

# PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS

(Parengta pagal teisės aktų nuostatas, galiojusias 2017 m. sausio 10 d.)

## Turinys

I. BENDROSIOS PVM ATSKAITOS TIKSLINIMO NUOSTATOS .....	3
II. PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS IŠRAŠYTŲ KREDITINIŲ, DEBETINIŲ DOKUMENTŲ PAGRINDU IR DĖL PADARYTŲ KLAIDŲ .....	3
1. PVM atskaitos tikslinimas, kai po mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo sumažėjo prekių (paslaugų) pardavėjui mokėtina PVM suma dėl tokių priežasčių:.....	3
1.1. Dėl prekių grąžinimo .....	3
1.2. Dėl suteiktų nuolaidų nuo patiektų prekių (suteiktų paslaugų) kainos ar dėl kitų priežasčių sumažėjus prekių (paslaugų) pardavėjui mokėtinai PVM sumai. ....	4
2. PVM atskaitos tikslinimas dėl į PVM atskaitą įtrauktos importo PVM sumos .....	4
3. PVM atskaitos tikslinimas dėl finansinės nuomos (lizingo) sutarties nutraukimo .....	5
4. PVM atskaitos tikslinimas dėl klaidų nustatymo .....	6
III. ATVEJAI, KAI PVM ĮSTATYMO 66 STRAIPSNYJE NURODYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PVM ATSKAITA TIKSLINAMA MOKESTINIO LAIKOTARPIO PVM DEKLARACIJOJE .....	6
1. PVM atskaitos tikslinimas prekių praradimo atvejais .....	6
2. PVM atskaitos tikslinimas dėl prekių panaudojimo įmonės veikloje, nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą .....	7
3. PVM atskaita netikslinama, kai PVM mokėtojo, vykdančio PVM apmokestinamą veiklą, įsigytos prekės (įskaitant ilgalaikį materialųjį turtą, kurio nusidėvėjimas - iki 4 metų) kurį laiką nenaudojamos šioje veikloje .....	8
4. Prarasto ar pradėto naudoti veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, PVM įstatymo 66 straipsnyje nurodyto ilgalaikio turto PVM atskaitos tikslinimas.....	8
5. PVM atskaitos tikslinimas mišriai naudotų prekių praradimo atvejais arba pradėjus jas naudoti įmonės veikloje, nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą.....	9
6. Specifiniai PVM atskaitos tikslinimo atvejai:.....	9
6.1. PVM atskaitos tikslinimas įmonės menkaverčio turto praradimo atvejais .....	9
6.2. PVM mokėtojui nuosavybės teise nepriklausančio turto remonto paslaugų pirkimo PVM atskaitos tikslinimas suremontuoto turto grąžinimo jo savininkui atvejais .....	10
6.3. Pastato (statinio) remonto prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitos tikslinimas suremontuotą pastatą (statinį) pardavus be PVM.....	10
6.4. PVM atskaitos tikslinimo ypatumai, kai prekės panaudojamos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti .....	10
7. PVM įstatyme nustatyti PVM atskaitos netikslinimo atvejai: .....	10
7.1. PVM atskaita netikslinama dėl prarasto prekių kiekio, neviršijančio teisės aktų nustatytų natūralios netekties normų .....	10
7.2. PVM atskaita netikslinama, jei prekės prarastos dėl „force majeure” arba dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos.....	12
7.3. PVM atskaita netikslinama, jeigu prekės sunaudotos kaip pavyzdžiai arba neatlygintinai perduotos, kaip nedidelės vertės dovanos.....	12
IV. ATVEJAI, KAI PVM ĮSTATYMO 67 STRAIPSNYJE NURODYTO ILGALAIKIO TURTO PVM ATSKAITA TIKSLINAMA MOKESTINIO LAIKOTARPIO PVM DEKLARACIJOJE .....	13
1. Ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos tikslinimas šio turto praradimo atvejais .....	13
2. Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto PVM atskaitos tikslinimas, pardavus jį be PVM.....	14
3. Ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos tikslinimas pradėjus tą turtą naudoti vien veikloje nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą .....	14
4. PVM atskaitos tikslinimas, kai įmonėje mišriai veiklai naudotas ilgalaikis materialusis turtas pradedamas naudoti vien veikloje nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą.....	15
5. Ar tikslinama ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaita, kai PVM apmokestinamą veiklą vykdančias PVM mokėtojas nurašo tą turtą kaip susidėvėjusį ar menkavertį? .....	15
6. Ar tikslinama ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaita, kai pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui, pasikeičia turto paskirtis, dėl kurios netenkama teisės PVM atskaitą?.....	15

7. Ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaitos tikslinimo ypatumai pradėjus tą turtą naudoti PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti .....	15
8. Mišriai veiklai naudoto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM atskaitos tikslinimas pardavus tą turtą su PVM .....	16
9. PVM atskaita netikslinama, jeigu turtas prarastas dėl „force majeure” arba dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos.....	16
V. ATVEJAI, KAI PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO IR (ARBA) IMPORTO PVM ATSKAITA TIKSLINAMA METINĖJE PVM DEKLARACIJOJE .....	16
1. PVM mokėtojo mišriai veiklai panaudotų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitos tikslinimas dėl veiklos mišrumo santykio pasikeitimo .....	16
2. Prekių (paslaugų), susijusių su mišriai veiklai naudojamu ilgalaikiu turtu, atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos tikslinimas dėl to turto naudojimo mišrioje veikloje santykio pasikeitimo.	18
3. Fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su ekonominei veiklai priskirtu ilgalaikiu turtu, atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos tikslinimas dėl to turto naudojimo ekonominėje veikloje santykio pasikeitimo.....	19
4. Mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio turto (kurio nusidėvėjimas - iki 4 metų) pirkimo (importo) PVM atskaitos tikslinimas dėl to turto naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo .....	20
5. Kokiu atveju dėl naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo netikslinama prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM atskaita? .....	21
VI. ATVEJAI, KAI PVM ĮSTATYMO 67 STRAIPSNYJE NURODYTO ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO PIRKIMO IR (ARBA) IMPORTO PVM ATSKAITA TIKSLINAMA METINĖJE PVM DEKLARACIJOJE.....	21
1. Kokio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita tikslinama PVM įstatymo 67 straipsnyje nustatyta tvarka? .....	21
2. Už kokį laikotarpį turi būti tikslinama ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaita dėl šio turto naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo? .....	22
3. Už kokį laikotarpį dėl naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo tikslinama ilgalaikio materialiojo turto, įmonėje laikomo menkaverčiu turtu, pirkimo (importo) PVM atskaita? .....	23
4. Ilgalaikio materialiojo turto patikslintos metinės PVM atskaitos sumos apskaičiavimas, taikant pajamų kriterijų.....	23
5. Ilgalaikio materialiojo turto patikslintos metinės PVM atskaitos sumos apskaičiavimas, kai pirkimo PVM sumos paskirstymui naudojamas ne pajamų, o kitas kriterijus .....	25
6. Nepilnų kalendorinių metų patikslintos ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos sumos apskaičiavimas.....	25
7. Laikinais naudojamo kitai, negu ekonominei veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą, ilgalaikio materialiojo turto patikslintos metinės PVM atskaitos sumos apskaičiavimas.....	26
8. Ar tikslinama vien PVM apmokestinamą veiklą vykdančio PVM mokėtojo kalendoriniais metais laikinai veikloje nenaudojamo ilgalaikio materialiojo turto metinė PVM atskaitos suma? .....	26
9. Kokiais atvejais dėl naudojimo mišrioje veikloje santykio pasikeitimo netikslinama ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita?.....	27
VII. SPECIALIOS TAISYKLĖS DĖL PVM ATSKAITOS TIKSLINIMO TAM TIKRŲ SANDORIŲ ATVEJAIS .....	27
1. PVM mokėtojui nuosavybės teise nepriklausančio pastato atlikto esminio pagerinimo darbų pirkimo PVM atskaitos tikslinimas dėl šio pastato grąžinimo jo savininkui: .....	27
1.1. PVM atskaitos tikslinimas, kai atlikti pastato (statinio) esminio pagerinimo darbai iš karto perduodami pastato (statinio) savininkui .....	28
1.2. PVM atskaitos tikslinimas, kai atliktas pastato esminis pagerinimas ne iš karto po jo atlikimo perduodamas pastato (statinio) savininkui .....	29
2. PVM atskaitos tikslinimo prievolės, kai apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo, ekonominė veikla, kaip kompleksas perduodama kitam PVM mokėtojui.....	30
3. PVM atskaitos tikslinimo prievolės, kai PVM mokėtojas perduoda turtą, valdomą ir naudojamą patikėjimo teise kitam PVM mokėtojui .....	32
4. PVM atskaitos tikslinimo prievolės, kai turtas, perduodamas kitam PVM mokėtojui dėl akcinių bendrovių skaidymo atskyrimo būdu .....	32
VIII. PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS DĖL PVM MOKĖTOJO IŠREGISTRAVIMO IŠ PVM MOKĖTOJŲ ARBA LIKVIDAVIMO .....	33
1. Išregistruojamo iš PVM mokėtojų asmens patikslintos PVM atskaitos deklaravimas.....	33
2. Kokių prekių ir paslaugų atskaitytas pirkimo PVM sumas turi patikslinti išregistruojamas iš PVM mokėtojų asmuo?.....	33

3. Kaip PVM atskaitą turi patikslinti išregistruojamas iš PVM mokėtojų asmuo, vykdamas mišrią veiklą?.....	35
4. Kokiais atvejais individualiai įmonei išsiregistravus iš PVM mokėtojų PVM atskaita gali būti netikslinama? .....	35
IX. PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS DĖL BEVILTŠKOS SKOLOS .....	36

Šiame leidinyje paaiškinta, kokiais atvejais ir kokia tvarka susidarius tam tikroms aplinkybėms turi būti tikslinama PVM mokėtojo į PVM atskaitą įtraukta įsigytų prekių, paslaugų ir ilgalaikio turto pirkimo (importo) PVM suma.

## I. BENDROSIOS PVM ATSKAITOS TIKSLINIMO NUOSTATOS

Susidarius tam tikroms aplinkybėms, PVM mokėtojas į PVM atskaitą įtrauktas įsigytų (importuotų) prekių ir paslaugų pirkimo PVM sumas turi patikslinti.

PVM atskaita turi būti tikslinama tokiais atvejais:

1. kai po mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo PVM mokėtojas dalį prekių grąžina, iš prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) gauna nuolaidų ar dėl kitų priežasčių sumažėja prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui) mokėtina PVM suma;

2. kai PVM mokėtojas dėl klaidos ar per mažai arba per daug atskaito pirkimo arba importo PVM;

3. kai mišrios veiklos vykdymo atveju dėl PVM atskaitos procento perskaičiavimo pasibaigus kalendoriniams metams metinėje PVM deklaracijoje turi būti patikslinta parėjusiais kalendoriniais metais atskaityta įsigytų prekių, paslaugų ir ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM suma;

4. kai pas PVM mokėtoją pasikeitus prekių, paslaugų ir ilgalaikio materialiojo turto naudojimo paskirčiai, dėl kurios netenkama teisės į PVM atskaitą, turi būti patikslinta (atstatyta) atskaityta tokių prekių, paslaugų ir ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM suma (ar jos dalis);

5. kai PVM mokėtojo prekės ar ilgalaikis turtas, kurio pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, dėl įvairių priežasčių prarandamas;

6. kai išsiregistravus iš PVM mokėtojų turi būti patikslinta atskaityta įsigytų prekių ir paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, pirkimo (importo) PVM suma;

7. PVM įstatymo 68 straipsnyje nurodytų tam tikrų sandorių atvejais (pagal specialias PVM atskaitos tikslinimo taisykles);

8. PVM įstatymo 89<sup>1</sup> straipsnyje nurodytais atvejais dėl beviltiškų skolų;

9. kitais atvejais paaiškėjus, kad prekės (paslaugos), kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, nebebus naudojamos PVM mokėtojo vykdomoje PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje.

Vienais iš šių išvardintų atvejų PVM mokėtojas turi patikslinti PVM atskaitą to mokesčio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje (forma FR0600), kitais atvejais PVM atskaita turi būti tikslinama metinėje PVM deklaracijoje (forma FR0516).

Panagrinėkime, kaip kiekvienu iš išvardintų atvejų tikslinama PVM atskaita.

## II. PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS IŠRAŠYTŲ KREDITINIŲ, DEBETINIŲ DOKUMENTŲ PAGRINDU IR DĖL PADARYTŲ KLAIDŲ

1. PVM atskaitos tikslinimas, kai po mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo sumažėjo prekių (paslaugų) pardavėjui mokėtina PVM suma dėl tokių priežasčių:

### 1.1. Dėl prekių grąžinimo

Kai pirkėjas, PVM mokėtojas, dalį įsigytų prekių grąžina prekių tiekėjui, tai prekių grąžinimas turi būti įforminamas arba prekių tiekėjo išrašytu prekių (paslaugų) gavėjui kreditiniu dokumentu (kreditine PVM sąskaita faktūra), arba, šalių susitarimu, prekių pirkėjo išrašytu

debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas yra PVM mokėtojas. Jeigu pirkėjas buvo į PVM atskaitą įtraukęs įsigytų prekių pirkimo PVM, tai šias prekes (ar jų dalį) grąžinęs prekių tiekėjui, jis turi patikslinti PVM atskaitą. PVM atskaita tikslinama tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išrašytas kreditinis dokumentas arba grąžintų prekių debetinis dokumentas. Patikslinta praėjusiais mokestiniais laikotarpiais atskaityta prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma pagal išrašytus kreditinius ir/ar debetinius dokumentus turi būti nurodoma mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose. Ši patikslinta PVM suma turi būti įrašoma su minuso ženklu, kai išrašomas neigiamos PVM sumos kreditinis dokumentas ar išrašomas debetinis dokumentas, t. y. PVM atskaita mažinama.

