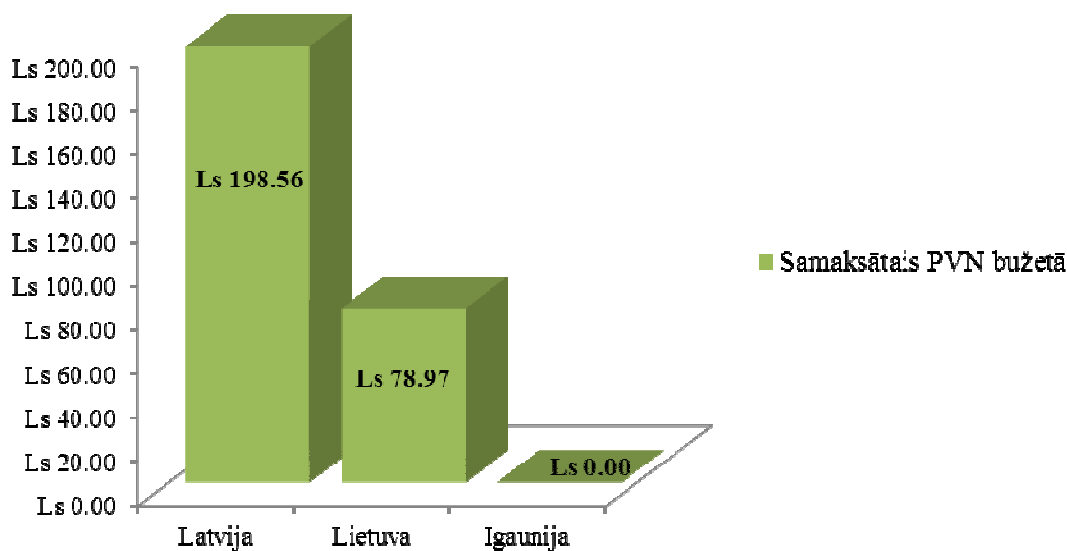
K PVN 20% pakalpojumi no ES (aprēķinātais) (57207) – 300.84 LVL

Igaunijas uzņēmumos atbilstoši Igaunijas Republikas normatīvajiem aktiem, darījumos ar ES dalībvalstīm, un konkrēti, darījumos, kuri ir uzskatāmi kā reprezentācijas izdevumi, ietekme un nodokļiem un kopētajiem uzņēmuma izdevumiem ir daudz izdevīgāka kā Latvijas un Lietuvas situācijās, lai dati būtu pārskatāmi un salīdzināmi autore piedāvā tos izvērtēt tālāk esošajās tabulās.

ES veikto reprezentācijas izdevumu salīdzinājums starp Baltijas valstīm ņemot vērā katras valsts likumdošanu, LVL

	Latvija	Lietuva	Igaunija
Tiešie reprezentācijas izdevumi	1 504.21	1 504.21	1 504.21
Aprēķinātais PVN, kas jāmaksā valsts budžetā	198.56	78.97	-
PVN daļa, kuru nevar atskaitīt, ir darījuma reprezentācijas izdevumi	198.56	78.97	-
Kopā izdevumi par darījumu	1 901.33	1 662.15	1 504.21

Salīdzinot 2.7 tabulas izdevumus starp Baltijas valstīm, iegādājoties reprezentācijas izdevumus no kādas citas ES dalībvalsts, skaidri redzams, ka visaugstākās izmaksas par šādu darījumu ir tieši Latvijas uzņēmumiem. Izmaksas palielinās par gan par aprēķināto PVN, kurš uzņēmumam mēnesī, kad ir veikts darījums līdz 20.datumam pēc MK noteikumiem Nr. 1640 ir jāsamaksā valsts budžetā, gan uzņēmuma izmaksas, attiecīgi peļņa samazinās par 60 procentiem no darījuma PVN vērtības, kas ir tādā pati summa, kas ir jāsamaksā budžetā, un situācija ir tāda, ka rodas izmaksas, kuras ietekmē gan bilanci, gan peļņas vai zaudējumu aprēķinu, kas tādā veidā rada nedaudz absurdu situāciju, ka no viena darījuma uzņēmuma rodas divu veidu izmaksas par identisku summu, kas kopā par šo darījumu veido 397.12 LVL lielus izmaksas. Lietuvas situācijā iegādājoties reprezentācijas izdevumus no ES dalībvalsts ir samērā līdzīga, jo daļa aprēķinā PVN, 25 procenti no aprēķinātās PVN summas, ir jāsamaksā valsts budžetā. Bet tā kā Lietuvas PVN ir par 1 procentu mazāks, kā Latvijai, attiecīgi izmaksas par PVN ir mazākas, un summas apmērs, kāds ir jāsamaksā budžetā ir 25 procenti, par 35 procentiem mazāks kā Latvijai. Tātad Lietuvai par darījumu rodas papildus kopējās izmaksas, kas ietekmē gan bilanci, gan Peļņas vai zaudējumu aprēķinu – 157.94 LVL, kas ir par 239.18 LVL mazāk, kā Latvijas uzņēmumam par tāda paša darījumu. Turpretī Igaunijā, par šādu darījumu nerodas nekādi papildus izdevumi. Ja reprezentācijas priekšmeti, kas iegādāti ES dalībvalstī veido 1 504.21 LVL lielu parādu piegādātājam, tad attiecīgi šī summa pēc Igaunijas Republikas likumdošana neveido nekādas papildus izmaksas nodokļu vajadzībām, kā arī attiecīgi neveido papildus izmaksas peļņas vai zaudējumu aprēķinā salīdzinājumā ar Latvijas un Lietuvas uzņēmumiem.



2.3. att. Baltijas valstu samaksātā PVN summa budžetā par 1 504.21 LVL vērtu reprezentācijas darījumu no ES dalībvalsts

Šī lielā starpība norāda uz nevienlīdzību Baltijas valstu starpā, kā arī uz šādu izdevumu absolūtu neizdevīgumu iegādājoties tos no ES dalībvalstīm, kas liek autorei secināt, vai šāda situācija, kad tiek uzlikts tik izteikti liels nodokļu slogs Latvijas uzņēmumiem iegādājoties reprezentācijas priekšmetus vai pakalpojumus no ES dalībvalstīm, neveicina to, lai Latvijas uzņēmumi iegādātos nepieciešamības gadījumā šādus izdevumus no Latvijas uzņēmējiem. Kas savā ziņā ir pozitīvi vērtējams, jo tiek atbalstīti vietējiem uzņēmumi, bet no otras puses skatoties šī situācija norāda uz valsts izstrādāto sistēmā, kurā PVN maksātāji pārdodot preces vai pakalpojumus maksā PVN 100 procentu apmērā, bet tās iepērkot var atskaitīt tikai 40 procentus, kā rezultāta valsts no šāda darījuma ir ieguvējs, jo tiek samaksāti 100 procenti, no kuriem atgūti 40 procenti, un valsts budžetā paliek 60 procenti no PVN daļas, kas gadījumā, ja uzņēmums būtu iegādājies preces ES, būtu ieņēmumi tikai 40 procentu apmērā, tātad valsts zaudētu 20 procentus no PVN ieņēmumiem.

Uzņēmumu darbībā pastāv situācija arī, ja ir iegādātas preces vai pakalpojumiem, piemēram, esot komandējumā un par šo darījumu nesaņemot rēķinu, kas paredzēts pēcapmaksai, bet apmaksa ir veicama iegādes brīdī, šādiem darījumiem iegādes dokumentā tiek norādīta attiecīgās valsts nodokļa summa, kas nozīmē, ka par attiecīgo pirkumu, uzņēmums jau ir samaksājis nodokli un papildus PVN aprēķins par šādu darījumu netiek veikts. Šāda situācija

paredz PVN atgūšanu no ES dalībvalsts pēc MK noteikumi Nr.1639 - Kārtība, kādā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona iesniedz pieteikumu pievienotās vērtības nodokļa atmaksas saņemšanai citā Eiropas Savienības dalībvalstī, un kārtība, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts apliekamai personai. Šādiem darījumiem Latvijas uzņēmumi var atprasīt PVN samaksāto daļu, iesniedzot Elektroniskās deklarēšanas sistēma pieteikumu - PVN atmaksas pieteikums, kurā ir jānorāda detalizēta informācija no dokumenta, uz kura pamata uzņēmums vēlas atgūt pārmaksāto PVN vērtību, kā arī jāpievieno dokumenta kopija attiecīgajam darījumam. Šādā situācijā jāņem vērā, ka PVN par darījumu ir jau samaksāts iegādes brīdī attiecīgajā valstī, tātad papildus maksājumi budžetā nav jāveic, bet pēc PVN likuma 10.panta 7.daļas Latvijas uzņēmums var atprasīt tikai 60 procentus no samaksātā priekšnodokļa. Ja ES dalībvalstī ir cita PVN likme, tad neatkarīgi no tā, ka Latvijas likme ir 22 procenti, uzņēmumi var atprasīt no samaksātā priekšnodokļa summas 40 procentus, tos norādot PVN atmaksas pieteikumā. Šāds pieteikums tiek nosūtīts uz tās valsts ieņēmuma dienestu, kurā ir veikts pirkums un no, kuras valsts uzņēmums vēlas atgūt pārmaksāto priekšnodokli. Identiska situācija ir Lietuvā, iesniedzot pieteikumu Lietuvas valsts attiecīgi var atgūt 25 procentus pārmaksātā PVN. Bet Igaunijai pārmaksātā priekšnodokļa atgūšana ir uz abu iepriekš aprakstīto valstu fona finansiāli vis izdevīgākā, jo Igaunija var atprasīt no citas ES dalībvalsts pārmaksāto priekšnodokli 100 procentu apmērā, neatkarīgi no tā, vai darījums ir bijis saistīts ar reprezentāciju vai nē.

3. PĀRĒJIE AR SAIMNIECISKO DARBĪBU NESAISTĪTI IZDEVUMI TO ATZĪŠANAS NOSACĪJUMI, ANALĪZE UN IZPĒTE

3.1 Personificējamie ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi

Lai analizētu ar saimniecisko darbību nesaistītu izdevumu dažādus veidus (personificējamais un nepersonificējamus), autore nodaļa sākumā raksturo ar saimniecisko darbību nesaistītu izdevumu būtību.

