

Kā maksāt nodokļus par nekustamo īpašumu, kas ieguldīts sabiedrības pamatkapitālā?

Igors Kukjans, SIA "Juniko" valdes loceklis, RTU vieslektors, LIAA biznesa inkubatora uzņēmumu grāmatvedības un nodokļu konsultants

Sabiedrības ar ierobežotu atbildību īpašnieks dāvinājumā saņem dzīvojamo māju. Pēc vērtētāja novērtējuma šo dzīvojamo māju iegulda sabiedrības pamatkapitālā. Tad šo māju pārdod. Šajā darījumā rodas vairāki jautājumi.

- Sabiedrības īpašnieka īpašumā māja ir bijusi mazāk par gadu. Vai viņam jāmaksā kapitāla pieauguma nodoklis? Ja jā, tad kura būtu bāzes summa?
- Vai ir jāsamazina sabiedrības pamatkapitāls, pārdodot māju?
- Ja tiek samazināts pamatkapitāls, vai jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis?

Uz lasītāja jautājumu varētu sniegt īsu atbildi jā vai nē, taču, detalizētāk analizējot situācijas aprakstu, jāatzīst, ka praksē ir iespējami vairāki scenāriji. Tādēļ piedāvāju apskatīt vienu no scenārijiem, kas atbilst lasītāja sniegtajam aprakstam un uzdotajiem jautājumiem, lai izvērtētu iespējamo rīcību un tās sekas.

Vienlaikus jāņem vērā, ka katrs gadījums var ietvert būtiskus izņēmumus un nianšes, kas var ietekmēt gan nodokļu piemērošanu, gan darījumu tiesiskās un praktiskās sekas.

Izskatīšu situāciju, kurā sabiedrības īpašnieks iegulda viņam piederošu nekustamo īpašumu, kas iegūts dāvinājuma ceļā, savas jau reģistrētās sabiedrības pamatkapitālā. Pieņemu, ka šim darījumam ir skaidrs ekonomiskais pamatojums – piemēram, īpašums nepieciešams saimnieciskās darbības nodrošināšanai, uzņēmuma darbības paplašināšanai vai finanšu stabilitātes uzlabošanai. Ieguldījums tiek veikts, palielinot sabiedrības

pamatkapitālu. Pēc kāda laika sabiedrības vadība pieņem lēmumu ieguldīto nekustamo īpašumu pārdot. Savukārt pēc īpašuma pārdošanas sabiedrības dalībnieks atbild par iespēju samazināt pamatkapitālu ar mērķi saņemt naudas līdzekļus.

Secīgi veicot iepriekš aprakstītās darbības, rodas divi būtiski jautājumi.

- Vai kādā no darbības posmiem rodas nodokļu saistības, un kādi nodokļi var būt piemērojami?
- Vai no šādas darbību secības izriet riski, kas var ietekmēt nodokļu vai tiesisko novērtējumu?

Turpmākajai analīzei visu darbību ķēdi sadalīšu trīs posmos, lai noteiktu, kurā brīdī var rasties nodokļu saistības vai to riski:

- nekustamā īpašuma ieguldīšana sabiedrības pamatkapitālā,
- šī nekustamā īpašuma pārdošana trešajai personai,
- sabiedrības pamatkapitāla samazināšana un iespējama naudas līdzekļu izmaksāšana dalībniekam.

Īpašuma ieguldīšana pamatkapitālā

Nekustamā īpašuma ieguldīšana sabiedrības pamatkapitālā tiek veikta saskaņā ar [Komerclikuma](#) (KL) 2.nodaļas noteikumiem par pamatkapitāla palielināšanu ar mantisko ieguldījumu. Veicot šādu ieguldījumu, sabiedrība kļūst par nekustamā īpašuma īpašnieku un grāmatvedības uzskaitē:

- aktīvos tiek uzrādīts ieguldītais nekustamais īpašums kā sabiedrības manta;
- pasīvos palielinās pamatkapitāls ieguldījuma vērtības apmērā.

