Latvijas Lauksaimniecības universitāte

Ekonomikas fakultāte

Grāmatvedības un finanšu katedra

***Mg. oec.* Ingunas Leibus**

promocijas darbs

Individuālās uzņēmējdarbības uzskaites un nodokļu problemātiskie aspekti

ekonomikas doktora (*Dr. oec.*) zinātniskā grāda iegūšanai

Promocijas darba zinātniskā vadītāja

profesore, *Dr. oec.* Īrija Vītola

Promocijas darba autore

Jelgava 2008

ANOTĀCIJA

Inguna Leibus. Promocijas darbs „**Individuālās uzņēmējdarbības uzskaites un nodokļu problemātiskie aspekti**”, Jelgava, 2008.

Darbs ietver 169 lpp., 30 tabulas, 29 attēlus un 26 pielikumus. Darbā izmantoti 204 literatūras avoti.

Latvijā līdz ar tautsaimniecības attīstību notiek individuālo uzņēmēju jeb pašnodarbināto saimnieciskās darbības aktivitātes palielināšanās. Sevišķi liels individuālo uzņēmēju īpatsvars ir agrārajā sektorā. Tas nosaka pētījumu nepieciešamību par individuālās uzņēmējdarbības veicinošiem un bremzējošiem aspektiem Latvijā. Šobrīd negatīvu ietekmi rada sarežģītā saimnieciskās darbības uzskaitē. Pamatojoties uz mācību – metodiskajā, konsultatīvajā un zinātniski pētnieciskajā darbā gūto pieredzi, autore ir izzinājusi problēmas, kas rodas individuālajiem uzņēmējiem, uzskaitot saimniecisko darbību, kā arī izstrādājusi priekšlikumus šo problēmu risināšanai un novēršanai.

Promocijas darba **mērķis** - zemnieku saimniecību, piemājas saimniecību, individuālo komersantu un citu fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites un nodokļu problemātikas izpēte un iespējamo risinājumu izstrāde.

Promocijas darbam izvirzītie galvenie **uzdevumi** mērķa sasniegšanai:

- 1) izvērtēt lauksaimnieku un citu fizisko personu saimnieciskās darbības tiesisko regulējumu, noskaidrojot problemātiskos aspektus;
- 2) izpētīt individuālās uzņēmējdarbības attīstības tendences lauksaimniecībā un citās tautsaimniecības nozarēs;
- 3) noskaidrot fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites problēmas un parādīt iespējas to atrisināšanai;
- 4) novērtēt fizisko personu saimnieciskās darbības nodokļu sistēmu un parādīt iespējas tās pilnveidošanai;
- 5) novērtēt galvenās problēmas pašnodarbināto, īpaši lauksaimnieku, sociālajā apdrošināšanā.

Promocijas darbs ietver ievadu, piecas nodaļas un noslēgumu, kurā formulēti galvenie secinājumi, atzinumi un konstatējumi, norādītas galvenās problēmas un ieteikti to risinājumi.

Pirmajā nodaļā noskaidrots ar fizisko personu saimniecisko darbību saistīto terminu saturs, izpētīts individuālo uzņēmēju tiesiskā regulējuma attīstības process Latvijā. Izvērtēti pašnodarbinātības sociālie aspekti Latvijā. Analizēta individuālo uzņēmēju skaita dinamika Latvijā. Apskatīta ārvalstu pašnodarbinātības pieredze.

Otrajā nodaļā ir izpētīts saimnieciskās darbības uzskaites tiesiskais pamats Latvijā, raksturotas galvenās problēmas individuālo uzņēmēju, īpaši lauksaimnieku, saimnieciskās darbības uzskaitē un izstrādāti priekšlikumi to novēršanai.

Trešajā nodaļā pētītas individuālo uzņēmēju nodokļu problēmas, izvērtējot nodokļu tiesisko bāzi un noskaidrojot iespējas tās pilnveidošanai. Galvenokārt, pētīts iedzīvotāju ienākuma nodoklis no saimnieciskās darbības, kā arī ar pievienotās vērtības nodokli saistītās problēmas. Īpaša uzmanība veltīta zemnieku saimniecību nodokļu uzskaites problēmām. Uzskaites un nodokļu aspektā izvērtēta plānotā zemnieku saimniecību reģistrācija komercreģistrā. Apskatīta citu Eiropas Savienības valstu pieredze vienkāršota nodokļu režīma piemērošanā, aprakstītas Latvijā veiktās iestrādes un iespējamie risinājumi šajā jomā.

Ceturtajā nodaļā pētītas ar pašnodarbināto personu valsts sociālo apdrošināšanu saistītās problēmas.

Piektajā nodaļā apkopoti nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijas speciālistu aptaujas par saimnieciskās darbības uzskaites problēmām rezultāti un veikta to analīze.

ABSTRACT

Inguna Leibus. Doctoral Thesis “**Problematic Aspects of Bookkeeping and Taxation of Sole Proprietorship**”, Jelgava, 2008.

The paper consists of 169 pages, it comprises 30 tables, 29 figures and 26 appendices. 204 literature sources are used in the paper.

Along with the development of economy, the increase of the business activity of sole proprietors or self-employed persons can be observed in Latvia. It determines the necessity for studies about the aspects that facilitate and impede individual entrepreneurship. Currently the complicated bookkeeping of economic activity leaves a negative impact. Based on the lessons – experience gained in methodological, consultative and research work, the author of the present paper has investigated the problem that originates when the sole proprietor accounts its business activity, as well as has worked out recommendations to solve and prevent these problems.

The **goal** of the Ph.D. paper is the research of the problems of bookkeeping business activity of farms, households, sole proprietors and other physical persons and the development of potential solutions.

To achieve the goal the following **tasks** were set:

- 1) to evaluate the legal regulation of the business activity of physical persons, finding out the problematic aspects;
- 2) to study the tendencies of the development of individual entrepreneurship in agriculture and other sectors of economy;
- 3) to find out the problems of bookkeeping the business activity of physical persons and to present opportunities to solve them;
- 4) to evaluate the taxation system of the business activity of physical persons and to present the opportunities to improve it;
- 5) to evaluate the main problems concerning the social insurance of the self-employed, especially the farmers.

The first chapter deals with describing the terms related to the business activity of physical persons. The development process of the legal regulation of the sole proprietor in Latvia is studied. The social aspects of the self-employment in Latvia have been evaluated. The dynamics of the number of sole proprietors in Latvia has been analysed. The foreign self-employment experience has been described.

The second chapter studies the legal foundation for the bookkeeping of the business activity of sole proprietors, the main problems of the bookkeeping of the business activity of sole proprietors, especially the farmers, have been characterised and recommendations to prevent these problems have been worked out.

The third chapter studies tax problems of sole proprietors, evaluating the legal foundation of taxation and ascertaining opportunities for its improvement. Mainly people's income tax from the business activity, as well as the problems related to the value added tax has been studied. Special attention has been paid to the problems of tax bookkeeping in farms. The planned registration of farms in the Commercial Register has been researched from the bookkeeping and taxation aspect. Experience of other countries of the European Union concerning the application of a simplified tax regime has been reviewed, the work done in Latvia and the potential solutions of this issue have been described.

The fourth chapter studies the problems related to the social insurance of the self-employed.

The fifth chapter summarises and analyses the findings of the survey of tax payers and specialists in tax administration about the problems of bookkeeping the business activity.

Saturs / Contents

Tabulu saraksts.....	5
Attēlu saraksts.....	6
Saīsinājumi.....	6
Ievads.....	8
1. FIZISKO PERSONU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS PROBLEMĀTISKIE ASPEKTI.....	13
1.1. Fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskais pamats Latvijā.....	13
1.1.1. Saimnieciskās darbības termini.....	13
1.1.2. Izmaiņas individuālās uzņēmējdarbības tiesiskajā regulējumā.....	17
1.2. Saimnieciskās darbības sociālie aspekti.....	24
1.3. Individuālo uzņēmēju skaita dinamika Latvijā.....	32
1.4. Ārvalstu zinātnieku pētījumi par pašnodarbinātību.....	41
2. INDIVIDUĀLO UZŅĒMĒJU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS UZSKAITES PROBLEMĀTIKA.....	48
2.1. Saimnieciskās darbības uzskaites raksturojums.....	48
2.2. Saimnieciskās darbības uzskaites tiesiskā bāze un tās vērtējums.....	50
2.3. Saimnieciskās darbības uzskaites principu un metožu vērtējums.....	54
2.3.1. Kases principa pielietojuma problēmas.....	54
2.3.2. Problēmas pašu kapitāla uzskaitē divkāršā ieraksta sistēmā.....	62
2.3.3. Metodika uzskaites sistēmas maiņai.....	64
3. INDIVIDUĀLO UZŅĒMĒJU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS NODOKĻU PROBLEMĀTIKA.....	69
3.1. Saimnieciskās darbības nodokļu tiesiskā bāze.....	69
3.2. Saimnieciskās darbības veicēju kā nodokļu maksātāju raksturojums.....	71
3.2.1. Nodokļu aprēķināšanas un uzskaites problēmas.....	71
3.2.2. VID reģistrēto saimnieciskās darbības veicēju skaita dinamika.....	75
3.2.3. Zemnieku saimniecību nodokļu maksājumu raksturojums un dinamika.....	79
3.2.4. Zemnieku saimniecību reģistrācijas komercreģistrā vērtējums nodokļu aspektā.....	86
3.3. Individuālo uzņēmēju nodokļu tiesiskās bāzes vērtējums.....	89
3.3.1. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas un deklarēšanas problēmas.....	89
3.3.2. Pievienotās vērtības nodokļa uzskaites problēmas.....	100
3.4. Ārvalstu pieredze mazās uzņēmējdarbības nodokļu vienkāršošanā.....	107
3.5. Iespējas vienkāršot individuālo uzņēmēju nodokļus Latvijā.....	110
4. PAŠNODARBINĀTO PERSONU SOCIĀLĀS APDROŠINĀŠANAS PROBLĒMAS...	120
4.1. Pašnodarbināto personu statusa noteikšana.....	120
4.2. Valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu objekta noteikšana.....	123
4.3. Pašnodarbināto personu sociālās apdrošināšanas vērtējums.....	126
4.4. Pašnodarbināto sociālā apdrošināšana ES dalībvalstīs.....	132
5. UZSKAITES UN NODOKĻU PROBLĒMU VĒRTĒJUMS NODOKĻU SPECIĀLISTU UN SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS VEICĒJU SKATĪJUMĀ	137
5.1. Aptaujas un rezultātu apstrādes metodika un respondentu raksturojums.....	137
5.2. Nodokļu speciālistu aptaujas rezultāti.....	140
5.3. Saimnieciskās darbības veicēju aptaujas rezultāti.....	147
NOSLĒGUMS.....	157
Galvenie secinājumi, atzinumi un konstatējumi.....	157
Problēmas un to risinājumi.....	158
Galvenie ieguvumi.....	159
Informācijas avoti.....	161
Pielikumi.....	170

Tabulu saraksts / List of Tables

1.1.	Individuālās uzņēmējdarbības formas un to tiesiskā bāze Latvijā 1988.-2010. g.....	18
1.2.	Sociālās garantijas un citi ieguvumi atkarībā no darba attiecību veida.....	29
1.3.	Iedzīvotāju, kuri nepieciešamības gadījumā mēģinātu reģistrēt uzņēmumu vai kļūt par pašnodarbināto, īpatsvars reģionos, %.....	31
1.4.	Reģistrēti individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības Latvijā 2002.-2007. g.....	34
1.5.	Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību struktūra un tās izmaiņas Latvijā 2004.-2006. g.....	35
1.6.	Fizisko personu īpatsvars iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības maksātāju struktūrā Latvijā 1999.-2006. g.....	38
1.7.	Fizisko personu, kuras reģistrējušas saimniecisko darbību VID, skaits un īpatsvars Latvijas reģionos 1999., 2006. g.....	39
1.8.	Fizisko personu, kas deklarējušas ienākumus no saimnieciskās darbības, un juridisko personu skaits un mijattiecība Latvijā 1998.-2006. g.....	39
1.9.	Fizisko personu, kas deklarējušas ienākumus no saimnieciskās darbības, un juridisko personu mijattiecība Latvijas reģionos 1998.-2006. g., %.....	40
1.10.	Pašnodarbināto īpatsvars nodarbināto skaitā 1988. un 2001. gadā un īpatsvara izmaiņas 1979.-1998. un 1991.-2001. gadā dažādās ES valstīs.....	43
1.11.	Pašnodarbināto skaits un īpatsvars nodarbināto skaitā pa dzimuma un vecuma grupām Eiropas Savienībā 2005. gadā.....	44
2.1.	Ilgtermiņa ieguldījumu nolietojums, rēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu.....	57
3.1.	Nodokļu maksātājus – fiziskās personas raksturojoši rādītāji Latvijā 2000.-2006. g.....	76
3.2.	Pašnodarbināto (sociāli apdrošināto) personu skaita dinamika Latvijas reģionos 2001.-2006. g.....	77
3.3.	VID reģistrēto ZS skaita un īpatsvara dinamika Latvijā 2001.-2007. g.....	80
3.4.	Lauksaimniecības sektora dalībnieku sadalījums Latvijā pēc tiesiskās formas 2001., 2003., 2006. g.....	80
3.5.	ZS samaksātie nodokļi un to īpatsvars kopbudžeta nodokļu ieņēmumos Latvijā, saņemtas nodokļu atmaksas un kompensācijas 2002. un 2006. g.....	82
3.6.	Lauksaimniecībā nodarbināto saimniecības īpašnieku vecuma struktūra (viena īpašnieka saimniecībās) Latvijā 2001., 2005. g. un reģionos 2005. g.....	83
3.7.	Akcīzes nodokļa atmaksa lauksaimniekiem Latvijā 1999. – 2006. g.....	85
3.8.	Zemnieku saimniecību tiesiskās formas izvēles kritēriji grāmatvedības un nodokļu aspektā.....	87
3.9.	Vienota saimniecisko darījumu uzskaites principa ieviešanas ieguvumi un trūkumi.....	102
3.10.	Fiksētā ienākuma nodokļa priekšrocības un trūkumi Latvijā.....	115
4.1.	Pensijas vecuma pašnodarbināto VSAOI un IIN maksājumi mēnesī atkarībā no apdrošināšanas statusa 2008. gadā.....	122
4.2.	Pašnodarbināto un darba ņēmēju VSAOI likmes un objekta salīdzinājums Latvijā 1999. – 2008. g.....	124
4.3.	Valsts sociālās apdrošināšanas veidi un likme atkarībā no apdrošināmās personas statusa Latvijā 2008. g., % no iemaksu objekta.....	126
4.4.	Pašnodarbināto un darba ņēmēju sociālās apdrošināšanas iemaksu salīdzinājums Latvijā 2000.-2006. g.....	128
5.1.	Respondentu amats un reģionālais sadalījums.....	138
5.2.	Respondentu darba stāžs reģionālajā sadalījumā, %.....	138
5.3.	Respondentu sadalījums pēc darbības veida un maksājumiem nodokļiem.....	139
5.4.	Fiksēta ienākuma nodokļa koncepcijas vērtējums reģionos un atkarībā no nodokļu speciālistu amata, %.....	145

Attēlu saraksts / List of Figures

1.1.	Fizisko personu – saimnieciskās darbības veicēju iedalījums sākot ar 2009. g.....	17
1.2.	Uzņēmumu reģistrā un komercreģistrā reģistrētie un nelikvidētie subjekti Latvijā 1.01.1991. – 8.02.2008.....	32
1.3.	Reģistrēto individuālo uzņēmēju un SIA dinamika Latvijā 1991.-2007. g.....	33
1.4.	Reģistrēti IK uz 100 SIA Latvijas reģionos 2002.-2008. g.....	34
1.5.	Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību īpatsvars Latvijas reģionos 2006. g., %.....	36
1.6.	Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību īpatsvars Latvijā pa galvenajiem darbības veidiem 2006. g., %.....	37
1.7.	Fizisko personu saimnieciskās darbības ienākumu deklarācijas Latvijas reģionos 1998.-2006. g.....	38
1.8.	Pašnodarbināto īpatsvars nodarbināto skaitā ES dalībvalstīs 2005. g. beigās, %.....	45
2.2.	Ieņēmumu un izdevumu uzskaitē vienkāršā ieraksta grāmatvedībā Latvijā.....	56
3.1.	VID bezmaksas semināru un izdoto brošūru vērtējums atkarībā no pašnodarbinātā kā nodokļu maksātāja stāža, %.....	74
3.2.	Saimnieciskās darbības veicēju, kas reģistrējušies kā pašnodarbinātie - sociālo iemaksu maksātāji, īpatsvars Latvijas reģionos 2001.-2006. g.....	77
3.3.	Saimnieciskās darbības veicēju sadalījums pēc apgrozījuma 2003. g., tūkst.....	78
3.4.	Saimnieciskās darbības veicēju sadalījums, ņemot vērā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu 2003. g., tūkst.....	79
3.5.	Iedzīvotāju ienākuma nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa uzskaitē vienkāršā ieraksta grāmatvedībā.....	101
3.6.	Pašvaldību ieņēmumi no patentmaksām Latvijā 2002. - 2007. g., tūkst. Ls.....	111
5.1.	Uzskaites grūtības dažādās saimnieciskās darbības formās.....	140
5.2.	Saimnieciskās darbības formas, kurās ir lielākās uzskaites grūtības, reģionālajā aspektā.....	141
5.3.	Nodokļi, kuru aprēķināšanā ir vislielākās grūtības.....	141
5.4.	Nodokļi, kuru aprēķināšanā ir vislielākās grūtības, reģionālajā aspektā.....	142
5.5.	Ar uzskaites reģistru kārtošanu saistītās grūtības.....	143
5.6.	Nodokļu speciālistu ieteiktā saimnieciskās darbības uzskaites forma.....	143
5.7.	Fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites problemātiskie aspekti.....	144
5.8.	Normatīvo aktu piemērošanas grūtības atkarībā no nodokļu speciālistu stāža.....	145
5.9.	Personu īpatsvars, kuras kārto saimnieciskās darbības uzskaiti.....	149
5.10.	Īpašnieka, kurš pats kārto uzskaiti, izglītība grāmatvedībā.....	149
5.11.	Informācijas par izmaiņām normatīvajos aktos gūšanas avots.....	151
5.12.	Vēlamā ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtība.....	152
5.13.	Vēlamā pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas kārtība.....	153
5.14.	Vēlamā uzskaites sistēma PVN maksātājiem.....	154

Saīsinājumi / Abbreviations

% -	procenti	maks -	maksātājs
/ -	dalīts	milj. -	miljons
x -	reizināts, nav datu	MK -	Ministru kabinets
= -	vienāds	mill -	<i>million</i>
> -	lielāks	MP -	Ministru Padome
< -	mazāks	MSDV -	mazie saimnieciskās darbības veicēji
AS -	akciju sabiedrība	nep.zin. -	nepietiekošas zināšanas
ASV -	Amerikas Savienotās Valstis	N. p. k. -	numurs pēc kārtas
att. -	attēls	n. aps. -	namu apsaimniekošana
CIT -	<i>company income tax</i>	NA -	nav atbildes
CM -	<i>Cabinet</i>	nek. -	nekārto
CSB -	<i>Central Statistics Bureau</i>	n.i. -	nekustamā īpašuma apsaimniekotājs
CSP -	Centrālā Statistikas pārvalde	NĪN -	nekustamā īpašuma nodoklis
D -	debets	No -	<i>number</i>
DB -	<i>double-entry bookkeeping</i>	Nr. -	numurs
d_forma -	saimnieciskās darbības forma	OECD -	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
DIG -	divkāršā ieraksta grāmatvedība	p. -	pants, punkts, <i>page</i>
drb_uzsk -	darbietilpīga uzskaitē	PIT -	<i>people's income tax</i>
DRN -	dabas resursu nodoklis	PL -	pamatlīdzekļi
DS -	darba samaksa	PS -	piemājas saimniecība
dzim -	dzimums	PVN -	pievienotās vērtības nodoklis
EF -	Ekonomikas fakultāte	princ -	princips
ES -	Eiropas Savienība	prof. d. -	profesionālā darbība
FE -	<i>farmers' enterprise</i>	sar_uzsk -	sarežģīta uzskaitē
FM -	Finanšu ministrija	SB -	<i>single-entry bookkeeping</i>
FsE -	<i>fisherman's enterprise</i>	SD -	saimnieciskā darbība
fig. -	<i>figure</i>	SIA -	sabiedrība ar ierobežotu atbildību
g. -	gads	sk. -	skatīt
GID -	gada ienākumu deklarācija	SP -	<i>sole proprietor</i>
GRAM -	grāmatvedība	spec. -	specialitāte
grut -	grūtības	SPSS -	<i>Statistical Package for Social Sciences</i>
gs. -	gadsimts	SRS -	<i>State Revenue Service</i>
ha -	hektārs	SSICP -	<i>state social insurance compulsory payments</i>
ID -	individuālais darbs	t.i. -	tas ir
IIN -	iedzīvotāju ienākuma nodoklis	t.sk. -	tai skaitā
IK -	individuālais komersants	tab. -	tabula
IM -	<i>individual merchant</i>	th. -	<i>thousand</i>
inf -	informācija	turpm -	turpmāk
inte -	internets	tūkst. -	tūkstoši
IU -	individuālais uzņēmums	u.c. -	un citi
izv -	izvēle	u.tml. -	un tamlīdzīgi
K -	kredīts	UIN -	uzņēmuma ienākuma nodoklis
kraj -	krājumi	VAT -	<i>value added tax</i>
lik_izm -	likumu izmaiņas	VID -	Valsts ieņēmumu dienests
lik_nesk -	neskaidrības likumu piemērošanā	VIG -	vienkāršā ieraksta grāmatvedība
LIZ -	lauksaimniecībā izmantojamā zeme	VSAOI -	valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas
LLKC -	Latvijas Lauksaimniecības konsultāciju un izglītības atbalsta centrs	VSAA -	Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūra
LLU -	Latvijas Lauksaimniecības universitāte	ZS -	zemnieka saimniecība
lpp. -	lappuse	zum. -	žurnāls
LPSR -	Latvijas Padomju Sociālistiskā republika	ZvS -	zvejnieka saimniecība
LR -	Latvijas Republika		
Ls -	lati		
LUA -	<i>Latvia University of Agriculture, land used in agriculture</i>		

Ievads / Introduction

Tēmas aktualitāte

Latvijā lielākā daļa individuālo uzņēmēju nodokļu un uzskaites jomā tiek pielīdzināti fiziskajām personām. Fizisko personu uzskaites un nodokļu jautājumi Latvijā ir maz pētīti. Daudz plašāk ir pētīta cita veida uzņēmumu jeb juridisku personu saimnieciskās darbības uzskaitē un ar to saistītās problēmas, tām pievērsušies: Benze J., Brūna I., Daņilāns A., Dziļuma V., Garanča A., Jesemčika A., Kaire L., Kalniņa G., Ludboržs A., Vaivods Dz. u.c. autori. Problēmas, kas saistītas ar fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaiti un nodokļiem, pēdējos piecos gados ir atspoguļotas dažu autoru atsevišķās analītiskajās un komentāru publikācijās periodiskajos izdevumos: Daina N., Jarve K., Kauliņa G., Kodoliņš A., Leibus I., Lisenoka N., Slise I., maģistra darbā Rieba I. (2004), Lošaka A. (2006) u.c.. Orehova A. (2001) izstrādājusi promocijas darbu par nodokļu sistēmas izmantošanas iespējām uzņēmējdarbības veicināšanai Latvijā, kurā pētītas arī individuālo uzņēmēju nodokļu problēmas. Vēsturiski grāmatvedības attīstības tendences Eiropā pētījusi Zariņa V. (2004). Millere I. (2006) pētījusi vienkāršā un divkāršā ieraksta sistēmas izmantošanu Latvijā vēsturiskā skatījumā.

Eiropas Savienības struktūrfondu nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekta „Labklājības ministrijas pētījumi” ietvaros veikts pētījums „Optimāla, nodarbinātību veicinoša nodokļu un pabalstu sistēma” (2005-2007), kurā noskaidroti pašnodarbinātību veicinoši un bremzējoši aspekti, lai veicinātu iekļaujoša darba tirgus izveidi un uzņēmējdarbības uzsākšanu Latvijā.

Vēsturisko pieredzi par lauksaimniecības un amatniecības uzņēmumu uzskaiti un nodokļiem Latvijas pirmās neatkarības gados (1918.-1940. g.) pētījis Krastiņš O. (2001). Grāmatvedības nozīmi un uzdevumus lauksaimniecībā pētījis Bērziņš P. (1929), amatniecības uzņēmumos - Bērziņš K. (1938), Lapiņš P. (1942).

Saimnieciskās darbības uzskaitē ir saistīta ar valsts nodokļu sistēmu, tāpēc piesardzīgi jāvērtē ārvalstu pieredze. Lietuvā šai tēmai pievērsušies Bartkevičiene P., Meškelienē A., Pulokiene B., Slavickiene A., Striaukaite L., Stončiuvienē N., Valužis K., Zinkevičiene D., vairāk pētot tieši zemnieku saimniecību uzskaites problēmas, Igaunijā fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaiti pētījuši Soe H. u.c.

Latvijā līdz ar tautsaimniecības attīstību palielinās individuālo uzņēmēju jeb pašnodarbināto saimnieciskās darbības aktivitāte. Sevišķi liels individuālo uzņēmēju īpatsvars ir agrārajā sektorā. Tas nosaka pētījumu nepieciešamību par individuālās uzņēmējdarbības veicinošiem un bremzējošiem aspektiem Latvijā. Patlaban negatīvu ietekmi uz individuālās uzņēmējdarbības aktivitāti rada sarežģītā saimnieciskās darbības uzskaitē. Pamatojoties uz mācību metodiskajā, konsultatīvajā un zinātniski pētnieciskajā darbā gūto pieredzi, autore ir izzinājusi problēmas, kas rodas individuālajiem uzņēmējiem, uzskaitot saimniecisko darbību, kā arī izstrādājusi priekšlikumus šo problēmu risināšanai un novēršanai.

Par individuālo uzņēmēju grāmatvedību un nodokļiem promocijas darba autore ir sagatavojusi divas grāmatas, kuras izdotas atkārtoti, tās nepārtraukti papildinot un pilnveidojot ar katru jaunu izdevumu.

Promocijas darba atsevišķi rezultāti tika iekļauti autorei izstrādātajos priekšlikumos, kas 2006. un 2007. gadā iesniegti Finanšu ministrijai (FM) par nepieciešamajiem grozījumiem likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". Priekšlikumi daļēji tika ietverti likuma grozījumos. Promocijas darba rezultāti un praktiskā pieredze izmantota FM darba grupā, izstrādājot divus jaunus Ministru kabineta (MK) noteikumus: MK 20.03.2007. noteikumus Nr. 188 "Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie

uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā" un MK 8.05.2007. noteikumus Nr. 301 "Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem". FM darba grupā gūtā pieredze autorei palīdzēja promocijas darbā izvērtēt saimnieciskās darbības uzskaites tiesiski normatīvo bāzi un izstrādāt priekšlikumus tās pilnveidošanai.

Promocijas darba **pētījuma objekts** ir individuālo uzņēmēju, galvenokārt, lauksaimnieku, saimnieciskās darbības uzskaitē un nodokļi Latvijā, **pētījuma priekšmets** ir saimnieciskās darbības uzskaites un nodokļu pilnveidošanas iespējas.

Promocijas darba izvirzītā **hipotēze** – individuālās uzņēmējdarbības veicināšanai lauksaimniecībā un citās tautsaimniecības nozarēs nepieciešama grāmatvedības un nodokļu normatīvo aktu pilnveidošana un vienkāršošana.

Promocijas darba **mērķis** - zemnieku saimniecību, piemājas saimniecību, individuālo komersantu un citu fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites un nodokļu problemātikas izpēti un iespējamo risinājumu izstrāde.

Promocijas darbam izvirzītie galvenie **uzdevumi** mērķa sasniegšanai:

- 1) izvērtēt lauksaimnieku un citu fizisko personu saimnieciskās darbības tiesisko regulējumu, noskaidrojot problemātiskos aspektus;
- 2) izpētīt individuālās uzņēmējdarbības attīstības tendences lauksaimniecībā un citās tautsaimniecības nozarēs;
- 3) noskaidrot fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites problēmas un parādīt iespējas to atrisināšanai;
- 4) novērtēt fizisko personu saimnieciskās darbības nodokļu sistēmu un parādīt iespējas tās pilnveidošanai;
- 5) novērtēt galvenās problēmas pašnodarbināto, īpaši lauksaimnieku, sociālajā apdrošināšanā.

Darba **uzdevumu izpildes norobežojumi** – saskaņā ar darba mērķi un pētījuma uzdevumiem ir pētītas fizisko personu un nodokļu likumdošanā tām pielīdzināto personu saimnieciskās darbības uzskaites un nodokļu problēmas. Promocijas darbs ir izstrādāts agrārās ekonomikas apakšnozarē, tāpēc īpaša uzmanība veltīta zemnieku saimniecību un piemājas saimniecību uzskaites un nodokļu problēmām. Daudzas no tām ir vispārīgas, tāpēc pētījumā aptverti arī citu nozaru individuālie uzņēmēji. Tendences individuālās uzņēmējdarbības attīstībā pētītas laika posmā no 1999. gada, atsevišķos gadījumos - no 1991. gada līdz 2007. gadam. Valsts ieņēmumu dienesta (VID) dati par fizisko personu saimniecisko darbību ir pieejami, tikai sākot no 1999. gada, atsevišķos gadījumos - no 1998. gada. Dati par 2006. gadu ir pieejami, tomēr tie pētījumā izmantoti daļēji, ņemot vērā, ka nav pilnīgi, jo līdz pētījuma pabeigšanai vēl joprojām tika iesniegtas deklarācijas par 2006. gadu. VID dati par pašnodarbināto skaitu pieejami, tikai sākot no 2001. gada. Dati par individuālo uzņēmēju samaksāto nodokļu apmēru ir ļoti ierobežoti, tāpēc pētījumā izmantoti galvenokārt dati par zemnieku saimniecību samaksātajiem nodokļiem, kā arī par pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas maksājumiem. Ierobežotais pētījumu periods neietekmē izvirzītā darba mērķa sasniegšanu.

Normatīvā un informatīvā bāze – Latvijas un ārvalstu zinātnieku pētījumu publikācijas, Latvijas Republikas (LR) likumi un citi normatīvie akti, LR valsts institūciju rīkojumi, ziņojumi, pētījumu rezultāti un citi materiāli, VID publicēti un npublicēti dati, statistikas dati, teorētiskā literatūra, aptaujas dati un citi materiāli.

Promocijas darba izstrādei izmantotās **metodes**. Ārvalstu zinātnieku pētījumu rezultātu apkopošanai un analīzei, kā arī normatīvās bāzes izpēti un tās pilnveidošanas priekšlikumu izstrādei ir izmantotas vispārzinātniskās pētījumu metodes: abstrakti

loģiskā, monogrāfiskā, analīzes un sintēzes, aprēķinu konstruktīvā metode. Statistikas datu analīzei - statistisko pētījumu metodes: aprakstošā statistika, sakarību analīze. Uzskaites problēmu noskaidrošanai izmantota socioloģisko pētījumu metode - aptauja. Aptaujas rezultātu būtiskuma noteikšanai veikts Hī kvadrāta tests, kā arī izmantotas citas pētījumu metodes.

Promocijas darba **pirmajā nodaļā** noskaidrots ar fizisko personu saimniecisko darbību saistīto terminu saturs, izpētīts individuālo uzņēmēju tiesiskā regulējuma attīstības process Latvijā. Izvērtēti pašnodarbinātības sociālie aspekti Latvijā. Analizēta individuālo uzņēmēju skaita dinamika Latvijā. Apskatīta ārvalstu pašnodarbinātības pieredze.

Otrajā nodaļā izpētīts saimnieciskās darbības uzskaites tiesiskais pamats Latvijā, raksturotas galvenās problēmas individuālo uzņēmēju, īpaši lauksaimnieku, saimnieciskās darbības uzskaitē un izstrādāti priekšlikumi to novēršanai.

Trešajā nodaļā pētītas individuālo uzņēmēju nodokļu problēmas, izvērtējot nodokļu tiesisko bāzi un noskaidrojot iespējas tās pilnveidošanai. Galvenokārt pētīts iedzīvotāju ienākuma nodoklis no saimnieciskās darbības, kā arī ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) saistītās problēmas. Īpaša uzmanība veltīta zemnieku saimniecību nodokļu uzskaites problēmām. Uzskaites un nodokļu aspektā izvērtēta plānotā zemnieku saimniecību reģistrācija komercreģistrā. Apskatīta citu Eiropas Savienības (ES) valstu pieredze vienkāršota nodokļu režīma piemērošanā, aprakstītas Latvijā veiktās iestrādes un iespējamie risinājumi šajā jomā.

Ceturtajā nodaļā pētītas pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas problēmas.

Piektajā nodaļā apkopoti nodokļu maksātāju un nodokļu administrācijas speciālistu aptaujas rezultāti par saimnieciskās darbības uzskaites problēmām un veikta to analīze.

Promocijas darba hipotēzes pierādīšanai ir izvirzītas šādas **tēzes**:

- lai veicinātu fizisko personu saimniecisko darbību Latvijā, nepieciešams sakārtot tās tiesisko regulējumu;
- prasības individuālo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaitē ir sarežģītas un atsevišķos gadījumos neskaistas;
- novēršot nepilnības normatīvajos aktos, kas reglamentē individuālo uzņēmēju, jo sevišķi lauksaimnieku, nodokļus, tiktu vienkāršota to saimnieciskās darbības uzskaitē;
- Latvijas pašreizējā valsts obligātās sociālās apdrošināšanas kārtība neveicina pašnodarbināto vēlēšanos sevi sociāli nodrošināt;
- spēkā esošās prasības fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaitē un nodokļiem rada problēmas ne tikai nodokļu maksātājiem, bet arī nodokļu administrācijas speciālistiem.

Promocijas darba **novitāte**:

- aktualizētas saimnieciskās darbības veicēju un nodokļu administrācijas galvenās problēmas, kas saistītas ar individuālo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaiti un nodokļiem;
- izstrādāti priekšlikumi individuālo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaites un nodokļu normatīvās bāzes pilnveidošanai;
- izstrādāta metodika grāmatvedības pārkārtošanai no vienkāršā ieraksta sistēmas uz divkāršā ieraksta sistēmu;
- izvērtēti nodokļu un uzskaites aspekti sakarā ar zemnieku saimniecību plānoto reģistrāciju komercreģistrā;
- aktualizētas pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas problēmas un doti ieteikumi to novēršanai.

Darba zinātniskais nozīmīgums – darbā veiktie pētījumi papildina un attīsta individuālo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaites teorētisko bāzi, kas veicinās uzskaites pilnveidošanu un nodokļu objektivitāti.

Darba tautsaimnieciskais nozīmīgums – darbā ietvertie pētījumu rezultāti un izstrādātie priekšlikumi ir praktiski izmantojami individuālās uzņēmējdarbības uzskaites un nodokļu normatīvās bāzes pilnveidošanai, izstrādātā metodika grāmatvedības pārkārtošanai no vienkāršā ieraksta sistēmas uz divkāršā ieraksta sistēmu ir piemērojama praksē.

Par promocijas darba pētījumu rezultātiem publicēti pieci zinātniski raksti starptautiskos, ārvalstu un citos Latvijas Zinātnes padomes atzītos zinātnes izdevumos.

Zinātniski pētnieciskās publikācijas par disertācijas tēmu:

1. Vienkāršā ieraksta grāmatvedības problēmas Latvijā. In: *Possibilities of Increasing Competitiveness: Proceedings of the Internacional Scientific Conference*, No. 7, Jelgava: LUA, 2004, p. 144.-149.
2. The Problems of Tax Bookkeeping in Farms and Household Plots. In: *Research for Rural Development 2004: Internacional Scientific Conference Proceedings*, Jelgava: LUA, 2004, p. 126.-132.
3. Social and Economic Aspects of Bookkeeping of Physical Persons' Economic Activities. In: *Science and Studies of Accounting and Finances: Problems and Perspectives: The Papers of the Internacional Scientific Conference Nr. 1(4)*. Kaunas: Lithuanian University of Agriculture, 2004, p. 58-63
4. Social and Economic Aspects of Self-Employment in Latvia. In: *Rural Development 2007: The Third Internacional Scientific Conference Proceedings*, Volume 3, Book 1, Kaunas: Lithuanian University of Agriculture, 2007, p. 96-102
5. Fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites problemātiskie aspekti Latvijā. In: *Proceedings of the Latvia University of Agriculture* No. 19 (314), Jelgava: LUA, 2007, p. 75.-88.

Pārējās zinātniski pētnieciskās publikācijas:

6. Vides aizsardzības pasākumu finansēšanas problēmas. No: *Vide. Tehnoloģijas. Resursi.*: III Starptautiskā zinātniski praktiskā konference. Rēzekne: Rēzeknes Augstskola, 2001, 65.-74. lpp.
7. The Analyse of the Structure of the Local Government Budgets Revenue in Latvia and its regions. In: *Opportunities and Solutions of Rural Development at the Beginning of 21st Century: Starptautiskā zinātniskā konference*, Jelgava: LLU EF, 2002, 379.-387. lpp.
8. The Influence of Local Budgets on Regional Development in Latvia. In: *Use of Local and Regional Factors in Social-Economic Activisation of Rural Areas. International Scientific Conference. Tom I, Szczecin*, 2002, p. 279-286
9. Financial Resources for the Environmental Protection in Latvia. In: *Ecobaltica'2002: IV-th International Youth Environmental Forum*. St.-Petersburg, 2002, p.108-112

Mācību metodiskās publikācijas:

1. *Vienkāršā grāmatvedība*: Mācību līdzeklis. Jelgava: LLU, 2001, 50 lpp.
2. *Vienkāršā grāmatvedība*: Mācību līdzeklis. 2. izdevums. Jelgava: LLU, 2002, 66 lpp.
3. *Vienkāršā grāmatvedība*: Mācību līdzeklis. 3. izdevums. Rīga: Izglītības soli, 2003, 68 lpp.
4. *Vienkāršā grāmatvedība*: Mācību līdzeklis. 4. papildinātais izdevums. Rīga: Izglītības soli, 2003, 82 lpp.
5. *Vienkāršā ieraksta grāmatvedība*. Mācību grāmata. Rīga: Izglītības soli, 2005, 142 lpp.
6. *Vienkāršā ieraksta grāmatvedība*. Mācību grāmata. 2. pārstrādātais izdevums Rīga: Izglītības soli, 2006, 142 lpp.
7. *Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi*. Lietišķās informācijas dienests, Rīga: Lietišķās informācijas dienests, 2006, 192 lpp.

8. *Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi*. Atkārtots un papildināts izdevums. Rīga: Lietišķās informācijas dienests, 2007, 260 lpp.

Līdzautore mācību metodiskās publikācijās:

9. Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A. *Grāmatvedības pamati*: Mācību grāmata. Jelgava: LLU, 2001, 88 lpp.
10. Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A. *Finanšu grāmatvedība*: Mācību grāmata. Rīga: Izglītības soli, 2004, 246 lpp.
11. Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A. *Grāmatvedības pamati*: Tālmācības studiju kurss. Rīga: Biznesa vadības koledža, 2005, 229 lpp.
12. Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A. *Grāmatvedība*: Komerzinības vidusskolēniem. Rīga: Biznesa vadības koledža, 2005, 64 lpp.
13. Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A. *Grāmatvedības pamati*: Mācību grāmata. – Latvijas Uzņēmējdarbības un menedžmenta akadēmija, R: 2006, 100 lpp.
14. Grigorjeva R., Leibus I. *Grāmatvedība*: mācību līdzeklis un mācību metodiskais materiāls skolotājiem projekta „Komerzinības vidusskolā ietvaros”. Latvijas Uzņēmējdarbības un menedžmenta akadēmija, 2007, 165 lpp.

Publikācijas profesionālajos izdevumos – promocijas darba rezultāti publicēti dažādos ekonomikas un uzskaites izdevumos. Publicēti vairāk kā 30 raksti, galvenokārt žurnālā „Balance”, kas ir specializēts izdevums par grāmatvedību, nodokļiem un finansēm.

Par promocijas darba rezultātiem ir referēts **starptautiskajās zinātniskajās konferencēs**:

1. Vides aizsardzības pasākumu finansēšanas problēmas. III Starptautiskā zinātniski praktiskā konference “Vide. Tehnoloģijas. Resursi” Rēzeknes Augstskolā, 21.06.2001.
2. Pašvaldību budžetu ieņēmumu struktūras analīze Latvijā un tās reģionos. Starptautiska zinātniskā konference “Lauku attīstības iespējas un risinājumi XXI gs. sākumā”, Jelgavā, 19.04.2002.
3. The Influence of Local Budgets on Regional Development in Latvia. Starptautiska zinātniskā konference “Use of Local and Regional Factors in Social-Economic Activation of Rural Areas” Ščecinas Lauksaimniecības universitātē, 25.06.2002.
4. The problems of simple entry bookkeeping in Latvia. LLU EF Starptautiska zinātniskā konference „Ekonomikas zinātne – lauku attīstībai”, Jelgavā, 23.04.2004.
5. The Problems of Tax Bookkeeping in Farms and Household Plots. LLU Starptautiska zinātniskā konference „Research for Rural Development 2004”, Jelgavā, 19.05.2004.
6. Social and Economic Aspects of Bookkeeping of Physical Persons’ Economic Activities. Science and Studies of Accounting and Finances: Problems and Perspectives: International scientific Conference at Lithuanian University of Agriculture, Kauņā, 5.11.2004.
7. Social and Economic Aspects of Self-Employment in Latvia. The Third International Scientific Conference „Rural Development 2007” at Lithuanian University of Agriculture, Kauņā, 8.11.2007.

Kopš 2002. gada vadīti daudzi **semināri** individuālajiem uzņēmējiem, grāmatvežiem, Valsts ieņēmumu dienesta un Latvijas Lauksaimniecības konsultāciju un izglītības atbalsta centra speciālistiem.

1. FIZISKO PERSONU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS PROBLEMĀTISKIE ASPEKTI PROBLEMATIC ASPECTS OF BUSINESS ACTIVITY OF PHYSICAL PERSONS

1. tēze. Lai veicinātu fizisko personu saimniecisko darbību Latvijā, nepieciešams sakārtot tās tiesisko regulējumu.

1.1. Fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskais pamats Latvijā Legal Basis of Business Activities of Physical Persons in Latvia

1.1.1. Saimnieciskās darbības termini Terminology of Business Activities

Latvijā lietotā terminoloģija attiecībā uz fizisko personu saimniecisko darbību nav viennozīmīga. Ārzemju zinātnieku publikācijās un ES izdevumos fizisko personu saimnieciskās darbības apzīmēšanai tiek lietots termins „**pašnodarbinātība**” (*self-employment*). **Pašnodarbinātais** (*self-employed*) ir persona, kas veic pati savu komercdarbību, profesionālo praksi vai strādā pats savā saimniecībā, lai gūtu peļņu (Eiropas Savienības terminu vārdnīca, 2004). Latvijā termina „pašnodarbinātais” pielietojumam normatīvajos aktos, statistikā un sadzīvē ir atšķirīga izpratne.

Latvijas Republikas grāmatvedības un nodokļu normatīvajos aktos termins „pašnodarbinātais” tiek lietots šaurākā nozīmē, tikai saistībā ar saimnieciskās darbības veicēju sociālo apdrošināšanu. Plašākā nozīmē lieto terminu „**fiziskā persona, kura veic saimniecisko darbību**” (*natural person who performs business activity*), kas ietver individuālā darba veicējus, profesionālās darbības veicējus, nekustamā īpašuma apsaimniekotājus, individuālos komersantus (IK), individuālo uzņēmumu (IU), zemnieku saimniecību (ZS) vai zvejnieku saimniecību (ZvS) īpašniekus, kuru ienākumi nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, kā arī pārējās fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību. LR likumā „Par reglamentētajām profesijām un profesionālās kvalifikācijas atzīšanu” (2001.) pašnodarbināta persona ir definēta kā persona, kas darba ienākumus gūst patstāvīgi, neiesaistoties kā darbinieks darba tiesiskajās attiecībās ar darba devēju un neieņemot amatu, kas dod tiesības uz atlīdzību.

LR Centrālās Statistikas pārvaldes (CSP) izdevumos par pašnodarbināto tiek uzskatīta persona, kura strādā par saviem līdzekļiem un nenodarbina citus. Tie ir tikai tie saimnieciskās darbības veicēji, kuri neizmanto algotus darbiniekus. Savukārt tās personas, kuras strādā par saviem līdzekļiem, bet nodarbina vismaz vienu personu, ir darba devēji. Tātad statistikā daļa saimnieciskās darbības veicēju tiek ieskaitīti pašnodarbināto, bet daļa darba devēju sastāvā. Kopš 2004. gada atsevišķos CSP izdevumos pašnodarbinātā izpratne atbilst termina lietojumam sadzīvē, kur par pašnodarbināto uzskata fizisku personu, kura veic Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētu saimniecisko darbību, tātad nav reģistrējusies LR Uzņēmumu reģistrā.

Līdz ar uzņēmējdarbības tiesiskās vides sakārtošanu Latvijā, ir uzsākts arī fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskās bāzes pilnveidošanas process, tāpēc ir būtiski izvērtēt līdz šim pieļautās kļūdas un izvēlēties vispiemērotākos terminus fizisko personu saimnieciskās darbības apzīmēšanai, lai terminu lietojums būtu viennozīmīgs kā normatīvajos aktos, statistikā un sadzīvē, tā arī atbilstu starptautiskajai praksei.

Saimniecisko darbību var veikt komersanti, kas ir reģistrēti komercreģistrā, kā arī citas personas, piemēram, zemnieki, amatnieki, brīvo profesiju pārstāvji, kas nav komersanti. Ar komersanta darbību saistītā terminoloģija ir definēta Komerclikumā. Komerclikumā lietoto terminoloģiju pēc analogijas var lietot arī plašākā nozīmē. Atbilstoši Komerclikumam (2000.) **saimnieciskā darbība** (*economic activity*,

business) ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību. Ja saimniecisko darbību veic komersants, tad tā ir komercdarbība.

Atbilstoši Komerclikumam organizatoriski saimnieciska vienība, kurā ietilpst komersantam piederošas ķermeniskas un bezķermeniskas lietas, kā arī citi labumi, kurus komersants izmanto komercdarbības veikšanai, ir uzņēmums. Plašākā nozīmē **uzņēmums (enterprise)** ir materiālo un nemateriālo līdzekļu kopums, ar kuru komersants vai cits tiesību subjekts veic patstāvīgu saimniecisko darbību. Uzņēmumā ietilpst arī tādi saimnieciskie labumi, kā, piemēram, reputācija, klientūra, kvalificēts darbaspēks (Balodis, 2007). Tātad neskatoties uz to, vai saimnieciskā darbība ir vai nav reģistrēta komercreģistrā vai uzņēmumu reģistrā, tās veikšanai tiek izmantots uzņēmums, piemēram, advokāta vai ārsta prakse, piemājas saimniecība. Definējot uzņēmumu, bieži tiek norādīts, ka tā mērķis ir peļņas gūšana. Piemēram, uzņēmums ir pastāvīgs saimniekojošs subjekts, kas likumos par uzņēmējdarbību noteiktajā kārtībā izveidots produkcijas ražošanai, darbu veikšanai un pakalpojumu sniegšanai ar mērķi gūt peļņu. (Roldugins, 2007) Tomēr ne vienmēr uzņēmums tiek veidots, lai gūtu peļņu. Praksē daļa fizisko personu reģistrē un veic saimniecisko darbību galvenokārt tāpēc, lai saņemtu atlīdzību par savu darbu, piemēram, ārsti, amatnieki. Saimnieciskās darbības mērķis var būt atlīdzības jeb ienākumu nevis peļņas gūšana.

Savukārt, **uzņēmējs (businessman, proprietor)** ir fiziska persona, kas vada komercsabiedrību vai piedalās komersanta lēmumu pieņemšanā. Plašākā nozīmē uzņēmējs ir fiziska persona, kas pārzina uzņēmumu un tā mantu, likumā noteiktajos gadījumos uzņemas par to materiālu atbildību. Tātad, runājot par fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību, varam lietot terminu „uzņēmējs”.

Ļoti svarīgs aspekts ir personas statuss, kādā tā veic saimniecisko darbību. Komercreģistrā reģistrēts individuālais komersants atbilstoši Komerclikumam saglabā fiziskas personas statusu. Savukārt visas komercreģistrā ierakstītās sabiedrības un pēc šobrīd spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem arī uzņēmumu reģistrā reģistrētās zemnieku un zvejnieku saimniecības un individuālie uzņēmumi atbilst juridiskas personas statusam. Tāpēc svarīgi noskaidrot juridiskas un fiziskas personas atšķirības.

Saskaņā ar Civillikuma 1407. pantu par **juridisku personu (legal person, legal entity)** atzīstama valsts, pašvaldība, personu apvienība, iestāde, nodibinājums un lietu kopība, kurai piešķirta juridiska personība. Juridiskās personas kalpo tam, lai civiltiesiskā apgrozībā blakus fiziskām personām varētu piedalīties valsts (kopumā), pašvaldības, sabiedrības, uzņēmumi, kuriem ir sava nošķirta manta, par ko var tikt noslēgti darījumi un kas var būt par saistību izpildījuma un mantiskās atbildības objektu. Svarīgākā juridiskās personas pazīme ir mantas nošķirtība tādā līmenī, ka attiecīgais veidojums spēj izlemt jautājumus par rīcību ar šo mantu gadījumos, kad tam jānes atbildība par uzņemtajām saistībām. Tātad juridiskās personas statuss ir nepieciešams, lai varētu nodalīt dažādu personu atbildību. Juridiskas personas atbildība vienmēr ir ierobežota. Mantiskās atbildības nošķirtība ir juridiskas personas obligāta īpašība (Balodis, 2007).

Juridiska persona tiek pretnostatīta cilvēkam, ko uzskata par **fizisku personu (natural person, physical person)**. Fiziska persona par savām saistībām atbild ne vien ar mantas daļu, kas tiek izmantota saimnieciskās darbības veikšanai, bet ar visu savu īpašumu. Tāpēc, lai arī formāli individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām Latvijā šobrīd ir piešķirts juridiskas personas statuss, ņemot vērā šo uzņēmumu īpašnieku pilnu neierobežotu atbildību, faktiski tie pielīdzināmi fiziskajām personām. Līdz ar to LR grāmatvedības un nodokļu normatīvajiem aktiem šo uzņēmumu īpašnieki ir pakļauti kā fiziskās personas. Tikai tās zemnieku un zvejnieku saimniecības, kas reģistrētas kā sabiedrības ar ierobežotu atbildību, patiesi atbilst

juridiskas personas statusam un tām tiek piemērotas no fiziskajām personām atšķirīgas grāmatvedības un nodokļu normas. Tāpēc darbā ir pētīta visu fizisko personu, ieskaitot grāmatvedības un nodokļu likumdošanā tām pielīdzināto personu - individuālā uzņēmuma, zemnieka un zvejnieka saimniecības darbība, to uzskaites un nodokļu problemātika.

Pastāvošās neskaidrības fizisko un juridisko personu tiesiskajā regulējumā tiks atrisinātas līdz ar Zemnieku un zvejnieku saimniecību likuma spēkā stāšanos, kas noteikta 1.01.2009. Atbilstoši likumam zemnieku un zvejnieku saimniecībām tiek noteikts juridiskas personas statuss, jo tās tiek pielīdzinātas sabiedrībām ar ierobežotu atbildību. Līdz ar to zemnieku un zvejnieku saimniecību īpašniekiem būs nepieciešams nošķirt saimniecības mantu un noteikt saimniecības pamatkapitālu. Zemnieka un zvejnieka saimniecības īpašnieks varēs pārveidoties arī par cita veida komercsabiedrību, piemēram, akciju sabiedrību, vai pieteikt sevi ierakstīšanai komercreģistrā kā individuālo komersantu fiziskas personas statusā. Ja īpašnieks neveiks reģistrēšanos komercreģistrā, tad tas pārņems saimniecības tiesības un pienākumus kā fiziska persona. Līdzīgi arī individuālo uzņēmumu īpašniekiem, kas vēlēšies nošķirt uzņēmuma mantu un atbildību, būs nepieciešams pārveidoties par komercsabiedrību. Savukārt, tie individuālo uzņēmumu īpašnieki, kas atbildību nenošķirs, varēs turpināt saimniecisko darbību fiziskas personas statusā. Ikvienas fiziskās personas saimniecisko darbību reglamentēs Fizisko personu saimnieciskās darbības likums, kuram šobrīd ir izstrādāts projekts un spēkā stāšanās plānota 2009. gada 1. janvārī.

Stājoties spēkā Fizisko personu saimnieciskās darbības likumam, tiks mainīta arī termina „pašnodarbinātais” izpratne, tas tiks attiecināts uz jebkuru fizisko personu, kura veic saimniecisko darbību. Tātad termins tiks lietots plašākā nozīmē, ar to saprotot fizisko personu, kura veic saimniecisko darbību, nenorobežojot savu mantu un atbildību t.i., ņemoties par to pilnu materiālo atbildību. Par pašnodarbinātajiem tiks uzskatīti visi individuālie komersanti, profesionālās darbības veicēji un pārējie saimnieciskās darbības veicēji. Paplašinot likumdošanā termina „pašnodarbinātais” izpratni, nepieciešams jauns termins, lai apzīmētu pašnodarbinātos, kas nav individuālie komersanti vai profesionālās darbības veicēji. Tā kā iepriekš noskaidrojām, ka terminu „uzņēmējs” var piemērot arī fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību, tad jāatzīst par piemērotu terminu „**sīkuzņēmējs**”, kura tulkojums angļu valodā varētu būt „**small businessman**”. Līdz šim termins nav lietots LR likumdošanā, kā arī nav skaidrots terminoloģijas vārdnīcās. Ekonomikas skaidrojošajā vārdnīcā terminam „sīkuzņēmums” dota norāde uz terminu „**mazs uzņēmums**” (**small enterprise**). Mazs uzņēmums ir patstāvīgs saimniekojošs subjekts, kura atšķirīga iezīme ir strādājošo skaita vai saimnieciskā darbības rādītāju ierobežojumi. Lielākajā daļā valstu pastāv jēdzieni „sīkais”, „vidējais” un „lielais” uzņēmums, kaut gan šo jēdzienu definēšanas kritēriji atšķiras. Parasti tiek izmantots firmā strādājošo skaita raksturlielums, papildus tiek izmantots gada apgrozījuma novērtējums (Roldugins, 2007). Skaidrojumiem atbilst arī Fizisko personu saimnieciskās darbības likumā ietvertā termina „sīkuzņēmējs” izpratne, jo uz sīkuzņēmēju attiecas apgrozījuma ierobežojumi - sasniedzot Komerclikumā noteiktos kritērijus sīkuzņēmējam ir jāreģistrējas komercreģistrā. Termins „sīkuzņēmējs” tiks piemērots, lai raksturotu fiziskās personas, kuras veic jebkāda veida saimniecisko darbību, kas nav uzskatāma par profesionālajiem pakalpojumiem un kuras nav reģistrētas komercreģistrā.

Pašnodarbinātos detalizētāk iedala arī citās valstīs. Piemēram, Vācijā persona var darboties amatniecībā vai brīvajā profesijā. Tomēr tiek atzīts, ka dažkārt ir grūti nodalīt šos darbības veidus, jo ārēji tie ir ļoti līdzīgi. Galvenās atšķirības:

- brīvajās profesijās lielāks uzsvars ir uz personīgi veikto darbu, amatniecībā dominē kapitāla ieguldījums;

- brīvās profesijas nepiedalās masveida ražošanā un tirdzniecībā;
- brīvajās profesijās ir augstāka izglītība, darbs ir radošāks un personiskāks, jo pakalpojumu sniedz tiešā kontaktā ar pakalpojuma saņēmēju.

Vācijas Brīvo profesiju biedrība norāda, ka brīvo profesiju pārstāvji sniedz profesionāli neatkarīgus, garīgus (nemateriālus) pakalpojumus, kas kalpo pakalpojumu saņēmēja un sabiedrības interesēm, balstoties uz viņu īpašo profesionālo kvalifikāciju un personīgo atbildību. Viņu profesionālā darbība ir pakļauta īpašām profesionāli juridiskām saistībām saskaņā ar likumdošanu vai arī ar attiecīgo profesiju pārstāvniecību autonomām tiesībām, kuras nosaka profesionalitāti, kvalitāti un garantē uzticēšanos starp pakalpojuma veicēju un saņēmēju.

Vācijā brīvās profesijas pārstāv kultūras darbinieki – mākslinieki, gleznotāji, rakstnieki, žurnālisti, mūziķi, aktieri (2001. gadā 21% no brīvo profesiju pārstāvjiem), ārsti (16%), advokāti (11%), dziednieki (7%), zobārsti (7%), arhitekti (7%), nodokļu konsultanti (6%), aptiekāri (3%), tehnisko un dabas zinību profesiju pārstāvji (3%), kā arī dažādi eksperti un konsultanti, veterinārārsti, zvērināti auditori, notāri u.c. Savukārt, amatnieki ir būvnieki, namdari, šuvēji, metālapstrādes meistari, konditori, stiklinieki, kurpnieki u.c. amatu meistari (Massow, 2004).

Latvijā brīvo profesiju pārstāvji tiek saukti par profesionālās darbības veicējiem. Tomēr pārējiem saimnieciskās darbības veicējiem nav piemērots termins „amatnieki” jeb „arodnodarbinātie”, jo tas raksturo tikai daļu no saimnieciskās darbības veicējiem, t.i. tos, kuri galvenokārt veic tehnisku darbu, lai nodrošinātu sev ienākumus. Terminam „sīkuzņēmējs” tiktu piešķirta plašāka nozīme. Tas tiks piemērots, lai apzīmētu uzņēmēju, kura apgrozījums vēl nav sasniedzis tādus apmērus, lai viņam būtu jāreģistrējas komercreģistrā. Sīkuzņēmēja statuss būtu ieteicams un piemērots ikvienam topošajam uzņēmējam, kas šajā statusā varētu pārbaudīt savas spējas, uzkrāt kapitālu un iemaņas, apzināt tirgu un klientus, lai pēc tam izvēlētos sev piemērotāko komercdarbības formu: individuālais komersants vai sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

Ņemot vērā to, ka līdz šim Latvijā lietotais fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, iedalījums individuālā darba veicējos un saimnieciskās darbības veicējos ir novecojis un robeža starp šiem terminiem ir nosacīta (detalizētāk aprakstīts darba 1.1.2. nodaļā), tad ir nepieciešams jauns pašnodarbināto iedalījums. Pēc Fizisko personu saimnieciskās darbības likuma spēkā stāšanās ar pašnodarbinātību saistīto terminu jēdzieniskā izpratne būs šāda (sk. 1.1. att.):

- **pašnodarbinātais (*self-employed*)** – fiziska persona, kura veic jebkuru patstāvīgu un sistemātisku saimniecisko darbību par atlīdzību ārpus darba tiesiskajām attiecībām;
- **profesionālās darbības veicējs (*person in professional activity*)** – pašnodarbinātais, kurš sniedz neatkarīgus profesionālus pakalpojumus;
- **sīkuzņēmējs (*small businessman*)** – pašnodarbinātais, kurš veic saimniecisko darbību, kas nav profesionālā darbība un kurš nav ierakstīts komercreģistrā;
- **individuālais komersants (*individual merchant*)** – pašnodarbinātais, kurš ir ierakstīts komercreģistrā.

Darba izpētes objekts ir personas, kuras veic atbilstoši LR likumiem reģistrētu saimniecisko darbību kā fiziskas personas, vai grāmatvedības un nodokļu likumdošanā tām pielīdzinātas personas: individuālā uzņēmuma, zemnieku vai zvejnieku saimniecību īpašnieki un individuālie komersanti. Ņemot vērā, ka pastāvošās daudzveidīgās fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskās formas grūti raksturot ar šobrīd Latvijā atzītiem terminiem, darbā šo personu apzīmēšanai lietots termins „**individuālais uzņēmējs**” (*sole proprietor*). Šo personu saimnieciskā darbība tiek saukta par **individuālo uzņēmējdarbību** (*sole proprietorship*).

1.1. att. Fizisko personu – saimnieciskās darbības veicēju iedalījums sākot ar 2009. gadu

Fig. 1. Division of physical persons – performers of business activity, beginning with 2009

Avots: LR likumprojekts „Fizisko personu saimnieciskās darbības likums”

Source: Draft law of the Republic of Latvia “Law on the Business Activity of Physical Persons”

Darbā termina „pašnodarbinātais” jēdzieniskā izpratne ir lietota atbilstoši šobrīd Latvijā spēkā esošajai likumdošanai, t.i., runājot par individuālo uzņēmēju sociālo apdrošināšanu. Savukārt, atspoguļojot ārzemju pieredzi, termins „pašnodarbinātais” tiek lietots plašākā nozīmē, ar to saprotot visas nodarbinātās fiziskās personas, kas nav darba attiecībās ar darba devējiem, bet veic patstāvīgu saimniecisko darbību vai vada savu saimniecību vai profesionālo praksi (Glossary of statistical terms).

1.1.2. Izmaiņas individuālās uzņēmējdarbības tiesiskajā regulējumā Changes in the Legal Regulation of Sole Proprietorship

Pirmās neatkarības gados Latvijā aptuveni ceturtdaļa strādājošo bija īpašnieki un brīvo profesiju darbinieki. 1935. gadā 71% no tiem bija nodarbināti lauksaimniecībā, 17% rūpniecībā un amatniecībā, 8% tirdzniecībā. Vairāk kā trešā daļa strādājošo bija ģimenes locekļi bez īpaša atalgojuma, galvenokārt lauksaimniecības nozarē. Tāpat mūsdienīgu izpratnē personas, kas kopā ar saviem ģimenes locekļiem veica individuālo uzņēmējdarbību, veidoja vairāk kā 60% no strādājošo skaita. Saimniecisko darbību galvenokārt reglamentēja Sodu likums (1933.), Civillikums (1937.) un Nodokļu likumi (1938.). Lauksaimniecības nolikumā tika apkopoti visi likumdošanas akti, kas attiecās uz lauksaimniecību, mežsaimniecību, zvejniecību un medniecību (Krastiņš, 2001).

Padomju gados individuāla saimniekošana jebkurā tautsaimniecības jomā tika ierobežota. Sākoties atmodai pagājušā gadsimta astoņdesmitajos gados Latvijā, vispirms tika atjaunotas tiesības nodarboties ar individuālo darbu lauksaimniecībā, pieņemot divus tolaik ļoti nozīmīgus normatīvos aktus (sk. 1.1. tab.):

- 1) Latvijas PSR Ministru Padomes lēmumu „Par zemnieku saimniecībām” (04.10.1988.)
- 2) Latvijas PSR likumu „Par zemnieku saimniecībām Latvijas PSR” (06.05.1989.).

Likumu „Par zemnieku saimniecībām Latvijas PSR” 1992. gadā nomainīja likums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu” (1992., pēdējie grozījumi 28.11.2007., atbilstoši tiem mainīts arī likuma nosaukums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu un zemnieka vai zvejnieka saimniecību”), kas sekmēja individuālo uzņēmējdarbību ne tikai lauksaimniecībā, bet arī citās tautsaimniecības jomās. Likumā ietvertais normatīvais regulējums bija novecojis un neatbilda tiesiskajai un ekonomiskajai situācijai Latvijā, tāpēc 2007. gadā likumā veikti būtiski grozījumi.

Individuālās uzņēmējdarbības formas un to tiesiskā bāze Latvijā 1988. – 2010. g.
Types of sole proprietorship and their legal basis in Latvia, 1988 – 2010

Tiesiskā forma/ Legal form	4.10. 1988.	6.05. 1989.	6.02. 1992.	1.01. 2001.	1.01. 2002.	1.01. 2008.	1.01. 2009.	1.07. 2010.
ZS/ Farmer's enterprise	MP lēmums „Par zemnieku saimniecībām”/ CM decision "On Farmers' Enterprises"	Likums „Par zemnieku saimniecībām Latvijas PSR”/ Law “On Farmers' Enterprises in the Latvian SSR”	Likums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu”/ Law “On Individual (Family) Business, Farmer's or Fisherman's Enterprise and Individual job”			Likums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību”/ Law “On Individual (Family) Business, Farmer's or Fisherman's Enterprise”		-
IU/ Sole proprietorship	-							-
ZvS/ Fisherman's enterprise	-							-
Individuālais darbs/ Individual job	-					-		
Saimnieciskās darbības veicējs/ Performer of business activity	-			Likums "Par nodokļiem un nodevām"/ Law “On Taxes and Duties”		-		
IK/ Individual merchant	-				Komerclikums/ Commercial Law	Fizisko personu saimnieciskās darbības likums (IK arī Komerclikums)/ Law on the Business Activity of Physical Persons (for the IM also the Commercial Law)		
Profesionālās darbības veicējs/ Person in professional activity	-							
Īkuzņēmējs/ Small businessman	-							

Avots: LR normatīvie akti / Source: Laws and regulations of the Republic of Latvia

Atbilstoši likumam bija izdalītas divas individuālo uzņēmēju tiesisko formu grupas:

- individuālais uzņēmums - tiesību subjekts, kas izveidots vienas fiziskas personas īpašuma organizēšanai, lai veiktu saimniecisko darbību;
- individuālais darbs - uzņēmējdarbība, ko fiziska persona, kas iegādājusies patentu vai izņēmusi reģistrācijas apliecību, veic patstāvīgi, neizmantojot algotu darbaspēku. Ar 2008. gadu individuālais darbs vairs netiek reģistrēts.

Individuālo uzņēmumu joprojām var reģistrēt atbilstoši tā darbības jomai kā:

- zemnieku saimniecību, kas ir individuālais uzņēmums, kas ražo lauksaimniecības produkciju, izmantojot speciāli šim mērķim galveno ražošanas līdzekli – zemi;

- lauku amatnieka uzņēmumu, kas ir individuālais uzņēmums, kura ražotā produkcija un sniegtie pakalpojumi orientēti uz zemnieku saimniecību apkalpošanu;
- zvejnieku saimniecību, kas ir individuāls uzņēmums, kas veic saimniecisko darbību, izmantojot šim nolūkam iedalītos zivju resursu limitus.

Likums nosaka kārtību, kādā dibināmi, reorganizējami un likvidējami individuālie (ģimenes) uzņēmumi, zemnieku vai zvejnieku saimniecības, amatnieku uzņēmumi vai saimniecības, kā arī šo uzņēmumu un saimniecību darbības tiesiskos pamatus.

Individuālā uzņēmuma īpašnieks atbild par sava uzņēmuma saistībām ar visu savu mantu, izņemot to mantu, uz kuru saskaņā ar likumu nevar vērst piedziņu. Individuālajam uzņēmējam noteiktā atbildība ir pamatā uzskaites atšķirībām, kādas tiem ir salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem.

Individuālais uzņēmums jāreģistrē uzņēmumu reģistrā. Individuālais uzņēmējs ir tiesīgs nodarbināt algotus darbiniekus LR darba likumdošanas aktos noteiktajā kārtībā. Individuālais uzņēmums ir tiesīgs veikt jebkuru saimniecisko darbību, kas nav aizliegta vai ierobežota ar likumu.

Deviņdesmito gadu sākumā Latvijā fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskās formas bija individuālais uzņēmums ar tā dažādajiem paveidiem, kas bija jāpiesaka Uzņēmumu reģistrā, un individuālais darbs, kas bija jāsaskaņo ar atbilstošo pašvaldību.

Deviņdesmitajos gados, sevišķi to pirmajā pusē uzņēmējdarbības vide strauji attīstījās. Pārtrauca darbu ļoti daudzi lieli valsts uzņēmumi, kolhozi un padomju saimniecības, notika zemes privatizācijas. Tas viss veicināja strauju privātās uzņēmējdarbības aktivitāti - masveidā tika reģistrētas zemnieka saimniecības un citi individuālie uzņēmumi. Tomēr salīdzinoši nelielai daļai jauno uzņēmēju pietika zināšanu un prasmju ilglaicīgai uzņēmējdarbībai, tāpēc liels skaits zemnieku saimniecību un individuālo uzņēmumu faktiski darbojās īsu laika periodu. Līdz ar to Latvijā masveidīgi reģistrētie individuālie uzņēmumi formāli skaitījās, bet faktiski nedarbojās.

Deviņdesmito gadu beigās, uzsākot uzņēmējdarbības vides sakārtošanu, viens no uzdevumiem bija atbrīvoties no reģistrētajiem, bet faktiski nestrādājošajiem uzņēmumiem. Lai to veiktu, bija nepieciešams pārreģistrēt jau esošos uzņēmumus. Atbilstoši Komerclikumam tika izveidota jauna fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskā forma – individuālais komersants, kurai pakāpeniski bija jāaizstāj individuālie uzņēmumi. Tomēr amatniecības un, jo sevišķi, lauksaimniecības uzņēmumu īpašnieki, psiholoģiski nebija gatavi atzīt, ka viņu saimnieciskā darbība tiek nosaukta par komercdarbību, tāpēc tika noteikts izņēmums attiecībā uz amatniecības uzņēmumu, kā arī zemnieku un zvejnieku saimniecību reģistrāciju komercreģistrā, tās turpināja darboties iepriekšējās normatīvās bāzes ietvaros.

Periodā no 1990. līdz 2002. gadam uzņēmējdarbību Latvijā reglamentēja jumta likums „**Par uzņēmējdarbību**”, saskaņā ar kuru bija izdots arī likums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu”. No 2002. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 1. septembrim paralēli darbojās divi likumi: „Par uzņēmējdarbību” un „Komerclikums”. Pašreiz komercdarbību Latvijā reglamentē „**Komerclikums**” (2000., spēkā ar 01.01.2002.), kurš stājas spēkā ar „Komerclikuma spēkā stāšanās kārtības likumu”. Atsevišķas ar uzņēmējdarbību saistītas normas reglamentē „**Civillikums**” (saistības, prasījumi, darba, graudniecības, uzņēmuma un pārvadājuma līgumi utt.).

No individuālajiem uzņēmējiem Komerclikums attiecas tikai uz individuālajiem komersantiem. Pagaidām Komerclikuma noteikumi nav attiecināmi uz lauksaimniecisko ražošanu un citu aroddarbību, kuru veic fiziskā persona. To regulē citi

likumi, ja persona, kas to veic, nav ierakstīta Komercreģistrā kā individuālais komersants.

Fiziskai personai, kas veic saimniecisko darbību, ir pienākums pieteikt sevi ierakstīšanai Komercreģistrā, ja tā sasniedz Komerclikuma 75. panta kritērijus:

- gada apgrozījums no saimnieciskās darbības pārsniedz 200 000 latu vai
- gada apgrozījums no saimnieciskās darbības pārsniedz 20 000 latu un vienlaikus nodarbināti vairāk kā pieci darbinieki.

Fiziskā persona var pieteikt sevi ierakstīšanai Komercreģistrā, ja nepastāv iepriekš minētie apstākļi.

Individuālais komersants ir Komercreģistrā ierakstīta fiziska persona. Individuālajam komersantam ir pilna atbildība, t.i., viņš par savām saistībām atbild ar visu savu īpašumu. Individuālais komersants, izmantojot savu firmu, var slēgt darījumus, kas saistīti ar komercdarbību, kā arī būt prasītājs un atbildētājs tiesā. Prasījumi pret individuālo komersantu, kuri izriet no tā veiktās komercdarbības, noilgst triju gadu laikā pēc tā izslēgšanas no komercreģistra, ja prasījums nav pakļauts īsākam noilguma termiņam. Ja individuālā komersanta saistību izpildes termiņš vai nosacījums iestājas pēc individuālā komersanta izslēgšanas no komercreģistra, kreditora prasījuma noilguma termiņš sākas ar saistību izpildes termiņa vai nosacījuma iestāšanās brīdi.

Komersantu ierakstīšana Komercreģistrā notiek atbilstoši Komerclikumam un „**Komerclikuma spēkā stāšanās kārtības likumam**” (2001., spēkā ar 01.01.2002.). Atbilstoši Komerclikuma spēkā stāšanās likumam komercreģistrā obligāti jāreģistrē arī visi komercaģenti un māklēri. Ar Komerclikuma spēkā stāšanās dienu visi jaundibināti vai reorganizācijas rezultātā izveidoti komersanti reģistrējami Komercreģistrā. Uzņēmumu reģistrā turpina reģistrēt:

- individuālos uzņēmumus, kuri neatbilst Komerclikuma 75. panta prasībām vai to pamatdarbība ir amatniecība likuma „Par amatniecību” izpratnē;
- zemnieku un zvejnieku saimniecības.

Komerclikuma spēkā stāšanās kārtības likums nosaka, ka līdz attiecīgu likumu spēkā stāšanās dienai, turpina darboties individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, kuri reģistrēti uzņēmumu reģistrā. Ministru Kabinetam līdz 2005. gada 1. septembrim bija jāiesniedz Saeimai likumprojekts, kurā tiktu noteikts individuālo uzņēmumu, zemnieku un zvejnieku saimniecību turpmākais statuss. Atbilstošie likumprojekti tika iesniegti 2007. gadā.

Periodā līdz Komerclikuma izstrādei un pieņemšanai, t.i., deviņdesmito gadu beigās uzņēmējdarbības vides nepietiekošā sakārtotība, lielās izmaiņas tās normatīvajā regulējumā un nākotnes neskaidrība veicināja fizisko personu saimniecisko darbību, neregistrējoties uzņēmumu reģistrā. Fiziskās personas guva ienākumus no savas profesionālās darbības un uzņēmējdarbības ārpus darba tiesiskajām attiecībām. Fizisko personu saimnieciskajai darbībai veiksmīgi attīstoties, ne vienmēr darbu varēja veikt individuāli, kā tas bija noteikts tobrīd likumdošanā, radās nepieciešamība piesaistīt algotus darbiniekus. Tomēr normatīvie akti noteica, ka individuālais darbs jāveic patstāvīgi bez algota darbaspēka piesaistes. Faktiski fiziskās personas savas saimnieciskās darbības ietvaros jau izmantoja algotu darbu, bet tā kā tas nebija likumīgi, tad darba attiecības netika oficiāli noformētas un atlīdzība netika oficiāli uzrādīta. Līdz ar to valsts budžets neguva ienākumus no nodokļiem, kas būtu jāaprēķina no darba samaksas.

Pārmaiņas fizisko personu saimnieciskajā darbībā bija straujas un, lai novērstu nelegālu nodarbinātību un nelegālu saimniecisko darbību, bija steidzīgi jāmaina nodokļus reglamentējošie likumi. Tāpēc 2000. gada decembrī tika papildināts 1995. gada **likums "Par nodokļiem un nodevām"**, nosakot, ka fiziskā persona var gūt ienākumus arī no cita veida saimnieciskās darbības, ne tikai no algota darba un

individuālā darba. Veicot saimniecisko darbību, var tikt izmantots algots darbspēks normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Likumā tika noteikta saimnieciskās darbības reģistrācijas un nodokļa no saimnieciskās darbības aprēķināšanas kārtība. Tomēr atbilstošas izmaiņas uzņēmējdarbību reglamentējošajos likumos netika veiktas. Tas radījis neskaidrības attiecīgo likumu piemērošanā un fizisko personu saimnieciskās darbības reģistrācijas kārtībā, jo fizisko personu individuālo darbu reglamentēja likums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu” un ar tā piemērošanu saistītie normatīvie akti, savukārt, cita veida saimniecisko darbību, kuru veic fiziskā persona, reglamentēja tikai nodokļu likumi.

Atbilstoši normatīvo aktu atšķirīgajam reglamentējumam līdz 2007. gada 31. decembrim VID nodaļās fiziskās personas reģistrēja divos atšķirīgos veidos:

- individuālā darba veicējs;
- saimnieciskās darbības veicējs.

Individuālais darbs bija saimnieciskā darbība, kas tika veikta patstāvīgi, neizmantojot algotu darbspēku, piemēram, friziera pakalpojumi, mājamatniecības izstrādājumu izgatavošana pārdošanai, pulksteņu labošana un apavu labošana. Individuālā darba veicējam bija jāreģistrējas pirms darba uzsākšanas, saņemot atļauju no savas dzīvesvietas pašvaldības. Ja individuālais darbs tika veikts citas pašvaldības teritorijā, tad bija jāsaņem arī šīs pašvaldības atļauja. Uzsākot darbību bija nepieciešams dokuments, kas apliecina individuālā darba veikšanai nepieciešamo kompetenci.

Pēc pašvaldības atļaujas saņemšanas, persona reģistrējās VID teritoriālās iestādes nodaļā, samaksāja valsts nodevu un patentmaksu, ja izvēlētajam darbības veidam bija nepieciešams patents.

Detalizētāk individuālā darba reģistrācijas kārtību, kā arī darba veidus, kuru veikšanai varēja iegādāties patentu, noteica LR MP 29.04.1993. lēmums Nr. 220 „**Par individuālā darba patentmaksas apmēriem un kārtību, kādā tiek reģistrēti individuālā darba veicēji**”. Lēmumam bija divi pielikumi:

1. Kārtība, kādā pašvaldību institūcijās tiek reģistrēti individuālā darba veicēji;
2. Individuālā darba veidu saraksts, uz kuriem individuālā darba veicējs var iegādāties patentu, un ikgadējās patentmaksas apmērs.

Pašvaldības kompetencē bija lēmuma pieņemšana par to, vai reģistrēt individuālā darba veicēja konkrēto darbības veidu. Pašvaldība lēmumu par reģistrācijas apliecības vai patenta izsniegšanu nosūtīja attiecīgajai VID teritoriālajai iestādei. Lai saņemtu reģistrācijas apliecību, individuālā darba veicējam bija jāsamaksā valsts nodeva saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām”.

Ja attiecīgā darbības veida veikšanai bija nepieciešams patents, individuālā darba veicējam tas bija jāiemaksā budžetā atbilstoši likumam „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu” un jāsamaksā valsts nodeva saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām”. Patents tika izsniegts uz gadu, tāpēc tas katru gadu bija jāiegūst no jauna.

Atbilstoši normatīvajam aktam individuālā darba veicējam patenta iegāde bija obligāta noteiktiem darbības veidiem. Lēmuma pielikumā „Individuālā darba veidu saraksts, uz kuriem individuālā darba veicējs var iegādāties patentu, un ikgadējās patentmaksas apmērs” bija noteikts patentmaksas apmērs konkrētiem saimnieciskās darbības veidiem noteiktu minimālo mēnešalgu apmērā. Atsevišķu darbu veikšana, piemēram, ar ēku, telpu un būvju celtniecību un remontu saistīti darbi (patentmaksa 6 minimālās mēnešalgas), personisko automobiļu īpašnieku transporta pakalpojumi iedzīvotājiem (17), foto darbu veikšana dažādās vietās (4), radio, televīzijas un video aparātūras un magnetofonu remonts (3), injekcijas un masāžas (1) u.c., iespējama tikai iegādājoties patentu. Atbilstoši 2007. gadā noteiktajai minimālajai mēnešalgai patenta

maksas apmērs bija robežās no Ls 120 līdz Ls 2040, kas nemaz neatbilda tā laika ekonomiskajai situācijai.

Atbilstoši 2007. gadā veiktajiem grozījumiem likumā „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu”, individuālais darbs sākot ar 2008. gadu vairs netiek reģistrēts. Likuma nosaukums tika saīsināts „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību”. Šobrīd likums reglamentē tikai zemnieku un zvejnieku saimniecību un individuālo uzņēmumu tiesisko pamatu. Fizisko personu saimniecisko darbību līdz speciāla likuma spēkā stāšanās laikam (2009.) galvenokārt reglamentē nodokļu likumi.

Atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (1993.) **saimnieciskā darbība** ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību, piemēram, ar uzņēmuma līguma izpildi saistīta darbība, nekustamā īpašuma apsaimniekošana, personas īpašumā esošas piemājas saimniecības darbība, kā arī profesionālu pakalpojumu sniegšana, ja nav darba attiecību ar tiem, kam tiek sniegti pakalpojumi. Profesionālā darbība ir, piemēram, zinātniskā, literārā, pasniedzēja, aktiera, režisora, ārsta, zvērināta advokāta, zvērināta revidenta, zvērināta notāra, zvērināta mērnika, zvērināta taksatora, mākslinieka, komponista, mūziķa, konsultanta, inženiera vai arhitekta darbība.

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. Kā saimnieciskās darbības veicējam fiziskai personai jāreģistrējas 30 dienu laikā pēc savas saimnieciskās darbības uzsākšanas, iesniedzot VID šādu dokumentu kopijas:

- persona, kas saņem autoratlīdzību – dokumentu, kas apliecina autoratlīdzības saņemšanu;
- zvērināts notārs – tieslietu ministra rīkojumu par zvērināta notāra iecelšanu vai tieslietu ministra paziņojumu par iekļaušanu zvērinātu notāru sarakstā;
- zvērināts advokāts – Latvijas Zvērinātu advokātu padomes izsniegtu apliecību;
- zvērināts revidents – Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas izsniegtu sertifikātu;
- prakses ārsts – ārsta sertifikātu un ārsta prakses reģistrācijas apliecību, kuru izsniegusi Latvijas ārstu biedrība;
- prakses farmaceits, prakses veterinārārsts un prakses optometrists – dokumentu, kas apliecina tiesības uzsākt attiecīgo praksi;
- zvērināts tiesu izpildītājs – dokumentu, kas apliecina iecelšanu amatā;
- pārējie saimnieciskās darbības veicēji – citus dokumentus, kas apliecina saimniecisko darbību, piemēram, īpašuma vai valdījuma tiesības apliecinošu dokumentu, Valsts zemes dienesta izsniegtu licenci.

Faktiski atšķirība starp saimniecisko darbību un individuālo darbu bija nosacīta, jo saimnieciskās darbības uzskaites un nodokļu aprēķināšanas kārtībā būtisku atšķirību nav. Praksē saimnieciskās darbības un individuālā darba veicējiem tika izsniegtas atšķirīgas reģistrācijas apliecības, turklāt, atšķirībā no saimnieciskās darbības, individuālā darba veicējiem reģistrācijas apliecība katru gadu bija jāatjauno. Ņemot vērā, ka saimnieciskā darbība ir plašāks jēdziens un ietver sevī arī individuālo darbu, tad šobrīd ir skaidrs, ka nav nepieciešami atsevišķi individuālo darbu reglamentējoši normatīvie akti, kā tas Latvijā bija izveidojies vēsturiski.

Pašlaik fiziskai personai Latvijā ir iespējams nodarboties ar saimniecisko darbību, izmantojot dažādas organizatoriski tiesiskās formas. Fiziskajai personai ir iespēja saimniecisko darbību reģistrēt uzņēmumu reģistrā vai komercreģistrā vai reģistrēties tikai VID reģionālajā iestādē (sk. 1. pielikumu) Fiziskas personas saimnieciskās

darbības uzsākšana, reģistrējot to tikai VID, ir samērā vienkārša, jo nav jāgatavo reģistrācijas dokumenti, nav nepieciešamas papildus izmaksas.

Izvēloties optimālāko saimniekošanas formu, jāņem vērā ļoti daudzveidīgi aspekti: saimnieciskās darbības reģistrēšanas kārtība, īpašnieka atbildība, kapitāla piesaistes iespējas, prasības uzskaitēi un pārskatiem, atšķirības ienākuma nodokļu likmēs, atšķirības nodokļu atlaižu un atvieglojumu piemērošanā u.tml., kā arī jāizvērtē visi iespējamie riska faktori, kas atkarīgi no turpmākās likumdevēju un valdības rīcības. Nepārdomāta saimniekošanas formas izvēle var kavēt saimnieciskās darbības attīstību, kā arī radīt iepriekš neapzinātas problēmas.

Līdz ar uzņēmējdarbības tiesiskās vides sakārtošanu Latvijā, ir mainīties un vēl joprojām mainās arī fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskais pamats. Izveidota jauna tiesiskā forma individuālais komersants, vairs netiek atsevišķi reģistrēts individuālais darbs un saimnieciskā darbība, jo kopš 2008. gada VID visas šīs personas reģistrē kā saimnieciskās darbības veicējus. Individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības kā organizatoriski tiesiskā forma pakāpeniski tiks likvidēta, veicot esošo uzņēmumu pārreģistrāciju komercreģistrā vai likvidāciju.

Šobrīd fizisko personu saimniecisko darbību reglamentē šā brīža tiesiskajai un ekonomiskajai situācijai neatbilstošs likums “Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību”. Līdz ar Komerclikuma spēkā stāšanos tika sakārtots normatīvais regulējums attiecībā uz komersantu statusu un darbību, taču šis regulējums neattiecas uz saimnieciskās darbības veicējiem, kuri nav reģistrēti kā komersanti. Tāpēc Tieslietu ministrija ir izstrādājusi trīs likumprojektus:

1. Zemnieku un zvejnieku saimniecību likums;
2. Fizisko personu saimnieciskās darbības likums;
3. Grozījumi Komerclikuma spēkā stāšanās kārtības likumā.

2007. gada 30. jūlijā MK atbalstīja likumprojektu **„Fizisko personu saimnieciskās darbības likums”**. Tas plānots kā „jumta” likums, kas nosaka fizisko personu saimnieciskās darbības tiesisko pamatu un terminoloģiju, kura attiecīgi jāievēro visos ar fizisko personu saimniecisko darbību reglamentāciju saistītajos normatīvajos aktos. Nomainot likumu „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību”, tiktu pabeigta reforma attiecībā uz individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām. (sk. 2. pielikumu). Likums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību” zaudētu spēku 2010. gada 1. jūlijā. Likumprojekti tika apspriesti ļoti ilgstoši, kopš 2006. gada sākuma, jo sabiedrībā notika ilgstoša diskusija par turpmāko zemnieku un zvejnieku saimniecību tiesisko statusu.

Lai sakārtotu jautājumu par zemnieku un zvejnieku saimniecību statusu, tika piedāvātas vairākas iespējas.

1. Zemnieku un zvejnieku saimniecību pārreģistrācija par kādu no Komerclikumā paredzētajiem subjektiem vai kļūšana par fizisko personu – saimnieciskās darbības veicēju.
2. Zemnieka saimniecības un zvejnieka saimniecības formas saglabāšana, nosakot, ka ZS vai ZvS ir organizatoriski saimnieciska vienība, kuru fiziska persona izmanto saimnieciskās darbības veikšanai lauksaimniecībā vai zvejniecībā. Fiziskās personas statuss nozīmē, ka ZS vai ZvS īpašnieks, tāpat kā individuālais komersants, ir atbildīgs par saistībām ar visu savu īpašumu kā fiziska persona saskaņā ar Komerclikumu. Tajā pašā laikā tiek piedāvāta brīvprātīga iespēja saimniecībām pārveidoties par komercsabiedrībām, veicot reorganizāciju, vai iesniegt iesniegumu par saimniecības likvidāciju un turpmāko darbību veikt kā fiziskai personai – saimnieciskās darbības veicējam.

3. Zemnieka saimniecības un zvejnieka saimniecības formas saglabāšana, pielīdzinot to juridiskai personai. Īpašniekam šajā gadījumā ir jāveic reorganizācija vai ir iespēja saimniecību pārveidot par komercsabiedrību, vai iesniegt iesniegumu par saimniecības likvidāciju un turpināt darbību kā fiziskai personai – saimnieciskās darbības veicējam.
4. Zemnieka saimniecības un zvejnieka saimniecības pārreģistrācija par kādu no Komerclikumā paredzētajiem subjektiem vai kļūšana par fizisko personu – saimnieciskās darbības veicēju ar iespēju pēc nodarbošanās veida iegūt īpašu zemnieka saimniecības vai zvejnieka saimniecības statusu.

No nodokļu politikas viedokļa atvieglojumi un priekšrocības tiek piešķirti, pamatojoties uz personas nodarbošanās veidu (lauksaimnieciskā ražošana), nevis saskaņā ar juridisko formu, tāpēc, ņemot vērā uzskaites un nodokļu aspektu, nav nepieciešams saglabāt nosaukumu "zemnieku saimniecība" vai "zvejnieku saimniecība". Spēkā esošie nodokļu un grāmatvedības likumi un MK noteikumi nenosaka atvieglojumus zemnieka vai zvejnieka saimniecībai, bet visām personām, kas nodarbojas ar lauksaimniecību.

2008. gada 31. janvārī Saeimā tika pieņemts „**Zemnieku un zvejnieku saimniecību likums**”. Atbilstoši tam zemnieku un zvejnieku saimniecību statuss tiek saglabāts. Saimniecības tiek pielīdzinātas sabiedrībām ar ierobežotu atbildību, tās jāreģistrē komercreģistrā, saglabājot juridiskas personas statusu. Individuālā uzņēmuma statuss tiek likvidēts, īpašnieks var pārveidot savu uzņēmumu par komercsabiedrību. Kā zemnieku un zvejnieku saimniecību, tā arī individuālo uzņēmumu īpašnieki var pieteikt sevi ierakstīšanai komercreģistrā par individuālo komersantu.

Esošās saimniecības un individuālie uzņēmumi jāpiesaka reģistrācijai komercreģistrā līdz 2010. gada 30. jūnijam. Ja tas netiek veikts, īpašnieks kā fiziska persona pārņem savas saimniecības vai uzņēmuma tiesības un pienākumus un var turpināt saimniecisko darbību kā fiziska persona, atbilstoši plānotajai terminoloģijai - sīkuzņēmēja statusā, saglabājot pilnu īpašnieka atbildību pret saviem kreditoriem.

Līdz ar to 2010. gada vidū tiktu pabeigta fizisko personu – saimnieciskās darbības veicēju tiesiskā regulējuma reforma Latvijā. Vislielākā formu daudzveidība bija laika posmā no 2002. līdz 2007. gadam (sk. 1.1. tab.), kad individuālie uzņēmēji tika reģistrēti sešu atšķirīgu tiesisko formu ietvaros, to reglamentēja trīs atšķirīgi likumi. Pēc reformas pabeigšanas fizisko personu saimniecisko darbību reglamentēs viens jumta likums – Fizisko personu saimnieciskās darbības likums, fiziskās personas saimniecisko darbība varēs veikt trīs tiesisko formu ietvaros.

1.2. Saimnieciskās darbības sociālie aspekti

Social Aspects of Business Activity

Tirgus ekonomikas pamatlicējs Adams Smits norādījis, ka valsts bagātība rodas no iedzīvotāju ražīga darba. Jo vairāk cilvēku iesaistās ekonomikā, jo valsts kļūst bagātāka. Praksē valsts deklarē uzņēmējdarbības formu daudzveidību, no kurām indivīds var izvēlēties sev vispiemērotāko. Līdz ar to uzņēmējdarbība kļūst par pieejamu nodarbi jebkuram interesentam, un sākotnējā kapitāla esamība vairs nav tik svarīga problēma. Bieži uzņēmējdarbība kļūst par nepieciešamību: pieklājīgi apmaksāta darba trūkums, nepieciešamība apgādāt sevi un tuviniekus.

Saimnieciskās darbības vienkāršākā forma ir individuālais darbs, t.i., uz pašiniciatīvas un personīgās atbildības pamata izraudzīta individuālā nodarbošanās paša vajadzību apmierināšanai, kā arī ienākumu gūšanai, ražojot un realizējot produkciju,

izgatavojot sadzīves priekšmetus vai sniedzot pakalpojumus. Individuālajam darbam var būt pastāvīga, sezonas vai papildus darba raksturs. Tā ir visizplatītākā nodarbošanās starp amatniekiem, daiļamatu meistariem, pakalpojumu izpildītājiem un radošo profesiju pārstāvjiem.

Vairāki autori norāda individuālā darba plusus (Rurāne, 1998, Vedļa, 2002): iespēja apvienot savu karjeru ar mājas darbiem un gūt papildu ienākumus, mierīga, rāma dzīve, izdevība samazināt nodokļu slogu, laika zudumu un naudas izdevumu samazināšana ceļam uz darbu un atpakaļ, iespēja pārbaudīt savas idejas un spējas pirms lielāka mēroga uzņēmējdarbības uzsākšanas.

Nākošā uzņēmējdarbības pakāpe ir saimniecība, parasti ar to saprot – zemnieku vai zvejnieku saimniecību. Saimniecība tiek reģistrēta, bieži tai ir juridiskas personas statuss. Līdzīgi saimnieciskās darbības principi ir arī individuālajam komersantam. Individuālā uzņēmēja darbībai ir vairākas priekšrocības, salīdzinot ar cita veida uzņēmējdarbību:

- vienkārša reģistrācija un mazākas ar to saistītās izmaksas;
- klienti un darījumu partneri personīgi pazīstami, tāpēc iespēja ātrāk reaģēt uz viņu vajadzību un gaumes izmaiņām;
- pastāv laba motivācija sasprindzinātam darbam;
- vienkāršota uzskaitē un atskaite, jo īpašuma forma ir vienkārša;
- darbības konfidencialitāte;
- viegla uzņēmuma pārdošanas procedūra, jo nav līdzīpašnieku.

Tomēr individuālais uzņēmējs saskaras arī ar savas darbības trūkumiem:

- ierobežoti finanšu resursi;
- ierobežots cilvēcisko iespēju potenciāls;
- problēmas ar brīvdienu, atvaļinājuma un komandējumu izmantošanu;
- lielākas izmaksas, jo nav vajadzības un iespēju iegādāties materiālus, izejvielas vairumtirdzniecībā;
- vāja konkurētspēja;
- atkarība no apkārtējās vides, piemēram, vietējā patērētāja.

Cilvēkresursu ierobežotība, piemēram, zināšanu un prasmju trūkums, rada nepieciešamību pēc profesionālām konsultācijām, kas savukārt ir dārgi. Līdz ar to ir apgrūtināta likumu prasību izpilde, piemēram, PVN sarežģījumi atrauj no citu jautājumu risināšanas. Tātad vislielākā individuālās uzņēmējdarbības problēma ir tā, ka uzņēmumu vada viens cilvēks, kuram pašam jāveic visas galvenās funkcijas, t.sk., finanšu vadība, marketings, sagāde, personāla jautājumi u.tml.. Šo problēmu risina, slēdzot dažāda veida līgumus ar citām fiziskām un juridiskām personām par noteiktu pakalpojumu nodrošināšanu, piemēram, tiek algoti grāmatveži finanšu pārvaldībai, aģenti tirgus izpētei un preču realizācijai utt.

Neskatoties uz nosauktajiem trūkumiem, individuālie uzņēmēji pilda sev raksturīgas funkcijas:

- sniedz individuālus un daudzveidīgus pakalpojumus;
- ražo un pārdod īpašas nesērijveida preces, kādas nespēj apgūt lielās kompānijas;
- nodrošina ar darbu un pakalpojumiem iedzīvotājus nomaļos, no apdzīvotiem centriem attālos apvidos;
- sīkie mazumtirgotāji palielina ražotājiem preču tirgu.

Individuālajai uzņēmējdarbībai ir raksturīga „mūžīgā eksistence”, jo bieži individuālā uzņēmējdarbība tiek nodota mantojumā, lai nodrošinātu savus ģimenes locekļus ar iztikas līdzekļiem. Individuālā uzņēmēja mērķis ir peļņas gūšana un firmas

izdzīvošana, individuālā uzņēmējdarbība rada apmierinājuma sajūtu, uzlabo uzņēmēja sabiedrisko stāvokli u.tml.. Individuālais uzņēmējs var nedzīties pēc maksimālas peļņas, bet apmierināties ar noteiktu peļņas lielumu, kas nodrošina viņam zināmu ienākumu līmeni. Individuālā uzņēmēja apmierinājuma sajūtu rada tas, ka viņš pats vienpersoniski pieņem lēmumus un pats atbild par to īstenošanu. Individuālajam uzņēmējam svarīgs ir arī sabiedriskais stāvoklis, t.i., cieņa no sabiedrības, kurā viņš strādā.

Pašlaik individuālo uzņēmēju loma tautsaimniecībā samazinās, sevišķi tirdzniecībā, tomēr pietiekoši liela tās loma vēl ir un arī turpmāk būs apkalpojošajā sfērā. Individuālajai uzņēmējdarbībai ir ļoti liela loma lauku nepārtrauktā un līdzsvarotā attīstībā. Samazinoties lauksaimniecības lomai tautsaimniecībā, individuālā uzņēmējdarbība var attīstīties citās ne mazāk svarīgās jomās, piemēram, pakalpojumu sfērā, tādējādi veicinot nodarbinātību un dzīves kvalitātes celšanu laukos. (Rivža, 2005)

Individuālā uzņēmējdarbība var kalpot arī kā iesākums turpmākai lielāka mēroga uzņēmējdarbības izvēršanai, tā var būt kā uzņēmējdarbības vides izzināšanas, savu spēju pārbaudes un sākuma kapitāla uzkrāšanas posms.

Iedzīvotāju dzīves līmeni un valsts labklājību vienlīdz būtiski ietekmē ne tikai ekonomikas attīstības tendences, bet arī sociālā attīstība. Būtisks priekšnosacījums, lai uzlabotu iedzīvotāju dzīves apstākļus, ir dot cilvēkam iespēju strādāt un saņemt par to cilvēka cienīgu atalgojumu, vienlaikus paaugstinot arī viņa sociālo drošību.

Saimnieciskās darbības attīstības politika gan ES dalībvalstīs, gan vairumā citu valstu tiek uzskatīta par neatņemamu ekonomikas un sociālās politikas sastāvdaļu, jo pēc savas būtības tas ir komplekss pasākumu kopums, kas stimulē kā valsts ekonomikas izaugsmi, tā palīdz risināt daudzas sociālās problēmas: ienākumu nevienlīdzīgo sadali, bezdarbu, sabiedrības mazaktivitāti valsts ekonomikas procesos u.c.

Lai izveidotu šodien pastāvošo sociālās politikas sistēmu, līdzīgi kā katra no ES dalībvalstīm, arī Latvija ir izgājusi atšķirīgu attīstības ceļu, ievērojot kultūrvēsturiskās atšķirības, ģeogrāfisko izvietojumu, iedzīvotāju daudzumu, demogrāfisko situāciju, ekonomikas attīstības pakāpi, finanšu resursu pieejamību un daudzumu. Kopš neatkarības atjaunošanas Latvijā notikušas radikālas pārmaiņas. Tautsaimniecībā notikusi valsts un pašvaldību īpašumu privatizācija un tās centralizētā vadība aizstāta ar tirgus attiecību sistēmu. Uzņēmējdarbības reformēšanas gados samērā strauji attīstījās arī individuālā uzņēmējdarbība, t.i., tika dibināti individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, fiziskas personas reģistrējās Valsts Ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības un individuālā darba veicēji.

LR Labklājības ministrijas pētījumā „Optimāla, nodarbinātību veicinoša nodokļu un pabalstu sistēma”, kas veikts no 2005. līdz 2007. gadam noskaidroti faktori, kas motivējuši fiziskas personas Latvijā uzsākt un reģistrēt savu saimniecisko darbību:

- 1) tas ir vairāku apstākļu sakrītības rezultāts – bezdarbs, grūtības atrast citu nodarbinātības formu apgūtajā profesijā, bankas nosacījumi, izdevīgāki līzings maksājumi, iespēja nomāt telpas no pašvaldības u.tml.;
- 2) bijušā darba devēja iniciatīva, kuram ir izdevīgāk nodarbināt pašnodarbināto nevis darbinieku, lai samazinātu nodokļu izmaksas;
- 3) vēlme strādāt un attīstīt savu uzņēmumu.