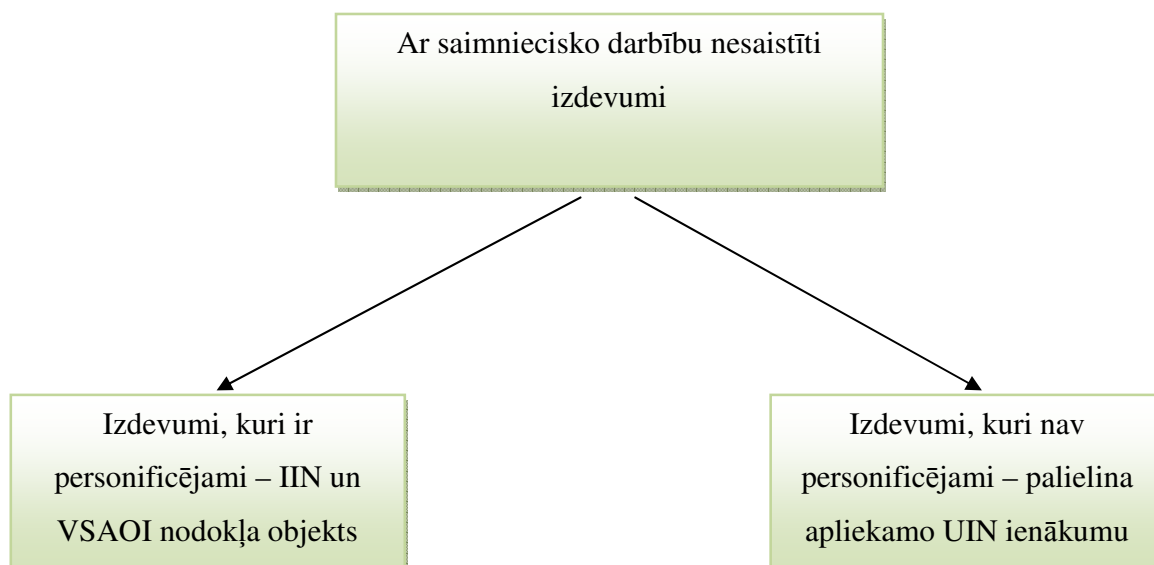
Izdevumi, kuru rezultātā tiešu labumu gūst darbinieki vai uzņēmuma īpašnieki ir atzīstami par nesaistītiem ar saimniecisko darbību, pēc UIN likuma 5. panta uzskata sekojošus izdevumus:

- ✓ izdevumi īpašnieku un darbinieku atpūtai,
- ✓ izklaidēšanās pasākumiem,
- ✓ ar saimniecisko darbību nesaistītiem īpašnieku vai darbinieku braucieniem,
- ✓ ar nodokļa maksātāja autotransportu,
- ✓ pabalstiem,
- ✓ dāvinājumiem,
- ✓ dāvinājumos pārvērstiem kredītiem un aizdevumiem,
- ✓ ziedojumi,
- ✓ dāvinājumi citām personām,
- ✓ galvojuma summas, kuras nodokļa maksātājam kā galvniekam ir jāizmaksā saskaņā ar galvojuma līgumu,
- ✓ atskaitījumi no peļņas,
- ✓ apgrozījuma vai cita bāzes lieluma, kurus nodokļa maksātājs veic pēc savas iniciatīvas, pēc tā īpašnieka rīkojuma vai saskaņā ar likumiem.

Kā arī citas izmaksas naudā vai citās lietās (natūrā) īpašniekiem vai darbiniekiem, kuras netiek uzrādītas kā atlīdzība par veikto darbu vai kuras nav saistītas ar iekšzemes uzņēmuma un pastāvīgās pārstāvniecības saimniecisko darbību.³⁵

Ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus var iedalīt divās grupās:

³⁵ LR likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34094>



3.1. att. Ar saimniecisko darbību nesaistītu izdevumu sadalījums³⁶

Izdevumi, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību ir personificējami, tie ir apliekami ar IIN un VSAOI saskaņā ar MK 1998. gada 31. marta noteikumiem Nr.112 “Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis” un izdevumi, kuri nav personificējami ir apliekami ar UIN pēc UIN likuma 4.panta.

Uzņēmumiem ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus nevajadzētu uzskaitīt vienā peļņas vai zaudējumu aprēķina postenī, tos būtu vēlams sadalīt pēc to ekonomiskās būtības.

Pēc **Ludboržs A.** grāmatā ”*Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā*” dotā parauga, un pamatojoties uz savu darba pieredzi, darba autore izveidoja kontu plāna paraugu, kurā ir iespējams detalizētāk sadalīt izdevumus, kuri tiek atzīti kā ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi, tā, lai analizējot uzņēmumā radušās ar UIN apliekamās izmaksas, trešajai personai būtu viegli izprotams, kādi izdevumi veido šīs summas. Tas būtu, pēc autores domām, ļoti būtiski, situācijās, ja ir nepieciešami skaidrojumu par UIN deklarācijas sagatavošanu. Jo nereti grāmatvedības praksē ir sastopams viens izmaksu konts – Ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi vai ar UIN apliekamie izdevumi, kuros grāmatveži grāmato visus izdevumus, kuri pēc savas ekonomiskās būtības būtu apliekami ar UIN. Šādā situācija ir grūti apzināties, kādi izdevumi iekļauti zem šajā kontā tādēļ, lai izdevumu būtība būtu skaidra autore piedāvā kontu plāna paraugu apskatīti 3.1. tabulā.

³⁶ Ludboržs A., „*Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā*”, R.: Lietišķas informācijas dienests, 2003. - 206 lpp

Kontu plāna paraugs – Ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi*

Izdevumu konts	Izdevumu konta nosaukums	Izdevumu konta raksturojums
87101	Preču zudumi, kas pārsniedz plānotos zudumu normatīvus	Preču un pašizmaksas vai pārdošanas izmaksas, atkarībā no zuduma būtības
87102	Dāvinājumi darbiniekiem, bērnu pabalsti u.tml dz.	Personāla izmaksas, dažāda veida personāla gūtā labuma izpratnē
87102	Nepersonificējamās personāla izmaksas	Personāla izmaksas, kuras iekļauj dažāda veida kolektīvās svinības, pasākumus, izbraucienus. Pasākumos iegādātā pārtika, dzērieni, kas paredzēti personālam.
87103	Dāvinājumi un ziedojumi citām personām	Reklāmas izmaksas, kuras tiek pasniegtas dažādu dāvanu veidā (ziedi, alkoholiskie dzērieni, u.c.) klientiem, sadarbības partneriem. Ziedojumi iestādēm, arī Sabiedriskā labuma organizācijām.

**darba autores izveidota tabula, pamatojoties uz darba pieredzi*

Lai izprastu maksājamā nodokļa veidošanās cēloni ir būtiski saprast nodokļa objektu un tā aprēķinu, ko darba autore piedāvā pārskatāmāk aplūkot pēc Ketners K. un Lukšina O. grāmatas „Nodokļi Eiropas savienībā un Latvijā”.

Latvijas nodokļu sistēmas apraksts³⁷

Nodoklis	Nodokļa objekts	Nodokļa veids	Nodokļa aprēķins
1. Iedzīvotāju ienākuma nodoklis	Iedzīvotāju ienākumi	Tiešais	25% no ar nodokli apliekamā ienākuma (no 2008. gada – 15% ienākumiem no saimnieciskās darbības)
2. Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas	Darba alga un tai pielīdzināmās izmaksas	Tiešais	35.09% no algotā darba ienākuma: likmes atšķiras pensionāriem u.c. darbinieku kategorijām.

Latvijā tieši nodokļi ietver:

- ✓ iedzīvotāja ienākuma nodokli – likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests un pašvaldības;
- ✓ uzņēmuma ienākuma nodokli - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests;
- ✓ nekustamā īpašuma nodokli - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests un pašvaldības;
- ✓ valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests;
- ✓ mikrouzņēmumu nodokli - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests

Netiešie nodokļi ietver:

- ✓ pievienotās vērtības nodokli - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests;
- ✓ akcīzes nodokli - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests;
- ✓ vieglo automobiļu un motociklu nodokli – likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests un Ceļu satiksmes drošības direkcija;
- ✓ elektroenerģijas nodokli - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests;
- ✓ transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokli - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests un Ceļu satiksmes drošības direkcija;
- ✓ muitas nodokli un citus līdzvērtīgus maksājumus - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests;

³⁷ Keitners K., Lukašina O. „Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā salīdzinošā analīze un praktiski ieteikumi”, 36-38 lpp

- ✓ uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis - likumu administrē Valsts ieņēmumu dienests un Ceļu satiksmes drošības direkcija.³⁸

Tāpat nodokļi, kuri būtu piemērojami par labumu, kuru var personificēt Latvijā atzīst tiešos nodokļus, konkrēti, IIN un VSAOI, kuru objekti ir šajā gadījumā labums no ienākumiem, ko saņem fiziska persona.

Ienākumi, par kuriem jāmaksā algas nodoklis, ir jebkuri uz pašreizējo vai iepriekšējo darba vai dienesta attiecību pamata darbiniekam vai personai, kura ir dienestā (turpmāk — darbinieks), izdarītie maksājumi vai labums, ko darbinieks tieši vai netieši gūst naudā vai citās lietās no darba devēja, ja šajos noteikumos nav noteikts citādi.

Ienākumi, par kuriem jāmaksā algas nodoklis, ir šādi:

- ✓ darba samaksa vai cita atlīdzība, ko izmaksā darba devējs, arī visas piemaksas pie darba algas, atvaļinājuma samaksa un atvaļinājuma pabalsts, komisijas nauda, prēmijas, pabalsti, kā arī darba līgumā par darba nosacījumu maiņu paredzētā atlīdzība;
- ✓ atlaišanas pabalsts un citi maksājumi, kurus darba devējs izmaksā darbiniekam atlaišanas gadījumā vai darbam noteiktu ierobežojumu gadījumā;
- ✓ darba devēja dāvanas un balvas darbiniekam;
- ✓ darba devēja dotais labums darbinieka, viņa ģimenes locekļu vai darbinieka un viņa ģimenes locekļu personīgajam patēriņam, kas izpaužas īpašuma nodošanas vai īpašuma lietošanas tiesību nodošanas veidā, vai sniegto vai apmaksāto pakalpojumu veidā. Algas nodoklis maksājams saskaņā ar attiecīgā labuma tirgus vērtību neatkarīgi no tā, vai darbinieks var to pārvērst naudas izteiksmē vai nevar, par šādu darba devēja doto labumu;
- ✓ labums, kas gūts, darba devējam sedzot izdevumus par darbinieka dzīvojamo telpu, vasarnīcas, garāžas un saimniecības ēku īri un komunālajiem pakalpojumiem, patērēto elektroenerģiju, tālruņa abonēšanu un sarunu apmaksu;
- ✓ darba devēja apmaksāti izdevumi, kas saistīti ar darbinieka māsaimniecībai nepieciešamā personāla algošanu;
- ✓ labums, kas gūts, lietojot dzīvokli, kura uzturēšanas izdevumus sedz darba devējs (darba devēja atbilstošo izmaksu apmērs);
- ✓ jebkuri tiešie vai netiešie darba devēja pabalsti un darbinieka un viņa ģimenes locekļu izdevumi, kuri ir sadalāmi personāli un ir saistīti ar izklaides pasākumiem, ceļojumiem,

³⁸ LR likums „Par nodokļiem un nodevām”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=33946>

ārstniecību, izglītību (arī darba devēja stipendijas), ēdināšanu un atspirdzinošu dzērienu iegādi un kurus sedz darba devējs.³⁹

Līdz 2010. gada sākumam dāvanas darbiniekiem minimālās algas apmērā bija ar algas nodokļiem neapliekams ienākums. Tagad tās veido apliekamu ienākumu, un pēc tam, kad dāvanām ir piemēroti algas nodokļi, tās vairs nav koriģējamas UIN deklarācijā kā ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi. Bez dāvanām personificējami (un līdz ar to ar algas nodokļiem apliekami) ir tādi labumi kā:

- ✓ koncertu biļetes;
- ✓ Ziemassvētku paciņas bērniem un
- ✓ bezprocentu aizdevumi.⁴⁰

Tātad jebkuri izdevumi, kuros tiešu labumu gūst darbinieki uzņēmumā ir veicami algas nodokļa ieturējumi un maksājumi no gūtā labuma apmērā.