#### Pavyzdys

Pirkėjas, PVM mokėtojas, 2016 m. sausio mėnesį iš kito PVM mokėtojo įsigijo prekių, kurių apmokestinamoji vertė - 2 000 eurų, PVM suma - 420 eurų. Pirkėjas 2016 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje deklaravo šių prekių pirkimo PVM sumą - 420 eurų ir kadangi šios prekės skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai visą jų pirkimo PVM sumą (420 eurų) įtraukė į PVM deklaracijos 35 laukelį. 2016 m. kovo mėnesį dalį šių prekių (apmokestinamoji vertė 500 eurų, PVM suma 105 eurų) pirkėjas grąžino pardavėjui ir išrašė debetinį prekių grąžinimo dokumentą. Šiame išrašytame debetiniame dokumente nurodytą PVM sumą - 105 eurų pirkėjas turi deklaruoti 2016 m. kovo mėnesio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose su minuso ženklu.

### 1.2. Dėl suteiktų nuolaidų nuo patiektų prekių (suteiktų paslaugų) kainos ar dėl kitų priežasčių sumažėjus prekių (paslaugų) pardavėjui mokėtina PVM sumai.

Kai po prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandorio pardavėjas pakeičia jau patiektų prekių ar suteiktų paslaugų apmokestinamąją vertę ir/ar kiekį, suteikia įvairių nuolaidų (pvz., prekybinius diskontus, prekybines nuolaidas), patikslina neteisingai nurodytą PVM tarifą, arba dėl kokių nors kitų priežasčių pakeičia pirkėjo (kliento) mokėtiną atlygį, tai tokie aplinkybių pasikeitimai turi būti įforminami prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) išrašytu kreditiniu dokumentu.

Dėl pasikeitusių minėtų aplinkybių pasikeičia pirkėjo, PVM mokėtojo, įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM suma, kuri jau galėjo būti įtraukta į PVM atskaitą ir deklaruota ankstesnio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje. Prekių (paslaugų) pirkėjas patikslintą praėjusiais mokestiniais laikotarpiais atskaitytą prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumą pagal išrašytus kreditinius dokumentus turi nurodyti to mokestinio laikotarpio, kada išrašytas kreditinis dokumentas, PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose. Kai pirkėjui buvo išrašytas neigiamos PVM sumos kreditinis dokumentas, tai patikslinta PVM suma įrašoma su minuso ženklu.

#### Pavyzdys

Buitinės technikos prekėmis prekiaujanti įmonė A su įmone B sudarė sutartį, kurioje numatė, kad tuo atveju, jei įmonė B iki 2016-12-27 nupirks prekių daugiau kaip už 10 000 eurų, įmonė A metų pabaigoje suteiks įsigytoms prekėms 10 proc. kainos nuolaidą.

Iki 2016-12-27 įmonė B iš įmonės A įsigijo buitinės technikos prekių už 13 310 eurų (apmokestinamoji vertė - 11 000 eurų, PVM suma - 2 310 eurų), kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą.

2016-12-29 įmonė A įmonei B išrašė kreditinį dokumentą, kuriame 10 proc. sumažino visų 2016 m. pirktų prekių pardavimo kainą (-1 100 eurų), o PVM suma nuo patikslintos kainos sudarė (-231 eurų).

Šiame išrašytame kreditiniame dokumente nurodytą PVM sumą - 231 eurų įmonė B turi deklaruoti 2016 m. gruodžio mėnesio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose su minuso ženklu.

### 2. PVM atskaitos tikslinimas dėl į PVM atskaitą įtrauktos importo PVM sumos

Kai PVM mokėtojas importuoja prekes, skirtas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai apskaičiuotą importo PVM sumą jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Todėl, kai apskaičiuotas šių prekių importo PVM vėliau dėl tam tikrų priežasčių (pvz., kai muitinė, patikrinusi muitinės deklaraciją išleidusi prekes į laisvą apyvartą ir nustačiusi, kad muitinės deklaracijoje nurodyta neteisinga importo PVM suma, priima sprendimą dėl muitinės deklaracijoje nurodytos importo PVM sumos perskaičiavimo arba kai importuotojas pateikia muitinei prašymą perskaičiuoti

importo PVM, kuris jau buvo įskaitytas / sumokėtas) perskaičiuojamas, tai turi būti patikslinama importo PVM atskaita.

Be to, importuotojas gali atsisakyti importuotų arba importuojamų prekių ir dėl to pateikti atitinkamą prašymą muitinei, kurios leidimu šios prekės yra eksportuojamos arba sunaikinamos. Šiais atvejais turi būti patikslinama praėjusiais mokestiniais laikotarpiais atskaityta importuotų prekių importo PVM suma. Patikslinta PVM suma turi būti nurodoma mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 26 ar 27 laukelyje bei 35 laukelyje su minuso ženklu.

#### Pavyzdys

Įmonės A, Lietuvos PVM mokėtojos, importuotoms ir Lietuvoje išleistoms į laisvą apyvartą prekėms 2016-06-07 buvo įforminta A tipo 1 versijos Importo deklaracija, kurioje buvo apskaičiuota 2 000 eurų importo PVM suma. Šią importo PVM sumą įmonė A deklaravo 2016 m. birželio mėnesio PVM deklaracijos 27 laukelyje. Taip pat šią sumą įtraukė į PVM deklaracijos 35 laukelį, kadangi prekės skirtos parduoti Lietuvoje, apmokestinant jas PVM. 2016-08-06 teritorinė muitinė priėmė sprendimą pripažinti negaliojančiais šios Importo deklaracijos duomenis. Šiuo atveju įmonė A turi pateikti patikslintą 2016 m. birželio mėnesio PVM deklaraciją ir jos 27 ir 35 laukeliuose įrašyti (0) eurų.

Tarkime, kad 2016-08-15 teritorinė muitinė priėmė kitą sprendimą: atstatyti 2016-06-07 pateiktos A tipo Importo deklaracijos duomenų galiojimą su apskaičiuota 2 000 eurų importo PVM suma. Šiuo atveju įmonė A turi pakartotinai pateikti patikslintą 2016 m. birželio mėnesio PVM deklaraciją ir jos 27, 35 laukeliuose įrašyti 2 000 eurų.

### 3. PVM atskaitos tikslinimas dėl finansinės nuomos (lizingo) sutarties nutraukimo

Lizingo bendrovės perduodamos turtą pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, atitinkančias PVM įstatymo 4 str. 2 dalyje nurodytų sutarčių sąlygas, turi išrašyti turto gavėjui PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo visos perduodamo turto vertės turi apskaičiuoti pardavimo PVM. Apskaičiuotą pardavimo PVM lizingo bendrovės turi deklaruoti to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kuriame minėtas turtas buvo perduotas gavėjui.

Finansinės nuomos (lizingo) sutarties pagrindu įsigyto turto gavėjas, PVM mokėtojas, vykdamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, turi teisę lizingo bendrovės išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą.

Tuo atveju, jeigu nepasibaigus finansinės nuomos (lizingo) sutarties terminui, finansinės nuomos (lizingo) sutartį nutraukiama ir lizingo bendrovė atsiima iš turto gavėjo jam perduotą turtą, tai ji, vadovaudamasi PVM įstatymo 83 straipsniu, turi išrašyti turto gavėjui kreditinį dokumentą, kuriame, atsižvelgiant į pasikeitusias aplinkybes, turi nurodyti patikslintą turto apmokestinamąją vertę ir PVM sumą. Atsižvelgdama į kreditiniame dokumente nurodytą PVM sumą, lizingo bendrovė turi patikslinti mokestinio laikotarpio (kuriame buvo išrašytas kreditinis dokumentas) PVM deklaracijoje mokėtiną į biudžetą (gražintiną iš biudžeto) PVM sumą.

Turto gavėjas, dėl finansinės nuomos (lizingo) sutarties nutraukimo gražinęs lizingo kompanijai turtą, turi patikslinti PVM atskaitą, t. y. padidinti mokėtiną į biudžetą PVM sumą (sumažinti gražintiną iš biudžeto PVM sumą) lizingo kompanijos kreditiniame dokumente nurodyta PVM suma.

#### Pavyzdys

2015-05-01 lizingo bendrovė X sudarė su įmone A dviejų metų vilkiko finansinės nuomos (lizingo) sutartį, atitinkančią PVM įstatymo 4 str. 2 dalyje nurodytas sąlygas. Lizingo bendrovė, perduodama pagal sudarytą sutartį įmonei A vilkiką, išrašė šiai įmonei PVM sąskaitą faktūrą, vilkiko apmokestinamoji vertė - 100 000 eurų, PVM suma - 21 000 eurų.

Apskaičiuotą PVM sumą lizingo kompanija deklaravo 2015 m. gegužės mėnesio PVM deklaracijoje (29 laukelyje) kaip pardavimo PVM, o įmonė A, vykdamas PVM apmokestinamą veiklą, nurodė šią sumą 2015 m. gegužės mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje, kaip pirkimo PVM ir 35 laukelyje kaip atskaitomą pirkimo PVM sumą.

2016-05-01, t. y. praėjus vieneriems metams po sutarties sudarymo, įmonei A pažeidus sutarties sąlygas, lizingo bendrovė nutraukia vilkiko nuomos (lizingo) sutartį ir atsiima iš įmonės A vilkiką.

Lizingo bendrovė turi išrašyti įmonei A kreditinį dokumentą, patikslinantį išrašytame pirminiame turto perdavimo apskaitos dokumente nurodytą vilkiko vertę ir PVM sumą, PVM suma, tenkančia neišmokėtai turto vertės daliai (šiuo konkrečiu atveju pusei turto vertės). Kreditiniame dokumente nurodoma patikslinta turto vertė (-50 000 eurų) ir PVM suma (-10 500 eurų) (-50 000 x 21 proc.).

Atsižvelgdama į išrašytą kreditinį dokumentą, lizingo bendrovė turi teisę 2016 m. gegužės mėnesio PVM deklaracijoje apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą sumažinti (grąžintiną iš biudžeto PVM sumą padidinti) 10 500 eurų PVM suma.

Įmonė A, grąžinusi lizingo kompanijai vilkiką, turi patikslinti PVM atskaitą, atsižvelgdama į kreditiniame dokumente nurodytą PVM sumą. Tai reiškia, kad į 2016 m. gegužės mėnesio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius įmonė A turi įrašyti (-10 500 eurų) ir šia suma padidinti apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą (sumažinti grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą.

#### 4. PVM atskaitos tikslinimas dėl klaidų nustatymo

Jeigu po mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo PVM mokėtojas pastebėjo padarytas klaidas, dėl kurių buvo per mažai atskaityta pirkimo (importo) PVM ir dėl to buvo padidinta į biudžetą mokėtina (sumažinta iš biudžeto grąžintina) PVM suma, tai pastebėtos jau praėjusio mokestinio laikotarpio klaidos gali būti ištaisytos to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kuriame jos buvo pastebėtos, negrįžtant į praėjusį mokestinį laikotarpį.

Ir atvirkščiai, jeigu po PVM deklaracijos pateikimo PVM mokėtojas pastebėjo padarytas klaidas, dėl kurių buvo per daug atskaityta pirkimo (importo) PVM ir dėl to buvo sumažinta į biudžetą mokėtina (padidinta iš biudžeto grąžintina) PVM suma, tai jis turi pateikti patikslintą to mokestinio laikotarpio, kurį klaidos buvo padarytos, PVM deklaraciją ir joje ištaisyti klaidas.

#### Pavyzdys

##### 1 atvejis

PVM mokėtojas 2016 m. gruodžio mėnesį pastebėjo, kad į 2016 m. spalio mėnesio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius neįtraukė įmonės X išrašytoje prekių pirkimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos PVM sumos. Dėl padarytos klaidos sumažėjo šiam PVM mokėtojui 2016 m. spalio mėnesį iš biudžeto grąžintina PVM suma. PVM mokėtojas gali šiuos duomenis patikslinti 2016 m. gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje. Tačiau jeigu PVM mokėtojas pageidauja, jis gali pateikti patikslintą 2016 m. spalio mėnesio PVM deklaraciją.

##### 2 atvejis

PVM mokėtojas 2016 m. gruodžio mėnesį pastebėjo, kad 2016 m. sausio mėnesį PVM deklaracijoje, kurioje apskaičiuota grąžintina iš biudžeto PVM suma, vienoje prekių pirkimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta PVM suma buvo įtraukta du kartus.

Dėl 2016 m. sausio mėnesį padarytos klaidos padidėjo to mokestinio laikotarpio grąžintina iš biudžeto PVM suma, todėl PVM mokėtojas 2016 m. gruodžio mėnesį taip pat turi pateikti patikslintą 2016 m. sausio mėnesio PVM deklaraciją ir joje deklaruoti teisingus to mokestinio laikotarpio duomenis.

### III. ATVEJAI, KAI PVM ĮSTATYMO 66 STRAIPSNYJE NURODYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PVM ATSKAITA TIKSLINAMA MOKESTINIO LAIKOTARPIO PVM DEKLARACIJOJE

#### 1. PVM atskaitos tikslinimas prekių praradimo atvejais

Jeigu PVM mokėtojas prarado prekes dėl netinkamo prekių saugojimo ar naudojimo, dėl nusikalstamos kitų asmenų veikos (neturėdamas nusikalstamą veiką pagrindžiančių dokumentų) ir panašiais atvejais, tai šių prekių pirkimo (importo) PVM atskaita turi būti tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje.

Patikslinta atskaityta pirkimo (importo) PVM suma turi būti deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma didinama į biudžetą mokėtina (mažinama iš biudžeto grąžintina) 36 laukelyje nurodyta PVM suma.