Līdz ar ieguldījuma veikšanu jānodrošina atbilstošu izmaiņu reģistrēšana Uzņēmumu reģistrā, iesniedzot dokumentus par pamatkapitāla palielināšanu, un zemesgrāmatā, iesniedzot nostiprinājuma lūgumu īpašuma tiesību pārejai uz sabiedrību.

Šajā posmā jāsamaksā valsts nodeva par īpašuma tiesību nostiprināšanu un attiecīgās kancelejas nodevas. Saskaņā ar [Ministru kabineta noteikumu Nr.1250](#) "Noteikumi par valsts nodevu par īpašuma tiesību un ķīlas tiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā" 5.4.punktu par nekustamā īpašuma ieguldīšanu kapitālsabiedrības pamatkapitālā piemēro valsts nodevu 1% no pamatkapitālā ieguldāmā nekustamā īpašuma vērtības (eiro). Vienlaikus noteikts nodevas maksimālais apmērs – 50 000 eiro.

Ieguldīšanas rezultātā dalībnieks apmaiņā pret nekustamo īpašumu iegūst kapitāldaļas un īpašuma tiesības tiek atsavinātas par labu sabiedrībai – tās pāriet no fiziskās personas uz uzņēmumu. Praktiskajā darbā nereti nākas saskarties ar situācijām, kad uzņēmuma dibinātāji (īpaši, ja viņi ir arī valdes locekļi) uztver sabiedrības līdzekļus un aktīvus kā savus personīgos. Tādēļ, veicot šādas operācijas, tie nereti neiedziļinās nodokļu piemērošanas jautājumos, lai gan tieši šeit rodas būtiski riski.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (likums par IIN) [8.panta](#) 3.daļas 11.punktu nekustamā īpašuma atsavināšana ir apliekama ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN) un, kā nosaka likuma par IIN [11.⁹pants](#), personai vispārīgā gadījumā ir jāveic kapitāla pieauguma aprēķins. Tajā pašā laikā likuma par IIN [9.pants](#) paredz vairākus atbrīvojumus, kad ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas nav apliekams ar nodokli, piemēram, ja īpašums noteiktu periodu kalpojis kā personas dzīvesvieta vai ir bijis vienīgais īpašums. Ja šie izņēmumi nav piemērojami, IIN ir jāaprēķina.

Šādā gadījumā ar nodokli apliekamā bāze ir starpība starp iegūtā kapitāldaļu apjoma vērtību un attiecīgā nekustamā īpašuma iegādes vērtību (dāvinājuma gadījumā – vērtību, kas tiek atzīta kā iegādes vērtība saskaņā ar likuma normām).

Ja dāvinājuma līgumā nav norādīta nekustamā īpašuma vērtība, likums paredz kārtību, kā noteikt tā iegādes vērtību IIN aprēķinam. Atkarībā no tā, kad un no kādas personas īpašums ir saņemts, piemēro atšķirīgus noteikumus:

- ja īpašums saņemts dāvinājumā pirms 2000.gada 31.decembra no personas, kas nav tuvs radnieks, par tā iegādes vērtību uzskata aktuālo nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību nekustamā īpašuma atsavināšanas gadā, kura koriģēta, kadastrālo vērtību dalot ar Centrālās statistikas pārvaldes noteikto katra gada patēriņa cenu indeksu par pēdējiem 10 gadiem pirms nekustamā īpašuma atsavināšanas;
- ja īpašums saņemts dāvinājumā pēc 2000.gada 31.decembra no personas, kas nav tuvs radnieks, par tā iegādes vērtību uzskata nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību nekustamā īpašuma dāvinājumā iegūšanas gada 1.janvārī;
- ja īpašums saņemts dāvinājumā no tuva radnieka (laulātais vai radnieks līdz trešajai pakāpei), par iegādes vērtību tiek uzskatīta konkrētā nekustamā īpašuma vērtība brīdī, kad tas nonāca dāvinātāja īpašumā, ar nosacījumu, ka nekustamo īpašumu atsavina 60 mēnešu laikā pēc tā reģistrācijas zemesgrāmatā uz personas (pārdevēja) vārda.

