

## NODOKĻI

### Priekšnodokļa atskaitīšana darījumos ar nekustamajiem īpašumiem

11. jūnijs, 2014 / Sabīne Vuškāne un Dace Everte, zvērinātu advokātu biroja „SORAINEN” vecākās nodokļu menedžeres



Sabīne Vuškāne  
Foto: Elīna Kursīte

Nodokļu pareiza piemērošana nekustamajam īpašumam vienmēr saistīta ar palielinātu risku. Pirmkārt, tādēļ, ka parasti darījumos ir iesaistītas lielas summas. Nekustamā īpašuma būvniecības un pārdošanas cenas ir ievērojamas, attiecīgi arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summas, kas ir aprēķināmas vai atskaitāmas par darījumiem, ir lielas. Otrkārt, PVN vajadzībām priekšnodokļa uzskaitē jāveic 10 gadus, līdz ar to faktiski nodokļu risks ir ilgāks nekā [likumā Par nodokļiem un nodevām](#) paredzētie 3 gadi vai 5 gadi attiecībā uz saistīto uzņēmumu pielietoto transfertcenu atbilstību tirgus cenām.

*Finances.lv* redakcija bieži saņem jautājumus par nodokļu piemērošanu nekustamajam īpašumam un priekšnodokļa atskaitīšanu. Piemēram, kā nodrošināt pareizu priekšnodokļa atskaitīšanu, ja uzņēmumam pieder vairāki nekustamie īpašumi, kas tiek izmantoti dažādi.

Viens tiek izīrēts fiziskai personai – šie darījumi ir neapliekami, un uz tiem attiecināmais priekšnodoklis nav atskaitāms. Otrs nekustamais īpašums tiek iznomāts juridiskai personai - noma ir apliekama ar PVN, un priekšnodoklis ir atskaitāms. Trešais nekustamais īpašums tiek renovēts – par to nav nekādu ieņēmumu, bet ir atskaitāms priekšnodoklis, kuru nākotnē pēc nodošanas ekspluatācijā koriģēs atkarībā no apliekamo / neapliekamo darījumu, kas saistīti ar šo īpašumu, proporcijas.

Ņemot vērā dažādos nekustamo īpašumu izmantošanas veidus, loģiski, ka arī priekšnodoklis tiek uzskaitīts dalīti par katru nekustamo īpašumu.

### **Normatīvo aktu prasības attiecībā uz priekšnodokļa uzskaiti - tieši attiecināmās izmaksas**

Kopš 2013.gada, kad stājās spēkā jaunais [Pievienotās vērtības nodokļa likums](#) (PVN likums), normatīvie akti paredz atsevišķo priekšnodokļa uzskaiti kā pamatmetodi priekšnodokļa atskaitīšanai ([PVN likuma](#) 98.panta 1.daļa).

Līdz tam atskaitāmā priekšnodokļa noteikšanai tika izmantota apliekamo un neapliekamo darījumu proporcija un tikai tad, ja nodokļu maksātājs varēja nodrošināt atsevišķu uzskaiti, varēja izmantot atsevišķo uzskaiti izvēles kārtībā. Savukārt kopš 2013.gada nodokļu maksātājiem ir jānodrošina atsevišķa priekšnodokļa uzskaitē un proporcijas aprēķins ir piemērojams tikai tiem darījumiem, kuriem šāda atsevišķa uzskaitē nav iespējama.

Attiecīgi PVN no izmaksām, kas tieši attiecināmas uz neapliekamu darījumu, nav atskaitāms. Piemēram, nav atskaitāms priekšnodoklis, kas samaksāts par izdevumiem apkures un apsaimniekošanas nodrošināšanai īpašumā, kas izīrēts fiziskajai personai. Savukārt PVN par izdevumiem, kas attiecināmi uz juridiskajai personai iznomāto nekustamo īpašumu, ir pilnībā atskaitāmi.

