



PVN korekcija nekustamā īpašuma darījumos

Dace Everte, ZAB "Sorainen", vecākā nodokļu menedžere

<https://ifinances.lv/raksti/nodokli/pievienotas-vertibas-nodoklis/pvn-korekcija-nekustama-ipasuma-darjumos/18391>

Uzņēmumiem, kam pieder nekustamais īpašums, par kura iegādi, būvniecību vai rekonstrukciju tika atskaitīts pievienotās vērtības nodokļa (PVN) priekšnodoklis, būtiski zināt, kā veicama šī priekšnodokļa korekcija. Un it īpaši tad, ja plāno šādu īpašumu pārdot. Skaidrojam!

Nodokļa maksātājiem – saimnieciskās darbības veicējiem – Pievienotās vērtības nodokļa likumā (PVN likums) paredzētas tiesības atskaitīt priekšnodokli par tām izmaksām, kas radušās apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tomēr attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem, lai sasniegtu samērīgu priekšnodokļa attiecināšanu pret apliekamajiem darījumiem, PVN likuma [102. pantā](#) noteikts pienākums veikt PVN priekšnodokļa korekciju 10 gadu periodā pēc tam, kad nekustamais īpašums ir iegādāts vai nodots ekspluatācijā pēc būvniecības, restaurācijas, pārbūves, atjaunošanas pabeigšanas. Tas nozīmē, ka katru gadu uzņēmējiem jāizvērtē, cik lielā mērā attiecīgais aktīvs izmantots ar PVN apliekamu ieņēmumu gūšanai, un tad, ja PVN atskaitījums atšķiras no faktiskā darījumu īpatsvara, jākorrigē šis rezultāts, vai nu atmaksājot daļu atskaitītā priekšnodokļa valsts budžetam, vai atprasot no valsts budžeta, ja uzņēmējam pienākas lielāks atskaitāmais priekšnodoklis nekā sākotnēji plānots.

Iziesim soli pa solim PVN korekcijas būtībai un aprēķināšanas kārtībai!

Kas ir nekustamais īpašums?

PVN likumā ar terminu “nekustamais īpašums” apzīmē ēkas vai būves. Saskaņā ar Būvniecības likuma [1. panta](#) 3. punktu būve ir ķermeniska lieta, kas tapusi cilvēka darbības rezultātā un ir saistīta ar pamatni (zemi vai gultni).

Tāpat kritērijs objekta definēšanai par būvi ir saistība ar pamatni – zemi vai gultni, kas savukārt nozīmē, ka par nekustamo īpašumu uzskata ne tikai dzīvokļus, mājas, saimnieciskas ēkas, bet arī tādus objektus kā ceļi, dzelzceļi, stāvvietas, laukumi, stacionāras tvertnes un dažādas liela izmēra iekārtas, kuras nepieciešams iebetonēt zemē. Praksē kļūmes ar priekšnodokļa korekciju visbiežāk gadās tieši infrastruktūras objektiem, jo bieži vien tos neasociē ar nekustamo īpašumu, kā arī piemirst par šādos objektos veiktajiem uzlabošanas darbiem, kuru gaitā atskaitīts priekšnodoklis.

Reģistrēšana VID

Īpašumu, ko uzņēmējs ir iegādājies, uzbūvējis, atjaunojis, pārbūvējis vai restaurējis, vispirms jāreģistrē Valsts ieņēmumu dienestā (VID). Šī prasība attiecas arī uz tādiem īpašumiem, kurus plānots izmantot neapliekamam darījumam nodrošināšanai vai kurus izmanto vajadzībām, kas nav saistītas ar saimniecisko darbību, respektīvi, VID jāreģistrē visi nekustamie īpašumi neatkarīgi no tā, vai tiek atskaitīts priekšnodoklis.

Reģistrācija jāveic, iesniedzot PVN deklarācijas PVN 7 pielikuma "Pārskats par nekustamā īpašuma izmantošanu" A sadaļu. Tas jā dara, iesniedzot PVN deklarāciju par periodu, kad īpašums iegādāts vai pieņemts ekspluatācijā.