Piemērs: Darba devējs darbiniekiem nodrošina pusdienas katru darba dienu, 2012. gada marta mēnesī, 2 LVL apmērā bruto vērtība, attiecīgi darba devējs izmaksā 300 LVL bruto darba algu.

1. 2012. gada marta mēnesī kopā ir 22 darba dienas no tā izriet bruto labums darbiniekam sastāda:

$$22 \times 2 = 44 \text{ LVL}$$

Kopējā ar algas nodokļiem apliekamā summa:

$$44 + 300 = 344 \text{ LVL}$$

2. 344 LVL ir bruto summa, tātad ir nepieciešams aprēķināt, kādi nodokļi ir maksājami darba devējam. Darbinieks ir nodarbināts bez algas nodokļu grāmatiņu un tam nav atvieglojumi par apgādībā esošām personām.

- ✓ VSAOI darba ņēmēja daļa: $344 \times 0.11 = 37.84 \text{ LVL}$
- ✓ VSAOI darba devēja daļa: $344 \times 0.2409 = 82.87 \text{ LVL}$

³⁹ LR MK Nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=47540>

⁴⁰ Kļavinska A., „Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi un to koriģēšana UIN deklarācijā”, 2011. gada 20 aprīlis, pieejams: <http://www.ifinances.lv/lat/gramatvediba?doc=2379>

- ✓ VSAOI: $37.84 + 82.87 = 120.71$ LVL
- ✓ IIN summa $(344 - 37.84) \times 0.25 = 76.54$ LVL
- ✓ Izmaksājamā darba alga, ieskaitot pusdienas naudu:
 $344 - 37.84 - 76.54 = 229.62$ LVL

Darījumu uzskaitē grāmatvedībā:

- D** Norēķini par darba algu (720x) – 300 LVL
- D** Izmaksas personāla pusdienām (724x) – 44 LVL
- D** Norēķini par VSAOI (720x) – 82.87 LVL
- K** Norēķini par darba algu (561x) – 229.62 LVL
- K** Norēķini par VSAOI (572x) – 120.71 LVL
- K** Norēķini par IIN (572x) – 76.54 LVL

Pēc iepriekš veiktā aprēķina var secināt, ja uzņēmums ir izlēmis veikt izdevumus, kuri nav saistīti ar saimniecisko darbību, vienīgais iespējamais labums šādām izmaksām ir personāls, kurš ir motivētāks un ieinteresētāks strādāt un tādā veidā sekmēt uzņēmuma izaugsmi, saņemot par to papildus labumu. Bet tā kā šādas izmaksas ir sava veida motivators, kas nav tieši saistīts ar peļņas gūšanu un nesniedz nekādas garantijas tai, tad var secināt, ka izmaksas, ieskaitot visus nodokļa maksājumus, uzņēmumam ir ļoti augstas un būtu jāapsver vai šādi labumi, kuri ir motivējoši darbiniekiem patiesi arī sniedz tālākā nākotnē arī uzņēmuma attīstību un izaugsmi turpmākajai darbībai.

Situācijās, kad labuma guvēju par personificēt, bet tas nav uzņēmuma darbinieks, vai vadītājs, ir jāpiemēro IIN likme, labuma izmaksas brīdī. Bet, ja persona ir reģistrēta, kā nodokļa maksātājs, tādā gadījumā persona pati sagatavojot gada deklarāciju veic nodokļa maksājumus par saņemtajiem ienākumiem, kā rezultātā uzņēmuma izmaksas brīdī nav jāveic nekādi nodokļa maksājumi.

LR likums Par iedzīvotāju ienākuma nodokli 8. panta 1. daļa nosaka, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums.

Pie izdevumiem, kuriem būtu jāietur IIN pamatā ir visas izmaksas, kas veiktas fiziskām personām, IIN likuma 8. pants konkrētāk atrunā fizisku personu ienākumus (uzņēmumu

izdevumus) par kuriem ir jāveic IIN maksājumi uzņēmumiem, ja šī persona nav reģistrēta kā nodokļu maksātājs:

- ✓ individuālā darba, uzņēmuma līguma, komerčaģenta un māklera darbības;
- ✓ individuālā uzņēmuma, arī no zemnieku vai zvejnieku saimniecības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un ienākumi no individuālā komersanta darbības;
- ✓ nekustamā īpašuma (ēku, ēku daļu, dzīvokļu, zemes) iznomāšanas vai izīrēšanas;
- ✓ lietas (zemes, telpas) nodošanas tālāk apakšnomniekam vai apakšīrniekam;
- ✓ kustamās mantas iznomāšanas;
- ✓ intelektuālā īpašuma un tiesībām uz to (autoratlīdzība, izpildītāj atlīdzība; zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru un viņu mantinieku honorāri), kā arī no tiesībām izmantot tiesības uz intelektuālo īpašumu;
- ✓ dividendes;
- ✓ dividendēm pielīdzināms ienākums;
- ✓ procentu ienākumi un tiem pielīdzināmie ienākumi, arī ar procentu ienākumu saistītie ienākumi;
- ✓ citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā.⁴¹

Salīdzinot situācijas, kad tiek veiktas izmaksas personām, kurām tā nav samaksa par algotu darbu, kad cilvēks pārdod savu darbu, savas fiziskās un garīgās spējas, zināšanas, prasmi uzņēmējam vai valsts (pašvaldību) iestādei, lai iegūtu nepieciešamos finansu līdzekļus savu vajadzību un interešu apmierināšanai, bet gan kāda cita veida šo personu ienākumi, autore secina, ka no uzņēmumu izmaksu viedokļa izdevumi, kuri ir veikti ne sava uzņēmumu darbinieku labā, nozīmē mazākas kopējās nodokļu izmaksas uzņēmumam. Proti, autore piedāvā sekojošu piemēra salīdzināšanu.

Piemērs. Izmaksu salīdzināšana, ja par telpu nomu uzņēmums svētku pasākumam veic 149.81 LVL bruto samaksu, kas ir vienīgā samaksa, kuru darbinieks saņem attiecīgajā mēnesī:

1. Sava uzņēmuma darbiniekam, kurš strādā bez nodokļu grāmatiņas un tā apgādībā nav neviena persona.

2. Fiziskai personai, kas nav uzņēmuma darbinieks vai vadītājs.

⁴¹ LR likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=56880>

1. Ja izmaksas tiek veiktas sava uzņēmuma darbiniekam tiek ieturēti IIN un VSAOI.

Darījumu uzskaitē grāmatvedībā:

- ✓ VSAOI darba ņēmēja daļa: $149.81 \times 0.11 = 16.48$ LVL
- ✓ VSAOI darba devēja daļa: $149.81 \times 0.2409 = 36.09$ LVL
- ✓ VSAOI: $16.48 + 36.09 = 52.57$ LVL
- ✓ IIN summa $(149.81 - 16.48) \times 0.25 = 33.33$ LVL
- ✓ Izmaksājamā darba alga, ieskaitot pusdienas naudu:
 $149.81 - 16.48 - 33.33 = 100$ LVL

Darījumu uzskaitē grāmatvedībā:

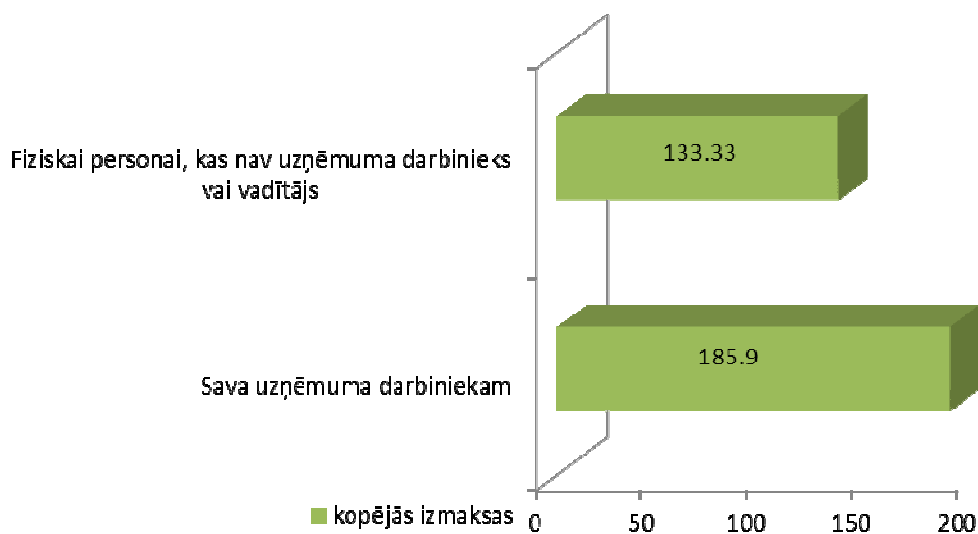
- D** Izmaksas par telpu nomu (724x) – 149.81 LVL
- D** Norēķini par VSAOI (720x) – 36.09 LVL
- K** Norēķini par darba algu (561x) – 100 LVL
- K** Norēķini par VSAOI (572x) – 52.57 LVL
- K** Norēķini par IIN (572x) – 33.33 LVL

2. Ja izmaksas tiek veiktas fiziskai personai, kas nav uzņēmuma darbinieks vai vadītājs izmaksas brīdī tiek ieturēts IIN (ar nosacījumu, ka fiziska persona nav reģistrējusies, kā nodokļa maksātājs).