Šajā posmā būtiski ir saprast tikai to, vai šim darījumam vispār ir piemērojams IIN. Ja par nekustamo īpašumu apmaiņā tiek saņemtas kapitāldaļas (proti, īpašums tiek ieguldīts sabiedrības pamatkapitālā) un nevienu no likuma par IIN noteiktajiem atbrīvojumiem piemērot nav iespējams, tad rodas nodokļa saistība, bet tā tomēr nerodas uzreiz.

Saskaņā ar likuma par IIN [16.¹panta](#) 4.¹daļu, kā arī Senāta 2020.gada 4.septembra [spriedumu lietā SKA-383/2020](#) IIN nav jāmaksā īpašuma ieguldīšanas brīdī. Nodokļa maksāšana tiek atlikta līdz brīdim, kad tiek atsavinātas iegūtās kapitāldaļas.

Īpašuma pārdošana

Kad sabiedrība pārdod tai piederošu nekustamo īpašumu, šim darījumam tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) peļņas sadales princips. Tas nozīmē:

- nekustamā īpašuma pārdošanas brīdī UIN nav jāmaksā, jo UIN netiek piemērots uzņēmumu peļņai;
- UIN rodas tikai brīdī, kad peļņa tiek sadalīta, izmaksājot dividendes vai nosacītās dividendes.

UIN maksājums šajā posmā rodas tikai tad, ja nekustamais īpašums ir pārdots par augstāku summu, nekā tas tika ieguldīts sabiedrības pamatkapitālā, un dalībnieks pieņem lēmumu sadalīt šo peļņu, izmaksājot dividendes.

Ja par nekustamo īpašumu apmaiņā tiek saņemtas kapitāldaļas un nevienu no likuma par IIN noteiktajiem atbrīvojumiem piemērot nav iespējams, tad rodas nodokļa saistība, bet tā tomēr nerodas uzreiz

Pārdošanas gadījumā sabiedrība gūst ieņēmumus, kurus var izmantot uzņēmuma attīstībai vai citiem mērķiem vai arī peļņas gadījumā izmaksāt dividendēs. Bet tas nenozīmē, ka pamatkapitāls automātiski jāsamazina.

Pamatkapitāla samazināšana

Pamatkapitāla samazināšana, tāpat kā tā palielināšana, tiek veikta saskaņā ar KL 2.nodaļas noteikumiem.

Atgriežoties pie otrā posma – nekustamā īpašuma pārdošanas –, jāuzsver, ka dalībnieks var samazināt pamatkapitālu tikai tādā apmērā, kādā tas iepriekš ticis palielināts. Tas nozīmē: ja nekustamais īpašums tiek pārdots par lielāku summu nekā tā vērtība, ar kuru tas ieguldīts pamatkapitālā, tad šo starpību (peļņu) nav iespējams izmaksāt, samazinot pamatkapitālu. Šādā situācijā peļņa jāsadala dividendēs un par to jāmaksā UIN.

Lai gan pamatkapitāla samazināšana formāli nav kapitāldaļu atsavināšana, praktiski dalībnieks saņem naudas līdzekļus par agrāk ieguldīto nekustamo īpašumu. Ja ieguldīšanas brīdī tika konstatēts, ka kapitāla pieaugums ir apliekams ar IIN, bet nodokļa maksāšana tika atlikta (atbilstoši likuma par IIN [16.¹panta](#) 4.¹daļai), tad pamatkapitāla samazināšanas brīdī var iestāties IIN samaksas pienākums.

Piemērs

Sabiedrības īpašnieks dāvinājumā saņem dzīvojamo māju 50 000 EUR vērtībā. Vērtētājs novērtē šo īpašumu uz 60 000 EUR, un šādā vērtībā īpašums tiek ieguldīts sabiedrības pamatkapitālā. Ieguldīšanas brīdī veidojas ar IIN apliekams ienākums 10 000 EUR, bet IIN maksāšana tiek atlikta. Pēc laika nekustamais īpašums tiek pārdots par 80 000 EUR, un tiek nolemts nekustamo īpašumu izslēgt no pamatkapitāla.