### **Izmaksas, kas tieši attiecas uz pašlaik neizmantotu nekustamo īpašumu**

Bez priekšnodokļa uzskaites attiecībā uz apliekamajiem un neapliekamajiem darījumiem uzņēmumiem bieži rodas vēl viens jautājums – kā uzskaitīt priekšnodokli, kas rodas saistībā ar faktiski neizmantota īpašuma uzturēšanu. Šādas izmaksas varētu būt gan būvniecības, gan rekonstrukcijas izmaksas, gan kārtējās izmaksas saistībā ar īpašuma uzturēšanu. Uzņēmumiem var rasties dilemma, vai šādas izmaksas vispār ir atskaitāmas, ņemot vērā, ka no šiem īpašumiem ieņēmumi konkrētajā periodā nerodas un reizēm zemas tirgus aktivitātes dēļ arī nav sagaidāmi tuvākajā nākotnē.

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas un Latvijas tiesu praksē iedibinātajiem principiem izšķirošais kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanā ir nodokļu maksātāja nolūks veikt apliekamus darījumus. Respektīvi, ja ēkas īpašnieks plāno nākotnē pārdot rekonstruētu ēku (apliekams darījums), kas pēc rekonstrukcijas netiek izmantota, tad viņa nolūks veikt ar PVN apliekamu darījumu ir pietiekams pamatojums PVN atskaitīšanai arī periodā, kad ar īpašumu nekādas darbības netiek veiktas. Tomēr uzņēmumam būtu jābrīdina, ka strīda gadījumā ar Valsts ieņēmumu dienestu (VID) sākotnējo nolūku būtu nepieciešams pierādīt. Ne normatīvie akti, ne tiesu spriedumi nenosaka minimālo nepieciešamo pierādīšanas līdzekļu kopumu. Parasti šādām vajadzībām var kalpot dažādi tieši un netieši pierādījumi – veiktās darbības pircēja

meklēšanā, saglabātas attiecīgajos portālos ievietoto sludinājumu kopijas, fotogrāfijas ar īpašuma tuvumā izvietotajām vides reklāmām u. tml.

### **Administratīvās izmaksas- proporcijas piemērošana**

Jautājumi rodas arī, kā uzskaitīt un atgūt priekšnodokli par sabiedrības administratīvajiem izdevumiem (piemēram, ofisa pamatlīdzekļi, ofisa uzturēšanas izdevumi), ko nevar tieši attiecināt uz konkrētu īpašumu. Protams, apjoma ziņā šīs izmaksas ir mazākas nekā uz īpašumiem tieši attiecināmās izmaksas, tomēr šādu vispārējo izmaksu uzskaitē un attiecināšana uz apliekamiem un neapliekamiem darījumiem prasa vairāk detalizētu aprēķinu un pamatojumu.

Viena no izmantojamām metodēm ir minēta [MK noteikumu Nr.17 Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai](#) 160.<sup>1</sup>punktā: ja par attiecīgām izmaksām nav iespējams nodrošināt atsevišķo uzskaiti, nodokļu maksātājam ir tiesības šīm izmaksām piemērot proporciju. Proti, kopējie izdevumi vai kopējo izdevumu daļa, kas vienlīdz attiecināma uz visiem nekustamajiem īpašumiem, ir atskaitāma, balstoties uz attiecīgā perioda (mēneša, ceturkšņa) apliekamo un neapliekamo darījumu proporciju.

Uzņēmums priekšnodokļa uzskaitē būs piemērojis gan atsevišķo uzskaiti (tieši uz īpašumiem attiecināmais priekšnodoklis), gan proporciju (priekšnodoklis visa uzņēmuma darbībai). Šāda pieeja ir iespējama, tā ir paredzēta normatīvajos aktos. Vēl jāatceras, ka jebkurā gadījumā, ja uzņēmums veic proporcijas aprēķinus ikmēneša priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanai, tad proporcija ir jāpārrēķina arī par visu gadu, iesniedzot PVN gada deklarāciju, un attiecīgi arī par visu gadu jākorģē atskaitītais priekšnodoklis neatkarīgi no tā, ka priekšnodoklis jau tika koriģēts katru mēnesi vai ceturksni.