Atšķirīga motivācija ir atkarībā no laika, kad persona uzsākusi saimniecisko darbību. Personas, kas ar saimniecisko darbību nodarbojas visilgāk, atzīst, ka uz to viņas mudinājušas deviņdesmito gadu sākumā notikušās ekonomiskās izmaiņas valstī, kam sekoja uzņēmumu likvidācija. Īpaši tas skāra amatniecībā nodarbinātos. Daudziem saimnieciskā darbība bija iespēja piepelnīties paralēli tiešo darba pienākumu pildīšanai.

Deviņdesmito gadu beigās arvien biežāk iedzīvotāji uzsāka individuālo uzņēmējdarbību nevis labprātīgi, bet sava darba devēja „piespiesti”. Attīstoties un

nostiprinoties privātajam sektoram, pastiprinājās konkurence, kas uzņēmumiem lika meklēt veidus, kā samazināt izmaksas. Viens no galvenajiem izmaksu samazināšanas veidiem ir izdevumu, kas saistīti ar darbaspēka uzturēšanu, samazināšana. (Ziņojums par tautsaimniecības attīstību, 2004. decembris).

Darba devēji centās pārnest atbildību par sociālo jautājumu risināšanu, kā arī ar to saistītās izmaksas uz fiziskajām personām. Vairākos uzņēmumos notika darbinieku masveida atbrīvošana un reģistrācija par individuālajiem komersantiem vai saimnieciskās darbības veicējiem. Arvien plašāk Latvijā tika slēgti nevis darba līgumi ar darba ņēmējiem, bet izmantoti citi civiltiesiski līgumi par darbu.

LR Civillikuma 15. nodaļā „Prasījumi no darba attiecībām” reglamentēti vairāku veidu līgumi darba veikšanai pret atlīdzību: darba līgums, uzņēmuma līgums, pārvadājuma līgums un graudniecības līgums (2178.-2240. pants). Atkarībā no nolīgtajiem darba noteikumiem un noslēgtā līguma strādājošais iegūst darbinieka vai patstāvīga saimnieciskās darbības veicēja statusu, no tā izriet nodokļu un citas sekas abām līgumslēdzējām pusēm.

Darba līguma saistības mērķis ir darbs vispār. Ar darba līgumu darbinieks uzņemas veikt noteiktu darbu, pakļaujoties darba devēja noteiktai kārtībai un rīkojumiem, bet darba devējs – maksāt nolīgto darba samaksu un nodrošināt taisnīgus, drošus un veselībai nekaitīgus darba apstākļus. Darba ņēmēja un darba devēja savstarpējās attiecības reglamentē Darba likums. Nodokļu likumi nosaka darba devējam veikt noteiktas nodokļu iekasēšanas funkcijas, piemēram, ieturēt algas nodokli un sociālās apdrošināšanas iemaksas un ieskaitīt tās valsts budžetā.

Savukārt, uzņēmuma līguma saistību mērķis ir kāds noteikts darba rezultāts, nevis darbs vispār. Šīs attiecības reglamentē Civillikums. Uzņēmuma līguma gadījumā izpildītājs (uzņēmējs) uzņemas izpildīt otru pusei par atlīdzību noteiktu pasūtījumu, ar darbu vai pakalpojumu sasniegtam rezultātu, veic to patstāvīgi vai uztic uz savu risku trešai personai (Civillikuma 2217. pants). Ar pasūtījuma pieņemšanu un tā atzīšanu par labu uzņēmuma līgums izbeidzas. Šīm saistībām nav savstarpējās sadarbības ilgaicīguma, pasūtītājam nav pienākuma nodrošināt izpildītājam virkni sociālo garantiju, kā tas ir attiecībā uz darbinieku.

Galvenās atšķirības starp darba līgumu un uzņēmuma līgumu ir apkopotas 3. pielikumā. Pati būtiskākā atšķirība ir tā, ka uzņēmuma līguma gadījumā personai ir piešķirta ievērojami lielāka brīvība un patstāvība darba izpildes procesā. (Jarve, 2005)

Analizējot darba attiecības ar darba ņēmēju vai pasūtījuma izpildītāju no nodokļu aspekta, iespējams noskaidrot izdevīgāko nodokļu maksāšanas variantu uzņēmumam un nodarbinātajai personai.

Pašreiz uzņēmēji, izmaksu samazināšanas nolūkā, arvien biežāk cenšas pārveidot esošās darba attiecības ar saviem darbiniekiem par pasūtītāja un izpildītāja attiecībām, slēdzot uzņēmuma līgumus. Tomēr šādas attiecības vairāk līdzinās darba attiecībām, jo visbiežāk tās raksturo šādas iezīmes:

- 1) darba devējs nodrošina darba veicēju ar darbarīkiem, ierīcēm un darba vietu, kā arī atbild par to nolietojumu un bojājumu novēršanu;
- 2) darba devējs ir tiesīgs noteikt darba laiku;
- 3) darba izpildītājam nav tiesības uz darbu nosūtīt citu personu;
- 4) darba izpildītājs saņem nolīgto darba algu neatkarīgi no tā, cik peļņu nesošs ir bijis viņa darbs;
- 5) darba izpildītājs strādā pilnu darba laiku pie viena darba devēja.

Viens no faktoriem, kas būtiski ietekmē attiecības uzņēmumā, ir sociālās apdrošināšanas jautājums. Darba attiecību gadījumā valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (VSAOI) likme tiek sadalīta starp darba devēju un darba ņēmēju.

VSAOI objekts ir visi algotā darbā gūtie ienākumi. Darba ņēmējs vispārējā gadījumā tiek apdrošināts visiem sociālās apdrošināšanas veidiem. Turklāt no VSAOI objekta tiek izslēgtas darba ņēmēja labā veiktās darba devēja iemaksas privātajos pensiju fondos un iemaksātās dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmijas. Šādi sociālie labumi nav pieejami darbiniekiem, ar kuriem noslēgts uzņēmuma līgums.

Uzņēmējdarbības izmaksu apmērs ir atkarīgs no tā, vai izpildītājs, ar kuru ir noslēgts uzņēmuma līgums, ir reģistrējies nodokļu administrācijā kā nodokļu maksātājs. Ja darbinieks nav reģistrējies pats kā nodokļu maksātājs, bet nodokļus – VSAOI un iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN), par viņu maksā uzņēmējs, tad uzņēmējdarbības izmaksas, kas saistītas ar darba samaksu ir tādas pašas kā darba līguma gadījumā. Uzņēmējdarbības izmaksu ekonomiju veido tas, ka uzņēmējam nav jāapmaksā atvaļinājums, slimības pabalsti par pirmajām 2 nedēļām u.tml.

Ja pieņem, ka nolīgta bruto atlīdzība par viena mēneša darbu ir Ls 300, tad noslēdzot uzņēmuma līgumu ar darbinieku, kurš pats ir reģistrējies VID kā nodokļu maksātājs, uzņēmējs gandrīz par 20% samazina darbaspēka izmaksas (no Ls 372.27 līdz Ls 300) uz sociālo izmaksu rēķina (sk. 4. pielikumā). Šajā gadījumā arī personas faktiskais neto ienākums ir mazāks, jo darbiniekam pašam jāsamaksā nodokļi par saņemto atlīdzību. 2007. gadā pašnodarbinātas personas neto ienākums sastāda 93,8% no algota darbinieka neto ienākuma. Vislielākās atšķirības ir personas sociālajā apdrošināšanā. Uzņēmējdarbības izmaksu ekonomiju nodrošina mazākas sociālās apdrošināšanas summas pašnodarbinātajām personām.

Likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikts iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības likmes samazinājums no 25% līdz 15% sākot ar 2008. gadu. Tomēr, pat piemērojot iedzīvotāju ienākuma nodoklim no saimnieciskās darbības mazāku likmi, pašnodarbinātās personas neto ienākumi ir mazāki, 96,5% no algota darbinieka neto ienākuma (attiecīgi Ls 216.19 un Ls 224.75). Tāpat kā iepriekš apskatītajā gadījumā, arī pašnodarbinātās personas sociālās apdrošināšanas maksājumi ir mazāki, t.i., 46% no sociālajām iemaksām par algotu darbinieku (attiecīgi Ls 45.66 un Ls 99.27), līdz ar to pašnodarbinātajam ir mazāks sociālais nodrošinājums nākotnē.

Atšķirīgas ir sociālās garantijas un citu darba devēja sniegto labumu apjoms. Slēdzot uzņēmuma līgumu (sk. 1.2. tab.), galvenais zaudējums darbiniekam ir sociālās garantijas slimības, atvaļinājuma un atlaišanas gadījumā. Pašnodarbinātajam nav tiesības uz bezdarbnieka pabalstu un pabalstiem nelaimes gadījumos darbā, arodslimību gadījumā. Pašnodarbinātajam pašam jāsedz izmaksas, kas saistītas ar darba aizsardzību, sakaru un transporta izdevumiem, kvalifikācijas paaugstināšanu. Šāds uzņēmēja izmaksu samazinājums rezultātā ir neizdevīgs fiziskajai personai, jo pasliktina viņas sociāli ekonomiskos apstākļus. Lai darbinieks, kurš noslēdzis uzņēmuma līgumu un reģistrējies kā nodokļu maksātājs, kompensētu zaudētās sociālās garantijas, uzņēmuma līgumā jānosaka atlīdzība, kas sastāv no darba ņēmējam līdzvērtīgas bruto darba samaksas un darba devēja sociālajiem maksājumiem, t.i., piemērā dotajā gadījumā bruto darba atlīdzība mēnesī pašnodarbinātajai personai būtu jānosaka Ls 372.27 apmērā.

Gadījumos, ja vienam uzņēmējam ir darbinieki, ar kuriem noslēgts darba līgums, bet ar citiem - uzņēmuma līgums, var rasties sociālā spriedze starp šīm strādājošo grupām, jo netiek īstenotas līdzvērtīgas sociālās garantijas un netiek līdzvērtīgi kompensētas ar darba pienākumu izpildi saistītie izdevumi. Ir virkne papildus labumu, kurus uzņēmējs var sniegt savam darbiniekam, nemaksājot par to nodokļus, piemēram, darba devēja dāvanas minimālās algas apmērā, ar darba izpildi saistīto izdevumu, profesionālās pilnveides izdevumu un reprezentācijas izdevumu apmaksa u.tml., kas nav iespējama pašnodarbinātai personai.

Uzņēmuma līguma gadījumā darbinieki darbu veic ar saviem darbarīkiem vai nomā tos no uzņēmēja, piemēram, transporta līdzekļus, maksājot uzņēmējam nomas maksu. Šāda prakse ir izplatīta transporta pakalpojumu sniedzēju vidū. Uzņēmējam tas ir izdevīgi, jo tas daļēji tiek atbrīvots no pamatlīdzekļu uzturēšanas izdevumiem un saņem garantētus ienākumus, vienlaikus saglabājot iespējas veikt pamatlīdzekļu nolietojuma atskaitījumus. Tomēr šāda veida darba attiecības var vērtēt kā darījumus, kas vērsti uz likuma apiešanu. Tie nav tiešā pretrunā ar likumā noteiktajiem aizliegumiem, bet ir vērsti uz likuma prasībām neatbilstoša rezultāta sasniegšanu ārēji likumīgā ceļā. Saskaņā ar Civillikuma 1415. pantu šādus darījumus var atzīt par spēkā neesošiem. Darījumi, kas vērsti uz likuma apiešanu, praksē tiek noslēgti, lai izvairītos no nodokļiem. (Balodis, 2007)

1.2. tabula / Table 1.2

Sociālās garantijas un citi ieguvumi atkarībā no darba attiecību veida
Social guarantees and other benefits in terms of labour relations

Rādītājs / Indicator	Darba līgums / Contract	Uzņēmuma līgums / Company contract	
		ieturot nodokļus / withholding taxes	neieturot nodokļus / without withholding taxes
Darba devēja valsts obligātās sociālās apdrošināšanas maksājumi / Employer's state social insurance compulsory premiums	+	+	-
Darba devēja iemaksas privātajos pensiju fondos / Employer's payments in private pension funds	+	-	-
Darba devēja iemaksātās dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmijas / Life insurance payments by the employer (with accruals)	+	-	-
Vidējās algas saglabāšana komandējuma laikā / Retention of the average salary during a business trip	+	-	-
Darba nespējas lapa A / Sick-leave certificate A	+	-	-
Darba aizsardzība / Job security	+	-	-
Darba devēja atlaišanas pabalsts / Employer's redundancy allowance	+	-	-

Avots: izmantojot LR normatīvos aktus / Source: Laws and regulations of the Republic of Latvia

Darba attiecības, balstoties uz uzņēmuma līgumu, nav drošas un pastāvīgas, jo strādājošais centīsies novērst šo risku, meklējot darba attiecības, kuru pamatā būs darba līgums kā garants ilgstošām darba attiecībām. Uzņēmuma līguma gadījumā strādājošais var vienlaikus pildīt vairāku pasūtītāju uzdevumus, t.sk., arī konkurējošā uzņēmumā. Līdz ar to uzņēmējam rodas risks informācijas noplūdei vai pārdošanai konkurentiem, ja strādājošais nav lojāls pret visiem pasūtītājiem (Medne, Ulmane, 2005).

Uzņēmējam ir izdevīgāk apmaksāt kvalificēta speciālista darbu, nestājoties ar viņu darba attiecībās atbilstoši Darba likumam, bet atbilstoši Civillikumam slēgt uzņēmuma līgumu. Tādā gadījumā persona kļūst par pašnodarbināto. Darba tirgū pieprasījums pēc pašnodarbinātajiem pieaug (Lisenoka, 2002). Darba devējam šādā gadījumā nav jāietur nodokļus no darba samaksas: algas nodokli un valsts sociālās apdrošināšanas obligātos maksājumus, tas samazina izdevumus atvaļinājumu apmaksai un citām sociālajām garantijām. Latvijā ir izplatīts viedoklis, ka pašnodarbinātie gūst labumu, saņemot lielāku atalgojumu, ietaupot uz algas nodokļa un VSAOI rēķina. Faktiski iespēja samazināt nodokļus ir tikai tādā gadījumā, ja pašnodarbinātajam ir ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi. Tomēr tādā gadījumā arī atlīdzība par paveikto darbu

atbilstoši būtu jāpalielina. Līdz ar to jebkurā gadījumā izmaksu samazinājums ir gūts uz pašnodarbinātā sociālo garantiju samazināšanas rēķina.

Labklājības ministrijas veiktajā pētījumā (Optimāla, nodarbinātību veicinoša nodokļu un pabalstu sistēma, 2007) norādīts uz negatīvajām sekām, kuras nosauc saimnieciskās darbības veicēji, kas savu saimniecisko darbību ir uzsākuši darba devēja pamudināti: nedrošība, bažas par sociālo garantiju trūkumu, uzņēmuma norobežošanās no atsevišķu problēmu, kas saistītas ar darbu, risināšanu, darba devēja nevēlēšanās noformēt atbilstošus saimniecisko darbību apliecinājošus dokumentus. Ņemot to vērā, pētījuma darba grupa ierosināja gadījumos, ja saimnieciskās darbības veicējs gūst 95% vai vairāk ieņēmumus no vienas juridiskas personas, pielīdzināt uzņēmuma līgumu darba attiecībām un aplikāt gūtos ieņēmumus no saimnieciskās darbības tāpat kā darba ņēmēju algas.

Galvenie secinājumi par uzņēmuma līguma trūkumiem.

- 1) Uzņēmuma līguma slēgšana ar pašnodarbināto ievērojami samazina uzņēmējdarbības izmaksas, bet izraisa nedrošību darbiniekiem par darba attiecību turpināšanu.
- 2) Pašnodarbinātais pats aprēķina nodokļus un maksā tos budžetā, bet uzskaites kārtošana ir darbietilpīgs process un prasa zināšanas grāmatvedībā un nodokļos.
- 3) Uzņēmuma līgums biežāk ir izdevīgs uzņēmējam (pasūtītājam), nekā darbiniekam (izpildītājam).
- 4) Uzņēmuma līgums slēpj sevī darbinieku nepietiekamas novērtēšanas risku.
- 5) Darbinieku apdrošināšana kalpo kā strādājošo ilgtermiņa piesaistīšanas un pozitīvas motivācijas veicināšanas instruments.

Lai novērstu to, ka nodokļu samazināšanas nolūkā darba attiecības tiek aizstātas ar uzņēmuma līgumu, kas noslēgts ar pašnodarbinātām personām, likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. pantā noteiktas pazīmes, pēc kurām novērtē, vai par gūto ienākumu nav jāmaksā algas nodoklis 25% apmērā nevis 15% kā par ienākumu no saimnieciskās darbības (grozījumi likumā spēkā ar 1.01.2008.). Atbilstoši likumam fiziska persona gūst ienākumu, par kuru jāmaksā algas nodoklis, ja tiek konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm:

- 1) maksātāja ekonomiskā atkarība no personas, kam tas sniedz pakalpojumus;
- 2) finansiālā riska neuzņemšanās peļņu nenesoša darba izpildes vai zaudētu debitoru parādu gadījumā;
- 3) maksātāja integrācija uzņēmumā, kam tas sniedz savus pakalpojumus, t.i., darba vai atpūtas vietas esamība, pienākums ievērot uzņēmuma iekšējās kārtības noteikumus un citas līdzīgas pazīmes;
- 4) maksātāja faktisko brīvdienu un atvaļinājumu esība un to ņemšanas kārtības saistība ar uzņēmuma iekšējo darba kārtību vai citu uzņēmumā nodarbināto fizisko personu darba grafiku;
- 5) maksātāja darbība notiek citas personas vadībā vai kontrolē, maksātājam nav iespēja piesaistīt darbu izpildē savu personālu vai izmantot apakšuzņēmējus;
- 6) maksātājs nav pamatlīdzekļu, materiālu un citu saimnieciskā darbībā izmantoto aktīvu īpašnieks.

Jāatzīst, ka likumā noteikto ierobežojumi reāli aizsargās darba ņēmējus, tomēr likumā nepieciešams precizējums. Pazīmi par maksātāja ekonomisko atkarību no personas, kurai tas sniedz pakalpojumu, var pierādīt ikvienam tirdzniecības aģentam, bet lielākā daļa šo aģentu strādā kā pašnodarbinātie un pēc būtības atbilst šim statusam.

Latvijā sociālās problēmas laukos ir daudz dziļākas kā pilsētā. Faktiskais bezdarba līmenis laukos ir būtiski augstāks nekā parāda statistika, jo saskaņā ar CSP metodiku par nodarbinātām uzskata arī tās personas, kurām nozīmīgs iztikas avots ir darbs

piemājas vai personīgajā saimniecībā tikai savam personiskajam patēriņam, kā arī laukos ir izplatītas slēptā bezdarba formas, piemēram, neapmaksātā darbā iesaistīti ģimenes locekļi, nepilnu darba laiku strādājošie utt. Būtiska problēma ir bezdarba pieaugums pirmspensijas vecuma lauku iedzīvotāju vidū. Ļoti augsts bezdarba līmenis saglabājas Latgalē: Ludzas, Rēzeknes, Balvu, Daugavpils, Krāslavas un Preiļu rajonos. (Latvijas lauksaimniecība un lauki, 2006.)

Salīdzinoši plaši lauku mājsaimniecībās iztikas nolūkiem tiek uzturēta naturālā saimniecība. Mājsaimniecību ienākumi pilsētās pieaug straujāk nekā laukos, piemēram, salīdzinot 2005. un 2002. gadu attiecīgi par 38.9% un 35.1%. 2005. gadā pilsētu mājsaimniecību ienākumi bija par 40.9% lielāki nekā lauku mājsaimniecību ienākumi (Latvijas lauksaimniecība un lauki, 2006.). Tāpēc saimnieciskās darbības uzsākšana laukos bieži vien ir viena no iespējām, lai nodrošinātu savu un ģimenes uzturēšanu.

2006. gadā nodarbinātības veicināšanas projekta ietvaros Latvijā tika veikts socioloģisks pētījums, kura rezultātā noskaidrots, ka 17% iedzīvotāju ir vēlēšanās uzsākt savu uzņēmējdarbību. Kā būtiskākais iemesls, kas traucē uzsākt pašam savu uzņēmējdarbību, tika nosaukts zināšanu trūkums un pārlietu lielais sākuma kapitāls. Secinājums ir tāds, ka cilvēki nav informēti, cik lieli līdzekļi ir nepieciešami, lai uzsāktu individuālo uzņēmējdarbību. Tāpēc ir nepieciešams plašāk veikt informatīvus un izglītojošus darbus, lai iedrošinātu iedzīvotājus uzsākt uzņēmējdarbību. Ņemot vērā ierobežotos finanšu resursus, pieredzes trūkumu un citus aspektus, sākumposmā ieteicams uzsākt savu individuālo uzņēmējdarbību. Cilvēki vairāk jāinformē, par to, ka saimniecisko darbību var veikt vienkārši fiziska persona, reģistrējoties savas dzīvesvietas VID teritoriālajā iestādē. Tādā gadījumā samazinās nepieciešamais starta kapitāls, kā arī vienkāršāks ir pats reģistrēšanās un atskaitīšanās process. Kā traucējošs iemesls aptaujā norādīts nepietiekamais pašvaldības atbalsts jaunajiem uzņēmējiem un augstā birokrātijas pakāpe valsts iestādēs. Pašvaldības atbalsts jāpalielina informācijas jomā: organizējot plašāk dažāda veida bezmaksas apmācības potenciālajiem uzņēmējiem, kā arī vairāk informējot savas pašvaldības iedzīvotājus par iespējām izglītoties. Bieži iedzīvotāji nav pietiekoši informēti par dažādiem atbalsta pasākumiem, tos apmeklē pasīvi.

Kā liecina socioloģiskā pētījuma rezultāti, nepieciešamības gadījumā piektā daļa iedzīvotāju ir gatavi uzsākt saimniecisko darbību kā pašnodarbinātie (sk. 1.3. tab.). Sevišķi aktīvi šai ziņā ir Latgales iedzīvotāji, kas gatavi uzsākt saimniecisko darbību gan kā pašnodarbinātie, gan reģistrējot savu uzņēmumu. Kopumā iedzīvotāji vairāk izvēlas uzsākt saimniecisko darbību kā pašnodarbinātām personām, kas ir vērtējams pozitīvi, jo ir iespējas pakāpeniski apgūt pieredzi, kapitālu, klientus utt.

1.3. tabula / Table 1.3

Iedzīvotāju, kuri nepieciešamības gadījumā mēģinātu reģistrēt uzņēmumu vai kļūt par pašnodarbināto, īpatsvars reģionos, %

Regional proportion of the population who would register a business or become self-employed if necessary, %

Reģions/ Region	Par pašnodarbināto/ Become self-employed	Reģistrētu uzņēmumu/ Register a business
Rīga	19	13
Vidzeme	13	13
Kurzeme	19	12
Zemgale	20	11
Latgale	27	20

Avots: Pārskats par tautas attīstību, 2005 / Source: Report on Population Development, 2005

Analizējot iedzīvotāju struktūru pēc nodarbinātības, var secināt, ka laukos pēdējos gados darba ņēmēju īpatsvars ir par 10% mazāks nekā pilsētā. Laukos ir trīs reizes lielāks pašnodarbināto personu īpatsvars, piemēram, 2004. gadā 8.5% no pilna laika nodarbinātajiem un 32.3% no nepilna laika nodarbinātajiem. Atbilstoši CSP datiem 2004. gadā laukos bija 23.6 tūkstoši, bet pilsētā 25.1 tūkstotis pašnodarbināto, t.i., personas, kas veic savu uzņēmējdarbību, profesionālo praksi vai vada lauku saimniecību, nenodarbinot citus. Savukārt, darba devēji, t.i., pilna laika nodarbinātas personas, kas veic savu uzņēmējdarbību, profesionālo praksi vai vada lauku saimniecību, nodarbinot vismaz vienu personu par samaksu, 2004. gadā laukos bija 8.6 tūkstoši, pilsētā 25.0 tūkstoši. Tātad laukos salīdzinot ar pilsētu ir tikai nedaudz mazāks darba devēju īpatsvars, bet stipri lielāks ir to pašnodarbināto personu skaits, kas veic saimniecisko darbību, nealgotot darbiniekus.

1.3. Individuālo uzņēmēju skaita dinamika Latvijā Dynamics of the Number of Sole Proprietors in Latvia

Lai noskaidrotu, cik izplatīta Latvijā ir individuālā uzņēmējdarbība, analizēta *Lursoft* datu bāze par Latvijā reģistrēto uzņēmumu skaita dinamiku sadalījumā pa atsevišķām uzņēmējdarbības formām. 2008. gada februārī 21% no uzņēmumu reģistrā un komercreģistrā kopā reģistrēto un nelikvidēto subjektu skaita Latvijā ir zemnieku saimniecības, 10% individuālie uzņēmumi, 7% individuālie komersanti (sk. 1.2. att.). Pavisam neliels, t.i., mazāk kā 0.1% ir zvejnieku saimniecību īpatsvars. Tātad individuālo uzņēmējdarbību izvēlējušies apmēram 38% no Latvijā reģistrētajiem un nelikvidētajiem uzņēmumiem. Tomēr jāatzīst, ka faktiski to īpatsvars darbojošos uzņēmumu skaitā ir mazāks, jo ne visi reģistrētie individuālie uzņēmumi un zemnieku saimniecības reāli darbojas.

1.2. att. Uzņēmumu reģistrā un komercreģistrā reģistrētie un nelikvidētie subjekti Latvijā 1.01.1991. – 8.02.2008.

Fig. 1.2. Registered and not eliminated subjects in the Enterprise Register and Commercial Register in Latvia, 1.01.1991 – 8.02.2008

Avots: *Lursoft* dati / Source: *Lursoft* data

Līdz 2008. gada 8. februārim Latvijā reģistrētas un nav likvidētas 32310 zemnieku saimniecības, 136 zvejnieku saimniecības, 16347 individuālie uzņēmumi, 10351

individuālais komersants. Tātad 2008. gada sākumā Latvijā formāli darbojās apmēram 59 tūkstoši uzņēmumu reģistrā vai komercreģistrā reģistrēti individuālie uzņēmēji. Tomēr dati ir nosacīti, jo te ietilps visi reģistrētie subjekti, kuri ir reģistrēti un nav oficiāli likvidēti, tātad skaitā ietilpst arī tie subjekti, kuri skaitās tikai formāli.

Reģistrēto individuālo uzņēmumu struktūra ir bijusi mainīga. Liels ZS īpatsvars bija tikai 1992. un 1993. gadā, turpmāk vairāk reģistrēti individuālie uzņēmumi. 2002. gadā sākās individuālā uzņēmuma kā tiesiskās formas pakāpeniska likvidēšana, esošo individuālo uzņēmumu pārreģistrēšana. Jauni individuālie uzņēmumi tika reģistrēti ļoti maz, tie bija tikai amatniecības uzņēmumi. Individuālie uzņēmēji, kuri nenodarbojās ar lauksaimniecību, zvejniecību vai amatniecību, tika reģistrēti komercreģistrā.

Sakarā ar zemes reformu un kolhozu likvidāciju 90. gadu sākumā sevišķi daudz tika reģistrētas zemnieku saimniecības, piemēram, 1992. gadā tika reģistrēts liels ZS skaits – vairāk kā 19 tūkstoši. Sākot ar 1995. gadu vairāk izvēlēta uzņēmējdarbības forma ir SIA (sk. 1.3. att.), savukārt individuālās uzņēmējdarbības īpatsvars ar katru gadu samazinās, tas skaidrojams galvenokārt ar ZS reģistrēšanas būtisku samazinājumu. 2002. gadā sākās individuālo uzņēmumu pārreģistrācija un lielākā daļa pārveidoja savu uzņēmumu par SIA. Dažādu formu individuālo uzņēmēju reģistrācijas īpatsvara samazinājumam pēc 2004. gada ir vairāki iemesli, t.sk., iespēja veikt saimniecisko darbību kā fiziskai personai, neregistrējoties LR Uzņēmumu reģistrā, neskaidrības individuālā komersanta statusā, augstāka ienākuma nodokļa likme.

1.3. att. Reģistrēto individuālo uzņēmēju* un SIA dinamika Latvijā 1991.-2007. g.

Fig. 1.3. Dynamics of the registered sole proprietors* and Ltd in Latvia in 1991-2007

Avots: Lursoft dati/ Source: Lursoft data

* iekļauti IU, ZS, ZvS, IK / SP, FE, FsE, IM included

Ļoti atšķirīgas tendences individuālo uzņēmēju un SIA reģistrēšanas mijattiecībā ir reģionu griezumā. 1.3. attēlā redzamās sakarības nosaka galvenokārt Rīgas reģions, jo pārējos reģionos, sevišķi Latgalē un Zemgalē, ir būtiskas atšķirības. Šajos abos reģionos dažādas individuālās uzņēmējdarbības formas 2003. un 2004. gadā reģistrēja 1.5 reizes vairāk nekā SIA. Šo pārsvaru galvenokārt nodrošināja tas, ka veicot individuālo uzņēmumu pārreģistrāciju, Latgalē un Zemgalē vairāk kā citos reģionos izvēlējās individuālā komersanta tiesisko statusu, kā arī aktīvāka bija ZS reģistrācija. Individuālā uzņēmējdarbība vairāk izplatīta ekonomiski vājāk attīstītos reģionos un reģionos ar lielu

lauksaimniecības uzņēmumu īpatsvaru. No reģistrētajiem uzņēmumiem ar pilnu īpašnieka atbildību pēdējos gados vislielākais ir individuālo komersantu īpatsvars - aptuveni 90% (sk. 1.4. tab.). Tas izskaidrojams ar to, ka pārējie individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības tuvākajos gados būs jāpārreģistrē, tāpēc uzņēmēji jau savlaicīgi izvēlas tiesisko formu, kura tiks saglabāta, t.i., SIA vai IK.

1.4. tabula / Table 1.4

Reģistrēti individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības Latvijā 2002.-2007. g.
Registered individual merchants, sole proprietors, farmers' and fishermen's enterprises in Latvia, 2002-2007

Gads / Year	IK / IM	IU / SP	ZS / FEs	ZvS / FsE	Kopā / Total
2002	922	48	277	3	1250
2003	1518	39	346	3	1906
2004	1939	22	517	8	2486
2005	1622	9	243	13	1887
2006	1746	13	162	0	1921
2007	1872	7	104	1	1984

Avots: Lursoft dati / Source: Lursoft data

Reģistrēto zemnieku saimniecību skaits nepārtraukti samazinās jau kopš 1992. gada. Tikai 2003. un 2004. gadā reģistrēto zemnieku saimniecību, bet 2005. gadā arī to īpatsvars nedaudz palielinājās. Tendence, samazināties reģistrēto individuālo uzņēmumu, zemnieku saimniecību un zvejnieku saimniecību skaitam ir nenovēršama, sakarā ar pakāpenisku to tiesiskās formas maiņu. Līdz šim veiktajos pētījumos atzīts (Jurgena, Špoģis, 2002), ka, pārreģistrējot individuālo uzņēmumu komercreģistrā, priekšroka tiek dota SIA formai galvenokārt tās īpašnieka ierobežotās atbildības dēļ. Ne mazāk svarīgs iemesls ir atšķirīgas ienākumu nodokļu likmes, to apliecina dati 1.3. un 1.4. attēlā. Būtisks individuālo komersantu reģistrācijas samazinājums notika pēc 2004. gada, kad uzņēmuma ienākuma nodokļa likme tika samazināta līdz 15%, atšķirībā no iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes, kas nemainīgi bija 25%.

1.4. att. Reģistrēti IK uz 100 SIA Latvijas reģionos 2002.-2008*. g.

Fig 1.4. Registered individual merchants per 100 Ltd in regions of Latvia in 2002-2008*

Avots: Lursoft dati / Source Lursoft data, *līdz / till 15.02.2008

Individuālo komersantu skaita palielinājums varētu notikt tikai tad, ja tiek novērsti atšķirīgie nosacījumi individuālo komersantu un SIA aplikšanā ar nodokļiem. Līdz 2008. gadam daļa uzņēmēju izvēlējās SIA statusu galvenokārt atšķirīgo nodokļa likmju dēļ, kā arī sakarā ar nepietiekošo informāciju par individuālā komersanta kā nodokļu maksātāja statusu un saimnieciskās darbības uzskaiti. Tomēr neskatoties uz ievērojamām atšķirībām individuālo komersantu un SIA ienākuma nodokļu slogā, arvien vairāk zemnieku saimniecību īpašnieku izvēlas individuālā komersanta formu, sevišķi Latgalē (Jurgena, 2007).

Salīdzinoši lielas atšķirības individuālo komersantu un SIA reģistrēšanā ir Latvijas reģionos, sevišķi 2003.-2004. gadā (sk. 1.4. att.), kad IK formu vairāk izvēlējās Zemgalē un Latgalē. 2004. gadā Zemgalē IK formu izvēlējās pat vairāk kā SIA (111 IK uz 100 SIA). Pēdējos gados reģionālās atšķirības ir samazinājušās, tomēr joprojām augstāks reģistrēto IK īpatsvars ir Latgalē (2007. g. 42 IK uz 100 SIA, 2008. g. sākumā 68), Zemgalē (attiecīgi 43 un 46), un Kurzemē (38 un 49), bet viszemākais tas ir Rīgas reģionā (8 un 12). *Lursoft* dati apliecina, ka IK īpatsvars 2008. gada sākumā palielinās. Pagaidām dati nav pietiekoši, lai varētu apgalvot, ka to izraisījusi iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes izlīdzināšana ar uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi.

CSP kopš 2004. gada apkopo statistiku arī par fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko, neregistrējot to LR Uzņēmumu reģistrā, šajā pētījumā lietojot terminu - pašnodarbinātās personas. Dati apkopoti par šo personu skaitu un sadalījumu pa reģioniem un darbības veidiem. Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību struktūrā pašnodarbināto īpatsvars 2006. gadā ir 36.7% no tirgus sektora ekonomiski aktīvajām vienībām (sk. 1.5. tab.), zemnieku un zvejnieku saimniecību īpatsvars ir 12.1%. Individuālo komersantu īpatsvars ir neliels 6.4%, tomēr 2006. gadā tas ievērojami palielinājies. Lielāko tirgus sektora daļu aizņem komercsabiedrības, galvenokārt SIA. Tomēr, neskatoties uz SIA skaitlisko palielinājumu 2006. gadā salīdzinot 2004. gadu, to īpatsvars ir samazinājies.

1.5. tabula / Table 1.5

**Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību struktūra
un tās izmaiņas Latvijā 2004.-2006. g.
Structure of economically active statistical units of the market sector
and its changes in Latvia, 2004-2006**

Rādītājs / Indicator	2004.		2005.		2006.		2006./2004.	
	Skaits/ Number	%	Skaits/ Number	%	Skaits/ Number	%	Skaita izmaiņas/ Changes in number %	Īpatsvara izmaiņas/ Changes in proportion
Pašnodarbinātie/ Self-employed	36344	35.8	40327	36.9	43832	36.7	+20.6	+0.9
Individuālais komersants/ Individual merchant	4806	4.7	4765	4.4	7631	6.4	+58.8	+1.7
Zemnieku un zvejnieku saimniecības / Farmers' and fishermen's enterprises	13850	13.6	14220	13.0	14404	12.1	+4.0	-1.5
Komercsabiedrības/ Commercial societies	46634	45.9	49881	45.7	53663	44.9	+15.1	-1.0

Avots: CSP dati/ Source: CSB data

2006. gadā visstraujāk palielinājies IK skaits (58.8%), par 1.7% punktiem, palielinājies arī to īpatsvars tirgus dalībnieku sastāvā. Pieaug arī pašnodarbināto skaits (20.6%) un īpatsvars (0.9% punkti). Tas apliecina, ka šobrīd ļoti plaši saimnieciskā darbība tiek veikta fiziskas personas statusā. Tātad ļoti plaši tiek veikta neliela apjoma saimnieciskā darbība, jo neregistrējot komercregistrā to var veikt, ja ieņēmumi gadā nerasniedz Ls 200.000 (ja nodarbināti vairāk kā 5 darbinieki, tad Ls 20.000).

Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību sadalījums reģionos ir savstarpēji līdzīgs (sk. 1.5. att.). Tāpat kā citos rādītājos atšķirība ir tieši Rīgas pilsētā, kur komercsabiedrību īpatsvars ir ievērojami lielāks. Pārējos reģionos, t.sk., Pierīgā, pašnodarbināto personu īpatsvars ir visaugstākais. Vislielākais pašnodarbināto īpatsvars ir Latgales reģionā (2006. g. 53%), sevišķi Balvu un Krāslavas rajonā (62%), Ludzas rajonā (61%). Vislielākais individuālo komersantu īpatsvars ir Kurzēmē un Zemgalē (9%), no pilsētām: Jelgavā (18%) un Ventspilī (16%).

1.5. att. **Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību īpatsvars Latvijas reģionos 2006. g., %**

Fig. 1.5. **Ratio of economically active statistical units of the market sector in the regions of Latvia at the end of 2006, %**

Avots: CSP dati/ Source: CSB data

Pēc CSP datiem 2006. gadā pašnodarbināto personu īpatsvars starp ekonomiski aktīvajām statistikas vienībām ir 37%. Vislielākais tas ir (sk. 1.6. att.):

- citās nozarēs 72%, no tām visvairāk veselības un sociālajā aprūpē 77%, kā arī dažādu individuālo pakalpojumu sniegšanā (frizieri, šuvēji) 76%;
- lauksaimniecībā, medniecībā, mežsaimniecībā un zvejniecībā 55%, no tām visvairāk mežsaimniecībā un kokmateriālu sagatavošanā 50%, lauksaimniecībā un medniecībā 55%;
- jomās, kas ietver operācijas ar nekustamiem īpašumiem, nomu un citu komercdarbību 45%, no tām visvairāk operācijās ar nekustamiem īpašumiem 62%, transportlīdzekļu un sadzīves priekšmetu nomā 56%.

1.6. att. Tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību īpatsvars Latvijā pa galvenajiem darbības veidiem 2006. g., %

Fig. 1.6. Ratio of economically active statistical units of the market sector across the main activities in Latvia in 2006, %

Avots: CSP dati/ Source: CSB data

1 - lauksaimniecība, medniecība, mežsaimniecība, zvejniecība/ agriculture, hunting, forestry, fishing, 2 – rūpniecība/ manufacturing, 3 – būvniecība/ construction, 4 - tirdzniecība, auto un sadzīves priekšmetu remonts/ trade, repair of motor vehicles, motorcycles, personal and household goods, 5 - viesnīcas un restorāni/ hotels and restaurants, 6 - transports, glabāšana, sakari/ transport, storage, communications, 7 - operācijas ar nekustamiem īpašumiem, noma, cita komercdarbība/ operations with real estate, renting, other business activities, 8 - citas nozares/ other branches

Pēc CSP datiem 2006. gadā individuālo komersantu īpatsvars starp ekonomiski aktīvajām statistikas vienībām ir vairāk kā 6%, vislielākais tas ir:

- tirdzniecībā un sadzīves iekārtu vai automašīnu remontā 15%;
- viesnīcu un restorānu sektorā 13%.

Zemnieku vai zvejnieku saimniecību īpatsvars vislielākais ir lauksaimniecībā, medniecībā, mežsaimniecībā un zvejniecībā 40%, no tām visvairāk:

- lauksaimniecībā un medniecībā 42%;
- zvejniecībā un zivkopībā 15%.

Līdz šim tika analizēta *Lursoft* un CSP statistika par saimnieciskās darbības veicēju skaita un struktūras izmaiņām. Atbilstoši VID statistikai Latvijā par 2005. gadu ienākumus no saimnieciskās darbības, iesniedzot gada ienākumu deklarācijas pielikumu „Ienākumi no saimnieciskās darbības”, deklarēja vairāk kā 90 tūkstoši fizisko personu. Tās ir personas, kas ir reģistrējušas saimniecisko darbību un ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājas. Tās ir gan fiziskas personas, gan individuālo uzņēmumu, zemnieku vai zvejnieku saimniecību īpašnieki un individuālie komersanti. Jāņem vērā, ka starp tām ir arī fiziskas personas, kuras reģistrējušas saimniecisko darbību, bet faktiski to nav uzsākušas vai ir pārtraukušas, jo deklarācija jāiesniedz visiem, kas ir reģistrējuši saimniecisko darbību.

VID dati ir pieejami tikai sākot ar 1998. gadu. Salīdzinot 2006. gadu ar 1998. gadu, fizisko personu, kuras deklarējušas ienākumus no saimnieciskās darbības, skaits ir palielinājies 2.6 reizes (sk. 1.7. att.). Visstraujāk fizisko personu saimnieciskās darbības aktivitāte ir augusi Rīgas reģionā (3.5 reizes), Kurzemē (3.4 reizes), Zemgalē (3.2 reizes), vismazāk - Vidzemē (1.6 reizes).

1.7. att. **Fizisko personu saimnieciskās darbības ienākumu deklarācijas Latvijas reģionos 1998.-2006. g.**

Fig. 1.7. **Income declarations of business activities of physical persons in regions of Latvia in 1998-2006**

Avots: nepublicēti VID dati / Source: unpublished SRS data

Ar katru gadu pieaug deklarāciju skaits no personām, kas reģistrējušas savu darbību kā fiziskās personas VID iestādē (sk. 1.6. tab.). Dati pieejami no 1999. gada, kad šādu personu īpatsvars bija nepilni 36%, bet līdz 2006. gadam īpatsvars pieaudzis līdz 82%. Ievērojami palielinājies (4 reizes) reģistrēto fizisko personu – saimnieciskās darbības veicēju skaits.

1.6. tabula / Table 1.6

Fizisko personu īpatsvars iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības maksātāju struktūrā Latvijā 1999.-2006. g.
Ratio of income tax payers from physical persons' business activities in Latvia 1999-2006

Rādītāji/ Indicators	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2006/ 1999
Deklarēti ienākumi no saimnieciskās darbības (iesniegto D3 pielikumu skaits), tūkst. / Declared income from business activities (number of submitted D3 appendix), th.	52.7	46.6	62.3	67.9	84.0	87.0	90.3	92.5	1.8
Reģistrētas fiziskās personas - saimnieciskās darbības veicējas (skaits), tūkst. / Number of registered physical persons – performers of business activities, th.	18.9	24.5	33.5	41.4	52.5	61.1	68.8	75.8	4.0
Fizisko personu īpatsvars/ Ratio of physical persons, %	35.8	52.6	53.8	60.9	62.6	70.2	76.2	81.9	2.3

Avots: autores aprēķini, izmantojot nepublicētus VID datus / Source: Author's calculations on the basis of unpublished SRS data

Dati un aprēķini apliecina, ka arvien pieaug personu skaits, kas saimniecisko darbību veic fiziskas personas statusā, no 1999. līdz 2006. gadam īpatsvars palielinājies 2.3 reizes. Deklarāciju par saimnieciskās darbības ienākumiem skaits pārsniedz reģistrēto saimnieciskās darbības veicēju skaitu, jo deklarāciju iesniedz arī daļa zemnieku saimniecību, zvejnieku saimniecību un individuālo uzņēmumu īpašnieku par ienākumiem no sava uzņēmuma, kuram ir juridiskas personas statuss.

1.7. tabula / Table 1.7

Fizisko personu, kuras reģistrējušas saimniecisko darbību VID, skaits un īpatsvars Latvijas reģionos 1999., 2006. g.

The number and ratio of physical persons that have registered their business activities in the State Revenue Service in the regions of Latvia, 1999, 2006

Reģions/ Region	Skaits/ Number		2006/1999	Īpatsvars/ Ratio, %	
	1999	2006		1999	2006
Rīgas	7730	25843	3.3	41.0	34.1
Vidzemes	2335	11879	5.1	12.4	15.7
Zemgales	3279	12247	3.7	17.4	16.2
Latgales	2577	12043	4.7	13.7	15.9
Kurzemes	2940	13816	4.7	15.6	18.2
Kopā/ Total	18861	75828	4.0	100.0	100.0

Avots: autores aprēķini, izmantojot nepublicētus VID datus

Source: Author's calculations on the basis of unpublished SRS data

1.7. tabulas dati atspoguļo fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, pieauguma tendenci. Skaits strauji palielinājies visos reģionos, vairāk Vidzemē, Latgalē un Kurzemē. 1999. gadā vismazāk saimnieciskās darbības veicēju bija Vidzemes un Latgales reģionos, savukārt, astoņu gadu periodā no 1999. līdz 2006. gadam šajos reģionos ir noticis visstraujākais fizisko personu aktivitātes pieaugums, attiecīgi 5.1 un 4.7 reizes. Latvijā 2006. gadā vairāk kā 75 tūkstoši personu veica VID reģistrētu saimniecisko darbību.

1.8. tabula / Table 1.8

Fizisko personu, kas deklarējušas ienākumus no saimnieciskās darbības, un juridisko personu skaits un mijattiecība Latvijā 1998.-2006. g.

Correlation of physical persons that have declared revenues from business activities and legal entities in Latvia, 1998-2006

Rādītājs/ Indicator	Mērv./ Measure	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2006/ 1999
Fiziskas personas/ Physical persons (FP)	tūkst./ th.	35	53	47	62	68	84	87	90	92	+57
	KAT, %	x	151	89	132	110	124	104	103	102	263
Juridiskas personas/ Legal entities (JP)	tūkst./ th.	91	99	106	114	118	123	127	131	141	+ 50
	KAT, %	x	109	107	108	104	104	103	103	108	142
FP / JP	mijattiecība, %	39	53	44	54	58	68	69	69	65	167

Avots: aprēķini, izmantojot nepublicētus VID datus/ Source: Calculations based on unpublished SRS data

KAT - ķēdes augšanas temps / chain growth rate

Kopumā Latvijā kopš 90. gadu beigām ir vērojama tendence, ka nodokļu maksātāju fizisko personu saimnieciskās darbības veicēju skaits pieaug straujāk nekā juridisko personu skaits (sk. 1.8. tab.). Izņēmums bija 2000. gadā. Atbilstoši VID datiem, kopumā Latvijā 2006. gada beigās vairāk kā 92 tūkstoši fizisko personu ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskā darbības maksātāji. Juridisko personu skaitā ietilpst arī zemnieku un zvejnieku saimniecības, individuālie uzņēmumi, kas atbilstoši tiesiskai formai šobrīd ir juridiskas personas statusā, bet pēc būtības vairāk atbilst fiziskas personas statusam. Jāpaskaidro, ka zemnieku un zvejnieku saimniecības, individuālie uzņēmumi, kas ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji, faktiski ir kā juridisku personu, tā arī fizisku personu sastāvā, jo, neskatoties uz juridiskas personas statusu, ienākuma nodokli to īpašnieki maksā kā fiziskas personas.

Ja 1999. gadā fizisko personu īpatsvars saimnieciskajā darbībā bija aptuveni 1/3, tad pēdējos gados tas pieaudzis līdz 2/3. Kopumā pētāmajā periodā fizisko personu, kuras deklarējušas saimnieciskās darbības ienākumus, skaits pieaudzis par 57 tūkstošiem, nodokļu maksātāju juridisko personu skaits par 50 tūkstošiem. Šajā aspektā ļoti lielas atšķirības ir reģionālajā aspektā (sk. 1.9. tab.).

1.9. tabula / Table 1.9

**Fizisko personu, kas deklarējušas ienākumus no saimnieciskās darbības, un
juridisko personu mijattiecība Latvijas reģionos 1998.-2006. g., %
Correlation of physical persons that have declared revenues from business activities and
legal entities in the regions of Latvia, 1998-2006**

Reģions, rajons/ Region, district	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Rīgas	18	25	18	30	30	33	34	34	31
Vidzemes	72	77	62	70	80	102	105	108	105
Zemgales, t.sk.	38	75	69	76	84	101	104	108	106
Jēkabpils raj.	17	100	60	73	92	122	135	150	151
Latgales, t.sk.	69	73	65	82	88	116	121	131	131
Balvu raj.	3	63	78	94	112	138	154	162	161
Krāslavas raj.	181	102	84	108	112	191	197	191	182
Ludzas raj.	81	61	73	87	94	131	152	175	176
Preiļu raj.	103	82	89	95	113	149	143	154	152
Kurzemes	39	77	69	83	84	97	99	103	107
Vidēji Latvijā/ Average in Latvia	39	53	44	54	58	68	69	69	65

Avots: autores aprēķini, izmantojot nepublicētus VID datus

Source: Author's calculations on the basis of unpublished SRS data

Visos reģionos, izņemot Rīgu, nodokļu maksātāju fizisko personu saimnieciskās darbības veicēju skaits ir lielāks par juridisko personu skaitu, Latgalē 2006. gadā attiecīgi 16.3 tūkstoši un 12.4 tūkstoši jeb par 31% vairāk, Kurzemē par 7%, Zemgalē par 6%, Vidzemē par 5% vairāk. Latvijā ir vairāki rajoni, kuros fizisko personu, kuras veic reģistrētu saimniecisko darbību, skaits ir ievērojami lielāks par nodokļu maksātāju – juridisko personu skaitu, piemēram, Krāslavas rajonā dažos gados turpat divas reizes vairāk, apmēram pusotru reizi vairāk to ir Ludzas rajonā, Preiļu rajonā, Balvu un Jēkabpils rajonā. No pārējiem rajoniem ievērojami atšķiras Balvu rajons, kurā 1998. gadā saimniecisko darbību veica 1208 juridiskas personas un tikai 31 fiziskā persona, savukārt, 2006. gadā atbilstoši 1366 un 2202. Tātad strauji palielinājies nodokļu maksātāju - fizisko personu saimnieciskās darbības veicēju skaits.

Iepriekš analizēti dati par VID oficiāli reģistrētajiem saimnieciskās darbības veicējiem, tomēr Latvijā izplatīta ir arī neregistrētā nodarbinātība. Labklājības ministrijas 2005.-2007. gadā veiktajā pētījumā „Optimāla, nodarbinātību veicinoša nodokļu un pabalstu sistēma” secināts, ka neregistrētās nodarbinātības daļu veido zemu vai vidēji kvalificēti strādājošie, kas veic nedeklarētu, dažkārt sezonālu saimniecisko darbību, tādējādi nodrošinot sev iztiku. Šiem cilvēkiem grūti reģistrēties VID, jo viņi zina savu arodu, taču kopumā viņiem ir zema izglītība, kā rezultātā ir grūti saprast, kādi dokumenti jākrāto un kas jā dara, lai deklarētu saimniecisko darbību. Mēģinot iesaistīt šādus nodarbinātos oficiālajā ekonomikā, atdeve varētu būt salīdzinoši neliela, jo viņu nodarbošanās nav pastāvīga, visbiežāk tai ir sezonāls raksturs. Visvairāk neregistrēta saimnieciskā darbība ir izplatīta pakalpojumu sniegšanas fiziskajām personām sfērā, kur norēķināties par darbu bez dokumentu noformēšanas ir visvienkāršāk.

Labklājības ministrijas pētījumā secināts, ka saimnieciskās darbības legalizāciju kavē komplicētā grāmatvedība un dokumentu uzskaitē. Īpašas grūtības tas sagādā tiem, kas ar grāmatvedības darbiem nav saskārušies. Personīgās grāmatvedības kārtošana var būt barjera saimnieciskās darbības veicēja statusa legalizācijai indivīdiem ar salīdzinoši zemāku izglītības līmeni. Tāpēc līdz ar fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, aktivitātes palielināšanos aktuāls ir jautājums par fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskās bāzes un uzskaites prasību pilnveidošanu, kā arī par nodokļa sloga izlīdzināšanu starp fizisko un juridisko personu saimnieciskās darbības ienākumiem.

1.4. Ārvalstu zinātnieku pētījumi par pašnodarbinātību Research Abroad on Self-Employment

Pētījumus par to, kāpēc atsevišķi indivīdi dod priekšroku pašnodarbinātībai nevis darba attiecībām, veikuši daudzu ārvalstu zinātnieki, piemēram, Blanchflower D.G., Oswald A.J. (1998), Brockhaus R.H. (1982), De Wit G. (1993). G., Kihlstrom R.E., Lafont J.J. (1979), Shapero A., Sokol L. (1982) u.c. (Noorderhaven, 2004). Iedzīvotāju apmierinātības un vidējo ienākumu sakarību ar pašnodarbinātības līmeni 15 ES dalībvalstīs periodā no 1978.-2000. gadam pētījuši Noorderhaven N., Thurik R., Wennekens S., Stel A. (2004). Pētījuma mērķis bija noskaidrot, kāpēc atsevišķās valstīs pašnodarbinātības līmenis ir tik atšķirīgs. Secināts, ka gan neapmierinātība ar dzīvi un/vai neapmierinātība ar demokrātiju valstī rada augstāku pašnodarbināto īpatsvaru nodarbināto vidū. Augstāka ekonomiskā attīstība valstī sekmē zemāku pašnodarbināto īpatsvaru. Savukārt bezdarbam drīzāk ir negatīva ietekme uz pašnodarbinātības līmeni. Nedrīkst secināt, ka pašnodarbinātie ir vairāk neapmierināti ar dzīvi nekā darba ņēmēji, bet valstīs, kurās vairāk cilvēki ir neapmierināti ar savu stāvokli, pieaug vēlēšanās kļūt par pašnodarbināto.

Uhlaner L., Thurik R., Hutjes J. (2002) secina, ka valstīs, kurās materiālās vērtības nav svarīgākās, zemāks ir arī pašnodarbinātības līmenis. Wennekens A., Noorderhaven N., Hofstede G., Thurik R. (2001.) atzīst, ka valstīs, kurās ir mazāka izvairīšanās no nodokļiem, vairāk priekšroka tiek dota darba attiecībām. (Noorderhaven, 2004)

Bruce D. (2000) ASV pētījis nodokļu sistēmas ietekmi uz transformēšanos par pašnodarbināto. Rezultāti liecina, ka atšķirībām nodokļu sistēmā ir svarīga loma izvēlē kļūt par pašnodarbinātu personu.

Stanworth M., Curran J. 1973. gadā skaidrojot atšķirības pašnodarbinātībā starp valstīm izdala veicinošus (*pull*) faktorus, kā, piemēram, neatkarība, autonomija, iespējas gūt lielākus ienākumus un izvairīties no nodokļiem, kā arī piespiedu (*push*) faktorus, piemēram, zemas algas, ierobežota brīvība, sociālās apdrošināšanas trūkums vai alternatīvu iespēju trūkums (Noorderhaven, 2004).

Sakarību starp nodokļu likmēm un motivāciju klūt par pašnodarbinātu personu pētījuši angļu zinātnieki Robson M., Wren K. (1999). Pētījums veikts 15 Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (*Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD*) dalībvalstīs. Pētot šo sakarību viņi salīdzina pašnodarbinātību ar darba attiecībām. Pašnodarbinātos raksturo divi pieņēmumi:

1. pirmsnodokļu atlīdzība pašnodarbinātajiem ir daudz vairāk atkarīga no ieguldīto pūļu (darba) pakāpes nekā darba ņēmējiem;
2. pašnodarbinātajiem ir daudz lielākas iespējas izvairīties no nodokļiem nekā darba ņēmējiem.

Otrs pieņēmums tiek pamatots ar to, ka pašnodarbinātie atšķirībā no darba ņēmējiem paši nosaka apliekamo ienākumu un nodokli maksā par iepriekš gūtiem ienākumiem, pašnodarbinātajiem ir lielākas iespējas noslēgt neformālas vienošanās par darījumiem, tiem ir mazāka iespēja, ka pret viņiem tiks uzsākta tiesvedība. Pētījums veikts no 1978. līdz 1992. gadam, tā rezultātā secināts, ka pašnodarbinātību sekmē nodokļu galējo likmju samazināšana, bet mazāk ietekmē vidējo nodokļu likmju palielināšana.

Earle S., Sakova Z. (2000) veikuši pētījumu sešās Austrumeiropas valstīs: Bulgārijā, Čehijā, Ungārijā, Polijā, Krievijā un Slovākijā, lai noskaidrotu, vai uzņēmējdarbības uzsākšana nav maskēts bezdarbs. Viņi secina, ka darba devēji nerodas tur, kur ir bezdarbs, šādos apstākļos pašnodarbinātā statusu iegūst drīzāk piespiedu kārtā darba trūkuma rezultātā. Ja pašnodarbinātā statuss ir piespiedu solis, tad ienākums maz atšķiras no bezdarbnieka ienākuma. Augsts pašnodarbinātības līmenis no vienas puses var atspoguļot apstākļus, kad ir pamudinājums uzņemties risku, jaunu darba vietu radīšanu, sekmēt tirgus attīstību, no otras puses tas var norādīt uz darba trūkumu. Stiprā ekonomikā attīstās kā individuālā darba veicēji, tā darba devēji. Vājā ekonomikā ir mazāk darba devēju, bet daudz individuālā darba veicēju, kas pārstāv „pāri palikušo” jeb bezdarba sektoru nevis rada sekmīgu uzņēmējdarbību. Pētījuma rezultāti liecina, ka labi attīstītā tirgus ekonomikā augsts pašnodarbinātības līmenis rāda augstu uzņēmējdarbības attīstības pakāpi, kas balstās uz inovācijām un izaugsmi. Bet pastāv arī pretēja iezīme - augsts pašnodarbinātības līmenis norāda uz vāju ekonomiku un nodarbinātības problēmām. Tādā gadījumā pašnodarbinātais stipri atšķiras no darba devēja, kā pēc sava rakstura, tā pēc ienākumiem.

Devine (1994) izpētījis, ka sieviešu pašnodarbināto īpatsvars ASV pagājušā gadsimta astoņdesmitajos gados pieaudzis ļoti strauji. Karr (1996) ASV veicis pētījumus, lai noskaidrotu atšķirīgos iemeslus, kāpēc vīrieši un sievietes izvēlas pašnodarbinātību. Sieviešu lēmums klūt par pašnodarbinātām personām vairāk ir atkarīgs no viņu ģimenes apstākļiem. Atklāta ļoti cieša pozitīva sakarība starp sievietes tendenci klūt par pašnodarbināto un viņas ģimenes stāvokli, t.i., no tā, vai viņai ir mazi bērni. Rezultātā apstiprināta hipotēze, ka sievietes izvēlas pašnodarbinātību galvenokārt tāpēc, ka ir iespēja darba laiku saskaņot ar viņu pienākumiem ģimenē. Boden R. (1999) turpinot Karra uzsāktos pētījumus secināja, ka savukārt sakarība starp to, vai ģimenē ir mazi bērni un vīriešu vēlmi iesaistīties pašnodarbinātībā nav statistiski nozīmīgas sakarības. Tātad sievietes pašnodarbinātību izvēlas nevis finanšu (materiālo) iemeslu dēļ, bet, lai savienotu darbu ar rūpēm par bērniem un pienākumiem ģimenē.

Hundley G. (2001) pētīja, kāpēc sievietes pašnodarbinātās pelna mazāk kā vīrieši. Sievietes izvēlas nodarbošanos mazāk apmaksātās pakalpojumu nozarēs, savukārt, vīrieši vairāk radošas un profesionālās prakses jomā. Sievietes darbam var atvēlēt mazāk laika. Autori norāda, ja sieviešu laika proporcija starp mājas darbu veikšanu un darbu tiktu sadalīta tādā pašā proporcijā kā vīriešiem, tad sieviešu ienākumi būtiski pieaugtu. Būtiskas atšķirības ir arī sākuma kapitālā, sievietēm tas parasti ir mazāks, kā arī cilvēka kapitālā – sievietēm ir mazāk pieredzes uzņēmējdarbības uzsākšanā.

Hamilton B.H. (2000) analizējis atšķirības starp ienākumu līmeni un to sadali pašnodarbinātajiem un algotiem darbiniekiem ASV.

Johanson (2000) veicis pētījumus Somijā, lai noskaidrotu, kāpēc darba ņēmēji kļūst par pašnodarbinātajiem, un atklājis pozitīvu sakarību starp atšķirībām paredzamo ienākumu lielumā un izvēli kļūt par pašnodarbināto. To lielā mērā ietekmē personīgās īpašības, piemēram, spēja riskēt, atbildība, pienākumi ģimenē, zināšanas, spējas.

Taylor M. (2004) Lielbritānijā pētījis, kad personas kļūst par pašnodarbinātajiem, kas un kāpēc to izvēlas. Svarīgākie ietekmējošie faktori ir dzimums, vecums, nodarbošanās un darba laika ilgums. Pašnodarbinātie lielākā mērā nekā darba ņēmēji ir apmierināti ar samaksu un darbu kā tādu, bet mazākā mērā apmierināti ar nodrošinājumu, t.i., garantētu darbu. Lielbritānijā straujo pašnodarbinātības palielināšanos, kas bija visstraujākā ES valstīs (sk. 1.10. tab.), 80-tajos gados izskaidro lielais imigrācijas līmenis, savukārt, pašnodarbinātības īpatsvara stabilizēšanās 90-tajos gados ir saistīta ar migrācijas līmeņa palielināšanos. Laikā no 1979. gada pašnodarbināto personu skaits Lielbritānijā gandrīz dubultojās no 1.8 miljoniem (jeb 7.3% no nodarbinātajiem) līdz 3.4 miljoniem (13.4%) 1989. gadā.

1.10. tabula / Table 1.10

**Pašnodarbināto īpatsvars nodarbināto skaitā 1988. un 2001. gadā un
īpatsvara izmaiņas 1979.-1998. un 1991.-2001. gadā dažādās ES valstīs**
**Ratio of the self-employed in 1988 and 2001, its changes in 1979-1988 and
1991-2001 in different EU countries**

Valsts/ State	1988. g. īpatsvars, % / Ratio in 1988, %	Izmaiņas % 1979.-1988. / Changes, %, 1979-1988	2001. g. īpatsvars, % Ratio in 2001, %	Izmaiņas % 1991.-2001. / Changes, %, 1991-2001
Beļģija/ Belgium	13	+3	16	-2
Dānija/ Denmark	6	-2	7	-11
Francija/ France	11	+2	9	-23
Vācija/ Germany	8*	+5*	10	+14
Grieķija/ Greece	27	+1	42	-7
Īrija/ Ireland	13	+13	18	+16
Itālija/ Italy	22	+28	26	-4
Luksemburga/ Luxembourg	8	-7	6	0
Nīderlande/ Netherlands	8	+2	14	+11
Portugāle/ Portugal	17	+10	27	+11
Spānija/ Spain	18	+22	16	+1
Lielbritānija/ United Kingdom	11	+68	11	-11
Vidēji/ Average	14	+11	17	-1

Avots: Taylor (2004)

* dati tikai par Rietumvāciju / data only about West Germany

Pašnodarbinātības palielinājums 80-tajos gados konstatēts arī citās ES valstīs, turpretī 90-tajos gados tendences ir atšķirīgas. Dažās valstīs pašnodarbinātības līmenis turpina pieaugt, piemēram, Vācijā, Īrijā, Nīderlandē un Portugālē, savukārt, citās būtiski samazinās, piemēram, Francijā, Dānijā, Lielbritānijā.

Dati liecina, ka pašnodarbinātības īpatsvars ir mazāk stabils kā darba ņēmēju īpatsvars, lai gan līmenis, kādā pašnodarbinātie un darba ņēmēji kļūst par bezdarbniekiem ir līdzīgs. Savukārt, par pašnodarbinātajiem vairāk kļūst bezdarbnieki, nevis darba ņēmēji. Andersson P., Wadensjö E. (2004) secina, ka imigrantiem ir vājas

pozīcijas darba tirgū lielākajā daļā Eiropas valstu, tāpēc viņiem iespēja kļūt par pašnodarbinātajiem ir ceļš kā atgūt ekonomisku pašpalāvību.

Blanchflower D. (2000) veicot pētījumus par pašnodarbinātības līmeni 23 valstīs 1966.-1996. gadā, norāda, ka jāņem vērā lauksaimniecības sektora svarīgā loma pašnodarbinātības analīzē. Vairākumā valstu pašnodarbinātības līmenim un bezdarba līmenim ir negatīva sakarība. Pozitīva tā ir tikai Islandē un Itālijā. Vēl ciešāka negatīva sakarība ir lauksaimniecībā. Pašnodarbinātības līmenis lauksaimniecībā ir augstāks, ja bezdarba līmenis ir zemāks. Varbūtība kļūt par pašnodarbināto pieaug līdz ar gadiem, tā ir augstāka vīriešiem nekā sievietēm, kā arī personām ar zemāku izglītības līmeni. Kopumā pašnodarbinātie ir vairāk apmierināti ar darbu, viņi nevēlas aizceļot jeb pārvietoties projām no savas dzimtās vietas, pilsētas, reģiona, iespējams tāpēc, ka tur viņi ir nodrošināti ar klientiem. Pētījuma rezultāti neliecina par sakarību starp pašnodarbinātības pieaugumu un ekonomikas līmeņa paaugstināšanos.

Georgellis Y., Wall H. J. (2005) veikuši pētījumus Vācijā, lai noskaidrotu galvenos faktorus, kas sekmē personas kļūšanu par pašnodarbināto, kā arī to, kā šie faktori ietekmē sievietes un vīriešus. Rezultātā ir noskaidrotas divas galvenās atšķirības pašnodarbinātības izvēlē. Iepriekšējais statuss darba tirgū ir svarīgs nosacījums sieviešu izvēlē par labu pašnodarbinātībai, jo sievietes mazāk vēlas pilna laika darbu. Saikne starp vecāku pašnodarbinātības statusu un iespēju pašam kļūt par pašnodarbināto vairāk izteikta ir vīriešiem.

Audretsch D.B., Carree M.A., Thurik A.R., Stel A.J. (2005) pētot sakarību starp pašnodarbinātību un bezdarba līmeni 23 OECD valstīs periodā no 1974. līdz 2002. gadam, secinājuši, ka no vienas puses, lielāks bezdarbs stimulē pašnodarbinātības uzsākšanu, bet no otras puses, augstāks pašnodarbinātības līmenis sekmē saimnieciskās darbības aktivitāti, samazinot bezdarbu turpmākajos periodos. Šo divu efektu rezultātā neviennozīmīga ir sakarība starp bezdarba līmeni un saimnieciskās darbības aktivitāti.

Atsevišķās ES dalībvalstīs pašnodarbinātajiem ir ievērojama loma nodarbinātībā, ienākumu gūšanas jomā, kā arī valsts ekonomiskajā un sociālajā attīstībā. Kopumā ES dalībvalstīs 2005. gadā bija 25.5 miljoni pilna laika pašnodarbināto personu, t.i., 12.9% no kopā nodarbinātajiem vai 15.8% no pilna laika nodarbinātajiem (sk. 1.11. tab.).

1.11. tabula / Table 1.11

Pašnodarbināto skaits un īpatsvars nodarbināto skaitā pa dzimuma un vecuma grupām Eiropas Savienībā 2005. gadā

The number and ratio of the self-employed across the gender and age groups in the EU in 2005

Rādītāji/ Indicators	Kopā/ Total	no tiem/ of which, %			
		sievietes/ women	vīrieši/ men	< 25 gadiem/ years	55 – 64 gadi/ years
Nodarbinātie, milj./ Persons in employment, mill.	197.5	44.1	55.9	10.5	11.3
t.sk. pilna laika darbā, milj./ of which full-time employment, mill.	161.0	36.6	63.4	9.6	10.7
t.sk. pilna laika pašnodarbinātie, milj. / of which full-time self-employed, mill.	25.5	24.8	75.2	2.4	16.6
Pašnodarbināti no nodarbinātajiem/ Self-employed from the employed, %	12.9	7.3	17.4	2.9	18.9
Pašnodarbināti no pilna laika nodarbinātajiem / Self-employed from the full-time employed, %	15.8	10.7	18.8	3.9	24.6

Avots: autores aprēķini, izmantojot Eurostat datus

Source: Author's calculations based on Eurostat data

Salīdzinot ar nodarbinātību kopumā, pašnodarbināto vidū augstāks ir vīriešu īpatsvars (75.2%). No visiem nodarbinātajiem vīriešiem 17.4% ir pilna laika pašnodarbinātie, attiecīgi sievietēm 7.3%. Mazāka dzimumu atšķirība ir pašnodarbinātajiem starp pilna laika nodarbinātajiem (attiecīgi 18.8% un 10.7%). To varētu izskaidrot ar sieviešu izvēli - strādājot pilnu laiku labāk izvēlēties pašnodarbinātību, kas dod lielāku brīvību laika grafika ziņā, lai varētu savienot ģimenes un mājas rūpes ar darbu.

1.8. att. **Pašnodarbināto īpatsvars nodarbināto skaitā ES dalībvalstīs 2005. g., %**
 Fig. 1.8. **The ratio of self-employed among the employed in EU Member States in 2005, %**
 Avots: Eurostat dati / Source: Eurostat data

Jauniešu (no 15 līdz 25 gadiem) vidū pašnodarbinātība ir mazāk izplatīta, ja kopumā to īpatsvars nodarbināto vidū ir 10.5%, tad pilna laika pašnodarbināto vidū tikai 2.4%. Daudz lielāks īpatsvars pašnodarbinātībā ir gados vecākiem cilvēkiem (no 55 līdz 64 gadiem), nodarbināto vidū 11.3%, pilna laika pašnodarbināto vidū 16.6%. No pilnā laikā nodarbinātiem gados vecākiem cilvēkiem gandrīz ¼ daļa (24.6%) ir pašnodarbinātie. Tātad kopumā pašnodarbinātība vairāk ir izplatīta vīriešu un gados vecāku cilvēku vidū.

Pašnodarbināto īpatsvars katrā valstī ir atšķirīgs (sk. 1.8. att.), kopumā augstāks tas ir jaunajās ES dalībvalstīs. No tām vislielākais pašnodarbināto īpatsvars ir Polijā (16.7%), lai gan ar katru gadu tas samazinās (vislielākais 2001. g. 19.3%).

No Baltijas valstīm ļoti augsts pašnodarbināto īpatsvars ir Lietuvā (11.9%), tomēr pēdējos gados tas ir samazinājies (vislielākais bija 2003. g. 14.8%). Viens no iemesliem ir lauksaimniecībā nodarbināto skaita samazinājums valstīs, kurās bija liels šajā nozarē strādājošo īpatsvars.

Atbilstoši *Eurostat* datiem, Latvijā un Igaunijā ir viens no zemākajiem pašnodarbinātības rādītājiem (2005. g. beigās 5.2%), kā arī vērojamas lielākas pašnodarbināto skaita svārstības. To varētu izskaidrot ar to, ka iedzīvotāji vēl baidās uzsākt savu uzņēmējdarbību, arī tiem, kas to uzsāk, ne vienmēr tā ir veiksmīga. Pašnodarbināto skaita izmaiņas ļoti ietekmē ārējie faktori, piemēram, bezdarba līmenis valstī, valsts un ES atbalsts mini un mazajiem uzņēmumiem, finanšu pieejamība.

Viszemākais pašnodarbināto īpatsvars ir Dānijā (4.4%), tomēr arī tur tas svārstās ap 4% no nodarbinātajiem, visaugstākais Grieķijā (1999. g. 25.0%, 2005. g. 21.8%). Dažās valstīs pašnodarbināto īpatsvars pēdējos gados ir palielinājies, piemēram, Itālijā (1999. g. 11.7%, 2005. g. 17.6%) un Slovākijā (1999. g. 5.5%, 2005. g. 9.2%).

Augstāks pašnodarbināto īpatsvars ir vīriešu vidū (ES kopā 2005. g. vīrieši 12.5%, sievietes 7.6%), piemēram, Grieķijā, neskatoties uz pašnodarbināto skaita samazinājumu vēl joprojām katrs ceturtais vīrietis ir pašnodarbinātais. Arī Latvijā ir augstāks pašnodarbināto vīriešu īpatsvars (vīrieši 5.8%, sievietes 4.4%), tomēr visizteiktākais tas ir Īrijā (vīrieši 15.2%, sievietes 3.9%), Slovākijā (12.6%, 4.8%) un Itālijā (20.1%, 13.8%).

Secinājumi

Apkopojot Latvijas un ārzemju pieredzi un veiktos pētījumus, ir iespēja izdarīt šādus secinājumus.

1. Šobrīd Latvijā lietotā terminoloģija attiecībā uz fizisko personu saimniecisko darbību nav viennozīmīga. Termina „pašnodarbinātais” izpratne atšķiras likumdošanā, statistikā un sadzīvē. Risinājums paredzēts ieviešot Fizisko personu saimnieciskās darbības likumu kā jumta likumu un atbilstoši tajā lietotajai terminoloģijai veicot grozījumus pārējos normatīvajos aktos.
2. Problēmas uzskaitē rada individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku saimniecībām un zvejnieku saimniecībām normatīvajos aktos noteiktais juridiskas personas statuss, kas pēc būtības neatbilst to īpašniekiem noteiktajai atbildībai. Problēma tiks atrisināta, veicot šo uzņēmumu reģistrāciju komercreģistrā.
3. Līdz ar pozitīviem aspektiem fizisko personu saimnieciskās darbības uzsākšanai, jāatzīst arī negatīvā tendence – pašnodarbinātību veicina darba devēju vēlēšanās pārņemt atbildību par sociālo jautājumu risināšanu un ar to saistītās izmaksas uz pašām fiziskajām personām, tādējādi samazinot nodokļu slogu.
4. Latvijā individuālie uzņēmumi un zemnieku saimniecības visvairāk tika reģistrēti 90-to gadu sākumā, t.i., uzreiz pēc tam, kad tika atjaunotas tiesības nodarboties ar

individuālu uzņēmējdarbību. Turpmākajos gados individuālo uzņēmēju īpatsvars no kopumā reģistrētajiem subjektiem pakāpeniski samazinās.

5. Būtiska reģistrēto individuālo komersantu īpatsvara samazināšanās notikusi pēc 2004. gada, kad atšķirības starp uzņēmumu ienākuma un iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmēm sasniedza 10% punktus. Tas ļauj secināt, ka nepilnības nodokļu sistēmā ir mākslīgi bremzējušas individuālo uzņēmējdarbību.
6. Pēdējos gados Latvijā palielinās tendence fiziskajām personām veikt saimniecisko darbību, reģistrējoties tikai kā nodokļu maksātājam VID teritoriālajā nodaļā.
7. Ekonomiskā un sociālā situācija Latvijā veicina fizisko personu iesaistīšanos saimnieciskajā darbībā: ar katru gadu pieaug VID reģistrēto fizisko personu saimnieciskās darbības veicēju skaits.
8. Pašnodarbināto īpatsvars tirgus sektora ekonomiski aktīvo statistikas vienību struktūrā Latvijā pārsniedz 1/3 daļu, vislielākais tas ir veselības aprūpē, individuālo pakalpojumu nozarēs, lauksaimniecībā un mežizstrādē.
9. Fizisko personu saimnieciskās darbības aktivitātei nav krasas reģionālās atšķirības, izņemot Rīgas reģionu, kurā pašnodarbināto īpatsvars ir ievērojami mazāks nekā vidēji Latvijā. Pārējos reģionos fizisko personu, kuras deklarējušas ienākumu no saimnieciskās darbības, skaits pārsniedz nodokļu maksātāju - juridisko personu skaitu. Vislielākā fizisko personu saimnieciskā aktivitāte ir Vidzemes un Zemgales reģionā, pēdējos gados tā visstraujāk pieaug Latgales reģionā.
10. Pašnodarbināto īpatsvars nodarbināto personu vidū Latvijā ir viens no mazākajiem, apmēram divreiz mazāks nekā ES dalībvalstīs vidēji, kā arī mazāks nekā lielākajā daļā Eiropas attīstīto valstu, izņemot Dāniju.
11. Atbilstoši ārvalstu zinātnieku pētījumiem augsts pašnodarbinātības līmenis labi attīstītā tirgus ekonomikā liecina par augstu uzņēmējdarbības attīstības pakāpi, kas balstās uz inovācijām un izaugsmi, bet vāji attīstītā ekonomikā - par nodarbinātības problēmām. Lielāks bezdarbs stimulē pašnodarbinātības uzsākšanu, savukārt, augstāks pašnodarbinātības līmenis sekmē saimnieciskās darbības aktivitāti, samazinot bezdarbu turpmākajos periodos. Latvijā nepieciešams veicināt pašnodarbinātību, lai sekmētu saimnieciskās darbības aktivitāti kopumā.

Priekšlikumi

1. Turpinot Latvijā iesākto reformu fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskajā regulējumā, atbilstošas izmaiņas jāveic nodokļus un grāmatvedību reglamentējošajos normatīvajos aktos.
2. Likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" veiktie grozījumi, kas ir spēkā ar 2008. gadu, varētu mazināt tendenci uzņēmējiem darba attiecības ar darbiniekiem aizstāt ar uzņēmuma līgumu, kas noslēgts ar pašnodarbinātu personu, tomēr nepieciešams precizēt normas par pašnodarbinātā ekonomisko atkarību, lai neradītu šķēršļus pašnodarbinātajiem, kuri pēc būtības atbilst šim statusam.

2. INDIVIDUĀLO UZŅĒMĒJU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS UZSKAITES PROBLEMĀTIKA

PROBLEMS OF BOOKKEEPING SOLE PROPRIETORS' BUSINESS ACTIVITY

2. tēze. Prasības individuālo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaitē ir sarežģītas un atsevišķos gadījumos neviennozīmīgas.

2.1. Saimnieciskās darbības uzskaites raksturojums

Characteristics of Bookkeeping of Business Activities

Saimnieciskās darbības uzskaitē ir nepieciešama kā pašam uzņēmējam vadības un kontroles funkciju nodrošināšanai, tā valstij kontroles, statistikas un nodokļu iekasēšanas vajadzībām.

Pirmās Latvijas valsts pastāvēšanas gados tautsaimniecības pamatnozare bija lauksaimniecība. Agrārās reformas laikā (1920.-1935. g.) veidojās ļoti daudz jaunu zemnieku saimniecību, kopumā to skaits pārsniedza 270 tūkstošus. Zemniekiem pašiem trūka zināšanu un laika grāmatvedības kārtīšanai, savukārt, grāmatveža algošanai saimniecības bija pārāk mazas. Lauksaimniecībā nodarbinātie no ienākuma nodokļa bija atbrīvoti. Uzskaitē bija nepieciešama galvenokārt tāpēc, lai veiktu zemnieku saimniecību izmaksu analīzi un rentabilitātes aprēķinus. Tāpēc 1927. gadā Valsts statistikas pārvalde noorganizēja lauksaimniecības grāmatvedības biroju, kas veica saimnieku iesūtīto datu apstrādi. Saimniekiem ik dienu bija jāpieraksta ieņēmumi un izdevumi, iegūto un patērēto produkciju, nostrādāto darba laiku un citus saimnieciskos notikumus. Savukārt, birojā darījumus iegrāmatoja, izmantojot divkārtšā ieraksta sistēmu, gada beigās reģistrus noslēdza, sagatavoja bilanci un peļņas vai zaudējumu aprēķinu (Krastiņš, 2001). Palīgs lauksaimniekiem grāmatvedības kārtīšanā bija 1929. gadā izdotā P. Bērziņa grāmata „Lauksaimnieka vienkāršā un dubultā grāmatvedība”.

Savukārt, amatniekiem, kuru gada apgrozījums pārsniedza Ls 4800 vai bruto peļņa pārsniedza Ls 1600 gadā, bija jāmaksā tirdzniecības – rūpniecības nodoklis (Nodokļu likumi, 1938., 194. p. 23. p.). Arī amatniekiem trūka zināšanu uzskaites sakārtošanai, tāpēc Latvijas Amatniecības kamera 1938. gadā izdeva LU docenta K. Bērziņa grāmatu „Amatnieku grāmatvedība”. 1942. gadā tika izdota arī P. Lapiņa grāmata „Amatnieku vienkāršā grāmatvedība”.

Brīvo profesiju pārstāvji bija praktizējoši ārsti un pārējais medicīniskais personāls, advokāti, mācītāji, skolotāji, arhitekti, inženieri, mērnieki, zinātnieki, rakstnieki, žurnālisti, gleznotāji, komponisti, aktieri, mākslinieki, dažādi lietpratēji, vecmātes, masieri, māklēji un citas personas, kas guva ienākumu no tamlīdzīgiem darbības veidiem. Viņu honorārus aplika ar ienākuma nodokli, pirms tam samazinot apliekamo ienākumu par 40% no honorāru summas. Tāpat kā pārējiem nodokļu maksātājiem, arī brīvo profesiju pārstāvjiem nebija jāmaksā nodoklis, ja apliekamie ienākumi nepārsniedza Ls 2000 gadā. (Nodokļu likumi, 1938., 16. p. 4. p., 17. p. 8. p., 26. p.) Brīvo profesiju pārstāvjiem uzskaitē nebija jākārt. 1934./35. gadā Latvijā no visiem ienākuma nodokļu maksātājiem 9.2% bija brīvo profesiju pārstāvji (Krastiņš, 2001).

Šobrīd Latvijā visām juridiskajām un fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību, ir jākārt grāmatvedība atbilstoši likumam „Par grāmatvedību”. Likuma 9. pants nosaka, ka grāmatvedības reģistri kārtājami divkārtšā ieraksta sistēmā. Savukārt, individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, kuru ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā pārskata gadā nepārsniedz 200 000 latus (sākot ar 2007. gadu, līdz tam 45 000 latu) un citas fiziskās personas, kas

veic saimniecisko darbību, var kārtot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā MK noteiktajā kārtībā. Individuālie uzņēmēji, kuri nav pārsnieguši likumā noteikto kritēriju, drīkst izvēlēties, vai kārtot grāmatvedību divkāršā vai vienkāršā ieraksta sistēmā.

Likuma „Par grāmatvedību” 9. pants nosaka, ka fiziskas personas var kārtot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā MK noteiktajā kārtībā. Vārda „var” lietošana liecina, ka normai ir rekomendējošs, nevis imperatīvs raksturs, tātad arī fiziska persona pati var izvēlēties sistēmu, pēc kuras kārtot grāmatvedību. Divkāršā ieraksta grāmatvedība ir piemērotāka PVN maksātājam un gadījumos, ja fiziska persona pati nekārto savas saimnieciskās darbības grāmatvedību, bet grāmatvedības kārtošanai nolīgst profesionālu grāmatvedi. Vienkāršā ieraksta grāmatvedība ir piemērotāka tad, ja grāmatvedību kārto pats īpašnieks, kas nav profesionāls grāmatvedis, kā arī tad, ja saimnieciskās darbības rezultātā neveidojas lieli debitoru un kreditoru parādi. Personai, kura ir PVN maksātājs, un, ja ir nepieciešama debitoru un kreditoru parādu uzskaitē, piemērotāks ir divkāršais ieraksts, kas nodrošina informāciju par norēķiniem.

Likuma „Par grāmatvedību” 13. pants nosaka pārskatu nepieciešamību. Būtiskas izmaiņas pantā ir sākot ar 2007. pārskata gadu. Laika posmā no 2004. līdz 2006. gadam (ieskaitot), tātad trīs pārskata gadus, individuālajiem komersantiem, individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām, kuru ieņēmumi pārsniedza likumā noteikto robežsummu, bija jāgatavo gada pārskats atbilstoši likumam "Par uzņēmumu gada pārskatiem". Individuālajiem komersantiem, individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām, kuras atbilstoši likumam varētu kārtot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, bet bija izvēlējušās grāmatvedības kārtošanai divkāršā ieraksta sistēmu, bija jāgatavo saīsināts gada pārskats (sk. 5. pielikumu).

Likums „Par grāmatvedību” reglamentēja gada pārskata sastāvu. Gada pārskatā bija jāietver daļa no finanšu pārskata, t.i., balance, peļņas vai zaudējumu aprēķins un pielikums, kā arī vadības ziņojums par uzņēmuma attīstību pārskata gadā. Tomēr šie uzņēmumi nebija likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" subjekti. Tātad to gada pārskata saturu nereglamentēja neviens likums vai cits normatīvais akts. Līdz ar to praksē bija ļoti liela daudzveidība grāmatvedības kārtošanā, izmantojot divkāršā ieraksta sistēmu, jo ne likums „Par grāmatvedību”, ne arī likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nenoteica, pēc kura principa (uzkrāšanas vai kases) divkāršā ieraksta grāmatvedība ir jākārto. Uzkrāšanas princips ir noteikts vienīgi likumā "Par uzņēmumu gada pārskatiem” (šobrīd „Gada pārskatu likums”), savukārt lielākā daļa individuālo uzņēmēju šim likumam netika pakļauti. Tāpēc gada pārskati norādītajā laika posmā tika sagatavoti gan pēc uzkrāšanas, gan kases principa.

Sākot ar 2007. gada pārskatu situācija ir reglamentēta precīzāk (sk. 6. pielikumu), jo izstrādāti jauni MK Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem, kas reglamentē ne tikai finanšu pārskata sastāvu, bet arī tā saturu un to, ka finanšu pārskats sagatavojams atbilstoši uzkrāšanas principam. Tātad sākot ar 2007. gadu un turpmāk nevienai personai Latvijā vairs nav iespējama divkāršā ieraksta grāmatvedība, izmantojot kases principu. Savukārt, vienkāršā ieraksta grāmatvedībā kases principa pielietošanu nosaka MK noteikumi "Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā".

Līdz 2007. gadam nebija precīza normatīvo aktu regulējuma par individuālo uzņēmēju gada pārskatiem. Sākot ar 2007. taksācijas gadu ir skaidri reglamentētas prasības individuālo uzņēmēju finanšu pārskatiem. Gada pārskatu atbilstoši Gada pārskatu likumam gatavo visi UIN maksātāji. IIN maksātāji, kas kārto vienkāršā ieraksta grāmatvedību, negatavo finanšu pārskatus, bet tikai nodokļu pārskatus. IIN

maksātāji, kas kārtā divkārtā ieraksta grāmatvedību, gatavo finanšu pārskatu, kas sastāv no bilances un ieņēmumu un izdevumu pārskata.

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību” 14. pantam pārskata gads aptver 12 mēnešus, jaunizveidotiem uzņēmumiem līdz 18 mēnešiem. Ņemot vērā to, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem pārskata periods ir vienāds ar ienākuma nodokļa taksācijas periodu, viņu pārskata periods nevar pārsniegt kalendāro gadu. Tātad gados, kad tiek uzsākta vai pārtraukta saimnieciskā darbība, fiziskās personas pārskata gads ir īsāks par 12 mēnešiem.

2.2. Saimnieciskās darbības uzskaites tiesiskā bāze un tās vērtējums

Legal Basis for Accounting Business Activities and Its Evaluation

Fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites tiesisko pamatu Latvijā veido kā grāmatvedību, tā arī nodokļu un nodevu sistēmu reglamentējošie likumi un citi normatīvie akti (sk. 7. pielikumu). Šajā nodaļā apskatīti grāmatvedību reglamentējošie likumi un citi normatīvie akti, savukārt nodokļus un nodevas reglamentējošie akti – 3. nodaļā.

Latvijā uzskaites tiesiskā reglamentējuma pamatā ir likums „Par grāmatvedību” (1992). Likums nosaka pamatprasības grāmatvedībai. Turpmāk norādīti problemātiski aspekti un jautājumi, kuriem jāpievērš uzmanība individuālajiem uzņēmējiem, piemērojot likumu „Par grāmatvedību”.

Likuma „Par grāmatvedību” 1. pants nosaka grāmatvedības kārtošā nepieciešamību visām juridiskajām un fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību. Prasība kārtot grāmatvedību atbilstoši šim likumam un ar tā piemērošanu saistītajiem normatīvajiem dokumentiem attiecas arī uz visām fiziskajām personām, kas veic saimniecisko darbību. Faktiski lielākajai daļai fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaitē nepieciešama tikai nodokļu aprēķināšanas nolūkā, tāpēc uzskaiti nepieciešams pakārtot nodokļu likumu normām. Pašreiz likuma „Par grāmatvedību” normas nav saskaņotas ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 12. un 13. daļas prasībām, kas nosaka, ka no 2007. gada atsevišķos gadījumos drīkst veikt saimniecisko darbību bez reģistrēšanās par nodokļu maksātāju, t.i., gūstot ienākumu no:

- 1) īpašuma izīrēšanas vai iznomāšanas, dabas resursu izmantošanas (12. daļa);
- 2) piemājas saimniecības vai personīgās palīgsaimniecības, ja ienākums no lauksaimnieciskās ražošanas un lauku tūrisma pakalpojumiem nepārsniedz 3000 latus gadā (13. daļa);
- 3) sēņošanas, ogošanas vai savvaļas ārstniecības augu un ziedu vākšanas (13. daļa).

Tāpēc nepieciešams saskaņot likumu „Par grāmatvedību” ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 12. un 13. daļas prasībām, nosakot, ka obligāti grāmatvedība jākārt tikai tām personām, kurām ir jāreģistrē saimnieciskā darbība atbilstoši nodokļu likumu normām.

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību” 10. pantam visi attaisnojuma dokumenti, grāmatvedības reģistri, inventarizācijas saraksti, grāmatvedības organizācijas dokumenti sistemātiski jāsakārto un jāuzglabā arhīvā likumā noteiktajā periodā, t.i., atkarībā no dokumentu un reģistru veida 5 līdz 75 gadus. Ja saimnieciskā darbība tiek izbeigta, turpmāko arhīva uzglabāšanas kārtību nosaka likvidācijas komisija, saskaņojot to ar Valsts arhīvu ģenerāldirekciju. Fiziskas personas saimnieciskās darbības pārtraukšanai nav nepieciešama likvidācijas komisija un saskaņojums, lēmumu pieņem pati fiziskā persona. Šobrīd fiziskas personas dokumentu uzglabāšana pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas nav atbilstoši reglamentēta. Nepieciešams papildināt likuma „Par

grāmatvedību” 10. panta 4. daļu un noteikt, ka fiziskajai personai pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas pašai jāuzglabā dokumenti, reģistri un pārskati likumā noteiktajā periodā.

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību” 11. pantam, uzsākot saimniecisko darbību, katra pārskata gada beigās, kā arī izbeidzot darbību vai reorganizējot to, vai, ja ir ierosināta lieta par uzņēmuma pasludināšanu par maksātnespējīgu, veic inventarizāciju, kurā nosaka visas mantas, kas paredzēta vai ko izmanto saimnieciskās darbības veikšanai, apjomu dabā, kā arī salīdzina debitoru un kreditoru parādu summas. Inventarizācijas rezultātus atspoguļo inventarizācijas sarakstos. Atbilstoši likumam fiziskajām personām inventarizācijas sarakstā jāuzrāda visas mantas, kas paredzētas vai ko izmanto saimnieciskās darbības veikšanai, t.sk., mantas, kas iegādātas pirms saimnieciskās darbības uzsākšanas.

Neskatoties uz to, ka nevienā normatīvajā aktā nav prasība fiziskajām personām noformēt aktus vai līgumus par personīgā īpašuma izmantošanu saimnieciskajā darbībā, VID iestādes tos pieprasa. Faktiski normatīvie dokumenti nosaka inventarizācijas akta nepieciešamību. Savukārt individuālie uzņēmēji, kā autore pārliecinājusies, veicot mutisku aptauju semināros, neveic inventarizācijas, bet raksta neskaitāmus aktus vai slēdz līgumus paši ar sevi.

Fiziskās personas personīgā īpašuma izmantošanu saimnieciskajā darbībā neierobežo neviens normatīvais akts. Likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību” 1. pants nosaka, ka individuālais uzņēmums, t.sk. zemnieka saimniecība un zvejnieka saimniecība ir tiesību subjekts, kas izveidots vienas fiziskas personas īpašuma organizēšanai, lai veiktu uzņēmējdarbību. Savukārt, 10. pants nosaka, ka individuālā uzņēmuma mantu veido individuālā uzņēmēja manta. Arī individuālā komersanta personīgās mantas lietošanai saimnieciskajā darbībā nav nekādi ierobežojumi. Ņemot vērā to, ka atbilstoši Komerclikuma 75. pantam individuālais komersants ir fiziska persona, nav pamata un nepieciešamības slēgt līgumu, lai tiesiski noformētu attiecības fiziskajai personai pašai ar sevi. Atsevišķām VID nodaļām nepieciešams saskaņot prasības ar likuma normām un nepieprasīt no nodokļu maksātājiem aktus par katru saimnieciskajā darbībā izmantoto personīgo mantu. Individuālajiem uzņēmējiem, uzsākot saimniecisko darbību, kā arī katra taksācijas gada beigās, nepieciešams sagatavot inventarizācijas aktus saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” normām.

Gada pārskatu likums (1992, pēdējie grozījumi 19.10.2006., līdz tam likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem") reglamentē gada pārskatu sagatavošanas, noformēšanas, apstiprināšanas, pārbaudīšanas un iesniegšanas kārtību. Līdz 2007. gadam likums attiecās arī uz individuālajiem komersantiem, individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku vai zvejnieku saimniecībām, kuru ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā gadā pārsniedza Ls 45000. Sākot ar 2007. gadu „Gada pārskatu likums” vairs neattiecas uz individuālajiem komersantiem. Vēl joprojām tas attiecas uz individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku vai zvejnieku saimniecībām, kuru ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā gadā pārsnieguši Ls 200000. Gada pārskatu likuma pārejas noteikumu 7. punkts nosaka, ka individuālie uzņēmumi, zemnieku vai zvejnieku saimniecības, kuru ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem 2005. un 2006. gadā ir robežās no Ls 45000 līdz Ls 200000 vai tie ir reģistrēti kā UIN maksātāji, var turpināt piemērot šī likuma normas līdz uzņēmuma reorganizācijai, bet ne ilgāk kā līdz 2013. gadam. Ņemot vērā, ka Zemnieku un zvejnieku saimniecību likuma pārejas noteikumu 8. punktā noteikts termiņš individuālo uzņēmumu, zemnieku un zvejnieku saimniecību reģistrācijai par SIA vai IK līdz 2010. gada 30. jūnijam, tad ar 2010. gada vidu neviens individuālais uzņēmējs vairs nebūs pakļauts šim likumam. Gada pārskatu

likums turpmāk attieksies tikai uz tām zemnieku vai zvejnieku saimniecībām, kuras būs ierakstītas komercreģistrā kā SIA.

Grāmatvedības kārtošanas un organizācijas pamatprasības nosaka MK 21.10.2003. noteikumi nr. 585 „**Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju**”. Tāpat kā likums „Par grāmatvedību” noteikumi attiecas uz visiem uzņēmumiem, individuālajiem komersantiem un fiziskajām personām, kas veic saimniecisko darbību.

Noteikumu 3. nodaļā noteikta prasība izstrādāt grāmatvedības organizācijas dokumentus. Līdz 08.12.2006. minētā norma attiecās arī uz visām fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību. Praktiski šādi grāmatvedības organizācijas dokumenti bija izstrādāti tikai nelielai daļai zemnieku saimniecību un individuālo uzņēmumu, bet nebija izstrādāti gandrīz nevienai fiziskajai personai, kura veic saimniecisko darbību. Ņemot vērā to, ka lielākā daļa saimnieciskās darbības veicēju nav profesionāli grāmatveži, prasības izpilde sagādāja viņiem grūtības. 2006. gada decembrī MK noteikumi Nr. 585 papildināti ar 42.2. punktu, kas atbrīvo visus individuālos uzņēmējus, kas kārto vienkāršā ieraksta grāmatvedību, no grāmatvedības organizācijas dokumentu izstrādāšanas un apstiprināšanas.

Par vienkāršā ieraksta grāmatvedības pielietojumu līdz 20.03.2007. spēkā bija MK 31.07.2001. noteikumi Nr. 338 „**Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaitē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām**”. Šobrīd tos aizstāj MK 20.03.2007. noteikumi Nr. 188 „**Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā**”. Noteikumi reglamentē grāmatvedības uzskaiti vienkāršā ieraksta sistēmā personām, kuras veic saimniecisko darbību. Darba autore piedalījās Finanšu ministrijas izveidotajā noteikumu izstrādes darba grupā un ierosināja vairākus priekšlikumus vienkāršā ieraksta grāmatvedības vienkāršošanai. Kopumā MK noteikumi Nr. 188 atrisina vairākas problēmas:

1. apkopo visas galvenās normas, kas attiecas uz vienkāršā ieraksta grāmatvedību vienā normatīvajā dokumentā;
2. precizē vairākas normas saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites kārtībā;
3. samazina vienkāršā ieraksta grāmatvedībā nepieciešamo reģistru skaitu, turpmāk vienkāršā ieraksta grāmatvedībā nav nepieciešams kases orderu reģistrācijas žurnāls, kā arī krājumu, ilgtermiņa ieguldījumu, debitoru un kreditoru uzskaites reģistru kārtošana vairs nav obligāta;
4. precizē pamatlīdzekļu un krājumu uzskaites kārtību.

Negatīvi jāvērtē tas, ka noteikumos ir vairākas atsauces uz citiem normatīvajiem aktiem, t.sk. uz MK 04.07.2006. noteikumiem Nr. 556 „Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi”, kas faktiski neattiecas uz vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem. Tas rada problēmas noteikumu piemērošanā, it sevišķi, jautājumā par amortizēto aizstāšanas izmaksu aprēķināšanu pamatlīdzekļiem. Amortizētās aizstāšanas izmaksas aprēķina tie uzņēmumi, kuriem ir jāpiemēro Latvijas grāmatvedības standarts Nr. 7 „Pamatlīdzekļi”, tie ir uzņēmumi, kas ir pakļauti Gada pārskatu likumam. IIN maksātājiem nav jāievēro standarti, jo viņiem nav jāgatavo gada pārskats saskaņā ar Gada pārskatu likumu, līdz ar to tiem nav jāaprēķina amortizētās aizstāšanas izmaksas pamatlīdzekļiem. Tomēr noteikumos Nr. 188 ir atsauce (21. punktā) uz MK 04.07.2006. noteikumiem Nr. 556 „Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi”, kuros ir skaidrota pamatlīdzekļu uzskaites veidlapu aizpildīšanas kārtība, t.sk., norādīts, ka veidlapā jānorāda amortizētās aizstāšanas izmaksas. Pēc būtības šāds aprēķins vienkāršā ieraksta

grāmatvedības kārtotājiem nav nepieciešams. Tāpēc, lai vienkāršotu pamatlīdzekļu uzskaiti vienkāršā ieraksta grāmatvedībā un izvairītos no normatīvo aktu dažādas interpretācijas, nepieciešams izstrādāt pamatlīdzekļu un citu ilgtermiņa ieguldījumu nolietojuma aprēķināšanas normas tieši vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem vai IIN maksātājiem kopumā un iekļaut tās likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli".

Lai samazinātu reģistru skaitu, ieteicams vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājus, kas nenodarbojas ar iepirktu preču tirdzniecību, atbrīvot no saņemto pavadzīmju reģistra. Prasība šobrīd ir formāla, jo pavadzīmju reģistrācija galvenokārt nepieciešama pilnīgai preču uzskaiti tirdzniecībā.

2006. gada beigās Finanšu ministrijas izveidota darba grupa izstrādāja un MK 8.05.2007. pieņēma noteikumus Nr. 301 „**Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem**”. Noteikumi reglamentē individuālā komersanta, kura ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā pārskata gadā pārsniedz 200 tūkstošus latu, finanšu pārskatu. Noteikumi attiecināmi arī uz visiem pārējiem individuālajiem uzņēmējiem, kuri ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji un grāmatvedību kāro divkāršā ieraksta sistēmā. Darba autore piedalījās darba grupā un ierosināja vairākus priekšlikumus individuālo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaites pilnveidošanai. Jaunie MK noteikumi atrisina vairākas problēmas individuālo uzņēmēju grāmatvedībā, nosakot:

1. individuālo uzņēmēju pašu kapitāla uzskaites kārtību;
2. īpašnieka saimnieciskās darbības veikšanai nepieciešamā īpašuma atspoguļošanu bilancē;
3. aktīvu vērtības atspoguļošanu bilancē;
4. ieņēmumu un izdevumu atspoguļošanu finanšu pārskatā;
5. finanšu pārskata sagatavošanas pamatprincipus.

