

**Latvijas Universitāte
Biznesa, vadības un ekonomikas fakultāte**

Sadarbībā ar

Latvijas Republikas tiesībsargu

**Nodokļu reforma neapliekamā minimuma, atvieglojumu
un attaisnoto izdevumu piemērošanas problēmu,
efektivitātes un risinājumu izvērtējumā**

Pētījums

1. sējums

Latvijas Republikas tiesībsargs
Autors: Raimonds Koņuševskis

Latvijas Universitāte
Autori: Līga Leitāne
Kristīne Rozīte
Larisa Bule

Rīga 2019

SATURA RĀDĪTĀJS

ANOTĀCIJA	3
SAĪSINĀJUMU UN APZĪMĒJUMU SARAKSTS	6
1. IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKĻA IDEOLOĢIJA	7
1.1. IIN struktūras izstrāde.....	10
1.1.1. Fizisko personu ienākumu aplikšanas pamatkonceptijas.....	12
1.1.2. Taksācijas vienības.....	13
1.1.3. Likmju režīms	14
1.1.4. Atskaitījumu, atvieglojumu un atlaižu piemērošana	15
1.1.5. Inflācijas ietekme	17
1.1.6. Fizisko personu ienākumu nodokļu reformu ietekme uz vispārēju nodokļu un pabalstu sistēmu	17
1.1.7. Nodokļa normatīvu ievērošana un nodokļa administrēšana	17
1.1.8. Nodokļa reformas process.....	18
1.2. IIN progresivitātes pastāvēšanas aspekti	19
1.2.1. Progresivitātes novērtēšana	19
1.2.2. IIN reformu un korekciju efekta optimizācijas modeļi	22
2. VALSTS RĪCĪBAS BRĪVĪBA UN TĀS TIESISKIE IEROBEŽOJUMI NODOKĻU JOMĀ	24
2.1. Valsts rīcības brīvība nodokļu tiesībās	26
2.2. Būtiskākie nodokļu tiesībās piemērojamie tiesību principi	27
2.3. Nodokļu reformas idejiskie uzstādījumi	33
3. IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKĻA, NEAPLIEKAMĀ MINIMUMA UN ATVIEGLOJUMU PIEMĒROŠANAS PRAKSE ES VALSTĪS	36
3.1. IIN kā darbaspēka nodokļu elementa attīstības tendences 2006.-2016.gadā.....	39
3.2. IIN piemērošanas aspekti atsevišķās ES valstīs.....	42
3.3. IIN samazinošās komponentes.....	44
3.4. Neapliekamā minimuma piemērošanas prakse ES valstīs	54
3.5. Neapliekamā minimuma noteikšana Baltijas valstīs: Lietuvas un Igaunijas prakse.....	62
3.5.1. Neapliekamais minimums Igaunijā.....	63
3.5.2. Neapliekamais minimums Lietuvā.....	64
3.5.3. Algas aprēķina salīdzinājums Baltijas valstīs.....	65
4. LATVIJAS IEDZĪVOTĀJU APTAUJA “PAR IEDZĪVOTĀJU INFORMĒTĪBU, ZINĀŠANĀM UN ATTIEKSMI PAR DIFERENCĒTĀ NEAPLIEKAMĀ MINIMUMA PIEMĒROŠANU”	68
4.1. Aptaujas metodoloģija	70
4.2. Aptaujas rezultāti	73
4.2.1. Respondentus raksturojošās pazīmes	73
4.2.2. Anketas jautājumu analīze	74
5. IIN REGULĒJUMA ATTĪSTĪBA LATVIJĀ.....	85
5.1. Ienākuma nodoklis vispārīgā skatījumā.....	90
5.2. Ar darbaspēka nodokļiem saistīto nodokļu attīstība Latvijā.....	92
5.2.1. Solidaritātes nodoklis un VSAOI.....	92
5.2.2. Iedzīvotāju ienākuma nodoklis.....	104

ANOTĀCIJA

Jaunā nodokļu reforma pastiprinājusi aktualitāti tādiem jautājumiem, kā neapliekamā minimuma piemērošana, attaisnoto izdevumu piemērošana un atvieglojumu piemērošana. Īstenojot nodokļu reformu, iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošana kļuvusi sarežģītāka un nedraudzīgāka nodokļu maksātājiem. Normatīvais regulējums pieprasa no nodokļu maksātājiem specifiskas prasmes, bet pat tad, ja tas labi orientējas nodokļa piemērošanā, var rasties situācija, ka nodokļu maksātājs ir parādā valstij. Jau izstrādājot un apspriežot nodokļu reformu, Saeimas Juridiskais birojs norādīja, ka „iesniegtais likumprojekts kopumā savas sarežģītības dēļ var radīt būtiskas problēmas likuma piemērotājiem skaidri izprast likuma normu saturu”. Neapliekamā minimuma aprēķināšanas un piemērošanas kārtība ir kļuvusi komplicētāka, salīdzinot ar sistēmu, kas bija pirms nodokļu reformas.

Šī sistēma pati par sevi potenciāli jau paredz situācijas, kurās nodokļu maksātājs, godprātīgi maksājot nodokļus, var kļūt par nodokļu parādnieku. Pie jaunās nodokļu reformas problēmām ir atzīmējami vēl divi vērtējami jautājumi saistībā ar attaisnotajiem izdevumiem. Pirmkārt, Latvijas nodokļu sistēmā daļai sabiedrības faktiski nav tiesību saņemt nodokļu pārmaksu par attaisnotajiem izdevumiem (ārstniecības pakalpojumi, izglītība u.c.) un atvieglojumiem. Pārsvārā tie ir vecāki, kuriem apgādībā ir vairāki bērni un kuriem atalgojums ir neliels. Saistībā ar jauno nodokļu reformu iezīmējās zināma pretruna starp valsts nodokļu politiku un vēlmi mazināt nevienlīdzību. Proti, lai arī jaunā nodokļu reforma ir palielinājusi neapliekamo minimumu par apgādībā esošiem apgādājamajiem, taču vienlaicīgi tas arī vēl vairāk daļai vecāku samazina iespējas piemērot valsts sniegtos labumus atvieglojumu un attaisnoto izdevumu veidā. Būtiski vērtējams jautājums par attaisnoto izdevumu administrēšanas lietderību.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka no sociāli atbildīgas valsts principa izriet valsts pienākums īstenot taisnīgu, solidāru, efektīvu un savlaicīgu nodokļu politiku sabiedrības labklājības nodrošināšanā. Tā kā ir konstatējamas vairākas situācijas, kas apliecina, ka jaunā neapliekamā minimuma aprēķināšanas un piemērošanas kārtība rada nesamērīgu un pat pārmērīgu slogu sociāli mazaizsargātiem nodokļu maksātājiem, kā arī ir saskatāmas problēmas jau esošajos nodokļu sistēmas institūtos, ir nepieciešams padziļināti izpētīt attiecīgās sistēmas atbilstību sociāli atbildīgas valsts principam un citiem tiesību principiem. Ir svarīgi, lai nodokļu sistēma atbilstu nodokļu sistēmas teorētiskajiem pamatprincipiem.

Pētījuma tēma izvēlēta pēc sadarbības partnera ierosinājuma. Pētījums dos iespēju apzināt problēmas, novērtēt esošās normas un piedāvās risinājumus nodokļa piemērošanas uzlabošanai, kā arī veidos pamatu turpmākiem pētījumiem.

Problēmu nerisinot un pilnībā neapzinot, cik liels nodokļu maksātāju skaits saskarsies ar problēmjaudājumiem nodokļa piemērošanā, izdarot grozījumus bez padziļinātas analīzes, var situāciju vēl vairāk pasliktināt, kas savukārt tiešā veidā var ietekmēt ēnu ekonomiku, budžeta ieņēmumus. Problēmas esamība saistās arī ar nodokļu tiesiskā regulējuma konstitucionalitātes kritērijiem.

Darba uzdevums ir uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa teorētiskā un normatīvā regulējuma materiāla pamata, veikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas ietekmes analīzi, īpaši izvērtējot neapliekamā minimuma, atvieglojumu un attaisnoto izdevumu piemērošanu, administrēšanu, izdarot secinājumus, izstrādāt pamatotus priekšlikumus nodokļa piemērošanas pilnveidošanai.

Projekta uzdevumi:

1. analizēt iedzīvotāju ienākuma nodokli teorētiskajā skatījumā;
2. veikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas analīzi Eiropas Savienības dalībvalstīs;
3. veikt neapliekamā minimuma, atvieglojumu un attaisnoto izdevumu piemērošanas analīzi;
4. izvērtēt nodokļu administrēšanu;
5. izdarīt secinājumus par iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas attīstību;
6. izstrādāt neapliekamā minimuma, atvieglojumu un attaisnoto izdevumu piemērošanas un piemērošanas pilnveides rekomendācijas.

Darbs izstrādāts divos sējumos. Pirmo sējumu veido piecas nodaļas. Pirmā nodaļa veltīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa ideoloģijas izklāstam, otrā nodaļa veltīta valsts rīcības brīvības un tās tiesisko ierobežojumu izpētei nodokļu jomā. Darba trešā nodaļa veltīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa, neapliekamā minimuma, atvieglojumu piemērošanas praksei Eiropas Savienībā. Ceturtajā nodaļā izklāstīti aptaujas „Par iedzīvotāju informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu” rezultāti, bet piektajā nodaļā izklāstīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa attīstība.

Darba otro sējumu veido četras nodaļas, tas ir, sestā, septītā, astotā un devītā nodaļa. Sestajā nodaļā izklāstīta faktisko datu analīze, atklājot gan atalgojuma apmērus, gan nostrādāto stundu skaitu, gan arī nodokļu slogu. Septītā nodaļa veltīta reformas ietekmes analīzei, atklājot neto ienākumu izmaiņas, nodokļu sloga izmaiņas. Astotā nodaļa veltīta neapliekamā minimuma un iztikas minimuma savstarpējās attiecības izvērtējumam. Devītajā nodaļā izvērtēta administrēšanas iestādes rīcība. Nobeigumā izstrādāti secinājumi un izteiktas rekomendācijas.

Analīze veikta par periodu no 2015.-2018.gadam. Atsevišķi jautājumi izskatīti attiecībā uz 2019. un 2020.gadu. Darbā iekļautajām tabulām un attēliem, kuriem nav norādītas atsauces,

izmantoti Valsts ieņēmumu dienesta npublicētie dati, kas pievienoti pielikumos no 1.-36.pielikumam, kā arī Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras npublicētie materiāli. Autoru veiktie aprēķini, kas ir par pamatu darbā izvietotajām tabulām, pievienoti, sākot no 38.pielikuma.

Darba izstrādē izmantotas zinātniskās publikācijas, normatīvie akti, judikatūra, periodika, Valsts ieņēmumu dienesta un Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras npublicētie materiāli.

SAĪSINĀJUMU UN APZĪMĒJUMU SARAKSTS

- CSP – Centrālā statistikas pārvalde
- EDS – VID Elektroniskās deklarēšanas sistēma
- EEZ – Eiropas Ekonomiskā zona
- ES – Eiropas Savienība
- FM – Finanšu ministrija
- GID – gada ienākumu deklarācija
- GMI – garantētais minimālais ienākums
- IIN – iedzīvotāju ienākuma nodoklis
- IKP – iekšzemes kopprodukts
- LM – Labklājības ministrija
- MK – Ministru kabinets
- MUN – mikrouzņēmumu nodoklis
- NM – neapliekamais minimums
- NVO – nevalstiskās organizācijas
- OECD – Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija
- PVN – pievienotās vērtības nodoklis
- UIN – uzņēmumu ienākumu nodoklis
- VID – Valsts ieņēmumu dienests
- VN režīms – vispārējais nodokļumaksāšanas režīms
- VSAA – Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūra
- VSAOI – valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas

1. IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKĻA IDEOLOĢIJA

NODAĻAS KOPSAVILKUMS

1. Vēsturiski nodokļu loma mainījās no vienkāršas finansēšanas nodrošināšanas līdz sociālo, ekonomisko un finanšu procesu regulēšanas instrumentam.
2. 20.gadsimtā pasaules attīstītākās valstis finansēja izaugsmes vilni un aktivitāšu paplašināšanu, paplašinot ienākumu aplikšanu un ieviešot tās progresivitāti, bet 70.-jos gados pasaules ekonomikas attīstība palēninājās, tāpēc tika pārskatīta attieksme pret augstu IIN kā galveno valsts budžeta ieņēmumu avotu.
3. 20.gadsimta beigās vairākums ekonomistu uzskatīja, ka augstas likmes ne tikai pasliktina ekonomisko darbību, bet arī negatīvi ietekmē ienākumu pārdali un labklājības līmeni. Tomēr pasaules valstu vairākumā IIN kalpo par vienu no svarīgiem vai svarīgākiem budžeta ienākumu avotiem, tā nozīme ir tieši atkarīga no tautsaimniecības attīstības līmeņa.
4. Ienākumu aplikšanas galvenā problēma ir optimālās attiecības sasniegšana starp nodokļa ekonomisko efektivitāti un sociālo taisnīgumu. Citiem vārdiem, ir nepieciešams tāds IIN elementu kopums, kurš nodrošinās maksimāli taisnīgu ienākumu pārdali, samazinot sabiedrības diferenciāciju, minimāli kaitējot nodokļa maksātāju interesēm.
5. Attiecībā uz fizisko personu ienākumu aplikšanu, pasaulē nepastāv viennozīmīga viedokļa. Keinsisti uzskatīja, ka personiskie ienākumi jāapliek pēc progresīvas skalas, tas nozīmē, ka zemie ienākumi uzreiz finansē patēriņu, tādējādi palielinot pieprasījumu un stimulējot ražošanas paplašināšanu. Savukārt nozīmīga daļa augstu ienākumu pārvēršas par uzkrājumiem un to ietekme uz ražošanas izaugsmi ir daudz mazāka, tāpēc augstāku ienākumu aplikšana ar augstākiem nodokļiem nerada šķēršļus tautsaimniecības izaugsmes stimulēšanai. Šādos apgalvojumos var ieraudzīt arī progresīvas metodikas sociāli taisnīgo raksturu, pateicoties kuram notiek ienākumu nevienlīdzības mazināšana valstī.
6. Citu zinātnisko virzienu pārstāvji, piemēram, monetāristi, uzskata, ka progresīvās sistēmas piemērošana noved pie augstu ienākumu iegūšanas stimulu samazināšanas, tas savukārt izraisa iedzīvotāju reālo ienākumu slēpšanu, valsts ieņēmumi tiks zaudēti ne tikai IIN veidā, bet tiks stimulēta atkāpšanās no nodokļu disciplīnas arī citu nodokļu jomā.
7. Līdz 21.gadsimta sākumam dominēja keinsistu pieeja, bet 2007.gada krīze lika paskatīties citādi uz monetārisma nozīmi un pārvērtēt Keinsa idejas un to pielietošanas iespējas tautsaimniecības attīstības veicināšanai.
8. IIN politikas izstrādes procesā jāizvērtē ļoti plašs nodokļa struktūras jautājumu spektrs: fizisko personu ienākumu aplikšanas koncepcijas, aplikamās bāzes definīcija, nodokļu likmju skalas izveide, nodokļa summu samazinošo rādītāju piemērošana un inflācijas iedarbība. Nodokļu reformas kontekstā ir jāizskata IIN ietekme uz vispārējo ienākumu sistēmu, kā arī uz nodokļa normatīvās bāzes ievērošanu un tā administrēšanu.
9. IIN progresivitāte padarīja to par nodokļu sistēmas fundamentālo instrumentu ienākumu pārdales efekta nodrošināšanai, tāpēc jau no 19.gadsimta neskaitāms daudzums pētījumu tiek veltīts IIN piemērošanas efektu optimizācijas modeļu izstrādei.
10. Galvenā problēma progresivitātes vērtēšanā ir tieši rādītāju kopuma veidošana un rezultātu interpretēšana. Attiecībā uz progresivitātes mērīšanai izmantojamo rādītāju sistēmu nav kopēja viedokļa, tomēr zinātnieku vairākums uzskata, ka sistēma ir proporcionāla, ja vidējā nodokļa likme ir vienāda ar marginālo; progresīva, ja vidējā nodokļa likme ir zemāka par marginālo; un regresīva, ja vidējā likme pārsniedz marginālo.

11. Pirmie pētījumi, kas veltīti progresivitātes vērtēšanai, parādījās jau 20. gadsimtā: 1948. gadā R.Masgreivs (R.Musgrave) un T.Fīns (T.Thin) piedāvāja četrus parametrus atsevišķa nodokļa progresivitātes novērtēšanai un vienu parametru nodokļu sistēmas progresivitātes mērīšanai, 70.-jos gados N.Kakvanijs (N.C.Kakwani), D.Sjuts (D.Suits) un daudzi citi autori (Reynolds, Smolensky, Piketty, Saez, Jakobsson, Formby), precizēja un padziļināja iepriekšējos pētījumus. Tika izveidots Sjuta indekss daudznodokļu sistēmas progresivitātes novērtēšanai. Arī 21.gadsimtā progresivitāte, t.sk. IIN progresivitāte, paliek par vienu no aktuālākajiem pētījuma virzieniem.

12. IIN sistēmas ir ļoti komplicētas, optimālās taksācijas teorijās balstās uz

stilizēto nodokli, kurš ietver tikai dažus parametrus. Vislielākās grūtības sagādā ar darba piedāvājuma ietekmi saistītās ekonomiskās uzvedības modelēšana, kā arī nodokļa bāzes korekcijas atbilstoši nodokļa likmes izmaiņām.

13. Likumdevēji saskaras ar IIN struktūru, kura sastāv no vairākiem parametriem, turklāt iepriekš minētie parametri ir pakāpenisku korekciju rezultāts, kurš veidojas iespējami ilgā laika periodā.

14. Pētījumu lielākā daļa atspoguļo jau sasniegto rezultātu interpretāciju, t.i., to, kas notiek pēc reformēšanas, tāpēc izstrādātie modeļi vairs nav efektīvi turpmāko lēmumu pieņemšanai. Tāpēc pēdējā laikā zinātnieki mēģina izstrādāt modeļus, kuri prognozē korekciju un reformu sekas.

Nodokļi ir viena no vecākajām ekonomiskajām kategorijām, tie vienmēr kalpoja par svarīgu finansēšanas avotu valsts funkcionēšanai. Bieži tiek teikts: lai valsts iedotu kaut ko, pirms tam tas ir jāpaņem.¹ Kaut gan nodokļu loma vēsturiski mainījās no vienkāršas finansēšanas nodrošināšanas līdz sociālo, ekonomisko un finanšu procesu regulēšanas instrumentam, pastāv nodokļi, kuri gan senajos laikos, gan mūsdienu praksē nezaudē savu nozīmi. Viens no tiem ir iedzīvotāju vai fizisko personu ienākumu nodoklis.

Pirmās atziņas par IIN nāk jau no Senās Ēģiptes un Romas, piemēram, Romas Republikā nodokļa parastā likme bija 1% un kara gadījumā 3%. Tomēr fizisko personu ienākumu aplikšana palika regulāra, kad Anglija noformulēja IIN likumdošanas prasības 1842.gadā, pārējās pasaules valstīs 19.gadsimta beigās - 20.gadsimta sākumā.² Attiecīgā nodokļa ieviešana galvenokārt bija saistīta ar:

1. pieaugušām darbaspēku prasībām;
2. industriālo attīstību;
3. budžeta deficītu.

Sākotnēji IIN skāra šauru maksātāju grupu un likmes bija zemas, bet starp Pirmo un Otro pasaules karu, attīstīto valstu praksē nodoklis pārvērtās par masveidā ieturamu nodokli. Pēc Otrā pasaules kara valdības turpināja finansēt izaugsmes vilni un aktivitāšu paplašināšanu, paplašinot ienākumu aplikšanu un ieviešot tās progresivitāti. 70.-jos gados attīstība palēninājās, tāpēc tika pārskatīta attieksme pret augstu IIN kā galveno valsts budžeta ieņēmumu avotu. Jau 20.gadsimta beigās vairākums ekonomistu uzskatīja, ka augstas likmes ne tikai pasliktina ekonomisko darbību, bet arī negatīvi ietekmē ienākumu pārdali un labklājības līmeni.³

Pirmās koncepcijas, kuras vēsturiski izveidojās attiecībā uz fizisko personu ienākumu aplikšanu, ir globālā (global) un skalas (schedule) ienākuma aplikšana. Skalas taksācijas forma parādījās Lielbritānijā un paredz aplikamā ienākuma sadalīšanu daļās priekš aplikšanas ar nodokli atkarībā no ienākumu gūšanas avota (darba alga, kapitāla pieaugums, dividendes). Katras daļas aplikšana ar IIN notiek atsevišķi, bieži pielietojot arī atšķirīgas nodokļa likmes un aplikamās bāzes veidošanas principus. Savukārt globālā forma, kuras izcelsmes vieta ir Prūsija, paredz summārā ienākuma aplikšanu, neņemot vērā ienākuma izcelsmes avotu.

Mūsdienās aplikšana ar IIN ir sarežģīts un daudzpusīgs ekonomiskais jēdziens. IIN attīstības perspektīvas ir atkarīgas no ekonomiskiem nosacījumiem un valsts ekonomiskās politikas mērķiem. Pasaules valstu vairākumā IIN kalpo par svarīgiem vai vienu no

¹ Simon, J. Nobes, C. The Economics of Taxation. 10th Edition, 2010/2011. Fiscal Publications, GB, p.7

² Lielbritānijas valdības informatīvais resurss: HM Revenue & Customs, "A brief history of the income tax" at 3. <http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis3.htm>

³ Bird M.L., Zolt E.M. The limited role of the personal income tax in developing countries. /Journal of Asian Economics 16 (2005), 930.lpp.

svarīgākajiem budžeta ienākumu avotiem, tā nozīme ir tieši atkarīga no tautsaimniecības attīstības līmeņa. IIN ir saistīts ar patēriņu un var gan stimulēt to, gan ierobežot vai samazināt. Tāpēc ienākumu aplikšanas galvenā problēma ir optimālu attiecību sasniegšana starp nodokļa ekonomisko efektivitāti un sociālo taisnīgumu. Citiem vārdiem, ir nepieciešams tāds iedzīvotāju ienākumu nodokļa elementu kopums, kurš nodrošinās maksimāli taisnīgu ienākumu pārdali, samazinot sabiedrības diferenciaciju, minimāli kaitējot nodokļa maksātāju interesēm.⁴

Attiecībā uz fizisko personu ienākumu aplikšanu pasaulē nepastāv viennozīmīga viedokļa. Keinsisti uzskatīja, ka personiskie ienākumi jāapliek pēc progresīvas skalas, tas nozīmē, ka zemie ienākumi uzreiz finansē patēriņu, tādējādi palielinot pieprasījumu un stimulējot ražošanas paplašināšanu. Savukārt nozīmīga daļa augstu ienākumu pārvēršas par uzkrājumiem un to ietekme uz ražošanas izaugsmi ir daudz mazāka, tāpēc augstāku ienākumu aplikšana ar augstākiem nodokļiem nerada šķēršļus tautsaimniecības izaugsmes stimulēšanai. Šādos apgalvojumos var ieraudzīt arī progresīvās metodikas sociāli taisnīgo raksturu, pateicoties kuram notiek ienākumu nevienlīdzības mazināšana valstī.⁵

Citu zinātnisko virzienu pārstāvji, piemēram, monetāristi, uzskata, ka progresīvās sistēmas piemērošana noved pie augstu ienākumu iegūšanas stimulu samazināšanas, tas savukārt izraisa iedzīvotāju reālo ienākumu slēpšanu, valsts ieņēmumi tiks zaudēti ne tikai IIN veidā, bet tiks stimulēta atkāpšanās no nodokļu disciplīnas arī citu nodokļu jomā.⁶

2007.gada krīze lika paskatīties citādi uz monetārisma nozīmi un pārvērtēt Keinsa idejas un to pielietojamas iespējas tautsaimniecības attīstības veicināšanai.

1.1. IIN struktūras izstrāde

Ādams Smits jau 1776.gadā noformulēja četrus nodokļu kritērijus:⁷

1. Vienlīdzība, t.i., taisnīgums attiecībā uz dažādu indivīdu nodokļu maksājumiem;
2. Noteiktība, t.i., neskaidrību neesamība attiecībā uz nodokļu saistībām;
3. Ērtība attiecībā uz samaksas veikšanu;
4. Efektivitāte, t.i., zemas administrēšanas izmaksas salīdzinājumā ar iegūtiem ieņēmumiem, kā arī izvairīšanās no negatīvas ietekmes uz nodokļu maksātāju uzvedību.

⁴ Бушуева О. А. История и современный опыт подоходного налогообложения. *Актуальные вопросы экономики и управления: материалы II Междунар. науч. конф.* (г. Москва, октябрь 2013 г.). — М.: Буки-Веди, 2013. — С. 11-14. — URL <https://moluch.ru/conf/econ/archive/91/4279/>

⁵ Sarwat Jahan, Ahmed Saber Mahmud, and Chris Papageorgiou What Is Keynesian Economics? IMF Issues on FINANCE & DEVELOPMENT, September 2014, Vol. 51, No. 3 <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2014/09/basics.htm>

⁶ Sarwat Jahan, Ahmed Saber Mahmud, and Chris Papageorgiou What Is Monetarism? IMF Issues on FINANCE & DEVELOPMENT, March 2014, Vol. 51, No. 1

⁷ Blenman, J. Adam Smith and "The Wealth Of Nations". <https://www.investopedia.com/updates/adam-smith-wealth-of-nations/>

Attiecīgie kritēriji ar dažādiem laikmetam atbilstošiem pieņēmumiem vēl joprojām iezīmē rāmjus daudzveidīgu nodokļu sistēmas reformēšanas priekšlikumu novērtēšanai.

Nemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, IIN politikas izstrādes procesā, jāizvērtē ļoti plašs nodokļa struktūras jautājumu spektrs: fizisko personu ienākumu aplikšanas koncepcijas, aplikamās bāzes definīcija, nodokļu likmju skalas izveide, nodokļa summu samazinošo rādītāju piemērošana un inflācijas iedarbība. Nodokļu reformas kontekstā ir jāizskata IIN ietekme uz vispārējo ienākumu sistēmu, kā arī uz nodokļa normatīvās bāzes ievērošanu un tā administrēšanu.⁸ Galvenās pieejas iepriekš minētās nodokļa struktūras apsvērumiem ir sekojošas:

1. Personisko ienākumu aplikšanas ar nodokļiem pamatkonceptijas:
 - a. aplikamā ienākuma bāzes izvēle;
 - b. komplekss ienākumu nodoklis pret duālo nodokli un izlīdzināto nodokļa likmi;
 - c. ienākumu aplikšana pret patēriņa/izdevumu aplikšanu.
2. Aplikamā vienība:
 - a. indivīda aplikšana pret ģimenes aplikšanu.
3. Nodokļu likmju režīms:
 - a. izlīdzinātā likme (ar vai bez neaplikamā minimuma) pret progresīvo skalu;
 - b. nodokļa likmes līmenis un progresīvajās sistēmās likmju daudzums;
 - c. līmenis, līdz kuram tiek piemēroti citi nodokļi (sociālās apdrošināšanas iemaksas, iezīmētie nodokļi).
4. Nodokli samazinošo faktoru piemērošana:
 - a. nodokļa pamatošana uz atvieglojumiem pretēji nodokļa atlaidēm;
 - b. nodokļu atvieglojumu un atlaižu piemērošana sociālo priekšrocību nodrošināšanai;
 - c. nodokļu atvieglojumu un atlaižu piemērošana darba iniciatīvas celšanai noteiktās grupās;
 - d. no nodokļa atskaitāmo izdevumu pielietošana noteikto veidu uzkrājumu veicināšanai;
 - e. no nodokļa atskaitāmo izdevumu piemērošana specifisko izdevumu kompensēšanai vai noteiktas uzvedības motivēšanai, kad izdevumi/uzvedība nav saistīti ar ienākuma iegūšanu (atskaitāmo izdevumu līmenis darba izmaksu vai procentu maksājumu gadījumos).
5. Inflācijas ietekme:
 - a. rādītāju novirze;

⁸ OECD (2006), Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, No. 13, OECD Publishing, Paris, <https://datubazes.lanet.lv:4876/10.1787/9789264025783-en>.

- b. kapitāla ienākumu nominālās atdeves aplikšana ar nodokli;
- 6. Fizisko personu taksācijas reformu ietekme uz vispārējiem nodokļu ieņēmumiem:
 - a. kapitāla ienākumu aplikšana ar nodokli fizisko personu līmenī pretēji korporatīvajam līmenim;
 - b. pašnodarbinātā aplikšana ar nodokli pretēji attiecīga ienākuma iekļaušanai uzņēmuma ienākumos;
 - c. IIN, citu nodokļu un valsts pabalstu kombinēta ietekme uz iniciatīvu (piemēram, darbaspēka efektīva aplikšana ar nodokļiem), ienākumu pārdale u.t.t..
- 7. Nodokļa normatīvu ievērošana un nodokļa administrēšana:
 - a. ar nodokļa normatīvu ievērošanu saistīto izmaksu un aktivitāšu minimizācija;
 - b. administrējošo institūciju nodokļu kontroles un pārbaudes izmaksu un aktivitāšu minimizācija kombinēta ar pilnveidotu spēju nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret līdžīgiem nodokļu maksātājiem;
 - c. izvairīšanās no nodokļu nomaksas samazināšana un identifikācijas iespēju veicināšana.
- 8. Nodokļa reformas process:
 - a. vai reformas gaita ir jāsadala pa posmiem;
 - b. vai reformas “zaudētājiem” pilnībā vai daļēji ir jāatlīdzina izmaiņu sekas, ja jā, tad kādā veidā.

1.1.1. Fizisko personu ienākumu aplikšanas pamatkonceptijas

IIN politikas izstrādes procesā pirmais uzdevums ir noteikt ar nodokli apliekamus ienākumu veidus. Bruto ienākumi var ietvert sevī darba algu, atlīdzības un tējas naudu; pašnodarbinātā ienākumus un ienākumus no kapitāla (dividendes, kapitāla pieaugums, procentu maksājumi); renti, honorārus, autoratlīdzības, transfertus (sociālās apdrošināšanas un sociālās palīdzības pabalsti), apdrošināšanas atlīdzības, pensijas, mantojumus un dāvinājumus. Katra valsts nosaka savu apliekamā bruto ienākuma sastāvu, kā arī ceļu, kā bruto ienākumi paliek par apliekamo bāzi (t.i., caur dažādu neapliekamo minimumu, atvieglojumu un atlaižu piemērošanu). IIN summu samazinošie faktori tiek noteikti atkarībā no nodokļu maksātāja individuālā raksturojuma, savukārt nodokļa maksātājam jānodrošina iespēja izvēlēties sev piemērotāku/izdevīgāku pieeju. Parasti veidojot ar IIN apliekamo bāzi, maksātājam ir tiesības atskaitīt darba izmaksas (ceļa un komandējuma izmaksas, iemaksas arodbiedrībā, materiālu un instrumentu izmaksas), ziedojumus un noteiktus dāvinājumus, izglītības izdevumus, iemaksas pensijas uzkrāšanai un dzīvības apdrošināšanai, procentu maksājumus par hipotekārajiem un

citiem kredītiem, nodokļus, samaksātus citā valstī, sociālās apdrošināšanas iemaksas un konkrēta veida zaudējumus. Jānosaka atskaitāmo summu limiti un proporcijas, kā arī situācijas, kurās atskaitījumi drīkst notikt.

IIN sistēmas tipi:

1. vispārēja aplikšana ar IIN: visi ienākumi pēc atskaitījumiem tiek aplikti ar IIN, piemērojot vienotu likmju skalu. Tas nozīmē, ka gan algai, gan ienākumiem no kapitāla tiek pielietotas vienādas, parasti progresīvas nodokļa likmes, savukārt atvieglojumi un atskaitījumi aug, pieaugot ienākumam;
2. duālā nodokļa sistēma: kombinē neto ienākumu (kapitāls, algas un pensijas pēc atskaitījumiem) aplikšanu ar proporcionālo likmi, bet bruto ienākumi tiek aplikti ar progresīvo likmi. Tas nozīmē, ka algas tiek apliktas ar augstāku likmi, bet kapitāls ar zemāku. Atvieglojumu lielums nav atkarīgs no ienākumu līmeņa;
3. pusduālā sistēma: balstās uz dažādām nominālām likmēm dažādiem ienākumu veidiem, atsevišķi ienākumi tiek aplikti ar zemu izlīdzinātu likmi, citi ar augstāku progresīvo;
4. izlīdzinātas likmes sistēma: paredz proporcionālas izlīdzinātas likmes piemērošanu visiem ienākuma veidiem, gan algai, gan kapitālam. Atvieglojumu apmērs nav atkarīgs no ienākumu līmeņa;
5. uz izdevumiem balstīta sistēma: tiek aplikts tikai patēriņš, uzkrājumu taksācija nenotiek.

1.1.2. Taksācijas vienības

Aplikti ar nodokli var gan atsevišķas personas ienākumus, gan ģimenes ienākumus, var piedāvāt arī iespējas izvēlēties. 20.gadsimta sākumā vairākums OECD valstis pārgāja no ģimenes aplikšanas uz individuālo taksāciju, izņemot Čehiju. Var tikt nodrošinātas iespējas atsevišķus ienākumu veidus aplikti ar nodokli individuāli, citus apvienot visai ģimenei.

Galvenais mērķis ģimenes ienākumu aplikšanā ir nodrošināt horizontālu vienlīdzību tieši mājāsaimniecībām ar atšķirīgu ienākumu sastāvu. Piemēram, ģimenes ienākumu aplikšana veicina vienlīdzību gadījumos, kad ģimene, kurā tikai viens ģimenes loceklis maksā nodokļus, maksā tādu pašu nodokļu summu, kā ģimene, kurā divi cilvēki veic nodokļu maksājumus. Taksācijas vienības izvēle var negatīvi ietekmēt indivīda motivāciju stāties laulībā, kad individuālā taksācija paliek izdevīgāka salīdzinājumā ar ģimenes aplikšanu ar nodokli gadījumos, kad ģimenes summārais ienākums tiek aplikts ar augstāku progresīvo likmi. Tiek piedāvāti arī risinājumi šādai problēmai. No negatīvā efekta ir iespējams izvairīties, sadalot vienīgā ienākuma guvēja ienākumu uz divām personām. Tas palīdz nesasniegt augstākas progresīvā IIN likmes. Šī metode labi strādā, ja ģimenes pāra ienākumi ir ļoti atšķirīgi.

Individuālā taksācija ir mēģinājums izlīdzināt nodokļu slogu starp mājsaimniecībām, kurām ir līdzīgi ienākumi, bet ir atšķirīga ienākumu sadale starp pāriem. Tas tiek panākts, piemērojot atvieglojumus vai atlaides. Ģimenes summārajai ienākuma aplikšanai piemīt vēl dažas problēmas:

1. to parasti piemēro oficiālas laulības gadījumos, tātad personām, kas neoficiāli dzīvo kopā, horizontālās līdzvērtības princips var nebūt īstenojams;
2. tā var samazināt otra laulātā nostrādāto stundu skaitu, kā arī iniciatīvu strādāt legāli. Kā rāda pētījumi, attiecīgas iniciatīvas ir izteiktākas ģimenēm ar zemiem ienākumiem.

1.1.3. Likmju režīms

Izvēloties likmju režīmu, var tikt akceptētas progresīvas, izlīdzinātas un regresīvas likmes, turklāt tiek noteikti ienākumu intervāli attiecīgo likmju piemērošanai. Likmju skaitam un ienākumu intervāliem ir nozīmīga ietekme uz nodokļa progresivitāti, tajā pašā laikā progresivitāti var sasniegt arī ar izlīdzināto likmi ar atvieglojumu, atskaitījumu un atlaižu piemērošanu.⁹

Iespējams, ka IIN likmes samazināšanai ir pozitīvs efekts uz darba piedāvājumu un uzkrājumiem un nodokļu sistēmas radītām novirzēm. Pāreja no progresīvas sistēmas uz izlīdzināto likmi var uzlabot nodokļu sistēmas efektivitāti atkarībā no tā, kas notiks ar nodokļa likmi. Priekšlikumi par izlīdzināto likmi parasti paredz marginālās nodokļa likmes samazināšanu, finansētu ar atvieglojumu samazināšanu un jaunām nodokļa iniciatīvām. Nodrošinot neitralitāti, nodokļa likmei tomēr ir jāpaliek augstākai zema un vidēja ienākuma slāņiem, lai tiktu finansēti atvieglojumi un atlaides un kompensēts augstākas progresīvās likmes nodokļu ienākumu samazināšanas efekts. Ja nodokļa likme tiek samazināta vienai maksātāju grupai un palielināta citai, rodas empīriskais jautājums, vai vispārējā ietekme uz nodokļu sistēmas efektivitāti būs pozitīva.

No ekonomiskās teorijas viedokļa var prognozēt, ka marginālās nodokļa likmes samazināšana radīs augstāku motivāciju strādāt (aizstāšanas efekts), savukārt likmes palielināšanai būs negatīva ietekme uz darba piedāvājumu. Tomēr zemāka likme uzlabo maksātāja materiālo stāvokli un motivē strādāt mazāk (ienākuma efekts), tātad vidējas nodokļa likmes palielināšanai ir pozitīva ietekme uz darba piedāvājumu.

⁹ OECD (2006), Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, No. 13, OECD Publishing, Paris, <https://datubazes.lanet.lv:4876/10.1787/9789264025783-en>. 59.lpp.

Praksē nodokļa reformas skar gan marginālo, gan vidējo efektīvo likmi, parasti dažādos ienākuma sadales līmeņos, tāpēc ietekme uz darba piedāvājumu ir atkarīga no tā, cik spēcīgi ir abi efekti un cik jūtīgas uz tiem ir dažādas maksātāju grupas.

Lielākā daļa empīrisko pētījumu rāda, ka nodokļu ietekme uz darba piedāvājumu ir atkarīga no ienākumu līmeņa un situācijas ģimenē, kaut gan jūtīgāki ir indivīdi ar zemiem ienākumiem un precētas sievietes.

1.1.4. Atskaitījumu, atvieglojumu un atlaižu piemērošana

Atskaitījumi, atvieglojumi un atlaides tiek noteiktas valsts normatīvajos aktos un tiek domātas tam, lai veicinātu noteiktas aktivitātes vai sniegtu atbalstu noteiktās situācijās. Attiecīgo faktoru pielietošana ir līdzīga pabalstiem, kas izraisa valsts budžeta ieņēmumu samazinājumu. Atskaitījumi un atvieglojumi samazina apliekamo bāzi, savukārt nodokļa atlaides samazina aprēķinātā IIN summu. Var tikt pielietota arī samazināta nodokļa likme vai nodokļa nomaksas atlikšana.

Iepriekš minēto lielumu noteikšanai ir jāpieņem lēmums par ienākumu normu un novirzēm no tās. Kopumā norma iekļauj nodokļa struktūru, grāmatvedības tradīcijas, obligāto maksājumu atskaitīšanu, kā arī tā ir atkarīga no apliekamās vienības definīcijas, attieksmes pret pensijām, individuālā ienākuma integrāciju uzņēmuma ienākumā u.t.t. Novirzes no normas tiek uzskatītas par IIN samazinošo faktoru, tāpēc normai jābūt sasaistītai ar pamatotiem un aktuāliem rādītājiem, kuri raksturo minimālo nepieciešamo ienākumu, iztiku vai citu lielumu.

Šo faktoru pārmērīga izmantošana padara nodokļu sistēmu sarežģītāku un bieži izraisa negatīvu ietekmi uz ienākumu vienlīdzību un nodokļa efektivitāti. Tajā pašā laikā lielākā daļa Eiropas valstu pielieto atskaitījumus un pārējo kā papildinājumu vai aizstājot tiešus publiskos maksājumus. Galvenais šādas rīcības cēlonis ir iespēja ietaupīt līdzekļus valsts izdevumu pārvaldīšanas jomā, kad ienākumi tiek nodrošināti caur nodokļu atvieglojumiem, nevis caur valsts pabalstiem un subsīdijām. Politekonomika arī apgalvo, ka nodokļu atskaitījumi un atvieglojumi mēdz būt stabilāki, nekā publisko izdevumu programmas, kuras ir pakļautas lielam spiedienam gadskārtējā budžeta izstrādes procesā. Iepriekš minētais ir gan atskaitījumu priekšrocība, gan trūkums.

Atskaitījumu, atvieglojumu un atlaižu piemērošanas ekonomiskā nozīme var būt novērtēta tikai ar dažiem kritērijiem. Pirmā kritēriju grupa aptver dažādus mikroekonomiskās efektivitātes aspektus; otrā - spēja īstenot valdības noteiktus stratēģiskos mērķus, izmantojot pieejamus instrumentus, kuri ne vienmēr ir nodokļa atskaitījumi; trešā kritēriju grupa ir saistīta ar fiskālās politikas efektīvu pielietošanu, kas savukārt paredz nodokļu sistēmas vienkāršību,

stabilitāti, caurskatāmību un atbildību. Atskaitījumu, atvieglojumu un atlaižu piemērošanas analīzei ir jānovērtē to ietekme iepriekš minēto trīs kritēriju grupu kontekstā.

No pirmās kritēriju grupas skatījuma, nodokli samazinošo faktoru piemērošana var radīt būtiskas mikroekonomiskās disproporcijas un priekšrocības.

Otrā kritēriju grupa palīdz novērtēt nodokļa atskaitījumu un citu metožu ietekmi uz sociālo nevienlīdzību, kā arī iespējas piemērot alternatīvas metodes, kuras atrodas ārpus nodokļu politikas ietvariem.

Novērtējums pēc trešās grupas kritērijiem sniedz priekšstatu par atskaitījumu ietekmi uz fiskālajiem aspektiem. Nodokli samazinošos faktoros ir jāpiemēro piesardzīgi, t.i., tie var padarīt nodokļu sistēmu sarežģītāku un nestabilāku, palielināt nodokļu administrēšanas izdevumus un izraisīt labklājības kritumu. Tajā pašā laikā, salīdzinājumā ar valdības tiešajiem izdevumiem, iepriekš minētie faktori bieži no valsts puses tiek kontrolēti maz, ir ļoti nestabili un pakļauti lobija ietekmei.¹⁰

¹⁰ European Commission (2014). *Tax expenditures in direct taxation in EU Member States*. Occasional Papers 207 | December 2014. Pieejams: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/

1.1.5. Inflācijas ietekme

Inflācijas un IIN mijiedarbība ir ļoti plaša. Tā kā normas un intervāli tiek noteikti kā nominālās vērtības, inflācija ar laiku tos izkropļo. Nominālā ienākuma pieaugums pārvieto nodokļa maksātāju citā apliekamo ienākumu intervālā, bet negatīvo efektu ir iespējams kompensēt, indeksējot nominālus rādītājus atbilstoši inflācijas tempiem. Tomēr valdības tikai periodiski indeksē ienākumu intervālus un atskaitījumus, tā kā neindeksēšana nodrošina lielāku rīcības brīvību budžetam.

Inflācija ietekmē arī kapitāla aplikšanu ar nodokļiem, tāpat kā tiek aplikts nominālais, nevis reālais kapitāla pieaugums, bet pētījumos tiek diskutēts, vai aplikot kapitālu, ir jāvadās pēc vispārīgiem ienākumu taksācijas principiem.

1.1.6. Fizisko personu ienākumu nodokļu reformu ietekme uz vispārēju nodokļu un pabalstu sistēmu

Ir atzīts, ka IIN reformai ir neapšaubāma ietekme arī uz citiem nodokļiem un pabalstiem, tāpēc tā ir jāizskata nodokļu un pabalstu sistēmas kontekstā. Piemēram, izvēloties algotā darbinieka vai pašnodarbinātā statusu, tiek novērtētas algas aplikšanas nianses salīdzinājumā ar pašnodarbinātā ienākumu aplikšanu. Līdzīga izvēle notiek, lemjot par biznesa organizatorisko formu un statusu tajā un analizējot korporācijas un personas ienākumu nodokļa mijiedarbību.

ES praksē sociālās iemaksas tiek atskaitītas no bruto ienākumiem un iemaksu likmes parasti nav diferencētas. Arī sociālajām iemaksām ir nopietna ietekme uz darba motivāciju un ienākumu pārdali. Pastāv arī sociālo pabalstu apmēra atkarība no iemaksāto nodokļu summām.

Daudzas ES valstis ļoti paļaujas uz patēriņa nodokļiem. PVN tiek atskaitīts, tērējot ienākumu, nevis tad, kad tas tiek pelnīts, tomēr PVN ir nozīmīga ietekme uz mājāsaimniecības rīcībā esošo ienākumu, tāpēc arī uz motivāciju strādāt.

1.1.7. Nodokļa normatīvu ievērošana un nodokļa administrēšana

ES valstu vairākums nodokļu maksātāju ir nepamierināti ar pārāk komplicētu nodokļu sistēmu, tāpēc nodokļu vienkāršošana ir tradicionāls politisko debašu jautājums un reformu uzdevums. Komplicētajā ekonomiskajā vidē ir grūti izveidot vienkāršu nodokļu sistēmu, it sevišķi globalizācijas apstākļos. Ienākumi paliek mobili, parādās arvien vairāk iespēju izvairīties no nodokļu nomaksas un arvien vairāk izaicinājumu efektīvai nodokļu administrēšanai. Tas viss pamato nepieciešamību pilnveidot esošo normatīvo bāzi, kas savukārt

padara nodokļu sistēmas vēl komplicētākas. Sistēmas sarežģītība ļoti bieži tiek slēpta no vidējā nodokļu maksātāja, atbrīvojot to no pienākumiem veikt noteiktas aktivitātes. Vienkāršošana ir iespējama tikai tad, ja pastāv stipras normatīvu ievērošanas tradīcijas un nodokļu maksātāji respektē likumu.¹¹ IIN sistēmu komplicē ar nodokli apliekamās bāzes veidošanas īpatnības un daudzi citi faktori, tādi, kā IIN dalība ienākumu pārdalē, transfertu nodrošināšanā un virknē citu politisku mērķu sasniegšanā, kas var nebūt saistīti ar valsts budžeta ieņēmumu veidošanu. Arī neefektīva administrēšana negatīvi ietekmē sistēmas vienkāršošanu, tāpēc nodokļu reformā jāiestrādā administrēšanas efektivitātes reformēšana.

1.1.8. Nodokļa reformas process

IIN reformas parasti rada daudz ieguvēju un zaudētāju. Ja notiek likmes samazināšana un apliekamās bāzes paplašināšana, ieguvēju ir vairāk, bet var gadīties, ka ar to nepietiek, lai iegūtu plašu politisko atbalstu. Cēlonis ir tāds, ka nodokļa likme tiek samazināta vairākumam, bet apliekamā bāze palielināta daudz šaurākai grupai, kura ir spējīga lobēt savas intereses un negatīvi ietekmēt reformas procesu. Vairākums ieguvēju paliek pasīvi, turpretim mazākums zaudētāju ir aktīvi, tāpēc ir grūti reformēt nodokļu sistēmu, kamēr nepastāv politiskā saskaņa viedoklī par reformēšanas nepieciešamību vai reformu neuzsāk kāda no vadošām partijām.

Reformas atbalsta veicināšanai ir nepieciešams izstrādāt kompensācijas sistēmu reformas negatīvo efektu mazināšanai. Kompensācijas arī veicina reformas politisko atbalstu. Kā arguments pret kompensācijas sistēmas ieviešanu un atsevišķu noteikumu ieviešanas atlikšanu kļūst apgalvojums, ka viss tas kavē nodokļa piemērošanas efekta rašanos, turklāt sarežģī vecās un jaunās nodokļu sistēmas kombinācijas administrēšanu un padara to dārgāku. Tā kā kompensācijas sadārdzina arī pašas reformas izmaksas, tās ir jāpiemēro tikai ierobežotā laika periodā.

Ir ieteicams arī nodrošināt pielāgošanas iespējas, kamēr jauni noteikumi pilnībā stāsies spēkā. To var īstenot, brīdinot nodokļu maksātājus par plānotajām izmaiņām pat dažus gadus pirms to ieviešanas, tādējādi nodrošinot iespējas pārstrukturēt un pārveidot savus ienākumus un to gūšanas avotus.

¹¹ Owens, Jeffrey and Stuart Hamilton (2004), "Experiences and innovations in other countries", in: The Crises in Tax Administration, Brookings Institutions, Washington D.C.

1.2. IIN progresivitātes pastāvēšanas aspekti

IIN progresivitāte padarīja to par nodokļu sistēmas fundamentālo instrumentu ienākumu pārdales efekta nodrošināšanai, tāpēc jau no 19.gadsimta neskaitāms daudzums pētījumu tiek veltīts IIN piemērošanas efektu optimizācijas modeļu izstrādei.

Kopumā IIN sistēma var būt progresīva, proporcionāla un regresīva. Proportcionālā sistēma nozīmē nodokļa saistību pieaugumu, pieaugot ienākumam. Sistēma tiek uzskatīta par regresīvu, ja ienākuma pieaugums ir augstāks par saistību kāpumu. Regresīvā sistēma var būt: proporcionāla, ja pastāv proporcionāls samazinājums; progresīva, ja regresija progresē; un regresīva, ja regresijas pakāpe regresē.

Progresīvā nodokļa sistēma nozīmē straujāku saistību kāpumu salīdzinājumā ar ienākuma pieaugumu. Progresīvā sistēma arī var būt: proporcionāla, ja progresivitātes pakāpe ir vienāda visos ienākuma intervālos; regresīva, ja progresivitāte samazinās, pieaugot ienākumam; un progresīva, ja progresivitātes pakāpe aug kopā ar ienākumiem.

Nesastāda grūtības aprēķināt rādītāju izmaiņas, bet galvenā problēma progresivitātes vērtēšanā ir tieši rādītāju kopuma veidošana un rezultātu interpretēšana. Attiecībā uz progresivitātes mērīšanai izmantojamo rādītāju kopumu nav kopēja viedokļa, tomēr zinātnieku vairākums uzskata, ka sistēma ir proporcionāla, ja vidējā nodokļa likme ir vienāda ar marginālo, progresīva, ja vidēja nodokļa likme ir zemāka par marginālo; un regresīva, ja vidējā likme pārsniedz marginālo.

1.2.1. Progresivitātes novērtēšana

Viena no svarīgākām fizisko personu ienākuma nodokļa funkcijām ir ienākumu pārdales. Lai palielinātu IIN piemērošanas efektivitāti attiecībā uz ienākumu pārdali, periodiski tiek novērtēta nodokļa progresivitāte. Pirmkārt, progresivitātes koeficients ir cena, kuru indivīds maksā par noteiktu ienākumu līmeni; otrkārt, to izmanto arī fiskālās institūcijas politikas izstrādes procesā; treškārt koeficientam jābūt salīdzināmam arī starptautiskajos mērogos.