Dace Everte  
Foto: Elīna Kursīte

Gadījumā, ja uzņēmuma apliekamie darījumi kārtējā taksācijas periodā (mēnesī vai ceturksnī) ir vairāk nekā 95% no kopējiem darījumiem, uzņēmumam attiecīgajā periodā (mēnesī vai ceturksnī) ir tiesības nepiemērot proporciju, bet pilnā apmērā atskaitīt priekšnodokli. Tomēr gada beigās tik un tā būs jāveic proporcijas pārrēķins un priekšnodoklis par gada proporciju būs jākorģē ([PVN likuma](#) 98.panta 6. un 7.daļa).

Turklāt no 01.01.2014. [PVN likuma](#) 98.panta 9.daļā noteikts, ka gada proporcija ir jānoapaļo uz augšu līdz skaitlim, kas nepārsniedz nākamo veselo skaitli. Piemēram, ja proporcijas aprēķina rezultāts ir 97,2% vai 97,9%, abos gadījumos atskaitāmā priekšnodokļa aprēķinos izmantojamā proporcija ir 98%, tādējādi palielinās atskaitāmā priekšnodokļa daļa. Šīs tiesības arī iepriekšējos gados bija paredzētas [Padomes Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās](#)

[vērtības nodokļa sistēmu](#), tomēr direktīvas normas tieša piemērošana bija atsevišķi rakstveidā jāsaskaņo ar VID.

### **Administratīvās izmaksas – dalītā uzskaitē**

Tomēr priekšnodokļa attiecināšana uz administratīvajām izmaksām, piemērojot proporciju, atsevišķos gadījumos varētu nesniegt taisnīgāko un racionālāko rezultātu. Tipisks piemērs – uzņēmums dažas reizes veic liela apmēra neapliekamus darījumus (piemēram, pārdod vairākus lietotus nekustamos īpašumus), bet pārējā darbība ir daudzu mazāka apjoma apliekamu darījumu veikšana (piemēram, mazumtirdzniecība). Tādās situācijās parasti lielākā daļa administratīvo izmaksu pēc būtības ir saistītas tieši ar apliekamās darbības nodrošināšanu, bet neatskaitāmais priekšnodoklis, aprēķinot proporciju, būs nesamērīgi liels.

Likums neierobežo uzņēmumu iespējas izvēlēties dalītās uzskaites principus, pēc kuriem tie var sasniegt taisnīgu un samērīgu priekšnodokļa atskaitīšanas rezultātu. Vienīgais nosacījums – principiem jābūt pamatotiem un rezultātam - taisnīgam.

### **Piemērs**

*Uzņēmums nodarbojas ar nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, un tā administratīvās izmaksas ir biroja telpu noma un grāmatvedības ārpakalpojumi.*

*Šādā situācijā atskaitāmās priekšnodokļa daļas noteikšanai varētu izmantot kādu no šiem principiem:*

- *Atbilstoši klientu skaitam – cik ir īrnieki (neatskaitāms) un cik ir nomnieki (atskaitāms). Pamatojums – grāmatvežu darba apjoms un cena ir tieši saistīti ar uzņēmuma klientu skaitu, jo izrakstāmo rēķinu un veicamo grāmatojumu skaits mainās atkarībā no klientu skaita. Tādēļ izmaksas ir tādā mērā attiecināmas uz apliekamiem un neapliekamiem darījumiem, cik ir apliekamo un neapliekamo pakalpojumu saņēmēju.*
- *Atbilstoši iznomāto un izīrēto īpašumu platībām. Piemēram, ja uzņēmums izīrē 300 m<sup>2</sup> dažādām privātpersonām, bet 800m<sup>2</sup> - juridiskām personām, tad neatskaitāmo un atskaitāmo priekšnodokļa daļu noteiktu šādi:*