Noteikumi atrisina būtiskus līdz šim normatīvajos aktos nereglamentētus jautājumus saimnieciskās darbības uzskaitē, bet neatrisina joprojām pastāvošās problēmas individuālo uzņēmēju ienākumu nodokļos. Tāpēc nepieciešams turpināt darbu nodokļu normatīvās bāzes pilnveidošanai.

MK 21.10.2003. noteikumi Nr. 584 „**Kases operāciju uzskaites noteikumi**” reglamentē saņemto un izdarīto skaidras naudas maksājumu uzskaites kārtību. Noteikumi atbrīvo personas, kuras kāro vienkāršā ieraksta grāmatvedību, no skaidras naudas darījumu reģistrācijas kases grāmatā, jo identiska informācija tiek apkopota Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā. Kases grāmatas jākāro tādos gadījumos, ja saimnieciskās darbības kases operācijas tiek veiktas, izmantojot vairākas valūtas. Tad katra valūtas veida uzskaitē iekārto atsevišķu kases grāmatu. Jau 25.03.2004. pieņemtie grozījumi „Kases operāciju uzskaites noteikumos” atrisināja jautājumu par darījumu attaisnojuma dokumentu sagatavošanu. Šobrīd noteikumu 2. punktā noteikts, ka vienkāršā ieraksta grāmatvedībā darījumu var reģistrēt atbilstoši ārējiem attaisnojuma dokumentiem, tātad nav nepieciešams papildus iekšējais attaisnojuma dokuments - kases ieņēmumu vai izdevumu orderis. Tas ievērojami samazina uzskaitē nepieciešamo dokumentu skaitu un līdz ar to uzskaites darbietilpību.

Fiziskā persona (īpašnieks) personiski atbild par skaidras naudas uzskaiti, kā arī parasti pati veic šos darījumus. Šajā gadījumā nav nepieciešams šķirt uzņēmuma vadītāja, grāmatveža un kasiera atbildību, kas ir kases orderu lietošanas uzdevums. Šis aspekts ņemts vērā arī noteikumu 30. punktā, jo individuālais komersants, cita fiziskā persona, kura veic saimniecisko darbību, kā arī individuālā uzņēmuma īpašnieks, zemnieku vai zvejnieku saimniecības īpašnieks kasiera un atbildīgā grāmatveža pienākumus drīkst veikt pats.

Vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotāji tiek atbrīvoti no kases grāmatu kārtošanas, tomēr pārējās noteikumu prasības paliek spēkā. Ja uzskaitē kā attaisnojuma dokumenti tiek sagatavoti kases orderi, tad tiem jāsaturs visi obligātie dokumentu rekvizīti, tie jāsaturo atbilstoši noteikumiem. Izrakstītie kases orderi bija jāreģistrē Kases ieņēmumu un izdevumu orderu uzskaites žurnālā. Lai samazinātu vienkāršā ieraksta grāmatvedības darbietilpību, MK noteikumos Nr. 188 tika iekļauta norma par to, ka vienkāršā ieraksta grāmatvedībā Kases ieņēmumu un izdevumu orderu uzskaites žurnāls papildus nav jākārt. Šim nolūkam tiek izmantots Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāls.

Saskaņā ar Kases operāciju uzskaites noteikumiem šobrīd saimnieciskos darījumus drīkst reģistrēt izmantojot tikai ārējos, bet ne iekšējos attaisnojuma dokumentus. Faktiski nav svarīgi, kāda veida attaisnojuma dokuments apliecina darījumu, būtiska ir tā atbilstība likumu un citu normatīvo aktu prasībām, piemēram, ieņēmumus var reģistrēt atbilstoši pašu izrakstītajām darījumu kvītīm, izdevumus - atbilstoši iepirkšanas aktam vai algu maksājumu sarakstam u.tml. Tāpēc nepieciešams precizēt Kases operāciju uzskaites noteikumu 2. punktu nosakot, ka vienkāršā ieraksta grāmatvedībā darījumu drīkst reģistrēt ne tikai izmantojot ārējo, bet arī iekšējo attaisnojuma dokumentu.

MK 2.05.2007. noteikumi nr. 282 „**Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība**” nosaka dokumentu veidus, kuri pamato saņemto samaksu skaidrā naudā, ar norēķinu kartēm vai citiem norēķinu apliecinājumiem (dāvanu kartes, čeki, taloni u.tml.), un šo dokumentu lietošanas un uzskaites kārtību. Atbilstoši noteikumiem, saņemtās samaksas uzskaitē, drīkst lietot EKA čekus, VID teritoriālajā iestādē reģistrētas kvītis un biļetes vai to numurus.

MK 27.12.2005. noteikumi nr. 1038 „**Noteikumi par pavadzīmēm ar Valsts ieņēmumu dienesta piešķirtiem numuriem**” nosaka šo dokumentu lietošanas, noformēšanas un uzskaites kārtību.

2.3. Saimnieciskās darbības uzskaites principu un metožu vērtējums

Analysis of Business Activity Bookkeeping Principles and Methods

2.3.1. Kases principa pielietojuma problēmas

Problems of Applying the Till Cash Principle

Uzskaitē ir veikusi gadsimtiem ilgu vēsturisku attīstības ceļu. Tā radās, mainoties sabiedrības formācijām, pārejot no naturālās saimniecības uz tirgus attiecībām un darba dalīšanu. Pašreiz zināmie senākie grāmatvedības likumi ir tapuši 2. g.t.p.m.ē. Sākotnēji uzskaitē bija galvenokārt kontroles loma. Saimnieciskie procesi tika dokumentēti un reģistrēti hronoloģiskā secībā, izmantojot vienkāršā ieraksta sistēmu. Divkāršā ieraksta sistēma uzskaitē radās tikai XIII gs., kam priekšnoteikums bija ekonomikas izaugsme Eiropā un kapitālistisko attiecību attīstība. (Zariņa, 2004.)

Mūsdienās grāmatvedības zinātne turpina attīstīties. Galvenokārt uzmanība tiek pievērsta divkāršā ieraksta grāmatvedībai. Tomēr līdzās tai visos gadsimtos ir pastāvējusi arī grāmatvedība vienkāršā ieraksta sistēmā. To kārtā mazie uzņēmēji, kuriem nav nepieciešama komplicēta grāmatvedības informācija, jo tie galvenokārt uzskaita ieņēmumus un izdevumus, kā arī saimnieciskajā darbībā ieguldīto mantu, debitoru un kreditoru parākus, bet neveic pašu kapitāla un to izmaiņu uzskaiti. Sākotnēji vienkāršajā grāmatvedībā tika atspoguļotas tikai attiecības ar konkrētām personām. Šobrīd fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites mērķis galvenokārt ir nodrošināt nodokļu aprēķināšanu. Uzņēmēja finanšu stāvokļa atspoguļošanai, aktīvu un

pasīvu izmantošanas efektivitātes analīzei ir pakārtota loma, tāpēc tiek izmantota vienkāršā ieraksta grāmatvedība.

Vienkāršā ieraksta grāmatvedība vai **vienkāršā grāmatvedība** (*single-entry bookkeeping*) – grāmatvedība, kurā katru saimniecisko darbību ieraksta tikai vienu reizi (Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā, 2005). Vienkāršā ieraksta grāmatvedības pamatā nav debeta un kredīta vienādība, ar tās palīdzību grūti sagatavot finanšu pārskatus. Tāpēc datus finanšu pārskatam, kā arī pašu kapitālu aprēķina salīdzinot summas gada sākumā un gada beigās. (Сигел, ШИМ, 2001)

Pirmais Latvijas brīvvalsts grāmatvedības likums „Par tirdzniecības grāmatvedību” (1939) noteica, ka tirgotājiem jākārt grāmatvedība pēc divkāršā ieraksta sistēmas. Likums noteica arī tās uzņēmumu grupas, kuras līdz noteikta apgrozījuma sasniegšanai, varēja kārtot vienkāršā ieraksta grāmatvedību. Atkarībā no darbības veida, šo uzņēmumu apgrozījums varēja sasniegt pat līdz Ls 500 tūkstošiem latu gadā. Šie uzņēmumi maksāja fiksētu nodokli, izpērkot tirdzniecības - rūpniecības zīmi (Millere, 2006). Tāpēc var secināt, ka uzskaitē tajā laikā nebija pakārtota nodokļu vajadzībām.

Pašlaik vienkāršā ieraksta grāmatvedības uzdevums Latvijā ir dokumentēt un reģistrēt personas saimniecisko darbību, lai sagatavotu nepieciešamos nodokļu pārskatus. Vienkāršā ieraksta grāmatvedības objekts ir personas saimnieciskā darbība un tās rezultāti. Savukārt saimnieciskajā darbībā iesaistīto aktīvu un pasīvu apjomu nosaka ikgadējā inventarizācijā, kuras nepieciešamību nosaka likuma „Par grāmatvedību” 11. pants.

Atkarībā no pielietotās grāmatvedības sistēmas informācija par saimnieciskās darbības ieņēmumiem un izdevumiem var būt sagatavota divos veidos (Zariņa, 2004):

1. vienpakāpju (*Single-step*) - atsevišķi tiek grupēti visi ieņēmumi un izdevumi, kas veido peļņu vai zaudējums;
2. daudzpakāpju (*Multi-step*) - rezultāts tiek iegūts aprēķinu veidā, ieņēmumi ir saskaņoti ar attiecīgajiem izdevumiem. Šis aprēķins sniedz vairāk informācijas, sevišķi analīzei.

Fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaitē pārsvarā izmanto vienpakāpju informācijas sagatavošanas veidu. Tās pamatā ir kases princips. Tomēr atsevišķos gadījumos vienkārša ieņēmumu un izdevumu grupēšana nenodrošina pietiekoši kvalitatīvu grāmatvedības informāciju pareizai lēmumu pieņemšanai, piemēram, projekta izpildes gaitā saņemot ārējo finansējumu. Sevišķi tas izpaužas gados, kad saņemts ārējais finansējums tehnikas vai krājumu iegādei, vai saimnieciskās darbības paplašināšanai.

Vienkāršā ieraksta grāmatvedību kārt, izmantojot kases principu, t.i., darījumus atzīst un uzrāda tad, kad tiek saņemta vai maksāta nauda, vai tās ekvivalenti par šo darījumu. Latvijā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem arī vienkāršā ieraksta grāmatvedība ir balstīta uz saskaņošanas koncepciju, jo saimnieciskās darbības izdevumi tiek iekļauti izmaksās atbilstoši ar izdevumiem saistītā ienākuma gūšanai. Tas ievērojami sarežģī vienkāršā ieraksta grāmatvedību, jo gada laikā uzskaitē tiek kārtota atbilstoši kases principam Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā, bet gada beigās jāveic pārrēķins, lai saskaņotu ieņēmumus un ar to gūšanu saistītos izdevumus atbilstoši likuma ”Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta prasībām. IIN maksātāji gada beigās pārrēķina pēc kases principa uzkrātos izdevumus, aizpildot Izdevumu precizēšanas tabulu (sk. 2.1. att.).

2.1. att. Ieņēmumu un izdevumu uzskaitē vienkāršā ieraksta grāmatvedībā Latvijā

Fig. 2.1. Recording of revenues and expenses in single-entry bookkeeping in Latvia

Avots: LR normatīvie akti / Source: Laws and regulations of the Republic of Latvia

1. - kases princips/ cash principle; 2. - saskaņošanas koncepcija/ accrual principle

Zemniekiem pārrēķinu sarežģī tas, ka to veic atsevišķi izdevumiem, kuri saistīti ar lauksaimniecisko darbību, un tiem izdevumiem, kuri nav saistīti ar lauksaimniecisko darbību. Turklāt pārrēķins nenodrošina pilnīgu visu izdevumu saskaņošanu ar pārskata periodā saņemtajiem ieņēmumiem. Tas attiecas uz pārskata periodā saņemtiem iepriekšējā perioda debitora parādiem, kas tiek uzrādīti kā ieņēmumi pārskata periodā, savukārt izdevumi šo ieņēmumu gūšanai jau tika uzrādīti iepriekšējā pārskata periodā. Līdzīga situācija ir ar gada beigās atlikušajiem debitoru parādiem. Tātad normatīvajos aktos noteiktais pārrēķins pilnībā nenodrošina likuma prasību izpildi.

Saskaņā ar normatīvajiem aktiem, saimnieciskās darbības izdevumus pārrēķina par:

1. nākamo periodu izmaksām;
2. apmaksāto, bet neizlietoto krājumu iegādi;
3. pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, kuras neattiecas uz pārskata periodu;
4. ilgtermiņa ieguldījumu iegādi.

Salīdzinot, kādas izmaiņas izraisītu izdevumu uzskaitē pēc kases principa, neveicot ieņēmumu un izdevumu saskaņošanu gada beigās, var izdarīt vairākus secinājumus.

Pirmkārt, nākamo periodu izmaksas parasti ir salīdzinoši nelielas, pie tam, šie izdevumi periodiski katru gadu atkārtojas, piemēram, tehnikas apdrošināšana, zemes uzlabošana, preses abonēšana u.tml. Tāpēc vairāku gadu periodā šīs izmaksas izlīdzinās un būtiski neietekmē iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru.

Otrkārt, tas pats attiecināms arī uz izdevumu precizēšanu krājumu iepirkšanai. Tirgus apstākļos krājumi tiek iepirkti tikai nepārtrauktas saimnieciskās darbības nodrošināšanai un praktiski to uzkrājumi netiek veidoti. Izņēmums ir atsevišķās darbības jomās, piemēram, lopkopībā. Izdevumu precizēšana par krājumu atlikumiem būtiski ietekmē apliekamo ienākumu tikai tajos gados, kad krājumu atlikumi gada beigās ir būtiski palielinājušies, salīdzinot ar gada sākumu. Tas varētu būt divos gadījumos: uzsākot saimniecisko darbību, kad tiek uzkrāta zināma krājumu rezerve darbības nodrošināšanai, kā arī būtiski paplašinot saimniecisko darbību, ja tam nepieciešami lielāki krājumu daudzumi.

Treškārt, VSAOI precizēšanu veic tāpēc, lai atbilstoši likumam „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” gada ienākuma deklarācijā uzrādītu attaisnotos izdevumus, bet iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru tas būtiski neietekmē, jo summas katru gadu ir aptuveni vienādas.

Ceturtkārt, vienīgi izdevumu ilgtermiņa ieguldījumu iegādei norakstīšanas kārtība būtiski ietekmē iedzīvotāju ienākuma nodokļa apjomu ilgtermiņa ieguldījumu iegādes gadā. Turpretim vairāku gadu garumā arī šīs korekcijas iedzīvotāju ienākuma nodokļa apjomu neietekmē.

Izdevumi ilgtermiņa objektu iegādei izmaksās tiek iekļauti pakāpeniski visā objekta lietošanas laikā, rēķinot objektu nolietojumu atbilstoši likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” 13. pantam. Izdevumus nemateriālajiem ieguldījumiem iekļauj izmaksās 5 gadu laikā, ja to lietošana nav ierobežota ar ilgāku vai īsāku periodu. Pamatlīdzekļu un datorprogrammu iegādes izdevumu iekļaušanai izmaksās piemēro ģeometriski degresīvo metodi, kas faktiski ir nodokļu kredīts saimnieciskās darbības veicējam tajā gadā, kad ilgtermiņa objekti tiek iegādāti. Tas izpaužas kā paātrināta šo objektu vērtības iekļaušana izmaksās. Tā kā IIN maksātāji galvenokārt iegādājas 1., 3., un 4. kategorijas pamatlīdzekļus (kategoriju sastāvu sk. 2.1. tab.), tad turpmāk atspoguļota tieši šo kategoriju pamatlīdzekļu sākotnējās vērtības iekļaušana izmaksās. Aprēķini rāda, ka piecu gadu laikā 3. un 4. kategorijas pamatlīdzekļiem izmaksās tiek iekļauti vairāk kā 90% no izdevumiem, kas saistīti ar to iegādi, vienīgi ēkām, būvēm un ilggadīgo stādījumu ierīkošanai tas notiek 41% apjomā.

2.1. tabula / Table 2.1

Ilgtermiņa ieguldījumu nolietojums, rēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu
Depreciation of long-term investment, calculating income imposed by tax

Kategorija/ Category	Nolietojuma likme/ Depreciation rate, %	Ilgtermiņa ieguldījumu veids/ Kind of fixed assets	Uzkrātais nolietojums/ Accumulated depreciation, %				
			1 gadā/ in one year	2 gados/ in two years	3 gados/ in three years	4 gados/ in four years	5 gados/ in five years
1	5	Ēkas, būves, ilggadīgie stādījumi/ Buildings, constructions, perennial plantations	10.0	19.0	27.0	34.4	41.0
3	35	Skaitļošanas iekārtas, datorprogrammas, sakaru līdzekļi utml./ Computing devices, programs, communication facilities etc.	70.0	91.0	97.3	99.2	99.8
4	20	Pārējie pamatlīdzekļi/ Other tangible fixed assets	40.0	64.0	78.4	87.0	92.2

Avots: aprēķini veikti atbilstoši likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” 13. pantam

Source: Calculations as provided by Article 13 of the law “On Company Income Tax”

Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā nerēķinot pamatlīdzekļu nolietojumu, bet iekļaujot izdevumos visu 3. un 4. kategorijas ilgtermiņa ieguldījumu iegādes vērtību uzreiz pēc tam, kad veikta samaksa par šo objektu, pieaugs saimnieciskās darbības izdevumi un līdz ar to samazināsies ar nodokli apliekamais ienākums tajos pārskata periodos, kuros veikti lielāki ilgtermiņa ieguldījumi. Tā kā nolietojuma kopējā summa nevar pārsniegt objekta sākotnējo vērtību, tad izdevumi ilgtermiņa ieguldījumu objekta lietošanas laikā izlīdzināsies, līdz ar to kopējā nomaksāto nodokļu summa nemainīsies.

Nolietojuma aprēķina nepieciešamību nosaka ieņēmumu un ar tiem saistīto izdevumu saskaņošanas koncepcija. Tomēr vienkāršā ieraksta grāmatvedībā, kā norādīts iepriekš, tāpat pilnībā nevar nodrošināt šo koncepciju.

Ja persona nolietojumu nerēķinās, bet ieskaitīs izdevumos visu ilgtermiņa ieguldījumu iegādei iztērēto summu, tad pieaugs pārskata perioda izdevumi. Savukārt nākamā perioda izdevumi samazināsies, jo netiks rēķināts nolietojums. Līdz ar to ienākuma nodokļa maksājumi pakāpeniski izlīdzināsies. Šajā gadījumā tiks dots nodokļa kredīts pirmajā ilgtermiņa objekta iegādes gadā. Ja ilgtermiņa objektu iegādes rezultātā personai radušies zaudējumi, tad tos atbilstoši likumam „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ir iespējams segt no nākamo 3 (īpaši atbalstāmos reģionos 6) gadu apliekamā ienākuma.

Nolietojuma aprēķins ir būtisks 1. kategorijas pamatlīdzekļiem, jo tiem ir ilgāks izmantošanas laiks un salīdzinoši lielāka vērtība, līdz ar to šie objekti saimnieciskās darbības ienākumu apjomu ietekmēs garākā laika posmā.

Konsekventa kases principa ievērošana, nekorģējot saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus, ievērojami atvieglotu un padarītu saprotamāku vienkāršā ieraksta grāmatvedību, būtiski neizmainot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumus budžetā. Izņēmums ir pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķins.

Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā par pamatlīdzekļiem tiek atzīts inventārs, kurš tiek lietots vairāk nekā vienu gadu un kura vērtība pārsniedz Ls 100. Atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" saimnieciskās darbības izdevumos iekļauj pamatlīdzekļu nolietojumu nodokļu vajadzībām, kas aprēķināts atbilstoši likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13. pantam. Savukārt, panta piemērošanas kārtību nosaka MK 4.07.2006. noteikumi Nr. 556 „Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi”.

Saimnieciskajā darbībā izmantoto pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas kārtību kā iedzīvotāju, tā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem nosaka likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13. pants. Finanšu grāmatvedības nolietojums vienkāršā ieraksta grāmatvedībā nav jārēķina. Tas ieteicams divkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem, kā arī atsevišķos gadījumos arī vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem, piemēram, sagatavojot bilanci (nav obligāta vienkāršā ieraksta grāmatvedība, bet dažkārt ir nepieciešama). Grāmatvedības bilanci jādod patiens priekšstats par uzņēmuma līdzekļiem un pašu kapitāla apjomu. Ja tajā uzrāda pamatlīdzekļu atlikušo vērtību, kura aprēķināta atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13. pantam, tad līdzekļu vērtība un līdz ar to pašu kapitāls ir nepamatoti samazināts. 8. pielikumā apkopotas galvenās atšķirības, kādas ir pamatlīdzekļu nolietojumam nodokļu un bilances sastādīšanas vajadzībām.

Aprēķinātais pamatlīdzekļu nolietojums nodokļiem un finanšu grāmatvedībā ievērojami atšķiras, jo nodokļu nolietojuma ieviešanas mērķis bija veicināt jaunu tehnoloģiju ieviešanu, piešķirot uzņēmējiem nodokļu kredītu, t.i., pārnesot nodokļu slogu no pirmajiem gadiem pēc objekta iegādes uz turpmākajiem gadiem. Līdz ar to nodokļiem aprēķinātais nolietojums pirmajos objekta lietošanas gados ir būtiski lielāks nekā finanšu grāmatvedībā aprēķinātais, tāpēc ir būtiskas atšķirības objekta atlikušajai vērtībai, kas aprēķināta nodokļu vajadzībām, un objekta bilances vērtībai. Objekta atlikusī vērtība, aprēķinot to pēc atšķirīgām metodēm, izlīdzinās tikai pēdējos objekta lietošanas gados. Sakarā ar to, ka nodokļu vajadzībām pamatlīdzekļa amortizācija notiek straujāk, ātrāk samazinās objekta atlikusī vērtība pirmajos tā lietošanas gados. Tas rada atšķirīgu nodokļu slogu vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem, piemēram, piemērojot atsevišķas PVN normas (sk. 3. nodaļu).

Atbilstoši MK 26.09.2006. noteikumu Nr. 793 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 93. punktam: ja pamatlīdzeklis pēc tā iegādes taksācijas gadā nav ticis izmantots saimnieciskajā darbībā, tā nolietojums netiek iekļauts saimnieciskās darbības izdevumos. Tātad zemnieku saimniecības nedrīkst iekļaut izdevumos nolietojumu tehnikai, kas tiek izmantota sezonāli, ja tā iegādāta pēc sezonas beigām, piemēram, graudu kombainam, kas iegādāts oktobrī. Norma parasti rada neizpratni lauksaimniekos, jo līdzekļi ir iztērēti, lai iegādātu pamatlīdzekli saimnieciskās darbības nodrošināšanai, un tāpēc to varētu iekļaut saimnieciskās darbības izmaksās. Tomēr šī norma atbilst likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" būtībai – izdevumus atzīt tikai tajā gadā, kad ir gūti ienākumi. 11. panta 3. daļā noteikts, ka ir atzīstami tikai ar taksācijas gada ienākumu gūšanu saistītie izdevumi. Nolietojumu šādai tehnikai sāk rēķināt tikai tajā gadā, kad tā tiek izmantota saimnieciskās darbības

ienākumu gūšanai. Tātad lauksaimniekiem IIN maksātājiem, kuru darbība ir izteikti sezonāla, ar to jāreķinās un, ja iespējams, tehnikas iegāde jāplāno tajā gadā, kad tehnika tiks izmantota saimnieciskajā darbībā, lai racionāli saplānotu ienākuma nodokļa maksājumus.

Nekonsekvence un pierādījums kases principa nepilnībām ir arī pamatlīdzekļu amortizācija pirmajā darbības gadā, kurā vēl nav gūti ieņēmumi no saimnieciskās darbības, bet saimnieciskā darbība ir notikusi. Piemēram, uzsākot nodarboties ar gaļas lopkopību vai graudkopību – ziemāju kultūrām. Iespējami gadījumi, kad tehnika pārskata gadā ir izmantota, bet ieņēmumi vēl nav gūti, jo produkcija vēl nav pārdota. MK noteikumi nosaka, ka pamatlīdzekļu nolietojumu neaprēķina, kamēr tas netiek izmantots saimnieciskajā darbībā. Ja norma paliek spēkā, tad ieteicams nosacījumu precizēt, t.i., pamatlīdzekļa nolietojumu neaprēķina, kamēr netiek gūti ieņēmumi no saimnieciskās darbības, kuru gūšanai pamatlīdzeklis ir nepieciešams.

Atbilstoši spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem, ja objekts ir iegādāts saimnieciskās darbības nodrošināšanai, bet darbības sezonalitātes dēļ tā lietošana vēl nav uzsākta, IIN maksātāji tam nolietojumu nerēķina. Atšķirīgi nosacījumi ir UIN maksātājiem, jo amortizēt drīkst visus objektus, kuri iegādāti saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Straujāka objektu amortizācija nodokļu aprēķināšanai tika ieviesta, lai atbalstītu ilgtermiņa investīcijas, piešķirot uzņēmējam nodokļu kredītu pirmajos gados pēc investīciju veikšanas. Objekta lietošanas laikā kopā aprēķinātā nolietojuma summa neatšķiras atkarībā no tā, pēc kuras metodes un sākot ar kuru brīdi nolietojumu rēķina. Šajā gadījumā uzņēmējs tiek atbalstīts, ļaujot tam veikt ātrāku objekta amortizāciju, rezultātā atliekot ienākuma nodokļa samaksu uz vēlāku laiku. Arī pirms 1995. gada, kad stājās spēkā likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” un tā 13. pants, uzņēmumiem bija noteiktas peļņas nodokļa atlaides investīcijām. Tātad nav pamata diskriminēt mazos uzņēmējus, nosakot tiem atšķirīgu saimnieciskajā darbībā izmantoto pamatlīdzekļu amortizācijas kārtību. Pretējā gadījumā, ņemot vērā iedzīvotāju ienākuma nodokļa būtību, t.i., izdevumu saskaņošanu ar ieņēmumiem, IIN maksātājiem nedrīkstētu piemērot divkārtu nolietojuma likmi pamatlīdzekļiem.

Uzsākt amortizācijas aprēķinus ar nākošo gadu pēc objekta iegādes ieteicams tiem saimnieciskās darbības veicējiem, kas pārskata gadā nav guvuši ieņēmumus. Tātad nav svarīgi, vai pamatlīdzeklis ir piedalījies saimnieciskās darbības ieņēmumu gūšanā, bet svarīgi, vai vispār no saimnieciskās darbības ir gūti ieņēmumi. Piemēram, ja zemnieks, kurš jau vairākus gadus nodarbojas ar graudkopību un gūst no tās ienākumus, iegādājas traktoru pēc zemes apstrādes sezonas beigām, tad viņam jāļauj uzsākt šāda traktora amortizāciju jau traktora iegādes gadā. Savukārt, ja zemnieks pārskata gadā nav guvis ieņēmumus no graudkopības, tad arī traktora amortizāciju viņam ieteicams uzsākt nākamajā gadā.

Var secināt, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem ir nepieciešama pamatlīdzekļu pakāpeniska amortizācija, turklāt sākot ar pamatlīdzekļa iegādes gadu. Izņēmums ir daļējas izmantošanas pamatlīdzekļi, jo tiem nolietojumu rēķina tikai tajos gados, kad tie tiek izmantoti saimnieciskajā darbībā, atbilstoši proporcijai, kādā tie izmantoti saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tāpēc pamatlīdzekļu amortizāciju uzsākt ar nākošo gadu pēc objekta iegādes ieteicams tikai tiem saimnieciskās darbības veicējiem, kas pārskata gadā nav guvuši ieņēmumus no saimnieciskās darbības. Pārējos gadījumos nosacījumiem jābūt vienlīdzīgiem ar UIN maksātājiem.

Izdevumu precizēšana par krājumu atlikumiem ir būtiska tirdzniecībā un citās jomās, kurās ir nepieciešami lieli krājumu atlikumi gada beigās, piemēram, lopkopībā. Sevišķi būtiska izdevumu precizēšana par krājumu atlikumiem ir pirmajā saimnieciskās

darbības gadā, kad gada sākumā krājumu vēl nav, bet gada beigās ir izveidoti krājumi saimnieciskās darbības nodrošināšanai, vai saimnieciskās darbības paplašināšanas gadījumos. Pārējos gadījumos izdevumu precizēšana nav būtiska. Saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem izmaksu precizēšana tiek prasīta no pilnīgi visiem saimnieciskās darbības veicējiem, t.sk., ārstiem, amatniekiem, namu apsaimniekotājiem. Saglabājot normu par izdevumu precizēšanas nepieciešamību, noteikt, ka precizēšanu par krājumu atlikumiem drīkst neveikt, ja inventarizācijā konstatētais krājumu atlikums gada beigās nav būtisks.

Dzīvnieki grāmatvedībā tiek uzskaitīti kā krājumi. Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā nav obligāta krājumu, t.sk., dzīvnieku, analītiskā uzskaitē, kā arī nav nepieciešami dati dzīvnieku un pašražotās produkcijas pašizmaksas aprēķiniem. Pašražoto krājumu novērtēšanai drīkst izmantot tirgus cenu un parasti praksē to izmanto. Līdz ar to nav nepieciešama tik detalizēta uzskaitē, kā tiem uzņēmējiem, kuri ir pakļauti Gada pārskatu likumam un Latvijas grāmatvedības standartiem. Tomēr arī vienkāršā ieraksta grāmatvedībā jāņem vērā daži aspekti dzīvnieku uzskaitē.

Uzsākot vai paplašinot saimniecisko darbību lopkopībā, ar ganāmpulka iegādi saistītas lielas izmaksas. Dzīvnieki nav ilgtermiņa ieguldījumi, tāpēc tiem nav jārēķina amortizācija, bet to iegādes izdevumus uzreiz norāda Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā kā ar lauksaimniecisko ražošanu saistītus izdevumus. Pilnīgi aplami un nepamatoti visus šos apmaksātos izdevumus pēc kases principa uzskatīt par pārskata perioda saimnieciskās darbības izdevumiem, jo dzīvnieki ir aktīvs, kurš netiek uzreiz pārdots, labumu no tā gūst turpmākajos gados. Iekļaujot visas ar dzīvnieku iegādi saistītās izmaksas pārskata gada izdevumos, saimniecībai izveidotos zaudējumi, kas izraisa divu veidu riskus:

- pārmaksāts ienākuma nodoklis - ja nākamo trīs gadu, īpaši atbalstāmajos reģionos sešu gadu, ienākums nav tik liels, lai nosegtu izveidojušos zaudējumus, tad rezultātā palielināsies ienākuma nodokļa maksājumi;
- saimnieciskās darbības rezultāti tiks novērtēti nepamatoti zemu, piemēram, atskaitoties par saņemto ES un valsts finanšu palīdzību.

Tāpēc šajā gadījumā izdevumu precizēšana ir nepieciešama un obligāta, jo atbilstoši spēkā esošajai normatīvajai bāzei, par dzīvnieku vērtību kā krājumu veidu ir jākorrigē saimnieciskās darbības izdevumi.

Ņemot vērā vienkāršā ieraksta grāmatvedības būtību un spēkā esošo normatīvos aktus, izdevumus var precizēt trīs atšķirīgos veidos:

1. tikai dzīvnieku iegādei iztērētās summas apmērā;
2. par visu gada beigās uzskaitē esošo dzīvnieku vērtību;
3. par visiem izdevumiem ganāmpulka iegādei un uzturēšanai.

Piemēram, samaksāts par jauna ganāmpulka iegādi 10 tūkstoši latu. Savukārt, gada beigās, ņemot vērā dzīvnieku pieaugumu un jaundzimušos dzīvniekus, ganāmpulks novērtēts 13000 latu vērtībā. Dažādi izdevumi, kas saistīti ar ganāmpulka uzturēšanu, pārskata periodā ir bijuši 4 tūkstošu latu vērtībā.

1. gadījumā, samazinot izdevumus tikai par dzīvnieku iegādei iztērēto summu, t.i., 10 tūkstošu latu apmērā, saimnieciskās darbības rezultāts var būt negatīvs, jo netiek ņemti vērā ar ganāmpulka uzturēšanu saistītie izdevumi. Grāmatvedībā uzrādītie zaudējumi neatspoguļo reālo situāciju saimniecībā. Piemēram, ieņēmumi no saimnieciskās darbības ir Ls 1500, saimnieciskās darbības izdevumi Ls 4000 (10000 + 4000 – 10000), saimnieciskās darbības zaudējumi Ls - 2500 (1500 – 4000) apmērā. Lai arī vienkāršā ieraksta grāmatvedībā netiek gatavots finanšu pārskats, tomēr saimnieciskās darbības ienākumu apjoms ir svarīgs rādītājs, kurš tiek vērtēts pirms dažādu valsts un ES atbalsta maksājumu, kā arī kredītu saņemšanas, kā arī dažādu

finansējumu apgūšanas gaitā. Tātad nepatiesa grāmatvedības informācija rada risku ārējā finansējuma apgūšanā.

2. *gadījumā*, precizējot izdevumus par gada beigās uzskaitē esošo dzīvnieku vērtību, izdevumi jāsamazina 13 tūkstošus latu apmērā, tātad no izdevumiem atskaita ne vien ganāmpulka iegādes izdevumus, bet arī daļu no lopbarības iegādes vai sagatavošanas un citiem ganāmpulka uzturēšanas izdevumiem, kas ir palielinājuši ganāmpulka vērtību. Šāda veida uzskaitē ir piemērota, ja jau pirmajā ganāmpulka izmantošanas gadā tiek gūti ieņēmumi no saimnieciskās darbības, kā arī turpmākajos darbības gados. Piemēram, ieņēmumi no saimnieciskās darbības ir Ls 1500, saimnieciskās darbības izdevumi Ls 1000 ($10000 + 4000 - 13000$), ienākumi no saimnieciskās darbības Ls 500 ($1500 - 1000$) apmērā.

3. *gadījums*. Ja ganāmpulka izveides gadā vispār nav gūti ieņēmumi no šī ganāmpulka, precīzāk ir koriģēt izdevumus par visiem izdevumiem ganāmpulka iegādei un uzturēšanai, t.i., samazināt izdevumus Ls 14000 ($10000 + 4000$) apmērā. Tātad, ja ieņēmumi no saimnieciskās darbības nav gūti, tad izdevumus, kas ir uzskaitīti pēc kases principa, precīzē par visu pārskata periodā veikto izdevumu summu. Piemēram, ieņēmumi no saimnieciskās darbības ir Ls 0, saimnieciskās darbības izdevumi arī ir Ls 0 ($10000 + 4000 - 14000$). Līdz ar to pārskata gada rezultāts ir 0. Šādā gadījumā izdevumus uzkrāj līdz tam brīdim, kamēr tiek gūti ieņēmumi no saimnieciskās darbības. Ieņēmumu gūšanas gadā izdevumos ieskaita visus pārskata gada izdevumus, iepriekšējos gadus izdevumos neiekļautās summas, kā arī veic izdevumu precizēšanu par ganāmpulka atlikušo vērtību gada beigās. Piemēram, otrā saimniekošanas gada ieņēmumi no saimnieciskās darbības ir Ls 9000, saimnieciskās darbības izdevumi pēc kases principa Ls 6000, ganāmpulka vērtība gada beigās Ls 15000. Gada beigās izdevumus precīzē, tos palielinot par iepriekšējā gada izdevumiem Ls 4000, un samazinot par ganāmpulka vērtības pieaugumu Ls 2000 ($15000 - 13000$). Tātad precizētie saimnieciskās darbības izdevumi ir Ls 8000 ($6000 + 4000 - 2000$). Rezultātā ir gūti ienākumi no saimnieciskās darbības Ls 1000 ($9000 - 8000$) apmērā.

Ganāmpulka vērtību izdevumos iekļauj tajā gadā, kad tas tiek atsavināts, piemēram, pārdodot vai dāvinot. Precizējot izdevumus, tie tiks palielināti par visu krājumu, t.sk., dzīvnieku vērtības, samazinājumu. Tādā gadījumā izdevumu precizēšana par dzīvnieku vērtības izmaiņām tiks veikta atbilstoši tiem pašiem principiem kā pārējiem krājumiem.

Tāpat kā par pārējiem krājumiem, ieteicams normatīvajos aktos noteikt, ka izdevumu precizēšanu nav jāveic par dzīvnieku vērtības izmaiņām, ja tās nav būtiskas. Lai pareizi veiktu dzīvnieku un to uzturēšanas izdevumu uzskaiti un līdz ar to nodokļu aprēķinu, nepieciešams izstrādāt dzīvnieku un ar to uzturēšanu saistīto izdevumu uzskaites metodiku iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem.

Zemniekiem ļoti bieži ir maiņas un ieskaita darījumi ar pārstrādes uzņēmumiem. Lauksaimniekam tiek piegādāta sēkla, minerālmēsli un citas nepieciešamās preces avansā, savukārt, zemnieks norēķinās rudenī, piegādājot savu produkciju. Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā šos darījumus atspoguļo atbilstoši datumam, kurā ir sagatavots akts par savstarpējo ieskaitu. Praksē nodokļu maksātāji, kuri kārtu vienkāršā ieraksta grāmatvedību, dažkārt uzskaitē nenorāda maiņas un ieskaita darījumus. Kļūdas rezultātā saimnieciskās darbības ienākumu apmērs nemainās, tātad arī nodokļu aprēķini ir pareizi. Tomēr tādā gadījumā netiek uzrādīti visi ieņēmumi, bet to apjoms ir svarīgs rādītājs, lai noteiktu, kāda grāmatvedība jākārtu nodokļu maksātājam un piemērojot citas normas.

Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā problēmas rada nākamo periodu ieņēmumu atspoguļošana. Vienkāršā ieraksta grāmatvedība kārojama saskaņā ar kases principu, atbilstoši tam ieņēmumus atzīst tad, kad summas saņemtas, jo saimnieciskās darbības

ieņēmumu precizēšana nav paredzēta. Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. pantam ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti ne tikai ieņēmumi no preču un pakalpojumu pārdošanas, bet arī citi saimnieciskās darbības ieņēmumi. Vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotāji nav pakļauti Gada pārskatu likumam un tāpēc viņiem nav jāievēro grāmatvedības standarti, kas nosaka ieņēmumu atzīšanu periodā, uz kuru tie attiecināmi. Atzīstot nākamo periodu ieņēmumus par pārskata perioda ieņēmumiem pēc kases principa rodas risks – zaudēt daļu no darbu izpildei nepieciešamajiem līdzekļiem. Piemēram, ja kalendārā gada beigās ir saņemts avanss materiālu iegādei, tad neskatoties uz to, ka nav vēl notikusi ne preču, ne pakalpojumu pārdošana, saņemtā summa jāuzskaita par pārskata gada ieņēmumiem un attiecīgi jāietver ar IIN apliekamajā ienākumā. Turklāt jāaprēķina iedzīvotāju ienākuma nodoklis, kas atšķirsies atkarībā no tā, vai avansā saņemtā summa pārskata gadā tiks iztērēta materiālu iegādei.

Ja par saņemto avansu jau pārskata gadā tiks iegādāti nepieciešamie materiāli, tad neskatoties uz normatīvo aktu prasībām - precizēt izdevumus par krājumu atlikumiem, tas nav jādara, jo atzīstot ieņēmumus drīkst atzīt arī ar to gūšanu saistītos izdevumus. Šajā gadījumā nav svarīgi vai atlikumu veido iepirktie materiāli vai tie uzskaitīti nepabeigtās ražošanas sastāvā. Inventarizācijas aktā ieteicams norādīt, ka izdevumi par krājumu atlikumiem atzīti tāpēc, ka tie ir saistīti ar pārskata gadā gūtajiem ieņēmumiem.

Turpretī, ja par saņemto avansu pārskata gadā materiāli nav iegādāti, tad visa avansa summa veido ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamos ienākumus. No ienākumiem tiks aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, kas būs jāsamaksā budžetā. Rezultātā saimnieciskās darbības veicējam var pietrūkt nauda darbu izpildei, jo daļa summas, kas visa bija paredzēta materiālu iegādei, būs jāsamaksā nodokļos, neņemot vērā izdevumus, kuri radīsies darbu izpildes gaitā.

Ņemot vērā, ka vienkāršā ieraksta grāmatvedībā naudas plūsmas problēmas var radīt pārskata gada beigās saņemti avansi nākamo gadu darbu izpildei, ieteicams apjomīgu avansu saņemšanu plānot tajā gadā, kad tiek veikti atbilstošie darbi.

2.3.2. Problēmas pašu kapitāla uzskaitē divkāršā ieraksta sistēmā Problems of Recording Equity in Double-entry Bookkeeping

Uzņēmumiem ar īpašnieku pilnu atbildību vairākus gadus problēmas radīja pašu kapitāla uzskaitē un atspoguļošana finanšu pārskatā. Individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām, kuras ir pakļautas Gada pārskatu likumam, pašu kapitāla uzskaitē jāveic atbilstoši šim likumam un līdz ar to uz viņiem attiecas arī Latvijas grāmatvedības standarti. Tomēr ne visas likuma un standartu normas ir burtiski attiecināmas uz individuālajiem uzņēmumiem, it īpaši pašu kapitāla posteņu iedalījums.

Likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu un zemnieka vai zvejnieka saimniecību” 10. pants nosaka, ka individuālā uzņēmuma mantu veido individuālā uzņēmēja manta. Savukārt likuma 3. pants nosaka materiālo atbildību - individuālā uzņēmuma īpašnieks atbild par sava uzņēmuma saistībām ar visu savu mantu, izņemot to mantu, uz kuru saskaņā ar likumu nevar vērst piedziņu. Individuālie uzņēmēji savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai lieto personīgos līdzekļus, tāpat tie drīkst brīvi rīkoties ar uzņēmuma peļņu. Tātad individuālo uzņēmumu, zemnieku un zvejnieku saimniecību īpašnieki var ieguldīt savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai personīgos līdzekļus neierobežotā apjomā, neslēdzot ar sevi aizņēmuma līgumu, bet, uzskaitot to kā personīgo naudas vai mantas ieguldījumu. Tāpat īpašnieks drīkst lietot

saimnieciskajā darbībā nopelnīto naudu un mantu personīgajām vajadzībām pēc paša ieskatiem. Uzskaitē to parāda kā personīgajām vajadzībām izlietotus līdzekļus.

Latvijas grāmatvedības standarts Nr. 1 „Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes” (2003) skaidro, ka pašu kapitāls ir pēc visu saistību atskaitīšanas atlikusī līdzdalības daļa uzņēmuma aktīvos. Bilancē pašu kapitālu sadala posteņos, atsevišķi uzrādot dalībnieku ieguldītos līdzekļus, nesadalīto peļņu, no peļņas veidotās rezerves un ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerves. Šāds pašu kapitāla dalījums ir nepieciešams, lai finanšu pārskata lietotāji varētu pieņemt lēmumus un novērtēt juridiskus un citus ierobežojumus iespējām sadalīt vai citādi izmantot pašu kapitālu. Standartā norādīts, ka saimniecisko darbību veic arī individuālie uzņēmumi, kuru juridiskā un regulējošā vide bieži ir atšķirīga no vides, kurā darbojas kapitālsabiedrības. Var pastāvēt tikai nedaudzi vai pat nekādi ierobežojumi attiecībā uz pašu kapitālā ietverto summu sadali īpašniekiem, tomēr jēdziena „pašu kapitāls” definīcija un citas ar pašu kapitālu saistītas nostādnes ir attiecināmas arī uz individuālajiem uzņēmumiem.

MK 8.05.2007. noteikumi Nr. 301 „Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem” pašreiz reglamentē to individuālo uzņēmēju, uz kuriem neattiecas Gada pārskatu likums, pašu kapitāla uzskaiti. Neskatoties uz to, ka noteikumu nosaukumā ir norāde tikai uz individuālajiem komersantiem, atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.¹ panta otrās daļas un likuma „Par grāmatvedību” 13. panta sestās daļas normām, noteikumi attiecas uz visiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem, kas grāmatvedību kārtē divkāršā ieraksta sistēmā. Noteikumos Nr. 301 doto pašu kapitāla iedalījumu ieteicams lietot arī tiem individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām, kas pakļautas Gada pārskatu likumam, jo noteikumi dod iespēju patiesāk atspoguļot individuālo uzņēmēju pašu kapitālu.

Pašu kapitāla būtība nemainās atkarībā no uzņēmuma tiesiskās formas, bet mainās tā uzskaitē un iedalījums posteņos. Atbilstoši noteikumiem Nr. 301 individuālie uzņēmēji pašu kapitālu bilancē atspoguļo divos posteņos:

- saimnieciskās darbības kapitāls;
- pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība.

Saimnieciskās darbības kapitāls atspoguļo visus īpašnieka saimnieciskajā darbībā ieguldītos līdzekļus novērtētus naudas izteiksmē, piemēram, zemes gabalus, ēkas, iekārtas, tehniku, apgrozāmos līdzekļus, naudu u.tml.

9. pielikumā parādīti SIA un individuālā uzņēmēja pašu kapitāla posteņi, ņemot vērā Gada pārskatu likumu un MK noteikumus Nr. 301. Atšķirībā no kapitālsabiedrībām individuālajiem uzņēmējiem nav nepieciešams postenis „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve”, jo saimnieciskās darbības aktīvus veido īpašnieka personīgā manta. Pārvērtējot saimnieciskās darbības aktīvus, attiecīgi mainās arī īpašnieka personīgās mantas vērtība. Pārvērtēto mantu īpašnieks bez jebkādiem ierobežojumiem var izņemt no saimnieciskās darbības. Tātad ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezultāts tieši ietekmē saimnieciskās darbības kapitālu.

Individuālie uzņēmēji par uzņēmuma saistībām atbild ar savu personīgo mantu, tāpēc viņiem nav nepieciešams tik detalizēts pašu kapitāla dalījums kā kapitālsabiedrībām, kā arī rezervju veidošana. Ja pats īpašnieks uzskata to par nepieciešamu, viņš tāpat kā SIA var veidot rezerves turpmāko gadu iespējamo zaudējumu segšanai, kā arī veidot ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi, tomēr tas nav nepieciešams.

Individuālajiem uzņēmējiem ir nepieciešami ne vien atšķirīgi bilances posteņi, bet arī papildus konti pašu kapitāla uzskaitē, lai atspoguļotu personīgos ieguldījumus un personīgajam patēriņam izņemtus līdzekļus (sk. 10. pielikumu). Šim nolūkam izmanto kontu „Privātkonts”. Pārskata gada sākumā atlikums ir tikai vienā pašu kapitāla

uzskaites kontā „Saimnieciskās darbības kapitāls”, turpretī konti „Privātkonts” un „Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība” tiek slēgti iepriekšējā gada beigās, tajos atlikuma nav.

Praksē tiek pieļauta kļūda īpašnieka personīgos ieguldījumus uzskaitot kā aizdevumu savam uzņēmumam (tā kā tas jādara SIA). Tādā gadījumā individuālā uzņēmēja bilance nedod patiesu priekšstatu par uzņēmuma kredītsaistībām un pašu kapitālu. Līdz ar to nepareizi tiek novērtēta uzņēmuma maksātspēja un likviditāte.

MK noteikumi Nr. 301 atrisina problēmas pašu kapitāla uzskaitē uzņēmumos ar pilnu īpašnieka atbildību. Nākošais posms ir izglītēt uzņēmējus un grāmatvežus par individuālo komersantu un individuālo uzņēmumu pašu kapitāla uzskaites atšķirībām.

Pašu kapitāls praksē dažkārt tiek nepareizi atspoguļots arī reorganizējot individuālo uzņēmumu par sabiedrību ar ierobežotu atbildību. Kamēr uzņēmuma īpašniekam ir pilna materiālā atbildība, pašu kapitāls atspoguļo visus īpašnieka ieguldījumus un ienākumus no saimnieciskās darbības. Savukārt, reorganizējot uzņēmumu par komercsabiedrību, mainās īpašnieka atbildība, kā arī pašu kapitāla uzskaitē. Dibinot komercsabiedrību, tās pašu kapitālu veido komercreģistrā ierakstītais pamatkapitāls. Ja īpašnieks atstājis uzņēmuma rīcībā līdzekļus, kas pārsniedz komercreģistrā pieteiktā pamatkapitāla apjomu, tas uzskaitē jānoformē kā īpašnieka personīgais aizdevums uzņēmumam. Tātad visi individuālajā uzņēmumā iepriekš veiktie īpašnieka ieguldījumi un neizlietotais ienākums no saimnieciskās darbības jāpārgrāmato no pašu kapitāla par kreditoru parādiem, pašu kapitālā atstājot tikai reorganizētā uzņēmuma pamatkapitālu.

Pašlaik pareiza pašu kapitāla uzskaitē kļūš arvien aktuālāka sakarā ar nepieciešamību mainīt tiesisko formu visiem vēl atlikušajiem individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām. Uzņēmējiem un grāmatvežiem jāizprot pašu kapitāla būtība un tā uzskaites atšķirības dažādās saimnieciskās darbības tiesiskajās formās, lai pareizi to atspoguļotu atbilstoši īpašnieka atbildībai.

2.3.3. Metodika uzskaites sistēmas maiņai **Methodology for Changing the Bookkeeping System**

Latvijā nav reglamentēta kārtība, kā grāmatvedībā praktiski jāveic pāreja no vienkāršā ieraksta sistēmas uz divkāršā ieraksta sistēmu. Tas sagādā problēmas mazāk pieredzējušiem grāmatvežiem, tāpēc autore ir izstrādājusi ieteicamo metodiku uzskaites sistēmas maiņai un aprakstījusi to vairākās publikācijās (2005., 2006., 2007.).

Grāmatvedības pārkārtošanai no vienkāršā ieraksta sistēmas uz divkāršā ieraksta sistēmu ir divi galvenie problemātiskie aspekti:

- paplašinās uzskaites objektu daudzums, jo vienkāršā ieraksta grāmatvedībā, galvenokārt uzskaita ieņēmumus un izdevumus, savukārt, divkāršā ieraksta grāmatvedībā uzskaita arī visus saimnieciskajā darbībā izmantotos līdzekļus un to finansēšanas avotus;
- mainās uzskaites princips no kases uz uzkrāšanas principu, tāpēc pārejas periodā jāizvērtē visi ieņēmumi un izdevumi, kuri nav uzskaitīti atbilstoši kases principam.

Grāmatvedības pārkārtošanu no vienkāršā ieraksta sistēmas uz divkāršo ierakstu sāk ar uzņēmuma bilances sagatavošanu, tam izmantojot inventarizācijas un analītisko reģistru datus par uzņēmuma līdzekļiem un norēķiniem ar debitoriem un kreditoriem, kā arī saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla datus par naudas līdzekļu atlikumu. Ja analītiskā uzskaitē nav kārtota, tad izmanto inventarizācijas datus. Datus sakārto ekonomiski vienveidīgās uzskaites grupās atbilstoši bilances posteņiem.

Bilances sagatavošanai nepieciešama informācija par:

- uzņēmuma līdzekļu vērtību naudas izteiksmē, t.i., par ilgtermiņa un apgrozāmiem līdzekļiem, t.sk. arī debitoru parādiem;
- visām uzņēmuma saistībām jeb kreditoru parādiem par nesamaksātiem nodokļiem, darbiniekiem neizmaksāto darba samaksu, saņemtajiem kredītiem, piegādātājiem un darbuzņēmējiem nesamaksātajām summām utt.

Pamatlīdzekļus un citus ilgtermiņa ieguldījumus bilancē uzrāda atbilstoši to atlikušajai vērtībai bilances datumā. Ja ilgtermiņa ieguldījumu vērtība samazināta atbilstoši nodokļiem aprēķinātajam nolietojumam, atlikusī vērtība parasti ir mazāka par to faktisko vērtību (īpaši jauniem pamatlīdzekļiem pirmajos lietošanas gados), tāpēc, sākuma bilancei ieteicams reāli novērtēt pamatlīdzekļu vērtību pēc iegādes izmaksu metodes vai pēc pārvērtēšanas metodes.

Krājumus, debitoru un kreditoru parākus bilancē norāda atbilstoši analītiskās uzskaites datiem, kas pārbaudīti inventarizācijā. Ja iepriekšējā gadā pirms uzskaites sistēmas maiņas ir veikta izdevumu precizēšana, tad nākamo periodu izmaksas bilancē atspoguļo atbilstoši izdevumu precizēšanas datiem.

Naudas līdzekļus sākuma bilancē uzrāda atbilstoši saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu žurnāla un bankas kontu izrakstu datiem.

Pašu kapitālu aprēķina, no līdzekļiem jeb aktīviem atņemot saistības. Uzņēmumos ar pilnu īpašnieka atbildību pašu kapitālu veido īpašnieka personīgie mantiskie un naudas ieguldījumi un saimnieciskajā darbībā gūtais ienākums. Šiem uzņēmumiem nav reģistrēta pamatkapitāla, tiem nav nepieciešams veidot rezerves. Tāpēc šādiem uzņēmumiem ieteicams sākuma bilancē visu pašu kapitālu norādīt kopā vienā summā kā saimnieciskās darbības kapitālu.

Uzsākot divkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošanu, mainās saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites princips, pārejot no kases principa uz uzkrāšanas principu. Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā ieņēmumus uzskaita tad, kad ir saņemta atlīdzība, izdevumus – tad, kad tie ir apmaksāti. Turpretī divkāršā ieraksta grāmatvedībā ieņēmumus un izdevumus uzskaita tad, kad ir noticis darījums, piemēram, preču pārdošana vai pakalpojumu sniegšana, neņemot vērā, vai norēķins par to ir veikts.

Ņemot vērā to, ka obligāta uzkrāšanas principa piemērošana divkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikta tikai sākot ar 2007. gadu, tad turpmāk skatīta abu uzskaites principu piemērošana divkāršā ieraksta grāmatvedībā.

Atbilstoši uzkrāšanas principam ieņēmumos iegrāmato pircējiem un pasūtītājiem izrakstītajos rēķinos norādītās summas, kontu korespondence ir:

Debets „Norēķini ar debitoriem”;

Kredīts „Ieņēmumi”.

Savukārt izdevumos iegrāmato no piegādātājiem un citām personām saņemtajos rēķinos norādītās summas, kontu korespondence ir:

Debets „Izdevumi”;

Kredīts „Norēķini ar kreditori”.

Divkāršā ieraksta sistēma ir paredzēta darījumu atspoguļošanai atbilstoši uzkrāšanas principam, tomēr divkāršajā ierakstā var grāmatot arī atbilstoši kases principam. Tādā gadījumā pircējiem un pasūtītājiem izrakstītos rēķinus iegrāmato šādos kontos:

Debets „Norēķini ar debitoriem”;

Kredīts „Nākamo periodu ieņēmumi”;

No debitoriem saņemto samaksu iegrāmato:

Debets „Naudas līdzekļi”;

Kredīts „Norēķini ar debitoriem”.

Papildus veic saimnieciskās darbības ieņēmumu pārgrāmatošanu:

Debets „Nākamo periodu ieņēmumi”;

Kredīts „Pārskata perioda ieņēmumi”.

Līdzīgi rīkojas ar izdevumu ieegrāmatošanu. No pasūtītājiem un darbuzņēmējiem saņemtos rēķinus ieegrāmato:

Debets „Nākamo periodu izdevumi”;

Kredīts „Norēķini ar kreditoriem”.

Kreditoru parādu samaksu ieegrāmato:

Debets „Norēķini ar kreditoriem”;

Kredīts „Naudas līdzekļi”.

Papildus veic saimnieciskās darbības izdevumu pārgrāmatošanu:

Debets „Pārskata perioda izdevumi”;

Kredīts „Nākamo periodu izdevumi”.

Mainot grāmatvedībā izmantoto principu - no kases uz uzkrāšanas, problēmas sagādā iepriekšējos gados notikušie darījumi, par kuriem nav veikts norēķins, piemēram, pircēju un pasūtītāju parādi un parādi piegādātājiem. Piemēram, ja ZS pārdevusi produkciju 2006. gada decembrī, bet nauda saņemta 2007. gada janvārī. Atbilstoši kases principam tie ir 2007. gada janvāra ieņēmumi, bet atbilstoši uzkrāšanas principam – 2006. gada decembra ieņēmumi. Faktiski uzņēmums decembrī grāmatvedībā izmantoja kases principu, tad ieņēmumi vēl nebija jāatzīst, bet janvārī - uzkrāšanas principu, atbilstoši kuram ieņēmumiem jau bija jābūt atzītiem.

Mainot uzskaites principu, ja pirms tam jau ir izmantots divkāršais ieraksts tikai atbilstoši kases principam, nepieciešams gada sākumā visus ieegrāmatotos nākamo periodu ieņēmumus un izdevumus, kuri atbilstoši uzkrāšanas principam jau bija jāatzīst, pārgrāmatot par iepriekšējo periodu ieņēmumiem vai izdevumiem.

Savukārt, ja pirms tam kārtota vienkāršā ieraksta grāmatvedība, tad vispirms sagatavo uzņēmuma sākuma bilanci un atbilstoši tai atver bilances kontus. Pirmajā gadā pēc grāmatvedības sistēmas maiņas veic papildus grāmatojumus, lai uzskaitītu iepriekšējo periodu ieņēmumus un izdevumus. Šim nolūkam ieteicams iekārtot pašu kapitāla kontu „Iepriekšējo gadu ieņēmumi un izdevumi”.

- Visus pircēju un pasūtītāju parākus grāmato ieņēmumos:

Debets „Iepriekšējo gadu ieņēmumi un izdevumi”;

Kredīts „Iepriekšējo periodu ieņēmumi”.

- Parākus piegādātājiem ieegrāmato izdevumos:

Debets „Iepriekšējo periodu izdevumi”;

Kredīts „Iepriekšējo gadu ieņēmumi un izdevumi”.

Grāmatojumu rezultātā pašu kapitāls samazinās par pārskata gadā ieegrāmatoto iepriekšējo gadu ieņēmumu un izdevumu starpību. Gada beigās, slēdzot operāciju kontus un rezultātu pārnesot uz kontu „Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība”, pašu kapitāls tiks atjaunots. Šādi ieegrāmatotos iepriekšējo gadu ieņēmumus un izdevumus jāuzrāda pārskata gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā, t.i., pirmajā finanšu pārskatā pēc uzskaites principu maiņas no kases uz uzkrāšanas principu.

Ja uzņēmums finanšu pārskatu gatavo atbilstoši Gada pārskatu likumam, tad pielikumā skaidro, ka pārskata perioda ienākumu veido arī iepriekšējo periodu ieņēmumi un izdevumi. Savukārt, ja finanšu pārskatu gatavo atbilstoši MK Noteikumiem par individuālā komersanta finanšu pārskatu, papildina ieņēmumu un izdevumu pārskatu ar papildus posteņiem, kuros atspoguļo iepriekšējo gadu ieņēmumus un izdevumus, kas atzīti tikai pārskata periodā sakarā ar uzskaites sistēmas maiņu.

Uzņēmumiem, kuri ir pakļauti Gada pārskatu likumam, jāgatavo arī pašu kapitāla izmaiņu pārskats. Pirmajā gadā pēc grāmatvedības sistēmas maiņas pašu kapitāla

izmaiņu pārskatā ir nepieciešama papildus informācija, jo tajā uzrāda iepriekšējo gadu ieņēmumu un izdevumu atspoguļošanai izveidotās rezerves. Individuālā uzņēmuma, zemnieku un zvejnieka saimniecības pašu kapitāla izmaiņu pārskatā norāda, kādu daļu no pašu kapitāla palielinājuma (vai samazinājuma) devuši personīgie ieguldījumi (vai personīgais patēriņš) un kādu - uzņēmuma peļņa (vai zaudējumi). Personīgos ieguldījumus un personīgajām vajadzībām izlietos līdzekļus uzrāda atbilstoši privātkontā uzkrātajiem datiem. Pārējās izmaiņas pašu kapitālā ir saistītas ar uzņēmuma peļņu (vai zaudējumiem).

Sagatavojot individuālā uzņēmuma pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, jāņem vērā Latvijas grāmatvedības standartu prasības un atšķirības individuālo uzņēmumu pašu kapitāla uzskaitē (sk. 11. pielikumu).

Secinājumi

1. Uzskaites pirmsākumā saimnieciskie darījumi tika uzskaitīti atbilstoši vienkāršā ieraksta sistēmai. Līdz ar tautsaimniecības attīstību un uzskaites procesa pilnveidošanu, grāmatvedībā sāka izmantot divkāršā ieraksta sistēmu. Tomēr vienlaicīgi joprojām pastāv grāmatvedība vienkāršā ieraksta sistēmā, kuru drīkst kārtot uzņēmēji, kuriem nav nepieciešama komplicēta grāmatvedības informācija.
2. Atbilstoši LR normatīvajiem aktiem grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā drīkst kārtot uzņēmumi, kuru īpašniekiem ir pilna materiālā atbildība par uzņēmuma saistībām un kuru ieņēmumi no saimnieciskās darbības nepārsniedz 200 tūkstošus latu gadā.
3. Atbilstoši LR normatīvajiem aktiem vienkāršā ieraksta grāmatvedībai ir jānodrošina nodokļu aprēķināšanai nepieciešamās informācijas sagatavošana, tāpēc tai izvirzītās prasības tiek pakļautas nodokļu likumiem un ar to piemērošanu saistītajiem noteikumiem.
4. 2007. gadā ir būtiski uzlabots individuālo uzņēmēju uzskaites normatīvais regulējums, izstrādājot jaunus MK noteikumus par vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošanu un par individuālā komersanta finanšu pārskatiem.

Priekšlikumi

1. Ņemot vērā vienkāršā ieraksta grāmatvedības uzdevumus, jāturpina normatīvo aktu sakārtošanas procesu, lai samazinātu vienkāršā ieraksta grāmatvedības darbietilpību un sarežģītību.
2. Saskaņot likumu „Par grāmatvedību” ar likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2007. gadā veiktajiem grozījumiem, nosakot, ka obligāti grāmatvedība jākārt tikai tām fiziskajām personām, kurām atbilstoši likumam ir jāreģistrē savu saimniecisko darbību.
3. Lai samazinātu reģistru skaitu, ieteicams vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājus, kas nenodarbojas ar iepirkto preču tirdzniecību, atbrīvot no saņemto pavadzīmju reģistra.
4. Lai vienkāršotu pamatlīdzekļu uzskaiti vienkāršā ieraksta grāmatvedībā un izvairītos no normatīvo aktu dažādas interpretācijas, izstrādāt pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas noteikumus tieši iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem.
5. Saimnieciskās darbības izdevumu precizēšanu par krājumu atlikumiem kā obligātu prasību noteikt tikai tad, ja krājumu atlikums gada beigās ir būtisks.

6. Lai pareizi veiktu dzīvnieku un to uzturēšanas izdevumu uzskaiti un līdz ar to ienākuma nodokļa aprēķinu, nepieciešams izstrādāt dzīvnieku uzskaites metodiku iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem.
7. Lai pareizi atspoguļotu pašu kapitālu zemnieku saimniecību un citu individuālo uzņēmēju grāmatvedībā, kā arī pārveidojot tos par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību, jāņem vērā pašu kapitāla būtība un tā uzskaites atšķirības dažādās saimnieciskās darbības tiesiskajās formās.
8. Ņemot vērā, ka nav izstrādāti metodiskie materiāli individuālajiem uzņēmējiem uzskaites pārkārtošanai no vienkāršā ieraksta sistēmas uz divkāršā ieraksta sistēmu, ieteicams izmantot autores izstrādāto metodiku.

3. INDIVIDUĀLO UZŅĒMĒJU SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS NODOKĻU PROBLEMĀTIKA TAXATION PROBLEMS OF THE BUSINESS ACTIVITY OF SOLE PROPRIETORS

3. tēze. Novēršot nepilnības normatīvajos aktos, kas reglamentē individuālo uzņēmēju nodokļus, tiktu vienkāršota to saimnieciskās darbības uzskaitē.

3.1. Individuālo uzņēmēju nodokļu tiesiskā bāze Legal Foundation of Sole Proprietors' Taxation

Nodokļu un nodevu sistēmu, nodokļu maksātāju, kā arī nodokļu administrācijas pienākumus, tiesības un atbildību Latvijā reglamentē likums „**Par nodokļiem un nodevām**” (1995). Papildus vispārīgiem nodokļu maksātāju pienākumiem likums "Par nodokļiem un nodevām" nosaka prasības fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību. To pienākums ir reģistrēties VID un paziņot šai institūcijai par to, kad sāk gūt ienākumus no saimnieciskās darbības, kā arī uzskaitīt saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus, aprēķināt nodokļus.

Saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām” un likumu „Par uzņēmumu, iestāžu un organizāciju darbības apturēšanas kārtību” izdoti MK 17.07.2007. noteikumi Nr. 489 „**Kārtība, kādā apturama saimnieciskā darbība speciālās pārbaudes veikšanai, ja nav nodrošināta ar nodokļiem un nodevām apliekamo objektu pareiza un pilnīga uzskaitē**”. Noteikumi nosaka, kādos gadījumos var tikt apturēta saimnieciskā darbība, piemēram, ja persona nav reģistrējusies VID, ja tiek pārkāpta preču aprites kārtība vai nav ievēroti norēķinu operācijas reglamentējošie normatīvie akti, kā arī, ja tiek nodarbināta persona, ar kuru nav noformētas darba attiecības.

MK 27.03.2001. noteikumi Nr. 150 „**Noteikumi par nodokļu maksātāju un nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju VID**” nosaka kārtību, kādā nodokļu maksātāji, kuri nav jāreģistrē Uzņēmumu reģistrā, ir reģistrējami VID Nodokļu maksātāju reģistrā.

Likums „Par nekustamā īpašuma nodokli” (1997) un MK 20.06.2006. noteikumi Nr. 495 „**Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” normu piemērošanas kārtība**” reglamentē nekustamā īpašuma nodokli par zemi un ēkām, kas tiek izmantotas saimnieciskās darbības veikšanai.

Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (1993) un MK 26.09.2006. noteikumi Nr. 793 „**Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība**” reglamentē iedzīvotāju ienākuma nodokli no saimnieciskās darbības. Fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību, izņemot individuālos uzņēmumus un zemnieku vai zvejnieku saimniecības, kuru apgrozījums ir lielāks par 200 tūkstošiem latu gadā un kuras ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas, maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli. Līdz ar to saimnieciskās darbības uzskaitē tiek veidota tā, lai grāmatvedībā tiktu sagatavota informācija iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 5. daļu 31.07.2001. tika izdoti MK noteikumi Nr. 338 "**Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaitē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām**", kas reglamentēja kārtību, kādā fiziskās personas veica ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu uzskaiti nodokļa aprēķināšanas vajadzībām. Noteikumi bija spēkā līdz 23.03.2007., šobrīd tos aizstāj saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 9. panta 2. daļas 1. punktu izdoti MK 20.03.2007. noteikumi Nr. 188 "**Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas**

fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā".

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem jāpiemēro arī dažas **likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli"** (1995) normas. Saskaņā ar norādēm likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli":

- 11. panta 3. daļas 4. punktā uz visiem IIN maksātājiem attiecas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13. pants par pamatlīdzekļu nolietojumu;
- 11.¹ panta 3. daļā uz IIN maksātājiem, kuri kārtu divkāršā ieraksta grāmatvedību, attiecas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 5. pants par izdevumiem, kuri nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību;
- 18. panta 4.¹ daļā uz IIN maksātājiem, kuri kārtu divkāršā ieraksta grāmatvedību, attiecas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 23. pants par avansa maksājumu aprēķināšanas kārtību.

PVN aprēķināšanas un maksāšanas kārtību nosaka **likums „Par pievienotās vērtības nodokli”** (1995) un MK 14.11. 2006. Noteikumi nr. 933 **„Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība”**. Normatīvie akti attiecas arī uz fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību. Ar PVN apliekamie objekti ir saimnieciskās darbības ietvaros veiktie darījumi - preču piegāde, pakalpojumu sniegšana un pašpatēriņš.

Likums „Par akcīzes nodokli” (2003) un MK 07.08.2007. noteikumi Nr. 528 **“Kārtība, kādā lauksaimniecības produkcijas ražotājiem atmaksā akcīzes nodokli par dīzeļdegvielu (gāzeļļu) un dīzeļdegvielu (gāzeļļu), kurai ir pievienota rapšu sēklu eļļa vai no rapšu sēklu eļļas iegūta biodīzeļdegviela”** nosaka kārtību, kādā lauksaimniecības produkcijas ražotājiem atmaksājams akcīzes nodoklis par dīzeļdegvielu, iesniedzamos dokumentus, to iesniegšanas termiņus un iestādes, kuras pārbauda lauksaimniecībā izmantotās zemes, kā arī nodokļa atmaksāšanas termiņus.

Valsts sociālās apdrošināšanas kārtību nosaka **likums „Par valsts sociālo apdrošināšanu”** (1997). Atbilstoši likumam sociālā apdrošināšana ir valsts organizētu pasākumu kopums, lai apdrošinātu personas vai tās apgādībā esošu personu risku zaudēt ienākumus. Likums nosaka apdrošināšanas kārtību atbilstoši apdrošināmās personas statusam. Saimnieciskās darbības ietvaros jāveic gan fiziskās personas, kura veic saimniecisko darbību, gan algoto darbinieku, ja tādi tiek izmantoti, sociālā apdrošināšana.

MK 14.11.2000. noteikumi Nr. 397 **“Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēju reģistrāciju un ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli”** nosaka obligāti apdrošināmo personu reģistrēšanas kārtību un ziņojumu par VSAOI iesniegšanas kārtību. Pašnodarbinātais līdz tā mēneša desmitajam datumam, kas seko mēnesim, kurā mēneša ienākumi sasnieguši vienu divpadsmito daļu no MK noteiktā obligāto iemaksu objekta minimālā apmēra pašnodarbinātajam, reģistrējas VID teritoriālajā iestādē pēc savas dzīvesvietas, uzrādot personu apliecinošu dokumentu un iesniedzot attiecīgo dokumentu kopijas (uzrādot oriģinālus).

Minimālo un maksimālo valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu nosaka MK 06.06.2000. Nr. 193 **„Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta minimālo un maksimālo apmēru”**.

MK 6.06.2000. noteikumi Nr. 192 **„Noteikumi par brīvprātīgu pievienošanos valsts sociālajai apdrošināšanai”** nosaka reģistrēšanās un brīvprātīgo iemaksu veikšanas kārtību.

Līdz ar pievienošanos ES Latvijas pilsoņiem, kuri strādā kādā no ES dalībvalstīm, ir tiesības iesaistīties šīs valsts sociālās drošības shēmās un saņemt to sniegtās garantijas.

Tas attiecas arī uz pašnodarbinātajām personām un uz viņu ģimenes locekļiem, kas pārvietojas Kopienas teritorijā. Sociālo drošības shēmu piemērošanu koordinē 14.06.1971. Regula (EEK) Nr.1408/71. Tomēr dalībvalstīm ir dota brīva izvēle izlemt, kuras personas ir sociāli apdrošināmas, kādas ir apdrošināšanas likmes, kādi pabalsti un pēc kādiem noteikumiem piešķirami. (Sociālais ziņojums, 2006)

Pārējos nodokļus individuālie uzņēmēji aprēķina un maksā tāpat kā citi saimnieciskās darbības veicēji: dabas resursu nodokli atbilstoši **Dabas resursu nodokļa likumam** (2005), muitas maksājumus atbilstoši **Muitas likumam** (2004), vieglo automobiļu un motociklu nodokli par saimnieciskajā darbībā nepieciešamā transporta līdzekļa reģistrāciju saskaņā ar **likumu „Par vieglo automobiļu un motociklu nodokli”** (2003).

Uzņēmējdarbības riska nodevu atbilstoši MK 11.12.2007. noteikumiem Nr. 849 „**Noteikumi par uzņēmējdarbības riska valsts nodevas apmēru un darbinieku prasījumu garantiju fondā ieskaitāmās nodevas daļu 2008. gadā**” par saviem darbiniekiem maksā tikai tie individuālie uzņēmēji, kuri ir reģistrēti LR Uzņēmumu reģistrā un kurus var pasludināt par maksātnespējīgiem, tātad individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, kā arī individuālie komersanti.

3.2. Saimnieciskās darbības veicēju kā nodokļu maksātāju raksturojums

Characteristics of Businessmen as Tax Payers

3.2.1. Nodokļu aprēķināšanas un uzskaites problēmas

Problems of Tax Calculation and Bookkeeping

Latvijas Republikas pirmajos neatkarības gados tika izdalītas vairākas nodokļu maksātāju grupas: algotais darbaspēks un brīvo profesiju pārstāvji maksāja ienākuma nodokli, tirgotāji un rūpnieki maksāja tirdzniecības - rūpniecības un ienākuma nodokli, namsaimnieki – nekustamās mantas un ienākuma nodokli, lauksaimnieki – nekustamās mantas nodokli, kapitāla apgrozītāji - kapitāla un ienākuma nodokli. Papildus bija noteiktas vietējās nodevas, kas nonāca pašvaldību budžetā, piemēram, traktieru, viesnīcu un tējnīcu nodokļi. Vispārējam iedzīvotāju ienākuma nodoklim bija pakļauti visi valsts iedzīvotāji, kam bija jebkādi ienākumi. Atbrīvoti bija tie, kas guva ienākumus no lauksaimnieciskās ražošanas un zivsaimniecības. Ar nodokli neaplika ienākumus, kas tika gūti no nekustamā īpašuma, ja tā izmantošanai bija lauksaimniecību vai tās blakusnozaru atbalstošs raksturs. Fiziskas un juridiskas personas, kuru apliekamie ienākumi nepārsniedza Ls 2000 gadā, no nodokļa bija atbrīvoti (Nodokļu likumi, 1938., 16. p. 4. d.). Ienākuma nodokļa likmes bija progresīvas. Pirms nodokļa aprēķināšanas no apliekamā ienākuma atskaitīja 40% no darba algas un brīvo profesiju honorāriem (Nodokļu likumi, 1938., 17. p. 4. d., 25. p.).

Padomju gados Latvijas brīvvalsts laikā pastāvošos nodokļus nomainīja nodokļi, kas atbilda sociālistiskās saimniekošanas principiem. Iedzīvotāju ienākuma nodoklim bija progresīvas likmes, kuras bija atšķirīgas dažādām iedzīvotāju sociālajām grupām. Vismazākās likmes tika noteiktas strādniekiem un kalpotājiem, kā arī rakstniekiem un mākslas darbiniekiem. Ārstiem un citiem iedzīvotājiem, kas saņēma ienākumus no privātprakses, likme bija 2 -3 reizes lielāka, bet amatniekiem un personām, kas guva citus ienākumus, kas nebija darba alga, tika piemērota gandrīz četras reizes augstāka likme nekā strādniekiem un kalpotājiem. (Ketners, 2007)

Jauna nodokļu sistēma Latvijā tika izstrādāta pēc neatkarības atgūšanas. Nodokļu sistēmas „jumta” likums "Par nodokļiem un nodevām" tika pieņemts 1990. gadā. Tas noteica nodokļus un nodevas neatkarīgi no īpašuma formas vai veida visām fiziskajām

un juridiskajām personām, kuras veic uzņēmējdarbību vai saņem ienākumus Latvijas Republikā. Atbilstoši „jumta” likumam tika izstrādāti arī pārējie nodokļu likumi. Būtiskas izmaiņas ienākuma nodokļu sistēmā tika veiktas 1993. un 1995. gadā. Pēc Latvijas iestāšanās Eiropas Savienībā galvenās izmaiņas notika saskaņojot netiešo nodokļu normas ar ES direktīvām, tiešos nodokļus izmaiņas skāra mazāk.

Patlaban Latvijā fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, atkarībā no darbības veida un apgrozījuma maksā šādus nodokļus valsts vai pašvaldību budžetā:

1. iedzīvotāju ienākuma nodokli;
2. valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas;
3. nekustamā īpašuma nodokli par saimnieciskajā darbībā izmantoto zemi un ēkām;
4. pievienotās vērtības nodokli, ja persona reģistrēta par PVN maksātāju;
5. dabas resursu nodokli, ja saimnieciskā darbībā tiek izmantoti dabas resursi, iepakojums, vienreiz lietojamie trauki vai videi kaitīgi produkti, ja saimnieciskās darbības rezultātā notiek vides piesārņojums;
6. muitas nodokli par saimnieciskās darbības ietvaros veikto preču eksportu un importu;
7. vieglo automobiļu un motociklu nodokli par saimnieciskajā darbībā nepieciešamo vieglo automobiļu un motociklu reģistrāciju Latvijā.

Lauksaimniekiem saistoši ir arī akcīzes nodokļa normatīvie akti, jo viņi var saņemt degvielas tirgotājam samaksātā akcīzes nodokļa kompensāciju. Visus saistībā ar saimniecisko darbību budžetā samaksātos nodokļus, izņemot IIN no saimnieciskās darbības un PVN, iekļauj saimnieciskās darbības izdevumos.

Kopumā vislielākās problēmas fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību, sagādā vājās zināšanas par nodokļu sistēmu Latvijā, kā arī par atsevišķu nodokļu aprēķināšanu un uzskaiti, likumu un noteikumu piemērošanu. Tām personām, kuras vienlaicīgi ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa un PVN maksātāji, problēmas sagādā pareizs abu nodokļu aprēķins, jo katram no tiem vienkāršā ieraksta grāmatvedībā tiek izmantots atšķirīgs uzskaites princips. Tāpat problēmas rada biežas izmaiņas normatīvajos aktos, neskaidrības to piemērošanā, uzskaites darbietilpība un sarežģītība (par to liecina pētījuma rezultāti, kas apkopoti 5. nodaļā).

2003. gadā vienā no Latvijas lauku rajoniem veiktā pētījumā (Kozlinskis, Vucāne, Vucāns, 2004) noskaidrots, ka vairāk kā 70% lauku uzņēmēju sagādā nopietnas problēmas nodokļu likumu un noteikumu prasību izpilde, kā arī sadarbība ar VID. Šāda situācija novērojama neskatoties uz VID veikto, samērā lielo, izskaidrojošo un informācijas darbu. Autori secina, ka tas skaidrojams ar nodokļu likumu un noteikumu relatīvo sarežģītību un mainību, kā arī ar uzņēmēju nepietiekamo izglītības līmeni. Atbilstoši CSP datiem 2005. gadā tikai 21.4% lauku saimniecību īpašnieku bija augstākā vai profesionālā izglītība, savukārt, atlikušajiem 78.6% praktiskā pieredze vai pamatapmācība. Tāpēc jāatzīst, ka gan lauku saimniecību īpašniekiem, gan pārējām fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību, sarežģījumus saimnieciskās darbības uzskaitē rada viņu salīdzinoši zemais izglītības līmenis.

Latvijā nodokļu politiku vidējā termiņā noteica LR Ministru kabineta 10.06.2003. rīkojums Nr. 380 „Par pamatnostādņēm nodokļu un nodevu sistēmas attīstībā”. Tajā kā risināmā problēma saistībā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tika izvirzīta mazo uzņēmēju saimnieciskās darbības ienākuma nodokļa maksāšanas vienkāršošana. Dokumentā norādīts, ka jāuzsāk mazo uzņēmēju saimnieciskās darbības ienākuma novērtēšanas principu un nodokļa aprēķināšanas modeļa izstrāde, lai vienkāršotu nodokļa maksāšanas kārtību. Kā viens no iespējamiem risinājumiem tika nosaukta iespēja ieviest fiksētu ienākuma nodokli mazajiem uzņēmējdarbības (saimnieciskās

darbības) veicējiem, kas nav ar PVN apliekamās personas, ievērojot ES ieteikumus un ES valstīs pastāvošo praksi.

Uzdevums vienkāršot ienākuma nodokļa maksāšanas kārtību mazajiem uzņēmējiem tika izvirzīts LR Ekonomikas ministrijas izstrādātajā Tautsaimniecības vienotajā stratēģijā. Viens no piedāvātajiem risinājumiem bija vienota kompleksa nodokļa ieviešana fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību. Tomēr visu nodokļu apvienošana vienā neatbilstu taisnīguma principam, ņemot vērā, ka nodokļu objekti un to apjoms katrai personai ir visai atšķirīgs. Otrs piedāvātais risinājums bija aprēķināt ienākuma nodokli, ņemot vērā tikai saimnieciskās darbības apgrozījumu.

Nodokļu politika ir instruments, ar kura palīdzību var ietekmēt valsts ekonomiku un stimulēt vai bremzēt kādas nozares vai tautsaimniecības sektora attīstību, ietekmēt kādas valsts teritorijas attīstības tempus, noteikt īpašus nosacījumus kādai noteiktai nodokļu maksātāju kategorijai. Tomēr parasti tas izkropļo konkurences apstākļus valstī un ne vienmēr sasniedz sākotnējo mērķi. Ne vienmēr labumus gūst nodokļu maksātājs, uz kuru konkrētais atvieglojums vērsts. Tādēļ ļoti būtiski, ieviešot kādu īpašu nodokļu režīmu izvērtēt, ko gūst nodokļu maksātājs, valsts budžets un kā tiek ietekmēti citi ekonomiskie rādītāji (Ketners, 2007).

Finanšu ministrijas darba grupa uzskatīja, ka absolūti visiem saimnieciskās darbības veicējiem nav ieteicams un nav nepieciešams noteikt vienkāršotu IIN aprēķināšanas un maksāšanas kārtību. Liela daļa IIN maksātāju ir pietiekoši izglītoti, lai kārtotu savas saimnieciskās darbības uzskaiti paši vai nepieciešamības gadījumā uzticētu to profesionālam grāmatvedim. Tomēr tika atzīts, ka arī šīm personām saimnieciskās darbības uzskaitē sagādā problēmas, galvenokārt, likumu un citu normu piemērošana praksē un atsevišķos gadījumos šo normu pretrunīgums.

FM darba grupa, kas strādāja pie fiksēta nodokļa koncepcijas, norādīja šādas galvenās problēmas, kas rodas fizisko personu saimnieciskās darbības nodokļu uzskaitē:

- speciālu zināšanu trūkums grāmatvedībā un nodokļos, piemēram, izdevumi nav apliecināti ar attaisnojuma dokumentiem, personīgo izdevumu attiecināšana uz saimniecisko darbību, IIN maksājumu attiecināšana uz izdevumiem u.tml.;
- grūtības orientēties nodokļu objektu dažādībā;
- nodokļu pārskatu aizpildīšanas, iesniegšanas kārtības un termiņu nepārzināšana;
- neprasme prognozēt ienākuma nodokļa apmēru, kuru aprēķina rezumējošā kārtībā pēctaksācijas gadā, kas rada maksāspējas problēmas;
- uzskaites un nodokļu aprēķinu sarežģītība un darbietilpība;
- psiholoģiskas bailes no nodokļu administrācijas, kas kavē legālu saimnieciskās darbības uzsākšanu.

Ar problēmām fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, nodokļu administrēšanā ikdienā pārliecinās arī VID speciālisti, tāpēc VID izstrādātajā Nodokļu administrēšanas stratēģijā 2005.-2009. gadam atzīts - jāpanāk, lai tiktu novērstas pretrunas normatīvajos aktos. Lai to sasniegtu ir jāizvērtē iespējas un, ja nepieciešams, jāizstrādā priekšlikumi grozījumiem normatīvajos aktos nepilnību un pretrunu novēršanai, piemēram, vienkāršotas grāmatvedības uzskaites veikšanai mazajiem uzņēmējiem (saimnieciskās darbības veicējiem).

2007. gada pavasarī veikts pētījums par VID klientu apmierinātību, kurā secināts, ka pašnodarbinātās personas pozitīvāk kā citi nodokļu maksātāji vērtē:

- 1) VID klientu servisu kopumā;
- 2) VID informāciju par nodokļu maksātāja tiesībām;
- 3) normatīvo aktu saprotamību.

Negatīvāku vērtējumu, salīdzinot ar pārējiem nodokļu maksātājiem, pašnodarbinātie izteica par VID:

- 1) nodokļu maksātāju izglītošanu un palīdzību ar vērtīgiem padomiem;
- 2) sniegtajām konsultācijām;
- 3) sniegto informāciju bezmaksas semināros;
- 4) brošūrās sniegtās informācijas saprotamību;
- 5) mājas lapas informāciju par nodokļu saistību izpildi.

VID pētījumā par pašnodarbinātajām personām tiek uzskatītas visas fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību.

Aptaujas rezultāti atspoguļo tendenci, ka pašnodarbināto apmierinātība ar VID bezmaksas semināriem un izdotajām brošūrām nodokļu maksātājiem pieaug palielinoties nodokļu maksātāja pieredzei. Tikai 10% nodokļu maksātāju, kuru saimnieciskās darbības stāžs ir mazāks par 2 gadiem, atzīst, ka VID semināru kvalitāte viņus apmierina (sk. 3.1. att.), bet no tiem, kas saimniecisko darbību veic ilgāk nekā 11 gadus, 37%. Vidēji no visām aptaujātajām pašnodarbinātajām personām VID semināru kvalitāte apmierina 22%. No aptaujātajiem nodokļu maksātājiem kopumā ar VID semināru kvalitāti ir apmierināti 35% respondenti. Tātad, neskatoties uz to, ka ikvienā VID nodaļā salīdzinoši bieži tiek rīkoti speciāli pašnodarbinātajiem veltīti semināri, klausītāju apmierinātības līmenis ir zemāks nekā nodokļu maksātājiem kopumā.

3.1. att. VID bezmaksas semināru un izdoto brošūru vērtējums atkarībā no pašnodarbinātā kā nodokļu maksātāja stāža, %

Fig. 3.1. Evaluation of free-of-charge seminars and published brochures by the State Revenue Service in terms of the length of tax paying time of the self-employed, %
 Avots: VID klientu apmierinātības pētījums, 2007 / Source: SRS client satisfaction study, 2007

Aptauja norāda arī uz to, ka pašnodarbinātajiem biežāk nekā citiem nodokļu maksātājiem trūkst informācija par VID rīkotajiem semināriem. Informētības līmenis palielinās līdz ar saimnieciskās darbības veicēja stāžu. 63% pašnodarbināto, kuru saimnieciskās darbības stāžs ir mazāks par 2 gadiem, nav informācijas par VID semināriem. Šādas informācijas nav 28% aptaujāto pašnodarbināto, kas saimniecisko darbību veic ilgāk kā 11 gadus. Šādas informācijas nav vidēji 52% no visiem aptaujātajiem pašnodarbinātajiem (salīdzināšanai - kopumā 40% nodokļu maksātāju). Tātad pašnodarbinātie ir mazāk informēti par VID semināriem. Turklāt, ja kopumā ar VID semināru kvalitāti nav apmierināti 5% nodokļu maksātāju un tas nav atkarīgs no nodokļu maksātāja stāža, tad pašnodarbinātajiem palielinoties stāžam, pieaug (no 3% līdz 13% respondentu) neapmierinātība ar to kvalitāti.

Pētījumā secināts, ka pašnodarbinātie ir izteikti nelojālākie attiecībā uz valstī noteikto nodokļu nomaksu, sadarbojoties ar VID, jūtas visnedrošāk, tāpēc VID jāpievērš īpaša uzmanība pašnodarbināto informēšanai un izglītošanai par korektu un godīgu nodokļu nomaksu (VID klientu apmierinātības pētījums, 2007).

3.2.2. VID reģistrēto saimnieciskās darbības veicēju – nodokļu maksātāju skaita dinamika

Dynamics of the Number of Registered Sole Proprietors at the State Revenue Service

Fizisko personu saimnieciskās darbības aktivitāti raksturo VID statistikas dati, kas regulāri tiek apkopoti no 1998. gada. Datu analīze (sk. 1.3. nodaļu) rāda, ka katru gadu palielinās to fizisko personu skaits, kas ir reģistrējušas savu saimniecisko darbību VID teritoriālajā iestādē. No tā nevar secināt, ka vairāk personu nodarbojas ar saimniecisko darbību, bet to, ka arvien vairāk personu ar to nodarbojas legāli – reģistrējoties VID normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Saimnieciskās darbības reģistrācijas pieaugumu izraisījuši lielāka iespēja saņemt dažādus ārējus finansējumus, kā arī VID veiktais darbs saimnieciskās darbības legalizācijai.

Atbilstoši VID datiem fizisko personu, kas reģistrētas kā nodokļu maksātāji, skaits pakāpeniski palielinās, no 2000. gada līdz 2006. gadam palielinājums ir 16% (sk. 3.1. tab.). Šajā skaitā ietilpst visi VID reģistrētie darba ņēmēji un fiziskas personas, kuras reģistrējušas saimniecisko darbību. Salīdzinoši straujāk palielinās to fizisko personu skaits, kuras iesniedz gada ienākumu deklarācijas (GID) par 112%, kā arī to personu skaits, kas deklarē ienākumus no saimnieciskās darbības, iesniedzot deklarācijas pielikumu D3 (D3) – par 98%. Vidēji 2000.-2006. gadā gandrīz 1/3 daļai deklarāciju ir pievienots pielikums par ienākumiem no saimnieciskās darbības.

Fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību (FP_{sd}), skaits pakāpeniski palielinās, periodā no 2000. gada līdz 2006. gadam 3.1 reizi. Visstraujākais pieauguma temps bija 2001. gadā salīdzinot ar 2000. gadu (par 37%). Turpmākajos gados šāds pieaugums vairs netika sasniegts.

Pakāpeniski ir pieaudzis fizisko personu īpatsvars kopējā saimniecisko darbību deklarējošo personu skaitā no 53% 2000. gadā līdz 82% 2006. gadā jeb 1.55 reizes. Tas nozīmē, ka samazinās juridisko personu - individuālo uzņēmumu, zemnieka saimniecību un zvejnieku saimniecību īpašnieku skaits, kas deklarē ienākumus, iesniedzot VID gada ienākumu deklarāciju. Juridisko personu īpatsvara samazinājums ir skaidrojams arī ar individuālo uzņēmumu reorganizāciju, kas sākās 2002. gadā. Līdz 2004. gadam VID statistika fizisko personu skaitā neiekļāva individuālos komersantus. To reģistrācija notika no 2002. gada, bet VID tos uzskaitīja juridisko personu sastāvā. Gada ienākumu deklarācijas pielikumu par 2005. gada ienākumiem no saimnieciskās darbības kā fiziskas personas iesniedza 21.5 tūkstoši juridisko personu.

Sociāli apdrošināto pašnodarbināto personu (pašnod.) dinamikas analīze apliecina, ka to skaits ar katru gadu palielinās. Izņēmums bija 2004. gadā, kad tas nedaudz samazinājās sakarā ar valstī noteiktā minimālā pašnodarbināto VSAOI objekta summas palielinājumu no Ls 45 līdz Ls 110 mēnesī. 2006. gada beigās 29.2 tūkstoši cilvēku sevi apdrošināja paši kā pašnodarbinātas personas. Periodā no 2000. līdz 2006. gadam šo personu skaits palielinājies par 63%. Pēdējos gados pieauguma temps samazinājies. Tomēr attiecinot pašnodarbinātos pret fiziskajām personām - nodokļu maksātājiem, to īpatsvars palielinās. Ja 2001. gadā apmēram 12 no 1000 personām sevi apdrošināja kā pašnodarbinātie, tad 2006. gadā gandrīz 17 personas.

3.1. tabula / Table 3.1

Nodokļu maksātājus – fiziskās personas raksturojoši rādītāji Latvijā 2000.-2006. g.
Profile of the tax payers - physical persons in Latvia, 2000-2006

Rādītājs, mērvienība/ Indicator, measure		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2006 /2000
NM_FP	skaits tūkst. / number, th.	1464.3	1502.0	1533.5	1567.5	1605.6	1651.2	1696.6	1.16
GID	skaits tūkst. / number, th.	137.4	159.3	201.2	260.2	282.1	290.1	291.1	2.12
D3	skaits tūkst. / number, th.	46.7	62.3	67.9	84.0	87.0	90.3	92.5	1.98
	KAT, %	88	134	109	124	104	104	102	1.16
D3/GID		0.34	0.39	0.34	0.32	0.31	0.31	0.32	0.94
FP_sd	skaits tūkst. / number, th.	24.5	33.5	41.4	52.5	61.1	68.8	75.8	3.09
	KAT, %	130	137	123	127	116	113	110	0.85
FP_sd/D3		0.53	0.54	0.61	0.63	0.70	0.76	0.82	1.55
pašnod.	skaits tūkst. / number, th.	x	17.9	20.9	25.2	25.0	27.2	29.2	1.63*
	KAT, %	x	x	117	120	99	109	107	91**
pašnod/100 NM_FP		x	1.19	1.37	1.61	1.56	1.65	1.72	1.45*
pašnod/D3		x	0.29	0.31	0.30	0.29	0.30	0.32	1.10*
FP_PVN	skaits tūkst. / number, th.	0.7	0.9	1.2	1.7	2.8	3.5	4.6	6.57
	KAT, %	145	124	141	137	167	124	131	0.90
FP_PVN/100 FP_sd		2.89	2.58	2.96	3.20	4.61	5.09	6.07	2.10

Avots: izmantojot VID elektronisko mājas lapu un nepublicētus datus

Source: Use of SRS website and unpublished data

* 2006/2001, ** 2006/2002

NM_FP - fiziskās personas, kas reģistrētas VID kā nodokļu maksātāji / physical persons registered in the SRS as tax payers, GID - gada ienākumu deklarācijas / annual income declarations, D3 - gada ienākumu deklarāciju pielikums D3 „Ienākumi no saimnieciskās darbības” / appendix D3 “Income from Business Activity” of the annual income declaration, FP_sd - fiziskās personas, kuras reģistrējušas VID saimniecisko darbību / physical persons that have registered their business activity in the SRS, pašnod. – fiziskās personas, kuras reģistrējušas kā pašnodarbinātie, kas veic sociālās iemaksas / self-employed – physical persons that have registered as self-employed and do social payments, FP_PVN – fiziskās personas, kuras reģistrētas PVN maksātāju reģistrā / physical persons that are registered in the VAT payers register, KAT - ķēdes augšanas temps, % / chain growth ratio, %

Attiecinot pašnodarbināto skaitu pret VID iesniegto deklarāciju pielikumu „Ienākumi no saimnieciskās darbības” skaitu, jāsecina, ka 2006. gadā tikai 32% saimnieciskās darbības veicēju sevi sociāli apdrošinājuši. Mazāks pašnodarbināto īpatsvars ir 2004. gadā, kad tika palielināts VSAOI objekts. Tātad tikai 1/3 saimnieciskās darbības veicēju ienākumi vismaz vienu mēnesi gadā pārsniedz minimālo iemaksu objektu vai arī personas ir novērtējušas valsts sociālās apdrošināšanas nepieciešamību un veic VSAOI, neskatoties uz ienākumu apmēru.

Reģionos (dalījums reģionos atbilstoši VID teritoriālo iestāžu dalījumam) dati ir ļoti atšķirīgi (sk. 3.2. att.). Līdz 2005. gadam vislielākais pašnodarbināto jeb sociāli apdrošināto saimnieciskās darbības veicēju īpatsvars bija Zemgalē, bet 2005. un 2006. gadā lielāks īpatsvars ir Rīgas reģionā. Latgales reģionā 2001. gadā gandrīz 35% saimnieciskās darbības veicēju bija sociāli apdrošināti, tas bija pat otrais augstākais rezultāts pēc Zemgales reģiona, kā arī augstāks nekā Latvijā kopumā.

3.2. att. Saimnieciskās darbības veicēju, kas reģistrējušies kā pašnodarbinātie - sociālo iemaksu maksātāji, īpatsvars Latvijas reģionos 2001.-2006. g.

Fig. 3.2. The ratio of entrepreneurs (registered as self-employed – payers of social payments) in the regions of Latvia, 2001-2006

Avots: VID nepublicēti dati / Source Unpublished SRS data

Turpmāk ar katru gadu apdrošināto personu īpatsvars Latgalē ir samazinājies līdz 24% 2004. gadā, kas ir ievērojami mazāk nekā Latvijā vidēji. 2006. gadā vismazākais sociāli apdrošināto personu īpatsvars saimnieciskās darbības veicēju skaitā ir Latgalē 25% un Vidzemē 30%.

3.2. tabula / Table 3.2

Pašnodarbināto (sociāli apdrošināto) personu skaita dinamika

Latvijas reģionos 2001.-2006. g.

The dynamics of the self-employed (with social insurance) in the regions of Latvia, 2001-2006

Reģions/ Region	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2006/ 2001, reizes/ times
Rīgas	4 063	5 038	6 644	7 206	8 080	9 179	2.26
Vidzemes	2 957	3 923	4 797	4 841	5 197	5 256	1.78
Zemgales	4 417	5 301	6 086	5 620	5 717	6 011	1.36
Latgales	3 517	3 447	3 656	3 504	3 880	4 126	1.17
Kurzemes	2 908	3 224	4 010	3 843	4 331	4 637	1.59
Kopā/ Total	17 862	20 933	25 193	25 014	27 205	29 209	1.64

Avots: VID nepublicēti dati / Source: Unpublished SRS data

Sociāli apdrošināto personu skaits pieaug visos Latvijas reģionos (sk. 3.2. tab.). Visstraujākais pieaugums (2.26 reizes no 2001. līdz 2006. g.) ir Rīgas reģionā, vismazākais - Latgales reģionā. 2004. gadā pašnodarbināto skaits samazinājās Zemgales, Latgales un Kurzemes reģionā. Tas nozīmē, ka šajos reģionos pašnodarbināto ienākumi vidēji ir mazāki, jo palielinoties VSAOI objektam, daudziem saimnieciskās darbības veicējiem vairs nevajadzēja maksāt VSAOI.

Būtiski palielinājies fizisko personu – PVN maksātāju (FP_PVN) skaits (sk. 3.1. tab.), no 0.7 tūkstošiem 2001. gadā līdz 4.6 tūkstošiem personu 2006. gadā. Šo personu īpatsvars ar katru gadu palielinās arī nodokļu maksātāju – fizisko personu kopskaitā, no 2001. gada līdz 2006. gadam 2.1 reizi. Tas liecina, ka pieaug fizisko personu ar PVN apliekamo darījumu apjoms, tātad palielinās šo personu saimnieciskās darbības apgrozījums. Iespējams, ka arvien vairāk personas, kuras darbojas nozarēs ar mazu pievienoto vērtību, piemēram, tirdzniecībā, reģistrējas PVN maksātāju reģistrā

pirms likumā noteiktā apgrozījuma (12 mēnešos Ls 10000) sasniegšanas. Izmaiņas likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, kas no 2002. gada mainīja reģistrācijas sliksni lauksaimniekiem no Ls 30000 uz Ls 10000, fizisko personu – PVN maksātāju pieauguma tempu nav ietekmējušas. Jāsecina, ka izmaiņas vairāk skāra lauksaimniekus, kuri bija reģistrējuši zemnieku saimniecības nevis piemājas saimniecības. Tas vēlreiz apliecina, ka piemājas saimniecību apgrozījums ir salīdzinoši mazs, t.i., vairumā gadījumu nepārsniedz Ls 10000 gadā.

