

Nodokļu piemērošana, atsavinot īpašumu bez pārdošanas

Emīls Lisovskis, SIA "Deloitte Latvia", nodokļu konsultants

Darījumi ar nekustamo īpašumu uzņēmumu līmenī bieži vien nav vienkārši pārdošanas darījumi. Uzņēmumi var izlemt īpašumu nodot reorganizācijas ceļā, ieguldīt to cita uzņēmuma pamatkapitālā vai nodot kā saimnieciskās darbības vienību, tas ir, veikt uzņēmuma pāreju Komerclikuma izpratnē. Šādos gadījumos pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa aspekti var atšķirties.

Jebkurā no nekustamā īpašuma atsavināšanas veidiem darījums būs nodokļu neitrāls, ja tiek ievērotas likumā noteiktās normas un darījums atbilst likumā noteiktajiem kritērijiem.

Īpašuma nodošana reorganizācijas rezultātā

Saskaņā ar Komerclikuma (KL) [334.pantu](#) komercsabiedrības var reorganizēt apvienošanas, sadalīšanas vai pārveidošanas ceļā. Šādu reorganizāciju rezultātā uzņēmuma aktīvi (tostarp nekustamais īpašums) var pāriet citam uzņēmumam, un valsts nodevas maksājums par īpašuma tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā saskaņā ar Ministru kabineta (MK) noteikumu Nr.1250 "Noteikumi par valsts nodevu par īpašuma tiesību un ķīlas tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā" [17.13.apakšpunktu](#) nav jāveic.

PVN

Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošana reorganizācijas procesā ir atrunāta Pievienotās vērtības nodokļa likuma (PVN likums) [145.panta](#) 5.daļā: *ja komercsabiedrību, kas ir reģistrēts nodokļa maksātājs, reorganizē sadalīšanas ceļā un izveido jaunu*

komercsabiedrību (uzņēmumu), ko 30 dienu laikā pēc reģistrācijas komercreģistrā reģistrē Valsts ieņēmumu dienests (VID) PVN maksātāju reģistrā, nodokli par nodalīto mantu un ar to nodotām saistībām neapņēma. Tātad, ja reorganizācijas ceļā tiek nodots nekustamais īpašums un iegūstotā sabiedrība tiek reģistrēta PVN maksātāju reģistrā, PVN šim nekustamajam īpašumam un citai nodalītajai mantai netiek piemērots. Savukārt PVN likuma 145.panta 6. un 7.daļa skaidro tādu pašu PVN piemērošanu gadījumos, kad reorganizācijas ceļā tiek veikta komercsabiedrības apvienošana vai pārveidošana.

UIN

Saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma (UIN likums) 18.panta 1.daļu taksācijas periodā, kurā pabeigta reorganizācija, ar nodokli apliekamajā bāzē jāiekļauj pārvesto aktīvu tirgus vērtība, no kuras tiek atņemta uz tiem attiecināmo saistību vērtība, ja vien netiek piemēroti izņēmuma nosacījumi.

UIN likuma 18.panta 1.¹daļā ir noteikts izņēmums: ja reorganizācijas (tostarp apvienošanas, sadalīšanas vai saimnieciskās darbības veida nodošanas) rezultātā pārvestos aktīvus Latvijā saimnieciskās darbības veikšanai turpina izmantot cits uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) maksātājs, tad ar nodokli apliekamā bāze neveidojas. Tas nozīmē, ka UIN piemērošana reorganizācijas gadījumā ir atkarīga no tā, vai:

- aktīvus pārņem cits UIN maksātājs;
- šos aktīvus turpina izmantot saimnieciskajā darbībā.

Ja reorganizācijas rezultātā tiktu nodots tikai un vienīgi nekustamais īpašums, kurš tālāk netiek izmantots, lai veiktu saimniecisko darbību, starpība starp nekustamā īpašuma vērtību un nodoto saistību vērtību tiktu iekļauta UIN apliekamajā bāzē. Šajā situācijā UIN apliekamajā bāzē tiktu iekļauta visa nododamā nekustamā īpašuma vērtība, jo ar to netiek nodotas saistības un tas netiks izmantots saimnieciskās darbības veikšanai.

