



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

2017-02 17 Nr. (18.2-31-2 E) RM-4368

**DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO 13 STRAIPSNIO 4 DALIES APIBENDRINTO
PAAIŠKINIMO (KOMENTARO) PAPILDYMO**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI prie FM), siekdama užtikrinti sklandų mokesčių įstatymų įgyvendinimą, parengė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 4 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) papildymą, kurį suderino su Lietuvos Respublikos finansų ministerija (Finansų ministerijos 2017-02-13 raštas Nr. ((14.16-01)-5K-1702582)-6K-1607408).

Šį atnaujintą komentarą galima rasti VMI prie FM interneto svetainėje adresu: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/>.

Priedama:

PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies komentarų papildymas, 5 lapai.

Teisės departamento direktoriaus
pavadootoja

Alina Gaudutytė



PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies komentaro papildymas

4. Su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusios paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai daiktai, su kuriais paslaugos susijusios, yra ar bus pastatyti šalies teritorijoje. Taikant šią nuostatą, su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusiomis paslaugomis laikomi:

- 1) statybos, projektavimo ir tyrinėjimo darbai;**
- 2) nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma ar kitokių teisių naudotis nekilnojamoju turtu perdavimas;**
- 3) viešbučių, motelių, kempingų ir panašios apgyvendinimo paslaugos;**
- 4) atstovavimo (agento) nuomojant, parduodant ir (arba) įsigyjant nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus paslaugos, šių daiktų vertinimo, architektų, inžinerinės paslaugos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų priežiūros paslaugos ir kitos su šiais daiktais susijusios paslaugos.**

Komentaras

1. Su nekilnojamaiais pagal prigimtį daiktais susijusios paslaugos, nurodytos šioje įstatymo dalyje, laikomos suteiktomis Lietuvoje, jeigu nekilnojami daiktai yra arba bus pastatyti Lietuvoje. Tokių paslaugų suteikimo vieta nepriklauso nei nuo to, ar paslaugų pirkėjas yra apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo, nei nuo to, kur šių paslaugų teikėjas ir pirkėjas yra įsikūrę.

2. Taigi, jeigu teikiamos šioje dalyje nurodytos su nekilnojamaiais pagal prigimtį daiktais, kurie yra (bus pastatyti) Lietuvoje, susijusios paslaugos - jos PVM objektas Lietuvoje, Tačiau jeigu teikiant nurodytas paslaugas nežinoma, kur nekilnojami daiktai yra arba bus pastatyti, tai paslaugų teikimo vietai nustatyti taikomos taisyklės priklauso nuo pirkėjo statuso (t.y. nuo aplinkybės, ar pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, ar ne) bei nuo to, kur šių paslaugų teikėjas ir pirkėjas yra įsikūrę.

1 pavyzdys

Architektas, PVM mokėtojas, Lietuvos įmonės užsakymu projektuoja administracinį pastatą, kuris bus pastatytas Kaliningrade, taip pat Amerikos piliečio A. užsakymu projektuoja jam gyvenamąjį namą Lietuvoje.

Nurodytuoju atveju administracinio pastato projektavimo darbai nebus PVM objektas Lietuvoje (jie laikomi suteiktais ne šalies teritorijoje, nes pastatas bus statomas ne šalies teritorijoje, o Kaliningrade). Gyvenamojo namo projektavimo darbai – PVM objektas Lietuvoje (šių darbų suteikimo vieta Lietuva, nes gyvenamasis namas statomas Lietuvoje).

2 pavyzdys

Prekybos firma nuomoja savo sandėlius Lietuvoje ir užsienyje. PVM objektas Lietuvoje - tik sandėlių, esančių Lietuvoje, nuoma.