VID netiek uzskaitīta informācija par saimnieciskās darbības veicēju iemaksāto nodokļu apjomu. Ņemot vērā Finanšu ministrijas datus par to, ka plānotā IIN likmes samazināšana par 10% punktiem no saimnieciskās darbības ienākuma, varētu samazināt budžeta ieņēmumus par 4.24 miljoniem latu, var ļoti aptuveni aprēķināt ar nodokli apliekamo ienākumu no saimnieciskās darbības, t.i., 42.4 miljoni latu. Savukārt IIN maksājumi par saimnieciskās darbības ienākumu atbilstoši 25% likmei varētu būt aptuveni 10.6 miljoni latu ($42.4 \times 25\%$) 2006. gadā. Atbilstoši CSP datiem, 2005. gadā kopā valsts budžetā iemaksātais IIN ir 515.7 miljoni latu, tad IIN no saimnieciskās darbības nepārsniedz 2% no kopējiem IIN ieņēmumiem budžetā. Saimniecisko darbību 2005. gadā deklarējuši aptuveni 5% (90.3 / 1651.2 tūkstoši) no nodokļu maksātājiem – fiziskajām personām (aprēķins izmantojot 3.1. tab. datus). Tātad vidēji saimnieciskās darbības veicēji maksā mazāku IIN nekā darba ņēmēji. To apliecina arī Finanšu ministrijas informācija par saimnieciskās darbības apgrozījumu 2003. gadā. Jaunāki dati par saimnieciskās darbības veicēju nodokļu maksājumiem autorei nav pieejami, bet vispārēju priekšstatu var gūt arī no 2003. gada datiem (sk. 3.3. att.).

3.3. att. Saimnieciskās darbības veicēju sadalījums pēc apgrozījuma 2003. g., %, tūkst.

Fig. 3.3. The distribution of entrepreneurs in relation to turnover in 2003, %, th.

Avots: LR FM dati / Source: MoF of the Republic of Latvia data

ZS – zemnieku saimniecības/ farmers' enterprises, ZvS – zvejnieku saimniecības/ fishermen's enterprises, FP_sd - fiziskās personas, kuras reģistrējušas saimniecisko darbību/ physical persons that have registered the business activity, IU – individuālais uzņēmums/ individual enterprise, IK – individuālais komersants/ individual merchant

Vairāk kā trešā daļa jeb 38% saimnieciskās darbības veicēju gada ienākumu deklarācijā uzrādītais saimnieciskās darbības apgrozījums ir mazāks par 1 latu. Fiziskajām personām, kuras reģistrējušas saimniecisko darbību VID, apgrozījums mazāks par 1 latu norādīts 41% deklarāciju. Otru lielāko grupu veido saimnieciskās darbības veicēji, kuru apgrozījums ir no 1 līdz 5 tūkstošiem latu, kopumā 48%, t.sk. ZS

un ZvS 51%. Apgrozījums no 5 līdz 10 tūkstošiem latu ir tikai kopumā 7%, t.sk. visvairāk IK un IU 15%. Virs 10 tūkstošiem latu apgrozījums kopumā ir 7% saimnieciskās darbības veicēju, t.sk. visvairāk IK un IU 13%. Virs 45 tūkstošiem latu apgrozījumu 2003. gadā uzrādījuši tikai apmēram 500 saimnieciskās darbības veicēju jeb 1% no kopskaita.

Atšķirīgo saimnieciskās darbības veicēju ienākuma līmeni apstiprina arī CSP dati. Sadalot Latvijas mājāsaimniecības labklājības decīlgrupās, ienākumiem no uzņēmējdarbības un pašnodarbinātības lielākie īpatsvari ir pirmajā un pēdējā decīlgrupā. Secinājumu, ka pirmajā decīlgrupā koncentrējas zemnieki, bet pēdējā – citu nozaru uzņēmēji (Ciemīna, Krastiņš, 2004), varētu turpināt. Decīlgrupā ar visaugstāko labklājības līmeni koncentrēti galvenokārt uzņēmēji, kuri saņem ievērojamas dividendes no dalības komercsabiedrībās. Savukārt, pašnodarbināto legāli uzrādītie ienākumi pagaidām ir salīdzinoši mazi.

2003. gadā vairāk kā puse saimnieciskās darbības veicēju vispār nemaksāja IIN (65%), jo viņu deklarētais ienākums no saimnieciskās darbības bija mazāks par 1 latu gadā (sk. 3.4. att.). Vismazākais IIN maksātāju īpatsvars bija zemnieku saimniecību un zvejnieku saimniecību vidū (88% jeb 2.2 tūkstoši saimniecību), tas skaidrojams galvenokārt, ar IIN atļaidēm lauksaimniekiem. Savukārt IIN maksāja vislielākais īpatsvars VID reģistrēto saimnieciskās darbības veicēju (54% jeb 20.9 tūkstoši).

3.4. att. Saimnieciskās darbības veicēju sadalījums, ņemot vērā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu 2003. g., tūkst., %

Fig. 3.4. Distribution of entrepreneurs in relation to people's income tax imposed on income in 2003, thsd, %

Avots: LR FM dati, / Source: Data of the MoF of the Republic of Latvia

Apzīmējumi: skat. 3.3. att./ Abbreviations: see Fig. 3.3

Ņemot vērā datu par nodokļiem no fizisko personu saimnieciskās darbības ierobežotību un to, ka pētījums izstrādāts apakšnozarē agrārā ekonomika, turpmāk apskatīti lauksaimnieku maksātie nodokļi.

3.2.3. Zemnieku saimniecību nodokļu maksājumu raksturojums un dinamika Characteristics and Dynamics of Tax Payments of Farmers' Enterprises

Atbilstoši VID datiem zemnieku saimniecības ir apmēram 1/5 daļa no visiem LR nodokļu maksātājiem – juridiskajām personām, tomēr pēdējos gados to īpatsvars nodokļu maksātāju skaitā samazinās (sk. 3.3. tab.), apsteidzot zemnieku saimniecību skaita samazinājumu.

3.3. tabula / Table 3.3

VID reģistrēto ZS skaita un īpatsvara dinamika Latvijā 2001. – 2007. gadā
Dynamics of the number and proportion of FEs registered
in the State Revenue Service in Latvia in 2001-2007

Rādītājs / Indicator	1.01. 2001.	1.01. 2003.	1.01. 2005.	1.01. 2007.	Pieauguma temps, % / Increase ratio, %		
					2003/ 2001	2005/ 2003	2007/ 2005
Nodokļu maksātāji (juridiskās personas) / Tax payers (legal entities)							
Kopā / Total	106706	118473	130772	141180	11.0	10.4	8.0
t. sk. ZS / incl. FEs	28667	28385	28527	27442	-1.0	0.5	-3.8
ZS īpatsvars / Proportion of FEs, %	26.9	24.0	21.8	19.4	-10.8	-9.1	-11.0
Ar PVN apliekamās personas / VAT taxable persons							
Kopā / Total	52268	50552	58568	66341	-3.3	15.9	x
t. sk. ZS / incl. FEs	3452	3896	4445	x	12.9	14.1	x
ZS īpatsvars / Proportion of FEs, %	6.6	7.7	7.6	x	16.7	-1.4	x
Ar PVN apliekamo personu īpatsvars / Proportion of VAT taxable persons, %							
no nodokļu maksātāju kopskaita/ from the total of tax payers	49.0	42.7	44.8	x	-12.9	4.9	4.9
no ZS kopskaita/ from the total of FEs	12.0	13.7	15.6	x	14.0	13.7	x

Avots: VID statistikas dati un LR ZM Lauksaimniecības gada ziņojumi / Source: SRS statistics and Agriculture Annual Reports of the MoA, the Republic of Latvia; x – nav datu/ no data

Zemnieku saimniecību – nodokļu maksātāju skaita samazinājuma iemesli ir vairāki: lauksaimniecībā aktīvi darbojošos saimniecību skaita samazinājums, saimniecību, kuru nodarbošanās nav saistīta tikai ar lauksaimniecisko ražošanu, reģistrācija par SIA u.tml.. Zemnieku saimniecību reģistrāciju par SIA veicināja arī tas, ka kapitālsabiedrībām līdz 2008. gadam bija mazāka ienākuma nodokļa likme nekā uzņēmumiem, kuri ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji. Arī turpmāk zemnieku saimniecību skaita un īpatsvara samazinājuma tendence saglabāsies, to veicinās plānotās izmaiņas zemnieku saimniecību tiesiskajā formā. Tendenci apliecina arī CSP dati, kas apkopoti 3.4. tabulā.

3.4. tabula / Table 3.4

Lauksaimniecības sektora dalībnieku sadalījums Latvijā
pēc tiesiskās formas 2001., 2003., 2006. g.
Division of the participants of agriculture sector in Latvia,
according to their legal form in 2001, 2003, 2006

Kopā sabiedriskajā un privātajā sektorā / Total in public and private sector					Ekonomiski aktīvās vienības / Economically active units		
Tiesiskā forma / Legal form	2001		2003		Tiesiskā forma/ Legal form	2006	
	skaits / number	%	skaits / number	%		skaits / number	%
ZS / FE	37 618	26.8	33 323	25.4	ZS / FE	13 067	41.5
PS	102 520	72.9	97 441	74.2	FP	17 358	55.1
SIA un IU / Ltd. and SP	479	0.3	557	0.4	Komersabiedrības/ Commercial societies	924	2.9
					IK / IM	144	0.5
Kopā/ Total	140 617	100.0	131 321	100.0	Kopā/ Total	31 493	100.0

Avots: CSP un LR ZM dati / Source: Data of CSB and MoA of the Republic of Latvia

PS - piemājas saimniecības/ household plots; FP - fiziskās personas – saimnieciskās darbības veicēji/ physical persons – performers of business activity

Dati jāvērtē ņemot vērā, ka 2001. un 2003. gadā tie aptver visas reģistrētās lauksaimniecībā darbojošās vienības, savukārt, 2006. gadā tikai lauksaimniecības tirgus ekonomiski aktīvās statistiskās vienības. Tomēr būtiskākās tendences dati atspoguļo. Pieaug lauksaimniecībā darbojošos komercsabiedrību skaits un īpatsvars. Ekonomiski aktīvas ir tikai apmēram 1/3 daļa no reģistrētajām zemnieku saimniecībām un 1/6 daļa piemājas saimniecību. Salīdzinot 3.4. un 3.3. tabulas datus, var secināt, ka ne visas Uzņēmumu reģistrā reģistrētās zemnieku saimniecības ir reģistrējušās par nodokļu maksātājām (2001. g. 76%, 2003. g. 85%). No tām, kas ir reģistrētas VID, puse ir ekonomiski aktīvas. 2006. gadā lauksaimniecībā aktīvi darbojās 48% no VID reģistrētajām zemnieku saimniecībām.

Atbilstoši ZM datiem 2006. gadā 2.8 tūkstoši zemnieku saimniecību bija uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas un 0.9 tūkstoši komercsabiedrības, tātad kopumā lauksaimniecībā darbojas 3.7 tūkstoši UIN maksātāji. Savukārt pārējie 27.8 tūkstoši jeb 88% no ekonomiski aktīvajām saimniecībām ir IIN maksātāji.

2005. gada sākumā vairāk kā 15% zemnieku saimniecības bija reģistrētas kā PVN maksātāji. Zemnieku saimniecību PVN maksātāju skaits un īpatsvars ir palielinājies straujāk kā citu juridisko personu – PVN maksātāju īpatsvars (sk. 3.3. tab.). Ar PVN apliekamo zemnieku saimniecību īpatsvars no 2001. gada līdz 2005. gadam ir palielinājies kā kopējo nodokļu maksātāju skaitā (no 6.6% līdz 7.6%), tā arī zemnieku saimniecību skaitā (no 12.0 līdz 15.6%). To izraisīja izmaiņas likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, kas noteica, ka no 01.01.2002. arī lauksaimnieciskās produkcijas ražotājiem jāreģistrējas ar PVN apliekamo personu reģistrā tad, kad ar PVN apliekamo darījumu summa 12 mēnešu periodā sasniedz Ls 10000, iepriekšējo Ls 30000 vietā. Turpmāko zemnieku saimniecību PVN maksātāju īpatsvara palielinājumu galvenokārt var skaidrot ar to apgrozījuma palielināšanos.

Lielākā daļa zemnieku saimniecību Latvijā ir IIN maksātājas, jo tās ir nelielas, t.i., to ieņēmumi no saimnieciskās darbības līdz 2005. gadam (ieskaitot) nepārsniedza Ls 45000 gadā. Daļa šo saimniecību ir ar PVN apliekamas personas. Pārējās zemnieku saimniecības saviem darījumiem PVN neapņēma. Turklāt, ja ar PVN neapliedzama persona pārdod pašu ražotu, neapstrādātu lauksaimniecības produkciju ar PVN apliekamām personām – pārstrādes uzņēmumiem un kooperatīvām sabiedrībām, tā var saņemt 12% PVN kompensāciju no pārdotās produkcijas vērtības.

3.5. tabulā doti dati par zemnieku saimniecību būtiskākajiem nodokļu maksājumiem valsts budžetā un no budžeta saņemtajām summām. Zemnieku saimniecību iemaksātie nodokļi budžetā ir nelieli, tikai 0.05% no kopējiem nodokļu ieņēmumiem 2006. gadā. Salīdzinot ar 2002. gadu, zemnieku saimniecību kopā nodokļos budžetā iemaksātā summa ir palielinājusies par 7%. Būtiskas summas veido PVN pārākums, kas 2006. gadā ir 4.2 miljonu apmērā (tāpēc PVN maksājumi 3.5. tabulā uzrādīti ar mīnus zīmi). Tas galvenokārt saistīts ar zemnieku saimniecību iespējām saņemt ES un valsts finansiālu atbalstu, kas veicināja pieaugošu zemnieku saimniecību aktivitāti tehnikas un citu ilgtermiņa objektu iegādē un līdz ar to izraisīja PVN priekšnodokļa summu palielināšanos. Pārējo nodokļu summas ir nedaudz palielinājušās, visvairāk iedzīvotāju ienākuma nodoklis (1.8 reizes), tomēr ZS maksāto nodokļu īpatsvars kopējos nodokļu ieņēmumos ir būtiski samazinājies. Ja salīdzina budžetā iemaksātās un no budžeta atmaksātās un kompensētās nodokļu summas, tad zemnieku saimniecību saņemtās summas ir ievērojami lielākas nekā iemaksa budžetā, 2006. gadā vairāk kā 5 reizes.

Vislielākās zemnieku saimniecību iemaksas budžetā veido **valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (VSAOI)**. Zemnieku saimniecības īpašnieki VSAOI maksā par sevi kā pašnodarbināto personu vai kā darba ņēmēju, ja saimniecībā ir iecelts pārvaldnieks, kā arī par saviem darbiniekiem. Atbilstoši CSP datiem

2005. gadā 95.3% īpašnieku paši vada savas saimniecības, tātad atbilst pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas statusam. Savukārt, algoti darbinieki zemnieka saimniecībās tiek izmantoti nedaudz, 2005. gadā tikai 6% no lauksaimniecībā strādājošajiem.

3.5. tabula / Table 3.5

ZS samaksātie nodokļi un to īpatsvars kopbudžeta nodokļu ieņēmumos Latvijā, saņemtas nodokļu atmaksas un kompensācijas 2002., 2006. g.
Taxes paid by FEs and their proportion in total budget income in Latvia, the refunded excise tax and the received VAT compensation in 2002 and 2006

Rādītāji/ Indicators	ZS, milj. Ls/ FE, mill. lats			Kopā, milj. Ls/ Total, mill. lats		ZS īpatsvars/ Proportion of FE, %		Uz 1 ZS, Ls/ Per 1 FE, lats	
	2002	2006	2006/ 2002	2002	2006	2002	2006	2002	2006
Kopā visi nodokļu maksājumi, t.sk. / Total of tax payments, incl.	2.7	2.9	1.07	1634.9	3383.4	0.17	0.09	95	106
IIN / PIT	1.0	1.8	1.80	321.9	673.3	0.31	0.27	35	66
UIN / CIT	0.4	0.8	2.00	109.7	253.8	0.36	0.32	14	29
VSAOI / SSICP	2.5	4.4	1.76	534.2	979.1	0.47	0.45	88	160
PVN / VAT	-1.3	-4.2	3.23	383.9	938.7	-0.34	-0.45	-46	-153
Saņemtas atmaksas un kompensācijas, t.sk. / Compensations and refunds received, incl.	8.8	15.5	1.76	x	x	x	x	310	565
akcīzes nodokļa atmaksa/ refund of excise tax	5.4	10.7	1.98	x	x	x	x	188	390
PVN 12% kompensācija/ VAT 12% compensation	3.4	4.8	1.41	x	x	x	x	120	175

Avots: Latvijas lauksaimniecība un lauki, 2006 / Source: Latvian Agriculture and the Countryside, 2006

Sociālās apdrošināšanas iemaksu summa 2006. gadā salīdzinot ar 2002. gadu ir palielinājusies par 76%. To izraisīja pašnodarbinātā VSAOI minimālā objekta palielināšana no Ls 40 mēnesī 2002. gadā līdz Ls 110 mēnesī 2006. gadā, kā arī minimālās algas palielināšana attiecīgi no Ls 60 līdz Ls 90 mēnesī. Tomēr neskatoties uz to, ka sociālās apdrošināšanas maksājumi veido zemnieka saimniecību lielākās budžetā iemaksājamās summas, rēķinot uz 1 zemnieka saimniecību tās ir ļoti niecīgas, 2002. gadā Ls 88, 2006. gadā Ls 160. Salīdzinājumam - 2002. gadā pašnodarbinātā VSAOI no minimālā iemaksu objekta bija Ls 154.92 (Ls 40 x likme 32.27% x 12 mēneši) gadā, bet par darba ņēmēju no minimālās mēnešalgas attiecīgi – Ls 252.60 (Ls 60 x likme 35.09% x 12 mēneši). 2006. gadā minimālie sociālās apdrošināšanas maksājumi pašnodarbinātajam bija Ls 398.64 (Ls 110 x likme 30.2% x 12 mēneši) gadā, bet par darba ņēmēju Ls 357.37 (Ls 90 x likme 33.09% x 12 mēneši). Rēķinot uz 1 zemnieka saimniecību, VSAOI 2002. g. ir tikai 35% (88/252.6) un 2006. g. 45% (160/357.37) no minimālajiem darba ņēmēju maksājumiem vai 2002. g. 57% (88/154.92) un 2006. g. 40% (160/398.64) no pašnodarbināto minimālajiem maksājumiem. Tas apliecina to, ka:

- 1) lielākā daļa zemnieku sociālās apdrošināšanas iemaksas neveic vai veic tikai par vienu vai dažiem mēnešiem gadā;
- 2) ļoti liels zemnieku īpatsvars ir pensijas vecumā un izmanto to, ka pensijas vecuma zemnieku saimniecību īpašniekiem valsts obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas nav jāveic.

Lauku saimniecību nodarbināto īpašnieku pensionāru lielo īpatsvaru apliecina 3.5. tabulā apkopotie CSP dati. Vairāk kā ¼ daļa īpašnieku ir vecumā virs 65 gadiem. Nav publicētu datu tieši par pensijas vecuma zemnieku saimniecību īpašniekiem. Tomēr ņemot vērā, ka 2005. gadā 40.3% lauku saimniecību īpašnieku ir vecumā virs 60 gadiem, tad samērā droši var apgalvot, ka apmēram trešā daļa zemnieku saimniecību īpašnieku ir pensijas vecumā. Turklāt, salīdzinot ar 2001. gadu, palielinājies tieši vecāka gadagājuma lauku saimniecību īpašnieku īpatsvars, samazinoties gados jauno, t.i., vecumā līdz 40 gadiem, grupas īpatsvaram. Arī reģionos atšķirības nav ievērojamas, visos reģionos vairāk kā 40% lauku saimniecību īpašnieku ir vecumā virs 60 gadiem, Vidzemē pat 42.3%.

3.6. tabula / Table 3.6

Lauksaimniecībā nodarbināto saimniecības īpašnieku vecuma struktūra (viena īpašnieka saimniecībās) Latvijā 2001., 2005. g. un reģionos 2005. g., %
Age structure of farm owners (one owner farms) in Latvia in 2001, 2005 and in regions, 2005, %

Vecuma grupas, gadi/ Age groups, years	2001	2005						2005/ 2001
	Latvijā	Latvijā	Pierīga	Vidzeme	Kurzeme	Zemgale	Latgale	Latvijā
līdz 29	4.2	2.9	2.9	2.7	2.0	3.3	3.2	0.69
30-39	15.6	12.8	11.2	12.1	11.7	13.2	14.1	0.82
40-49	21.8	23.5	23.2	23.5	23.6	22.5	24.1	1.08
50-59	20.8	20.5	20.7	19.4	22.7	21.0	19.7	0.99
60-64	12.2	12.3	13.5	13.1	11.8	12.6	11.5	1.01
≥ 65	25.4	28.0	28.5	29.2	28.2	27.4	27.4	1.10

Avots: Latvijas 2001. gada lauksaimniecības skaitīšanas rezultāti, CSP

Source: Results of Survey of Agriculture of Latvia in 2001, CSB

Sociālās apdrošināšanas iemaksas ir aprēķinātas tā, lai veicot tās no minimālā iemaksu objekta vidēji darba mūžā tiktu nopelnīta minimālā pensija. Līdz ar to var secināt, ka lielākā daļa zemnieku saimniecību īpašnieku pašlaik sevi sociāli nenodrošina, jo ar pašreiz veiktajiem valsts obligātās apdrošināšanas maksājumiem nenodrošina sev pat minimālo pensiju. Pašlaik pensijā esošie zemnieki savas pensijas ir nopelnījuši iepriekš (padomju gados), bet šobrīd darbaspējīgā vecumā esošie zemnieki savai sociālajai apdrošināšanai nepievērš pietiekošu vērību, VSAOI maksājot tikai likumā noteiktajos obligātajos gadījumos, bet ne tādēļ, lai sevi sociāli nodrošinātu. To apliecina arī tas, ka palielinot pašnodarbinātā VSAOI minimālo objektu 2.75 reizes (no Ls 40 līdz Ls 110), iemaksas ir palielinājušās tikai 1.76 reizes (sk. 3.5. tab.), tātad ļoti daudzi zemnieki izmanto visas iespējas samazināt VSAOI tāpat kā pārējos nodokļus.

Nākošos lielākos maksājumus budžetā veido **iedzīvotāju ienākuma nodoklis (IIN)**. Tas sastāv no algas nodokļa, kurš ieturēts no darbinieku darba samaksas, kā arī no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības. IIN maksājumi uz 1 zemnieka saimniecību ir Ls 35 (2002. g.) un Ls 66 (2006. g.) gadā (sk. 3.5. tab.). Var aprēķināt, ka tie ir maksājumi par apliekamo ienākumu attiecīgi Ls 140 un Ls 264 gadā, kas jāvērtē kā ļoti mazas summas. Zemnieku saimniecības ļoti plaši izmanto IIN nodokļa atvieglojumu, kas nosaka, ka ienākumu no lauksaimnieciskās ražošanas līdz Ls 3000 neapliek ar nodokli.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa iemaksas budžetā pētāmajā periodā ir palielinājušās 1.8 reizes (sk. 3.5. tab.), kas skaidrojams galvenokārt ar šādām tendencēm: apliekamā ienākuma no lauksaimniecības (virs Ls 3000 gadā) palielināšanos, minimālās darba

samaksas palielināšanu un ar lauksaimniecisko ražošanu nesaistītu ienākumu palielināšanos. Ienākuma no lauksaimniecības pieaugumu raksturo lauksaimniecības produkcijas pieaugums bāzes cenās Latvijā 2002.-2006. gadā no 357 līdz 592 tūkstošiem latu jeb 1.7 reizes (Vēveris A., Krieviņa A. 2007). Atbilstoši CSP datiem pēdējos gados lauku saimniecībās palielinās to ienākumu īpatsvars, kas nav saistīts ar lauksaimniecisko ražošanu, sevišķi mežsaimniecības ienākumi. Tā kā tie kopš 2005. gada netiek aplikti ar IIN, tad nodokļa palielinājumu nav ietekmējuši. Palielinājies saimniecību īpatsvars, kas sniedz pakalpojumus ar savu tehniku un iekārtām. Lauksaimniecības pakalpojumu pieaugums bāzes cenās Latvijā 2002.-2006. gadā ir no 3.3 līdz 15.5 tūkstošiem latu jeb 4.7 reizes (Vēveris A., Krieviņa A. 2007). Salīdzinot 2001. un 2005. gadu no 303 līdz 1044 saimniecībām pieaudzis saimniecību skaits, kas gūst ienākumus no lauku tūrisma. Ar 2006. gadu arī ienākumi no lauku tūrisma Ls 3000 apmērā gadā netiek aplikti ar IIN. Autores rīcībā nav datu par 2006. gadu, lai spriestu, kā šis atvieglojums ietekmējis ZS samaksāto IIN apmēru.

Minimālās darba samaksas palielināšana valstī zemnieku saimniecību IIN maksājumus būtiski neietekmē. Atbilstoši CSP datiem 2005. gadā lauku saimniecībās tikai 6% no nodarbinātajiem bija algoti strādājošie (salīdzinājumam 2001. g. vēl mazāk 4%), 49% paši saimniecību īpašnieki, 41% viņu ģimenes locekļi.

Uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) maksātājas ir saimniecības, kuru iepriekšējā gada ieņēmumi no saimnieciskās darbības pārsnieguši Ls 45000 līdz 2006. gadam, kopš 2007. gada Ls 200000 vai kuras pirms 11.12.2003. pieņemtajām izmaiņām likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” reģistrējās par UIN maksātājām. Pašreiz zemnieku saimniecības var turpināt maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli līdz normatīvajos aktos noteiktajai juridiskā statusa maiņai. Zemnieku saimniecību iemaksātais uzņēmumu ienākuma nodoklis veido 40% (2002. g.), 31% (2006. g.) no to ienākumu nodokļu maksājumiem (sk. 3.5. tab.). Uzņēmumu ienākuma nodokļa īpatsvars ienākumu nodokļu struktūrā samazinājies, galvenokārt, sakarā ar lielāko zemnieku saimniecību reģistrāciju par SIA. Rēķinot uz 1 zemnieku saimniecību, UIN maksājumi 2002. gadā ir Ls 14, 2006. gadā Ls 29. Ņemot vērā, ka UIN maksātājas ir aptuveni 10% zemnieku saimniecības, tad vidēji uz 1 uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju maksājumi ir attiecīgi Ls 140 un Ls 290 gadā jeb apliekamais ienākums ir vidēji Ls 636 (2002. g.) un Ls 1933 (2006. g.) gadā. Aprēķinātās summas rāda apliekamo ienākumu pēc UIN atlaides (Ls 10 par katru LIZ hektāru) piemērošanas. Pētāmajā periodā UIN maksātāju apliekamais ienākums ir palielinājies 3 reizes.

VID dati parāda, ka kopumā zemnieku saimniecības pievienotās vērtības nodokli (PVN) budžetā nemaksā, jo to PVN priekšnodokļa summas ir lielākas par aprēķināto PVN (sk. 3.5. tab.). Tas liecina par investīcijām ražošanā, jo visu PVN summu var iekļaut PVN priekšnodoklī uzreiz pēc pamatlīdzekļa objekta un PVN rēķina saņemšanas. Tāpat par SAPARD līdzekļiem iegādātajiem objektiem aprēķināto PVN var iekļaut priekšnodoklī pilnā apjomā. Rezultātā zemnieku saimniecības vairāk saņem no budžeta PVN priekšnodokļa atmaksu nekā iemaksā PVN valstij. Šāda tendence nevar turpināties ilgstoši, jo zemnieku saimniecībās veiktās investīcijas ir jāatpelnā, kas veicinās ZS aprēķinātā un budžetā maksājamā PVN palielināšanos.

Zemnieku saimniecības saņem divu veidu nodokļu kompensācijas:

- 1) lauksaimniecības produkcijas ražotāji, kas nav PVN maksātāji, 12% kompensāciju no pārstrādes uzņēmumiem un kooperatīvajām sabiedrībām;
- 2) akcīzes nodokļa atmaksu par dīzeļdegvielas iegādi lauksaimniecībā izmantojamās zemes apstrādei (sk. 3.5. un 3.7. tab.).

Kompensāciju apjoms, salīdzinot 2006. un 2002. gadu, ir palielinājies: **akcīzes nodoklis** atmaksāts 1.98 reizes vairāk, PVN 12% kompensācija attiecīgi 1.41 reizes

vairāk. PVN uzskaitē lauku saimniecībām rada visvairāk problēmu, tāpēc dažas no tām apskatītas turpmāk. Akcīzes nodokļa kompensāciju apmērs palielinās tikai pēdējos gados, jo atbilstoši VID datiem līdz 2002. gadam tās katru gadu samazinājās (sk. 3.7. tab.).

Salīdzinot 2002. un 1999. gadu, akcīzes nodokļa atmaksa samazinājās gandrīz uz pusi. To ietekmēja nodokļa atmaksai noteiktās dīzeļdegvielas normas un akcīzes nodokļa dīzeļdegvielai samazinājums 2000. gadā. Tomēr visbūtiskāk samazinājumu izraisīja stingrāku prasību grāmatvedībai un norēķinu kārtībai par dīzeļdegvielu ieviešana sākot ar 2001. gada 1. aprīli. Kopš 2004. gada akcīzes nodokļa atmaksas apjoms strauji palielinās. Tas izskaidrojams ar to, ka palielinājies akcīzes nodoklis dīzeļdegvielai un zemnieki ir apguvuši un sākuši ievērot normatīvo aktu prasības akcīzes nodokļa atmaksas saņemšanai.

3.7. tabula / Table 3.7

Akcīzes nodokļa atmaksa lauksaimniekiem Latvijā 1999. – 2006. g.
Reimbursement of excise tax to those involved in agriculture in Latvia in 1999 – 2006

Rādītāji, Indicators	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Akcīzes nodokļa atmaksa, milj. Ls/ Total excise tax paid out, mill. Ls	10.1	8.2	6.5	5.4	5.5	8.9	11.5	10.7
Akcīzes nodokļa summa, kuru apliecinošie dokumenti atzīti par nederīgiem, milj. Ls/ Acknowledged invalid, mill. Ls	x	x	0.14	0.14	0.15	0.28	0.25	0.24
<i>no atmaksātā akcīzes nodokļa/ from excise tax paid out, %</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>2.15</i>	<i>2.59</i>	<i>2.73</i>	<i>3.14</i>	<i>2.17</i>	<i>2.24</i>
Zemes platība, par kuru varēja prasīt atmaksu, milj. ha/ Land area - the subject to refund claims, mill. ha	1.89	1.92	2.00	2.03	2.10	2.57	2.24	2.18
no tās faktiski pieprasīts, milj. ha / incl. actual refund requested, mill. ha	0.75	0.81	0.56	0.48	0.48	0.58	0.71	0.65
<i>no kopējās zemes platības/ from total land area, %</i>	<i>39.7</i>	<i>42.2</i>	<i>28.0</i>	<i>23.6</i>	<i>22.9</i>	<i>22.6</i>	<i>31.7</i>	<i>29.8</i>

Avots: Latvijas lauksaimniecība un lauki, 2006 / Source: Latvian Agriculture and the Countryside, 2006,
x – nav datu / no data

Kopš 2003. gada palielinās arī zemes platības, par kurām tiek pieprasīta akcīzes nodokļa atmaksa. Tomēr 2006. gadā 1999. gada līmenis vēl nav sasniegts. 1999. gadā kompensācija tika pieprasīta par 39.7% LIZ zemes, bet 2006. gadā tikai par 29.8%. Vēl joprojām ne visi zemnieku iesniegtie dokumenti nodokļa atmaksai tiek atzīti par derīgiem. 2006. gadā 2.24% iesniegto dokumentu atzīti par nederīgiem, jo tie neatbilst normatīvo aktu prasībām. Mazāk kā trešā daļa LIZ izmantotāju pieprasa akcīzes nodokļa atmaksu, jo lai saņemtu nodokļa atmaksu lauku saimniecībai ir jākārtogrāmatvedība, kas ar uzskaiti nesaistītai personai šķiet apgrūtināši.

3.7. tabulas dati netieši norāda arī uz to, ka daļa LIZ platības Latvijā netiek lauksaimniecībā intensīvi izmantotas, jo formālās prasības nodokļu maksātājiem nav tik sarežģītas, lai radītu būtiskus šķēršļus akcīzes nodokļa atmaksas pieprasījumam.

3.2.4. Zemnieku saimniecību reģistrācijas komercreģistrā vērtējums nodokļu aspektā

Evaluation of the Farmers' Enterprises Registered in the Commercial Register in Terms of Taxation

Atbilstoši Zemnieku un zvejnieku saimniecību likumam, sākot ar 2009. gadu tiks mainīta zemnieku un zvejnieku saimniecību tiesiskā forma. **Zemnieka saimniecība tiks pielīdzināta SIA, kuras komercdarbības joma galvenokārt ir lauksaimniecība un ar to saistītie pakalpojumi.** Reģistrējoties par SIA, īpašniekam vairs nebūs pilna materiālā atbildība par saimniecības saistībām, jo atbilstoši Komerclikuma 137. pantam SIA par savām saistībām atbild ar sabiedrības mantu. Tomēr ne visām saimniecībām ir piemērota SIA tiesiskā forma, tāpēc likumā ir noteiktas arī citas iespējas. Līdz ar to zemnieka saimniecības īpašniekam jāizvēlas, vai:

- 1) pieteikt saimniecību ierakstīšanai komercreģistrā kā SIA;
- 2) pārveidoties par cita veida komercsabiedrību un reģistrēties komercreģistrā;
- 3) īpašniekam reģistrēties komercreģistrā kā individuālajam komersantam;
- 4) likvidēt saimniecību.

Tātad zemnieku saimniecībām aktuāls kļūst jautājums par to, kādu tiesisko formu izvēlēties saimnieciskās darbības turpināšanai. Līdztekus pārējiem aspektiem, no kuriem visbūtiskākais ir īpašnieka atbildība, jāizvērtē arī nodokļu un uzskaites aspekti. Jāņem vērā tas, kuru nodokli zemnieks maksā par saviem ienākumiem šobrīd un kādu vēlētos maksāt turpmāk: uzņēmuma vai iedzīvotāju ienākuma nodokli, kā arī tas, kādā sistēmā plānots kārtot saimnieciskās darbības grāmatvedību (sk. 3.8. tab.).

Ja zemnieka saimniecība ir bijusi UIN maksātāja un vēlas saglabāt šo statusu, tai nepieciešams reģistrēties par SIA. Ja saimniecība ir bijusi IIN maksātāja, tad ir vairākas iespējas. Ja īpašnieks šo statusu vēlas saglabāt, tad viņam ieteicams reģistrēties par individuālo komersantu vai saimnieciskās darbības veicēju. Tomēr dažos gadījumos, lai samazinātu nodokļu slogu, zemnieka saimniecībai ir ieteicams kļūt par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju, kas ir iespējams tikai kļūstot par SIA.

Zemnieku saimniecībām, kuras galvenokārt nodarbojas ar lauksaimniecību, gūstot no tās vismaz 90% ienākumus, un izmanto LIZ platību lielāku par 45 ha, atbilstoši patlaban spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem izdevīgākas ir UIN nevis IIN normas. Ņemot vērā, ka ar 2008. gadu iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme ir noteikta 15% apmērā, tad IIN atlaide par neapliekamo ienākumu no lauksaimniecības līdz 3000 latiem gadā ir Ls 450 (Ls 3000 x 15%), kas ir līdzvērtīga UIN atlaidei par 45 ha LIZ. Jo vairāk lauksaimniecībā izmantojamās zemes zemnieku saimniecība apstrādā, jo izdevīgākas ir UIN normas. Tādā gadījumā, lai varētu izmantot visus likumā paredzētos atvieglojumus un samazināt nodokļu slogu, ieteicams izvēlēties SIA darbības formu.

Reģistrācija par SIA varētu radīt problēmas ar grāmatvedības kārtošanu tām saimniecībām, kuru īpašnieki paši līdz šim kārtojuši grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, kā arī palielināt nodokļu slogu mazajām zemnieka saimniecībām, kuras līdz pārreģistrācijai ir IIN maksātājas. Nodokļu sloga palielinājums var notikt lauksaimniecības produkcijas ražotājiem, kuri šobrīd izmanto IIN atlaidi, katru gadu neapliekot ienākumus 3000 latu apmērā. Reģistrējoties par SIA, saimniecība kļūtu par UIN maksātāju un varētu piemērot ienākuma nodokļa atlaidi tikai par LIZ platību. Zemnieku saimniecībām, kuru LIZ platība ir mazāka par 45 hektāriem, UIN atlaides apmērs faktiski ir mazāks kā IIN maksātājiem. Tāpēc zemnieku saimniecībām, kuras vēlas saglabāt iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja statusu, nav ieteicams reģistrēties par SIA. IIN maksātāji ir visas fiziskās personas, t.sk., individuālie

komersanti. No grāmatvedības un nodokļu viedokļa starp individuālo komersantu un saimnieciskās darbības veicēju, kas nav reģistrēts komercreģistrā, nav būtisku atšķirību.

3.8. tabula / Table 3.8

Zemnieku saimniecību tiesiskās formas izvēles kritēriji

grāmatvedības un nodokļu aspektā

Criteria for choosing the legal form of farmers' enterprise from the bookkeeping and taxation perspective

Līdz pārreģistrācijai/ Until deregistration						
ienākuma nodokļa veids/ Type of tax	grāmat- vedības sistēma/ Book- keeping system	Ienākumu veids / Type of income	Ieteicamā tiesiskā forma/ Advisable legal form	Ierobežojumi vai ieteikumi/ Limitations or recommend- ations	Akcīzes nodokļa atmaksa/ Excise tax refund	PVN 12% kompē- sācija/ VAT 12% compensation
IIN maksātājs / Payer of PIT	grāmat- vedība nav kārtota vai VG / no bookkeeping or SB	lauksaim- nieciskā ražošana, lauku tūrisms/ agricultural production, rural tourism	neregistrēta saimnieciskā darbība unregistered business activity	ienākumi līdz Ls 3000 gadā income up to Ls 3000 a year	nevar saņemt, jo netiek kārtota grāmat- vedība cannot receive because no bookkeeping is done	var saņemt
		īpašuma noma, īre, atlīdzība par dabas resursu izmantošanu property rent, lease, compensation for using nature resources	saimnieciskā darbība, informējot VID business activity informing SRS	līdz sasniedz Komerclikuma 75. panta kritērijus until reach criteria of Article 75 of the Commercial Law		nepienākas, jo nav lauksaim- nieciskās ražošanas / cannot receive because no agricultural production
		jebkurš / any	sīkuzņēmējs / small businessman			
	VG / SB	jebkurš / any	IK / IM	SIA, ja ienākumi no lauksaim- nieciskās ražošanas ≥ 90% un LIZ > 45 ha / Ltd., if income from agricultural production ≥ 90% and LUA > 45 ha	var saņemt / can receive	var saņemt, ja nav PVN maksātājs / can receive if no VAT payer
	DG / DB	jebkurš / any				
UIN maksātājs / Payer of CIT	DG / DB	jebkurš / any	SIA / Ltd.			

Avots: autores veidota tabula, izmantojot LR normatīvos aktus

Source: Table created by the author using laws of the Republic of Latvia

VG – vienkāršā ieraksta grāmatvedība, DG – divkāršā ieraksta grāmatvedība / SB – single-entry bookkeeping; DB – double-entry bookkeeping

Zemniekiem, kuriem LIZ platība ir mazāka par 45 ha un vēl nav sasniegti Komerclikuma 75. panta kritēriji, visvienkāršāk ir reģistrēties VID kā saimnieciskās darbības veicējam, neregistrējoties par individuālo komersantu. Tādā gadījumā zemniekam nav ierobežojumu saņemt akcīzes nodokļa atmaksu un PVN kompensāciju.

Nemot vērā, ka atsevišķām zemnieku un zvejnieku saimniecībām reģistrācija par SIA var palielināt nodokļa slogu un radīt problēmas ar grāmatvedības kārtošānu, izvēloties turpmākās darbības tiesisko formu, cita starpā nepieciešams izvērtēt šādus kritērijus:

- 1) saimnieciskās darbības veids;
- 2) ienākumu lielums no lauksaimnieciskās ražošanas un lauku tūrisma;
- 3) darbinieku skaits;
- 4) lauksaimnieciskās ražošanas ienākumu īpatsvars kopējos ienākumos;
- 5) LIZ platība;
- 6) grāmatvedības sistēma, kuru plānots izmantot saimnieciskās darbības uzskaitē;
- 7) grāmatvedības kārtotāja profesionalitāte;
- 8) vai saimniecība saņem (vai plāno saņemt) ES vai valsts finanšu atbalstu, kas nosaka grāmatvedības vai nodokļu pārskatu nepieciešamību;
- 9) vai saimniecība saņem akcīzes nodokļa atmaksu.

Zemniekiem, kuri lauksaimniecisko ražošanu vai nodarbojas ar lauku tūrisma pakalpojumu sniegšanu un to ienākumi gadā nepārsniedz Ls 3000, kopš 2007. gada ir iespēja veikt saimniecisko darbību kā fiziskai personai, neregistrējoties VID. Tas atbrīvo personas, kas nelielos apjomos nodarbojas ar lauksaimniecību un lauku tūrismu, no pienākuma kārtot grāmatvedību un iesniegt nodokļu atskaites. Ja saimnieciskā darbība nav jāreģistrē, tad personai nav jāmaksā arī pašnodarbinātā VSAOI, jo atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 1. pantam pašnodarbinātais ir fiziskā persona, kas reģistrējusies kā saimnieciskajā darbībā gūtā ienākuma nodokļa maksātāja. PVN 12% kompensāciju par pašražotas lauksaimniecības produkcijas pārdošanu šajā gadījumā var saņemt, jo PVN likuma 13.¹ pantā ir noteikts, ka persona var nebūt reģistrēta kā nodokļu maksātājs. Tomēr šajā gadījumā nav iespējams saņemt akcīzes nodokļa atmaksu par dīzeļdegvielu, kas izmantota zemes apstrādei, ierobežota ir ES un valsts finansiālā atbalsta saņemšana. Lai pieteiktos atbalsta maksājumiem, ir noteikti gadījumi, kad obligāti ir jābūt reģistrētam kā nodokļu maksātājam, kā arī jāiesniedz gada ienākumu deklarācija. Tātad šobrīd normatīvie akti atsevišķos gadījumos ļauj pašam nodokļu maksātājam izsvērt visus ieguvumus un zaudējumus, lai izlemtu, vai viņam reģistrēties VID kā nodokļu maksātājam.

Zemnieku saimniecības, kuras faktiski vairs nenodarbojas ar lauksaimniecisko ražošanu, bet tikai ar īpašuma, piemēram, zemes, nomu, un/vai saņem atlīdzību par dabas resursu izmantošanu, var neregistrēties komercreģistrā. Šādā gadījumā zemnieka saimniecība tiks izslēgta no uzņēmumu reģistra un īpašnieks varēs turpināt saimniecisko darbību, par to informējot VID teritoriālo iestādi.

Atbilstoši Zemnieku un zvejnieku saimniecību likuma pārejas noteikumu 9. punktam, visu zemnieku un zvejnieku saimniecību, kā arī individuālo uzņēmumu, kas līdz 2010. gada 30. jūnijam neveiks reģistrāciju komercreģistrā, darbību uzskatīs par izbeigtu, ar 2010. gada 1. jūliju izslēdzot tos no uzņēmumu reģistra.

Neskatoties uz to, ka zemnieku saimniecībām ir ļoti daudzveidīgas iespējas turpmāk izvēlēties vispiemērotāko saimnieciskās darbības tiesisko formu, jāturpina darbs nodokļa sloga izlīdzināšanai starp iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem. Nodokļa elementi jāizvēlas tā, lai tie neierobežotu zemnieka saimniecību attīstību un neveicinātu to mākslīgu sadrumstalošanu. Ar 2008. gadu ir panākts būtisks uzlabojums, vienādojot abu nodokļu likmes. Tomēr joprojām ir būtiskas atšķirības abu nodokļu atlaižu sistēmā. Ievērojamās nodokļa sloga atšķirības, kas ir atkarībā no tā, vai zemnieks ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs, nepieciešams novērst, lai izvairītos no atkārtotas kļūdas, kad lielākā daļa individuālo uzņēmumu īpašnieku, pārreģistrējot savu uzņēmumu, izvēlējās SIA, galvenokārt, zemākas UIN likmes dēļ.

Risinājumi, kā izlīdzināt nodokļu slogu iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem, varētu būt divi:

- 1) ar nodokli neapliekamo ienākumu summas palielināšana no Ls 3000 vismaz līdz Ls 5000;
- 2) iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojuma objekta maiņa.

Pirmais ieteikums pamatots ar to, ka ar nodokli neapliekamā ienākuma no lauksaimnieciskās ražošanas summa Ls 3000 apmērā noteikta tad, kad abu ienākuma nodokļu likme bija 25% (ar 31.05.1995. grozījumiem likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"). Tad IIN atvieglojums bija vienāds ar UIN atlaidi lauksaimniekiem, kuri izmantoja 75 ha LIZ ($Ls\ 3000 \times 25\% / 10$). Šobrīd, kad IIN likme ir samazināta, abu nodokļu atlaides ir līdzvērtīgas tikai tad, ja LIZ platība ir 45 ha ($Ls\ 3000 \times 15\% / 10$). Ja LIZ platības ir lielākas, izdevīgākas kļūst UIN likmes. Lai saglabātu iepriekšējo nodokļu atlaižu samēru, tad iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem neapliekamo ienākumu summa jāpalielina vismaz līdz Ls 5000 ($75 / 15 \times 100 \times 10$). Palielinot neapliekamo summu ienākumam no lauksaimnieciskās ražošanas, tiktu atbalstīta lauksaimniecības produkcijas ražošana un lauku tūrisms. Nodokļa atvieglojuma summas palielināšana būtiski neietekmētu budžeta ieņēmumus, jo arī šobrīd lielākā daļa lauksaimnieku nemaksā IIN, izmantojot atvieglojumus. Ar nodokli neapliekamās summas palielināšana atbilstu pēdējo gadu ienākumu palielinājumam inflācijas ietekmē.

Otrs risinājums, lai novērstu to, ka zemnieka saimniecību turpmākās saimnieciskās darbības formas izvēli būtiski ietekmē atšķirīgas ienākumu nodokļu atlaides lauksaimniekiem, ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojuma objekta maiņa, piemēram, nosakot IIN atlaidi atbilstoši lauksaimniecībā izmantotās zemes platībai tāpat kā UIN maksātājiem. Tas novērstu mākslīgu saimniecību sadrumstalošanu (ja ienākums pārsniedz atvieglojumu summu) un būtiski atvieglotu nodokļa aprēķināšanu (sk. 3.3.1. nodaļu).

3.3. Individuālo uzņēmēju nodokļu tiesiskās bāzes vērtējums

Analysis of Legal Basis of Sole Proprietors' Taxation

3.3.1. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas un deklarēšanas problēmas

Problems of Calculation and Declaration of People's Income Tax

Atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. pantam gada ar nodokli apliekamā ienākuma avoti ir darba samaksa un pārējie fiziskās personas ienākumi. Attiecībā uz fiziskas personas saimniecisko darbību noteikti šādi ienākumu veidi:

- 1) ienākumi no individuālā darba, uzņēmuma līguma, komercaģenta un māklera darbības;
- 2) ienākumi no individuālā uzņēmuma, arī no zemnieku vai zvejnieku saimniecības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un ienākumi no individuālā komersanta darbības;
- 3) ienākumi no personālsabiedrības un sadalītā lauksaimniecības pakalpojumu kooperatīvās sabiedrības pārpalikuma;
- 4) ienākumi no nekustamā īpašuma (ēku, ēku daļu, dzīvokļu, zemes) iznomāšanas vai izīrēšanas;
- 5) ienākumi no lietas (zemes, telpas) nodošanas tālāk apakšnomniekam vai apakšīrniekam;
- 6) ienākumi no kustamās mantas iznomāšanas;
- 7) ienākumi no intelektuālā īpašuma un tiesībām uz to (autoratlīdzība, izpildītājlīdzība, zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu,

izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru un viņu mantinieku honorāri), kā arī no tiesībām izmantot tiesības uz intelektuālo īpašumu;

- 8) no komersantiem, individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku vai zvejnieku saimniecībām, fiziskajām personām (saimnieciskās darbības ietvaros) saņemtie dāvinājumi;
- 9) ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas nav uzskatāmi par neapliekamajiem darījumiem;
- 10) citi ienākumi, kas nav ar nodokli neapliekamie ienākumi.

Likuma pantu ir nepieciešams precizēt, jo saimnieciskā darbība nav uzskaitīta pie ienākuma avotiem, savukārt, individuālais darbs vairs netiek reģistrēts. Komercaģentiem un mākleriem saskaņā ar Komerclikuma spēkā stāšanās likuma 17. panta 10. daļu ir jāreģistrējas komercreģistrā, tātad faktiski tie pieskaitāmi individuālajiem komersantiem.

Ieteicams precizēt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta 3. daļas 1. un 2. punkta redakciju un noteikt, ka apliekamā ienākuma avoti ir:

- 1) ienākumi no saimnieciskās darbības un uzņēmuma līguma;
- 2) ienākumi no individuālā uzņēmuma, zemnieku vai zvejnieku saimniecības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts un ienākumi no individuālā komersanta, t.sk., komercaģenta un māklera darbības.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. pantā ir noteikti vairāki ar nodokli neapliekami ienākumi, t.sk., ienākumi no lauksaimnieciskās ražošanas un lauku tūrisma pakalpojumu sniegšanas (lauku tūrisma pakalpojumiem atlaide tiek piemērota no 1.01.2006.), ja tie nepārsniedz 3000 latu gadā. Lauksaimnieciskā ražošana likuma izpratnē ir augkopības, lopkopības, iekšējo ūdeņu zivsaimniecības un dārzkopības produkcijas ražošana. Lauksaimnieciskās ražošanas produkcija ir augu vai dzīvnieku valsts produkcija, kas tiek realizēta sākotnējā jeb nepārstrādātā veidā vai pēc pirmapstrādes. Maksātāja saimniecībā pārdošanai sagatavotā lauksaimnieciskās ražošanas produkcija var būt ar augstāku pārstrādes pakāpi, ja visa pārstrāde, izņemot lopu kaušanu, ir veikta pašā saimniecībā. Lauku tūrisma pakalpojumi ir lauku teritorijās vai lauku apdzīvotās vietās sniegtie viesu izmitināšanas pakalpojumi speciāli ierīkotās viesu izmitināšanas mītnēs vai citās pielāgotās telpās, kurās gultas vietu pamatskaits nepārsniedz 12 un gultas vietu papildu skaits nav lielāks par 6, kā arī ar tiem saistītie papildu pakalpojumi, kas balstās uz vietējiem kultūras un dabas resursiem.

Nodokļa atvieglojuma piemērošana praksē rada vairākas problēmas. Pirmkārt, lai atvieglojumu varētu piemērot, ir jānošķir ar lauksaimniecisko ražošanu un lauku tūrisma saistītos ieņēmumus un izdevumus. Tā kā atlaide attiecas uz lauksaimniecisko ražošanu, bet neattiecas uz lauksaimniecības pakalpojumiem, pārstrādātas lauksaimniecības produkcijas un dabas resursu (piemēram, akmeņu, melnzemes u.c.) pārdošanu, tad bieži lauksaimnieki:

- 1) neuzrāda ienākumus no pakalpojumiem un no citas darbības, kas nav lauksaimnieciskā ražošana, tas savukārt nozīmē to, ka pakalpojumu saņēmējam netiek izsniegts attaisnojuma dokuments par šo darījumu, līdz ar to viņš nevar dokumentāri pierādīt visus savus izdevumus;
- 2) nezināšanas dēļ visus ar lauksaimniecību saistītos ieņēmumus un izdevumus norāda kopā un piemēro tiem atvieglojumu, tādējādi nepamatoti samazinot nodokļu maksājumus.

Otra problēma saistīta ar proporcionāli sadalāmo izdevumu, piemēram, izdevumu par bankas pakalpojumiem, sakariem, īpašnieka personīgās automašīnas izmantošanu, uzskaiti. Turklāt, pastāvot pašreizējai IIN atvieglojumu sistēmai, zemnieki nav ieinteresēti palielināt saimniecības ienākumus, bet ir ieinteresēti sadrumstalot

saimniecību, reģistrējot atsevišķu saimniecību katram ģimenes loceklim, lai viena īpašnieka ienākums no lauksaimnieciskās ražošanas nepārsniegtu 3000 latus gadā un varētu izmantot iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumu. Šobrīd IIN atvieglojuma sistēma ir izdevīga tikai mazajām lauku saimniecībām, jo tā veicina tikai neliela apjoma lauksaimnieciskās ražošanas un lauku tūrisma attīstību. Lauku saimniecību īpašnieki nav motivēti legāli veikt cita veida saimniecisko darbību, piemēram, lauksaimniecības produkcijas pārstrādi vai tehnikas pakalpojumu sniegšanu.

Zemnieku saimniecības, kuru ienākumi no lauksaimnieciskās ražošanas pārsniedz Ls 3000 gadā, ir ieinteresētas reģistrēties par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājām, kas ir izdevīgāk. Pirmkārt, ienākuma nodokļa likme vairākus gadus bija mazāka. Otrkārt, uzņēmumu ienākuma nodoklim ir izdevīgākas nodokļa atlaides, jo aprēķinātā ienākuma nodokļa summu samazina 10 latu apmērā par katru īpašumā, nomā vai lietošanā esošo lauksaimniecībā izmantojamās zemes (LIZ) hektāru, ja vismaz 90% ienākuma veido ienākumi no lauksaimnieciskās darbības, t.i., lauksaimniecības produkcijas ražošanas. Piemēram, ja zemnieka saimniecība apsaimnieko 45 ha LIZ, tad uzņēmuma ienākuma nodokļa atlaide ir Ls 450 (45×10), t.i., nav jāmaksā nodoklis par 3000 ($450 : 0.15$) latu lielu apliekamo ienākumu. Tātad UIN maksātājs, kurš apsaimnieko 45 ha LIZ, saņem tādu pašu ienākuma nodokļa atlaidi kā IIN maksātājs. Savukārt, ja LIZ platība ir lielāka, tad nodokļa atlaide ir ievērojami lielāka. Piemēram, ja LIZ daudzums ir 100 ha, tad ienākuma nodoklis nav jāmaksā par 6667 ($100 \times 10 : 0.15$) latu lielu ienākumu. Salīdzinājumam, iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs, ja tā ienākums no lauksaimnieciskās ražošanas ir Ls 6667 par Ls 3000 nodokli nemaksās, bet par ienākumu Ls 3667 ($6667 - 3000$) līdz 2008. gadam maksāja nodokli Ls 917 ($3667 \times 25\%$) apmērā, bet pēc IIN likmes samazināšanas Ls 550 ($3667 \times 15\%$) apmērā. Pastāvot šādām ienākuma nodokļu atšķirībām, lielākajiem zemes apsaimniekotājiem, lai samazinātu savas nodokļu izmaksas, ir izdevīgi reģistrēties uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja statusā. Savukārt, kopš 2005. gada normatīvie akti šādu reģistrāciju ir ierobežējuši, jo reģistrēties par UIN maksātāju drīkst tikai tās ZS, kuru apgrozījums ir sasniedzis Ls 45 tūkstošus 2005. gadā vai Ls 200 tūkstošus 2006. gadā un turpmākajos gados. Līdz ar to tām ZS, kuras pārsvarā gūst ienākumus no lauksaimniecības, ir IIN maksātājas un apsaimnieko vairāk kā 45 ha LIZ, nodokļu slogs ir lielāks nekā UIN maksātājiem. Vienkāršākais risinājums būtu ar IIN neapliekamās summas palielināšana, tomēr tas neatrisinātu uzskaites problēmas.

Viena no iespējām - noteikt IIN atlaidi par katru lauksaimniecībā izmantojamās zemes hektāru tāpat kā UIN maksātājiem. Pašreiz uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaide ir Ls 10 par katru lauksaimniecībā izmantojamās zemes hektāru. Šādi aprēķināta nodokļu atlaide veicinātu zemes apsaimniekošanu un vienkāršotu uzskaiti nodokļu maksātājiem, jo nebūtu jāveic izdevumu sadalīšana starp darbības veidiem.

Tomēr lielākā daļa lauku saimniecību apsaimnieko ļoti mazas LIZ platības. Atbilstoši CSP datiem 2005. gadā 71.3% lauku saimniecību izmantotā LIZ platība nepārsniedz 10 ha. Vairāk kā 50 ha LIZ apsaimnieko tikai 3.3% jeb 4.4 tūkstoši lauku saimniecību. Atbilstoši ZM datiem 2,8 tūkstoši ZS ir UIN maksātājas, vairāk kā 0.8 tūkstoši lielo saimniecību jau ir reģistrējušās par SIA. Tātad IIN atvieglojums par LIZ hektāru šobrīd ir būtisks tikai nelielam skaitam zemnieku saimniecību. Tomēr jautājums kļūst aktuāls arī sakarā ar zemnieku saimniecību plānoto reģistrāciju komercreģistrā. Tas ir aktuāli saimniecībām, kas nevēlas reģistrēties par SIA, jo to īpašnieki vēlas kļūt par individuālajiem komersantiem.

Vēl viena iespēja ir noteikt divus atlaižu veidus, no kuriem katra saimniecība var piemērot sev izdevīgāko, piemēram:

- 1) atvieglojums noteiktas ienākumu summas apmērā vai

2) nodokļa atlaide par LIZ vai visas apsaimniekotās zemes platību.

Pie tam ieteicams paplašināt neapliekamo ienākumu veidus, papildinot tos ar lauksaimniecības pakalpojumiem un pārstrādi, tādējādi veicinot daudzveidīgu saimniecisko darbību lauku teritorijās. Savukārt, lauku tūrismam nodokļu atlaidi varētu aprēķināt, ņemot vērā gultas vietu skaitu.

Vēl viens risinājums ir izdevumu proporcijas noteikšana vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem, tādā pašā kārtībā, kāda kopš 2007. gada noteikta divkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem. Tas nesamazinātu nodokļu slogu, bet ievērojami vienkāršotu saimnieciskās darbības uzskaiti tām saimniecībām, kuras nodarbojas ne tikai ar lauksaimniecisko ražošanu un lauku tūrismu, bet arī ar citiem darbības veidiem.

Jāņem vērā tas, ka nākamajos gados masveidā notiks ZS tiesiskā statusa maiņa, kas atbilstoši Zemnieku un zvejnieku saimniecību likuma projektam būs jāpabeidz līdz 2010. gada vidum. Prognozējams, ka tikai lielākās un daļa vidējo zemnieku saimniecību izvēlēsies SIA tiesisko formu, pārējo ZS īpašnieki visdrīzāk turpinās saimniekot kā fiziskas personas vai reģistrēsies par individuālo komersantu. Tomēr, ja iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem joprojām tiks saglabāts salīdzinoši lielāks nodokļa slogs nekā UIN maksātājiem, ZS būs spiestas izvēlēties turpmākās darbības tiesisko statusu nevis pēc būtības, bet ņemot vērā mazākās nodokļu izmaksas.

Nepieciešams sadarbībā ar lauksaimnieku pārstāvjiem izstrādāt iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumu sistēmu, kas veicinātu fizisko personu saimniecisko darbību un tās legalizāciju lauku teritorijās, nodrošinātu to, ka zemnieku saimniecībām, kas ir IIN maksātājas, nodokļu slogs nav lielāks kā uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kā arī vienkāršotu saimnieciskās darbības uzskaiti.

Kopš 2007. gada 1. janvāra ir spēkā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.¹ panta 7. daļā noteiktā kārtība, kas atvieglo uzskaiti fiziskajām personām, kas nodarbojas ne vien ar lauksaimniecību un lauku tūrismu, bet papildus arī ar citiem darbības veidiem un kārtu uzskaiti divkāršā ieraksta sistēmā. Šīm zemnieku saimniecībām nav nepieciešama izdevumu dalīšana starp dažādiem darbības veidiem. Gadu noslēdzot, IIN maksātājs rēķina proporciju, cik liels īpatsvars ir lauksaimnieciskās ražošanas vai lauku tūrisma pakalpojumu sniegšanas ieņēmumiem kopējos saimnieciskās darbības ieņēmumos. Šo proporciju izmanto, lai aprēķinātu ar nodokli neapliekamo ienākumu. Atbilstoši likuma grozījumiem izdevumus vairs nav nepieciešams uzskaitīt sadalījumā pa darbības veidiem. Uzskaitē nodala tikai ieņēmumus, kas gūti no dažādiem darbības veidiem. Tas praksē problēmas nerada.

Nemot vērā, ka izdevumu proporcionāla sadalīšana starp nozarēm sagādā grūtības ne tikai divkāršā ieraksta grāmatvedībā, bet arī vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem, nepieciešams veikt atbilstošas izmaiņas likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". IIN maksātāji, kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, saimnieciskās darbības ienākumus aprēķinātu visai saimnieciskajai darbībai kopumā, bet pēc tam tos sadalītu pa saimnieciskās darbības veidiem proporcionāli ieņēmumiem. Turklāt šobrīd likumā nav atrunāts, ko uzskata par ieņēmumiem, rēķinot šo proporciju, piemēram, vai tajos ietver ieņēmumus no subsīdijām. Faktiski subsīdijas veido saimnieciskās darbības ieņēmumus, tikai atsevišķos gadījumos tās netiek apliktas ar nodokli. Arī šajā jautājumā nepieciešams precizējums likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.¹ pantā.

Atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. pantam ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikti ienākumi no noguldījumiem un depozītiem Latvijas Republikā reģistrētās kredītiestādēs un krājaizdevu sabiedrībās, kā arī ienākumi no hipotekārajām ķīlu zīmēm. Atvieglojums paredzēts fiziskas personas ienākumiem, tātad, ja individuālais uzņēmējs vēlas naudu noguldīt, tad to ieteicams darīt privāti nevis individuālā komersanta vai individuālā uzņēmuma, zemnieka vai zvejnieka

saimniecības vārdā. Šajā gadījumā neskaidriības rada tas, vai % ienākumi par naudas atlikumu individuālā uzņēmēja saimnieciskās darbības vajadzībām izmantotajā kontā ir apliekami ar nodokli. Ņemot vērā to, ka visi ar konta uzturēšanu saistītie izdevumi ir atzīstami par saimnieciskās darbības izdevumiem, arī % ieņēmumus vajadzētu atzīt par saimnieciskās darbības ieņēmumiem un līdz ar to aplikēt ar IIN. Lai novērstu neskaidriības, nepieciešams precizēt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. panta pirmās daļas 3. punktu, nosakot, vai iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojums attiecas arī uz ienākumiem no noguldījumiem un depozītiem saimnieciskās darbības ietvaros.

Pašreiz aktuāls ir jautājums par ienākuma no īpašuma atsavināšanas aplikšanu ar ienākuma nodokli, sevišķi tiem zemnieka saimniecību īpašniekiem, kuri pārdod, nodod mantojumā vai atdāvina savas saimniecības sakarā ar priekšlaicīgās pensionēšanās iespēju. Atbilstoši atbalsta saņemšanas nosacījumiem zemnieka saimniecība vai piemājas saimniecība tādā gadījumā jānodod citas fiziskās personas īpašumā. Visbiežāk saimniecība tiek dāvināta ģimenes locekļiem, bet dažkārt tā tiek pārdota.

Problēmu atrisina 17.05.2007. pieņemtie likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” grozījumi, kuros iekļauts jauns 11.⁷ pants „Īpaši noteikumi ienākuma noteikšanai no lauksaimniecības uzņēmuma vai lauksaimniecības zemes atsavināšanas”, kas nosaka, ka apliekamajā ienākumā neiekļauj ienākumu, kas gūts, atsavinot lauksaimniecības uzņēmumu, tā daļu vai piemājas saimniecību, izpildot nosacījumus, lai saņemtu Eiropas Lauksaimniecības virzības un garantiju fonda atbalstu lauku attīstībai saistībā ar priekšlaicīgu aiziešanu pensijā.

Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nepieciešams precizēt normas par izdevumiem individuālā uzņēmēja izglītībai un kvalifikācijas paaugstināšanai. Likuma 11. pantā ir uzskaitīti saimnieciskās darbības izdevumi, t.sk., izdevumi par darbinieku izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu. Lai gan individuālie uzņēmēji, izņemot individuālo uzņēmumu īpašniekus nav darbinieki savos uzņēmumos, bet pašnodarbinātas personas, viņi drīkst iekļaut saimnieciskās darbības izdevumos ne vien izdevumus savu darbinieku izglītošanai, bet arī sevis izglītošanai pilnā apmērā. Šī norma praksē dažkārt tiek nepareizi skaidrota, attiecinot uz pašnodarbinātajām personām likuma 10. pantā noteiktos attaisnotos izdevumus par maksātāja kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu, par medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu, kuru maksimālais apmērs gadā ir Ls 150.

Tāpat normatīvajos aktos nav pietiekoši skaidri reglamentēts, vai IIN maksātāji drīkst samazināt savu apliekamo ienākumu par izdevumiem, kas noteikti MK 31.03.1998 noteikumu Nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis” 4.4. punktā. Tie ir izdevumi par darba devēja segto mācību maksu darbiniekam, kas apgūst bakalaura, profesionālo un maģistra studiju programmu tematiskajās grupās: „Dabaszinātnes, matemātika un informācijas tehnoloģijas”, „Inženierzinātnes, ražošana un būvniecība”, kā arī studijām doktorantūrā. Atbilstoši taisnīguma principam šo normu vajadzētu attiecināt ne tikai uz uzņēmumu ienākuma nodokļa (MK 4.07.2006. noteikumu Nr. 556 „Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi” 40. punkts), bet arī uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības maksātājiem.

Nepieciešams papildināt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3. daļas 8. punktu, nosakot, ka saimnieciskās darbības izdevumos tiek ieskaitīti izdevumi par darbinieku, kā arī pašas fiziskās personas, kura veic saimniecisko darbību, izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu. Nepieciešams precizēt, uz kāda veida izglītības iegūšanas izdevumiem attiecas nodokļa atvieglojums, radot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem vienlīdzīgus nosacījumus ar uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem.

Atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. pantam ar nodokli apliekamo ienākumu var samazināt par summām, kas ziedojuma vai dāvinājuma veidā nodotas Latvijas Republikā reģistrētām biedrībām, nodibinājumiem un reliģiskajām organizācijām vai to iestādēm, kurām piešķirts sabiedriskā labuma organizācijas statuss saskaņā ar Sabiedriskā labuma organizāciju likumu, un budžeta iestādēm.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem nodokļa atlaides par ziedojumiem ir mazākas nekā tās ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem un līdz ar to ir pretrunā ar nodokļu sistēmas taisnīguma principu. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji summas, kas ziedotas vai dāvinātas sabiedriskā labuma organizācijām, var uzrādīt kā attaisnotos izdevumus un tātad samazināt budžetā maksājamo nodokli par 25% (ar 2008. g. 15%) no ziedojuma vai dāvinājuma summas. Savukārt uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji var saņemt nodokļa atlaidi 85% apmērā no ziedojuma vai dāvinājuma summas. Nepieciešams noteikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem nodokļa atlaidi par veiktajiem ziedojumiem un dāvinājumiem, kas būtu līdzvērtīga uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem piešķirtajai nodokļa atlaidei.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta 1. daļas 4. punkts nosaka, ka zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru izdevumi, kuri saistīti ar šo darbu radīšanu, izdošanu, izpildīšanu vai citādu izmantošanu un par kuriem autori saņem autoratlīdzību (honorāru) var piemērot Ministru kabineta noteiktas izdevumu normas. Likuma 11. panta 3. daļas 14. punktā, 7. un 8. daļā normas noteiktas arī meža atjaunošanas izmaksām, ar metāllūžņu sagatavošanu un pārdošanu saistītiem izdevumiem un izdevumiem kokmateriālu un augoša meža pārdošanas gadījumā. Likuma 19. panta 9. daļa nosaka, ka šajos gadījumos nodokļu maksātājs drīkst neuzrādīt izdevumus apliecinošus dokumentus. Nepieciešams papildināt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19. panta 9. daļu, nosakot, ka nodokļu maksātājs drīkst neveikt saimnieciskās darbības izdevumu uzskaiti Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā (ir atbrīvots no grāmatvedības kārtošanas) gadījumos, ja tiek piemērotas MK 793. noteikumu 73. punktā noteiktās izdevumu normas.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3. daļa nosaka saimnieciskās darbības izdevumu sastāvu. Izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti:

- 1) izdevumi par iegādātām izejvielām, materiāliem, pusfabrikātiem, izstrādājumiem, par inventāru, kura vērtība nepārsniedz 100 latu, par precēm, kurināmo un enerģiju;
- 2) izdevumi, kas saistīti ar algotā darbaspēka izmantošanu likumdošanas aktos atļautajos gadījumos;
- 3) komandējumu, reklāmas, kancelejas, pasta, telegrāfa, teleksa, telefaksa, mārketinga un mākslas darbu taksācijas izdevumi;
- 4) pamatlīdzekļu nolietojums;
- 5) izdevumi, kas saistīti ar pamatlīdzekļu kārtējo remontu;
- 6) nomas un īres maksa;
- 7) valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par darbiniekiem, kā arī par darbiniekiem iemaksātās dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmiju summas un iemaksas privātajos pensiju fondos atbilstoši licencētiem pensiju plāniem un dzīvības, veselības un negadījumu apdrošināšanas (bez līdzekļu uzkrāšanas) prēmiju summas;
- 8) obligātās apdrošināšanas prēmiju maksājumi par saimnieciskajā darbībā izmantotiem pamatlīdzekļiem;
- 9) izdevumi par darbinieku izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu;

- 10) izmaksas par ražošanas rakstura darbiem un pakalpojumiem, ko veikuši citi uzņēmumi, organizācijas vai fiziskās personas, izņemot izmaksas kapitālieguldījumiem;
- 11) procentu maksa par banku kredīta izmantošanu;
- 12) maksa par licenci;
- 13) zaudējumi tiesas noteiktajā apmērā, kuri nodarīti līgumpartneriem, neizpildot vai pienācīgi neizpildot savas saistības;
- 14) LR noteikto nodokļu (izņemot iedzīvotāju ienākuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli) un nodevu (izņemot valsts nodevu par prasības pieteikumu tiesā) maksājumi valsts vai pašvaldības budžetā;
- 15) drošības nauda meža atjaunošanas darbiem un meža atjaunošanas izmaksas;
- 16) citi izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumiem.

Atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 4. daļai ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos netiek ieskaitīti izdevumi, kas atbilstoši likumam "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" nav uzskatāmi par tādiem izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar saimniecisko darbību. Šobrīd saimnieciskās darbības izdevumu atzīšana rada vislielākās problēmas IIN maksātājiem. Lai izdevumu uzskaitījums būtu labāk saprotams nodokļu maksātājiem, ieteicams precizēt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3. daļā doto izdevumu uzskaitījumu:

- 1) atsevišķā punktā izdalīt tekstu „inventāru, kura vērtība nepārsniedz 100 latu”;
- 2) precizēt 3. punktu „komandējumu, reklāmas, kancelejas, pasta, telegrāfa, teleksa, telefaksa un citi mārketinga un mākslas darbu taksācijas izdevumi”, jo mārketinga ietver arī pirms tam nosauktos izdevumus;
- 3) likumā vai MK noteikumos precizēt pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas kārtību IIN maksātājiem (sk. 2. nodaļu);
- 4) precizēt 13. punktu, norādot, ka izdevumos nedrīkst iekļaut par saimnieciskajā darbībā gūto ienākumu samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli, kā arī tā avansa maksājumus;
- 5) precizēt pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksu attiecināšanu uz izdevumiem;
- 6) norādīt, kuri izdevumi netiek ieskaitīti ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos, nevis atsaukties uz likumu "Par uzņēmumu ienākuma nodokli".

MK noteikumu "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 100.7. punkts nosaka, ka par saimnieciskās darbības izdevumiem atzīstami arī tie, kas saistīti ar saimnieciskās darbības uzsākšanu. Normu nepieciešams precizēt, nosakot, ka šāda veida izdevumus apliecinošie dokumenti pirms saimnieciskās darbības reģistrācijas var būt noformēti uz fiziskās personas vārda. Atbilstoši MK „Noteikumiem par nodokļu maksātāju un nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju Valsts ieņēmumu dienestā” fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību, jāreģistrē 30 dienu laikā pēc saimnieciskās darbības sākšanas. Jānosaka, kurā brīdī saimnieciskā darbība ir uzskatāma par uzsāktu. Atbilstoši pašreiz spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem ir iespējami divi varianti saimnieciskās darbības sākuma atzīšanai:

- 1) tad, kad tiek uzsākta sistemātiska un patstāvīga darbība par atlīdzību (Komerclikuma 1. panta 3. daļa);
- 2) tad, kad tiek uzsākta jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 1.¹ daļa).

Pirmajā gadījumā iepriekš veikto izdevumu atzīšanai nav ierobežots termiņš, jo sagatavošanās darbi saimnieciskās darbības uzsākšanai var ilgt vairākus gadus, tātad

nodokļu maksātāja uzdevums ir vienīgi pierādīt, ka šie izdevumi patiešām ir saistīti saimnieciskās darbības uzsākšanu. Otrajā gadījumā varētu tikt atzīti tikai mēnesi pirms saimnieciskās darbības reģistrēšanas veikti izdevumi. Piemērotāks ir pirmais variants, atbilstoši tam izdevumi tiktu izvērtēti pēc būtības, nenorobežojot to veikšanas termiņu. Lai izvairītos no noteikumu atšķirīgas interpretācijas, nepieciešams precizēt MK 793. noteikumu 100.7. punktu par saimnieciskās darbības uzsākšanas izdevumu atzīšanas kārtību.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.¹ panta 4. daļas 11. punkts reglamentē reprezentācijas izdevumus. Tie ir izdevumi nodokļu maksātāja prestiža veidošanai un uzturēšanai sabiedrībā pieņemto standartu līmenī un ietver publisku konferenču, uzņemšanu un maltīšu rīkošanas, kā arī nodokļu maksātāju reprezentējošu priekšmetu izgatavošanas izdevumus. Šobrīd tiesības uz reprezentācijas izdevumiem ir noteiktas UIN maksātājiem likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 6. panta 1. daļas 5. punktā un IIN maksātājiem, kuri kārtā divkārt ieraksta grāmatvedību. Savukārt, uz vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem norma neattiecas. Norma nav saskaņota arī ar PVN likumu, jo visiem PVN maksātājiem ir tiesības priekšnodokli iekļaut 60% no PVN, kas aprēķināts reprezentācijas izdevumiem. Lai radītu vienlīdzīgus nosacījumus visiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem, nepieciešams papildināt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3. daļā ietvertu saimnieciskās darbības izdevumu uzskaitījumu ar reprezentācijas izdevumiem.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 9. daļa reglamentē saimnieciskās darbības zaudējumu segšanas kārtību. Fiziskās personas taksācijas gada saimnieciskās darbības zaudējumi, kas radušies sakarā ar to, ka taksācijas gada ieņēmumi ir mazāki nekā izdevumi un izmaksas, sedzami hronoloģiskā secībā no nākamo triju taksācijas gadu saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma. Nepieciešams iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem noteikt tikpat garu zaudējumu segšanas periodu kā uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, t.i., 5 gadus. Tas nodrošinās:

- 1) taisnīguma principu nodokļu aplikšanā;
- 2) iespēju segt zaudējumus, kurus rada lielākas investīcijas saimnieciskās darbības attīstībai.

Tas ir sevišķi aktuāli pēdējos gados, kad ir pieejami un tiek izmantoti dažādi kredīti tehnoloģiju iegādei un rekonstrukcijai. Izdevumi ilgtermiņa ieguldījumiem tiek veikti vairākiem gadiem, to summas ir palielinājušās. Sakarā ar valsts piešķirto nodokļu kredītu jeb iespēju norakstīt izdevumos divkārt palielinātu nolietojuma summu (atbilstoši ģeometriski degresīvajai metodei), nodokļa maksātājam var rasties zaudējumi, kurus nevar paspēt segt 3 gadu laikā. Sevišķi tas attiecas uz izdevumiem, kas saistīti ar informāciju tehnoloģiju ieviešanu, jo ar tām saistītie ilgtermiņa ieguldījumi 70% apmērā tiek norakstīti izdevumos pirmajā to iegādes gadā.

Ja individuālais uzņēmējs ir reģistrēts un atrodas saskaņā ar Reģionālās attīstības likumu noteiktā īpaši atbalstāmajā teritorijā un par tā saimnieciskās darbības attīstības projekta atbilstību attiecīgās teritorijas attīstības programmai ir pieņemts lēmums Ministru kabineta noteiktajā kārtībā, šīs fiziskās personas taksācijas gada saimnieciskās darbības zaudējumi, kas radušies laikposmā, kad attiecīgajai teritorijai ir īpaši atbalstāmās teritorijas statuss, sedzami hronoloģiskā secībā no nākamo sešu taksācijas gadu saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma (likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 10. daļa). Arī šajā gadījumā ir ieteicams pagarināt zaudējumu segšanas periodu līdz 10 gadiem, tāpat kā uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem. Nepieciešams ieviest iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem līdzvērtīgu zaudējumu segšanas kārtību kā uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.-14. pants nosaka maksātāja gada neapliekamā minimuma un atvieglojumu piemērošanu. Līdz 2008. gadam normas attiecās arī uz saimnieciskās darbības veicējiem. Sākot ar 2008. gadu, kad IIN likme ienākumam no saimnieciskās darbības tika samazināta līdz 15%, likums nosaka, ka ienākumam no saimnieciskās darbības netiek piemērots neapliekamais minimums, atvieglojumi un attaisnotie izdevumi. Samazinot iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmi, saimnieciskās darbības veicējiem tiek palielināta apliekamā ienākuma summa. Rezultātā nodokļa sloga samazinājumu izjutīs tie, kas saimniecisko darbību veic papildus esot arī darba ņēmēji, jo darba samaksai neapliekamais minimums un atvieglojumi tiks piemēroti tāpat kā līdz šim. Savukārt, tie, kas ienākumus gūst tikai no saimnieciskās darbības, nodokļa samazinājumu izjutīs tikai tad, ja to ienākumi 2008. gadā būs lielāki par 2400 latiem gadā. Ja saimnieciskās darbības veicējam ir viens apgādājamais, tad samazinājums būs jūtams, ja ienākumi pārsniegs Ls 4080, bet ar 2 apgādājamiem – Ls 5760 gadā (aprēķini doti 12. pielikumā).

Turklāt saimnieciskās darbības veicējiem tiek liegtas tiesības ne vien uz neapliekamo minimumu un atvieglojumiem par apgādājamām personām, bet arī tiesības uz attaisnotajiem izdevumiem, kas noteikti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10. panta pirmās daļas 1.-6. punktā. Tas nozīmē, ka apliekamo ienākumu nedrīkstēs samazināt par pašnodarbinātā veiktajām sociālajām iemaksām, izglītības un medicīnas izdevumiem, ziedojumiem, privātajos pensiju fondos veiktajām iemaksām, veselības un dzīvības apdrošināšanas maksājumiem. Jāatzīst, ka saimnieciskās darbības veicēju tiesību ierobežošana tieši tagad, kad beidzot straujāk tiek palielināts neapliekamais minimums un atvieglojumi par apgādājamām personām, nav korekta. Tas ir pretrunā ar neapliekamā minimuma un atvieglojumu būtību, kas daļēji pilda sociālo pabalstu funkciju un ierobežo iedzīvotāju noslāņošanos pēc materiālās labklājības līmeņa. Šāda saimnieciskās darbības veicēju tiesību ierobežošana ir pretrunā ar sociālā taisnīguma veicināšanu valstī, jo saimnieciskās darbības veicējiem, kas uzsākuši mācības un dalību privātajos pensiju fondos, tiek liegti nodokļu atvieglojumi par šiem izdevumiem.

Labākā situācijā pagaidām ir zemnieku un zvejnieku saimniecību, kā arī individuālo uzņēmumu īpašnieki, kuri ir darba attiecībās ar savu uzņēmumu. Ja likuma normas netiks grozītas, tad saimniecību un individuālo uzņēmumu īpašniekiem būs izdevīgi daļu ienākuma saņemt kā darba samaksu, lai varētu piemērot neapliekamo minimumu un atvieglojumus, kā arī attaisnotos izdevumus, tādējādi samazinot ar nodokli apliekamo ienākumu. Saņemot darba samaksu, šo uzņēmumu īpašnieki valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par sevi veic kā par darba ņēmēju un maksājumus attiecina uz saimnieciskās darbības izdevumiem. Turpretī, individuālie komersanti un pārējie saimnieciskās darbības veicēji ir pašnodarbinātā statusā. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10. panta pirmās daļas 1. punktam, sociālie maksājumi ir IIN maksātāja attaisnotie izdevumi. Ja turpmāk IIN maksātājam no saimnieciskās darbības ienākuma nav tiesības uz attaisnotajiem izdevumiem, tad viņiem nav iespējas samazināt apliekamo ienākumu par pašnodarbinātā sociālajiem maksājumiem.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15. panta grozījumi ir pretrunā ar šī likuma 3. pantu, kurā noteikts, ka iekšzemes nodokļu maksātāja apliekamais ienākums ir viņa gada ienākums, izņemot neapliekamos ienākumus, no kura tiek atskaitīti attaisnotie izdevumi, neapliekamais minimums un atvieglojumi. Grozījumi ir pretrunā arī ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 16. pantā noteiktajām nodokļu maksātāja tiesībām saņemt nodokļu atvieglojumus. Neatkarīgi no ienākumu veida, ikvienai fiziskajai personai ir tiesības uz ienākumiem, kas netiek aplikti ar nodokli, jo nodrošina minimālus iztikas līdzekļus dzīvošanai. Ar 2008. gadu individuālajiem uzņēmējiem tādas tiesības tiks liegtas. Tāpēc nepieciešams veikt grozījumus likuma "Par iedzīvotāju

ienākuma nodokli" 15. pantā, lai novērstu saimnieciskās darbības veicēju tiesību ierobežošanu, piemērojot ar nodokli neapliekamo ienākumu un nodokļa atvieglojumus.

Pozitīvi vērtējami grozījumi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 18. pantā, kas stājas spēkā ar 2007. gadu un maina nodokļa avansa aprēķināšanas kārtību. Iepriekš nodokļa avansa maksājumu aprēķinu bija jāiesniedz VID līdz taksācijas gada 1. februārim. Tas radīja problēmas nodokļu maksātājiem, jo avansa aprēķins bija jāsapatavo tad, kad iepriekšējā gada rezultāti vēl nebija aprēķināti. Šobrīd avansa aprēķinu iesniegšanas termiņš ir saskaņots ar gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas termiņu, t.i., sākot ar 2007. gadu avansa aprēķinu sagatavo un iesniedz līdz 1. aprīlim kopā ar gada ienākumu deklarāciju.

Izmainot avansa aprēķina iesniegšanas termiņu, tika saglabāti IIN avansa iemaksas termiņi. Avanss jāiemaksā četras reizes gadā: ne vēlāk kā 15. martā, 15. maijā, 15. augustā un 15. novembrī. Ņemot vērā to, ka pirmais avansa maksājumu termiņš ir pirms gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas termiņa, avansa summas noteikšana ir nevajadzīgi sarežģīta. Lai vienkāršotu IIN maksājumu kārtību, ieteicams maksājumu datumus saskaņot ar pašnodarbināto sociālo iemaksu datumiem, tādējādi samazinot risku nodokļu samaksas termiņu neievērošanai. Iespējami divi varianti avansa maksājumu termiņam:

1. katru ceturksni pēc ceturkšņa sekojošajā 15. datumā,
2. divreiz gadā – 15. aprīlī un 15. oktobrī.

Pirmajā gadījumā nodokļu maksātājiem problēmas radītu 15. janvārī maksājamās avansa summas aprēķins. Tāpēc ieteicams iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības maksājumus veikt divas reizes gadā, 15. aprīlī piemaksājot par iepriekšējā gadā gūto ienākumu aprēķināto, bet vēl nesamaksāto nodokli, bet 15. oktobrī pusi no taksācijas gadam aprēķinātā avansa summas. Pēc nodokļu maksātāja vēlēšanās avansa maksājumus varētu izdarīt arī biežāk. Lai vienkāršotu iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumu kārtību, ieteicams noteikt maksājumu termiņu divas reizes gadā pēc iepriekšējā gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas. Ņemot vērā, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu summas nav būtiskas valsts budžetam, tas neietekmētu nodokļu ieņēmumu naudas plūsmu.

Pašreiz VID nodaļas pieļauj, ka zemnieku un piemājas saimniecības, ja tām iepriekšējā gadā nav bijis ar nodokli apliekams ienākums, neiesniedz avansa aprēķinus. Likumā šāda kārtība nav noteikta, tāpēc ieteicams iestrādāt likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu - ja iepriekšējā gadā personai nav bijis ar nodokli apliekams ienākums no saimnieciskās darbības, tad avansa maksājumu aprēķins nav nepieciešams.

Zemniekiem ir noteikts avansa maksājumu atvieglojums. Ņemot vērā to, ka lauksaimnieku ienākumiem ir sezonāls raksturs, avansa maksājumi no lauksaimnieciskās ražošanas tiek noteikti tādā apmērā, kas atbilst nodoklim 1/2 apmērā no zemnieka iepriekšējā gada apliekamā ienākuma. Avansa aprēķināšanas nosacījumi ir izdevīgāki uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, tātad lielajām zemnieku saimniecībām. Atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 23. panta 6. daļai tie nodokļu maksātāji, kuri 90% ienākumus gūst no lauksaimnieciskās produkcijas un lauksaimniecisko pakalpojumu realizācijas, nodokļa avansa maksājumus var veikt labprātīgi, tātad avansā var nodokli nemaksāt.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 18. pantā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu atvieglojums. Ja zemnieka ceturkšņa ienākumu apjoms ir uz pusi mazāks par ceturto daļu gadam noteiktā nodokļa avansa maksājumu apmēra, avansa maksājumu var pārcelt uz nākamo avansa maksājumiem paredzēto termiņu. Tas nozīmē, ja, piemēram, ceturkšņa avansa maksājums zemniekam ir noteikts 100 latiem, bet 1. ceturkšņa ienākums ir mazāks par 50 latiem, tad 1. ceturkšņa avansa maksājumu

Ls 100 apmērā drīkst pārcelt uz 2. ceturkšņa maksājumu 15. maijā, kurā nu jau būtu jāmaksā avanss 200 latu apmērā.

Ņemot vērā lauksaimniecības sezonālo raksturu un to, ka zemniekiem bieži tiek aizkavēti norēķini par pārdoto produkciju, arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem lauksaimniekiem nepieciešams uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem līdzvērtīgs atvieglojums. Likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikt, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji, kuri ne mazāk kā 90% ienākumu gūst no lauksaimnieciskās produkcijas un lauksaimniecisko pakalpojumu realizācijas, nodokļa avansa maksājumus var veikt labprātīgi.

Viens no nodokļu sistēmas pamatprincipiem ir objektivitāte un taisnīgums. Atbilstoši tam nodokļu sistēmai jābūt korektai attiecībā pret dažādiem nodokļu maksātājiem. Pēc horizontālā taisnīguma principa visiem indivīdiem, kuri nosacīti atrodas līdzīgos apstākļos, ar nodokļiem ir jābūt apliktiem vienādi. Latvijā jau vairākus gadus pastāv atšķirīgi nodokļu nosacījumi uzņēmējiem atkarībā no to tiesiskā statusa. Pretēji nodokļu taisnīguma principam viens un tas pats ienākums Latvijā līdz 2008. gadam tika aplikts ar dažādu likmi atkarībā no uzņēmējdarbības tiesiskās formas. Atšķirība aizsākās tad, kad tika nolemts pakāpeniski samazināt UIN likmi.

Atbilstoši 1995. gada LR nodokļu sistēmas reformai, visi ienākumi tika aplikti ar vienādu ienākuma nodokļa likmi 25%, pie tam par vienu un to pašu ienākumu nebija paredzēts maksāt divus ienākuma nodokļus. Piemēram, ja individuālais uzņēmums bija reģistrēts VID kā uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs, tad par uzņēmuma peļņu tas maksāja uzņēmumu ienākuma nodokli, savukārt, īpašnieks izņemot peļņas daļu pēc nodokļu nomaksas personīgajam patēriņam, iedzīvotāju ienākuma nodokli par to nemaksāja. Tāpat kapitālsabiedrību (SIA, A/S) peļņa tika aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli, bet par izmaksātajām dividendēm papildus nodoklis netika aprēķināts.

Uzsākot uzņēmumu ienākuma nodokļa samazināšanu, kuras mērķis bija uzņēmējdarbības veicināšana, tika izjaukta ienākumu nodokļu sistēma. Atšķirīgās ienākuma nodokļu likmes radīja nepieciešamību nodokļu plānošanai, kuras rezultātā personas izvēlējās nevis piemērotāko saimnieciskās darbības tiesiski organizatorisko formu, bet gan to, kura nodrošināja mazākas nodokļu izmaksas.

2002. gada oktobrī Finanšu ministrijas izstrādātais likumprojekts par grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” paredzēja, ka:

- 1) visi individuālie komersanti būs iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji;
- 2) ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliks dividendes no kapitālsabiedrības peļņas.

Lai nodrošinātu taisnīguma principu nodokļu aplikšanā, bija paredzēts dividendēm noteikt nodokļa likmi 10%, ko veido starpība starp iedzīvotāju ienākuma nodokļa (25%) un uzņēmumu ienākuma nodokļa (15%) likmi. Likumprojekta anotācijā tika pamatots, lai izlīdzinātu ienākuma nodokļa režīmu dividendēm, ko saņem Latvijas rezidenti – fiziskās personas, ieteicams aplikēt gan tās dividendes, kas saņemtas no uzņēmumiem citās pasaules valstīs (ieskaitot ES dalībvalstis), t.i., no nerezidentu uzņēmumiem, gan no Latvijas uzņēmumiem vienādi. Dividenžu aplikšana ar nodokli radītu priekšnoteikumus peļņas ieguldīšanai uzņēmumu attīstībā, tādējādi veicinot investīcijas Latvijas tautsaimniecībā, jo samazinātu uzņēmumu peļņas izņemšanu dividenžu veidā. Tāpat izlīdzinātos ienākuma nodokļa slogs fizisko personu saimnieciskās darbības ienākumam, jo būtu vienāda kopējā nodokļa likme saimnieciskās darbības ienākumam, kas tiek gūts dibinot kapitālsabiedrību (SIA, A/S), individuālu uzņēmumu (IK, IU, ZS) vai veicot saimniecisko darbību, kas reģistrēta VID.

Kā papildus arguments tika minēts fakts, ka arī tā laika ES dalībvalstīs dividendes ir apliktas ar ienākuma nodokli. Lietuvā iedzīvotāju ienākuma nodoklis noteikts 30%, uzņēmumu ienākuma nodoklis 15%, bet dividendes papildus tiek apliktas ar nodokli

15% apmērā. Igaunijā par uzņēmumu reinvestēto peļņas daļu vispār nav jāmaksā nodoklis. Savukārt dividendes tiek apliktas ar nodokļa likmi 26-74% apmērā.

Papildus ieņēmumi valsts budžetā no dividenžu aplikšanas ar nodokli tika prognozēti vidēji gadā 0,51 miljons latu. Tomēr šobrīd prognozētās summas pamatotību var apšaubīt, jo lielākās dividendes, kuras saņem viena fiziskā persona Latvijā ir vairāku miljonu latu apmērā. Tātad pat vienas personas dividenžu aplikšana ar papildus 10% nodokli radītu budžeta papildus ieņēmumus, kas pārsniedz kopā no dividenžu aplikšanas plānotos nodokļu ieņēmumus.

Papildus ieņēmumi no tā, ka visi individuālie komersanti kļūst par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nevis uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, tika aprēķināti vidēji gadā 0,93 milj. latu apmērā. Autorei nav pieejami dati par individuālo komersantu samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli. Praksē, lai samazinātu nodokļu slogu, pelnošākie individuālie uzņēmēji reorganizējās par SIA nevis reģistrējās par IK.

Plānotie normatīvo aktu grozījumi tika ieviesti tikai daļēji. Dividenžu aplikšana tika noraidīta, atsaucoties uz nodokļu jumta likumu „Par nodokļiem un nodevām”, kas nosaka, ka vienu un to pašu ienākumu nevar aplikēt ar uzņēmumu un iedzīvotāju ienākuma nodokli. Finanšu ministrijas arguments, par to, ka peļņa ir uzņēmuma ienākums, bet dividendes ir fiziskas personas vai cita uzņēmuma – akcionāra vai daļu īpašnieka, ienākums, netika ņemtas vērā. Argumentam par to, ka tiktu samazināta uzņēmumu peļņas izņemšana dividenžu veidā, tika pretstatīts viedoklis, ka vairumā gadījumu saņemtās dividendes tiek ieguldītas jau darbojošos uzņēmumos vai jaunu uzņēmumu radīšanā. Nav iemesla to apšaubīt, tomēr nav noliedzams, ka nelieli uzņēmumi bieži vien daļu no dividendēm izmanto „aploksņu algām”, tādā veidā samazinot ar darbaspēka izmantošanu saistīto nodokļu slogu. Rezultātā samazinās ne vien iedzīvotāju ienākuma nodokļa, bet arī sociālās apdrošināšanas maksājumi.

Finanšu ministrijas 2002. gadā izstrādāto likumprojektu pieņemot tikai daļēji, tika deformēta nodokļu sistēma. Nodokļu likmes atšķirības ietekmēja uzņēmēju tiesiskās formas izvēli vairāku gadu garumā no 2002. gada līdz 2007. gadam t.i., sešu gadu periodā. Uzņēmēji izvēlējās uzņēmējdarbības formu, kas deva iespējas maksāt mazākus nodokļus, lai tādējādi samazinātu nodokļu izmaksas un palielinātu tīro peļņu. Kopumā IIN maksātāji ir sliktākās pozīcijās ne tikai ienākuma nodokļa likmes ziņā, bet arī citas normas viņiem ir nelabvēlīgākas, salīdzinot ar UIN maksātājiem (sk. 13. pielikumu).

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības un uzņēmumu ienākuma nodokļa elementu līdzsvarošana sekmētu taisnīgumu nodokļu aplikšanā. Pašreiz uzņēmēji bieži izvēlas SIA tiesisko formu tieši atšķirīgā nodokļu sloga dēļ. Izlīdzinot ienākuma nodokļu slogu, uzņēmēji vairāk novērtēs individuālās uzņēmējdarbības priekšrocības, piemēram, vienkāršāka un lētāka reģistrācija, nav jāalgo grāmatvedis, var kārtot vienkāršāku grāmatvedību, līdz ar to grāmatvedību var sakārtot pats uzņēmējs, nav jāgatavo gada pārskats u.tml..

3.3.2. Pievienotās vērtības nodokļa uzskaites problēmas Problems of Value Added Tax Bookkeeping

Saimnieciskās darbības veicēju pievienotās vērtības nodokļa uzskaites galvenās problēmas ir šādas:

- likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” un ar to saistīto noteikumu normu nezināšana;
- kļūdaini noformēti PVN rēķini;
- kļūdaini PVN aprēķini un deklarācijas;

- trūkst informācijas par PVN aprēķināšanu pašpatēriņam;
- netiek izmantoti visi PVN atvieglojumi;
- novēlota reģistrēšanās PVN maksātāju reģistrā;
- PVN un ieņēmumu un izdevumu uzskaitē atšķirīgs uzskaites princips;
- dubulta PVN darījumu uzskaitē;
- sarežģīta ieskaite darījumu uzskaitē.

Lielākā daļa saimnieciskās darbības veicēju kārtu vienkāršā ieraksta grāmatvedībā. Ja šo personu ar PVN apliekamie darījumi kādā no 12 mēnešu periodiem ir pārsnieguši Ls 10000, tad tām obligāti jāreģistrējas par PVN maksātājiem. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa un PVN aprēķināšanai tiek izmantoti atšķirīgi uzskaites principi:

- kases princips IIN aprēķināšanai vienkāršā ieraksta grāmatvedībā;
- uzkrāšanas princips PVN aprēķināšanai.

Atbilstoši kases principam ieņēmumus uzskaita tad, kad tie ir saņemti, bet izdevumus – tad, kad tie ir apmaksāti. Atbilstoši uzkrāšanas principam PVN aprēķins notiek darījuma dokumentēšanas brīdī, t.i., izrakstot PVN rēķinu pircējam vai pasūtītājam. Arī PVN priekšnodokli par iegādātajām precēm un pakalpojumiem uzskaita, saņemot PVN rēķinu. Sakarā ar to, ka katra nodokļa aprēķināšanai tiek izmantots atšķirīgs saimnieciskās darbības uzskaites princips, ikvienu saimniecisko darījumu atbilstoši pirmdokumentam jāreģistrē divos atšķirīgos žurnālos:

- 1) saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā;
- 2) PVN uzskaites žurnālā.

Rezultātā nepieciešama saimniecisko darījumu dubulta uzskaitē, kas palielina grāmatvedības darbietilpību, kā arī rada papildus neskaidrības grāmatvedības principu piemērošanā un reģistru aizpildīšanā (sk. 3.5. att.).

3.5. att. **Iedzīvotāju ienākuma nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa uzskaitē vienkāršā ieraksta grāmatvedībā**

Fig. 3.5. **Recording of people's income tax and value added tax in single-entry bookkeeping**

Šo problēmu varētu atrisināt, ieviešot abu nodokļu aprēķināšanā vienotu principu, tāpēc analizēti iespējamā risinājuma ieguvumi un trūkumi (sk. 3.9. tab.). Vienota kases principa ieviešanai ir būtisks trūkums - kases princips neatbilst PVN būtībai. Līdz ar to reālāks ir otrs variants – vienota uzkrāšanas principa ieviešana darījumu uzskaitē. Uzkrāšanas principa ieviešana varētu nodokļu maksātājiem radīt problēmas, lai

nodrošinātu savlaicīgu IIN iemaksu veikšanu budžetā. Ja IIN aprēķinātu atbilstoši uzkrāšanas principam, tas būtu jāiemaksā budžetā par vēl nesaņemtiem naudas ieņēmumiem, t.i., par debitoru parādu summām, tāpat kā visiem uzņēmumiem, kuri kārto divkāršā ieraksta grāmatvedību. Tomēr, ņemot vērā, ka ienākumi no lauksaimnieciskās ražošanas līdz Ls 3000 gadā netiek aplikti ar IIN, tas nevarētu radīt ievērojamas grūtības lauksaimniekiem.

3.9. tabula / Table 3.9

Vienota saimniecisko darījumu uzskaites principa ieviešanas ieguvumi un trūkumi
The advantages and disadvantages of introducing the unified accounting principle

Uzskaites princips/ Accounting principle	Ieguvumi/ Advantages	Trūkumi/ Disadvantages
Kases princips/ Cash principle	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vienkāršāka un mazāk darbietilpīga uzskaitē/ Simplified and less labour-intensive bookkeeping. 2. PVN aplikamām personām vieglāk veikt norēķinus ar budžetu, jo maksājums jāveic pēc tam, kad saņemts norēķins par aplikamo darījumu/ It is easier to make payments to budget by VAT-registered persons because payment has to be carried out after the information about transaction is received. 3. Nav nepieciešami pašreiz PVN likumā noteiktie īpašie atvieglojumi graudaugu, pākšaugu un rapša piegādātājiem/ Special allowances to grain, legumes and oil plant suppliers stated by the law are not necessary now. 	<p>Kases princips neatbilst PVN aprēķināšanas būtībai - PVN aprēķina tad, kad tiek radīta jaunradītā jeb pievienotā vērtība, neskatoties uz norēķinu termiņiem/ The cash principle does not correspond to the VAT calculations because VAT is calculated in the moment of creating a new or added value, irrespective of the terms of payment.</p>
Uzkrāšanas princips/ Accrual principle	<ol style="list-style-type: none"> 1. Saimniecisko darījumu uzskaitē atbilstu grāmatvedības pamatprincipiem un kļūtu pārskatāmāka/ Basic principles of bookkeeping of business activity would match accounting principles and be more clarified. 2. Nav nepieciešama ar PVN aplikamo darījumu un ar tiem saistīto izdevumu dubulta uzskaitē/ Double accounting of VAT transactions and related expenses would not be necessary. 3. Samazinātos PVN aprēķināšanas kļūdas, kuras izraisa nodokļu maksātāju nezināšana/ Errors in VAT calculation due to tax payers' ignorance would decrease. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Uzskaites kārtošana nepieciešamas profesionālas zināšanas grāmatvedībā/ Bookkeeping requires more professional accounting knowledge. 2. Atbilstoši uzkrāšanas principam arī IIN tiktu aprēķināts un iemaksāts budžetā par vēl nesaņemtām debitoru parādu summām/ According to accrual principle PIT is calculated and paid in budget for unpaid debts.