Darījumu uzskaitē grāmatvedībā:

- D** Izmaksas par telpu nomu (724x) – 100 LVL
- D** Izmaksas par telpu nomu (724x) – 33.33 LVL
- K** Norēķini ar personām, kas nav darbinieki (57xx) – 100 LVL
- K** Norēķini par IIN (572x) – 33.33 LVL

Ņemot vērā iepriekš veiktos aprēķinus, izmaksu salīdzināšanu autore piedāvā attēlā veidā, kas pārskatāmāk sniedz priekšstatu par izmaksām abos gadījumos uzņēmumam.



3.2. att. Izmaksu salīdzināšana veicot ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus uzņēmuma darbiniekam un personai, kas nav uzņēmuma darbinieks par 100 LVL vērtu darījumu

Izvērtējot iepriekš veiktos aprēķinus un to salīdzināšanu autore secina, ka izmaksas, kuras tiek veiktas saviem darbiniekiem un kuras nav darba alga ir ievērojami lielākas, nekā izmaksas, kas tiek veiktas citām ar uzņēmumu nesaistītām fiziskām personām. Šāda situācija varētu likties nepareiza, bet ņemot vērā to, ka, lai izvairītos no situācijas, kad darba devējs par padarīto darbu, kas būtu novērtējama kā darba alga veiktu pēc likuma noteiktos nodokļa ieturējumus ir nepieciešams pieturēties pie šādiem likumiem, jo pretējā gadījumā darba devēji varētu veikt samaksu par padarīto darbu darbiniekiem, noformējot to ne kā darba algu, tāda veidā neveicot VSAOI ieturējumus, kas būtu likuma „*apiešana*”. Tādēļ pēc IIN likuma, kurš nosaka, ka darbiniekiem par gūto labumu ir jāveic IIN un VSAOI maksājumi ir vērtējams pozitīvi.

Ja uzņēmums veic šāda veida darījuma par telpu nomu fiziskais personai, kas ir uzņēmuma darbinieks un telpu noma ir paredzēta svētku pasākumam, kas ir darījums, kas nav saistīts ar saimniecisko darbību, ir nepieciešams veikt UIN aprēķinu par nesaimniecisku darījumu gada beigās apliekot darījumu ar 1.5 un attiecīgi no šīs vērtības aprēķināts tiek UIN.

1. Sava uzņēmuma darbiniekam:

$$(149.81 \times 1.5) = 224.71 - 149.81 = 74.90 \text{ LVL}$$

$$74.90 \times 0.15 = 11.24 \text{ LVL}$$

2. Fiziskai personai, kas nav uzņēmuma darbinieks vai vadītājs.

$$(133.33 \times 1.5) = 200 - 133.33 = 66.67 \text{ LVL}$$

$$66.67 \times 0.15 = 10 \text{ LVL}$$

Lietuvā izmaksas, kuras nav saistītas ar saimniecisko darbību un kuras ir personificējamās, uzskaites kārtība ir identiska Latvijas likumā noteiktajām normām, proti, par izmaksām, kuras nav saistītas ar saimniecisko darbību un ir veiktas uzņēmuma darbiniekiem vai valdei ir personificējamās un izmaksu brīdī ir jāveic nodokļa aprēķins un samaksa valsts budžetā, tā kā tas būtu jādara izmaksājot darbiniekiem darba algu. Pēc Lietuvas Republikas likuma par Ienākumu nodokli (lietuviešu val. – Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas) 6.panta 2.punkts nosaka, ka ienākuma nodokļa likme ir 15 procenti un attiecīgi Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas darbinieka daļa – 9% un darba devēja daļa – 30.98%.

Piemērs. Lietuvas uzņēmums par telpu nomu svētku pasākumam veic 633.72 LTL (pēc Latvijas Bankas kursa uz 30.04.2012 – 129.28 LVL) samaksu sava uzņēmuma darbiniekam.

1. Ja izmaksas tiek veiktas sava uzņēmuma darbiniekam tiek ieturēti IIN un VSAOI.

Darījumu uzskaitē grāmatvedībā:

✓ VSAOI darba ņēmēja daļa: $129.28 \times 0.09 = 11.63 \text{ LVL}$

✓ VSAOI darba devēja daļa: $129.28 \times 0.3089 = 39.93 \text{ LVL}$

✓ VSAOI: $11.63 + 39.93 = 51.56 \text{ LVL}$

✓ IIN summa $(129.28 - 11.63) \times 0.15 = 17.65 \text{ LVL}$

✓ Izmaksājamā darba alga, ieskaitot pusdienas naudu:

$$129.28 - 11.63 - 17.65 = 100 \text{ LVL}$$

D Izmaksas par telpu nomu (724x) – 129.28 LVL

D Norēķini par VSAOI (720x) – 39.93 LVL

K Norēķini par darba algu (561x) – 100 LVL

K Norēķini par VSAOI (572x) – 51.56 LVL

K Norēķini par IIN (572x) – 17.65 LVL

Lietuvas uzņēmums šāda darījuma rezultātā papildus izmaksām par telpu nomu, ir nepieciešams veikt UIN aprēķinu par nesaimniecisku darījumu gada beigās, līdzvērtīgi Latvijas uzņēmumam aplikot darījumu ar 1.5 un attiecīgi no šīs vērtības aprēķināts tiek UIN.

$$(129.28 \times 1.5) = 193.92 - 129.28 = 64.64 \text{ LVL}$$

$$64.64 \times 0.15 = 9.67 \text{ LVL}$$

Lai izmaksas pār šādiem izdevumiem būtu salīdzināmas Baltijas valstīs, darba autore šo pašu jautājumu saistībā uz izdevumiem, kas nav atzīstami, kā ar saimniecisko darbību saistīti, bet ir personificējami izpētīs arī no Igaunijas normatīvo aktu un nodokļu puses.

Saistībā uz izdevumiem, kuri ir personificējami **Igaunijas** Republikas likums par Ienākuma nodokli skaidro sekojoši:

(1) Darba devējam ir jāmaksā ienākuma nodoklis par darbiniekiem piešķirtajiem papildatvieglajumiem.

(4) Papildatvieglajumi ir jebkādas preces, pakalpojumi, atlīdzības natūrā vai labumi, kurus var novērtēt naudā, kuri tiek piešķirti personām norādītām šā panta trešajā daļā, attiecībā uz nodarbinātību vai pakalpojumu saistību, dalību juridiskās personas vadībā vai kontroles iestādē, vai ilgtermiņa līgumattiecībām, neskatoties uz laiku, kad papildatvieglajumi tiek piešķirti. Papildatvieglajumi sevī iekļauj:

1) dzīvošanas izmaksu pilnīga vai daļēja apmaksāšana;

2) transportlīdzekļu vai cita darba devēja īpašuma lietošana bez maksas vai arī atvieglota maksa par aktivitātēm, kas nav saistītas ar nodarbinātību vai pakalpojumu sniegšanas pienākumiem vai darba devēja uzņēmējdarbību;

5) kompensācija par privāto automašīnu, tik tālu cik tā pārsniedz šā likuma 13.panta trešās daļas 2. punktā (šā likuma 13.p.3.d.2 un 21.p., kā arī 13.p.1.d.8.p.) minētos ierobežojumus;

7) lietas, drošības, īpašumu tiesību vai pakalpojumu nodošana bez maksas vai pārdošanas vai apmaiņas par summu zemāku kā tirgus vērtība;

8) lietas, drošības, īpašumu tiesību vai pakalpojumu pirkšana par summu, kas ir lielāka par tirgus vērtību;

10) izdevumu segšana par oficiālām mācībām, kas tiek izmantotas pieaugušo izglītošanas sistēmā un neoficiālām mācībām, ar nolūku, kas minēts Pieaugušo izglītošanas likuma trešajā pantā, izņemot segšana par oficiālām mācībām, kas tiek izmantotas pieaugušo izglītošanas sistēmā, kas tieši ir attiecināmās ar nodarbinātību vai pakalpojumu attiecībām un juridiskās personas valdes locekļu, ārvalsts kompānijas filiāļu direktora un citu patstāvīgu neresidentu nodibinājumu vadītāja funkcijām; (5³).⁴²

Par iepriekš minētajiem gūtajiem labumiem, kuri ir personificējami jeb tie ir veikti uzņēmuma darbinieka labā, Igaunijas likumdošana nosaka, ka par šādiem izdevumiem, līdzvērtīgi, kā reprezentācijas izdevumiem, kad tie ir radušies ir jāveic UIN maksājumi tajā periodā, kad izdevumi ir radušies. Attiecīgi papildus šādiem izdevumiem ir veicami sociālā nodokļa maksājumi, kas pēc Igaunijas Republikas Iedzīvotāju Ienākuma nodokļa likuma 7.panta 1.punkta ir 33 procenti no gūtā labuma bruto vērtības, t.i. gūtais labums ieskaitot aprēķināto UIN summu.

Darba autore, lai varētu salīdzināt izmaksas starp Baltijas valstīm, aprēķinam piemēro līdzvērtīgu piemēru, aprēķinot darījumu summu pēc Latvijas Bankas kursa.

Piemērs: Igaunijas uzņēmums par telpu nomu svētku pasākumam veic 298.59 EUR (pēc Latvijas Bankas valūtas kursa 100 LVL) samaksu sava uzņēmuma darbiniekam.

- ✓ VSAOI: $217.39 \times 0.33 = 71.74$ LVL
- ✓ UIN summa $217.39 \times 0.21 = 45.65$ LVL
- ✓ Izmaksājamā darba alga, ieskaitot pusdienas naudu:
 $217.39 - 71.74 - 45.65 = 100$ LVL

Darījumu uzskaitē grāmatvedībā:

⁴² Republic of Estonia „Income Tax Act”, 15.12.1999, RTI 1999, 101, 903. Pieejams: <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X40007K14&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=tulumaks>

D Norēķini par darba algu (720x) – 217.39 LVL

D Norēķini par VSAOI (720x) – 71.74 LVL

D Norēķini par UIN (820x) – 45.65 LVL

K Norēķini par darba algu (561x) – 217.39 LVL

K Norēķini par VSAOI (572x) – 71.74 LVL

K Norēķini par IIN (572x) – 45.65 LVL

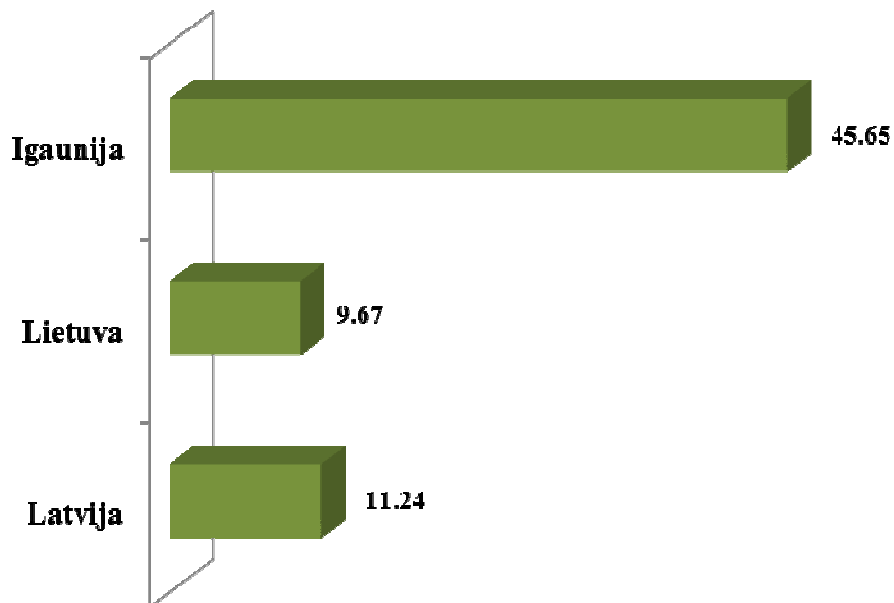
Pēc aprēķinu veikšanas par izdevumiem, kuri ir personificējami un apliekami ar algas nodokļiem Baltijas valstīs, darba autore kopsavilkumu par viena darījuma izmaksām nodokļu vajadzībām piedāvā izvērtēt 3.3. tabulā.