## Pavyzdys

## 1 atvejis

PVM mokėtojas 2016 m. spalio mėnesį įsigijo prekių, kurias ketino naudoti PVM apmokestinamoje veikloje, todėl jų pirkimo PVM (1 000 eurų) įtraukė į PVM atskaitą.

2016 m. gruodžio mėnesį buvo nustatyta, kad dėl paties PVM mokėtojo kaltės (netinkamo prekių laikymo) pusė prekių sugedo ir, kad PVM mokėtojas negalės jų parduoti.

Todėl 2016 m. gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje turi būti tikslinama šių prekių PVM atskaita. Patikslinta atskaityta pirkimo PVM suma sudaro 500 eurų (1 000 / 2). Ši patikslinta PVM suma su minuso ženklu turi būti įrašyta į PVM deklaracijos 35 laukelį ir šia suma turi būti padidinta į biudžetą mokėtina (sumažinta iš biudžeto gražintina) PVM suma.

## 2 atvejis

PVM mokėtojas, gaminantis pieno produktus, šiems produktams gaminti įsigijo žaliavų, medžiagų ir įvairių paslaugų, kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Pagal apskaitos duomenis apskaičiuota, kad 1 kg šios produkcijos pagaminti sunaudota žaliavų, medžiagų ir paslaugų už 12,10 eurų (apmokestinamieji vertė - 10 eurų, PVM suma - 2,10 eurų).

2016 m. liepos mėnesį buvo nustatyta, kad dėl paties PVM mokėtojo kaltės (netinkamo prekių laikymo) 500 kg gatavos produkcijos sugedo. Šiuo atveju PVM mokėtojas privalo patikslinti PVM atskaitą ir gražinti į biudžetą atskaitytą PVM už sugedusioms prekėms pagaminti sunaudotas žaliavas, medžiagas ir paslaugas 1 050 eurų (2,1 x 500). Patikslinta PVM atskaitos suma (-1 050 eurų) turi būti įrašoma į 2016 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį ir šia suma turi būti padidinta į biudžetą mokėtina (sumažinta iš biudžeto gražintina) PVM suma.

## 3 atvejis

Iš PVM mokėtojo, prekiaujančio prekėmis, sandėlio 2016 m. gegužės mėnesį buvo pavogta prekių už 1 210 eurų (apmokestinamoji vertė - 1 000 eurų, PVM suma - 210 eurų), kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. PVM mokėtojas neturi įrodymų, patvirtinančių trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos faktą. Todėl paaiškėjus, kad prekės pavogtos ir dėl to jos nebebus panaudotos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, turi būti patikslinta jų pirkimo PVM atskaita, t. y. PVM mokėtojas į 2016 m. gegužės mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį turi įrašyti (-210 eurų) ir šia suma turi būti padidinta į biudžetą mokėtina (sumažinta iš biudžeto gražintina) PVM suma.

## 2. PVM atskaitos tikslinimas dėl prekių panaudojimo įmonės veikloje, nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą

Jeigu PVM mokėtojas prekes, kurių pirkimo ir/ar importo PVM sumą ar jos dalį buvo įtraukęs į PVM atskaitą, pradeda naudoti įmonės veikloje, nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą (pvz., PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti, valstybės ar savivaldybės funkcijoms vykdyti, kuri nėra PVM objektas ir jai PVM atskaita negalima ir pan.), tai šių prekių PVM atskaita tikslinama to mokesčio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje.

Patikslinta atskaityta pirkimo (importo) PVM suma turi būti deklaruojama mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma turi būti padidinta į biudžetą mokėtina (sumažinta iš biudžeto gražintina) PVM suma.

## Pavyzdys

## 1 atvejis

PVM mokėtojas, ketinantis vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, 2016 m. sausio mėnesį įsigijo prekių (apmokestinamoji vertė - 4 000 eurų), kurių pirkimo PVM (840 eurų) įtraukė į PVM atskaitą. 2016 m. kovo mėnesį PVM mokėtojas pradėjo vykdyti PVM neapmokestinamą veiklą (pradėjo teikti PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas). Vadinasi, šios prekės, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, nebebus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti. Atsižvelgiant į tai, PVM mokėtojas 2016 m. kovo mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje turi įrašyti (-840 eurų) ir šia suma turi būti padidinta į biudžetą mokėtina (sumažinta iš biudžeto gražintina) PVM suma.

**2 atvejis**

2016 m. sausio mėnesį įmonė, PVM mokėtoja, teikianti PVM apmokestinamas paslaugas, įsigijo patalpų remontui statybinių medžiagų (apmokestinamoji vertė - 3 000 eurų, PVM suma - 630 eurų). Ši PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, nes įmonė vykdė vien PVM apmokestinamą veiklą. Nuo 2016-03-01 įmonė pradėjo vykdyti tik PVM neapmokestinamą veiklą, o 2016 m. balandžio mėnesį įmonė atliko patalpų, kuriose vykdoma PVM neapmokestinama veikla remontą, kuriam panaudojo minėtas prekes. Kadangi prekės nebebus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai tą mokesstinį laikotarpį, kai paaiškėjo šios aplinkybės, įmonė turi patikslinti PVM atskaitą ir į 2016 m. balandžio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį įrašyti (-630 eurų) ir šia suma turi būti padidinta į biudžetą mokėtina (sumažinta iš biudžeto grąžintina) PVM suma.

**3. PVM atskaita netikslinama, kai PVM mokėtojo, vykdančio PVM apmokestinamą veiklą, įsigytos prekės (įskaitant ilgalaikį materialųjį turtą, kurio nusidėvėjimas - iki 4 metų) kurį laiką nenaudojamos šioje veikloje**

PVM atskaita netikslinama, kai įsigytos prekės (įskaitant ilgalaikį materialųjį turtą, kurio nusidėvėjimas - iki 4 metų), kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, lieka PVM mokėtojo, vykdančio PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, nuosavybė, bet jos dėl kokių nors priežasčių ne iš karto po įsigijimo pradedamos naudoti ekonominėje veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą, arba tam tikrą laiką nenaudojamos minėtoje veikloje, arba nurašomos kaip visiškai nusidėvėjusios ir iš viso jau nenaudojamos, arba įmonėje laikomos menkos vertės turtu, kurio įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus ir pan.

**Pavyzdys**

Restorano veikla besiverčianti įmonė įsigytą, PVM apmokestinamai veiklai vykdyti skirtą inventorių (lėkštes, taures, puodelius ir kt.), laikė menkos vertės turtu ir jo įsigijimo savikainą iš karto nurašė į leidžiamus atskaitymus. Sudužus inventoriui ir nurašius jį kaip netinkamą vartojimui, įmonei neatsiranda prievolės tikslinti tokio inventoriaus pirkimo PVM atskaitos.

**4. Prarasto ar pradėto naudoti veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, PVM įstatymo 66 straipsnyje nurodyto ilgalaikio turto PVM atskaitos tikslinimas**

Kai ilgalaikį turtą, kuriam Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau - PMĮ) 1 priedėlyje nustatytas iki 4 metų nusidėvėjimo normatyvas, PVM mokėtojas praranda ar pradeda naudoti veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, tai į biudžetą grąžinama tokia atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos dalis, kuri atitiktų laikotarpį, likusį nuo turto praradimo momento ar jo naudojimo vien PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti laikotarpio pradžios iki šio turto nusidėvėjimo normatyvo (metais) pabaigos.

**Pavyzdys**

PVM mokėtojas 2016 m. spalio mėnesį įsigijo kompiuterį (apmokestinamoji vertė - 1 000 eurų), kurio pirkimo PVM (210 eurų) įtraukė į PVM atskaitą. 2016 m. gruodžio mėnesį šis kompiuteris buvo pavogtas, tačiau įmonė neturi dokumento, kuriuo patvirtinama, kad pradėtas ikiteisminis tyrimas. Šio kompiuterio nusidėvėjimo normatyvas pagal PMĮ 1 priedėlį - 3 metai.

Atsižvelgiant į tai, kad kompiuterio jau nebėra įmonėje ir jis nebebus panaudotas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai 2016 m. gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje patikslinama (atstatoma) pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo kompiuterio praradimo momento (2016 m. gruodžio mėnesio) iki nusidėvėjimo laikotarpio, nustatyto PMĮ 1 priedėlyje pabaigos (2019 m. rugsėjo mėnesio), t. y. už 34 mėnesius.

Patikslinta atskaityta pirkimo PVM suma sudaro 198 eurus (210 / 36 x 34), kur 210 eurų - atskaityta pirkimo PVM suma, 36 - nusidėvėjimo laikotarpis mėnesiais, 34 - laikotarpis, mėnesiais, kurio pirkimo PVM suma tikslinama. Patikslinta atskaityta pirkimo PVM suma (-198 eurai) įrašoma į PVM deklaracijos 35 laukelį.



## 5. PVM atskaitos tikslinimas mišriai veiklai naudotų prekių praradimo atvejais arba pradėjus jas naudoti įmonės veikloje, nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą

Tuo atveju, jeigu prekių įsigijimo momentu PVM mokėtojas vykdė mišrią veiklą ir atskaitė tik dalį įsigytų prekių pirkimo PVM sumos (pagal apskaičiuotą PVM atskaitos procentą), tai paaiškėjus, kad tokios prekės nebebus naudojamos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, turi būti atstatoma ne visa pirkimo (importo) PVM suma, o tik ta jos dalis, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą.

### Pavyzdys

2016 m. sausio mėnesį įmonė, PVM mokėtoja, vykdanči mišrią veiklą, įsigijo patalpų remontui statybinių medžiagų už 2 000 eurų, kurių pirkimo PVM sudarė 420 eurų. Pagal apskaičiuotą 2015 m. faktinį PVM atskaitos procentą (50 proc.) į PVM atskaitą įtraukė 210 eurų šių prekių pirkimo PVM. Iki 2016-06-30 šios prekės nebuvo panaudotos. Nuo 2016-07-01 šios įmonės veikla tapo vien PVM neapmokestinama. 2016 m. gruodžio mėnesį įmonė atliko patalpų remontą, kuriam panaudojo minėtas prekes. Kadangi įmonėje prekės visiškai nebuvo panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai tą mokesstinį laikotarpį, kurį jos buvo sunaudotos, įmonė turi patikslinti visą jų pirkimo PVM atskaitą ir į 2016 m. gruodžio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį turi įtraukti (-210 eurų).

## 6. Specifiniai PVM atskaitos tikslinimo atvejai:

### 6.1. PVM atskaitos tikslinimas įmonės menkaverčio turto praradimo atvejais

Kai PVM mokėtojas praranda (pvz., kas nors pavagia, bet PVM mokėtojas neturi dokumento, kuriuo patvirtinama, kad pradėtas ikiteisminis tyrimas) tokį turtą, kuris įmonėje laikomas menkos vertės turtu ir kurio įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus (pvz., mobilųjį telefoną, inventorių ir pan.), tai tikslinant PVM atskaitą taip pat turi būti atsižvelgta į to turto naudojimo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje laiką. Tai reiškia, kad į biudžetą neturėtų būti grąžinama visa pirkimo (importo) PVM suma, jeigu turtas tam tikrą laiką buvo naudojamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje. Tokiu atveju PVM mokėtojas, nebenaudojantis tokio turto, turėtų nustatyti, kiek (kokia dalimi) šis turtas jau buvo naudotas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje. Tokį įvertinimą būtų galima atlikti atsižvelgiant į atitinkamai turto rūšiai PMĮ 1 priedėlyje nustatytą nusidėvėjimo laikotarpį (nepaisant to, kad konkretus turto vienetas PVM mokėtojo apskaitoje nėra ilgalaikis turtas), o PVM atskaita patikslinta šios dalies 4 punkte nurodyta tvarka.

Jeigu turtas, kurio pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas, nebuvo naudojamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, pvz., prarastas iš karto po įsigijimo, tai į biudžetą turėtų būti grąžinta visa atskaityta jo pirkimo (importo) PVM suma.

### Pavyzdys

Įmonėje turtas iki 300 eurų vertės laikomas menkos vertės turtu, ir pradėjus jį eksploatuoti, įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus. 2016 m. sausio mėnesį buvo įsigytas mobilusis telefonas (apmokestinamieji vertė - 200 eurų), kurio pirkimo PVM (42 eurai) buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Įmonėje šis mobilusis telefonas laikomas trumpalaikiu turtu, todėl jo įsigijimo savikaina iš karto buvo pripažinta leidžiamais atskaitymais. 2016 m. gegužės mėnesį telefonas buvo pavogtas, bet įmonė neturi dokumento, kuriuo patvirtinama, kad pradėtas ikiteisminis tyrimas.

Pagal PMĮ 1 priedėlį ryšių priemonėms nustatytas 3 metų nusidėvėjimo normatyvas. Kadangi pavogtas mobilusis telefonas įmonėje PVM apmokestinamai veiklai vykdyti buvo naudotas tik 4 mėnesius, tai įmonė 2016 m. gegužės mėnesio PVM deklaracijoje turi patikslinti PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo vagystės momento iki mobiliojo telefono nusidėvėjimo laikotarpio, nustatyto PMĮ 1 priedėlyje, pabaigos.

Patikslinta PVM atskaita sudaro 37 eurus (42 / 36 x 32), kur 42 eurai - atskaityta pirkimo PVM suma, 36 - nusidėvėjimo laikotarpis mėnesiais, 32 - laikotarpis, mėnesiais, kurio pirkimo PVM suma tikslinama. Patikslinta atskaityta pirkimo PVM suma (-37 eurai) įrašoma į PVM deklaracijos 35 laukelį.