Reģistrējot īpašumu, jānorāda gan par tā iegādi, būvniecību, atjaunošanu vai restaurēšanu atskaitītais priekšnodoklis, gan proporcija, cik lielā mērā īpašumu plānots izmantot saimnieciskajai darbībai, kā arī proporcija, cik lielā mērā īpašumu izmantos ar PVN apliekamu un neapliekamu darījumu veikšanai.

Turklāt jāatceras, ka īpašumi jāreģistrē VID ne tikai iegādes vai uzbūvēšanas, bet arī pārbūves gadījumā un ka šis pienākums attiecas arī uz dažādiem infrastruktūras objektiem.

Praksē bieži uzņēmēji piemirst par nekustamā īpašuma reģistrācijas formalitāti. Turklāt, lai arī teorētiski saskaņā ar Administratīvās atbildības likumu par šādu pārkāpumu VID varētu piemērot sodu, praksē to redzam reti. Tomēr apstāklis, ka īpašums nav reģistrēts, var traucēt, plānojot nekustamā īpašuma darījumus, piemēram, izmantot iespēju brīvprātīgi aplikēt ar PVN faktiski izmantota īpašuma pārdošanu.

Korekcija par Īpašuma izmantošanu

Kad Īpašums iegādāts vai nodots ekspluatācijā, sākas 10 gadu priekšnodokļa korekcijas periods. Atbilstoši vispārīgajiem principiem PVN atskaitīšanas tiesības ir tikai par Īpašuma izmantošanu ar PVN apliekamiem darījumiem, bet par neapliekamiem darījumiem un ar saimniecisko darbību nesaistītiem darījumiem PVN nav atskaitāms – šādi tiek nodrošināta PVN neitralitāte.

Tas nozīmē, ka turpmākos 10 gadus, ik gadu iesniedzot PVN gada deklarāciju, uzņēmumam jāaprēķina, cik lielā mērā tas faktiski ir izmantojis Īpašumu ar PVN apliekamu vai neapliekamu darījumu veikšanai. Pēc tam šo rezultātu reizina ar desmito daļu no priekšnodokļa, kas atskaitīts par Īpašuma būvniecību vai iegādi. Iegūtais rezultāts ir attiecīgi atskaitāmais/neatskaitāmais priekšnodoklis konkrētajā taksācijas gadā.

Valsts budžetā papildus maksājamo un no valsts budžeta atprasāmo PVN deklarē VID, iesniedzot PVN gada deklarāciju un PVN 7 pielikuma B sadaļu.

Piemērs

Piemēram, uzņēmums ir iegādājies ēku, kuru izmanto gan apliekamiem (komercplatības noma juridiskām personām), gan neapliekamiem darījumiem (dzīvokļu izīrēšana privātpersonām).

- Par ēkas iegādi samaksātais priekšnodoklis ir 1 000 000 EUR.*
- Reģistrējot Īpašumu, norādīta plānotā izmantošanas proporcija: 40% ar PVN apliekamiem darījumiem un 60% ar PVN neapliekamiem darījumiem. Atbilstoši PVN likumam, reģistrējot Īpašumu, ir atskaitīts priekšnodoklis 400 000 EUR apmērā.*
- gadā ieņēmumu sadalījums ir šāds: 20% – komercplatību noma, 80% – dzīvokļu īre.*

Veicot priekšnodokļa korekciju par 2020. gadu, jāaprēķina 1/10 daļa no sākotnēji atskaitītā priekšnodokļa, tātad koriģējamais nodoklis ir 100 000 EUR. Sareizinot ar izmantošanas rādītājiem, rezultāts būs šāds:

- atskaitāmais priekšnodoklis – 20 000 EUR;*
- neatskaitāmais priekšnodoklis – 80 000 EUR.*

Tā kā ēkas iegādes brīdī paredzēts, ka 2020. gadā atskaitāmais priekšnodoklis būs 40 000 EUR (jo sākotnēji plānots 40% īpašuma izmantot apliekamiem darījumiem), bet faktiski atskaitāmais priekšnodoklis ir tikai 20 000 EUR, tad PVN korekcijas rezultāts par 2020. gadu būs papildu 20 000 EUR nomaksa valsts budžetā.