Nopietnākas problēmas tas radītu pārējiem IIN maksātājiem, piemēram, zemnieku saimniecībām, kuras nodarbojas ar lauksaimniecības produkcijas pārstrādi vai sniedz lauksaimniecības pakalpojumus, jo tās nevar izmantot nodokļa atlaidi lauksaimniecības produkcijas ražotājiem. Atbilstoši CSP datiem ieņēmumi no citiem darbības veidiem ir 11% lauku saimniecību. Vienlaikus jāatzīst, ka šajos darījumos vērojams mazāks ilgstošu debitoru parādu īpatsvars. Turklāt, IIN par iepriekšējo pārskata gadu tiek aprēķināts līdz nākamā gada 1. aprīlim un budžetā tiek iemaksāts 15 dienu laikā pēc nodokļa aprēķināšanas, savukārt, ja aprēķinātie nodokļa maksājumi pārsniedz Ls 100 summu, IIN drīkst maksāt budžetā 3 mēnešu laikā. Tātad būtiski sarežģījumi IIN nodokļu maksātājiem, sakarā ar vienota uzkrāšanas principa ieviešanu saimnieciskās darbības uzskaitē, nerastos.

Ieviešot uzkrāšanas principu visu ar PVN aplikamo personu saimnieciskās darbības uzskaitē, vairs nebūtu nepieciešami 2 dažādi grāmatvedības reģistri. Jāņem vērā arī tas,

ka ar PVN apliekamo personu grāmatvedības kārtošana ir ievērojami sarežģītāka un arī atbildīgāka, jo palielinoties nodokļu maksājumiem un VID iesniedzamo pārskatu skaitam, biežāk var tikt veikti dažāda veida uzrēķini un piemērotas soda sankcijas. Tāpēc ar PVN apliekamas personas biežāk izmanto profesionālu grāmatvežu vai konsultāciju dienestu palīdzību. Savukārt profesionāli grāmatveži labprātāk kārtā divkāršā ieraksta grāmatvedību. Tātad, ieviešot uzkrāšanas principu, palielinātos uzskaites profesionalitāte un samazinātos uzrēķini nodokļu maksātāju nezināšanas dēļ.

Lai samazinātu kļūdas uzskaitē un tās darbietilpību, iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības maksātājiem, kuri vienlaikus ir ar PVN apliekamas personas, ieteicams izvēlēties divkāršā ieraksta grāmatvedību atbilstoši uzkrāšanas principam. Ņemot vērā to, ka pašam īpašniekam ne vienmēr ir atbilstošas profesionālās zināšanas, ieteicams PVN maksātājiem izmantot profesionālu grāmatvežu vai grāmatvedības firmu pakalpojumus. Tomēr normatīvajos dokumentos nav nepieciešams noteikt kā obligātu prasību - PVN maksātājiem ieņēmumu un izdevumu uzskaiti veikt saskaņā ar uzkrāšanas principu, jo ir vairāki darbības veidi, kuros atšķirīgi uzskaites principi problēmas nerada, piemēram, saimnieciskās darbības veicējiem, kuriem ir salīdzinoši maz darījumu, vai netiek izmantoti atliktie norēķini. Ja PVN maksātāja grāmatvedību kārtā pats īpašnieks, ieteicams izmantot kvalitatīvas nodokļu konsultācijas, sevišķi PVN maksāšanas sākuma posmā.

PVN taksācijas periods vispārējā gadījumā ir kalendārais mēnesis. Ar PVN apliekamām personām, kuras veic lauksaimnieciskās produkcijas piegādes, problēmas sagādā savlaicīga PVN iemaksa budžetā, gadījumos, kad pārstrādes uzņēmumi vai citi pircēji ilgstoši nenorēķinās par iepirkto produkciju. Sakarā ar to likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 9. pantā noteikti īpaši atvieglojumi graudaugu, pākšaugu un rapša piegādātājiem. Tomēr uz pārējiem lauksaimnieciskās produkcijas ražotājiem šī atlaide neattiecas. Līdz ar to rodas problēmas savlaicīgi iemaksāt budžetā aprēķināto, bet faktiski no pircējiem vēl nesaņemto PVN. Problēmu var risināt, ja lauksaimnieki, kuru saimnieciskā darbība ir sezonāla, plašāk izmantotu 9. panta 3. daļā noteikto iespēju – saskaņojot ar VID teritoriālo iestādi mainīt PVN taksācijas periodu. Savukārt, visi pārējie PVN maksātāji, kuru saimnieciskās darbības apjoms ir neliels, izmantotu likumā noteiktās iespējas – pagarināt PVN taksācija periodu līdz trīs vai sešiem mēnešiem, ja to iepriekšējā gada ar PVN apliekamie darījumi ir bijuši mazāki par Ls 10000.

PVN likuma 12. panta 1. daļā noteiktas tiesības zemnieku saimniecībām pēc saskaņošanas ar VID nodokli budžetā iemaksāt nevis 15, bet 25 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām. Likumā šādas tiesības noteiktas tikai zemnieku saimniecībām, tomēr šajā gadījumā būtiska ir nevis saimnieciskās darbības tiesiskā forma, bet darbības veids – lauksaimniecība. Ieteicams mainīt likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta 1. daļas redakciju, nosakot tiesības pagarināt PVN samaksas termiņu visām personām, kuras nodarbojas ar lauksaimniecību.

Ieteicams PVN maksātājiem, kuriem problēmas PVN iemaksai budžetā rada darbu sezonālitate vai lieli debitoru parādi, plašāk izmantot likumā noteiktās tiesības – savlaicīgi pagarināt PVN taksācijas periodu, savukārt lauksaimniekiem – pagarināt PVN samaksas termiņu.

Atbilstoši likumam "Par pievienotās vērtības nodokli" obligāti kā ar PVN apliekamai personai jāreģistrējas, ja ar PVN apliekamo darījumu vērtība iepriekšējo 12 mēnešu periodā ir sasniegusi jeb pārsniegusi Ls 10000. Savlaicīgu reģistrāciju ar PVN apliekamo personu reģistrā pašreiz apgrūtina tas, ka tiek ņemti vērā nevis taksācijas gada, bet gan iepriekšējo 12 mēnešu ar PVN apliekamo darījumu summa. Tātad personai nepārtraukti jāveic iepriekšējo 12 mēnešu apliekamo darījumu kopsummas aprēķins, turklāt personas, kuras kārtā vienkāršā ieraksta grāmatvedību, aprēķiniem

nevar izmantot Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā uzkrātos datus, jo tas tiek kārtots atbilstoši kases principam un neatbilst PVN apliekamo darījumu uzskaites principam.

Lai vienkāršotu ar PVN apliekamo darījumu uzskaiti, ieteicams mainīt likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 3. panta kritērijus, kas nosaka, kad personai obligāti jāreģistrējas ar PVN apliekamo personu reģistrā. Ieteicams apliekamo darījumu summu aprēķināt, skaitot tos no gada sākuma, t.i., par katru kalendāro gadu, nevis par iepriekšējiem 12 kalendārajiem mēnešiem. Šāda prasība atbilst Eiropas Padomes Sestās direktīvas (77/388/EEC) normām, kas reglamentē PVN darbību Eiropas Savienībā. Ja apliekamo darījumu summa no gada sākuma pārsniegtu Ls 10000, tad personai mēneša laikā būtu jāreģistrējas ar PVN apliekamo personu reģistrā un vienkāršā ieraksta grāmatvedībā papildus Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālam jāiekārto PVN uzskaites žurnāls. Šādas izmaiņas neradītu būtisku budžeta ieņēmumu samazinājumu, bet vienkāršotu PVN normu piemērošanu.

Vienkāršā ieraksta sistēmā problēmas rada PVN priekšnodoklis par periodu pirms reģistrēšanās par PVN maksātāju. Lai gūtu ienākumu no saimnieciskās darbības, parasti sākotnēji ir jāveic dažādi izdevumi. Ja persona uzsākot saimniecisko darbību uzreiz neregistrējas par PVN maksātāju, tad daudzi izdevumi apliekamo darījumu veikšanai tiek veikti pirms reģistrācijas, bet ieņēmumi tiek gūti jau pēc reģistrācijas par PVN maksātāju. Līdz 2006. gadam šādos gadījumos tiesību uz PVN priekšnodokli nebija. Nodokļu maksātāji savas nezināšanas dēļ, t.i., savlaicīgi nesaplānojot PVN apliekamo darījumu un to nodrošināšanai nepieciešamo izdevumu apmēru, pārāk vēlu reģistrējās par PVN maksātājiem un līdz ar to zaudēja priekšnodokļa summas. Situācija ir mainījusies 2006. gadā, kad likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 10. pants tika papildināts ar 1.⁴, 1.⁵, 1.⁶ un 1.⁷ daļu, kas nosaka, ka apliekamajai personai ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli PVN summas par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem pirms šīs personas reģistrācijas ar PVN apliekamo personu reģistrā. Atskaitāmā priekšnodokļa summu nosaka pēc uzskaites datiem dienā, kad ir saņemta apliekamās personas reģistrācijas apliecība:

- 1) par pēdējos 12 mēnešos iegādātiem krājumiem, pamatojoties uz inventarizācijas rezultātiem;
- 2) pamatlīdzekļiem — pēc to bilances vērtības;
- 3) par pēdējos 3 mēnešos saņemtiem pakalpojumiem — pamatojoties uz apliekamās personas pilnvarotās personas apstiprināto sarakstu.

Šīs tiesības apliekamā persona var realizēt tikai pēc reģistrācijas ar PVN apliekamo personu reģistrā, iesniedzot pirmo nodokļa deklarāciju.

Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta piemērošanā praksē ir vairākas problēmas:

- 1) jaunie PVN maksātāji nezina savas tiesības un līdz ar to tās neizmanto;
- 2) tiesības var realizēt tikai pirmajā nodokļu deklarācijā, t.i., tad, kad jaunajam PVN maksātājam vēl nav pietiekošas zināšanas par PVN normām;
- 3) pamatlīdzekļiem aprēķinot PVN priekšnodokli tiek ņemta vērā bilances vērtība, savukārt, vienkāršā ieraksta grāmatvedībā to nemaz neaprēķina.

Pirmās divas problēmas var risināt tikai paši nodokļu maksātāji, lielāku vērtību pievēršot savu tiesību izzināšanai, kā arī paaugstinot VID kā konsultanta un padomdevēja kvalitāti. To var panākt veicot VID darbinieku regulāras apmācības un kvalifikācijas līmeņa celšanu.

Attiecībā uz pamatlīdzekļiem atskaitāmā priekšnodokļa summu aprēķina pēc to bilances vērtības dienā, kad ir saņemta apliekamās personas reģistrācijas apliecība. Problēma rodas tiem nodokļu maksātājiem, kuriem atbilstoši normatīvajiem aktiem nav

jāgatavo bilance, t.i., personām, kuras ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji no saimnieciskās darbības ienākuma un kārtu vienkāršā ieraksta grāmatvedību.

Saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta un Finanšu ministrijas viedokli tiem nodokļu maksātājiem, kuri nesagatavo bilanci, pamatlīdzekļu nolietojums un to atlikusī vērtība ir jāaprēķina atbilstoši likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13. pantam, tomēr tas nav norādīts nevienā normatīvajā aktā. Turklāt, šādi aprēķināta pamatlīdzekļu atlikusī vērtība būtiski atšķiras no finanšu grāmatvedībā aprēķinātās bilances vērtības, sevišķi lielas atšķirības ir pirmajos objektu lietošanas gados. Ņemot vērā, ka nodokļu vajadzībām aprēķinātā pamatlīdzekļu atlikusī vērtība samazinās daudz straujāk salīdzinājumā ar finanšu grāmatvedībā aprēķināto, PVN priekšnodokļa summas gandrīz vienmēr būs mazākas tiem nodokļu maksātājiem, kuri negatavo bilanci.

Tā kā jautājums nav skaidrots normatīvajos aktos, tad VID ir izdevis skaidrojošu vēstuli, kurā ir norādīts: ja persona darbojas nepilnu kalendāro gadu un iedzīvotāju gada ienākuma nodokļa deklarāciju vēl nebija iesniegusi, atskaitāmā priekšnodokļa summa būtu nosakāma pēc pamatlīdzekļa iegādes vērtības. Tas nozīmē: ja persona reģistrējas par PVN maksātāju tajā pašā kalendārajā gadā, kurā reģistrē saimniecisko darbību, tad, neraugoties uz to, kurā datumā tiek aprēķināts priekšnodoklis, tā summa ir vienāda ar PVN rēķinā norādīto nodokļa summu. Savukārt, reģistrējoties PVN maksātāju reģistrā otrajā gadā pēc saimnieciskās darbības uzsākšanas, t.i., periodā no 1. janvāra līdz gada ienākumu deklarācijas iesniegšanai, jau ir iespējams aprēķiniem izmantot pamatlīdzekļu atlikušo vērtību pārskata gada sākumā. VID materiālā nav norādīts, no kādas vērtības jāaprēķina priekšnodoklis, ja persona darbojas jau vairākus gadus, bet pamatlīdzeklis ir iegādāts pārskata gadā. Atbilstoši loģikai šādā gadījumā atskaitāmā priekšnodokļa summa būtu nosakāma pēc pamatlīdzekļa iegādes vērtības, tāpat kā tad, ja persona darbojas nepilnu kalendāro gadu.

Aprēķinot pamatlīdzekļu nolietojumu atbilstoši VID ieteikumam, nodokļu maksātāji, kuri nesagatavo bilanci, būtu izdevīgākā situācijā tad, ja reģistrētos par PVN maksātājiem gadā, kurā veikuši pamatlīdzekļu iegādes, - visos pārējos gadījumos viņi ir neizdevīgākā situācijā. Lai radītu vienlīdzīgu situāciju PVN priekšnodokļa summas aprēķināšanā visiem nodokļu maksātājiem, iespējami divi risinājumi.

- 1) Visiem nodokļu maksātājiem izmantot saskaņā ar likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13. pantu aprēķināto pamatlīdzekļu atlikušo vērtību, jo tad visi nodokļu maksātāji priekšnodokli par iegādātajiem pamatlīdzekļiem aprēķinātu pēc vienotas metodikas.
- 2) Nodokļu maksātājiem, kuri negatavo bilanci, aprēķināt pamatlīdzekļu bilances vērtību.

Pirmais variants nav pieņemams divu apsvērumu dēļ.

- 1) Nodokļu vajadzībām aprēķinātais nolietojums pirmajos gados pēc objekta iegādes ir palielināts, tāpēc šādi aprēķināta pamatlīdzekļa atlikusī vērtība nepatiesi atspoguļo tā faktisko vērtību. Rezultātā nepamatoti tiek samazināta PVN priekšnodokļa summa, sevišķi pirmajos gados pēc objekta iegādes.
- 2) Uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji nolietojumu rēķina nevis katram pamatlīdzeklim, bet kategorijai kopumā. Tātad grūtāk ir atdalīt tos pamatlīdzekļus, kuri tiek izmantoti ar PVN apliekamo darījumu veikšanai.

Otro risinājuma variantu būtu iespējams piemērot. Tādā gadījumā nodokļu maksātājiem, kas negatavo bilanci, nepieciešams aprēķināt ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai izmantoto pamatlīdzekļu bilances vērtību. Aprēķinus veiktu atbilstoši likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13. panta nolietojuma likmēm, izmantojot lineāro metodi un uzsākot nolietojuma aprēķināšanu ar nākamā mēneša pirmo datumu pēc objekta iegādes. Tādā gadījumā visi nodokļu maksātāji būtu līdzvērtīgā situācijā.

Ar iepriekš aprakstīto tiesību izmantošanu saistīts vēl viens aspekts, kurš nav reglamentēts normatīvajos aktos. Pamatlīdzekļu vērtība ir atkarīga no tā, vai to izmanto PVN maksātājs, vai nemaksātājs. PVN maksātāja objektu pašizmaksu samazina PVN priekšnodoklis. Tātad tajā taksācijas gadā, kurā objekta vērtība ir samazināta par PVN priekšnodokļa summu, ir jāsamazina gan objekta atlikusī bilances vērtība, gan arī atlikusī vērtība, no kuras aprēķina nolietojumu nodokļu vajadzībām. Šī kārtība nav noteikta nevienā normatīvajā dokumentā, tāpēc nepieciešams ietvert MK noteikumos „Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība” normas par pamatlīdzekļu atlikušās vērtības noteikšanu vienkāršā ieraksta grāmatvedībā un par objekta vērtības samazināšanu par PVN priekšnodokļa summu.

Zemniekiem PVN uzskaites aspektā īpašu uzmanību jāpievērš pareizai pašpatēriņa uzskaitē un nodokļu aprēķinam. Atbilstoši likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 1. pantam pašpatēriņš ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana bez atlīdzības, ja tā nav ar PVN apliekamās personas saimnieciskā darbība. Lauksaimniecībā pašpatēriņš ir tad, ja notiek lauksaimniecības produkcijas nodošana bez atlīdzības īpašniekam, viņa ģimenes locekļiem, saimniecības darbiniekiem vai citām personām. Likuma 2. panta 9. daļā noteikts, ka pašpatēriņa apliekamā vērtība ir preču vai pakalpojumu pašizmaksa. Ņemot vērā, ka vienkāršā ieraksta grāmatvedībā produkcijas vai pakalpojuma pašizmaksu nerēķina, tad pašpatēriņa vērtību iespējams noteikt atbilstoši tā tirgus vērtībai.

Pašpatēriņš ir atšķirīgi definēts likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un likumā "Par pievienotās vērtības nodokli". Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 6. daļa nosaka, ka pašpatēriņš ir produkti, ko savām vajadzībām izlietojis saimniecības īpašnieks un viņa ģimenes locekļi, kā arī personas, kuras ar saimniecības īpašnieku ir radniecībā līdz trešajai vai svainībā līdz otrajai pakāpei. Pašpatēriņš netiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē termins “pašpatēriņš” ir bezatlīdzības preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana jebkurai personai un tas tiek aplikts ar PVN. Saistībā ar pašpatēriņa uzskaiti lauksaimnieki pieļauj šādas kļūdas:

- 1) neieskaita pašpatēriņu ar PVN apliekamo darījumu vērtībā, līdz ar to savlaicīgi neregistrējas par PVN maksātāju;
- 2) neaprēķina PVN par pašpatēriņam izlietoto produkciju, līdz ar to nepamatoti samazina PVN maksājumus budžetā.

Tā kā par PVN maksātāju obligāti jāreģistrējas tad, ja 12 mēnešu periodā darījumu vērtība ir sasnieguši desmit tūkstošus latu un, sasniedzot šādu apgrozījuma līmeni, pašpatēriņa īpatsvars nav sevišķi liels, tad pirmajā gadījumā kļūda nav būtiska. Savukārt, otrajā gadījumā kļūda ir būtiska un to galvenokārt pieļauj zemnieki, tieši periodā pēc reģistrēšanās par PVN maksātājiem. Kļūdas pamatā ir likumu nezināšana, tāpēc VID speciālistiem, kas konsultantē jaunos PVN maksātājus, tam jāpievērš īpaša uzmanība. VID speciālistiem ieteicams informēt zemniekus, kas reģistrējas par PVN maksātājiem, par pašpatēriņa uzskaiti un aplikšanu ar PVN. Normatīvajos aktos noteikt, ka vienkāršā ieraksta grāmatvedībā pašpatēriņa ar PVN apliekamā vērtība ir piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu tirgus vērtība.

Fiziskajām personām problēmas sagādā pareiza PVN priekšnodokļa uzskaitē izdevumiem, kas daļēji saistīti ar saimniecisko darbību. MK noteikumu „Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” 195. punkts nosaka kārtību, kādā priekšnodoklī drīkst ieskaitīt PVN par precēm un pakalpojumiem, kas daļēji attiecināmi uz saimniecisko darbību un nepieciešami saimnieciskās darbības ietvaros veikto ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Šādos gadījumos individuālie

uzņēmēji PVN summu priekšnodoklī iekļauj daļēji, t.i., proporcionāli preču vai pakalpojumu izmantošanas īpatsvaram saimnieciskās darbības vajadzībām.

Praksē problēmas rada korekta priekšnodokļa proporcijas noteikšana. Piemēram, ja tiek iegādāta automašīna, kas tiks izmantota kā saimnieciskās darbības nodrošināšanai, tā īpašnieka personīgajām vajadzībām, tad iepriekš noteikt proporciju, kādā automašīna tiks izmantota saimnieciskajai darbībai nav iespējams. Ieteicams likumā "Par pievienotās vērtības nodokli" iestrādāt normu, ka fiziskajām personām, sagatavojot PVN gada deklarāciju, ir jāveic PVN priekšnodokļa pārrēķins par daļējas izmantošanas objektiem, un atbilstoši jākorrigē budžetā maksājamā PVN summa.

Likumā "Par pievienotās vērtības nodokli" nepieciešamas normas par PVN piemērošanu individuālā uzņēmuma reorganizācijas un īpašnieku maiņas gadījumā. Likuma 14. pantā ir noteikta PVN aprēķināšanas kārtība, gadījumā, ja notiek komercsabiedrības dalībnieku maiņa, reorganizācija, kā arī komersanta vai cita uzņēmuma likvidācija. Tomēr atsevišķas panta normas nevar attiecināt uz individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku vai zvejnieku saimniecībām. Līdz ar to paliek neskaidrs jautājums par PVN piemērošanu, reorganizējot zemnieku saimniecības un individuālos uzņēmumus. Jautājums šobrīd ir aktuāls zemnieku saimniecībām, jo notiek to pārdošana vai atdāvināšana saviem ģimenes locekļiem sakarā ar iespēju to īpašniekiem priekšlaicīgi pensionēties. Turpmāk jautājums būs aktuāls sakarā ar šo uzņēmumu reģistrēšanu par SIA vai IK. Tāpēc nepieciešams likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 14. panta normas par PVN atvieglojumiem attiecināt arī uz individuālo uzņēmumu, zemnieku un zvejnieku saimniecību reorganizāciju.

3.4. Ārvalstu pieredze mazās uzņēmējdarbības nodokļu vienkāršošanā **Foreign Experience in Simplifying Sole Proprietors' Taxation**

Lai meklētu risinājumus grāmatvedības un nodokļu aprēķināšanas vienkāršošanai, vērtīgi iepazīties ar citu valstu pieredzi šajā jomā. Tomēr jāņem vērā katras valsts atšķirīgie sociāli ekonomiskie apstākļi, kā arī tas, cik lielā mērā katras valsts nodokļu maksātāji ir lojāli pret nodokļiem. Mazajiem uzņēmējiem iespēja vienkāršot grāmatvedības kārtošānu un ienākuma nodokļa aprēķināšanu noteikta vairākās ES un citās valstīs.

Salīdzinoši līdzīga situācija mazo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaitē un aplikšanā ar nodokļiem ir Vācijā. Nodokļu sistēma Vācijā ir sarežģīta, tāpēc paši saimnieciskās darbības veicēji to nekārto, bet izmanto profesionālu grāmatvežu vai nodokļu konsultantu pakalpojumus. Maksu par pakalpojumu jeb honorāru aprēķina pēc saimnieciskās darbības veicēja apgrozījuma. Ja nav saimnieciskās darbības apgrozījuma, piemēram, uzsākot saimniecisko darbību, tad samaksu aprēķina pēc saimnieciskās darbības izdevumu apjoma. Parasti pats saimnieciskās darbības veicējs kārto saimnieciskās darbības dokumentāciju, pārējo veic speciālists.

Iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek aprēķināts par visiem fiziskās personas ienākumiem, piemērojot progresīvu nodokļa likmi. Ikvienam nodokļu maksātājam, neskatoties uz ienākumu avotu, ir tiesības uz neapliekamo minimumu, atvieglojumiem par apgādājamām personām un attaisnotiem izdevumiem. Par 50% mazāka iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme tiek piemērota fizisko personu ienākumiem no dividendēm.

Pašnodarbināto sociālā apdrošināšana visbiežāk notiek izmantojot privātās apdrošināšanas kompānijas, apdrošināšana pensijām jāveic obligāti. Taksācijas gadā iemaksātās summas apliecina vienlaicīgi ar gada ienākumu deklarāciju, iesniedzot nodokļu administrācijai izziņu par veiktajiem sociālās apdrošināšanas maksājumiem.

Par PVN maksātāju jāreģistrējas, ja apliekamo darījumu summa kalendārajā gadā pārsniedz Ls 17500 eiro ($\approx$ 12300 latu). PVN taksācijas periods ir ceturksnis. Samazinātas PVN likmes ir noteiktas noteiktām preču un pakalpojumu grupām un nav atkarīgas no patēriņa veida. Piemēram, Latvijā ir noteikta atšķirīga PVN likme dabasgāzei, elektroenerģijai, siltumenerģijai un malkai atkarībā no patēriņa veida, kas sarežģī PVN likuma normu izpildi saimnieciskās darbības veicējiem.

Sodi par ienākumu slēpšanu un nodokļu nemaksāšanu ir ļoti bargi, piemērojot pat cietumsodu. Nodokļu administrācija piemēro sodus par nodokļu pārkāpumiem, nevis grāmatvedības likumu pārkāpumiem.

Vācijā vienkāršotu grāmatvedību un nodokļa aprēķināšanu var izmantot aroduzņēmumi (pēc būtības šajā grupā ietilpst arī individuālā darba veicēji, izņemot profesionālo darbību), kuru:

- apgrozījums nepārsniedz 350 tūkstošus eiro ($\approx$ 246 tūkstoši latu) kalendārajā gadā;
- peļņa nepārsniedz 30 tūkstošus eiro ($\approx$ 21 tūkstoši latu) saimnieciskajā gadā.

Pāreja uz divkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošānu šiem uzņēmumiem jāveic tikai pēc nodokļu administrācijas speciāla pieprasījuma. Savukārt, profesionālās darbības veicēji visi var kārtot vienkāršāku grāmatvedību, jo viņi nav komersanti. Tomēr visiem aroduzņēmumiem un profesionālās darbības veicējiem ir iespēja kārtot divkāršā ieraksta grāmatvedību pēc pašu vēlēšanās. Uzņēmēji, kuri ir reģistrēti kā komersanti vai tirdzniecības sabiedrības, obligāti kārtā divkāršā ieraksta grāmatvedību.

Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā peļņu aprēķina, nosakot ieņēmumu un izdevumu starpību. Aprēķina pamatā ir ieņēmumu un izdevumu uzskaitē atbilstoši kases principam. Izņēmums ir pamatlīdzekļi, kuru iegādes vai izveidošanas izdevumus noraksta izdevumos tikai rēķinot nolietojumu. Pamatlīdzekļiem, kuri netiek amortizēti, piemēram, zemes gabali, izdevumus to iegādei atzīst tikai tad, kad tie tiek atsavināti.

Vācijā pastāv atšķirības starp amatniecības uzņēmumu un brīvo profesiju darbības aplikšanu ar nodokļiem (sk. 14. pielikumu). Atbilstoši ienākuma nodokļa likumam par aroduzņēmumu tiek uzskatītas tās personas:

- kas nodarbojas ar saimniecisko darbību patstāvīgi, t.i., ar pilnu atbildību un par saviem līdzekļiem, nolūkā padarīt to par savu ienākumu avotu un gūt no šīs darbības peļņu;
- kuru darbība iekļaujas kopējā saimnieciskajā apgrozījumā jeb preces un pakalpojumi tiek piedāvāti tirgum;
- kuru darbību nevar klasificēt kā citu ienākumu veidu, piemēram, lauksaimniecības vai mežsaimniecības uzņēmumu, brīvo profesionālo darbību.

Ienākumu no aroduzņēmuma gūst, piemēram, mazumtirgotāji, vairumtirgotāji, amatnieki, tirdzniecības aģenti, restorānu un viesnīcu īpašnieki, investīciju konsultanti.

Ienākumus no brīvās profesionālās darbības gūst personas, kas nodarbojas ar:

- patstāvīgu profesionālo darbību, piemēram, ārsts, advokāts, notārs, inženieris, arhitekts, nodokļu konsultants, grāmatvedis - revidents, auditors, žurnālists, dziednieks, ārstnieciskās vingrošanas speciālists utt.;
- patstāvīgu profesionālo darbību zinātnes, mākslas, rakstniecības, audzināšanas vai izglītības jomā.

Lai gūtu ienākumus no brīvās profesionālās darbības, ir nepieciešams atbilstošs kvalifikācijas apliecinājums. (Steuerlicher Wegweiser für Existenzgründer, 2004)

Arī citās Eiropas Savienības valstīs profesionālās darbības veicējiem tiek atļauts kārtot grāmatvedību, izmantojot kases principu. Vairākās valstīs saimnieciskās darbības izdevumus, kurus grūti pierādīt ar dokumentiem, aprēķina pēc noteiktām normām. Piemēram, Itālijā ir iespēja norakstīt viesnīcas, restorāna un izklaides izdevumus 2%

apmērā no saņemtajiem honorāriem un cita veida atlīdzības, kā arī personīgā transporta līdzekļa, kuru izmanto ne tikai profesionālajā darbībā, taksācijas perioda nolietojumu 50% apmērā. Spānijā slikto parādu un grūti pamatojamo izdevumu norakstīšanai atļauts papildus izmaksās norakstīt 5% no starpības starp ieņēmumiem un izdevumiem.

Vairākās valstīs atvieglots nodokļu režīms noteikts pirmos gadus pēc saimnieciskās darbības uzsākšanas. Piemēram, Itālijā ir iespēja pirmos trīs gadus maksāt aizvietojošo nodokli pēc 10% likmes, turpmākos gadus bez ierobežojuma pēc 15% likmes, ja personas ieņēmumi nepārsniedz 25,8 tūkstošus eiro (2002. g.) jeb vairāk kā 18 tūkstošus latu. Polijā, ja ieņēmumi no saimnieciskās darbības nepārsniedz 15 tūkstošus eiro (2002. g.) jeb aptuveni 10,5 tūkstošus latu, var maksāt fiksētu nodokļa summu reizi ceturksnī. Katram darbības veidam ir atšķirīga nodokļa likme, kuru piemēro gūtajiem ieņēmumiem, piemēram, pakalpojumu sfērā 8,5%, ražošanas un celtniecības darbos 5,5%, sabiedriskajā ēdināšanā un tirdzniecībā 3% utt.

Spānijā apliekamā ienākuma noteikšanai var izmantot mērķnovērtējuma metodi. Tās pamatā ir rādītāju sistēma – uzņēmēja apgrozījums un dažādi tehniski (strukturāli) rādītāji, piemēram, telpas platība, elektrības patēriņš, darbagaldu skaits, nodarbināto skaits, galdiņu skaits kafejnīcā, bāra letes garums u.tml. Katram rādītājam ir noteikta maksimālā robeža, pēc kuras uzņēmējam jāpāriet uz parasto nodokļa aprēķināšanas kārtību. Šo metodi izmanto specifiskās nozarēs, piemēram, sadzīves pakalpojumu sniegšanā, sabiedriskajā ēdināšanā. Katrai nozarei ir izstrādāta atšķirīga nozarei raksturīga rādītāju sistēma. Atbilstoši šiem parametriem, tiek noteikts maksājamā nodokļa apmērs. Informācija metodes ieviešanai tika savākta nodokļu auditu laikā.

Mērķnovērtējuma metodes priekšrocības:

- grāmatvedība ir vienkāršota – mazāk reģistru un uzglabājamo dokumentu, tādējādi uzņēmējam nerodas papildus izmaksas un darba patēriņš;
- uzlabojusies mazo nodokļu maksātāju disciplīna;
- nodokļu administrācijai nav nepieciešams veikt īpašus auditus, samazinājies auditu veikšanas laiks un tie ir vienkāršāki, reizi četros gados pārbauda uzņēmēja atbilstību noteiktajiem kritērijiem;
- nodokļu iekasēšana palielinājusies aptuveni par 50%;
- nodrošina skaidrību nodokļu maksātājam, par to, cik liels nodoklis būs jāmaksā;
- iedzīvotāju ienākuma nodoklis un PVN mērķa sistēmas ir saskaņotas, ļaujot abu nodokļu maksājumu aprēķināšanai lietot vienus parametrus.

Mērķnovērtējuma metodes trūkumi:

- rādītāju lielumi laika gaitā mainās, tāpēc informācija pēc zināma laika jāatjauno; tomēr dažkārt parametrus maina nevis nepieciešamības dēļ, bet lobiju ietekmē;
- nevar pārnest uz nākamo gadu taksācijas gada zaudējumus.

Izveidoto datu bāzi nodokļu aprēķināšanai turpmāk paredzēts izmantot riska analīzē. (Par fiksēta ienākuma nodokļa ieviešanas iespējām mazajiem uzņēmējiem, 2005)

Krievijā pastāv vienkāršotā nodokļu aprēķināšanas sistēma, kuras piemērošanu individuālie uzņēmēji var izvēlēties brīvprātīgi. Vienkāršotās nodokļu sistēmas ietvaros vairāki nodokļi: peļņas nodoklis, PVN, tirdzniecības nodoklis, īpašuma nodoklis, vienotais lauksaimniecības nodoklis tiek aizstāti ar vienu nodokli, kas tiek aprēķināts pēc saimnieciskās darbības rezultātiem. Vienotais nodoklis tiek aprēķināts atbilstoši ieņēmumiem vai ienākumiem, to var izvēlēties pats nodokļu maksātājs, bet pēc izvēles to vairs nedrīkst mainīt visā vienkāršotā nodokļa piemērošanas laikā. Ja par apliekamo objektu tiek izvēlēti ieņēmumi, tad nodokļa likme ir 6%, ja ienākumi, tad 15%. Nodokļu maksātājiem jākārtos ieņēmumu un izdevumu uzskaitē, lai nodrošinātu nodokļu objekta aprēķināšanu. (Касянова, 2004)

Papildus tam 2003. gadā ir ieviests vienotais ienākuma nodoklis atsevišķiem darbības veidiem: sadzīves pakalpojumiem, veterinārajiem pakalpojumiem, remonta pakalpojumiem, automašīnu tehniskajā apkalpē, mazumtirdzniecībā, ja tirdzniecības zāle nepārsniedz 150 m², sabiedriskās ēdināšanas uzņēmumiem, auto pakalpojumiem, ja uzņēmumā netiek izmantotas vairāk kā 20 transporta vienības. Nodoklis aizvieto peļņas nodokli, tirdzniecības nodokli, īpašuma nodokli, kā arī sociālo nodokli. Tomēr papildus tam fiziskajai personai jāveic obligātā valsts sociālā pensiju apdrošināšana. Nodokļa objekts ir ieņēmumi, likme noteikta 15% apmērā. Nodokļa summa ir atkarīga no nozares ienesīguma. Katram uzņēmumam nodoklis tiek aprēķināts piemērojot atbilstošu koeficientu no 0.01 līdz 1. Krievijā ir izstrādāta arī vienota lauksaimniecības nodokļa sistēma, kura ar 2003. gadu ir ieviesta tikai divos novados: Krasnodaras un Belgorodas. (Вылкова, Романовский, 2004)

Apskatītajās valstīs ir iespēja fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību vai profesionālo darbību, piemērot vienkāršotu ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību, sevišķi saimnieciskās darbības sākuma posmā.

Lielākajā daļā apskatīto valstu fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību, apliek ar nodokļiem atkarībā no tā, kurai grupai tie atbilst:

- 1) personas, kuras gūst ienākumus no aroddarbības vai individuālā darba;
- 2) personas, kuras gūst ienākumus no profesionālās darbības;
- 3) lauksaimnieki.

Latvijā visām iepriekš nosauktajām personām ir iespēja kārtot vienkāršotu grāmatvedību pēc kases principa, tomēr nodokļu aprēķināšanas kārtība personai, kura nav speciālists nodokļos, ir sarežģīta.

3.5. Iespējas vienkāršot individuālo uzņēmēju nodokļus Latvijā **Opportunities for Simplifying Sole Proprietors' Taxation**

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1. pants nosaka, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis sastāv no trīs veidu maksājumiem:

- 1) algas nodokļa, kuru aprēķina un maksā darba devējs;
- 2) fiksētā ienākuma nodokļa par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības (līdz 31.12.2007. - patentmaksas, kas ir pašvaldību noteikts avansa maksājums par atsevišķu veidu saimnieciskās darbības veikšanu);
- 3) nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, arī no zemnieku vai zvejnieku saimniecības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un no citiem ienākuma avotiem.

Līdz 2008. gadam atsevišķus saimnieciskās darbības veidus, visvairāk tieši sadzīves pakalpojumu jomā, nebija iespējams veikt, iepriekš par to nesamaksājot patentmaksu. Patentmaksas apmērs tika noteikts, pamatojoties uz likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu” 24. un 26. pantu 29.04.1993. pieņemtajā LR Ministru Padomes lēmumā „Par individuālā darba patentmaksas apmēriem un kārtību, kādā tiek reģistrēti individuālā darba veicēji”. Ņemot vērā, ka patentmaksām atsevišķos gadījumos bija noteikts mūsdienu situācijai nesamērīgs apjoms, piemēram, personisko automašīnu īpašnieku transporta pakalpojumiem iedzīvotājiem – 17 minimālās algas (2007. g. Ls 2040), auto transporta līdzekļu remontam un apkopei – 10 minimālās algas (2007. g. Ls 1200), ar ēku, telpu un būvju celtniecību un remontu saistītiem darbiem 6 minimālās algas (2007. g. Ls 720), tad šajos darbības veidos nodokļu maksātājs netika motivēts veikt saimniecisko darbību kā fiziskā persona, kas saimniecisko darbību reģistrējusi VID. Nodokļu maksātāji izvēlējās izdevīgāku variantu – reģistrējās par IK komercreģistrā, tādējādi iegūstot

tiesības aprēķināt un maksāt IIN rezumējošā kārtībā atbilstoši saimnieciskās darbības ienākuma apjomam. Jo budžetā iemaksātā patentmaksa netika atmaksāta, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātais IIN bija mazāks par samaksāto patentmaksu.

3.6. att. Pašvaldību ieņēmumi no patentmaksām Latvijā 2002. - 2007. g., tūkst. Ls

Fig. 3.6. Municipality revenues from patent payments in Latvia, 2002 - 2007, th. Ls

Avots: LR Valsts kases dati / Source: Data of the State Treasury of the Republic of Latvia

Valsts kases dati (sk. 3.6. att.) parāda, ka ieņēmumi no patentmaksām līdz 2005. gadam būtiski samazinājās, salīdzinot ar 2002. gadu par 43%. 2006. gadā patentmaksu ieņēmumi ir strauji palielinājušies līdz 165 tūkstošiem latu gadā. 2007. gadā ieņēmumi tika plānoti tikai 66 tūkstošu latu apjomā, tomēr jau pirmajos četros mēnešos iekasēti 53.3 tūkstoši latu, tātad aprīlī gada ieņēmumu plāns ir izpildīts par 81%. Salīdzinot 2006. gada 4 mēnešos bija iekasēti 43.5 tūkstoši latu jeb 38.8% no gada ieņēmumiem. Tātad pēdējos divos gados ieņēmumi no patentmaksām ir ievērojami palielinājušies, tomēr ieņēmumi vēl joprojām ir mazi, pēc autores aprēķiniem tie nesasniedz pat 2% no IIN par saimnieciskās darbības ienākumiem. Pēc Finanšu ministrijas aplēsēm iekasēto patentmaksu apmērs ir tuvs administratīvo izmaksu apmēriem, rezultātā ieņēmumi un izdevumi savstarpēji dzēšas (Likumprojekta „Fizisko personu saimnieciskās darbības likums” anotācija, 2007).

Patentmaksa tika ieskaitīta tās pašvaldības budžetā, kuras teritorijā individuālā darba veicējs veica savu saimniecisko darbību. Pēc Finanšu ministrijas informācijas aptuveni 50% no patentmaksu ieņēmumiem veidoja sešu lielo pašvaldību ieņēmumi.

Lai aizstātu patentmaksu, 2004./2005. gadā Finanšu ministrija izstrādāja koncepciju par fiksēta ienākuma nodokļa ieviešanas iespējām mazajiem uzņēmējiem - saimnieciskās darbības veicējiem. Koncepcijas izstrādes mērķis bija mazināt šķēršļus mazajiem saimnieciskās darbības veicējiem (MSDV – koncepcijas tekstā lietots termins un saīsinājums) saimnieciskās darbības uzsākšanai un radīt iespēju tiem MSDV, kuriem nav speciālu zināšanu grāmatvedībā un nodokļu aprēķināšanā, uzsākt pastāvīgu saimniecisko darbību.

Fiksēts nodoklis pēc savas būtības ir veids, kā vienkāršot nodokļu sistēmu. Tas tiek pielietots, lai aizvietotu vienu vai vairākus tradicionālos nodokļus un samazinātu laika un līdzekļu patēriņu, kas saistīts ar nodokļu deklarāciju aizpildīšanu un citu saistīto formalitāšu veikšanu. Pie tam Latvijā fiksētais nodoklis varētu veicināt arī nodokļu legalizāciju saimnieciskās darbības veicējiem, kas izvairās no tradicionālo nodokļu samaksas. Kopumā Finanšu ministrijas koncepcija par fiksēta ienākuma nodokļa

ieviešanu ir atbalstāma. Pozitīvi jāvērtē tas, ka līdztekus tiks saglabāta iespēja iedzīvotāju ienākuma nodokli aprēķināt un maksāt vispārējā kārtībā.

2004. gadā Finanšu ministrija izvirzīja 4 problēmu grupas, kādas rodas MSDV saistībā ar ienākuma nodokli.

Pirmkārt, ienākuma nodokļi nav neitrāli no nodokļu maksātāja juridiskās formas viedokļa, t.i., dažādi ienākuma nodokļi ar atšķirīgām likmēm tiek piemēroti uzņēmumiem ar atšķirīgu tiesisko statusu, pie tam lielākas nodokļu likmes piemērotas tieši mazajiem uzņēmumiem, jo, piemēram, lielākie individuālie uzņēmumi, un zemnieku saimniecības maksā uzņēmumu ienākuma nodokli, kuram ir mazāka nodokļa likme nekā iedzīvotāju ienākuma nodoklim, kuru maksā nelielie individuālie uzņēmēji. Šī problēma ir atrisināta, ar 2008. gadu samazinot IIN likmi ienākumiem no saimnieciskās darbības.

Otrkārt, MSDV problēmas sagādā pareiza grāmatvedība un ar nodokli apliekamā ienākuma aprēķināšana, jo MSDV nav profesionālu zināšanu grāmatvedībā un nodokļos. LR CSP apsekojumā konstatēts, ka aptuveni 70% no MSDV ir pamata, vidējā vai profesionāli tehniskā izglītība. Tātad viņiem iespējams ir zināšanas kādā konkrētā jomā, bet nav vispārēju zināšanu ne grāmatvedībā, ne nodokļos. Tas izraisa virkni kļūdas. Ja grāmatvedības dokumenti ir nepareizi noformēti, tad netiek atzīti saimnieciskās darbības izdevumi, un tas ir pamats VID uzrēķiniem. Ja saimnieciskās darbības ieņēmumi un izdevumi nav pareizi sadalīti pa periodiem, tad nepareizi tiek aprēķināts apliekamais ienākums un pats nodoklis. Bieži saimnieciskās darbības izdevumi nav atbilstoši likumam „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, to izraisa vai nu nodokļu maksātāju nezināšana vai bieži arī neskaidrības normatīvo aktu piemērošanā. Tātad vislielākās problēmas sagādā tieši saimnieciskās darbības izdevumu pareiza uzskaitē. Problēmu varētu atrisināt nosakot izdevumu normas, kas tiek aprēķinātas kā noteikts procents no ieņēmumiem.

Treškārt, MSDV problēmas sagādā nodokļu pārskatu aizpildīšanas, iesniegšanas kārtības un termiņu nepārzināšana. Sakarā ar nodokļu zināšanu trūkumu, MSDV nepārzina, kādus nodokļus un par ko viņam jāmaksā un atbilstoši tam, kādus pārskatus viņam jāpasagatavo. Tas attiecas ne tikai uz ienākuma nodokli, bet arī uz citiem nodokļiem, piemēram, bieži nodokļu maksātāji nokavēti reģistrējas par PVN maksātājiem, kā arī nezina, kad viņiem ir jāmaksā dabas resursu nodoklis. Risinājums būtu - maksājot fiksētu ienākuma nodokli, personu atbrīvojot no pārējo nodokļu aprēķināšanas, izņēmums varētu būt VSAOI.

Ceturtkārt, neprasme prognozēt nodokļa apmēru var izraisīt maksātnespēju. Nodokļu likumu un nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas kārtības nezināšana izraisa kļūdas naudas plūsmas plānošanā. Problēmas rada kā nodokļu maksājumi, kurus rēķina rezumējošā kārtībā, tā arī avansa maksājumu prognozēšana. Problēmu daļēji atrisinātu tas, ka uzskaitot tikai ieņēmumus, vieglāk prognozēt maksājamā nodokļa apmēru.

Finanšu ministrija secināja, ka grāmatvedības un nodokļu zināšanu trūkums un bailes no VID soda, savu pienākumu un tiesību nezināšana attur MSDV no patstāvīgas saimnieciskās darbības uzsākšanas, tāpēc izvirzīja šādus uzdevumus koncepcijas mērķa sasniegšanai:

- 1) saimnieciskās darbības aktivitātes veicināšana un mazo uzņēmēju iekšējās aktivitātes potenciāla izmantošana;
- 2) ar nodokli apliekamā ienākuma noteikšanas vienkāršošana;
- 3) iesniedzamo pārskatu, nodokļa aprēķinu, deklarāciju u.c. dokumentu apjoma samazināšana;
- 4) maksājamā nodokļa apmēra prognozējamība, lai izvairītos no maksātnespējas problēmām.

Ārvalstu pieredze liecina, ka biežāk izmantotie kritēriji, lai noteiktu, kuriem uzņēmējiem piemērot vienkāršotu ienākuma nodokļa noteikšanas metodi, ir:

- apgrozījums;
- strādājošo skaits;
- peļņas apjoms.

Kā atbilstošus Latvijas apstākļiem, FM noteica divus kritērijus: apgrozījumu un gada vidējo strādājošo skaitu. Fiksētā ienākuma nodokļa apmērs nebūtu atkarīgs no saimnieciskās darbības peļņas vai zaudējuma apjoma. Tāpat Latvijā tika paredzēts fiksēta ienākuma nodokļa aprēķināšanas metodi neattiecināt uz fiziskajām personām, kuras sniedz profesionālus pakalpojumus. Pamatojums šādam izņēmumam bija šo personu augstais izglītības līmenis, to ņemot vērā viņiem nevarētu rasties problēmas normatīvo aktu piemērošanā.

FM sagatavotajā koncepcijā sākotnēji bija ieteikti 3 dažādi varianti nodokļu aprēķinu vienkāršošanai:

- 1) nodokļa noteikšana no apgrozījuma;
- 2) vairāku rādītāju kombinācija;
- 3) izdevumu palielināšana.

Koncepcijas izskatīšanas gaitā tika izvirzīts ceturtais variants, kuru atbalstīja un akceptēja Ministru Kabinets:

- 4) iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes samazināšana līdz 15% par ienākumiem no saimnieciskās darbības.

Visu četru Finanšu ministrijas izstrādāto nodokļu aprēķinu vienkāršošanas variantu vērtējums ir dots 15. pielikumā. Ceturtā varianta ieviešana, t.i., IIN likmes samazināšana atrisina vissāpīgāko problēmu – novērš atšķirības ienākuma nodokļa likmē nodokļu maksātājiem ar atšķirīgu juridisko statusu. Tomēr tas neatbilst koncepcijas izstrādes mērķim, jo nodokļa maksāšanas kārtība netiek vienkāršota. Tāpēc līdztekus nodokļa likmes samazinājumam ienākumiem no saimnieciskās darbības tiek turpināts darbs pie fiksēta ienākuma nodokļa koncepcijas. Fiksēta ienākuma nodokļa mērķis ir šķēršļu samazināšana saimnieciskās darbības uzsākšanai personām, kurām nav speciālu zināšanu grāmatvedībā un nodokļu jomā. Līdz šim visa uzmanība tiek veltīta tikai iedzīvotāju ienākuma nodokļa aspektiem. Faktiski jautājums jāskata kompleksi, ņemot vērā iedzīvotāju ienākuma nodokļa, PVN, sociālās apdrošināšanas iemaksu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, kā arī prasības saimnieciskās darbības uzskaitei. Mainot tikai iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību, netiek vienkāršota mazo uzņēmēju saimnieciskās darbības grāmatvedība.

No Finanšu ministrijas sākotnēji piedāvātajiem trīs variantiem fiksētam ienākuma nodoklim, par piemērotākiem jāatzīst pirmie divi. Trešais variants par izdevumu procentuālu palielināšanu neatbilst izvirzītajam koncepcijas mērķim. No objektivitātes un taisnīguma viedokļa vairāk atbalstāms ir otrais variants - par nodokļa bāzi ņemt vairāku rādītāju kombināciju. Ņemot vērā izmaksu apjomu un darbietilpību, kādu prasa tā ieviešana, kā arī to, ka ieņēmumi no šādi aprēķināta nodokļa nav pārāk būtiski budžetam, tas nav racionāli. Tomēr arī nodokļa aprēķināšanai no saimnieciskās darbības apgrozījuma ir būtiski trūkumi.

- 1) Ienākuma nodoklis tiek skatīts atrauti no pārējiem nodokļiem. Pašnodarbināto valsts sociālo apdrošināšanas iemaksu objekts ir saimnieciskās darbības ienākumi, nevis apgrozījums, tātad vienlaicīgi jāmaina arī sociālo iemaksu aprēķināšanas metodika.
- 2) Zemnieku saimniecībām nodokļa aprēķināšana no apgrozījuma nav piemērota. Pašreiz daudzas ZS nodokli vispār nemaksā, jo to ienākumi no lauksaimnieciskās ražošanas līdz Ls 3000 gadā netiek aplikti ar nodokli.

Turklāt grāmatvedību ZS kārto arī tāpēc, lai saņemtu akcīzes nodokļa atmaksu, ES un valsts finansiālo atbalstu.

- 3) Aprēķinot nodokli no apgrozījuma tiktu veicināta "ēnu" ekonomika, ja uzņēmējam nav svarīgi pierādīt saimnieciskās darbības izdevumus, varētu palielināties darījumu skaits, par kuriem netiek noformēti attaisnojuma dokumenti.
- 4) Ieguvēji no šādas nodokļu aprēķināšanas būs uzņēmumi, kuriem ir salīdzinoši mazi vai grūti pierādāmi izdevumi.

Pētījumi par fiksēta ienākuma nodokļa ieviešanas iespējām tika turpināti Labklājības ministrijas 2005.-2007. gadā veiktā pētījuma „Optimāla, nodarbinātību veicinoša nodokļu un pabalstu sistēma” ietvaros. Pētījumā ietverta arī plaša pašnodarbinātības problēmu Latvijā analīze. Pētījums atsedza ļoti būtiskus faktorus, kas kavē uzņēmējdarbības uzsākšanu, t.sk., arī pārāk sarežģītās nodokļu un grāmatvedības normas mazajiem uzņēmējiem. Rezultātā secināts, ka fiksētu ienākuma nodokli ieteicams ieviest kā alternatīvu sistēmu pirmajos divos saimnieciskās darbības gados, kā arī noteiktu grupu saimnieciskās darbības veicējiem (vecāka gadagājuma, personām ar zemāku izglītības līmeni) bez laika ierobežojuma. Ieteiktie rādītāji fiksēta nodokļa samaksai bija:

- 1) ienākumi no uzņēmējdarbības nepārsniedz divas minimālās gada algas (piemēram, 2008. gadā $Ls\ 1920 \times 2 = Ls\ 3840$) un šī persona ir:
- 2) vienlaicīgi nodarbināta algotā darbā vai
- 3) pensionārs;
- 4) nenodarbina algotus darbiniekus.

Pētījuma rezultātā secināts, ka fiksētais nodoklis varētu aizstāt iedzīvotāju ienākuma nodokli un iespējams arī pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas iemaksas, savukārt PVN nevar būt aizvietotais nodoklis. Darba grupa iesaka noteikt fiksētā nodokļa likmi 5% no saimnieciskās darbības apgrozījuma, savukārt, ja tiek aizvietots arī pašnodarbinātā (un iespējams arī ģimenes locekļu) VSAOI, tad fiksētā nodokļa papildlikmei jābūt 1-2%.

Kopumā pētījumam ir ļoti būtiska loma pašnodarbinātības problēmu apzināšanā. Tomēr fiksēta ienākuma nodokļa piemērošanai ieteiktie kritēriji nav piemēroti: ienākumu līmenis ir ļoti zems, izslēgtas personas, kuras gūst ienākumus tikai no saimnieciskās darbības, bet nav pensijas vecumā. Turklāt Latvijā izveidotā valsts sociālās apdrošināšanas sistēma nav piemērota ieteiktajai sociālās apdrošināšanas iemaksu kārtībai.

Tomēr fiksēta ienākuma nodokļa koncepcija tika realizēta 2007. gada vasarā, izstrādājot grozījumus likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". Atbilstoši tiem patentmaksa tika aizstāta ar fiksētu ienākuma nodokli, kuru var maksāt saimnieciskās darbības veicēji:

- 1) kas nav profesionālās darbības veicēji;
- 2) kuriem nav algotu darbinieku;
- 3) kuru ieņēmumi no saimnieciskās darbības iepriekšējā gadā nepārsniedz 10 000 latus.

Fiksētā ienākuma nodokļa summa tika noteikta 5 - 7% apmērā no saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Minimālā fiksētā ienākuma nodokļa summa gadā ir Ls 25. Ikviens saimnieciskās darbības veicējs, kurš izvēlas maksāt fiksēto ienākuma nodokli:

- 1) līdz 15. martam iemaksā fiksētā ienākuma nodokļa avansu Ls 25;
- 2) gada laikā uzskaita saimnieciskās darbības ieņēmumus;
- 3) līdz nākamā gada 1. aprīlim nosaka fiksētā ienākuma nodokļa summu atbilstoši saimnieciskās darbības ieņēmumiem pēc likumā dotās skalas;

- 4) līdz nākamā gada 15. aprīlim iemaksā budžetā fiksēto ienākuma nodokli, no kura atņemts iepriekš samaksātais avanss.

Fiksētais ienākuma nodoklis būtiski samazina uzskaites darbietilpību un vienkāršo iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu (sk. 3.10. tab.). Likumā nav noteikti nekādi ierobežojumi PVN maksātājiem. Tātad arī PVN maksātāji drīkst izvēlēties maksāt fiksēto ienākuma nodokli. Ņemot vērā to, ka PVN uzskaitē un IIN aprēķināšanai tiek izmantots atšķirīgs uzskaites princips, jāatzīst, ka arī PVN maksātāju uzskaitē nedaudz vienkāršojas, jo nav nepieciešams uzskaitīt saimnieciskās darbības izdevumus pēc kases principa.

3.10. tabula / Table 3.10

Fiksētā ienākuma nodokļa priekšrocības un trūkumi Latvijā
Advantages and drawbacks of the fixed income tax in Latvia

Uzskaites darbības / Bookkeeping measures	Vispārējā kārtība / General procedure	Fiksēts ienākuma nodoklis / Fixed income tax	Rezultāts / Result
Iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumi / People's income tax advance payments	Aprēķina pēc iepriekšējā gada rezultātiem un iemaksā budžetā 4 x gadā / Calculation based on the outcomes of the previous year, paid four times a year	Konstanta summa Ls 25 vienu reizi gadā / Fixed amount of Ls 25 once a year	Vienkāršots avansa maksājumu aprēķins, samazināts pārskaitījumu skaits / Simplified calculation of advance payment, reduced number of transfers
Uzskaites kārtība / Bookkeeping procedure	Ieņēmumu un izdevumu uzskaitē / Bookkeeping of revenues and expenses	Tikai ieņēmumu uzskaitē / Bookkeeping revenues only	Darbietilpība samazinās vairākas reizes, jo nav jāuzskaita izdevumu operācijas, kuru skaits parasti ir lielāks par ieņēmumiem / Labour-intensity decreases several times because expense operations should not be accounted, the number of which is usually bigger than the number of revenue operations
Pārskati par stingrās uzskaites dokumentu izlietojumu / Reports on the use of mandatory forms	Jāiesniedz VID katru ceturksni / Should be submitted to SRS every quarter		Kārtība nemainās / Procedure does not change
IIN aprēķins / Calculation of PIT	No ienākuma / From income	No apgrozījuma / From the turnover	Aprēķins atbilstoši apgrozījumam ir vienkāršāks / Calculation based on turnover is simpler
Pašnodarbinātā VSAOI aprēķināšana / Calculation of the SSICP of the self-employed	Fiksēts ienākuma nodoklis iepriekš noteikto kārtību nemaina / Fixed income tax does not change the previous procedure		Nav /No
PVN uzskaitē un aprēķināšana / VAT bookkeeping and calculation			

Fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju uzskaiti iespējams padarīt vēl vienkāršāku mainot normas par reģistrēšanos PVN maksātāju reģistrā. Nosakot, ka fiksētā ienākuma nodokļa maksātāji drīkst neregistrēties par PVN maksātājiem, būtu sekojoši ieguvumi:

- 1) vienkāršotos grāmatvedība, jo saimnieciskās darbības veicējiem nebūtu jāuzskaita ieņēmumi pēc atšķirīgiem uzskaites principiem – kases princips fiksētā ienākuma nodokļa aprēķināšanai, uzkrāšanas princips – lai savlaicīgi reģistrētos par PVN maksātāju;
- 2) vienkāršotos nodokļu aprēķināšana un pārskati;
- 3) netiktu būtiski ietekmēti budžeta ieņēmumi, jo tiklīdz ieņēmumi no saimnieciskās darbības gadā sasniedz Ls 10000, fiksēto ienākuma nodokli vairs nedrīkst maksāt, bet jāuzsāk uzskaites kārtošana vispārējā kārtībā, kā arī jāreģistrējas PVN maksātāju reģistrā.

Fiksētā ienākuma nodokļa maksātājiem nav piemērota arī pašreizējā pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas kārtība. Pašnodarbinātie sociālās apdrošināšanas iemaksas aprēķina no saimnieciskās darbības ienākuma, bet fiksēta ienākuma nodokļa maksātājiem saimnieciskās darbības ienākumu nevajadzēs aprēķināt - viņiem būs jāuzskaita tikai ieņēmumi, jo izdevumi netiks uzskaitīti. Ņemot vērā to, kā arī lai veicinātu saimnieciskās darbības veicēju iesaistīšanos valsts obligātās sociālās apdrošināšanas sistēmā, ieteicams fiksēto ienākuma nodokli piemērot tiem nodokļu maksātājiem, kuri ir sociāli apdrošinātas personas atbilstoši likumam „Par valsts sociālo apdrošināšanu”. Tās ir personas, kuras reģistrētas kā pašnodarbinātie un veic sociālās apdrošināšanas maksājumus vismaz no minimālās summas (2008. gadā no 150 latiem mēnesī) vai kuras ir sociāli apdrošinātas kā darba ņēmēji un par kurām tiek veikti sociālie maksājumi vismaz no minimālās darba samaksas (2008. gadā no 160 latiem mēnesī). Apdrošināti kā darba ņēmēji var būt tie saimnieciskās darbības veicēji, kuri papildus saimnieciskajai darbībai strādā pie kāda darba devēja. Faktiski, nav svarīgi, kādā statusā persona ir apdrošināta un kas veic sociālās iemaksas, bet gan fakts, ka tā ir sociāli apdrošināta. Šobrīd vēl joprojām daudzi pašnodarbinātie nenovērtē sociālās apdrošināšanas nepieciešamību un apzināti uzrāda tikai ienākumu daļu, lai netiktu pārsniegta minimālā summa, no kuras aprēķina sociālās apdrošināšanas iemaksas.

Atbilstoši spēkā esošajām normām fiksētais ienākuma nodoklis ir piemērots, ja:

- 1) saimnieciskā darbība ir papildu ienākuma avots un ieņēmumi no tās ir nelieli;
- 2) izdevumus grūti apliecināt ar attaisnojuma dokumentiem;
- 3) attiecībā uz pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksām:
 - a) ja regulāri tiek veiktas pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksas;
 - b) ja ieņēmumi no saimnieciskās darbības mēnesī ir mazāki par VSAOI minimālo objektu (150 latiem 2008. gadā);
 - c) ja saimnieciskās darbības veicējs ir atbrīvots no pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksu veikšanas, piemēram, nekustamā īpašuma apsaimniekotājs, kas ir pensijas vecumā vai ir I vai II grupas invalīds;
- 4) PVN maksātājiem, kuri nodokļa aprēķināšanai kārtot PVN uzskaites žurnālu pēc uzkrāšanas principa un nevēlas papildus kārtot Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu pēc kases principa.

Fiksētais ienākuma nodoklis nav piemērots:

- 1) gūstot ienākumu no lauksaimnieciskās ražošanas un lauku tūrisma, jo tādā gadījumā nevar izmantot atvieglojumu par neapliekamo ienākumu Ls 3000;
- 2) ja saimnieciskās darbības izdevumi ir salīdzinoši lieli;
- 3) ja saimnieciskā darbība veikta ar zaudējumiem.

Tātad lauksaimniekiem fiksētais ienākuma nodoklis nav piemērots, tāpēc jāmeklē citas iespējas vienkāršot zemnieku saimniecību uzskaiti un nodokļus.

Atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" fiksētā ienākuma nodokļa maksātājiem, tāpat kā visiem pārējiem saimnieciskās darbības veicējiem, ar 2008. gadu tiek liegtas tiesības uz nodokļa atvieglojumiem: attaisnotajiem izdevumiem, neapliekamo minimumu un atvieglojumiem par apgādībā esošajām personām. Fiksēto ienākuma nodokli aprēķina no apgrozījuma pirmā lata, tāpēc nodoklis šobrīd plānotajā likuma redakcijā vairāk ir piemērots personām, kuras saņem ne tikai saimnieciskās darbības, bet arī citus ienākumus. Tādā gadījumā persona likumā noteiktos IIN atvieglojumus var piemērot citur gūtajiem ienākumiem. Turklāt šobrīd noteiktais fiksētā ienākuma nodokļa objekts ir ieņēmumi, nevis ienākums, līdz ar to atvieglojumus nāktos piemērot ieņēmumiem, lai gan pēc likuma atvieglojumus piemēro personas ienākumam. Lai fiksētā ienākuma nodoklis iekļautos kopējā ienākuma nodokļa sistēmā un tā maksātājiem varētu korekti piemērot tiesības uz IIN atvieglojumiem, ieteicams mainīt nodokļa objektu. Tāpat kā šobrīd autoratlīdzībai, ieteicams arī citiem ienākumu no saimnieciskās darbības avotiem piemērot izdevumu normu 15-40% apmērā no ieņēmumu summas. Vēsturiski arī pirmās Latvijas neatkarības gados, lai vienkāršotu uzskaiti un nodokļu aprēķināšanu, nebija prasība uzskaitīt saimnieciskās darbības izdevumus, bet gūtajiem ieņēmumiem tika piemērota izdevumu norma 40% apmērā un pēc tam piemērots neapliekamais ienākumu minimums. Tas atrisinātu divas problēmas:

- 1) būtu iespējams izlīdzināt IIN likmi visiem fiziskas personas ienākumiem neatkarīgi no ienākumu gūšanas avota nevis noteikt fiksēta nodokļa skalu;
- 2) vienkāršotu ar 2008. gadu nevajadzīgi sarežģīto IIN aprēķināšanas kārtību un atvieglojumu piemērošanu.

Atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" fiksēta ienākuma nodokļa maksāšanu nedrīkst izvēlēties profesionālās darbības veicēji. Tā kā likumā profesionālās darbības veicēju uzskaitījums nav galīgs, tad VID ir noteicis, ka tos nosaka atbilstoši likumam „Par reglamentētajām profesijām un profesionālās kvalifikācijas atzīšanu”. Līdz ar to saskaņā ar likumu "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" par profesionālo darbību tiek uzskatīta: zinātniskā, literārā, pasniedzēja, aktiera, režisora, ārsta, zvērināta advokāta, zvērināta revidenta, zvērināta notāra, zvērināta mērnieka, zvērināta taksatora, mākslinieka, komponista, mūziķa, konsultanta, inženiera vai arhitekta darbība, un saskaņā ar likumu „Par reglamentētajām profesijām un profesionālās kvalifikācijas atzīšanu”: medicīnas māsa, ārsta palīgs (feldšeris), zobu higiēnists, fizioterapeits, kosmētiķis, uztura speciālists, mehāniskā transportlīdzekļa vadītājs, pedagogs, sporta speciālists, nekustamā īpašuma vērtētājs, tūristu gids, apsardzes darbinieks u.c. šajā likumā minētās profesijas. Tātad ļoti plašam saimnieciskās darbības veicēju lokam nav iespējas vienkāršoti aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli. Faktiski fiksētu ienākuma nodokli šobrīd ir iespēja maksāt galvenokārt amatniekiem un, formāli pieejot likumu normām, arī personām, kuras sniedz grāmatvedības pakalpojumus, jo šobrīd grāmatveži nav atzīti par profesionālā darba veicējiem. Kopumā tendence atvieglot neliela apjoma saimnieciskās darbības uzskaiti ir pozitīva, un patlaban jau ir vairāki darbības veidi, kuros uzskaitē un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšana ir vienkāršota (sk. 16. pielikumu).

Pirmajos piecos gadījumos grāmatvedība nav jākārt, kā arī nav jāreģistrējas par saimnieciskās darbības veicēju, savukārt pēdējā gadījumā ir jāreģistrējas VID teritoriālajā iestādē un jāveic saimnieciskās darbības ieņēmumu uzskaitē.

Šobrīd vienkāršots nodokļu aprēķināšanas režīms Latvijā ir radošo profesiju pārstāvjiem, kuri saņem autorhonorāru, piemēram, literātiem, māksliniekiem, žurnālistiem, izgudrotājiem u.tml. Saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” no viņu honorāriem iedzīvotāju ienākuma nodokli ietur honorāra izmaksātājs, kas pirms tam apliekamo ienākumu samazina par MK noteiktu izdevumu normu, kas ir

robežās no 15% līdz 40%. Kopš 2007. gada atvieglots nodokļu režīms ir arī personām, kas gūst ienākumu no īpašuma izīrēšanas vai iznomāšanas, kā arī dabas resursu izmantošanas. Arī par šo personu ienākumiem nodokli aprēķina, ietur un iemaksā budžetā atlīdzības izmaksātājs.

Turpmāk jāpaplašina to saimnieciskās darbības veicēju loks, kuriem ir vienkāršots nodokļu aprēķināšanas režīms, jo nav pamata tikai tāpēc, ka profesionālās darbības veicējiem, piemēram, ārstiem, medicīnas māsām, feldšeriem, kosmētiķiem, sporta speciālistiem, tūristu gidem, apsardzes darbiniekiem, ir augstāks izglītības līmenis, sarežģīt viņu saimnieciskās darbības uzskaiti. Faktiski grāmatvedības darbietilpību jāsamazina visiem saimnieciskās darbības veicējiem neatkarīgi no viņu ienākumu avota. Tam vispiemērotākais variants ir izdevumu normu 15-40% apmērā no ieņēmumu summas ieviešana visiem saimnieciskās darbības veicējiem.

Secinājumi

1. Fizisko personu, kuras deklarē ienākumu no saimnieciskās darbības, skaits Latvijā ar katru gadu palielinās. Par 2005. gadu saimniecisko darbību deklarējušas vairāk kā 90 tūkstoši fiziskās personas, salīdzinot ar 2000. gadu 1.93 reizes vairāk.
2. Palielinās to fizisko personu īpatsvars, kuras sevi sociāli apdrošina kā pašnodarbinātie, 2005. gadā salīdzinot ar 2001. gadu 1.39 reizes. Pēdējos gados apmēram 30% fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, ir sociāli apdrošinātas kā pašnodarbinātie.
3. Fizisko personu - PVN maksātāju īpatsvars ar katru gadu palielinās, 2005. gadā sasniedzot 5%. Salīdzinot ar 2001. gadu tas palielinājies 1.78 reizes.
4. Lauksaimniecības sektora dalībnieku struktūrā vislielākais ekonomiski aktīvo vienību īpatsvars 2005. gadā ir fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību (54%), un zemnieku saimniecībām (43%). Pēdējos gados palielinās komercsabiedrību skaits un īpatsvars (2005. gadā 3%), pagaidām neliels ir individuālo komersantu īpatsvars (2005. gadā 0.18%).
5. Sakarā ar būtisku PVN pārmaksas palielināšanos no 1.3 miljoniem latu 2002. gadā līdz 4.1 miljoniem latu 2005. gadā, zemnieku saimniecību budžetā iemaksāto nodokļu apjoms pēdējos gados ir samazinājies no 2.7 miljoniem latu 2002. gadā līdz 1.2 miljoniem latu 2005. gadā. Šajā periodā palielinājusies arī PVN 12% kompensāciju izmaksa sasniedzot 4.8 miljonus latu jeb palielinājums 1.41 reizi.
6. Zemnieku saimniecībām atmaksātais akcīzes nodoklis 2005. gadā sasniedzis 11.5 miljonus latu un salīdzinot ar 2002. gadu palielinājies 2.15 reizes. Stingrākas prasības grāmatvedības uzskaitē samazināja akcīzes nodokļa atmaksu apjomu 2002.-2004. gadā. Turpretī 2005. gadā platību, par kurām tiek pieprasīta akcīzes nodokļa atmaksa, īpatsvars palielinājies. Tātad stingrākas grāmatvedības prasības vairs nav šķērslis akcīzes nodokļa atmaksas pieprasīšanai.
7. Fizisko personu saimnieciskās darbības nodokļu tiesiskā bāze ir izklaidēta daudzos atsevišķos normatīvajos aktos, līdz ar to personai, kurai nav profesionālu zināšanu grāmatvedībā un nodokļos, ir apgrūtināti izprast visu nodokļu sistēmu kopumā, kā arī atsevišķu nodokļu objektu atšķirības. Mēģinājums apkopot vairāku grāmatvedības normatīvo aktu prasības vienā dokumentā ir MK 20.03.2007. noteikumi Nr. 188 "Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtā grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā". Savukārt nodokļu normu vienkāršošana iespējama izmantojot fiksētu ienākuma nodokli.

8. Nodokļu sistēmu Latvijā attiecībā pret individuālajiem uzņēmējiem nevar uzskatīt par taisnīgu, jo ienākumam no saimnieciskās darbības periodā no 2002. līdz 2007. gadam tika piemērota augstāka nodokļa likme nekā pārējo uzņēmēju ienākumam. Savukārt, 2008. gadā izlīdzinot nodokļu likmes, individuālajiem uzņēmējiem tiek liegtas tiesības uz vairākiem ļoti būtiskiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumiem.
9. Kopš 2007. gada dažus saimnieciskās darbības veidus nav nepieciešams reģistrēt VID, līdz ar to ir būtiski atvieglota neliela apjoma saimnieciskās darbības uzskaitē un nodokļu aprēķināšanas kārtība personām, kas nodarbojas ar nomu, īri un neliela apjoma lauksaimniecisko ražošanu vai lauku tūrismu.

Priekšlikumi

1. Nepieciešams pilnveidot iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumu un atlaižu sistēmu, lai veicinātu fizisko personu saimniecisko darbību, tādējādi risinot nodarbinātības un citas sociālās problēmas, sevišķi lauku teritorijās.
2. Lai veicinātu fizisko personu saimniecisko darbību, nepieciešams ievērot taisnīguma principu un novērst ievērojamās nodokļu sloga atšķirības iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem.
3. Lai novērstu to, ka zemnieku saimniecību turpmākās komercdarbības formas izvēlē nosaka atšķirīgais nodokļu slogs iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, pilnveidot iedzīvotāju ienākuma nodokļa atlaižu sistēmu lauksaimniekiem.
4. Turpinot pilnveidot normatīvos aktus, kas reglamentē fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaiti un nodokļus, būtiski to veikt kompleksi visiem nodokļiem, nevis tikai atsevišķi iedzīvotāju ienākuma nodoklim.
5. Neskatoties uz trūkumiem, fiksētais ienākuma nodoklis ir piemērotākais veids, lai atvieglotu grāmatvedību un nodokļu aprēķināšanu mazajiem uzņēmējiem. Ieviešot fiksēto ienākuma nodokli, jautājums jārisina kompleksi, pārskatot prasības grāmatvedībai un reģistrācijai par PVN maksātāju, kā arī pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas kārtību.
6. Jāpaplašina saimnieciskās darbības veicēju loks, kuri drīkst piemērot atvieglotu nodokļu aprēķināšanas režīmu.
7. Lai novērstu dažādu tiesisko normu interpretāciju, piemērojot un izstrādājot PVN normas, savlaicīgi jāpievērš uzmanība vienkāršā ieraksta grāmatvedības un individuālo uzņēmēju tiesiskās formas specifikai.
8. Jānovērš saimnieciskās darbības veicēju, t.sk. fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju, tiesību ierobežojums, saglabājot viņiem tiesības uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumiem: neapliekamo minimumu, atvieglojumiem par apgādājamām personām un attaisnotiem izdevumiem.
9. Fiksēto ienākuma nodokli piemērot tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuri ir sociāli apdrošinātas personas atbilstoši likumam „Par valsts sociālo apdrošināšanu” kā pašnodarbinātie vai darba ņēmēji un veic maksājumus vismaz no minimālā sociālās apdrošināšanas iemaksu objekta.

4. PAŠNODARBINĀTO PERSONU SOCIĀLĀS APDROŠINĀŠANAS PROBLĒMAS

PROBLEMS OF SOCIAL INSURANCE OF SELF-EMPLOYED PERSONS

4. tēze. Šobrīd Latvijā pastāvošā valsts obligātās sociālās apdrošināšanas kārtība neveicina pašnodarbināto vēlēšanos sevi sociāli nodrošināt.

4.1. Pašnodarbināto personu statusa noteikšana

Determination of the Status of the Self-employed

Fiziskā persona, piedaloties saimnieciskajā darbībā, var tikt apdrošināta kā pašnodarbināta persona vai atsevišķos gadījumos kā darba ņēmējs. Atbilstoši likumam „Par valsts sociālo apdrošināšanu” zemnieku (zvejnieku) saimniecības īpašnieks var būt atšķirīgā statusā, atkarībā no tā, vai viņš pats vada savu saimniecību, vai to dara pārvaldnieks. Līdz ar to pats īpašnieks var būt:

- 1) pašnodarbinātais – ja viņš pats vada zemnieku (zvejnieku) saimniecību un tajā nav iecelts pārvaldnieks;
- 2) nepakļauts valsts sociālajai obligātajai apdrošināšanai – ja saimniecībā ir iecelts pārvaldnieks un īpašnieks nenodarbojas ar saimniecības vadību;
- 3) darba ņēmējs – ja saimniecībā ir iecelts pārvaldnieks, ar kuru īpašnieks ir noslēdzis darba līgumu par strādāšanu savā saimniecībā.

Praksē dažkārt zemnieka saimniecību īpašnieki nosaukto trešo iespēju izmanto, lai nodrošinātu savu un dzīvesbiedru sociālo apdrošināšanu. Lai samazinātu izmaksas, darba attiecības tiek noformētas uz nepilnu slodzi, toties regulāri tiek veiktas VSAOI. Līdz ar to apdrošināšanas iemaksu summa ir neliela, toties tiek nodrošināts sociālās apdrošināšanas stāžs.

Savukārt, individuālā uzņēmuma īpašnieks atbilstoši likumam „Par valsts sociālo apdrošināšanu” nevar reģistrēties kā pašnodarbināta persona. Individuālajā uzņēmumā var būt šādi gadījumi (1. pants, pārejas noteikumu 34. punkts):

- 1) īpašnieks ir darba attiecībās ar savu uzņēmumu kā darba ņēmējs;
- 2) īpašnieks nav darba attiecībās, bet veic uzņēmuma vadību, pārvaldnieks nav iecelts, tātad atbilstoši likumam īpašnieks ir darba ņēmēja statusā, par kuru jāmaksā sociālās apdrošināšanas obligātie maksājumi vismaz no valstī noteiktās minimālās algas mēnesī;
- 3) īpašnieks nav darba attiecībās, jo ir iecelts pārvaldnieks, kurš ir darba ņēmējs, tātad pats īpašnieks šajā gadījumā nav sociāli apdrošināmā persona.

Pirmajā gadījumā par īpašnieku tiks aprēķinātas VSAOI no viņam aprēķinātās darba samaksas. Otrajā gadījumā par īpašnieku jāmaksā sociālās iemaksas vismaz no valstī noteiktās minimālās algas. Trešajā gadījumā sociālās iemaksas par īpašnieku netiek veiktas, bet tās jāaprēķina par pārvaldnieku no viņam aprēķinātās darba samaksas. Darba samaksu īpašnieks sev var nerēķināt, jo viņš drīkst lietot visu ienākumu no saimnieciskās darbības pēc nodokļu samaksas.

Attiecībā uz pašnodarbinātajiem apdrošināmās personas statusa noteikšanā tika pieļautas šādas kļūdas:

- līdz 2005. gadam individuālos komersantus reģistrēja darba ņēmēja nevis pašnodarbinātā statusā;
- vēl joprojām zemnieka saimniecību īpašniekus reģistrējot darba ņēmēju nevis pašnodarbinātā statusā.

Pēc būtības visi individuālie uzņēmēji savos uzņēmumos atbilst pašnodarbināto statusam, jo paši sevi nodrošina ar darbu, tāpēc jāatsakās no tik daudzveidīgām

iespējām individuālo uzņēmēju apdrošināmās personas statusā, kas rada nevajadzīgas neskaidrības likuma piemērošanā, kā arī veicina fiktīvu pārvaldnieku iecelšanu nodokļu plānošanas nolūkā.

VSAOI summa individuālo uzņēmumu īpašniekiem atšķiras no pārējiem individuālajiem uzņēmējiem pat tad, ja to ienākumu līmenis ir vienāds (sk. 17. pielikumu). Atšķiras arī apdrošināšanas veidi, jo individuālā uzņēmuma īpašnieks kā darba ņēmējs ir apdrošināts visiem sešiem (līdz 2008. gadam pieciem) apdrošināšanas veidiem, bet pašnodarbinātas personas tikai četriem (līdz 2008. gadam trīs) apdrošināšanas veidiem.

Salīdzinot individuālo uzņēmumu īpašniekus un pašnodarbinātos, mazākas izmaksas savai sociālajai apdrošināšanai ir pašnodarbinātajām personām ar ienākumiem, kas ir mazāki par sociālo iemaksu minimālo objektu. Individuālo uzņēmumu īpašniekiem vienmēr jāmaksā VSAOI vismaz no minimālās algas, neskatoties uz ienākumu apjomu, bet pašnodarbinātajiem tikai tad, ja ienākumi pārsniedz minimālo iemaksu likmi.

Individuālo uzņēmēju valsts sociālajā apdrošināšanā nav konsekvences, jo arī individuālā uzņēmuma īpašnieks pēc būtības ir pašnodarbināta persona, jo nodrošina sev darbu savā uzņēmumā. Atbilstoši likumam „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību” zemnieka saimniecība ir viens no individuālā uzņēmuma veidiem, tāpēc nav saprotamas likumā noteiktās atšķirības to īpašnieku sociālajā apdrošināšanā. Faktiski individuālā uzņēmuma īpašnieka apdrošināšanā jābūt tieši tādām pašām iespējām kā zemnieku saimniecību īpašnieku apdrošināšanā.

Turklāt nav nekāda pamata tam, lai atšķirīgs apdrošināmās personas statuss tiktu noteikts zemnieku vai zvejnieku saimniecības īpašniekam, piemājas saimniecības īpašniekam un individuālajam komersantam. Tāpēc tiesiski nav korekta darba attiecību noformēšana īpašniekam ar uzņēmumu, kurā viņš vienpersoniski pilnībā atbild par uzņēmuma darbību un uzņēmuma saistībām. Atšķirībā no darba ņēmēja pašnodarbinātais pats apmaksā savu sociālo apdrošināšanu un netiek apdrošināts bezdarbam, jo pats sevi nodrošina ar darbu, pats nodrošinās pret nelaimes gadījumiem darbā un arodslimībām.

Ikvienu personu, kura veic saimniecisko darbību kā fiziska persona vai izmantojot individuālo uzņēmumu vai individuālā komersanta firmu, faktiski atbilst pašnodarbinātas personas statusam, tāpēc nav nepieciešami izņēmuma gadījumi, kuros individuālais uzņēmējs noformē darba attiecības savā uzņēmumā.

Likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu” ir noteikts izņēmums attiecībā uz zemnieku un zvejnieku saimniecību īpašniekiem (6. panta 7. daļa), personām, kuras veic nekustamā īpašuma apsaimniekošanu vai gūst ienākumus no personiskās palīgsaimniecības un piemājas saimniecības (6. panta 11. daļa), kā arī personām, kuras saņem autoratlīdzību (6. panta 13. daļa) un kuras sasniegušas pensijas vecumu vai ir I vai II grupas invalīdi. Viņas nav obligāti sociāli apdrošināmās personas, tātad par saviem ienākumiem nemaksā sociālās iemaksas.

Pašnodarbināto pensionāru sociālajā apdrošināšanā ir pārkāpts taisnīguma princips, jo atsevišķām pensionāru grupām ir iespēja turpināt uzkrāt un palielināt savu apdrošināšanas kapitālu arī pensijas vecumā, bet citām tas tiek liegts, jo no iepriekš uzskaitītajām pensionāru grupām netiek pieņemtas sociālās apdrošināšanas iemaksas, pat ja viņas gribētu tās veikt. Tāpat nav saprotams, kāpēc no VSAOI tiek atbrīvoti tieši zemnieku un zvejnieku saimniecību, kā arī personisko palīgsaimniecību un piemājas saimniecību īpašnieki. Ja tas ir tāpēc, ka viņi ienākumus gūst no lauksaimniecības, tad ārpus atbrīvojuma paliek individuālie komersanti, kuri nodarbojas ar lauksaimniecību, savukārt, šo atvieglojumu var izmantot zemnieka saimniecību īpašnieki, neskatoties uz to, kāda veida saimniecisko darbību viņi veic.

Ja pensionārs netiek sociāli apdrošināts kā pašnodarbinātais, uz apdrošināšanu ietaupītā summa 2008. gadā ir Ls 42.03 mēnesī (no minimālā iemaksu objekta), bet ne visa šī summa palielina viņu tīro ienākumu. 15% no ietaupītās summas jeb Ls 6.30 tiks samaksāti kā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, bet atlikušie 85% jeb Ls 35.73 palielinās pašnodarbinātā neto ienākumu (sk. 4.1. tab.).

4.1. tabula / Table 4.1

Pensijas vecuma pašnodarbināto VSAOI un IIN maksājumi mēnesī atkarībā no apdrošināšanas statusa 2008. gadā
SSICP and PIT monthly payments of the self-employed in the retirement age depending on the insurance status, in 2008

Apdrošināšanas statuss/ Insurance status	Ienākums mēnesī / Income per month, Ls	VSAOI, SSICP, 28.02%, Ls	Ar IIN apliekamais ienākums/ PIT taxable income, Ls	IIN, PIT, 15%, Ls	Neto ienākums/ Net income, Ls
Sociāli apdrošināts/ Socially insured	150	42.03	107.97	16.20	91.77
Nav sociāli apdrošināts/ Not socially insured	150	0	150.00	22.50	127.50
<i>Starpība / Difference</i>	<i>0</i>	<i>- 42.03</i>	<i>+42.03</i>	<i>+6.30</i>	<i>+35.73</i>

Avots: Aprēķini veikti izmantojot LR normatīvos aktus

Source: Calculations based on the Laws and regulations of the Republic of Latvia

Nosakot pašnodarbināto pensionāru un invalīdu sociālās apdrošināšanas kārtību, jāņem vērā pensionāru ārkārtīgi zemais nodrošinājums Latvijā. Pēc Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras (VSAA) datiem 2007. gadā aptuveni 86% pensionāru vecuma pensija ir mazāka par valstī aprēķināto iztikas minimumu. Tāpēc visiem pašnodarbinātajiem pensionāriem jādod iespēja valsts sociālajā apdrošināšanā iesaistīties brīvprātīgi. Tādā gadījumā pašnodarbinātais varētu izlemēt, vai viņam ir svarīgāk uzreiz saņemt vairāk, vai palielināt savu apdrošināšanas uzkrājumu. Ņemot vērā pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas iemaksu nelielo summu, atbrīvojot visus pašnodarbinātos pensionārus un I un II grupas invalīdus no obligāto iemaksu veikšanas, budžeta ieņēmumu samazinājums nebūtu būtisks, tomēr pašreizējā ekonomiskajā situācijā Latvijā tas ļautu uzlabot pensionāru un invalīdu materiālo labklājību. Tāpēc ieteicams pakāpeniski ieviest visu pašnodarbināto pensionāru, kā arī I un II grupas invalīdu brīvprātīgu valsts sociālo apdrošināšanu, izmantojot privātos pensiju fondus.

Mīnuss. Nodokļu plānošanas nolūkā uzņēmēji būs ieinteresēti savus darbiniekus – pensionārus noformēt nevis kā darba ņēmējus, bet kā pašnodarbinātos un slēgt ar viņiem nevis darba, bet uzņēmuma līgumu. Tomēr šī problēma ir daudz plašāka un neattiecas tikai uz pensionāriem, jo līdz ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes samazināšanu saimnieciskajai darbībai un darba samaksai, nodokļu plānošana ir izdevīga attiecībā uz jebkura vecuma darbinieku.

Likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu” atvieglojumi noteikti personām, kuras gūst ienākumus no personiskās palīgsaimniecības un piemājas saimniecības. Faktiski daļējums personiskajās palīgsaimniecībās un piemājas saimniecībās ir vēsturiski novecojis, jo tagad saimnieciskās darbības veikšanai var tikt izmantota gan piemājas zeme, gan arī nomāta vai lietošanā saņemta zeme, pie tam viens un tas pats zemnieks var apsaimniekot piemājas un nomātu zemi. Tāpēc normatīvajos aktos terminus „personiskās palīgsaimniecības un piemājas saimniecības” nepieciešams aizstāt ar piemērotāku terminu, piemēram, lauku saimniecības vai zemnieku saimniecības. Mainot

terminoloģiju normatīvajos aktos, jāizvērtē, kas ir nodokļa atvieglojuma vai atlaides mērķa grupa – vai tās ir personas, kas veic lauksaimniecisko darbību, vai personas, kas veic jebkādu saimniecisko darbību lauku teritorijās.

ES Dibināšanas līgumā noteiktā personu pārvietošanās brīvība attiecas ne vien uz darba ņēmējiem, bet, saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību un sniegt pakalpojumus, arī uz pašnodarbinātajiem. ES regula Nr. 1408/71 (14.06.1971.) nosaka šo personu un viņu ģimenes locekļu sociālā nodrošinājuma shēmu piemērošanu, pārvietojoties Eiropas Kopienas teritorijā. Saskaņā ar regulas 1. un 2. pantu tā attiecas uz pašnodarbinātajiem, kuri ir vai ir bijuši obligāti vai brīvprātīgi iekļauti sociālās apdrošināšanas sistēmā kādā no ES dalībvalstīm un kuri ir kādas dalībvalsts pilsoņi vai pastāvīgie dzīvotāji, kā arī uz viņu ģimenes locekļiem un viņu kā apgādnieku zaudējušām personām. Tātad Latvijā reģistrēts pašnodarbinātais un viņa laulātais saglabā sociāli apdrošinātās personas statusu pārvietojoties ES teritorijā, ja vien Latvijā ir iekļāvies valsts sociālās apdrošināšanas sistēmā, t.i., pašnodarbinātie ir bijuši reģistrēti kā obligāto sociālās apdrošināšanas iemaksu veicēji, bet viņu laulātais dzīvesbiedrs – kā brīvprātīgo iemaksu veicējs.

4.2. Valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu objekta noteikšana

Determination of the Object of State Social Insurance Payments

Atšķirībā no darba ņēmējiem, kuriem VSAOI aprēķina no visiem algotā darba ienākumiem, pašnodarbinātie iemaksas veic no brīvi izraudzītiem ienākumiem. Minimālo un maksimālo iemaksu objektu nosaka MK 06.06.2000. noteikumi Nr. 193. „Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta minimālo un maksimālo apmēru”. Noteikumos katru gadu tiek veikti grozījumi, nosakot iemaksu minimālo un maksimālo objektu katram kalendārajam gadam (sk. 4.2. tab.).

Līdz ar sociālā budžeta stabilizēšanos Latvijā ir samazinātas visu apdrošināto personu VSAOI likmes. 2008. gadā salīdzinot ar 1999. gadu par 4% punktiem (no 37.09% līdz 33.09%) mazāka likme ir darba ņēmējiem. Pašnodarbinātajiem likme samazināta par 3.38% punktiem (no 33.82% līdz 30.44%). Savukārt, pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas iemaksu minimālais objekts pakāpeniski pieaug. Arī darba ņēmēju sociālās apdrošināšanas iemaksu objekts palielinās sakarā ar valstī noteiktās minimālās darba samaksas palielināšanos.

Sākotnēji pašnodarbināto VSAOI objekts tika noteikts tādā apmērā, lai nodrošinātu pašnodarbinātajiem, kas veic iemaksas no minimālā objekta, pensiju, kas ir 50% no minimālās pensijas. 2004. gadā pašnodarbināto iemaksu objekts tika palielināts, tādējādi nodrošinot pašnodarbinātajiem, kas veic iemaksas no minimālā objekta, pensiju minimālās pensijas apmērā. Turpmāk obligāto iemaksu objekta minimālais apmērs pašnodarbinātajiem katram nākamajam kalendāra gadam tiek noteikts tādā apmērā lai, veicot obligātās iemaksas ekonomiski aktīvajā mūža posmā, piešķirtās valsts vecuma pensijas apmērs, sasniedzot pensijas vecumu, nebūtu mazāks kā likumā "Par valsts pensijām" noteiktais valsts vecuma pensijas minimālais apmērs.

Periodā no 1999. līdz 2008. gadam (sk. 4.2. tab.) VSAOI minimālais objekts un minimālā summa pašnodarbinātajiem ir pieaugusi straujāk nekā minimālā mēnešalga un minimālās VSAOI darba ņēmējiem. 2008. gadā sakarā ar būtisku minimālās darba samaksas palielināšanu, minimālā VSAOI summa darba ņēmējiem pārsniedz pašnodarbināto VSAOI, tāpat kā tas bija līdz 2004. gadam.

**Pašnodarbināto un darba ņēmēju VSAOI likmes un objekta
salīdzinājums Latvijā 1999. - 2008. g.
Comparison of the SSICP rate and object of the self-employed
and employees in Latvia, 1999 - 2008**

Gads / Year	VSAOI likme / SSICP rate, %		Minimālā mēnešalga, Ls / Minimum salary, Ls	Pašno- darbināto minimālais VSAOI objekts / Minimum SSICP object of the self- employed, Ls	VSAOI no minimālās summas / SSICP from the minimum amount, Ls		
	darba ņēmēja / for the employee	pašno- darbinātās personas / for the self- employed			par darba ņēmēju / for the employee	pašno- darbinātai personai / for the self- employed	starpība / difference
1999	37.09	33.82	50	45	18.55	15.22	-3.33
2000	36.09	32.59	50	45	18.05	14.67	-3.38
2001	35.09	32.10	60	40	21.05	12.84	-8.21
2002	35.09	32.27	60	40	21.05	12.91	-8.14
2003	33.09	30.27	70	45	23.16	13.62	-9.54
2004	33.09	30.27	80	110	26.47	33.30	6.83
2005	33.09	30.50	80	110	26.47	33.55	7.08
2006	33.09	30.20	90	110	29.78	33.22	3.44
2007	33.09	29.95	120	150	39.71	44.93	5.22
2008	33.09	30.44	160	150	52.94	45.66	-7.28
attiecība / proportion 2008/1999	0.892	0.900	3.200	3.333	2.854	3.000	-

Avots: izmantojot LR normatīvos aktus / Source: Laws and regulations of the Republic of Latvia

Ja ienākumi mēnesī ir mazāki par minimālo iemaksu objektu vai bijuši zaudējumi, tad iemaksas par atbilstošo mēnesi pašnodarbinātā persona var neveikt. Tomēr, ja persona vēlas palielināt savu apdrošināšanas stāžu un sevi apdrošināt arī tajos mēnešos, kad ienākums ir mazāks par minimālo iemaksu objektu, tā var veikt sociālās apdrošināšanas maksājumus, kurus aprēķina no minimālā objekta (2007. un 2008. g. no 150 latiem).

Atbilstoši MK „Noteikumu par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēju reģistrāciju un ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli” 23. punktam, ja ienākumi, skaitot no gada sākuma, ir lielāki par gada minimālo iemaksu summu (2008. g. Ls 1800), tad turpmāk katru mēnesi obligāti jāmaksā VSAOI, lai arī ienākumi mēnesī ir mazāki par minimālo iemaksu objektu (2008. g. Ls 150 mēnesī), vai atbilstošajā mēnesī strādāts ar zaudējumiem. Tādā gadījumā iemaksas aprēķina no minimālā iemaksu objekta.

Sakarā ar lauksaimniecības sezonālo raksturu, zemnieki samaksu par pārdoto produkciju dažkārt saņem ar novēlošanos, tikai nākamā gada sākumā. Līdz ar to naudas plūsmā ieņēmumi ir ziemas mēnešos, kad izdevumi ir vismazākie. Tādā gadījumā gada pirmajos mēnešos saimnieciskās darbības ienākumi var sasniegt gada sociālās apdrošināšanas iemaksu objekta minimālo apmēru. Pat, ja visus turpmākos mēnešus zemniekam galvenokārt ir tikai izdevumi, aprēķinot sociālās apdrošināšanas iemaksas atbilstoši noteikumiem, nākamo mēnešu izdevumi netiek ņemti vērā, iemaksas jāturpina maksāt līdz gada beigām, pat, ja visus atlikušos mēnešus ir tikai saimnieciskās darbības zaudējumi. Šajā gadījumā nav ievērots taisnīguma princips sociālajā apdrošināšanā.

Tāpēc nepieciešams precizēt pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu taksācijas periodu, tas var būt vai nu mēnesis, vai gads. Ja taksācijas periods ir mēnesis, tad ir jāņem vērā tikai katra mēneša ienākumi un nav jāsummē ienākumi no gada sākuma. Savukārt, ja taksācijas periods ir kalendārais gads, tad, nosakot iemaksu objektu, jāņem vērā arī pašnodarbinātās personas saimnieciskās darbības zaudējumi.

Ienākumu, no kura maksāt VSAOI, pašnodarbinātie nosaka ņemot vērā Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla datus par ieņēmumiem un izdevumiem katrā mēnesī. VSAOI objektu veido starpība starp saimnieciskās darbības ieņēmumiem un izdevumiem. Konkrētā mēneša izdevumiem var pievienot arī tos izdevumus, kurus parasti aprēķina gadam. Visbiežāk šādi izdevumi ir pamatlīdzekļu nolietojums. Aprēķināto pamatlīdzekļu gada nolietojuma summu daļa ar gada mēnešu skaitu un nolietojuma summu mēnesī pieskaita žurnālā reģistrētajiem konkrētā mēneša izdevumiem.

Pašnodarbinātie, kuri kārtro divkāršā ieraksta grāmatvedību, ieņēmumus un izdevumus uzskaita atbilstoši uzkrāšanas principam. Savukārt, normatīvajos aktos nav noteikts atbilstoši kādam principam jāaprēķina pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksu objekts. Iespējami divi varianti pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksu objekta aprēķināšanai:

- visiem pēc kases principa;
- atbilstoši principam, pēc kura tiek kārtota grāmatvedība.

Lai nevajadzīgi nesarežģītu uzskaiti, VSAOI objektu jānosaka atbilstoši tam principam, kāds tiek lietots grāmatvedībā, t.i., visiem individuālajiem uzņēmējiem, kuri kārtro vienkāršā ieraksta grāmatvedību, ienākumu ieteicams aprēķināt atbilstoši kases principam, bet tiem, kas kārtro divkāršā ieraksta grāmatvedību, atbilstoši uzkrāšanas principam. Normatīvajos aktos nepieciešams noteikt, kuru uzskaites principu pašnodarbinātajiem jālieto, lai aprēķinātu VSAOI objektu.

Atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 6. panta 14. daļai VSAOI var neaprēķināt par autoratlīdzību, ja persona vienlaikus ir arī darba ņēmējs. Iepriekš VID metodiskajos norādījumos bija norādīts, ka gadījumos, ja persona gūst ienākumu kā pašnodarbinātā un saņem autoratlīdzību, tad obligāto iemaksu objektu nosaka summējot abus šos ienākuma veidus. Pašreiz tas normatīvajos aktos nav noteikts, līdz ar to no likuma izriet, ka persona, kas ir darba ņēmējs, var nemaksāt VSAOI par autoratlīdzību, neskatoties uz to, ka persona līdztekus vēl saņem arī ienākumu no saimnieciskās darbības. Likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu” nepieciešams precizēt normu par autoratlīdzību kā sociālās apdrošināšanas iemaksu objektu.

Saskaņā ar MK 14.11.2000. noteikumiem Nr. 397 „Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēju reģistrāciju un ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli” pēc reģistrācijas sociāli apdrošināmas personas statusā pašnodarbinātajam katru ceturksni VID teritoriālajā iestādē jāiesniedz ziņojums par pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksām, kurā norāda katra mēneša iemaksu objektu un aprēķināto summu. Periodā, kurā pašnodarbinātais ir reģistrēts kā apdrošināmā persona, viņam ziņojumi par VSAOI aprēķinu jāiesniedz regulāri katru ceturksni, neraugoties uz to, vai ienākumi ir sasnieguši minimālo iemaksu objektu. 397. noteikumu 5. pielikumā ir dota Labklājības ministra apstiprināta pašnodarbinātā VSAOI ziņojuma forma, kurā ir lietota neprecīza terminoloģija attiecībā uz pašnodarbināto VSAOI objektu, tādējādi radot pašnodarbināto personu pārpratumus. Tāpēc nepieciešams precizēt ziņojumā par pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksām lietoto terminoloģiju.

4.3. Pašnodarbināto personu sociālās apdrošināšanas vērtējums

Evaluation of the Social Insurance of the Self-employed

Likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu” noteikti apdrošināšanas veidi, kuriem ir apdrošināta persona, atkarībā no tās statusa. Tikai vispārējā gadījumā apdrošinātas personas, t.i., darba ņēmēji līdz pensijas vecumam, ir pakļautas visu sešu veidu apdrošināšanai (sk. 4.3. tab.).