## **6.2. PVM mokėtojų nuosavybės teise nepriklausančio turto remonto paslaugų pirkimo PVM atskaitos tikslinimas suremontuoto turto grąžinimo jo savininkui atvejais**

Kai PVM mokėtojas atlieka savo PVM apmokestinamoje veikloje naudojamo, bet nuosavybės teise jam nepriklausančio ilgalaikio turto (pvz., išsinuomoto pastato, patalpų ir pan.) remontą (kuris nėra esminis pagerinimas), tai jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šio remonto ar jam atlikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM. Tačiau, jeigu iš karto po remonto šis ilgalaikis turtas grąžinamas jo savininkui ir jam neperparduodamas atliktas remontas, tai grąžinus ilgalaikį turtą, PVM mokėtojas turės patikslinti šio turto remonto paslaugų pirkimo PVM atskaitą.

Pagal Civilinio kodekso 6.499 str. 1 dalies nuostatas, nuomos sutarčiai pasibaigus, nuomininkas privalo grąžinti nuomotojui daiktą tokios būklės, kokios gavo, atsižvelgiant į normalų nusidėvėjimą, arba sutartyje sulygtos būklės. Todėl pasitaiko atvejų, kai vadovaudamasis šiomis nuostatomis, nuomininkas prieš grąžindamas turtą jo savininkui privalo jį suremontuoti. Šiuo atveju, jeigu nuomininkas išsinuomotą turtą naudojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai šio turto atlikto remonto, įvertinus remontuojamo turto pradinę (buvusią nuomos pradžioje) būklę bei normalų jo nusidėvėjimo laipsnį per nuomos laikotarpį, pirkimo PVM (arba tokiam remontui atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM), įtrauktas į PVM atskaitą, neturi būti tikslinamas.

## **6.3. Pastato (statinio) remonto prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitos tikslinimas suremontuotą pastatą (statinį) pardavus be PVM**

Jeigu PVM mokėtojas atliko savo pastato (statinio) remontą, kurio pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą ir tuoj pat po remonto (nenaudojęs PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje):

- šį pastatą (statinį) parduoda be PVM, vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnyje nustatyta tvarka,

- perduoda kitam ūkio subjektui (ne PVM mokėtojui) dėl akcinių bendrovių atskyrimo skaidymosi būdu arba kitais PVM įstatymo 9 str. 1 dalyje nurodytais atvejais,

tai į PVM atskaitą įtrauktas remontui atlikti įsigytų prekių (paslaugų), kaip nepanaudotų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo PVM turi būti patikslintas.

Jeigu po atlikto remonto pastatas (statinys) realiai buvo naudotas PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tai aukščiau nurodytais atvejais pardavus/perdavus pastatą (statinį) be PVM, remonto darbų PVM atskaita neturi būti tikslinama.

## **6.4. PVM atskaitos tikslinimo ypatumai, kai prekės panaudojamos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti**

Kai prekės, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, lieka PVM mokėtojo nuosavybėje, tai (kaip nurodyta šios dalies 3 punkte) šių prekių pirkimo PVM atskaita netikslinama. Tačiau, jeigu šios prekės bus sunaudotos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, tai prekių panaudojimas privatiems poreikiams tenkinti bus laikomas prekių tiekimu arba paslaugų teikimu už atlygį ir dėl to atitinkamai PVM įstatymo 5 ar 8 straipsnių nustatyta tvarka turės būti apskaičiuotas tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų pardavimo PVM.

## **7. PVM įstatyme nustatyti PVM atskaitos netikslinimo atvejai:**

### **7.1. PVM atskaita netikslinama dėl prarasto prekių kiekio, neviršijančio teisės aktų nustatytų natūralios netekties normų**

Pagal PMĮ 23 straipsnio nuostatas, natūralios netekties nuostoliais laikomas natūralus prekių (žaliavų, produkcijos) sumažėjimas dėl prekių (žaliavų, produkcijos) saugojimo, perpylimo, fasavimo, vežimo, krovimo ir pardavimo, įskaitant nuostolius dėl pirkėjų užmaršumo. Iš pajamų atskaitoma faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių suma, tačiau ne didesnė kaip 1 proc. vieneto pajamų.

Vadovaujantis šiomis nuostatomis, įmonės, PVM mokėtojos, turi teisę netikslinti atskaitytos prarastų prekių (jeigu prekės pasigamintos įmonėje - joms pasigaminti sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo PVM sumos, tenkančios tokiai prarastų prekių vertei, kuri pagal PMĮ nuostatas gali būti atskaitoma iš pajamų, kaip faktiškai patirti natūralios netekties nuostoliai.

Kadangi PVM mokesstinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo ar kalendorinis pusmetis, tai imant kalendorinį mėnesį ar pusmetį nustatyta dėl natūralios netekties prarastų prekių vertė

gali viršyti natūralios netekties normas (t. y. 1 proc. įmonės pajamų, gautų iki to momento, kai buvo užfiksuotas prekių praradimo faktas) ir pagal PVM įstatymo nuostatas PVM atskaita, tenkanti viršijančiai natūralios netekties normas prarastų prekių vertei, turėtų būti patikslinta. Tačiau kitą mėnesį ar pusmetį, jau prarastų prekių vertė (skaičiuojant nuo metų pradžios) gali neviršyti natūralios netekties normų (1 proc. įmonės pajamų, skaičiuojant nuo metų pradžios), todėl įmonė vėl turėtų teisę į visą, įskaitant anksčiau patikslintą, PVM atskaitą (ar jos dalį). Todėl įmonės, PVM mokėtojos, nustačiusios PVM mokesstinį laikotarpį prekių praradimo dėl natūralios netekties faktą, šių prarastų prekių vertę turėtų lyginti su iki prekių praradimo fakto užfiksavimo momento gauta pajamų suma ir apskaičiuoti bei to mokesstinio laikotarpio PVM deklaracijoje (35 laukelyje) įrašyti patikslintą PVM atskaitos sumą (kaip teigiamą sumą), tenkančią prarastų prekių vertei, viršijančiai 1 proc. aukščiau nurodytų įmonės pajamų.

Kai kitą mokesstinį laikotarpį vėl nustatomas prekių natūralios netekties faktas, tai turi būti apskaičiuota visa nuo metų pradžios nustatyta prekių natūralios netekties vertė, ji lyginama su įmonės nuo metų pradžios gautų pajamų suma ir, jeigu taip paskaičiuota prekių natūralios netekties vertė:

1) nėra didesnė kaip 1 proc. pajamų, tai ankstesnį mokesstinį laikotarpį patikslinta PVM atskaita atstatoma ir įrašoma į PVM deklaracijos 35 laukelį, kaip teigiama suma;

2) yra didesnė kaip 1 proc. įmonės pajamų, tai viršijančiai natūralios netekties normą prekių vertei tenkanti patikslintina PVM atskaitos suma, atėmus ankstesniais mokesstiniais laikotarpiais patikslintas PVM atskaitos sumas, įrašoma į PVM deklaracijos 35 laukelį su minuso ženklu, kai ankstesniais laikotarpiais buvo patikslinta mažesnė PVM atskaitos suma negu apskaičiuota šį laikotarpį, ar kaip teigiama suma, kai ankstesniais laikotarpiais buvo patikslinta didesnė PVM atskaitos suma negu apskaičiuota patikslinta šį laikotarpį.

Jeigu PVM mokėtojas pageidauja, tai metų eigoje patikslintą PVM atskaitą, tenkančią prekių natūralios netekties nuostoliams, viršijantiems natūralios netekties normas, minėta tvarka jis gali perskaičiuoti metų pabaigoje - paskutinėje PVM deklaracijoje. Tai gali būti gruodžio mėnesio arba antro pusmečio PVM deklaracija, kai mokesstiniai metai sutampa su kalendoriniais, ir kito mėnesio PVM deklaracija, kai mokesstiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais.

#### Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiaujanti vaisiais, 2016 m. spalio mėnesį dėl natūralios netekties nuostolių nurašė už 2 500 eurų sumą įsigytų vaisių, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Įmonės pajamos nuo 2016 m. pradžios (įmonės mokesstiniai metai sutampa su kalendoriniais metais) sudarė 150 000 eurų. PMĮ požiūriu leistina natūralios netekties nuostolių suma - 1 proc. nuo šių pajamų sudaro 1 500 eurų (150 000 x 1 proc.). Vadinasi, 2016 m. spalio mėnesį įmonės nurašyta prekių natūralios netekties nuostolių vertė viršija 1 proc. įmonės pajamų 1 000 eurų (2 500 - 1 500), todėl ji turi patikslinti PVM atskaitą, tenkančią nurašytai prekių vertei, viršijančiai 1 proc. pajamų sumos. Nuo viršijančios leistinus natūralios netekties nuostolius nurašytų prekių vertės apskaičiuota 210 eurų (1 000 x 21 proc.) PVM suma turi būti įrašoma su minuso ženklu į spalio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

Pateikiamos įvairios natūralios netekties nuostolių nurašymo situacijos kitais tų metų kalendoriniais mėnesiais:

##### 1 atvejis

2016 m. lapkričio mėnesį įmonė dėl natūralios netekties nuostolių nurašė vaisių už 500 eurų, o jos pajamos, imant nuo metų pradžios, sudarė 300 000 eurų. Todėl, nuo metų pradžios, nurašyta natūralios netekties nuostolių suma sudarė 3 000 eurų (2 500 + 500) ir neviršijo 1 proc. įmonės pajamų 3 000 eurų (300 000 x 1 proc.). Atsižvelgdama į tai, įmonė turi teisę atstatyti spalio mėnesį patikslintą PVM atskaitą ir 210 eurų PVM suma (kuria buvo spalio mėnesį patikslinta PVM atskaita) turi būti įrašoma į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį (kaip teigiama suma).

##### 2 atvejis

2016 m. lapkričio mėnesį įmonė dėl natūralios netekties nuostolių nurašė vaisių už 1 000 eurų, o jos pajamos nuo metų pradžios, sudarė 300 000 eurų. Kadangi 1 proc. nuo šių pajamų sudaro 3 000 eurų (300 000 x 1 proc.), o nurašyta dėl natūralios netekties nuostolių suma

nuo metų pradžios sudarė 3 500 eurų (2 500 + 1 000) todėl ši suma viršijo PMĮ požiūriu leistiną natūralios netekties nuostolių sumą 500 eurų (3 500 - 3 000). Atsižvelgdama į tai, įmonė turi PVM atskaitą patikslinti 105 eurų (500 x 21 proc.) suma, tenkančia leistiną natūralios netekties nuostolių sumą viršijančiai sumai. Kadangi spalio mėnesį PVM atskaita buvo patikslinta 210 eurų, o lapkričio mėnesį priklauso PVM atskaitą tikslinti tik 105 eurų, tai 105 eurai (210 - 105) iš patikslintos PVM atskaitos atstatoma, ir ši 105 eurų suma, kaip teigiama suma, įrašoma į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

### 3 atvejis

2016 m. lapkričio mėnesį įmonė dėl natūralios netekties nuostolių nurašė vaisių už 2 500 eurų, o jos pajamos nuo metų pradžios sudarė 300 000 eurų. Kadangi 1 proc. nuo šių pajamų sudaro 3 000 eurų (300 000 x 1 proc.), o dėl natūralios netekties nuostolių nurašyta suma nuo metų pradžios sudarė 5 000 eurų (2 500 + 2 500), todėl ši suma viršijo PMĮ požiūriu leistiną natūralios netekties nuostolių sumą 2 000 eurų (5 000 - 3 000). Atsižvelgdama į tai, įmonė turi PVM atskaitą patikslinti 420 eurų (2 000 x 21 proc.) suma, tenkančia leistiną natūralios netekties nuostolių sumą viršijančiai sumai. Kadangi spalio mėnesį PVM atskaita buvo patikslinta tik 210 eurų, o lapkričio mėnesį jau priklauso PVM atskaitą tikslinti 420 eurų, tai 210 eurų (420 - 210) papildomai patikslinama PVM atskaita, ir ši 210 eurų suma su minuso ženklu turi būti įrašoma į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

Analogiškai natūralios netekties nuostolių sumos ir jiems tenkanti tikslinama PVM suma nustatoma ir kitais mėnesiais.

Gamybos ir technologinių procesų metu susidarę prekių (produkcijos) nuostoliai natūralios netekties nuostoliams nepriskiriami. PVM mokėtojai, atsižvelgdami į gamybos proceso ypatumus, patys nusistato gaminamos produkcijos išeigos (gamybinių atliekų) normas (išskyrus tuos atvejus, kai tokie normatyvai (išeiga) yra nustatyti teisės aktu). PVM atskaita netikslinama dėl gamybiniuose ir technologiniuose procesuose prarasto prekių kiekio, neviršijančio nustatytų gamybinių ir technologinių nuostolių normų. Taip pat PVM atskaita netikslinama dėl gamybiniuose ir technologiniuose procesuose prarasto prekių kiekio, neviršijančio gamybinių ir technologinių nuostolių, įskaičiuotų į Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nustatytas produkcijos kainas (tarifus).

## 7.2. PVM atskaita netikslinama, jei prekės prarastos dėl „force majeure“ arba dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos

Įsigytų prekių pirkimo (importo) PVM netikslinamas, jeigu jos buvo prarastos dėl „force majeure“ arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos ir šiuos praradimo faktus PVM mokėtojas įrodo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarime Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ patvirtinta įrodymo, kad prekės prarastos dėl *force majeure* ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, tvarka.

Jeigu PVM mokėtojas neturi įrodymų, kad prekės buvo prarastos dėl „force majeure“ arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, tai prarastų prekių (arba joms pagaminti įsigytų medžiagų, žaliavų, jeigu, prarastos paties PVM mokėtojo pasigamintos prekės), kurių pirkimo PVM buvo atskaitytas, PVM atskaita turi būti tikslinama to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurį buvo nustatytas prekių praradimo faktas.