Korekcija, pārdodot īpašumu

Tā kā nelietota nekustamā īpašuma pārdošana ir ar PVN apliekams darījums, bet faktiski izmantota īpašuma pārdošana nav apliekama ar PVN, tad, pārdodot īpašumu, kamēr vēl nav beidzies 10 gadu PVN korekcijas periods, jāveic PVN korekcija, atmaksājot daļu atskaitītā priekšnodokļa valsts budžetam, jo rodas situācija, kad par iegādi atskaitītais priekšnodoklis tiek izmantots ar PVN neapliekama darījuma (faktiski izmantota īpašuma pārdošana) nodrošināšanai. Tādēļ PVN likumā paredzēts mehānisms, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu proporcionāli uzņēmuma apliekamajiem un neapliekamajiem darījumiem.

Uzņēmumam ir pienākums informēt VID par īpašuma pārdošanu, iesniedzot PVN 7 pielikuma C daļu.

PVN likuma [102. pantā](#) noteikts korekcijas aprēķins:

- jākoriģē PVN par pārdošanas gada tiem mēnešiem, kad īpašums vēl bijis pārdevēja īpašumā atbilstoši iepriekšējā daļā aprakstītajam;
- jāatmaksā priekšnodoklis par tiem gadiem, kas atlikuši no pārdošanas gadam sekojošā gada līdz 10 gadu perioda beigām;
- jāatmaksā priekšnodoklis par tiem mēnešiem pārdošanas gadā, kas atlikuši līdz pārdošanas gada beigām.

Šīs korekcijas rezultātā valsts budžetā atmaksātais PVN īpašuma pārdevējam jāiekļauj īpašuma cenā, un īpašuma pircējam tas nav atskaitāms kā priekšnodoklis.

Piemērs

Turpināsim iepriekšējo piemēru!

- *Īpašuma iegāde notikusi 2016. gadā, pārdošana – 2020. gada septembrī.*
- *Iegādes brīdī atbilstoši sagaidāmajai apliekamo/neapliekamo darījumu proporcijai atskaitīti 40% priekšnodokļa.*

- gadā līdz pārdošanai izmantošana apliekamo darījumu veikšanai ir 35%.

1. Vispirms jāaprēķina valstij atmaksājamais priekšnodoklis par periodu no 2020. gada janvāra līdz septembrim:

- $1\,000\,000 / 10 = 100\,000$ EUR – šī būtu koriģējamā summa par visu 2020. gadu;
- $100\,000 / 12 \times 9 = 75\,000$ EUR – koriģējamais priekšnodoklis par periodu no janvāra līdz septembrim (9 mēneši);
- $75\,000 \times 40\% = 30\,000$ EUR sākotnēji atskaitītais priekšnodoklis, ko attiecina uz janvāri – septembri;
- $75\,000 \times 35\% = 26\,250$ EUR – atbilstoši faktiskajam 2020. gada apliekamo darījumu īpatsvaram atskaitāmais priekšnodoklis par periodu janvāris – septembris;
- $30\,000 - 26\,250 = 3\,750$ EUR – valsts budžetam atmaksājamais priekšnodoklis par 2020. gada janvāri – septembri.

2. Valstij atmaksājamais priekšnodoklis par gadiem, kas atlikuši līdz korekcijas perioda beigām.

Īpašums iegūts 2016. gadā, kas arī ir pirmais korekcijas veikšanas gads. Līdz ar to PVN korekcijas periods ir no 2016. līdz 2025. gadam. Valsts budžetam jāatmaksā priekšnodoklis, kas būtu jākoriģē no 2021. līdz 2025. gadam, proti, par 5 gadiem:

- $1\,000\,000 / 10 \times 5 = 500\,000$ EUR – šī ir priekšnodokļa summa, kas attiecas uz atlikušajiem korekcijas perioda gadiem;
- $500\,000 \times 40\% = 200\,000$ EUR – tas ir par atlikušajiem 5 gadiem faktiski atskaitītais priekšnodoklis.

Tā kā ēka 2020. gadā tiek pārdota kā lietots īpašums, kas ir ar PVN neapliekams darījums, tad šis par īpašuma iegādi atskaitītais priekšnodoklis attiecināms uz neapliekamiem darījumiem un tādēļ jāatmaksā valsts budžetā.

