

NODOKĻI

Nekustamā īpašuma pārdošanas aplikšana ar PVN – pārejas periodi un problēmas, kas ar tiem saistītas

30. oktobris, 2012 / Sabīne Vuškāne, Dace Everte, zvērinātu advokātu biroja SORAINEN nodokļu menedžeres



Sabīne Vuškāne, Foto: no ZAB SORAINEN arhīva



Dace Everte, Foto: no ZAB SORAINEN arhīva

2011.gada 21.jūlijā Saeima pieņēma grozījumus [likumā Par pievienotās vērtības nodokli](#) (likums par PVN), saskaņā ar kuriem tika būtiski mainīta PVN piemērošanas kārtību, kā arī aplikamā vērtība nekustamo īpašumu piegādes darījumos. Lai nodrošinātu saudzīgāku pāreju uz jauno regulējumu, likumdevējs ir ieviesis pārejas noteikumus attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, kas ir iegādāti līdz 2011.gada 27.jūlijam. Šobrīd pārejas periods ir noteikts līdz 2012.gada 31.decembrim, tomēr Finanšu ministrija un likumdevējs plāno šo pārejas periodu pagarināt.

Ko tad paredz pārejas noteikumi?

Saskaņā ar pārejas noteikumiem, nodokļu maksātāji īpašumiem, kurus iegādājušies līdz 2011.gada 27.jūlijam, ir tiesīgi piemērot iepriekš spēkā esošo PVN regulējumu, proti:

- nelietota nekustamā īpašuma otro un katru nākamo pārdošanu neaplikt ar PVN;
- nepabeigtās celtniecības objektu pārdošanas gadījumā ar PVN aplikamo vērtību aprēķina kā starpību starp īpašuma pārdošanas un iegādes cenu.

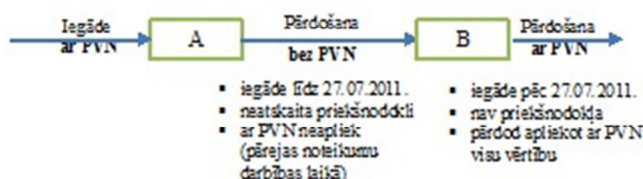
Šobrīd, kad apstiprināšanai Saeimā ir iesniegts jaunais Pievienotās vērtības nodokļa likuma projekts, Finanšu ministrija sadarbībā ar nevalstiskajām organizācijām ir iesniegusi priekšlikumu par pārejas perioda pagarināšanu līdz pat 2015.gada 31.decembrim.

Tomēr jāatzīmē, ka, pieskaņojot PVN regulējumu [Padomes Direktīvas 2006/112/EK \(2006. gada 28 novembris \) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu](#) normām, Latvijā tika izmainīts PVN objekts: darījums, kas agrāk nebūtu apliekams ar PVN, kļuva apliekams, tomēr priekšnodokļa atskaitīšana šādos gadījumos ne vienmēr ir iespējama. Turpmāk apskatīsim vairākas situācijas nekustamo īpašumu pārdošanā un PVN piemērošanā, kas ataino gan izmaiņas attiecībā uz PVN piemērošanu, gan arī radušās problēmas.

1. Dubulta nodokļa maksāšana par jaunuzceltu, ekspluatācijā nodotu nekustamo īpašumu

Piemērs

Uzņēmums A iegādājas jaunu, ekspluatācijā nodotu nekustamo īpašumu.



Uzņēmums A iegādājas nelietotu nekustamo īpašumu līdz 2011.gada 27.jūlijam. Šāds piegādes darījums ir jauna nekustamā īpašuma pirmā pārdošana, tādēļ apliekama ar PVN. Uzņēmumam A izdodas šo īpašumu pārdot 2012.gadā, kad ir spēkā pārejas periods. Attiecīgi, otrajai nekustamā īpašuma pārdošanai A ir tiesīgs piemērot atbrīvojumu (jauna nekustamā īpašuma otrā pārdošana). Šādā situācijā A nav tiesīgs atskaitīt priekšnodokli par iegādāto īpašumu. PVN par šo īpašumu tiek samaksāts valsts budžetā pirmo reizi.