4.3. tabula / Table 4.3

Valsts sociālās apdrošināšanas veidi un likme atkarībā no apdrošināmās personas statusa Latvijā 2008. g., % no iemaksu objekta

Types and rate of the state social insurance depending on the status of the insured person in Latvia in 2008, % of the payment object

Sociālās apdrošināšanas veidi/ Types of social insurance	Darba ņēmēji/ Employees		Pašnodarbinātie/ Self-employed		
	vispārējā gadījumā / in general case	pensijas vecumā / at the age of retirement	līdz pensijai / until retirement	pensijas vecumā / at the age of retirement	nekustamā īpašuma apsaimniekotājs / real estate manager
1. pensiju / pension	23.65	23.65	23.65	23.65	23.65
2. maternitātes un slimību / maternity and sickness	3.45	3.29	3.36	3.29	-
3. invaliditātes / disability	2.92	-	2.35	-	2.35
4. bezdarba / unemployment	1.75	-	-	-	-
5. nelaimes gadījumi darbā, arodslimības / industrial accidents, occupational illnesses	0.24	0.24	-	-	-
6. vecāku apdrošināšana / parental insurance	1.08	1.08	1.08	1.08	-
Likme kopā / Total rate	33.09	28.26	30.44	28.02	26.00

Avots: izmantojot MK noteikumus par valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu likmes sadalījumu pa valsts sociālās apdrošināšanas veidiem 2008.gadā / Source: Used Regulations of the CM on the distribution of the state social insurance rate across the types of state social insurance in 2008

Individuālā uzņēmuma īpašnieks, kā arī zemnieka saimniecības īpašnieks, kurš ir darba attiecībās ar savu saimniecību, atbilst darba ņēmēja statusam un līdz ar to tiek apdrošināts visiem apdrošināšanas veidiem. Pašnodarbinātie netiek apdrošināti bezdarba gadījumam, nelaimes gadījumiem darbā un arodslimību gadījumiem. Pamatojums tam ir tāds, ka pašnodarbinātais pats sevi nodrošina ar darbu, tātad viņam nav iespējams zaudēt darbu atbrīvošanas dēļ.

Pensijas vecumu sasniedzis pašnodarbinātais vairs netiek apdrošināts invaliditātes gadījumiem. Fiziska persona, kura apsaimnieko nekustamo īpašumu, netiek apdrošināta maternitātei un slimībām, jo persona var turpināt gūt ienākumu arī pati būdama slima vai kopjot mazu bērnu. Pašnodarbinātie nav apdrošināti arī nelaimes gadījumiem darbā un arodslimībām. Pamatojums tam ir tāds, ka pašnodarbinātajam pašam ir jā rūpējas par darba drošību savā saimnieciskajā darbībā, kā arī jāveic nepieciešamie pasākumi arodslimību novēršanai. Lai sevi pasargātu, viņi var brīvprātīgi apdrošināt savu veselību un dzīvību privātajos apdrošināšanas uzņēmumos.

Pašnodarbinātie nav apdrošināti bezdarba gadījumam, tāpēc viņi nevar saņemt:

- bezdarbnieka pabalstu;
- stipendiju bezdarbnieka profesionālās apmācības vai pārklassificēšanās laikā;

- apbedīšanas pabalstu bezdarbnieka nāves gadījumā.

Šos apdrošināšanas pakalpojumus nevar saņemt arī pašnodarbinātais, kurš kā darba ņēmējs ir bijis apdrošināts bezdarbam. Kamēr viņš ir pašnodarbinātā statusā, viņam ir liegta iespēja saņemt iepriekš nosauktos apdrošināšanas pakalpojumus, neskatoties uz veiktajām iemaksām, tāpēc, ka viņš var turpināt saņemt ienākumus kā pašnodarbinātais.

Tāpat pašnodarbinātajiem faktiski ir liegta iespēja saņemt sociālo palīdzību gadījumos, ja viņi zaudē savu ienākuma avotu, t.i., viņu saimnieciskā darbība izrādās neveiksmīga un viņi spiesti to pārtraukt. Tikai tie pašnodarbinātie, kuri papildus saimnieciskajai darbībai ir bijuši darba ņēmēja statusā citā uzņēmumā, un vienlaicīgi zaudē gan darbu, gan ienākumu no saimnieciskās darbības, var pretendēt uz palīdzību bezdarba gadījumā. Nodarbojoties tikai ar saimniecisko darbību, pašnodarbinātais sevi neaizsargā ienākumu zaudēšanas gadījumam. Lai nodrošinātos šādiem gadījumiem, arī pašnodarbinātajiem jādod iespēju sevi apdrošināt ienākumu zaudēšanas gadījumiem. Iemaksas bezdarba apdrošināšanai nav lielas (1.75% no iemaksu objekta 2008. gadā). Tomēr šobrīd pašnodarbinātie Latvijā vēl nav novērtējuši sociālās apdrošināšanas nepieciešamību. Turklāt šāda veida apdrošināšanas pakalpojumu pieejamība varētu veicināt pašnodarbināto vēlēšanos no legālas saimnieciskās darbības pāriet uz nelegālu darbību un tādējādi saņemt bezdarbnieka pabalstu.

Pašreiz Latvijā pašnodarbinātajiem, salīdzinot ar darba ņēmējiem, nav iespējams izmantot valsts sociālo apdrošināšanu bezdarbam, nelaimes gadījumiem darbā un arodslimībām, tomēr ņemot vērā pašreizējo sociāli ekonomisko situāciju Latvijā papildus obligātās apdrošināšanas pakalpojumi pašnodarbinātajiem nav nepieciešami. Uzlabojoties ekonomiskajai situācijai un iedzīvotāju maksātspējai ieteicams veidot nozaru apdrošināšanas fondus pašnodarbināto papildus apdrošināšanai brīvprātīgi.

Šobrīd daudziem uzņēmējiem ir aktuāls jautājums – kuru saimnieciskās darbības tiesisko formu izvēlēties: individuālā komersanta vai SIA. Lai atrastu piemērotāko risinājumu, jāizvērtē arī īpašnieka sociālās apdrošināšanas iespējas un ar tām saistītās izmaksas. Individuālais komersants var tikt apdrošināts kā pašnodarbinātais vismaz no minimālās summas (2008. gadā Ls 150 mēnesī). SIA īpašniekam ir vairākas iespējas. Ja īpašnieks nav darba attiecībās ar savu SIA un viņam nav noteikta atlīdzība kā valdes loceklis, tad viņš nav pakļauts valsts obligātajai sociālajai apdrošināšanai. Atbilstoši 27.10.2005. grozījumiem likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu” komercsabiedrību valdes loceklis ir sociāli apdrošinātas personas tikai tajos gadījumos, ja viņiem ir noteikta atlīdzība (1., 14.(12.) pants). Tādā gadījumā īpašnieks jāreģistrē par darba ņēmēju un viņa VSAOI objekts ir noteiktā atlīdzība. Arī tad, ja īpašnieks strādā savā SIA, tad viņš jāreģistrē par darba ņēmēju un jāaprēķina VSAOI vismaz no valstī noteiktās minimālās mēnešalgas. Salīdzinot SIA īpašnieka un individuālā komersanta sociālās apdrošināšanas pakalpojumu iespējas un izmaksas, izdevīgāki nosacījumi ir SIA īpašniekam.

- 1) Ja SIA īpašniekam nav noteikta atlīdzība, viņam nav jāveic VSAOI;
- 2) Ja SIA īpašnieks strādā savā uzņēmumā, viņam ir iespēja noformēt darba attiecības par nepilnu laiku, samazinot sociālās apdrošināšanas maksājumus;
- 3) ja SIA īpašnieks sevi apdrošina, tad:
 - iespējas saņemt daudzveidīgākus sociālās apdrošināšanas pakalpojumus;
 - saņemt valsts sociālās apdrošināšanas pakalpojumus bezdarba gadījumā, pārtraucot nodarboties ar komercdarbību.

Latvijā sociāli apdrošināti ir visi darba ņēmēji, kā arī tās pašnodarbinātās personas, kuras veic VSAOI. Kopējās budžetā veiktās sociālās apdrošināšanas iemaksas veido VSAOI par darbiniekiem un pašnodarbinātajām personām (sk. 4.4. tab.). Sociālajā apdrošināšanā pašnodarbināto personu īpatsvars ir neliels, 2006. gadā tas sasniedzis 3% no darba ņēmēju skaita, tomēr izpētes periodā tas palielinājies no 2.1% 2001. g.

**Pašnodarbināto un darba ņēmēju sociālās apdrošināšanas iemaksu
salīdzinājums Latvijā 2000.-2006. g.**
**Comparison of the social insurance payment of the self-employed
and employees in Latvia in 2000-2006**

Rādītāji, Indicators	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
1. Sociālās apdrošināšanas iemaksas kopā, milj. Ls / Total social insurance payments, mill. Ls	470.4	480.8	534.2	566.5	647.6	760.3	979.1
Pašnodarbināto sociālā apdrošināšana/ Social insurance of the self-employed							
2. Pašnodarbināto faktiski samaksātās VSAOI, milj. Ls / SSICP paid by the self-employed, mill. Ls	1.0	1.7	2	2.5	3.8	4.6	5.6
3. <i>Pašnodarbinātu personu VSAOI īpatsvars, % / Proportion of the SSICP of the self-employed, %</i>	0.21	0.35	0.37	0.44	0.59	0.61	0.57
4. Pašnodarbināto personu skaits gada beigās, tūkst. / The number of self-employed at the end of the year, th.	x	17.9	20.9	25.2	25.0	27.2	29.2
5. VSAOI par 1 pašnodarbinātu personu vidēji gadā, Ls / Average SSICP for 1 self-employed a year, Ls	x	95	96	99	152	169	192
6. Pašnodarbinātā apdrošināšanas mēnešu skaits gadā, vidēji / The number of insured months a year for the self-employed, average	x	7.4	7.4	7.3	4.6	5.0	5.8
7. Valstī noteiktā minimālā VSAOI summa pašnodarbinātajam gadā, Ls / Minimum SSICP for the self-employed a year as determined in the country, Ls	176	154	155	163	400	403	399
8. <i>Faktiskā VSAOI summa no minimālās VSAOI summas, % / Actual total SSICP from total minimum SSICP, %</i>	x	62	62	61	38	42	48
Darba ņēmēju sociālā apdrošināšana/ Social insurance of the employees							
9. Par darba ņēmējiem samaksātās VSAOI, milj. Ls / SSICP paid for the employees, mill. Ls	469.4	479.1	532.2	564	643.8	755.7	973.5
10. Darba ņēmēju skaits gada beigās, tūkst. / The number of employees at the end of the year, th.	825.2	852.7	903.5	929	932.4	957.1	988.7
11. VSAOI par 1 darba ņēmēju vidēji gadā, Ls / Average SSICP for 1 employee a year, Ls	569	562	589	607	690	790	985
12. VSAOI no valstī noteiktās minimālās mēnešalgas gadā, Ls / SSICP from the state determined minimum monthly salary, Ls	217	253	253	278	318	318	357
13. <i>Faktiskā VSAOI summa no minimālās mēnešalgas VSAOI summas, % / Actual total SSICP from the total minimum monthly salary SSICP, %</i>	263	222	233	228	221	253	276

4.4. tabulas turpinājums

Rādītāji, Indicators	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Pašnodarbināto un darba ņēmēju sociālās apdrošināšanas salīdzinājums/ Comparison the social insurance of the self-employed and the employees							
14. Pašnodarbināto attiecība pret darba ņēmējiem, % / Proportion of the self-employed against the employees	x	2.1	2.3	2.7	2.7	2.8	3.0
15. Pašnodarbinātā VSAOI no darba ņēmēja VSAOI vidēji 1 personai, % / SSICP of the self-employed from the employee SSICP on average for 1 person, %	x	16.9	16.2	16.3	22.0	21.4	19.5
16. Pašnodarbinātā minimālās VSAOI no darba ņēmēja minimālajām VSAOI 1 personai, % / Minimum SSICP of the self-employed from the employee SSICP on average for 1 person, %	x	61.0	61.3	58.8	125.8	126.7	111.6

Avots: aprēķini izmantojot CSP un VID datus / Source: Calculations based on the data of CSB and SRS

x – nav datu, x – no data

Aprēķinu kārtība: 3. rinda = 2./1., 5. rinda = 2./4., 6. rinda = 5./minimālās pašnodarbinātā VSAOI mēnesī, 7. rinda = pašnodarbinātā minimālais iemaksu objekts gadā x VSAOI likme, 8. rinda = 5./7., 11. rinda = = 9./10. x 1000, 12. rinda = minimālā mēnešalga x 12 x VSAOI likme, 13. rinda = 11./12., 14. rinda = = 4./10. x 1000, 15. rinda = 5./11., 16. rinda = 7./12.

Pašnodarbināto veiktās sociālās apdrošināšanas iemaksas ir salīdzinoši nenožīmīgas, tomēr tās pieaug straujāk nekā par darba ņēmējiem, jo pašnodarbināto veikto iemaksu īpatsvars ar katru gadu palielinās no 0.21% 2000. gadā līdz 0.61% 2005. gadā. Tomēr 2006. gadā pašnodarbināto iemaksu īpatsvars samazinājies, ko izraisījis salīdzinoši straujāks par darba ņēmējiem veikto iemaksu pieaugums. Salīdzinot 2006. un 2001. gadu, pašnodarbināto skaits palielinājies 1.6 reizes, bet to iemaksas budžetā palielinājušās 3.3 reizes.

Palielinās arī vidēji gadā par 1 pašnodarbināto veikto VSAOI summa. Ņemot vērā, ka 2004. gadā vairāk kā 2 reizes tika palielināts VSAOI objekts pašnodarbinātajiem, tad kopš 2004. gada vidēji pašnodarbinātie ir apdrošināti mazāk mēnešus gadā, 2001. gadā 7.4 mēnešus gadā, 2006. gadā 5.8 mēnešus gadā.

Salīdzinot ar darba ņēmējiem par 1 pašnodarbināto veiktās iemaksas ir mazākas, 2001. gadā 16.9% (attiecīgi Ls 562 un Ls 95 gadā), 2006. gadā 19.5% (attiecīgi Ls 985 un Ls 192 gadā) no summas, kādas iemaksātas par darba ņēmējiem. Gada minimālo VSAOI summa pašnodarbinātajiem kopš 2004. gada ir lielāka nekā darba ņēmējiem, 2004. gadā par 26%, 2005. gadā par 27% un 2006. gadā par 12%. Neskatoties uz to, ka valstī noteikto minimālo VSAOI summa pašnodarbinātajiem ir lielāka, kopumā pašnodarbināto sociālā nodrošināšana ir mazāka nekā darba ņēmēju sociālā nodrošināšana, kā veikto iemaksu apjoma ziņā, tā arī vidējā apdrošināšanas stāža ziņā.

Var secināt, ka Latvijā pēdējos gados arvien nozīmīgāka kļūst pašnodarbināto sociālā apdrošināšana. Tomēr vidēji viena pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas stāžs, kā arī veiktās VSAOI iemaksas ievērojami atpaliek no darba ņēmēju apdrošināšanas. Lai veicinātu pašnodarbināto ar nelieliem ienākumiem sociālo apdrošināšanu, kā arī nodrošinātu taisnīgumu sociālajā apdrošināšanā, ieteicams visām apdrošinātajām personām noteikt vienādu sociālo iemaksu minimālo objektu, t.i., pašnodarbināto sociālo iemaksu minimālo objektu pielīdzināt valstī noteiktajai minimālajai darba samaksai.

Paralēli obligātajai sociālajai apdrošināšanai pastāv valsts brīvprātīga apdrošināšana. Atbilstoši likumam „Par valsts sociālo apdrošināšanu” brīvprātīgi valsts sociālajai apdrošināšanai var pievienoties pašnodarbinātā laulātais, kurš nav sasniedzis vecumu, kas dod tiesības saņemt valsts vecuma pensiju, apdrošinot sevi šādiem gadījumiem:

- 1) pensijām;
- 2) invaliditātei;
- 3) maternitātei un slimībām;
- 4) vecāku apdrošināšanai (ar 2008. gadu).

MK 6.06.2000. noteikumi Nr. 192 "Noteikumi par brīvprātīgu pievienošanos valsts sociālajai apdrošināšanai" nosaka šo personu reģistrēšanās un brīvprātīgo iemaksu veikšanas kārtību. Norma attiecībā uz pašnodarbinātā laulātā brīvprātīgu pievienošanos valsts sociālajai apdrošināšanai likumā "Par valsts sociālo apdrošināšanu" tika iekļauta, ievērojot Eiropas Savienības direktīvas. Pašnodarbinātā laulātajam tiek dota iespēja papildus pensiju apdrošināšanai brīvprātīgi pievienoties arī invaliditātes apdrošināšanai, maternitātes un slimības apdrošināšanai saskaņā ar Eiropas Padomes 11.02.1986. direktīvu 86/613/EEK par vienlīdzīgas attieksmes principa piemērošanu vīriešiem un sievietēm, kas strādā konkrētā sfērā pašnodarbinātas personas statusā, tai skaitā lauksaimniecībā, un par pašnodarbināto sieviešu aizsardzību grūtniecības un maternitātes laikā.

Izmantojot iespēju sociāli apdrošināt laulāto, abiem laulātajiem ir iespēja veikt kopīgu saimniecisko darbību, piemēram, zemnieka vai piemājas saimniecībā, ārsta praksē, nepieņemot laulāto darbā. Tādā gadījumā viens no ģimenes locekļiem reģistrē saimniecisko darbību uz sava vārda un iegūst pašnodarbinātā statusu. Savukārt, laulāto ir iespēja apdrošināt brīvprātīgi, veicot valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas. Tomēr atbilstoši VSAA datiem Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras uzskaitē pašnodarbināto laulātie nav reģistrēti.

Latvijā pašnodarbinātā laulātā sociālā apdrošināšana nav aktuāla, jo liela daļa iedzīvotāju, sevišķi tie, kuru ienākumi ir nelieli, vispār nenovērtē apdrošināšanas nozīmi. Turklāt praksē biežāk laulāto sociālā apdrošināšana notiek piespiedu kārtā, t.i., VID kontroles rezultātā laulātais tiek noformēts kā pašnodarbinātās personas darbinieks.

Brīvprātīgi sociāli apdrošinoties ir augstāka minimālo iemaksu summa mēnesī un iemaksu likme pārsniedz pašnodarbināto iemaksu likmi, kā arī iemaksas ir jāveic obligāti katru mēnesi pēc reģistrācijas Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūrā (sk. 18. pielikumu).

Šobrīd Latvijā izdevīgāk pašnodarbinātajam ar savu laulāto noformēt darba attiecības nekā viņu brīvprātīgi apdrošināt, jo:

- 1) veicot mazākas VSAOI var nodrošināt daudzveidīgāku laulātā apdrošināšanu;
- 2) var samazināt ar IIN apliekamo ienākumu no saimnieciskās darbības par laulātā labā veiktajiem sociālajiem maksājumiem;
- 3) var samazināt IIN maksājumus, jo neapliekamais minimums ir mazāks par nodokļa atlaidi par apgādībā esošu personu.

Ņemot vērā, ka ne visi pašnodarbinātie ir tik zinoši, lai noformētu darba attiecības, aprēķinātu ar to saistītos nodokļus un sagatavotu atbilstošos pārskatus, nepieciešams plašāk informēt sabiedrību par iespēju brīvprātīgi sociāli apdrošināt pašnodarbināto personu laulātos. Līdz ar to atteikties no prakses, pieprasīt pašnodarbinātajiem noformēt darba attiecības ar savu laulāto.

Visasāk sociālās problēmas Latvijā izpaužas lauku teritorijās. Lielākā daļa saimnieciskās darbības veicēju ir pensijas vecumā, tātad viņiem saimnieciskā darbība ir ienākuma avots, kas tiek gūts papildus pensijai. Šobrīd sociāli nodrošināti ir zemnieki, kas ir tuvu pensijas vecumam, jo ir uzkrājuši apdrošināšanas stāžu, strādājot algotu

darbu kolhozos un padomju saimniecībās. Visasākās problēmas ar sociālo nodrošinājumu vecumdienās var rasties tiem, kas savu apdrošināšanas stāžu uzkrāj tikai kā pašnodarbinātie, veicot VSAOI tikai par pāris mēnešiem gadā. Tāpēc šobrīd spēkā esošā sociālās apdrošināšanas sistēma lauksaimniekus sociāli nenodrošina.

Lauksaimnieku sociālās problēmas daļēji risina iespēja saņemt ES atbalstu pasākumā „Priekšlaicīgā pensionēšanās”. Atbalstu varēja saņemt zemnieka saimniecības vai piemājas saimniecības īpašnieks, kas atsavina savu saimniecību, kā arī atsavinātās saimniecības strādnieks. Atbilstoši Lauku Atbalsta dienesta datiem priekšlaicīgai pensionēšanai Latvijā tika iesniegti: 2005. gadā 41 pieteikums, 2006. gadā 694 pieteikumi. Kopš 2007. gada sākuma pieteikumi atbalsta saņemšanai vairs netiek pieņemti.

Atsavināmās saimniecības īpašniekam atbalsta saņemšanas nosacījumi nepieprasa, lai viņš līdz atbalsta saņemšanai būtu sociāli apdrošināts. Tātad priekšlaicīgās pensijas saņemšanu neiespaido tas, vai zemnieks līdz tam ir vai nav maksājis VSAOI. Turklāt atbalstu zemnieks var saņemt 15 gadus sākot ar 55 gadu vecumu, tomēr ne vēlāk kā sasniedzot pensijas vecumu un ne ilgāk kā līdz 75 gadu vecumam, tātad faktiski līdz 70-75 gadu vecumam. Ņemot vērā šo apstākli zemnieki nebija ieinteresēti veikt pašnodarbinātā VSAOI, bet gan izpildīt atbalsta saņemšanai pasākumā „Priekšlaicīgā pensionēšanās” izvirzītos nosacījumus.

Savukārt, saimniecības strādniekam, lai viņš saņemtu priekšlaicīgu pensiju, tika izvirzīti vairāki nosacījumi, kas attiecas uz viņa sociālo apdrošināšanu:

- 1) obligāti jābūt sociālās apdrošināšanas sistēmas dalībniekam;
- 2) pēdējos piecus gadus vismaz pusi no sava darba laika jānostrādā par zemnieka saimniecības palīgu vai strādnieku;
- 3) jānostrādā atsavinātajā saimniecībā ne mazāk kā divus gadus pilnu darba laiku četru gadu periodā pirms priekšlaicīgās pensionēšanās.

Tātad strādniekam nebija iespēja pretendēt uz atbalsta maksājumiem priekšlaicīgas pensionēšanās gadījumā, ja par viņu vismaz piecus gadus pirms pensionēšanās nebija maksāts VSAOI kā par darbinieku.

ES atbalstu priekšlaicīgas pensijas saņemšanai aktīvi izmanto arī citās ES valstīs: Polijā katru gadu apmēram 11 tūkstoši zemnieku, Francijā visaktīvāk 1970-jos apmēram 700 tūkstoši zemnieku gadā. Tomēr aktivitāte visās valstīs nav vienāda, piemēram, Spānijā zemnieki ir maz aktīvi – pieteikumu skaits nepārsniedz tūkstoti gadā. (Mejszelis, 2007). Attīstīto Eiropas valstu pieredze liecina, ka zemniekiem ir pašiem savas atsevišķas sociālās apdrošināšanas programmas, kādas būtu nepieciešams veidot arī Latvijā. Lai tās veidotu, nepieciešams pētījums par pašnodarbināto zemnieku sociālo apdrošināšanu Latvijā.

Šobrīd vislielākā problēma pašnodarbināto sociālajā apdrošināšanā ir tā, ka lielākā daļa pašnodarbināto personu nav ieinteresētas veikt par sevi valsts sociālās apdrošināšanas maksājumus. Vismazākā interese (sk. 5. nodaļu) ir gados jauniem cilvēkiem, kā arī tiem, kas papildus ir apdrošināti kā darba ņēmēji citos uzņēmumos. Atsevišķas pašnodarbināto kategorijas, piemēram, prakses ārsti, jau ir novērtējuši valsts obligātās sociālās apdrošināšanas priekšrocības un maksājumus veic labprātīgi pat tajos mēnešos, kad nav sasniegts minimālais iemaksu objekts. Tomēr lielākā daļa pašnodarbināto plāno savus ienākumus tā, lai tie nepārsniegtu VSAOI minimālo iemaksu objektu un iemaksas nebūtu jāveic vispār vai būtu jāmaksā tikai par dažiem mēnešiem gadā, sevišķi ja ienākumi gūti skaidrā naudā.

Galvenās problēmas pašnodarbināto sociālajā apdrošināšanā:

- 1) pašreizējā situācijā daudzi pašnodarbinātie nav ieinteresēti valsts sociālajā apdrošināšanā, jo uzskata, ka daudz svarīgāki viņiem ir ienākumi šobrīd nevis

iespējamās garantijas nākotnē, to zināmā mērā izraisa neuzticība apdrošināšanas sistēmai valstī;

- 2) daudzas pašnodarbinātās personas neiedziļinās likuma normās, līdz ar to nemaz nezina, ka tiek apdrošinātas tikai par tiem mēnešiem, par kuriem maksā VSAOI, tādējādi nenodrošinot sev nekādas sociālās garantijas veicot iemaksas tikai par vienu vai dažiem mēnešiem gadā;
- 3) pašnodarbināto sociālajai apdrošināšanai zūd jēga, jo gadījumos, kad VSAOI veiktas neregulāri, persona nevar sasniegt minimālo apdrošināšanas stāžu pensijas saņemšanai, t.i., 10 gadu apdrošināšanas stāžu.

Lai risinātu šobrīd pastāvošās problēmas pašnodarbināto sociālajā apdrošināšanā, iespējami vairāki varianti:

- 1) pašnodarbināto brīvprātīga pievienošanās valsts sociālās apdrošināšanas sistēmai, izmantojot valsts vai privāto sociālo apdrošināšanu;
- 2) obligāta pašnodarbināto apdrošināšana, ja tie nav apdrošināti kā darba ņēmēji:
 - a) sasniedzot minimālo sociālās apdrošināšanas iemaksu objektu;
 - b) vismaz pašnodarbinātā minimālo sociālo iemaksu apmērā, ja persona nav pensijas vecumā.

Obligāta visu personu sociālā apdrošināšana vismaz no minimālā iemaksu objekta palielinātu nodokļu slogu pašnodarbinātajiem, kuri veic saimniecisko darbību nelielos apmēros. Tomēr tā ir iespēja iekļaut sociālajā apdrošināšanā personas, kuras līdz šim izvairās no sociālo maksājumu veikšanas, slēpjot savu patieso ienākumu apjomu. Ņemot vērā to, ka pašnodarbinātā persona pati sevi nodrošina ar darbu, rūpējas par saviem darba apstākļiem u.tml. varētu dot iespēju tai pašai rūpēties par savu sociālo apdrošināšanu, jo atšķirībā no darba ņēmējiem, par kuriem daļu VSAOI veic darba devējs, pašnodarbinātais iemaksas veic pats. Tāpēc piemērotāks ir 1. un 2.a variants (sk. 19. pielikums).

Pašreizējā valsts sociālā apdrošināšana sistēma nav piemērota fiksēta ienākumu nodokļa gadījumā. Tādā gadījumā vienkāršotos saimnieciskās darbības uzskaitē, nebūtu nepieciešamības katru mēnesi aprēķināt ienākumu no saimnieciskās darbības, tātad netiktu aprēķināts pašreizējais VSAOI objekts. Tāpēc fiksēta ienākuma nodokļa gadījumā piemērota ir brīvprātīga pašnodarbināto personu apdrošināšana (1. variants) un apdrošināšana vismaz no minimālā iemaksu objekta (2.a variants).

Pašas pašnodarbinātās personas vairāk atbalsta brīvprātīgu sociālo apdrošināšanu vai obligātu pašnodarbinātā apdrošināšanu tikai tajos gadījumos, ja pašnodarbinātā persona nav apdrošināta kā darba ņēmējs citā uzņēmumā (sk. 5. nodaļu). Objektīvi izvērtējot sociāli ekonomisko situāciju Latvijā, šobrīd pāreja uz pašnodarbināto personu brīvprātīgu sociālo apdrošināšanu nav ieteicama, jo tas palielinātu sociāli nenodrošināto personu skaitu Latvijā. Šobrīd nepieciešams panākt, lai ikviena nodarbinātā persona Latvijā tiktu sociāli apdrošināta vismaz no minimālā sociālo iemaksu objekta.

4.4. Pašnodarbināto sociālā apdrošināšana ES dalībvalstīs **Social Insurance of the Self-employed in EU Member States**

ES sociālās politikas mērķis ir uzlabot personas dzīves apstākļus, savukārt, dzīves apstākļu standartu noteikšana ir katras dalībvalsts kompetence. ES regulas neietekmē katras valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu sistēmu un iemaksu likmes. Tāpēc arī pašnodarbināto valsts sociālā apdrošināšana ir atšķirīga katrā valstī. Dažās ES dalībvalstīs ir īpašas pašnodarbinātajiem paredzētas sociālās apdrošināšanas programmas. Turpmāk īsi raksturota dažu ES dalībvalstu sociālās apdrošināšanas

sistēma, izmantojot Eiropas Komisijas publicētos materiālus (Your social security rights when moving within the European Union, 2002).

Beļģijā pašnodarbināto obligātā sociālās apdrošināšanas shēma ietver:

- slimības un maternitātes apdrošināšanu;
- invaliditātes apdrošināšanu;
- apdrošināšanu vecumam un laulātā nāves gadījumā;
- ģimenes pabalstiem;
- pensijām laulības šķiršanas gadījumiem;
- sociālā apdrošināšana pret bankrotu.

Shēma aptver visus pašnodarbinātos un viņu asistentus (palīgus). Pašnodarbinātajiem jāziņo par sevi 90 dienu laikā, kopš darba uzsākšanas Beļģijā.

Sociālo iemaksu likme pašnodarbinātajiem ir 16.7% no neto ienākuma, kas nepārsniedz katru gadu valstī noteikto summu un 12.27% par ienākumu, kas pārsniedz šo summu. Jebkurā gadījumā ir jāmaksā minimālās iemaksas. Daļēji pašnodarbinātas personas, kas ir apdrošinātas arī kā darba ņēmēji, vai ir pensionāri, nemaksā iemaksas kā pašnodarbinātais vai maksā samazinātu likmi 12.99%, ja tās ienākumi ir mazāki par valstī noteikto summu. Iemaksas tiek veiktas vienu reizi ceturksnī.

Slimības apdrošināšana attiecas tikai uz tiem pašnodarbinātajiem, kas veic sociālās apdrošināšanas iemaksas atbilstoši pilnai likmei (arī Latvijā tas ir līdzīgi, jo nekustamā īpašuma apsaimniekotāji nemaksā par slimības apdrošināšanu un līdz ar to nesaņem slimības pabalstus).

Vecuma pensiju un pensiju laulātā nāves gadījumā var saņemt tikai tad, ja persona nestrādā jeb tās ienākumi ir mazāki par valstī noteikto minimumu. Vecuma pensiju pašnodarbinātais var saņemt no 65 gadu vecuma vai priekšlaicīgi pensionējoties no 60 gadu vecuma, zaudējot 5% par katru gadu, kas atlicis līdz pensijas vecumam.

Ģimenes pabalstus pašnodarbinātie parasti saņem par bērniem līdz 18 gadu vecumam, bet par studentiem līdz 25 gadu vecumam.

Šķiršanās gadījumā pašnodarbinātā laulātais, kuram nav pilna sociālā apdrošināšana (stāža), var iegūt pensiju balstoties uz pašnodarbinātā iemaksām laikā, kad laulība nebija šķirta. Laulības šķiršanas gadījumā pensiju var saņemt no šķiršanās dienas līdz pensijas vecuma sasniegšanai.

Sociālā apdrošināšana pret bankrotu nodrošina divu mēnešu finansiālu atbalstu pašnodarbinātajam tirgotājam bankrota gadījumā vai citām pašnodarbinātajām personām gadu atkarībā no noteiktiem nosacījumiem.

Francijā pašnodarbinātajiem pastāv apdrošināšanas shēmas, kas nodrošina cilvēkus slimības un maternitātes, vecuma, invaliditātes un laulātā nāves gadījumā, kā arī ļauj saņemt ģimenes pabalstus. Pašnodarbinātajiem paredzētas vecuma apdrošināšanas papildu programmas, kā arī invaliditātes un nāves gadījuma apdrošināšanas programmas, papildu pabalsti, lauksaimniecībā strādājošiem pašnodarbinātajiem - slimību, maternitātes un vecuma apdrošināšana, nelaimes gadījumiem darbā un arodslimībām. Atkarībā no nodarbošanās sfēras pašnodarbinātais var sevi apdrošināt kā amatnieks, tirgotājs, biznesmenis vai brīvās profesijas pārstāvis. Nav paredzēta nelaimes gadījumu darbā un bezdarba apdrošināšana, toties to var veikt brīvprātīgi.

Par pašnodarbinātajiem Francijā uzskata amatniekus, tirgotājus un ražotājus, pašnodarbinātas personas, kas strādā profesijās, kas nav pakļautas apdrošināšanai pēc vispārējās shēmas. Pašnodarbināto personu sociālo iemaksu likme ir ļoti atkarīga no ienākumu lieluma un no apdrošināšanas shēmas.

Austrijā ir īpašas pašnodarbināto apdrošināšanas un labklājības nodrošināšanas institūcijas, sociālās aprūpes fondi un paplašināta honorāru sadales sistēma, kas domāta

ārstiem, veterinārārstiem, zvērinātiem advokātiem, juristiem un inženieriem. Pašnodarbinātajiem ir noteikta minimālā summa, no kuras jāveic iemaksas.

Itālijā ir pensiju apdrošināšanas programmas, kas paredzētas praktizējošiem ārstiem, farmaceitiem, veterinārārstiem, vecmātēm, inženieriem un arhitektiem, mērnikiem, juristiem un zvērinātiem advokātiem, ekonomistiem, grāmatvežiem un rūpniecības ekspertiem, nodarbinātības konsultantiem, notāriem, muitas aģentiem.

Vācijā ir ārstu, zobārstu, veterinārārstu, farmaceitu, zvērinātu advokātu un juristu, patentu aģentu, notāru, revidentu, nodokļu konsultantu, jūras loču un arhitektu, apdrošināšanas un labklājības nodrošināšanas institūcijas, kas ir izveidotas saskaņā ar federālo zemju tiesību aktiem, sociālās aprūpes iestādes, paplašināta honorāru sadales sistēma. Ir izveidota zemnieku vecuma apdrošināšanas sistēma.

Vācijā ir noteikts minimālais ienākumu apmērs, kad jāreģistrējas kā sociāli apdrošinātai personai. Pašnodarbinātajam jāreģistrējas Slimo kasē. Pašnodarbinātais iemaksas veic pats pilnā apmērā, likme slimības apdrošināšanai vidēji ir 13% no ienākumiem, kas pārsniedz valstī noteiktu minimālo summu, aprūpes apdrošināšanai 1.7%. Vācijā Slimo kasē apdrošināta persona var saņemt daudzveidīgus sociālos pakalpojumus, piemēram, bezmaksas regulāras medicīniskās pārbaudes, ievērojamas atlaides zobārstniecībai, slimnīcas maksai, bezmaksas mājas aprūpi slimības gadījumā utt. Pensiju sociālā apdrošināšana arī tiek aprēķināta no ienākumiem, kas pārsniedz minimālo summu, piemērojot 19.3% likmi. Pašnodarbinātais brīvprātīgi var tikt apdrošināts arī nelaimes gadījumiem darbā, invaliditātei, nāves gadījumiem atbilstoši nozarei, kurā tas strādā.

Zviedrijā pašnodarbināto likme ir 31.01% no ienākumiem. Zviedrijā bezdarba apdrošināšana tiek veikta caur dažādiem fondiem, piemēram, profesiju, ekonomisko sektoru. Bezdarbnieku pabalstu var saņemt arī pašnodarbinātie, ja veiktas brīvprātīgās iemaksas un nostrādātas vismaz 4 nedēļas, kā arī pašnodarbinātie, kuru privātais bizness ir bankrotējis. Pabalsta apmērs ir 80% no ienākuma un tas tiek izmaksāts 300 dienas. Pašnodarbinātie ir pakļauti arī apdrošināšanai pret negadījumiem darbā, kas ietver slimības pabalstu, medicīnisko aprūpi, rehabilitāciju, negadījumu pabalstu, dzīvības apdrošināšanu un atbalstu apgādājamajiem.

Spānijā ir 6 dažādas apdrošināšanas shēmas, viena no tām ir lauksaimniecības sektorā strādājošajiem darba ņēmējiem un pašnodarbinātajiem. Pārējās pašnodarbinātās personas tiek apdrošinātas tikai darba nespējas, t.i., slimības gadījumiem.

Īrijā sociāli apdrošināti ir visi darba ņēmēji un pašnodarbinātie no 16 līdz 66 gadu vecumam. Ir ļoti daudzas apdrošināšanas shēmas, kuras piemēro atkarībā no ienākumu apmēra un avota.

Somijā apdrošināšana balstās uz rezidences un nodarbinātības principa, tātad tā ir līdzīga darba ņēmējiem un pašnodarbinātajiem.

Luksemburgā pašnodarbinātie nav apdrošināti nelaimes gadījumiem darbā, ģimenes pabalstiem un bezdarba gadījumam, **Nīderlandē** nav apdrošināti bezdarba gadījumam.

Lietuvā pašnodarbinātie ir apdrošināti pensijām un slimības gadījumiem. Veicot obligātās iemaksas viņi nopelna tikai minimālo valsts pensiju, bet, ja vēlas lielāku pensiju, tad brīvprātīgi veic papildus iemaksas. Zemnieku un viņu pieaugušo ģimenes locekļu, kas strādā zemnieka saimniecībā, apdrošināšanas kārtība atšķiras no pārējo pašnodarbināto personu apdrošināšanas.

Pašnodarbināto veselības apdrošināšanai tiek ieskaitīti 30% no viņu ienākuma nodokļa maksājumiem. Savukārt, lauksaimnieki Lietuvā ienākuma nodokli nemaksā, tāpēc viņi sociālos maksājumus veselības apdrošināšanai par sevi un par katru

pieaugušo ģimenes locekli, kas strādā zemnieka saimniecībā, veic 3.5% apmērā, bet mazo zemju īpašnieki - 1.5% apmērā no valstī noteiktās minimālās mēnešalgas.

Lietuvas Seima 1999. gada vidū nolēma, ka pašnodarbinātajiem obligāti sevi jāapdrošina pašiem, veicot iemaksas no summas, kas nav mazāka par vidējo algu. Savukārt 2000. gadā atgriezās pie sistēmas, ka pašnodarbinātie veic iemaksas tādā apmērā, lai saņemtu minimālo vecuma pensiju, neskatoties uz to, cik lieli ir viņu ienākumi vai tie strādā ar zaudējumiem.

Īpaša apdrošināšanas kārtība ir ekonomiski vājo saimniecību īpašniekiem un viņu saimniecībā strādājošajiem ģimenes locekļiem, kuri ir vecāki par 18 gadiem. Viņi paši maksā tikai daļu sociālo iemaksu, pārējo daļu sedz no valsts budžeta. (Study on the Social Protection Systems in the 13 applicant Countries, 2003)

Igaunijā pamata sociālā apdrošināšana ir paredzēta pensijām un slimības gadījumiem. Šiem apdrošināšanas gadījumiem darba ņēmēju apdrošināšanu pilnībā veic darba devēji maksājot 33%, savukārt pašnodarbinātie paši pilnībā aprēķina sociālās iemaksas pēc tādas pašas likmes no valstī noteiktas minimālās summas. Šīs iemaksas veido sociālo budžetu, savukārt, pārējie apdrošināšanas gadījumi, piemēram, ģimenes pabalsti, bezdarba pabalsti, apgādājamā zaudējuma pabalsti u.c. tiek segti no valsts budžeta. Pašnodarbinātajiem netiek izmaksāti bezdarbnieku pabalsti.

Pašnodarbināto apdrošināšanai ir noteikts maksimālais iemaksu objekts – 15 minimālās mēnešalgas, savukārt, darba devēju iemaksas par darba ņēmējiem nav ierobežotas. (Study on the Social Protection Systems in the 13 applicant Countries, 2003)

Polijā tāpat kā Lietuvā ir īpaša kārtība zemnieku apdrošināšanā, viņu vecuma un invaliditātes pensijas tiek daļēji subsidētas no valsts budžeta. Veselības apdrošināšanu pašnodarbinātie var veikt brīvprātīgi. (Study on the Social Protection Systems in the 13 applicant Countries, 2003)

Katras valsts sociālās apdrošināšanas sistēma ir atšķirīga, tomēr lielākajā daļā no apskatītajām valstīm pašnodarbinātie ir obligāti apdrošināti slimības gadījumiem un pensijām. Pārējie apdrošināšanas veidi ir atšķirīgi. Lielākajā daļā valstu papildus sociālo apdrošināšanu pašnodarbinātie var veikt brīvprātīgi iesaistoties dažādās privātās nozaru vai profesiju apdrošināšanas shēmās. Vairākās valstīs ir īpaša kārtība zemnieku sociālajā apdrošināšanā, kuru daļēji subsidē no valsts budžeta.

Sociāli visaizsargātākie pašnodarbinātie ir Beļģijā, Francijā, Zviedrijā, savukārt, Spānijā pašnodarbinātie, izņemot zemniekus, ir apdrošināti tikai slimības gadījumiem.

Latvijai piemērota būtu to valstu pieredze, kurās pašnodarbinātie tiek obligāti apdrošināti pēc minimālās programmas tā, lai tie visi varētu saņemt pamata (minimālo) nodrošinājumu vecumā, slimības gadījumos un invaliditātes gadījumos, bet pārējos sociālās apdrošināšanas gadījumos veicināt pašnodarbināto brīvprātīgu sociālo apdrošināšanu, veidojot nozaru, t.sk., arī lauksaimnieku, vai profesiju apdrošināšanas fondus.

Secinājumi

1. Latvijā pēdējos gados arvien nozīmīgāka kļūst pašnodarbināto personu sociālā apdrošināšana. Tomēr vidēji viena pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas stāžs, kā arī veiktās VSAOI iemaksas ir ievērojami mazākas nekā darba ņēmējiem.
2. Pašreiz Latvijā pastāvošā pašnodarbināto personu sociālās apdrošināšanas sistēma neveicina pašnodarbināto vēlmi sevi sociāli nodrošināt.
3. Latvijā pašnodarbināto personu sociālās apdrošināšanas sistēmai ir formāls raksturs, jo tā nevar garantēt pietiekošu pašnodarbināto sociālo nodrošinājumu. Minimālu sociālo nodrošinājumu var saņemt tikai tie pašnodarbinātie, kas regulāri veic

VSAOI, savukārt, regulāri veicot pašnodarbināto VSAOI no minimālā iemaksu objekta var nodrošināt tikai minimālo valsts vecuma pensiju.

4. Pašnodarbināto personu sociālo apdrošināšanu Latvijā nevar uzskatīt par pilnīgu, tāpēc jāturpina pētījumi par piemērotāku apdrošināšanas shēmu pašnodarbinātajiem, iepazīstoties ar citu valstu pieredzi šajā jomā.
5. Pašreiz Latvijā pašnodarbinātajām personām, salīdzinot ar darba ņēmējiem, nav iespējams izmantot valsts sociālo apdrošināšanu bezdarbam un nelaimes gadījumiem darbā un arodslimībām. Ņemot vērā pašreizējo sociāli ekonomisko situāciju Latvijā papildus obligātās apdrošināšanas pakalpojumi pašnodarbinātajiem nav nepieciešami. Uzlabojoties ekonomiskajai situācijai un iedzīvotāju maksātspējai, nepieciešams veidot nozaru apdrošināšanas fondus brīvprātīgai pašnodarbināto papildus apdrošināšanai.

Priekšlikumi

1. Individuālo uzņēmēju sociālajā apdrošināšanā jāievēro konsekvence, īpašnieks savā uzņēmumā visos gadījumos ir pašnodarbinātais nevis darba ņēmējs un tādā statusā arī sociāli apdrošināms.
2. Lai veicinātu pašnodarbināto ar nelieliem ienākumiem sociālo apdrošināšanu, kā arī nodrošinātu taisnīgumu sociālajā apdrošināšanā, ieteicams visām apdrošinātajām personām noteikt vienādu sociālo iemaksu minimālo objektu, t.i., pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas minimālo iemaksu objektu pielīdzināt valstī noteiktajai minimālajai darba samaksai.
3. Visām pašnodarbinātajām personām pensijas vecumā jābūt vienlīdzīgām iespējām veikt savu sociālo apdrošināšanu, neskatoties uz viņu darbības jomu, tāpēc nav nepieciešami izņēmumi atsevišķām pašnodarbināto kategorijām. Pakāpeniski ieviest pašnodarbināto, kas ir pensijas vecumā, brīvprātīgu sociālo apdrošināšanu.
4. Veicināt un popularizēt pašnodarbināto laulāto iespēju veikt brīvprātīgu valsts sociālo apdrošināšanu.
5. Pilnveidot sociālās apdrošināšanas sistēmu, lai tajā iekļautu ikvienu nodarbināto, t.sk., arī ikvienu pašnodarbināto, kas nav sasniedzis pensijas vecumu.
6. Normatīvajos aktos, kas reglamentē pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas kārtību, precizēt:
 - a) valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu taksācijas periodu;
 - b) uzskaites principu, kuru jālieto, lai aprēķinātu VSAOI objektu;
 - c) normu par autoratlīdzību kā sociālo iemaksu objektu;
 - d) ziņojumā par valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām lietoto terminoloģiju.
7. Ieteicams pakāpeniski pāriet uz pašnodarbināto personu privātu apdrošināšanu. Pakāpeniski ieviest visiem pašnodarbinātajiem, kas ir sasnieguši pensijas vecumu vai ir I vai II grupas invalīdi, brīvprātīgu sociālo apdrošināšanu, neskatoties uz to ienākuma veidu. Pilnveidot apdrošināšanas sistēmu tā, lai ikviens nodarbinātais tiktu iesaistīts sociālajā apdrošināšanā.
8. Latvijā problemātisks ir mazo zemnieku saimniecību un piemājas saimniecību īpašnieku sociālais nodrošinājums. Daļēji problēmu par lauksaimnieku nodrošinājumu vecumdienās risināja Lauku attīstības plāna ietvaros veiktais pasākums „Priekšlaicīgā pensionēšanās”. Ieteicams atbalsta saņemšanas nosacījumos ietvert prasību par zemnieka dalību valsts sociālās apdrošināšanas sistēmā. Problēmas risināšanai, nepieciešams turpināt pētījumus par pašnodarbināto lauksaimnieku sociālo apdrošināšanu Latvijā.

5. UZSKAITES UN NODOKĻU PROBLĒMU VĒRTĒJUMS NODOKĻU SPECIĀLISTU UN SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS VEICĒJU SKATĪJUMĀ

EVALUATION OF BOOKKEEPING AND TAXATION PROBLEMS FROM THE SPECIALISTS' AND PERFORMERS OF THE BUSINESS ACTIVITY PERSPECTIVE

5. tēze. Šobrīd spēkā esošās prasības fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaitē un nodokļiem rada problēmas ne tikai nodokļu maksātājiem, bet arī nodokļu administrācijas speciālistiem.

5.1. Aptaujas un rezultātu apstrādes metodika un respondentu raksturojums Analysis Method of Questionnaires and Survey Results. Characteristics of Respondents

Aptaujas mērķis ir noskaidrot problēmas, kādas rodas iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem Latvijā, veicot saimnieciskās darbības uzskaiti.

Pētījuma objekts ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības maksātāji, saimnieciskās darbības veicēju grāmatveži un nodokļu administrācijas speciālisti, kuru darbs saistīts ar saimnieciskās darbības veicējiem. Mērķa sasniegšanai tika veikta tieša grupveida anketēšana, t.i., anketas tika izdalītas respondentiem vairākās grupās, paskaidrota anketu aizpildīšanas metodika, pēc aizpildīšanas anketas tika savāktas. Līdz ar to tika nodrošināts liels aizpildīto anketu īpatsvars, kas atkarībā no grupas svārstījās no 56 līdz 100%. Aptauja bija anonīma un rezultāti izmantoti apkopotā veidā. Aptauja veikta laika posmā no 2004. gada decembra līdz 2007. gada decembrim. Aptaujāti 527 respondenti, kuri tika sadalīti divās grupās:

- nodokļu speciālisti;
- saimnieciskās darbības veicēji.

Aptaujas veikšanai tika izstrādātas divas atšķirīgas anketas. Anketās tika iekļauti slēgta un atklāta tipa jautājumi (sk. 20. un 21. pielikumu). Ņemot vērā nodokļu maksātāju – fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, kā arī nodokļu administrācijas speciālistu kopumā nepietiekamās zināšanas fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaitē, aptaujas mērķa grupa bija semināru un kursu par vienkāršā ieraksta grāmatvedību dalībnieki. Nodokļu administrācijas speciālisti anketu aizpildīja pēc nedēļu ilgu apmācību kursu noklausīšanās, savukārt Latvijas Lauksaimniecības konsultāciju un izglītības atbalsta centra (LLKC) grāmatveži un nodokļu maksātāji pēc vienas vai divu dienu semināriem. Līdz ar to var uzskatīt, ka tika veikta ekspertaptauja.

Rezultāti apstrādāti, izmantojot grupēšanas metodi, lietojot datorprogrammu *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS 11.01) (sk. 25. un 26. pielikumu). Grupējot datus, veikts Hī kvadrāta tests, lai noskaidrotu atšķirību būtiskumu starp dažādu respondentu grupu atbildēm. Ja $p < 0.01$, tad pieņemts, ka atšķirības ir būtiskas ar varbūtību 99%.

Respondentu – nodokļu speciālistu raksturojums

Nodokļu speciālistu aptaujā piedalījās 187 respondenti, no tiem 146 VID speciālisti un 41 LLKC grāmatvedis no dažādiem Latvijas reģioniem. Respondenti veido 82% no nodokļu administrācijas speciālistiem, kuri apmeklēja kursus „Vienkāršā ieraksta grāmatvedība”, kā arī 89% no LLKC grāmatvežiem, kas piedalījās seminārā par vienkāršā ieraksta grāmatvedības problēmām.

Respondenti no LLKC ir 39% no kopējā grāmatvežu skaita (2006. g. sākumā 105 darbinieki, kas kārtoja grāmatvedību 1678 nodokļu maksātājiem). Respondenti no VID

ir 6.5% no kopējā darbinieku skaita, kas strādā nodokļu administrēšanā (2006. g. beigās 2247 darbinieki). Tikai daļa šo darbinieku nodarbojas ar fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, nodokļu administrēšanu. Dati par to, cik liels ir šo darbinieku īpatsvars, nav pieejami. Ņemot vērā, ka 36 mēnešu (2004. g. decembris – 2007. g. decembris) periodā tika aptaujāti visi VID speciālisti, kuri izglītojāsursos par vienkāršā ieraksta grāmatvedību, t.i., tieši tie, kas ikdienā strādā ar saimnieciskās darbības veicējiem, un no tiem 82% iesniedza aizpildītas aptaujas anketas, tiek pieņemts, ka aptaujas dati pietiekoši reprezentē nodokļu speciālistu viedokli.

Aptaujāti nodokļu speciālisti no visiem Latvijas reģioniem (sk. 5.1. tab.). Visvairāk respondentu pārstāv Rīgas reģionu (26%), t.sk., 43% no aptaujātajiem VID auditoriem, 32% no VID konsultantiem un 30% no VID inspektoriem. Atbilstoši VID datiem Rīgas reģionā ir koncentrēta trešā daļa no saimnieciskās darbības veicējiem Latvijā.

5.1. tabula / Table 5.1

Respondentu amats un reģionālais sadalījums
Respondents' breakdown by region and occupation

Respondenta amats/ Occupation	Skaits/ Number	%	Attiecīgā reģiona respondentu īpatsvars grupā/ Proportion of respondents from each region in the occupation group, %					
			Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	Kopā/ Total
Konsultants/ Consultant	35	19	11	26	17	14	32	100
Auditors/ Auditor	30	16	13	7	20	17	43	100
Inspektors/ Inspector	81	43	17	14	22	17	30	100
Grāmatvedis/ Accountant	41	22	17	42	17	24	0	100
Kopā/ Total	187	100	16	21	20	18	26	100

Vislielāko respondentu īpatsvaru (43%) veido VID inspektori, kuri ikdienā visvairāk kontaktējas ar nodokļu maksātājiem, veicot to reģistrēšanu un pieņemot nodokļu deklarācijas. Nākošā lielākā respondentu grupa ir LLKC grāmatveži (22%), kuri palīdz kārtot grāmatvedību un aizpildīt nodokļu deklarācijas saimnieciskās darbības veicējiem. Mazāku īpatsvaru VID struktūrā aizņem konsultanti un auditori, tāpēc arī aptaujā tie ir pārstāvēti mazāk. Aptaujas dalībnieku darba stāžs ir ļoti atšķirīgs, sevišķi, ja to analizē reģionālajā sadalījumā (sk. 5.2 tab.).

5.2. tabula / Table 5.2

Respondentu darba stāžs reģionālajā sadalījumā, %
Respondents' Length of employment in regional distribution, %

Darba stāžs, gadi/ Length of employment, years	Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	Kopā/ Total
< 1	21	18	27	23	48	29
1 – 3	24	31	32	24	40	31
> 3	55	51	41	53	12	40

Mazāk kā pusei (40%) respondentu darba stāžs ir lielāks par 3 gadiem, vairāk par pusi speciālistiem no Kurzemes (55%) un Latgales (53%). Pilnīgi pretēja situācija ir Rīgas reģionā, ar lielāku darba stāžu ir tikai 12% respondentu, bet 48% respondentu darba stāžs ir mazāks par 1 gadu, kas uzskatāmi parāda problēmas ar personāla mainību VID nodaļās, sevišķi Rīgas reģionā. Rīgas reģionā ļoti izplatīta ir jauno speciālistu aiziešana no darba VID pēc dažāda veida apmācību kursu beigšanas. Respondenti

atzina, ka sakarā ar personāla mainību, speciālistiem ar lielāku stāžu ir grūtības nokļūt kvalifikācijas pilnveides kursos, jo nepārtraukti ir jāizglīto jaunie darbinieki.

Nodokļu speciālistu aptaujā iekļauti 16 jautājumi, no kuriem 14 bija slēgta tipa un 2 atklāta tipa jautājumi. Aptaujas rezultāti tika analizēti pēc vairākām pazīmēm: respondenta amata, izglītības, darba stāža un reģiona, kuru tas pārstāv. Respondentu reģionālais dalījums atbilst VID teritoriālo iestāžu sadalījumam piecos reģionos.

Respondentu – saimnieciskās darbības veicēju raksturojums

Fizisko personu - saimnieciskās darbības veicēju aptaujā piedalījās aptuveni divas trešdaļas no autores vadīto semināru par vienkāršā ieraksta grāmatvedību klausītājiem, kopumā 340 respondenti. Faktiski VID reģistrētas vairāk kā 90 tūkstoši fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību, tāpēc izvēlētais respondentu skaits varētu tikt atzīts par nepietiekamu. Tomēr ņemot vērā, ka palielinot respondentu skaitu, būtiski pieaugtu aptaujas izmaksas un darbietilpība, bet aptaujas rezultāti no tā būtiski nemainītos, respondentu skaits netika palielināts. Respondentu izvēlē tika ņemts vērā aspekts, ka tieši tā saimnieciskās darbības veicēju daļa, kas apmeklē seminārus, ir visaktīvākā saimnieciskajā darbībā, kā arī sava viedokļa paušanā.

Sākotnēji aptaujā iekļauti 13 jautājumi, no kuriem 11 bija slēgta tipa, bet 2 atklāta tipa jautājumi. Aptaujas gaitā iekļauti papildus 9 slēgta tipa jautājumi, lai noskaidrotu respondentu saimnieciskās darbības stāžu, vecumu, dzimumu, reģionu, grāmatvedības kārtotāja profesionālo kvalifikāciju, priekšrocības un trūkumus, ja grāmatvedību kāro pats īpašnieks vai grāmatvedis, vēlēšanos mācīties tālmācībā, viedokli par iespējamo variantu ienākuma nodokļa un pašnodarbināto VSAOI aprēķināšanai. Līdz ar to uz papildus jautājumiem ir atbildējuši no 272 līdz 307 respondenti jeb 80 - 90% no kopējā respondentu skaita. Aptaujas rezultāti analizēti pēc vairākām pazīmēm: respondenta saimnieciskās darbības veida, izglītības, darba stāža un reģiona.

5.3. tabula / Table 5.3

Respondentu sadalījums pēc darbības veida un maksātajiem nodokļiem Distribution of respondents in relation to the type of activity and tax payments

Darbības forma/ Business type	Skaits/ Number	%	Attiecīgā nodokļa maksātāji no kopējā skaita/ payers of the tax from the total number, %			
			PVN / VAT	VSAOI / SSICP	NĪN / RET	DRN / NRT
IK / individual merchant	73	22	63	69	15	8
IU / individual enterprise	21	6	62	43	5	10
ZS / farmer's enterprise	99	29	54	55	53	51
Piemājas saimniecība/ household plot	40	12	3	33	60	5
Individuālais darbs/ individual job	67	20	9	82	13	0
Profesionālās darbības veicējs/ person in professional activity	22	6	50	77	9	5
Namu apsaimniekotājs/ house manager	18	5	50	72	72	0
Kopā/ Total	340	100	41	62	33	5

PVN – pievienotās vērtības nodoklis/ value added tax, VSAOI – valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas/ state social insurance compulsory premiums, NĪN – nekustamā īpašuma nodoklis / real estate tax, DRN – dabas resursu nodoklis/ natural resources tax

Aptaujā piedalījās saimnieciskās darbības veicēji no visiem Latvijas reģioniem: no Kurzemes - 30%, Vidzemes - 18%, Zemgales - 20%, Latgales - 8%, Rīgas - 25% respondentu. Aptaujas rezultāti analizēti arī reģionālajā aspektā, tomēr būtiskas atšķirības starp reģioniem netika konstatētas. Vienīgās reģionālās atšķirības konstatētas

atbildēs par informācijas gūšanas avotiem ($p=0.000$). Vidēji reģionos internetu kā informācijas avotu izvēlas 27-43% respondentu, bet Rīgas reģionā 68% respondentu. Ilgāk par 7 gadiem saimniecisko darbību veic 43% respondentu, 4-6 gadu pieredze ir 24%, 1-3 gadiem 22%, līdz 1 gadam 11% respondentu. Visilgstošākais stāžs (virs 7 gadiem) ir IU (69%) un ZS (66%) īpašniekiem. Lielākā daļa respondentu bija sievietes (69%). 14% respondentu bija pensijas vecumā.

Respondenti pārstāv dažādus saimnieciskās darbības veidus (sk. 5.3. tab.), lielākais īpatsvars ir ZS un piemājas saimniecību īpašniekiem (kopā 41%), jo vairākus seminārus autore vadīja tieši zemniekiem. Salīdzinoši liels ir arī IK īpatsvars (22%).

Papildus iedzīvotāju ienākuma nodoklim 41% respondentu ir PVN maksātāji, 62% maksā VSAOI, 33% nekustamā īpašuma nodokli un 5% dabas resursu nodokli. ZS un piemājas saimniecību īpašnieku atbildes par to, vai viņi ir nekustamā īpašuma nodokļa maksātāji (apstiprinošas atbildes attiecīgi 53% un 60%), jāvērtē kritiski, jo praktiski gandrīz visi zemnieki maksā šo nodokli par zemi, izņemot tos, kas zemi nomā, maksājot par to nomas maksu, kurā parasti ir ietverts arī nekustamā īpašuma nodoklis. Atbilde atspoguļo saimnieciskās darbības veicēju vājās nodokļu zināšanas, jo bieži tiek jaukti nodokļu veidi, nav skaidrs konkrēta nodokļa nosaukums utt.

5.2. Nodokļu speciālistu aptaujas rezultāti Findings of the Taxation Experts' Survey

Vislielākās problēmas grāmatvedība sagādā zemnieku un piemājas saimniecībām (sk. 5.1. att.). To atzīst lielākā daļa respondentu no katras speciālistu grupas, kopumā 68% respondentu, no tiem 75% VID inspektori, kuri ikdienā veic nodokļu maksātāju deklarāciju pieņemšanu, saimnieciskās darbības tematiskās pārbaudes un novērošanu.

5.1. att. Uzskaites grūtības dažādās saimnieciskās darbības formās

Fig. 5.1. Bookkeeping difficulties in different types of business activities

IK – individuālais komersants/ individual merchant; IU – individuālais uzņēmums/ individual enterprise; ZS – zemnieka saimniecība / farmer's enterprise; PS – piemājas saimniecība / household plot; ID – individuālais darbs / individual job; n.aps. – namu apsaimniekošana / house management, prof. d. – profesionālā darbība/ professional activity

VID konsultanti uzskata, ka grūtības ir gandrīz visiem nodokļu maksātājiem, individuālā darba veicējiem (57%), nekustamā īpašuma apsaimniekotājiem (49%),

profesionālās darbības veicējiem (41%), individuālajiem komersantiem (40%). Vienīgi individuālajiem uzņēmumiem ir mazākas problēmas (11%), jo jauni individuālie uzņēmumi gandrīz vairs netiek reģistrēti.

5.2. att. Saimnieciskās darbības formas, kurās ir lielākās uzskaites grūtības, reģionālajā aspektā

Fig. 5.2. Types of business activities with biggest bookkeeping difficulties, regional view
Apzīmējumi: skat. 5.1. att./ Abbreviations: see Fig. 5.1

Izvērtējot iegūtos datus reģionālajā aspektā (sk. 5.2. att.), jāsecina, ka zemnieku un piemājas saimniecību grūtības par vislielākajām atzīst 81% no Zemgales respondentiem, mazāk to atzīst Rīgas reģiona respondenti (49%). Savukārt, Rīgas reģionā lielākas grūtības nekā citur ir individuālā darba veicējiem (47%) un nekustamā īpašuma apsaimniekotājiem (47%).

5.3. att. Nodokļi, kuru aprēķināšanā ir vislielākās grūtības

Fig. 5.3. Taxes with greatest calculation difficulties

IIN – iedzīvotāju ienākuma nodoklis/ personal income tax, PVN – pievienotās vērtības nodoklis/ value added tax, VSAOI – valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas/ state social insurance compulsory premiums

Respondenti atzīst, ka vislielākās problēmas nodokļu maksātājiem sagādā PVN (59%), pie tam to atzīst 89% no aptaujātajiem VID konsultantiem, un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (47%) aprēķināšana (sk. 5.3. att.). VID konsultanti atzīst PVN par visproblemātiskāko nodokli, jo ikdienā nodarbojas ar PVN aprēķināšanas un uzskaites kārtības izskaidrošanu, un visvairāk ir saskārušies ar problemātiskiem jautājumiem normatīvo aktu piemērošanā. LLKC grāmatveži uzskata, ka vislielākās problēmas sagādā iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšana (61%). LLKC speciālisti galvenokārt strādā uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, tāpēc iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšana viņiem varētu sagādāt grūtības.

5.4. att. Nodokļi, kuru aprēķināšanā ir vislielākās grūtības, reģionālajā aspektā

Fig. 5.4. Taxes with greatest calculation difficulties, regional view

Apzīmējumi: skat. 5.3. att./ Abbreviations: see Fig. 5.3

Reģionālajā aspektā PVN uzskaites grūtības par vislielākajām atzīst Rīgas (68%) un Zemgales (67%) reģiona speciālisti (sk. 5.4. att.). Rīgas reģionā to izskaidro tas, ka lielākā daļa PVN maksātāju koncentrēta šajā reģionā (2006. gada sākumā 56.8% PVN maksātāju – fizisko personu). Turklāt aptaujas beigu posmā grūtības ar PVN uzskaiti norāda lielāks respondentu īpatsvars nekā aptaujas sākuma posmā. Daļēji to izskaidro PVN maksātāju īpatsvara palielināšanās, kā arī tas, ka arvien pieaug PVN normu sarežģītības pakāpe. Latgales reģionā ir vismazākais PVN maksātāju īpatsvars (7.4%), tāpēc arī salīdzinoši mazāk tiek atzītas PVN uzskaites grūtības (45%).

64% respondentu atzīst, ka vislielākās kļūdas tiek pieļautas, aizpildot Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu, t.sk., 71% VID auditoru (sk. 5.5. att.). Gandrīz puse VID konsultantu atzīst, ka problēmas sagādā arī krājumu uzskaitē un ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē. Lielākā daļa respondentu atzīst, ka netiek kārtoti krājumu (69%), ilgtermiņa ieguldījumu (66%) un norēķinu (65%) uzskaites žurnāli. Tāpēc arī ir apgriezti proporcionāla sakarība starp problēmām, ar ko nākas saskarties, kārtojot atbilstošo reģistru, un gadījumiem, kad šāds reģistrs vispār netiek kārtots, lai gan atbilstoši noteikumiem tas būtu jākārt.

Respondenti atzīst, ka visvairāk kļūdu rodas, aizpildot gada ienākumu deklarāciju (76%), kā arī PVN deklarāciju (47%). Pārējo deklarāciju aizpildīšana nesagādā tik daudz problēmu nodokļu maksātājiem.

5.5. att. Ar uzskaites reģistru kārtošanu saistītās grūtības

Fig. 5.5. Difficulties connected with bookkeeping registers

Ieņ/izd – saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāls / the register of revenues and expenses of the business activity; PVN – PVN uzskaites žurnāls / VAT register; KR – krājumu uzskaites žurnāls / the register of stock records; PL – pamatlīdzekļu uzskaites žurnāls / the register of fixed assets; NOR – norēķinu uzskaites žurnāls / the register of payments

Būtiski atšķiras respondentu viedoklis ($p=0.000$) par to, kādu grāmatvedību būtu ieteicams, kārtot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem (sk. 5.6. att.). Lielākā daļa VID speciālistu iesaka vienkāršotu variantu grāmatvedības kārtošanā, t.i., pilnībā ievērojot kases principu (konsultanti 82%, inspektori 67%, auditori 50%). Autores pieredze liecina, ka praksē lielākā daļa nodokļu maksātāju tieši šādi arī kārto savu grāmatvedību. Saskaņā ar normatīvo aktu prasībām ir jāveic saimnieciskās darbības izdevumu precizēšana, bet par to, kā tas jādara, nav pietiekošu zināšanu nodokļu maksātājiem un bieži arī nodokļu administrācijas speciālistiem.

5.6. att. Nodokļu speciālistu ieteiktā saimnieciskās darbības uzskaites forma

Fig. 5.6. Type of bookkeeping business activity as recommended by tax specialists

1 – konsultants / consultant; 2 – auditori / auditor; 3 – inspektori / inspector; 4 – grāmatvedis / accountant; NA – nav atbildes / no answer

VID konsultanti nemaz neatbalsta divkāršā ieraksta grāmatvedības ieviešanu (0%) iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem, jo ir saskārušies ar to, cik grūti ir izskaidrot

nodokļu maksātājiem izdevumu precizēšanas jēgu un kārtību, atzīstot, ka divkārsā ieraksta grāmatvedības prasības mazie nodokļu maksātāji nevar izpildīt. Atšķirīgs viedoklis ir auditoriem, viņi lielākā mērā kā citi VID speciālisti atbalsta divkārsā ieraksta grāmatvedību (33%), jo divkārsā ieraksts atvieglo audita pārbaudi. Tas, ka nodokļu maksātāji kārtot grāmatvedību pēc atšķirīgiem principiem, sarežģī auditoru darbu. Atšķirīgs ir LLKC konsultantu viedoklis, jo lielākā daļa (54%) atzīst, ka piemērotāka ir divkārsā ieraksta grāmatvedība. LLKC visiem saviem klientiem kārtot divkārsā ieraksta grāmatvedību, bet iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem nodrošina iespēju ieņēumus un izdevumus uzskaitīt gan pēc kases, gan uzkrāšanas principa. Jāņem vērā, ka LLKC grāmatveži izmanto datorprogrammu, kas izstrādāta tā, lai varētu klienta grāmatvedību kārtot, izmantojot abus uzskaites principus, kā arī tas, ka LLKC strādā profesionāli grāmatveži. Tie parasti izvēlas kārtot divkārsā ieraksta grāmatvedību, kas nodrošina lielāku grāmatvedības kontroli un pārskatāmību.

5.7. att. Fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites problemātiskie aspekti

Fig. 5.7. Problems of bookkeeping physical persons' business activities

1 – neskaidrības likumu piemērošanā / uncertainty in legislation application; 2 – izmaiņas normatīvajos aktos / changes in laws and regulations; 3 – nepietiekamas zināšanas / insufficient knowledge; 4 – sarežģīti / complicated; 5 – darbietilpīgi / labour-intensive

Jautājumā par nodokļu maksātāju grūtībām uzskaitē neviens respondents (0%) nav norādījis, ka grūtību nav (sk. 5.7. att.). Vislielākās grūtības nodokļu maksātājiem sagādā neskaidrības likumu un normatīvo aktu piemērošanā (75%), kā arī biežas likumu un citu normatīvo aktu izmaiņas (70%). Būtiskas atšķirības respondentu atbildēs ir nevis atkarībā no respondentu amata, bet atkarībā no reģiona un respondenta darba stāža. Zemgales reģiona speciālisti uzskata, ka vislielākās problēmas sagādā nodokļu maksātāju nepietiekošās zināšanas grāmatvedībā un nodokļos (79%), Latgalē - neskaidrības likumu un normatīvo aktu piemērošanā (82%), biežās izmaiņas tajos (68%), bet nodokļu maksātāju nepietiekamās zināšanas norāda tikai 39% respondentu.

Analizējot datus pēc nodokļu speciālistu darba stāža (sk. 5.8. att.), jāsecina, ka vismazāk neskaidrības likumu un normatīvo aktu piemērošanā un izmaiņās atzīst jaunie speciālisti, kuru darba stāžs ir mazāks par 1 gadu (67%), kā arī speciālisti ar vairāk kā trīs gadu darba stāžu (68%). Speciālistiem ar 1-3 gadu darba stāžu tas sagādā lielākas problēmas (91%). Var secināt, ka pirmajā darbības gadā speciālisti vēl nav novērtējuši visas nodokļu maksātāju problēmas, savukārt, otrajā un trešajā darba gadā viņi visvairāk saskaras ar šīm problēmām, tāpat jāņem vērā, tas, ka pieaugot darba stāžam, lielāka

atbildība tiek prasīta arī no paša speciālista. Tāpēc ļoti liela vērība jāpievērš personāla mainības samazināšanai VID iestādēs, sevišķi Rīgas reģionā. Problēmas, kas saistītas ar biežām izmaiņām normatīvajos aktos, pieaug vienlaikus ar speciālistu darba stāžu. Tātad arī vairāk pieredzējušiem speciālistiem ir apgrūtināši izsekot biežajām izmaiņām grāmatvedības un nodokļu tiesiskajā bāzē.

5.8. att. Normatīvo aktu piemērošanas grūtības atkarībā no nodokļu speciālistu stāža
Fig. 5.8. Difficulties of the application of laws and regulations depending on the tax specialist's length of working life

Aptaujā noskaidrots respondentu viedoklis par iespējamiem variantiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa noteikšanā. Respondenti, lai arī strādā ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem, nebija informēti par fiksētā ienākuma nodokļa koncepciju. Tikai pēc sīkākiem skaidrojumiem, viņi varēja paust savu viedokli par to. Neliela respondentu daļa (12%) un vēl mazāka auditoru (7%) un inspektoru (9%) daļa domā, ka nodokļa aprēķinu vajadzētu saglabāt nemainīgu (sk. 5.4. tab.).

5.4. tabula / Table 5.4

Fiksēta ienākuma nodokļa koncepcijas vērtējums reģionos un atkarībā no nodokļu speciālistu amata, %

Evaluation of the conception of the fixed income tax in regions and in relation to tax specialists' post, %

Rādītājs/ Indicators	Nemainīt/ Keep unchanged	Patentmaksa/ Patent payment	% no apgrozījuma/ % of the turnover	Nav atbildes/ No answer
Kopā, t.sk./ Total, in which	12	54	25	9
<i>Reģionos/ In regions</i>				
Kurzeme	17	41	21	20
Vidzeme	13	29	45	13
Zemgale	11	67	16	6
Latgale	18	48	25	9
Rīga	4	72	20	4
<i>Pēc respondentu amata/ By respondents' occupation</i>				
konsultants/ consultant	11	48	30	11
auditors/ auditor	7	60	26	7
inspektors/ inspector	9	66	19	6
grāmatvedis/ accountant	23	26	33	18

Vairāk kā puse respondentu (54%) atzīst, ka vispiemērotākais variants ir fiksēts ienākuma nodoklis patentmaksas veidā, kuru varētu aprēķināt ņemot vērā vairākus rādītājus un ļoti vienkāršota saimnieciskās darbības uzskaitē. Respondenti mutiski norādīja, ka patentmaksām jābūt reāli samaksājamām un viegli aprēķināmām. Pret pašreizējo iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību visvairāk iebilst tieši VID Audita daļas darbinieki un visi Rīgas reģiona respondenti. Viņi ikdienā saskaras ar problēmu, ka negodīgam nodokļu maksātājam pašlaik ir ļoti viegli izvairīties no nodokļa, neuzrādot savus faktiskos ieņēmumus, kā arī to, ka uzskaitē nodokļa aprēķināšanai ir nevajadzīgi komplicēta. Vismazāko atbalstu patentmaksas ieviešanai ir paiduši LLKC grāmatveži, jo viņiem kā grāmatvedības speciālistiem nesagādā problēmas arī pašreizējā uzskaites un nodokļa aprēķināšanas kārtība. Nodokļa noteikšanu atbilstoši apgrozījumam atbalsta mazāk respondentu (25%), vispār nav viedokļa šajā jautājumā 9% respondentu.

Jautājumā par pašreizējo valsts sociālās apdrošināšanas kārtību pašnodarbinātajam personām gandrīz visi VID darbinieki (93%) atzīst, ka tā būtu jāmaina. Visvairāk respondentu (44%) atzīst, ka piemērotāka būtu pašnodarbināto personu brīvprātīga apdrošināšana, kurai atbilstoši persona pati rūpētos par savu sociālo nodrošinājumu, nedaudz mazāk respondentu (42%) atzīst, ka pašnodarbinātajiem būtu jāapdrošinās obligāti tikai tādā gadījumā, ja viņi nav apdrošināti kā darba ņēmēji.

Jautājumā par piemērotāko grāmatvedības sistēmu PVN maksātājiem, lielākā daļa (55%) respondentu atzīst, ka tā ir divkāršā ieraksta grāmatvedība. Tomēr arī šajā jautājumā visvairāk par vienkāršā ieraksta grāmatvedības saglabāšanu iestājas VID konsultanti (46%), kuri reāli dzīvē nodarbojas ar nodokļu maksātāju apmācībām un konsultēšanu un novērtē to, cik grūti būtu visiem nodokļu maksātājiem izpildīt divkāršā ieraksta grāmatvedības prasības.

Respondentu ieteikumi fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites vienkāršošanai apkopoti 22. pielikumā.

Respondentu ieteikumi, kas būtu jāmača fiziskajām personām, kuras veic saimniecisko darbību:

- 1) vispārējas zināšanas tiesību aktos, kuras būtu jāiegūst pirms saimnieciskās darbības uzsākšanas;
- 2) nodokļu maksātāju tiesības un pienākumi, iespējamās soda sankcijas;
- 3) nodokļu atlaides un atvieglojumus;
- 4) regulāri jāinformē par izmaiņām likumos un normatīvajos aktos, jāskaidro likumu un normatīvu piemērošana;
- 5) saimnieciskās darbības tiesiskais pamats;
- 6) atšķirības starp dažādām saimnieciskās darbības formām;
- 7) apmācības atsevišķi katram nodarbošanās veidam, piemēram, tirdzniecībai, kokmateriālu darījumiem, celtniecībai utt.;
- 8) saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu atzīšana;
- 9) darījumu apliecinājošu dokumentu noformēšana, lietvedība;
- 10) reģistru aizpildīšana;
- 11) pamatlīdzekļu uzskaitē un nolietojums;
- 12) pamatlīdzekļu pārdošanas atspoguļošana un aplikšana ar nodokļiem;
- 13) krājumu uzskaitē;
- 14) bartera darījumu uzskaitē;
- 15) darba likumdošana un darba samaksas uzskaitē;
- 16) saimnieciskās darbības veicēju nodokļu aprēķināšana un uzskaitē;
- 17) PVN uzskaitē;
- 18) pašnodarbinātā VSAOI aprēķināšanas kārtība;

- 19) inventarizācijas veikšana un rezultātu noformēšana;
- 20) izdevumu precizēšana, inventarizācijas rezultātu ietekme uz apliekamo ienākumu;
- 21) deklarāciju un atskaišu aizpildīšanas kārtība un iesniegšana;
- 22) darījumi ar ES valstīm, importa, eksporta darījumi;
- 23) ES atbalsta maksājumu uzskaitē;
- 24) jāstāsta par pieļautajām kļūdām, to labošanas iespējām;
- 25) nopietnāku attieksmi pret uzskaiti.

Nodokļu maksātāju regulāra apmācība tiek organizēta visās VID teritoriālajās iestādēs. Arī VID darbinieku apmācība notiek regulāri katru gadu. Tomēr jāatzīst, ka kopumā VID speciālistu kompetences līmenis ir nepietiekams, to sekmē lielā personāla mainība, lielā noslogotība darbinieku trūkuma dēļ (nepietiek laika pašizglītībai), kā arī nepietiekamās iespējas kursu apmeklēšanai. Katru gadu vienkāršā ieraksta grāmatvedības kursus ir iespēja apmeklēt 25 līdz 50 VID darbiniekiem.

Respondentu ieteikumi pašiem nodokļu maksātājiem:

- 1) uzskaiti kārtot regulāri;
- 2) uzmanīgāk sekot līdzī grozījumiem likumos un citos normatīvajos aktos;
- 3) vairāk izmantot konsultācijas;
- 4) izmantot grāmatvedības pakalpojumus;
- 5) veicināt nodokļu maksātāju apzinīgumu.

Respondentu – nodokļu speciālistu ieteikumi nodokļu administrācijai apkopoti 23. pielikumā. Respondenti atzina, ka nepieciešama speciāla literatūra par vienkāršā ieraksta grāmatvedību, jo likumi un normatīvie akti, kā arī VID metodiskie norādījumi ir pārāk sarežģīti cilvēkiem bez profesionālām zināšanām grāmatvedībā. Tas norādīts 2004. gada decembra aptaujā. Pašreiz par vienkāršā ieraksta grāmatvedību ir izdotas divas grāmatas (Leibus I. Vienkāršā ieraksta grāmatvedība, 2005, 2006; Leibus I. Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi, 2006, 2007), kuras var izmantot kā nodokļu maksātāji, tā arī nodokļu administrācija.

Kopumā VID darbinieki, kuri apmeklēja kursus vienkāršā ieraksta grāmatvedībā secināja, ka šāds kurss būtu ļoti nepieciešams arī nodokļu maksātājiem. Nepieciešami kvalificēti speciālisti, kuri varētu pietiekoši skaidri un vienkārši izglītēt nodokļu maksātājus vienkāršā ieraksta grāmatvedībā un nodokļu jautājumos. Pēc šādu zināšanu apguves grāmatvedības kārtošana kļūtu saprotamāka un neliktos tik sarežģīta. Kāda VID speciālista viedoklis – šobrīd sarežģītās uzskaites dēļ saimnieciskās darbības veicēji riskē ar savu darbību līdz pirmajam auditam, kā arī sarežģītās uzskaites dēļ spiesti palielināt izmaksas konsultācijām un grāmatvedim.

Saimnieciskās darbības veicēju uzskaites un nodokļu aprēķināšanas problēmu risināšanai uzzināt VID darbinieku viedokli ir īpaši svarīgi, jo viņi ikdienā saskaras ar nodokļu maksātāju problēmām, un ir pārdomājuši iespējamās problēmu risinājumus.

5.3. Saimnieciskās darbības veicēju aptaujas rezultāti Findings of Individual Businessmen's Survey

No aptaujātajiem respondentiem 91% grāmatvedību kārto vienkāršā ieraksta sistēmā, pārējie - divkāršā ieraksta sistēmā. Neskatoties uz to, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji var izvēlēties vienkāršā ieraksta grāmatvedību, kas ir vienkāršāka, tomēr divkāršā ieraksta grāmatvedību kārto 7% IK, 8% IU, 9% ZS. Tas galvenokārt liecina, ka grāmatvedību nekārto pats īpašnieks, bet grāmatvedis, kurš izvēlas divkāršā

ieraksta sistēmu. Ja saimnieciskajā darbībā ir liels debitoru un kreditoru skaits, tad divkārtšā ieraksta grāmatvedība ir piemērotāka.

Tikai 84% respondenti saimnieciskās darbības uzskaitē piemēro kases principu, 10% piemēro uzkrāšanas principu, 6% respondentu vispār nav atbildes uz šo jautājumu. Tas liecina par to, ka daļai respondentu nav pietiekošu zināšanu uzskaites jautājumos. Ņemot vērā, ka uzkrāšanas principu vienkāršā ieraksta grāmatvedībā nav iespējams piemērot, tomēr 10% respondentu norāda, ka to izmanto, pie tam 8% Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā, jāsecina, ka grāmatvedība netiek kārtota saskaņā ar noteikumiem, bet pēc paša kārtotāja izstrādātas sistēmas.

Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu kārtot 95% respondentu, tātad daži respondenti kārtot divkārtšā ieraksta grāmatvedību, kam žurnāls nav piemērots. 2% no respondentiem, kas uzskaiti veic pēc kases principa, nav iekārtojuši Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu, tātad viņu grāmatvedība faktiski neatbilst noteikumiem.

PVN uzskaites žurnālu kārtot tikai 86% no respondentiem, kuri ir PVN maksātāji. Obligāti tas jākārtot tiem PVN maksātājiem, kas uzskaitē lieto vienkāršo ierakstu, tomēr arī no tiem 6% žurnālu nekārtot, tātad faktiski nepilda likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" prasības. Viens no iemesliem varētu būt tas, ka saimnieciskajā darbībā neizmanto atlikto norēķinu, t.i., nav debitoru un kreditoru parādu. Šādā gadījumā atsevišķs PVN uzskaites žurnāls tikai palielina uzskaites darbietilpību, jo nodokļa aprēķinam vajadzīgo informāciju var iegūt no Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla. Otrs iemesls varētu būt nodokļu maksātāju nepietiekamās zināšanas par atšķirīgiem PVN un IIN aprēķināšanas principiem.

Krājumu uzskaiti veic tikai 11% respondentu, t.sk. 22% ZS un 8% piemājas saimniecību, kas parāda to, ka prasība vest krājumu uzskaites analītisko reģistru netiek pildīta. Tātad to nevajadzētu izvirzīt kā obligātu prasību.

Tikai 11% respondentu kārtot pamatlīdzekļu uzskaites reģistrus. Anketā nav ietverts jautājums, vai respondentam vispār ir pamatlīdzekļi, tāpēc nevar vērtēt, cik liela daļa nepilda prasību kārtot šo reģistru. Pamatlīdzekļi ir lielākajai daļai zemnieku saimniecību, tomēr tikai 16% no aptaujātajiem zemniekiem ir iekārtoti pamatlīdzekļu uzskaites reģistri. Tātad arī prasība par šī reģistra iekārtošanu nav nepieciešama. Ja pamatlīdzekļu skaits nav liels, pietiek ar pamatlīdzekļu uzskaites kartēs uzkrāto informāciju.

Salīdzinoši vairāk respondentu (17%) veic debitoru un kreditoru uzskaiti. Vairāk to dara namu apsaimniekotāji (44%) un individuālie uzņēmumi (29%). Arī šī žurnāla kārtošana nav nepieciešams izvirzīt kā obligātu prasību.

Praksē pārlicinoties, ka lielākā daļa iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju neveic izdevumu precizēšanu atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", autore vēlējas uzzināt respondentu domas par iespēju kārtot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, pilnībā ievērojot kases principu un neveicot izdevumu precizēšanu. Tikai 33% respondentu atbalstīja šādu viedokli, lielāka daļa (48%) vēlējas saglabāt pašreizējo kārtību vai kārtot divkārtšā ieraksta grāmatvedību (12%). Ņemot vērā, ka 7% respondentu jau kārtot grāmatvedību divkārtšajā ierakstā, tad vēl 5% vēlētos uz to pāriet. Analizējot datus pēc respondentu darbības veidiem, jāsecina, ka tieši namu apsaimniekotāji (22%) vairāk kā citi vēlētos kārtot grāmatvedību divkārtšā ieraksta sistēmā. Savukārt piemājas saimniecības (48%), zemnieku saimniecības (40%) un profesionālās darbības veicēji (41%) vēlētos atteikties no izdevumu precizēšanas. Tieši zemniekiem izdevumu precizēšana sagādā vislielākās grūtības. Personas, kas nodarbojas ar individuālo darbu, ir visvairāk apmierinātas ar pašreizējo uzskaites kārtību (70%).

(20%) vai ieguvuši profesionālu izglītību grāmatvedībā (14%). Dažkārt grāmatvedību kārto īpašnieks, kuram nav nekādas pieredzes grāmatvedībā, pie tam neizmantojot konsultācijas (5%). Tomēr ņemot vērā, ka aptauja tika veikta grāmatvedības semināru ietvaros, jāsecina, ka visi respondenti pievērš uzmanību savas kompetences grāmatvedībā paaugstināšanai. Seminārus vienlīdz aktīvi apmeklē tie, kam ir ilgstoša pieredze saimnieciskās darbības veikšanā, kā arī tie, kam pieredzes nav.

Par galvenajām priekšrocībām, ja pats īpašnieks kārto grāmatvedību, respondenti atzīst:

- 1) mazākas izmaksas (57%);
- 2) pats īpašnieks var sekot līdzi finansēm un darbības rezultātiem (55%);
- 3) vienkāršāk un ātrāk (19%).

Būtiskas atšķirības starp dažādu darbības veidu respondentu atbildēm netika konstatētas. Par galvenajiem trūkumiem tika atzīts:

- 1) profesionālu zināšanu grāmatvedībā trūkums (75%);
- 2) lielākas iespējas kļūdīties (44%);
- 3) uzskaites darbietilpība (39%).

Par galvenajām priekšrocībām tad, ja grāmatvedību kārto grāmatvedis vai cits uzņēmums, respondenti atzīst:

- 1) grāmatvedība ir sakārtota profesionālāk (68%);
- 2) īpašniekam atbrīvojas laiks citiem darbiem (45%).

Būtiskas atšķirības starp dažādu saimnieciskās darbības veidu respondentu atbildēm netika konstatētas. Par galveno trūkumu, kas kavē grāmatvedības pakalpojumu izmantošanu, atzīti nepietiekamie finanšu līdzekļi (71%). Pārējie trūkumi atzīti mazāk: nav uzticība grāmatveža profesionalitātei (24%), finanšu u.c. informācijas noplūdes iespējas (23%). ¼ daļa respondentu ir izteikusi bažas par grāmatvežu profesionalitāti, kas ir ļoti augsts rādītājs un liecina par nepietiekoši augstu grāmatvežu reputāciju. Problēmas pamatā bieži ir nepietiekamie finanšu līdzekļi, kas neļauj algot pietiekoši profesionālu grāmatvedi. Dažkārt profesionāli grāmatveži nav apguvuši vienkāršā ieraksta un divkāršā ieraksta grāmatvedības atšķirības, kā arī atšķirīgos grāmatvedības principus, tādējādi pieļaujot kļūdas uzskaitē.

Respondenti negatīvi vērtē arī to, ka grāmatveži:

- nepārzina un neizmanto visas iespējas nodokļu samazināšanai par atlaidēm un atvieglojumiem;
- nepārzina nozares specifiku;
- pieļauj pavisām kļūdas.

Kopumā 10% respondentu uzskata, ka nav priekšrocību tam, ka grāmatvedību kārto grāmatvedis vai cits uzņēmums, bet 15% nesaskata tajā nekādu trūkumu.

Grāmatvedības kārtošana nesagādā grūtības 4% respondentu. Pārējie respondenti atzina, ka vislielākās grūtības uzskaites kārtošanā sagādā:

- 1) biežas izmaiņas likumos un citos normatīvajos aktos (60%);
- 2) problēmas normatīvo aktu piemērošanā (58%);
- 3) uzskaites darbietilpība (35%);
- 4) uzskaites sarežģītība (19%).

To, ka vislielākās grūtības sagādā biežas izmaiņas likumos un citos normatīvajos aktos, vienlīdz atzina visu saimnieciskās darbības veidu respondenti. Analizējot atbildes pēc respondentu vecuma vai izglītības, būtiskas atšķirības netika konstatētas. To, ka vislielākās grūtības uzskaites sakārtošanā sagādā problēmas ar normatīvo aktu piemērošanu, atzina 83% namu apsaimniekotāju. Tas apliecina praksē novēroto - namu apsaimniekotājiem ir problēmas ar kases principa ievērošanu.

Ņemot vērā, ka nodokļu maksātājiem vislielākās grūtības sagādā biežas izmaiņas normatīvajos aktos, noskaidrots, kādi informācijas gūšanas avoti tiek izmantoti (sk. 5.11. att.).

5.11. att. Informācijas par izmaiņām normatīvajos aktos gūšanas avots

Fig. 5.11. Source of information on the changes in laws and regulations

Apzīmējumus sk. 5.1. att./ Abbreviations: see Fig. 5.1

Pozitīvi jāvērtē tas, ka individuālie uzņēmēji izmanto ļoti daudzveidīgus avotus informācijas gūšanai. Visvairāk respondentu informāciju gūst semināros (69%). Sevišķi daudz seminārus apmeklē namu apsaimniekotāji (89%). VID konsultācijas izmanto lielākā daļa respondentu (59%), presi 49%, internetu 43%. Sevišķi aktīvi internetu izmanto profesionālās darbības veicēji (86%) – juristi, ārsti u.c. personas ar augstu izglītības līmeni. Aptaujas beigu posmā (2007. gadā) gūtās atbildes rāda, ka ar katru gadu ievērojami vairāk respondentu informāciju gūst no interneta.

Visvairāk izmantotā ir VID mājas lapa (87% respondentu, kas norādīja konkrētas interneta adreses, vai 13% no visiem respondentiem). Plaši tiek lietota Latvijas Vēstneša mājas lapa (attiecīgi 56% un 9%). Salīdzinoši maz tiek lietots NAIS (Normatīvo aktu informatīvā sistēma) (2% respondentu), iespējams tāpēc, ka tas ir maksas pakalpojums.

No specializētajiem izdevumiem visvairāk tiek izmantots žurnāls „Bilance” (86% respondentu, kas informāciju gūst periodiskajos izdevumos, vai 16% no visiem respondentiem). Salīdzinoši maz izmanto laikrakstu Latvijas Vēstnesi (attiecīgi 23% un 4%) un specializētos žurnālus, piemēram, Latvijas Ekonomistu, AgroPols, AgroTops, Saimnieks, Revīzija un Kontrole, Mans Īpašums, Grāmatvedība un Ekonomika. Daži respondenti par izmaiņām normatīvajos aktos uzzina no citiem grāmatvežiem.

Iespējas mācīties tālmācībā izmantotu lielākā daļa respondentu, tikai 10% atzina, ka mācīties nevēlas. Salīdzinoši mazāk respondentu vēlas apgūt nodokļus (46%), vairāk vēlas apgūt grāmatvedību (65%). Secinājums – saimnieciskās darbības veicēji kopumā maksā salīdzinoši nelielus nodokļus, tāpēc viņiem mazāk aktuālas ir nodokļu zināšanas. Biežāk tos soda par dažādu grāmatvedības noteikumu pārkāpumiem, piemēram, par nepareizi noformētiem grāmatvedības dokumentiem un reģistriem, savlaicīgi neiesniegtiem pārskatiem.

Vērtējot, vai vēlēšanās mācīties grāmatvedību ir atkarīga no tiesiskās formas, jāatzīst, ka sakarība nav būtiska. Būtiskas atšķirības ($p=0.000$) ir grupējot datus atbilstoši respondentu vecumam. Visvairāk par tālmācību ir ieinteresēti gados jaunāki respondenti: vecumā līdz 30 gadiem (72%) un no 30 līdz 45 gadiem (75%). Pensijas

vecuma respondenti par šo iespēju izrāda mazāku interesi (35%). Pozitīvi ir tas, ka vairāk kā trešā daļa pensionāru ir gatava mācīties saimnieciskās darbības grāmatvedību.

Nodokļus tālmācībā vairāk vēlas mācīties namu apsaimniekotāji (60%), ZS īpašnieki (53%) un individuālie komersanti (53%). Zemniekiem grūtības sagādā tas, ka viņi ir pakļauti vairākiem nodokļu veidiem. Lai arī ne vienmēr tie ir jāmaksā, tomēr zināšanas ir nepieciešamas. Papildus iedzīvotāju ienākuma nodoklim un pašnodarbinātā VSAOI, zemniekiem aktuāls ir arī nekustamā īpašuma nodoklis, akcīzes nodokļa atmaksa, PVN kompensācija, dabas resursu nodoklis. Vismazāko vēlēšanos apgūt zinības tālmācībā izrāda individuālā darba veicēji, 18% no viņiem atzīst, ka vispār nevēlas mācīties.

Ļoti atšķirīgi viedokļi ir par to, kādā veidā varētu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no saimnieciskās darbības (sk. 5.12. att.). Pašreizējā iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtība apmierina 27% respondentu, visvairāk individuālā darba veicējus (40%), vismazāk piemājas saimniecību īpašniekus (13%). Būtisks atbalsts ir arī citiem nodokļa aprēķināšanas veidiem. Fiksēta ienākuma nodokļa samaksu patentmaksas veidā, kuru nosaka atbilstoši vairākiem saimnieciskās darbības rādītājiem un vienkāršotu uzskaiti, atbalsta 30% respondentu, visvairāk piemājas saimniecību īpašnieki (38%). Ienākuma nodokli aprēķināt procentos no saimnieciskās darbības apgrozījuma būtu ar mieru 24% respondentu.

5.12. att. **Vēlamā ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtība**

Fig. 5.12. **Preferable procedure for calculating the income tax**

FM izstrādātajā koncepcijā par fiksēto ienākuma nodokli bija ieteikts, ka tā apmērs varētu būt 2-5% no apgrozījuma atkarībā no nozares, tas tika norādīts arī aptaujas anketā. Visvairāk šādi nodokli vēlas maksāt profesionālo pakalpojumu sniedzēji, kuru izdevumu struktūrā vislielākais īpatsvars ir viņu pašu darbam. Viņiem ir salīdzinoši nelieli saimnieciskās darbības izdevumi, turklāt bieži izdevumus ir grūtāk pierādīt, piemēram, ja viņu prakses ir dzīvesvietā. Tāpēc profesionālo pakalpojumu sniedzējiem, aprēķinot nodokli no apgrozījuma, tā apjoms samazinātos. Ņemot to vērā, koncepcijas turpmākajos variantos tika norādīts, ka uz profesionālo pakalpojumu sniedzējiem šāda nodokļa aprēķināšanas kārtība neattiektos.

Respondentu atbildes par vēlamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību ir ļoti atšķirīgas un katrs nodokļu aprēķināšanas veids ir saņēmis nozīmīgu atbalstu. Tātad nevar viennozīmīgi mainīt nodokļa aprēķināšanas kārtību. Nepieciešams

noteikt izvēles iespēju nodokļu maksātājiem: saglabāt pašreizējo nodokļa aprēķināšanas kārtību vai vienkāršotu nodokļa aprēķināšanu.

Atbildes par to, kā turpmāk varētu aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli, nav sniegtas 19% anketu, kas ir samērā augsts rādītājs. Arī tas apliecina, ka noteikt visiem saimnieciskās darbības veicējiem vienotu nodokļa aprēķināšanas kārtību nav ieteicams, jāņem vērā konkrētā darbības veida atšķirības.

Mazāk atšķirīgs ir respondentu viedoklis par iespējamo valsts sociālās apdrošināšanas kārtību. Lielākā daļa respondentu atbalsta pāreju uz pašnodarbināto personu brīvprātīgu apdrošināšanu (59%), sevišķi zemnieka saimniecību (70%) un piemājas saimniecību (61%) īpašnieki. Iemesls tam ir lauksaimniecības sezonālais raksturs un līdz ar to arī sezonālās svārstības zemnieka naudas plūsmā. Lauksaimnieku kā pašnodarbināto personu apdrošināšanā šobrīd ir vērojamas divas galējās tendences:

- 1) lauksaimnieks saņem samaksu par iepriekšējā gadā pārdotu produkciju gada sākumā, un sasniedzot gada minimālo iemaksu apjomu, turpmāk līdz gada beigām ir spiests maksāt VSAOI, neskatoties uz to, vai strādāts ar peļņu vai zaudējumiem (mēnešos, kuros nav ieņēmumu, maksājumu veikšana sagādā problēmas);
- 2) lauksaimnieks samaksu saņem gada beigās, minimālo iemaksu summu pārsniedz tikai vienā vai dažos mēnešos, tātad arī VSAOI maksā tikai par dažiem mēnešiem, rezultātā zemnieka sociālās iemaksas minimāli ietekmē viņa sociālo apdrošināšanu, jo tiek uzkrāts mazs apdrošināšanas stāžs un neliels uzkrājums sociālās apdrošināšanas kontā.

Pašreizējo kārtību sociālajā apdrošināšanā atbalsta 20% respondentu (sk. 5.13. att.). To neatbalsta piemājas saimniecību īpašnieki. Pārsvarā saimniekošana piemājas saimniecībās ir kā papildus ienākuma avots, tāpēc to īpašnieki ir atbalstījuši brīvprātīgu apdrošināšanu un apdrošināšanu tādos gadījumos, ja pašnodarbinātais nav darba ņēmējs (21%), kas ir vairāk nekā vidēji visi respondenti (14%). Atšķirības atkarībā no fiziskās personas tiesiskā statusa ir statistiski būtiskas ($p=0.002$).

5.13. att. **Vēlamā pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas kārtība**

Fig. 5.13. **Preferable order of the social insurance of the self-employed**

Statistiski būtiskas atšķirības ($p=0.000$) ir arī sadalījumā pēc pašreizējā apdrošināšanas statusa. Personas, kuras nav VSAOI maksātāji, vairāk atbalsta brīvprātīgu apdrošināšanu (57%) vai arī viņiem nav atbildes (23%). VSAOI maksātāji brīvprātīgu apdrošināšanu atbalsta mazāk (52%), bet vairāk atbalsta pašreizējo

apdrošināšanas kārtību (24%), kā arī pašnodarbinātā apdrošināšanu, ja viņš nav apdrošināts kā darba ņēmējs (17%). Tātad liela daļa no respondentiem, kas nav VSAOI maksātāji, izmanto normatīvajos aktos noteiktās iespējas sociālās apdrošināšanas iemaksas nemaksāt (piemēram, naudas plūsmas plānošanu) un vēlētos to darīt arī turpmāk, iesakot pāriet uz brīvprātīgu sociālo apdrošināšanu. Respondenti, kas maksā VSAOI, ar pašreizējo kārtību ir apmierināti lielākā mērā, tomēr uzskata, ka nav nepieciešama personas sociālā apdrošināšana vienlaicīgi atbilstoši diviem statusiem: darba ņēmēja un pašnodarbinātā.