Šādā situācijā pamatkapitālu var samazināt par 60 000 EUR, un īpašniekam rodas IIN samaksas pienākums no 10 000 EUR. Par atlikušajiem 20 000 EUR (ieņēmumu starpība no īpašuma pārdošanas) īpašnieks var pieņemt lēmumu to izmaksāt dividendēs, attiecīgi nomaksājot UIN.

Šajā posmā pastāv arī interpretācijas risks: no vienas puses, pamatkapitāla samazināšana atbilstoši likumam nav uzskatāma par kapitāldaļu pārdošanu, bet, no otras puses, dalībnieks faktiski saņem naudu par ieguldīto nekustamo īpašumu, kura īpašuma tiesības jau iepriekš tika pārreģistrētas uz sabiedrības vārda (proti, faktiski notika atsavināšana).

Tādēļ nodokļu administrācijai var būt pamats secināt, ka pamatkapitāla samazināšana noved pie atliktā kapitāla pieauguma realizācijas un tādējādi rodas pienākums maksāt IIN.

Nekustamā īpašuma vērtējums palīdz atklāt problēmas

"Pircējam nekustamā īpašuma vērtējums ļauj atklāt slēptās problēmas, piemēram, nesakārtotas īpašumtiesības un kopīpašuma lietošanas kārtības līgumi, nesaskaņota pārbūve vai apgrūtinājumi. Kļūstot par jauno īpašnieku, atbildība par visām sekām, ko varētu radīt šie faktori, būs jāuzņemas jaunajam īpašniekam, turklāt par to novēršanu maksājot no saviem līdzekļiem – piemēram, nesaskaņotas pārbūves gadījumā sods var būt vairāku simtu apmērā," norāda sabiedrības ar ierobežotu atbildību (SIA) "LATIO" eksperti. "Ja iepriekš nav bijusi pieredze ar īpašuma iegādi, novērtēt cenas atbilstību vidējām tirgus cenām ir sarežģīti – dažkārt pārdevēja noteiktā cena vairākas reizes pārsniedz vidējo. Sertificēti vērtētāji aprēķinās, kāda ir šī brīža īpašuma tirgus vērtība, ņemot vērā arī visus konkrētā īpašuma trūkumus."

Runājot par ieguvumiem pārdevējiem, eksperti norāda, ka nekustamā īpašuma vērtējums "palīdz ātrāk pārdot īpašumu, jo īpašniekiem ir grūtības noteikt tirgum adekvātu pārdošanas cenu. Ja tā ir pārāk zema, īpašnieks zaudē naudu, bet prasot pārlietu lielu summu, samazinās potenciālo pircēju loks un tiek zaudēts laiks".

"Pat, ja īpašumam atradies pircējs, tas vēl neko nenožīmē – sevišķi, ja iesaistīts bankas finansējums. Piemēram, ja bankas pieprasītais un sertificēta vērtētāja sagatavotais vērtējums izrādās zemāks par prasīto īpašuma cenu, starpību pircējam nāksies segt no saviem iekrājumiem – ja pircējs to nespēs, darījums nenotiks. Ja nekustamā īpašuma tirgus vērtība būtu zināma jau pirmajā sarunā ar potenciālo pircēju, tad daudz ātrāk varētu noskaidrot, vai pircējs spēs iegādāties šo īpašumu, kā arī ļautu izvairīties no situācijas, kad ieinteresētais pircējs nokaulē īpašuma cenu zem tirgus vērtības," norāda SIA "LATIO" pārstāvji. "Arī situācijā, kad banka uzskata, ka īpašums neatbilst kredīta nodrošinājuma kritērijiem, atklājot īpašuma apgrūtinājumus, var nepiešķirt kredītu īpašuma iegādei vai piešķirt to mazākā apmērā vai arī darījuma

process aizkavējas, kamēr īpašnieks sakārto būtisku dokumentāciju."