*300 (īres platība) / 1100 (kopējā platība) = 27% (neatskaitāmais PVN)*

*800 (iznomātā platība) / 1100 (kopējā platība) = 73% (atskaitāmais PVN)*

Dažādi uzņēmumi varētu izdomāt atšķirīgas aprēķinu metodes atskaitāmās PVN daļas pamatošanai, lai panāktu racionālāko rezultātu. Protams, ir arī jāsaprot, ka nodokļu administrāciju neapmierinās situācija, kad uzņēmumam, veicot liela apmēra neapliekamus darījumus, neatskaitāmā priekšnodokļa nebūs vispār vai rezultāts būs neatskaitāmi 5 centi. Tādēļ jāmeklē samērīgs, taisnīgs un argumentēts risinājums.

Turklāt uzņēmumam ir jāievēro konsekvence – katru gadu atskaitāmā priekšnodokļa aprēķinam jāizmanto viena un tā pati metode. VID pārbaužu gadījumos būs jāspēj pamatot izvēlētais metode lietderīgums un sasniegtā rezultāta taisnīgums. Tādēļ būtu ieteicams, lai uzņēmumi savus dalītās priekšnodokļa uzskaites principus dokumentē rakstiski, ieviešot dalītās priekšnodokļa uzskaites politiku, kurā ir ietvertas aprēķinu formulas un aprakstīti

izmaksu attiecināšanas principi. Šāda politika saskaņā ar normatīvajiem aktiem nav obligāta, bet būs ļoti noderīga, piemēram, ja uzņēmumam mainīsies grāmatvedis.

### **5% noteikums**

Ja uzņēmuma apliekamie darījumi ir mazāk par 5% no uzņēmuma kopējiem darījumiem, uzņēmums ir tiesīgs veikt tikai apliekamo darījumu uzskaiti un arī atskaitīt tikai to priekšnodokli, kas pilnībā attiecināms uz apliekamiem darījumiem. Šāds risinājums ļauj uzņēmumiem vienkāršot ikmēneša deklarāciju sastādīšanu.

Piemēram, ja uzņēmums, kura pamata ieņēmumi ir neapliekami finanšu darījumi, iznomā nekustamo īpašumu, gūstot nelielus ieņēmumus (mazāk par 5% no kopējā apgrozījuma), tas var PVN deklarācijās uzrādīt tikai apliekamos darījumus un arī atskaitīt tikai to priekšnodokli, kas attiecināms uz šo nekustamā īpašuma nomu.

### **Atsevišķu darījumu neiekļaušana proporcijas aprēķinos**

Vienu atsevišķu darījumu, kas nav tipisks uzņēmumam un tiek veikts vienu reizi taksācijas gada laikā, piemēram, vienu neapliekamu finanšu darījumu, ir tiesības neiekļaut proporcijas aprēķinos. Uzņēmumam, kas ikdienā neveic darbības ar nekustamo īpašumu, šāds netipisks darījums var būt arī nekustamā īpašuma pārdošana ([PVN likuma](#) 98.panta 4.daļa). Šādā situācijā uzņēmumam priekšnodoklis par izmaksām, kas tieši attiecas uz nekustamā īpašuma pārdošanu, nebūs atskaitāms, bet pārējais priekšnodoklis, kas attiecas uz visiem uzņēmuma darījumiem, būs 100% atskaitāms.

Nobeigumā jāsecina, ka likums sniedz uzņēmumiem pietiekami lielu brīvību atskaitāmās priekšnodokļa daļas noteikšanā, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti apliekamo darījumu veicējiem. Katram uzņēmējam ir jāveic savi aprēķini, lai izlemtu, kuras metodes ir pamatotākās tieši viņa biznesa situācijā.