Par to, kādu grāmatvedību, vienkāršo vai divkāršo, ieteicams kārtot PVN maksātājiem, respondentu viedoklis ir ļoti atšķirīgs (sk. 5.14. att.), kā sadalījumā pēc darbības veida, tā arī skatot tikai PVN maksātāju viedokli.

5.14. att. **Vēlamā uzskaites sistēma PVN maksātājiem**

Fig. 5.14. **Preferable bookkeeping system for VAT payers**

VIG – vienkāršā ieraksta grāmatvedība / single-entry bookkeeping; DIG – divkāršā ieraksta grāmatvedība/ double-entry bookkeeping; NA – nav atbildes / no answer.

32% respondentu nav atbildes uz šo jautājumu (52% PVN nemaksātāju, 8% PVN maksātāju). Vairāk tomēr tiek atbalstīta vienkāršā ieraksta grāmatvedība 38% (73% respondentu, kas paši patstāvīgi kārtē grāmatvedību). PVN maksātāju pāreju uz divkāršā ieraksta grāmatvedību atbalsta 28% respondentu (58% respondentu, kuriem grāmatvedību kārtē profesionāls grāmatvedis). Tātad tie respondenti, kas paši kārtē grāmatvedību, vēlas uzskaitē izmantot vienkāršā ieraksta sistēmu arī kļūstot par PVN maksātājiem.

Respondentu ieteikumi saimnieciskās darbības grāmatvedības vienkāršošanai:

- 1) nemainīt normatīvos aktus biežāk kā reizi gadā;
- 2) noteikt fiksētu maksājumu vai patentmaksu, atbrīvojot no grāmatvedības kārtēšanas līdz noteiktam saimnieciskās darbības apgrozījumam;
- 3) lauksaimniekiem maksāt vienu – saimniecības nodokli;
- 4) vienkāršot uzskaiti;
- 5) vienkāršot uzskaiti PVN nemaksātājiem;
- 6) ļaut kārtot divkāršā ieraksta grāmatvedību;
- 7) diferencēt uzskaites sarežģītību atkarībā no saimnieciskās darbības apgrozījuma;
- 8) samazināt nepieciešamo dokumentu skaitu;

- 9) apvienot Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu un PVN uzskaites žurnālu;
- 10) veikt tikai ieņēmumu un izdevumu uzskaiti;
- 11) neveikt izdevumu precizēšanu;
- 12) neveikt krājumu uzskaiti;
- 13) neveikt krājumu koriģēšanu;
- 14) retākas atskaites;
- 15) nodokļu maksu pa ceturkšņiem;
- 16) izdot praktiski lietojamu grāmatu par grāmatvedību zemnieka saimniecībā;
- 17) labāk informētus VID u.c. valsts iestāžu darbiniekus;
- 18) VID ievērot normatīvos aktus, nesodīt formāli;
- 19) izstrādāt datorprogrammu vienkāršā ieraksta grāmatvedībā;
- 20) veicināt interneta pieejamību.

Respondentu – nodokļu maksātāju ieteikumi ir līdzīgi nodokļu speciālistu ieteikumiem, ieteikumu analīzi skatīt 22. pielikumā. Turpmākajā izpētē jāietver respondentu ieteikums lauksaimniekiem maksāt vienu – saimniecības nodokli. Faktiski lauksaimnieki jau maksā šādu nodokli – nekustamā īpašuma nodokļa veidā. 23. pielikumā apkopoti arī respondentu – nodokļu maksātāju ieteikumi nodokļu administrācijai, no kuriem vairāki jau šobrīd ir ieviesti praksē.

Respondentu ieteikumi, kādas tēmas nepieciešamas semināros, kuri tiek organizēti saimnieciskās darbības veicēju apmācībai:

- 1) izmaiņas normatīvajos dokumentos, kā arī iespējamās izmaiņas tajos;
- 2) ievads grāmatvedībā topošajiem lauksaimniekiem;
- 3) semināri konkrētas jomas pārstāvjiem, piemēram, ārstiem, namu apsaimniekotājiem;
- 4) dokumentu aizpildīšana;
- 5) skaidras naudas deklarēšana;
- 6) saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla aizpildīšana;
- 7) saimnieciskās darbības izdevumu uzskaitē;
- 8) atsevišķu objektu, piemēram, pamatlīdzekļu un krājumu uzskaitē;
- 9) izdevumu precizēšana;
- 10) par iespējam maksāt patentmaksu;
- 11) par konkrētiem saimnieciskās darbības veicēju nodokļiem;
- 12) daļēji saimnieciskajā darbībā izmantoto līdzekļu un ar to izmantošanu saistīto izdevumu uzskaitē;
- 13) iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumi;
- 14) gada ienākumu deklarācijas aizpildīšana;
- 15) ES finansējuma izmantošana;
- 16) interneta iespēju izmantošana;
- 17) pieredzes apmaiņa;
- 18) uzņēmējdarbības plāna izstrāde un ekonomikas terminoloģija.

Daži respondenti norādījuši, ka vairāk semināri nepieciešami rajonos, tos organizējot regulāri divas reizes gadā. Dažu respondentu viedoklis - labāk veidot publikācijas specializētajos žurnālos nevis organizēt seminārus, jo seminārus grūti apmeklēt, kā arī seminārus aizstāt ar katra nodokļu maksātāja individuālām konsultācijām 2 stundas gadā.

Ieteiktās semināru tēmas respondentiem – nodokļu maksātājiem un nodokļu speciālistiem, ir ļoti līdzīgas. Papildus tam nodokļu maksātāji vairāk vēlas celt savu kompetenci, lai labāk izmantotu savas tiesības sadarbībā ar VID, kā arī iegūt plašākas zināšanas, kas neaprobežojas tikai ar grāmatvedību un nodokļiem.

Secinājumi

1. Vislielākās problēmas grāmatvedības kārtošanā rodas zemnieku un piemājas saimniecībām: grāmatvedība kļūst sevišķi sarežģīta, ja ienākumi tiek gūti ne vien no lauksaimnieciskās ražošanas, bet arī no citiem darbības veidiem. Visbiežāk tieši zemnieku un piemājas saimniecību īpašnieku zināšanas ir nepietiekamas.
2. Lielākās problēmas sagādā PVN un iedzīvotāju ienākuma nodokļa pareiza uzskaitē, aprēķināšana un deklarēšana, sarežģījumus rada atšķirīgie PVN un iedzīvotāju ienākuma nodokļa uzskaites principi.
3. Vislielākās kļūdas tiek pieļautas kārtojot Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu, pārējie reģistri lielākajā daļā gadījumu vispār netiek kārtoti.
4. Ieņēmumu un izdevumu uzskaitē vislielākās grūtības rada izdevumu precizēšana. Visvairāk tiek atbalstīta vienkāršā ieraksta grāmatvedība pēc kases principa bez izdevumu precizēšanas, sevišķi zemnieku un piemājas saimniecībām.
5. Grūtības uzskaitē rada neskaidrības normatīvo aktu piemērošanā, biežas izmaiņas tajos un tikai pēc tam tiek atzītas nodokļu maksātāju nepietiekamās zināšanas.
6. Tikai neliela daļa nodokļu administrācijas pārstāvju atbalsta pašreiz noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību, atzīstot, ka fiksēts ienākuma nodoklis samazinātu iespēju izvairīties no nodokļa maksāšanas negodīgiem nodokļu maksātājiem.
7. Nodokļu maksātāji lielākā mērā nekā nodokļu speciālisti atbalsta pašreizējo kārtību iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanā. Tomēr vairāk nekā puse aptaujāto nodokļu maksātāju vēlas mainīt šobrīd noteikto nodokļa aprēķināšanas kārtību. Tāpēc, neskatoties fiksēta ienākuma nodokļa ieviešanu, jāsaglabā nodokļu maksātāja tiesības aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli pašreizējā kārtībā.
8. Lielāko daļu respondentu, sevišķi zemniekus, neapmierina pašreizējā kārtība pašnodarbināto sociālajā apdrošināšanā. Visvairāk tiek atbalstīta pašnodarbināto personu brīvprātīga valsts sociālā apdrošināšana un to personu obligāta apdrošināšana, kas nav apdrošināti kā darba ņēmēji.
9. Lielākā daļa aptaujāto nodokļu maksātāju grāmatvedību kārtē paši, izņemot namu apsaimniekotājus, kas vairāk izvēlas profesionāla grāmatveža pakalpojumus. Īpašnieku zināšanu līmenis nav pietiekams, lielākā daļa grāmatvedību apguvuši pašmācībā. Profesionālu zināšanu trūkumu kā lielāko problēmu atzīst lielākā daļa nodokļu maksātāju.
10. Grāmatvedības speciālista piesaisti kavē nepietiekami finanšu līdzekļi. Lielākā daļa nodokļu maksātāju atzīst, ka tas nodrošinātu grāmatvedības profesionālāku sakārtošanu.
11. Informācijas gūšanas avoti par izmaiņām normatīvajos aktos ir ļoti daudzveidīgi: semināri, VID konsultācijas, prese. Internetu izmanto vairāk kā trešā daļa respondentu – nodokļu maksātāju, sevišķi tie, kas nodarbojas ar profesionālo pakalpojumu sniegšanu.

Priekšlikumi

1. Lielāku uzmanību jāvelta fizisko personu, kuras veic saimniecisko darbību, izglītošanai, izvērtējot iespējas apmācību veikt tālmācībā.
2. Īpaši svarīgi ir izglītēt zemnieku un piemājas saimniecību īpašniekus, kas ir vai drīzumā kļūs par PVN maksātājiem, jo zemniekiem pietrūkst zināšanas par PVN normām, kas attiecas tieši uz lauksaimniecisko ražošanu.
3. Mazo nodokļu maksātāju apmācībā nepieciešams iesaistīt pašvaldības un nevalstiskās organizācijas, jo nodokļu maksātāji ne vienmēr uzticas VID darbiniekiem, baidās stāstīt par savām problēmām.

Noslēgums / Conclusion

Galvenie secinājumi, atzinumi un konstatējumi / Main conclusions

1. Latvijā lietotā fizisko personu saimnieciskās darbības terminoloģija nav viennozīmīga. Deviņdesmito gadu sākumā likumdošanā pieļautas kļūdas, nosakot individuālo uzņēmēju tiesisko statusu. Vēsturiski izveidojies, ka individuālo uzņēmēju tiesiskās formas ir nevajadzīgi sadrumstalotas. Šobrīd ir uzsākts individuālo uzņēmēju tiesiskā regulējuma pilnveidošanas process, kuru plānots pabeigt 2010. gada vidū.
2. Pieaugošais saimniecisko darbību reģistrējušo fizisko personu skaits norāda, ka Latvijā ir labvēlīgi nosacījumi pašnodarbinātības uzsākšanai, tomēr pagaidām pašnodarbināto īpatsvars nodarbināto personu vidū Latvijā ir viens no mazākajiem ES dalībvalstīs.
3. Latvijā līdz ar pozitīviem aspektiem fizisko personu saimnieciskās darbības attīstībā ir vērojama negatīva tendence – pašnodarbinātību veicina darba devēju vēlme atbrīvoties no atbildības par sociālo jautājumu risināšanu un ar to saistītajām izmaksām, tādējādi veicinot fiktīvo pašnodarbinātību. 2007. gada beigās LR likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" veiktas izmaiņas, lai ierobežotu šo procesu.
4. Salīdzinot ar kapitālsabiedrībām individuālajiem uzņēmējiem Latvijā ir mazāk labvēlīgs ienākumu nodokļu režīms. Ar 2008. gadu novērstas būtiskas atšķirības ienākumu nodokļu likmēs, toties liegtas tiesības individuālajiem uzņēmējiem izmantot vairākus iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumus: piemērot neapliekamo ienākumu minimumu, atvieglojumus par apgādājamām personām, attaisnotos izdevumus.
5. Latvijā ir atvieglotas prasības individuālo uzņēmēju grāmatvedībai, tomēr praksē uzņēmējiem un nodokļu administrācijai problēmas rada komplicēta uzskaites un nodokļu tiesiskā bāze un neskaidrības normatīvo aktu piemērošanā. 2007. gadā ir būtiski uzlabots individuālo uzņēmēju uzskaites normatīvais regulējums, izstrādājot jaunus MK noteikumus par grāmatvedības kārtošanu vienkāršā ieraksta sistēmā un individuālā komersanta finanšu pārskatiem.
6. Latvijā arvien lielākam skaitam individuālo uzņēmēju ir iespējas izmantot vienkāršotu nodokļu aprēķināšanas režīmu. Ārvalstu pieredze apliecina, ka vienkāršot nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību var ieviešot fiksētu ienākuma nodokli. Latvijā kopš 2004. gada apspriestas vairākas fiksēta ienākuma nodokļa koncepcijas. Ar 2008. gadu ir ieviests fiksēts ienākuma nodoklis, kuru aprēķina atbilstoši saimnieciskās darbības apgrozījumam. Tomēr personu loks, kas drīkst maksāt fiksētu ienākuma nodokli joprojām ir ļoti ierobežots.
7. Pašnodarbinātajiem Latvijā ir iespēja iesaistīties valsts obligātās sociālās apdrošināšanas sistēmā. Sociāli apdrošinātu pašnodarbināto personu skaits un īpatsvars ar katru gadu palielinās, tomēr faktiski iemaksātās pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas summas ir salīdzinoši nelielas. Spēkā esošā sociālās apdrošināšanas sistēma neveicina pašnodarbināto vēlēšanos sevi sociāli nodrošināt.
8. Pašnodarbināto un nodokļu speciālistu aptaujas rezultāti atklāj, ka individuālo uzņēmēju grāmatvedību Latvijā galvenokārt kārtoti paši uzņēmēji, neskatoties uz pieredzes un zināšanu trūkumu. Profesionāla grāmatveža izmantošanu kavē nepietiekoši finanšu līdzekļi. Individuālie uzņēmēji ir ieinteresēti paši apgūt saimnieciskās darbības un nodokļu uzskaiti, lai varētu sekot finansēm un saimnieciskās darbības rezultātiem.

Problēmas un to risinājumi / Problems and their solutions

1. Latvijā lietotā fizisko personu saimnieciskās darbības terminoloģija nav viennozīmīga.
 - Atbilstoši fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskā regulējuma reformai, jāveic izmaiņas nodokļus un grāmatvedību reglamentējošajos normatīvajos aktos.
 - LR Centrālās Statistikas pārvaldes izdevumos lietotie termini jāaskaidro ar izmaiņām fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskajā regulējumā.
2. Sākot ar 2008. gadu likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas ierobežo uzņēmējus darba attiecības aizstāt ar uzņēmuma līgumu, aizsargājot darbinieku intereses, tomēr pašreizējā redakcijā likuma norma rada šķēršļus individuālajiem uzņēmējiem, kuri pēc būtības atbilst pašnodarbinātā statusam.
 - Nepieciešams precizēt likuma normu par pašnodarbinātā ekonomisko atkarību no uzņēmuma, kuram tas sniedz pakalpojumus.
3. Vienkāršā ieraksta grāmatvedība Latvijā ir pārāk darbietilpīga un sarežģīta, sevišķi lauksaimniekiem, kas gūst ienākumus arī no citiem darbības veidiem.
 - Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā jāievēro kases princips ne tikai ieņēmumu, bet arī izdevumu uzskaitē. Izdevumi jāprecizē vienīgi par pamatlīdzekļu un citu ilgtermiņa ieguldījumu nolietojumu.
 - Jāizstrādā pamatlīdzekļu un citu ilgtermiņa ieguldījumu nolietojuma aprēķināšanas normas, kā arī dzīvnieku uzskaites metodiku tieši vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem.
 - Lauksaimniekiem, kas gūst ienākumus arī no citiem darbības veidiem, ienākumu no lauksaimnieciskās ražošanas jāaprēķina proporcionāli lauksaimniecības ieņēmumu īpatsvaram kopējos ieņēmumos.
4. Nodokļu sistēmu Latvijā attiecībā pret individuālajiem uzņēmējiem joprojām nevar uzskatīt par taisnīgu, tas attur uzņēmējus saimnieciskās darbības veikšanai izvēlēties kādu no individuālās uzņēmējdarbības formām.
 - Jāpilnveido individuālo uzņēmēju uzskaites un nodokļu normatīvā bāze (sk. ieteikumus 24. pielikumā).
 - Jānovērš saimnieciskās darbības veicēju, t.sk. fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju, tiesību ierobežojums, atjaunojot viņiem tiesības uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumiem: neapliekamo minimumu, atvieglojumiem par apgādājamām personām un attaisnotiem izdevumiem.
5. Ar 2008. gadu Latvijā ieviestais fiksētais ienākuma nodoklis tikai daļēji risina mazo individuālo uzņēmēju problēmas.
 - Jāpaplašina saimnieciskās darbības veicēju loks, kuri drīkst piemērot atvieglotu nodokļu aprēķināšanas režīmu.
 - Jautājums jārisina kompleksi, mainot prasības fiksētā ienākuma nodokļa maksātāja grāmatvedībai, reģistrācijai par PVN maksātāju, kā arī pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas kārtību.
 - Lai pašnodarbinātajiem, kuri izmanto atvieglotu nodokļu režīmu, varētu korekti piemērot nodokļu atvieglojumus un izlīdzināt iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmi fizisku personu ienākumiem, ieteicams piemērot izdevumu normu 15-40% apmērā no ieņēmumu summas.
6. Atbilstoši izmaiņām LR normatīvajos aktos zemnieka saimniecība ar 2009. gadu tiek pielīdzināta SIA. Lielai daļai mazo zemnieku saimniecību reģistrācija par SIA var palielināt nodokļu slogu un sarežģīt grāmatvedības kārtošānu.

- Mazo zemnieku saimniecību īpašniekiem savlaicīgi izsvērt visus uzskaites un nodokļu aspektus, lai izvēlētos piemērotāko tiesisko formu saimnieciskās darbības turpināšanai.
 - Lauksaimniekiem, kas ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji, izlīdzināt nodokļu slogu ar uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, palielinot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamo ienākumu vai nosakot atvieglojumus atbilstoši lauksaimniecībā izmantojamās zemes platībai.
7. Valsts sociālās apdrošināšanas sistēma Latvijā neveicina pašnodarbināto sociālo apdrošināšanu.
- Individuālo uzņēmēju sociālajā apdrošināšanā jāievēro konsekvence, individuālais uzņēmējs savā uzņēmumā visos gadījumos ir pašnodarbinātais nevis darba ņēmējs un tādā statusā arī sociāli apdrošināms.
 - Lai nodrošinātu taisnīgumu sociālajā apdrošināšanā, ieteicams visām apdrošinātajām personām noteikt vienādu sociālo iemaksu minimālo objektu, pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas minimālo iemaksu objektu pielīdzinot valstī noteiktajai minimālajai darba samaksai.
 - Pilnveidot sociālās apdrošināšanas sistēmu, lai tajā iekļautu ikvienu nodarbināto: darba ņēmēja vai pašnodarbinātā statusā.
 - Visiem pašnodarbinātajiem pensijas vecumā jābūt vienlīdzīgām iespējām veikt savu sociālo apdrošināšanu, neskatoties uz viņu darbības jomu, tāpēc nav nepieciešami izņēmumi atsevišķām pašnodarbināto kategorijām. Pakāpeniski ieviest pensijas vecuma pašnodarbināto brīvprātīgu sociālo apdrošināšanu.
 - Veicināt un popularizēt pašnodarbināto laulāto iespēju veikt brīvprātīgu valsts sociālo apdrošināšanu.
 - Normatīvajos aktos, kas reglamentē pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas kārtību, precizēt valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu taksācijas periodu, aprēķināšanas kārtību un lietoto terminoloģiju.
 - Jāturpina pētījumi par piemērotāku apdrošināšanas shēmu pašnodarbinātajiem, iepazīstoties ar citu valstu pieredzi šajā jomā.
8. Individuālajiem uzņēmējiem grūtības sagādā nepietiekošas zināšanas par saimnieciskās darbības uzskaiti un nodokļiem.
- Lielāku uzmanību jāvelta individuālo uzņēmēju izglītošanai grāmatvedībā un nodokļu uzskaitē, izvērtējot iespējas apmācību veikt tālmācībā.
 - Īpaši svarīgi ir izglītēt lauksaimniekus, kas ir vai drīzumā kļūs par PVN maksātājiem, jo zemniekiem pietrūkst zināšanas par PVN normām, kas attiecas tieši uz lauksaimniecisko ražošanu.
 - Apmācībā nepieciešams iesaistīt pašvaldības un nevalstiskās struktūras, jo nodokļu maksātāji ne vienmēr uzticas VID darbiniekiem, baidās stāstīt par savām problēmām.

Galvenie ieguvumi / Main Benefits

1. Vispusīgi un kompleksi izpētīta normatīvā bāze, kas reglamentē individuālo uzņēmēju tiesisko statusu, grāmatvedību un nodokļus, noskaidroti problemātiskie jautājumi, izstrādāti un ieteikti nepieciešamie risinājumi normatīvās bāzes pilnveidošanai. LR Finanšu Ministrijai iesniegtie priekšlikumi izmantoti jaunu MK noteikumu par individuālo uzņēmēju grāmatvedību izstrādē, nodokļu likumu un citu normatīvo aktu pilnveidošanas procesā.
2. Aktualizētas galvenās problēmas individuālo uzņēmēju saimnieciskās darbības uzskaitē un ieteikti risinājumi šo problēmu novēršanai.

3. Analizētas pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas problēmas un izstrādāti ieteikumi to novēršanai.
4. Izvērtēti ar zemnieku saimniecību reģistrāciju komercreģistrā saistītie nodokļu un uzskaites aspekti, un izstrādāti atbilstoši ieteikumi zemnieka saimniecību īpašniekiem.
5. Promocijas darba izstrādes gaitā sagatavotās publikācijas, vadītie semināri un izdotās grāmatas pilnveidojušas un uzlabojušas izpratni par saimnieciskās darbības uzskaiti un nodokļiem, tādējādi veicinot individuālo uzņēmējdarbību Latvijā, kas ir būtisks aspekts saimnieciskās darbības aktivizēšanai, bezdarba un darbaspēka aizplūšanas samazināšanai.
6. Promocijas darbā veiktie pētījumi papildina un attīsta individuālo uzņēmēju uzskaites teorētisko bāzi, veicinot uzskaites pilnveidošanu un nodokļu objektivitāti.
7. Promocijas darbam izvirzītie uzdevumi ir izpildīti un mērķis sasniegts. Autores izvirzītā **hipotēze** par to, ka individuālās uzņēmējdarbības veicināšanai nepieciešama grāmatvedības un nodokļu normatīvo aktu pilnveidošana un vienkāršošana, **ir apstiprinājusies**.

Informācijas avoti / References

1. Andersson P., Wadensjö E. (2004) *Self-Employed Imigrants in Denmark and Sweden: A Way to Economic Self-reliance?* Discussion Paper No.1130 [tiešsaiste] [skatīts 13.10.2006.]. Pieejams: <ftp://repec.iza.org/RePEc/Discussionpaper/dp1130.pdf>
2. Audretsch D. B., Carree M. A., Thurik A. R., Stel A. J. (2005) *Does Self-Employment Reduce Unemployment?* CEPR Discussion Paper No. 5057, [tiešsaiste] [skatīts 13.10.2006.]. Pieejams: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=775830
3. Andrejeva V., Ketners K. (2007) *Valsts ieņēmumu teorijas pamati*. Rīga: RTU Izdevniecība. 351 lpp.
4. Balodis K. (2007) *Ievads civiltiesībās*. Rīga: Zvaigzne ABC. 383 lpp.
5. Baltmane I. (2004) Darbinieks vai pašnodarbinātais? *Dienas Bizness*, Nr. 3.
6. Benze J. (1998) *Finansu grāmatvedība*. Rīga: auditorfirma Grāmatvedis. 322 lpp.
7. Bērziņš K. (1938) *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga. 221 lpp.
8. Bērziņš P. (1929) *Lauksaimnieka vienkāršā un dubultā grāmatvedība*. Rīga. 80 lpp.
9. Blanchflower D. G. (2000) Self-employment in OECD Countries. *Labour Economics*, No. 7, p. 471 – 505.
10. Boden R. J. (1999) Flexible Working Hours, Family Responsibilities, and Female Self-Employment. *American Journal of Economics & Sociology*, Vol. 58(1), p.71-84.
11. Bruce D. (2000) Effects of the United States Tax System on Transitions into Self-Employment. *Labour Economics*, Vol.7, p.545-574.
12. Brūna I., Kaire L. (2002) *Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē*. Rīga: LU. 97 lpp.
13. *Civillikums*: LR likums [tiešsaiste] [skatīts 01.10.2006.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv>
14. Ciemiņa I., Krastiņš O. (2004) Dati par iedzīvotāju labklājību: salīdzināšanas iespējas, novērtējums. **No:** *Statistikas un pārvaldes problēmas 2004*: zinātniskie raksti. Rīga: LSI, 70.-81. lpp.
15. *Dabas resursu nodokļa likums*: LR likums (2005) [tiešsaiste] [skatīts 01.10.2006.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
16. Daina N. (2005) Kļūstiet par pašnodarbināto. *Grāmatvedība un Ekonomika*. Nr.11, 29.-34.lpp.
17. *Darba likums*: LR likums (2001) [tiešsaiste] [skatīts 01.10.2006.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
18. *Darbaspēka apsekojuma galvenie rādītāji 2006.gadā*. (2007) Rīga: LR CSP. 55 lpp.
19. Deiviss S., Slī B., Tisenkopfs T. (1997) *Sociālie un ekonomiskie apstākļi Latvijas laukos*: ziņojums Latvijas valdībai un Pasaules Bankai. Rīga: LZA Filozofijas un socioloģijas institūts. 135 lpp.
20. Douglas E. J., Shepherd D. A. (2002) Self-Employment as a Career Choice: Attitudes, Entrepreneurial Intentions and Utility Maximization. *Entrepreneurship theory & Practice*, No. 26(3), p. 81-90.
21. Dziļuma V. (2000) Sakārtota grāmatvedība – profesionāla goda jautājums. *Bilance*, Nr. 10, 4.-6. lpp.
22. Earle J.S., Sakova Z. (2000) Business start-ups or disguised unemployment? Evidence on the character of self-employment from transition economies. *Labour Economics*, No. 7, p. 575-601.
23. *Eiropas Savienības terminu vārdnīca* (2004) [tiešsaiste]. Rīga: UNDP. [skatīts 12.02.07.] Pieejams: <http://termini.lza.lv/akadterm/index.php>
24. *Ekonomikas un finanšu vārdnīca* (2003). Rīga: Norden AB. 514 lpp.

25. *Ekonomiski aktīvie uzņēmumi un uzņēmēj sabiedrības Latvijā 2000.-2004. gads* (2005). Rīga: LR CSP. 21 lpp.
26. *Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes: 1. Latvijas grāmatvedības standarts* (2003) [tiešsaiste] [skatīts 15.01.2007.] Pieejams: <http://www.fm.gov.lv>
27. *Fizisko personu saimnieciskās darbības likums*: LR likumprojekts [tiešsaiste] [skatīts 15.08.2007.] Pieejams: <http://www.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=30279799&mode=vss&date=2007-05-24>
28. *Gada pārskatu likums*: LR likums (1992) [tiešsaiste] [skatīts 13.10.2007.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
29. Garanča A. (2000) Inventarizācijas nedrīkst būt formālas. *Bilance*, Nr. 12, 21.-23. lpp.
30. Georgellis Y., Wall H. J. (2005) Gender Differences in Self-Employment. *International Review of Applied Economics*, Vol. 19, No. 3, p. 321-342.
31. *Glossary of statistical terms*. OECD [tiešsaiste] [skatīts 15.01.2007.] Pieejams: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2425>
32. *Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca*. (2005) Sast. V. Kvēle. Rīga: Avots, 254 lpp.
33. Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A. (2004) *Finanšu grāmatvedība*. Rīga: Izglītības solī. 246 lpp.
34. Guļāns P. (2003) *Latvijas ekonomika laikmetu griežos*: Rakstu izlase. Rīga: LZA EI. 220 lpp.
35. Hamilton B. H. (2000) Does Entrepreneurship Pay? An Empirical Analysis of Returns to Self-Employment. *Journal of Political Economy*, No.108(3), p. 604-632.
36. Herslund L., Sorensen M.B. (2004) From employed to self-employed: An analysis of entrepreneurship in rural Latvia. *Journal of Baltic Studies*, Vol.35(2), p. 126 – 148.
37. Hundley G. (2001) Why Women Earn Less Than Men in Self-Employment. *Journal of Labor Research*, Vol. 22(4), p. 817-829.
38. Jarve K. (2005) Pašnodarbinātās personas statusa noteikšana, kā arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķināšanas kārtība. *Latvijas Ekonomists*, Nr. 4, 8.-18. lpp.
39. Johansson E. (2000) Self-Employment and the Predicted Earnings Differential – Evidence from Finland. *Finnish Economic Papers*. Vol.13, p. 45-55.
40. Jurgena I., Špoģis K. (2002) Riska faktori uzņēmējdarbības formu izvēlē. *Latvijas Lauksaimniecības universitātes Raksti*, Nr. 6 (301), 64.-73. lpp.
41. Jurgena I., Špoģis K., Mihejeva L., Špakoviča E., Freimane A. (2006) Uzņēmējdarbības formu, veidu un virzienu mijattiecības lauku ilgtspējīgā daudzfunkcionālā attīstībā. **No: LZP Ekonomikas un juridiskās zinātnes galvenie pētījuma virzieni 2005. gadā**, Nr. 11, 63.-65. lpp.
42. Jurgena I., Špoģis K., Radžele A., Siliņa L. (2007) Komercedarbības formu izvērtēšana daudzpusējo interešu un sinerģētikas kontekstos. **No: LZP Ekonomikas un juridiskās zinātnes galvenie pētījuma virzieni 2006. gadā**, Nr. 12, 56.-60. lpp.
43. Kalniņa G. (2002) Ar saimniecisko darbību tieši nesaistīto izdevumu uzskaitē. *Bilance*, Nr. 18(54), 16.-17. lpp.
44. Kalniņa G., Brūveris J., Vaivods Dz., Upīte I. (1997) *Ieteikumi grāmatvedības kārtīšanai zemnieku saimniecībās*. Ozolnieki: LLKC. 96 lpp.
45. Kalniņa G. (2006) Individuālā komersanta obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas. *Grāmatvedība un revīzija*, Nr. 1, 6.-10. lpp.
46. *Kases operāciju uzskaites noteikumi*. MK 21.10.2003. noteikumi Nr. 584 [tiešsaiste] [skatīts 15.01.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
47. Kauliņa G. (2005) Piedāvātie varianti fiksēta ienākuma nodokļa ieviešanai mazajiem uzņēmējiem. *Bilance*, Nr. 6 (114), 6. lpp.

48. Kauliņa G. (2007) Fiksētais nodoklis – jauna pieeja IIN piemērošanā. *Balance*, Nr. 17 (173), 6.-7. lpp.
49. *Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtā grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā.* MK 20.03.2007. noteikumi Nr. 188 [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
50. *Kārtība, kādā lauksaimniecības produkcijas ražotājiem atmaksājams akcīzes nodoklis par dīzeļdegvielu (gāzeļļu).* MK 06.04.2004. noteikumi Nr. 247 [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
51. *Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaitē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām.* MK 31.07.2001. noteikumi Nr. 338 (*nav spēkā*) [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
52. Ketners K. (2007) *Nodokļu plānošana.* Rīga: RTU. 115 lpp.
53. Ketners K. (2007) Pienācis laiks vispusīgi pārskatīt nodokļu politiku. *Balance*, Nr.17 (173), 8.-10. lpp.
54. Klauss A. (2002) *Zinības vadītājam.* Rīga: Preses nams. 560 lpp.
55. Kodoliņš A. (2003) Personīgo ienākumu un īpašuma masveida audits. **No:** *Iespējamās izmaiņas likumdošanā un administrēšanā sakarā ar Latvijas iestāšanos Eiropas Savienībā.* [tiešsaiste] [skatīts 21.05.2005.] Pieejams: http://www.bb.lv/ks/audit_lat.pdf
56. *Komerclikuma spēkā stāšanās kārtības likums:* LR likums (2001) [tiešsaiste] [skatīts 21.05.2005.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
57. *Komerclikums:* LR likums (2000) [tiešsaiste] [skatīts 21.05.2005.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
58. Kozlinskis V., Vucāne A., Vucāns J. (2004) Biznesa makrovīdes tiesiskais aspekts. **No:** *Konkurētspēju paaugstināšanas iespējas.*: LLU EF Starptautiskās zinātniskās konferences Raksti Nr. 7, 144.-149. lpp.
59. Krastiņš O. (2004) Arī iedzīvotāji dzīvo pāri saviem līdzekļiem. **No:** *Vērtējumi un pārdomas.* Rīga: LSA, LSI, 90.-96. lpp.
60. Krastiņš O. (2001) *Latvijas saimniecības vēsturiskā pieredze, 1918.-1940.* Rīga. 222 lpp.
61. Lapiņš P. (1942) *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība.* Rīga. 71 lpp.
62. *Latvijas 2001. gada lauksaimniecības skaitīšanas rezultāti.* (2003) Rīga: LR CSP. 416 lpp.
63. *Latvijas lauksaimniecība un lauki.*(2007) Rīga: LR ZM. 152 lpp.
64. *Latvijas statistikas gadagrāmata.* (2007) Rīga: LR CSP. 564 lpp.
65. *Latvijas makroekonomika skaitļos 2004.* (2005) Rīga: LR CSP. 107 lpp.
66. *Lauksaimniecības gada ziņojums.* (2003) Rīga: LR ZM. 187 lpp.
67. *Lauku atbalsta dienesta statistika.* [tiešsaiste] [skatīts 3.07.2007.] Pieejams: <http://www.lad.gov.lv/index.php?d=1087>
68. *Lauku saimniecību struktūra Latvijā 2003. gada jūnijā.* (2004) Rīga: LR CSP. 86 lpp.
69. Linde B. (2007) Ko nozīmē būt pašnodarbinātajam jeb saimnieciskās darbības veicējam. *Komersanta Vēstnesis*, 18.aprīlis, 6.-9. lpp.
70. Linde B. (2007) Ko nozīmē būt pašnodarbinātajam jeb saimnieciskās darbības veicējam. *Komersanta Vēstnesis*, 16.maijs, 6.-9. lpp.
71. Leibus I. (2008) Apliekamā ienākuma aprēķināšana gada deklarācijas pielikumā D3¹. *Balance*, Nr. 4(184), 26.-30. lpp.
72. Leibus I (2005) Atbalsts lauksaimniekiem – uzskaitē un nodokļu saistības. *Balance*, Nr. 4(112), 17. lpp.
73. Leibus I. (2008) Fiksēts ienākuma nodoklis – iespēja, bet vai izdevīga? *Balance*, Nr. 1(181), 24.-26. lpp.

74. Leibus I. (2007) Fizisko personu saimnieciskās darbības uzskaites problemātiskie aspekti Latvijā *Latvijas Lauksaimniecības universitātes Raksti*, Nr. 19 (314), Jelgava: LLU, 75.-88. lpp.
75. Leibus I. (2007) Gaidāmās izmaiņas mazajiem uzņēmējiem var radīt problēmas. *Bilance*, Nr. 19(175), 6.-8. lpp.
76. Leibus I. (2006) Grāmatvedība zemnieku saimniecībās. *Saimnieks LV*, Nr. 3 (21), 8 lpp.
77. Leibus I. (2007) Grozījumi IIN likumā būtiski ietekmē individuālos uzņēmējus. *Bilance*, Nr. 4(160), 14.-19. lpp.
78. Leibus I. (2006) Grozījumi likumā „Par grāmatvedību” – pozitīvie un negatīvie aspekti. *Bilance*, Nr. 5(137), 16. lpp.
79. Leibus I. (2006) Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju gada pārskats par 2005. gadu. *Bilance*, Nr. 5(137), 12.-13. lpp.
80. Leibus I. (2005) Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja gada pārskats un ienākumu deklarācija. *Bilance*, Nr. 6(114), 10.-13. lpp.
81. Leibus I. (2006) IIN noteikumi vēl vairāk sarežģī individuālo uzņēmēju dzīvi. *Bilance*, Nr. 22(154), 6.-9. lpp.
82. Leibus I. (2005) Individuālais komersants iegādājas līzingā automašīnu. *Bilance*, Nr. 16(124), 29.-30. lpp.
83. Leibus I. (2007) *Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi*. Rīga: Lietišķās informācijas dienests. 260 lpp.
84. Leibus I. (2006) Individuālā uzņēmuma un zemnieka saimniecības peļņas sadale. *Bilance*, Nr. 18(150), 21.-22. lpp.
85. Leibus I. (2007) Individuālo uzņēmēju finanšu pārskatu sagatavošanu reglamentē jauni noteikumi. *Bilance*, Nr. 14(170), 12.-15. lpp.
86. Leibus I. (2004) Izdevumu precizēšana iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem. *Bilance*, Nr. 5(89), 10.-14. lpp.
87. Leibus I. (2007) Jaunie noteikumi apkopo galvenās prasības vienkāršā ieraksta grāmatvedībai. *Bilance*, Nr. 8(164), 6.-10. lpp.
88. Leibus I. (2003) Kokmateriālu darījumu iegrāmatošana. *Bilance*, Nr. 9(69), 16. lpp.
89. Leibus I. (2007) Ko grāmatvežiem vajadzētu zināt par pašnodarbinātajiem. *Bilance*, Nr. 24(180), 28.-31. lpp.
90. Leibus I. (2005) Lauksaimnieku valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. *Bilance*, Nr. 7 (115), 18.-19. lpp.
91. Leibus I. (2007) Mainīsies individuālo uzņēmēju tiesiskais regulējums. *Bilance*, Nr. 20(171), 6.-10. lpp.
92. Leibus I. (2005) Par fiksēta ienākuma nodokļa koncepciju. *Bilance*, Nr. 7(115), 4.-5. lpp.
93. Leibus I. (2005) Pretrunas likumos gaida risinājumu. *Bilance*, Nr. 12(120), 5.-6. lpp.
94. Leibus I. (2006) PVN noteikumi precizē priekšnodokļa atskaitīšanu individuālajiem uzņēmējiem. *Bilance*, Nr. 9(141), 16.-19. lpp.
95. Leibus I. (2004) Social and Economic Aspects of Bookkeeping of Physical Persons' Economic Activities. **In:** *Science and Studies of Accounting and Finances: Problems and Perspectives: The Papers of International scientific Conference* Nr. 1(4). Kaunas: Lithuanian University of Agriculture, p. 58-63.
96. Leibus I. (2007) Social and Economic Aspects of Self-Employment in Latvia. **In:** *Rural Development 2007: The Third International Scientific Conference Proceedings*, Vol. 3, Book 1, Kaunas: Lithuanian University of Agriculture, p. 96-102.
97. Leibus I. (2004) The Problems of Tax Bookkeeping in Farms and Household Plots. **No:** *Research for Rural Development 2004*. LLU Starptautiskās zinātniskās konferences raksti. Jelgava: LLU, 126.-132.lpp.
98. Leibus I. (2007) Zemniekiem aktuāli PVN jautājumi. *Bilance*, Nr. 23(179), 26.-28. lpp.

99. Leibus I. (2002) Zemniekiem laikus jāplāno PVN maksājumi. *Bilance*, Nr. 20(56), 14.–16. lpp.
100. Leibus I. (2002) Zemnieku saimniecība – ar PVN apliekama persona. *Bilance*, Nr. 7(43), 18.-19. lpp.
101. Leibus I. (2003) Zemnieku saimniecība vai individuālais uzņēmums kļūst par UIN maksātāju. *Bilance*, Nr. 11(71), 14.–17. lpp.
102. Leibus I. (2003) Vienkāršā ieraksta grāmatvedības organizācija. *Bilance*, Nr. 24(84), 10.-14. lpp.
103. Leibus I. (2004) Vienkāršā ieraksta grāmatvedības problēmas Latvijā. **No:** *Ekonomikas zinātne – lauku attīstībai*. LLU EF Starptautiskās zinātniskās konferences raksti Nr. 7. Jelgava: LLU, 144.-149.lpp.
104. Leibus I. (2002) VID metodiskie norādījumi novērš daudzas neskaidrības. *Bilance*, Nr. 12(48), 8.–11. lpp.
105. Lielausē K. (2006) Pašnodarbināta persona. *Komersanta Vēstnesis*, 11.janvāris, 8.-9. lpp.
106. Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība: MK 26.09.2006. noteikumi Nr. 793 [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
107. Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” normu piemērošanas kārtība: MK 20.06.2006. noteikumi Nr. 495 [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
108. Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība: MK 14.11. 2006. Noteikumi Nr. 933 [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
109. Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi: MK 4.07.2006. noteikumi Nr. 556 [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
110. Likumprojekta „Fizisko personu saimnieciskās darbības likums” anotācija. LR Tieslietu ministrija. [tiešsaiste] [skatīts 15.08.2007.] Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/A8843C9109E3A09DC225737C00213C7F?OpenDocument>
111. Lisenoka N. (2002) Individuālā uzņēmējdarbība: pilnveidošanas problēmas. *Latvijas Ekonomists*, Nr. 4, 15.-20. lpp.
112. Lisenoka N. (2002) Likums visiem. *Latvijas Ekonomists*, Nr. 4, 9.-14. lpp.
113. Lošaka A. (2006) *Individuālā uzņēmēja ienākuma nodokļa būtība un problemātiskie aspekti*: maģistra darbs. Jelgava: LLU EF. 90 lpp.
114. Ludboržs A. (2003) *Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā*. Rīga: Lietišķās informācijas dienests. 282 lpp.
115. Lukašina O. (2003) *Nodokļi Latvijā: Analīze un praktiskas rekomendācijas*. Rīga: Merkūrijs LAT. 263 lpp.
116. *Lursoft statistika* [tiešsaiste] [skatīts 15.04.2007.] Pieejams: http://www.lursoft.lv/stat/ur_stat_015.html
117. Massow M. (2004) *Freiberufler - ATLAS Schnell und erfolgreich selbständig werden*. Berlin: Ullstein. S. 431
118. *Mazo un vidējo uzņēmumu ilgtermiņa apsekojuma rezultāti*. (2002) Rīga: LR CSP. 48 lpp.
119. Medne A., Ulmane V. (2005) Sociālo garantiju riski uzņēmumā. *Bilance*, Nr. 14(22), 21.-23. lpp.
120. Mejszelis M. (2007) The impact of the Structural Pension Programme on the Employment Structure in the Polish Agricultural Sector. **In:** *Economic Science for Rural Development: Proceedings of the International Scientific conference* Nr. 14. Jelgava: LUA, p.129-134.
121. Millere I. (2006) Vienkāršās un divkāršās ieraksta sistēmas lietošana Latvijas grāmatvedībā. *Latvijas Universitātes Raksti*, Nr. 702, Rīgā: LU, 309.–322.lpp.

122. Millere I. (2005) Latvijas grāmatvedības vēsturiskās attīstības tendences. *Latvijas Universitātes Raksti*, Nr. 689, Rīgā: LU, 201.-212.lpp.
123. *Muitas likums: LR likums* (2004.) [tiešsaiste] [skatīts 21.05.2005.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
124. *EU Labour Force Survey Principal results 2005*. (2006) [tiešsaiste] [skatīts 21.05.2007.] Pieejams: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-NK-06-013/EN/KS-NK-06-013-EN.PDF
125. *Nodokļu administrēšanas stratēģija 2005.-2009. gadam*. (2005) [tiešsaiste] [skatīts 3.01.2006.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=4&id=684&hl=1>
126. *Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība*: MK 2.05.2007. noteikumi Nr. 282 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
127. *Nodokļu likumi*. (1938) Rīga: Tieslietu ministrijas Kodifikācijas departaments. 160 lpp.
128. Noorderhaven N., Thurik R., Wennekers S., Stel A. (2004) The Role of Dissatisfaction and per Capita Income in Explaining Self-Employment across 15 European Countries. *Entrepreneurship. Theory & Practice*, Vol. 28(5), p. 447-466
129. *Noteikumi par amatiem, kuros personu profesionālā darbība ir uzskatāma par amatniecību*: MK 06.10.1998. noteikumi Nr. 395 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2006.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
130. *Noteikumi par brīvprātīgu pievienošanos valsts sociālajai apdrošināšanai*: MK 06.06.2000. noteikumi Nr. 192 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
131. *Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju*: MK 21.10.2003. noteikumi Nr. 585 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
132. *Noteikumi par ierakstu izdarīšanas Uzņēmumu reģistra žurnālā un komercreģistrā, kā arī iesniedzamo dokumentu reģistrēšanas valsts nodevu*: MK 20.02.2007. noteikumi Nr. 140 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
133. *Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem*: MK 8.05.2007. noteikumi Nr. 301 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
134. *Noteikumi par pavadzīmēm ar Valsts ieņēmumu dienesta piešķirtiem numuriem*: 27.12.2005. noteikumi Nr. 1038 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
135. *Noteikumi par uzņēmējdarbības riska valsts nodevas apmēru un darbinieku prasījumu garantiju fondā ieskaitāmās nodevas daļu 2008. gadā*: MK 11.12.2007. noteikumiem Nr. 849 [tiešsaiste] [skatīts 3.03.2008.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
136. *Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu likmes sadalījumu pa valsts sociālās apdrošināšanas veidiem 2008. gadā*: MK 11.12.2007. Nr. 853 [tiešsaiste] [skatīts 15.01.2008.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
137. *Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta minimālo un maksimālo apmēru*: MK 06.06.2000. Nr. 193 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
138. *Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēju reģistrāciju un ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli*: MK 14.11.2000. noteikumi Nr. 397 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
139. Olupe E. (2007) Sociālā drošība ES. *Grāmatvedība un Ekonomika*, Nr. 6, 61.-70. lpp.
140. Olupe E. (2007) Sociālā drošība ES. *Grāmatvedība un Ekonomika*, Nr. 7, 73.-77. lpp.
141. *Optimāla, nodarbinātību veicinoša nodokļu un pabalstu sistēma*: LR Labklājības ministrijas pētījums (2007) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams:

142. Orehova A. (2001) *Nodokļu sistēmas izmantošanas iespējas uzņēmējdarbības veicināšanai Latvijā*: promocijas darbs. Rīga: LU. 202 lpp.
143. *Par dalībvalstu likumu saskaņošanu, kas attiecas uz apgrozījuma nodokli – pievienotās vērtības nodokļa kopējā sistēma: nodokļa vienotā bāze*. Eiropas Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEC
144. *Par akcīzes nodokli*: LR likums (2003) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
145. *Par amatniecību*: LR likums (1993) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
146. *Par fiksēta ienākuma nodokļa ieviešanas iespējām mazajiem uzņēmējiem (saimnieciskās darbības veicējiem)*: FM koncepcija (2005) [tiešsaiste] [skatīts 21.01.2005.] Pieejams: <http://www.mk.gov.lv/mk/31774/16611.doc>
147. *Par grāmatvedību*: LR likums (1992) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
148. *Par iedzīvotāju ienākuma nodokli*: LR likums (1993) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
149. *Par iespējām piemērot 15% ienākuma nodokļa likmi visiem komersantiem*: LR Finanšu ministrijas informatīvais ziņojums (2005) [tiešsaiste] [skatīts 3.01.2006.] Pieejams: <http://www.mk.gov.lv/mk/25402/15671.doc>
150. *Par individuālā darba patentmaksas apmēriem un kārtību, kādā tiek reģistrēti individuālā darba veicēji*: LR MP 29.04.1993. lēmums Nr. 220 [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2006.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
151. *Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību*: LR Likums (1992.) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
152. *Par nekustamā īpašuma nodokli*: LR likums (1997) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
153. *Par nodokļiem un nodevām*: LR likums (1995) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
154. *Par pamatnostādņēm nodokļu un nodevu sistēmas attīstībā*. LR MK 10.06.2003. rīkojums Nr. 380, grozīts 23.02.2005. [tiešsaiste] [skatīts 2.07.2007.] Pieejams: http://www.fm.gov.lv/image/file/Pamatnostadnes_250205_nodokli.doc
155. *Par pievienotās vērtības nodokli*: LR likums (1995) [tiešsaiste] [skatīts 2.07.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
156. *Par reglamentētajām profesijām un profesionālās kvalifikācijas atzīšanu*: LR likums (2001) [tiešsaiste] [skatīts 3.08.2006.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
157. *Par uzņēmumu ienākuma nodokli*: LR likums (1995) [tiešsaiste] [skatīts 2.07.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
158. *Par valsts sociālo apdrošināšanu*: LR likums (1997) [tiešsaiste] [skatīts 2.07.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv>
159. Pashev K.V. (2006) Presumptive Taxation: Lessons from Bulgaria. *Post-Communist Economies*, Vol. 18, Issue 4, p. 399-418.
160. *Pārskats par tautas attīstību: Rīcībspēja reģionos, 2004/2005*. (2005) Rīga: Sociālo pētījumu institūts. 148 lpp.
161. *Par koncepciju „Par fiksēta ienākuma nodokļa ieviešanas iespējām mazajiem uzņēmējiem (saimnieciskās darbības veicējiem)”*: Paskaidrojuma raksts. Rīga: LR Finanšu ministrija [tiešsaiste] [skatīts 3.01.2006.] Pieejams: <http://www.mk.gov.lv/mk/25348/16906.doc>

162. Pelše M. (2007) *Sociālā kapitāla attīstības iespējas Zemgalē*: promocijas darbs. [tiešsaiste] [skatīts 6.09.2007.] Pieejams: <http://lufb.llu.lv/disertacijas-aizstavesanai/economy/Promocijas-darbs-2007-LLU-Modrite-Pelse.pdf>
163. *Population and social conditions*: Statistics in focus. Eurostat [tiešsaiste] [skatīts 15.01.2007.] Pieejams: http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/employment/info/data/eu_lfs/F_LFS_TABLES_SPECIFICATION.htmCollection
164. Pulokiene B., Bartkevičiene P., Striaukaite L. (2004) The Problems of Farm activity Accounting. **In: Science and Studies of Accounting and Finances: Problems and Perspectives**: The Papers of International scientific Conference Nr. 1 (4). Kaunas: Lithuanian University of Agriculture, p. 95-97
165. Puriņa L. (2004) Vienkāršā grāmatvedība. *Agrotops*, 12, 6.-9. lpp.
166. Rieba I. (2004) *Apliekamā ienākuma no saimnieciskās darbības noteikšana iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem*: maģistra darbs. Jelgava: LLU EF. 116 lpp.
167. Rivža B., Krūzmētra M., Baraškina I., Rivža P. (2005) Dzīves kvalitātes augšanu ietekmējošās tendences Latvijas laukos. **No: Ekonomikas zinātne – lauku attīstībai**: LLU EF Starptautiskās zinātniskās konferences Raksti, Nr. 8, 16.-23. lpp.
168. Robson M. T., Wren C. (1999) Marginal and Average Tax Rates and the Incentive for Self-Employment. *Southern Economic Journal*, Vol. 65(4), p. 757-773
169. Roldugins V. (2007) *Starptautiskā biznesa skaidrojošā vārdnīca*. Rīga: Jumava. 345 lpp.
170. Sīpola E. (2001) *Mūsdienu nodokļu teorija*. Rīga: RTU. 159 lpp.
171. Skujiņa V. *Latviešu valodas zinātniskās terminoloģijas starptautiskās harmonizācijas aspekti ES kontekstā*: Latvijas Universitātes Latviešu valodas institūts. [tiešsaiste] [skatīts 05.07.2004.] Pieejams: http://www.economics.lv/17programme/lv/skujinjas_ataskaite.doc
172. Slavickiene A., Stončiuvienė N., Zinkevičiene D., Meškeliene A. (2004) The Experience and Problems of Prolong Training of Agriculturalists. **In: Science and Studies of Accounting and Finances**: The Papers of International scientific Conference Nr. 1(4). Kaunas: Lithuanian University of Agriculture, p.112-116
173. Slīse I. (2006) Grozījumi likumā „Par grāmatvedību” – pozitīvie un negatīvie aspekti. *Bilance*, Nr. 5(137), 14.-17. lpp.
174. *Sociālā palīdzība Latvijā 1999*: Statistika un analīze (2000) Rīga: LR Labklājības ministrija Sociālās palīdzības fonds. 171 lpp.
175. *Sociālais ziņojums par 2004.-2005. gadu*. (2006) Rīga: LR Labklājības ministrija. 171 lpp.
176. *Sociālie procesi Latvijā*. (2003), Rīga: LR CSP. 152 lpp.
177. Soe H. (1999) Estonian Agricultural Accounting on Its Way to Europe. **No: Nacionālā ekonomika un izglītība integrējoties EK**. Starptautiskās zinātniskās konferences Rakstu krājums. Jelgava: LLU, 12. lpp.
178. *Starptautiskie grāmatvedības standarti 2000*. (2000) Starptautisko grāmatvedības standartu komiteja. 1025 lpp.
179. *Resolution concerning statistics of employment in the informal sector, adopted by the Fifteenth International Conference of Labour Statisticians*. [tiešsaiste] [skatīts 05.07.2007.] Pieejams: <http://www.ilo.org/public/english/bureau/stat/download/res/infsec.pdf>
180. *Steuerlicher Wegweiser für Existenzgründer* (2004) Drezden: Staatsministerium der Finanzen. 2004, S. 85
181. *Study on the Social Protection Systems in the 13 applicant Countries. Estonia*. (2003) European Commission, [tiešsaiste] [skatīts 30.05.2007.] Pieejams: http://ec.europa.eu/employment_social/social_protection/docs/estonia_final.pdf
182. *Study on the Social Protection Systems in the 13 applicant Countries. Lithuania*. (2003) European Commission, [tiešsaiste] [skatīts 30.05.2007.] Pieejams: http://ec.europa.eu/employment_social/social_protection/docs/lithuania_final.pdf

183. *Study on the Social Protection Systems in the 13 applicant Countries*. Poland. (2003) European Commission, [tiešsaiste] [skatīts 30.05.2007.] Pieejams: http://ec.europa.eu/employment_social/social_protection/docs/poland_final.pdf
184. *Tautsaimniecības vienotā stratēģija*. Ekonomikas ministrija [tiešsaiste] [skatīts 16.09.2004.] Pieejams: http://www.em.gov.lv/em/images/modules/items/item_file_11430_3.doc
185. Taylor M. P. (2004) Self-Employment in Britain: When, who and why? *Swedish Economic Policy Review*, Vol.11, p.139-173.
186. *Uzņēmumi un uzņēmējdarbības Latvijā 2001.-2003. gada sākumā*. (2003) Rīga: LR CSP. 16 lpp.
187. Vaivars A. (2005) Zemniekiem neko neviens neprasīs. *Dienas Bizness*, 7.marts, 23. lpp.
188. *Valsts kases oficiālais mēneša pārskats*. (2006) [tiešsaiste] [skatīts 16.09.2006.] Pieejams: <http://www.kase.gov.lv/?sadala=84>
189. Valužis K. (1999) *Apskaitos metodika*. Vilnius: Viltis. 518 lpp.
190. Vedļa A. (2002) *Celvedis uzņēmējdarbībā*. Rīga: Petrovskis & Ko. 490 lpp.
191. Vēveris A., Krieviņa A. (2007) *Latvijas lauksaimniecības ekonomiskais kopaprēķins 2006-2007*. Rīga: Latvijas Valsts Agrārās ekonomikas institūts. 78 lpp.
192. *VID klientu apmierinātības pētījums*. (2007) Rīga: VID [tiešsaiste] [skatīts 16.08.2007.] Pieejams: http://www.vid.gov.lv/dokumenti/noderigi/petijumi/klientu_apm_petijums_27-07-2007.pdf
193. *VID statistikas dati* [tiešsaiste] [skatīts 16.08.2007.] Pieejams: <http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=11&hl=1>
194. Zadorožnaja O. (2006) Pašnodarbināto personu ienākumi un izdevumi. *Grāmatvedība un Ekonomika*, Nr. 4, 29.-33. lpp.
195. Zariņa V. (2004) *Grāmatvedības sistēma: attīstība, standartu prasības*. Rīga: Turība. 264 lpp.
196. *Zemnieku un zvejnieku saimniecību likums*. LR Likums (2008) [tiešsaiste] [skatīts 16.02.2008.] Pieejams: <http://www.likumi.lv>
197. *Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību*. (2007) Rīga: LR EM . 148 lpp.
198. Zvejnieks A. (2006) *Īpašums un nodokļi*. Rīga. 575 lpp.
199. *Your social security rights when moving within the European Union*. (2002) European Commission, [tiešsaiste] [skatīts 16.02.2007.] Pieejams: http://ec.europa.eu/employment_social/soc-prot/schemes/secu_2002_en.pdf
200. Былкова Е.С., Романовский М.В. (2004) *Налоговое планирование: методология, оптимизация налогообложения, налоговый менеджмент*. Питер. 634 с.
201. Касянова Г.Ю. (2007) *Индивидуальный предприниматель: налогообложение и учет*. Москва: Аргумент. 348 с.
202. Кутер М.И. (2007) *Теория бухгалтерского учёта*. Москва: Финансы и статистика. 592 с.
203. Сигел Дж. Дж., Шим К. Дж. (2001) *Словарь бухгалтерских терминов*. Москва. 407 с.
204. Соколов Я. В. (1979) *История развития бухгалтерского учёта*. Москва: Финансы. 303 с.

PIELIKUMI / SUPPLEMENTS

1. pielikums

Fiziskas personas saimnieciskās darbības salīdzinājums, reģistrējoties uzņēmumu reģistrā, komercreģistrā vai Valsts Ieņēmumu dienestā

Rādītājs	Reģistrējoties uzņēmumu reģistrā	Reģistrējoties komercreģistrā	Reģistrējoties VID teritoriālajā iestādē
Saimnieciskās darbības forma	zemnieka saimniecība, zvejnieka saimniecība, individuālais uzņēmums	individuālais komersants	saimnieciskās darbības veicējs
Statuss	juridiska persona	fiziska persona	fiziska persona
Valsts nodeva saimnieciskās darbības uzsākšanai	par reģistrācijas darbībām: • ZS, ZvS Ls 20, • IU Ls 100	par reģistrācijas darbībām Ls 20	par speciālu atļauju saņemšanu atsevišķiem saimnieciskās darbības veidiem
Nosaukums (firma)	ir nepieciešams	ir nepieciešams	nav nepieciešams
Līgumu slēgšana	uzņēmuma (saimniecības) vārdā	firmas vārdā	fiziskās personas vārdā
Informācija par saimniecisko darbību	pieejama uzņēmumu reģistrā	pieejama komercreģistrā	nav pieejama

Avots: izmantojot LR normatīvos aktus

2. pielikums

Fizisko personu saimnieciskās darbības tiesiskais pamats un plānotās izmaiņas*

Organizatoriski tiesiskā forma	Tiesiskais pamats	Statuss	Plānotās izmaiņas		
			tiesiskais pamats	reģistrācija	termiņš
Individuālais komersants	Komerclikums	fiziska persona	Fizisko personu saimnieciskās darbības likums**; Komerclikums	turpinās komercreģistrā	
Individuālais uzņēmums	Likums „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību”***	juridiska persona	Komerclikums	komercēģistrā par IK vai komercsabiedrību vai likvidācija	līdz 30.06. 2010.
Zemnieka vai zvejnieka saimniecība		juridiska persona	Zemnieku un zvejnieku saimniecību likums**; Komerclikums	komercēģistrā par SIA vai cita veida komercsabiedrību, IK vai likvidācija	līdz 30.06. 2010.
Fiziskas personas saimnieciskā darbība	Likums "Par nodokļiem un nodevām"	fiziska persona	Fizisko personu saimnieciskās darbības likums**	turpinās VID teritoriālajā iestādē	

* atbilstoši 01.03.2008. spēkā esošajiem likumiem un izstrādātajiem likumprojektiem;

** likuma spēkā stāšanās noteikta 1.01.2009.

*** likums zaudēs spēku 1.07.2010.

3. pielikums

Galvenās atšķirības starp darba līgumu un uzņēmuma līgumu

Rādītājs	Darba līgums	Uzņēmuma līgums
Līguma mērķis	Darba rezultāts tiek noteikts vispārīgāk, darba devējs to var vienaspusēji mainīt	Konkrēta darba rezultāta radīšana un nodošana pasūtītājam, ko uzņēmējs veic kā lietpratējs
Darbarīki, ierīces un darba vieta	Darba devējs nodrošina to lietošanu, kā arī atbild par to nolietojumu un bojājumu novēršanu	Uzņēmējs izmanto savus darbarīkus, ierīces, pats atbild par to nolietojumu un bojājumu novēršanu, kā arī strādā savā mītnē
Darba laika kontrole	Darba devējs ir tiesīgs noteikt darba laiku, kas jāievēro visiem darbiniekiem	Uzņēmējs pats izvēlas, kurā laikā viņš izpildīs pasūtītāja doto uzdevumu, lai darba rezultāts tiktu nodots nolīgtajā termiņā
Darba samaksas noteikumi	Darba samaksa piesaistīta tikai laika termiņam	Darba samaksa piesaistīta konkrēta darba pabeigšanai vai darba rezultāta iesniegšanai
Kontroles pakāpe	Lielākas iespējas kontrolēt darbinieku	Lielāka patstāvība, plašākas tiesības
Darba izdevumi	Darba devējs kompensē visus ar darbu saistītos izdevumus, piemēram, sakaru izdevumus, dienesta transporta līdzekļa izmantošanu utt.	Atbildīgs par visu ar savu darbu saistīto izdevumu segšanu
Komandējuma izmaksas	Apmaksā darba devējs	Var apmaksāt darba devējs
Atvaļinājums	Ir tiesības uz apmaksātu atvaļinājumu atbilstoši Darba likumam	Atpūta netiek apmaksāta
Tiesības uzticēt savu pienākumu izpildi trešajai personai	Nav tiesības uz darbu nosūtīt citu personu	Ir šādas tiesības, ja vien uzņēmuma līgumā nav pieprasīts, lai uzņēmējs pasūtījumu izpilda personīgi
Darbinieka tiesības pieņemt darbā, atlaist no darba, maksāt palīgiem	Šādas tiesības tiek ierobežotas ar nepieciešamību iegūt iepriekšēju vadības piekrišanu	Neierobežotas tiesības pieņemt, atlaist un apmaksāt palīgus, tomēr pats uzņēmējs nes pilnu atbildību un risku par darba izpildi un tā kvalitāti
Dalība peļņā un zaudējumos	Visbiežāk saņem nolīgto darba algu neatkarīgi no tā, cik peļņu nesošs ir bijis viņa darbs	Gūst peļņu vai zaudējumus konkrēta pasūtījuma izpildes rezultātā
Apmācības	Darba devējs nodrošina apmācību un kvalifikācijas celšanas iespējas	Apmaksā pats uzņēmējs
Strādāšana vairākās darba vietās	Parasti strādā pilnu darba laiku pie viena darba devēja	Parasti sadarbojas ar plašāku klientu loku un var vienlaikus pildīt vairāku pasūtītāju uzdevumus

Avots: Baltmane, 2004

4. pielikums

**Uzņēmēja izmaksu un nodarbinātā neto ienākuma salīdzinājums atkarībā no
darba attiecību veida 2007. un 2008. g., Ls**

Rādītājs	2007.		2008.	
	Darba līgums	Uzņēmuma līgums	Darba līgums	Uzņēmuma līgums
Bruto summa*	300.00	300.-	300.00	300.00
Darba ņēmēja VSAOI (9%)	27.00	-	27.00	-
Darba devēja VSAOI (24.09%)	72.27	-	72.27	-
Neapliekamais minimums	50.00	-	80.00	-
IIN (algas nodoklis 25%)	55.75	-	48.25	-
Personai izmaksājamā summa	217.25	300.00	224.75	300.00
Uzņēmuma nodokļu maksājumi budžetā	155.02	-	147.52	-
Uzņēmuma izmaksas	372.27	300.00	372.27	300.00
Pašnodarbinātās personas VSAOI no minimālā iemaksu objekta (2007. g. 29.95%, 2008. g. 30.44%)	-	44.93	-	45.66
Pašnodarbinātās personas IIN no saimnieciskās darbības (2007. g. 25%, 2008. g. 15%)	-	63.77	-	38.15
Pašnodarbinātās personas nodokļu maksājumi budžetā	-	108.70	-	83.81
IIN summa, kuru iespējams atgūt, iesniedzot gada ienākumu deklarāciju	-	12.50	-	-
Personas neto ienākums	217.25	203.80	224.75	216.19

Avots: aprēķini atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un "Par valsts sociālo apdrošināšanu"

* Nosacīti dati, pieņemot fiksētu bruto summu Ls 300 mēnesī

5. pielikums

**Grāmatvedības forma un gada pārskats atbilstoši individuālā uzņēmēja
tiesiskajam statusam un apgrozījumam līdz 2007. gadam**

Tiesiskais statuss	Ieņēmumi gadā, Ls	Grāmatvedības forma	Gada pārskats	Gada pārskatu reglamentējošais likums
Fiziskā persona	bez ierobežojuma	vienkāršā ieraksta	-	-
Individuālais komersants	< 45000	vienkāršā ieraksta	-	-
		divkāršā ieraksta	saīsināts	likuma „Par grāmatvedību” 13. pants
	≥ 45000	divkāršā ieraksta (arī pārreģistrējot IU, kurš maksāja uzņēmumu ienākuma nodokli)	visas gada pārskata sastāvdaļas	likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem"
Zemnieka saimniecība, zvejnieka saimniecība, individuālais uzņēmums	< 45000	vienkāršā ieraksta	-	-
		divkāršā ieraksta	saīsināts	likuma „Par grāmatvedību” 13. pants
	≥ 45000	divkāršā ieraksta	visas gada pārskata sastāvdaļas	likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem"

Avots: likuma „Par grāmatvedību” 13. panta redakcija, kas bija spēkā līdz 31.12.2006.

**Grāmatvedības forma un gada pārskats atbilstoši individuālā uzņēmēja
tiesiskajam statusam sākot ar 2007. gadu**

Tiesiskais statuss	Ieņēmumi gadā, Ls	Grāmatvedības forma	Finanšu pārskats	Gada pārskatu reglamentējošais normatīvais akts
Saimnieciskās darbības veicējs	bez ierobežojuma	vienkāršā ieraksta	-	-
		divkāršā ieraksta	Bilance, ieņēmumu un izdevumu pārskats	MK noteikumi "Par individuālā komersanta finanšu pārskatiem"
Individuālais komersants	< 200 000	vienkāršā ieraksta	-	-
		divkāršā ieraksta	Bilance, ieņēmumu un izdevumu pārskats	MK noteikumi "Par individuālā komersanta finanšu pārskatiem"
	≥ 200 000	divkāršā ieraksta		
Zemnieka saimniecība, zvejnieka saimniecība, individuālais uzņēmums	< 200 000	vienkāršā ieraksta	-	-
		divkāršā ieraksta	Bilance, ieņēmumu un izdevumu pārskats	MK noteikumi "Par individuālā komersanta finanšu pārskatiem"
	≥ 200 000 vai reģistrēts kā UIN maksātājs	divkāršā ieraksta	Bilance, peļņas vai zaudējumu aprēķins, naudas plūsmas pārskats, pašu kapitāla izmaiņu pārskats, pielikums	Gada pārskatu likums

Avots: likuma „Par grāmatvedību” 13. pants (spēkā no 01.01.2007.), Gada pārskatu likuma pārejas noteikumu 7. punkts

Individuālo uzņēmēju uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti

Pamatlīdzekļu amortizācija nodokļu un bilances vajadzībām

Atšķirības	Nodokļiem	Bilancei
Nolietojuma aprēķināšanas kārtība	saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13. pantu	īpašnieka noteikta
Nolietojuma aprēķināšanas metode	ģeometriski degressīvā	jebkura
Nolietojuma likme gadā	atbilstoši pamatlīdzekļa kategorijai	atbilstoši plānotajam objekta izmantošanas ilgumam
Objekta iegādes gadā nolietojumu aprēķina	visam gadam, izņemot, ja saimnieciskā darbība nav veikta visu gadu	parasti sākot ar nākamā mēneša 1. datumu pēc objekta iegādes

Avots: LR normatīvie akti

Pašu kapitāla uzskaites atšķirības uzņēmējiem ar ierobežotu un pilnu atbildību

Rādītājs	SIA	IK, IU, Zs, ZvS
Īpašnieku ieguldītais	Daļu kapitāls (pamatkapitāls)	Saimnieciskās darbības kapitāls
Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšana	Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve	Saimnieciskās darbības kapitāls
Rezerves	Sabiedrības statūtos noteiktās rezerves	nav jāveido
Nesadalītā peļņa (ienākums)	Iepriekšējo gadu nesadalītā peļņa	Saimnieciskās darbības kapitāls
	Pārskata gada nesadalītā peļņa (no peļņas vai zaudējumu aprēķina)	Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība (no ieņēmumu un izdevumu pārskata)

Avots: LR normatīvie akti

Individuālo uzņēmēju pašu kapitāla uzskaites kontu saturs

Konta nosaukums (kods)	Debets	Kredīts
Saimnieciskās darbības kapitāls (321x)	<ul style="list-style-type: none"> Iepriekšējā(o) gada(u) personīgajām vajadzībām izņemti līdzekļi u.c. personīgie izdevumi Ilgtermiņa ieguldījumu vērtības samazinājums Iepriekšējā(o) gada(u) ieņēmumu un izdevumu starpība (zaudējumi) 	<ul style="list-style-type: none"> Iepriekšējā(o) gada(u) personīgie ieguldījumi Ilgtermiņa ieguldījumu vērtības palielinājums Iepriekšējā(o) gada(u) ieņēmumu un izdevumu starpība (ienākums)
Privātkonts (322x)	<ul style="list-style-type: none"> Pārskata gadā personīgajām vajadzībām izņemti līdzekļi Slēgums gada beigās, ja personīgie ieguldījumi ir lielāki nekā personīgajām vajadzībām izņemtie līdzekļi 	<p>Ss = 0</p> <ul style="list-style-type: none"> Pārskata gadā veikti personīgie ieguldījumi Slēgums gada beigās, ja personīgie ieguldījumi ir mazāki nekā personīgajām vajadzībām izņemtie līdzekļi <p>Sb = 0</p>
Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība (341x)	<ul style="list-style-type: none"> Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība (zaudējumi) Slēgums, ja pārskata gadā gūti ienākumi 	<p>Ss = 0</p> <ul style="list-style-type: none"> Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība (ienākums) Slēgums, ja pārskata gadā gūti zaudējumi <p>Sb = 0</p>

Individuālā uzņēmēja pašu kapitāla izmaiņu pārskats, ņemot vērā Latvijas grāmatvedības standartus un uzskaites sistēmas maiņu

Pašu kapitāla izmaiņas	Saimnieciskās darbības kapitāls	Iepriekšējo gadu ieņēmumu un izdevumu atzīšana*	Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība	Kopā
Pašu kapitāls 01.01.	aktīvu un kreditoru parādu starpība	x	x	kopā pašu kapitāls
Iepriekšējo gadu ieņēmumi*	x	- iepriekšējo gadu ieņēmumi, kas netika atzīti pēc kases principa	x	- iepriekšējo gadu ieņēmumi
Iepriekšējo gadu izdevumi*	x	+ iepriekšējo gadu izdevumi, kas netika atzīti pēc kases principa	x	+ iepriekšējo gadu izdevumi
Personīgie ieguldījumi	+ pārskata gadā veikti personīgie ieguldījumi	x	x	+ personīgie ieguldījumi
Personīgais patēriņš	- personīgais patēriņš pārskata gadā	x	x	- personīgais patēriņš
Ilgtermiņa ieguldījumu vērtības pieaugums	+ pārvērtēšanas rezultātā atzītie ieguvumi no ilgtermiņa ieguldījumu vērtības pieauguma	x	x	+ ieguvumi no ilgtermiņa ieguldījumu vērtības pieauguma
Ilgtermiņa ieguldījumu vērtības samazinājums	- pārvērtēšanas rezultātā atzītie zaudējumi no ilgtermiņa ieguldījumu vērtības samazinājuma	x	x	- zaudējumi no ilgtermiņa ieguldījumu vērtības samazinājuma
Pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība	x	x	+ ieņēmumu un izdevumu starpība	+ ieņēmumu un izdevumu starpība
<i>t.sk. pārskata gadā iegrāmatota ieņēmumu un izdevumu starpība par iepriekšējiem periodiem*</i>	x	x	+ ieņēmumu un izdevumu starpība par iepriekšējiem periodiem	+ ieņēmumu un izdevumu starpība par iepriekšējiem periodiem
Pašu kapitāls 31.12.	+ saimnieciskās darbības kapitāls bez pārskata gada ieņēmumiem un izdevumiem	- iepriekšējo gadu ieņēmumu un izdevumu starpība	+ pārskata gada ieņēmumu un izdevumu starpība	Kopā pašu kapitāls

* Rindas un ailes pārskatā nepieciešamas tikai pirmajā gadā, pārejot no kases uz uzkrāšanas principu.

**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības summas izmaiņas
atbilstoši grozījumiem likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2008. gadā**

Ienākumi no saimnieciskās darbības gadā, Ls	Saglabājot iepriekšējo kārtību		Iedzīvotāju ienākuma nodokļa summa pēc likuma grozījumiem, IIN likme 15%	Maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa summas izmaiņas, Ls
	ar nodokli apliekamais ienākums	iedzīvotāju ienākuma nodokļa summa, IIN likme 25%		
Bez apgādājamajiem				
2000	1040	260	300	+ 40
2400	1440	360	360	0
3000	2040	510	450	- 60
Ar 1 apgādājamo				
2000	368	92	300	+ 208
3000	1368	342	450	+ 108
4080	2448	612	612	0
5000	3368	842	750	-92
Ar 2 apgādājamajiem				
2000	0	0	300	+ 300
3000	696	174	450	+ 276
4000	1696	424	600	+ 176
5000	2696	674	750	+ 76
5760	3456	864	864	0
6000	3696	924	900	- 24

**Būtiskākās iedzīvotāju ienākuma nodokļa un
uzņēmumu ienākuma nodokļa normu atšķirības Latvijā**

Rādītājs	Iedzīvotāju ienākuma nodoklis	Uzņēmumu ienākuma nodoklis
1. Nodokļa likme	15% ; līdz 2008. gadam 25%;	15% (kopš 2004. gada); 19% 2003. g.; 22% 2002. g.; 25% līdz 2002. gadam
2. Zaudējumus sedz no nākamo gadu peļņas	3 gadus (īpaši atbalstāmos reģionos 6 gadus)	5 gadus (īpaši atbalstāmos reģionos 10 gadus)
3. Nodokļa atvieglojumi un atlaide par ziedojumiem	nodokļa atvieglojums - nodokli samazina par 15% (25%) no ziedojuma summas, ja ziedojuma summa nepārsniedz 20% no apliekamā ienākuma	nodokļa atlaide - nodokli samazina par 85% no ziedojuma summas, bet ne vairāk kā 20% no nodokļa summas
4. Nodokļa atvieglojumi un atlaides lauksaimniekiem	nodokļa atvieglojums - ienākumi no lauksaimnieciskās ražošanas un lauku tūrisma ≤ Ls 3000 netiek aplikti ar IIN	nodokļa atlaide - uzņēmumiem, kas veic lauksaimniecisko darbību, UIN samazina par 10 Ls/ha lauksaimniecībā izmantojamās zemes
5. Pārdodot saimnieciskajā darbībā izmantotu nekustamo īpašumu	ar IIN apliek iepriekš saimnieciskās darbības izdevumos norakstīto nolietojumu atbilstoši MK 793. noteikumu 57. punktam (no 1.01.2007.)	peļņu, kas ir starpība starp pārdošanas ieņēmumiem un objekta bilances vērtību, koriģē atbilstoši UIN likuma 13. panta 1. daļas 4. punktam un apliet ar UIN
6. Reprēzentācijas izdevumu atzīšana	vienkāršā ieraksta grāmatvedībā reprēzentācijas izdevumi netiek atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem	60% no reprēzentācijas izdevumiem tiek atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem
7. Nodokļa avansa maksājumi lauksaimniekiem	vienkāršā ieraksta grāmatvedībā ½ no iepriekšējā gada nodokļa maksājumiem; divkāršā ieraksta grāmatvedībā – tāpat kā UIN maksātājiem	labprātīgi, ja 90% ienākumi gūti no pašražotas lauksaimniecības produkcijas un lauksaimniecības pakalpojumiem

Atšķirības starp aroduzņēmumu un brīvo profesiju darbības nodokļiem Vācijā

Rādītāji	Aroduzņēmums	Brīvās profesijas
Reģistrācija	pašvaldībā (tā savukārt informē nodokļu administrāciju)	tieši nodokļu administrācijā
Arodnodoklis	jāmaksā, ja pārsniedz neapliekamo minimumu	nav jāmaksā
Ienākuma nodoklis	maksimālā likme 45% (2004.)	maksimālā likme 45% (2004.)
Arodnodokļa ieskaitīšana ienākuma nodokļa maksājumos	tiek ieskaitīts	nav nepieciešams
Peļņas noteikšana	nosakot īpašuma pieaugumu (pēc bilances) - uzkrāšanas princips, izņemot uzņēmumus, kas drīkst kārtot vienkāršotu grāmatvedību	ieņēmumu un izdevumu salīdzināšana - kases princips

Avots: Steuerlicher Wegweiser für Existenzgründer, 2004

**Dažādu fiksēta ienākuma nodokļa koncepciju izvērtējums
mazajiem individuālajiem uzņēmējiem**

1. Nodokļa noteikšana % no apgrozījuma	2. Vairāku rādītāju kombinācija	3. Izdevumus palielina par 2%	4. Nodokļa likme 15%
<i>Stiprās puses</i>			
<ul style="list-style-type: none"> vienkāršo ienākuma nodokļa noteikšanas mehānismu 	<ul style="list-style-type: none"> vienkāršo ienākuma nodokļa noteikšanas mehānismu nodrošinās mazo uzņēmēju konkurētspējīgāku attīstību nozaru griezumā mazie uzņēmēji varēs laicīgi ieplānot nodokļu maksājumus, jo būs jau laicīgi zināmi nodokļu maksājumi nodrošina visaugstāko taisnīguma līmeni nodokļa aprēķināšanā 	<ul style="list-style-type: none"> atrisina problēmu par saimnieciskā darbības izdevumiem, kuriem vispār nav vai nav pareizi noformētu attaisnojuma dokumentu nav jāmaina līdzšinējā nodokļa uzskaites un aprēķināšanas kārtība 	<ul style="list-style-type: none"> izlīdzina nodokļa likmi par ienākumiem no saimnieciskās darbības visiem nodokļu maksātājiem, neskatoties uz to juridisko formu samazina nodokļu slogu mazajiem uzņēmējiem
<i>Vājās puses</i>			
<ul style="list-style-type: none"> zaudētājas ir personas, kurām ir salīdzinoši lieli izdevumi un neliela rentabilitāte nodokļa lielums nav atkarīgs no saimnieciskās darbības gala iznākuma (peļņa vai zaudējumi) zaudējumu gadījumā nodokļu maksātājam nav tiesības segt tos no turpmāko gadu ienākuma mainot ienākuma nodokļa objektu, jāmaina VSAOI aprēķināšanas kārtība 	<ul style="list-style-type: none"> nepieciešami papildus līdzekļi, visaptveroša saimnieciskās darbības apsekojuma veikšanai, lai noteiktu rādītāju kopumu, kas ietekmē attiecīgās nozares rentabilitāti būtiski jāpārveido nodokļa uzskaites sistēma, nepieciešams papildus darbspēks datu apstrādes un kontroles sfērā jāizstrādā jauni metodiskie noteikumi par nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību zaudējumu gadījumā nodokļu maksātājam nav tiesības segt tos no turpmāko gadu ienākuma 	<ul style="list-style-type: none"> risinājums nevienkāršo ienākuma nodokļa noteikšanas mehānismu 	<ul style="list-style-type: none"> samazinās iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumi budžetā saglabājot lielāku algas nodokļa likmi (25%), veicina darba devēju vēlēšanos darba attiecības transformēt par uzņēmuma līgumiem

15. pielikuma turpinājums

1. Nodokļa noteikšana % no apgrozījuma	2. Vairāku rādītāju kombinācija	3. Izdevumus palielina par 2%	4. Nodokļa likme 15%
Iespējas			
<ul style="list-style-type: none"> iespējams ieviest salīdzinoši ātri 	<ul style="list-style-type: none"> atvieglo ienākuma nodokļa noteikšanu mazajiem uzņēmējiem bez speciālām zināšanām grāmatvedībā un nodokļu aprēķināšanā veicina mazo uzņēmēju saimniecisko darbību prioritārajās nozarēs uzlabos nodokļa maksātāju disciplīnu 	<ul style="list-style-type: none"> iespējams ieviest ļoti ātri 	<ul style="list-style-type: none"> veicina mazo uzņēmēju izvēlēties tā darbībai atbilstošāku uzņēmējdarbības juridisko formu veicina legālu mazo uzņēmējdarbību
Draudi			
<ul style="list-style-type: none"> var mākslīgi bremsēt apgrozījuma pieaugumu, lai saglabātu vienkāršu nodokļa noteikšanas mehānismu, kā arī, lai varētu maksāt mazāku nodokli veicina ēnu ekonomiku, jo nav nepieciešams dokumentāri noformēt saimnieciskās darbības izdevumus apdraud saimnieciskās darbības pastāvēšanu krīžu gadījumā u.c. ļoti nelabvēlīgu ārēju faktoru ietekmē uzskaitē nekļūs vienkāršāka, ja nemaina VSAOI aprēķināšanas kārtību 	<ul style="list-style-type: none"> lielie budžeta izdevumi neatmaksājas, jo atbilstošie nodokļa ieņēmumi ir salīdzinoši nelieli iespējams ieviest ilgstošā laika posmā apdraud saimnieciskās darbības pastāvēšanu krīžu gadījumā u.c. ļoti nelabvēlīgu ārēju faktoru ietekmē 	<ul style="list-style-type: none"> veicinās saimniecisko darbību, nenoformējot darījumus apliecinājošus dokumentus 	<ul style="list-style-type: none"> samazināsies pašvaldību ieņēmumi palielināsies pašnodarbināto skaits, kas par tādiem kļūst pēc bijušā darba devēja iniciatīvas, nevis pēc iekšējas motivācijas

Atvieglota uzskaitē un ienākuma nodokļa maksāšanas kārtība

N. p. k.	Ienākumu veids	Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", MK noteikumu norma	Saimnieciskās darbības reģistrēšana VID un uzskaitē	IIN aprēķināšana
1.	Autoratlīdzība (honorārs)	10. panta 1. daļas 4. punkts, MK not. Nr. 793 73.-76. punkts	Saimnieciskā darbība nav jāreģistrē, nav jākārto grāmatvedība	Noteiktas izdevumu normas, IIN ietur un maksā budžetā ienākuma izmaksātājs
2.	Metāllūžņu pārdošana	11. panta 7. daļa		
3.	Kokmateriālu un augoša meža pārdošana	11. panta 8. daļa		
4.	Lauksaimnieciskā ražošana, ja ienākums < Ls 3000 gadā; sēņošana, ogošana, savvaļas ārstniecības augu un ziedu vākšana	11. panta 13. daļa		IIN nav jāmaksā
5.	Īpašuma noma vai īre, dabas resursu izmantošana	11. panta 12. daļa, 28. panta 8. daļa	Saimnieciskā darbība nav jāreģistrē, nav jākārto grāmatvedība, jāinformē VID par ienākumu gūšanu	IIN ietur un maksā budžetā ienākuma izmaksātājs, gada ienākumu deklarācijā izdevumos var uzrādīt nekustamā īpašuma nodokli
6.	Amatniecība un cita saimnieciskā darbība, kas nav profesionālā darbība, ja netiek algoti darbinieki un ieņēmumi iepriekšējā gadā < Ls 10 000	11. ⁸ pants	Jāuzskaita ieņēmumi no saimnieciskās darbības	Fiksēto ienākuma nodokli maksā budžetā saimnieciskās darbības veicējs

Avots: LR normatīvie akti

Individuālā uzņēmuma īpašnieka un pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu salīdzinājums Latvijā 2006. – 2008. g., Ls

Gads	IU īpašnieks, kurš nav darba attiecībās ar savu uzņēmumu, bet veic tā vadību		Pašnodarbinātā persona		
	neatkarīgi no ienākumu apjoma		ienākumi < minimālo VSAOI objektu	ienākumi ≥ minimālo VSAOI objektu	
	līdz pensijas vecumam	pensijas vecumā	neatkarīgi no vecuma	līdz pensijas vecumam	pensijas vecumā
2006	29.78 (90x33.09%)	24.64 (90x27.38%)	0	33.22 (110x30.2%)	29.84 (110x27.13%)
2007	39.71 (120x33.09%)	33.11 (120x27.59%)	0	44.93 (150x29.95%)	41.01 (150x27.34%)
2008	52.94 (160x33.09%)	45.22 (160x28.26%)	0	45.66 (150x30.44%)	42.03 (150x28.02%)

Avots: aprēķini veikti izmantojot LR normatīvos aktus

**Obligātās un brīvprātīgās valsts sociālās apdrošināšanas salīdzinājums
Latvijā 2008. g.**

Rādītājs	Obligātā apdrošināšana		Brīvprātīgā apdrošināšana
	Darba ņēmējs	Pašnodarbinātais	Pašnodarbinātā laulātais
Sociāli apdrošināmās personas	1) ZS vai ZvS, IU īpašnieks, ja uzņēmumā ir pārvaldnieks, kurš noslēdzis darba līgumu ar īpašnieku; 2) IU īpašnieks, ja viņš veic uzņēmuma vadības funkciju un uzņēmumā nav pārvaldnieks; 3) persona, kura ir noslēgusi uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu un nav reģistrējusi savu saimniecisko darbību.	1) persona, kas veic individuālo darbu, profesionālo darbību vai reģistrējusies kā saimnieciskajā darbībā gūtā ienākuma nodokļa maksātāja; 2) ZS vai ZvS īpašnieks; 3) IK.	Pašnodarbinātā laulātais, kurš nav sasniedzis vecumu, kas dod tiesības saņemt valsts vecuma pensiju, ja viņa pastāvīgā dzīvesvieta ir Latvijas Republikā un viņš nav pakļauts obligātajai sociālajai apdrošināšanai.
Apdrošināšanas veidi personām līdz pensijas vecumam	1) pensijām; 2) bezdarbam; 3) nelaimes gadījumiem darbā un arodslimībām; 4) invaliditātei; 5) maternitātei un slimībām; 6) vecāku apdrošināšana.	1) pensijām; 2) invaliditātei; 3) maternitātei un slimībām; 4) vecāku apdrošināšana.	1) pensijām; 2) invaliditātei; 3) maternitātei un slimībām.
Reģistrācijas vieta	VID Nodokļu maksātāju reģistrā.		Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūrā.
Apdrošinātās personas statusu iegūst	Ar darba ņēmēja statusa iegūšanu.	Mēnesī, kurā sasniegts minimālais iemaksu objekts.	Brīvprātīgi reģistrējoties.
Minimālais iemaksu objekts	Noteiktā atlīdzība jeb valstī noteiktā minimālā darba samaksa Ls 160.	Pašnodarbināto iemaksu minimālais objekts Ls 150.	Brīvprātīgo iemaksu minimālais objekts Ls 150.
Iemaksu likme personām līdz pensijas vecumam, %	33.09	30.44	31.10
Minimālā iemaksu summa mēnesī personām līdz pensijas vecumam, Ls	52.94	45.66	46.65
Iemaksu veikšanas termiņš	Katru mēnesi, līdz datumam, kurš saskaņots ar VID.	Līdz ceturksnim sekojošā mēneša 15. datumam.	Līdz katra mēneša pēdējai dienai.

Pašnodarbināto sociālās apdrošināšanas Latvijā iespējamo variantu izvērtējums

Apdrošināšanas kārtība	<i>Plusi</i>	<i>Mīnusi</i>
Pašreizējā kārtība	Nodrošināti ieņēmumi valsts sociālās apdrošināšanas budžetā.	1) Ienākumu slēpšana. 2) Nodrošina minimālas sociālās garantijas tikai tajā gadījumā, ja iemaksas veiktas regulāri.
1. Brīvprātīga apdrošināšana (privātajos apdrošināšanas fondos)	1) Vienkāršotos VSAOI administrēšana. 2) Apdrošināšanas nepieciešamību būtu iespējams izvēlēties pašai personai. 3) Samazinātos pašnodarbināto izmaksas.	1) Ieņēmumi valsts budžetā samazinātos, tomēr samazinājums nebūtu būtisks. 2) Palielinātos sociāli vispār neapdrošināto personu skaits. 3) Sociālās apdrošināšanas iespēju nenovērtēšana, kas var radīt vilšanos slimības un invaliditātes gadījumā vai saņemot vecuma pensiju.
2. Obligāta apdrošināšana pašnodarbinātajiem, kuri nav paralēli apdrošināti kā darba ņēmēji:		
2a. sasniedzot minimālo iemaksu objektu	1) Administrēšana kļūtu sarežģītāka. 2) Iespēja samazināt izmaksas tiem, kas jau ir apdrošināti kā darba ņēmēji. 3) Iespēja plānot savus sociālos maksājumus un apdrošinājumu.	Ieņēmumi valsts sociālās apdrošināšanas budžetā samazinātos, tomēr samazinājums būtu mazāks kā 1. variantā.
2b. vismaz no minimālā iemaksu objekta	1) Samazinātos sociāli nenodrošināto personu skaits. 2) Visi pašnodarbinātie tiktu sociāli apdrošināti. 3) Iespēja samazināt izmaksas tiem, kas jau ir apdrošināti kā darba ņēmēji.	1) Ieņēmumi budžetā nesamazinātos, jo VSAOI nāktos maksāt arī pašnodarbinātajiem, kas slēpj ienākumus no saimnieciskās darbības vai kuru ienākumi ir mazāki par VSAOI minimālo objektu. 2) Palielinātos izmaksas sociālajiem maksājumiem personām, kas šobrīd var nemaksāt VSAOI, jo to ienākumi nav sasnieguši sociālo iemaksu minimālo summu.

Aptaujas anketa

Aptaujas autore vēlētos noskaidrot problēmas, kādas rodas iedzīvotāju ienākuma nodokļa (IIN) maksātājiem, veicot saimnieciskās darbības uzskaiti, un uzzināt Jūsu viedokli par iespējām to vienkāršot.

Aptauja ir anonīma un tās rezultāti tiks izmantoti tikai apkopotā veidā.

Lūdzu atzīmēt vienu vai vairākas atbildes, vai arī ierakstīt savu variantu.

1. Jūsu saimnieciskās darbības veids
 - ☐ Individuālais komersants ☐ piemājas saimniecība
 - ☐ Individuālais uzņēmums ☐ individuālais darbs
 - ☐ Zemnieku saimniecība ☐ nekustamā īpašuma apsaimniekošana
 - ☐ _____
2. Cik ilgi veiciet saimniecisko darbību?
 - ☐ mazāk kā 1 gadu ☐ 4 – 6 gadus
 - ☐ 1 – 3 gadus ☐ vairāk kā 7 gadus
 - ☐ _____
3. Kādu nodokļu maksātājs esiet?
 - ☐ iedzīvotāju ienākuma nodokļa (iesniedziet gada ienākumu deklarāciju)
 - ☐ PVN
 - ☐ valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (VSAOI) kā pašnodarbinātais
 - ☐ dabas resursu nodokļa
 - ☐ nekustamā īpašuma nodokļa
 - ☐ ieturat un maksājat nodokļus no darba samaksas
 - ☐ _____
4. Kādu grāmatvedību kārtojiet pašreiz?
 - ☐ vienkāršā ieraksta grāmatvedību (bez kontiem)
 - ☐ divkāršā ieraksta grāmatvedību (ar kontiem)
 - ☐ _____
5. Kādu principu izmantojiet ieņēmumu un izdevumu uzskaitē?
 - ☐ kases principu (atbilstoši naudas plūsmai)
 - ☐ uzkrāšanas principu (atbilstoši darījuma dienai)
 - ☐ _____

6. Kurus reģistrus kārtojiet?
 - ☐ saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu
 - ☐ PVN uzskaites žurnālu
 - ☐ krājumu uzskaites žurnālu
 - ☐ ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites žurnālu
 - ☐ debitoru un kreditoru uzskaites žurnālu
 - ☐ _____
 7. Kādu grāmatvedību vēlētos kārtot turpmāk?
 - ☐ vienkāršā ieraksta grāmatvedību pašreizējā kārtībā
 - ☐ vienkāršā ieraksta grāmatvedību, pilnībā ievērojot kases principu un neveicot izdevumu precizēšanu
 - ☐ divkāršā ieraksta grāmatvedību
 - ☐ _____
 8. Kas kārtē grāmatvedību?
 - ☐ īpašnieks tiek galā pats
 - ☐ īpašnieks, izmantojot konsultācijas
 - ☐ grāmatvedis
 - ☐ noslēgts līgums ar citu uzņēmumu
 - ☐ _____
 9. Grāmatvedības kārtotāja profesionālā kvalifikācija
 - ☐ augstākā vai vidējā grāmatveža profesionālā izglītība
 - ☐ grāmatvedības kursi
 - ☐ pašmācības ceļā
 - ☐ pieredze grāmatvedības darbā (vismaz 2 gadi)
 - ☐ _____
 10. Kādas **priekšrocības** ir tad, ja grāmatvedību kārtē pats īpašnieks?
 - ☐ lētāk
 - ☐ iespēja pašam sekot finansēm un darbības rezultātam
 - ☐ vienkāršāk un ātrāk
 - ☐ _____
- trūkumi**
- ☐ pietrūkst profesionālo zināšanu
 - ☐ lielākas iespējas kļūdīties
 - ☐ uzskaites darbietilpība
 - ☐ _____

11. Kādas **priekšrocības** -ja grāmatvedību kārto grāmatvedis vai cits uzņēmums?

- pašam atbrīvojas laiks svarīgākām lietām
- grāmatvedība ir sakārtota profesionālāk
- vienkāršāk
- _____

trūkumi

- nepieciešami papildus finanšu līdzekļi
- nav pietiekošas uzticības grāmatveža profesionalitātei
- finanšu u.c. informācijas noplūde
- _____

12. No kurienes gūstiet informāciju par izmaiņām likumos un normatīvajos aktos?
Vēlams pasvītrot, tieši kuru avotu.

- internetā (NAIS, www.vid.gov.lv, www.likumi.lv u.c.)
- presē (Latvijas Vēstnesis, Balance, Latvijas Ekonomists, u.c.)
- konsultācijas VID
- semināri
- _____

13. Kas sagādā vislielākās grūtības?

- nav grūtību
- biežas izmaiņas likumos un normatīvajos aktos
- neskaidrības likumu un normatīvo aktu piemērošanā
- sarežģīta uzskaitē
- darbietilpīga uzskaitē
- _____

14. Ja Jums tiktu dota izvēles iespēja, kuru variantu Jūs izvēlētos?

- pašreizējā kārtība nodokļu aprēķināšanā un uzskaitē
- fiksēta ienākuma nodokļa samaksa patentmaksas veidā, kuru nosaka, ņemot vērā vairākus rādītājus, un ļoti vienkāršota uzskaitē
- ienākuma nodokli aprēķina procentos no saimnieciskās darbības apgrozījuma (2-5% atkarībā no nozares)
- _____

15. Kāda sociālās apdrošināšanas kārtība būtu vispiemērotākā pašnodarbinātajiem?

- pašreizējā kārtība VSAOI aprēķināšanā un maksāšanā
- obligātā apdrošināšana tikai tad, ja nav apdrošināts kā darba ņēmējs
- nevis obligāta, bet brīvprātīga sociālā apdrošināšana
- _____

16. Kādu grāmatvedību ieteicamāk kārto ar PVN apliekamām personām?

- vienkāršā ieraksta grāmatvedību o divkāršā ieraksta grāmatvedību
- _____

17. Vai Jūs vēlētos apgūt tālmācībā (izmantojot internetu), ja būtu tāda iespēja:

- grāmatvedību o nodokļus o nevēlos mācīties
- citu _____

18. Ja vēlaties mācīties tālmācībā, norādiet e-pasta adresi _____

19. Cik Jūs būtu ar mieru maksāt par tālmācības kursu vienkāršā ieraksta grāmatvedībā un nodokļos (ietverot arī Īsu datorapmācības kursu), ņemot vērā, ka plašāka apmācība maksā dārgāk?

- < Ls 30 o Ls 30 - 60 o Ls 60 – 100
- neesmu gatavs maksāt o _____

20. Jūsu ieteikumi saimnieciskās darbības grāmatvedības vienkāršošanai:

21. Vai nepieciešami semināri, kādas tēmas būtu jāapskata?

22. Jūsu vecums un dzimums

- līdz 30 g. v. o 46 g. v. – pensijas vecumam o sieviete
- 30 – 45 g. v. o pensijas vecumā o vīrietis

23. No kura reģiona esiet?

- Kurzemes o Zemgales o Rīgas
- Vidzemes o Latgales

24. Anketu aizpildīja

- īpašnieks o grāmatvedis o _____

Paldies par atsaucību!

Inguna Leibus

*Latvijas Lauksaimniecības universitātes
Grāmatvedības un finanšu katedras lektore*

Aptaujas anketa

Aptaujas autore ar Jūsu atbalstu vēlētos noskaidrot problēmas, kādas rodas iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem, veicot saimnieciskās darbības uzskaiti, un uzzināt Jūsu viedokli par iespējām to vienkāršot.

Aptauja ir anonīma un tās rezultāti tiks izmantoti tikai apkopotā veidā.

Lūdzu atzīmēt vienu vai vairākas no dotajām atbildēm (varat tās sarindot pēc nozīmības), vai arī ierakstīt savu variantu.

1. Kas Jūs esat?

- ☐ nodokļu konsultants
- ☐ auditors
- ☐ nodokļu inspektors
- ☐ _____

2. Kuriem nodokļu maksātājiem grāmatvedības uzskaitē sagādā vislielākās problēmas?

- ☐ Individuālais komersants
- ☐ Individuālais uzņēmums
- ☐ Zemnieku saimniecība un piemājas saimniecība
- ☐ individuālais darbs
- ☐ nekustamā īpašuma apsaimniekošana
- ☐ profesionālā darbība
- ☐ _____

3. Kuru nodokļu aprēķināšana sagādā vislielākās problēmas iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem?

- ☐ iedzīvotāju ienākuma nodoklis
- ☐ PVN
- ☐ pašnodarbinātā VSAOI
- ☐ nodokļu no darba samaksas
- ☐ _____

4. Kuru reģistru kārtošana sagādā vislielākās grūtības, tiek pieļautas vislielākās kļūdas?

- ☐ saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāls
- ☐ PVN uzskaites žurnāls
- ☐ krājumu uzskaites žurnāls
- ☐ ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites žurnāls
- ☐ debitoru un kreditoru uzskaites žurnāls
- ☐ _____

5. Kurus reģistrus visbiežāk nekārto, ja atbilstoši prasībām tie būtu jākārt?

- ☐ saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu
- ☐ PVN uzskaites žurnālu
- ☐ krājumu uzskaites žurnālu
- ☐ ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites žurnālu
- ☐ debitoru un kreditoru uzskaites žurnālu
- ☐ _____

6. Kuru nodokļu deklarācijas tiek aizpildītas viskļūdaināk?

- ☐ gada ienākuma deklarācija
- ☐ PVN
- ☐ pašnodarbinātā VSAOI
- ☐ ziņojumi par darba ņēmējiem
- ☐ _____

7. Ja būtu iespējams mainīt, kādu grāmatvedību Jūs ieteiktu kārtot iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem?