## 7.3. PVM atskaita netikslinama, jeigu prekės sunaudotos kaip pavyzdžiai arba neatlygintinai perduotos, kaip nedidelės vertės dovanos

PVM atskaita netikslinama, kai PVM įstatymo 5 str. 3 dalyje nurodytais atvejais prekės perduodamos ar suvartojamos kaip tyrimų pavyzdžiai, t. y. kai prekės, atitinkančios įprastinės PVM mokėtojo veiklos pobūdį, perduodamos ar sunaudojamos ištyrimui, analizei ar bandymui. Tokiais atvejais gali būti perduodamas ar sunaudojamas toks prekių kiekis, koks atsižvelgiant į prekių prigimtį bei tyrimo, analizės ar bandymo pobūdį, taip pat pagal tai reglamentuojančių teisės aktų (jeigu tai reglamentuota teisės aktais) atitinkamas nuostatas, yra reikalingas tyrimo, analizės ar bandymo kokybei užtikrinti (žr. PVM įstatymo 5 str. 3 dalies apibendrintą komentarą).

PVM atskaita netikslinama, ir kai PVM įstatymo 5 str. 4 dalyje nurodytais atvejais prekės perduodamos arba sunaudojamos kaip nedidelės vertės dovanos (reklamai, reprezentacijai,

labdarai ir/ar paramai), atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarime Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ patvirtintas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalies taikymo sąlygas ir apribojimus.

Nors PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti ir reprezentacijai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM, tačiau ši teisė yra apribota: galima atskaityti šį PVM tiek, kiek atitinkamas išlaidas galima priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ nuostatas, t. y. 75 proc. tokių prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM sumos. Pažymėtina, kad likę 25 proc. PVM, atsižvelgiant į tai, kad neatskaitomo pirkimo (importo) PVM priskyrimas leidžiamiems atskaitymams, pagal PMĮ yra susijęs su pačių išlaidų priskyrimu leidžiamiems atskaitymams, turėtų būti priskirti mokesčių mokėtojo neleidžiamiems atskaitymams). Jeigu reprezentacijai sunaudojamos prekės, kurių pirkimo ar importo PVM buvo atskaitytas 100 proc., tikintis jas, pavyzdžiui, perparduoti, PVM atskaita turi būti atitinkamai patikslinta išskyrus tą atvejį, kai nuo reprezentacijai perduotų prekių apskaičiuotas pardavimo PVM).

#### Pavyzdys

Įmonė prekiauja įvairiais indais. Be kita ko, parduodamos taurės, kurių (komplekto) įsigijimo kaina - 50 eurų (apmokestinamoji vertė - 41 euras, PVM suma - 9 eurai). Pirkimo PVM atskaitomas visas (prekės įsigytos perparduoti). Vieną tokį taurių komplektą, kurio įsigijimo kaina 50 eurų, įmonė panaudoja reprezentacijai (padovanoja verslo partneriui). Kadangi vertė neviršija Vyriausybės nustatyto „nedidelės vertės dovanos“ limitu (75 eurų), pardavimo PVM neskaičiuojamas, bet PVM atskaita tikslinama (mažinama 25 proc., t. y. 2 eurai), kadangi prekės sunaudotos reprezentacijai, o tokiu atveju galima atskaityti tik 75 proc. pirkimo PVM.

#### IV. ATVEJAI, KAI PVM ĮSTATYMO 67 STRAIPSNYJE NURODYTO ILGALAIKIO TURTO PVM ATSKAITA TIKSLINAMA MOKESTINIO LAIKOTARPIO PVM DEKLARACIJOJE

##### 1. Ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos tikslinimas šio turto praradimo atvejais

Kai paaiškėja, kad PVM mokėtojo įsigytas (pasigamintas) ilgalaikis materialusis turtas, kurio (o jeigu jis buvo pasigamintas, tai jam pasigaminti sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM įtrauktas į atskaitą, buvo prarastas dėl nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos ir kai PVM mokėtojas neturi dokumentų, patvirtinančių, kad pradėtas ikiteisminis tyrimas, tai šio ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaita tikslinama ne metinėje PVM deklaracijoje, o PVM deklaracijoje to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės. Tokiu atveju turi būti patikslinama (atstatoma) iš karto visa atskaityta pirkimo (importo) PVM suma, tenkanti laikotarpiui nuo turto praradimo momento iki tikslinimo laikotarpio pabaigos (atitinkamai 5 ar 10 metų laikotarpio pabaigos). Ši patikslinta PVM atskaitos suma turi būti deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma turi būti didinama į biudžetą mokėtina (mažinama iš biudžeto gražintina) PVM suma.

#### Pavyzdys

PVM mokėtojas, vykdamas vien tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, 2015 m. vasario mėnesį įsigijo krautuvą, kurio 2 100 eurų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Šių krautuvų nusidėvėjimo normatyvas pagal PMĮ 1 priedėlį yra ne trumpesnis kaip 4 metai, todėl jų atskaita tikslinama 5 metus.

2016 m. vasario mėnesį minėtas krautuvus buvo pavogtas, tačiau PVM mokėtojas neturi dokumentų patvirtinančių, kad pradėtas ikiteisminis tyrimas. Tokiu atveju PVM mokėtojas 2016 m. vasario mėnesio PVM deklaracijoje turi patikslinti šio krautuvo pirkimo PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo jo pavogimo momento iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos, t. y. už 4 metus. Ši suma apskaičiuojama taip:

$2\ 100 / 5 \times 4 = 1\ 680$  eurų (2 100 eurai - atskaitytas pirkimo PVM, 5 - atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 4 - laikotarpis (metais) kurio PVM atskaita tikslinama). Ši (-1 680 eurų) suma turi būti įrašoma į 2016 m. vasario mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

## 2. Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto PVM atskaitos tikslinimas, pardavus jį be PVM

Kai PVM mokėtojas be PVM parduoda nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris PVM įstatymo požiūriu laikomas senu (praėjusius 24 mėnesiams po jo užbaigimo), kurio (o jeigu jis buvo pasistatytas, tai jo pasistatymui sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą, tai šio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pirkimo (importo) PVM atskaita tikslinama ne metinėje PVM deklaracijoje, o PVM deklaracijoje to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės. Tokiais atvejais turi būti patikslinama (atstatoma) iš karto visa atskaityta pirkimo (importo) PVM suma, tenkanti laikotarpiui nuo turto pardavimo be PVM momento iki tikslinimo laikotarpio pabaigos (10 metų laikotarpio pabaigos). Ši patikslinta PVM atskaitos suma turi būti deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma turi būti didinama į biudžetą mokėtina (mažinama iš biudžeto gražintina) PVM suma.

### Pavyzdys

PVM mokėtojas, vykdamas vien PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, 2015 m. vasario mėnesį įsigijo pastatą, kurio 20 000 eurų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Šio pastato PVM atskaitos tikslinimo (dėl jo naudojimo įmonės veikloje pasikeitimo) laikotarpis yra 10 metų ir baigiasi 2025 m. sausio mėnesį.

2016 m. vasario mėnesį įmonė šį pastatą pardavė be PVM (kadangi, praėjo 24 mėnesiai po pastato užbaigimo darbų).

PVM mokėtojas 2016 m. vasario mėnesio PVM deklaracijoje turi deklaruoti patikslintą šio pastato atskaitytą PVM sumą, tenkančią laikotarpiui nuo 2016 m. vasario mėnesio iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos - iki 2025 m. sausio mėnesio, t. y. už 9 metus.

Patikslinta PVM suma apskaičiuojama taip:

$20\,000 / 10 \times 9 = 18\,000$  eurų (kur: 20 000 eurų - atskaityta pastato pirkimo PVM suma, 10 - atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 9 metai - laikotarpis, kurio PVM atskaita tikslinama).

Patikslinta PVM atskaitos suma (-18 000 eurų) turi būti įrašoma į 2016 m. vasario mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

## 3. Ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos tikslinimas pradėjus tą turtą naudoti vien veikloje nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą

Kai pasikeitus PVM mokėtojo vykdomai veiklai ilgalaikis materialusis turtas, kurio (o jeigu jis buvo pasigamintas, tai jam pasigaminti sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą, pradedamas naudoti vien veikloje, nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą, PVM atskaita tikslinama ne metinėje PVM deklaracijoje, o PVM deklaracijoje to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės. Tokiu atveju turi būti patikslinama (atstatoma) iš karto visa atskaityta pirkimo (importo) PVM suma, tenkanti laikotarpiui nuo turto panaudojimo veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, pradžios iki tikslinimo laikotarpio pabaigos (atitinkamai 5 ar 10 metų laikotarpio pabaigos). Ši patikslinta PVM atskaitos suma turi būti deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma turi būti didinama į biudžetą mokėtina (mažinama iš biudžeto gražintina) PVM suma.

### Pavyzdys

PVM mokėtojas, ketinantis vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, 2016 m. sausio mėnesį įsigijo šiai veiklai vykdyti pastatą už 605 000 eurų (apmokestinamoji vertė - 500 000 eurų, PVM suma - 105 000 eurų), kurio pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. 2016 m. birželio mėnesį PVM mokėtojas pradėjo vykdyti vien ekonominę veiklą, nesuteikiančią teisės į PVM atskaitą (teikti PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas), todėl paaiškėjo, kad įsigytas pastatas, kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, nebebus naudojamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje (iki 2016 m. birželio mėnesio PVM mokėtojas jokios ekonominės veiklos nevykdė ir minėtas pastatas visiškai nebuvo naudotas PVM mokėtojo ekonominėje veikloje). Atsižvelgiant į tai, PVM mokėtojas 2016 m. birželio mėnesį turi patikslinti visą PVM atskaitą, t. y. į 2016 m. birželio PVM deklaracijos 35 laukelį turi įrašyti (-

105 000 eurų) ir ta suma padidinti į biudžetą mokėtiną (sumažinti iš biudžeto gražintiną) PVM sumą.

#### **4. PVM atskaitos tikslinimas, kai įmonėje mišriai veiklai naudotas ilgalaikis materialusis turtas pradedamas naudoti vien veikloje nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą**

Jeigu ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo momentu PVM mokėtojas vykdė mišrią veiklą ir atskaitė tik dalį šio turto pirkimo PVM sumos (pagal apskaičiuotą PVM atskaitos procentą), tai pradėjus naudoti įmonėje šį turtą vien PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti (pvz., PVM mokėtojas pradėjo vykdyti vien PVM neapmokestinamą veiklą) arba pardavus nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą be PVM, atstatoma (grąžinama į biudžetą) PVM atskaitos suma, apskaičiuojama ne nuo visos turto pirkimo (importo) PVM sumos, o tik nuo atskaitytos šio turto pirkimo (importo) PVM sumos dalies.

#### **Pavyzdys**

PVM mokėtojas, vykdęs mišrią veiklą 2015 m. sausio mėnesį buvo įsigijęs pastatą, kurio pirkimo PVM 80 000 eurų. Šio pirkimo PVM dalį, lygią 45 000 eurų, apskaičiuotą pagal taikytą PVM atskaitos procentą, 2015 m. sausio mėnesį įtraukė į PVM atskaitą.

Tarkime, kad nuo 2016 m. sausio 1 d. šio PVM mokėtojo veikla tapo vien PVM neapmokestinama. Kadangi pastatas nuo 2016 m. sausio 1 d. nebebus naudojamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai 2016 m. sausio mėnesio PVM deklaracijoje turi būti patikslinama (atstatoma) įtraukta į PVM atskaitą minėto pastato pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo pastato naudojimo PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti laikotarpio pradžios iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos (10 metų). Šiuo atveju turi būti patikslinama 9 metų PVM atskaita.

Patikslinta PVM atskaitos suma sudaro 40 500 eurų ( $45\,000 / 10 \times 9$ ).

Patikslinta PVM atskaitos suma (-40 500 eurų) turi būti įrašoma į 2016 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

#### **5. Ar tikslinama ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaita, kai PVM apmokestinamą veiklą vykdančias PVM mokėtojas nurašo tą turtą kaip susidėvėjusį ar menkavertį?**

PVM atskaita netikslinama, kai įsigytas ilgalaikis turtas, kurio pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, lieka PVM mokėtojo, vykdančio tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, nuosavybė, bet jis nurašomas kaip susidėvėjęs arba įmonėje laikomas menkos vertės turtu ir jo įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus ir pan.

#### **Pavyzdys**

PVM mokėtojas 2013 m. įsigijo stakles, užpajamavo jas kaip ilgalaikį turtą. Pirkimo PVM buvo atskaitytas. 2016 m. staklės nurašomos (pagal PMĮ priedėlį tokio ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvas ne trumpesnis kaip 4 metai).

Jei šis turtas lieka PVM mokėtojo nuosavybėje, tai šio turto PVM atskaita neturi būti tikslinama.

#### **6. Ar tikslinama ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaita, kai pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui, pasikeičia turto paskirtis, dėl kurios netenkama teisės PVM atskaitą?**

Jeigu pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui (atitinkamai 10 ar 5 metams), ilgalaikis materialusis turtas būtų parduodamas be PVM ar pradėtas naudoti vien PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti, priešvėlės tikslinti PVM atskaitos jau nebūtų.

#### **7. Ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaitos tikslinimo ypatumai pradėjus tą turtą naudoti PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti**

Kai ilgalaikis materialusis turtas, kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, lieka PVM mokėtojo nuosavybėje, bet naudojamas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, tai tokiu atveju, šiam turtui bus taikomos PVM įstatymo 5 ir 8 straipsnių nuostatos. Tai reiškia, kad, paaiškėjus minėtoms aplinkybėms, šio turto PVM atskaita neturi būti tikslinama, nes toks turto panaudojimas privatiems poreikiams tenkinti laikomas prekių tiekimu arba paslaugų teikimu už atlygį ir atitinkamai PVM įstatymo 5 ar 8 straipsnių nustatyta tvarka turi būti apskaičiuojamas tiekiamo turto ar teikiamų paslaugų pardavimo PVM.