Piemērs

Uzņēmums "A" tiek pievienots uzņēmumam "B", kas pārņem visas saistības, aktīvus un tostarp arī biroja ēku. Tā kā biroja ēka ir daļa no saimnieciskās darbības un uzņēmums "B" turpina to izmantot savā saimnieciskajā darbībā, darījums netiek aplikts ar PVN, un arī neveidojas ar UIN aplikamā bāze.

Ja reorganizācijas ceļā tiek nodots nekustamais īpašums un iegūstošā sabiedrība tiek reģistrēta PVN maksātāju reģistrā, PVN šim nekustamajam īpašumam un citai nodalītajai mantai netiek piemērots

Ieguldījums cita uzņēmuma pamatkapitālā

Saskaņā ar KL [151.pantu](#) uzņēmuma pamatkapitālu ir iespējams apmaksāt naudā vai veikt mantisku ieguldījumu. Nereti uzņēmumi izvēlas ieguldīt sev piederošu nekustamo īpašumu kā ieguldījumu cita uzņēmuma pamatkapitālā, tādējādi kļūstot par šī uzņēmuma dalībniekiem. Ieguldījumi uzņēmuma pamatkapitālā, piemēram, kā daļa no kapitāldaļu emisijas apmaiņā pret nekustamo īpašumu, ir izplatīta prakse uzņēmumu grupu struktūras maiņā vai investīciju piesaistē. Šāds ieguldījums jāveic, pamatojoties uz neatkarīga vērtētāja sagatavotu vērtējumu, lai noteiktu nekustamā īpašuma tirgus vērtību. Mantiskā ieguldījuma reģistrācijai komercreģistrā nepieciešams iesniegt vērtētāja atzinumu kopā ar dalībnieku sapulces lēmumu, statūtu grozījumiem un citiem KL noteiktajiem dokumentiem.

PVN

Saskaņā ar PVN likuma [7.panta](#) 2.daļu mantiskā ieguldījuma veikšana komercsabiedrības pamatkapitālā nav uzskatāma par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, tādējādi šāds darījums nav aplikams ar PVN, neatkarīgi no īpašuma statusa (lietots vai nelietots). Veicot darījumus ar nekustamo īpašumu, ir jāizvērtē, vai

nerodas pienākums veikt priekšnodokļa korekciju. Gadījumā, kad nekustamais īpašums tiek ieguldīts uzņēmuma pamatkapitālā, PVN likuma [103.panta](#) 3.daļa uzskaita nosacījumus, kas uzņēmumam ir jāievēro:

- uzņēmumam jāpaziņo VID par nekustamā īpašuma (vai tā daļas) izslēgšanu no reģistra;
- jāveic priekšnodokļa korekcija par gadu līdz mēnesim, kurā nekustamais īpašums tiek ieguldīts;
- jāizbeidz veikt priekšnodokļa korekciju par atlikušo periodu.

Gadījumos, kad mantiskais ieguldījums tiek veikts jaundibinātā sabiedrībā, ir jāievēro visi iepriekš minētie kritēriji un atsevišķi PVN likuma [103.panta](#) 4.daļā noteiktais – *jaundibinātā komercsabiedrība 30 dienu laikā pēc attiecīgo ierakstu veikšanas komercreģistra iestādē iesniedz VID iesniegumu reģistrācijai VID PVN maksātāju reģistrā un 60 dienu laikā pēc attiecīgo ierakstu veikšanas komercreģistra iestādē tiek reģistrēta kā reģistrēts nodokļa maksātājs, bet iegūstošā komercsabiedrība (reģistrēts nodokļa maksātājs) informē VID par izmaiņām mantiskā ieguldījuma sastāvā. Šajā situācijā jaundibinātā vai iegūstošā sabiedrība pārreģistrē nekustamo īpašumu un turpina veikt priekšnodokļa korekciju.*

Ja iepriekš minētās normas netiek izpildītas, nodokļa maksātājam, kurš veic mantisko ieguldījumu, ir pienākums atmaksāt valsts budžetā atskaitīto priekšnodokļa summu par atlikušo priekšnodokļa korekcijas periodu.