3 pavyzdys

Slovėnijos įmonė A Lietuvos įmonės B užsakymu sukuria gyvenamojo namo tipinį projektą. Lietuvos įmonė B įsigytą gyvenamojo namo projektą planuoja panaudoti statydama namus įvairiose valstybėse. Ar Slovėnijos įmonės A suteiktos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lietuvos įmonė B įsigyja universalų, o ne individualų gyvenamojo namo projektą (t.y. gyvenamojo namo projektas nėra skirtas konkrečiam namui, kuris žinoma kur ir kada bus statomas, statybai), tai nustatant tokių gyvenamojo namo projektavimo paslaugų teikimo vietą reikia vadovautis PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatomis. Vadinasi, kadangi

projektavimo paslaugų pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, įsikūręs Lietuvoje, tai Slovėnijos įmonės B teikiamos projektavimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje ir Lietuvos įmonei A kyla prievolė už šias projektavimo paslaugas apskaičiuoti bei sumokėti PVM.

4 pavyzdys

Lietuvos gyventojas kreipiasi į Čekijos įmonę A prašydamas jam suprojektuoti vasarnamį. Tačiau Lietuvos gyventojas dar nežino, kur bus statomas jo vasarnamis, ir todėl prašo, kad Čekijos įmonė jį suprojektuotų tokį, kad jis galėtų būti pastatytas tiek Bulgarijoje, tiek Turkijoje, tiek Rumunijoje. Ar Čekijos įmonės A atlikti vasarnamio projektavimo darbai yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Čekijos įmonės A projektuojamo vasarnamio pastatymo vieta yra nežinoma, o užsakovas yra Lietuvos gyventojas, t.y. neapmokestinamasis asmuo, tai sprendžiant klausimą dėl Čekijos įmonės paslaugų suteikimo vietos reikia vadovautis nuostatomis, tolygiomis PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 2 punkto nuostatomis. Vadinasi, Čekijos įmonės teikiamų projektavimo paslaugų vieta yra Čekija, t.y. valstybė, kurioje yra įsikūręs paslaugos teikėjas. Todėl Čekijos įmonės A Lietuvos gyventojui suteiktos projektavimo paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje.

3. Teikiant šioje dalyje nurodytas atstovavimo (agento) nuomojant, parduodant ir (arba) įsigyjant nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus, kurie yra ar bus pastatyti Lietuvoje, paslaugas, šių daiktų vertinimo, architektų, inžinerinės, priežiūros paslaugas ir kitas su šiais daiktais susijusias paslaugas - jos PVM objektas Lietuvoje, nepriklausomai, kokiam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam) ir kurioje valstybėje įsikūrusiam asmeniui teikiamos.

5 pavyzdys

Nekilnojamojo turto agentūra, veikdama kaip atsiskleidęs tarpininkas, atstovauja parduodant ir perkant gyvenamuosius namus Lietuvoje ir užsienyje. PVM objektas Lietuvoje – atstovavimo paslaugos, kai parduodami ir perkami namai, esantys Lietuvoje, neatsižvelgiant, kokiam pirkėjui paslauga teikiama.

4. Tuo atveju, jeigu teikiamos paslaugos yra išimtinai ir tiesiogiai susijusios su konkrečiu nekilnojamojo turto objektu, tai tokios paslaugos laikomos paslaugomis, susijusiomis su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais ir apmokestinamos Lietuvoje, jeigu tų nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų buvimo vieta yra Lietuvoje, arba jeigu jie bus pastatyti (instaliuoti) Lietuvoje. Pavyzdžiui, PVM objektu Lietuvoje laikomos tokios kitos tiesiogiai su nekilnojamais pagal prigimtį daiktais, esančiais Lietuvoje, susijusios teikiamos paslaugos:

- nekilnojamojo turto instaliavimas (pvz., elektros tinklų įrengimas patalpose, inžinerinių tinklų įrengimas ir pan.);
- žemės (grunto) tyrimas;
- miško kirtimas, sodinimas ir derliaus nuėmimas;
- langų valymas, šiukšlių surinkimas ir kitos nekilnojamojo turto aptarnavimo paslaugos.