## 8. Mišriai veiklai naudoto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM atskaitos tikslinimas pardavus tą turtą su PVM

Kai PVM mokėtojas įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą, kurį naudojo mišrioje veikloje ir todėl buvo atskaitęs tik dalį (apskaičiuotą pagal PVM atskaitos procentą) šio turto pirkimo PVM, nepasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui parduoda su PVM, tai galima teigti, kad nuo pardavimo momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos šis turtas PVM mokėtojo buvo panaudotas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, todėl jis turi teisę papildomai įtraukti į PVM atskaitą neatskaitytą šio turto pirkimo PVM dalį, tenkančią laikotarpiui nuo jo pardavimo momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

### Pavyzdys

PVM mokėtojas savo mišriai veiklai vykdyti 2015 m. sausio mėnesį už 60 500 eurų (apmokestinamoji vertė - 50 000 eurų, PVM suma - 10 500 eurų) įsigijo vilkiką. Taikant PVM atskaitos procentą - 40 proc. buvo atskaityta 4 200 eurų šio vilkiko pirkimo PVM (10 500 x 40 proc.). Šio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis - 5 metai.

2016 m. sausio mėnesį minėtas vilkikas buvo už 48 400 eurų (apmokestinamoji vertė - 40 000 eurų, PVM suma - 8 400 eurų) parduotas kitai įmonei.

Atsižvelgiant į tai, kad vilkikas buvo parduotas apmokestinant jį PVM, t. y. panaudotas PVM mokėtojo apmokestinami veiklai vykdyti, tai PVM mokėtojas turi teisę patikslinti šio vilkiko pirkimo PVM atskaitą, papildomai įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM sumos dalį - 60 proc. (100 proc. - 40 proc.), tenkančią 4 metų laikotarpiui, t. y. laikotarpiui nuo vilkiko pardavimo momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

Papildoma atskaitoma PVM suma sudarytų 5 040 eurų [(10 500 / 5 x 4) x 60 proc.]. Patikslinta PVM atskaitos suma (5 040 eurų) turi būti įrašoma į 2016 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

## 9. PVM atskaita netikslinama, jeigu turtas prarastas dėl „force majeure“ arba dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos

Į PVM atskaitą įtrauktas įsigyto (pasigaminto) ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM netikslinamas, jeigu turtas buvo prarastas dėl „force majeure“ arba dėl nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos ir šiuos praradimo faktus PVM mokėtojas įrodo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ patvirtinta įrodymo, kad ilgalaikis materialusis turtas prarastas dėl *force majeure* ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, tvarka.

Jeigu PVM mokėtojas neturi įrodymų, kad turtas buvo prarastas dėl „force majeure“ arba dėl nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos (t. y. dokumentų, kuriais patvirtinama, kad pradėtas ikiteisminis tyrimas), tai prarasto ilgalaikio turto, kurio pirkimo PVM buvo atskaitytas, PVM atskaita turi būti tikslinama to mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje, kuriame buvo nustatytas turto praradimo faktas.

## V. ATVEJAI, KAI PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO IR (ARBA) IMPORTO PVM ATSKAITA TIKSLINAMA METINĖJE PVM DEKLARACIJOJE

### 1. PVM mokėtojo mišriai veiklai panaudotų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitos tikslinimas dėl veiklos mišrumo santykio pasikeitimo

Kaip nurodyta PVM įstatymo 60 straipsnyje, PVM mokėtojai, vykdydami mišrią veiklą, kalendoriniais metais įsigytų prekių bei paslaugų (tiesiogiai nepriskirtinų nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai) pirkimo (importo) PVM (arba jo dalį), proporcingai tenkantį PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, atskaito pagal PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą naudojant praėjusių kalendorinių metų faktinius arba (suderinus su mokesčių administratoriumi) prognozuojamus einamųjų kalendorinių metų rodiklius. Todėl, pasibaigus kalendoriniams metams, šie PVM mokėtojai privalo minėtą PVM atskaitos procentą patikslinti (perskaičiuoti) pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius ir patikslinti kalendoriniais metais įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM atskaitą.



Kalendorinių metų PVM atskaita tikslinama metinėje PVM deklaracijoje, kurios FR0516 forma bei užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. gegužės 6 d. įsakymu Nr. V-140 „Dėl metinės pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0516 formos ir jos priedų FR0516A bei FR0516B formų užpildymo taisyklių patvirtinimo“. Metinę PVM deklaraciją PVM mokėtojas turi pateikti iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos.

PVM atskaitos tikslinimui reikalingas PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka pagal faktinius deklaruojamų kalendorinių metų rodiklius. Šis PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas, kaip santykis praėjusiais kalendoriniais metais faktiškai gautų pajamų (išskyrus patį PVM) iš PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo ir paslaugų teikimo su PVM mokėtojo praėjusiais kalendoriniais metais gautomis faktiškais pajamomis (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos.

#### Pavyzdys

Mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas 2015 m. įsigijo prekių ir paslaugų, kurios tiesiogiai negalėjo būti priskirtos nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai (kuriai PVM atskaita negalima), todėl šių prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo atskaitytas pagal PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą taikant „pajamų“ kriterijų, pagal prognozuojamus 2015 m. rodiklius. Šis PVM atskaitos procentas sudarė 60 proc.

Pagal šį PVM atskaitos procentą 2015 m. buvo atskaityta:

- 1) 60 000 eurų nuo įsigytų prekių pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 100 000 eurų (100 000 x 60 proc.);
- 2) 30 000 eurų nuo gautų paslaugų pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 50 000 eurų (50 000 x 60 proc.).

Iš viso taikant PVM atskaitos procentą (60 proc.) buvo atskaityta 90 000 eurų pirkimo PVM.

PVM mokėtojo 2015 m. gautos pajamos iš bet kokios veiklos sudarė - 2 700 000 eurų, o iš prekių bei paslaugų, nurodytų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje, tiekimo - 1 300 000 eurų.

Be to, PVM mokėtojas 2015 m. gavo iš valstybės biudžeto 1 100 000 eurų dydžio subsidiją materialiam turtui įsigyti. 2015 m. iš šių lėšų buvo įsigyta prekių už 80 000 eurų (ši panaudota subsidija 2015 m. finansinėje apskaitoje buvo pripažinta pajamomis).

PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2015 m. rodiklius, apskaičiuojamas taip:

- prie gautų pajamų iš bet kokios veiklos - 2 700 000 eurų pridėdama 80 000 eurų subsidijos, gautos ir 2015 m. panaudotos prekėms įsigyti;
- bendros pajamos kartu su subsidijomis sudaro 2 780 000 eurų (2 700 000 + 80 000);
- PVM atskaitos procentas sudaro 47 proc. [(1 300 000 / 2 780 000) x 100 proc.];
- į metinės PVM deklaracijos FR0516 10 laukelį įrašomas 2015 m. naudotas PVM atskaitos procentas - 60;
- į 11 laukelį įrašomas pagal faktinius 2015 m. rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas - 47;
- į 12 laukelį įrašoma 22 proc., t. y. (60 - 47) / 60 x 100 proc.;
- į 13 laukelį įrašoma faktiškai 2015 m. pagal PVM atskaitos procentą atskaityta įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma - 90 000 eurų;
- į 14 laukelį įrašoma patikslinta faktiškai atskaityta PVM suma, kuri apskaičiuojama pagal metinės PVM deklaracijos 14 laukelyje nurodytą formulę ir sudaro 19 800 eurų (90 000 x 22 / 100 proc.). Tai reiškia, kad pagal metinę PVM deklaraciją į biudžetą mokėtina PVM suma (26 laukelis) sudaro 19 800 eurų (kadangi šia suma sumažinama 2015 m. PVM atskaita).

Pažymėtina, kad nesvarbu, ar PVM mokėtojas buvo pradėjęs mišrią veiklą vykdyti nuo kalendorinių metų pradžios, ar vėliau (pvz., nuo metų vidurio) perskaičiuojant PVM atskaitos procentą metinėje PVM deklaracijoje pagal faktinius rodiklius turi būti imami praėjusių pilnų kalendorinių metų faktiniai rodikliai.

#### Pavyzdys

PVM mokėtojas mišrią veiklą pradėjo vykdyti nuo 2015 m. birželio 1 d. ir nuo šios datos iki 2015 m. pabaigos PVM atskaitos apskaičiavimui mokesčio laikotarpio PVM deklaracijose taikė su mokesčio administratoriumi suderintą, tarkime, 45 proc. dydžio PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą pagal prognozuojamus 2015 m. rodiklius. Pasibaigus metams, 2015 m. metinėje PVM deklaracijoje šis PVM mokėtojas turi patikslinti PVM atskaitą. Šiam tikslui jis turi apskaičiuoti PVM atskaitos procentą pagal faktinius visų 2015 m. rodiklius. Tarkime, 2015 m. jo faktiškai gautas (gautinas) atlygis iš PVM apmokestinamų prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sudarė 250 000 eurų, o visos pajamos iš bet kokios veiklos per 2015 m. sudarė - 700 000 eurų. PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius rodiklius sudarytų 36 proc. ( $250\,000 / 700\,000 \times 100$  proc.). Vadinasi, 2015 m. metinėje PVM deklaracijoje turi būti patikslinta (gražinta į biudžetą) mišriai veiklai 2015 m. įsigytų prekių bei paslaugų PVM atskaita 20 proc. [ $(45 - 36) / 45 \times 100$  proc.].

## 2. Prekių (paslaugų), susijusių su mišriai veiklai naudojamu ilgalaikiu turto, atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos tikslinimas dėl to turto naudojimo mišrioje veikloje santykio pasikeitimo

Jeigu PVM mokėtojo mišriai veiklai naudojamu ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas pagal PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą taikant pajamų kriterijų, ir pagal tą patį PVM atskaitos procentą atskaityta su šio ilgalaikio turto naudojimu (eksploatavimu, aptarnavimu, remontu ir pan.) susijusių prekių ir paslaugų, įsigytų praėjusiais kalendoriniais metais, pirkimo (importo) PVM suma, tai patikslinta šių prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM atskaita apskaičiuojama analogiškai kaip kitų prekių ir paslaugų, kurių pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas taikant „pajamų“ kriterijų.

Jeigu PVM mokėtojas PVM įstatymo 60 str. 2 dalyje nustatyta tvarka buvo suderinęs su mokesčių administratoriumi taikyti kitokią mišriai veiklai naudojamu ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM paskirstymo kriterijų, negu nurodytas PVM įstatymo 60 str. 1 dalyje pajamų kriterijus, tai pagal PVM įstatymo 60 str. 3 dalies nuostatas įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su šio ilgalaikio materialiojo turto naudojimu, pirkimo (importo) PVM turi būti skirstomas pagal tokį patį kriterijų, kaip ir paties to ilgalaikio materialiojo turto vieneto. Tokiu atveju metinėje PVM deklaracijoje atskirai deklaruojama PVM įstatymo 60 str. 2 dalyje nustatyta tvarka apskaičiuota faktiškai praėjusiais kalendoriniais metais atskaityta įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su mišriai veiklai naudojamu ilgalaikiu turto, pirkimo (importo) PVM suma. Ši atskaityta pirkimo (importo) PVM suma kartu su atskaityta paties ilgalaikio turto pirkimo (importo) PVM suma, apskaičiuota PVM įstatymo 60 str. 2 dalyje nustatyta tvarka, buvo įtrauktos į praėjusių kalendorinių metų mokesčio laikotarpio PVM deklaracijų 35 laukelį.

Pagal faktinius praėjusių kalendorinių metų rodiklius patikslintai šių prekių (paslaugų) sumai apskaičiuoti reikalingus duomenis (faktiškai taikytą konkretaus ilgalaikio turto vieneto pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą ir PVM atskaitos procentą, perskaičiuotą pagal faktinius praėjusių kalendorinių metų rodiklius) PVM mokėtojas nurodo kartu su metine PVM deklaracija pateikto priedo FR0516A formoje „Nuo 2002-07-01 įsigyto (pasigaminto) ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos metinės tikslinimo sumos apskaičiavimas“, nurodydamas joje tą konkretų ilgalaikį materialųjį turto, kurio pirkimo (importo) PVM suma buvo paskirstyta ne pagal pajamų, o pagal kitą (ploto, pajėgumų ar kitą) kriterijų ir kuriam buvo skirtos prekės ir paslaugos, kurių pirkimo PVM atskaita tikslinama).

### Pavyzdys

Mišrią veiklą vykdančiam PVM mokėtojui mokesčių administratoriaus leidimu buvo suteikta teisė mišriai veiklai vykdyti skirto pastato pirkimo PVM atskaityti ne pagal pajamų, o pagal ploto kriterijų. PVM mokėtojas šį pastatą įsigijo 2015 m. ir pagal mokesčių administratoriui pateiktus skaičiavimus jis numatė 40 proc. šio pastato ploto naudoti PVM neapmokestinamai veiklai (nuomoti be PVM), o 60 proc. ploto naudoti PVM apmokestinamoje veikloje.

2015 m. buvo įsigyta tokių susijusių su mišriai veiklai naudojamu pastato eksploatavimu prekių ir paslaugų:

- elektros energijos, kurios pirkimo PVM sudarė 1 000 eurų, buvo atskaityta, kaip tenkanti PVM apmokestinamai veiklai 600 eurų pirkimo PVM sumos dalis ( $1\,000 \times 60$  proc.);

- šiluminės energijos, kurios pirkimo PVM sudarė 2 000 eurų, buvo atskaityta 1 200 eurų (2 000 x 60 proc.) pirkimo PVM;  
 - kitų komunalinių paslaugų, kurių pirkimo PVM sudarė 800 eurų, buvo atskaityta 480 eurų (800 x 60 proc.) pirkimo PVM;  
 - remonto darbų, kurių pirkimo PVM sudarė 3 000 eurų, buvo atskaityta 1 800 eurų (3 000 x 60 proc.) pirkimo PVM.