3.3. tabula

Izmaksu salīdzinājums starp Baltijas valstīm, darbinieka gūtā labuma situācijā

	Latvija	Lietuva	Igaunija
Aprēķinātais Iedzīvotāju ienākuma nodoklis	33.33	17.65	-
Aprēķinātas VSAOI (darbinieka daļa)	16.48	11.63	-
Aprēķinātas VSAOI (darba devēja daļa)	36.09	39.93	71.74
Kopā nodokļu slogs par darījumu	85.09	69.21	71.74

Izvērtējot kopējās izmaksas, kādas tiek veiktas, ja darbiniekam tiek izmaksāta naudas summa, kura ir personificējama, kā gūtais labums, Latvijas uzņēmumiem šādā situācijā ir 85.09 lielas izmaksas uz 100 LVL neto vēru darījumu, kurš attiecas uz algas nodokļiem, kas ir ļoti augstas izmaksas par darījumu, attiecīgi Lietuvā par šādu darījumu 69.21 LVL un Igaunijā 71.74 LVL lielas izmaksas. Summas ir ievērojami lielas, jāņem vērā, ka Latvijas likumdošanā pastāv visaugstākais nodokļu slogs darbinieka ienākumiem par darba algu, tādēļ arī šādā situācijā attiecīgi izmaksas pielīdzinās. Tā kā apskatītā piemēra darījums ir ne tikai darbinieka gūtais labums, bet arī uzņēmuma izmaksas, kuras nav klasificējamas, kā ar saimniecisko darbību saistītas attiecīgi šādā situācijā par darījumu ir jāmaksā UIN. Pēc Igaunijas likumdošanas nodokļa maksājumi par UIN ir jāveic periodā, kad darījums ir veikts, bet Latvijas un Lietuvas situācijās, gada beigās, kad tiek veikts UIN aprēķins.



3.3. att. Aprēķinātais UIN par 100 LVL apmērā vērtu darījumu, kas nav atzīstams ar saimniecisko darbību saistīts Baltijas valstīs.

Pēc 3.3. att. skaidri redzams, ka Latvijas un Lietuvas normatīvo aktu kārtība ir līdzvērtība UIN aprēķināšanā, kas vērtējams gan pēc noteiktās UIN procentu likmes, gan pēc aprēķina kārtības gada beigās, turpretī Igaunijas normatīvie akti nosaka ne vien to, ka UIN ir 21 procenta apmērā, kas ir par 6 procentiem augstāks nekā pārējo Baltijas valstu vidū, bet arī aprēķina kārtība, kas nosaka, ka par šādiem darījumiem UIN aprēķins un iemaksa jāveic taksācijas mēneša ietvaros.

Kā vēl vienu personificējamu ar saimniecisko darbību nesaistītu izdevumu veidu var minēt ziedojumus.

Ziedojo uzņēmums pats negūst nekādu finansiālu labumu, un rezultātā netiek veicināta preču vai pakalpojumu popularitāte, atpazīstamība vai noiets. Tiešu labumu vienmēr gūst ziedojumu saņēmējs, līdz ar to ziedojumu nav atzīstami par uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumiem un par tiem palielināms nodokļa maksātāja apliekamais ienākums, piemērojot koeficientu 1.5 (ja vien nav aprēķināts IIN).

Izņēmums attiecībā uz ziedojumiem ir ziedojumi budžeta iestādēm, valsts kapitālsabiedrībām, kuras veic kultūras funkciju, un organizācijām vai iestādēm, kurām ir piešķirts sabiedriskā labuma organizācijas statuss (Sabiedriskā labuma darbība (SLO) ir tāda

darbība, kas sniedz nozīmīgu labumu sabiedrībai vai kādai tās daļai, it sevišķi, ja tā vērsta uz labdarību, cilvēktiesību un indivīda tiesību aizsardzību, pilsoniskas sabiedrības attīstību, izglītības, zinātnes, kultūras un veselības veicināšanu un slimību profilaksi, sporta atbalstīšanu, vides aizsardzību, palīdzības sniegšanu katastrofu gadījumos un ārkārtas situācijās, sabiedrības, it īpaši trūcīgo un sociāli mazaizsargāto personu grupu sociālās labklājības celšanu.)⁴³ Proti, summas, kuras atbilst UIN likuma 20. panta 1. punktā nosacījumiem un par kurām uzņēmumam ir tiesības piemērot nodokļa atlaidi, nav uzskatāmas par uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumiem, taču tām nepiemēro koeficientu 1.5.

Lai ziedojumiem varētu nepiemērot koeficientu 1.5 un saņemt nodokļa atlaidi, ir jāievēro šādas prasības:

- ✓ bez atlīdzības nodota manta vai finanšu līdzekļi var tikt atzīti par ziedojumu tikai gadījumā, ja saņēmējam nav noteikts pretpienākums veikt darbības, kuras uzskatāmas par atlīdzību;
- ✓ ziedojuma saņēmējs tieši vai netieši nevar būt ar uzņēmumu saistīts uzņēmums nav saistīta persona, kā arī uzņēmuma darbinieks vai šī darbinieka ģimenes loceklis;
- ✓ uzņēmumam nevar būt nodokļa parādi pārskata gada, par kuru tiek piemērota atlaide 1. februārī.⁴⁴

Ja izpildās iepriekš uzskaitītie punkti, tad ziedojuma summa sastādot UIN deklarāciju tiek uzrādīta:

*2. Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi (4. un 5.pants), tai skaitā
2.2 nepiemērojot koeficientu 1.5*

UIN likuma 20.panta 1. un 2. punkts regulē, ka:

(1) Rezidentiem un pastāvīgajām pārstāvniecībām nodokli samazina par 85 procentiem no summām, kas ziedotas budžeta iestādēm, valsts kapitālsabiedrībām, kuras veic Kultūras ministrijas deleģētas valsts kultūras funkcijas, kā arī Latvijas Republikā reģistrētām biedrībām, nodibinājumiem un reliģiskajām organizācijām vai to iestādēm, kurām piešķirts sabiedriskā labuma organizācijas statuss, vai citā Eiropas Savienības dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas valstī, ar kuru Latvija ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu, ja šī konvencija ir stājusies spēkā, reģistrētai nevalstiskai organizācijai,

⁴³ LR likums „Sabiedriskā labuma organizāciju likums”, pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=90822>

⁴⁴ Škutāne I. „Ar saimniecisko darbību tieši nesaistītie izdevumi”, *Bilance* – 2011 – no 17(269), 31. lpp

kura darbojas Latvijas sabiedriskā labuma organizācijas nosacījumiem pielīdzināmā statusā saskaņā ar attiecīgās Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas valsts normatīvajiem aktiem.

(2) Kopējā nodokļa atlaide saskaņā ar šā panta noteikumiem nedrīkst pārsniegt 20 procentus no nodokļa kopējās summas.

Piemērs: Uzņēmums ziedojis SLO „Dzenīši” 100 LVL 31.12.2011. Uzņēmuma peļņa ir 5 000 LVL, citi UIN posteņi netiek koriģēti.

UIN deklarācijā, ja uzņēmums ir ziedojis SLO, šāds ziedojums ir jāatšifrē UIN deklarācijas 6. Pielikumā „Pārskats par ziedojumiem un ziedojumu saņēmējiem, kuriem nodokļu maksātājs ziedojis, saņemot uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi, taksācijas periodā no _____ līdz _____”. Aizpildīšanas paraugu skatīt 3.4. tabulā.

3.4. tabula

**Pārskats par ziedojumiem un ziedojumu saņēmējiem,
kuriem nodokļu maksātājs ziedojis, saņemot uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi,
taksācijas periodā no _____ līdz _____**

Nr. p.k.	Ziedojuma saņēmēja nosaukums	Ziedojuma saņēmēja nodokļa maksātāja reģistrācijas kods	Ziedojuma saņēmējs ir					Ziedojuma veikšanas datums (dd.mm.gggg)	Ziedojuma summa (Ls)
			Rezidences valsts	budžeta iestāde	Latvijas Republikas sabiedriskā labuma organizācija	ES vai EEZ nevalstiska organizācija	valsts kapitālsabiedrība, kura veic Kultūras ministrijas deleģētas valsts kultūras funkcijas		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	SLO „Dzenīši”	LV123456	LV	-	SLO „Dzenīši”	-	-	31.12.2011	100
								Kopā	100

Nodokļa atlaides summa (85 % no kopējās ziedotās summas, bet ne vairāk kā 20 % no nodokļa kopējās summas) Ls (norāda deklarācijas 76.rindā)

85

Attiecīgi UIN deklarācijas 2. Pielikumā tiek norādīta nepieciešamā informācija par ziedoto summu, tās saņēmēju, datumu, kā arī kāda summa no ziedojuma var tik piemērota kā atlaide ienākuma nodokļa aprēķinā. Kā minēts šī summa sastāda 85 procentus no kopējā ziedojuma, kas šajā piemēra gadījumā ir 85 LVL.