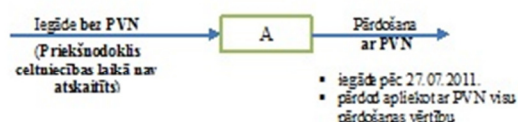
Tomēr, ja nākamais īpašuma ieguvējs B nolemj īpašumu pārdot, tad uz viņu PVN piemērošanas pārejas normas neattieksies, jo B šo īpašumu iegādājās jau pēc 2011.gada 27.jūlija. Tādēļ, pārdodot īpašumu, B šim darījumam nav tiesību PVN nepiemērot, attiecīgi šai piegādei B piemēro PVN. Tomēr tā kā piegādes darījumam no A uz B PVN netika piemērots un B nav iespējas atskaitīt priekšnodokli (nav priekšnodokļa rēķina), tad B, pārdodot šo īpašumu, samaksās PVN par visu īpašuma vērtību, bez tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādējādi mainītā regulējuma dēļ PVN tiek par vienu un to pašu īpašumu budžetā samaksāts otro reizi. Tas savukārt ir pretrunā ar PVN neitralitātes principu, kā arī rada īpašuma cenas sadārdzinājumu, potenciāli radot konkurences izkropļojumu.

Kā redzams no šī piemēra, tam, cik garš ir pārejas periods 2011.gada 21.jūlijā pieņemto [likuma par PVN](#) grozījumu piemērošanai – līdz 2012.gada 31.decembrim vai 2015.gada 31.decembrim, nav nekādas nozīmes šīs problēmas risināšanā. Pārejas noteikumi tikai pasargā tos tirgus dalībniekus (piemērā - Uzņēmums A), kas pašlaik ir šādu nekustamo īpašumu īpašnieki. Cietējs ir nekustamā īpašuma tālākais pārdevējs (piemērā - Uzņēmums B), kas nākamajās īpašuma pārdošanās samaksās PVN par šiem īpašumiem jau otro reizi, bez tiesībām atskaitīt priekšnodokli, turklāt neatkarīgi no tā, par cik gadiem tiks pagarināta pārejas perioda darbība. Mūsaprāt, risinājums situācijā, kad tiek pārdots jauns nekustamais īpašums, par kuru nav atskaitīts priekšnodoklis (un tas nav iespējams), bet tas pārdodot ir jāapliek ar PVN, varētu būt PVN piemērošana starpībai starp nekustamā īpašuma pārdošanas vērtību un iegādes vērtību. Tādējādi tiktu panākts, ka ar PVN tiek aplikta tikai pievienotā vērtība.

2. PVN piemērošana un atskaitīšana nepabeigtās celtniecības objekta, kas iegādāts no neapliekamas personas, tālākas pārdošanas gadījumā

Piemērs

Uzņēmums A 2012.gadā iegādājas nepabeigtu nekustamo īpašumu no privātpersonas, kas nekustamo īpašumu cēlusi savām vajadzībām un celtniecības laikā priekšnodokli nav atskaitījusi.



Šajā situācijā nekoncekventā PVN regulējuma dēļ, līdzīgi kā iepriekš aprakstītajā situācijā ar jauna nekustamā īpašuma pārdošanu, tiek pārkāpta PVN neitralitāte un radīts mākslīgs nekustamā īpašuma sadārdzinājums. Proti, lai gan privātpersona, pārdodot nekustamo īpašumu, tam PVN nepiemēro (arī priekšnodoklis par celtniecību nav atskaitīts), uzņēmumam A, kas iegādāsies šo īpašumu, to tālāk pārdodot būs jāpiemēro PVN visai pārdošanas vērtībai.

Attiecīgi arī šajā gadījumā pārejas perioda pagarināšana nedod risinājumu problēmai, savukārt valsts budžetā PVN par vienu un tā paša īpašuma pārdošanu tiks samaksāts divreiz (neatskaitot PVN un apliekot to bez atskaitīšanas tiesībām).

Iespējamais risinājums, lai saglabātu PVN neitralitāti ir iespēja šādā gadījumā, kad priekšnodoklis nav un nevar tikt atskaitīts (atkal nav PVN rēķina) PVN piemērot starpībai starp nekustamā īpašuma pārdošanas un iegādes vērtību.

3. Ēkas un zemes vērtības sadalīšanas aizliegums

Zemes un ēkas vērtības sadalīšana nekustamā īpašuma pārdošanas darījumos bija atļauta no 2006. līdz 2009.gadam. Tomēr, tā kā šī iespēja tika bieži izmantota, lai mākslīgi samazinātu ar PVN apliekamo darījuma vērtību, tad 2009.gada nogalē [MK noteikumos Nr.933 Likuma Par pievienotās vērtības nodokli *normu piemērošanas kārtība*](#) tika iekļauta norma, kas aizliedza, pārdodot nekustamo īpašumu, darījumā atsevišķi nodalīt ēkas un zemes vērtības.