UIN

Saskaņā ar UIN likuma [4.pantu](#) ar UIN apliekamo bāzi veido:

- peļņas sadale (aprēķinātās dividendes, tostarp ārkārtas dividendes, dividendēm pielīdzināmās izmaksas un nosacītās dividendes);

- nosacītā peļņas sadale (ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi, nedrošie debitoru parādi, palielinātie procentu maksājumi, aizdevumi saistītai personai, likvidācijas kvota u. c.).

Ja aktīvs tiek ieguldīts uzņēmuma īpašumā apmaiņā pret kapitāla daļām, vērtējot darījumu pēc ekonomiskās būtības un likuma normu interpretācijas, tas netiek uzskatīts par peļņas vai nosacītās peļņas sadali. Tādējādi šāds darījums nav iekļaujams ar UIN apliekamajā bāzē.

Piemērs

Uzņēmums "X" iegulda sev piederošu ēku uzņēmuma "Y" pamatkapitālā apmaiņā pret jaunemitētām daļām. Uzņēmuma "X" nekustamā īpašuma vērtība ir 1000 EUR. Tiek veikts neatkarīgs īpašuma novērtējums, un tiek atzīts, ka īpašuma tirgus vērtība ir 3000 EUR.

Veicot nekustamā īpašuma ieguldījumu 3000 EUR apmērā, uzņēmums "X" saņem uzņēmuma "Y" kapitāldaļas 3000 EUR vērtībā, un uzņēmumam "X" rodas peļņa 2000 EUR apmērā kā starpība starp uzņēmuma nekustamā īpašuma vērtību grāmatvedībā un saņemtajām "Y" kapitāldaļām.

Darījums un tā būtība pati par sevi neveido ar UIN apliekamu bāzi, taču uzņēmumam "X" veidojas peļņa, kas sadales brīdī būs apliekama ar UIN. Tā kā tas ir mantisks ieguldījums, darījums nav uzskatāms par preču piegādi (PVN nepiemēro), un arī UIN nav piemērojams līdz brīdim, kad tiks veikta peļņas sadale vai veidosies ar nodokli apliekamā bāze citos likumā noteiktajos gadījumos (piemēram, pamatkapitāla samazināšana vai likvidācija).

Ja aktīvs tiek ieguldīts uzņēmuma īpašumā apmaiņā pret kapitāla daļām, tas netiek uzskatīts par peļņas vai nosacītās peļņas sadali.

Tādējādi šāds darījums nav iekļaujams ar UIN apliekamajā bāzē

Īpašuma nodošana uzņēmuma pārejas gadījumā

KL 18.pants nosaka, ka uzņēmums ir organizatoriski saimnieciska vienība. KL 18.pantā definētais jēdziens “uzņēmums” nav sinonīms jēdzienam “komersants”, kas atbilstoši KL 1.panta 1.daļai ir komercreģistrā ierakstīta fiziskā persona (individuālais komersants) vai komercsabiedrība (personālsabiedrība un kapitālsabiedrība). Attiecīgi, var secināt, ka komersanta priekšnoteikums ir reģistrācija komercreģistrā, savukārt ar jēdzienu “uzņēmums” jāsaprot lietu kopība, kas nodrošina komersanta saimniecisko darbību.