UIN deklarācijas atainošanas piemērs nodokļa atlaides gadījumā, kas radies ziedojošo SLO

UIN deklarācija		
1. Taksācijas gada peļņa (zaudējumi) pirms nodokļa aprēķināšanas (4.pants)	01	5 000
2. Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi (4. un 5.pants), tai skaitā	02	0
2.1. piemērojot koeficientu 1.5	02.1	0
2.2. nepiemērojot koeficientu 1,5	02.2	0
70. Apliekamais ienākums pirms zaudējumu segšanas (67.r. + 69.r.)	70	5 000
73. Nodoklis no koriģētā apliekamā ienākuma 15%	73	750
76. 85 % no ziedojumu summām (20.1 panta 1.d.) (ziedotā summa x 0,85 ≤ 73.r. x 0,2)	76	85
88. Nodokļa aprēķina rezultāts (85.r.–87.r.)	88	665

Tā kā iepriekš tika veikts aprēķins, kāda summa no ziedojuma var tikt piemērota kā nodokļa atlaide, aizpildot deklarāciju ir jāņem vērā, ka atlaides vērtība nedrīkst pārsniegt 20 procentus no kopējā aprēķinātā nodokļa. Minētajā piemērā atlaides vērtība ir 85 lati, kas nepārsniedz 20 procentus no nodokļa vērtības tātad aprēķinātais nodoklis var tikt samazināts par 85 LVL.

Bet, ja iepriekš uzrādītie prasības, kuras ļauj piemērot atlaidi par veikto ziedojumu, neizpildās attiecīgi ziedoto summu apliek ar 1.5 un UIN deklarācijā uzrāda:

2.1. piemērojot koeficientu 1.5

3.2 Nepersonificējami ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi

Ja uzņēmumā ir radušies izdevumi, kuri nav tieši personificējami, pēc UIN likuma 5. panta tie varētu būt sekojoši izdevumi:

- ✓ izdevumi īpašnieku un darbinieku atpūtai,
- ✓ izklaidēšanās pasākumiem,
- ✓ ar saimniecisko darbību nesaistītiem īpašnieku vai darbinieku braucieniem.

Šādiem izdevumiem nav iespējams noteikt tiešo labuma guvēju, jo izklaides pasākumos ir grūti izvērtēt arī zinot, kādas personas piedalās šajos pasākumos, kura no personām, kādu daļu labuma gūst. Tādēļ šādas izmaksas būtu vēlams izdalīt atsevišķi izdevuma kontos, kā iepriekš autore piedāvāja izstrādātā kontu plānā – 87102 Nepersonificējamās personāla izmaksas: Personāla izmaksas, kuras iekļauj dažāda veida kolektīvās svinības, pasākumus, izbraucienus. Pasākumos iegādātā pārtika, dzērieni, kas paredzēti personālam.

Tā kā šādām izmaksām nevar noteikt tiešo labuma guvēju, attiecīgi nav iespējams ieturēt IIN un VSAOI, jo nav konkrēta nodokļa objekta, kuram būtu iespējams piemērot šīs likmes.

Izdevumu vai izdevumu daļas summai, kura nav tieši saistīta ar maksātāja saimniecisko darbību, sastādot UIN deklarāciju, apliekamā ienākuma palielināšanai piemēro koeficienti 1.5, ja izdevumus nav iespējams personificēt un šos izdevumus iekļauj UIN deklarācijā:

2. Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi (4. un 5.pants), tai skaitā

2.1. piemērojot koeficientu 1.5

2.2 nepiemērojot koeficientu 1.5

Piemērs: Uzņēmums ir iegādājies ziedus un alkoholisko dzērienu par kopējo vērtību 60 LVL kā reprezentējošu dāvanu sadarbības partnerim par veiksmīgi noslēgtu darījumu.

1. Pasniegta reprezentējoša dāvana sadarbības partnerim

D Dāvinājumi un ziedojumi citām personām (871xx) – 60 LVL

K Banka (2620) – 60 LVL

2. Gada beigās sastādot UIN deklarāciju šī summa tiek iekļauta iepriekš minētajā 2. deklarācijas rindā, reizinot šo summu ar 1.5 koeficientu.

2. Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi (4. un 5.pants), tai skaitā

2.1. piemērojot koeficientu 1.5 => 60 x 1.5 = 90 LVL

Sastādot UIN deklarāciju šie 60 LVL, kuri ir ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi, samazina uzņēmuma peļņu, attiecīgi samazinot UIN par taksācijas gadu, bet tā kā šie konkrētie izdevumi ir bijuši ar saimniecisko darbību nesaistīti tos nevar iekļaut tikai izmaksās, tie palielina UIN un kā redzams pēc veiktā aprēķina vērtība par kādu tiek palielināts UIN ir 60 LVL plus 50 procentu apmērā no šiem izdevumiem.

Saistībā ar izdevumiem, kuri tiek veikti kā izmaksas caur bankas kontu vai kasi, šādiem izdevumiem parasti nav arī attaisnojuma dokumentu, kā, piemēram, tādi varētu būt par ziediem u.c. ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi. Abos gadījumos, lai darījums nebūtu tikai kā grāmatojums, tam ir nepieciešams pamats, proti, Rīkojums no vadītāja par to, ka šādi izdevumi ir veikti, ja ir iespējams norādīt kam tie ir veikti, un uzņēmuma vadītāja paraksts, ka viņš apzinās, ka uzņēmums ir veicis šādas izmaksas un apstiprina tās. Šāda rīkojuma teksts ir sastādāms atkarībā no izmaksām, kādas tiek veiktas, tādēļ standarta rīkojumu autore īsti nevar izstrādāt, pēc kāda pamata tam būtu jābūt.

Lai izprastu tuvāk, kā ietekmē UIN daļu apliekamie izdevumi, autore piedāvā sekojošu situācijas izvērtēšanu:

Piemērs: Uzņēmuma peļņa par taksācijas periodu ir 1000 LVL.

1. aprēķina variantā UIN deklarācijā nav korekcijas.
2. aprēķina variantā UIN deklarācijā nav korekcijas citos posteņos, tikai 2. rinda ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi 60 LVL apmērā.

3.6. tabula

UIN aprēķinu salīdzinājums, ja pārskata periodā ir bijuši darījumi, kuri nav atzīstami kā ar saimniecisko darbību saistīti

UIN deklarācija		1. variants	2. variants
1. Taksācijas gada peļņa (zaudējumi) pirms nodokļa aprēķināšanas (4.pants)	01	1 000	1000
2. Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi (4. un 5.pants), tai skaitā	02	0	90
2.1. piemērojot koeficientu 1.5	02.1	0	60 x 1.5 = 90
2.2. nepiemērojot koeficientu 1,5	02.2	0	0
70. Apliekamais ienākums pirms zaudējumu segšanas (67.r. + 69.r.)	70	1 000	1 090
88. Nodokļa aprēķina rezultāts (85.r.–87.r.)	88	150	164

Veicot aprēķinus pēc 1. varianta, kur uzņēmuma peļņa ir 1000 LVL, bez jebkādam korekcijām redzams, ka UIN par šādu gada peļņu 150 LVL apmērā, kas ir tieši 15% apmērā (kāda ir UIN likme) no uzņēmuma peļņas pirms nodokļiem.

Veicot aprēķinus pēc 2. variantā, kur uzņēmuma izdevumiem, kuri nav saistīti ar saimniecisko darbību tiek piemērots koeficients 1.5 autore secina, ka UIN apliekamie ienākumi ir palielinājušies par 90 LVL, kas ir izdevumu summa, plus 50 procenti no šīs summas. Pēc tā var redzēt, ka šādi izdevumi palielina uzņēmuma kopējo peļņu UIN vajadzībām, palielinot peļņu par iepriekš iekļautajiem 60 LVL izdevumiem, un vēl papildus tiek palielināta UIN apliekamā summa par 50 procenti no darījumu vērtības, kā rezultātā aprēķinātai UIN par taksācijas gadu 164 LVL

Izvērtējot abus aprēķina variantus, autore secina, ka ņemot vērā cik lieli ir bijuši izdevumi, kas ir pakļauti UIN 1.5 koeficienta piemērošanai par šādu vērtību palielināsies UIN, kā rezultātā uzņēmumam vairs nebūs situācija, kad nodokļos par taksācijas gadu tiek samaksāti likumā minētie 15%, bet šī summa būs attiecīgi lielāka.

Reti, bet praksē mēdz būt tādas situācijas, kad uzņēmumi veicot kādus izdevumus, kuri nav saistīti ar saimniecisko darbību pamanās tos izmaksāt fiziskām personām. Tie varētu būt izdevumi, piemēram:

- ✓ kādu mākslas u.c. priekšmetu iegādei, kas paredzēts dāvināšanai;
- ✓ svētku mielasta izmaksas, ko organizē fiziska persona;
- ✓ laivu, kuteru u.c. izklaides līdzekļu noma darbinieku atpūtai u.tml dz izdevumi.

Ja uzņēmums ir veicis šāda tipa izdevumus, un ir zināma fiziska persona, kurai tiks samaksāts – tā tad labuma guvējs ir personificējams. Uzņēmuma ir jāveic divu veida nodokļa aprēķini.

1. Izmaksas brīdi ieturot IIN
2. Sastādot UIN deklarāciju gada beigās palielinot šos izdevumus ar 1.5

Piemērs: Uzņēmums ir iegādājies saulgriežu svētku atzīmēšanai pašbrūvētu alus mucās 60 LVL apmērā, par tā izgatavošanu samaksājot naudu fiziskai personai.

Darījumu uzskaitē grāmatvedībā:

Samaksāts par alu fiziskai personai.

D Nepersonificējamās personāla izmaksas (871xx) – 60 LVL

K Banka (2620) – 60 LVL

Uzskaitīt IIN

D Nepersonificējamās personāla izmaksas (871xx) – 20 LVL

K Norēķini par IIN (572x) – 20 LVL

Sastādot UIN deklarāciju par taksācijas gadu šie izdevumi tiek iekļauti UIN 2. rindā. Lai aprēķini būtu salīdzināmi ar iepriekšējo aprēķina piemēro, autore izvēlas tos pašus gada rādītājus – peļņa 1000 LVL, izmaksas, kas palielina UIN 60 LVL, kā rezultātā UIN par taksācijas gadu ir 164 LVL (par 14 LVL lielākas nodokļa izmaksas, jo uzņēmums ir veicis izdevumus, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību).

Tātad situācijā, ja uzņēmums ir veicis izmaksu fiziskai personai, ieturēšanas brīdī bija jāsamaksā IIN, kas šajā gadījumā ir 20 LVL un attiecīgi jāpalielina UIN par 14 LVL, kas neapšaubāmi samazina uzņēmuma peļņu un liek izvērtēt piegādātāju izvēli un attiecīgi apsvērt vai šādi izdevumi patiesi ir nepieciešami kopētajai uzņēmuma izaugsmei.

SECINĀJUMI

1. Pēc savas būtības un satura LGS Nr. 6 salīdzinājumā SGS Nr. 18 ar īpašām atšķirībām neizceļas. Pamatnostādnes abos standartos ir ļoti līdzvērtīgas un sniedz skaidru priekšstatu par ieņēmumu būtību uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanā, vietām šie standarti ir vārds vārdā vienādi, citās atšķiras tikai nelielu niansi. Šī lielā līdzība ir skaidrojama ar to, ka LGS Nr. 6 veidošanā par pamatu ir ticis izmantots SGS Nr. 18.