6 pavyzdys

Latvijos įmonė, PVM mokėtoja, pagal sudarytą sutartį su Lietuvos įmone, PVM mokėtoja, atliko šios Lietuvos įmonės pastatytame naujame gamybiniame pastate elektros tinklų įrengimą. Kadangi atliktos paslaugos yra susijusios su konkrečiu nekilnojamoju turto, tai jos laikomos suteiktomis Lietuvoje, t. y. ten, kur yra šis nekilnojamas turtas.

Latvijos įmonei yra prievolė registruotis Lietuvoje PVM mokėtoja ir skaičiuoti už suteiktas Lietuvos įmonei elektros tinklų įrengimo paslaugas „lietuvišką“ PVM bei PVM įstatyme nustatyta tvarka šį PVM sumokėti į biudžetą.

Jeigu Latvijos įmonė neįsiregistruotų PVM mokėtoja Lietuvoje, tai pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 5 dalies nuostatomis „atvirkštiniu“ būdu privalo apskaičiuoti šių įsigytų

paslaugų pardavimo PVM.

7 pavyzdys

<p>Lietuvos įmonės X darbuotojai vyksta rinkti braškių į Ispaniją (t. y., Lietuvos įmonė X sudarė sutartį su Ispanijos įmone Y dėl braškių derliaus nuėmimo Ispanijos įmonei Y priklausančiuose Ispanijoje esančiuose žemės plotuose). Šios Lietuvos įmonės X suteiktos derliaus nuėmimo paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas, nes žemės plotai (nekilnojamas pagal prigimtį daiktas), kur auga braškės, randasi ne Lietuvoje. Vadinasi, Lietuvos įmonės X gautas atlygis už suteiktas braškių derliaus nuėmimo paslaugas neturi būti apmokestintas „lietuvišku“ PVM.</p>

<p>Tačiau atkreipiamas dėmesys į tai, kad Lietuvos įmonė X turėtų pasidomėti pas Ispanijos mokesčių administratorių, ar dėl šių paslaugų teikimo jai neatsiranda prievolės registruotis PVM mokėtoju Ispanijoje ir mokėti „ispanišką“ PVM.</p>
--

Pažymėtina, kad įvairūs inžineriniai įrenginiai, kurių funkcijos susijusios su žemės sklypu ar pastatu, taip pat laikomi nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais, todėl jų projektavimo ir statybos paslaugoms taikomos šios dalies nuostatos.

Tačiau tiesiogiai su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusiomis paslaugomis nelaikomos tokios paslaugos:

- konsultavimas ir informacijos teikimas dėl nekilnojamojo turto rinkos;
- bankrutuojančių įmonių administratoriaus teikiamos paslaugos;
- poveikio aplinkai vertinimas.

5. Nuo 2017 m. sausio 1 d. visose valstybėse narėse privalomai ir tiesiogiai taikomi Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 13b, 31a ir 31b straipsniai, įterpti reglamentu Nr. 1042/2013 (toliau šiame PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies komentare – ES reglamentas).

Kaip nurodyta ES reglamente su nekilnojamoju turtu susijusios paslaugos, yra tik tos paslaugos, kurios yra pakankamai tiesiogiai susijusios su tuo turtu. Laikoma, kad paslaugos yra pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamoju turtu šiais atvejais:

kai jos susijusios su nekilnojamoju turtu, tas turtas yra paslaugos sudedamoji dalis ir yra būtinas ir esminis teikiamos paslaugos elementas (pvz., turto nuoma, leidimas naudoti turto dalį ir kt.);

kai jos teikiamos arba skirtos nekilnojamajam turtui ir jomis siekiama teisiškai arba fiziškai pakeisti tą turtą (pvz., pastato rekonstrukcija, žemės apdirbimas ir kt.).