Iš viso, taikant ploto kriterijų, 2015 m. buvo atskaityta 4 080 eurų prekių (paslaugų), susijusių su mišriai veiklai naudojamu pastato eksploatavimu, pirkimo PVM.

Šiuo atveju 2015 m. metinės PVM deklaracijos 15 laukelyje turi būti įrašoma faktiškai 2015 m. atskaityta prekių (paslaugų) pirkimo PVM suma - 4 080 eurų.

Pagal faktinius 2015 m. rodiklius, mišriai veiklai naudojamu pastato tik 30 proc. ploto buvo panaudota PVM neapmokestinamai veiklai (išnuomota be PVM asmenims, ne PVM mokėtojams) ir 70 proc. pastato ploto buvo naudota įmonės PVM apmokestinamai veiklai.

Apskaičiuota patikslinta PVM atskaitos suma sudaro - 680 eurų  $[4\ 080 \times (60 - 70) / 60]$  ir įrašoma į metinės PVM deklaracijos 16 laukelį.

Šiuo atveju reiškia, kad pagal metinę PVM deklaraciją PVM mokėtojo grąžintina iš biudžeto PVM suma (27 laukelis) sudaro 680 eurų (kadangi šia suma padidinama 2015 m. PVM atskaita).

### **3. Fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su ekonominei veiklai priskirtu ilgalaikiu turtu, atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos tikslinimas dėl to turto naudojimo ekonominėje veikloje santykio pasikeitimo**

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, kalendoriniais metais įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su ekonominei veiklai priskirtu ilgalaikiu turtu (ar jo dalies) naudojimu, pirkimo (importo) PVM sumą turi atskaityti pagal tą patį procentą, pagal kurį buvo atskaityta paties ekonominei veiklai priskirtu ilgalaikiu turtu (ar jo dalies) pirkimo PVM suma. Todėl, pasibaigus kalendoriniams metams, metinėje PVM deklaracijoje fizinis asmuo, PVM mokėtojas pagal faktinius praėjusių kalendorinių metų rodiklius turi patikslinti atskaitytą minėtų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumą.

Kadangi įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų ekonominei veiklai priskirtam ilgalaikiam turtui, pirkimo (importo) PVM atskaitomas pagal tą patį PVM atskaitos procentą, kaip ir paties ilgalaikio turto, todėl šių prekių (paslaugų) patikslintai PVM atskaitos sumai apskaičiuoti reikalingus duomenis PVM mokėtojas turi nurodyti kartu su metine FR0516 formos PVM deklaracija pateikto priedo FR0516A formoje.

#### **Pavyzdys**

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, 2015 m. spalio mėnesį įsigijo traktorių. Kadangi šį traktorių fizinis asmuo numatė naudoti ir privatiems poreikiams tenkinti, tai jį 90 proc. priskyrė ekonominei veiklai vykdyti ir tai deklaravo mokesčių administratoriui.

2015 m. šiam traktoriui eksploatuoti buvo įsigyta:

- degalų, kurių pirkimo PVM sudarė 1 500 eurų, buvo atskaityta 1 350 eurų (1 500 x 90 proc.);

- atsarginių dalių, kurių pirkimo PVM sudarė 3 000 eurų, buvo atskaityta 2 700 eurų (3 000 x 90 proc.).

Iš viso buvo atskaityta 4 050 eurų traktoriui eksploatuoti įsigytų prekių pirkimo PVM (ši suma turi būti įrašoma į metinės PVM deklaracijos 17 laukelį). Panagrinėkime keletą traktoriaus naudojimo pasikeitimo ekonominėje veikloje atvejų:

#### **1 atvejis**

Faktiškai 2015 m. traktorius buvo naudojamas ekonominėje veikloje mažiau, nes fizinis asmuo jį daugiau naudojo asmeniniame ūkyje. Todėl pagal paties fizinio asmens apskaičiavimus faktiškai šis traktorius ekonominei veiklai vykdyti buvo naudojamas apie 70 proc. Duomenys apie traktoriaus priskyrimą ekonominei veiklai (90 proc.) ir faktinis jo panaudojimas ekonominei veiklai (70 proc.) turi būti deklaruojami metinės PVM deklaracijos priedo FR0516A formoje.

Patikslinta 2015 m. atskaityta prekių, susijusių su traktoriaus eksploatavimu, pirkimo PVM suma sudaro 900 eurų  $[4\ 050 \times (90 - 70) / 90]$ . Ši suma turi būti įrašoma į metinės PVM deklaracijos 18 laukelį. Šiuo atveju fizinio asmens, PVM mokėtojo, pagal metinę PVM deklaraciją mokėtina į biudžetą PVM suma (26 laukelis) sudaro 900 eurų (kadangi šia suma sumažinama 2015 m. PVM atskaita).

#### 2 atvejis

Faktiškai 2015 m. fizinis asmuo traktorių naudojo vien ekonominei veiklai vykdyti. Darbams asmeniniame ūkyje vykdyti jis įsigijo mažesnę traktorių, kurio pirkimo PVM visai neatskaitė, todėl įsigytą traktorių, kurį ekonominei veiklai priskyrė 90 proc., 2015 m. ekonominei veiklai faktiškai naudojo 100 proc.

Duomenys apie traktoriaus priskyrimą ekonominei veiklai (90 proc.) ir faktinis jo panaudojimas ekonominei veiklai (100 proc.) turi būti deklaruojami metinės PVM deklaracijos priedo FR0516A formoje.

Patikslinta 2015 m. atskaityta prekių, susijusių su traktoriaus eksploatavimu pirkimo PVM suma sudaro -450 eurų  $[4\ 050 \times (90 - 100) / 90]$ . Ši suma su minuso ženklu turi būti įrašoma į metinės PVM deklaracijos 18 laukelį.

Šiuo atveju fizinio asmens, PVM mokėtojo, pagal metinę PVM deklaraciją grąžintina iš biudžeto PVM suma (27 laukelis) sudaro 450 eurų (nes šia suma padidinama 2015 m. PVM atskaita).

Fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų tokio ilgalaikio turto, kurio paties pirkimo (importo) PVM jokia dalis negali būti atskaitoma, patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip: faktiškai atskaitytą PVM sumą padauginus iš taikyto PVM atskaitos procento bei pagal faktinius praėjusių kalendorinių metų rodiklius apskaičiuoto PVM atskaitos procento skirtumo ir padalinus iš taikyto PVM atskaitos procento. Tai galėtų būti prekės ir paslaugos, susijusios su gyvenamojo namo, buto (kuris skirtas ne vien ekonominei veiklai vykdyti ir kurio pirkimo PVM jokia dalis negali būti atskaitoma) eksploatavimu, prekės ir paslaugos, susijusios su lengvojo automobilio (kurio jokia pirkimo (importo) PVM dalis negali būti atskaitoma) eksploatavimu.

#### **4. Mišriai veiklai naudojamą ilgalaikio turto (kurio nusidėvėjimas - iki 4 metų) pirkimo (importo) PVM atskaitos tikslinimas dėl to turto naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo**

Įmonėje mišriai veiklai naudojamą ilgalaikio turto, kurio PMĮ 1 priedėlyje nustatytas iki 4 metų nusidėvėjimo normatyvas, pirkimo (importo) PVM atskaita taip pat tikslinama PVM įstatymo 66 straipsnyje nustatyta tvarka. Tai reiškia, kad įmonėje mišrioje veikloje naudojamą minėto ilgalaikio turto, kaip ir įsigytų kitų prekių bei paslaugų, visa pirkimo (importo) PVM atskaita turi būti tikslinama (dėl veiklos mišrumo santykio pasikeitimo) tik tų kalendorinių metų metinėje PVM deklaracijoje, kuriais šis turtas buvo įsigytas ir kuriais jo pirkimo PVM (ar jo dalis) buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Vėlesniais šio turto naudojimo įmonėje metais jo pirkimo (importo) PVM atskaita netikslinama, nesvarbu, ar pasikeitė jo naudojimo skirtingose veiklos grupėse santykis, ar ne.

#### Pavyzdys

PVM mokėtojas, vykdamas mišrią veiklą, 2015 m. spalio mėnesį įsigijo kompiuterių už 12 100 eurų (apmokestinamoji vertė - 10 000 eurų, PVM suma - 2 100 eurų). Kadangi kompiuteriai buvo skirti mišriai veiklai vykdyti, tai buvo įtraukta į PVM atskaitą tik proporcingai PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti tenkanti jų pirkimo PVM sumos dalis. PVM suma buvo atskaityta pagal PVM mokėtojo apskaičiuotą ir 2015 m. taikytą PVM atskaitos procentą (40 proc.) ir sudarė 840 eurų  $(2\ 100 \times 40 \text{ proc.})$ . Kadangi PMĮ 1 priedėlyje nustatytas 3 metų kompiuterių nusidėvėjimo normatyvas, todėl nors kompiuteriai įmonėje buvo priskirti ilgalaikiam turtui, tačiau jų pirkimo PVM atskaita tikslinama visa suma vienais metais (tų kalendorinių metų metinėje PVM deklaracijoje, kuriais jie buvo įsigyti ir kuriais jų pirkimo PVM įtrauktas į PVM atskaitą) analogiškai, kaip ir įsigytų bei mišriai veiklai naudojamų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaita, o ne kaip to ilgalaikio materialiojo turto, kurio pagal PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatas PVM atskaita tikslinama 5 metus.

Apskaičiuotas pagal faktinius 2015 m. rodiklius PVM atskaitos procentas sudarė 50 proc. (metinės PVM deklaracijos 11 laukelis).

Patikslinta kompiuterių pirkimo PVM atskaitos suma sudaro -210 eurų  $[840 \times (40 - 50) / 40]$ . Ši suma su minuso ženklu turi būti įrašoma į metinės PVM deklaracijos 19 laukelį.

Šiuo atveju PVM mokėtojai pagal metinę PVM deklaraciją iš biudžeto gražintina PVM suma (27 laukelis) sudaro 210 eurų (nes šia suma padidinama 2015 m. PVM atskaita).

#### **5. Kokiu atveju dėl naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo netikslinama prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM atskaita?**

Jeigu pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procento dydis nuo tais kalendoriniais metais naudoto PVM atskaitos procento dydžio skiriasi ne daugiau kaip 5 proc., PVM atskaita gali būti netikslinama. Tokiu atveju metinė PVM deklaracija nepateikiama. Tačiau, kai PVM mokėtojas kalendoriniais metais taikė mažesnę už pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuotą PVM atskaitos procentą ir po PVM atskaitos patikslinimo priklausytų iš biudžeto jam gražinti per mažai atskaitytą PVM sumą, tai PVM mokėtojas turi teisę teikti metinę PVM deklaraciją ir tuo atveju, kai minėti PVM atskaitos procentų dydžiai skiriasi mažiau kaip 5 proc.

#### **Pavyzdys**

##### **1 atvejis**

Mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas 2015 m. taikė 65 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2015 m. rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas buvo mažesnis ir sudarė 63 proc. Kadangi minėtų PVM atskaitos procentų dydžiai skiriasi tik 3 proc.  $[(65 - 63) / 65 \times 100 \text{ proc.}]$ , tai PVM atskaita gali būti netikslinama, todėl metinė PVM deklaracija neteikiama.

##### **2 atvejis**

Mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas 2015 m. taikė 35 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2015 m. rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas buvo didesnis ir sudarė 36 proc. Nors minėti PVM atskaitos procentai skiriasi tik - 3 proc.  $[(35 - 36) / 35 \times 100 \text{ proc.}]$ , tačiau, kadangi šiuo atveju PVM atskaitos tikslinimas yra PVM mokėtojo naudai, t. y. perskaičiavus pagal faktinius rodiklius apskaičiuotą PVM atskaitos procentą, PVM atskaita gali būti padidinta, todėl PVM mokėtojas turi teisę pateikti metinę PVM deklaraciją ir patikslinti PVM atskaitą. Tačiau PVM mokėtojas gali apsispręsti kaip ir 1 atveju netikslinti PVM atskaitos ir neteikti metinės PVM deklaracijos.

### **VI. ATVEJAI, KAI PVM ĮSTATYMO 67 STRAIPSNYJE NURODYTO ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO PIRKIMO IR (ARBA) IMPORTO PVM ATSKAITA TIKSLINAMA METINĖJE PVM DEKLARACIJOJE**

#### **1. Kokio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita tikslinama PVM įstatymo 67 straipsnyje nustatyta tvarka?**

PVM mokėtojai svarbu žinoti, kad PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatos, pirmiausia, taikomos tikslinant PVM atskaitą nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų (įskaitant pastatų (statinių) esminį pagerinimą). Pagal PVM įstatymo 2 str. 18 dalies nuostatas, nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas - tai daiktas, kuris yra nekilnojamasis pagal prigimtį, t. y. žemė ar kitas daiktas, kurio negalima perkelti iš vienos vietos į kitą, nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės. Tai gali būti PVM mokėtojo įsigyti nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai, įskaitant jo paties pasistatytus pastatus (statinius) ir atliktą pastatų (statinių) esminį pagerinimą, kuris pagal PVM įstatymo 6 straipsnį laikomas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu (žr. PVM įstatymo 6 straipsnio apibendrinimą komentare).

Be to, PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatos taikomos tikslinant PVM atskaitą ir kitų ilgalaikio materialiojo turto rūšių, kurių PMĮ 1 priedėlyje nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas.