Pirmie pētījumi, kas veltīti progresivitātes vērtēšanai, parādījās jau 20.gadsimtā: 1948.gadā R.Masgreivs (R.Musgrave) un T.Fīns (T.Thin) piedāvāja četrus parametrus atsevišķa nodokļa progresivitātes novērtēšanai un vienu parametru nodokļu sistēmas progresivitātes mērīšanai¹², 70.-jos gados N.Kakvanijs (N.C.Kakwani), D.Sjuts (D.Suits) un daudzi citi autori (Reynolds, Smolensky, Piketty, Saez, Jakobsson, Formby), precizēja un

¹² Musgrave, R. A., and T. Thin (1948): "Income Tax Progression, 1929-48," The Journal of Political Economy, 56(6), pp. 498—514.

padziļināja iepriekšējos pētījumus^{13 14}. Tika izveidots Sjuta indekss daudznodokļu sistēmas progresivitātes novērtēšanai.

Masgreivs un Fīns izstrādāja divus modeļus nodokļa saistību progresivitātes mērīšanai atkarībā no tā, vai izmaiņas ienākumā ir nelielas vai nozīmīgas. Nelielu izmaiņu gadījumā nodokļa saistību progresivitāte (liability progression) tiek aprēķināta šādi:

$$LP = (\Delta t(y) / \Delta y) * (y / t(y)) \quad \text{vai} \quad LP = m(y) / a(y) \quad [1.1.]$$

kur: y – ienākums;

Δy – ienākuma izmaiņas;

$a(y)$ – vidējā likme;

$\Delta a(y)$ – vidējās likmes izmaiņas;

$m(y)$ – marginālā likme;

$t(y)$ – nodokļa saistības;

$\Delta t(y)$ – nodokļa saistību izmaiņas.

Ja ienākuma izmaiņas ir būtiskas, tiek piemērota sekojoša formula:

$$LP = [\Delta t(y) / (t(y) - \Delta t(y))] * [(y - \Delta y) / \Delta y] \quad \text{vai} \quad LP = \Delta m(y) / a(y) \quad [1.2.]$$

kur: $\Delta m(y)$ - marginālās likmes izmaiņas.

Ja koeficients ir vienāds ar 1, nodoklis ir proporcionāls, ja pārsniedz 1 – progresīvs, ja zemāks par 1 – nodoklis ir regresīvs.

Masgreivs un Fīns piedāvāja arī tā saucamo atlikušā ienākuma (residual income) progresivitātes rādītāju, kurš parāda neto ienākuma procentuālās izmaiņas attiecību pret bruto ienākuma procentuālajām izmaiņām. Nozīmīgu izmaiņu gadījumā koeficients tiek aprēķināts šādi:

$$RP = \{[\Delta(y - t(y)) / [(y - \Delta y) - (t - \Delta t)]] * [(y - \Delta y) / \Delta y]\} \quad [1.3.]$$

Ja izmaiņas ienākumā ir nelielas, formula ir sekojoša:

$$RP = [\Delta(y - t(y)) / \Delta y] * [y / (y - t(y))] \quad \text{vai} \quad RP = (1 - m(y)) / (1 - a(y)) \quad [1.4.]$$

Ja koeficients ir vienāds ar 1, nodoklis ir proporcionāls, ja pārsniedz 1 – regresīvs, ja zemāks par 1 – nodoklis ir progresīvs.

¹³ Kakwani, N.C. (1977), Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison, The Economic Journal 87, 71-80.

¹⁴ Suits, Daniel B. (1977). "Measurement of Tax Progressivity". American Economic Review. 67 (4): 747-752.

1960.gadā Artūrs Pigū (A.Pigou) piedāvāja vidējās likmes progresivitātes koeficientu (average rate progression), kurš mēra izmaiņas vidējā nodokļa likmē.¹⁵

$$AP = \Delta a(y) / \Delta y \quad \text{vai} \quad AP = (m(y) - a(y)) / y - \Delta y \quad [1.5.]$$

Ja $AP=0$, nodokļa struktūra ir proporcionāla, ja $AP<0$ – regresīva, ja $AP>0$ – progresīva.

Marginālās likmes progresivitāti Pigū definēja kā koeficientu, kurš parāda marginālās nodokļa likmes izmaiņu attiecību pret izmaiņām ienākumā. Rādītājs tiek aprēķināt šādi:¹⁶

$$MP = \Delta m(y) / \Delta y \quad [1.6.]$$

kur $\Delta m(y)$ – marginālās likmes izmaiņas pie noteikta ienākuma līmeņa;

Δy – izmaiņas ienākumā.

Ja koeficients ir vienāds ar 0, nodokļa struktūra ir proporcionāla, ja mazāks par 0 – regresīva, ja augstāks par 0 – progresīva.

Iepriekš minētajos modeļos saucējā ir ienākuma izmaiņas vai vidējās nodokļa likmes izmaiņas. Iegūtie progresivitātes indikatori pie noteikta ienākuma līmeņa neatspoguļo saikni ar iepriekšēju ienākumu. Praktiski visām metodēm ir dažādas vērtību skalas, kuras pārsniedz ± 1 , ja pat vidējās likmes ir zemas.

Dažādu pieeju atšķirības nosaka to, ka marginālās likmes progresivitātes, saistību progresivitātes un atlikušā ienākuma progresivitātes metodēs marginālā likme dažādās formās ($m(y)$, $1-m(y)$ un $\Delta m(y)$) vienmēr atrodas skaitītājā. Vidējās likmes progresivitāti nosaka izmaiņas vidējā nodokļa likmē $\Delta a(y)$, konsekventi vidējā nodokļa likme arī ir skaitītājā.

Arī 21.gadsimtā progresivitātes, t.sk. IIN progresivitāte, paliek par vienu no aktuālākajiem pētījuma virzieniem.

Eiropas Centrālā banka savās publikācijās atsaucas uz J.Arnolda pētījumiem.¹⁷ Saskaņā ar J.Arnoldu, IIN progresivitātes indekss (Prog) balstās uz atlikušā ienākuma progresivitātes koncepciju un tiek aprēķināts šādi:

$$\text{Progresivitātes indekss} = 1 - \frac{100 - \text{marginālā nodokļa likme}}{100 - \text{vidējā nodokļa likme}} \quad [1.7.]$$

kur marginālā un vidēja nodokļa likme tiek novērtēta vidējam darba ņēmējam, kurš strādā pilnu laiku, nav precējies un bez bērniem. Progresīvajā nodokļu sistēmā indeksa intervāls ir no 0 līdz 1. Ja marginālā nodokļa likme $\rightarrow 100$, vidējā nodokļa likme nav vienāda ar 100,

¹⁵ Pigou, A. S. (1960). A Study in Public Finance (3rd Revised ed.). London, New York: Macmillan, St Martin's Press.

¹⁶ turpat

¹⁷ Arnold, J. (2008): "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth?: Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries," OECD Economics Department Working Papers 643, OECD, Economics Department.

Prog → 1. Ja vidējā nodokļa likme ir vienāda ar marginālo, piemēram, sistēmā ar tikai izlīdzināto likmi (bez atvieglojumiem un neapliekamā minimuma), Prog = 0. Jo augstāks ir indekss, jo augstāka ir progresivitāte.

J. Arnolda metode arī paliek par pamatu turpmākajiem progresivitātes novērtēšanas teorētiskajiem pētījumiem, metode tiek paplašināta un precizēta.

1.2.2. IIN reformu un korekciju efekta optimizācijas modeļi

Ekonomikas teorijā jau Džons Stjuarts Mills 1848. gadā noformulēja idejas par nodokļa sloga vienlīdzīgu pārdali iedzīvotāju starpā.¹⁸ Vienlīdzīgas dalības princips pamato nodokļa progresivitāti un nodrošina normatīvu bāzi principam, kurš balstās uz indivīda spēju veikt iemaksas (ability-to-pay). Progresivitātes līmenis ir atkarīgs no tā, cik lielus nodokļa ieņēmumus ir nepieciešams sasniegt, kā arī no labklājības funkcijas, kuru raksturo sabiedrības preferences. Šādā kontekstā H.P. Jangs 1990. gadā piedāvāja teorētisko stratēģiju valsts likumdevēju iespēju testēšanai pārdales taisnīguma kritēriju precizēšanā vertikālās vienlīdzības un IIN struktūras noteikšanas procesā.¹⁹ Janga metodoloģija neietvēra efektivitātes un motivācijas aspektus, tāpēc viņš deva priekšroku augstākām marginālām likmēm augstāku ienākumu gadījumos. Vēlāk M. Berliants (Berliant) un M. Govjē (Gouveia), balstoties uz Janga pētījumu, novērtēja arī progresivitātes ietekmi uz motivāciju un nonāca pie standartiem, kuri jau 1947. gadā bija izvirzīti Samuelsona darbā.^{20 21} 1971. gadā J. Mirless (Mirrless) piedāvāja progresivitātes modeli, kurā ietvēra vienlīdzības un efektivitātes principus.²²

Realitātē IIN sistēmas ir ļoti komplicētas, optimālās taksācijas teorijas balstās uz stilizēto nodokli, kurš ietver tikai dažus parametrus. Vislielākās grūtības sagādā ar darba piedāvājuma ietekmi saistītās ekonomiskās uzvedības modelēšana^{23 24 25}, kā arī nodokļa bāzes korekcijas atbilstoši nodokļa likmes izmaiņām.^{26 27}

¹⁸ Mill, D.S. (1848). *Principles of Political Economy, with Some of Their Applications to Social Philosophy*. London: John W. Parker. Pieejams: <http://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html>

¹⁹ Young, H.P. Progressive taxation and equal sacrifice. *American Economic Review*, 80 (1990), pp. 253-266

²⁰ Berliant, M., Gouveia, M. Equal sacrifice and incentive compatible income taxation. *Journal of Public Economics*, 51 (2) (1993), pp. 219-240

²¹ Samuelson, P. *Foundation of economic analysis*. Harvard University Press, Cambridge, MA (1947)

²² Mirrless, J.A. An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of Economic Studies*, 38 (2) (1971), pp. 175-208

²³ R. Aaberge, Colombino U. Using a microeconomic model of household labour supply to design optimal income taxes. *Scandinavian Journal of Economics*, 115 (2) (2013), pp. 449-475

²⁴ Bargain, O., Orsini, K., Peich, A. I Comparing labor supply elasticities in Europe and the United States *Journal of Human Resources*, 49 (3) (2014), pp. 723-838

²⁵ R. Blundell, R., Shephard, A. Employment, hours of work and the optimal taxation of low-income families. *Review of Economic Studies*, 79 (2) (2012), pp. 481-510

²⁶ Saez, E. Using elasticities to derive optimal income tax rates. *Review of Economic Studies*, 68 (2001), pp. 205-229

²⁷ Saez, E., Slemrod, J., Giertz, S.H. The elasticity of taxable income with respect to marginal tax rates: A critical review. *Journal of Economic Literature*, 50 (1) (2012), pp. 3-50

Likumdevēji saskaras ar IIN struktūru, kura sastāv no vairākiem parametriem, turklāt iepriekš minētie parametri ir pakāpenisku korekciju rezultāts, kuri veidojas iespējami ilgā laika periodā. Pētījumu lielākā daļa atspoguļo jau sasniegto rezultātu interpretāciju, t.i., to, kas notiek pēc reformēšanas, tāpēc izstrādātie modeļi vairs nav efektīvi turpmāko lēmumu pieņemšanai. Tāpēc pēdējā laikā zinātnieki mēģina izstrādāt modeļus, kuri prognozē korekciju un reformu sekas, piemēram, 2018.gadā tika publicēts itāļu pētnieku M.Morinija (Morini) un S.Pellegrino darbs, kurš piedāvā algoritmu IIN “labākas” struktūras veidošanai “reālai dzīvei”. Pēc autoru viedokļa, tas veicinās pārdales efekta maksimizāciju, vienlaicīgi minimizējot korekciju negatīvās sekas visiem nodokļu maksātājiem.²⁸ Jāpiebilst, ka arī šis modelis pamatojas uz virkni pieņēmumiem un tika izstrādāts, pamatojoties uz Itālijas praksi un datiem. Tas ļauj secināt, ka ideāli modeļi IIN struktūras veidošanai un optimizācijai vēl nepastāv.

²⁸ Morini, M., Pellegrino, S. Personal income tax reforms: A genetic algorithm approach. *European Journal of Operational Research*. Issue: 3 (2018), pp. 994-1004

2. VALSTS RĪCĪBAS BRĪVĪBA UN TĀS TIESISKIE IEROBEŽOJUMI NODOKĻU JOMĀ

NODAĻAS KOPSAVILKUMS

1. Valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Valsts rīcības brīvībā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu samērīgs un nepieciešams, ir politikas un lietderības jautājums.

2. No pamatnormas un Satversmes ievadā iekļautā demokrātiskas sociāli atbildīgas valsts principa izriet tas, ka nodokļu regulējumam ir jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem. Tāpat likumdevējam, īstenojot savu rīcības brīvību nodokļu politikas jomā, ir jāievēro efektivitātes, taisnīguma, solidaritātes un savlaicīguma principi.

3. Lai arī valstij ir liela rīcības brīvība nodokļu un sociālās politikas īstenošanā, tomēr tā nav neierobežota. Tā ir ierobežota ar Satversmē un tiesībās noteiktu principu ietvaru.

4. Satversmes tiesas atziņās tiek minēts, ka nodokļu tiesībām ir jāatbilst vispārējiem tiesību principiem: taisnīguma, tiesiskas valsts un sociāli atbildīgas valsts virsprincipiem.

5. Nodokļu tiesībās ir īpaši būtiski ievērot divus no sociāli atbildības valsts virsprincipa izrietošus principus: 1) sociālā taisnīguma princips. Tas paredz rūpes par sociālo atšķirību izlīdzināšanu – tas nozīmē materiālo un daļēji arī nemateriālo labumu pārdali no turīgākajiem par labu trūcīgākajiem, jo sociāli atbildīga valsts atbalsta vājos, ierobežojot stipros. Šādas izlīdzināšanas politikas īstenošana ir valsts ziņā, tomēr tas nepieļauj labuma pārdali no trūcīgākajiem par labu turīgākajiem; 2) otrs nozīmīgs sociāli atbildīgas valsts princips – cilvēka pienākumi pret sabiedrību jeb savstarpējā solidaritāte. Spējīgākam, turīgākam cilvēkam rūpēšanās pienākums ir lielāks, mazāk spējīgam, mazāk turīgam – mazāks: kas vairāk var, tam jādod vairāk.

Tas attaisnotu, piemēram, progresīvo nodokļu likmi.

6. Efektivitātes princips ir viens no jaunākajiem vispārējo tiesību principiem, ar kura palīdzību virza, vada un garantē tehnisko tiesību īstenošanas procesu. Nodokļu teorijā ir atzīts, ka efektivitātes (lietderības) princips atbild uz jautājumu, vai konkrētās nodokli reglamentējošās normas ieviešana dos vislabāko rezultātu, izvērtējot normas ieviešanas izmaksas. Šis princips paredz nepieciešamību izvērtēt nodokļu administrēšanas izdevumus, kas nepieciešami gan nodokļu kontrolējošām institūcijām, gan pašam nodokļu maksātājam.

7. To, kā minētie un citi tiesību principi piemērojami nodokļu tiesībās kopsakarībā, atspoguļo Eiropas Cilvēktiesību tiesas, Eiropas Savienības tiesas, Satversmes tiesas, un Augstākās tiesas judikatūra.

8. Likumdevējam, rūpējoties par to, lai valsts budžeta ieņēmumi būtu pietiekami, ir pienākums izstrādāt tādu nodokļa regulējumu, kas nodrošinātu ienākumu taisnīgu un solidāru pārdali sabiedrībā, īstenojot efektīvu un savlaicīgu nodokļu politiku. Tāpat Satversmes tiesa atzinusi, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu.

9. Taisnīguma principa konkretizācija arīdžan ir rodama nodokļa neitralitātes principā, saskaņā ar kuru nodokļa pārmaksa nodokļa maksātājam ir jāatgriež saprātīgā termiņā, t.i., tādā termiņā, kas nerada nesamērīgu ekonomisku slogu.

10. Eiropas Cilvēktiesību tiesa nodokļu jautājumus aplūko no īpašuma tiesību aspekta. Valstij ir jāievēro līdzsvars starp personas tiesībām uz īpašumu un valsts tiesībām uz nodokļu iekasēšanu. Tiesības uz īpašuma ir apdraudētas arī tad, ja pastāv tiesiskā nenoteiktība no valsts puses, piemēram, neskaidrības ar nodokļu atlaidēm.

11. Analizējot spēkā esošo neapliekamā minimuma tiesisko regulējumu, jānorāda, ka tas veido daļu no nodokļu reformas ietvaros veiktās darbaspēka nodokļu reformas, kuras mērķis ir samazināt IIN slogu un palielināt strādājošo iedzīvotāju ienākumus, nosakot zemāku IIN likmi, paaugstinot neapliekamo minimumu, kā arī minimālo algu.

12. Iepriekš minētā mērķa sasniegšanai kā vienīgais risinājums uzrādīta nepieciešamība piemērot nevis minimālo mēneša neapliekamo minimumu, bet gan VID prognozēto mēneša neapliekamo minimumu, lai maksātājiem būtu iespēja izmantot jau taksācijas gada laikā gada diferencētajam neapliekamajam minimumam pēc iespējas tuvinātu neapliekamā minimuma apmēru. Būtiski uzsvērt, ka no valsts puses nav aplūkoti citi alternatīvi risinājumi.

13. Lūkojoties no nevienlīdzības mazināšanas perspektīvas, jānorāda, IIN sistēmā tika iezīmēta progresīvāka neapliekamā minimuma politika, vienlaikus uz noteiktu laiku saglabājot iepriekšējās politikas uzstādījumus, tādējādi nodrošinot samērīgu pāreju uz pilnīgu diferencēta neapliekamā minimuma sistēmu, kopumā vērtējami pozitīvi.

14. Tomēr, lai arī no valsts atbalsta perspektīvas mazāko algu saņēmēji rezultātā saņēma lielāku atbalstu naudas

izteiksmē, veids, kā šis atbalsts tiek realizēts, t.i., IIN pārmaksas veidā, perspektīvā varētu nebūt taisnīgs un efektīvs šādu apsvērumu dēļ. Pirmkārt, šāda pieeja neatbilst neapliekamā minimuma idejiskajai būtībai, proti, tie ir naudas līdzekļi, kas nav apliekami ar nodokli, lai nodrošinātu cilvēka minimālās eksistences vajadzības ik mēnesi atbilstoši vispārpieņemtajai praksei Latvijā. Valsts atbalsts neapliekamā minimuma veidā pēc gada, nevis atbilstoši vispārpieņemtajai tradīcijai nav samērīgs un taisnīgs. Otrkārt, sistēmu, kad valsts sniedz nodokļu atbalstu neapliekamā minimuma veidā, atgriežot IIN pārmaksu tikai nākamā taksācija gada vidū, ir pamats atzīt par netaisnīgu, jo IIN maksātāji pēc būtības tādā veidā kredītē valsti, kura savukārt attiecīgo naudas aizturējumu neatlīdzina. Šāda situācija ir uzskatāma par nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, plašākā nozīmē taisnīguma principam. Treškārt, tā kā šīs sistēmas ietvaros IIN maksātājs diferencēto neapliekamo minimumu varēja piemērot tikai pēc gada, un attiecīgi IIN pārmaksu atgūt gandrīz pēc pusotra gada, var atzīt, ka valsts atbalsts nevienlīdzības mazināšanai tiek sniegts ar nobīdi laikā, tas nav tūlītējs. Pa šo laiku naudas vērtība attiecībā pret patēriņa cenām samazinās, kas līdz ar to mazina arī IIN maksātāja kopējo ieguvumu, attiecīgi mazinās arī valsts atbalsts.

2.1. Valsts rīcības brīvība nodokļu tiesībās

Valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Valsts rīcības brīvībā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu samērīgs un nepieciešams, ir politikas un lietderības jautājums²⁹.

Kā ir atzīts valsts ieņēmumu teorijā, nodokļu politika ir instruments, ar kura palīdzību var ietekmēt valsts ekonomiku un stimulēt vai bremsēt kādas nozares (tautsaimniecības sektora) attīstību, ietekmēt kādas valsts teritorijas attīstības tempus, noteikt īpašus nosacījumus kādai noteiktai nodokļu maksātāju kategorijai³⁰.

Valsts noteiktais nodokļa maksāšanas pienākums pats par sevi neaizskar personas pamattiesības. Līdz ar to attiecībā uz kārtību, kādā tiek aprēķināts nodokļu apmērs, konstitucionālās kontroles tvērumš ir šaurāks³¹. Taču nodokļu tiesību jomas specifika nosaka arī konstitucionālās kontroles robežas – no pamattiesību ierobežošanas viedokļa Satversmes tiesa galvenokārt var vērtēt to, vai nodokļa maksājums nav nesamērīgs slogs adresātam un vai nodokļu normatīvais regulējums atbilst vispārējiem tiesību principiem. Nodokļu regulējumam ir jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem³². Tas izriet no pamatnormas un Satversmes ievadā iekļautā demokrātiskas sociāli atbildīgas valsts principa. Tāpat likumdevējam, īstenojot savu rīcības brīvību nodokļu politikas jomā, ir jāievēro efektivitātes, taisnīguma, solidaritātes un savlaicīguma principi³³.

Tikpat liela rīcības brīvība valstij ir, veidojot un īstenojot sociālo politiku, proti, valsts iespējas izveidot efektīvu un funkcionējošu sociālās drošības sistēmu ir atkarīgas no valsts finansiālajām iespējām un kopējās ekonomiskās situācijas³⁴. Tomēr šī rīcības brīvība nav neierobežota, proti, valstij ir pienākums ar aktīvu rīcību radīt: 1) efektīvu; 2) taisnīgu un 3) ilgtspējīgu sociālā nodrošinājuma sistēmu³⁵.

No minētajām atziņām secināms, ka, lai arī valstij ir liela rīcības brīvība nodokļu un sociālās politikas īstenošanā, tomēr tā nav neierobežota. Tā ir ierobežota ar Satversmē un tiesībās noteiktu principu ietvaru. Līdz ar to turpmāk ir analizējami spēkā esošo IIN

²⁹ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2007-23-01 7. un 11.punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr.56 (3840), 10.04.2008.

³⁰ Andrejeva, V., Ketners, K. Valsts ieņēmumu teorijas pamati, mācību grāmata, RTU Izdevniecība. Rīga, 2007, 73.lp.

³¹ Sk., piem., Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.2006-28-01 13. un 19.1.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.62 (3638), 17.04.2007. Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.56 (3840), 10.04.2008.

³² Sk., piem., Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr.2007-01-01 24.punktu. Latvijas Vēstnesis, 95 (3671), 14.06.2007. Satversmes tiesas 2011.gada 20.maija sprieduma lietā Nr.2010-70-01 9.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.82 (4480), 27.05.2011.

³³ Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra spriedums lietā Nr. 2016-14-01. Latvijas Vēstnesis, Nr.209 (6036), 20.10.2017.

³⁴ Sk. Satversmes tiesas 2006.gada 11.decembra sprieduma lietā Nr.2006-10-03 13.3.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.201 (3569), 19.12.2006.

³⁵ Latvijas Republikas Satversmes komentāri, VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. A.Kovaļevska, 109.panta komentārs, 562.lp.

atvieglotumu tiesiskā regulējuma atbilstība Satversmes principiem. Bet pirms tam ir īsumā iezīmējami galvenie tiesību principu konkretizējumi, kas attiecināmi uz nodokļu tiesībām, t.sk. uz atvieglotumiem, kā arī judikatūras atziņas, ka ataino principu piemērošanas aspektu.

2.2. Būtiskākie nodokļu tiesībās piemērojamie tiesību principi

Kā jau tika minēts Satversmes tiesas atziņās, tad nodokļu tiesībām ir jāatbilst vispārējiem tiesību principiem. Par fundamentālāko principu nodokļu tiesībās ir atzīstams taisnīguma princips. Taisnīgums, vienkāršotā izpratnē, nozīmē tiesības prasīt to, kas personai pienākas³⁶. Juridiskajā doktrīnā ir atzīts, ka taisnīgums tiesībās izpaužas dabisko tiesību formā, no kurām savukārt tiek atvasināti vispārējie tiesību principi. Piemēram, tiesiskā vienlīdzība izriet no vispārējā taisnīguma principa³⁷. Vispārējie tiesību principi ir taisnīgumu konkretizējoši ietvari, kur likumdevējs vai tiesību piemērotājs var rast izpratni par to, kas ir vai nav taisnīgi. Tādējādi vispārējie tiesību principi risina taisnīguma relativitātes problēmu, saglabājot taisnīgumu kā tiesību normas spēkā esamības priekšnoteikumu, bet ierobežojot patvaļīgu taisnīguma interpretāciju³⁸. Tā kā taisnīguma izpratne laika gaitā mainās, tāpat kā mainās arī regulējamās dzīves situācijas, dabiskās tiesības un vispārējie tiesību principi ir pakļauti nepārtrauktām izmaiņām. Likumdevēja uzdevums ir sekot līdzi šīm izmaiņām un atspoguļot tās likumdošanas procesā. Tādējādi dabisko tiesību doktrīna atrisina vienu no pozitīvo tiesību doktrīnas trūkumiem – likuma statiskumu. Vispārējie tiesību principi kā taisnīgumu tiesībās konkretizējoši ietvari pasargā no likumdevēja iespējamās nerēķināšanās ar sabiedrības mazākuma dabiskajām tiesībām. Šajā sakarā vispārējie tiesību principi ir jāuzlūko kā indivīda tiesības pret valsti (cilvēktiesības)³⁹.

Taisnīgums ir pozitīvo tiesību virsmērķis un to spēkā esamības priekšnoteikums. Taisnīgums nosaka vispārējo tiesību principu ievērošanas nepieciešamību tiesībās⁴⁰, kas savukārt ir piemērojami konstitucionālajā kontrolē, izvērtējot normatīvā tiesību akta tiesiskumu⁴¹. Šī atziņa ir pilnā mērā attiecināma uz nodokļu tiesību speciālajiem principiem.

Taisnīguma princips ekonomikā bieži vien tiek sasaistīts ar vienlīdzības principu un tiek atzīti par vieniem no galvenajiem vispārējiem principiem, ar kuriem nodrošina vienādu

³⁶ Šī tēze izriet no Senās Romas civillikuma (Corpus iuris civilis) pirmā teikuma, kas noteica, ka taisnīgums ir nemainīga un ilgstošā griba dot katram to, kas viņam pienākas, sk. Japiņa G. Tiesību normas likumības un tiesiskuma pārbaude. Juridiskās metodes pamati. 11 soļi tiesību normu piemērošanā. Rīga: Ratio iuris, 2003, 52.lpp.

³⁷ Levits, E. Par tiesiskās vienlīdzības principu, Latvijas Vēstnesis, 08.05.2003., Nr.68.

³⁸ Japiņa, G. Tiesību normas likumības un tiesiskuma pārbaude. Juridiskās metodes pamati. 11 soļi tiesību normu piemērošanā. Rīga: Ratio iuris, 2003, 44.-56.lpp.; Pētersons M., Vispārējie tiesību principi un Satversmes tiesas kompetence, Jurista Vārds, 03.05.2001., Nr.18, 16.lp.

³⁹ Pētersons, M. Vispārējie tiesību principi un Satversmes tiesas kompetence, Jurista Vārds, 03.05.2001., Nr.18, 16.lp.

⁴⁰ Pētersons, M. Vispārējie tiesību principi un Satversmes tiesas kompetence, Jurista Vārds, 03.05.2001., Nr.18, 16.lp.

⁴¹ Pētersons, M. Vispārējie tiesību principi un Satversmes tiesas kompetence, Jurista Vārds, 03.05.2001., Nr.18, 15.lp.

attieksmi pret visiem nodokļu maksātājiem, neatkarīgi no tautsaimniecības sektora, uzņēmējdarbības veida, apjoma, teritorijas u.c. faktoriem⁴².

Lai taisnīgums tiktu īstenots katrā konkrētā lietā, jābūt izpildītiem vairākiem nosacījumiem, proti, jānodrošina: 1) saskaņa un līdzsvars; 2) vienādos un salīdzināmos apstākļos esošu personu vienlīdzība un 3) labumu sadale proporcionāli nopelniem. Tikai tad, ja valsts darbība konkrēta jautājuma risināšanā atbilst visiem šiem kritērijiem, taisnīgums ir nodrošināts⁴³.

Tiesiskas valsts virsprincips⁴⁴ ir orientēts uz taisnīguma īstenošanu. Tas prasa nodrošināt tiesību virsvadību pār visiem valsts lēmumiem – gan normatīvajiem tiesību aktiem, gan tiesību normu piemērošanas aktiem, lai panāktu, ka tie nav patvaļīgi un būtu pēc iespējas taisnīgāki un saprātīgāki. Tas vienlaikus pieprasa arī cilvēktiesību garantijas⁴⁵.

Viens no tiesiskas valsts virsprincipa aspektiem, kas šī pētījuma kontekstā ir pieminams, ir, ka tiesiskā valstī attiecīgās valsts konstitūcijā (Satversmē) definētās pamatvērtības ir likumu un valsts rīcības tiesiskuma mēraukla, nevis (..) tikai politiski programmatiski lozungi. Atbilstoši šai izpratnei valstij rakstītās tiesību normas jāpiemēro, ievērojot pamattiesības un tiecoties uz taisnīgas un godīgas valsts ideālu⁴⁶. Otrs šī pētījuma konteksta pieminamais tiesiskas valsts virsprincipa aspekts ir, ka valstij ir pienākums ievērot samērīguma principu, kas paredz, ka starp mērķi, ko valsts vēlas sasniegt, un personas tiesību un likumisko interešu ierobežojumu ir jābūt saprātīgām attiecībām – ir jāievēro saprātīgs līdzsvars starp sabiedrības un indivīda interesēm⁴⁷. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka samērīguma princips nozīmē, ka tad, ja

⁴² Andrejeva, V., Ketners, K. Valsts ieņēmumu teorijas pamati, mācību grāmata, RTU Izdevniecība. Rīga, 2007, 80.lp.

⁴³ Satversmes tiesas tiesneses D.Rezevskas atsevišķo domu 2017.gada 2.novembra lietā Nr.2016-14-01 3.punkts, Latvijas Vēstnesis, Nr.10 (6096), 15.01.2018.

⁴⁴ Satversmes 1. panta, kas nosaka: "Latvija ir neatkarīga demokrātiska republika." No minētajā normā noteiktās demokrātiskās valsts iekārtas izriet virkne virsprincipu, kuri raksturo Latvijas valsts iekārtu. Pie šiem virsprincipiem pieskaitāms tiesiskas valsts, sociāli atbildīgas valsts, nacionālas valsts u.c. virsprincipi. Minētos virsprincipus detalizētāk konkretizē valststiesības (Satversme, likumi un citi tiesību akti) un Satversmes piemērotāji un interpretētāji. Šie virsprincipi jāinterpretē tā, lai Latvijas demokrātiskā iekārta atbilstu mūsdienu minimālajiem demokrātijas kritērijiem, kas to iekļauj Eiropas moderno demokrātisko valstu saimē. Satversmes 1. pants ir atzīstams par Latvijas publisko tiesību ģenerālklausulu, proti, priekšrakstu, kurš ir obligāti pielietojams, interpretējot Satversmes tiesību normas, kā arī pārējās Latvijas tiesību sistēmas tiesību normas. Tas nozīmē, ka jebkuras Latvijas tiesību sistēmā esošas tiesību normas satura tvērums jāpārbauda pēc atbilstības Satversmes 1. pantam, proti, Satversmes 1.pants kā ģenerālklausula ir ielasāms visu pārējo Latvijas tiesību sistēmas tiesību normu saturiskajā tvērumā. Sk. detalizētāk Konstitucionālo tiesību komisijas viedoklis: Par Latvijas valsts konstitucionālajiem pamatiem un neaizskaramo Satversmes kodolu, Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2012., 103., 105.lpp. Sk. detalizētāk.: Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 147. lpp.

⁴⁵ Konstitucionālo tiesību komisijas viedoklis: Par Latvijas valsts konstitucionālajiem pamatiem un neaizskaramo Satversmes kodolu, Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2012., 107. – 108.lpp.

⁴⁶ Par tiesiskas valsts virsprincipu vairāk sk. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 191. lpp.

⁴⁷ Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 192. lpp.

publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses, ir jāievēro saprātīgs līdzsvars starp personas un valsts vai sabiedrības interesēm.⁴⁸

Būtiski uzsvērt, ka tiesiskas valsts virsprincips ir balstīts uz vispārējiem principiem (taisnīgums, vienlīdzība, samērīgums), vienlaikus no tā tiek atvasināti vairāki citi tiesību principi. Nodokļu tiesību kontekstā būtiski uzsvērt no tiesiskas valsts virsprincipa izrietošu tiesiskās drošības principu, kas garantē paredzamu vidi un noteic, ka cilvēkiem jābūt spējīgiem droši plānot savu dzīvi, apzinoties savas rīcības juridiskās sekas⁴⁹. Nodokļu teorijā šis princips tiek apzīmēts kā stabilitātes un prognozējamības princips, kas nozīmē nodokļu likumu ilglaicību un savlaicīgu lēmumu pieņemšanu būtiskos nodokļu jautājumos, kas vēlāk netiek grozīti. Īpaši svarīgs šis nosacījums ir gadījumos, kad tiek mainītas nodokļu likmes, apliekamais objekts vai nodokļa aprēķināšanas bāze⁵⁰.

Šī principa kontekstā jānorāda, ka Satversmes tiesa vairākkārtīgi ir vērtējusi nodokļu tiesību skaidrības un saprotamības jautājumus. Piemēram, vērtējot Satversmes 90.pantu (tas nosaka, ka ikvienam ir tiesības zināt savas tiesības) kopsakarā ar tiesiskās drošības principu, tiesa atzina, ka likumdevēja pieņemtajām tiesību normām ir jābūt paredzamām un skaidrām, kā arī pietiekami stabilām un nemainīgām, lai persona varētu pieņemt ne tikai īstermiņa lēmumus, bet arī ilgtermiņā plānot savu nākotni⁵¹. Tādējādi, no vienas puses, tiesiskās drošības princips uzliek likumdevējam pienākumu pieņemt tādas tiesību normas, kas ir pietiekami skaidras. No otras puses, taisnīguma princips prasa nodrošināt to, ka tiesību piemērotājs ar tiesību normu palīdzību spēj atrisināt ikvienu dzīves gadījumu⁵². Par būtisku kritēriju, kas apliecina to, ka tiesību norma ir formulēta skaidri, Satversmes tiesa ir atzinusi tās seku paredzamību, proti, normai jābūt formulētai tā, lai ļautu personām skaidri paredzēt precīzu tās piemērošanas jomu un nozīmi⁵³. Pretrunā ar konstitucionālajām normām būtu tik sarežģīts nodokļu likums, ka cilvēks to nespētu saprast⁵⁴.

Minētās Satversmes tiesas atziņas arī tiek apstiprinātas nodokļu teorijā formulētajos principos, proti, cita starpā kā viens no ekonomikā izvirzītajiem nodokļu vispārējiem

⁴⁸ Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa spriedums lietā Nr.2007-23-01. Latvijas Vēstnesis, 10.04.2008. Nr.56 (3840).

⁴⁹ Sk. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 202. lpp.

⁵⁰ Andrejeva, V., Ketners, K. Valsts ieņēmumu teorijas pamati, mācību grāmata, RTU Izdevniecība. Rīga, 2007, 80.lp.

⁵¹ Sk., piemēram, Satversmes tiesas 2004.gada 25.oktobra sprieduma lietā Nr.2004-03-01 9.2. punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.169 (3117), 26.10.2004.

⁵² Sk. Satversmes tiesas 2012. gada 19. decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2012-03-01 18.1.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.200 (4803), 20.12.2012.

⁵³ Sk. Satversmes tiesas 2011.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.2010-60-01 15.2. punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.51 (4449), 31.03.2011. Satversmes tiesas 2012.gada 19.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2012-03-01 18.3.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.200 (4803), 20.12.2012.

⁵⁴ Sk. Satversmes tiesas 2010.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 9.4.2.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.100 (4292), 28.06.2010.

principiem ir vienkāršība un skaidrība, ko nodrošina nodokļu likumu visaptveramība un izprotamība kā no nodokļu maksātāja, tā arī administrācijas puses⁵⁵.

Sociāli atbildīgas valsts virsprincips. Sociāli atbildīga valsts ir tāda valsts, kas likumdošanā, pārvaldē un tiesas spriešanā cenšas iespējami plaši īstenot sociālo taisnīgumu. Sociāli atbildīgas valsts mērķis ir sabiedrībā izlīdzināt būtiskākās sociālās atšķirības un katrai iedzīvotāju grupai nodrošināt atbilstošu dzīves standartu⁵⁶. No sociāli atbildīgas valsts principa izriet pienākums izveidot ilgtspējīgu un sabalansētu politiku sabiedrības labklājības nodrošināšanai⁵⁷. Skaidrojumā izmatotais jēdziens ilgtspējība ir viens no konstitucionālajiem principiem, kas vērsts uz Satversmē ietverto mērķu un vērtību aizsardzību, kā arī to īstenošanu⁵⁸. Ilgtspējīga attīstība ir sabiedrības labklājības, vides un ekonomikas integrēta un līdzsvarota attīstība, kas apmierina iedzīvotāju pašreizējās sociālās un ekonomiskās vajadzības un nodrošina vides aizsardzības prasību ievērošanu⁵⁹.

Nodokļu tiesībās ir īpaši būtiski ievērot divus no sociāli atbildības valsts virsprincipa izrietošus principus.

Viens no tiem ir sociālā taisnīguma princips. Tas paredz rūpes par sociālo atšķirību izlīdzināšanu – tas nozīmē materiālo un daļēji arī nemateriālo labumu pārdali no turīgākajiem par labu trūcīgākajiem, jo sociāli atbaidīga valsts atbalsta vājos, ierobežojot stipros. Šādas izlīdzināšanas politikas īstenošana ir valsts ziņā, tomēr tas nepieļauj labuma pārdali no trūcīgākajiem par labu turīgākajiem⁶⁰.

Otrs nozīmīgs sociāli atbildīgas valsts princips – cilvēka pienākumi pret sabiedrību jeb savstarpējā solidaritāte. Satversmes ievads nosaka, ka ikvienam ir jā rūpējas par sevi, saviem tuviniekiem un sabiedrību kopumā. Tas cita starpā nozīmē, ka starp indivīdu un sabiedrību pastāv nevis vienpusēja, bet gan savstarpēja solidaritāte⁶¹. Saskaņā ar šo principu - ar rūpēšanos

⁵⁵ Andrejeva, V., Ketners, K. Valsts ieņēmumu teorijas pamati, mācību grāmata, RTU Izdevniecība. Rīga, 2007, 80.lp.

⁵⁶ Konstitucionālo tiesību komisijas viedoklis: Par Latvijas valsts konstitucionālajiem pamatiem un neaizskaramo Satversmes kodolu, Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2012., 109.lpp.

⁵⁷ Sk. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 219. lpp.

Sociāli atbildīgas valsts princips ietver šādus elementus: 1) valsts pienākums nodrošināt cilvēka cienīgu dzīves līmeni, kas ietver sociālās palīdzības, pamatpakalpojumu, izglītības, veselības, sociālās aprūpes, kultūras pieejamības nodrošināšanu; 2) valsts pienākums nodrošināt aizsardzību sociālā riska gadījumā; 3) valsts pienākums rūpēties par sociālo taisnīgumu, kas ietver rūpes par sociālo atšķirību izlīdzināšanu, vājāko aizsardzību un iespēju vienlīdzību; 4) cilvēka saistību ar sabiedrību, kas ietver arī cilvēka pienākumu pret citiem cilvēkiem. Kovaļevska A. (2008) Sociāli atbildīgas valsts princips. Jurista Vārds, Nr.32(537).

⁵⁸ Sk. Satversmes tiesas 2017.gada 6.oktobra sprieduma lietā Nr.2016-24-03 11.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.201 (6028), 10.10.2017.

⁵⁹ Sk. Satversmes tiesas 2008.gada 17.janvāra sprieduma lietā Nr.2007-11-03 15.punktu. Latvijas Vēstnesis, Nr.12 (3796), 23.01.2008.

⁶⁰ Sk. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 221. lpp.

⁶¹ Sk. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskajā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 222. lpp.

saprotama cilvēka rīcībā esošo resursu, jo sevišķi enerģijas, laika, līdzekļu ieguldīšana tā, lai tas nāktu šiem objektiem par labu. Tātad rūpēšanās apjoms ir proporcionāli atkarīgs no cilvēka resursiem. Jo vairāk resursu viņam ir, jo vairāk viņam jārūpējas par tur minētajiem objektiem. Tā kā nemateriālie resursi – enerģija un laiks – visiem ir apmēram vienādā apjomā, tad tas attiecas galvenokārt uz citiem cilvēka rīcībā esošajiem līdzekļiem, it sevišķi materiāliem resursiem. Tātad spējīgākam, turīgākam cilvēkam rūpēšanās pienākums ir lielāks, mazāk spējīgam, mazāk turīgam – mazāks: kas vairāk var, tam jādod vairāk. Tas attaisnotu, piemēram, progresīvo nodokļu likmi⁶².

Efektivitātes princips ir viens no jaunākajiem vispārējo tiesību principiem, ar kura palīdzību virza, vada un garantē tehnisko tiesību īstenošanas procesu⁶³. Jēdziens „efektīvs” pēc savas būtības nozīmē kaut ko tādu, kas dod vajadzīgos rezultātus; tas ir kaut kas tāds, kas ir iedarbīgs. Efektivitāte ir noteiktas parādības kvalitātes pazīme. Efektivitātes kritēriji jeb nosacījumi, kuriem izpildoties, var izdarīt secinājumu par vajadzīgajiem un iedarbīgajiem rezultātiem, ir nosakāmi, vadoties no konkrētās lietas būtības.

Ekonomiskās efektivitātes apsvērumi demokrātiskā tiesiskā valstī ir vispārējā tiesību principa - taisnīguma - konkretizācijas elements, kas aptverts ar prasībām pēc saskaņas un līdzsvara, vienlīdzības un proporcionālas labumu sadales. Tiesu varas kompetencē ietilpst izvērtēšana, vai likumdevēja veiktā taisnīguma principa konkretizācija, balstoties uz ekonomiskās efektivitātes apsvērumiem, katrā attiecīgajā gadījumā ir atbilstoša pamatnormai - demokrātiska tiesiska valsts⁶⁴.

Nodokļu teorijā ir atzīts, ka efektivitātes (lietderības) princips atbild uz jautājumu, vai konkrētās nodokli reglamentējošās normas ieviešana dos vislabāko rezultātu, izvērtējot normas ieviešanas izmaksas. Šis princips paredz nepieciešamību izvērtēt nodokļu administrēšanas izdevumus, kas nepieciešami gan nodokļu kontrolējošām institūcijām, gan pašam nodokļu maksātājam⁶⁵.

Minēto virsprincipu un principu uzskaitījums nav izsmeļošs. Tie tikai iezīmē nodokļu tiesību pamatprincipus. Kā jautā norādīts, judikatūrā ir akceptēta plaši interpretējama atziņa, ka nodokļu tiesībām ir jāatbilst tiesību principiem un Satversmei. Būtiski uzsvērt, ka minēto virsprincipu un principu saturs norāda to savstarpējo ciešo saikni. Tie ir piemērojami atkarībā no konkrēta nodokļu jautājuma būtības un īpatnībām.

⁶² Levits, E. (2013) Izvērstas Satversmes preambulas iespējamā teksta piedāvājums un komentārs. Jurista Vārds, 24.09.2013., Nr. 39 (790), 8.-19.lpp.

⁶³ Šulmane, D. Tiesību normu efektivitātes problemātika un aktualitāte XX un XXI gadsimta tiesību socioloģijā, Bīriņu 2013.gada Konstitucionālas tiesībspolitikas semināra materiāls (nepublicēts), 115., 116.lpp.

⁶⁴ Satversmes tiesas tiesneses D.Rezevskas atsevišķo domu 2017.gada 2.novembra lietā Nr.2016-14-01 5.punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr.10 (6096), 15.01.2018.

⁶⁵ Andrejeva, V., Ketners, K. Valsts ieņēmumu teorijas pamati, mācību grāmata, RTU Izdevniecība. Rīga, 2007, 80.lp.

To, kā minētie un citi tiesību principi piemērojami nodokļu tiesībās kopsakarībā, atspoguļo Eiropas Cilvēktiesību tiesas, Eiropas Savienības tiesas, Satversmes tiesas un Augstākās tiesas judikatūra.

Ieskatam minamas dažas judikatūras atziņas, saskaņā ar kuru metodoloģiju cita starpā ir iespējams vērtēt nodokļu jautājumus. Piemēram, Satversmes tiesa, vērtējot solidaritātes nodokli, ir atzinusi, ka ar nodokļiem pamatā tiek īstenota valsts fiskālā funkcija, nodrošinot ieņēmumus valsts budžetā. Ar šo ieņēmumu palīdzību valsts var pildīt savas funkcijas un pienākumus, cita starpā arī pamattiesību nodrošināšanas jomā. (...) Tomēr likumdevējam, rūpējoties par to, lai valsts budžeta ieņēmumi būtu pietiekami, ir pienākums izstrādāt tādu nodokļa regulējumu, kas nodrošinātu ienākumu taisnīgu un solidāru pārdali sabiedrībā, īstenojot efektīvu un savlaicīgu nodokļu politiku⁶⁶. Tāpat Satversmes tiesa atzinusi, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu. Pienācīga nodokļu administrēšana ietver savlaicīgu un efektīvu nodokļu iekasēšanu un vienlaikus novērš izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašumtiesību ierobežojumus, kā arī var būt saistīts ar citiem likumā noteiktiem ierobežojumiem, kuriem jābūt samērīgiem ar leģitīmo mērķi – konstitucionāli nozīmīgu vērtību aizsardzību.⁶⁷

Taisnīguma principa konkretizācija arīdžan ir rodama nodokļa neitralitātes principā, saskaņā ar kuru nodokļa pārākums nodokļa maksātājam ir jāatgriež saprātīgā termiņā, t.i., tādā termiņā, kas nerada nesamērīgu ekonomisku slogu. Piemēram, Eiropas Savienības ir atzinusi - ja PVN pārākums tiek atgriezta nodokļa maksātājam, pārsniedzot saprātīgu tās atgriešanas termiņu, PVN neitralitātes princips prasa kompensēt viņam attiecīgās naudas summas nepieejamības dēļ radušos finanšu zaudējumus, samaksājot nokavējuma procentus. Tā kā šis jautājums Eiropas Savienības tiesībās nav reglamentēts, tad katras dalībvalsts nacionālajā tiesību sistēmā, ievērojot PVN neitralitātes principu, jābūt paredzētiem nosacījumiem, ar kādiem nokavējuma procenti ir maksājami, tostarp jābūt noteiktai šo procentu likmei un aprēķināšanas veidam⁶⁸.

Eiropas Cilvēktiesību tiesa nodokļu jautājumus aplūko no īpašuma tiesību aspekta. Piemēram, lietā Sporrang and Lönnroth pret Zviedriju Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi, ka tiesības uz īpašumu tiek ierobežotas, ja valsts uzliek nesamērīgas birokrātiskas prasības, kas varētu būt uzskatāmas par leģitīmām tikai tad, ja persona vērštos ar lūgumu par nodokļu

⁶⁶ Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr.2016-14-01 27.3.punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr.209 (6036), 20.10.2017.

⁶⁷ Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa spriedums lietā Nr. 2007-23-01. Latvijas Vēstnesis, Nr.56 (3840), 10.04.2008.

⁶⁸ Sal. sk. EST 2018.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.C-387/16 25.punktu. Par nodokļu neitralitātes principu sk. arī Satversmes tiesas 2018.gada 11.aprīļa spriedumu Nr.2017-12-01. Latvijas Vēstnesis, Nr.73 (6159), 12.04.2018.

samazināšanu vai kompensācijas saņemšanu⁶⁹. Citās lietās Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi, ka valsts iejaukšanās personas tiesībās uz īpašumu var būt nesamērīga, ja persona nespēj izpildīt valsts nesamērīgas prasības un/vai nav nodrošināta ar pietiekamu tiesisko aizsardzību, lai aizsargātu savas tiesības uz īpašumu un tiesības uz cieņu – šāda kārtība nenodrošina taisnīgu līdzsvaru starp sabiedrības un indivīda interesēm⁷⁰. Tiesības uz īpašuma ir apdraudētas arī tad, ja pastāv tiesiskā nenoteiktība no valsts puses, piemēram, neskaidrības ar nodokļu atlaidēm⁷¹. Valstij ir jāievēro līdzsvars starp personas tiesībām uz īpašumu un valsts tiesībām uz nodokļu iekasēšanu⁷².

Tā kā šī darba mērķis nav izsmēloši atspoguļot visus nodokļu tiesībās piemērojamos principus, kā arī to piemērošanas aspektus, darba analizē tiks izmatotas arī šajā sadaļā neminētas teorijas un judikatūras atziņas.

2.3. Nodokļu reformas idejiskie uzstādījumi

Analizējot spēkā esošo NM tiesisko regulējumu, vispirms jānorāda, ka tas veido daļu no nodokļu reformas ietvaros veiktās darbaspēka nodokļu reformas. Ministru kabineta 2017.gada 24.maija rīkojumā Nr.245 “Par Valsts nodokļu politikas pamatnostādņem 2018.–2021.gadam” (turpmāk arī – Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018.–2020.gadam) noteikts, ka darbaspēka nodokļu reformas mērķis ir samazināt IIN slogu un palielināt strādājošo iedzīvotāju ienākumus, nosakot zemāku IIN likmi, paaugstinot NM, kā arī minimālo algu⁷³.

Pamatnostādņēs izvirzītā mērķa attiecībā uz NM būtība nav jauna, jo tā paaugstināšanu paredzēja arī 2016.gada tiesiskais regulējums. Taču Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.–2021.gadam V sadaļas “Rīcības virzieni un uzdevumi” 1.1.2.apakšpunktā ir rodama minētā mērķa sasniegšanas uzstādījumu motivācija, proti, ka nepieciešams būtiski paaugstināt ar IIN neapliekamo diferencēto minimumu (atsakoties no NM atmaksas nākamajā gadā, to piemērojot pilnā apmērā tekošajā gadā)⁷⁴.

Attiecīgi minētajam arī spēkā esošajā normatīvajā regulējumā ir paredzēts, ka NM sistēmas mērķis ir nodrošināt, ka maksātājam piemēro atbilstošu NM jau taksācijas gada laikā,

⁶⁹ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1982. gada 23. septembra spriedums lietā Sporrang and Lönnroth pret Zviedriju, iesnieguma Nr.7151/75 un 7152/75.

⁷⁰ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2002.gada 16.aprīļa spriedums lietā S.A.Dangevilla pret Franciju, iesnieguma Nr.36677/97.

⁷¹ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2003.gada 3.jūlija spriedums lietā Buffalo SRL en Liquidation pret Itāliju, iesnieguma Nr.38746/97.

⁷² Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1994.gada 22.septembra spriedums lietā Hentrich pret Franciju, iesnieguma Nr.13616/88.

⁷³ Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018.–2020. gadam 22.lp., <https://likumi.lv/ta/id/291013-par-valsts-nodoklu-politikas-pamatnostadnem-2018-2021-gadam>.