- ☐ vienkāršā ieraksta grāmatvedību pašreizējā kārtībā
- ☐ vienkāršā ieraksta grāmatvedību, pilnībā ievērojot kases principu un neveicot izdevumu precizēšanu
- ☐ divkāršā ieraksta grāmatvedību
- ☐ _____

8. Jūsu profesionālā kvalifikācija
- augstākā izglītība grāmatvedībā vai ekonomikā
 - augstākā izglītība citā specialitātē
 - _____
9. Kas Jūsaprāt sagādā vislielākās grūtības iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājam?
- viņam nav grūtību
 - nepietiekošas zināšanas
 - biežas likumdošanas un normatīvo dokumentu izmaiņas
 - neskaidrības likumdošanas un normatīvo dokumentu piemērošanā
 - sarežģīta uzskaitē
 - darbietilpīga uzskaitē
 - _____
10. Ja Jums tiktu dota izvēles iespēja, kuru variantu Jūs izvēlētos?
- pašreizējā kārtība nodokļu aprēķināšanā un uzskaitē
 - fiksēta ienākuma nodokļa samaksa patentmaksas veidā, kuru nosaka, ņemot vērā vairākus rādītājus, un ļoti vienkāršota uzskaitē, t.i., attaisnojuma dokumentu noformēšana, uzglabāšana un pierēģistrēšana saimnieciskā darbības uzskaites žurnālā
 - ienākuma nodokli aprēķina procentos no saimnieciskās darbības apgrozījuma (2-5% atkarībā no nozares)
 - _____
11. Kāda sociālās apdrošināšanas kārtība būtu vispiemērotākā pašnodarbinātajām personām?
- pašreizējā kārtība VSAOI aprēķināšanā un maksāšanā
 - pašnodarbinātā obligātā valsts sociālā apdrošināšana tikai tad, ja persona nav apdrošināta kā darba ņēmējs
 - nevis obligāta, bet brīvprātīga sociālā apdrošināšana
 - _____

12. Kādu grāmatvedību ieteicamāk kārtot ar PVN apliekamām personām, kuras ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājas no saimnieciskās darbības?
- vienkāršā ieraksta grāmatvedību
 - divkāršā ieraksta grāmatvedību
 - _____

13. Cik ilgi strādāji ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības maksātājiem?
- mazāk par gadu o 1 – 3 gadus
 - vairāk kā 3 gadus o _____

14. No kura reģiona esiet?
- Kurzemes o Zemgales o Rīgas
 - Vidzemes o Latgales

15. Jūsu ieteikumi iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju saimnieciskās darbības uzskaites vienkāršošanai:
- _____
- _____
- _____

16. Kas būtu jāamāca iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem, kādas tēmas būtu jāapskata?
- _____
- _____
- _____

Paldies par atsaucību!

*Inguna Leibus
Latvijas Lauksaimniecības universitātes
Grāmatvedības un finanšu katedras lektore*

**Respondentu ieteikumu individuālo uzņēmēju uzskaites
vienkāršošanai Latvijā vērtējums**

Respondentu ieteikumi	Iespējas	Vērtējums	Darbība
<i>Likumu un citu normatīvo dokumentu izstrāde</i>			
Sakārtot likumdošanu, lai nebūtu tik biežas izmaiņas	Nepieciešamību grozīt normatīvos aktus izraisa tautsaimniecības un līdz ar to nodokļu sistēmas attīstība, tomēr nepieciešama prakse – grozījumus veikt ne biežāk kā 1 x gadā, nosakot grozījumu spēkā stāšanās termiņu - 1. janvāri	+	Nepieciešama norma par to, ka būtiski grāmatvedības un nodokļu likumu grozījumi, kas tiek pieņemti gada laikā, stājas spēkā ar nākamā gada 1. janvāri
Viennozīmīgi un nepārprotami atrunāt visus līdz šim neskaidros jautājumus	Visvairāk neskaidrību par daļējas izmantošanas objektiem un personīgā īpašuma izmantošanu saimnieciskajā darbībā	+	Daļēji atrisina likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2007. g. veiktie grozījumi
Sakārtot veidlapu terminoloģiju	Vairākās veidlapās, piemēram, gada ienākumu deklarācijā, pašnodarbināto personu ziņojumā par VSAOI lietota neprecīza terminoloģija	+	Izteikti priekšlikumi FM trūkumu novēršanai
Likumu un normatīvo aktu izstrādē iesaistīt praktiķus	Normatīvie dokumenti dažkārt nereglamentē svarīgus prakses jautājumus, piemēram, saimnieciskajā darbībā izmantota īpašuma atsavināšana	+	2007. gadā izstrādāto MK noteikumu par individuālo uzņēmēju grāmatvedību darba grupā tika iesaistīti speciālisti ar praktiskā darba pieredzi
<i>Uzskaites princips vienkāršā ieraksta grāmatvedībā</i>			
Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu kārtot pēc uzkrāšanas principa	Uzkrāšanas principam atbilst kontu sistēma, vienā žurnālā tas nav iespējams	-	
Apvienot Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu un PVN uzskaites žurnālu	Ja norēķini notiek vienlaicīgi ar pārdošanu, nav nepieciešams papildus žurnāls PVN uzskaitē. Laika periodā 2.04.-1.11.2006. PVN žurnāls nebija obligāts ¹	+	Atcelt normu par papildus PVN žurnāla nepieciešamību, ja PVN aprēķinam nepieciešamo informāciju var nodrošināt Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāls
Aprēķināt PVN pēc kases principa	PVN aprēķināšanas būtība atbilst uzkrāšanas principam	-	
Izmantot divkāršo ierakstu	Atvieglos grāmatvedības kārtošanu vienīgi profesionāliem grāmatvežiem	-	
<i>Vienkāršā ieraksta grāmatvedības reģistri</i>			
Vienkāršot Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu	Nepieciešams vienkāršot izdevumu uzskaiti lauksaimniekiem, piemērojot ienākuma proporcionālu aprēķināšanu kā divkāršā ieraksta grāmatvedībā	+	Iestrādāt normu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”
Samazināt reģistru skaitu	Dažkārt nav nepieciešams pamatlīdzekļu, krājumu un norēķinu uzskaites reģistrs	+	Jaunie MK noteikumi par vienkāršā ieraksta grāmatvedību ļauj izvēlēties nepieciešamos reģistrus

22. pielikuma turpinājums

Respondentu ieteikumi	Iespējas	Vērtējums	Darbība
Kārtot tikai sintētisko uzskaiti	- „ -	+	- „ -
Vienkāršot uzskaiti individuālā darba veicējiem un piemājas saimniecībām	Individuālā darba veicējiem noteikt fiksētu nodokli, vienkāršojot prasības grāmatvedībai. Piemājas saimniecībām – uzskaiti, ja pārsniedz apliekamo ienākumu.	+	Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 13. daļa
<i>Iedzīvotāju ienākuma nodokļa normas</i>			
Precizēt pamatlīdzekļu uzskaiti atbilstoši īpašumtiesībām	Problēmas ne vien uzskaitē, bet, galvenokārt, nodokļu aprēķināšanā	+	2007. gadā veikti grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"
Neapņēināt pamatlīdzekļu amortizāciju	Ir iespējams, bet tad lielu ieguldījumu rezultātā rastos zaudējumi, kurus nevar nosegt IIN likuma noteiktajā laikā (3 gadi), līdz ar to palielinot nodokļa slogu	-	
Izdevumu precizēšanu par krājumu atlikumiem koriģēt tikai beidzot saimniecisko darbību	Ir iespējams	+	Saimnieciskās darbības izdevumu precizēšanu veikt nevis katra gada beigās, bet tikai pārtraucot saimniecisko darbību
Vienkāršot prasības vienkāršā ieraksta grāmatvedībai, atcelt izdevumu precizēšanu	Vissarežģītākais – saimnieciskās darbības izdevumu precizēšana	+	
Ieviest patentmaksu un atbrīvot no uzskaites	Pašreiz patentmaksu apmēri neatbilst reālajai situācijai, 2004. g. uzsākts darbs pie fiksēta nodokļa koncepcijas izstrādes	+	Turpināt darbu pie fiksēta nodokļa koncepcijas izstrādes
Atbrīvot no uzskaites lauksaimniekus, kuru ienākumi ir mazāki par Ls 3000	Lauksaimnieki par ienākumu līdz Ls 3000 nodokli nemaksā, tāpēc viņus ir iespējams atbrīvot no uzskaites kārtošanas	+	2007. g. pieņemta likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 13. daļa
Noteikt normas izdevumiem lauksaimniecībā	VID darbiniekiem sagādā grūtības lauksaimniecības izdevumu, piemēram, degvielas, minerālmēslu, lopbarības utt., kontrole. Citām nozarēm šādas normas nav izstrādātas, VID ir citas metodes izdevumu kontrolei (IIN likuma 22. p.) maksātāja īpašuma vērtības pieaugums)	-	
Atcelt iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus	Pilnībā IIN avansu atcelt nav nepieciešams, jo tas palīdz sabalansēt naudas plūsmu, tomēr ieteicams to darīt 2 x gadā pēc gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas	+	Iestrādāt normu likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"
Līdzsvarot nodokļu slogu iedzīvotāju ienākuma un uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem	Kopš 2002. gada ir nevienlīdzīgs nodokļu slogs	+	Saimnieciskās darbības ienākuma nodokļa likme sākot ar 2008. gadu ir samazināta līdz 15% (likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15. p. 2.1 d.)

22. pielikuma turpinājums

Respondentu ieteikumi	Iespējas	Vērtējums	Darbība
Citi			
Izstrādāt grāmatvedības programmu vienkāršā ieraksta grāmatvedībā	Priekšnoteikumi: 1. vienkārša 2. lēta	+	Šobrīd izstrādātas 3 grāmatvedības programmas: 1) LLKC „mazais G1” 2) „Zalktis” 3) „PATS”
Ieviest brīvprātīgu pašnodarbināto personu sociālo apdrošināšanu	Pašnodarbinātās personas pašas ir atbildīgas par savu sociālo apdrošināšanu	+	Pakāpeniski ieviest brīvprātības principu, izmantojot privātās kompānijas, sākot ar pašnodarbinātajiem, kas ir apdrošināti arī kā darba ņēmēji
Maksimāli atbalstīt mazos saimnieciskās darbības veicējus, vienkāršojot uzskaiti, samazinot nodokļus, ņemot vērā, ka viņi nodrošina paši sevi un ģimenes locekļus ar iztiku	Nepieciešams atbalstīt mazos uzņēmējus, sevišķi to darbības sākuma posmā	+	Darbs pie uzskaites vienkāršošanas ir uzsākts, nodokļa likme samazināta ar 2008. gadu; 2007. gadā pabeigts pētījums par fiksēta nodokļa iespējām pirmajos 2 saimnieciskās darbības gados

¹ MK 04.04.2006. noteikumi nr. 276 „Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība 251. punkts (nav spēkā no 1.11.2006.)

23. pielikums

Respondentu ieteikumi nodokļu administrācijai

Respondentu ieteikumi	Iespējas un darbība
Atcelt prasību noformēt aktus par personīgi ieguldītu un izlietotu naudu	Prasība nav likumīga, jo personīgi ieguldītu vai izlietotu naudu apliecina ar kases orderiem
Organizēt seminārus par katra normatīvā dokumenta piemērošanu	Semināri un apmācības tiek organizētas, tomēr nodokļu maksātāju atsauce ne vienmēr ir pietiekoša
Organizēt kursus par katru nodokļa veidu	
Apmācīt elektroniskās deklarēšanas sistēmas lietošanai	
Ieviest prasību - pirms reģistrācijas par nodokļu maksātāju, jānoklausās kurss grāmatvedībā un nodokļos	Ieteikums atbalstāms, tomēr ne kā obligāta prasība. Kursu beigšana varētu būt bonuss nodokļu maksātājam, izvēloties uzņēmumus, kuros veikt nodokļu pārbaudes
Pirmajos gados pēc nodokļu maksātāju reģistrēšanās vairāk uzmanības pievērst apmācībai	Ieteicams periodā līdz pirmās gada ienākumu deklarācijas sagatavošanai informēt personīgi katru jauno nodokļu maksātāju par VID organizētiem semināriem
Izstrādāt zemniekiem piemērotu metodiku	Ir nepieciešama
Neveikt formālus uzrēķinus, piemēram, par PVN kompensācijas ierakstu PVN ailē (PVN budžetā + sods 200%)	Formāls uzrēķins ir vienkāršāk izdarāms, tomēr tas grauj VID prestižu
Piemērot mazākus sodus nekā juridiskām personām	Jau šobrīd administratīvie sodi fiziskajām personām ir mazāki nekā juridiskajām personām.

**Ieteikumi individuālo uzņēmēju uzskaiti un nodokļus
reglamentējošo normu pilnveidošanai**

Normatīvā akta norma	Ieteicamie grozījumi vai precizējumi
<i>Likums „Par grāmatvedību”</i>	
1. pants	Precizēt, ka grāmatvedība jākārt fiziskajām personām, kurām ir jāreģistrē saimnieciskā darbība atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli".
10. pants	Fiziskajai personai pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas pašai jāuzglabā dokumenti, reģistri un pārskati likumā noteiktajā periodā.
<i>Noteikumi par pavadzīmēm ar Valsts ieņēmumu dienesta piešķirtiem numuriem</i>	
19. punkts	Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā saņemto pavadzīmju reģistrācijai drīkst izmantot saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu.
<i>Kases operāciju uzskaites noteikumi</i>	
2. punkts	Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā darījumu reģistrācijai drīkst izmantot ārējos, bet ja tādu nav, iekšējos attaisnojuma dokumentus, neizmantojot kases orderus.
<i>Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"</i>	
8. panta trešā daļa	Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā ienākuma avoti ir: 1) ienākumi no saimnieciskās darbības un uzņēmuma līguma; 2) ienākumi no individuālā uzņēmuma, zemnieku vai zvejnieku saimniecības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts; 3) ienākumi no individuālā komersanta, t.sk., komercaģenta un māklera darbības.
9. panta pirmā daļa	Precizēt, vai iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumi attiecas uz ienākumiem no noguldījumiem un depozītiem saimnieciskās darbības ietvaros.
10. panta pirmās daļas 1. punkts	Noteikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem nodokļa atvieglojumu, kas būtu līdzvērtīgs uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem piešķirtajai nodokļa atlaidei par ziedojumiem un dāvinājumiem.
11. pants	Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā ienākumu aprēķināt saimnieciskajai darbībai kopumā, pēc tam to dalīt proporcionāli saimnieciskajā darbībā gūtajiem ieņēmumiem.
11. panta trešā daļa	Precizēt saimnieciskās darbības izdevumu uzskaitījumu, ietvert saimnieciskās darbības izdevumos reprezentācijas izdevumus.
11. panta trešās daļas 8. punkts	Saimnieciskās darbības izdevumos ieskaitīt izdevumi par darbinieku, kā arī pašas fiziskās personas izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu; precizēt, uz kuriem izglītības izdevumiem nodokļa atvieglojums attiecas.
11. panta devītā daļa	Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju saimnieciskās darbības zaudējumi sedzami piecu gadu laikā.
11. ¹ panta septītā daļa	Precizēt, kas tiek uzskatīts par saimnieciskās darbības ieņēmumiem, piemērojot pantu.
11. ⁵ pants	Izstrādāt pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas normas iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem.
15. panta pirmā daļa	Atjaunot tiesības saimnieciskās darbības veicējiem piemērot ar nodokli neapliekamo ienākumu, atvieglojumus un attaisnotos izdevumus.
18. panta pirmā daļa	Ja iepriekšējā gadā nav bijis ar nodokli apliekams ienākums no saimnieciskās darbības, tad avansa maksājumu aprēķins nav nepieciešams. Ja 90% ienākumu gūst no lauksaimnieciskās produkcijas un lauksaimniecisko pakalpojumu realizācijas, nodokļa avansa maksājumus var veikt labprātīgi.
18. panta trešā daļa	Noteikt, ka saimnieciskās darbības veicēji ienākuma nodokļa avansu iemaksā divas reizes gadā pēc iepriekšējā gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas.
19. panta devītā daļa	Nodokļu maksātājs, kas saimnieciskās darbības izdevumus nosaka saskaņā ar MK 793. noteikumu 73. punktā noteiktajām normām ir atbrīvots no grāmatvedības kārtības.
28. panta septītā daļa	Nodokļu maksātājam mēneša laikā pēc saimnieciskās darbības pārtraukšanas rakstiski jāpaziņo VID, informāciju par ienākumiem no saimnieciskās darbības jānorāda gada ienākumu deklarācijā, kuru iesniedz VID pēctaksācijas gadā.
32. pants	Nosaukt pantu „Atbildība par citiem nodokļu likumu pārkāpumiem”.

24. pielikuma turpinājums

Normatīvā akta norma	Ieteicamie grozījumi vai precizējumi
<i>Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība</i>	
84.2. punkts	Izdevumu precizēšanu par krājumu atlikumiem drīkst neveikt, ja inventarizācijā noteiktais krājumu atlikums gada beigās nepārsniedz 10% no pārskata gada saimnieciskās darbības ieņēmumiem.
100.7. punkts	Precizēt saimnieciskās darbības uzsākšanas izdevumu atzīšanas kārtību.
<i>Likums "Par pievienotās vērtības nodokli"</i>	
2. pants	Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā pašpatēriņa ar PVN apliekamā vērtība ir piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu tirgus vērtība.
3. pants	Lai noteiktu, vai personai nav jāreģistrējas PVN maksātāju reģistrā, ar PVN apliekamo darījumu summu aprēķināt, skaitot no kalendārā gada sākuma. Nodokļu maksātāji, kas maksā fiksēto ienākuma nodokli, ir atbrīvoti no reģistrēšanās PVN reģistrā.
12. panta pirmā daļa	Tiesības pagarināt PVN samaksas termiņu ne tikai zemnieku saimniecībām, bet visām personām, kuras nodarbojas ar lauksaimniecību.
14. pants	PVN atvieglojumus attiecināt arī uz individuālo uzņēmumu, zemnieku vai zvejnieku saimniecību reorganizāciju
<i>Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība</i>	
Ieviest jaunu punktu	Ietvert normas par pamatlīdzekļu atlikušās vērtības noteikšanu vienkāršā ieraksta grāmatvedībā, kā arī normu par objekta vērtības samazināšanu par PVN priekšnodokļa summu.
209. punkts	Noteikt, ka sagatavojot PVN gada deklarāciju, ir jāveic PVN priekšnodokļa pārrēķins par daļējas izmantošanas objektiem, un atbilstoši jākoriģē budžetā maksājamā nodokļa summa.
262. punkts	Atcelt normu par papildus PVN žurnāla nepieciešamību, ja PVN aprēķinam nepieciešamo informāciju var nodrošināt Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā.
<i>Likums "Par valsts sociālo apdrošināšanu"</i>	
6. panta vienpadsmitā daļa un citur normatīvajos aktos	Terminus „personiskā palīgsaimniecība” un „piemājas saimniecība” aizstāt ar terminu ”lauksaimnieks”.
6. panta četrpadsmitā daļa	Precizēt normu par autoratlīdzību kā sociālo iemaksu objektu.
<i>Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēju reģistrāciju un ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli</i>	
23. punkts	Precizēt pašnodarbināto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu taksācijas periodu un uzskaites principu, kurš jālieto, lai aprēķinātu sociālās apdrošināšanas iemaksu minimālo objektu.
5. pielikums	Precizēt ziņojumā par pašnodarbinātā sociālās apdrošināšanas iemaksām lietoto terminoloģiju.

Nodokļu speciālistu aptaujas rezultātu apstrāde ar SPSS 11.01

			REGIONS					Total	
			Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga		
SPEC	konsultants	Count	4	9	6	5	11	35	
		% within SPEC	11.4%	25.7%	17.1%	14.3%	31.4%	100.0%	
		% within REGIONS	13.8%	23.1%	16.2%	14.7%	22.9%	18.7%	
		% of Total	2.1%	4.8%	3.2%	2.7%	5.9%	18.7%	
		auditors	Count	4	2	6	5	13	30
			% within SPEC	13.3%	6.7%	20.0%	16.7%	43.3%	100.0%
	% within REGIONS		13.8%	5.1%	16.2%	14.7%	27.1%	16.0%	
		% of Total	2.1%	1.1%	3.2%	2.7%	7.0%	16.0%	
		inspektors	Count	14	11	18	14	24	81
			% within SPEC	17.3%	13.6%	22.2%	17.3%	29.6%	100.0%
	% within REGIONS		48.3%	28.2%	48.6%	41.2%	50.0%	43.3%	
		% of Total	7.5%	5.9%	9.6%	7.5%	12.8%	43.3%	
LLKC gramatvedis		Count	7	17	7	10		41	
		% within SPEC	17.1%	41.5%	17.1%	24.4%		100.0%	
	% within REGIONS	24.1%	43.6%	18.9%	29.4%		21.9%		
Total		% of Total	3.7%	9.1%	3.7%	5.3%		21.9%	
		Count	29	39	37	34	48	187	
		% within SPEC	15.5%	20.9%	19.8%	18.2%	25.7%	100.0%	
		% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	
		% of Total	15.5%	20.9%	19.8%	18.2%	25.7%	100.0%	

			REGIONS					Total
STAZS			Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
< 1 gadu	Count		6	7	10	8	23	54
	% within STAZS		11.1%	13.0%	18.5%	14.8%	42.6%	100.0%
	% within REGIONS		20.7%	17.9%	27.0%	23.5%	47.9%	28.9%
	% of Total		3.2%	3.7%	5.3%	4.3%	12.3%	28.9%
	Count		7	12	12	8	19	58
	% within STAZS		12.1%	20.7%	20.7%	13.8%	32.8%	100.0%
	% within REGIONS		24.1%	30.8%	32.4%	23.5%	39.6%	31.0%
	% of Total		3.7%	6.4%	6.4%	4.3%	10.2%	31.0%
	Count		16	20	15	18	6	75
	% within STAZS		21.3%	26.7%	20.0%	24.0%	8.0%	100.0%
	% within REGIONS		55.2%	51.3%	40.5%	52.9%	12.5%	40.1%
	% of Total		8.6%	10.7%	8.0%	9.6%	3.2%	40.1%
Total	Count		29	39	37	34	48	187
	% within STAZS		15.5%	20.9%	19.8%	18.2%	25.7%	100.0%
	% within REGIONS		100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total		15.5%	20.9%	19.8%	18.2%	25.7%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
IK	0	Count	21	21	56	131
		% within IK	16.0%	16.0%	42.7%	100.0%
		% within SPEC	60.0%	72.4%	70.0%	70.8%
		% of Total	11.4%	11.4%	30.3%	70.8%
	1	Count	14	8	24	54
		% within IK	25.9%	14.8%	44.4%	100.0%
		% within SPEC	40.0%	27.6%	30.0%	29.2%
		% of Total	7.6%	4.3%	13.0%	29.2%
Total		Count	35	29	80	185
		% within IK	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
IU	0	Count	31	25	74	168
		% within IU	18.5%	14.9%	44.0%	100.0%
		% within SPEC	88.6%	86.2%	92.5%	90.8%
		% of Total	16.8%	13.5%	40.0%	90.8%
	1	Count	4	4	6	17
		% within IU	23.5%	23.5%	35.3%	100.0%
		% within SPEC	11.4%	13.8%	7.5%	9.2%
		% of Total	2.2%	2.2%	3.2%	9.2%
Total		Count	35	29	80	185
		% within IU	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
ZS	0	Count	12	11	20	60
		% within ZS	20.0%	18.3%	33.3%	100.0%
		% within SPEC	34.3%	37.9%	25.0%	32.4%
		% of Total	6.5%	5.9%	10.8%	32.4%
	1	Count	23	18	60	125
		% within ZS	18.4%	14.4%	48.0%	100.0%
		% within SPEC	65.7%	62.1%	75.0%	67.6%
		% of Total	12.4%	9.7%	32.4%	67.6%
Total		Count	35	29	80	185
		% within ZS	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

ID		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
0	Count	15	21	54	36	126
	% within ID	11.9%	16.7%	42.9%	28.6%	100.0%
	% within SPEC	42.9%	72.4%	67.5%	87.8%	68.1%
	% of Total	8.1%	11.4%	29.2%	19.5%	68.1%
1	Count	20	8	26	5	59
	% within ID	33.9%	13.6%	44.1%	8.5%	100.0%
	% within SPEC	57.1%	27.6%	32.5%	12.2%	31.9%
	% of Total	10.8%	4.3%	14.1%	2.7%	31.9%
Total	Count	35	29	80	41	185
	% within ID	18.9%	15.7%	43.2%	22.2%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	18.9%	15.7%	43.2%	22.2%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	17.858	3	.000
Likelihood Ratio	18.375	3	.000
Linear-by-Linear Association	14.332	1	.000
N of Valid Cases	185		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9.25.

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
NI	0	Count	18	21	65	141
		% within NI	12.8%	14.9%	46.1%	100.0%
		% within SPEC	51.4%	72.4%	81.3%	76.2%
		% of Total	9.7%	11.4%	35.1%	76.2%
1	Count	17	8	15	4	44
		% within NI	38.6%	18.2%	34.1%	100.0%
		% within SPEC	48.6%	27.6%	18.8%	23.8%
		% of Total	9.2%	4.3%	8.1%	23.8%
Total	Count	35	29	80	41	185
		% within NI	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	18.9%	15.7%	43.2%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	17.664	3	.001
Likelihood Ratio	16.892	3	.001
Linear-by-Linear Association	16.759	1	.000
N of Valid Cases	185		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6.90.

25. pielikuma turpinājums

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
PROF_D0	Count	13	16	41	39	109
	% within PROF_D	11.9%	14.7%	37.6%	35.8%	100.0%
	% within SPEC	59.1%	94.1%	91.1%	95.1%	87.2%
	% of Total	10.4%	12.8%	32.8%	31.2%	87.2%
1	Count	9	1	4	2	16
	% within PROF_D	56.3%	6.3%	25.0%	12.5%	100.0%
	% within SPEC	40.9%	5.9%	8.9%	4.9%	12.8%
	% of Total	7.2%	.8%	3.2%	1.6%	12.8%
Total	Count	22	17	45	41	125
	% within PROF_D	17.6%	13.6%	36.0%	32.8%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	17.6%	13.6%	36.0%	32.8%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19.224	3	.000
Likelihood Ratio	15.289	3	.002
Linear-by-Linear Association	12.978	1	.000
N of Valid Cases	125		

a. 2 cells (25.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2.18.

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
IK 0	Count	23	31	23	23	31	131
	% within IK	17.6%	23.7%	17.6%	17.6%	23.7%	100.0%
	% within REGIONS	82.1%	79.5%	62.2%	67.6%	66.0%	70.8%
	% of Total	12.4%	16.8%	12.4%	12.4%	16.8%	70.8%
1	Count	5	8	14	11	16	54
	% within IK	9.3%	14.8%	25.9%	20.4%	29.6%	100.0%
	% within REGIONS	17.9%	20.5%	37.8%	32.4%	34.0%	29.2%
	% of Total	2.7%	4.3%	7.6%	5.9%	8.6%	29.2%
Total	Count	28	39	37	34	47	185
	% within IK	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
IU 0	Count	28	35	33	30	42	168
	% within IU	16.7%	20.8%	19.6%	17.9%	25.0%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	89.7%	89.2%	88.2%	89.4%	90.8%
	% of Total	15.1%	18.9%	17.8%	16.2%	22.7%	90.8%
1	Count		4	4	4	5	17
	% within IU		23.5%	23.5%	23.5%	29.4%	100.0%
	% within REGIONS		10.3%	10.8%	11.8%	10.6%	9.2%
	% of Total		2.2%	2.2%	2.2%	2.7%	9.2%
Total	Count	28	39	37	34	47	185
	% within IU	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
ZS 0	Count	9	13	7	7	24	60
	% within ZS	15.0%	21.7%	11.7%	11.7%	40.0%	100.0%
	% within REGIONS	32.1%	33.3%	18.9%	20.6%	51.1%	32.4%
	% of Total	4.9%	7.0%	3.8%	3.8%	13.0%	32.4%
1	Count	19	26	30	27	23	125
	% within ZS	15.2%	20.8%	24.0%	21.6%	18.4%	100.0%
	% within REGIONS	67.9%	66.7%	81.1%	79.4%	48.9%	67.6%
	% of Total	10.3%	14.1%	16.2%	14.6%	12.4%	67.6%
Total	Count	28	39	37	34	47	185
	% within ZS	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12.721	4	.013
Likelihood Ratio	12.717	4	.013
Linear-by-Linear Association	2.186	1	.139
N of Valid Cases	185		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9.08.

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
ID 0	Count	20	29	25	27	25	126
	% within ID	15.9%	23.0%	19.8%	21.4%	19.8%	100.0%
	% within REGIONS	71.4%	74.4%	67.6%	79.4%	53.2%	68.1%
	% of Total	10.8%	15.7%	13.5%	14.6%	13.5%	68.1%
1	Count	8	10	12	7	22	59
	% within ID	13.6%	16.9%	20.3%	11.9%	37.3%	100.0%
	% within REGIONS	28.6%	25.6%	32.4%	20.6%	46.8%	31.9%
	% of Total	4.3%	5.4%	6.5%	3.8%	11.9%	31.9%
Total	Count	28	39	37	34	47	185
	% within ID	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
NI 0	Count	21	35	30	30	25	141
	% within NI	14.9%	24.8%	21.3%	21.3%	17.7%	100.0%
	% within REGIONS	75.0%	89.7%	81.1%	88.2%	53.2%	76.2%
	% of Total	11.4%	18.9%	16.2%	16.2%	13.5%	76.2%
1	Count	7	4	7	4	22	44
	% within NI	15.9%	9.1%	15.9%	9.1%	50.0%	100.0%
	% within REGIONS	25.0%	10.3%	18.9%	11.8%	46.8%	23.8%
	% of Total	3.8%	2.2%	3.8%	2.2%	11.9%	23.8%
Total	Count	28	39	37	34	47	185
	% within NI	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.1%	21.1%	20.0%	18.4%	25.4%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	20.898	4	.000
Likelihood Ratio	20.201	4	.000
Linear-by-Linear Association	7.334	1	.007
N of Valid Cases	185		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6.66.

25. pielikuma turpinājums

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
PROF_D	0	Count	19	32	22	25	109
		% within PROF_D	17.4%	29.4%	20.2%	22.9%	100.0%
		% within REGIONS	82.6%	94.1%	88.0%	89.3%	87.2%
		% of Total	15.2%	25.6%	17.6%	20.0%	87.2%
1		Count	4	2	3	3	16
		% within PROF_D	25.0%	12.5%	18.8%	18.8%	100.0%
		% within REGIONS	17.4%	5.9%	12.0%	10.7%	12.8%
		% of Total	3.2%	1.6%	2.4%	2.4%	12.8%
Total		Count	23	34	25	28	125
		% within PROF_D	18.4%	27.2%	20.0%	22.4%	100.0%
		% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	18.4%	27.2%	20.0%	22.4%	100.0%

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
IIN	0	Count	25	13	42	95
		% within IIN	26.3%	13.7%	44.2%	100.0%
		% within SPEC	71.4%	43.3%	54.5%	52.8%
		% of Total	13.9%	7.2%	23.3%	52.8%
1		Count	10	17	35	85
		% within IIN	11.8%	20.0%	41.2%	100.0%
		% within SPEC	28.6%	56.7%	45.5%	47.2%
		% of Total	5.6%	9.4%	19.4%	47.2%
Total		Count	35	30	77	180
		% within IIN	19.4%	16.7%	42.8%	100.0%
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	19.4%	16.7%	42.8%	100.0%

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
PVN	0	Count	4	11	37	73
		% within PVN	5.5%	15.1%	50.7%	100.0%
		% within SPEC	11.4%	36.7%	48.1%	40.6%
		% of Total	2.2%	6.1%	20.6%	40.6%
1		Count	31	19	40	107
		% within PVN	29.0%	17.8%	37.4%	100.0%
		% within SPEC	88.6%	63.3%	51.9%	59.4%
		% of Total	17.2%	10.6%	22.2%	59.4%
Total		Count	35	30	77	180
		% within PVN	19.4%	16.7%	42.8%	100.0%
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	19.4%	16.7%	42.8%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	17.709	3	.001
Likelihood Ratio	19.881	3	.000
Linear-by-Linear Association	16.284	1	.000
N of Valid Cases	180		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 12.17.

25. pielikuma turpinājums

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
VSAOI0	Count	27	23	58	30	138
	% within VSAOI	19.6%	16.7%	42.0%	21.7%	100.0%
	% within SPEC	77.1%	76.7%	75.3%	78.9%	76.7%
	% of Total	15.0%	12.8%	32.2%	16.7%	76.7%
1	Count	8	7	19	8	42
	% within VSAOI	19.0%	16.7%	45.2%	19.0%	100.0%
	% within SPEC	22.9%	23.3%	24.7%	21.1%	23.3%
	% of Total	4.4%	3.9%	10.6%	4.4%	23.3%
Total	Count	35	30	77	38	180
	% within VSAOI	19.4%	16.7%	42.8%	21.1%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	19.4%	16.7%	42.8%	21.1%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
IIN 0	Count	12	23	19	15	26	95
	% within IIN	12.6%	24.2%	20.0%	15.8%	27.4%	100.0%
	% within REGIONS	42.9%	60.5%	52.8%	48.4%	55.3%	52.8%
	% of Total	6.7%	12.8%	10.6%	8.3%	14.4%	52.8%
1	Count	16	15	17	16	21	85
	% within IIN	18.8%	17.6%	20.0%	18.8%	24.7%	100.0%
	% within REGIONS	57.1%	39.5%	47.2%	51.6%	44.7%	47.2%
	% of Total	8.9%	8.3%	9.4%	8.9%	11.7%	47.2%
Total	Count	28	38	36	31	47	180
	% within IIN	15.6%	21.1%	20.0%	17.2%	26.1%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.6%	21.1%	20.0%	17.2%	26.1%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
PVN 0	Count	13	16	12	17	15	73
	% within PVN	17.8%	21.9%	16.4%	23.3%	20.5%	100.0%
	% within REGIONS	46.4%	42.1%	33.3%	54.8%	31.9%	40.6%
	% of Total	7.2%	8.9%	6.7%	9.4%	8.3%	40.6%
1	Count	15	22	24	14	32	107
	% within PVN	14.0%	20.6%	22.4%	13.1%	29.9%	100.0%
	% within REGIONS	53.6%	57.9%	66.7%	45.2%	68.1%	59.4%
	% of Total	8.3%	12.2%	13.3%	7.8%	17.8%	59.4%
Total	Count	28	38	36	31	47	180
	% within PVN	15.6%	21.1%	20.0%	17.2%	26.1%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.6%	21.1%	20.0%	17.2%	26.1%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
VSAOI 0	Count	21	28	24	25	40	138
	% within VSAOI	15.2%	20.3%	17.4%	18.1%	29.0%	100.0%
	% within REGIONS	75.0%	73.7%	66.7%	80.6%	85.1%	76.7%
	% of Total	11.7%	15.6%	13.3%	13.9%	22.2%	76.7%
1	Count	7	10	12	6	7	42
	% within VSAOI	16.7%	23.8%	28.6%	14.3%	16.7%	100.0%
	% within REGIONS	25.0%	26.3%	33.3%	19.4%	14.9%	23.3%
	% of Total	3.9%	5.6%	6.7%	3.3%	3.9%	23.3%
Total	Count	28	38	36	31	47	180
	% within VSAOI	15.6%	21.1%	20.0%	17.2%	26.1%	100.0%
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.6%	21.1%	20.0%	17.2%	26.1%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

		SPEC			Total	
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
SD_ZURN0	Count	11	8	28	15	62
	% within SD_ZURN	17.7%	12.9%	45.2%	24.2%	100.0%
	% within SPEC	31.4%	28.6%	37.3%	41.7%	35.6%
	% of Total	6.3%	4.6%	16.1%	8.6%	35.6%
1	Count	24	20	47	21	112
	% within SD_ZURN	21.4%	17.9%	42.0%	18.8%	100.0%
	% within SPEC	68.6%	71.4%	62.7%	58.3%	64.4%
	% of Total	13.8%	11.5%	27.0%	12.1%	64.4%
Total	Count	35	28	75	36	174
	% within SD_ZURN	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%

		SPEC			Total	
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
PVN_ZURN0	Count	16	16	48	27	107
	% within PVN_ZURN	15.0%	15.0%	44.9%	25.2%	100.0%
	% within SPEC	45.7%	57.1%	64.0%	75.0%	61.5%
	% of Total	9.2%	9.2%	27.6%	15.5%	61.5%
1	Count	19	12	27	9	67
	% within PVN_ZURN	28.4%	17.9%	40.3%	13.4%	100.0%
	% within SPEC	54.3%	42.9%	36.0%	25.0%	38.5%
	% of Total	10.9%	6.9%	15.5%	5.2%	38.5%
Total	Count	35	28	75	36	174
	% within PVN_ZURN	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%

		SPEC			Total	
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
KRAJ_ZUN0	Count	21	23	61	29	134
	% within KRAJ_ZUN	15.7%	17.2%	45.5%	21.6%	100.0%
	% within SPEC	60.0%	82.1%	81.3%	80.6%	77.0%
	% of Total	12.1%	13.2%	35.1%	16.7%	77.0%
1	Count	14	5	14	7	40
	% within KRAJ_ZUN	35.0%	12.5%	35.0%	17.5%	100.0%
	% within SPEC	40.0%	17.9%	18.7%	19.4%	23.0%
	% of Total	8.0%	2.9%	8.0%	4.0%	23.0%
Total	Count	35	28	75	36	174
	% within KRAJ_ZUN	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%

		SPEC			Total	
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
PL_ZURN0	Count	22	23	64	29	138
	% within PL_ZURN	15.9%	16.7%	46.4%	21.0%	100.0%
	% within SPEC	62.9%	82.1%	85.3%	80.6%	79.3%
	% of Total	12.6%	13.2%	36.8%	16.7%	79.3%
1	Count	13	5	11	7	36
	% within PL_ZURN	36.1%	13.9%	30.6%	19.4%	100.0%
	% within SPEC	37.1%	17.9%	14.7%	19.4%	20.7%
	% of Total	7.5%	2.9%	6.3%	4.0%	20.7%
Total	Count	35	28	75	36	174
	% within PL_ZURN	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%

SPEC

Total

25. pielikuma turpinājums

		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
NOR_ZURN0	Count	28	27	70	33	158
	% within NOR_ZURN	17.7%	17.1%	44.3%	20.9%	100.0%
	% within SPEC	80.0%	96.4%	93.3%	91.7%	90.8%
	% of Total	16.1%	15.5%	40.2%	19.0%	90.8%
1	Count	7	1	5	3	16
	% within NOR_ZURN	43.8%	6.3%	31.3%	18.8%	100.0%
	% within SPEC	20.0%	3.6%	6.7%	8.3%	9.2%
	% of Total	4.0%	.6%	2.9%	1.7%	9.2%
Total	Count	35	28	75	36	174
	% within NOR_ZURN	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.1%	16.1%	43.1%	20.7%	100.0%

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
SD_NEK0	Count	22	23	64	38	147
	% within SPEC	88.0%	95.8%	94.1%	97.4%	94.2%
	% of Total	14.1%	14.7%	41.0%	24.4%	94.2%
1	Count	3	1	4	1	9
	% within SPEC	12.0%	4.2%	5.9%	2.6%	5.8%
	% of Total	1.9%	.6%	2.6%	.6%	5.8%
Total	Count	25	24	68	39	156
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	16.0%	15.4%	43.6%	25.0%	100.0%

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
PVN_NEK0	Count	23	22	61	36	142
	% within SPEC	92.0%	91.7%	89.7%	92.3%	91.0%
	% of Total	14.7%	14.1%	39.1%	23.1%	91.0%
1	Count	2	2	7	3	14
	% within SPEC	8.0%	8.3%	10.3%	7.7%	9.0%
	% of Total	1.3%	1.3%	4.5%	1.9%	9.0%
Total	Count	25	24	68	39	156
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	16.0%	15.4%	43.6%	25.0%	100.0%

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
KRAJ_NEK0	Count	4	7	25	13	49
	% within SPEC	16.0%	29.2%	36.8%	33.3%	31.4%
	% of Total	2.6%	4.5%	16.0%	8.3%	31.4%
1	Count	21	17	43	26	107
	% within SPEC	84.0%	70.8%	63.2%	66.7%	68.6%
	% of Total	13.5%	10.9%	27.6%	16.7%	68.6%
Total	Count	25	24	68	39	156
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	16.0%	15.4%	43.6%	25.0%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
PL_NEK 0	Count	5	10	25	13	53
	% within SPEC	20.0%	41.7%	36.8%	33.3%	34.0%
	% of Total	3.2%	6.4%	16.0%	8.3%	34.0%
1	Count	20	14	43	26	103
	% within SPEC	80.0%	58.3%	63.2%	66.7%	66.0%
	% of Total	12.8%	9.0%	27.6%	16.7%	66.0%
Total	Count	25	24	68	39	156
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	16.0%	15.4%	43.6%	25.0%	100.0%

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
NOR_NEK 0	Count	6	9	25	15	55
	% within SPEC	24.0%	37.5%	36.8%	38.5%	35.3%
	% of Total	3.8%	5.8%	16.0%	9.6%	35.3%
1	Count	19	15	43	24	101
	% within SPEC	76.0%	62.5%	63.2%	61.5%	64.7%
	% of Total	12.2%	9.6%	27.6%	15.4%	64.7%
Total	Count	25	24	68	39	156
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	16.0%	15.4%	43.6%	25.0%	100.0%

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
GID_KL 0	Count	5	4	16	17	42
	% within SPEC	14.3%	14.3%	21.6%	48.6%	24.4%
	% of Total	2.9%	2.3%	9.3%	9.9%	24.4%
1	Count	30	24	58	18	130
	% within SPEC	85.7%	85.7%	78.4%	51.4%	75.6%
	% of Total	17.4%	14.0%	33.7%	10.5%	75.6%
Total	Count	35	28	74	35	172
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.3%	16.3%	43.0%	20.3%	100.0%

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
PVND_KL 0	Count	13	16	47	15	91
	% within SPEC	37.1%	57.1%	63.5%	42.9%	52.9%
	% of Total	7.6%	9.3%	27.3%	8.7%	52.9%
1	Count	22	12	27	20	81
	% within SPEC	62.9%	42.9%	36.5%	57.1%	47.1%
	% of Total	12.8%	7.0%	15.7%	11.6%	47.1%
Total	Count	35	28	74	35	172
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.3%	16.3%	43.0%	20.3%	100.0%

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
VSAOI_KL 0	Count	30	27	65	34	156
	% within SPEC	85.7%	96.4%	87.8%	97.1%	90.7%
	% of Total	17.4%	15.7%	37.8%	19.8%	90.7%
1	Count	5	1	9	1	16
	% within SPEC	14.3%	3.6%	12.2%	2.9%	9.3%
	% of Total	2.9%	.6%	5.2%	.6%	9.3%
Total	Count	35	28	74	35	172
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.3%	16.3%	43.0%	20.3%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
DS_KL 0	Count	25	27	70	35	157
	% within SPEC	71.4%	96.4%	94.6%	100.0%	91.3%
	% of Total	14.5%	15.7%	40.7%	20.3%	91.3%
1	Count	10	1	4		15
	% within SPEC	28.6%	3.6%	5.4%		8.7%
	% of Total	5.8%	.6%	2.3%		8.7%
Total	Count	35	28	74	35	172
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	20.3%	16.3%	43.0%	20.3%	100.0%

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
GRAMIIN VG nemainot	Count	6	5	12	12	35
	% within SPEC	17.6%	16.7%	14.8%	29.3%	18.8%
	% of Total	3.2%	2.7%	6.5%	6.5%	18.8%
VG bez preciz	Count	28	15	54	4	101
	% within SPEC	82.4%	50.0%	66.7%	9.8%	54.3%
	% of Total	15.1%	8.1%	29.0%	2.2%	54.3%
DG	Count		10	11	22	43
	% within SPEC		33.3%	13.6%	53.7%	23.1%
	% of Total		5.4%	5.9%	11.8%	23.1%
NA	Count			4	3	7
	% within SPEC			4.9%	7.3%	3.8%
	% of Total			2.2%	1.6%	3.8%
Total	Count	34	30	81	41	186
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	18.3%	16.1%	43.5%	22.0%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	58.485	9	.000
Likelihood Ratio	70.975	9	.000
Linear-by-Linear Association	8.351	1	.004
N of Valid Cases	186		

a. 4 cells (25.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.13.

		SPEC				Total
		konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
N_GRUT 0	Count	35	29	81	40	185
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	18.9%	15.7%	43.8%	21.6%	100.0%
Total	Count	35	29	81	40	185
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	18.9%	15.7%	43.8%	21.6%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
NEP_ZINA 0	Count	9	17	5	17	6	54
	% within REGIONS	37.5%	51.5%	20.8%	60.7%	37.5%	43.2%
	% of Total	7.2%	13.6%	4.0%	13.6%	4.8%	43.2%
1	Count	15	16	19	11	10	71
	% within REGIONS	62.5%	48.5%	79.2%	39.3%	62.5%	56.8%
	% of Total	12.0%	12.8%	15.2%	8.8%	8.0%	56.8%
Total	Count	24	33	24	28	16	125
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	19.2%	26.4%	19.2%	22.4%	12.8%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
LIK_IZM 0	Count	9	14	11	11	11	56
	% within REGIONS	31.0%	36.8%	30.6%	32.4%	22.9%	30.3%
	% of Total	4.9%	7.6%	5.9%	5.9%	5.9%	30.3%
1	Count	20	24	25	23	37	129
	% within REGIONS	69.0%	63.2%	69.4%	67.6%	77.1%	69.7%
	% of Total	10.8%	13.0%	13.5%	12.4%	20.0%	69.7%
Total	Count	29	38	36	34	48	185
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.7%	20.5%	19.5%	18.4%	25.9%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
LIK_NESK 0	Count	7	11	8	6	14	46
	% within REGIONS	24.1%	28.9%	22.2%	17.6%	29.2%	24.9%
	% of Total	3.8%	5.9%	4.3%	3.2%	7.6%	24.9%
1	Count	22	27	28	28	34	139
	% within REGIONS	75.9%	71.1%	77.8%	82.4%	70.8%	75.1%
	% of Total	11.9%	14.6%	15.1%	15.1%	18.4%	75.1%
Total	Count	29	38	36	34	48	185
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.7%	20.5%	19.5%	18.4%	25.9%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
SAR_UZSK 0	Count	18	27	17	22	23	107
	% within REGIONS	62.1%	71.1%	47.2%	64.7%	47.9%	57.8%
	% of Total	9.7%	14.6%	9.2%	11.9%	12.4%	57.8%
1	Count	11	11	19	12	25	78
	% within REGIONS	37.9%	28.9%	52.8%	35.3%	52.1%	42.2%
	% of Total	5.9%	5.9%	10.3%	6.5%	13.5%	42.2%
Total	Count	29	38	36	34	48	185
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.7%	20.5%	19.5%	18.4%	25.9%	100.0%

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīga	
DRB_UZSK 0	Count	21	32	25	29	33	140
	% within REGIONS	72.4%	84.2%	69.4%	85.3%	68.8%	75.7%
	% of Total	11.4%	17.3%	13.5%	15.7%	17.8%	75.7%
1	Count	8	6	11	5	15	45
	% within REGIONS	27.6%	15.8%	30.6%	14.7%	31.3%	24.3%
	% of Total	4.3%	3.2%	5.9%	2.7%	8.1%	24.3%
Total	Count	29	38	36	34	48	185
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	15.7%	20.5%	19.5%	18.4%	25.9%	100.0%

		STAZS			Total
		< 1 gadu	1-3 gadiem	> 3 gadiem	
LIK_IZM 0	Count	15	22	19	56
	% within STAZS	28.8%	37.9%	25.3%	30.3%
	% of Total	8.1%	11.9%	10.3%	30.3%
1	Count	37	36	56	129
	% within STAZS	71.2%	62.1%	74.7%	69.7%
	% of Total	20.0%	19.5%	30.3%	69.7%
Total	Count	52	58	75	185
	% within STAZS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	28.1%	31.4%	40.5%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

			SPEC				Total
			konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
IIN_IZV	nemainit	Count	4	2	7	9	22
		% within SPEC	11.4%	6.7%	8.6%	22.5%	11.8%
		% of Total	2.2%	1.1%	3.8%	4.8%	11.8%
	patentmaksa	Count	16	17	53	10	96
		% within SPEC	45.7%	56.7%	65.4%	25.0%	51.6%
		% of Total	8.6%	9.1%	28.5%	5.4%	51.6%
	% no apgrozījuma	Count	10	7	15	13	45
		% within SPEC	28.6%	23.3%	18.5%	32.5%	24.2%
		% of Total	5.4%	3.8%	8.1%	7.0%	24.2%
	patentm vai %	Count	1	2	1	1	5
		% within SPEC	2.9%	6.7%	1.2%	2.5%	2.7%
		% of Total	.5%	1.1%	.5%	.5%	2.7%
	NA	Count	4	2	5	6	17
		% within SPEC	11.4%	6.7%	6.2%	15.0%	9.1%
		% of Total	2.2%	1.1%	2.7%	3.2%	9.1%
samzinata IIN likme		Count				1	1
		% within SPEC				2.5%	.5%
		% of Total				.5%	.5%
Total		Count	35	30	81	40	186
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	18.8%	16.1%	43.5%	21.5%	100.0%

			SPEC				Total
			konsultants	auditors	inspektors	LLKC gramatvedis	
VSAOI_IZ	pašreizējā kārtība	Count			3	8	11
		% within SPEC			6.5%	20.0%	8.7%
		% of Total			2.4%	6.3%	8.7%
	ja nav apdrošināts kā darba ņēmējs	Count	12	8	23	10	53
		% within SPEC	54.5%	44.4%	50.0%	25.0%	42.1%
		% of Total	9.5%	6.3%	18.3%	7.9%	42.1%
	brīvprātīga apdrošināšana	Count	9	10	18	19	56
		% within SPEC	40.9%	55.6%	39.1%	47.5%	44.4%
		% of Total	7.1%	7.9%	14.3%	15.1%	44.4%
	NA	Count	1		2	3	6
		% within SPEC	4.5%		4.3%	7.5%	4.8%
		% of Total	.8%		1.6%	2.4%	4.8%
Total		Count	22	18	46	40	126
		% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	17.5%	14.3%	36.5%	31.7%	100.0%

25. pielikuma turpinājums

		SPEC			LLKC gramatvedis	Total
		konsultants	auditors	inspektors		
GRAM_PVN VG	Count	16	9	30	16	71
	% within SPEC	45.7%	30.0%	37.0%	40.0%	38.2%
	% of Total	8.6%	4.8%	16.1%	8.6%	38.2%
DG	Count	15	20	43	24	102
	% within SPEC	42.9%	66.7%	53.1%	60.0%	54.8%
	% of Total	8.1%	10.8%	23.1%	12.9%	54.8%
NA	Count	4	1	8		13
	% within SPEC	11.4%	3.3%	9.9%		7.0%
	% of Total	2.2%	.5%	4.3%		7.0%
Total	Count	35	30	81	40	186
	% within SPEC	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	18.8%	16.1%	43.5%	21.5%	100.0%

Nodokļu maksātāju aptaujas rezultātu apstrāde ar SPSS 11.01

		REGIONS					Total
		Kurzeme	Vidzeme	Zemgale	Latgale	Rīgas	
INF_INTE 0	Count	57	27	34	16	21	155
	% within REGIONS	71.3%	57.4%	63.0%	72.7%	31.8%	57.6%
	% of Total	21.2%	10.0%	12.6%	5.9%	7.8%	57.6%
1	Count	23	20	20	6	45	114
	% within REGIONS	28.8%	42.6%	37.0%	27.3%	68.2%	42.4%
	% of Total	8.6%	7.4%	7.4%	2.2%	16.7%	42.4%
Total	Count	80	47	54	22	66	269
	% within REGIONS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	29.7%	17.5%	20.1%	8.2%	24.5%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	26.768	4	.000
Likelihood Ratio	27.011	4	.000
Linear-by-Linear Association	17.475	1	.000
N of Valid Cases	269		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9.32.

		D_FORMA							Total	
GADI			IK	IU	ZS	ID	NĪprof darb	piemājas s		
	<1 gadu	Count	10		4	9	1	4	1	29
		% within D_FORMA	15.4%		5.4%	14.3%	9.1%	23.5%	3.6%	10.6%
		% of Total	3.6%		1.5%	3.3%	.4%	1.5%	.4%	10.6%
	1-3	Count	26	1	10	12	2	5	5	61
		% within D_FORMA	40.0%	6.3%	13.5%	19.0%	18.2%	29.4%	17.9%	22.3%
		% of Total	9.5%	.4%	3.6%	4.4%	.7%	1.8%	1.8%	22.3%
	4-6	Count	7	4	11	28	4	4	8	66
		% within D_FORMA	10.8%	25.0%	14.9%	44.4%	36.4%	23.5%	28.6%	24.1%
		% of Total	2.6%	1.5%	4.0%	10.2%	1.5%	1.5%	2.9%	24.1%
	>7 gadi	Count	22	11	49	14	4	4	14	118
		% within D_FORMA	33.8%	68.8%	66.2%	22.2%	36.4%	23.5%	50.0%	43.1%
		% of Total	8.0%	4.0%	17.9%	5.1%	1.5%	1.5%	5.1%	43.1%
Total		Count	65	16	74	63	11	17	28	274
		% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	23.7%	5.8%	27.0%	23.0%	4.0%	6.2%	10.2%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	64.798	18	.000
Likelihood Ratio	65.254	18	.000
Linear-by-Linear Association	.732	1	.392
N of Valid Cases	274		

a. 11 cells (39.3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.16.

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA							Total
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s
DZIM siev	Count		48	13	46	48	11	15	26
	% within		76.2%	76.5%	51.7%	78.7%	84.6%	78.9%	66.7%
	D_FORMA								
	% of Total		15.9%	4.3%	15.3%	15.9%	3.7%	5.0%	8.6%
vīr	Count		10	2	40	5	2	3	12
	% within		15.9%	11.8%	44.9%	8.2%	15.4%	15.8%	30.8%
	D_FORMA								
	% of Total		3.3%	.7%	13.3%	1.7%	.7%	1.0%	4.0%
NA	Count		5	2	3	8		1	1
	% within		7.9%	11.8%	3.4%	13.1%		5.3%	2.6%
	D_FORMA								
	% of Total		1.7%	.7%	1.0%	2.7%		.3%	.3%
Total	Count		63	17	89	61	13	19	39
	% within		100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		D_FORMA							
		% of Total	20.9%	5.6%	29.6%	20.3%	4.3%	6.3%	13.0%

		D_FORMA							Total
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s
VECUMS līdz 30	Count		5		10	3	1	2	21
	% within		7.9%		11.4%	5.1%	9.1%	12.5%	7.2%
	D_FORMA								
	% of Total		1.7%		3.4%	1.0%	.3%	.7%	7.2%
30-45	Count		31	9	27	23	4	8	14
	% within		49.2%	52.9%	30.7%	39.0%	36.4%	50.0%	35.9%
	D_FORMA								
	% of Total		10.6%	3.1%	9.2%	7.8%	1.4%	2.7%	4.8%
46 - pens vec	Count		22	6	40	26	4	4	12
	% within		34.9%	35.3%	45.5%	44.1%	36.4%	25.0%	30.8%
	D_FORMA								
	% of Total		7.5%	2.0%	13.7%	8.9%	1.4%	1.4%	4.1%
pens vec	Count		5	2	11	7	2	2	13
	% within		7.9%	11.8%	12.5%	11.9%	18.2%	12.5%	33.3%
	D_FORMA								
	% of Total		1.7%	.7%	3.8%	2.4%	.7%	.7%	4.4%
Total	Count		63	17	88	59	11	16	39
	% within		100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		D_FORMA							
		% of Total	21.5%	5.8%	30.0%	20.1%	3.8%	5.5%	13.3%

		D_FORMA							Total
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s
PVN_MAKS0	Count		27	8	46	61	9	11	39
	% within		37.0%	38.1%	46.5%	91.0%	50.0%	50.0%	97.5%
	D_FORMA								
	% of Total		7.9%	2.4%	13.5%	17.9%	2.6%	3.2%	11.5%
1	Count		46	13	53	6	9	11	1
	% within		63.0%	61.9%	53.5%	9.0%	50.0%	50.0%	2.5%
	D_FORMA								
	% of Total		13.5%	3.8%	15.6%	1.8%	2.6%	3.2%	.3%
Total	Count		73	21	99	67	18	22	40
	% within		100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		D_FORMA							
		% of Total	21.5%	6.2%	29.1%	19.7%	5.3%	6.5%	11.8%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA						Total	
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
VSAOI_PA0	Count	23	12	45	12	5	5	27	129
	% within D_FORMA	31.5%	57.1%	45.5%	17.9%	27.8%	22.7%	67.5%	37.9%
	% of Total	6.8%	3.5%	13.2%	3.5%	1.5%	1.5%	7.9%	37.9%
1	Count	50	9	54	55	13	17	13	211
	% within D_FORMA	68.5%	42.9%	54.5%	82.1%	72.2%	77.3%	32.5%	62.1%
	% of Total	14.7%	2.6%	15.9%	16.2%	3.8%	5.0%	3.8%	62.1%
Total	Count	73	21	99	67	18	22	40	340
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.5%	6.2%	29.1%	19.7%	5.3%	6.5%	11.8%	100.0%

		D_FORMA						Total	
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
DRN0	Count	67	19	94	67	18	21	38	324
	% within D_FORMA	91.8%	90.5%	94.9%	100.0%	100.0%	95.5%	95.0%	95.3%
	% of Total	19.7%	5.6%	27.6%	19.7%	5.3%	6.2%	11.2%	95.3%
1	Count	6	2	5			1	2	16
	% within D_FORMA	8.2%	9.5%	5.1%			4.5%	5.0%	4.7%
	% of Total	1.8%	.6%	1.5%			.3%	.6%	4.7%
Total	Count	73	21	99	67	18	22	40	340
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.5%	6.2%	29.1%	19.7%	5.3%	6.5%	11.8%	100.0%

		D_FORMA						Total	
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
NĪN0	Count	62	20	47	58	5	20	16	228
	% within D_FORMA	84.9%	95.2%	47.5%	86.6%	27.8%	90.9%	40.0%	67.1%
	% of Total	18.2%	5.9%	13.8%	17.1%	1.5%	5.9%	4.7%	67.1%
1	Count	11	1	52	9	13	2	24	112
	% within D_FORMA	15.1%	4.8%	52.5%	13.4%	72.2%	9.1%	60.0%	32.9%
	% of Total	3.2%	.3%	15.3%	2.6%	3.8%	.6%	7.1%	32.9%
Total	Count	73	21	99	67	18	22	40	340
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.5%	6.2%	29.1%	19.7%	5.3%	6.5%	11.8%	100.0%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA							Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas	
GR_VEIDS	VG	Count	58	20	89	62	17	21	40	307
		% within D_FORMA	79.5%	95.2%	89.9%	92.5%	94.4%	100.0%	100.0%	90.6%
		% of Total	17.1%	5.9%	26.3%	18.3%	5.0%	6.2%	11.8%	90.6%
	DG	Count	11	1	9	3	1			25
		% within D_FORMA	15.1%	4.8%	9.1%	4.5%	5.6%			7.4%
		% of Total	3.2%	.3%	2.7%	.9%	.3%			7.4%
	abas	Count	1							1
		% within D_FORMA	1.4%							.3%
		% of Total	.3%							.3%
	nekādu	Count				1				1
		% within D_FORMA				1.5%				.3%
		% of Total				.3%				.3%
	NA	Count	3		1	1				5
		% within D_FORMA	4.1%		1.0%	1.5%				1.5%
		% of Total	.9%		.3%	.3%				1.5%
	Total	Count	73	21	99	67	18	21	40	339
		% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	21.5%	6.2%	29.2%	19.8%	5.3%	6.2%	11.8%	100.0%

		D_FORMA							Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	profpiemājas darbs		
GR_PRINC	kases	Count	63	19	83	54	16	21	30	286
		% within D_FORMA	86.3%	90.5%	83.8%	80.6%	88.9%	100.0%	75.0%	84.4%
	uzkrasanas	% of Total	18.6%	5.6%	24.5%	15.9%	4.7%	6.2%	8.8%	84.4%
		Count	7	2	12	5	2		5	33
		% within D_FORMA	9.6%	9.5%	12.1%	7.5%	11.1%		12.5%	9.7%
		% of Total	2.1%	.6%	3.5%	1.5%	.6%		1.5%	9.7%
	NA	Count	2		4	7			5	18
		% within D_FORMA	2.7%		4.0%	10.4%			12.5%	5.3%
		% of Total	.6%		1.2%	2.1%			1.5%	5.3%
		ieņ-kases, izd-uzkrāšanas	Count	1						
		% within D_FORMA	1.4%							.3%
		% of Total	.3%							.3%
	ieņ-uzkrāšanas, izd-kases	Count				1				1
		% within D_FORMA				1.5%				.3%
		% of Total				.3%				.3%
		Total	Count	73	21	99	67	18	21	40
		% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	21.5%	6.2%	29.2%	19.8%	5.3%	6.2%	11.8%	100.0%

26. pielikuma turpinājums

		GR_PRINC			Total	
		kases	uzkrāšanas	NA	ieņ-kases, izd- uzkrāšanas	ieņ-uzkrāšanas, izd- kases
SDUZ0	Count	6	6	3	1	16
	% within	2.1%	18.8%	16.7%	100.0%	4.8%
1	GR_PRINC					
	% of Total	1.8%	1.8%	.9%	.3%	4.8%
Total	Count	277	26	15	1	319
	% within	97.9%	81.3%	83.3%	100.0%	95.2%
GR_PRINC						
	% of Total	82.7%	7.8%	4.5%	.3%	95.2%
Total	Count	283	32	18	1	335
	% within	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
GR_PRINC						
	% of Total	84.5%	9.6%	5.4%	.3%	100.0%

		PVN_MAKS		Total
		0	1	
PVN_ZURN 0	Count	198	19	217
	% within PVN_MAKS	99.0%	14.1%	64.8%
1	% of Total	59.1%	5.7%	64.8%
	Count	2	116	118
Total	% within PVN_MAKS	1.0%	85.9%	35.2%
	% of Total	.6%	34.6%	35.2%
Total	Count	200	135	335
	% within PVN_MAKS	100.0%	100.0%	100.0%
Total	% of Total	59.7%	40.3%	100.0%

		D_FORMA						Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darbpiemājas s	
KR_ZURN0	Count	65	18	76	64	17	20	297
	% within D_FORMA	91.5%	85.7%	77.6%	97.0%	94.4%	95.2%	88.7%
1	% of Total	19.4%	5.4%	22.7%	19.1%	5.1%	6.0%	88.7%
	Count	6	3	22	2	1	1	38
Total	% within D_FORMA	8.5%	14.3%	22.4%	3.0%	5.6%	4.8%	11.3%
	% of Total	1.8%	.9%	6.6%	.6%	.3%	.3%	11.3%
Total	Count	71	21	98	66	18	21	335
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
Total	% of Total	21.2%	6.3%	29.3%	19.7%	5.4%	6.3%	100.0%

		D_FORMA						Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darbpiemājas s	
PL_ZURN0	Count	63	19	82	62	13	19	297
	% within D_FORMA	88.7%	90.5%	83.7%	93.9%	72.2%	90.5%	88.7%
1	% of Total	18.8%	5.7%	24.5%	18.5%	3.9%	5.7%	88.7%
	Count	8	2	16	4	5	2	38
Total	% within D_FORMA	11.3%	9.5%	16.3%	6.1%	27.8%	9.5%	11.3%
	% of Total	2.4%	.6%	4.8%	1.2%	1.5%	.6%	11.3%
Total	Count	71	21	98	66	18	21	335
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
Total	% of Total	21.2%	6.3%	29.3%	19.7%	5.4%	6.3%	100.0%

26. pielikuma turpinājums

			D_FORMA						Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
NOR_ZURN0	1	Count	53	15	81	63	10	18	39	279
		% within D_FORMA	74.6%	71.4%	82.7%	95.5%	55.6%	85.7%	97.5%	83.3%
		% of Total	15.8%	4.5%	24.2%	18.8%	3.0%	5.4%	11.6%	83.3%
		Count	18	6	17	3	8	3	1	56
		% within D_FORMA	25.4%	28.6%	17.3%	4.5%	44.4%	14.3%	2.5%	16.7%
		% of Total	5.4%	1.8%	5.1%	.9%	2.4%	.9%	.3%	16.7%
Total	Count	71	21	98	66	18	21	40	335	
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	21.2%	6.3%	29.3%	19.7%	5.4%	6.3%	11.9%	100.0%	

			D_FORMA						Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
GR_TURPM	VG nemainot	Count	33	9	40	47	8	10	16	163
		% within D_FORMA	45.2%	42.9%	40.4%	70.1%	44.4%	45.5%	40.0%	47.9%
		% of Total	9.7%	2.6%	11.8%	13.8%	2.4%	2.9%	4.7%	47.9%
	VG bez preciz	Count	19	7	40	12	5	9	19	111
		% within D_FORMA	26.0%	33.3%	40.4%	17.9%	27.8%	40.9%	47.5%	32.6%
		% of Total	5.6%	2.1%	11.8%	3.5%	1.5%	2.6%	5.6%	32.6%
	DG	Count	15	4	11	4	4	2	1	41
		% within D_FORMA	20.5%	19.0%	11.1%	6.0%	22.2%	9.1%	2.5%	12.1%
		% of Total	4.4%	1.2%	3.2%	1.2%	1.2%	.6%	.3%	12.1%
	nekādu	Count	2		6				4	12
		% within D_FORMA	2.7%		6.1%				10.0%	3.5%
		% of Total	.6%		1.8%				1.2%	3.5%
	NA	Count	4	1	2	4	1	1		13
		% within D_FORMA	5.5%	4.8%	2.0%	6.0%	5.6%	4.5%		3.8%
		% of Total	1.2%	.3%	.6%	1.2%	.3%	.3%		3.8%
Total	Count	73	21	99	67	18	22	40	340	
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	21.5%	6.2%	29.1%	19.7%	5.3%	6.5%	11.8%	100.0%	

26. pielikuma turpinājums

			D_FORMA							Total
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	profpiemājas darbs		
KAS_GRAM	īpašnieks	Count	23	8	41	35	4	7	22	140
		% within	31.5%	38.1%	41.4%	53.0%	22.2%	31.8%	55.0%	41.3%
		D_FORMA % of Total	6.8%	2.4%	12.1%	10.3%	1.2%	2.1%	6.5%	41.3%
	īpašn+konsult	Count	21	8	25	16	3	7	15	95
		% within	28.8%	38.1%	25.3%	24.2%	16.7%	31.8%	37.5%	28.0%
		D_FORMA % of Total	6.2%	2.4%	7.4%	4.7%	.9%	2.1%	4.4%	28.0%
	grāmatv	Count	28	5	25	13	9	6	2	88
		% within	38.4%	23.8%	25.3%	19.7%	50.0%	27.3%	5.0%	26.0%
		D_FORMA % of Total	8.3%	1.5%	7.4%	3.8%	2.7%	1.8%	.6%	26.0%
	cits uzņēm	Count	1		4	2	2	2		11
		% within	1.4%		4.0%	3.0%	11.1%	9.1%		3.2%
		D_FORMA % of Total	.3%		1.2%	.6%	.6%	.6%		3.2%
	īpašn sieva	Count			4				1	5
		% within			4.0%				2.5%	1.5%
		D_FORMA % of Total			1.2%				.3%	1.5%
	Total	Count	73	21	99	66	18	22	40	339
		% within	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		D_FORMA % of Total	21.5%	6.2%	29.2%	19.5%	5.3%	6.5%	11.8%	100.0%

			D_FORMA							Total
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	profpiemājas darbs		
KAS_GRAM	īpašnieks	Count	23	8	41	35	4	7	22	140
		% within	31.5%	38.1%	41.4%	53.0%	22.2%	31.8%	55.0%	41.3%
		D_FORMA % of Total	6.8%	2.4%	12.1%	10.3%	1.2%	2.1%	6.5%	41.3%
	īpašn+konsult	Count	21	8	25	16	3	7	15	95
		% within	28.8%	38.1%	25.3%	24.2%	16.7%	31.8%	37.5%	28.0%
		D_FORMA % of Total	6.2%	2.4%	7.4%	4.7%	.9%	2.1%	4.4%	28.0%
	grāmatv	Count	28	5	25	13	9	6	2	88
		% within	38.4%	23.8%	25.3%	19.7%	50.0%	27.3%	5.0%	26.0%
		D_FORMA % of Total	8.3%	1.5%	7.4%	3.8%	2.7%	1.8%	.6%	26.0%
	cits uzņēm	Count	1		4	2	2	2		11
		% within	1.4%		4.0%	3.0%	11.1%	9.1%		3.2%
		D_FORMA % of Total	.3%		1.2%	.6%	.6%	.6%		3.2%
	īpašn sieva	Count			4				1	5
		% within			4.0%				2.5%	1.5%
		D_FORMA % of Total			1.2%				.3%	1.5%
	Total	Count	73	21	99	66	18	22	40	339
		% within	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		D_FORMA % of Total	21.5%	6.2%	29.2%	19.5%	5.3%	6.5%	11.8%	100.0%

26. pielikuma turpinājums

		GR_IZGL						Total
		augstsk	kursipašmāc	pieredze	nekāda	NA		
KAS_GRAM	īpašnieks	Count	23	28	71	4	7	133
		% within GR_IZGL	28.4%	39.4%	51.1%	36.4%	77.8%	42.6%
		% of Total	7.4%	9.0%	22.8%	1.3%	2.2%	42.6%
	īpašn+konsult	Count	9	17	61	2	2	91
		% within GR_IZGL	11.1%	23.9%	43.9%	18.2%	22.2%	29.2%
		% of Total	2.9%	5.4%	19.6%	.6%	.6%	29.2%
	grāmatv	Count	43	25	3	4	1	76
		% within GR_IZGL	53.1%	35.2%	2.2%	36.4%	100.0%	24.4%
		% of Total	13.8%	8.0%	1.0%	1.3%	.3%	24.4%
	cits uzņēm	Count	5	1	1	1		8
		% within GR_IZGL	6.2%	1.4%	.7%	9.1%		2.6%
		% of Total	1.6%	.3%	.3%	.3%		2.6%
īpašn sieva		Count	1		3			4
		% within GR_IZGL	1.2%		2.2%			1.3%
		% of Total	.3%		1.0%			1.3%
Total		Count	81	71	139	11	9	312
		% within GR_IZGL	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	26.0%	22.8%	44.6%	3.5%	2.9%	.3%100.0%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA						Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s
P_P	nav	Count	8		3	5	2	5	2
		% within D_FORMA	12.5%		4.1%	8.1%	18.2%	29.4%	7.1%
		% of Total	2.9%		1.1%	1.8%	.7%	1.8%	.7%
	lētāk	Count	18	3	18	16	3	2	6
		% within D_FORMA	28.1%	18.8%	24.3%	25.8%	27.3%	11.8%	21.4%
		% of Total	6.6%	1.1%	6.6%	5.9%	1.1%	.7%	2.2%
	pats seko	Count	19	8	21	13	2	3	7
		% within D_FORMA	29.7%	50.0%	28.4%	21.0%	18.2%	17.6%	25.0%
		% of Total	7.0%	2.9%	7.7%	4.8%	.7%	1.1%	2.6%
	vienkāršāk, ātrāk	Count			7	2		1	1
		% within D_FORMA			9.5%	3.2%		5.9%	3.6%
		% of Total			2.6%	.7%		.4%	.4%
	lētāk, pats	Count	13	2	14	14	3	3	8
		% within D_FORMA	20.3%	12.5%	18.9%	22.6%	27.3%	17.6%	28.6%
		% of Total	4.8%	.7%	5.1%	5.1%	1.1%	1.1%	2.9%
	pats, vienk., ātrāk	Count	2		2	3		1	
		% within D_FORMA	3.1%		2.7%	4.8%		5.9%	
		% of Total	.7%		.7%	1.1%		.4%	
	visas	Count	2		1	7			1
		% within D_FORMA	3.1%		1.4%	11.3%			3.6%
		% of Total	.7%		.4%	2.6%			.4%
	lētāk, vienk., ātrāk	Count	2	3	8	2	1	2	3
		% within D_FORMA	3.1%	18.8%	10.8%	3.2%	9.1%	11.8%	10.7%
		% of Total	.7%	1.1%	2.9%	.7%	.4%	.7%	1.1%
Total		Count	64	16	74	62	11	17	28
		% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	23.5%	5.9%	27.2%	22.8%	4.0%	6.3%	10.3%
		% of Total							

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA							Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof piemājas darbs		
P_N	nav	Count	3		4	7	1	1	2	18
		% within D_FORMA	4.7%		5.4%	11.1%	9.1%	5.9%	7.1%	6.6%
		% of Total	1.1%		1.5%	2.6%	.4%	.4%	.7%	6.6%
	zināšanas	Count	15	7	17	25	2	7	11	84
		% within D_FORMA	23.4%	43.8%	23.0%	39.7%	18.2%	41.2%	39.3%	30.8%
		% of Total	5.5%	2.6%	6.2%	9.2%	.7%	2.6%	4.0%	30.8%
	kļūdas	Count	3	1	6	2		1	2	15
		% within D_FORMA	4.7%	6.3%	8.1%	3.2%		5.9%	7.1%	5.5%
		% of Total	1.1%	.4%	2.2%	.7%		.4%	.7%	5.5%
	darbietilp.	Count	5	2	6	3	2	4	8	30
		% within D_FORMA	7.8%	12.5%	8.1%	4.8%	18.2%	23.5%	28.6%	11.0%
		% of Total	1.8%	.7%	2.2%	1.1%	.7%	1.5%	2.9%	11.0%
	zināšanas, kļūdas	Count	14	4	16	11	3		2	50
		% within D_FORMA	21.9%	25.0%	21.6%	17.5%	27.3%		7.1%	18.3%
		% of Total	5.1%	1.5%	5.9%	4.0%	1.1%		.7%	18.3%
	kļūdas, darbietilp.	Count	3			1			1	5
		% within D_FORMA	4.7%			1.6%			3.6%	1.8%
		% of Total	1.1%			.4%			.4%	1.8%
	zināš., darbietilp.	Count	8		11	2	1		1	23
		% within D_FORMA	12.5%		14.9%	3.2%	9.1%		3.6%	8.4%
		% of Total	2.9%		4.0%	.7%	.4%		.4%	8.4%
visas	Count	13	2	14	12	2	4	1	48	
	% within D_FORMA	20.3%	12.5%	18.9%	19.0%	18.2%	23.5%	3.6%	17.6%	
	% of Total	4.8%	.7%	5.1%	4.4%	.7%	1.5%	.4%	17.6%	
Total	Count	64	16	74	63	11	17	28	273	
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	23.4%	5.9%	27.1%	23.1%	4.0%	6.2%	10.3%	100.0%	

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA								Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s		
GR_P	nav	Count	8	1	7	5		2	5	28	
		% within	12.5%	6.7%	9.5%	8.1%		11.8%	17.9%	10.3%	
		D_FORMA									
	laiks	% of Total	3.0%	.4%	2.6%	1.8%		.7%	1.8%	10.3%	
		Count	5	1	10	10	3	6	7	42	
		% within	7.8%	6.7%	13.5%	16.1%	27.3%	35.3%	25.0%	15.5%	
	profesion	D_FORMA									
		% of Total	1.8%	.4%	3.7%	3.7%	1.1%	2.2%	2.6%	15.5%	
		Count	25	6	36	24	6	5	9	111	
	vienkāršāk	% within	39.1%	40.0%	48.6%	38.7%	54.5%	29.4%	32.1%	41.0%	
		D_FORMA									
		% of Total	9.2%	2.2%	13.3%	8.9%	2.2%	1.8%	3.3%	41.0%	
	laiks, profesion	Count	4	1	1	1	1	1	2	11	
		% within	6.3%	6.7%	1.4%	1.6%	9.1%	5.9%	7.1%	4.1%	
		D_FORMA									
	profesion, vienkāršāk	% of Total	1.5%	.4%	.4%	.4%	.4%	.4%	.7%	4.1%	
		Count	14	5	14	18		1	2	54	
		% within	21.9%	33.3%	18.9%	29.0%		5.9%	7.1%	19.9%	
	laiks, vienkāršāk	D_FORMA									
		% of Total	5.2%	1.8%	5.2%	6.6%		.4%	.7%	19.9%	
Count		1							1		
visas	% within	1.6%							.4%		
	D_FORMA										
	% of Total	.4%							.4%		
visas	Count			1			1	2	4		
	% within			1.4%			5.9%	7.1%	1.5%		
	D_FORMA										
visas	% of Total			.4%			.4%	.7%	1.5%		
	Count	7	1	5	4	1	1	1	20		
	% within	10.9%	6.7%	6.8%	6.5%	9.1%	5.9%	3.6%	7.4%		
Total	D_FORMA										
	% of Total	2.6%	.4%	1.8%	1.5%	.4%	.4%	.4%	7.4%		
	Count	64	15	74	62	11	17	28	271		
Total	% within	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%		
	D_FORMA										
	% of Total	23.6%	5.5%	27.3%	22.9%	4.1%	6.3%	10.3%	100.0%		

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA							Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
GR_N	nav	Count	10	4	8	9	1	3	5	40
		% within D_FORMA	15.6%	26.7%	10.8%	14.5%	9.1%	17.6%	17.9%	14.8%
		% of Total	3.7%	1.5%	3.0%	3.3%	.4%	1.1%	1.8%	14.8%
	finanses	Count	30	3	39	29	7	7	18	133
		% within D_FORMA	46.9%	20.0%	52.7%	46.8%	63.6%	41.2%	64.3%	49.1%
		% of Total	11.1%	1.1%	14.4%	10.7%	2.6%	2.6%	6.6%	49.1%
	neprofes	Count	2	1	2	6		2	3	16
		% within D_FORMA	3.1%	6.7%	2.7%	9.7%		11.8%	10.7%	5.9%
		% of Total	.7%	.4%	.7%	2.2%		.7%	1.1%	5.9%
	inform	Count	4	2	5	2		1		14
		% within D_FORMA	6.3%	13.3%	6.8%	3.2%		5.9%		5.2%
		% of Total	1.5%	.7%	1.8%	.7%		.4%		5.2%
	finanses, neprofes	Count	6		9	2			1	18
		% within D_FORMA	9.4%		12.2%	3.2%			3.6%	6.6%
		% of Total	2.2%		3.3%	.7%			.4%	6.6%
	neprofes, inform	Count			2	3		2		7
		% within D_FORMA			2.7%	4.8%		11.8%		2.6%
		% of Total			.7%	1.1%		.7%		2.6%
	finanses, inform	Count	7	3	4	3	1	1	1	20
		% within D_FORMA	10.9%	20.0%	5.4%	4.8%	9.1%	5.9%	3.6%	7.4%
		% of Total	2.6%	1.1%	1.5%	1.1%	.4%	.4%	.4%	7.4%
	visas	Count	5	2	5	8	2	1		23
		% within D_FORMA	7.8%	13.3%	6.8%	12.9%	18.2%	5.9%		8.5%
		% of Total	1.8%	.7%	1.8%	3.0%	.7%	.4%		8.5%
Total	Count	64	15	74	62	11	17	28	271	
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	23.6%	5.5%	27.3%	22.9%	4.1%	6.3%	10.3%	100.0%	

		D_FORMA						Total	
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darbs	piemājas	
NAV_GRUT0	Count	69	18	96	61	18	22	38	322
	% within D_FORMA	97.2%	90.0%	97.0%	92.4%	100.0%	100.0%	95.0%	95.8%
	% of Total	20.5%	5.4%	28.6%	18.2%	5.4%	6.5%	11.3%	95.8%
	Count	2	2	3	5			2	14
1	% within D_FORMA	2.8%	10.0%	3.0%	7.6%			5.0%	4.2%
	% of Total	.6%	.6%	.9%	1.5%			.6%	4.2%
	Count	71	20	99	66	18	22	40	336
Total	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%	100.0%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA					Total		
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
LIK_IZM0	Count	27	8	41	23	6	8	22	135
	% within D_FORMA	38.0%	40.0%	41.4%	34.8%	33.3%	36.4%	55.0%	40.2%
	% of Total	8.0%	2.4%	12.2%	6.8%	1.8%	2.4%	6.5%	40.2%
1	Count	44	12	58	43	12	14	18	201
	% within D_FORMA	62.0%	60.0%	58.6%	65.2%	66.7%	63.6%	45.0%	59.8%
	% of Total	13.1%	3.6%	17.3%	12.8%	3.6%	4.2%	5.4%	59.8%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40	336
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%	100.0%

		D_FORMA					Total		
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
NESK_LIK0	Count	20	5	47	32	3	11	24	142
	% within D_FORMA	28.2%	25.0%	47.5%	48.5%	16.7%	50.0%	60.0%	42.3%
	% of Total	6.0%	1.5%	14.0%	9.5%	.9%	3.3%	7.1%	42.3%
1	Count	51	15	52	34	15	11	16	194
	% within D_FORMA	71.8%	75.0%	52.5%	51.5%	83.3%	50.0%	40.0%	57.7%
	% of Total	15.2%	4.5%	15.5%	10.1%	4.5%	3.3%	4.8%	57.7%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40	336
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%	100.0%

		D_FORMA					Total		
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
SAREZG0	Count	64	16	73	58	16	19	26	272
	% within D_FORMA	90.1%	80.0%	73.7%	87.9%	88.9%	86.4%	65.0%	81.0%
	% of Total	19.0%	4.8%	21.7%	17.3%	4.8%	5.7%	7.7%	81.0%
1	Count	7	4	26	8	2	3	14	64
	% within D_FORMA	9.9%	20.0%	26.3%	12.1%	11.1%	13.6%	35.0%	19.0%
	% of Total	2.1%	1.2%	7.7%	2.4%	.6%	.9%	4.2%	19.0%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40	336
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%	100.0%

		D_FORMA					Total		
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
DARBIET0	Count	51	12	55	51	13	17	19	218
	% within D_FORMA	71.8%	60.0%	55.6%	77.3%	72.2%	77.3%	47.5%	64.9%
	% of Total	15.2%	3.6%	16.4%	15.2%	3.9%	5.1%	5.7%	64.9%
1	Count	20	8	44	15	5	5	21	118
	% within D_FORMA	28.2%	40.0%	44.4%	22.7%	27.8%	22.7%	52.5%	35.1%
	% of Total	6.0%	2.4%	13.1%	4.5%	1.5%	1.5%	6.3%	35.1%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40	336
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%	100.0%

		D_FORMA					Total		
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
INF_INTE0	Count	32	10	65	38	7	3	37	192
	% within D_FORMA	45.1%	50.0%	65.7%	57.6%	38.9%	13.6%	92.5%	57.1%
	% of Total	9.5%	3.0%	19.3%	11.3%	2.1%	.9%	11.0%	57.1%
1	Count	39	10	34	28	11	19	3	144
	% within D_FORMA	54.9%	50.0%	34.3%	42.4%	61.1%	86.4%	7.5%	42.9%
	% of Total	11.6%	3.0%	10.1%	8.3%	3.3%	5.7%	.9%	42.9%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40	336
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%	100.0%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
W_NAIS0	Count	12	1	11	10	5	3	2	44
	% within D_FORMA	80.0%	100.0%	100.0%	90.9%	100.0%	42.9%	100.0%	84.6%
	% of Total	23.1%	1.9%	21.2%	19.2%	9.6%	5.8%	3.8%	84.6%
1	Count	3			1		4		8
	% within D_FORMA	20.0%			9.1%		57.1%		15.4%
	% of Total	5.8%			1.9%		7.7%		15.4%
Total	Count	15	1	11	11	5	7	2	52
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	28.8%	1.9%	21.2%	21.2%	9.6%	13.5%	3.8%	100.0%

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
W_VID0	Count	2		1	1		3		7
	% within D_FORMA	13.3%		9.1%	9.1%		42.9%		13.5%
	% of Total	3.8%		1.9%	1.9%		5.8%		13.5%
1	Count	13	1	10	10	5	4	2	45
	% within D_FORMA	86.7%	100.0%	90.9%	90.9%	100.0%	57.1%	100.0%	86.5%
	% of Total	25.0%	1.9%	19.2%	19.2%	9.6%	7.7%	3.8%	86.5%
Total	Count	15	1	11	11	5	7	2	52
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	28.8%	1.9%	21.2%	21.2%	9.6%	13.5%	3.8%	100.0%

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
W_LIKUMI0	Count	7		6	4		5	1	23
	% within D_FORMA	46.7%		54.5%	36.4%		71.4%	50.0%	44.2%
	% of Total	13.5%		11.5%	7.7%		9.6%	1.9%	44.2%
1	Count	8	1	5	7	5	2	1	29
	% within D_FORMA	53.3%	100.0%	45.5%	63.6%	100.0%	28.6%	50.0%	55.8%
	% of Total	15.4%	1.9%	9.6%	13.5%	9.6%	3.8%	1.9%	55.8%
Total	Count	15	1	11	11	5	7	2	52
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	28.8%	1.9%	21.2%	21.2%	9.6%	13.5%	3.8%	100.0%

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪprof darbpiemājas s			
INF_PRES0	Count	29	8	50	41	7	10	27	172
	% within D_FORMA	40.8%	40.0%	50.5%	62.1%	38.9%	45.5%	67.5%	51.2%
	% of Total	8.6%	2.4%	14.9%	12.2%	2.1%	3.0%	8.0%	51.2%
1	Count	42	12	49	25	11	12	13	164
	% within D_FORMA	59.2%	60.0%	49.5%	37.9%	61.1%	54.5%	32.5%	48.8%
	% of Total	12.5%	3.6%	14.6%	7.4%	3.3%	3.6%	3.9%	48.8%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40	336
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%	100.0%

		D_FORMA							Total
		IK	ZS	ID	NĪ	prof darbpiemājas s			
LV0	Count	21	10	8	4		4		47
	% within D_FORMA	87.5%	83.3%	72.7%	66.7%		66.7%		77.0%
	% of Total	34.4%	16.4%	13.1%	6.6%		6.6%		77.0%
1	Count	3	2	3	2		2	2	14
	% within D_FORMA	12.5%	16.7%	27.3%	33.3%		33.3%	100.0%	23.0%
	% of Total	4.9%	3.3%	4.9%	3.3%		3.3%	3.3%	23.0%
Total	Count	24	12	11	6		6	2	61
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%		100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	39.3%	19.7%	18.0%	9.8%		9.8%	3.3%	100.0%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA					Total	
		IK	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
BILANCE0	Count	1	2	3		1	2	9
	% within D_FORMA	4.2%	15.4%	27.3%		16.7%	100.0%	14.5%
	% of Total	1.6%	3.2%	4.8%		1.6%	3.2%	14.5%
1	Count	23	11	8	6	5		53
	% within D_FORMA	95.8%	84.6%	72.7%	100.0%	83.3%		85.5%
	% of Total	37.1%	17.7%	12.9%	9.7%	8.1%		85.5%
Total	Count	24	13	11	6	6	2	62
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	38.7%	21.0%	17.7%	9.7%	9.7%	3.2%	100.0%

		D_FORMA					Total	
		IK	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
L_EKON0	Count	20	10	10	6	5	2	53
	% within D_FORMA	83.3%	83.3%	90.9%	100.0%	83.3%	100.0%	86.9%
	% of Total	32.8%	16.4%	16.4%	9.8%	8.2%	3.3%	86.9%
1	Count	4	2	1		1		8
	% within D_FORMA	16.7%	16.7%	9.1%		16.7%		13.1%
	% of Total	6.6%	3.3%	1.6%		1.6%		13.1%
Total	Count	24	12	11	6	6	2	61
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	39.3%	19.7%	18.0%	9.8%	9.8%	3.3%	100.0%

		D_FORMA					Total	
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s
INF_VID0	Count	28	7	40	19	11	12	20
	% within D_FORMA	39.4%	35.0%	40.4%	28.8%	61.1%	54.5%	50.0%
	% of Total	8.3%	2.1%	11.9%	5.7%	3.3%	3.6%	6.0%
1	Count	43	13	59	47	7	10	20
	% within D_FORMA	60.6%	65.0%	59.6%	71.2%	38.9%	45.5%	50.0%
	% of Total	12.8%	3.9%	17.6%	14.0%	2.1%	3.0%	6.0%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%

		D_FORMA					Total	
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s
INF_SEM0	Count	22	9	32	20	2	5	15
	% within D_FORMA	31.0%	45.0%	32.3%	30.3%	11.1%	22.7%	37.5%
	% of Total	6.5%	2.7%	9.5%	6.0%	.6%	1.5%	4.5%
1	Count	49	11	67	46	16	17	25
	% within D_FORMA	69.0%	55.0%	67.7%	69.7%	88.9%	77.3%	62.5%
	% of Total	14.6%	3.3%	19.9%	13.7%	4.8%	5.1%	7.4%
Total	Count	71	20	99	66	18	22	40
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	21.1%	6.0%	29.5%	19.6%	5.4%	6.5%	11.9%

		D_FORMA					Total	
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s
TALM_GRO	Count	22	3	19	26	5	3	14
	% within D_FORMA	35.5%	20.0%	26.4%	43.3%	50.0%	17.6%	50.0%
	% of Total	8.3%	1.1%	7.2%	9.8%	1.9%	1.1%	5.3%
1	Count	40	12	53	34	5	14	14
	% within D_FORMA	64.5%	80.0%	73.6%	56.7%	50.0%	82.4%	50.0%
	% of Total	15.2%	4.5%	20.1%	12.9%	1.9%	5.3%	5.3%
Total	Count	62	15	72	60	10	17	28
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	23.5%	5.7%	27.3%	22.7%	3.8%	6.4%	10.6%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
TALM_NOD0	Count	29	9	34	36	4	10	22	144
	% within D_FORMA	46.8%	60.0%	47.2%	60.0%	40.0%	58.8%	78.6%	54.5%
1	% of Total	11.0%	3.4%	12.9%	13.6%	1.5%	3.8%	8.3%	54.5%
	Count	33	6	38	24	6	7	6	120
Total	% within D_FORMA	53.2%	40.0%	52.8%	40.0%	60.0%	41.2%	21.4%	45.5%
	% of Total	12.5%	2.3%	14.4%	9.1%	2.3%	2.7%	2.3%	45.5%
	Count	62	15	72	60	10	17	28	264
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	23.5%	5.7%	27.3%	22.7%	3.8%	6.4%	10.6%

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
TALM_NEV0	Count	56	14	68	49	8	17	25	237
	% within D_FORMA	90.3%	93.3%	94.4%	81.7%	80.0%	100.0%	89.3%	89.8%
1	% of Total	21.2%	5.3%	25.8%	18.6%	3.0%	6.4%	9.5%	89.8%
	Count	6	1	4	11	2		3	27
Total	% within D_FORMA	9.7%	6.7%	5.6%	18.3%	20.0%		10.7%	10.2%
	% of Total	2.3%	.4%	1.5%	4.2%	.8%		1.1%	10.2%
	Count	62	15	72	60	10	17	28	264
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	23.5%	5.7%	27.3%	22.7%	3.8%	6.4%	10.6%

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof darb	piemājas s	
TALM_CIT0	Count	59	15	67	57	10	15	23	246
	% within D_FORMA	95.2%	100.0%	93.1%	95.0%	100.0%	88.2%	82.1%	93.2%
1	% of Total	22.3%	5.7%	25.4%	21.6%	3.8%	5.7%	8.7%	93.2%
	Count	3		5	3		2	5	18
Total	% within D_FORMA	4.8%		6.9%	5.0%		11.8%	17.9%	6.8%
	% of Total	1.1%		1.9%	1.1%		.8%	1.9%	6.8%
	Count	62	15	72	60	10	17	28	264
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	23.5%	5.7%	27.3%	22.7%	3.8%	6.4%	10.6%

		VECUMS				Total
		līdz 30	30-45	46 - pens vec	pens vec	
TALM_GR 0	Count	5	25	37	24	91
	% within VECUMS	27.8%	24.8%	36.3%	64.9%	35.3%
1	% of Total	1.9%	9.7%	14.3%	9.3%	35.3%
	Count	13	76	65	13	167
Total	% within VECUMS	72.2%	75.2%	63.7%	35.1%	64.7%
	% of Total	5.0%	29.5%	25.2%	5.0%	64.7%
	Count	18	101	102	37	258
	% within VECUMS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	7.0%	39.1%	39.5%	14.3%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19.576	3	.000
Likelihood Ratio	19.043	3	.000
Linear-by-Linear Association	15.010	1	.000
N of Valid Cases	258		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6.35.

		VECUMS				Total
		lidz 30	30-45	46 - pens vec	pens vec	
TALM_NOD0	Count	5	40	64	29	138
	% within VECUMS	27.8%	39.6%	62.7%	78.4%	53.5%
	% of Total	1.9%	15.5%	24.8%	11.2%	53.5%
1	Count	13	61	38	8	120
	% within VECUMS	72.2%	60.4%	37.3%	21.6%	46.5%
	% of Total	5.0%	23.6%	14.7%	3.1%	46.5%
Total	Count	18	101	102	37	258
	% within VECUMS	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	7.0%	39.1%	39.5%	14.3%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	25.336	3	.000
Likelihood Ratio	26.185	3	.000
Linear-by-Linear Association	24.680	1	.000
N of Valid Cases	258		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 8.37.

		D_FORMA							Total
		IK	IU	ZS	ID	NĪ	prof piemājas darbs		
NOD_TURP	nemain	Count	16	4	22	25	4	4	5 80
		% within D_FORMA	25.0%	23.5%	25.3%	39.7%	36.4%	23.5%	12.5% 26.8%
		% of Total	5.4%	1.3%	7.4%	8.4%	1.3%	1.3%	1.7% 26.8%
patentm		Count	22	5	25	10	2	4	15 83
		% within D_FORMA	34.4%	29.4%	28.7%	15.9%	18.2%	23.5%	37.5% 27.8%
		% of Total	7.4%	1.7%	8.4%	3.3%	.7%	1.3%	5.0% 27.8%
% no apgroz		Count	12	5	20	18	2	5	5 67
		% within D_FORMA	18.8%	29.4%	23.0%	28.6%	18.2%	29.4%	12.5% 22.4%
		% of Total	4.0%	1.7%	6.7%	6.0%	.7%	1.7%	1.7% 22.4%
NA		Count	10	3	16	8	2	4	15 58
		% within D_FORMA	15.6%	17.6%	18.4%	12.7%	18.2%	23.5%	37.5% 19.4%
		% of Total	3.3%	1.0%	5.4%	2.7%	.7%	1.3%	5.0% 19.4%
2. vai 3. variants		Count	4		4	2	1		11
		% within D_FORMA	6.3%		4.6%	3.2%	9.1%		3.7%
		% of Total	1.3%		1.3%	.7%	.3%		3.7%
Total		Count	64	17	87	63	11	17	40 299
		% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% of Total	21.4%	5.7%	29.1%	21.1%	3.7%	5.7%	13.4% 100.0%

26. pielikuma turpinājums

		D_FORMA							Total	
			IK	IU	ZS	ID	NĪ	profpiemājas darbs		
SOC_PASN	pašreizējā kārtība	Count	18	5	3	19	4	4	53	
		% within D_FORMA	28.1%	33.3%	4.1%	30.6%	36.4%	23.5%	19.6%	
		% of Total	6.6%	1.8%	1.1%	7.0%	1.5%	1.5%	19.6%	
	ja nav darba ņēmējs	Count	10		10	6	2	4	6	38
		% within D_FORMA	15.6%		13.5%	9.7%	18.2%	23.5%	21.4%	14.0%
		% of Total	3.7%		3.7%	2.2%	.7%	1.5%	2.2%	14.0%
	brīvprātīga	Count	25	7	52	32	4	8	17	145
		% within D_FORMA	39.1%	46.7%	70.3%	51.6%	36.4%	47.1%	60.7%	53.5%
		% of Total	9.2%	2.6%	19.2%	11.8%	1.5%	3.0%	6.3%	53.5%
	NA	Count	11	3	9	5	1	1	5	35
		% within D_FORMA	17.2%	20.0%	12.2%	8.1%	9.1%	5.9%	17.9%	12.9%
		% of Total	4.1%	1.1%	3.3%	1.8%	.4%	.4%	1.8%	12.9%
Total	Count	64	15	74	62	11	17	28	271	
	% within D_FORMA	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	23.6%	5.5%	27.3%	22.9%	4.1%	6.3%	10.3%	100.0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	40.965	18	.002
Likelihood Ratio	51.358	18	.000
Linear-by-Linear Association	1.183	1	.277
N of Valid Cases	271		

a. 11 cells (39.3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.42.

		VSAOI_PA		Total	
		0	1		
SOC_PASN	pašreizējā kārtība	Count	12	41	53
		% within VSAOI_PA	12.4%	23.6%	19.6%
		% of Total	4.4%	15.1%	19.6%
	ja nav darba ņēmējs	Count	8	30	38
		% within VSAOI_PA	8.2%	17.2%	14.0%
		% of Total	3.0%	11.1%	14.0%
	brīvprātīga	Count	55	90	145
		% within VSAOI_PA	56.7%	51.7%	53.5%
		% of Total	20.3%	33.2%	53.5%
	NA	Count	22	13	35
		% within VSAOI_PA	22.7%	7.5%	12.9%
		% of Total	8.1%	4.8%	12.9%
Total	Count	97	174	271	
	% within VSAOI_PA	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	35.8%	64.2%	100.0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19.025	3	.000
Likelihood Ratio	19.029	3	.000
Linear-by-Linear Association	15.134	1	.000
N of Valid Cases	271		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 12.53.

26. pielikuma turpinājums

		PVN_MAKS		Total	
		0	1		
GR_PVN	VG	Count	56	72	128
		% within PVN_MAKS	28.3%	52.9%	38.3%
		% of Total	16.8%	21.6%	38.3%
	DG	Count	40	53	93
		% within PVN_MAKS	20.2%	39.0%	27.8%
		% of Total	12.0%	15.9%	27.8%
	NA	Count	102	11	113
		% within PVN_MAKS	51.5%	8.1%	33.8%
		% of Total	30.5%	3.3%	33.8%
Total	Count	198	136	334	
	% within PVN_MAKS	100.0%	100.0%	100.0%	
	% of Total	59.3%	40.7%	100.0%	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	67.932	2	.000
Likelihood Ratio	76.762	2	.000
Linear-by-Linear Association	51.785	1	.000
N of Valid Cases	334		

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 37.87.

		KAS_GRAM					Total
		īpašnieks	īpašn+konsult	grāmatv	cits uzņēm	īpašn sieva	
GR_PVNVG	Count	61	35	27	3	2	128
	% within KAS_GRAM	44.5%	37.2%	31.4%	27.3%	40.0%	38.4%
	% of Total	18.3%	10.5%	8.1%	.9%	.6%	38.4%
DG	Count	21	23	43	6		93
	% within KAS_GRAM	15.3%	24.5%	50.0%	54.5%		27.9%
	% of Total	6.3%	6.9%	12.9%	1.8%		27.9%
NA	Count	55	36	16	2	3	112
	% within KAS_GRAM	40.1%	38.3%	18.6%	18.2%	60.0%	33.6%
	% of Total	16.5%	10.8%	4.8%	.6%	.9%	33.6%
Total	Count	137	94	86	11	5	333
	% within KAS_GRAM	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
	% of Total	41.1%	28.2%	25.8%	3.3%	1.5%	100.0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	40.130	8	.000
Likelihood Ratio	40.600	8	.000
Linear-by-Linear Association	.097	1	.755
N of Valid Cases	333		

a. 6 cells (40.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.40.