

Ko darīt, ja VID atšķirīgi traktē saimniecisko darbību?

Dana Muceniece, Latvijas Nodokļu maksātāju tiesību asociācijas valdes priekšsēdētāja, SIA "INNOVATOR" nodokļu konsultante

Kā rīkoties, ja Valsts ieņēmumu dienests, izvērtējot personas veikto darījumu, uzskata, ka veikta saimnieciskā darbība un jāsamaksā pievienotās vērtības nodoklis, bet pati persona tā neuzskata? Ar šādu situāciju saskārusies kāda iFinances.lv lasītāja. Izskatām šo situāciju!

Tātad: Mantojumā esmu saņēmusi zemi un mežu, abiem īpašumiem ir viens kadastra numurs. Zeme tiek iznomāta zemnieku saimniecībai, un 2020.gadā Valsts ieņēmumu dienestā (VID) reģistrēju šo saimniecisko darbību un maksāju par to iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN) 10%.

2025.gadā pārdevu meža ciršanas tiesības. Par šo darījumu kokmateriālu saņēmējs iesniedza deklarāciju un ieturēja IIN.

Šobrīd VID apgalvo, ka man ir jāklūst par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāju un jānomaksā PVN par summas daļu, kas pārsniedz 50 000 eiro. Esmu izpētījusi VID metodiskos materiālus – tajos noteikts, ka PVN reģistrācijas sliekšnī neiekļauj darījumu vērtību, ja tiem ir gadījuma raksturs un tie nepārprotami atšķiras no nodokļa maksātāja veiktās saimnieciskās darbības veida. Tomēr VID šos darījumus traktē kopā un uzskata tos par regulāriem un summējamiem.

Kā domā PVN eksperti?

Vai jāpiemēro PVN?

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma (PVN likums) [59.panta](#) 1.daļu iekšzemes nodokļa maksātājs ir tiesīgs neregistrēties VID PVN maksātāju reģistrā gadījumā, kad tā kalendāra gadā iekšzemē veikto preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība bez PVN nav pārsniegusi 50 000 eiro

reģistrācijas sliekšni, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Nodokļa maksātājs atbilstoši PVN likuma [3.panta](#) 1.daļai ir persona, kura patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Atbilstoši [59.panta](#) 3.daļai šajā PVN reģistrācijas sliekšņa summā neiekļauj:

nodokļa maksātāja piegādāto pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtību;

PVN likuma [52.panta](#) 1.daļas 20.–22., 24.–26.punktā minēto ar PVN neapliekamo darījumu vērtību, ja tiem ir gadījuma raksturs un tie nepārprotami atšķiras no nodokļa maksātāja veiktās saimnieciskās darbības veida.

Šajos punktos cita starpā norādīti saimnieciskās darbības veidi:

apdrošināšanas un pārapdrošināšanas pakalpojumi;

finanšu darījumi – kreditēšana, darījumi ar kredīta garantijām vai citu naudas nodrošinājumu, pakalpojumi (ieskaitot starpniecību), kas attiecas uz noguldījumu un norēķinu kontiem u.c.;

ieguldījumu fondu, valsts fondēto pensiju shēmas ieguldījumu, slēgto un atklāto pensiju fondu, riska kapitāla fondu u.c. pārvalde;

nekustamā īpašuma pārdošana, izņemot nelietota nekustamā īpašuma pārdošanu un apbūves zemes pārdošanu;

iedzīvotājiem sniegtie pakalpojumi – dzīvojamo telpu īre, izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs;

pakalpojumi, par kuru ēkas vai būves īpašniekam pienākas maksāt atlīdzību par likumiskās zemes lietošanas tiesībām, kad ēka vai būve ir uzskatāma par patstāvīgu īpašuma objektu atbilstoši normatīvajam regulējumam civiltiesību jomā.

Līdz ar to izņēmums attiecībā uz gadījuma rakstura darījumu neiekļaušanu reģistrācijas sliekšņa summā attiecas tikai uz PVN likuma [52.panta](#) 1.daļas 20.–22., 24.–26.punktā minētajiem ar PVN neapliekamajiem darījumiem (tostarp lietota nekustamā īpašuma pārdošana, dzīvojamo telpu īre iedzīvotājiem, piespiedu zemes noma), bet ne ciršanas tiesību pārdošanu. Tādēļ, ja šos darījumus veiktu komersants, tad ciršanas tiesību pārdošanu

viennozīmīgi būtu jāiekļauj PVN reģistrācijas sliekšņa aprēķinu summā.

Ja īpašums savu īpašību dēļ var tikt izmantots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem, lai noteiktu, vai tas tiek izmantots nolūkā gūt no tā ienākumus, kuriem faktiski ir ilglaicīgs raksturs, jāanalizē visi tā izmantošanas nosacījumi

Taču konkrētajā situācijā runa ir par fizisko personu, kura vienlaikus var veikt gan saimnieciskās darbības darījumus, gan arī privātus darījumus, kas ir ārpus PVN likuma normām. Tādēļ primāri ir jāatbild uz jautājumu – vai ciršanas tiesību atsavināšana vispār ir veikta saimnieciskās darbības ietvaros?