⁷⁴ Ministru kabineta noteikumu projekta „Noteikumi par neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). Pieejama <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40438733>

nevis veic lielas atmaksas uz GID pamata. Šāds risinājums, likumdevēja skatījumā, ir īpaši būtisks zemāku ienākumu saņēmējiem, kam lielāks NM tiks piemērots jau taksācijas gada laikā⁷⁵.

Līdz ar to šī mērķa sasniegšanai kā vienīgais risinājums ir nepieciešamība piemērot nevis minimālo mēneša NM, bet gan VID prognozēto mēneša NM, lai maksātājiem būtu iespēja izmantot jau taksācijas gada laikā gada diferencētajam NM pēc iespējas tuvinātu NM apmēru⁷⁶.

Tiesa gan skaidrs un nepārprotams vērtējums, kāpēc šāds risinājums ir labākais, ne Valsts nodokļu politikas pamatnostādņēs 2018.-2021.gadam, ne normatīvo aktu pamatojumā nav rodams. Būtiski uzsvērt, ka no valsts puses nav aplūkoti citi alternatīvi risinājumi.

Lai viestu skaidrību par likumdevēja un valdības izvēlēto līdzekļa efektivitāti minētā mērķa sasniegšanai, ir nepieciešams noskaidrot ieguvumus un trūkumus, ko attiecīgā sistēma sniedz IIN maksātājam. Lai to noskaidrotu, cita starpā ir nepieciešams ņemt vērā NM sistēmas, kura bija spēkā no 2016.gada 1.janvāra līdz 2017.gada 31.decembrim, pozitīvo un negatīvo ietekmi uz IIN maksātāju, jo acīmredzams ir fakts, ka valsts tajā nav saskatījusi pietiekamus ieguvumus, salīdzinot ar šobrīd spēkā esošo sistēmu, taču objektīva vērtējuma tam nav.

Visupirms jāsāk ar to, ka diferencētā NM ieviešanas pamatā ar 2016.gada 1.janvāri ir bijusi nevienlīdzības mazināšanas politikas īstenošanas turpinājums Latvijā⁷⁷.

Diferencētā NM ieviešana pārejas periodā no 2016.gada līdz 2019.gada beigām paralēli bija plānots piemērot divus neapliekamos minimumus – mēneša un gada. Tāpat tika plānots, ka tikai 2020.gadā pāries uz sistēmu, kad mēneša NM vairs nepiemēros (nevienai personai, t.sk. mazo algu saņēmējiem), bet NM būs atgūstams, iesniedzot GID nākamajā gadā. Proti, brīdī, kad minimālais mēneša NM vairāk nebūs noteikts, tad nodokļa maksātāji diferencēto NM varēs piemērot un saņemt nodokļa pārmaksu, ja tāda veidosies nākamā gada sākumā, iesniedzot VID GID par iepriekšējo taksācijas periodu.

Lūkojoties no nevienlīdzības mazināšanas perspektīvas, jānorāda, ka IIN sistēmā tika iezīmēta progresīvāka NM politika, vienlaikus uz noteiktu laiku saglabājot iepriekšējās politikas uzstādījumus, tādējādi nodrošinot samērīgu pāreju uz pilnīgu diferencētā NM sistēmu, kas kopumā vērtējams pozitīvi. Likumdevēja un valdības ieviestā diferencētā NM sistēmā iezīmēja ilgtspējības, sociālā taisnīguma un solidaritātes principa elementus.

⁷⁵ Likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija).

<http://titania.saeima.lv/LIVS12/saeimalivs12.nsf/0/FDE50450C2B3A295C225815A0054340B?OpenDocument>

⁷⁶ Ministru kabineta noteikumu projekta „Noteikumi par neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). Pieejama: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40438733>

⁷⁷ Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.–2020. gadam pielikuma “Esošas situācijas raksturojums” 29.lpp.

Tomēr, lai arī no valsts atbalsta perspektīvas mazāko algu saņēmēji gala rezultātā saņēma lielāku atbalstu naudas izteiksmē, veids, kā šis atbalsts tiek realizēts, t.i., IIN pārmaksas veidā, perspektīvā varētu nebūt taisnīgs un efektīvs šādu apsvērumu dēļ.

Pirmkārt, šāda pieeja neatbilst NM idejiskajai būtībai, proti, ka tie ir naudas līdzekļi, kas piemērojami, lai nodrošinātu cilvēka minimālās eksistences vajadzības ik mēnesi atbilstoši vispārpieņemtajai praksei Latvijā. Valsts atbalsts NM veidā pēc gada, nevis atbilstoši vispārpieņemtajai tradīcijai nav samērīgi un taisnīgi.

Otrkārt, sistēmu, kad valsts sniedz nodokļu atbalstu NM veidā, atgriežot IIN pārmaksu tikai nākamā taksācija gada vidū, ir pamats atzīt par netaisnīgu, jo IIN maksātāji pēc būtības tādā veidā kreditē valsti, kura savukārt attiecīgo naudas aizturējumu neatlīdzina. Šāda situācija ir uzskatāma par nodokļu neitralitātes principa⁷⁸ un plašākā nozīmē – taisnīguma principa pārkāpumu.

Treškārt, tā kā šīs sistēmas ietvaros IIN maksātājs diferencēto NM varēja piemērot tikai pēc gada, un attiecīgi IIN pārmaksu atgūt gandrīz pēc pusotra gada, var atzīt, ka valsts atbalsts nevienlīdzības mazināšanai tiek sniegts ar nobīdi laikā, tas nav tūlītējs. Pa šo laiku naudas vērtība attiecībā pret patēriņa cenām samazinās, kas līdz ar to mazina arī IIN maksātāja kopējo ieguvumu, attiecīgi mazinās arī valsts atbalsts.

⁷⁸ Lai arī nodokļu neitralitātes principu tradicionāli attiecina uz PVN, tomēr šajā gadījumā ir pamats šo principu pēc analogijas attiecināt arī uz IIN pārmaksu, kas veidojās neapliekamā minimuma sistēmas ietvaros analizējamajā posmā.

3. IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKĻA, NEAPLIEKAMĀ MINIMUMA UN ATVIEGLOJUMU PIEMĒROŠANAS PRAKSE ES VALSTĪS

NODAĻAS KOPSAVILKUMS

1. Tiešo nodokļu piemērošana netiek tieši regulēta ar ES normatīvajiem aktiem, tātad šī sfēra, tas ir IIN piemērošanas īpatnības, lielākoties atrodas ārpus ES likumdošanas iedarbības un harmonizācijas prasībām.
2. Zinātniskie pētījumi pierāda to, ka IIN arī nav rekomendējams harmonizēt tā īpašās nozīmes fiskālajā politikā dēļ – IIN ir biznesa cikla automātiskais stabilizators, tāpēc noteiktas IIN struktūras pielietošana konkrētā valstī nosaka šī nodokļa ieņēmumu lielumu un tā ietekmi uz ienākumu pārdales efektivitāti un ekonomiskās efektivitātes izpausmi.
3. 10 gadu laikā IIN nozīme mainījās vairākumā ES valstu. 2018.gada sākumā augstākā vidējā IIN likme ES 28 bija 39%, paliekot 2017.gada līmenī. Būtiskākais samazinājums tika novērots no 1995. līdz 2009.gadam (no 47,2% līdz 38%), bet pēc 2013.gada ievērojams pieaugums netika novērots.
4. Par atšķirīgiem mērķiem un lomu liecina arī IIN īpatsvars darbaspēku nodokļu struktūrā salīdzinājumā ar darba devēja un darba ņēmēja sociālās apdrošināšanas iemaksām un citiem iezīmētiem maksājumiem. ES vidēji 2/3 no darbaspēka nodokļiem tomēr sastāda sociālās iemaksas un speciālajiem mērķiem paredzētas iemaksas no darba algas. Tikai 10 no 28 valstīm periodā no 2006. līdz 2016.gadam pieauga IIN īpatsvars darbaspēka nodokļos. Ungārijā, Nīderlandē, Somijā, Lietuvā un Zviedrijā IIN īpatsvars būtiski samazinājās. Tas liecina par ES valstu attieksmes izmaiņām attiecībā uz fizisko personu ienākumu aplikšanas tautsaimniecības regulēšanā.
5. Pētījums par nodokļa attīstības īpatnībām 189 pasaules valstīs periodā no 1981. līdz 2005.gadam atklāja to, ka lielāka daļa likumdevēju bieži vai konstanti koriģē IIN struktūru: 45% valstīs ikgadēji maina vismaz vienu IIN parametru. Biežas izmaiņas tiek pamatotas ar reformu pakāpenisku īstenošanu, fiskālās politikas pielāgošanu biznesa ciklam, kā arī pastāvīgu eksperimentēšanu, meklējot optimālu nodokļa struktūru.
6. Katra ES valsts ir tiesīga un veido savu unikālu IIN sistēmu, bet pastāv arī kopējas pazīmes:
 - a. parasti nodokli piemēro nodokļa maksātāja kopējam (globālam) ienākumam;
 - b. likmes ir progresīvas, pastāv plaša aplikamo intervālu un likmju dažādība;
 - c. vairākums valstu nosaka neapliekamo ienākumu summas;
 - d. nodokļu slogs parasti tiek koriģēts atbilstoši inflācijas rādītājiem;
 - e. caur dažādām atvieglojumu un atlaižu sistēmām IIN atspoguļo nodokļa maksātāja spējas samaksāt nodokli;
 - f. tiek piemēroti dažādi noteikumi, aplikot ģimenes ienākumu, ienākumus no īpašumu pārdošanas un kapitāla;
 - g. pastāv dažādas pieejas ienākumu gūšanas izdevumu noteikšanai;
 - h. IIN paredz nodokļa atvieglojumus atkarībā no ienākuma izlietošanas virzieniem.
7. ES teritorijā IIN nodokļu likmju atšķirības ir tik ļoti būtiskas, ka vienas valsts likmes var būt reizēm lielākas vai mazākas par kaimiņvalstu rādītājiem. 2018.gadā likmes ES svārstās no 10% Rumānijā un Bulgārijā līdz pat 57,34% Zviedrijā. ES valstīs ir izteikta tendence uz IIN likmes palielināšanu, par ko liecina arī ES vidējās likmes pieaugums, kaut gan maksimālās likmes pacelšana arī norāda uz valsts vēlmi padarīt ienākumu aplikšanu ar nodokļiem vēl progresīvāku.
8. Kopumā ES var identificēt četras galvenās pamatoto izdevumu grupas, kuras samazina iemaksājamā IIN summu: 1) kompensācijas tipa atskaitījumi; 2) sociālā tipa atskaitījumi; 3) stimulējoša tipa atskaitījumi; 4) diferencēti ienākumi.
9. ES praksē visbiežāk pastāv pamatoto izdevumu kombinācijas, kuras tiek

- izstrādātas ar mērķi atlīdzināt šādu virzienu izdevumus:
- a. Izdevumus, kuri ir saistīti ar darbu un nodokļu maksāšanu;
 - b. Pašnodarbinātā izdevumus, kas saistīti ar ienākumu gūšanu;
 - c. Izdevumus sakarā ar pensijas uzkrāšanu;
 - d. Izglītības iegūšanas izdevumus;
 - e. Izdevumus mājokļa nodrošināšanai.
10. Lielāka daļa ES valstu praktizē progresīvo IIN sistēmu. Tās komponentes, tādas, kā neapliekamais ienākums un minimums, atvieglojumi un atlaides kopā ar IIN likmi var paaugstināt IIN progresivitāti. Šādi var tikt paplašināts arī IIN sistēmas efekts attiecībā uz ienākumu pārdali valstī.
 11. Pētījumi rāda, ka dažās ES valstīs IIN progresivitāte tiek panākta pārsvarā pateicoties atvieglojumu un atlaižu sistēmai, nevis tikai nodokļa likmju dēļ, tāpēc valstīs, kurās ir tikai dažas nodokļa likmes un tikai daži apliekamā ienākuma intervāli, progresivitātes līmenis var būt augstāks, nekā sistēmās, kurās ir ļoti diferencētas IIN likmes un apliekamo ienākumu robežas.
 12. Eiropas un pasaules praksē tāds jēdziens kā "neapliekamais minimums" daudzās valstīs netiek pielietots. Attīstīto valstu praksē uzsvars tiek uzlikts uz daudzveidīgu atvieglojumu sistēmu. Attiecīgi atvieglojumi ir viegli saprotami nodokļu maksātājam un veido noteiktu attieksmi pret darba devēju, ģimenes statusu un citiem faktoriem.
 13. Bieži NM pastāv ekvivalents – ienākumu līmenis, kuram piemēro 0% IIN likmi (Austrija, Lielbritānija, Dānija, Francija, Vācija). Šādos gadījumos neapliekamo ienākumu summa parasti tiek noteikta vienāda visiem iedzīvotājiem un netiek aprēķināta individuāli atkarībā no ienākumu līmeņa.
 14. ES valstīs pastāv arī cita metode IIN summas samazināšanai – nodokļa atlaide, kura padara mazāku aprēķinātā IIN nodokļa summu, nevis apliekamo ienākumu. Dažas ES valstis, tostarp Lietuva, pēdējos gados atcēla dažāda veida atvieglojumus un to vietā sāka piemērot nodokļa atlaides vai tiešus maksājumus.
 15. NM piemērošanas prakse pasaulē ir ļoti dažāda. Tas var tikt atskaitīts no bruto ienākumiem ik mēnesi, vai reizi gadā. NM summa var būt noteikta kā minimālā gada ienākumu summa, kura ir vienāda visiem nodokļu maksātājiem vai kā individuāli noteikta summa, atkarīga no ienākumu līmeņa un daudziem citiem faktoriem. NM var tikt noteikts attiecībā uz visiem bruto ienākumiem vai to lielāko daļu, vai tikai uz darba ienākumiem. Var būt noteikti vairāki neapliekamie minimumi, gan algai, gan visiem bruto ienākumiem.
 16. Dažās valstīs nav noteikts ne NM, ne līmenis, līdz kuram piemēro 0% IIN likmi, piemēram, Beļģijā un Ungārijā. Jāatzīmē, ka Beļģijā tiek piemērots viens no plašākajiem atvieglojumu spektriem un mērķēta nodokļu atlaide par ģimenes statusu un bērniem. Tajā pašā laikā Ungārija izceļas ar vienu no šaurākajām atvieglojumu sistēmām, un tā ir līdzīga Latvijas situācijai, kas ir komentējams ļoti negatīvi.
 17. Latvijai nedaudz līdzīga sistēma eksistē Somijā, tomēr tur nav NM, bet pastāv reizi gadā aprēķināma nodokļa atlaide, kuras lielums pakāpeniski tiek samazināts, palielinoties ienākumiem, un, ja ienākumi pārsniedz noteiktu līmeni, atlaide vairs nepienākas. Kopumā Somijas prakse nav pilnībā salīdzināma ar Latvijas, tā kā Somijā pastāv arī municipālo nodokļu IIN atlaide, kura paredz virkni parametru, piemēram, zemus ienākumus, un padara to atšķirīgu no Latvijas sistēmas.
 18. 2018.gadā visās trīs Baltijas valstīs jau darbojās jauni IIN aprēķināšanas pamatprincipi, tātad jau tika akceptētas būtiskas izmaiņas arī NM noteikšanas mehānismos.
 19. Visās Baltijas valstīs nodokļa maksātājiem var izveidoties situācija, kad IIN būs jāpiemaksā, ja piemērojama NM ir lielāks, nekā to atļauj visi bruto ienākumi; vai tiks panākta nodokļa pārmaksa, ja NM netika piemērots vai faktisko ienākumu summa bija mazāka par plānoto. Tiek noteiktas arī maksimālās ienākumu summas, virs kurām NM vairs netiek piemērots.

IIN tiek raksturots ar virkni parametriem, kuri nosaka tā struktūru: marginālā nodokļa likme, maksimālais apliekamais ienākums, atvieglojumi, atskaitījumi, kā arī atlaides. Noteiktas IIN struktūras pielietošana konkrētā valstī nosaka šā nodokļa ieņēmumu lielumu un tā ietekmi uz ienākumu pārdales efektivitāti un ekonomiskās efektivitātes izpausmi, piemēram, darba motivāciju un nodokļu disciplīnas ievērošanu.

Ienākuma nodokļa piemērošana netiek tieši regulēta ar ES normatīvajiem aktiem, tomēr virkne direktīvu un ES Tiesa paredz harmonizētus standartus uzņēmumu un privātpersonu aplikšanai ar nodokļiem. Attiecīgās rekomendācijas ir plašas, pārsvarā tās regulē dubulto aplikšanu ar nodokļiem, nerezidentu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem un ārzemju darba ņēmēju diskriminācijas nepieļaušanu, bet neskar nodokļu likmes, atvieglojumus un citus aspektus. Tātad tiešo nodokļu sfēra, t.i., IIN pielietošanas īpatnības, lielākoties atrodas ārpus ES likumdošanas iedarbības un harmonizācijas prasībām.⁷⁹

Zinātniskie pētījumi pierāda to, ka IIN arī nav rekomendējams harmonizēt tā īpašās nozīmes fiskālajā politikā dēļ – IIN ir biznesa cikla automātiskais stabilizators.⁸⁰ Piemērojot IIN, ir iespējams ietekmēt nodokļa maksātāja uzvedību caur nodokļa atlaidēm un atvieglojumiem, kā arī ar nodokļa likmes struktūru. Nepieciešamība realizēt nacionālo nodokļu politiku, ņemot vērā ekonomiskus, vēsturiskus un sociālus aspektus, prasa brīvību IIN konstruēšanā. Atšķirīgas atvieglojumu sistēmas, neapliekamo ienākumu nosacījumi un galvenokārt atšķirīgi ienākumu līmeņi padara harmonizāciju neiespējamu.

Arī sociālās apdrošināšanas finansēšanas modeļi ES nav vienādi un tie ietekmē darbaspēka izmaksu struktūru. Ir valstis, kurās sociālās apdrošināšanas iemaksas ir nelielas, bet IIN slogs ir milzīgs (Dānija), bet citās valstīs ir absolūti pretēja situācija (Slovākija). Šo apsvērumu dēļ harmonizācija arī nav iespējama, jo tā prasīs sociālās drošības sistēmu reformas un nodokļu sloga standartizāciju. Ņemot vērā iepriekš minēto, IIN jautājumi tiek atstāti katras konkrētas ES valsts kompetencē, bet protams, ka atsevišķas harmonizācijas aktivitātes ir jāveic ekonomiskās brīvības nodrošināšanas nolūkos.

⁷⁹ Tax Policy. Fact Sheets on the European Union. European Parliament, 2017, 9-10.lpp. Pieejams:

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/PERI/2017/606781/IPOL_PERI\(2017\)606781_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/PERI/2017/606781/IPOL_PERI(2017)606781_EN.pdf)

⁸⁰ Skrzypek-Ahmed, S., Wołowicz, T. *The problems of personal income taxation*

harmonization process in European Union countries. Zeszyty Naukowe WSEI seria: EKONOMIA, 10(1/2015), s. 92.

Pieejams: <http://www.wydawnictwo.wsei.eu/index.php/znc/article/viewFile/285/271>

3.1. IIN kā darbaspēka nodokļu elementa attīstības tendences 2006.-2016.gadā

Katrā ES valstī pastāv sava nozīme dažādiem nodokļu veidiem un to grupām. 2016.gadā Dānijā bija augstākais tiešo nodokļu īpatsvars kopējos nodokļu ieņēmumos – 65,1%, tai sekoja Īrija, Malta, Lielbritānija un Zviedrija. Savukārt Vācijā, Nīderlandē un Francijā ir ļoti augsts sociālo iemaksu īpatsvars, bet relatīvi zems pārējo tiešo nodokļu īpatsvars. Tādās valstīs, kā Bulgārijā, Horvātijā un Ungārijā nodokļu ieņēmumos dominē netiešie nodokļi (53,6%, 51,7% un 46,6%), citās valstīs nodokļu ieņēmumi veidojas pārsvarā pateicoties sociālajām iemaksām, piemēram, Slovākijā 43,8%, Čehijā 42,3%, Lietuvā 42,9%.⁸¹ IIN ir darbaspēka nodokļu elements. Visi darbaspēka nodokļi parasti tiek attiecināti pie tiešajiem nodokļiem. Kā jau bija minēts iepriekš, tiešo nodokļu nozīme katrā ES dalībvalstī ir atšķirīga, bet kā rāda 3.1.tabula, darbaspēka nodokļu īpatsvars pret IKP periodā no 2006. līdz 2016.gadam pieauga 21 no 28 ES valstīm.

3.1.tabula

Darbaspēka nodokļu īpatsvara izmaiņas 28 ES valstīs 2006.-2016.g., % pret IKP⁸²

Valsts	Izmaiņas +/-	Vieta ES
ES-28	0,6	-
EA-19 ⁸³	0,9	-
Austrija	0,9	4
Beļģija	0,1	3
Bulgārija	0,1	27
Čehija	-0,2	12
Dānija	0,1	7
Francija	1,7	2
Grieķija	1,4	20
Horvātija	0,1	17
Igaunija	2,1	11
Itālija	0,5	9
Īrija	-0,6	28
Kipra	1,7	24
Latvija	0,4	19

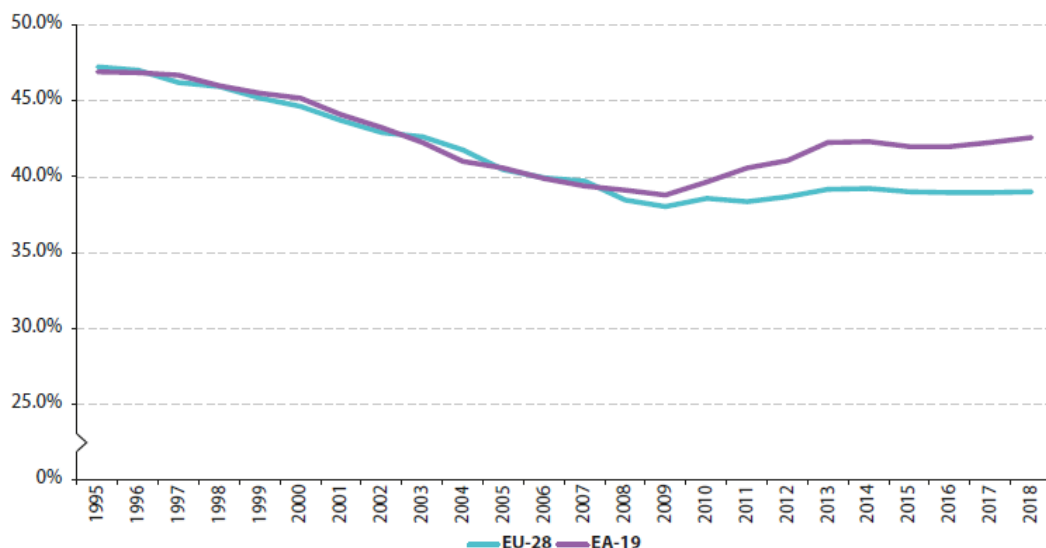
⁸¹ European Commission, 2018. Taxation Trends in the European Union. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf

⁸² European Commission, 2018. Data on Taxation. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

⁸³ Valstis, kurās kā maksāšanas līdzeklis ir ieviests *euro*.

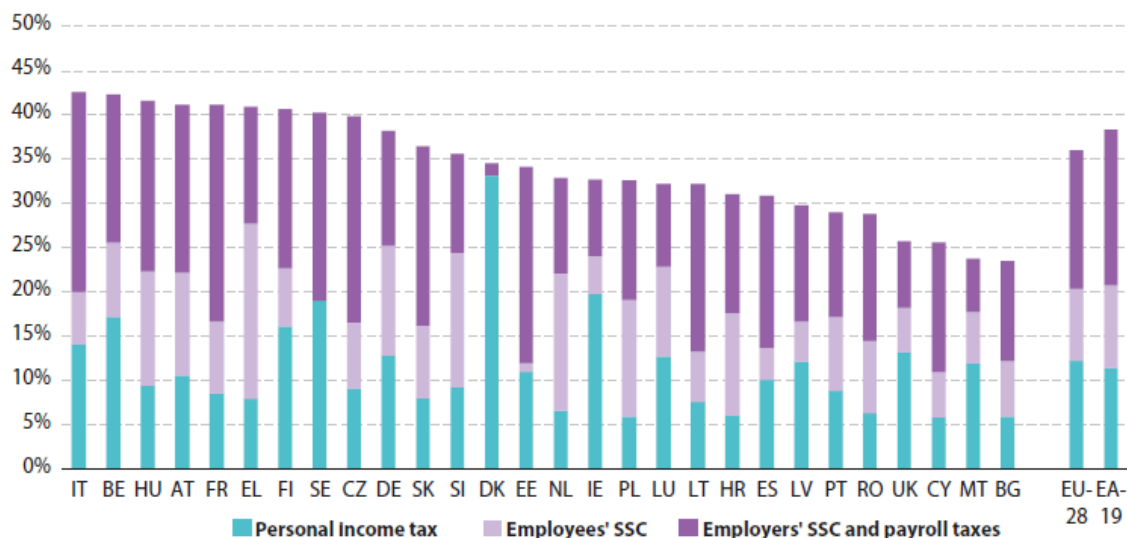
Valsts	Izmaiņas +/-	Vieta ES
Lietuva	-0,2	18
Luksemburga	2,6	14
Malta	0,1	25
Nīderlande	0,7	13
Polija	0,3	23
Portugāle	1,5	21
Rumānija	-1,6	26
Slovākija	2,9	16
Slovēnija	-1,4	10
Somija	0,6	5
Spānija	-0,5	15
Ungārija	0,6	8
Vācija	1,0	6
Zviedrija	-0,3	1

Var secināt, ka 10 gadu laikā arī IIN nozīme mainījās vairākumā ES valstu. 2018.gada sākumā augstākā vidējā IIN likme ES 28 bija 39%, paliekot 2017.gada līmenī. Būtiskākais samazinājums tika novērots no 1995. līdz 2009.gadam (no 47,2% līdz 38%), bet pēc 2013.gada ievērojams pieaugums netika novērots. Latvija un Francija palielināja maksimālās likmes par 8,4% un 1,3% punktiem, savukārt Portugāle, Rumānija un Somija samazināja par 3,2%, 6% un 0,3% punktiem. Tas liecina par to, ka katrā valstī IIN nozīme un pielietošanas mērķi ir atšķirīgi.



3.1. att. IIN likmju attīstība ES 1995.-2018.gadā, vidēji %⁸⁴

Par atšķirīgiem mērķiem un lomu liecina arī IIN īpatsvars darbaspēka nodokļu struktūrā salīdzinājumā ar darba devēja un darba ņēmēja sociālās apdrošināšanas iemaksām un citiem iezīmētiem maksājumiem. ES vidēji 2/3 no darbaspēka nodokļiem tomēr sastāda sociālās iemaksas un speciālajiem mērķiem paredzētas iemaksas no darba algas.



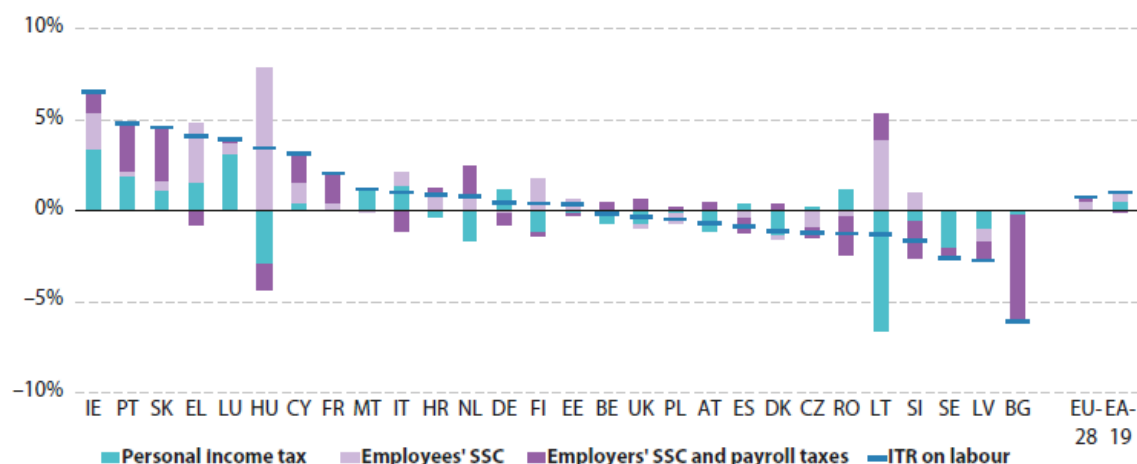
3.2. att. Darbaspēka nodokļu sastāvs ES 2016.gadā, %⁸⁵

Tikai 10 no 28 valstīm periodā no 2006. līdz 2016.gadam pieauga IIN īpatsvars darbaspēka nodokļos. Ungārijā, Nīderlandē, Somijā, Lietuvā un Zviedrijā IIN īpatsvars būtiski

⁸⁴ European Commission, 2018. Taxation Trends in the European Union, 26.lpp. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf

⁸⁵ European Commission, 2018. Taxation Trends in the European Union, 30.lpp. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf

samazinājās. Tas liecina par ES valstu attieksmes izmaiņām attiecībā uz fizisko personu ienākumu aplikšanas tautsaimniecības regulēšanā.



3.3. att. Darbspēka nodokļu struktūras attīstība 2006.-2016.gadā, atšķirības %⁸⁶

3.2. IIN piemērošanas aspekti atsevišķās ES valstīs

IIN ir pakļauts nepārtrauktai evolūcijai. Pētījums par nodokļa attīstības īpatnībām 189 pasaules valstīs periodā no 1981. līdz 2005.gadam atklāja to, ka lielākā daļa likumdevēju bieži vai konstanti koriģē IIN struktūru: 45% valstīs ikgadēji maina vismaz vienu IIN parametru. Pētījuma autori pamato biežās izmaiņas ar reformu pakāpenisku īstenošanu, fiskālās politikas pielāgošanu biznesa ciklam, kā arī pastāvīgu eksperimentēšanu, meklējot optimālu nodokļa struktūru.⁸⁷

Katra ES valsts ir tiesīga un veido savu unikālu IIN sistēmu, bet pastāv arī kopējas pazīmes:

1. parasti nodokli piemēro nodokļa maksātāja kopējam (globālam) ienākumam;
2. likmes ir progresīvas, pastāv plaša aplikamo intervālu un likmju dažādība;
3. vairākums valstu nosaka neapliekamo ienākumu summas;
4. nodokļu slogs parasti tiek koriģēts atbilstoši inflācijas rādītājiem, pielietojot automātisko vai pusautomātisko nodokļa sliekšņa indeksācijas sistēmu;
5. caur dažādām atvieglojumu un atlaižu sistēmām IIN atspoguļo nodokļa maksātāja spējas samaksāt nodokli;
6. tiek piemēroti dažādi noteikumi, aplikot ģimenes ienākumu, ienākumus no īpašumu pārdošanas un kapitāla;

⁸⁶ Turpat, 31.lpp.

⁸⁷ Peter, K.S., Buttrick, S. and Duncan, D. *Global Reform of Personal Income Taxation, 1981–2005: Evidence From 189 Countries*. National Tax Journal, 2010, vol. 63, issue 3, 447-78

7. pastāv dažādas pieejas ienākumu gūšanas izdevumu noteikšanai;
8. IIN paredz nodokļa atvieglojumi, kas atkarīgas no ienākuma izlietošanas virzieniem.⁸⁸

IIN ir tradicionāls elements darbspēku nodokļu kopumā visās ES valstīs. Tas tiek piemērots visās dalībvalstīs, kaut gan kā jau bija minēts, tā piemērošanas prakse un īpatnības ir ļoti atšķirīgas. Tāpēc arī IIN nodokļa nozīme un ietekme katrā konkrētā valstī nav vienāda.

ES teritorijā IIN nodokļu likmju atšķirības ir tik ļoti būtiskas, ka vienas valsts likmes var būt reizēm lielākas vai mazākas par kaimiņvalstu rādītājiem. Sekojošā tabula parāda pēdējās tendences IIN likmju noteikšanā dažādās ES valstīs.

3.2.tabula

Maksimālo IIN likmju attīstība ES valstīs 2009.-2018.gados, %⁸⁹

Valsts	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ES vidējais	37,03	37,30	37,09	37,47	38,37	38,38	37,37	37,84	38,30	38,24
Austrija	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	55,00	55,00	55,00
Beļģija	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Bulgārija	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Horvātija	45,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	36,00	36,00
Kipra	30,00	30,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Čehija	15,00	15,00	15,00	15,00	22,00	22,00	22,00	22,00	22,00	22,00
Dānija	62,28	55,38	55,38	55,38	55,38	55,56	55,41	56,40	55,79	55,85
Igaunija	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Somija	49,80	49,60	49,17	49,00	49,00	49,00	52,35	54,25	54,00	53,75
Francija	40,00	41,00	41,00	45,00	45,00	45,00	22,50	22,50	49,00	49,00
Vācija	45,00	45,00	45,00	45,00	45,00	45,00	45,00	45,00	45,00	45,00
Grieķija	40,00	45,00	45,00	45,00	42,00	42,00	42,00	45,00	45,00	45,00
Ungārija	36,00	32,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	15,00	15,00	15,00
Īrija	46,00	47,00	48,00	48,00	48,00	48,00	48,00	48,00	48,00	48,00
Itālija	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00	43,00
Latvija	23,00	26,00	25,00	25,00	24,00	24,00	23,00	23,00	23,00	31,40
Lietuva	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
Luksemburga	39,00	39,00	42,00	41,34	41,34	41,34	43,60	44,00	48,78	45,78
Malta	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Nīderlande	52,00	52,00	52,00	52,00	52,00	52,00	52,00	52,00	52,00	51,95
Polija	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00	32,00
Portugāle	42,00	45,88	46,50	46,50	48,00	48,00	48,00	48,00	48,00	48,00
Rumānija	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	16,00	10,00
Slovākija	19,00	19,00	19,00	19,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Slovēnija	41,00	41,00	41,00	41,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Spānija	43,00	43,00	45,00	52,00	52,00	52,00	47,00	45,00	45,00	45,00
Zviedrija	56,74	56,56	56,55	56,60	57,00	57,00	57,00	57,10	57,12	57,34

⁸⁸ Wolowiec, T. *Potential and Possible Ways of Harmonizing the Personal Income Taxation Process*. Comparative Economic Research, Volume 21, Number 3, 2018

⁸⁹ KPMG mājaslapa <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>

No tabulas datiem var redzēt, ka 2018.gadā likmes ES svārstījās no 10% Rumānijā un Bulgārijā līdz pat 57,34% Zviedrijā. 7 valstīs pēdējo trīs gadu laikā likmes palielinājās, 6 - samazinājās, bet 15 valstīs palika nemainīgas. Desmit gadu griezumā 14 valstīs maksimālās nodokļa likmes pieauga, 7 valstīs palika nemainīgas, tostarp arī Lietuvā, un tikai 6 valstīs samazinājās, tajā skaitā arī Igaunijā. Iepriekš minētais ļauj secināt, ka kopumā ES valstīs ir izteikta tendence uz IIN likmes palielināšanu, par ko liecina arī ES vidējās likmes pieaugums, kaut gan maksimālās likmes pacelšana arī norāda uz valsts vēlmi padarīt ienākumu aplikšanu ar nodokļiem vēl progresīvāku.

3.3. IIN samazinošās komponentes

IIN sistēma ir komplicēta un sastāv no vairākām komponentēm, t.sk. tā ietver neapliekamo ienākumu, atvieglojumus, NM un nodokļa atlaides. Komponenšu kombinācija un izmaiņas ir atkarīgi no sociālekonomiskās attīstības tendencēm, biznesa cikla fāzes un vadošo politisko spēku preferencēm.⁹⁰

ES var identificēt četras galvenās pamatoto izdevumu grupas, kuras samazina iemaksājamā IIN summu:

1. kompensācijas tipa atskaitījumi: transporta izmaksas, tēriņi darba aprīkojumam un apģērbam;
2. sociālā tipa atskaitījumi ģimenes, kara veterānu, noziegumu upuru, cilvēku ar invaliditāti un gados vecāku cilvēku atbalstīšanai;
3. stimulējoša tipa atskaitījumi, kas mērķēti uz nodokļa maksātāja motivēšanu iesaistīties noteiktās aktivitātēs vai izvēlēties noteiktu uzvedības modeli (mājokļa remonta un rekonstrukcijas izmaksas, uzkrājumu veidošana, finanšu instrumentu iegāde, bērnu izglītošana, profesionālā attīstība, veselības aprūpes izdevumi, pensijas uzkrāšana);
4. diferencēti ienākumi: vinnesti, pētījumu granti, apbalvojumi par zinātnisko aktivitāti vai studijām, iemaksas profesionālajās asociācijās u.t.t.

ES praksē visbiežāk pastāv pamatoto izdevumu kombinācijas, kuras tiek izstrādātas ar mērķi atlīdzināt sekojošu četru virzienu izdevumus:

1. izdevumus, kuri ir saistīti ar darbu un nodokļu maksāšanu;
2. pašnodarbinātā izdevumus, kas saistīti ar ienākumu gūšanu;
3. izdevumus sakarā ar pensijas uzkrāšanu;
4. izglītības iegūšanas izdevumus;

⁹⁰ Zee, H.H. Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments, IMF Working Paper, No. 05, 2005

5. izdevumus mājokļa nodrošināšanai.

Iepriekš minētās atlīdzināmo izdevumu kombinācijas tiek veidotas tā, lai indivīdam tiktu radīta motivācija konkrētas darbības veikšanai, kā arī tiktu sasniegts ienākumu pārdales efekta optimālais sliekšnis. Tālāk sīkāk tiks izskatīta atsevišķu ES valstu prakse dažādu izdevumu virzienu pielietošanā IIN samazināšanai.

Izdevumi, kuri ir saistīti ar darbu un nodokļu maksāšanu.

ES praksē ar darbu saistīto izdevumu atlīdzināšana caur IIN nodokļa atlaidēm, atvieglojumiem un ienākuma neaplikšanu notiek lai:

1. padarītu darbu pievilcīgāku personām, kuru vēlme strādāt ir vāja;
2. aizsargātu strādājošos pret nabadzības un sociālās atstumtības riskiem.

Šāda veida atskaitījumu pionieri ir Lielbritānija, bet jau no 2010.gada darba izdevumiem saistītas nodokļa atlaides pakāpeniski tiek aizstātas ar universālām atlaidēm. Francijā, Beļģijā un Nīderlandē tiek paredzētas IIN atlaides procentos no aprēķinātā IIN. Lielbritānijā un Francijā IIN atlaide tiek piešķirta, vērtējot indivīda un tā ģimenes materiālo stāvokli, savukārt Beļģijā un Nīderlandē novērtē tikai indivīda labklājību. Beļģijā atlaides tiek nodrošinātas tikai pašnodarbinātajiem. Lielbritānijā viens no vērtēšanas parametriem ir nedēļā nostrādāto stundu skaits. Francijā, lai tiktu pie IIN atlaides, ir jāsaniedz minimālais ienākumu līmenis, kuru ik gadu nosaka valsts. Jāatzīmē, ka starp valstīm atšķiras gan nodokļu atlaižu summas, gan to atmaksājāmība, gan piešķiršanas nosacījumi, t.i., apgādājamo skaits un pat nodokļa maksātāja vecums (Nīderlandē).

Pašnodarbinātā izdevumi, kas saistīti ar ienākuma gūšanu.

Priekšrocības pašnodarbinātajiem izriet no apsvēruma par to ienākumu neparedzamību un riskiem, kuri ir raksturīgi pašnodarbinātībai, piemēram, ierobežota pieeja finansējumam. Tā kā labvēlīgi nosacījumi pašnodarbinātajiem motivē algotus darbiniekus mainīt nodarbinātības statusu, stimulējoši mehānismi ļoti bieži tiek iekļauti arī nodokļu sistēmā, tāpēc vairākās ES valstīs pašnodarbinātajiem tiek nodrošinātas iespējas atskaitīt no apliekamā ienākuma darbības izmaksas, komandējuma izdevumus, kā arī atvieglojumus par bērniem un nestrādājošo laulāto. Daudzas ES valstis cenšas stiprināt iniciatīvas biznesa uzsākšanai, pielīdzinot pašnodarbinātā garantijas algotā darbinieka garantijām, tāpēc no apliekamā ienākuma drīkst atskaitīt arī apdrošināšanas prēmijas un iemaksas pensijas uzkrāšanai. Tomēr, kā rāda pētījumi, šāda regulēšana noved līdz pašnodarbināto skaita pieaugumam un to produktivitātes kritumam.⁹¹

⁹¹ OECD (2011a). Work Proposal on SMEs and Entrepreneurship Financing and Taxation OECD CFE/SME (2011), pieejams: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CFE/SME\(2011\)9/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CFE/SME(2011)9/FINAL&docLanguage=En)

Darba un nodokļu likumdošana motivē darba devējus pāriet no algoto darbinieku nodarbināšanas uz pašnodarbinātības shēmu, saglabājot iepriekšējās darba attiecības un subordināciju.⁹²

Nodokļu atvieglojumi dažkārt motivē algotu darbinieku pāriet no augstāk produktīva algotā darba uz mazāk produktīvo pašnodarbinātību, kā arī tajā ir vairāk iespēju izvairīties no nodokļu nomaksas. Kā rāda OECD pētījumi, lielākā nedeklarētā darba daļa ir saistīta tieši ar pašnodarbināto aktivitātēm.⁹³

Pensijas uzkrājumu aplikšana ar IIN.

Pensiju aplikšana ar IIN var notikt trijos posmos:

1. nodoklis var piemēros iemaksām pensiju fondos;
2. ar IIN var aplikēt kapitāla pieaugumu un investīciju ienākumu;
3. nodokli var piemērot uzkrātās pensijas izmaksāšanas brīdī.

Attiecīgi trīs posmi tiek ņemti par pamatu septiņām pensijas aplikšanas ar nodokli sistēmām: EET, TEE, ETE, TET, ETT, TTE, EEE (E ir no angļu “exempted” – neapliekams ar nodokli, T no angļu “taxed” – ar nodokli aplikams). Burti E un T paskaidro, kurā no trijiem posmiem tiek ieturēts nodoklis. Piemēram, EET nozīmē, ka IIN tiek piemērots tikai pensijas izmaksāšanas brīdī, bet TEE sistēmā ar nodokli tiek apliktas tikai iemaksas pensiju fondos.

3.3.tabula

ES valstu sadalījums atbilstoši pensiju aplikšanas ar IIN sistēmai 2017.gadā⁹⁴

IIN piemērošanas sistēma	Valsts
EET	Grieķija, Igaunija, Somija, Vācija, Īrija, Latvija, Nīderlande, Polija, Slovēnija, Spānija, Apvienotā Karaliste, Horvātija, Rumānija
TEE	Čehija, Lietuva, Luksemburga, Ungārija
ETE	Kipra
TET	Austrija, Beļģija, Francija, Portugāle, Malta
ETT	Dānija, Itālija, Zviedrija
TTE	
EEE	Bulgārija, Slovākija

Ir pašsaprotams, ka pensijas aplikšanā ar IIN tiek piemēroti dažādi nodokļa summu samazinošie atskaitījumi, kuri savukārt tiek limitēti, izmantojot atšķirīgas pieejas. ES valstu metodes ir tik ļoti daudzveidīgas, ka ir grūti atrast kaut vai dažas līdzīgas sistēmas. Tabula

⁹² European Commission, 2014. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. Occasional Papers 207 | December 2014, 25.lpp. Pieejams: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/

⁹³ European Commission, 2014. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. Occasional Papers 207 | December 2014, 26.lpp. Pieejams: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/

⁹⁴ OECD (2015), Stocktaking of the tax treatment of funded private pension plans in OECD and EU countries, 3.lpp. Pieejams: <http://www.oecd.org/pensions/Stocktaking-Tax-Treatment-Pensions-OECD-EU.pdf>

parāda atšķirības tikai attiecībā uz iemaksu aplikšanu ar IIN, bet, izskatot pensiju kapitāla aplikšanu, īpatnību būs vēl vairāk.

3.4.tabula

Iemaksu limiti fondētajos pensiju plānos, kuriem tiek piemēroti nodokļa atvieglojumi un atlaides un virs limita iemaksu aplikšana ar IIN ES 2017.gadā⁹⁵

Valsts	Pensiju plāna vai iemaksu veids/ iemaksu avots/	Iemaksu daļa, kurai piemēro atskaitījumus	Iemaksu limits	Virs limita iemaksu aplikšana ar IIN
Austrija	individuālais	25%	EUR 2920 gadā indivīdam un EUR 5840 pārim, ja gada ienākumi nepārsniedz EUR 6000	Marginālā likme
Beļģija	individuālais	Nodokļa atlaide 30%	EUR 940 gadā indivīdam	Marginālā likme
Bulgārija	Brīvprātīgās individuālās iemaksas	Visa	10% no gada apliekamā ienākuma	Izlīdzinātā nodokļa likme 10%
	Brīvprātīgās darba devēja iemaksas	Visa	BGN 60 mēnesī	
Čehija	Individuālais	>CZK 12000 gadā	CZK 12000 gadā	Izlīdzinātā likme 15%
	Darba devēja	Visa	CZK 30000 gadā	
Dānija	Plānas izmaksas	Visa	DKK 51700 gadā	20%
Francija	PERE	Visa	8% no bruto algas, maksimāli 8*sociālā nodrošinājuma minimums	Marginālā likme
	PERP PREFON	Visa	10% no iepriekšēja gada bruto ienākuma, maksimāli līdz 8*sociālā nodrošinājuma minimums	
	PERCO	Visa tikai darba devēja iemaksām	Darba ņemējam līdz 25% no iepriekšēja gada ienākuma Darba devējam 16% no sociālā nodrošinājuma minimuma, bet ne vairāk, kā 3*darba ņemēja iemaksas	

⁹⁵ OECD (2015), Stocktaking of the tax treatment of funded private pension plans in OECD and EU countries, 9.lpp. Pieejams: <http://www.oecd.org/pensions/Stocktaking-Tax-Treatment-Pensions-OECD-EU.pdf>

Valsts	Pensiju plāna vai iemaksu veids/ iemaksu avots/	Iemaksu daļa, kurai piemēro atskaitījumus	Iemaksu limits	Virš limita iemaksu aplikšana ar IIN
	MADELIN	Visa	Atkarīgs no apliekamās peļņas, minimums 10% no sociālās nodrošinājuma minimuma, maksimums 10% no 8*sociālā nodrošinājuma minimuma + 15% no 7*sociālā nodrošinājuma minimums	
Grieķija	Visi	Visa	Nav informācijas	
Horvātija	Brīvprātīgās darba devēja iemaksas	Visa	HRK 6000 gadā	Marginālā likme
Igaunija	Brīvprātīgas iemaksas	Nodokļa atlaide 20%	Maksimāla nodokļa atlaide 15% no bruto ienākuma līdz EUR 6000	Izlīdzinātā likme 20%
Īrija	Individuālais	Visa	15% no ienākumiem indivīdiem jaunākiem par 30 gadiem un 40% vecākiem par 60 gadiem, maksimums EUR 115000	Pārmaksa nav atļauta
Itālija	Visa	Visa	Darba ņemēja un darba devēja iemaksas: EUR 5164,57 gadā; limits var tikt palielināts par EUR 2582,29 gadā par pirmajiem 5 dalības gadiem indivīdiem, kuri pirmoreiz tika nodarbināti pēc 2007.gada	Marginālā likme
Kipra	Personāla nodrošinājuma fondi	Visa	Gada ienākuma 1/6 daļa	Marginālā likme
Latvija	Individuālais	Visa	Maksimāli 10% no gada apliekamā ienākuma	Izlīdzinātā likme 23%

Valsts	Pensiju plāna vai iemaksu veids/ iemaksu avots/	Iemaksu daļa, kurai piemēro atskaitījumus	Iemaksu limits	Virš limita iemaksu aplikšana ar IIN
Lielbritānija	Visa	Visa	100% no ienākumiem līdz GBP 40000	Marginālā likme
Lietuva	Brīvprātīgās iemaksas	Visa	25% no darba ienākuma	Izlīdzinātā likme 15%
Luksemburga	Darba devēja	Visa	20% no algas	
	Individuālais	Visa	EUR 1200 profesionālajos pensiju plānos. No EUR 1500 līdz EUR 3200 individuālajos pensiju plānos atkarībā no vecuma	Marginālā likme
Malta	Individuālais	Nodokļa atlaide 15%	Maksimālā nodokļa atlaide EUR 150 gadā	Marginālā likme
Nīderlande	Individuālais	Visa	13,8% no gada ienākumiem līdz EUR 100000, atskaitot valsts pensijas sliekšni	Marginālā likme
Polija	IKZE	Visa	120% no prognozētās vidējās algas valstī	Pārmaksa nav atļauta
	PPE		450% no prognozētās vidējās algas valstī	
	IKE		300% no prognozētās vidējās algas valstī	
Portugāle	Individuālais	20%	EUR 400 mēnesī indivīdiem jaunākiem par 35 gadiem; EUR 350 vecumā no 35 līdz 50 gadiem; EUR 300 vecākiem par 50 gadiem	Marginālā likme
Rumānija	Brīvprātīgas iemaksas	Visa	EUR 400 gadā	Izlīdzinātā likme 16%
Slovākija	Brīvprātīgas iemaksas 2.līmenī	Visa	2% no algas, līdz 2% no 60 kārtīgas vidējās mēneša algas	Marginālā likme

Valsts	Pensiju plāna vai iemaksu veids/ iemaksu avots/	Iemaksu daļa, kurai piemēro atskaitījumus	Iemaksu limits	Virš limita iemaksu aplikšana ar IIN
	Brīvprātīgas iemaksas 3.līmenī		Darba devēja iemaksas: 6% no algas; darba ņemēja: EUR 180	
Slovēnija	Visi	Visa	Darba devēja un ņemēja iemaksa: 5,844% no bruto algas, bet ne vairāk kā EUR 2819,09 gadā	Marginālā likme
Somija	Brīvprātīgie profesionālie plāni	Visa	5% no bruto algas līdz EUR 5000 gadā	Ja darba ņemēja iemaksas ir lielākas par darba devēja, pārsniegums netiek atskaitīts
	Brīvprātīgie darba devēja plāni		Darba devēja iemaksa: EUR 8500 gadā	Marginālā likme
	Brīvprātīgie darba ņemēja plāni		EUR 5000 gadā vai EUR 2500 gadā, ja darba devējs piedāvā brīvprātīgos plānus; 30% nodokļa atlaide, ja kapitāla pieaugums ir zems	Marginālā likme
Spānija	Visi	Visa	Iemaksu limits: EUR 8000. Atskaitamā nodokļa limits: 30% no algas līdz EUR 8000	Pārmaksa nav atļauta
Ungārija	Individuālais	Nav atvieglojumu		
Vācija	Pensiju fondi un tieša apdrošināšana	Visa	Plāniem no 2005.gada 4% no sociālo iemaksu maksimuma, atsevišķos gadījumos pieskaitot EUR 1800	Marginālā likme
	Riester		EUR 2100 gadā	

Valsts	Pensiju plāna vai iemaksu veids/ iemaksu avots/	Iemaksu daļa, kurai piemēro atskaitījumus	Iemaksu limits	Virs limita iemaksu aplikšana ar IIN
	Basisrente		No 2025.gada maksimālas iemaksas Federālajā ogļraču apdrošināšanā, dubultā – laulātiem pāriem	
Zviedrija	Brīvprātīgais individuālais	Visa	Darba ņemējs: SEK 1800 gadā (atcelts no 2016.gada); pašnodarbinātais: 35% no ienākumiem līdz 10 bāzes summām	Marginālā likme

No tabulas datiem var secināt, ka Baltijā pastāv viena no vienkāršākajām pieejām pensiju iemaksu aplikšanai ar IIN. Daudzās valstīs iemaksas tiek diferencētas un katram virzienam tiek noteikti savi atvieglojumu nosacījumi, kuriem par pamatu ir ne tikai iemaksu lielums, bet arī maksātāja sociālais statuss, vecums, iemaksu ilgums un profesija. Kā jau minēts iepriekš, to pašu diferenciaciju var attiecināt uz kapitāla pieauguma aplikšanu un pensijas izmaksāšanu. Tas liecina par to, ka atvieglojumu īpatnības ir pārdomātākas, atlaides nav vispārinātas un tiek orientētas uz konkrēta indivīda vajadzībām un motivāciju.