2. Uzņēmējdarbībā nereti reklāmas izdevumi tiek jauki ar reprezentācijas izdevumiem un otrādi, kas neizpratnes dēļ par izdevumu būtību var radīt nepamatotu nodokļu slogu par šādiem izdevumiem. Pēc novērtētās informācijas par reklāmas izdevumiem, to galvenā būtība ir veicināt preču un pakalpojumu popularitāti un pieprasījumu, bet reprezentācijas izdevumu būtība ir reprezentēt uzņēmumu nevis tā preces vai pakalpojumus.

3. Lai izdevumus varētu atzīt kā reklāmas vai reprezentācijas izdevumus, to būtībai ir jābūt skaidri izklāstītai, jāprot izskaidrot kādās darbības konkrēti ir paredzētas un pamatot to izlietojumu un nepieciešamību tieši reklāmas vai reprezentācijas vajadzībām.

4. Latvijas Republikā pieejamie normatīvie akti neatrunā reprezentācijas izdevumu noformēšanas kārtību, attaisnojuma dokumentu kopumu uz kā pamata uzņēmumi būtu tiesiski attiecināt izdevumus kā reprezentācijas izdevumu, iekļaujot tos saimnieciskās darbības nodrošināšanā.

5. Pievienotās vērtības nodokļa ietekmi uz reprezentācijas izdevumiem, normatīvo aktu regulējums Latvijā un Lietuvā ir līdzvērtīgs atšķiroties atgūstamā priekšnodokļa procentu likmei, attiecīgi Latvijā no samaksātā PVN tie ir 40 procenti un Lietuvā 75 procenti. Turpretī Igaunijas normatīvie akti neparedz PVN atgūšanu par reprezentācijas izdevumiem.

6. Lielākais nodokļu slogs par reprezentācijas izdevumiem starp Baltijas valstīm ir Igaunijai. Pēc normatīvajiem aktiem šo nodokļu slogu veido PVN samaksātā, bet daļēji atgūstamā daļa un UIN nodokļa maksājumi par reprezentācijas izdevumiem. Pēc autores izveidotā vienotā piemēra Baltijas valstu uzņēmumiem, kura salīdzināšana ir atainota 2.2. attēlā,

salīdzinot Latvijas un Igaunijas reprezentācijas izdevumus, Igaunijā tie ir 2.55 reizes augstāki nekā Latvijā, bet Lietuvā salīdzinājumā ar Latviju par 2.53 reizēm zemāki.

Nodokļu slogs starp Baltijas valstīm ir nevienlīdzīgs, kas valstij ar zemākām izmaksām dod iespēju tādā veidā attīstīt uzņēmējdarbību piesaistot jaunus klientus un sadarbības partnerus.

7. Igaunijas likumdošana, salīdzinājumā ar Latvijas un Lietuvas, saistībā uz veiktajām reprezentācijas izmaksām ES ir visizdevīgākā, proti, Latvijas un Lietuvas uzņēmumiem par reprezentācijas darījumiem no ES valsts budžetā ir jāsamaksā tā PVN daļa, kura pēc attiecīgās valsts likuma nav atgūstama par šādiem izdevumiem, turpretī Igaunijas likumdošana šādu punktu neparedz. PVN likuma dažādaus regulējums starp Baltijas valstīm, Latvijas izdevumus par darījumiem no ES palielina par gandrīz ceturto daļu - Lietuvā par devīto daļu no darījumu vērtības.

8. Ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi pēc savas ekonomiskās būtības praksē ir ļoti dažādi. Lai trešā persona, kas nav saistīta ar uzņēmumu, bez padziļinātas posteņa izpētes, skaidri redzētu, kādi ir izdevumi, kurus uzņēmums attiecina kā ar saimniecisko darbību nesaistītus, tos būtu vēlams detalizētāk sadalīt kontu plānā pēc izdevumu būtības, lai tādā veidā varētu novērtēt kādi izdevumi tiek iekļauti uzņēmuma izmaksās, kā tie ietekmē UIN aprēķinu un vai kāda daļa izdevumu nav pārlietu augsti, kas varētu radīt šaubas par uzņēmējdarbības efektīvu saimniekošanu.

9. Uzņēmums veicot maksājumus fiziskām personām, kuri ir klasificējami kā gūtais labums šai personai, ja izmaksas tiek veiktas sava uzņēmuma darbiniekam nodokļu slogs ir 2.57 reizes lielāks nekā, ja izmaksas ir veiktas ar uzņēmumu nesaistītai personai. Šāda izmaksu atšķirība samazina iespēju uzņēmējiem norēķināties ar darbiniekiem par paveikto darbu to klasificējot savādāk, lai izvairītos no algas nodokļu maksāšanas.

10. Ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus starp Baltijas valstīm visaugstāko nodokļu slogu šiem darījumiem piemēro Igaunijas normatīvie akti, kas ir 3.5 reizes augstāks nekā pārējās Baltijas valstīs. Igaunijas izstrādātā likumdošana piemērojot augstākas nodokļu likmes mudina uzņēmējus pārdomāt un līdz minimuma samazināt izdevumus, kuri nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, lai neveicinātu uzņēmuma līdzekļu neproduktīvu izsaimniekošanu.

PRIEKŠLIKUMI

1. Izanalizējot jēdzienu „saimnieciskā darbība” skaidrojumus ekonomiskajā literatūrā, autore piedāvā izskatīt Finanšu ministrijai, pēc iepriekš izpētītās informācijas, kodolīgu darba autores izstrādāto savu jēdziena „saimnieciskā darbība” raksturojumu, proti, ka saimnieciskā darbība ir darbība par atlīdzību, lai gūtu kādu labumu, ienākumus, tā var ietvert preču ražošanu, pakalpojumu sniegšanu un jebkuru cita veida darbību par atlīdzību, ja ar tiem, kam sniegti pakalpojumi nav darba attiecību.

2. LR likums par Uzņēmuma ienākuma nodokli atrunā, kādi izdevumi būtu attiecināmi uz reprezentācijas izdevumiem, bet Finanšu ministrijai būtu nepieciešams izstrādāt likumprojekta grozījumus LR likumā par Uzņēmuma ienākuma nodokli, iekļaujot punktu pamatojoties uz kādu attaisnojuma dokumentu kopuma, kas sastāv no rīkojumu par reprezentācijas izdevumiem, reprezentācijas nolūkiem izlietoto priekšmetu/ materiālu norakstīšanas akts, plānotā tāme, faktiskā tāme (sk. 1.-4. Pielikumus), ir atzīstami reprezentācijas izdevumi ņemot vērā uzņēmuma saimnieciskās darbības jomu un specifiku.

3. Pamatojoties uz jaunu kontaktu veidošanu ar potenciālajiem sadarbības partneriem un klientiem, lai uzņēmumi spētu ieņemt stabilu vietu darba tirgū, būtu nepieciešams LR likumā par UIN Finanšu ministrijai pirmajos uzņēmējdarbības 3 gados uzņēmējiem nepalielināt UIN par reprezentācijas izmaksām un PVN maksātājiem LR likumā par PVN ļaut atprasīt 100 procentu apmērā no samaksātās PVN daļas. Attiecīgi pēc sākuma posma saimnieciskās darbības uzsākšanā šīs izmaksas būtu vēlams pielīdzināt Igaunijas normām, proti samaksāto PVN par reprezentācijas darījumiem neatgūt, sākot ar 4 uzņēmējdarbības gadu, kas sekmētu minimālu uzņēmumu līdzekļu novirzīšanu nepamatotiem reprezentācijas izdevumiem, kādi mūsdienu uzņēmējdarbībā ir nereti sastopami.

4. Neatgūstamās PVN daļas likmi ir nepieciešams pielīdzināt kaimiņvalstīm savā starpā, tādā veidā radot vienlīdzīgus apstākļus, kas veicinātu savstarpējo sadarbību starp citām ES valstīm ne tikai preces/ pakalpojumus iepērkot no tām, bet arī pārdodot.

5. Uzņēmumu vadībai vēlams pārskatīt apstiprinātos uzņēmumu kontu plānus, lai izmaksas būtu iespējams sadalīt detalizētāk, īpašu uzmanību veltot tiem posteņiem, kuros uzskaites prasības ir komplicētākas, piemēram:

1. Reklāmas izdevumi,
2. Reputācijas izdevumi.,
3. PVN uzskaites dokumentiem, kas saņemti no ES,
4. Ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi.

6. Lai veicinātu Latvijas uzņēmējiem samazināt izmaksas, kuras nav tieši saistītas ar saimniecisko darbību, Finanšu ministrijai izstrādāt likumprojekta grozījumus LR likumā par UIN, koeficientu 1.5, kurš palielina UIN apliekamos ienākumus par 50 procentiem no šāda izdevumiem, palielināt uz 2, kas tādā veidā apliktu izdevumus, kur ir atzīti kā ar saimniecisko darbību nesaistīti 100 procentu apmērā, balstoties uz Igaunijas pieredzi.

IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI

1. LR likums „*Par uzņēmumu ienākuma nodokli*”, 09.02.1995., Ziņotājs, Nr. 7, 13.04.1995. ar grozījumiem līdz 15.12.2011. Pieejams: www.likumi.lv;
2. LR likums „*Par pievienotās vērtības nodokli*”, 09.03.1995., Ziņotājs, Nr. 9, 11.05.1995. ar grozījumiem līdz 08.12.2011. Pieejams: www.likumi.lv;
3. LR likums „*Reklāmas likums*”, 20.12.1999., Ziņotājs, Nr. 3, 10.02.2000. ar grozījumiem līdz 17.03.2011. Pieejams: www.likumi.lv;
4. LR likums „*Gada pārskatu likums*”, 14.10.1992., Ziņotājs, Nr. 44, 12.11.1992. ar grozījumiem līdz 30.09.2010. Pieejams: www.likumi.lv;
5. LR likums „*Par iedzīvotāju ienākuma nodokli*”, 11.05.1993., Ziņotājs, Nr. 22/23, 10.06.1993. ar grozījumiem līdz 08.03.2012. Pieejams: www.likumi.lv;
6. LR likums „*Par nodokļiem un nodevām*”, 02.02.1995., Ziņotājs, Nr. 7, 13.04.1995. ar grozījumiem līdz 22.03.2012. Pieejams: www.likumi.lv;
7. LR likums „*Sabiedriskā labuma organizāciju likums*”, 17.06.2004., Ziņotājs, Nr. 14, 29.07.2004. ar grozījumiem līdz 17.12.2009. Pieejams: www.likumi.lv;
8. Republic of Lithuania „*Corporate Income Tax Law*”, 20.12.2001, No IX-675 ar grozījumiem līdz 23.11.2010. Pieejams:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=390605;
9. Republic of Lithuania „*Law on Value Added Tax*”, 05.03.2002., No IX-751 ar grozījumiem līdz 12.01.2006. Pieejams:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=364955;
10. Republic of Estonia „*Value-Added Tax Act*”, 10.12.2003., No RTI, 2003,82,554.
Pieejams:
<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X70060K5&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=k%E4ibemaks>;
11. Republic of Estonia „*Income Tax Act*”, 15.12.1999, RTI 1999, 101, 903. Pieejams:
<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X40007K14&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=tulumaks>
12. LGS Nr.6 „*Ieņēmumi*”, 07.12.2005., Vēstnesis, Nr.199, 14.05.2005. Pieejams:
www.fm.gov.lv;