Saimnieciskās darbības vērtējums tiesu praksē

PVN likuma [4.pants](#) par saimniecisko darbību atzīst sistemātisku, patstāvīgu darbību par atlīdzību un īpašuma izmantošanu nolūkā sistemātiski gūt ienākumus. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu nolūkā sistemātiski gūt no tā ienākumus arī uzskata par saimniecisko darbību PVN likuma izpratnē.

EST lieta C-263/11

Kokmateriālu atsavināšanas darījumus Eiropas Savienības Tiesa (EST) vērtēja lietā C-263/11 “Ainārs Rēdlihs v Valsts ieņēmumu dienests”, kur bija strīds par to, vai par saimniecisko darbību ir jāuzskata arī kokmateriālu pārdošana, likvidējot 2005.gada janvāra vētras postījumu sekas.

EST savā 2012.gada 19.jūlija spriedumā norādīja, ka materiāla īpašuma augļu pārdošana, piemēram, kokmateriālu, kuri ir iegūti privātā mežā, pārdošana, ir jāuzskata par šī īpašuma izmantošanu [direktīvas 2006/112/EK](#) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīvas) izpratnē. Savukārt jautājums, vai attiecīgā darbība, proti, privāta meža izmantošana, tiek veikta nolūkā gūt no tās ilglaicīgus ienākumus, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā, tostarp attiecīgā īpašuma īpašības. Šim kritērijam ir jāļauj noteikt, vai indivīds īpašumu ir izmantojis tā, ka viņa darbība būtu jākvalificē kā saimnieciskā darbība [PVN direktīvas](#) izpratnē.

Spriedumā pausts, ka “fakts, ka ģpašums ir piemērots tikai saimnieciskai izmantošanai, parasti ir pietiekams, lai tiktu atzīts, ka tā ģpašnieks to izmanto savām saimnieciskās darbības vajadzībām” un attiecīgi – lai ģūtu no tā ilglaicīgus ienākumus. Turpretī, “ja ģpašums savu ģpašību dēļ var tikt izmantots gan saimnieciskiem, gan privātiem mērķiem, lai noteiktu, vai tas tiek izmantots nolūkā ģūt no tā ienākumus, kuriem faktiski ir ilglaicīgs raksturs, jāanalizē visi tā izmantošanas nosacījumi”. Tādējādi, ja ieinteresētā persona sāk aktīvas meža pārvaldīšanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs, kokmateriālu, kuri ir iegūti privātā mežā, pārdošana ir jākvalificē kā “saimnieciskā darbība” [PVN direktīvas](#) izpratnē. Tas, ka prasītājs esot ieguvis attiecīgo ģpašumu savām personiskajām vajadzībām, nav šķērslis tam, lai šis ģpašums vēlāk tiktu izmantots saimnieciskās darbības veikšanai PVN direktīvas izpratnē, secina EST.

Senāta lieta SKA-240/2016

Senāta 2016.gada 27.maija spriedumā lietā SKA-240/2016, kur pieteicēja veica saimniecisko darbību veselības aizsardzības jomā, savukārt zemesgabalā, kurā ietilpa arī mežs un dzīvojamā māja (pieteicējas dzīvesvieta) un kuru pieteicēja bija saņēmusi dāvinājumā no tēva – veica koku ciršanu un kokmateriālu piegādes, atzīts, ka pārdošanas darījumu skaits un apjoms pats par sevi nav noteicošs jeb izšķirošs faktors, un norādīts, ka “atsevišķos gadījumos arī vienu kokmateriālu piegādi var uzskatīt par darījumu, kas veikts saimnieciskās darbības ietvaros, ja tiek veiktas aktīvas darbības un ieguldījumi, lai nodrošinātu šo kokmateriālu piegādi”.

Šajā lietā 2009. un 2010.gadā pieteicēja izņēma piecus apliecinājumus koku ciršanai nekustamajā ģpašumā, 2009.gadā pieteicēja veica vienu kokmateriālu pārdošanas darījumu, bet 2010.gadā – vienu ciršanas tiesību pārdošanas darījumu. Arī pirms auditējamā perioda (2007. un 2008.gadā) pieteicēja izņēma četrus apliecinājumus koku ciršanai un ģuva ienākumus no kokmateriālu pārdošanas. Turklāt pieteicējai bija jāveic virkne sistemātisku darbību (jāsaņem ciršanas apliecinājumi, jāsameklē pircēji, jāveic meža izstrāde un kokmateriālu sagatavošana utt.),

ieguldot noteiktus materiālos un darba resursus, lai nodrošinātu kokmateriālu un ciršanas tiesību realizāciju.