Izglītības iegūšanas izdevumi.

Investīcijas iedzīvotāju izglītībā un praksē ir viens no noteicošiem faktoriem ekonomikas izaugsmē. Augstāks izglītības līmenis asociējas ar zemāku bezdarba līmeni, augstāku atalgojumu un citām priekšrocībām sabiedrībai. Nodokļu politikai var būt ļoti nozīmīga loma izglītības politikā, tā var ietekmēt prasmju un kompetenču piedāvājumu darba tirgū, kā arī to līmeni. Izglītības jomā nodokļu politikai ir precīzs mērķis – samazināt ar izglītības iegūšanu saistītos izdevumus.

Izglītības iegūšanas izdevumus samazinošie atskaitījumi atsevišķās ES valstīs⁹⁶

Valsts	Atskaitījumu veids	Iegūšanas kritēriji
Austrija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Izglītība tikai noteiktās jomās
Beļģija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Izglītība saistīta ar profesionālajiem pienākumiem
Čehija	Atmaksājama nodokļa atlaide	Profesionālā apmācība
Dānija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Profesionālā apmācība
Igaunija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Fiksēta summa, kas atkarīga no vecuma un akadēmiskās programmas
Spānija	Valsts granti ir atbrīvoti no IIN Atvieglojumi par IT apmācību darba ņēmējiem	
Francija	Nodokļa atlaides par sekundāro un terciāro izglītību Sezonas darbu ienākumi studentiem ir atbrīvoti no IIN	
Somija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Profesionālā apmācība
Vācija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu Atmaksājama nodokļa atlaide par studijām vecākiem	Izglītība saistīta ar profesionālajiem pienākumiem Profesionālā pārkvalifikācija
Īrija	Neatmaksājama nodokļa atlaide	Repetitora izdevumi profesionālajā apmācībā
Itālija	Neatmaksājama nodokļa atlaide	Izglītības tiešās izmaksas
Luksemburga	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Profesionālā apmācība
Nīderlande	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Izglītības tiešās izmaksas
Portugāle	Atvieglojumi un neatmaksājamās nodokļa atlaides Reģionālās neatmaksājamās nodokļa atlaides	Profesionālā apmācība, kā arī iemaksas profesionālajās asociācijās
Zviedrija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Izglītības tiešās izmaksas Iztikas līmeņa pieauguma kompensācija studējošiem
Lielbritānija	Atvieglojumi par izglītības iegūšanu	Profesionālā izglītība, repetitori un iestāšanās maksas

Analizējot ES datus, var secināt, ka izglītības izdevumu daļēja atlīdzināšana caur IIN ir ļoti izplatīta, tomēr atsevišķās valstīs tiek kompensēti tikai konkrēti tēriņi, piemēram, profesionālā izglītība vai pasniedzēja konsultācijas.

⁹⁶ European Commission, 2014. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. *Occasional Papers 207* | December 2014, 32.lpp.. Pieejams: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications

Mājokļa izdevumi.

Atsevišķās ES mājokļa izdevumu atvieglojumi tiek nodrošināti IIN kontekstā. Attiecīgi atskaitījumi tiek piemēroti ar mērķi stimulēt privāto mājokļu esamību. Hipotēkas procentu atskaitīšana subsidē investīcijas nekustamajos īpašumos. Tiek uzskatīts, ka hipotēkai ir pozitīva ietekme uz indivīda patēriņu un uzkrājumu veidošanu, jo tā liek pārskatīt savu attieksmi pret ilgtermiņa perspektīvu. Hipotēkai arī ir ietekme uz darbaspēku mobilitāti, attiecīgs fakts var būt komentējams gan negatīvi, gan pozitīvi.

Starp negatīvajām sekām mājokļa izdevumu subsidēšanā ir pārmērīgu investīciju koncentrēšanās nekustamajos īpašumos, kā arī parādu uzkrāšanās, konsekvēti, apdraudējums komercbanku likviditātei.

Zinātniskie pētījumi rāda, ka izteiktu sakaru starp mājokļa izdevumu subsidēšanu un īpašumtiesību dinamiku nepastāv, turklāt šādi atskaitījumi biežāk darbojas sabiedrības turīgāko iedzīvotāju starpā, tāpēc notiek neoptimāla ienākumu pārdale.⁹⁷

Neskatoties uz iespējamām negatīvām sekām, vismaz 9 ES valstis piemēro vai piemēroja IIN atvieglojumus sakarā ar hipotēkas procentu maksājumiem (Beļģija, Dānija, Īrija, Spānija, Luksemburga, Nīderlande, Portugāle, Somija un Zviedrija).

Visi iepriekš minētie atskaitījumi kopā ar nodokļa likmēm kļūst par progresivitātes elementiem, kuri spēlē neapšaubāmu lomu ienākumu pārdales procesā. Atsevišķu komponentu ietekme uz progresivitāti un ienākumu pārdali ir mazizpētīta un zinātnisko pētījumu par šo tēmu ir salīdzinoši maz.⁹⁸ 20.gadsimtā ES valstu vairākums ievieš un pastiprina IIN progresivitāti, tāpēc pieaug arī IIN sistēmas komponentu loma progresivitātes nodrošināšanā. Savukārt progresivitātes līmenis un pārdales efekts ES bieži tiek novērtēts, pielietojot EUROMOD mikrosimulācijas modeli, kurā neapliekamie ienākumi un atvieglojumi darbojas kā analīzes faktori.⁹⁹ Daži zinātniskie pētījumi pierāda, ka IIN progresivitāte var būt panākta ne tikai pateicoties likmju skalai, bet arī pateicoties atvieglojumiem un NM. Piemēram, Portugālē, Zviedrijā un Lielbritānijā progresivitāti pārsvarā nodrošina tiešie atvieglojumi un neapliekamais ienākums.¹⁰⁰ Vērtējot atsevišķu ES valstu pieredzi, var secināt, ka neapliekamajam ienākumam jebkurā izpausmē, t.sk. 0% likmei, NM vai nodokļa atlaidei ir ievērojama ietekme uz progresivitāti un ienākumu pārdali.¹⁰¹

⁹⁷ European Commission, 2014. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. Occasional Papers 207 | December 2014, 35.lpp. Pieejams: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications

⁹⁸ Verbist, G., Figari, F. *What makes personal income taxes progressive? A decomposition across European countries using EUROMOD*. Paper Prepared for the IARIW 33rd General Conference Rotterdam, the Netherlands, August 24-30, 2014, 4.lpp.

⁹⁹ Tax-benefit microsimulation model for the European Union. Pieejams: <https://www.euromod.ac.uk/>

¹⁰⁰ Verbist, G., Figari, F. *What makes personal income taxes progressive? A decomposition across European countries using EUROMOD*. Paper Prepared for the IARIW 33rd General Conference Rotterdam, the Netherlands, August 24-30, 2014, 13..lpp.

¹⁰¹ Turpat, 17.lpp.

3.4 Neapliekamā minimuma piemērošanas prakse ES valstīs

Eiropas un pasaules praksē tāds jēdziens kā “neapliekamais minimums” (non-taxable minimum) daudzās valstīs netiek pielietots. Piemēram, OECD publikācijās izmanto jēdzienu “basic allowance”, kurš ir tuvāks pamata vai bāzes nodrošinājumam. Attīstīto valstu praksē bieži NM vispār netiek atskaitīts, aprēķinot ar IIN apliekamo bāzi, bet uzsvars tiek uzlikts uz daudzveidīgu atvieglojumu sistēmu, piemēram, par nestrādājošu laulāto, par izmaksām, kuras ir saistītas ar darba pienākumu pildīšanu vai attālumu līdz darbam. Attiecīgi atvieglojumi ir viegli saprotami nodokļu maksātājam un veido noteiktu attieksmi pret darba devēju, ģimenes statusu un citiem faktoriem. Daudzpusīga atvieglojumu sistēma un NM nepiemērošana nenozīmē to, ka netiek noteikta minimālā neapliekamā bāze. Bieži NM pastāv ekvivalents – ienākumu līmenis, kuram piemēro 0% IIN likmi (Austrija, Lielbritānija, Dānija, Francija, Vācija). Šādos gadījumos neapliekamo ienākumu summa parasti tiek noteikta vienāda visiem iedzīvotājiem un netiek aprēķināta individuāli atkarībā no ienākumu līmeņa.

Ir jāatzīmē, ka praktiski visur eksistē dažādas metodes kā samazināt budžetā iemaksājamo IIN summu. NM parasti samazina ar IIN apliekamo ienākumu, tādējādi netieši samazinot budžetā iemaksājamo IIN summu, bet tajā pašā laikā nodrošinot tā saucamās “bioloģiskās izdzīvošanas” izmaksas.¹⁰² Praksē pastāv arī cita metode IIN summas samazināšanai – tā saucamā nodokļa atlaide (tax credit), kura padara mazāku aprēķinātā IIN nodokļa summu, nevis apliekamo ienākumu. Nodokļa atlaide parasti tiek piemērota gan gada deklarācijas aizpildīšanas brīdī, gan ik mēnesi, gan ik nedēļu, tāpēc tā pamatojas uz faktiski pārbaudīto informāciju un parasti nevar būt saistīta ar nodokļa parāda veidošanas risku. Tiek uzskatīts, ka nodokļa atlaide ir labvēlīgāka, nekā atvieglojumi un NM. Salīdzinājumam, samazinot apliekamo bāzi par 1 euro var iegūt 0,2 euro IIN samazinājumu pie likmes 20%. Starp galvenajiem nodokļa atlaižu mērķiem ir bērna audzināšanas izdevumu kompensācija, darba iniciatīvas sekmēšana un ienākumu izlīdzināšana nodokļu maksātājiem ar zemiem ienākumiem. Tajā pat laikā nodokļu atlaide var būt noteikta vienāda visiem un var nebūt mērķēta uz noteiktu izdevumu kompensāciju.

Nodokļa atlaide var būt neatmaksājama un atmaksājama. Neatmaksājamā kredīta gadījumā, no aprēķinātā nodokļa summas tiek atskaitīta nodokļa atlaides summa, negatīvā starpība netiek atlīdzināta un netiek atskaitīta no nākamo gadu IIN saistībām. Neatmaksājamas atlaides rādītājos parasti tiek ieskatītas bērna kopšanas izmaksas, hipotekārie maksājumi,

¹⁰² Wołowiec, T. Soboń, J.. *EU Integration and Harmonisation of Personal Income Taxation. Pieejams:* <http://we.vizja.pl/pl/pobierz-artykul-pdf/id/200>

izglītības izdevumi. Atmaksājamā nodokļa atlaide ir pati labvēlīgāka, jo parasti dod iespēju pakāpeniski atgūt arī negatīvu starpību. Pie šādas atlaides parasti attiecina bērna audzināšanas izdevumus, medicīnas un izglītības maksājumus.

Jāatzīmē, ka dažas ES valstis, tostarp Lietuva, pēdējos gados atcēla dažāda veida atvieglojumus un to vietā sāka piemērot nodokļa atlaides vai tiešus maksājumus. Visplašāk atvieglojumi tika aizstāti Nīderlandē.¹⁰³

NM piemērošanas prakse pasaulē ir ļoti dažāda. Tas var tikt atskaitīts no bruto ienākumiem ik mēnesi, kā tas notiek Latvijā, vai reizi gadā, aizpildot gada ienākumu deklarāciju (Austrija, Polija). NM summa var būt noteikta kā minimālā gada ienākumu summa, kura ir vienāda visiem nodokļu maksātājiem (Austrija, Lielbritānija), vai kā individuāli noteikta summa, atkarīga no ienākumu līmeņa un daudziem cietiem faktoriem, piemēram, bērnu skaita, ģimenes stāvokļa vai darbaspēju līmeņa (Lietuva). NM var tikt noteikts attiecībā uz visiem bruto ienākumiem vai to lielāko daļu (Igaunija, Latvija, Dānija, Grieķija, Ungārija, Slovākija, Spānija) vai tikai uz darba ienākumiem (Lietuva, Somija). Var būt noteikti vairāki neapliekamie minimumi, gan algai, gan visiem bruto ienākumiem (Zviedrija, Spānija).

Dažās valstīs nav noteikts ne NM, ne līmenis, līdz kuram piemēro 0% IIN likmi, piemēram, Beļģijā un Ungārijā. Jāatzīmē, ka Beļģijā tiek pielietots viens no plašākajiem atvieglojumu spektriem un mērķēta nodokļu atlaide par ģimenes statusu un bērniem. Tajā pat laikā Ungārija izceļas ar vienu no šaurākajām atvieglojumu sistēmām, un tā ir ļoti līdzīga Latvijas situācijai, kas ir komentējams negatīvi. Arī Bulgārijā neeksistē NM un atvieglojumu sistēma ir ļoti šaura, bet ņemot vērā, ka IIN izlīdzinātās likmes dažādiem ienākumu veidiem maksumus ir 10% no algas, tādējādi šīs valsts sistēmu vērtēt negatīvi nav pamata.

Interesanta ir Spānijas prakse, kur tiek noteikts gan NM visiem, gan papildu NM darba ņēmējiem ar zemām algām. Tātad personai var piemērot gan NM bruto ienākumiem, gan NM algai. Līdzīga prakse eksistē Zviedrijā, kad tiek noteikts NM visiem ienākumiem un papildus NM darba ienākumiem, nodokļa atlaides būtiski papildina iepriekš minēto. NM summa ir robežās no SEK 13400 līdz SEK 34300 un tiek aprēķināta atkarībā no ienākumu līmeņa, vecuma un valsts noteiktā minimālā ienākumu rādītāja un tiek uzskatīta par vienu no sarežģītākajām pasaulē. Diferencētā NM 2018.gada aprēķināšanas modelis tiek atspoguļots tabulā.

¹⁰³ OECD (2018), Taxing Wages 2018. *OECD Publishing, Paris*, 432.lpp. Pieejams: https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en.

NM aprēķināšanai piemērojamie koeficienti nodokļu maksātājam vecumā līdz 65 gadiem Zviedrijā 2018.gadā¹⁰⁴

Ienākumu koeficients noteikto minimālo rādītāju attiecības pret valstī noteikto minimālo rādītāju	Diferencētais NM kā daļa no valstī noteiktā minimālā rādītāja, apakšējam līmenim	Ienākumiem virs apakšējā līmeņa
0 - 0,99	0,423	
0,99 - 2,72	0,423	+0,2
2,72 - 3,11	0,77	
3,11 - 7,88	0,77	-0,1
Virs 7,88	0,293	

Kā var redzēt no tabulas, Zviedrijā nav tādas likumsakarības, jo mazāki ienākumi, jo lielāks ir NM. Jāatzīmē, ka personām virs 65 gadiem diferencētā NM koeficienti ir augstāki, sākot no 1,1 līdz 1,511.

Latvijai nedaudz līdzīga sistēma eksistē Somijā, tomēr tur nav NM, pastāv reizi gadā aprēķināma nodokļa atlaide, kuras lielums pakāpeniski tiek samazināts, palielinoties ienākumiem, un, ja ienākumi pārsniedz noteiktu līmeni, atlaide vairs nepienākas. Nozīmīgs ir fakts, ka Somija pēdējos gados samazina nodokļa atlaižu pielietojšanas maksimālo limitu, piemēram, tas tika samazināts no 17600 *euro* 2017.gadā līdz 17000 *euro* 2018.gadā.¹⁰⁵ Bet kopumā Somijas prakse nav pilnībā salīdzināma ar Latvijas, tā kā Somijā pastāv arī municipālo nodokļu IIN atlaide, kura paredz virkni parametru, piemēram, zemas ienākumus, un padara to atšķirīgu no Latvijas sistēmas. Starp attīstītajām valstīm Latvijai līdzīgu NM aprēķināšanas sistēmu pielieto Slovēnija.

Francijā pastāv ļoti sarežģīta NM un atlaižu sistēma. 2017.gadā pie 9807 *euro* pamata ienākuma, kurš tiek aplikts ar 0% likmi tiek garantēts atlaižu kopums, kurš faktiski nodrošina 14917 *euro* NM vienam nodokļu maksātājam, vai 27853 *euro* ģimenes pārim bez apgādājamajiem. IIN atlaides tiek piemērotas, ja personas vai ģimenes ienākumi nesasniedz noteikto līmeni vai aprēķinātais IIN ir mazāks par noteikto.

NM noteikšanas paņēmieni Eiropas praksē arī ir ļoti atšķirīgi. Turpmākai salīdzināšanai tiks paņemti tikai rādītāji, kuri atspoguļo neapliekamās summas, kuras pienākas visiem, neatkarīgi no ģimenes stāvokļa, bērnu skaita, invaliditātes un citiem kritērijiem, t.i., NM, ienākumi, ienākumi, kas aplikami ar 0% IIN vai vispārēja nodokļa atlaide. Netiek uzrādītas

¹⁰⁴ OECD (2018), Taxing Wages 2018. *OECD Publishing, Paris*, 522.lpp. Pieejams: https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en.

¹⁰⁵ Somijas Nodokļu administrācijas mājaslapa. https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/tax-deductions/automatically_granted_deduction/

citas no apliekamā ienākuma atskaitāmās summas, tādas kā sociālās apdrošināšanas un līdzīgas iemaksas, atvieglojumi un atlaides par ģimenes statusu, bērniem, veselības stāvokli u.c.

Sekojošajā tabulā ir apkopota atsevišķu ES valstu pieredze NM un vispārīgā neapliekamā ienākuma noteikšanā.

3.7.tabula

ES valstu prakse NM noteikšanā 2017.-2018.gadā.

Valsts, gads	IIN likme	Gada fiksētais NM vienāds visiem, valūta	Cita NM noteikšanas kārtība
Austrija 2017	progresīvā	EUR 11000	13. un 14. algu bruto summa tiek uzskatīta par gada neapliekamo summu ¹⁰⁶
Bulgārija 2018	izlīdzinātā	Nav noteikts	Nav noteikta
Igaunija 2018	progresīvā		1) ja gada bruto ienākumi ir līdz EUR 14400, NM ir EUR 6000; 2) Ienākumu intervālā no EUR 14400 līdz EUR 25200 NM tiek samaznāts atbilstoši formulai: $6000 - 6000 \div 10\,800 \times (\text{ienākumu summa} - 14\,400)$; 3) ja bruto ienākumi pārsniedz EUR 25200 gadā, NM netiek piemērots
Horvātija 2018	progresīvā	HRK 45600 gadā	
Kipra 2018	progresīvā	Ienākumiem līdz EUR 19500 gadā 0% IIN likme	
Malta 2018	progresīvā	0% IIN likme ienākumiem EUR 9100 ikvienam vai EUR 12700 pārim un EUR 10500 vecākiem	

¹⁰⁶ PricewaterhouseCoopers mājaslapa: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Austria-Individual-Sample-personal-income-tax-calculation>

Valsts, gads	IIN likme	Gada fiksētais NM vienāds visiem, valūta	Cita NM noteikšanas kārtība
Polija 2018	progresīvā		Neatmaksājama nodokļa atlaide, tikai pēc GDI aizpildīšanas: 1) Ienākumiem līdz PLN 8000 NM ir PLN 1440; 2) ienākumiem intervālā no PLN 8000 līdz PLN 13000 - no PLN 1440 līdz PLN 556,02; 3) ienākumiem intervālā no PLN 13000 – līdz PLN 85528 - PLN 556,02; 4) ienākumiem intervālā no PLN 85528 līdz PLN 127000 - no PLN 556,02 līdz 0; 5) ienākumiem virs PLN 127000 nodokļa atlaide netiek piemērota.
Lielbritānija 2018	progresīvā		1) ienākumiem līdz GBP 100000 gadā NM ir GBP 11850; 2) Ienākumiem virs GBP 100000 palielinoties par GBP 2 NM samazinās par GBP 1. 3) Ienākumiem virs GBP 123700, NM vair neveidojas. ¹⁰⁷
Lietuva 2018	izlīdzinātā		1) NM ir EUR 4560, ja gada alga nepārsniedz EUR 4800; 2) ja alga nepārsniedz 13920 EUR gadā, NM aprēķina pēc formulas $4560 - 0,5 * (\text{gada alga} - 4800)$; 3) ja gada alga ir lielāka par EUR 13920, NM nepiemēro.
Belģija 2018	progresīvā	Nav noteikts, ar 25% IIN apliek ienākumus, sākot ar EUR 0. Tiek piemērots ļoti plašs spektrs atvieglojumu un attaisnoto izdevumu.	
Čehija 2017	progresīvā	Nav noteikts	Nodokļa atlaide CZK 24840 ikvienam.

¹⁰⁷ turpat

Valsts, gads	IIN likme	Gada fiksētais NM vienāds visiem, valūta	Cita NM noteikšanas kārtība
Dānija 2018	progresīvā	1) NM DKK 46000 - personām no 18 gadu vecuma; 2) DKK 34500 – personām, kuras jaunākas par 18 gadiem.	
Rumānija 2018	izlīdzinātā		1) RON 3600 gadā; 2) nodokļu maksātājiem ar algu no RON 1951 līdz RON 3000, NM pakāpeniski tiek samazināts un tiek noteikts individuāli; 2) ja alga pārsniedz RON 3000, NM netiek piemērots. ¹⁰⁸
Somija 2018 ¹⁰⁹	progresīvā		Nodokļa atlaide tikai darba ienākumiem: 12% no summas virs EUR 2500, kamēr atlaide nerasniedz EUR 1540. Aprēķinātās nodokļa atlaides pārsniegums pāriet uz municipālo kredītu. Atlaide tiek samazināta par 1,65%, ja neto darba ienākumi ir virs EUR 33000. Ja ienākumi pārsniedz EUR 127000, atlaide netiek piemērota.
Francija 2018	progresīvā	0% IIN likme ienākumiem līdz EUR 9807 gadā.	
Vācija 2018	progresīvā	0% IIN likme ienākumiem līdz EUR 9000 gadā	
Grieķija 2018	progresīvā		1) Ja ienākumi nepārsniedz EUR 20000 gadā, nodokļa atlaide ir EUR 1900; 2) ja ienākumi ir virs EUR 20000, par katriem EUR 1000 nodokļa atlaide tiek samazināta par EUR 10; 3) nodokļa atlaide var tikt palielināta līdz EUR 2100, atkarībā no bērnu skaita.
Ungārija 2018	Izlīdzinātā	Nav	Nav

¹⁰⁸ <http://www.romanian-accountants.com/taxes-on-salaries-in-romania>

¹⁰⁹ Somijas Nodokļu Administrācijas mājaslapa https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/income-and-deductions/tax-deductions/automatically_granted_deduction/

Valsts, gads	IIN likme	Gada fiksētais NM vienāds visiem, valūta	Cita NM noteikšanas kārtība
Īrija 2018	progresīvā		Nodokļa atlaide EUR 1650 gadā visiem un papildus EUR1650 tiem, kas sastāv darba attiecībās ¹¹⁰
Itālija 2018	progresīvā		1) Atmaksājama nodokļa atlaide EUR 960, ja ienākumi ir no EUR 8146 līdz EUR 24000; 2) ja ieņēmumi ir no EUR 24001 līdz EUR 26000, nodokļa atlaide tiek aprēķināta pēc formulas $960 * (26000 - \text{apliekamais ienākums}) / 2000$. 3) ienākumiem virs EUR 26000 nodokļa atlaide netiek piemērota. 4) Neatmaksājama nodokļa atlaide EUR 1880, ja ienākumi nepārsniedz EUR 8000; 5) ienākumiem virs EUR 8000 atlaide tiek aprēķināta individuāli; 6) virs EUR 55000 netiek piemērota.
Luksemburga 2018	progresīvā	Ienākumiem līdz EUR 11265 gadā 0% IIN likme; Papildus EUR 480 atskaitījumi tiek paredzēti vispārīgo izmaksu kompensācijai	1) Atmaksājamā nodokļa atlaide algām no EUR 11265 līdz EUR 40000 progresīvi palielinās līdz EUR 600; 2) algām no EUR 40000 līdz EUR 80000 atlaide progresīvi samazinās; 3) ienākumiem virs EUR 80000 nodokļa atlaide netiek piemērota
Nīderlande 2018	progresīvā		Ienākumiem līdz EUR 67507 gadā tiem piemērota nodokļa atlaide līdz EUR 2265. ¹¹¹

¹¹⁰ Īrijas nodokļus un muitu pārvaldošās institūcijas REVENUE mājaslapa: <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/marital-and-civil-status/personal-tax-credit/index.aspx>

¹¹¹ Nīderlandes Nodokļu un muitas administrācijas mājaslapa: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/moving_internationally/social_security/how_is_the_contribution_calculated/overview_of_deductible_items_and_tax_credits/you-are-entitled-to-the-national-insurance-component-of-the-tax-credits-for-2018

Valsts, gads	IIN likme	Gada fiksētais NM vienāds visiem, valūta	Cita NM noteikšanas kārtība
Portugāle 2018	progresīvā	NM ir EUR 4104. Pastāv ļoti plaša atvieglojumu sistēma, viena no vispusīgākajām ES (līdz pat dzīvojamās mājas rekonstrukcijas izmaksu daļējai atskaitīšanai no fiziskās personas apliekamā ienākuma).	
Slovākija 2018	progresīvā		NM tiek noteikts atkarībā no bruto ienākuma (atalgojums, saimnieciskā darbība un citi). NM sastāda: 1) EUR 3830.02 (19,2 *iztikas minimums), ja bruto ienākumi ir līdz EUR 19948; 2) EUR 8817.016 (44,2 *iztikas minimums) atskaitot bruto ienākuma ceturtdaļu, ja sumārais ienākums pārsniedz EUR 19948. 3) Ja rezultāts ir negatīvs, t.i., ja 2018.gadā tas pārsniedz EUR 35268,06, NM netiek piemērots. *Iztikas minimums uz 01.01.2018. ir EUR 199,48 ¹¹²
Slovēnija 2018	progresīvā		1) ienākumiem līdz EUR 11166,37 NM ir EUR 6519,82; 2) ienākumiem no EUR 11166,37 līdz EUR 13316,83 2018.gadā NM tiek aprēķināts pēc formulas $NM = 23224,85 - 1,49601 * \text{bruto ienākumi}$; 3) ienākumiem virs EUR 13316,83 NM ir EUR 3302,70. ¹¹³

¹¹² ACT of 4 December 2003 on Income Tax. Pieejams:

http://www.mfsr.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=286&documentId=762

¹¹³ Slovēnijas Finanšu ministrijas mājaslapa:

http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Angle%C5%A1ki/Taxation_in_Slovenia_2018.pdf

Valsts, gads	IIN likme	Gada fiksētais NM vienāds visiem, valūta	Cita NM noteikšanas kārtība
Spānija 2018	progresīvā	Personām vecumā līdz 65 gadiem NM ir EUR 5550; Personām no 65 gadiem NM ir EUR 6700; Personām vecumā no 75 gadiem - EUR 8100.	Papildus atvieglojumi darba ņēmējiem ar zemiem ienākumiem: 1) līdz EUR 11250 tiek piemēroti atvieglojumi EUR 3700; 2) intervalā no EUR 11250 līdz EUR 14450 NM aprēķina šādi: 3700 - 1,15625*(Ienākumi-11250); 3) ienākumiem virs EUR 14450 NM netiek aprēķināts. ¹¹⁴
Zviedrija 2018	progresīvā	0% valsts IIN likme algai līdz SEK 438900.	1) Diferencētais, bet nepersonificētais NM, tiek noteikts ienākumu intervāliem atkarībā no valstī noteiktā minimālā rādītāja. 2) Nodokļa atlaides līdz SEK 27190 personām līdz 65 gadiem; 3) līdz SEK 30000 nodokļu maksātājiem virs 65 gadiem. Aprēķināšana notiek individuāli pēc noteiktas formulas, ņemot vērā konkrētās personas ienākumus, kā arī municipālā nodokļa likmi. ¹¹⁵

3.5. Neapliekamā minimuma noteikšana Baltijas valstīs: Lietuvas un Igaunijas prakse

Pēdējos gados arī kaimiņvalstis veica IIN pilnveidošanas pasākumus, ieviešot likmju progresivitāti un mainot apliekamā ienākuma noteikšanas kārtību. IIN reformas galvenais mērķis bija samazināt nodokļu slogu zemo ienākumu nodokļu maksātāju segmentam. 2018.gadā visās trīs Baltijas valstīs jau darbojas jauni IIN aprēķināšanas pamatprincipi, tātad jau tika akceptētas būtiskas izmaiņas arī NM noteikšanas mehānismos, tajā skaitā noteikta

¹¹⁴ Spānijas Finanšu ministrijas mājaslapa: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Paginas/Home.aspx>

¹¹⁵ Ziemeļvalstu nodokļu administrāciju kopīgā mājaslapa: <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/hem.asp&c=sve&l=eng>

diferencētā NM aprēķināšanas kārtība. Igaunijā un Lietuvā tika palielināta NM pamatsumma, Igaunijā būtiski - no 180 *euro* mēnesī 2017.gadā līdz 500 *euro* 2018. gadā, savukārt Lietuvā mērenāk - no 310 *euro* līdz 380 *euro* mēnesī.

3.5.1. Neapliekamais minimums Igaunijā

No 2018.gada 1. janvāra Igaunijā pastāv kopējais ar nodokli neapliekamais ienākums līdz 6000 *euro* gadā vai 500 *euro* mēnesī. Sakarā ar kopējā ienākuma jēdziena ieviešanu, vairs netiek piemērots pensionāra NM un NM kompensācijai par nelaiemes gadījumu darbā. Jāatzīmē, ka kopējā ienākumā tiek ieskaitīti visi ar IIN apliekamie ienākumi, piemēram, ne tikai bruto alga vai pensija, bet arī ienākumi no dzīvokļa izīrēšanas, no komercdarbības un pakalpojumu sniegšanas, no peļņas sakarā ar īpašuma atsavināšanu, no dividendēm.

2018.gadā:

- ienākumiem līdz 14400 *euro* gada NM sastāda 6000 *euro*;
- ienākumiem no 14400 *euro* līdz 25200 *euro* NM tiek samazināts atbilstoši šādai formulai: $6000 - 6000/10800 * (\text{ienākumu summa} - 14400)$;
- ienākumiem virs 25200 *euro* NM ir 0.

Piemēram, ja gada ienākums ir 17100 *euro*, gada NM tiek aprēķināts šādi:

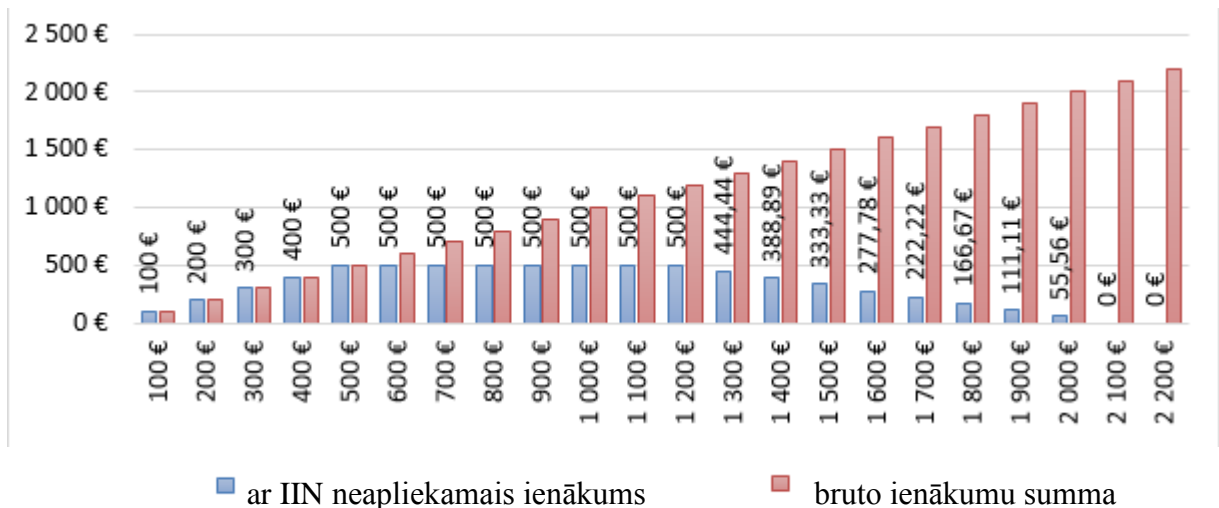
1. $17100 - 14400 = 2700$
2. $6000 \div 10800 = 0,55556$
3. $0,55556 \times 2700 = 1500$
4. $6000 - 1500 = 4500$ *euro*

Tātad, ja darbinieks saņem bruto algu 1000 *euro* mēnesī, tā gada ienākumi būs 12000 *euro* un NM 6000 *euro*. Ja tas pats darbinieks vēl saņem pensiju 425 *euro* mēnesī, tā gada ienākumi sasniegs 17100 *euro* un NM samazināsies līdz 4500 *euro* gadā.

Nodokļu maksātājam pašam provizoriski jāaprēķina ar IIN apliekamos ienākumus un jāiesniedz darba devējam iesniegums par noteikta NM piemērošanu vai nepiemērošanu, ja ienākumus ir grūti aprēķināt un pierādīt.

NM var tiks piemērots ikmēnesi un pie dažāda bruto ienākumu līmeņa izskatās šādi:¹¹⁶

¹¹⁶Igaunijas Nodokļu un muitas pārvaldes mājaslapa <https://www.emta.ee/eng/tax-free-income>



3.4.att. NM apmērs dažādiem bruto ienākumu līmeņiem Igaunijā 2018.gadā

Var secināt, ka gadījumā, ja iespējamie gada ienākumi var pārsniegt 14400 *euro*, nodokļu maksātājam ir svarīgi:

- līdz gada sākumam pārdomāt ikmēneša ienākumu - esošo un iespējamo;
- pieņemt lēmumu par piemērojamā NM summu;
- paziņot IIN ieturētājam par savu lēmumu par:
 - NM nepiemērošanu vai
 - NM piemērošanu samazinātā apmērā.

NM summu var mainīt ik mēnesi vai atsaukt vispār. Var izveidoties situācija, ka IIN būs jāpiemaksā, ja piemērojamais NM ir lielāks, nekā to atļauj visi bruto ienākumi; vai tiks panākta nodokļa pārmaxa, ja NM netika piemērots vai faktisko ienākumu summa bija mazāka par plānoto.¹¹⁷

Iepriekš minētā NM aprēķināšanas kārtība Igaunijā darbojas tikai pirmo gadu, tāpēc speciālisti saskata riskus faktā, ka daudziem nodokļu maksātājiem ienākumi sastāv ne tikai no darba algas, bet arī no citiem elementiem, tāpēc kopēji ienākumi ir grūti prognozējami un var izveidoties IIN parādi. Riska grupā nokļūst arī strādājošie pensionāri sakarā ar pensionāra NM atcelšanu.¹¹⁸

3.5.2. Neapliekamais minimums Lietuvā

NM lielums Lietuvā arī tiek diferencēts. Tomēr Lietuvā NM piemēro tikai darba attiecību ienākumu ietvaros, nevis visiem kopējiem ienākumiem, kā tas notiek Igaunijā. Šis

¹¹⁷ Igaunijas Sociālās apdrošināšanas pārvaldes mājaslapa <http://www.sotsiaalkindlustusamet.ee/en/pension-benefits/amount-tax-free-income-beginning-1-january-2018>

¹¹⁸ Скоряк, Т. С 2018 года необлагаемый налогом минимум с пенсии аннулируется. Pieejams: <https://ru.sputnik-news.ee/economy/20170906/7047551/god-neoblagaemyj-nalog-minimum-pensija-anuliruetsa.html>

fakts atvieglo NM aprēķinu pie relatīvi nemainīgām algām un padara to prognozējamāku un saprotamāku. Ienākumiem no individuālās saimnieciskās darbības NM netiek piemērots. Kopā ar NM palielināšanu no 310 *euro* 2017.gadā līdz 380 *euro* 2018.gadā mainījās arī tā aprēķināšanas formula:¹¹⁹

$$MNM = 380 - 0,5 * (\textit{mēnešalga} - 400) [3.1.]$$

kur MNM - mēneša NM;

380 - Lietuvas valdības noteiktais mēneša NM lielums 2018.gadā, *euro*;

400 - Lietuvas valdības noteiktā minimālā mēnešalaga, *euro*.

Tātad darba ienākumiem zem 400 *euro* mēnesī NM ir vienāds visiem un 2018. gadā sastāda 380 *euro* mēnesī jeb 4560 *euro* gadā.

Lietuvā ir noteiktas arī atšķirīgas NM summas personām ar darbības zudumu: 390 *euro* mēnesī, ja darbības zudums ir 45-70%, un 450 *euro*, ja darbības zudums ir 75-100%.

Ja mēneša ienākumi 2018.gadā pārsniedz 1160 *euro*, NM netiek piemērots.

3.5.3. Algas aprēķina salīdzinājums Baltijas valstīs

2018.gadā neto algas aprēķināšanas kārtība Baltijas valstīs ir atšķirīga. Ja Latvijā un Igaunijā IIN tiek aprēķināts pēc sociālo iemaksu un NM atskaitīšanas, tad Lietuvā IIN summa tiek aprēķināta no bruto algas, kaut gan šo faktu nav pamata vērtēt negatīvi, jo IIN likme Lietuvā ir 15%.

Salīdzinot algas aprēķinu Baltijas valstīs 2018.gadā, var secināt, ka pie vienādas neto algas VN režīmā nodarbinātie Latvijā maksā vislielāko IIN un sociālo iemaksu summu, tāpēc bruto algas lielums ir visaugstākais. Kopā ar darba devēja sociālajām iemaksām, darba algas fonds, t.i., darba devēja izdevumi noteiktas neto algas nodrošināšanai, ir visaugstākais Baltijā. Ir jāatzīmē, ka gadījumos, kad nodarbinātais Lietuvā vēlas piedalīties papildu pensijas uzkrāšanā, darba devēja algas fonds paliek aptuveni tāds pats, kā Latvijā.

¹¹⁹ LAW OF THE REPUBLIC OF LITHUANIA ON INCOME TAX OF INDIVIDUALS- Consolidated version from 01/07/2017 The law was published in: Official Gazette 2002, No. 73-3085, ID code 1021010ISTA0IX-1007

1000 euro neto algas aprēķina rādītāji Baltijas valstīs 2018.gadā, euro

Rādītājs	Latvija EUR	Lietuva EUR	Igaunija EUR
Neto algas apmērs	1000	1000	1000
IIN	250,00	197,37	125,00
NM	nepienākas	Nepienākas	500,00
DŅ sociālās iemaksas	154,49	118,42	42,01
Bruto algas apmērs	1404,49	1315,79	1167,01
DD sociālās iemaksas	338,34	410,26	394,45
Darba devēja algas fonds	1743,19*	1726,05**	1561,46

* t.sk. uzņēmējdarbības riska nodeva 0,36 euro.

** summa var palielināties līdz 1773 euro, ja darba ņēmējs piedalās paplašinātajā pensiju apdrošināšanā.

Ja pieņem, ka bruto atalgojums ir 1000 euro, tad vismazāko neto algu saņem nodarbinātais Latvijā. Atšķirība starp neto algu Latvijā un Igaunijā ir būtiska - 143,20 euro, t.i., pie vienādas bruto algas, neto algas apmērs Latvijā ir apmēram par 20% mazāks.

1000 euro bruto algas aprēķina rādītāji Baltijas valstīs 2018.gadā, euro

Rādītājs	Latvija EUR	Lietuva EUR	Igaunija EUR
Bruto algas apmērs	1000	1000	1000
IIN	178,00	138,00	92,80
NM	nepienākas	80	500,00
DŅ sociālās iemaksas	110,00	90,00	36,00
Neto algas apmērs	712,00	772,00	871,20
DD sociālās iemaksas	240,90	311,80	338,00
Darba devēja algas fonds	1241,26*	1311,80	1338,00

* t.sk. uzņēmējdarbības riska nodeva 0,36 euro.

Veicot aprēķinus, ņemot vērā 2019.gada izmaiņas IIN regulējumā, var secināt, ka darba devēja algas fonds Latvijā un Igaunijā paliek nemainīgs, savukārt Lietuvā tas būtiski samazinās. Tādējādi VN režīmā strādājošais Latvijā darba devējam izmaksā visvairāk. Šī tendence ir vērtējama negatīvi.

1000 euro neto algas aprēķina rādītāji Baltijas valstīs 2019.gadā, euro

Rādītājs	Latvija EUR	Lietuva EUR	Igaunija EUR
Neto algas apmērs	1000	1000	1000
IIN	250,00	304,63	125,00
NM	nepiemēro	134,59	500,00
DŅ sociālās iemaksas	154,49	343,10	42,01
Bruto algas apmērs	1404,49	1657,73	1167,01
DD sociālās iemaksas	338,34	29,34	394,45
Darba devēja algas fonds	1743,19*	1687,07**	1561,46

* t.sk. uzņēmējdarbības riska nodeva 0,36 euro.

** summa var palielināties līdz 1773 euro, ja darba ņēmējs piedalās paplašinātajā pensiju apdrošināšanā.

2019.gadā pie vienādas bruto algas 1000 euro mēnesī neto alga Latvijā sanāk viszemākās Baltijā, atšķirība ar Lietuvu ir 8%, bet ar Igauniju - 21%, ko var uzskatīt par būtisku starpību. Tādējādi var secināt, ka, neskatoties uz NM piemērošanas limita pacelšanu, vismazākā neto darba alga ir nodarbinātajam Latvijā.

1000 euro bruto algas aprēķina rādītāji Baltijas valstīs 2019.gadā, euro

Rādītājs	Latvija EUR	Lietuva EUR	Igaunija EUR
Bruto algas apmērs	1000	1000	1000
IIN	171,03	153,35	92,80
NM	34,85	233,25	500,00
DŅ sociālās iemaksas	110,00	90,00	36,00
Neto algas apmērs	718,27	772,00	871,20
DD sociālās iemaksas	240,90	311,80	338,00
Darba devēja algas fonds	1241,26*	1311,80	1338,00

* t.sk. uzņēmējdarbības riska nodeva 0,36 euro.

4. LATVIJAS IEDZĪVOTĀJU APTAUJA “PAR IEDZĪVOTĀJU INFORMĒTĪBU, ZINĀŠANĀM UN ATTIEKSMI PAR DIFERENCĒTĀ NEAPLIEKAMĀ MINIMUMA PIEMĒROŠANU”

NODAĻAS KOPSAVILKUMS

Pētījuma ietvaros īstenotā iedzīvotāju aptauja ļauj secināt, ka:

1. Lielākā daļa respondentu pilnībā vai daļēji (kopā 54%) piekrīt apgalvojumam, ka savu informētību par diferencētā NM piemērošanu uzskata par pietiekamu, mazākā informētība ir iedzīvotāju gados grupai, pārējām grupām atšķirības informētības līmenī ir nenozīmīgas. Pieaugot ienākumiem, pieaug arī respondentu piekrišana apgalvojumam, ka viņi ir informēti par diferencētā NM piemērošanu.

2. Attiecībā uz jautājumu, vai respondents piekrīt apgalvojumam, ka viņš ir zinošs jautājumos par NM piemērošanu, tikai 35% pilnīgi vai daļēji piekrīt šim apgalvojumam. 48% respondentu uzskata, ka viņu zināšanas nav pietiekamas. Tātad arī tie, kas piekrīt apgalvojumam, ka viņi ir informēti par diferencētā NM piemērošanas kārtību, ne vienmēr piekrīt apgalvojumam, ka viņi ir zinoši šajā jautājumā. Šāda situācija nākotnē novedīs problēmām sastādot GID, jo faktiskā izpratne par diferencētā NM piemērošanu neatbilst iedomai par zināšanām.

3. Kā biežāk minētais iemesls, kāpēc par izmaiņām respondents nav informēts, tiek izvēlēta atbilde: Pieejamā informācija par izmaiņām ir sarežģīta, neizprotama (57,9% no visiem, kas atbildējuši uz šo jautājumu). 21% paļaujas uz grāmatvedi un tā zināšanām. 13,4% uzskata, ka ir maz pieejamās informācijas. Un tikai 7,7% respondentu atzīst, ka nav par šīm izmaiņām interesējušies.

4. 81% respondentu uzskata, ka sistēma būtu jāpilnveido. Par sociāli taisnīgu to uzskata tikai 29% respondentu. 39% respondentiem nepietiek informācijas,

lai varētu vērtēt, vai esošā sistēma ir sarežģīti administrējama.

5. Tikai neliela daļa respondentu (13%) uzskata, ka pašreizējā sistēma ir veiksmīga. 41% uzskata, ka vēsturiskā sistēma, skatoties no seku viedokļa, ir labākā. Bet lielākā daļa (46%) uzskata, ka neviena no sistēmām nav apmierinoša.

6. Tikai neliela daļa respondentu esošo sistēmu uzskata par taisnīgu (6,4%), tai pašā laikā 72% respondentu uzskata, ka pašreizējā kārtībā būtu jāveic izmaiņas.

7. Domājot par izmaiņu nepieciešamību jaunajā diferencētā NM piemērošanas kārtībā, 79,2% respondentu uzskata, ka jāveido vienkāršāka kārtība, 12,3% respondentu uzskata, ka jāatgriežas pie iepriekšējās kārtības, bet 2,3% uzskata, ka var tikt atstāta esošā kārtība. 6% respondentu atbildes uz šo jautājumu nav snieguši.

8. 50% respondentu atzīst, ka nezina, ka NM netiek piemērots mikrouzņēmumu darbiniekiem. 42% respondentu zina, ka NM netiek piemērots. 8% no respondentu atbildi nesniedz, attiecīgi var pieņemt, ka arī viņiem šis fakts nav zināms.

9. Vēl lielāka daļa respondentu (57,5%) nezina, ka, ja darbinieks vienlaicīgi strādā MUN režīmā un VN režīma uzņēmumā, tad darbiniekam NM netiek piemērots. Klāt pievienojot vēl to respondentu skaitu, kas nesniedza atbildi uz šo jautājumu, nezinātāju skaits ir 70%.

10. 52% respondentu politiku, ka mikrouzņēmumu darbiniekiem, kas vienlaikus strādā arī VN režīmā, netiek piemērots NM, vērtē negatīvi. 40,5% respondentu atbildi uz šo jautājumu nesniedz. Tikai 7,5% šādu kārtību vērtē kā atbilstošu.

11. 53% respondentu uzskata, ka valstij būtu jāparedz lielāki nodokļu atbalsta pasākumi mikrouzņēmumos nodarbinātajiem.

12. Analizējot jautājumu par EDS kā informācijas avota izmantošanu, konstatējams, ka 38% respondentu regulāri (reizi pusgadā) pārbauda informāciju par saviem ienākumiem EDS, pārējie respondenti uz šo jautājumu sniedz negatīvu atbildi vai uz to neatbild.

13. 96% respondentu piekrīt apgalvojumam, ka nodokļu sistēmai ir jābūt

tādai, ka to saprot ikviens nodokļu maksātājs pat bez specializētām zināšanām.

14. Kopumā 39,1% respondentu pozitīvi vērtē valsts noteiktos nodokļu atvieglojumus. Gandrīz tikpat daudz ir respondentu, kas to vērtē negatīvi (38,5%). 22,4% respondentu vērtējums ir neitrāls.

15. Tikai 18% respondentu uzskata valsts noteiktos nodokļu atvieglojumus nodarbinātajiem par motivējošiem veikt nodokļu maksājumus. Lielākā daļa respondentu (68%) uzskata, ka sistēma nemotivē maksāt nodokļus.

4.1. Aptaujas metodoloģija

Tiesībsarga un Latvijas Universitātes sadarbības ietvaros īstenotā pētījuma “Nodokļu reforma neapliekamā minimuma, atvieglojumu un attaisnoto izdevumu piemērošanas problēmu, efektivitātes un risinājumu izvērtējumā” ietvaros no 2018.gada 10.oktobra līdz 2018.gada 21.oktobrim tika īstenota iedzīvotāju aptauja, lai noskaidrotu cilvēku informētību, zināšanas un attieksmi par diferencētā NM piemērošanu.¹²⁰

Aptaujas mērķis bija noskaidrot cilvēku informētību, zināšanas un attieksmi par diferencētā NM piemērošanu, kā arī viedokli par atsevišķiem nodokļu reformas jautājumiem. Ar aptaujas palīdzību tika noskaidrots cilvēku viedoklis par Latvijas nodokļu reformas vienu aspektu – NM. Aptaujas jautājumi galvenokārt tika veidoti par NM, jo valsts ievieša ievērojamas pārmaiņas šajā jomā, kuras nodokļu maksātājam cita starpā ilgtermiņā var radīt negatīvas sekas.

Aptaujas uzdevums bija:

- noskaidrot cilvēku informētību par NM aspektiem, t.sk. motīvus, kādēļ cilvēki ir vai nav informēti; cilvēku vērtējumu par savas informētības pakāpi;
- noskaidrot zināšanas par NM piemērošanas aspektiem un piemērošanas sekām;
- noskaidrot vērtējumu par NM piemērošanas aspektiem un piemērošanas sekām;
- noskaidrot cilvēku gatavību mainīt vai nemainīt NM sistēmu;
- noskaidrot cilvēku apmierinātību ar NM sistēmu;
- noskaidrot izplatītākos informācijas iegūšanas avotus, kurus cilvēku izmato nodokļu jautājumu risināšanā;
- noskaidrot viedokli par atsevišķiem nodokļu reformas ieviešanas aspektiem.