3. Valsts budžetam atmaksājamais priekšnodoklis par 2020. gada oktobri – decembri:

- $1\,000\,000 / 10 / 12 = 8333$ EUR – šī ir priekšnodokļa summa, kas attiecināma uz 1 mēnesi;
- $8333 \times 3 = 25\,000$ EUR – šī ir priekšnodokļa summa, kas attiecināma uz 3 mēnešiem;

- $25\,000 \times 40\% = 10\,000$ EUR – šī ir iegādes brīdī atskaitītā priekšnodokļa summa, kas attiecas uz 2020. gada oktobri – decembri.

Tādējādi, pārdodot šo īpašumu, par kuru iegādes brīdī ir atskaitīti 40% priekšnodokļa 5 gadus pēc iegādes, valsts budžetā kā PVN korekcija būs kopā jāatmaksā 213 750 EUR, jo priekšnodoklis attiecas uz ar PVN neapliekamu darījumu nodrošināšanu.

Tādēļ praktisks ieteikums, plānojot nekustamo īpašumu darījumus, ir saglabāt visus attaisnojuma dokumentus par īpašumu iegādes, būvniecības, atjaunošanas, pārbūves, restaurācijas izmaksām visus 10 gadus, kamēr rit korekcijas periods. Pirms īpašumu pārdošanas jāpārskata, kādas izmaksas kapitalizētas attiecīgā aktīva vērtībā pēdējo 10 gadu laikā – potenciāli par šīm izmaksām būs jāveic PVN koriģēšana.

Priekšnodokļa korekcija, īpašumu nojaucot

Arī tad, ja iegādātais īpašums, par kura būvniecību, iegādi, atjaunošanu, pārbūvi, restaurāciju ir atskaitīts priekšnodoklis, kādu iemeslu dēļ 10 gadu laikā tiek nojaukts, īpašniekam ir pienākums periodā, kad veikta nojaukšana, veikt priekšnodokļa korekciju pēc tādiem pašiem principiem, kā nekustamā īpašuma pārdošanas gadījumā. Arī tad jāuzskata, ka iegādātais īpašums netiek izmantots apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Daži iespējamie jautājumi

Vai PVN jākoriģē arī tad, ja īpašumā veic tikai pārbūves darbus?

Pirmkārt, jānošķir vienkāršotā renovācija no tādas pārbūves, kuras īstenošanai jāsaņem būvatļauja. Priekšnodokļa korekcijai ir pakļauti tikai tie īpašumi, kuros veikta pārbūve [Būvniecības likuma](#) izpratnē. Šādā gadījumā pārbūves izmaksas tiks kapitalizētas aktīva vērtībā, nevis norakstītas izdevumos.

Raksta daļā “Korekcija, pārdodot nekustamo īpašumu” aprakstītā PVN atmaksāšanas kārtība attiecas arī uz tādu īpašumu pārdošanu, kas pēdējo 10 gadu laikā rekonstruēti, un korekcijas periodu pārbūves gadījumā skaita no dienas, kad īpašums nodots ekspluatācijā. Ja sabiedrībai pieder kāds infrastruktūras objekts, piemēram, laukums, kuru tā pirms četriem gadiem ir asfaltējusi, un šī sabiedrība nolemj attiecīgo īpašumu pārdot, PVN par asfaltēšanas izmaksām (rekonstrukciju) daļēji jāatmaksā valsts budžetā proporcionāli tam, cik laika atlicis līdz 10 gadu korekcijas perioda beigām.

Ko darīt, ja ģpašums pēc iegādes nesniedz ne apliekamus, ne arī neapliekamus ieņēmumus?

Praksē mēdz gadīties, ka ģpašumu pēc iegādes kādu laiku neizmanto vispār, un tam parasti ir objektīvi iemesli. Piemēram, pēc ģpašuma iegādes uzreiz nav iespējams atrast nomnieku vai pirms ģpašuma tālākas izmantošanas nepieciešami remontdarbi, vai jāveic sagatavošanās darbības. Kā šādā gadījumā jāveic ikgadējā priekšnodokļa korekcija?