Tomēr vienlaikus trūkst regulējuma, ko darīt tādos gadījumos, kad būtiskāko darījuma daļu veido zemes gabala un lietotā nekustamā īpašuma vērtība, bet nelietotā nekustamā īpašuma vērtība kopējā īpašuma pārdošanas cenā ir nenozīmīga. Piemēram:

- ja tiek pārdots liels zemes gabals, uz kura atrodas (neliela) jaunbūve, piemēram saimniecības ēka vai garāža;
- ja tiek pārdots liels zemes gabals (lauksaimniecības zeme), uz kura atrodas gan lietota ēka (piemēram, dzīvojamā māja), gan arī jaunbūve (piemēram – viesu māja vai pirts).

Saskaņā ar pašreizējām [likuma par PVN](#) normām šādos gadījumos zemes pārdošanai, uz kuras atrodas jauns nekustamais īpašums, ir jāpiemēro PVN. Tomēr tas ir pretrunā ar šāda darījuma ekonomisko saturu - lielāko darījuma vērtību veido zemes gabals un lietotās ēkas vērtība, nevis uz tā uzceltā salīdzinoši mazāk vērtīgā jaunbūve.

Likums neparedz atkāpes no aizlieguma daļīt ēkas un zemes vērtību. Tomēr situācijās, kad darījuma galvenais objekts ir tieši ar PVN neapliekamā īpašuma pārdošana, risinājums varētu būt iespēja nodokli piemērot taisnīgi un samērīgi, piemēram, noteikt apliekamo darījuma vērtību, aprēķinot to proporcionāli konkrētā īpašuma sastāvam.

4. Apliekamās vērtības noteikšana rekonstrukcijas gadījumā, ja īpašums tiek pārdots vairākas reizes

Vēl viena problēma nekustamo īpašumu darījumos ir saistīta ar darījumu apliekamās vērtības noteikšanu situācijās, kad rekonstruēts un faktiski neizmantots īpašums tiek pārdots vairākas reizes līdz tā lietošanas uzsākšanai. Likuma formulējums nosaka, ka rekonstruētam īpašumam ar PVN apliekamo vērtību nosaka, no pārdošanas cenas atskaitot tā vērtību pirms rekonstrukcijas. Tomēr, ja pirms lietošanas uzsākšanas īpašumu pārdod vēl citai – nesaisītai – personai, tad otrais pārdevējs, visticamāk, nezina, kāda bija īpašuma vērtība pirms rekonstrukcijas un maz ticams, ka pirmais īpašnieks to vēlēsies atklāt. Turklāt jaunajam īpašniekam nav iespējams iegūt arī īpašuma vērtību pirms rekonstrukcijas no nekustamā īpašuma vērtētāja, jo jaunajam īpašniekam, kurš pats nav veicis rekonstrukciju, nav informācijas, kādā stāvoklī īpašums bija pirms tā rekonstrukcijas uzsākšanas.

Risinājums šajā situācijā būtu rekonstrukcijas gadījumos apliekamo vērtību noteikt starpību starp nekustamā īpašuma pārdošanas un iegādes (nevis vērtību pirms rekonstrukcijas) vērtībām. Savukārt personas, kas pašas veic sava īpašuma rekonstrukciju, tāpat kā līdz šim ar PVN apliktu starpību starp īpašuma pārdošanas cenu un vērtību pirms rekonstrukcijas.

Nobeigumā vēlētos uzsvērt pozitīvu tendenci – risinot jautājumus, kas ir tik būtiski plašam nodokļu maksātāju lokam, likumdevējs ir ieklausījies nodokļu maksātājos un pārejas normu piemērošanā ņēmis vērā arī pašreiz nekustamo īpašumu tirgū valdošo situāciju. Tomēr vienlaikus vēlamies vērst uzmanību uz apstākli, ka pagarināts pārejas periods jauno PVN normu piemērošanai neatrisina nekoncekvenci īpašumu aplikšanā ar PVN, bet tikai pārliet iepriekš nepilnīgi iekasētā nodokļa slogu uz nākamo nekustamā īpašuma ieguvēju. Aicinām nodokļu maksātājus vērst uzmanību, vai kāda no minētajām problēmām neskar arī jūs un turpināt meklēt iespējamus risinājumus, kas nodrošinātu taisnīgu, neitrālu un proporcionālu PVN piemērošanu nekustamo īpašumu darījumos.