Aptaujas instrumentārijs

Aptauja, konkrēti - elektroniska aptauja, kā metode tika izvēlēta, jo tās aizpildīšana ir pieejama visplašākajam ekonomiski aktīvajam respondentu lokam visā Latvijā. Aptaujas anketa ietvēra 22 daļēji atvērta un slēgta tipa jautājumus. Jautājumi tika strukturēti vairākos veidos:

- vienkārši jautājumi ar iespēju izvēlēties vienu vai vairākas atbildes par dažādiem NM un citiem nodokļu jautājumu aspektiem;

¹²⁰ Tiesībsargs aicina iedzīvotājus piedalīties aptaujā par nodokļu reformu. Pieejams: <http://www.tiesibsargs.lv/news/lv/tiesibsargs-aicina-iedzivotajus-piedalities-aptauja-par-nodoklu-reformu>

- vērtējamie jautājumi, kuros anketas aizpildītājam tika lūgts novērtēt dažādus NM un citus nodokļu jautājumu aspektus, izvēloties piedāvātās atbildes;
- vērtējamie jautājumi, kuros anketas aizpildītājam tika lūgts novērtēt savas zināšanas vai informētību par dažādiem NM aspektiem skalā no pilnībā piekrītu – drīzāk piekrītu – neitrāls – drīzāk nepiekrītu – pilnībā nepiekrītu – līdz pilnībā nepiekrītu – nav atbilde, turklāt vērtējumu sniedzot attiecībā uz diviem vai vairākiem apgalvojumiem;
- vērtējami jautājumi, kuros anketas aizpildītājam tika lūgts novērtēt savas zināšanas vai informētību par dažādiem NM aspektiem, pirms tam dodot iespēju īsumā iepazīties ar īsu jautājuma paskaidrojumu. Jāpiebilst, ka šāda jautājumu struktūra tika izvēlēta saistībā ar nodokļu jautājumu komplikētību. Jautājumu paskaidrojumi atspoguļoja vienkāršotu jautājuma būtību.

Aptaujas anketas jautājumi tika sagrupēti atbilstoši AIDAS metodes principiem. Metodes nosaukumu veido piecu angļu valodas vārdu pirmie burti, kas attiecīgi arī ataino metodes būtību: A – awareness (apzināšanās); I – interest (interese, zināšanas); D – desire (vēlme, attieksme); A – action (darbība, rīcība); S – satisfaction (apmierinātība). Klasiski šo metodi izmanto sociālo zinātņu jomā, īpaši mārketinga izpētē, taču, abstrahējoties no šīs metodes principu izmantošanas, tiem ir universālais raksturs, kas ļauj tos izmantot arī citu sabiedrībai nozīmīgu sociālo jautājumu izzināšanai.

Aptauja tika sagatavota elektroniskā formātā, izvietojot to interneta vietnē <https://docs.google.com>. Aptaujas anketa ir pievienota aptaujas rezultātu pielikumā.

Aptaujas anketas izplatīšana

Aptaujas anketa tika ievietota Tiesībsarga mājaslapā ar norādi uz aktīvo saiti http://ej.uz/aptauja_nodokli.

Aptaujas uzsaukums



Aptauja tika nosūtīta arī elektroniski vairākām adresātu grupām ar lūgumu to izplatīt tālāk vai darīt zināmu par tās pieejamību Tiesībsarga mājaslapā:

- a) visām Latvijas pašvaldībām;
- b) valsts iestādēm (ministrijām un padotības iestādēm);
- c) citiem adresātiem ar Tiesībsarga sociālo tīklu konta starpniecību.

Izlase

Pētījuma izlase balstās uz respondentu pašatlasi, proti, respondenti paši brīvi varēja izvēlēties piedalīties aptaujā vai nē, vai pārsūtīt aicinājumu piedalīties aptaujā citiem vai nē. Aptauja bija anonīma, balstīta uz personas brīvprātības principu aizpildīšanas kontekstā, līdz ar to nav iespējams konstatēt respondentu personas datus. Kopējais aptaujas respondentu skaits 1512.

Datu apstrāde

Aptaujas dati interneta vietnē <https://docs.google.com> automātiski tika apkopoti Excel failā, kuri tika apstrādāti, izmantojot minētās programmas funkcijas.

Attiecībā uz aptaujas rezultātu apkopojumu ņemams vērā, ka, tā kā ne uz visiem jautājumiem bija obligāti jānorāda atbildes, kopējais atbilžu skaits atsevišķiem jautājumiem ir atšķirīgs.

4.2. Aptaujas rezultāti

4.2.1. Respondentus raksturojošās pazīmes

Lielākā daļa respondentu ir sievietes.

4.1.tabula

Dzimums	Respondentu sadalījums
Sievietes	81,91%
Vīrieši	17,35%
Nav norādīts	0,73%

Aptaujā visvairāk ir pārstāvētas tās vecuma grupas, kurām pētījuma problemātika ir īpaši nozīmīga. Tā kā jaunākajā un vecākajā vecuma grupā ir neliels respondentu skaits, tad veicot analīzi atsevišķu grupu griezumā, tās netiek izmantotas.

4.2.tabula

Vecuma grupas	Respondentu sadalījums
15 - 17	0,13%
18 - 25	4,84%
26 - 35	24,09%
36 - 45	26,74%
46 - 55	27,54%
56 - 65	14,86%
66 - 75	1,79%

Aptaujas rezultātos ir vienmērīgi pārstāvēti visi Latvijas reģioni:

4.3.tabula

Pastāvīgā dzīvesvieta	Respondentu sadalījums
Kurzemes reģions	12,29%
Latgales reģions	13,22%
Rīga vai Pierīga	37,54%
Vidzemes reģions	21,46%
Zemgales reģions	15,48%

Sadalījumā pa ienākumu līmeņiem, respondentu skaits atbilst vidējo algu līmenim Latvijā. 6,6% respondentu savu ienākumu līmeni nenorāda.

Vidējie ienākumi mēnesī pirms nodokļu atskaitīšanas	Respondentu sadalījums
līdz 200 EUR mēnesī	2,52%
201 - 450 EUR mēnesī	10,49%
451 - 1000 EUR mēnesī	50,07%
1000 - 1700 EUR mēnesī	23,64%
1701- 4500 EUR mēnesī	6,24%
virs 4500 EUR mēnesī	0,46%
nevēlos atbildēt	6,57%

Lielākā daļa respondentu ir darba ņēmēji (73,2%). Nākamās lielākās pārstāvētās grupas ir pašnodarbinātie (5,2%), uzņēmēji/darba devēji (3,7%), mikrouzņēmuma īpašnieki (2%). Daļa respondentu ir norādījuši vairākus nodarbinātības veidus, piemēram:

- darba ņēmējs; uzņēmējs/darba devējs (41 respondents)
- darba ņēmējs, mikrouzņēmuma īpašnieks (16 respondenti)
- darba ņēmējs, mikrouzņēmuma darbinieks (14 respondenti)
- pašnodarbinātais, uzņēmējs/darba devējs (6 respondenti)
- mikrouzņēmuma īpašnieks, uzņēmējs/darba devējs (5 respondenti)
- kā arī citi nodarbinātības veidi vai to kombinācijas.

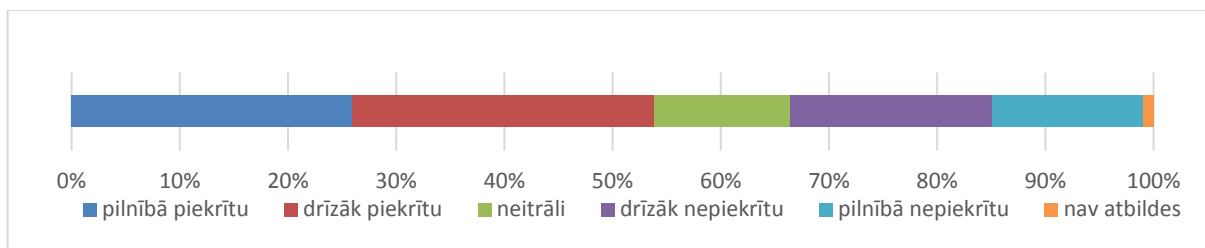
95% respondentu ikdienā lieto latviešu valodu.

4.2.2. Anketas jautājumu analīze

Aptaujā tika noskaidrota respondentu informētība, zināšanas un attieksme par diferencētā NM piemērošanu.

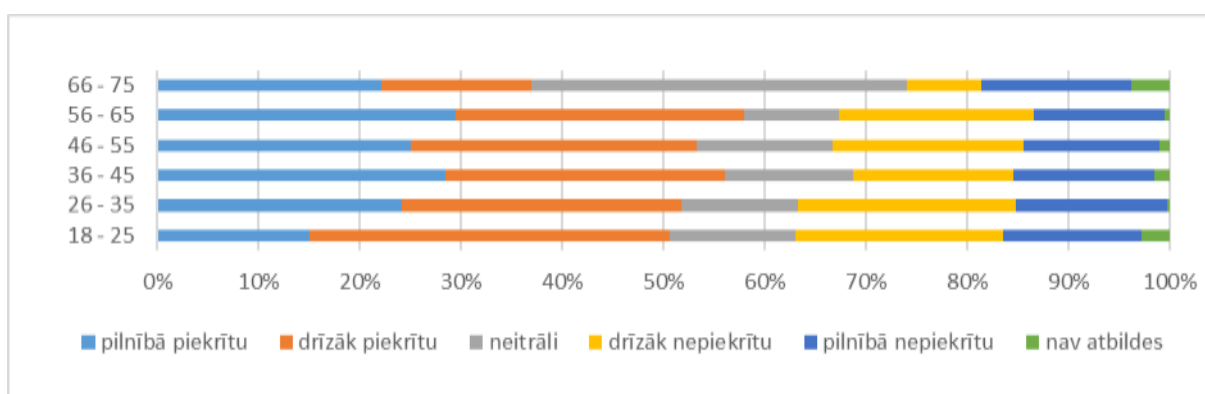
Informētība

Lielākā daļa respondentu pilnībā vai daļēji (kopā 54%) piekrīt apgalvojumam, ka uzskata savu informētību par diferencētā NM piemērošanu par pietiekamu.



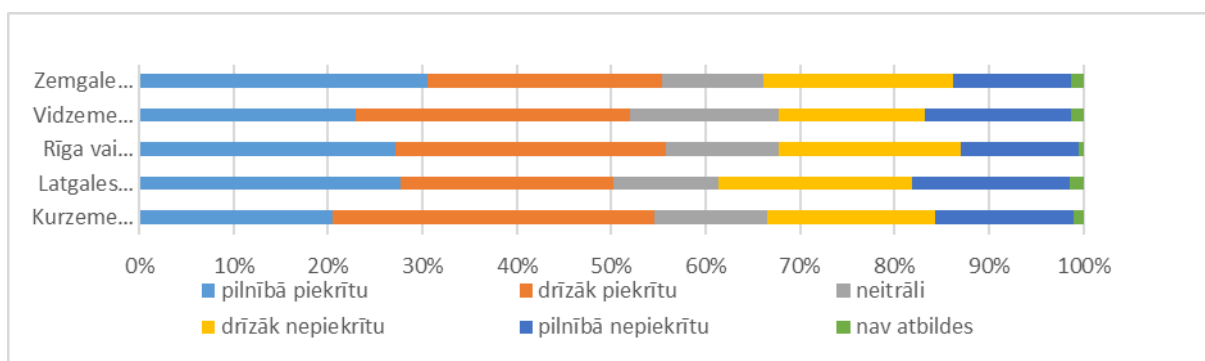
4.1.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu informēts par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

Sadalījumā pa vecuma grupām zemāks informētības līmenis ir iedzīvotājiem gados (66 līdz 75 gadi), pārējās vecuma grupās atšķirības informētības līmenī ir nenozīmīgas.



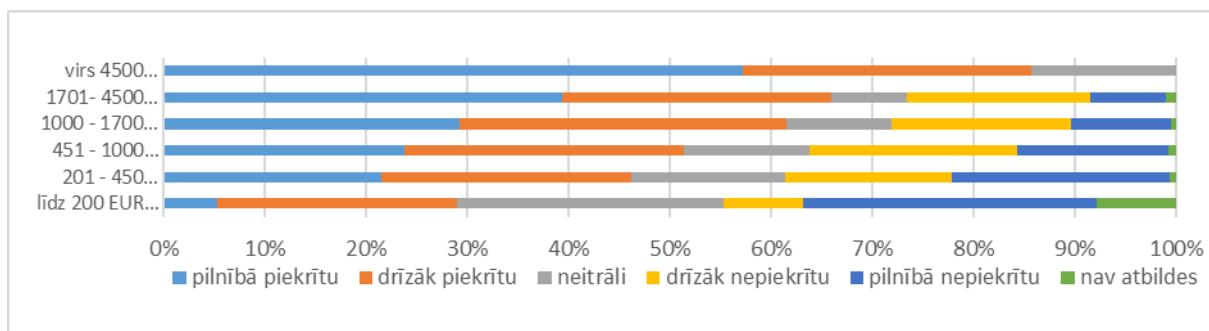
4.2.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu informēts par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

Arī reģionu griezumā respondentu uzskats par informētības līmeni ir līdzīgs.



4.3.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu informēts par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

Sadalījumā pa ienākuma līmeņiem ir izteikta tendence, ka, pieaugot ienākumiem, pieaug arī respondentu piekrišana apgalvojumam, ka viņi ir informēti par diferencētā NM piemērošanu.

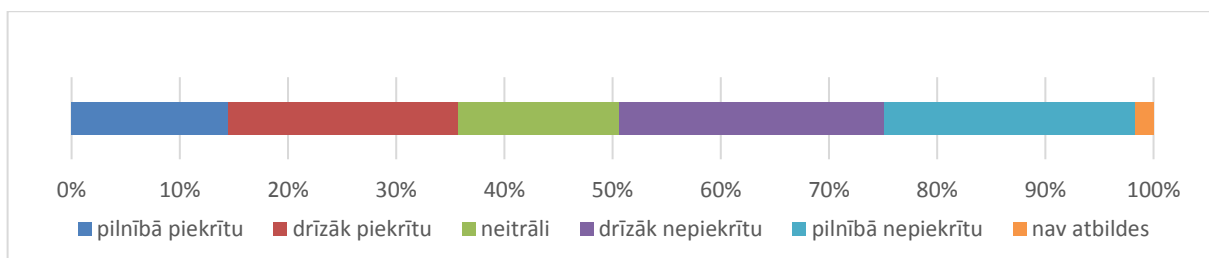


4.4.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu informēts par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

Kā biežāk minētais iemesls, kāpēc par izmaiņām respondents nav informēts, tiek izvēlēta atbilde: Pieejamā informācija par izmaiņām ir sarežģīta, neizprotama (57,9% no respondentiem, kas atbildējuši uz šo jautājumu). 21% respondentu paļaujas uz grāmatvedi un tā zināšanām. 13,4% respondentu uzskata, ka ir maz pieejamās informācijas. Tikai 7,7% respondentu atzīst, ka nav par šīm izmaiņām interesējušies. Atbildes sniedza tikai tie respondenti, kas iepriekšējā jautājumā atbildēja, ka nav pietiekami informēti NM piemērošanas jautājumos.

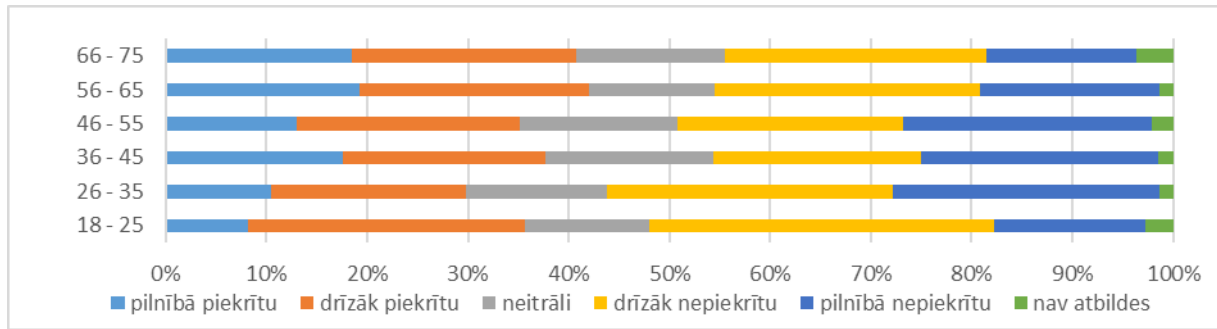
Zināšanas

Attiecība uz jautājumu, vai respondents piekrīt apgalvojumam, ka viņš ir zinošs jautājumos par NM piemērošanu, tikai 35% respondentu pilnīgi vai daļēji piekrīt šim apgalvojumam. 48% respondentu uzskata, ka viņu zināšanas nav pietiekamas. Tātad arī tie, kas piekrīt apgalvojumam, ka viņi ir informēti par diferencētā NM piemērošanas kārtību, ne vienmēr piekrīt apgalvojumam, ka viņi ir zinoši šajā jautājumā. Šeit parādās problēma, ka sabiedrība visumā uzskata, ka ir pietiekami informēta par diferencētā NM piemērošanu, bet jau būtiski mazāks ir to skaits, kam ir pietiekamas zināšanas. Šāda situācija nākotnē novedīs pie problēmām sastādot GID, jo faktiskā izpratne par diferencētā NM piemērošanu neatbilst iedomai par zināšanām.



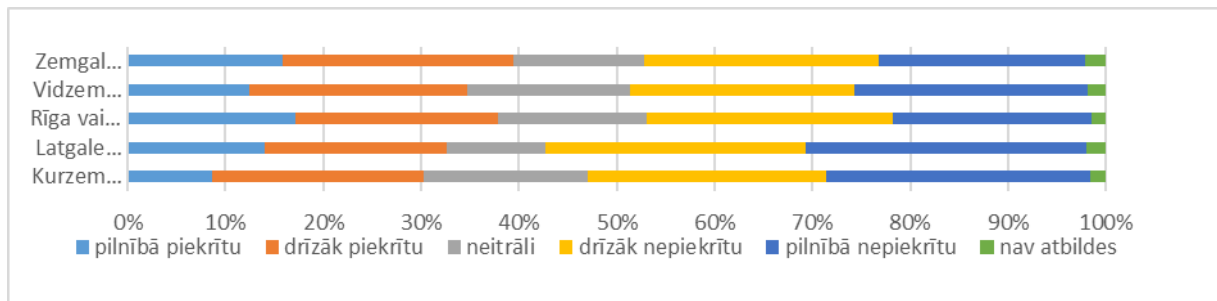
4.5.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu zinošs par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

Sadalījumā pa vecuma grupām, zināšanu vērtējums ir līdzīgs. Nedaudz mazāks zināšanu līmenis ir jaunākajās vecuma grupās, bet atšķirības nav nozīmīgas.



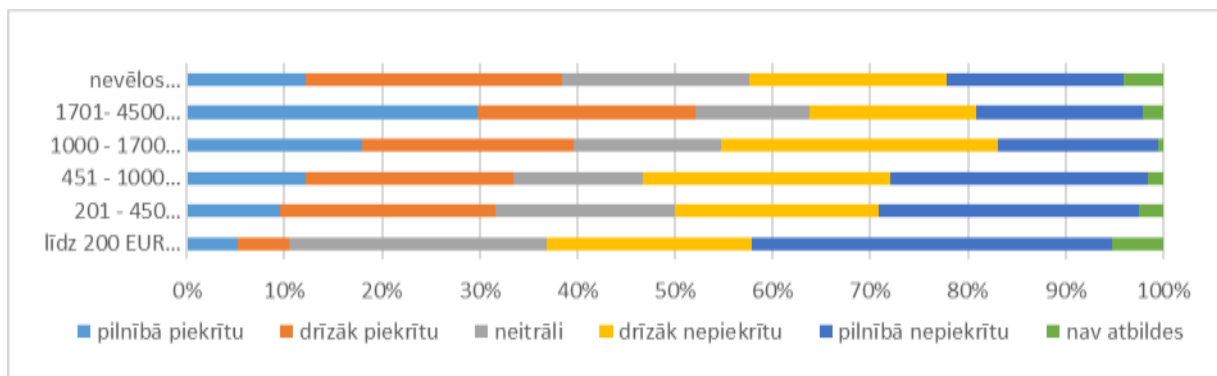
4.6.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu ziņošs par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

Reģionu griezumā zināšanu līmeņa vērtējumā nav nozīmīgas atšķirības.



4.7.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu ziņošs par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

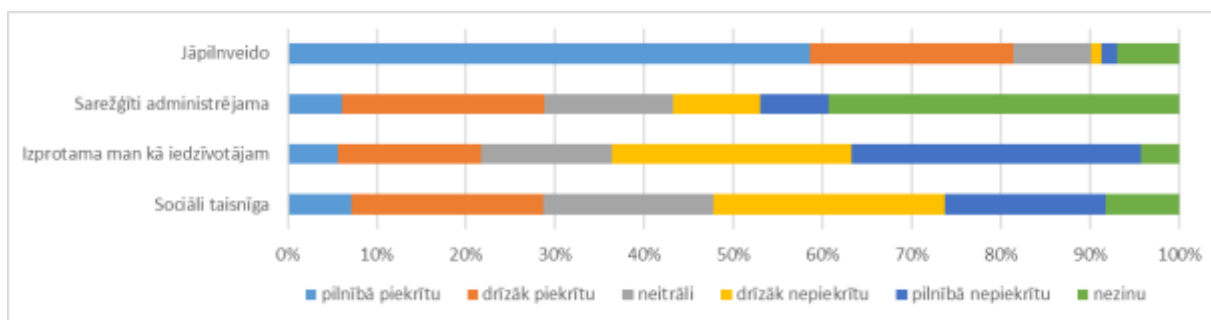
Līdzīgi kā atbildēs par informētības līmeni arī zināšanu līmeņa vērtējums pieaug, pieaugot ienākumu līmenim.



4.8.att. Jautājums: Lūdzu novērtējiet, cik lielā mērā piekrītat zemāk minētajiem apgalvojumiem par savu informētību, zināšanām un attieksmi par diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanu. Es esmu ziņošs par neapliekamā minimuma piemērošanu. (respondentu skaits 1512)

Attieksme

Ja respondents uzskata, ka ir informēts par NM piemērošanu, respondents sniedza savu attieksmi par tā piemērošanu, proti, vai respondents uzskata to par sociāli taisnīgu, izprotamu, sarežģīti administrējamu un turpmāk pilnveidojamu. 81% respondentu uzskata, ka sistēma būtu jāpilnveido. Par sociāli taisnīgu to uzskata tikai 29% respondentu. 39% respondentu nepietiek informācijas, lai varētu vērtēt, vai esošā sistēma ir sarežģīti administrējama.

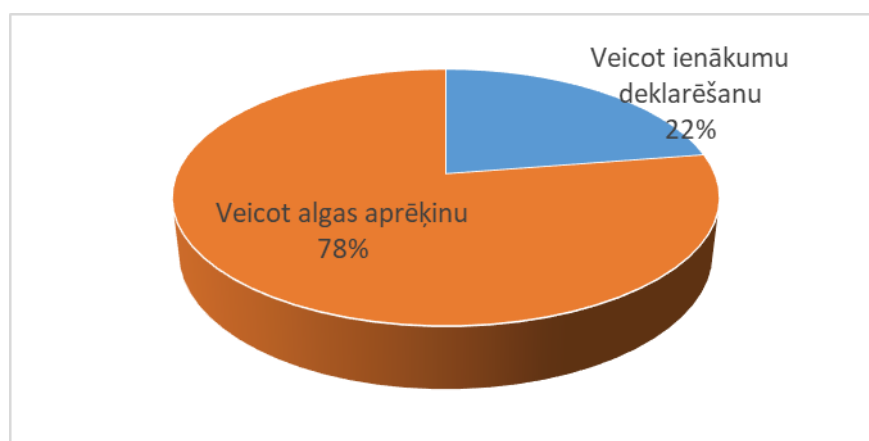


4.9.att. Jautājums: Ja par izmaiņām esat informēts, lūdzu, novērtējiet, cik lielā mērā Jūs piekrītat apgalvojumiem, ka diferencētā neapliekamā minimuma piemērošana ir: sociāli taisnīga; izprotama man kā iedzīvotājam; sarežģīti administrējama; jāpilnveido. (respondentu skaits 1200)

Pēc papildinformācijas sniegšanas par NM piemērošanas kārtību, tika apkopots respondentu viedoklis, kura no pieejām būtu atbilstošāka:

- Vai NM tiek piemērots uzreiz, katru mēnesi aprēķinot darba algu.
- Vai NM tiek piemērots, deklarējot ienākumus, un nodokļa pārmaxsa tiek saņemta nākamajā gadā.

78% respondentu uzskata, ka NM ir jāpiemēro uzreiz, katru mēnesi aprēķinot darba algu.

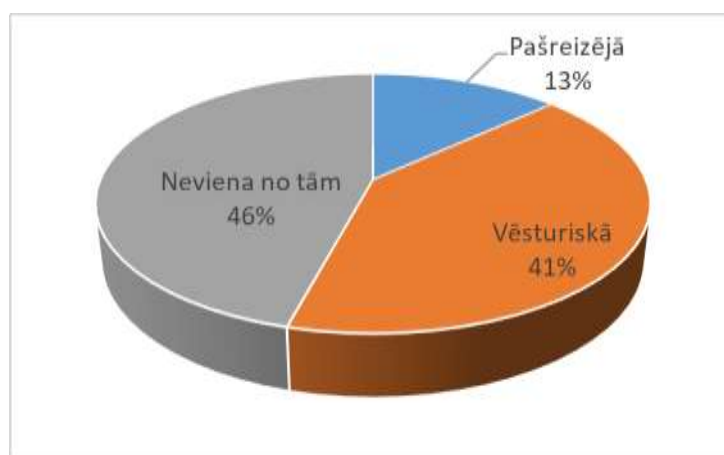


4.10.att. Jautājums: Kāda kārtība diferencētā neapliekamā minimuma piemērošanai Jūs apmierina vairāk? (respondentu skaits 1512)

Aptaujas anketā tika skaidrots, ka vēsturiski diferencētais NM bija jāpiemēro, iesniedzot GID, un IIN pārmaxsa tika izmaksāta nākamajā gadā. Šobrīd tas tiek piemērots katru mēnesi

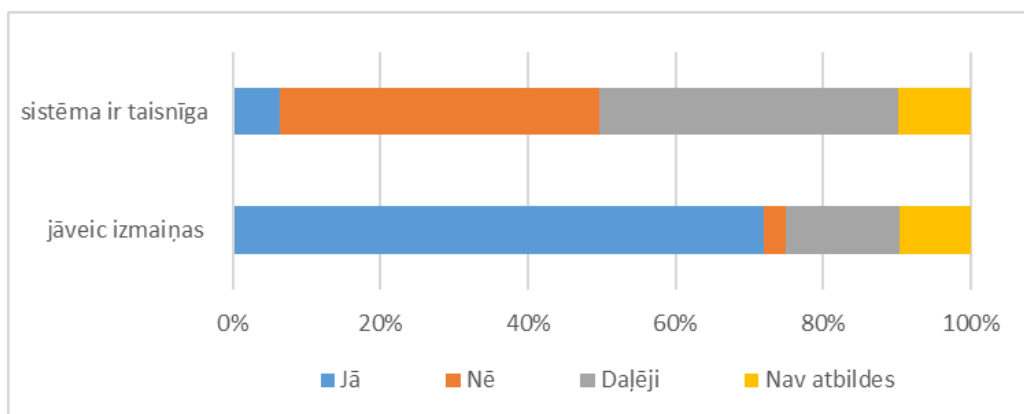
un cilvēks naudas izteiksmē to var izjust uzreiz. Taču, ja ienākumi ir palielinājušies, var izveidoties situācija, ka nodokļu maksātājs paliek parādā valstij IIN, jo NM piemēro, pamatojoties uz novecojušiem datiem. Minētais nozīmē, ka cilvēkam ir pienākums sekot nodokļu nomaksai un iesniegt GID, ja veidojas parāds. Tāpat tas nozīmē, ka, neizpildot šo pienākumu, valsts varēs parādu piedzīt un sodīt par deklarācijas neiesniegšanu. Attiecīgi respondentiem tika vaicāts izteikt viedokli, kura no pieejām NM piemērošanas kārtībā, vērtējot no seku viedokļa, tiek uzskatīta par vairāk apmierinošu: vēsturiskā, pašreizējā vai neviena no tām.

Tikai neliela daļa respondentu (13%) uzskata, ka pašreizējā sistēma ir veiksmīga. 41% respondentu uzskata, ka vēsturiskā sistēma, skatoties no seku viedokļa, ir labāka. Tomēr lielākā daļa respondentu (46%) uzskata, ka neviena no sistēmām nav apmierinoša.



4.11.att. Jautājums: Kura neapliekamā minimuma piemērošanas kārtība, vērtējot no seku viedokļa, Jūs vairāk apmierina? (respondentu skaits 1512)

Tikai neliela daļa respondentu esošo sistēmu uzskata par taisnīgu (6,4%), tai pašā laikā 72% respondentu uzskata, ka pašreizējā kārtībā būtu jāveic izmaiņas.



4.12.att. Jautājums: Zinot būtiskākās atšķirības diferencētā neapliekamā minimuma vēsturiskajai un pašreizējai kārtībai, vai: pašreizējo kārtību uzskatāt par taisnīgu; pašreizējā kārtībā būtu jāveic izmaiņas? (respondentu skaits 1512)

Domājot par izmaiņu nepieciešamību jaunajā diferencētā NM piemērošanas kārtībā, 79,2% respondentu uzskata, ka jāveido vienkāršāka kārtība, 12,3% respondentu uzskata, ka jāatgriežas pie iepriekšējās kārtības, bet 2,3% respondentu uzskata, ka var tikt atstāta esošā kārtība. 6% respondentu atbildes uz šo jautājumu nav snieguši.

Nākamo jautājumu grupa ir par NM neattiecināšanu uz MUN režīmā strādājošajiem darbiniekiem.

Zināšanas

50% respondentu atzīst, ka nezina, ka NM netiek piemērots mikrouzņēmumu darbiniekiem. 42% respondentu zina, ka NM netiek piemērots. 8% no respondentu atbildi nesniedz, attiecīgi var pieņemt, ka arī viņiem šis fakts nav zināms. Atkarībā no respondenta piederības noteiktai nodarbinātības grupai, zinātāju un nezinātāju daudzuma attiecība mainās. Viszinošākie ir MUN režīmā strādājošo uzņēmumu īpašnieki un darbinieki, kā arī darba devēji.

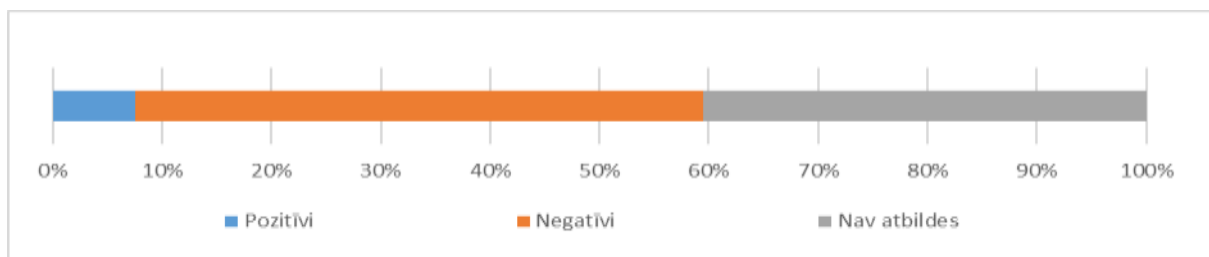
Tāpat lielākā daļa respondentu (57,5%) nezina, ka, ja darbinieks vienlaikus strādā MUN režīmā un VN režīmā, tad darbiniekam NM netiek piemērots. Pieskaitot to respondentu skaitu, kas nesniedz atbildi uz šo jautājumu, var pieņemt, ka nezinātāju skaits ir 70%.

4.5.tabula

Jautājums	Jā, zinu	Nē, nezinu	Nav atbildes
Vai Jūs zināt, ka NM netiek piemērots mikrouzņēmumu īpašniekiem un mikrouzņēmumu darbiniekiem?	42,13%	48,94%	8,93%
Vai Jūs zināt, ka mikrouzņēmumu īpašnieki un mikrouzņēmumu darbinieki, kas vienlaikus strādā arī VN režīmā, nav tiesīgi piemērot NM?	31,08%	57,54%	11,38%

Attieksme

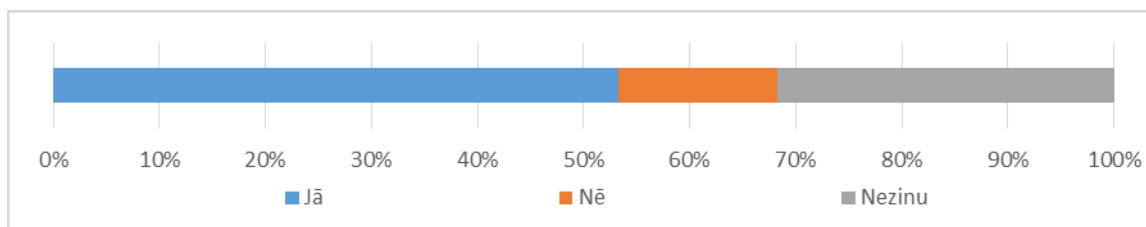
Lielākā daļa respondentu (52%) tādu politiku, ka mikrouzņēmumu darbinieki, kas vienlaikus strādā arī VN režīmā, nav tiesīgi piemērot NM, vērtē negatīvi. 40,5% respondentu atbildi uz šo jautājumu nesniedz. Tikai 7,5% šādu kārtību vērtē kā atbilstošu.



4.13.att. Jautājums: Kā Jūs vērtējat nodokļu politiku, ka mikrouzņēmumu īpašnieki un mikrouzņēmumu darbinieki, kas vienlaikus strādā arī vispārējā nodokļu režīmā, nav tiesīgi piemērot neapliekamo minimumu? (respondentu skaits 1512)

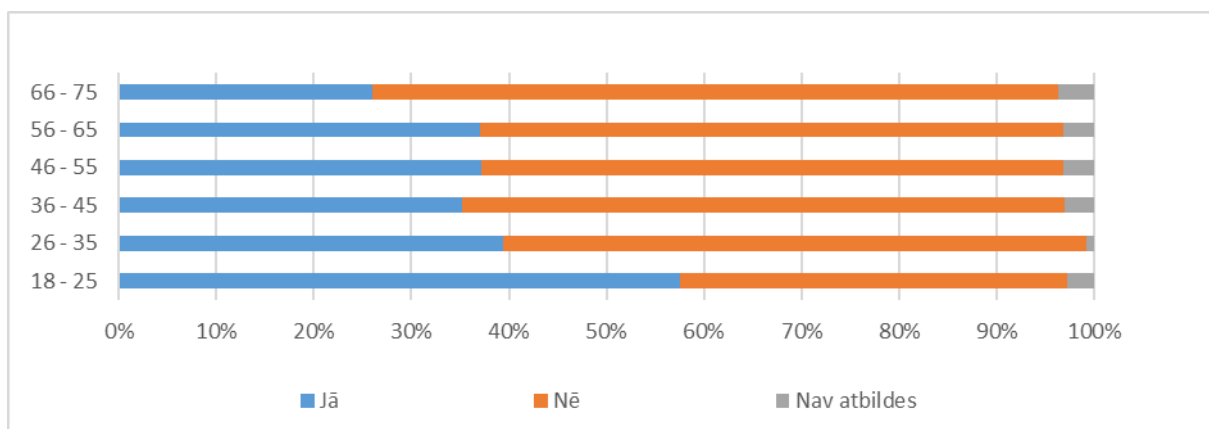
53% respondentu uzskata, ka valstij būtu jāparedz lielāki nodokļu atbalsta pasākumi mikrouzņēmumos nodarbinātajiem.

Analizējot jautājumu par EDS kā informācijas avota izmantošanu, konstatējams, ka 38% respondentu regulāri (reizi pusgadā) pārbauda informāciju par saviem ienākumiem EDS, pārējie respondenti uz šo jautājumu sniedz negatīvu atbildi vai neatbild uz šo jautājumu.



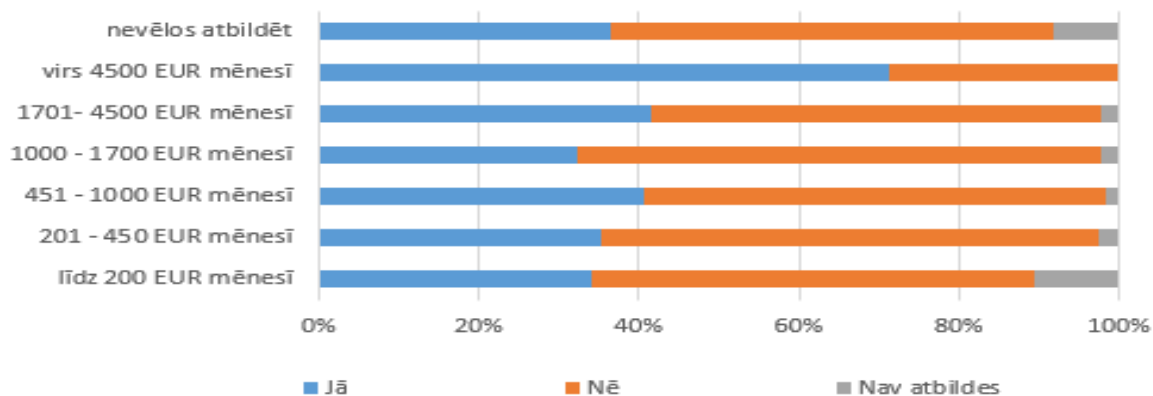
4.14.att. Jautājums: Vai Jūs regulāri (reizi pusgadā) pārbaudāt informāciju par saviem ienākumiem VID EDS (VID Elektroniskās deklarēšanas sistēmā)? (respondentu skaits 1512)

Salīdzinot atbildes vecumu griezumā, biežāk informāciju par saviem ienākumiem EDS pārbauda gados jaunākie respondenti (58%), savukārt gados vecāki respondenti biežāk atbild ar “nē”.



4.15.att. Jautājums: Vai Jūs regulāri (reizi pusgadā) pārbaudāt informāciju par saviem ienākumiem VID EDS (VID Elektroniskās deklarēšanas sistēmā)? (respondentu skaits 1512)

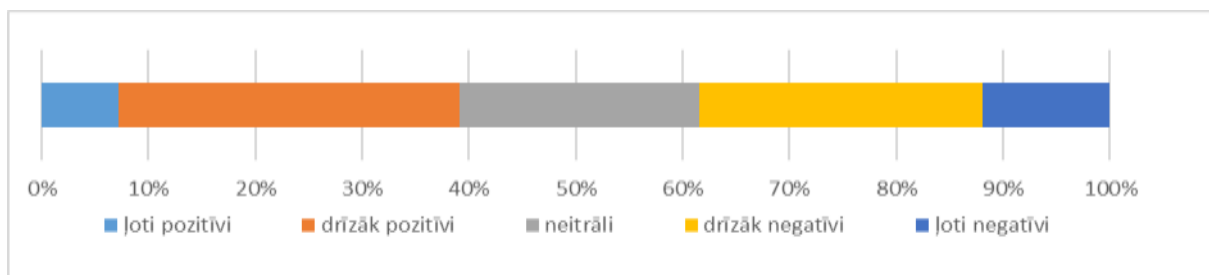
Salīdzinot atbildes pēc ienākumu līmeņa, zemākajā ienākumu līmenī respondenti retāk pārbauda informāciju par saviem ienākumiem EDS.



4.14.att. Jautājums: Vai Jūs regulāri (reizi pusgadā) pārbaudāt informāciju par saviem ienākumiem VID EDS (VID Elektroniskās deklarēšanas sistēmā)? (respondentu skaits 1512)

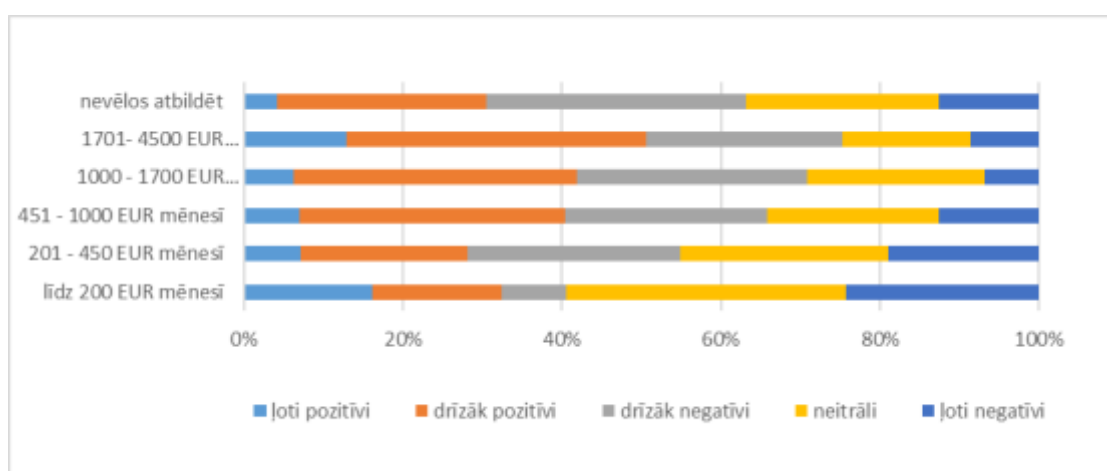
Noskaidrojot cilvēku attieksmi par nodokļu sistēmu un tās atvieglojumiem kopumā, secināms, ka 96% respondentu piekrīt apgalvojumam, ka nodokļu sistēmai ir jābūt tādai, ka to saprot ikviens nodokļu maksātājs pat bez specializētām zināšanām, nevis tādai, ka visas neskaidrības par nodokļiem ir jāprasa grāmatvedim vai nodokļu konsultantam.

Kopumā 39,1% respondenti pozitīvi vērtēt valsts noteiktos nodokļu atvieglojumus. Gandrīz tikpat daudz ir respondentu, kas to vērtē negatīvi (38,5%). 22,4% respondentu vērtējums ir neitrāls.



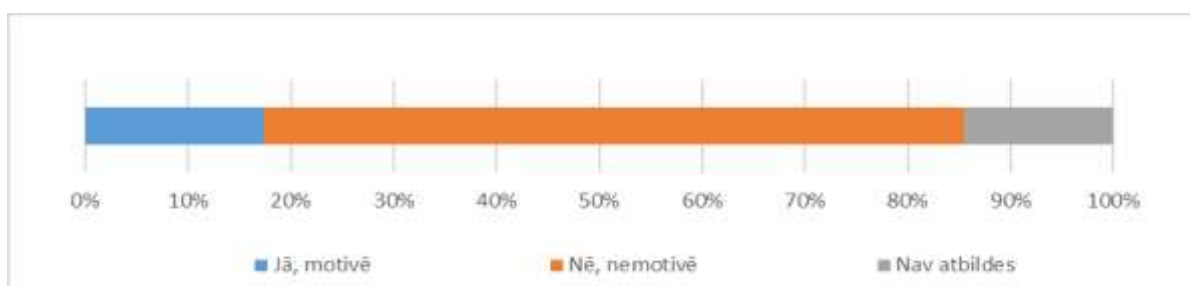
4.17.att. Jautājums: Kā kopumā vērtējat valsts noteiktos nodokļu atvieglojumus nodarbinātajiem? (respondentu skaits 1512)

Sadalījumā pa vecuma grupām, attieksmē nav atšķirību. Tomēr sadalījumā pa ienākuma līmeņiem, pieaugot ienākumiem, noteiktie nodokļu atvieglojumi nodarbinātajiem tiek vērtēti vairāk pozitīvi.



4.18.att. Jautājums: Kā kopumā vērtējat valsts noteiktos nodokļu atvieglojumus nodarbinātajiem? (respondentu skaits 1512)

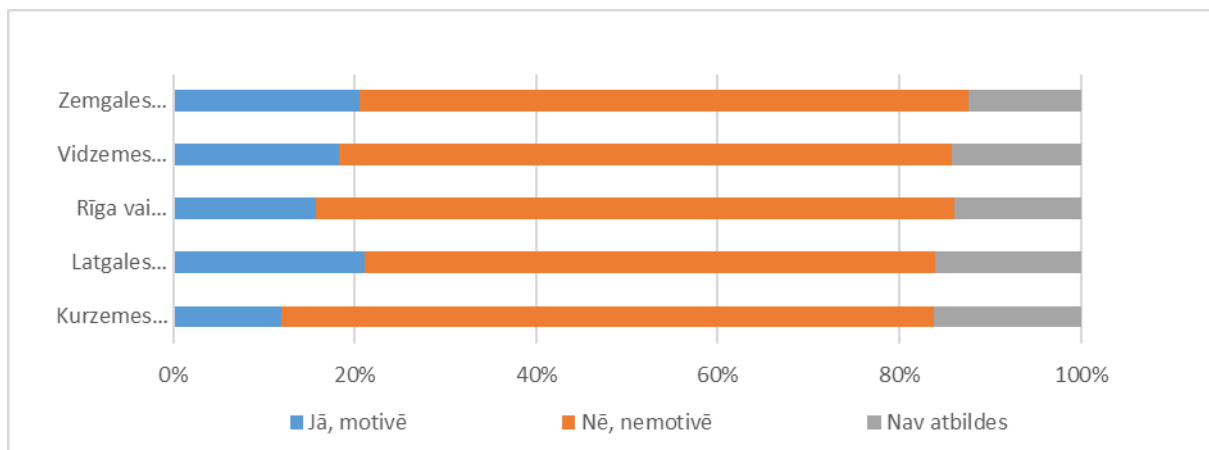
Tikai 18% respondentu uzskata valsts noteiktos nodokļu atvieglojumus nodarbinātajiem par motivējošiem veikt nodokļu maksājumus. Lielākā daļa respondentu (68%) uzskata, ka sistēma nemotivē maksāt nodokļus.



4.19.att. Jautājums: Vai valsts noteiktie nodokļu atvieglojumi nodarbinātajiem, Jūsaprāt, motivē vairākumu maksāt nodokļus? (respondentu skaits 1512)

Nav nozīmīgu atšķirību atbildēs no dažādām vecumu grupām un ienākumu līmeņiem. Tomēr reģionu griezumā Kurzemes reģionā dzīvojošie respondenti vismazāk (12%) piekrīt apgalvojumam, ka valsts noteiktie nodokļu atvieglojumi nodarbinātajiem motivē maksāt

nodokļus. Latgales un Zemgales reģionā attiecīgi 21% respondentu uzskata, ka sistēma ir motivējoša.



4.20.att. Jautājums: Vai valsts noteiktie nodokļu atvieglojumi nodarbinātajiem, Jūsaprāt, motivē vairākumu maksāt nodokļus? (respondentu skaits 1512)

5. IIN REGULĒJUMA ATTĪSTĪBA LATVIJĀ

NODAĻAS KOPSAVILKUMS

1. Latvijā pie darbaspēka nodokļiem var pieskaitīt:

- a. iedzīvotāju ienākuma nodokli;
- b. valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas;
- c. mikrouzņēmumu nodokli;
- d. solidaritātes nodokli (spēkā no 2016.gada).

2. Ar mērķi novērst nesamērīgi lielu sociālās apdrošināšanas pakalpojumu iegūšanu, pasargāt pensiju sistēmas pirmo līmeni no pārāk lielu finanšu līdzekļu koncentrācijas demogrāfiski un ekonomiski labvēlīgajos gados un veicināt uzkrājumu veidošanos privātajos pensiju fondos, Latvijā 1997.gadā tika noteikts VSAOI objekta maksimālais apmērs. Tomēr sociālekonomisko apsvērumu dēļ tas netika piemērots no 2009. līdz 2013.gadam.

3. 2014.gadā tika atjaunota iemaksu objekta maksimālā apmēra noteikšana, kura radīja darbaspēka nodokļu regresivitāti augsti atalgotā darbaspēka sektorā, jo personas, kuru ienākumi pārsniedza VSAOI "griestus", ar VSAOI no objekta maksimālā apmēra pārsnieguma nepiedalās no sociālā budžeta finansēto pakalpojumu izmaksu solidārā segšanā.

4. 2016. gadā ieviešot solidaritātes nodokli, regresivitāte tika novērsta. Solidaritātes nodoklis kalpoja kā viens no valsts pamatbudžeta finansēto sociālā rakstura izmaksu pieauguma nodrošinājuma avotiem.

5. Ieviešot solidaritātes nodokli, tika novērsta pastāvošā nevienlīdzība attiecībā uz to, ka noteikta personu grupa var veikt būtiski mazākus nodokļu maksājumus no visiem darba ienākumiem. Turpmāk nodokļu slogs visiem VSAOI maksātājiem kļuva līdzvērtīgs, jo nesamaksāto VSAOI daļu aizvietoja ar solidaritātes nodokli.

6. Solidaritātes nodoklis sevī ietvēra arī nevienlīdzības aspektu. Problēma, kas tika iestrādāta solidaritātes nodoklī bija saistīta ar tā sadalījumu. Laika periodā no 2016.gada līdz 2018.gadam tika īstenota 4 vai 10% solidaritātes nodokļa novirzīšana

trešajā pensiju līmenī, kas faktiski uzskatāms par personisku labumu nevis nodokli, kas bija visai absurdi.

7. Vērtējot solidaritātes nodokļa ieviešanu no konstitucionālo tiesību viedokļa, jāatzīmē, ka, lai arī nodoklis ir uzskatāms par pamattiesību ierobežojumu, tā maksāšana atbilst sabiedrības interesēm, jo tas ir vērsts uz sabiedrības kopējās labklājības veicināšanu. Plašākā nozīmē solidaritātes nodokļa mērķis ir mazināt ieņēmumu nevienlīdzību un rast valsts budžetā ieņēmumus sociāli mazaizsargāto iedzīvotāju grupu aizsardzībai.

8. Augsta ienākuma līmeņa darba ņēmēju un pašnodarbināto kategorijas pienākums maksāt solidaritātes nodokli uzskatāms kā noteiktas privātpersonu grupas īpašuma tiesību ierobežojums, lai nodrošinātu kopējās sabiedrības labklājības intereses. Tas nozīmē iespēju nodrošināt arī tās kopējās sabiedrības labklājības intereses, kas ir arī minētās personu grupas interesēs.

9. Ja solidaritātes nodoklis nebūtu ieviests, tad saglabātos regresivitāte un ienākumu nevienlīdzība un turīgākajiem iedzīvotājiem, kuru ienākumi ir lielāki par VSAOI maksimālo apmēru, arī turpmāk būtu mazāks nodokļu slogs nekā iedzīvotāju grupai ar minimāliem un vidējiem ienākumiem.

10. Tomēr neskatoties uz normatīvo aktu izmaiņām, 2016.gads nevar tikt uzskatīts kā nevienlīdzību mazinošs, kam par pamatu kalpo 2015. un 2016.gada neto ienākumu salīdzinājums.

11. Ar 2018.gada 20.decembra grozījumiem Solidaritātes nodokļa likums tika papildināts ar jaunu 6.¹ pantu, ar kuru noteikts, ka solidaritātes nodokļa likme ir 25,50 %, t.i., vienāda ar zemāko valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu likmi. Salīdzinot ar iepriekšējo likuma redakciju, ir noteikta arī citāda nodokļa sadalīšanas un ieskaitīšanas kārtība. Nodoklis tiek sadalīts šādi:

a. viena procentpunkta apmērā – veselības aprūpes pakalpojumu finansēšanai;

b. 14 procentpunktu apmērā – valsts pensiju speciālajā budžetā;

c. 10,50 procentpunktu apmērā – IIN kontā Valsts kasē.