No EST un Senāta judikatūras neizriet, ka fiziskās personas reģistrācija saimnieciskās darbības vai PVN vajadzībām padarītu par saimnieciskās darbības darījumu jebkuru tai piederošās mantas realizāciju

Konkrētajā lietā Administratīvā apgabaltiesa 2016.gada 6.septembra spriedumā (galīgais nolēmums), ar kuru atstāja spēkā VID audita lēmumu, norādīja, ka faktiski pieteicēja auditējamā laika posmā ir veikusi divus darījumus ar kokmateriāliem – vienu 2009.gadā, veicot kopšanas cirti un pārdodot iegūtos kokmateriālus SIA “Feldups”; otru 2010.gadā, pārdodot SIA “Kurekss” koku ciršanas tiesības vienā un tajā pašā meža nogabalā, lai arī pieteicēja 2010.gadā ir izņēmusi trīs koku ciršanas apliecinājumus. Atkarībā no veida kā mežs ir izmantots, var secināt, vai izmantošana ir notikusi saimnieciskās darbības ietvaros, vai arī personiskām vajadzībām.

Aplūkojot konkrētās lietas faktiskos apstākļus, apgabaltiesa secina, ka pieteicēja no augoša meža iegūtos kokmateriālus nav izmantojusi personiskām vajadzībām, bet ir pārdevusi ar mērķi gūt ienākumus. Par minēto liecina pieteicējas rīcība ar iegūtajiem kokmateriāliem – tie nav paturēti savām vajadzībām, bet pārdoti komersantiem. Tāpat arī, lai veiktu strīdus darījumus, pieteicējai bija jārīkojas atbilstoši tiesību normās noteiktajai kārtībai, kas noteic koku ciršanu augošā mežā – vispirms jāsaņem koku ciršanas apliecinājums, ko pieteicēja arī ir darījusi. No lietas materiāliem ir redzams, ka pieteicēja 2009.gadā ir pārdevusi SIA “Feldups” kokmateriālus krautuvē. Lai pārdotu kokmateriālus krautuvē, pieteicējai bija nepieciešams organizēt koku nociršanu un sagatavošanu pārdošanai. Minētās darbības neapšaubāmi ir atzīstamas par tādām, ko parasti veic attiecīgās nozares komersanti, lai nodrošinātu savu saimniecisko darbību, secināts lietā.

EST apvienotās lietas C-180/10 un C-181/10

Arī EST apvienotajās lietās C-180/10 un C-181/10 “Słaby / Kuć” atzīts, ka “vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par saimniecisku darbību”, arī veikto pārdošanas

darījumu skaits un apjoms šajā gadījumā pats par sevi nav noteicošs faktors. Tomēr tā tas nav gadījumā, kad ieinteresētā persona sāk aktīvas zemes pārdošanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs, vai pakalpojumu sniedzējs [PVN direktīvas](#) izpratnē. Šādi aktīvi pasākumi var ietvert attīstīšanas darbu veikšanu uz šiem zemesgabaliem, kā arī mārketinga pasākumu īstenošanu. Šīs iniciatīvas parasti nav ietvertas personīgā īpašuma pārvaldes jomā, un apbūvei paredzētā zemesgabala piegāde šādā situācijā nebūtu uzskatāma par vienkāršu īpašnieka tiesību izmantošanu.

Līdz ar to no EST un Senāta judikatūras neizriet, ka fiziskās personas reģistrācija saimnieciskās darbības vai PVN vajadzībām padarītu par saimnieciskās darbības darījumu jebkuru tai piederošās mantas realizāciju. Taču šāda vienreizēja, reģistrētajai saimnieciskajai darbībai neraksturīga fiziskās personas veikta pārdošanas darījuma klasifikācija PVN piemērošanai būs atkarīga no visu kopējo apstākļu vērtējuma konkrētajā situācijā, kas ir īpašuma iegūšanas veids un sākotnējais nolūks, īpašuma faktiskā izmantošana līdz atsavināšanai, īpašuma veids un tā izmantošanas iespējas, paša pārdošanas darījuma raksturs, personas aktīvās darbības un ieguldītie resursi pārdošanas nodrošināšanai utt.

Vēršu uzmanību, ka [publikācijā](#) “Vai ienākumi jāsummē, nosakot PVN reģistrācijas pienākumu?” (iFinances.lv, 2025.gada 14.augusts) VID vienreizēju ciršanas tiesību pārdošanu ir klasificējis kā fiziskās personas, kura nodarbojas ar veterinārmedicīnu, ienākumu no saimnieciskās darbības. Tādēļ jautājumā minētajā situācijā argumentus par to, ka ciršanas tiesību pārdošanas darījumā persona nav rīkojusies kā nodokļa maksātājs, veicot saimniecisku darbību, bet gan pārvaldījusi savu privāto mantu kā īpašnieks, visticamāk nāksies aizstāvēt tiesā.