13. SGS Nr.18 „Ieņēmumi”. Pieejams: <http://estudijas.lu.lv/course/view.php?id=367>;
14. MK noteikumi Nr.1640 „Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju”, 22.12.2009. ar grozījumiem līdz 17.01.2012. Pieejams: www.likumi.lv;
15. MK noteikumi Nr.1639 „Kārtība, kādā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona iesniedz pieteikumu pievienotās vērtības nodokļa atmaksas saņemšanai citā Eiropas Savienības dalībvalstī, un kārtība, kādā atmaksā pievienotās vērtības nodokli citas Eiropas Savienības dalībvalsts apliekamai personai”, 22.12.2009. ar grozījumiem līdz 18.01.2011. Pieejams: www.likumi.lv;
16. LR MK Nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis”, 31.03.1998. ar grozījumiem līdz 23.10.2009. Pieejams: www.likumi.lv;
17. Eiropas kopienas oficiālais vēstnesis, Padomes sestā direktīva (77/388/EEK), pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:LV:PDF>;
18. LR VID „Metodiskais materiāls par uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu un maksāšanu”, aktualizēts uz 01.05.2012. Pieejams. www.vid.gov.lv
19. **Baltutis U.**, „Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā grāmata”, Avots, 2003. 253 lpp.;
20. **Leibus I.**, „Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi”, R.: Lietišķas informācijas dienests, 2006. 191 lpp.;
21. **Ludboržs A.**, „Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā”, R.: Lietišķas informācijas dienests, 2003. 282 lpp.;
22. **Janušaka M.**, „Grāmatvedības uzskaitē praktiskajās situācijās”, R.: Merkuris LAT, 319 lpp.;
23. **Vedļa A.**, „Uzņēmējdarbības kurss”, Rīgas Ekonomikas Augstskola, 2000. 455 lpp.;
24. **Podvinska N.**, „Komentāri par PVN likumu un tā piemērošanas noteikumi”, R.: Lietišķās informācijas dienests, 2006. 272 lpp.;
25. **Škutāne I.**, „Reklāmas un reprezentācijas izdevumi un citi ar saimniecisko darbību saistīti un nesaistīti izdevumi”, Bilance – 2011 – no 13/14(265/266). 28 lpp.;
26. **Keitners K., Lukašina O.**, „Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā salīdzinošā analīze un praktiski ieteikumi”, R.: Merkuris Lat.- 2008;
27. **Kļavinska A.**, „Ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi un to koriģēšana UIN deklarācijā”, 2011. gada 20 aprīlis. Pieejams: <http://www.ifinances.lv/lat/gramatvediba?doc=2379>;

28. **Škutāne I.**, „*Ar saimniecisko darbību tieši nesaistītie izdevumi*”, *Bilance* – 2011 – no 17(269), 31 lpp.;
29. **Sandra Dieziņa, Zanda Zablovskā, Māris Ķirsons**, 2012. gada 16. maijs, „*Uzņēmējus sašķeļ PVN likmes ciršana*”. Pieejams:
<http://www.db.lv/tirdznieciba/mazumtirdznieciba/uznemejus-saskel-pvn-likmes-cirpsana-371429>;
30. „*Saimnieciska darbība un uzņēmējdarbība, Saimnieciskās darbības sistēma*”. Pieejams:
<http://www.macies.celotajs.lv/publ/learn/howtostart-lv/html/ch01s02.html>;

PIELIKUMI

SIA „Dzenīši”
Reģ. Nr. 123456789
Adrese: Dzeņu iela 111,
Rīga, LV-1111

RĪKOJUMS

Rīgā,

02.01.2012.
Nr.001/2012

Par reprezentācijas izdevumiem

Sākot ar 2012 . gada 2. janvāri noteikt pastāvīgo izdevumu summu 1 000 LVL apmērā pārskata gada laikā reprezentācijas priekšmetu iegādei, izdevumus uzņēmuma prestiža veidošanai, preču un pakalpojumu popularizēšanai SIA "Dzenīši" vajadzībām.

- 1) uzņēmuma izdevumus tā prestiža veidošanai, un tie ietver izdevumus uzņemšanu un maltīšu rīkošanai, kā arī atspirdzinošu dzērienu un uz kodu iegādei, kas paredzēti uzņēmumu viesiem, partneriem vai klientiem u.tml dz.;
- 2) uzņēmuma izdevumus lietišķu tikšanos organizēšanai;
- 3) uzņēmuma izdevumus, kas saistīti ar dažādu personu (sadarbības partneru, konsultantu, dibinātāj uzņēmuma pārstāvju) uzņemšanu un vizītēm, ieskaitot arī viesnīcu pakalpojumus, transporta pakalpojumus, ja viesi tiek uzaicināti par uzņēmuma līdzekļiem;
- 4) uzņēmuma izdevumus suvenīru, telpu un galda noformēšanas priekšmetu iegādei, ar reprezentāciju saistītu priekšmetu izgatavošanai, kas satur uzņēmuma logo vai citu raksturīgu informāciju, telpu nomai, biznesa brokastu, pusdienu un vakariņu rīkošanai u.c.;
- 5) dzērienus vai saldumus, kas tiek pasniegti klientiem uzgaidāmajā telpās.

Ar rīkojumu iepazīnās:

_____ (paraksts/datums)

_____ (paraksts/datums)

_____ (paraksts/datums)

2. Pielikums

SIA „Dzenīši”
Reģ. Nr. 123456789
Adrese: Dzeņu iela 111,
Rīga, LV-1111

REPREZENTĀCIJAS NOLŪKIEM IZLIETOTO PRIEKŠMETU/ MATERIĀLU
NORAKSTĪŠANAS AKTS

Rīgā, 20__ . gada _____

Es, zemāk parakstījies _____, ar šo uzskaiti apliecinu,
(amats, vārds, uzvārds)

ka sekojoši materiāli ir izlietoti uzņēmuma reprezentācijas vajadzībām.

Klients: _____

Reprezentācijas izdevumu

pamatojums: _____

Reprezentācijas priekšmetu/ materiālu izlietojuma norises laiks,

datums,vieta: _____

Priekšmets/ Materiāls	Mērvienība	Skaitis	Iegādes vērtība bez PVN, LVL	Izlietojuma mērķis

Par priekšmetu/ materiālu
iegādi atbildīgā persona: _____/vārds, uzvārds/paraksts

Uzņēmuma vadītājs: _____/vārds, uzvārds/paraksts

APSTIPRINU:

Grāmatvedībai – izsniegt avansu plānotajiem izdevumiem LVL_____

20___.gada _____. Uzņēmuma vadītājs _____

Nodaļa _____ Amats _____

Atbildīgais:

Vārds Uzvārds

PLĀNOTĀ TĀME**pārstāvju pieņemšanu / apmācību****Tikšanās mērķis:**

Tikšanās plānota:	Datums:	No plkst.	Līdz plkst.
-------------------	---------	--------------	----------------

Pieņemšanas plānotais dalībnieku skaits:

No viesu uzņēmēju puses:	
no viesu puses:	

Plānoti sekojoši izdevumi:**Latos, santīmos**

Ieraksta Nr.	Izdevumu saturs	Dalībnieku skaits	Plānotie izdevumi
1.	Cienasts pārrunu laikā (uz vietas)		
2.	Pusdienas restorānā		
3.	Kultūras un izglītības pasākumi		
4.	Telpu īre un viesnīcu apmaks		
5.	Piesaistīto personu un firmu izdevumi (komandējumu izdevumi)		

Kopā izdevumi:

Summa vārdiem: _____

Paraksti:

Atbildīgā persona: _____

Grāmatvede: _____

APSTIPRINU:

Grāmatvedībai – apmaksāt izdevumus LVL _____

20__ .gada __ . _____ Uzņēmuma vadītājs _____

Amats _____

Atbildīgais:

Vārds Uzvārds

FAKTISKĀ TĀME

_____ pārstāvju pieņemšanu / apmācību

_____ (datums)

Saskaņā ar 20__ .gada __ . _____ Rīkojumu*Par apstiprināto reprezentāciju izdevumu tāmi, jaunu kontaktu dibināšanai un potenciālo pircēju piesaistīšanai un turpmākās sadarbības uzturēšanai.***Tikšanās mērķis:**

Tikšanās notika:

no

līdz

Pieņemšanas dalībnieku skaits:

No viesu uzņēmēju puses:

no viesu puses:

Izdarīti sekojoši izdevumi:**Latos, santīmos**

Ieraksta Nr.	Izdevumu saturs	Dalībnieku skaits	Faktiskie izdevumi, izdevumu konta Nr. 7xxx	
			Summa bez PVN	PVN summa
1.	Cienasts pārrunu laikā (uz vietas)			
2.	Pusdienas restorānā			
3.	Kultūras un izglītības pasākumi			
4.	Telpu īre un viesnīcu apmaksa			
5.	Piesaistīto personu un firmu izdevumi (komandējumu izdevumi)			
Kopā:				
Kopā izdevumi:				
Izsniegts avanss 20__ . gada __ . _____ par kopējo summu:				
Summa vārdiem:				
<u>Paraksti:</u>				
Atbildīgā persona:				
Grāmatvede:				

Maģistra darbs „Reprezentācijas izdevumi un ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi, to ietekme uz nodokļiem uzņēmumu grāmatvedības kārtošānā Latvijas Republikā” izstrādāts LU Ekonomikas un vadības fakultātē.

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

Autors: *Sigita Kalniņa*

(paraksts un datums)

Rekomendēju darbu aizstāvēšanai

Vadītāja: asoc. prof. Dr. oec. Inga Būmane

(paraksts un datums)

Recenzents: doc. Dr. oec. Inta Millere

Darbs iesniegts Grāmatvedības un audita katedrā..... (datums)

Metodiķe: *Dagmāra Briede*

(paraksts)

Darbs aizstāvēts maģistra darba gala pārbaudījuma komisijas sēdē:

(datums, protokola Nr., vērtējums)

Komisijas sekretāre:

(paraksts)