12. Tā kā līdz 2019.gadam varēja piemērot 10 dažādas VSAOI likmes robežās no 25,50% līdz 35,09%, 2018.gadā izdarītie grozījumi no 2019.gada noteic visiem solidaritātes nodokļa maksātājiem vienu likmi 25,50% apmērā. Tajā pašā laikā lielākajai daļai solidaritātes nodokļa maksātāju veidosies nodokļa pārmaxsa, tieši likmes lieluma dēļ.

13. Balstoties uz izmaiņām var izdarīt šādus secinājumus:

a. solidaritātes nodokļa maksātājiem, kas ir darba devēji, nav jāveido uzkrājums algas fondā, jo nav jāveic solidaritātes nodokļa starpības piemaksa;

b. ir nodrošināts Latvijas Republikas Satversmes tiesas spriedumos noteiktais vienlīdzības princips attiecībā uz visiem solidaritātes nodokļa maksātājiem;

c. solidaritātes nodoklis netiek novirzīts fondēto pensiju shēmām un privāto fondu pensiju plāniem;

d. tiek veidota solidaritātes nodokļa atmaksas sistēma – palielinās administratīvas izmaksas VSAA;

e. solidaritātes nodokļa izmaiņas ietekmē 99,9% solidaritātes nodokļa maksātāju, jo tikai diviem solidaritātes nodokļa maksātājiem piemēroja VSAOI likmi 25,50%;

f. Tiem solidaritātes nodokļa maksātājiem, kuru ienākumi ir robežās no 55000 *euro* līdz 62800 *euro*, IIN likme samazināta no 31,4% uz 23%.

14. Solidaritātes nodokļa sliekšņa un VSAOI maksimālā sliekšņa paaugstināšana no 55000 *euro* uz 62800 *euro*, kā arī IIN likmes 31,4% sliekšņa paaugstināšana no 55000 *euro* uz 62800 *euro*, neņemot vērā NM un atvieglojumu ietekmi, palielina neto ienākumus personām, kuru bruto ienākumi ir no 55000 *euro*. Pieaugums ir līdz 655,20 *euro* gadā. Līdz ar to 2019.gadā VSAOI maksimālā sliekšņa, solidaritātes nodokļa un IIN paaugstināšanai neto algas

pieaugums ir būtiski lielāks nekā saņēmējiem, kuru ienākumi ir līdz vidējās algas līmenim, mediānas lieluma algas saņēmējiem, kā arī personām, kurām neto algas pieaugums balstās uz NM un atvieglojumu summu palielinājumu. Tādējādi nevienlīdzība ar pieņemto grozījumu tika palielināta, kas neatbilst vispārpieņemtajiem uzstādījumiem par vēlmi mazināt nevienlīdzību.

15. Solidaritātes nodokļa atmaksa var radīt darba devējam neatbilstības produkcijas pašizmaksas aprēķinos, kā arī gada pārskata sagatavošanas procesā, jo konkrētās izmaksas (solidaritātes nodokļa daļa, kas tiks atmaksāta pēctaksācijas gadā) palielinās izdevumu posteņus taksācijas periodā, taču pēctaksācijas gadā, saņemot solidaritātes nodokļa atmaksu, šo izmaksu posteņi pēc būtības ir neatbilstoši un nesniedz patiesu priekšstatu par reālajām izmaksām taksācijas periodā.

16. Viens no nozīmīgākajiem nodokļiem Latvijā ir IIN, ar ko apliek fiziskas personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no:

a. algas nodokļa, ko par darbinieka gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs;

b. nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav UIN objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem;

c. nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā no kapitāla pieauguma;

d. patentmaksas par atsevišķu veidu saimnieciskās darbības veikšanu;

e. mikrouzņēmumu nodokļa, kas tiek aprēķināts un piemērots atbilstoši kārtībai, ko nosaka Mikrouzņēmumu nodokļa likums;

f. sezonas laukstrādnieku ienākuma nodokļa, kas tiek piemērots un aprēķināts, balstoties uz attiecīgajā sezonā gūtajiem ienākumiem par laukstrādnieka saimnieciskās darbības veikšanu.

17. IIN Latvijā attīstījies pakāpeniski, kā arī piedzīvo nemitīgas izmaiņas, kas būtiski ietekmē nodokļa piemērošanu un ieturamā nodokļa apmēru. Stabila IIN likme 25% pastāvēja no 1995. līdz 2008.gadam, bet pēc tam tika mainīta vidēji reizi divos

gados. Tiek piemērotas arī citas likmes ne algas ienākumiem. Arī citi IIN elementi tiek mainīti gandrīz katru gadu.

18. Ar IIN apliekamo bāzi ir iespējams samazināt par NM, atvieglojumu un attaisnoto izdevumu summu.

19. Līdz 2018.gadam attaisnotie izdevumi bija sadalīti pēc attaisnoto izdevumu veida. Salīdzinājumā ar 2017.gadu un iepriekšējiem gadiem personas, kuras iesniedza attaisnotos izdevumus par medicīnas un izglītības pakalpojumiem, saskaņā ar jauno regulējumu ir ieguvēji, ja izdevumu apmērs bija lielāks par 215 *euro* gadā. Savukārt personas, kuras iesniedza attaisnotos izdevumus par zobārstniecības, zobu protezēšanas pakalpojumiem un plānveida operācijām, ir zaudētāji, ja izdevumu summa ir lielāka par 600 *euro*. 2018.gadā maksimālā IIN atmaksa par izglītības, medicīnas, zobārstniecības pakalpojumu izmantošanas var būt 120 *euro*.

20. Tiem nodokļu maksātājiem, kuri izmanto zobārstniecības, zobu protezēšanas pakalpojumus un plānveida operācijas līdz 2018.gadam visu summu varēja iekļaut attaisnotajos izdevumos attiecīgajā gadā, bet nevarēja pārnest uz nākamajiem taksācijas gadiem. Tajā pašā laikā pārmaksātais IIN nevarēja būt lielāks par jau ieturēto nodokli. No 2018.gada ieviestais ierobežojums, kas noteic, ka nodokļu maksātājs attaisnotajos izdevumos var iekļaut pensiju fondos vai dzīvības apdrošināšanā veiktās iemaksas 10% apmērā no gada apliekamā ienākuma, bet ne vairāk kā 4000 *euro*. Tas nozīmē, ka maksimālā pārmaksātā IIN summa var būt 800 *euro*.

21. Analizējot personu maksājamo IIN pa dažādiem gada ienākumu līmeņiem, jāsecina, ka 2018.gadā virkne nodokļu maksātāju pat pie esošiem attaisnotiem izdevumiem tos piemērot nevar, t.i., to ienākumu summa nav pietiekama, lai attaisnotie izdevumi varētu tikt piemēroti.

22. Analizējot personu bruto ienākumus par attaisnoto izdevumu piemērošanu attiecībā uz izdevumiem par iemaksām pensiju fondos un dzīvības apdrošināšanā, jāsecina, ka iekļaut attaisnotajos izdevumos

var visai mazas summas. Tā kā attaisnotajos izdevumos var iekļaut summas līdz 10 % no gada apliekamā ienākuma, tad, lai varētu piemērot 4000 *euro* attaisnotos izdevumus, nepieciešami 40000 *euro* gada apliekamie ienākumi. Personām, kuru gada apliekamie ienākumi ir līdz 40000 *euro*, šo attaisnoto izdevumu pozīciju nevar piemērot pilnā apmērā, t.i., 4000 *euro*.

23. Analizējot attaisnoto izdevumu piemērošanas iespējas, var secināt, ka no 2015. līdz 2018.gadam pieauga nepieciešamais ienākumu līmenis attaisnoto izdevumu piemērošanai, tātad pieauga arī nodokļu maksātāju skaits, kam nevar piemērot attaisnotos izdevumus.

24. NM noteikšana kā izņēmums no vispārējā nodokļu maksāšanas pienākuma tiek balstīts uz tādu vērtību (principu) kā cilvēka cieņas respektēšana, kas ir demokrātiskas valsts pienākums. NM pēc būtības ir ienākuma daļa, kurai minimālā līmenī ir jānodrošina personas eksistencei nepieciešamie līdzekļi. Tas nozīmē, ka personas eksistenci minimālā līmenī nodrošinošie līdzekļi (nenosakot katrai fiziskajai personai individuāli nepieciešamo līdzekļu daudzumu) ir jāizslēdz no aplikšanas ar ienākuma nodokli.

25. Tāpat NM var raksturot kā bāzes atvieglojumu IIN sistēmā, kas ir vienāds visiem nodokļu maksātājiem un domāts iztikas minimuma nodrošināšanai.

26. NM noteikšana valstiskā līmenī ir ne vien nodokļu, bet arī sociālās politikas jautājums. Otrkārt, NM noteikšanai būtu jāskaidro ar valsts definētu iztikas minimuma līmeni.

27. Lai varētu sniegt plašāku vērtējumu par Latvijā īstenotās NM noteikšanas politikas plusiem un mīnusiem, kā arī vai par NM noteikšana tika/tiek sasaistīta vai arī nākotnē to vajadzētu sasaistīt ar jēlkādu iztikas minimumu, visupirms jāaplūko, kā un kāds NM bija un šobrīd ir noteikts.

28. No 1994.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 31.decembrim gada NM veidoja mēneša NM summa, kuru noteica Ministru kabinets:

a. IIN maksātāja mēneša NM bija konstanta summa, kas tika piemērota visiem

nodokļu maksātājiem uz vienlīdzības pamatiem, neatkarīgi no ienākumu apmēra.

b. NM apmērs ekonomiskās izaugsmes apstākļos ik gadu tika paaugstināts, savukārt ekonomikas lejupslīdes apstākļos – samazināts.

29. No 2016.gada minimālo mēneša NM piemēro katru mēnesi ienākuma gūšanas vietā, kur iesniegta maksātāja algas nodokļa grāmatiņa, apliekamajam ienākumam, kuram tiek piemērota likumā noteiktā IIN likme. Maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts ienākums gada diferencētā NM apmērā.

30. Gada diferencēto NM aprēķināja saskaņā ar Ministru kabineta noteiktu formulu, kurā ņem vērā maksātāja gada apliekamos ienākumus, kā arī:

- a. minimālo mēneša NM;
- b. maksimālo gada NM;
- c. gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM;
- d. gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM.

31. Ar šo kārtību tika ieviests princips, ka gada diferencētais NM tiek piemērots apgriezti proporcionāli maksātāja gada apliekamo ienākumu apmēram. Citiem vārdiem sakot, tas, kurš saņem mazāku algu, saņem lielāku gada NM.

32. Raksturojot šo rādītāju piemērošanas nosacījumus, jānorāda sekojošais – šajā periodā maksimālo gada NM piemēroja, ja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs ir mazāks vai vienāds ar gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM (valdības politiski izvēlēta summa). Piemēram, 2016.gadā tā bija 4560 *euro* jeb 380 *euro* mēnesī, savukārt 2017.gadā – 4800 *euro* jeb 400 *euro* mēnesī. Būtībā maksimālo gada NM varēja piemērot minimālās un zemākas algas saņēmējiem.

33. Ja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs bija robežās no gada apliekamā ienākuma apmēra, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM – 4560 *euro* jeb 380 *euro* mēnesī 2016.gadā un 4800 *euro* jeb 400 *euro* mēnesī 2017.gadā, līdz gada apliekamā ienākuma apmēram, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM, t.i.,

12000 *euro* jeb 1000 *euro* mēnesī 2016.gadā un 13200 *euro* jeb 1100 *euro* mēnesī 2017.gadā, gada diferencētais NM pakāpeniski samazinājās.

34. Savukārt, ja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs pārsniedza gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM, tika piemērots tikai minimālais mēneša NM. Piemēram, ja 2016.gadā ikmēneša ienākums personai bija vismaz 1001 *euro*, bet 2017.gadā – vismaz 1101 *euro*, tad šai personai netika piemērots gada diferencētais NM. Šai personai piemēroja konstanto, t.i., visiem IIN maksātājiem piemērojamo NM, t.i., 2016.gadā – 75 *euro*, 2017.gadā – 60 *euro*.

35. Var secināt, ka 2016. un 2017.gadā NM un diferencētā NM piemērošanas dēļ nodokļu maksātājam gada laikā varēja rasties iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaxa attiecīgi līdz 207 *euro* 2016.gadā, un 248,40 *euro* 2017.gadā.

36. Savukārt 2015.gadā NM piemērošana visiem nodokļu maksātājiem vienādā apmērā radīja situāciju, ka IIN pārmaxa neradās, izņemot gadījumus, ja persona gada laikā nebija iesniegusi algas nodokļu grāmatiņu vai darba attiecības bija nepilnu gadu. No nodokļu maksātāja viedokļa, kā arī no administrēšanai nepieciešamā laika patēriņa visiem nodokļu maksātājiem piemērojama vienota NM piemērošana ir būtiski labāka un taisnīgāka, jo neveidojas nodokļa pārmaxa, kā arī piemērošana ir vienkāršāka.

37. Gada diferencētā NM piemērošana rezumējošā kārtībā, iesniedzot GID, atbilda likumā noteiktajiem principiem, ka IIN maksātājam papildus individuāli piemērojamos nodokli samazinošos atvieglojumus (piemēram, attaisnotos izdevumus par izglītību un ārstniecības pakalpojumiem) piemēro rezumējošā kārtībā, iesniedzot GID, un to var vērtēt pozitīvi.

38. 2016. un 2017.gadā likumdevējs un valdība IIN sistēmā iezīmēja ilgtspējīgāku un progresīvāku NM politiku, no vienas puses saglabājot iepriekšējās politikas uzstādījumus, pakāpeniski ieviešot sociālā taisnīguma un solidaritātes principu

elementus. NM būtība un piemērošana kļūst sarežģīta, salīdzinot ar iepriekšējo periodu.

39. Sākot ar 2018.gadu gada diferencētā NM aprēķināšanas formula ir līdzīga iepriekš (2016. un 2017.gadā) noteiktajai. Taču, ja iepriekš, aprēķinot koeficientu, tika ņemts vērā minimālais mēneša NM (kas bija konstants un tika piemērots visiem bez izņēmuma), tad sākot ar 2018.gadu, aprēķinot gada diferencēto NM, VID noteiktais prognozējamais mēneša NM netiek ņemts vērā. Šī atšķirība būtiski ietekmē IIN maksātāju no gada diferencētā NM piemērošanas seku viedokļa. Šajā aspektā arī veidojās viens no netaisnības aspektiem, proti, gada diferencētais NM tiek aprēķināts atbilstoši persona apliekamo ienākumu kopsummai. Taču VID prognozētais NM tiek balstīts uz iepriekšējiem datiem un tas objektīvi nesakrīt ar personas nākotnes ienākumiem vai ienākumu kopumu.

40. IIN maksātājam taksācijas gada laikā piemērotā VID prognozētā mēneša NM kopsumma var atšķirties no gada diferencētā NM apmēra. Šāda situācija var rasties, ja maksātāja taksācijas gada laikā gūtie ienākumi ir lielāki vai mazāki nekā pirmstaksācijas gadā (pirms pirmstaksācijas gadā) gūtie ienākumi, uz kuriem balstās VID prognozētā mēneša NM aprēķins.

41. Ja maksātājam taksācijas gada laikā piemērotā VID prognozētā mēneša NM kopsumma pārsniedz maksātāja gada diferencētā NM apmēru, t.i., maksātājam taksācijas gada laikā piemērota lielāka NM summa, nekā tam pienākošais gada diferencētais NM, iesniedzot GID rezumējošā kārtībā, tiek veikta apliekamā ienākuma precizēšana gada diferencētā NM pozīcijā, kas attiecīgi kopējā rezultātā var radīt pienākumu piemaksāt IIN.

42. Ja maksātājam taksācijas gada laikā piemērotā VID prognozētā mēneša NM kopsumma nesasniedz maksātāja gada diferencētā NM apmēru, t.i., maksātājam taksācijas gada laikā piemērota mazāka NM summa, nekā tam pienākošais gada diferencētais NM, iesniedzot GID rezumējošā kārtībā, tiek veikta apliekamā ienākuma precizēšana gada diferencētā NM pozīcijā, kas attiecīgi kopējā rezultātā var

radīt IIN pārmaxu un attiecīgi tiesības uz IIN atmaksu.

43. 2018. un nākamo gadu NM kārtība raksturojama ar šādiem likumdevēja un Ministru kabineta noteikumiem iedibinājumiem:

a. tiek saglabāts ieviestais gada diferencētais NM, kas gada ietvaros tiek individualizēti piemērots IIN maksātājam atkarībā no ienākumu apmēra, kurus ir noteikusi valdība;

b. minimālais mēneša NM tiek aizstāts ar VID prognozēto mēneša NM, vēl vairāk sarežģījot tā aprēķināšanas un piemērošanas kārtību.

c. tiek noteiktas striktas VID prognozētā mēneša NM un gada diferencētā NM piemērošanas robežas atkarībā no ienākumu apmēra ar mērķi atbalstīt mazāka apmēra algu saņēmējus.

44. Kārtība ar prognozētā NM un diferencētā gada NM piemērošanu, kas tika uzsākta 2018.gadā, ir būtiski sarežģījusi IIN piemērošanu. Apstākļi, ka prognozēto NM nosaka pēc vēsturiskajiem datiem, rada situāciju, ka prognozētais NM gada laikā kopsummā var būt gan lielāks, gan mazāks par gada diferencēto NM, kā rezultātā var būt nodokļa parāds vai pārmaxa.

45. Pēc GID sastādīšanas iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaxa no NM piemērošanas radīsies, ja:

a. prognozētais NM gada laikā būs piemērots mazāks nekā personai tiesības piemērot;

b. vēsturiskajā periodā, pēc kura ienākuma līmeņa tiek noteikts prognozētais NM, ienākums ir bijis lielāks par deklarētajā periodā gūtajiem ienākumiem;

c. tās ir personas, kurām ir neregulāri, svārstīgi ienākumi, vai vēsturiskajā periodā bijuši vienreizēji papildu ienākumi.

46. Pēc GID sastādīšanas IIN parāds no NM piemērošanas radīsies, ja:

a. prognozētais NM gada laikā būs piemērots lielāks nekā personai tiesības piemērot;

b. vēsturiskajā periodā, pēc kura ienākuma līmeņa tiek noteikts prognozētais NM, ienākums ir bijis mazāks par deklarētajā periodā gūtajiem ienākumiem;

c. tās ir personas, kurām ir neregulāri, svārstīgi ienākumi, vai personas, kuras vēsturiskajā periodā bijušas bērna kopšanas atvaļinājumā, nav strādājušas.

5.1. Ienākuma nodoklis vispārīgā skatījumā

Ienākuma nodokļa pirmsākumi ir meklējami Lielbritānijā 18.gs. beigās, taču attīstītajās valstīs to ieviesa 19.gs. beigās. Šobrīd šis nodoklis ir ieviests praktiski visās valstīs.

No teorētiskā viedokļa ienākumi tiek iztērēti patēriņam, uzkrājumiem, tādējādi patēriņa nodokļiem un ienākuma nodokļiem ir būtībā vienāds objekts, taču atšķiras nodokļa moments, kurā tie tiek uzlikti kopējā finanšu plūsmā. Saskaņā ar teorētiskajām atziņām pastāv divas pamata pieejas ienākumu definēšanai. Saskaņā ar Heiga-Simona sniegto definīciju¹²¹ ienākums ir naudas vērtībā izteiktais pieejamais maksimālais apjoms, ko persona var patērēt attiecīgajā laika periodā bez personas bagātības samazināšanās. Heiga-Simona definīcijā var ietvert arī nerealizēto kapitāla pieaugumu. Cita, mazliet atšķirīga pieeja sniegta I.Fišera definīcijā¹²² – ienākums ir patstāvīga maksātspējīga pirktspējas plūsma, kas pieejama personai noteiktā laika periodā. I.Fišera ienākuma definīcija iekļauj sevī tikai realizētos (saņemtus) ienākumus. Praksē, veidojot normatīvo regulējumu, tūrā veidā nav izmantota neviena no šīm definīcijām. Piemērošanas gaitā pasaulē pieņemts dalīt nodokļus šedulārajos vai globālajos (analītiskie un sintētiskie nodokļi)¹²³, pēc nodokļa piemērošanas visam ienākumam vai tā atsevišķām kategorijām.

Otrs nodokļa klasifikācijas veids ir pēc ienākuma koncepcijas – avota, trasta vai pieauguma koncepcija. Tradicionāli fizisko personu ienākuma nodokļu sistēmu veidošanas un piemērošanas principi lielākoties visās valstīs ir vienādi, kaut gan ir zināmas atšķirības aplikamā ienākuma noteikšanā un tā sastāvdaļu definēšanā, nodokļa iekasēšanas tehnoloģijās, kā arī nodokļu atvieglojumu piemērošanā. Aplikamajos ienākumos parasti iekļauj visus ienākumus – gan naudas, gan naturālā izteiksmē un pakalpojumu veidā gūtos ienākumus. Nodokļu rezidentiem pastāv neierobežota nodokļu atbildība – ar nodokli aplik darba algas, darba devēja piešķirtos labumus, pensijas, komercdarbībā gūtos ienākumus, renti, procentu ienākumus, dividendes un citus investīciju ienākumu veidus. Savukārt atsevišķus ienākumus likumdevēji atbrīvo no nodokļa atbilstoši ienākumu avotam, bet citus pēc izlietojuma. Fizisko

¹²¹ Holcombe, R. Public sector economics: the role of government in the American economy. Pearson Education Inc. 2006, p.273

¹²² Fisher, I. The Theory of Interest, as determined by Impatience to Spend Income and Opportunity to Invest it. New York: Macmillan, 1930

¹²³ Muten, I. On the Development of Income Taxation Since World War. Amsterdam International Bureau of Fiscal Documentation, 1967

personu ienākuma nodoklis tiek iekasēts par kalendāra gadu, bet nodokļu administrēšanas atvieglošanai un budžeta ieņēmumu nodrošināšanai iespējama arī nodokļa iekasēšana avansā.

Pamatprincips, uz ko tiek balstīta ienākuma nodokļu sistēma, ir taisnīguma princips, kas izriet no ienākuma nodokļa uzlikšanas, pamatojoties uz nodokļa maksātāju maksātspēju. Taisnīguma principa īstenošana izpaužas gan kā vertikālā, gan horizontālā taisnīguma principa ievērošana. Ievērojot vertikālo taisnīguma principu, nodokļa maksātājiem ar dažādu maksātspēju tiek uzlikts atšķirīgs nodokļu slogs, tas ir, tiem, kuru maksātspēja ir lielāka, tiek uzlikti proporcionāli lielāki nodokļi. Savukārt horizontālā taisnīguma princips nodokļa maksātājiem ar vienādu maksātspēju tiek uzlikts vienāds nodokļu slogs, tas ir, visi indivīdi, kuri nosacīti atrodas līdzīgos apstākļos, ar nodokļiem tiek aplikti vienādā mērā. Lielā daļā Eiropas valstu raksturīgi pielietot vertikālo taisnīguma principu, tātad lietot progresīvās nodokļu likmes. Tajā pašā laikā horizontālā taisnīguma princips nevar tikt uzskatīts kā neatbilstošs mūsdienu apstākļiem, īpaši, ja ienākumu atšķirības nav izteiktas. Var tikt izmantota arī abu principu sintēze, tādējādi iegūstot maksimālu efektu. Pasaule ir visai mainīga un nevar uzskatīt, ka citu valstu progresīvo likmju izmantošana ir priekšnoteikums tās izmantot arī valstīs, kurās tiek lietotas proporcionālās likmes. Tādējādi valstīs, kurās ir proporcionālās likmes zinātniskā līmenī diskutē par progresīvās likmes ieviešanu, bet valstīs, kurās ir progresīvās likmes, diskutē par pāreju uz proporcionālās likmes izmantošanu, kas ir vieglāk un lētāk administrējama. Reti, bet tiek pieļauta arī „dubultā progresija”, kuras ietvaros diferencējas ienākumi. Pamatatšķirības fizisko personu ienākuma nodokļa sistēmās saistāmas ar apliekamā un neapliekamā ienākuma apmēru, nodokļu maksātāju vienībām, nodokļu atvieglojumiem. Var pastāvēt arī principiāli atšķirīgas pieejas nodokļu atvieglojumiem. Atsevišķās valstīs piešķir nodokļa atlaides, citās tiek atļauta nodokļa bāzes samazināšana, kā arī atsevišķu ienākumu izslēgšana no apliekamā ienākuma. Kopīgais visās nodokļu sistēmās ir NM piemērošana. NM pēc būtības ir ienākuma daļa, kurai minimālā līmenī jānodrošina personas eksistencei nepieciešamie līdzekļi. Tas tad nozīmē, ka personas eksistenci minimālā līmenī nodrošinošie līdzekļi ir izslēdzami no aplikšanas ar ienākuma nodokli. Vispārpieņemta prakse ir tāda, ka valstis ar progresīvo IIN likmi piemēro NM, kura mērķis ir nodrošināt minimālus neapliekamus ienākumus un atļauj samazināt apliekamo ienākumu par noteiktām izdevumu kategorijām. Tāpat tiek piemēroti speciāli atvieglojumi par apgādājamām personām, invaliditāti un citiem specifiskiem apstākļiem.

5.2. Ar darbaspēka nodokļiem saistīto nodokļu attīstība Latvijā

Analizējot darbaspēka nodokļus, it īpaši, IIN, jāatceras, ka Latvijā pie darbaspēka nodokļiem var pieskaitīt:

- iedzīvotāju ienākuma nodokli;
- valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas;
- mikrouzņēmumu nodokli;
- solidaritātes nodokli (spēkā no 2016.gada).

Analizējot nodokļu ietekmi uz personas ienākumiem, kā arī nodokļu izmaiņas, analīzes pamatā tiks veikts regulējuma izklāsts. Kā pirmais tiks apskatīts solidaritātes nodoklis.

5.2.1. Solidaritātes nodoklis un VSAOI

Likums "Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteic, ka VSAOI tiek piemērots maksimālais apmērs¹²⁴, kas 2015.gadā bija 48600 *euro*. Tas nozīmē, ka, ja VSAOI maksātāju iemaksu alga (darba ņēmēja bruto ienākumi un pašnodarbinātās personas deklarētie ienākumi) bija pārsniegusi minēto apmēru, maksātājiem bija tiesības pārsnieguma summu, kas līdz gada beigām aprēķināta un iemaksāta budžetā, saņemt atpakaļ.

VSAOI gada maksimālo apmēru nosaka Ministru kabinets. Tātad, ja VSAOI ir veiktas no maksimālajā apmērā, tad no objekta, kas pārsniedz VSAOI maksimālo apmēru, VSAOI nav jāveic.

Valsts sociālās apdrošināšanas sistēmas ietvaros VSAOI objekta maksimālais apmērs ir noteikts kopš 1997.gada. Tas tika noteikts ar mērķi novērst nesamērīgi lielu sociālās apdrošināšanas pakalpojumu (pensiju, pabalstu) iegūšanu, pasargāt pensiju sistēmas pirmo līmeni no pārāk lielu finanšu līdzekļu koncentrācijas demogrāfiski un ekonomiski labvēlīgajos gados un veicināt uzkrājumu veidošanos privātajos pensiju fondos.

¹²⁴ Likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta piektā daļa. Pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/45466-par-valsts-socialo-apdrosinasanu>

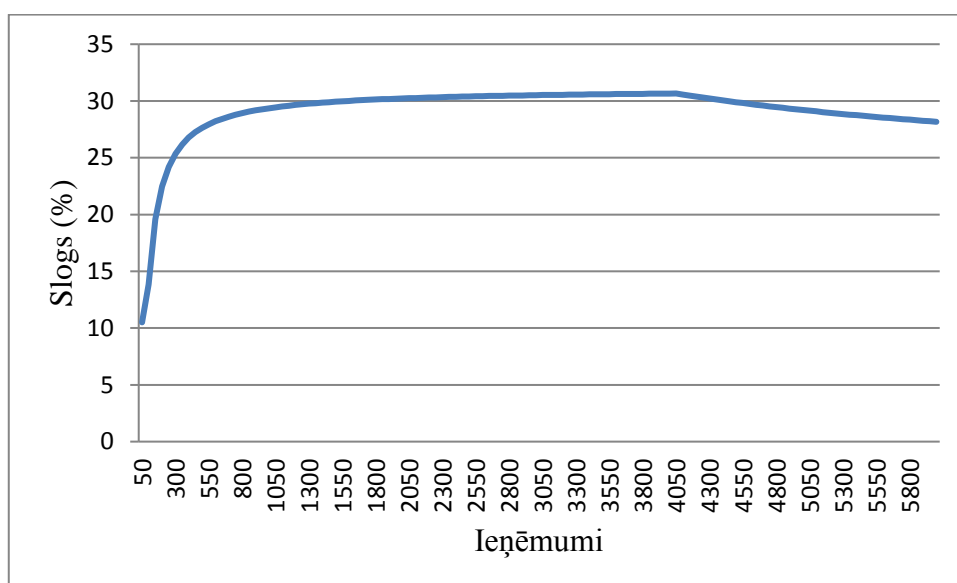
VSAOI objekta maksimālais apmērs Latvijā, LVL/EUR gadā

valūta	1997-1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004-2005	2006	2007	2008	2009-2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019-2020
LVL	12000	14000	15000	16000	17300	18400	19900	20700	23800	29600	0	x	x	x	x	x	x
EUR	17074	19920	21343	22766	24616	26181	28315	29453	33864	42117	0	46400	48600	48600	52400	55000	62800

Ar mērķi palielināt sociālās apdrošināšanas speciālā budžeta ieņēmumus ekonomiskās krīzes laikā Saeima 2008.gada 19.jūnijā pieņēma grozījumus likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu”, saskaņā ar kuriem VSAOI objekta maksimālais apmērs netika noteikts no 2009.gada 1.janvāra līdz 2013.gada 31.decembrim.

Sākot ar 2014.gada 1.janvāri, tika atjaunota VSAOI objekta maksimālā apmēra noteikšana. VSAOI objekta maksimālā apmēra piemērošana rada darbaspēka nodokļu regresivitāti augsti atalgotā darbaspēka sektorā, jo personas, kuru ienākumi pārsniedz VSAOI “griestus”, ar summu, kas pārsniedz VSAOI objekta maksimālo apmēru, nepiedalās no sociālā budžeta finansēto pakalpojumu izmaksu solidārā segšanā.

Kopējā darba ņēmējam ieturamo nodokļu (VSAOI DŅ, IIN) apmēra attiecība pret bruto ienākumiem 2015.gadā parāda progresivitāti līdz ienākumiem, līdz kuriem jāveic VSAOI, bet, pārsniedzot 48600 *euro* ienākumus, vērojama regresivitāte. 2015.gadā ieturēto nodokļu attiecība pret bruto ienākumiem līdz 4050 *euro* mēnesī ir progresīva, bet, sasniedzot 4050 *euro* mēnesī, nodokļu ieturēšana ir regresīva.



5.1.att. Ieturētie nodokļi (VSAOI DŅ, IIN) pret bruto ienākumu 2015.gadā, %

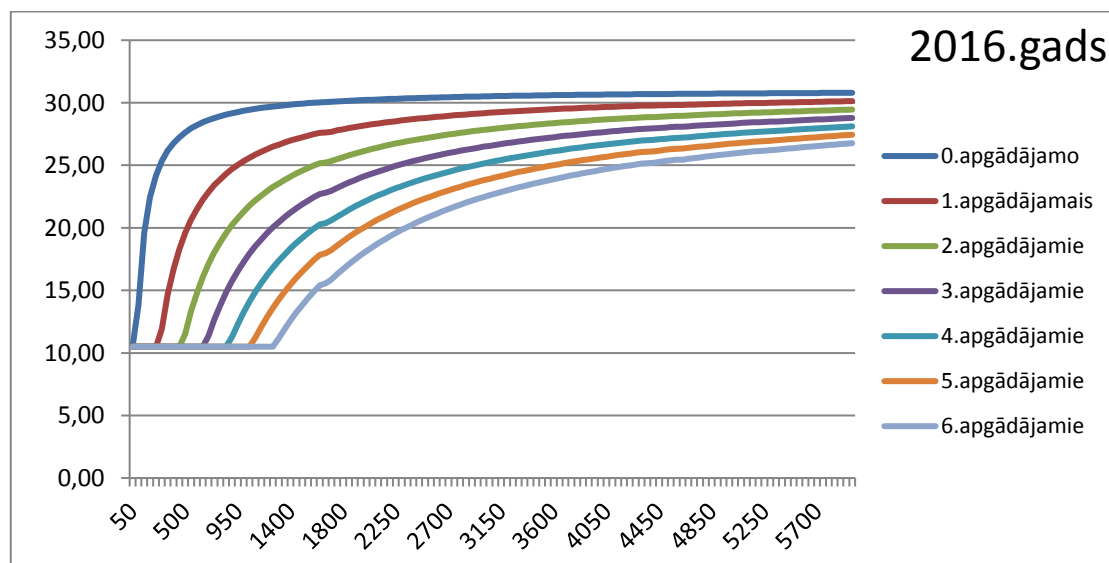
2016.gadā ieviešot solidaritātes nodokli, regresivitāte tika novērsta, tā rezultātā darbaspēku nodokļu slogs (IIN, darba devēja un darba ņēmēja VSAOI summas attiecība pret bruto darba algas un darba devēja VSAOI summu), kas attēlots 5.2.tabulā, mainījās.

5.2.tabula

Darbaspēka nodokļu slogs 2015.gadā un 2016.gadā (ieviešot solidaritātes nodokli)

Bruto alga, EUR/mēnesī	2015.gadā (ar sociālo iemaksu "griestiem")	2016.gadā (ieviešot solidaritātes nodokli)
360	40,4%	40,4%
500	41,4%	41,4%
1 000	42,8%	42,8%
2 000	43,5%	43,5%
3 000	43,8%	43,8%
4 000	43,9%	43,9%
5 000	40,6%	44,0%
6 000	38,0%	44,0%
7 000	36,1%	44,0%
8 000	34,7%	44,1%
9 000	33,5%	44,1%
10 000	32,5%	44,1%

Solidaritātes nodoklis kalpoja kā viens no valsts pamatbudžeta finansēto sociāla rakstura izmaksu pieauguma nodrošinājuma avotiem atbilstoši aprēķiniem, kas balstīti uz 2014.gada datiem, un tas skāra aptuveni 4,7 tūkstošus darbaspējas vecuma cilvēku. Tādējādi ar šo likumu ieviešamais solidaritātes nodoklis 2016.gadā personām, kuru mēneša ienākumu līmenis sasniedza 48600 *euro*, palielinājās nodokļu slogs, kas radīja nelielu progresivitāti šo personu ienākumu aplikšanā ar darbaspēka nodokļiem salīdzinājumā ar zemāko intervālu ienākumu līmeni (5.2.att.).



5.2.att. Ieturēto nodokļu slogs 2016.gadā

Izvēloties solidaritātes nodokļa objektu, noteicošais bija iespēja to piesaistīt jau pastāvošam mehānismam, vienlaikus papildinot to, jo VSAOI objekta maksimālā apmēra noteikšanai bija izstrādāts īpašs algoritms, kas ir sasaistīts ar iepriekšējo periodu darba samaksas izmaiņām un turpmāk prognozēto darba samaksu un kas bija aprobēts praksē jau no 1997.gada, kad tika ieviests VSAOI objekta maksimālais apmērs.

Iespēja piesaistīt nodokļa objektu ienākuma līmenim, par ko valsts institūcija, administrējot no personas un/vai par personu veiktajiem VSAOI maksājumiem piešķiramos sociālos pakalpojumus, iegūst ziņas, izmantojot jau pastāvošus administrēšanas instrumentus (darba devēja un pašnodarbinātā ziņojumi gan par personām, kas ir pakļautas sociālajai apdrošināšanai, gan par tām aprēķinātajiem ienākumiem, no kuriem tiek veiktas VSAOI), atzīstama par samērā vienkāršu un nodokļa maksātājiem neapgrūtinošu nodokļa maksāšanas kārtību.

Tāpat bija paredzēts, ka nodokļa likme atbilst attiecīgajai sociāli apdrošinātajai personai noteiktajai VSAOI likmei. Vispārējā gadījumā kopējā likme ir 34,09%, no kuras 23,59% maksā darba devējs un 10,5% – darba ņēmējs. Attiecībā uz personām, kas nav pakļautas visiem sociālās apdrošināšanas veidiem, likme tika noteikta atbilstoši likumā “Par valsts sociālo apdrošināšanu” un MK noteiktajai kārtībai.

Solidaritātes nodoklis tika rēķināts tāpat kā VSAOI, neatkarīgi no tā, vai VSAOI objekts konkrētajā mēnesī no kalendārā gada sākuma nepārsniedz vai pārsniedz maksimālo apmēru. Darba devējs aprēķināja budžetā ieskaitāmos maksājumus – darba devēja daļu un darba ņēmēja daļu, reizinot iemaksu objektu ar likmi, tāpat ieturēja maksājumus arī no darba ņēmējiem un pārskaitīja tos budžetā. Solidaritātes nodoklis kopā ar VSAOI tika ieskaitīts Valsts kases VSAOI kontā likumā “Par valsts sociālo apdrošināšanu” noteiktajā kārtībā un termiņos. Tādējādi ne darba ņēmējiem, ne darba devējiem, ne pašnodarbinātajiem netika radīts papildu administratīvais slogs.

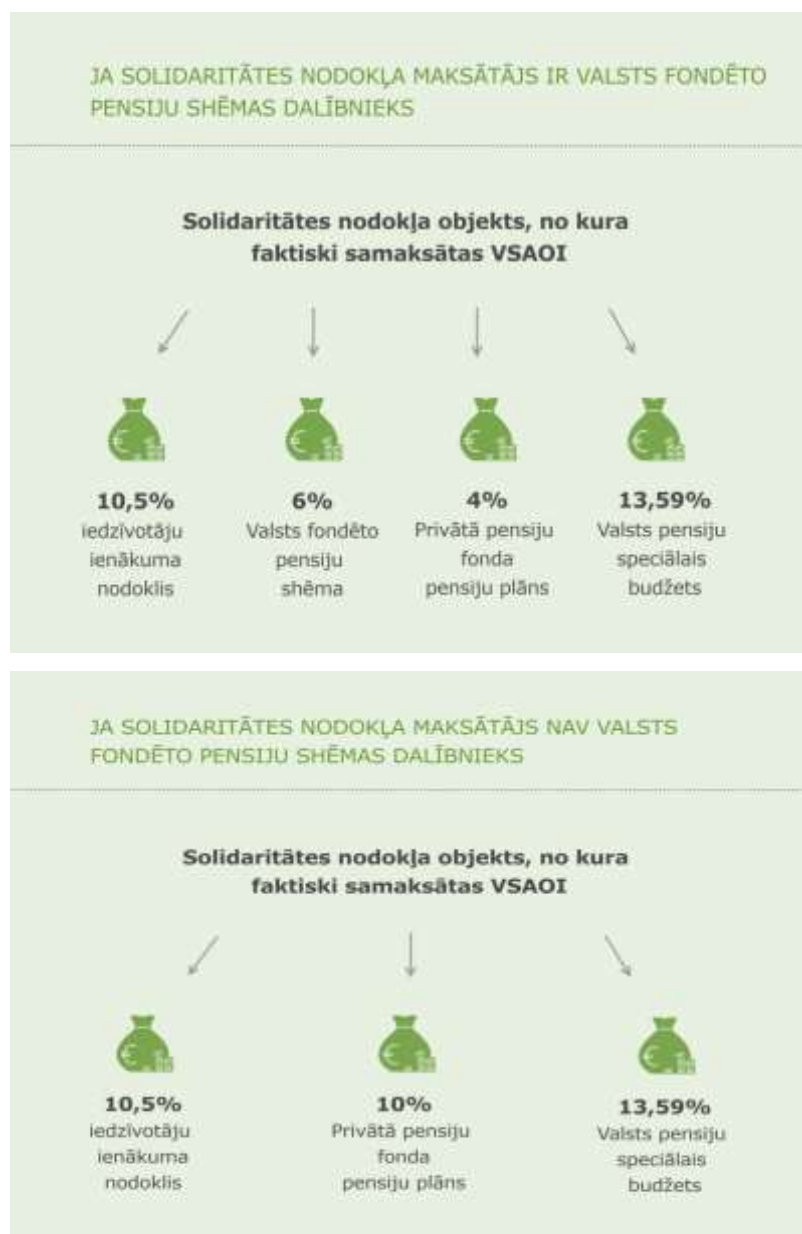
Solidaritātes nodokli no sociāli apdrošināmo personu, kuru iemaksu objekta apmērs ir pārsniedzis VSAOI maksimālo apmēru, ienākuma noteiks VSAA, kas to aprēķinās katrai personai, un tam mēnesim, kurā VSAOI objekts ir transformējies par solidaritātes nodokļa objektu, pārskata mēnesim sekojošajā trešajā mēnesī ieskaitīs valsts pamatbudžeta kontā.¹²⁵

Ieviešot solidaritātes nodokli, tika paredzēts, ka papildus administratīvais slogs neradīsies, jo papildus deklarāciju iesniegšana netiek prasīta.

Var secināt, ka, ieviešot solidaritātes nodokli, tika novērsta pastāvošā nevienlīdzība attiecībā uz to, ka noteikta personu grupa var veikt būtiski mazākus nodokļu maksājumus no

¹²⁵ Likumprojekta “Solidaritātes nodokļa likums” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). Pieejama: <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/6BD54BA84DF47F91C2257ED0002556CF?OpenDocument>

visiem darba ienākumiem. Turpmāk nodokļu slogs visiem VSAOI maksātājiem kļuva līdzvērtīgs, jo nesamaksāto VSAOI daļu aizvietoja ar solidaritātes nodokli.



5.3.att. Solidaritātes nodokļa ieņēmumu sadalījums

Tomēr solidaritātes nodoklis sevī ietvēra arī nevienlīdzības aspektus.

Problēma, kas tika iestrādāta solidaritātes nodokļa regulējumā bija saistīta ar tā sadalījumu. 2018.gadā 4% vai 10% no solidaritātes nodokļa tika novirzīti trešajā pensiju līmenī, kas faktiski ir uzskatāms par personisku labumu nevis nodokli, kas bija visai absurdi. Skaitlisko izpausmi var ieraudzīt darba pielikumos.

Vērtējot solidaritātes nodokļa ieviešanu no konstitucionālo tiesību viedokļa, jāatzīmē, ka, lai arī nodoklis ir uzskatāms par pamattiesību ierobežojumu, tā maksāšana atbilst sabiedrības interesēm, jo tas ir vērsts uz sabiedrības kopējās labklājības veicināšanu. Atsaucoties uz tiesību

zinātnieku E.Levitu, Satversmes tiesa ir skaidrojusi jēdzienu “sabiedrības labklājība” Satversmes 116.panta tvērumā. Atbilstoši šim skaidrojumam jēdziens “sabiedrības labklājība” aptver sabiedrības kopējās materiālās labklājības aspektus, pie kuriem pieder dažādi pasākumi, kas vērsti uz sabiedrības kopējo materiālo labumu palielināšanu vai pārdalīšanu starp sabiedrības locekļiem. Tāpat jēdziens “sabiedrības labklājība” aptver arī nemateriālus aspektus, kas nepieciešami pēc iespējas harmoniskākai sabiedrības funkcionēšanai.”¹²⁶

Augsta ienākuma līmeņa darba ņēmēju un pašnodarbināto kategorijas pienākums maksāt solidaritātes nodokli uzskatāms kā noteiktas privātpersonu grupas īpašuma tiesību ierobežojums, lai nodrošinātu kopējās sabiedrības labklājības intereses. Tas nozīmē iespēju nodrošināt arī tās kopējās sabiedrības labklājības intereses (valsts aizsardzība izglītība, veselības aprūpe), kas ir arī minētās personu grupas interesēs.

Īpašuma tiesības nav absolūtas. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka nodoklis ir īpašuma tiesību kontroles pasākums.¹²⁷ Nodoklim ir divas galvenās funkcijas: fiskālā un regulējošā. Fiskālā funkcija ir monetāri mērāms publisks labums sabiedrībai. Vispārējos nodokļu jautājumus regulē likums “Par nodokļiem un nodevām”, bet katru konkrēto nodokļa veidu regulē atsevišķi likumi. Sagatavojot likumprojektu “Solidaritātes nodokļa likums”, bija ņemts vērā tā laika spēkā esošais regulējums, proti, likums “Par valsts sociālo apdrošināšanu”. Solidaritātes nodokļa regulējošā funkcija izpaužas tā, ka sabiedrības interesēs tiek regulēta noteiktas privātpersonu grupas ieņēmumu joma, jo saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 2.pantu šī nodokļa mērķis ir mazināt nodarbinātības nodokļu regresivitāti augstāka ienākuma līmeņa darba ņēmēju un pašnodarbināto kategorijai. Plašākā nozīmē solidaritātes nodokļa mērķis ir mazināt ieņēmumu nevienlīdzību un rast valsts budžetā ieņēmumus sociāli mazaizsargāto iedzīvotāju grupu, tādu kā ģimenes ar bērniem, bērni, t.sk. bērni ar invaliditāti, personas ar invaliditāti, audžuģimenes, Černobiļas atomelektrostacijas avārijā cietušās personas u.c., vajadzību nodrošināšanai. Diemžēl jāatzīst, ka 2016.gads nevar tikt uzskatīts kā nevienlīdzību mazinošs, kam par pamatu kalpo 2015. un 2016.gada neto ienākumu salīdzinājums (sk. 7.nodaļu).

Satversmes tiesa ir arī norādījusi, ka valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Tajā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas. Tomēr nodokļu regulējumam ir jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu samērīgs un nepieciešams, ir politikas un lietderības

¹²⁶ Satversmes tiesas 2007.gada 2.maija sprieduma lietā Nr.2006-30-03 15.punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr.73 (3649), 08.05.2007.

¹²⁷ Satversmes tiesas 2015.gada 25.marta sprieduma lietā Nr.2014-11-0103 20.punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr. (5379), 26.03.2015.

jautājums. Līdz ar to attiecībā uz kārtību, kādā tiek aprēķināts nodokļu apmērs, konstitucionālās kontroles tvērums ir šaurāks.¹²⁸

2016.gadā, ieviešot solidaritātes nodokli, IIN tika ieviests diferencētais NM, kura kopējais mērķis bija nodarbinātības nodokļu regresivitātes mazināšana.

Ja solidaritātes nodoklis nebūtu ieviests, tad saglabātos regresivitāte un ienākumu nevienlīdzība un turīgākajiem iedzīvotājiem, kuru ienākumi ir lielāki par VSAOI maksimālo apmēru, arī turpmāk būtu mazāks nodokļu slogs nekā iedzīvotāju grupai ar minimāliem un vidējiem ienākumiem.

Solidaritātes nodokļa ieviešana ir skatāma kontekstā ar diferencētā NM noteikšanu un minimālās algas paaugstināšanu kā viens no ienākuma nevienlīdzības mazināšanas pasākumiem.

Ieviešot solidaritātes nodokli, tika norādīts, ka gadījumā, ja solidaritātes nodoklim noteiktu zemāku likmi, būtu nepieciešamas daudz būtiskākas izmaiņas pastāvošajā nodokļu administrēšanas mehānismā, jo rastos nepieciešamība noteiktos gadījumos arī nodrošināt pārmaksāto summu atmaksāšanu. Provizoriski vērtējot, šādas izmaksas kopā ar izmaksām valsts institūciju funkciju nodrošināšanai nebūtu samērīgas ar gaidāmo ieguvumu.¹²⁹

2017.gadā VSAOI objekta maksimālais apmērs tika noteikts 52400 *euro*, bet visbūtiskākās izmaiņas darbaspēku nodokļu jomā tika izdarītas no 2018.gada.

2018.gadā VSAOI objekta maksimālais apmērs tika noteikts 55000 *euro*. Tā kā tas tika noteikts arī kā ienākumu sliekšnis, pie kura jāmaksā trešā 31.4 % IIN likme, tad neto ienākumu izmaiņas starp 2017. un 2018.gadu bija būtiskas (sk. 7.nodaļu).

Satversmes tiesa, vērtējot solidaritātes nodokļa atbilstību vienlīdzības principam, atzina, ka solidaritātes nodokļa administrēšanas vienkāršība nevar būt vienīgais objektīvais pamatojums atšķirīgas attieksmes noteikšanai pret savstarpēji salīdzināmām solidaritātes nodokļa maksātāju grupām. Satversmes tiesa secināja, ka visi solidaritātes nodokļa maksātāji atrodas salīdzināmos apstākļos un likumdevēja noteiktajai atšķirīgajai attieksmei nav leģitīma mērķa. Likumdevējam ir jāizvērtē solidaritātes nodokļa maksātājiem noteiktās likmes un jāapsver, kā nodrošināt vienlīdzības principa ievērošanu. Satversmes tiesa atzina Solidaritātes nodokļa likuma 6.pantu par neatbilstošu Satversmes 91.panta pirmajam teikumam un spēkā neesošu no 2019.gada 1.janvāra.¹³⁰

Izpildot Satversmes tiesas spriedumu, likumdevējs ar 2018.gada 20.decembra grozījumiem papildināja Solidaritātes nodokļa likumu ar 6.¹ pantu, kas noteic, ka solidaritātes nodokļa likme ir 25,50%, t.i., vienāda ar zemāko VSAOI likmi.

¹²⁸ Satversmes tiesas 2011.gada 20.maija sprieduma lietā Nr.2010-70-01 9.punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr.82 (4480), 27.05.2011.

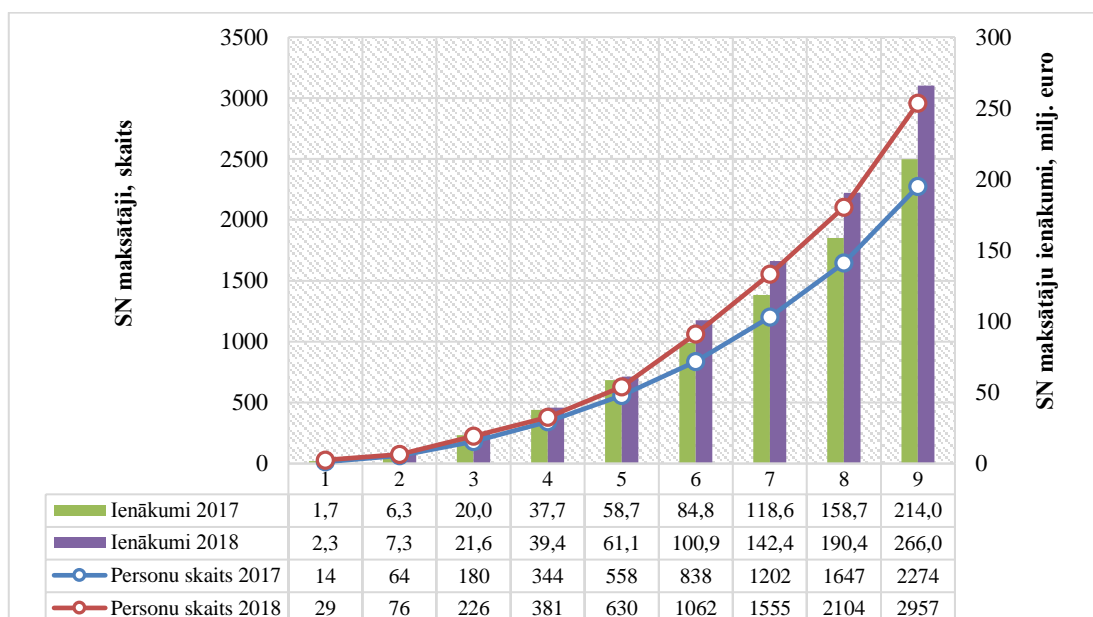
¹²⁹ Likumprojekta "Solidaritātes nodokļa likums" sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija). <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/6BD54BA84DF47F91C2257ED0002556CF?OpenDocument>

¹³⁰ Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra spriedums lietā Nr.2016-14-01. Latvijas Vēstnesis, Nr.209 (6036), 20.10.2017.