6. Prie su nekilnojamoju turtu susijusių paslaugų be kita ko priskiriama:

su žeme susiję darbai, įskaitant žemės ūkio paslaugas (žemės dirbimą, apšėjimą, drėkinimą ir tręšimą ir kt.);

nekilnojamojo turto vertės nustatymas, įskaitant atvejus, kai tokia paslauga reikalinga draudimo tikslais siekiant nustatyti turto, kaip užstato už paskolą, vertę arba įvertinti riziką ir žalą kilus ginčams;

8 pavyzdys

<p>Turto vertintojai užsienio draudimo bendrovės užsakymu teikia nekilnojamojo turto, esančio Lietuvoje, vertinimo paslaugas. Paslaugų suteikimo vieta – šalies teritorija, nes nekilnojamasis turtas yra Lietuvoje. Šiuo atveju ta aplinkybė, kad paslaugos pirkėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, paslaugų teikimo vietai įtakos neturi.</p>

pastato arba pastato dalių priežiūra, renovacija ir remontas, įskaitant tokius darbus kaip valymas, plytelių klojimas, tapetų klijavimas ir parketo klojimas;

leidimas naudoti turto dalį, kaip antai, žvejybos ir medžioklės teisių suteikimas, galimybė patekti į oro uosto laukiamąsias sales arba naudotis infrastruktūra, už kurią imamas mokestis, pavyzdžiui, tiltu arba tuneliu;

9 pavyzdys

Žvejybos ploto naudotojas ima mokėti už žvejybą, kai žvejojama Lietuvos žuvininkystės vandens telkinyje, kuriame jam išduotas leidimas naudoti žvejybos plotą. Paslaugų teikimo vieta – šalies teritorija, nepriklausomai nuo to, ar teisė žvejoti suteikiama apmokestinamajam (Lietuvos ir užsienio), ar bet kokiam neapmokestinamajam asmeniui.

10 pavyzdys

Oro uostas, esantis užsienio valstybėje, už atlygį suteikia teisę naudotis oro uosto verslo klasės laukiamaisiais. Paslaugų teikimo vieta – ne šalies teritorija, nepriklausomai nuo to, kad teisė naudotis oro uosto laukiamaisiais suteikiama Lietuvoje įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims.

teisinės paslaugos, susijusios su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu, tam tikrų teisių į nekilnojamąjį turtą arba daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą (laikomą arba nelaikomą materialiuoju turtu) nustatymu ar perleidimu, kaip antai notaro darbas arba nekilnojamojo turto pardavimo arba pirkimo sutarčių rengimas, net jei pagrindinis sandoris, kuriuo teisiškai pakeičiamas turtas, nėra įvykdomas;

11 pavyzdys

Užsienio įmonės prašymu notaras parengė nekilnojamojo turto, esančio Lietuvoje, pirkimo - pardavimo sutartį. Neatsižvelgiant į tai, kad turtas nebuvo parduotas, užsienio įmonė sumokėjo nustatytą kainą už sutarties parengimą. Notaro suteikta su nekilnojamoju turtu susijusi paslauga - PVM objektas Lietuvoje, kadangi turtas, dėl kurio pardavimo buvo rengiama sutartis, randasi Lietuvoje, o aplinkybė, kad paslaugos pirkėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, paslaugų teikimo vietai įtakos neturi.

stacionarių konstrukcijų, kaip antai dujų, vandens, nuotekų ir pan. vamzdinių sistemų, priežiūra, renovacija ir remontas;

mašinų ar įrenginių instaliavimas ar surinkimas, kai instaliuoti ar surinkti jie laikomi nekilnojamoju turtu (pvz., elektrinės turbina, seifo kamera, šaldymo kamera ir kt.);

mašinų ar įrenginių priežiūra ir remontas, tikrinimas ir priežiūra, jeigu tos mašinos ar įrenginiai laikomi nekilnojamoju turtu;

taip pat kitos ES reglamente paminėtos su nekilnojamoju turtu susijusios paslaugos.