Uzņēmumā ietilpst komersantam piederošas ķermeniskas un bezķermeniskas lietas, kā arī citi saimnieciski labumi (vērtības), kurus komersants izmanto komercdarbības veikšanai. Savukārt KL 20.pants nosaka: ja uzņēmums vai tā patstāvīga daļa pāriet citas personas īpašumā vai lietošanā, uzņēmuma ieguvējs atbild par visām uzņēmuma vai tā patstāvīgās daļas saistībām. Ja uzņēmums (vai tā patstāvīga daļa) tiek nodots citam uzņēmumam kopā ar nekustamo īpašumu, citiem saimnieciskās darbības aktīviem un saistībām, un tiek turpināta saimnieciskā darbība, darījums kvalificējams kā uzņēmuma pāreja KL 20.panta un PVN likuma 7.panta 2.daļas izpratnē. Šāda pāreja bieži tiek īstenota restrukturizācijas vai uzņēmuma pārdošanas kontekstā un var notikt arī kā uzņēmuma pirkuma darījums. Ir svarīgi pieminēt, ka PVN likuma 7.panta 3.daļa nosaka, ka gadījumā, ja saimnieciskā darbība netiek turpināta, aktīvu un saistību nodošana ir uzskatāma par atsevišķu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas ir ar PVN apliekams darījums.

Saskaņā ar KL 20.pantu uzņēmuma pārejas gadījumā visas uzņēmuma tiesības un saistības, tostarp līgumi, darbinieki un īpašumi, pāriet iegūstošajai pusei. Šāds darījums ir atzīstams par

uzņēmuma pāreju arī nodokļu piemērošanas nolūkos, jo saņēmējs iegūst pietiekamus līdzekļus un turpina saimniecisko darbību. Savukārt, ja saimnieciskā darbība netiek turpināta, darījumu nevar uzskatīt par uzņēmuma pāreju. Gadījumā, ja netiek nodoti visi uzņēmuma aktīvi un ar tiem saistītās saistības, VID ir tiesības apstrīdēt uzņēmuma pārejas darījumu, nosakot, ka ir veikta atsevišķa preču vai pakalpojumu sniegšana, proti, ar PVN apliekams darījums

Atsavināšanas veids	PVN	UIN
Reorganizācija	Netiek piemērots, ja tiek izpildīta PVN likuma 145.panta 5., 6. vai 7.daļa, taču atsevišķi ir jāvērtē priekšnodokļa korekcijas nepieciešamība	Netiek piemērots, ja aktīvus un ar tiem saistītās saistības turpina izmantot cits UIN maksātājs saimnieciskās darbības veikšanai Latvijā un tā ir saimnieciskās darbības nevis tikai atsevišķu aktīvu un saistību kopuma nodošana (UIN likuma 18.panta 1. ¹ daļa)
Ieguldījums cita uzņēmuma pamatkapitālā	Netiek piemērots, jo darījums netiek uzskatīts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (PVN likuma 7.panta 2.daļa). PVN nav piemērojams neatkarīgi no īpašuma statusa, taču ir jāvērtē priekšnodokļa korekcijas nepieciešamība	Netiek piemērots, jo, vērtējot darījumu pēc ekonomiskās būtības un likuma normu interpretācijas, tas netiek uzskatīts par peļņas vai nosacītās peļņas sadali (UIN likuma 4.pants)
Uzņēmuma pāreja	Netiek piemērots, ja tiek nodots uzņēmums vai tā daļa, kas spēj veikt patstāvīgu saimniecisko darbību, un saņēmējs turpina šo darbību (PVN likuma 7.pants), taču ir jāvērtē priekšnodokļa korekcijas nepieciešamība	Netiek piemērots, ja aktīvus un ar tiem saistītās saistības turpina izmantot cits UIN maksātājs saimnieciskās darbības veikšanai Latvijā (UIN likuma 18.panta 1. ¹ daļa)

Nekustamā īpašuma nodošana uzņēmuma restrukturizācijas, ieguldījuma vai uzņēmuma pārejas ceļā ne vienmēr ir ar PVN vai

UIN apliekama, ja tiek ievēroti likumā noteiktie kritēriji. Galvenais ir izvērtēt darījuma būtību, ģipašuma vēsturi PVN uzskaitē un turpmāko tā izmantošanu.