Salīdzinot ar iepriekšējo likuma redakciju, ir noteikta arī citāda nodokļa sadalīšanas un ieskaitīšanas kārtība. Nodoklis tiek sadalīts šādi:

- viena procentpunkta apmērā – veselības aprūpes pakalpojumu finansēšanai;
- 14 procentpunktu apmērā – valsts pensiju speciālajā budžetā (reģistrējot nodokļa maksātāja personīgajā kontā saskaņā ar likumu “Par valsts pensijām”);
- 10,50 procentpunktu apmērā – IIN kontā Valsts kasē.

Tādējādi tika atcelta kārtība, ka daļa nodokļa tiek ieskaitīta arī tā maksātāja izraudzītajā privātā pensiju fonda pensiju plānā.



5.4.att. Solidaritātes nodokļa maksātāju statistika 2017. un 2018.gada 9 mēnešos (kumulatīvi; sliekšnis 55000 euro)¹³¹

No 2019.gada 1.janvāra VSAOI objekta maksimālais apmērs ir noteikts 62800 euro. Tā kā VSAOI objekta maksimālais apmērs 2019.gadā ir palielināts, salīdzinot ar 2017.gadu, tad, izvērtējot datus par solidaritātes nodokļa maksātājiem 2017.gadā, solidaritātes nodokļa maksātāji, kuru ienākumi pārsniedza 62800 euro bija 3654 personas, no kurām 257 personas (apmēram 7%) maksātu solidaritātes nodokli, piemērojot zemāku VSAOI likmi, attiecīgi arī zemāku solidaritātes nodokļa likmi.¹³²

Mainot solidaritātes nodokļa likmi, tā samazināsies 99% solidaritātes nodokļu maksātāju. Kā solidaritātes nodokļa likmes izmaiņas, kas paredz no 2019.gada noteikt vienotu likmi 25,50%, ietekmēs solidaritātes nodokļa maksātājus, ir apkopots tabulā.

¹³¹ Likumprojekta “Grozījumi Solidaritātes nodokļa likumā” anotācija. Pieejama <http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/webSasaiste?OpenView&restricttcategory=180/Lp13>

¹³² Likumprojekta “Grozījumi Solidaritātes nodokļa likumā” anotācija. Pieejama <http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/webSasaiste?OpenView&restricttcategory=180/Lp13>

Solidaritātes nodokļa likmes ietekme uz sociāli apdrošinātām personām 2019.gadā

Sociāli apdrošinātās personas statuss		VSAOI likme % 2018.gads	Likmes starpība (zemākā VSAOI likme – esošā solidaritātes nodokļa likme 25,50%)	Personu skaits, kuru VSAOI objekts pārsniedz EUR 62800; 2017.gads
1	Pamatlikme (darba devēja likme (DD) 24,09%; darba ņēmēja likme (DŅ) 11%)	35,09	-9,59	3385
2	Iekšzemes darba ņēmējs pie DD - ārvalstnieka (maksā tikai DŅ)	35,09	-9,59	12
3	Personu nodarbina DD (ārvalstu nodokļu maksātājs), pastāvīgā dzīvesvieta nav Latvijas Republika (maksā tikai DŅ)	32,72	-7,22	1
4	Izdienas/invaliditātes pensijas saņēmējs (DD 22,52%; DŅ 10,12%)	32,64	-7,14	24
5	Iekšzemes darba ņēmējs (izdienas/invaliditātes pensija) pie DD - ārvalstnieka (maksā tikai DŅ)	32,64	-7,14	0
6	Pašnodarbinātais (maksā tikai DŅ)	32,15	-6,65	43
7	Pensionārs (DD 21,31%, DŅ 9,56%)	30,87	-5,37	151
8	Iekšzemes darba ņēmējs (pensionārs) pie DD - ārvalstnieka (maksā tikai DŅ)	30,87	-5,37	0
9	Pašnodarbinātais pensionārs (maksā tikai DŅ)	30,34	-4,84	4

Sociāli apdrošinātās personas statuss		VSAOI likme % 2018.gads	Likmes starpība (zemākā VSAOI likme – esošā solidaritātes nodokļa likme 25,50%)	Personu skaits, kuru VSAOI objekts pārsniedz EUR 62800; 2017.gads
10	DŅ nodarbināts brīvības atņemšanas soda izciešanas laikā (DD 20,4%, DŅ 9,17%)	29,57	-4,07	0
11	Kapitālsabiedrības valdes loceklis ¹³³ (maksā tikai DD)	27,73	-2,23	18
12	Fiziska persona, kas apsaimnieko nekustamo īpašumu vai gūst ienākumu no saimnieciskās darbības (maksā tikai DŅ)	27,27	-1,77	14
13	DŅ (pensionārs) nodarbināts brīvības atņemšanas soda izciešanas laikā (DD 17,59%, DŅ 7,91%)	25,5	0	0
14	Kapitālsabiedrības valdes loceklis pensionārs ¹³⁴ (maksā tikai DD)	25,5	0	2
Kopā				3551

VSAOI objekta maksimālais apmērs vienlaikus ir gan sliekšnis, no kura tiek uzsākta solidaritātes nodokļa maksāšana, gan arī summa, sākot no kuras tiek piemērota IIN likme 31,4% apmērā.

Lai neradītu nepieciešamību ik gadu pārskatīt Solidaritātes nodokļa likumā un likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikto gada ienākumu summu, kuru pārsniedzot ir jāmaksā solidaritātes nodoklis un piemērot 31,4% IIN likme, Saeima 2018.gada 25.oktobrī ir pieņēmusi likumu "Grozījumi likumā "Par valsts sociālo apdrošināšanu"", kas paredz, ka ar 2019.gada 1.janvāri VSAOI objekta maksimālais apmērs tiek noteikts uz trim gadiem. VSAOI objekta maksimālais apmērs nākamajiem trim gadiem būs 62800 *euro* par kalendāro gadu.

¹³³ Saskaņā ar likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1. panta 2.punkta m) apakšpunktu.

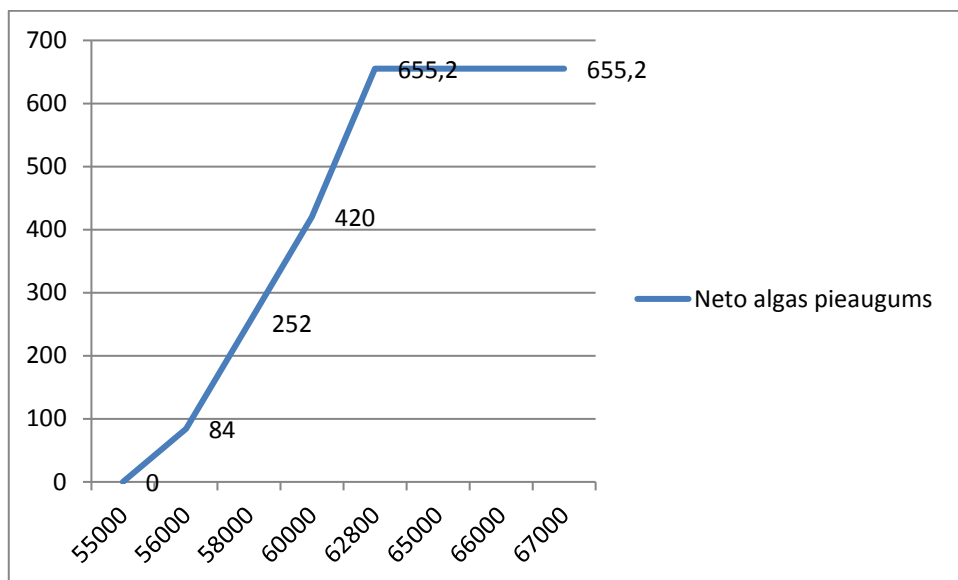
¹³⁴ Saskaņā ar likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1. panta 2.punkta m) apakšpunktu.

Līdz 2019.gadam solidaritātes nodokļa maksātājiem varēja piemērot 10 dažādas VSAOI likmes robežās no 25,50% līdz 35,09%, savukārt no 2019.gada visiem solidaritātes nodokļa maksātājiem tiek piemērota viena likme – 25,5%.

Balstoties uz izmaiņām var izdarīt šādus secinājumus:

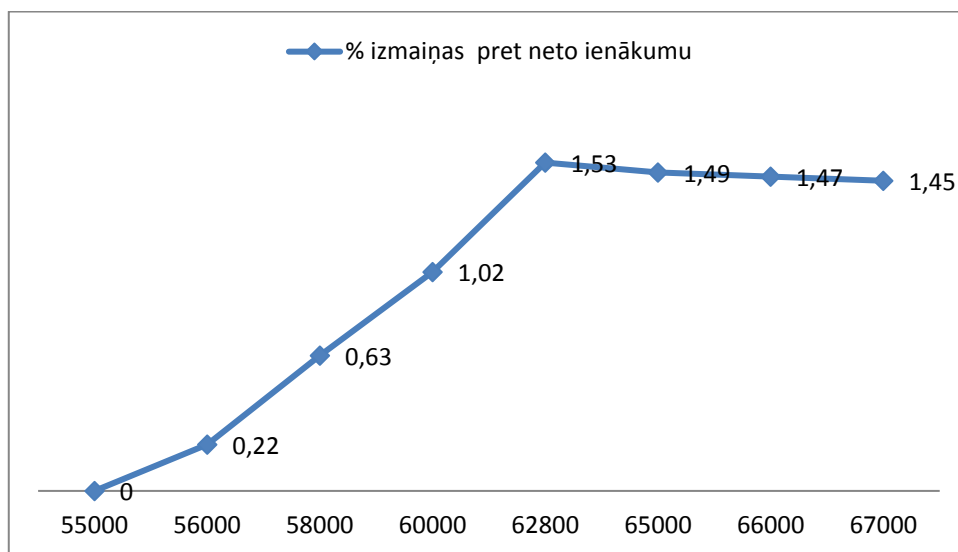
- solidaritātes nodokļa maksātājiem, kas ir darba devēji, nav jāveido uzkrājums algas fondā, jo nav jāveic solidaritātes nodokļa starpības piemaksa;
- nodrošināts Satversmes tiesas spriedumos noteiktais vienlīdzības princips attiecībā uz visiem solidaritātes nodokļa maksātājiem;
- solidaritātes nodoklis netiek novirzīts fondēto pensiju shēmām un privāto fondu pensiju plāniem;
- tiek veidota solidaritātes nodokļa atmaksas sistēma – palielinās administratīvas izmaksas VSAA;
- solidaritātes nodokļa izmaiņas ietekmēs 99,9 % solidaritātes nodokļa maksātāju, jo tikai diviem solidaritātes nodokļa maksātājiem šobrīd piemēro VSAOI likmi 25,50%;
- tiem solidaritātes nodokļa maksātājiem, kuru ienākumi ir robežās no 55000 *euro* līdz 62800 *euro*, tiek samazināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme no 31,4% uz 23%.

Solidaritātes nodokļa sliekšņa, VSAOI objekta maksimālā apmēra paaugstināšana no 55000 *euro* uz 62800 *euro*, kā ar IIN likmes 31,4% sliekšņa paaugstināšana no 55000 *euro* uz 62800 *euro*, neņemot vērā NM un atvieglojumu ietekmi, palielina neto ienākumu personām, kuru bruto ienākumi ir no 55000 *euro*. Pieaugums ir no 0 līdz 655,20 *euro* gadā (skatīt 5.5.attēlu). Līdz ar to 2019.gadā VSAOI objekta maksimālā sliekšņa, solidaritātes nodokļa un IIN paaugstināšanai neto algas pieaugums ir būtiski lielāks nekā saņēmējiem, kur ienākums ir līdz vidējās algas līmenim, mediānas lieluma algas saņēmējiem, kā arī personām, kurām neto algas pieaugums balstās uz NM un atvieglojumu summu palielinājumu. Tādējādi nevienlīdzība ar pieņemto grozījumu tika palielināta, kas neatbilst vispārpieņemtajiem uzstādījumiem par vēlmi mazināt nevienlīdzību.



5.5.att. Neto algas pieaugums VSAOI objekta maksimālā apmēra paaugstināšanas rezultātā no 55000 euro līdz 62800 euro

Iepriekš minēto izmaiņu dēļ neto ienākums 2019.gadā pret 2018.gadu personām ar bruto ienākumu no 55000 euro līdz 62800 euro, neto ienākums pieauga līdz 1,53 % no neto ienākuma 2018.gadā, bet, sākot no 62800 euro bruto ienākuma, tas sāk samazināties.



5.6.att. Izmaiņas pret neto ienākumu personām ar ienākumu virs 55000 euro 2019.g., %

Lai gan no 2019.gada solidaritātes nodokļa likme ir noteikta tāda pati kā zemākā VSAOI likme (25,5%), solidaritātes nodokļa objektam taksācijas gadā piemēro tādu pašu likmi, kādu piemēro VSAOI objektam. Tādējādi pārmaksātā solidaritātes nodokļa atmaksa būs jāveic visiem tiem solidaritātes nodokļa maksātājiem, kuriem solidaritātes nodoklis taksācijas periodā aprēķināts, piemērojot augstāku VSAOI likmi. Turklāt ja solidaritātes nodokli būs maksājis gan darba devējs, gan darba ņēmējs, pārmaksātā solidaritātes nodokļa atmaksa tiks veikta tikai

darba devējam, tādējādi nodrošinot nepieciešamo progresivitāti attiecībā uz lielo ienākumu saņēmējiem.¹³⁵

Solidaritātes nodokļa atmaksa var radīt darba devējam neatbilstības produkcijas pašizmaksas aprēķinos, kā arī gada pārskata sagatavošanas procesā, jo konkrētās izmaksas (solidaritātes nodokļa daļa, kas tiks atmaksāta pēctaksācijas gadā) palielinās izdevumu posteņus taksācijas periodā, taču pēctaksācijas gadā, saņemot solidaritātes nodokļa atmaksu, šo izmaksu posteņi pēc būtības ir neatbilstoši un nesniedz patiesu priekšstatu par reālajām izmaksām taksācijas periodā.

VSAOI likme 2018.gadā tika palielināta par 1% punktu, sadalot 0,5% darba devējam un 0,5% darba ņēmējam. Tajā pašā laikā uzņēmumam darbaspēka izmaksas palielinājās, bet personām ar bruto ienākumu līdz 430 *euro* un diviem apgādājamajiem neto ienākums pat samazinājās.

5.2.2. Iedzīvotāju ienākuma nodoklis

IIN atsevišķos gadījumos ir jāvērtē kompleksi, jo personas var strādāt dažādos nodokļu režīmos, kas būtiski izmaina ekonomiskos rezultātus. Ja persona strādā VN režīmā, tad IIN aprēķina saskaņā ar formulu

$$\begin{aligned} BI-AI-NM-A=NAI & \quad [5.1.] \\ NAI*LIKME=IIN, \end{aligned}$$

kur BI – bruto ienākums;

AI – attaisnotie izdevumi;

NM – neapliekamais minimums;

A – atvieglojumi;

NAI – ar nodokli apliekamais ienākums;

IIN – iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Šī formula kalpo IIN aprēķināšanai līdz pat šodienai, taču nodokļa aprēķināšana, izmantojot formulās esošās komponentes, ir kļuvusi komplicētāka. Darba devējs šo formulu izmanto, lai aprēķinātu ieturamo IIN no darba attiecībās gūtajiem ienākumiem. Tāpat šī formula tiek pielietota, ja persona obligātā kārtā vai brīvprātīgi iesniedz VID GID.

Viens no nozīmīgākajiem nodokļiem Latvijā ir IIN, ar ko apliek fiziskas personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no:

1. algas nodokļa, ko par darbinieka gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs;

¹³⁵ Likumprojekta “Grozījumi Solidaritātes nodokļa likumā” anotācija.

<http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/webSasaiste?OpenView&restricttcategory=180/Lp13>

2. nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav UIN objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem;
3. nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā no kapitāla pieauguma;
4. patentmaksas par noteiktu veidu saimnieciskās darbības veikšanu;
5. MUN, kas tiek aprēķināts un piemērots atbilstoši kārtībai, ko nosaka Mikrouzņēmumu nodokļa likums;
6. sezonas laukstrādnieku ienākuma nodokļa, kas tiek piemērots un aprēķināts, balstoties uz attiecīgajā sezonā gūtajiem ienākumiem par laukstrādnieka saimnieciskās darbības veikšanu.

IIN maksātāji ir:

1. fiziskas personas, kuras ir iekšzemes nodokļu maksātāji (rezidenti) un taksācijas periodā guvušas ienākumus Latvijas Republikā un/vai ārvalstīs;
2. fiziskas personas, kuras ir ārvalstu nodokļu maksātāji (nerezidenti) un taksācijas periodā ir guvušas ienākumus Latvijas Republikā;
3. fiziskas personas – individuālo uzņēmumu, kā arī zemnieku un zvejnieku saimniecību īpašnieki, kuri taksācijas periodā ir guvuši ienākumus, kas nav aplikti ar UIN;
4. fiziskas personas – mikrouzņēmuma īpašnieki, atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam.

IIN ir attīstīties pakāpeniski un piedzīvo nemitīgas izmaiņas, kas būtiski ietekmē nodokļa piemērošanu un ieturamā nodokļa apmēru. Lai veiktu detalizētu nodokļa piemērošanas analīzi, turpmāk tiek izklāstīts regulējums.

5.2.2.1. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme

Skatoties no vēsturiskās prizmas IIN likmes ir bijušas stabilas, piemērota proporcionālā likme, tātad īstenots horizontālā taisnīguma princips. IIN vispārējā likme no 1995.gada līdz 2008.gadam bija nemainīga – 25%, 2009.gadā tā tika samazināta uz 23%, bet ekonomiskās krīzes laikā, lai neradītu būtisku nodokļu ieņēmumu kritumu, jau nākamajā – 2010.gadā – IIN likme atkal tika paaugstināta uz 26%. 2011.gadā IIN likme tika samazināta no 26% uz 25%, tai pašā laikā, lai nodrošinātu sociālā budžeta ilgtspēju, darba ņēmēja VSAOI likme tika palielināta no 9% uz 11%. Nākamās IIN likmes izmaiņas notika 2013.gadā, kad tā tika samazināta no 25% uz 24%, bet 2015.gadā – uz 23%.

Paralēli Latvijā atsevišķiem ienākuma veidiem tiek piemērotas atšķirīgas IIN likmes. Piemēram, ja IIN pamatlikme ienākumam no algota darba bija 23%, bet nodokļa likme

ienākumam no kapitāla, kas nav kapitāla pieaugums (piemēram, dividendēm, procentu ienākumam) ir 10%, bet nodokļa likme ienākumam no kapitāla pieauguma – 15%.

5.4.tabula

IIN likmes Latvijā no 1995. līdz 2019.gadam

Gadi	1995-2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015-2017	no 2018
IIN likme	25%	23%	26%	25%	25%	24%	24%	23%	20%, 23%, 31,4%

Latvijā pastāv vairāki speciālie nodokļu režīmi, kuriem tiek piemērota samazināta IIN likme:

1. ienākumam par fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanu (spēkā no 2010.gada – likme 10%; ieviests, lai nodrošinātu valsts pamatfunkciju finansēšanu, kā arī, lai turpmāk nodokļu maksātājiem nepastāvētu iespēja dažādi traktēt likuma normas);
2. ienākumam no metāllūžņu pārdošanas (spēkā no 2012.gada – likme 10% (pirms tam piemērota tāda pati likme kā pamatlikme, piemērojot izdevumu normu 15% apmērā no ieņēmumiem); ieviests, lai novērstu izvairīšanos no IIN nomaksas);
3. ienākumam no īpašuma īres vai nomas (no 2012.gada – likme 10% (pirms tam piemērota tāda pati likme kā pamatlikme, piemērojot izdevumu normu 15% apmērā no ieņēmumiem); ieviests, lai novērstu, ka pēc sava rakstura līdzīgam ienākumam (ienākumam no kapitāla un ienākumam no īpašuma) tiek piemērots atšķirīgs nodokļa režīms);
4. sezonas laukstrādnieku ienākumam (spēkā no 2014.gada – likme 15%; ieviests, lai nodrošinātu sezonas laukstrādnieku ienākuma nodokļa ieturēšanu tikai no sezonas laukstrādnieku ienākuma);
5. ienākumam pielīdzināti aizdevumi fiziskām personām (ieviests no 2014.gada 1.janvāra, lai novērstu situācijas, kad aizdevumu sniegšanas juridiskā forma tiek izmantota, lai ilgstoši izmaksātu fiziskajām personām ienākumus, kuri netiek aplikti ar IIN). Vienlaikus regulējuma mērķis ir novērst citu nodokļu optimizācijas shēmu izmantošanu;

6. ar 2017.gada 1.janvāri likumā “Par valsts sociālo apdrošināšanu” ir ieviests VSAOI avansa maksājums 130 *euro* kalendārajā mēnesī par katru vieglo taksometru, ar kuru tiek veikti pārvadājumi.

Atskatoties uz iepriekš minēto, var redzēt, ka IIN piemēro visai plašu izņēmumu regulējumu. IIN laika gaitā ir mainījies, balstoties uz ekonomiskās situācijas un normatīvo aktu izmaiņu pamata. Piemēram, līdz 2014.gada 1.janvārim pastāvēja fiksētā IIN režīms (likme 5%, papildlikme 7%, ja ieņēmumi pārsniedz 14229 *euro*). Ar 2014.gada 1.janvāri pieņēma lēmumu atteikties no fiksētā IIN režīma, kas zināmā mērā pārklājas ar MUN režīmu, tādējādi no 2014.gada 1.janvāra jauni fiksētā IIN maksātāji vairs netika reģistrēti, bet no 2016.gada 1.janvāra vairs netiek piemērots fiksētā IIN režīms.

Vienlaikus saskaņā ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.pantu ir vairāki ar nodokli neapliekamo ienākumu veidi, ja tie nepārsniedz 3000 *euro* gadā, tai skaitā ienākumi no lauku tūrisma pakalpojumu sniegšanas, sēņošanas, ogošanas, savvaļas ārstniecības augu un ziedu vākšanas, kā arī valsts atbalsta vai ES atbalsta lauksaimniecībai un lauku attīstībai ietvaros saņemtie maksājumi.

Sākot no 2018.gada algas nodokli piemēro 20% un 23% apmērā. 20% likmi piemēro darba ienākumiem līdz 1667 *euro* mēnesī, bet ienākumiem virs 1667 *euro* mēnesī tiek piemērota 23% likme. 20% likmi var piemērot tikai tad, ja persona iesniegusi algas nodokļu grāmatiņu. Ja persona strādā vairākās darba vietās, tad tajās darba vietās, kurās nav iesniegta algas nodokļu grāmatiņa, jāpiemēro 23% likme. Gada ienākumiem, kurus veido visi gada apliekamie ienākumi, to ienākumu daļai, kura ir līdz 20004 *euro*, piemēro 20 % likmi, ienākumu daļai no 20004 *euro* līdz 55000 *euro* piemēro 23% likmi, bet ienākumiem virs 55000 *euro* piemēro 31,4% likmi.

Savukārt no 2019.gada 31,4% likmi piemēro ienākumiem virs 62800 *euro*, bet 23% likme tiek piemērota ienākumiem no 20004 *euro* līdz 62800 *euro*. Autoratlīdzībām tiek piemērota 20% likme. Likmju piemērošana rada nodokļa pārrēķināšanas nepieciešamību, jo, ja gada ienākumi būs no 20004 *euro* līdz 55000 *euro*, bet personai gada laikā par kādiem ienākumiem būs piemērota 23% likme, veidosies nodokļa pārmaxsa.

5.2.2.2. Atvieglojumi

No teorētiskā aspekta IIN sevī ietver atvieglojumus, kurus pēc to faktiskā mērķa nosacīti var iedalīt piecās grupās:

- 1) neapliekamie minimumi, tai skaitā:
 - a) neapliekamais minimums;

- b) neapliekamais minimums pensionāriem;
- 2) nodokļa atvieglojumi, tai skaitā:
- a) atvieglojums par apgādībā esošu personu;
 - b) nodokļu papildu atvieglojumi personām, kurām noteikta invaliditāte, vai politiski represētām personām;
- 3) attaisnotie izdevumi, kas pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli tiek atskaitīti no gada apliekamo ienākumu apjoma, no tiem:
- a) izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu, tai skaitā interešu izglītības programmu apgūšanu bērniem, par medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu un veselības apdrošināšanas prēmiju maksājumiem apdrošināšanas sabiedrībām;
 - b) summa, kas ziedojuma vai dāvinājuma veidā nodota budžeta iestādei vai Latvijas Republikā reģistrētai biedrībai, nodibinājumam, reliģiskai organizācijai vai to iestādei;
 - c) 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);
 - d) privātajos pensiju fondos izdarītās iemaksas;
 - e) apdrošināšanas prēmiju maksājumi, kas atbilstoši dzīvības apdrošināšanas līgumam (ar līdzekļu uzkrāšanu) izdarīti apdrošināšanas sabiedrībai;
 - f) summas, kas ziedojuma vai dāvinājuma veidā nodotas Latvijas Republikā reģistrētai politiskajai partijai vai politisko partiju apvienībai un kas kopā taksācijas gada laikā nepārsniedz to attaisnotajos izdevumos ietveramo izdevumu summu;
- 4) neapliekamie ienākumi, kas netiek ietverti gada apliekamajā ienākumā un netiek aplikti ar nodokli. Kopumā ir 54 neapliekamo ienākumu veidi;
- 5) Īpašie noteikumi, tai skaitā attiecībā uz:
- a) ienākumu no tāda nekustāmā īpašuma atsavināšanas, kurš pēc lietošanas mērķa ir lauksaimniecības zeme, ja ir izpildīti atbilstoši nosacījumi (skat. pielikumā Nr.1);
 - b) summām, kas izmaksātas kā valsts atbalsts lauksaimniecībai vai ES atbalsts lauksaimniecībai un lauku attīstībai (*spēkā no 2013.gada līdz 2020.gadam*);
 - c) ES Nodarbinātības un sociālās inovācijas programmas (EaSI) līdzfinansētā projekta Nr.VS/2015/0206 “Elastīga bērnu uzraudzības pakalpojuma nodrošināšana darbiniekiem, kas strādā nestandarta darba laiku” ietvaros gūtajiem

ienākumiem, ja darbinieks strādā nestandarta darba laiku un piedalās minētajā projektā;

- d) ienākumu no augoša meža un kokmateriālu pārdošanas;
- e) ienākumiem, ko fiziskā persona gūst uz tādu darba attiecību pamata, kas paredz šo personu nodarbināt uz starptautiskos pārvadājumos izmantojama kuģa;
- f) sezonas laukstrādnieku ienākumiem.

No 2017.gada 1.janvāri ir ieviests IIN atbrīvojums vienai no koplīgumā noteiktajām darbinieku sociālajām garantijām – ēdināšanas izdevumiem. Šādas izmaiņas tika paredzētas, lai mazinātu slēptā veidā vai grāmatvedības uzskaitē vispār neuzrādītu personificējamu darbiniekiem nodrošinātu izdevumu apmaksu par ēdināšanu, kā arī veicinātu legālā atalgojuma pieaugumu un šādu pakalpojumu sniedzēju ienākumu uzrādīšanu grāmatvedības uzskaitē.

Izmaiņas bija paredzētas, lai sasaistītu aprēķināto darba algu ar nomaksājamiem nodokļiem pamatojot, ka regulējums nodrošina tā piemērošanu godprātīgiem nodokļu maksātājiem, kā arī papildus veicina darba apstākļu uzlabošanu, nodarbinātību un mobilitāti, t.sk., nodarbinātību reģionos. Tomēr jāsaprot, ka, paredzot īpašu regulējumu tikai koplīgumā paredzētai sociālai garantijai, netiek ievērots vienlīdzības princips, tādējādi darbinieki, kuri strādā mazos uzņēmumos, ir sliktākā situācijā par tiem, kuri strādā lielākos uzņēmumos, kuros ir koplīgumi. IIN atbrīvojuma izstrādes mērķis ir neaplikt ar IIN darba devēja apmaksātos koplīgumā noteiktos darbinieka ēdināšanas izdevumus, ja tie nepārsniedz 480 *euro* gadā (vidēji 40 *euro* mēnesī). Minēto IIN atbrīvojumu var piemērot, ja darba devējs izpilda šādus nosacījumus:

- 1) darba devēja apmaksātie darba koplīgumā noteiktie darbinieku ēdināšanas izdevumi nepārsniedz 5% no darba devēja gada kopējā bruto algu fonda (bez darba devēja VSAOI daļas);
- 2) darba devējs nodarbina vismaz 6 darbiniekus;
- 3) darba devējam pirmstaksācijas gada 15.decembrī nav nodokļu (nodevu) parādu (tajā skaitā VSAOI parādu), kas kopsummā pārsniedz 150 *euro*;
- 4) darba devējs pēdējo divu taksācijas gadu laikā nav atzīts par vainīgu pārkāpumā, kas izpaužas kā:
 - a) viena vai vairāku tādu valstu pilsoņu vai pavalstnieku nodarbināšana, kuri nav ES dalībvalstu pilsoņi vai pavalstnieki, ja tie ES dalībvalstu teritorijā uzturas nelikumīgi;
 - b) personas nodarbināšana bez rakstveidā noslēgta darba līguma, nodokļu normatīvajos aktos noteiktajā termiņā nav iesniegtas ziņas par darba ņēmēja statusa iegūšanu;
 - c) darbā notikuša nelaimes gadījuma neizmeklēšana vai slēpšana, ja šā nelaimes gadījuma rezultātā nodarbinātajam radušies smagi veselības traucējumi vai iestājusies nāve;

- 5) darba devējs ir veicis saimniecisko darbību vismaz vienu pilnu pārskata gadu pirms taksācijas gada, kurā uzsāk atbrīvojuma piemērošanu attiecībā uz darbiniekiem;
- 6) darba devējam nav pasludināts maksātnespējas process, nav apturēta tā saimnieciskā darbība vai tas netiek likvidēt.

Iepriekš minētais IIN atbrīvojums netiek piemērots, ja darba devējs ir valsts, pašvaldības, publiskas personas vai publiski privātā kapitālsabiedrība.

Darba gaitā tika apkopots IIN regulējums (skatīt 5.5.tabulā).

5.5.tabula

IIN regulējums no 2014.gada līdz 2020.gadam

Apraksts	Normatīvais akts	2014. gads	2015. gads	2016. gads	2017. gads	2018. gads	2019. gads	2020. gads
Minimālā mēneša darba alga	MK noteikumi Nr.656	320 EUR	360 EUR	370 EUR	380 EUR	430 EUR	430 EUR	430 EUR
Stundas tarifa likme		1,933 EUR	2,166 EUR	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina
Stundas tarifa likme pusaudžiem	"Noteikumi par minimālās mēneša darba	2,209 EUR	2,477 EUR	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina
Stundas tarifa likme darbiniekiem, kas pakļauti riskam un kuriem darba laiks ir 7 stundas dienā un 35 stundas nedēļā	algas apmēru normālā darba laika ietvaros un minimālās stundas tarifa likmes aprēķināšanu"	2,209 EUR	2,477 EUR	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina	Pēc aprēķina
Mēneša NM	MK noteikumi Nr.676 "Noteikumi par neapliekamā minimuma un nodokļa	75 EUR	75 EUR	75 EUR	60 EUR	0-200 EUR (mēn. ienāk. līdz 440 EUR)	0-230 EUR	0-250 EUR

Apraksts	Normatīvais akts	2014. gads	2015. gads	2016. gads	2017. gads	2018. gads	2019. gads	2020. gads
Atvieglojumi politiski represētai personai un nacionālās pretošanās kustības dalībniekam mēnesī	personām un nacionālās pretošanās kustības dalībniekiem"	154 EUR	154 EUR	154 EUR	154 EUR	154 EUR	154 EUR	154 EUR
IIN no darba algas	Likuma par IIN 15.panta 2. un 17.daļa	24%	23%	23%	23%	20% (mēn. ienāk. līdz 1667 EUR)	20% (mēn. ienāk. līdz 1667 EUR)	20% (mēn. ienāk. līdz 1667 EUR)
						23% (mēn. ienāk. virs 1667 EUR)	23% (mēn. ienāk. virs 1667 EUR)	23% (mēn. ienāk. virs 1667 EUR)
						31,4% (mēn. ienāk. virs 4583 EUR)	31,4% (mēn. ienāk. virs 5233.33 EUR)	31,4% (mēn. ienāk. virs 5233.33 EUR)
						23% (ja nav algas nodokļa grāmatīnās)	23% (ja nav algas nodokļa grāmatīnās)	23% (ja nav algas nodokļa grāmatīnās)
IIN no saimnieciskās darbības	Likuma par IIN 15.panta 2.daļa	24%	23%	23%	23%	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *
IIN no autoratlīdzības	Likuma par IIN 15.panta 8.daļa	24%	23%	23%	23%	20%	20%	20%

Apraksts	Normatīvais akts	2014. gads	2015. gads	2016. gads	2017. gads	2018. gads	2019. gads	2020. gads
Saimnieciskās darbības veicējam, ja taksācijas gadā nav gūts ar nodokli apliekams ienākums no saimnieciskās darbības vai ja aprēķinātā nodokļa summa no saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma nepārsniedz 50 EUR un nav VSAOI	Likuma par IIN 19.panta 2. ¹ daļa	–	50 EUR	50 EUR	50 EUR	50 EUR	50 EUR	50 EUR
IIN no kapitāla	Likuma par IIN 15.panta 5.daļa	10%	10%	10%	10%	20%	20%	20%
IIN no kapitāla pieauguma	Likuma par IIN 15.panta 5.daļa	15%	15%	15%	15%	20%	20%	20%
IIN nerezidenta ienākumam no Latvijas Republikā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākumam	Likuma par IIN 15.panta 7.daļa	2%, ieturot izmaksas brīdī	2%, ieturot izmaksas brīdī	2%, ieturot izmaksas brīdī	2%, ieturot izmaksas brīdī	3%, ieturot izmaksas brīdī	3%, ieturot izmaksas brīdī	3%, ieturot izmaksas brīdī
Patentmaksa mēnesī	Likuma par IIN 15.panta 9.daļa	43 – 100 EUR	43 – 100 EUR	43 – 100 EUR	43 – 100 EUR	50 – 100 EUR	50 – 100 EUR	50 – 100 EUR

Apraksts	Normatīvais akts	2014. gads	2015. gads	2016. gads	2017. gads	2018. gads	2019. gads	2020. gads
Aizdevumam pielīdzināms ienākums	Likuma par IIN 15.panta 2. un 11.daļa	24%, papildlikme valdes, padomes locekļiem, darbiniekiem 22%	23%, papildlikme valdes, padomes locekļiem, darbiniekiem 22%	23%, papildlikme valdes, padomes locekļiem, darbiniekiem 22%	23%, papildlikme valdes, padomes locekļiem, darbiniekiem 22%	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *
Samazinātu aizdevuma procentu maksājumu radītais ienākums	Likuma par IIN 15.panta 2.daļa	24%	23%	23%	23%	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *
Iznomāta personāla ienākums vai tam pielīdzināts ienākums	Likuma par IIN 15.panta 2.daļa	24%	23%	23%	23%	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *	20%* 23%** 31,4%** *
Ienākums nerezidentiem no zemu nodokļu un beznodokļu valstīm, no valstīm, ar kurām nav noslēgta nodokļu konvencija	Likuma par IIN 17.panta 17.daļa	24%	23%	23%	23%	23%	23%	23%
Sezonas laukstrādnieku ienākuma nodoklis	Likuma par IIN 15.panta 12.daļa	–	15%, bet ne mazāk kā 0,70 EUR darba dienā	15%, bet ne mazāk kā 0,70 EUR darba dienā	15%, bet ne mazāk kā 0,70 EUR darba dienā	15%, bet ne mazāk kā 0,70 EUR darba dienā	15%, bet ne mazāk kā 0,70 EUR darba dienā	15%, bet ne mazāk kā 0,70 EUR darba dienā

* Gada ienākumam līdz 20004 EUR.

** Gada ienākumu daļai, kas pārsniedz 20004 EUR.

*** Gada ienākumu daļai, kas pārsniedz 55000 EUR, bet no 2019. gada 62800 EUR.

5.2.2.3. Attaisnotie izdevumi

Attaisnotie izdevumi ir viena no IIN aprēķina sastāvdaļām. Aprēķinot IIN, ir šādi attaisnotie izdevumi:

1. VSAOI;
2. izdevumi par izglītību un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu;
3. ziedojumi un dāvinājumi;
4. autoru izdevumi;
5. iemaksas privātajos pensiju fondos;
6. dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmiju maksājumi.

Attaisnotajos izdevumos par izglītību var iekļaut:

1. izdevumus par augstākās un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu valsts akreditētās Latvijas Republikas izglītības iestādēs, kā arī ES dalībvalstu un EEZ valstu mācību iestādēs vai apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas (ieskaitot arī izdevumus par mācībām sagatavošanas nodaļās);
2. izdevumus par specialitātes iegūšanu valsts akreditētās Latvijas Republikas izglītības iestādēs, kā arī ES dalībvalstu un EEZ valstu mācību iestādēs vai apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas;
3. izdevumus par apmācību darbā, profesijā, amatā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai, kā arī zināšanu paplašināšanai;
4. izdevumus par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu.

Attaisnotajos izdevumos par medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu var ieskaitīt:

1. izdevumus par tiem veselības aprūpes pakalpojumiem, kurus nesedz apdrošinātāji;
2. veiktās pacienta iemaksas;
3. ar ārstēšanos rehabilitācijas iestādēs saistītos izdevumus;
4. izdevumus par endoprotēžu un cita veida ar cilvēka organismu savienotu protēžu izgatavošanu un iegādi, ja par to nav samaksāts no apdrošinātāju vai citu personu līdzekļiem.

Attaisnotajos izdevumos par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem ietveramo izdevumu kopējā summa taksācijas gada laikā nevar pārsniegt 213,43 *euro* 2015.gadā katram maksātājam un viņa ģimenes locekļiem.

2015.gadā attaisnoto izdevumu ierobežojums (213,43 *euro*) neattiecas uz izdevumiem par plānotajām operācijām un zobārstniecības un zobu protežēšanas izdevumiem. Šos izdevumus taksācijas gadā atskaita no maksātāja apliekamā ienākuma pilnā apmērā.

Attaisnotajos izdevumos ieskaita summas, 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. Ziedojumi un dāvinājumi, iemaksas privātajos pensiju fondos un apdrošināšanas prēmiju maksājumi kopā nedrīkst pārsniegt 20% no nodokļa maksātāja apliekamā ienākuma lieluma.

Par attaisnotajiem izdevumiem uzskata zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru izdevumus, kuri saistīti ar šo darbu radīšanu, izdošanu, izpildīšanu vai citādu izmantošanu un par kuriem autori saņem autoratlīdzību (honorāru). Autoru izdevumu sastāvu un normas nosaka Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 57.punkts.

Ienākuma izmaksātājs taksācijas gada laikā, aprēķinot no fiziskajai personai izmaksājamās autoratlīdzības (honorāra) summas izmaksas brīdī ieturamo nodokli, ņem vērā ar šī ienākuma gūšanu saistītos izdevumus noteikto normu apmērā. Izdevumu apliecināšanai noteikto normu apmērā nav nepieciešams iesniegt vai uzrādīt šos izdevumus apliecinošus dokumentus.

5.6.tabula

Izdevumu normas dažādiem autoratlīdzību veidiem, %

Izdevumu norma (%)	Autordarbs, par kuru tika izmaksāts honorārs (autoratlīdzība)
40	1) mūzikas darbu (operu, baletu, operešu, mūzikas citiem skatuves darbiem, kamerdarbu, simfonisko, vokāli simfonisko un kora darbu, darbu pūtēju orķestrim) radīšana un publicēšana; 2) skulptūru, monumentāli dekoratīvās glezniecības, dekoratīvi lietišķās un noformētājas mākslas, stājglezniecības, teātra dekorāciju mākslas un dažādu tehniku grafikas darbu radīšana
30	1) māksliniecisku grafiku un fotodarbu radīšana iespiešanai un izstādēm, kā arī datorgrafiku un videodarbu radīšana; 2) atklājumu, izgudrojumu un rūpniecības paraugu radīšana (no honorāra par to izmantošanu pirmajos divos gados)
25	citi mūzikas darbi
20	1) arhitektūras darbu radīšana; 2) dizaina projektu radīšana
15	citu darbu radīšana

Sākot no 2018.gada nodokļa maksātājam ir tiesības no autoratlīdzības (honorāra) summas atskaitīt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokļa" 10.panta pirmās daļas 4.punktā

minētos zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru izdevumus, kuri saistīti ar šo darbu radīšanu, izdošanu, izpildīšanu vai citādu izmantošanu, šādā apmērā:

- 1) 50% apmērā no autoratlīdzības (honorāra) summas:
 - a) par dramatiskiem un muzikāli dramatiskiem darbiem un to izpildījumiem;
 - b) par horeogrāfiskiem darbiem, pantomīmām un to izpildījumiem;
 - c) par muzikāliem darbiem ar tekstu vai bez tā un to izpildījumiem;
 - d) par audiovizuāliem darbiem;
 - e) par zīmējumiem, glezniecības, tēlniecības un grafikas darbiem un citiem mākslas darbiem;
 - f) par lietišķās mākslas darbiem, dekorācijām un scenogrāfijas darbiem;
 - g) par dizaina darbiem;
 - h) par fotogrāfiskiem darbiem un darbiem, kas izpildīti fotogrāfijai līdzīgā veidā;
 - i) par celtņu, būvju un arhitektūras darbu skicēm, metiem, projektiem un celtņu un būvju risinājumiem, citiem arhitektūras darbiem, pilsētņēmniecības darbiem un dārzu un parku projektiem un risinājumiem, kā arī pilnīgi vai daļēji uzceltām būvēm un īstenotiem pilsētņēmniecības vai ainavu objektiem;
 - j) par ģeogrāfiskām kartēm, plāniem, skicēm un plastiskiem darbiem, kas attiecas uz ģeogrāfiju, topogrāfiju un citām zinātnēm;
 - k) par apdarēm, muzikāliem aranžējumiem, ekranizācijām un tamlīdzīgiem darbiem;
 - l) par atklājumiem, izgudrojumiem un rūpnieciskajiem paraugiem;
 - m) par dizaina projektiem;
- 2) 25% apmērā no autoratlīdzības (honorāra) summas:
 - a) par literāriem darbiem (grāmatas, brošūras, runas, datorprogrammas, lekcijas, aicinājumi, ziņojumi, sprediķi un citi līdzīga veida darbi) un to izpildījumiem, tai skaitā par darbiem, kas radīti, izdoti, izpildīti vai citādi izmantoti presē un citos plašsaziņas līdzekļos;
 - b) par scenārijiem un audiovizuālu darbu literāriem projektiem;
 - c) par tulkojumiem, pārstrādātiem darbiem, anotācijām, referātiem, kopsavilkumiem, apskatiem, dramaturģiskiem darbiem, darbu krājumiem (enciklopēdijas, antoloģijas, atlanti un tamlīdzīgi darbu krājumi) un datubāzēm.

No gada apliekamo ienākumu apmēra kā attaisnotos izdevumus saskaņā ar likumu "Par privātajiem pensiju fondiem" var ieskaitīt izveidotajos privātajos pensiju fondos vai citās ES dalībvalstīs vai EEZ valstīs reģistrētajos pensiju fondos izdarītās iemaksas, kas nepārsniedz 10 % no personas gada apliekamā ienākuma.

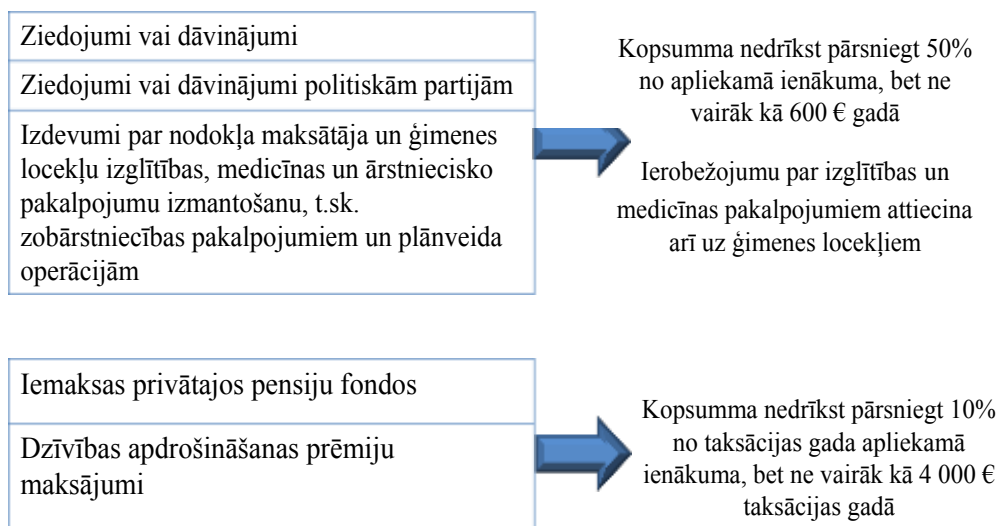
No gada apliekamo ienākumu apmēra atskaitīja apdrošināšanas prēmiju maksājumus, kas atbilstoši dzīvības apdrošināšanas līgumam (ar līdzekļu uzkrāšanu) izdarīti apdrošināšanas sabiedrībai, kura nodibināta un darbojas saskaņā ar Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumu¹³⁶, vai citā ES dalībvalstī vai EEZ valstī reģistrētai apdrošināšanas sabiedrībai, ievērojot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta piektās daļas 1. un 3.punkta nosacījumus, un nepārsniedz 10% no personas gada apliekamā ienākuma.

Iepriekš minētais attiecās uz 2015.gadu. Taču sākot ar 2016.gadu tika izdarītas vairākas izmaiņas:

1. attaisnotajos izdevumos par izglītību (tai skaitā interešu izglītības apgūšanu) un ārstnieciskajiem pakalpojumiem ietveramo izdevumu kopējā summa ir 215 *euro* par katru ģimenes locekli, kā arī papildus attaisnotajos izdevumos ir tiesības atskaitīt arī izdevumus par interešu izglītības programmu apgūšanu bērniem;
2. ar 2016.gada 1.janvāri bija noteikta jauna attaisnoto izdevumu kategorija – summas, kas atbilstoši Politisko organizāciju (partiju) finansēšanas likumam ziedojuma vai dāvinājuma veidā nodotas Latvijas Republikā reģistrētai politiskajai partijai vai politisko partiju apvienībai. Ziedojuma summai ir noteikts gada maksimālais apmērs, kas ir tāds pats, kādu MK noteicis attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem, tātad 215 *euro* gadā. Turklāt partijai ziedotā summa, lai to varētu deklarēt kā attaisnotos izdevumus, kopā ar citiem dāvinājumiem, ziedojumiem, iemaksām privātajos pensiju fondos, dzīvības apdrošināšanai (ar līdzekļu uzkrāšanu) nevar pārsniegt 20% no nodokļu maksātāja apliekamā ienākuma;
3. vēl viena jauna attaisnoto izdevumu norma ir saistīta ar solidaritātes nodokli. Pirms ienākuma aplikšanas ar IIN no gada apliekamo ienākumu apmēra atskaita solidaritātes nodokli;
4. 2017.gadā attaisnoto izdevumu piemērošana notika tāpat kā 2016.gadā. Līdz pat 2018.gadam attaisnoto izdevumu summu, kas pārsniedza noteiktos ierobežojumus, varēja iekļaut attaisnotajos izdevumos nākamo piecu gadu laikā.

2018.gadā nodokļu reforma skāra arī attaisnotos izdevumus. Izmaiņas, kas skāra 2018.gadu var attēlot šādi:

¹³⁶ Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likums. [Zaudējis spēku 2016.gada 1.janvārī.]



5.7.att. Attaisnoto izdevumu izmaiņas 2018.gadā

Izmaiņas, kas tika veiktas 2018.gadā bija visai būtiskas.

Attaisnotajos izdevumos ietveramie izdevumi, kas saistīti ar izglītības iegūšanu un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu ir šādi:

1) izglītības izdevumi:

- a) par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu, kā arī par specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu;
- b) par apmācību darbā, profesijā, amatā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai;
- c) par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu (izdevumi par jebkurām mācībām, kas paplašina fiziskās personas profesionālās zināšanas);
- d) par interešu izglītības programmu apgūšanu bērniem līdz 18 gadu vecumam;

2) ārstnieciskie izdevumi:

- a) izdevumi par medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu;
- b) veselības apdrošināšanas prēmijas maksājumi saskaņā ar veselības apdrošināšanas līgumu (bez līdzekļu uzkrāšanas) ar apdrošināšanas sabiedrībām.¹³⁷

Katras personas izdevumus par minētajiem pakalpojumiem drīkst atskaitīt no apliekamā ienākuma tikai vienreiz, nepārsniedzot noteikto apmēru. Ja attaisnotie izdevumi par maksātāja ģimenes locekļiem kopumā pēc citu likumā maksātājam paredzēto summu atskaitīšanas pārsniedz atlikušo maksātāja apliekamā ienākuma apmēru, attiecīgā ģimenes locekļa attaisnoto izdevumu summu var sadalīt starp maksātāju un citu personu, kurai arī ir tiesības uz

¹³⁷Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumi Nr.336 "Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem". <https://likumi.lv/ta/id/27973-noteikumi-par-attaisnotajiem-izdevumiem-par-izglitiba-un-arstnieciskajiem-pakalpojumiem/redakcijas-datums/2018/01/01>

attaisnotajiem izdevumiem par šo ģimenes locekli vai kurai šis ģimenes loceklis ir viens no vecvecākiem vai vecākiem.¹³⁸

Ja izglītības un ārstniecisko izdevumu kopsumma taksācijas gadā maksātājam vai viņa ģimenes loceklim pārsniedz 20% no maksātāja apliekamā ienākuma, maksātājs izdevumu pārsnieguma daļu ir tiesīgs attiecināt uz nākamo triju taksācijas gadu apliekamo ienākumu hronoloģiskā secībā. Izglītības un ārstniecisko izdevumu kopējā apmēra pārsnieguma summu, kas izveidojusies taksācijas gadā, maksātājs atskaita no sava apliekamā ienākuma katrā no nākamajiem trim pēctaksācijas gadiem pēc taksācijas gada attaisnoto izdevumu atskaitīšanas. Katrā nākamajā taksācijas gadā atskaitāmais kopējais attaisnoto izdevumu apmērs nedrīkst pārsniegt 20% no maksātāja apliekamā ienākuma.¹³⁹

Iepriekš minētais liecina, ka attaisnoto izdevumu piemērošana līdz 2017.gadam bija atšķirīgi piemērojama. Apkopojumu var redzēt 5.7.tabulā.