7. Prie su nekilnojamoju turtu susijusių paslaugų nepriskiriama:

prekių saugojimas nekilnojamame turte, jeigu nei viena konkreči nekilnojamojo turto dalis nėra skirta paslaugos įsigyjantiems asmeniui išimtinai naudoti;

12 pavyzdys

Lietuvos įmonė gavo PVM sąskaitą faktūrą iš užsienio įmonės už prekių saugojimą jos sandėlyje, kuris yra užsienyje. Šiuo atveju Lietuvos įmonė nenuomoja patalpų iš paslaugų teikėjo, t.y. nei viena konkreči nekilnojamojo turto dalis, kurioje saugomos prekės, nėra skirta išimtinai naudoti asmeniui, įsigyjantiems paslaugas. Tokių įsigytų saugojimo paslaugų teikimo

vieta nustatoma ne pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, o pagal pagrindinę paslaugų teikimo vietos taisyklę (PVM įstatymo 13 str. 2 dalį) ir yra PVM objektas Lietuvoje, o Lietuvos įmonei apsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą įsigytų paslaugų PVM.

reklamos teikimui, net jai tai susiję su nekilnojamojo turto naudojimu;

13 pavyzdys

Lietuvos įmonė išrašė PVM sąskaitą faktūrą užsienio įmonei už reklamos paslaugas, suteiktas naudojat Lietuvoje esančio pastato sieną (reklamos plotas). Suteiktų paslaugų vieta nustatoma ne pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, o pagal pagrindinę paslaugų teikimo vietos taisyklę (nuostatas tolygias PVM įstatymo 13 str. 2 daliai), ir yra ne PVM objektas Lietuvoje.

tarpininkavimui teikiant apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose ar kitose panašią veiklą vykdančiose įstaigose, pavyzdžiui, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, jeigu tarpininkas veikia kito asmens vardu ir jo naudai;

14 pavyzdys

Baltarusijos agentūra teikia agento paslaugas Lietuvos apmokestinamajam asmeniui, surasdama poilsiautojus, norinčius apsistoti jo svečių namuose. Baltarusijos agentūra išrašo teikiant apgyvendinimo paslaugas suteiktų tarpininkavimo (įskaitant rezervavimą) paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Šių suteiktų tarpininkavimo paslaugų vieta nustatoma pagal pagrindinę paslaugų teikimo vietos taisyklę (PVM įstatymo 13 str. 2 dalis), ir yra PVM objektas Lietuvoje. Paslaugų pirkėjui – Lietuvos apmokestinamajam asmeniui, apsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą įsigytų paslaugų PVM.

vietos stendui suteikimui mugėje ar parodoje kartu su kitomis susijusiomis paslaugomis, kad mugės ar parodos dalyvis galėtų rodyti savo eksponatus, pavyzdžiui, stendo dizainui, eksponuotų pervežimui ir saugojimui, aprūpinimui mašinomis, laidų tiesimui, draudimui ir reklamai;

15 pavyzdys

Lietuvos įmonė gavo PVM sąskaitą faktūrą iš užsienio įmonės už vietos stendui suteikimą ir kitas susijusias paslaugas, užsienyje esančiame pastate. Suteiktų paslaugų vieta nustatoma ne pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, o pagal pagrindinę paslaugų teikimo vietos taisyklę (PVM įstatymo 13 str. 2 dalis), ir yra PVM objektas Lietuvoje.

teisinėms paslaugoms (išskyrus susijusias su nekilnojamoju turtu), susijusioms su sutartimis, įskaitant konsultacijas dėl sutarties sąlygų, kaip perleisti nekilnojamojį turtą arba užtikrinti tokios sutarties vykdymą arba įrodyti tokios sutarties buvimą, kai tokios paslaugos nėra susijusios su nuosavybės teisės į nekilnojamojį turtą perleidimu.

16 pavyzdys

Lietuvos įmonė užsienio apmokestinamajam asmeniui išrašė suteiktų konsultavimo dėl nekilnojamojo turto perleidimo sąlygų įtraukimo į tipinę nekilnojamojo turto pirkimo pardavimo sutartį paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Suteiktų paslaugų vieta nustatoma ne pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, o pagal pagrindinę paslaugų teikimo vietos taisyklę (PVM įstatymo 13 str. 2 dalis), ir yra ne PVM objektas Lietuvoje.

taip pat kitos ES reglamente paminėtos su konkrečiu nekilnojamoju turtu nesusijusios paslaugos.