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas (EST) judikatūru (skat. spriedumu lietā C-110/94) uzņēmēju uzskata par nodokļa maksātāju, tam jau veicot sagatavošanās darbības pirms pirmo ieņēmumu gūšanas. Pat ja sagatavošanās darbību rezultātā tiek pieņemts lēmums darbību neturpināt, jau sākotnējais nolūks veikt apliekamas darbības ir pietiekams pamatojums priekšnodokļa atskaitīšanai. Ņemot vērā šo EST judikatūru, ja sākotnējais nolūks bijis izmantot ģpašumu apliekamām darbībām, tomēr uzreiz pēc iegādes nav izdevies šos apliekamos ieņēmumus gūt, uzņēmējs saglabā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu arī tajā periodā, kad ieņēmumi netiek gūti.

Taču uzņēmējiem jānodrošina arī pietiekami pierādījumi, lai VID, veicot kontroles darbības, spētu pārliecināties par nolūka veikt apliekamo darbību esamību un aktīvu rīcību šī mērķa sasniegšanai. Uzņēmējiem jāspēj demonstrēt, kādas darbības tiek plānotas, kas ir darīts, lai pēc iespējas drīz gūtu ieņēmumus. Ja ģpašumu plānots pārdot, jādokumentē, kas tiek darīts, lai piesaistītu interesentus u. tml.

Vai PVN jāatmaksā, ja, ģpašumu pārdodot, tas pēc abu pušu vienošanās tiek aplikts ar PVN?

Ja tiek izmantota PVN likuma [144. pantā](#) paredzētā izvēle pusēm piemērot nekustamā ģpašuma pārdošanai PVN, neraugoties uz to, ka tas neatbilst nelietota nekustamā ģpašuma definīcijai, PVN korekciju neveic, jo ģpašumu izmanto ar PVN apliekamiem darījumiem.

Kā jākorģē PVN, ja sākotnēji uzņēmumam ir nolūks gūt apliekamus ieņēmumus, bet situācija mainās, un tiek gūti neapliekami ieņēmumi?

Šāda situācija praksē notiek bieži – dzīvokļu ģpašumus uzbūvē ar nolūku pārdot kā nelietotus nekustamos ģpašumus, tomēr tirdzniecība neveicas, un tiek pieņemts lēmums dzīvokļus izģrēt, tādējādi nodrošinot nepieciešamo naudas plūsmu. Šādā gadījumā PVN korģģšanas principi ir tādi paši, kā aprakstģts iepriekš, – iegādes brģdģ jģdeklarģ plģnotģ

izmantošana apliekamiem, neapliekamiem, nesaimnieciskiem darījumiem, bet pēc tam katru gadu atskaitītais PVN tiek pielāgots tam, cik liels ir bijis faktiskais ar PVN apliekamo darījumu īpatsvars. Protams, ieteicams dokumentēt pamatojumu, lai VID var pārbaudes gadījumā pārliecināties, ka šāds plāns tik tiešām ir bijis. Savukārt, situācijai mainoties, ikgadējās korekcijas ietvaros uzņēmums atmaksās valsts budžetā priekšnodokli, kas attiecināms uz neapliekamajiem darījumiem.

Nobeigumā

Ņemot vērā daudzveidīgās nekustamo īpašumu darījumu struktūras un ievērojamos naudas līdzekļus, kas tiek iesaistīti darījumu īstenošanā, priekšnodokļa koriģēšana par nekustamajiem īpašumiem var izrādīties sarežģīts matemātisks uzdevums ar juridiskas pierādīšanas elementiem.

Noslēgumā vēlos vēlreiz uzsvērt, ka:

- visiem īpašumiem jābūt pierēģistrētiem VID;
- par nekustamajiem īpašumiem tiek uzskatītas arī dažādas būves – tvertnes, dīķi, ceļi, laukumi;
- PVN korekcijas pienākums, gan ekspluatējot, gan pārdodot īpašumu, būs arī tad, ja konkrētais īpašums ir pārbūvēts, un par šo pārbūvi ir atskaitīts priekšnodoklis.