¹³⁸ Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumi Nr. 336 "Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem". Latvijas Vēstnesis, 115 (2502), 03.08.2001. <https://likumi.lv/ta/id/27973-noteikumi-par-attaisnotajiem-izdevumiem-par-izglitibu-un-arstnieciskajiem-pakalpojumiem>

¹³⁹ Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumi Nr. 336 "Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem". Latvijas Vēstnesis, 115 (2502), 03.08.2001. <https://likumi.lv/ta/id/27973-noteikumi-par-attaisnotajiem-izdevumiem-par-izglitibu-un-arstnieciskajiem-pakalpojumiem>

Attaisnoto izdevumu piemērošana 2017.-2018.gadā.

Attaisnoto izdevumu veids	2017		2018	
	Limits	Pārmaksātā IIN summa	Limits	Pārmaksātā IIN summa
Ziedojumi un dāvinājumi	kopā ar citiem dāvinājumiem, ziedojumiem, iemaksām privātajos pensiju fondos, dzīvības apdrošināšanai (ar līdzekļu uzkrāšanu) nevar pārsniegt 20% no nodokļu maksātāja apliekamā ienākuma		līdz 50% no maksātāja taksācijas gada apliekamā ienākuma lieluma, bet ne vairāk kā 600 <i>euro</i>	no 0 līdz 120 <i>euro</i> gadā
Ziedojumi vai dāvinājumi politiskajām partijām	215 <i>euro</i> , kopā ar citiem dāvinājumiem, ziedojumiem, iemaksām privātajos pensiju fondos, dzīvības apdrošināšanai (ar līdzekļu uzkrāšanu) nevar pārsniegt 20% no nodokļu maksātāja apliekamā ienākuma	49,45 <i>euro</i>		
Izdevumi par izglītības, ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu	215 <i>euro</i>	49,45 <i>euro</i>		
Zobārstniecības un zobu protezēšanas pakalpojumi, plānveida operācijas	bez ierobežojuma	no 0 <i>euro</i> līdz summai, kas gada laikā smaksāta kā IIN		

Iemaksas privātajos pensiju fondos	10 % no apliekamā ienākuma, kopā ar citiem dāvinājumiem, ziedojumiem, iemaksām privātajos pensiju fondos, dzīvības apdrošināšanai (ar līdzekļu uzkrāšanu) nevar pārsniegt 20% no nodokļu maksātāja apliekamā ienākuma	no 0 <i>euro</i> līdz summai, kas gada laikā smaksāta kā IIN		
Dzīvības apdrošināšanas prēmiju maksājumi	10 % no apliekamā ienākuma, kopā ar citiem dāvinājumiem, ziedojumiem, iemaksām privātajos pensiju fondos, dzīvības apdrošināšanai (ar līdzekļu uzkrāšanu) nevar pārsniegt 20% no nodokļu maksātāja apliekamā ienākuma	no 0 <i>euro</i> līdz summai, kas gada laikā smaksāta kā IIN	līdz 10 % no maksātāja gada ienākuma lieluma ¹⁴⁰ , bet ne vairāk kā 4000 <i>euro</i> gadā	

¹⁴⁰ Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15. panta divdesmit pirmās daļas izpratnē (šā panta otrajā daļā — no mēneša bruto darba samaksas, kas ir kalendāra mēneša darba samaksa pirms to summu atskaitīšanas, par kurām saskaņā ar šo likumu atļauts samazināt darbinieka apliekamo ienākumu, kā arī pirms jebkuru ieturējumu izdarīšanas).

Līdz 2018.gadam attaisnotie izdevumi bija izteiktāk dalīti pēc attaisnoto izdevumu veida. Salīdzinājumā ar 2017.gadu un iepriekšējiem gadiem personas, kuras iesniedza attaisnotos izdevumus par ārstniecības un izglītības pakalpojumiem, saskaņā ar jauno regulējumu ir ieguvēji, ja izdevumu apmērs bija lielāks par 215 *euro* gadā. Savukārt personas, kuras iesniedza attaisnotos izdevumus par zobārstniecības, zobu protezēšanas pakalpojumiem un plānveida operācijām, ir zaudētāji, ja izdevumu summa ir lielāka par 600 *euro*. 2018.gadā maksimālā IIN atmaksa par izglītības, ārstniecības un zobārstniecības pakalpojumu izmantošanas var būt 120 *euro*.

Tiem nodokļu maksātājiem, kuri izmanto zobārstniecības, zobu protezēšanas pakalpojumus un veic plānveida operācijas līdz 2018.gadam visu summu varēja iekļaut attaisnotajos izdevumos attiecīgajā gadā, bet nevarēja pārnest uz nākamajiem taksācijas gadiem. Tajā pašā laikā pārmaksātais IIN nevarēja būt lielāks par jau ieturēto nodokli. No 2018.gada ieviests ierobežojums, kas noteic, ka nodokļu maksātājs attaisnotajos izdevumos var iekļaut pensiju fondos vai dzīvības apdrošināšanā veiktās iemaksas 10% apmērā no gada apliekamā ienākuma, bet ne vairāk kā 4000 *euro*. Tas nozīmē, ka maksimālā pārmaksātā IIN summa var būt 800 *euro*.

Analizējot personu maksājamo IIN pie dažādām gada ienākumu summām, jāsecina, ka 2018.gadā virkne nodokļu maksātāju pat pie esošiem attaisnotiem izdevumiem tos piemērot nevar. Apkopojumu skatīt 5.8.tabulā.

5.8.tabula

**Bruto ienākumu līmenis, līdz kuram nav iespējams piemērot attaisnotos izdevumus
2018.gadā**

Apgādājamo skaits	Bruto ienākuma līmenis, līdz kuram nav iespējams piemērot attaisnotos izdevumus
0 apgādājamie	0 līdz 3000 EUR gadā
1 apgādājama	0 līdz 5400 EUR gadā
2 apgādājamie	0 līdz 7800 EUR gadā
3 apgādājamie	0 līdz 10000 EUR gadā
4 apgādājamie	0 līdz 12000 EUR gadā
5 apgādājamie	0 līdz 13800 EUR gadā
6 apgādājamie	0 līdz 16800 EUR gadā

Analizējot, pie kāda personu bruto ienākumu līmeņa var piemērot attaisnotos izdevumus par izdevumiem, kas saistīti ar iemaksām pensiju fondos un dzīvības apdrošināšanā, jāsecina, ka iekļaut attaisnotajos izdevumos var mazas summas. Tā kā attaisnotajos izdevumos var

iekļaut iemaksas, kuras nepārsniedz 10 % no gada apliekamā ienākuma, tad, lai varētu piemērot 4000 *euro* attaisnotos izdevumus, nepieciešami 40000 *euro* gada apliekamie ienākumi. Visām personām, kuru gada apliekamie ienākumi ir līdz 40000 *euro* nevar piemērot šo attaisnoto izdevumu pozīciju pilnā apmērā, t.i., 4000 *euro*.

Līdzīga situācija ir attiecībā uz attaisnoto izdevumu piemērošanu par ārstniecības un izglītības pakalpojumiem, par ko liecina tabula „Bruto ienākumu līmenis, līdz kuram nav iespējams piemērot attaisnotos izdevumus 2018.gadā.” Proti, ja nodokļu maksātāja (bez apgādājamajiem) bruto ienākumi nepārsniedz 3000 *euro* gadā, tad šai personai attaisnotos izdevumus par izglītības vai ārstniecības pakalpojumiem vispār nav iespējams piemērot, pat ja tādi būtu bijuši.

Jāsecina, ka gadu laikā mainījies gada apliekamo ienākumu līmenis, pie kura vispār nav iespējams piemērot attaisnotos izdevumus. Neskatoties uz to, ka valsts IIN dod tiesības piemērot attaisnotos izdevumus, ne visi nodokļu maksātāji var to izmantot, līdz ar to ir šķietams labums, kuru nevar piemērot. Tas ir atspoguļots 5.9.tabulā.

5.9.tabula

Bruto ienākumu līmenis, līdz kuram nav iespējams piemērot attaisnotos izdevumus, no 2015. līdz 2018.gadam, *euro* gadā

	2015	2016	2017	2018	2019
0 apgādājāmie	600 EUR	1200 EUR	1200 EUR	3000 EUR	3600 EUR
1 apgādājāmais	3000 EUR	3600 EUR	4200 EUR	5400 EUR	6000 EUR
2 apgādājāmie	5400 EUR	6000 EUR	6600 EUR	7800 EUR	8400 EUR
3 apgādājāmie	7200 EUR	7800 EUR	8400 EUR	9600 EUR	10800 EUR
4 apgādājāmie	9600 EUR	10200 EUR	10800 EUR	11400 EUR	13200 EUR
5 apgādājāmie	12000 EUR	13200 EUR	13200 EUR	13800 EUR	15600 EUR
6 apgādājāmie	13800 EUR	15000 EUR	15600 EUR	16200 EUR	19200 EUR

Analizējot cilvēku skaitu, kuriem nav tiesību piemērot attaisnotos izdevumus 2017.-2019.gadā, var ieraudzīt izteiktu pieauguma dinamiku.

Nodokļu maksātāju skaits, kam nav iespēju piemērot attaisnotos izdevumus, 2015. līdz 2019.gadam

	2015	2016	2017	2018	2019
0 apgādājāmie	62149	57194	57009	139851	160121
1 apgādājāmais	13809	14146	10776	22399	26534
2 apgādājāmie	12157	14249	10850	13765	16469
3 apgādājāmie	4725	3561	3180	3683	4773
4 apgādājāmie	1412	957	653	849	818
>5 apgādājāmie	507	306	246	275	294

5.2.2.4. Neapliekamais minimums kā nodokļu atvieglojums

No cilvēktiesību viedokļa nodokļu maksāšanas pienākums ir balstīts uz vienlīdzības un solidaritātes principu, kas pieprasa visiem samērā ar savu ienākumu daļu piedalīties budžeta pildīšanā¹⁴¹ sabiedrības kopējā labuma nodrošināšanai. Nodokļu maksāšana ir veids, kādā personas uzņemas kopīgu atbildību par sabiedrības vajadzību apmierināšanu un Latvijas valsts uzturēšanu¹⁴².

NM noteikšana kā izņēmums no vispārējā nodokļu maksāšanas pienākuma tiek balstīts uz tādu vērtību (principu) kā cilvēka cieņas respektēšana¹⁴³, kas ir demokrātiskas valsts pienākums¹⁴⁴.

NM pēc būtības ir ienākuma daļa, kurai minimālā līmenī ir jānodrošina personas eksistencei nepieciešamie līdzekļi. Tas nozīmē, ka personas eksistenci minimālā līmenī nodrošinošie līdzekļi (nenosakot katrai fiziskajai personai individuāli nepieciešamo līdzekļu daudzumu) ir jāizslēdz no aplikšanas ar ienākuma nodokli¹⁴⁵. Tāpat NM var raksturot kā bāzes

¹⁴¹ Lazdiņš, J. Taisnīguma principa ievērošanas iedzīvotāju ienākumu aplikšanā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, Latvijas Universitātes raksti. 2008, 740.sēj., Juridiskā zinātne, 100.lp. sk., <https://www.lu.lv/materiali/apgads/raksti/740.pdf> (skatīts 20.11.2018.).

¹⁴² Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr.2016-14-01 26.punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr.209 (6036), 20.10.2017.

¹⁴³ Detalizētāk par cilvēka cieņas principu sasaisti ar nodokļiem sk. Lazdiņš, J. Taisnīguma principa ievērošanas iedzīvotāju ienākumu aplikšanā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, Latvijas Universitātes raksti. 2008, 740.sēj., Juridiskā zinātne, 101. lp. sk., <https://www.lu.lv/materiali/apgads/raksti/740.pdf> (skatīts 20.11.2018.).

¹⁴⁴ Cilvēka cieņa kā vērtība tiek paredzēta Satversmes ievadā un 95.pantā, kā arī starptautiskajos dokumentos. Piemēram, Apvienoto Nāciju Organizācijas (ANO) 1966.gada 16.decembra Starptautiskais pakts par ekonomiskajām, sociālajām un kultūras tiesībām paredz pienākumu valstij nodrošināt cilvēka pašcieņai atbilstošu dzīves līmeni - uzturs, mājoklis, apģērbs, tiesības nemītīgi uzlabot dzīves apstākļus (sk. preambulu un 11.pantu), sk. <https://www.mfa.gov.lv/ministrija/latvijas-parstavis-starptautiskajas-cilvektiesibu-institucijas/latvijas-republikas-nacionalie-zinojumi-par-starptautisko-konvenciju-izpildi/1966-gada-starptautiskais-pakts-par-ekonomiskajam-socialajam-un-kulturas-tiesibam/1966-gada-starptautiskais-pakts-par-ekonomiskajam-socialajam-un-kulturas-tiesibam> (skatīts 21.11.2018.).

¹⁴⁵ Andrejeva, V., Ketners, K., Valsts ieņēmumu teorijas pamati, mācību grāmata, RTU Izdevniecība. Rīga, 2007, 215.lp.; Ketners, K. Nodokļi un nodevas Latvijā un Eiropā. Vispārīgie aspekti, Rīga: Info Tiltis, 2013., 149.lp.

atvieglojumu ienākuma nodokļa sistēmā, kas ir vienāds visiem nodokļu maksātājiem un domāts iztikas minimuma nodrošināšanai¹⁴⁶.

No minētā, pirmkārt, jāsecina, ka NM noteikšana valstiskā līmenī ir ne vien nodokļu, bet arī sociālās politikas jautājums. Otrkārt, NM noteikšanai būtu jāaskan ar valsts definētu iztikas minimuma līmeni.

Lai varētu sniegt plašāku vērtējumu par Latvijā īstenotās NM noteikšanas politikas plusiem un mīnusiem, kā arī vai par NM noteikšana tika/tiek sasaistīta vai arī nākotnē to vajadzētu sasaistīt ar jēlkādu iztikas minimumu, visupirms jāaplūko, kā un kāds NM bija un šobrīd ir noteikts.

Latvijā NM ir noteikts jau kopš likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokļa” spēkā stāšanās, t.i., 1994.gada 1.janvāra. NM noteikšanas pamatprincipus regulē likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.pants, kas 24 gadu laikā ir mainījies, kļūstot arvien komplicētāks gan saistībā ar NM būtības maiņu, gan saistībā ar virkni NM piemērošanas izņēmumu ieviešanu.

Piemērojamais NM Latvijā 5.11.tabulā.

5.11.tabula

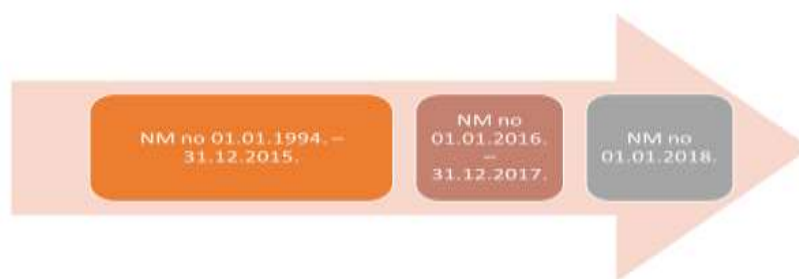
Neapliekamais minimums Latvijā EUR no 1997. līdz 2020.gadam

Gads	Minimālais NM	Maksimālais NM
1997	29,88	
1998	29,88	
1999	29,88	
2000	29,88	
2001	29,88	
2002	29,88	
2003	29,88	
2004	29,88	
2005	36,99	
2006	45,53	
2007	71,14	
2008	113,83	
2009	128,06	
2009	49,8	
2010	49,8	
2011	64,03	
2012	64,03	
2013	64,03	
2014	75	
2015	75	
2016	75	100

¹⁴⁶ Ketners, K. Nodokļi un nodevas Latvijā un Eiropā. Vispārīgie aspekti, Rīgā: Info Tilts, 2013., 149.lp.

Gads	Minimālais NM	Maksimālais NM
2017	60	115
2018	0	200
2019	0	230
2020 plānots	0	250

IIN ietvaros NM attīstībā var izdalīt trīs principiālus posmus:



5.8.att. Neapliekamā minimuma attīstības posmi

1.posms – no 1994.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 31.decembrim.

Šajā laika posmā likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.panta pirmā daļa noteica vispārējo NM būtību, proti, ka maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverta summa vienas personas gada NM apmērā, (...) ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Šis laika posms raksturojams ar šādiem likumdevēja un Ministru kabineta noteikumiem pamatprincipiem:

- Gada NM veido mēnešu NM summa, kuru nosaka Ministru kabinets ar noteikumiem.
- IIN maksātāja mēneša NM ir konstanta summa, kas tika piemērota visiem nodokļu maksātājiem uz vienlīdzības pamatiem, neatkarīgi no ienākumu apmēra.
- NM apmērs ekonomiskas izaugsmes apstākļos ikgadu tika paaugstināts, savukārt ekonomikas lejupslīdes apstākļos – samazināts.

Ja sākotnēji NM piemērojams visiem, tad pakāpeniski tika definēti piemērošanas izņēmumi, piemēram, 1995.gadā nosakot, ka NM netiek piemērots nerezidentu ienākumiem, savukārt vēlāk to pieļaujot tikai ES pilsoņiem utt.

2.posms – no 2016.gada 1.janvāra līdz 2017.gada 31.decembrim¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.pants (redakcijā no 2016.gada 1.janvāra līdz 2016.gada 31.decembrim) un Ministru kabineta 2016.gada 5.janvāra noteikumu Nr.1 “Noteikumi par neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai” 2.punkts [zaudējis spēku].

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12.pants noteica, ka minimālo mēneša NM piemēro katru mēnesi ienākuma gūšanas vietā, kur iesniegta maksātāja algas nodokļa grāmatiņa, apliekamajam ienākumam, kuram tiek piemērota likumā noteiktā IIN likme. Maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts ienākums gada diferencētā NM apmērā (..) ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Gada diferencēto NM aprēķināja saskaņā ar Ministru kabineta noteiktu formulu, kurā ņem vērā maksātāja gada apliekamos ienākumus¹⁴⁸, kā arī:

1. minimālo mēneša NM;
2. maksimālo gada NM;
3. gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM;
4. gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM.

Ministru kabinets šajā laika posmā noteica, ka nodokļa maksātāja minimālais mēneša NM, kas piemērojams visiem IIN maksātājiem, ir:

2016.gadā – 75 *euro*;
 2017.gadā – 60 *euro*;
 2018.gadā – 40 *euro*;
 2019.gadā – 20 *euro*;
 no 2020.gada – 0 *euro*.

Attiecībā uz gada diferencēto NM Ministru kabinets noteica maksimālo gada NM, t. i., summu, kuru IIN maksātājs maksimāli var piemērot gada tvērumā:

2016.gadā – 1200 *euro* gadā jeb 100 *euro* mēnesī;
 2017.gadā – 1380 *euro* gadā jeb 115 *euro* mēnesī;
 2018.gadā – 1560 *euro* gadā jeb 130 *euro* mēnesī;
 2019.gadā – 1740 *euro* gadā jeb 145 *euro* mēnesī;
 no 2020.gada – 1920 *euro* gadā jeb 160 *euro* mēnesī.

Vienlaikus Ministru kabinets noteica gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM:

2016.gadā – 4560 *euro* gadā jeb 380 *euro* mēnesī;
 2017.gadā – 4800 *euro* gadā jeb 400 *euro* mēnesī;
 2018.gadā – 5040 *euro* gadā jeb 420 *euro* mēnesī;
 2019.gadā – 5280 *euro* gadā jeb 440 *euro* mēnesī;
 no 2020.gada – 5520 *euro* gadā jeb 460 *euro* mēnesī.

¹⁴⁸ Šai periodā ar visiem IIN maksātāja gada ienākumiem saprot visus ienākumus, arī ienākumus, kas apliekami ar samazinātu nodokļa likmi, izņemot likumā definētos neapliekamos ienākumus (9.pants), saimnieciskās darbības ieņēmumus, par kuriem maksā patentmaksu, un ienākumu, par kuru maksā mikrouzņēmumu nodokli.

Kopā ar iepriekšējiem ierobežojumiem Ministru kabinets noteica gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM:

2016.gadā – 12000 *euro* gadā jeb 1000 *euro* mēnesī;

2017.gadā – 13200 *euro* gadā jeb 1100 *euro* mēnesī;

2018.gadā – 14400 *euro* gadā jeb 1200 *euro* mēnesī;

2019.gadā – 16200 *euro* gadā jeb 1350 *euro* mēnesī;

no 2020.gada – 18000 *euro* gadā jeb 1500 *euro* mēnesī.

Kā būtisku pilnveidojumu Ministru kabinets apstiprināja īpašu diferencētā NM aprēķina formulu:

$$\text{GDNM} = \text{GNM}_{\max} - K \times (\text{AI} - \text{AI}_{\min}), \quad [5.2.]$$

kur K – koeficients, kuru aprēķina, izmantojot šādu formulu:

$$K = (\text{GNM}_{\max} - \text{NM}_{\min} \times 12) / (\text{AI}_{\max} - \text{AI}_{\min}); [5.3.]$$

GDNM – gada diferencētais NM;

NM_{min} – minimālais mēneša NM;

GNM_{max} – maksimālais gada NM;

AI – nodokļa maksātāja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs;

AI_{min} – gada apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM;

AI_{max} – gada apliekamā ienākuma apmērs, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM.

Aprēķinu atvieglošanai Ministru kabinets ar noteikumiem noteica arī paredzamos koeficientus:

2016.gadā – 0,0403;

2017.gadā – 0,0786;

2018.gadā – 0,1154;

2019.gadā – 0,1374;

no 2020.gada – 0,1538.

Noformulējot formulu vārdiski, var teikt, ka gada diferencēto NM veido šāda summa - no maksimālā gada NM atņemts nodokļa maksātāja gada apliekamo ienākumu kopējā apmēra un gada apliekamā ienākuma apmēra, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM, starpības reizinājums ar katram gadam individualizēti aprēķinātu koeficientu.

Uzskatāmībai minams šāds aprēķins abstraktam IIN maksātājam. Pieņemsim, ka IIN nodokļu maksātājs 2017.gadā saņēma šī gada vidējo algu valstī, t.i., 926 *euro*¹⁴⁹.

NM_{min} – minimālais mēneša NM - 2017.gadā – 60 *euro*.

GNM_{max} – maksimālais gada NM - 2017.gadā – 1380 *euro* jeb 115 *euro* mēnesī.

¹⁴⁹ Vidējā alga 2017. gadā 926 eiro. Pieejams: <https://www.csb.gov.lv/lv/statistika/statistikas-temas/socialie-procesi/darba-samaksa/meklet-tema/2383-darba-samaksas-parmainas-2017-gada>

AI – nodokļa maksātāja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs – konkrētajā gadījumā – $926 \text{ euro} \times 12 = 11112 \text{ euro}$.

AI_{min} – gada apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM - 2017.gadā – 4800 euro jeb 400 euro mēnesī.

AI_{max} – gada apliekamā ienākuma apmērs, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM - 2017.gadā – 13200 euro jeb 1100 euro mēnesī.

K – koeficients - 2017.gadā – $0,0786$.

Pēc minētās formulas šīs personas gada diferencētais NM veidosies šādi:

$$1380 \text{ euro} - 0,0786 \times (11112 \text{ euro} - 4800 \text{ euro}) = 882,88 \text{ euro}$$

Ar šo kārtību tika ieviests princips, ka gada diferencētais NM tiek piemērots apgriezti proporcionāli maksātāja gada apliekamo ienākumu apmēram. Citiem vārdiem sakot, tas, kurš saņem mazāku algu, saņem lielāku gada NM.

Raksturojot šo rādītāju piemērošanas nosacījumus, jānorāda sekojošais – šajā periodā maksimālo gada NM piemēroja, ja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs ir mazāks vai vienāds ar gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM (valdības politiski izvēlēta summa). Piemēram, 2016.gadā tā bija summa līdz 4560 euro jeb 380 euro mēnesī, savukārt 2017.gadā – 4800 euro jeb 400 euro mēnesī. Būtībā maksimālo gada NM varēja piemērot minimālās un zemākās algas saņēmējiem.

Ja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs bija robežās no gada apliekamā ienākuma apmēra, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM (t.i., 2016.gadā – 4560 euro jeb 380 euro mēnesī, 2017.gadā – 4800 euro jeb 400 euro mēnesī), līdz gada apliekamā ienākuma apmēram, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM (t.i., 2016.gadā – 12000 euro jeb 1000 euro mēnesī, 2017.gadā – 13200 euro jeb 1100 euro mēnesī), gada diferencētais NM pakāpeniski samazinājās.

Savukārt, ja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs pārsniedza gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM, tika piemērota tikai minimālā mēneša NM summa. Piemēram, ja 2016.gadā ikmēneša ienākums personai bija vismaz 1001 euro un 2017.gadā – vismaz 1101 euro , tad šai personai vispār nebija tiesību piemērot gada diferencēto NM. Šai personai piemēroja konstanto, t.i., visiem IIN maksātājiem piemērojamo NM 2016.gadā – 75 euro , savukārt 2017.gadā – 60 euro .

Jāsecina, ka, līdz 2017.gadam ieskaitot, visām personām gada laikā tika piemērots NM, bet gada diferencētā NM piemērošana notika tad, ja gada apliekamā ienākuma summu bija līdz maksimālajam apmēram. Šāda NM un diferencētā NM piemērošana varēja radīt IIN pārmaksu.

NM piemērošanas nosacījumi 2016 un 2017.gadā

Rādītājs	2016	2017
Minimālais mēneša NM	75	60
Maksimālais mēneša NM	100	115
Mēneša ienākumu apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo NM	380	400
Mēneša ienākumu apmērs, virs kura piemēro tikai minimālo NM	1000	1100
Maksimālais NM, kas netika nepiemērots izmaksas mēnesī	75	90
Maksimālais gada NM, kas netika piemērots izmaksas mēnešos	900	1080
Maksimālā IIN pārmaxa	207	248,4

Var secināt, ka 2016. un 2017.gadā NM un diferencētā NM piemērošanas dēļ nodokļu maksātājam gada laikā varēja rasties IIN pārmaxa – 2016.gadā maksimāli 207 *euro*, bet 2017.gadā 248,40 *euro*.

Savukārt 2015.gadā NM piemērošana visiem nodokļu maksātājiem vienādā apmērā radīja situāciju, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaxa neradās, izņemot gadījumus, ja persona gada laikā nebija iesniegusi algas nodokļu grāmatiņu vai darba attiecības bija nepilnu gadu. No nodokļu maksātāja viedokļa, kā arī no administrēšanai nepieciešamā laika patēriņa visiem nodokļu maksātājiem piemērojama vienota NM piemērošana ir būtiski labāka un taisnīgāka, jo neveidojas nodokļa pārmaxa, kā arī piemērošana ir vienkāršāka.

Gada diferencēto NM IIN maksātājam piemēroja reizi gadā, iesniedzot GID, jo tikai taksācijas gada beigās bija iespējams noteikt nodokļa maksātāja gada kopējos apliekamos ienākumus, kuri ietekmē gada diferencētā NM apmēru.

Šāda kārtība, t.i., gada diferencētā NM piemērošana rezumējošā kārtībā, iesniedzot GID, atbilda likumā noteiktajam principam, ka IIN maksātājam papildus individuāli piemērojamos nodokli samazinošos atvieglojumus (piemēram, attaisnotos izdevumus par izglītību un ārstniecības pakalpojumiem) piemēro rezumējošā kārtībā, iesniedzot GID, un tā ir vērtējama pozitīvi.

Minimālais mēneša NM taksācijas gada laikā IIN maksātājiem tika piemērots ienākuma gūšanas vietā, kur iesniegta algas nodokļa grāmatiņa. Būtiski uzsvērt jau pieminēto piemēru par

abstrakto IIN maksātāju, kas 2017.gadā saņēma valstī vidējo algu 926 *euro* (viņa gada ienākumi 11112 *euro*). Viņam piemērojamais maksimālais gada diferencētais NM, kā aprēķinājām bija 882,88 *euro*. Šo 882,88 *euro* apmērā ietilpa arī NM summa, ko piemēroja kā ikmēneša nemainīgo NM, kas 2017.gadā bija 60 *euro*. Līdz ar to gada diferencētais NM, kas piemērojams, iesniedzot GID, šim IIN maksātājam bija tikai 162,88 *euro* (882,88 – (60 x 12)) mēnesī.

Apkopojot minēto, var teikt, ka šis laika posms raksturojams ar šādiem likumdevēja un Ministru kabineta noteiktiem pamatprincipiem:

- Tika ieviests gada diferencētais NM, kas gada ietvaros tiek individualizēti piemērots IIN maksātājam atkarībā no Ministru kabineta noteiktā ienākumu apmēra.
- Pakāpeniski līdz nullei tika samazināts minimālā NM apmērs, kas piemērojams visiem IIN maksātājiem un pakāpeniski palielināts atbalsts mazāku algu saņēmējiem.
- Starpību starp minimālo NM un diferencēto NM, IIN maksātājam izmaksāja pēc tam, kad tika deklarēti taksācijas gada ienākumi un aprēķināta IIN pārmaxsa.
- Šajā laika posmā tika ieviests gada diferencētais NM, vienlaikus saglabājot konstantu NM summu visiem IIN maksātājiem, kas pakāpeniski vairāku gadu laikā samazinātos līdz nullei.

Vispārīgie secinājumi:

Likumdevējs un valdība IIN sistēmā iezīmēja ilgtspējīgāku un progresīvāku NM politiku, no vienas puses saglabājot iepriekšējās politikas uzstādījumus, pakāpenisks šajā sistēmā ieviešot sociālā taisnīgumu un solidaritātes principu elementus.

Turpmākā NM būtība un piemērošana kļūst sarežģītāka, salīdzinot ar iepriekšējo periodu.

3.posms – no 2018.gada 1.janvāra¹⁵⁰.

2017.gadā valdība un likumdevējs veica virkni pasākumu jaunās nodokļu reformas ieviešanā. Viens no pasākumiem bija izmaiņu veikšana arī NM sistēmā¹⁵¹.

Likumdevējs ar 2018.gada 1.janvāri nolēma atkāpties no iepriekš iesviestā uzstādījuma, ka visiem IIN maksātājiem ir nemainīgs NM, kas tiek piemērots katru mēnesi un kas pakāpeniski, t.i., līdz 2020.gada beigām, samazinās līdz nullei.

Likumdevējs līdz ar 2018.gadu aizstāja minimālo mēneša NM ar VID prognozēto mēneša NM, likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.panta pirmajā daļā paredzot, ka

¹⁵⁰ Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018.-2021.gadam, 1.1.2.uzdevums.

¹⁵¹ Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.pants (redakcijā no 2018.gada 1.janvāra), MK 2017.gada 14.novembra noteikumi Nr.676 “Noteikumi par neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai”.

VID prognozēto mēneša NM piemēro apliekamajam ienākumam katru mēnesi ienākuma gūšanas vietā, kur iesniegta maksātāja algas nodokļa grāmatiņa.

Prognozēto mēneša NM VID nosaka atbilstoši noteiktai formulai¹⁵² šādi:

1. maksātāja mēneša apliekamā ienākuma objektu taksācijas gada periodam no 1.janvāra līdz 31.jūlijam nosaka, apliekamo ienākumu, kas gūts no pirms pirmstaksācijas gada 1.oktobra līdz pirmstaksācijas gada 30.septembrim (izņemot ienākumus no kapitāla pieauguma), dalot ar mēnešu skaitu, kuros gūts ienākums.
2. maksātāja mēneša apliekamā ienākuma objektu taksācijas gada periodam no 1.augusta līdz 31.decembrim nosaka, apliekamo ienākumu, kas gūts no pirmstaksācijas gada 1.decembra līdz taksācijas gada 31.maijam (izņemot pirmstaksācijas gada decembrī gūtos ienākumus no kapitāla pieauguma), dalot ar mēnešu skaitu, kuros gūts ienākums.
3. ja VID rīcībā nav informācijas par maksātāja apliekamajiem ienākumiem vai maksātājam nav gūti ar nodokli apliekamie ienākumi (..) minētajos laika periodos, (..) VID prognozētais mēneša NM atbilst vienai divpadsmitajai daļai no Ministru kabineta noteikumos noteiktā maksimālā gada NM, dalot to ar divi¹⁵³.

Apkopojot minēto, var teikt, ka atšķirībā no iepriekšējās kārtības šobrīd un turpmāk noteiktam personu lokam taksācijas gada laikā tiek piemērots nevis minimālais mēneša NM, bet gan VID prognozētais mēneša NM ienākuma gūšanas vietā, kur iesniegta algas nodokļa grāmatiņa¹⁵⁴.

Vienlaikus likumdevējs saglabāja gada diferencēto NM, likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12.panta pirmajā un 1.¹daļā paredzot, ka maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts ienākums gada diferencētā NM apmērā.

Gada diferencēto NM joprojām aprēķina saskaņā ar Ministru kabineta noteiktu formulu, kurā ņem vērā maksātāja gada apliekamos ienākumus¹⁵⁵, kā arī:

1. maksimālo gada NM;
2. gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM;
3. gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura nepiemēro gada diferencēto NM.

Atbilstoši likumdevēja nostiprinātajiem principiem Ministru kabinets ir noteicis vairākus lielumus gada diferencētā NM aprēķināšanai :

1. maksimālo gada NM:
 - 2018.gadā – 2400 euro gadā jeb 200 euro mēnesī;

¹⁵² Formulu sk. Ministru kabineta 2017.gada 14.novembra noteikumu Nr.676 "Noteikumi par neapliekamā minimuma un nodokļa atviegrojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai" 11.punktā.

¹⁵³ Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12.panta 1.⁴daļa.

¹⁵⁴ Ja persona nav pensijas saņēmējs, jo tādā gadījumā ir paredzēta cita NM piemērošanas kārtība.

¹⁵⁵ Šai periodā ar visiem IIN maksātāja gada ienākumiem saprot visus ienākumus, arī ienākumus, kas apliekami ar samazinātu nodokļa likmi, izņemot likumā definētos neapliekamos ienākumus (9.pants), saimnieciskās darbības ieņēmumus, par kuriem maksā patentmaksu, un ienākumu, par kuru maksā mikrouzņēmumu nodokli.

- 2019.gadā – 2760 *euro* gadā jeb 230 *euro* mēnesī;
 - no 2020.gada – 3000 *euro* gadā jeb 250 *euro* mēnesī;
2. gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM 5280 *euro* gadā jeb 440 *euro* mēnesī. Šis rādītājs paliek nemainīgs, turklāt tas nav saistīts ar 2018.gada valsts minimālo algu. Nav pamatojuma, kāpēc noteikta šāda summa, tā nav saistīta ar jebkādu pamatotu ekonomisko lielumu. Ja Ministru kabinets to noteicis ar noteiktu mērķi, tad tas nav paskaidrots;
3. gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura nepiemēro gada diferencēto NM:
- 2018.gadā – 12000 *euro* gadā jeb 1000 *euro* mēnesī;
 - 2019.gadā – 13200 *euro* gadā jeb 1100 *euro* mēnesī;
 - no 2020.gada – 14400 *euro* gadā jeb 1200 *euro* mēnesī.

Pārfrāzējot minētos lielumus, jānorāda, ka ar IIN diferencētā NM apmērs ir paredzēts šāds:

- 2018.gadā 0 – 200 *euro* mēnesī (200 *euro* mēnesī ienākumiem līdz 440 *euro* mēnesī, bet ienākumiem no 440 *euro* līdz 1000 *euro* mēnesī NMPakāpeniski samazinās, līdz pie ienākuma virs 1000 *euro* mēnesī sasniedz 0);
 - 2019.gadā 0 – 230 *euro* mēnesī (230 *euro* mēnesī ienākumiem līdz 440 *euro* mēnesī, bet ienākumiem no 440 *euro* līdz 1100 *euro* mēnesī NM pakāpeniski samazinās, līdz pie ienākuma virs 1100 *euro* mēnesī sasniedz 0);
 - 2020.gadā 0 – 250 *euro* mēnesī (250 *euro* mēnesī ienākumiem līdz 440 *euro* mēnesī, bet ienākumiem no 440 *euro* līdz 1200 *euro* mēnesī NMPakāpeniski samazinās, līdz pie ienākuma virs 1200 *euro* mēnesī sasniedz 0);
4. kā vēl vienu gada diferencētā NM aprēķināšanas lielumu, Ministru kabinets saglabāja īpašu diferencētā NM aprēķina formulu.

Šobrīd Ministru kabinets ir noteicis šādu gada diferencētā NM aprēķina formulu:

$$GDNM = GNM_{\max} - K \times (AI - AI_{\min}), \quad [5.4.]$$

kur K – koeficients, kuru aprēķina, izmantojot šādu formulu:

$$K = GNM_{\max} / (AI_{\max} - AI_{\min}); [5.5.]$$

GDNM – gada diferencētais NM;

NM_{min} – minimālais mēneša NM;

GNM_{max} – maksimālais gada NM;

AI – nodokļa maksātāja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs;

AI_{min} – gada apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM;

AI_{max} – gada apliekamā ienākuma apmērs, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM.

NM aprēķināšanas izmaiņas apkopotā veidā var redzēt 5.13.tabulā.

5.13.tabula

NM aprēķināšanas faktiskie parametri

	2016 EUR	2017 EUR	2018 EUR	2019 EUR	2020 EUR
Minimālais mēneša NM mēnesī	75	60	0	0	0
Maksimālais gada NM gadā	1200	1380	2400	2760	3000
Maksimālais gada NM mēnesī	100	115	200	230	250
Gada apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM	4560	4800	5280	5280	5280
Mēneša apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM	380	400	440	440	440
Gada apliekamā ienākuma apmērs, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM	12000	13200	12000	13200	14400
Mēneša apliekamā ienākuma apmērs, virs kura piemēro tikai minimālo gada NM	1000	1100	1000	1100	1200
Koeficients	0,0403	0,0786	0,35714	0,34848	0,32895

Gada diferencēto NM rēķina reizi gadā, bet gada laikā tiek piemērots prognozētais NM.

Prognozētā mēneša NM aprēķinā tiek ņemta vērā informācija par tiem periodiem, kuros persona ir bijusi nodarbināta mikrouzņēmumā, bijusi citas personas apgādībā vai personai piešķirta pensija.

Prognozēto mēneša NM laika periodam no 1.janvāra līdz 31.jūlijam aprēķina pēc formulas:

$$PMNM = (GNM_{\max} - K \times (AI_{\text{mvid}} \times 12 - AI_{\text{min}}))/12, \quad [5.6]$$

Kur PMNM – prognozētais mēneša NM;

GNM_{max} – maksimālais gada NM gadam, kuram tiek veikts PMNM aprēķins;

K – koeficients, kuru aprēķina, izmantojot šādu formulu:

$$K = \text{GNM}_{\max} / (\text{AI}_{\max} - \text{AI}_{\min}) \text{ gadam}, \quad [5.7]$$

kuram tiek veikts PMNM aprēķins, kur:

AI_{\max} – apliekamā ienākuma apmērs, virs kura nepiemēro gada diferencēto NM, gadam, kuram tiek veikts PMNM aprēķins;

AI_{\min} – apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada NM, gadam, kuram tiek veikts PMNM aprēķins;

AI_{mvid} – nodokļa maksātāja periodā $\text{IP}(t)$ gūto apliekamo ienākumu vidējā mēneša ienākumu summa.

$\text{IP}(t)$ – periods, kurā tiek uzskaitīti nodokļa maksātāja ienākumi PMNM aprēķinam (nosakot no 1.janvāra līdz 31.jūlijam piemērojamo PMNM, tas ir periods no pirms pirmstaksācijas gada 1.oktobra līdz pirmstaksācijas gada 30.septembrim, bet, nosakot no 1.augusta līdz 31.decembrim piemērojamo PMNM, tas ir periods no pirmstaksācijas gada 1.decembra līdz taksācijas gada 31.maijam).

AI_{mvid} aprēķina, izmantojot šādu formulu:

$$\text{AI}_{\text{mvid}} = \text{AI} / \text{IP}(m), \text{ kur } [5.8.]$$

AI – nodokļa maksātāja periodā $\text{IP}(m)$ gūto apliekamo ienākumu kopējais apmērs;

$\text{IP}(m)$ – mēnešu skaits periodā $\text{IP}(t)$, kuros ir gūts ienākums.

Nosakot prognozēto mēneša NM periodam no 1.augusta līdz 31.decembrim:

1. aprēķina prognozētā mēneša NM kopējo gada apmēru no nodokļa maksātāja ienākumiem par periodu no pirmstaksācijas gada 1.decembra līdz taksācijas gada 31.maijam, aprēķinam izmantojot formulu, un iegūto rezultātu reizina ar 12;
2. aprēķina prognozētā mēneša NM kopējo apmēru periodā no 1.janvāra līdz 31.jūlijam;
3. salīdzina iegūtos rādītājus un veic korekciju.

Korekcija periodam no 1.augusta līdz 31.decembrim tiek veikta šādi:

1. ja aprēķinātais lielums ir lielāks par aprēķināto lielumu vai vienāds ar to, prognozētais mēneša NM periodam no 1.augusta līdz 31.decembrim ir 0;
2. ja aprēķinātais lielums ir mazāks par iepriekš aprēķināto lielumu, šo lielumu starpība tiek sadalīta izmantošanai periodam no 1.augusta līdz 31.decembrim.

Ja nodokļa maksātājam NM ir piemērojams par nepilnu gadu, diferencēto NM piemēro proporcionāli periodam, par kuru saskaņā ar likumu NM ir piemērojams. Diferencēto NM par nepilnu gadu aprēķina, izmantojot šādu formulu:

$$\text{DNM} = \text{GNM}_{\max} / 12 \times n - K \times (\text{AI} - \text{AI}_{\min} / 12 \times n), \quad [5.9]$$

kur DNM – diferencētais NM nepilnam taksācijas gadam;

n – mēnešu skaits, par kuru piemēro diferencēto NM.

Ja minētais diferencētā NM piemērošanas periods ietver nepilnu mēnesi, tad diferencēto NM piemēro proporcionāli periodam, kas izteikts gan pilnos mēnešos, gan dienās.

Aprēķinot diferencēto NM par nepilnu gadu, nodokļa maksātāja kopējos ienākumus nosaka šādi:

1. ienākumus, par kuriem maksā algas nodokli, ņem vērā par to taksācijas gada periodu, par kuru aprēķina diferencēto NM;
2. pensiju, kurai tiek piemērots noteiktais NM, neņem vērā;
3. pārējos taksācijas gada laikā gūtos ienākumus ņem vērā proporcionāli periodam, par kuru aprēķina diferencēto NM.

5.14.tabula

Prognozētā NM noteikšanas periodi

VID prognozētā NM noteikšanai izmantotais laika periods	01.10.2016.-30.09.2017.	01.12.2017.-31.05.2018.
VID prognozētais NM laikam	01.01.2018.-31.07.2018.	01.08.2018.-31.12.2018.

Sākot no 2018.gada gada diferencētā NM aprēķināšanas formula ir līdzīga iepriekš noteiktajai (2016. un 2017.gads), taču, ja iepriekš, aprēķinot koeficientu, tika ņemts vērā minimālais mēneša NM (kas bija konstants un tika piemērots visiem bez izņēmuma), tad, sākot no 2018.gada, aprēķinot gada diferencēto NM, VID noteiktais prognozējamais mēneša NM netiek ņemts vērā. Šī atšķirība būtiski ietekmē IIN maksātāju no gada diferencētā NM piemērošanas seku viedokļa. Šajā aspektā arī veidojas viens no taisnīguma principa pārkāpumiem, proti, gada diferencētais NM tiek sarēķināts korekti, atbilstoši persona apliekamo ienākumu kopsummai. Taču VID prognozētais NM tiek balstīts uz iepriekšējiem datiem un tas objektīvi nesakrīt ar personas nākotnes ienākumiem vai ienākumu kopumu.

Raksturojot gada diferencētā NM piemērošanu, jānorāda, ka gada diferencētais NM ir atkarīgs no personas apliekamo ienākumu kopsummas¹⁵⁶.

Gada diferencētais NM tiek aprēķināts un piemērots rezumējošā kārtībā, maksātājam iesniedzot GID, jo tikai taksācijas gada beigās ir iespējams noteikt nodokļa maksātāja gada kopējos apliekamos ienākumus, kuri ietekmē gada diferencētā NM apmēru.

IIN maksātājam taksācijas gada laikā piemērotā VID prognozētā mēneša NM kopsumma var atšķirties no gada diferencētā NM apmēra. Šāda situācija var rasties, ja maksātāja taksācijas gada laikā gūtie ienākumi ir lielāki vai mazāki nekā pirmstaksācijas gadā

¹⁵⁶ Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12.panta 1.² daļu maksātāja gada diferencētā neapliekamā minimuma apmēra noteikšanai ņem vērā visus maksātāja gada ienākumus (tai skaitā ienākumus, kas apliekami ar samazinātu nodokļa likmi), izņemot šā likuma 9. pantā minētos neapliekamos ienākumus (izņemot ienākumu no dividendēm, par ko jau samaksāts uzņēmumu ienākuma nodoklis), saimnieciskās darbības ieņēmumus, par kuriem maksā patentmaksu, un ienākumu, par kuru maksā mikrouzņēmumu nodokli."

(pirms pirmstaksācijas gadā) gūtie ienākumi, uz kuriem balstās VID prognozētā mēneša NM aprēķins.

Ja maksātājam taksācijas gada laikā VID aprēķinātā prognozētā mēneša NM kopsumma ir vienāda ar gada diferencētā NM apmēru, maksātājam jau taksācijas gada laikā pilnā apmērā ir piemērots tam pienākošais gada diferencētais NM un, iesniedzot GID rezumējošā kārtībā, apliekamā ienākuma precizēšana gada diferencētā NM pozīcijā vairs netiek veikta.

Ja maksātājam taksācijas gada laikā VID aprēķinātā prognozētā mēneša NM kopsumma pārsniedz maksātāja gada diferencētā NM apmēru, t.i., maksātājam taksācijas gada laikā piemērota lielāka NM summa, nekā tam pienākošais gada diferencētais NM, iesniedzot GID rezumējošā kārtībā, tiek veikta apliekamā ienākuma precizēšana gada diferencētā NM pozīcijā, kas attiecīgi kopējā rezultātā var radīt pienākumu piemaksāt IIN.

Ja maksātājam taksācijas gada laikā piemērotā VID prognozētā mēneša NM kopsumma nesasniedz maksātāja gada diferencētā NM apmēru, t.i., maksātājam taksācijas gada laikā piemērota mazāka NM summa, nekā tam pienākošais gada diferencētais NM, iesniedzot GID rezumējošā kārtībā, tiek veikta apliekamā ienākuma precizēšana gada diferencētā NM pozīcijā, kas attiecīgi kopējā rezultātā var radīt IIN pārmaksu un attiecīgi tiesības uz IIN atmaksu.

Apkopojot un izvērtējot minēto, var teikt, ka 2018. un nākamo gadu NM kārtība raksturojama ar šādiem likumdevēja un Ministru kabineta noteikumiem iedibinājumiem:

- Tiek saglabāts iepriekš ieviestais gada diferencētais NM, kas gada ietvaros tiek individualizēti piemērots IIN maksātājam atkarībā no MK noteiktā ienākumu apmēra.
- Minimālais mēneša NM tiek aizstāts ar VID prognozēto mēneša NM, vēl vairāk sarežģī NM aprēķināšanas un piemērošanas kārtību.
- Tiek noteiktas striktas VID prognozētā mēneša NM un gada diferencētā NM piemērošanas robežas atkarībā no ienākumu apmēra ar mērķi atbalstīt mazāka apmēra algu saņēmējus.

Kārtība ar prognozētā NM un diferencētā gada NM piemērošanu, kas tika sākta piemērot no 2018.gada, ir būtiski sarežģījusi IIN piemērošanu. Apstākļi, ka prognozēto NM nosaka pēc iepriekšējiem datiem rada situāciju, ka prognozētais NM gada laikā kopsummā var būt gan lielāks, gan mazāks par gada diferencēto NM, kā rezultātā diapazons no šādas piemērošanas var būt nodokļa parāds vai pārmaksu.

**NM piemērošanas laikā gadā iespējamā IIN parāda un pārmaksas diapazons 2018.-
2020.gads**

	2018.gads	2019.gads	2020.gads
IIN parāda vai pārmaksas iespējamais diapazons gadā	no 480 EUR pārmaksas līdz 480 EUR parāda pret valsti	no 552 EUR pārmaksas līdz 552 EUR parāda pret valsti	no 600 EUR pārmaksas līdz 600 EUR parāda pret valsti

Pēc GID sastādīšanas IIN pārmaksa no NM piemērošanas radīsies tad, ja:

1. prognozētais NM būs gada laikā piemērots mazāks nekā personai tiesības piemērot;
2. vēsturiskajā periodā, pēc kura ienākuma līmeņa tiek noteikts prognozētais NM, ienākums ir bijis lielāks par deklarētā periodā gūtajiem ienākumiem;
3. tās ir personas, kurām ir neregulāri, svārstīgi ienākumi, vēsturiskajā periodā bijuši vienreizēji papildus ienākumi.

Pēc gada ienākumu deklarācijas sastādīšanas IIN parāds pret valsti no NM piemērošanas radīsies tad, ja:

1. prognozētais NM būs gada laikā piemērots lielāks nekā personai ir tiesības piemērot;
2. iepriekšējā periodā, pēc kura ienākuma līmeņa tiek noteikts prognozētais NM, ienākums ir bijis mazāks par deklarētā periodā gūtajiem ienākumiem;
3. tās ir personas, kurām ir neregulāri, svārstīgi ienākumi, personas, kuras iepriekšējā periodā bijušas bērna kopšanas atvaļinājumā, vai personas, kuras ilgāku laiku nav strādājušas.

Citiem vārdiem sakot, šobrīd tiek saglabāta ieviestā gada diferencētā NM piemērošana, sarežģījot atsevišķus mēneša NM piemērošanas aspektus. Tā kā iepriekšējā periodā gūto ienākumu lielums var nesakrist ar deklarētajā periodā gūtajiem ienākumiem, galīgais IIN aprēķins būs konstatējams tikai iesniedzot GID. Līdz ar to 2018.gadā ieviestās izmaiņas IIN regulējumā netieši paredz, ka visiem nodokļu maksātājiem būs jāiesniedz GID, jo tikai tās iesniegšana dos iespēju uzzināt IIN pārmaksas vai parāda summu.

Nodokļu maksātājs, kas gada laikā guvis ienākumus, iepriekš nevar prognozēt sagaidāmo rezultātu. VID aprēķinātā prognozētā NM piemērošana sarežģī IIN piemērošanu, tādējādi nodoklis neatbilst vienkāršas piemērošanas nosacījumam, ko nosaka nodokļu teorētiskie pamatprincipi.