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatų taikymas tiesiogiai nepriklauso nuo PVM mokėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais faktiškai nusistatyto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laikotarpio. Būtent, jeigu PVM mokėtojas

nusistato savo įsigyto ilgalaikio turto 5 metų arba ilgesnį nusidėvėjimo laikotarpį, bet PMĮ 1 priedėlyje yra nurodytas tokio turto trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo laikotarpis, tai PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatos tokiam turtui netaikomos. Pavyzdžiui, PVM mokėtojas kompiuterinei technikai nusistatė 5 metų nusidėvėjimo laikotarpį, tačiau jo pirkimo PVM atskaita pagal PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatas netikslinama, nes PMĮ 1 priedėlyje nustatytas kompiuterinės technikos nusidėvėjimo normatyvas - 3 metai.

Taigi, PVM mokėtojas, norėdamas sužinoti, ar tikslinant jo turimo ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitą taikytinas PVM įstatymo 67 straipsnis, ar ne, turi atsižvelgti į PMĮ 1 priedėlyje nustatytą tokio turto nusidėvėjimo normatyvą.

Ilgalaikio materialiojo turto rūšims, kurių pirkimo PVM atskaitą tikslinant netaikomos PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatos, taikomos PVM įstatymo 66 straipsnio nuostatos.

## **2. Už kokį laikotarpį turi būti tikslinama ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaita dėl šio turto naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo?**

Pagal PVM įstatymo nuostatas, PVM mokėtojas įsigyto (importuoto) ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (sumokėtą importo) PVM (ar jo dalį) turi teisę įtraukti į PVM atskaitą iš karto, o šis turtas PVM mokėtojo ekonominėje veikloje naudojamas ir nudėvimas pelno mokesčio tikslais per ilgą tęstinį laikotarpį. Todėl PVM atskaitos tikslais, pasikeitus ilgalaikio materialiojo turto naudojimo įmonės veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą, santykiui su jo naudojimu kitoje veikloje (lyginant su šio turto naudojimo minėtose veiklose santykiu jo pirkimo (importo) PVM įtraukimo į PVM atskaitą momentu), PVM atskaita tikslinama:

1. nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų - 10 metų, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį į PVM atskaitą buvo įtrauktas šių nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pirkimo (importo) PVM (ar jo dalis), įskaitant tuos atvejus, kai turtas pasigamintas paties PVM mokėtojo (šiuo atveju to turto pirkimo PVM bus įtrauktas į PVM atskaitą tą mokestinį laikotarpį, kurį turtas pradėtas eksploatuoti);

2. ilgalaikio materialiojo turto rūšims, kurioms PMĮ 1 priedėlyje nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas - 5 metus, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį jų pirkimo (importo) PVM (ar jo dalis) buvo įtrauktas į PVM atskaitą, įskaitant tuos atvejus, kai turtas pasigamintas paties PVM mokėtojo (šiuo atveju to turto pirkimo PVM bus įtrauktas į PVM atskaitą tą mokestinį laikotarpį, kurį turtas pradėtas eksploatuoti);

3. pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju - 10 metų, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį buvo užbaigti pagerinimo darbai ir už šiuos darbus apskaičiuotas pardavimo PVM (ar jo dalis) buvo įtrauktas į PVM atskaitą;

4. ilgalaikio materialiojo turto, kurį PVM mokėtojas buvo įsigijęs (importavęs) iki įsiregistravimo PVM mokėtoju ir tik įsiregistravus PVM mokėtoju buvo atskaityta šio turto pirkimo PVM dalis (tenkanti laikotarpiui iki PVM atskaitos tikslinimo pabaigos) - tokį skaičių metų, kiek metų atitinkanti pirkimo arba importo PVM dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad minėto ilgalaikio turto PVM atskaita tikslinama ne kalendorinius 10 ar 5 metų, o tik laikotarpį nuo minėto ilgalaikio turto pirkimo (importo) PVM (ar jo dalies) įtraukimo į PVM atskaitą iki tol, kol praeis 10 ar 5 metų nuo turto įsigijimo (pasigaminimo ar esminio pagerinimo).

### **Pavyzdys**

#### **1 atvejis**

Mišrią veiklą vykdomas PVM mokėtojas 2016 m. spalio mėnesį įsigijo (nusipirko) pastatą, kurio pirkimo PVM dalį, proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, įtraukė į PVM atskaitą. Šio pastato pirkimo PVM atskaita dėl įmonės veiklos mišrumo pasikeitimo turės būti tikslinama 10 metų, t. y. už laikotarpį nuo 2016 m. spalio mėnesio iki 2026 m. rugsėjo mėnesio.

#### **2 atvejis**

Mišrią veiklą vykdomas PVM mokėtojas 2016 m. liepos mėnesį įsigijo krovininį automobilį, kuriam PMĮ 1 priedėlyje nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo normatyvas. Šio automobilio pirkimo PVM dalį, proporcingai tenkančią PVM apmokestinamos veiklos daliai, atskaitė tą patį mėnesį. Kadangi automobilio nusidėvėjimo normatyvas yra ne

trumpesnis kaip 4 metai, tai šio automobilio PVM atskaita tikslinama 5 metus. PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaiga bus 2021 m. birželio mėnuo.

### 3 atvejis

Įmonė įsiregistravo PVM mokėtoja nuo 2016-09-01. Jos veikla mišri. Įmonė į 2016 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaraciją įtraukė krovinio automobilio (kuriam PMĮ 1 priedėlyje nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo normatyvas), įsigyto 2015 m. rugsėjo mėnesį, t. y. iki įregistravimo PVM mokėtoja, pirkimo PVM dalį, atitinkančią laikotarpiui iki PVM atskaitos tikslinimo pabaigos ir proporcingai tenkančią PVM apmokestinamai veiklai. Kadangi šiuo atveju įmonė, įsiregistravusi PVM mokėtoja, turėjo teisę įtraukti į PVM atskaitą krovinio automobilio pirkimo PVM sumos dalį, tenkančią 4 metams (iš 5 metų atėmus 1 metus, kuriuos automobilis buvo naudojamas įmonėje iki jos įregistravimo PVM mokėtoja datos), tai PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaiga bus 2020 m. rugpjūčio mėnuo.

### 3. Už kokį laikotarpį dėl naudojimo mišrioje veikloje pasikeitimo tikslinama ilgalaikio materialiojo turto, įmonėje laikomo menkaverčiu turtu, pirkimo (importo) PVM atskaita?

PVM įstatymo 67 str. 2 dalies nuostatos netaikomos ir PVM atskaita kasmet netikslinama tuo atveju, jeigu įmonės mišriai veiklai vykdyti įsigytas materialusis turtas, kuriam PMĮ 1 priedėlyje nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas, įmonėje laikomas menkos vertės turtu ir jo įsigijimo išlaidos iš karto nurašomos į įmonės leidžiamus atskaitymus. Tokiu atveju visa šio turto pirkimo PVM atskaita tikslinama tik tų kalendorinių metų, kuriais šis turtas buvo įsigytas ir kuriais buvo atskaitytas šio turto PVM pirkimo PVM, metinėje PVM deklaracijoje.

#### Pavyzdys

Mišrią veiklą vykdanči įmonė 2015 m. įsigijo specialių drabužių, patalynės, įvairaus inventorius ir kito panašaus turto, kurio įsigijimo išlaidos dėl nedidelės šio turto vertės iš karto priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. Šio turto pirkimo PVM suma buvo atskaityta pagal 2015 m. nustatyta tvarka apskaičiuotą PVM atskaitos procentą. Nors PMĮ 1 priedėlyje šio ilgalaikio materialiojo turto grupės nusidėvėjimo normatyvas yra ilgesnis kaip 4 metai, tačiau dėl įmonės veiklos mišrumo pasikeitimo visa šio turto pirkimo (importo) PVM atskaita tikslinama tik 2015 m. metinėje PVM deklaracijoje. Vėlesniais metais šio turto naudojimo įmonėje metais jo pirkimo (importo) PVM atskaita netikslinama, neatsižvelgiant į tai, ar pasikeitė jo naudojimo skirtingose veiklos grupėse santykis, ar ne.

### 4. Ilgalaikio materialiojo turto patikslintos metinės PVM atskaitos sumos apskaičiavimas, taikant pajamų kriterijų

Pagal PVM įstatymo 60 straipsnio nuostatas, PVM mokėtojai, vykdančys mišrią veiklą, kalendoriniais metais ne tik PVM įstatymo 66 straipsnyje nurodytų įsigytų prekių bei paslaugų, bet ir PVM įstatymo 67 str. 1 dalyje nurodyto įsigyto ir mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM (arba jo dalį), proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, atskaito pagal PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą naudojant praėjusių kalendorinių metų faktinius arba prognozuojamus einamųjų kalendorinių metų rodiklius. Todėl, pasibaigus kalendoriniams metams, šie PVM mokėtojai kalendoriniais metais taikytą PVM atskaitos procentą patikslinę (perskaičiavę) pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius, turi patikslinti minėto ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitą.

Jeigu mišriai veiklai vykdyti įsigytų (importuotų) PVM įstatymo 66 straipsnyje nurodytų prekių ir paslaugų (įskaitant ilgalaikį materialųjį turtą, kurio PMĮ 1 priedėlyje nustatytas trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo normatyvas) atskaityta metų eigoje pirkimo (importo) PVM suma tikslinama visa iš karto ir tik tiems metams pasibaigus, tai ilgalaikio materialiojo turto, nurodyto PVM įstatymo 67 str. 1 dalyje, pirkimo (importo) PVM atskaita tikslinama dalimis kasmet atitinkamai visą 10 ar 5 metų laikotarpį. Tai reiškia, kad kalendoriniams metams pasibaigus tikslinama šio ilgalaikio materialiojo turto tik metinė PVM atskaitos suma.

Kalendorinių metų ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita tikslinama metinėje PVM deklaracijoje, kurios FR0516 forma bei užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. gegužės 6 d. įsakymu

Nr. V-140 „Dėl metinės pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0516 formos ir jos priedų FR0516A bei FR0516B formų užpildymo taisyklių patvirtinimo“. Konkretaus ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos metinė tikslinimo suma apskaičiuojama PVM mokėtojo kartu su metine PVM deklaracija pateiktame jos FR0516A formos priede.

Ilgalaikio materialiojo turto metinė PVM atskaitos tikslinimo suma apskaičiuojama pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 4 d. įsakymu Nr. 222 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo“ patvirtintas Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo pasikeitus ilgalaikio materialiojo turto naudojimui tvarkos nuostatas. Kaip nustatyta minėtoje tvarkoje, metinė tikslinimo suma apskaičiuojama pagal tokią formulę.

<p>Metinė tikslinimo suma = <math>\text{pirkimo PVM} / m^* (A (\text{pradinė}) - A (\text{pagal faktą})) / 100</math></p> <p>proc.,</p> <p>kur:</p> <p>Pirkimo PVM - visa to turto vieneto pirkimo (importo) PVM suma. Turto vienetu PVM įstatymo nustatyta tvarka laikomas ir pastato (statinio) esminis pagerinimas,</p> <p>m - PVM įstatyme nustatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis (metais),</p> <p>A (pradinė) - atskaityta pirkimo (importo) PVM dalis (procentais) turta įsigijus (importavus),</p> <p>A (pagal faktą) - turto naudojimas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje pagal pasibaigusį kalendorinių metų faktinius rodiklius (procentais).</p>
--

PVM atskaitos patikslinimui reikalingas PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka pagal faktinius deklaruojamų kalendorinių metų rodiklius. Šis PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas, kaip santykis praėjusių kalendorinių metų faktiškų pajamų (išskyrus patį PVM) iš PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo ir paslaugų teikimo su PVM mokėtojo praėjusių kalendorinių metų faktiškais pajamomis (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos (žr. PVM įstatymo 60 straipsnio apibendrintą komentarą).

Pateikiame tokius PVM mokėtojo mišriai veiklai vykdyti įsigyto konkretaus ilgalaikio materialiojo turto, kurio pirkimo PVM atskaita buvo paskirstyta pagal pajamų kriterijų, metinės PVM atskaitos tikslinimo sumos apskaičiavimo pavyzdžius:

#### Pavyzdys

<p>1 atvejis</p> <p>Mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas 2015 m. sausio mėnesį įsigijo įrengimus (kurių PVM atskaita tikslinama 5 metus), skirtus ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai, bet ir kitai veiklai (kurios atveju negalima atskaityti pirkimo PVM), todėl tų įrengimų pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas pagal pajamų kriterijų apskaičiuotą PVM atskaitos procentą (pagal 2014 m. faktinius rodiklius), kuris sudarė 60 proc. (šis PVM atskaitos procentas buvo nurodytas mokesčio deklaracijos FR0600 formos 28 laukelyje). Įrengimų apmokestinamoji vertė - 100 000 eurų, PVM suma - 21 000 eurų.</p> <p>Šių įrengimų pirkimo PVM suma - 12 600 eurų (21 000 x 60 proc.) buvo įtraukta į PVM atskaitą ir įrašyta į 2015 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.</p> <p>PVM mokėtojo 2015 m. gautos pajamos iš bet kokios veiklos sudarė - 2 700 000 eurų, o iš veiklos, nurodytos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje - 1 300 000 eurų.</p> <p>PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2015 m. faktinius rodiklius, sudarė 48 proc. (<math>1\,300\,000 / 2\,700\,000 \times 100</math> proc.).</p> <p>Taikant aukščiau nurodytą formulę, įrengimų metinė (2015 m.) PVM atskaitos tikslinimo suma apskaičiuojama ir deklaruojama metinės PVM deklaracijos FR0516 forma priede FR0516A taip:</p> <p><math>[21\,000 / 5 \times (60 - 48) / 100 \text{ proc.}] = 504</math> eurų (kur: 21 000 eurų - įrengimų pirkimo PVM suma, 5 - PVM atskaitos tikslinimo metų skaičius, 60 - taikytas PVM atskaitos procentas, 48 - apskaičiuotas pagal faktinius rodiklius PVM atskaitos procentas). Tai reiškia, kad šia suma sumažinama 2015 m. PVM atskaita ir ši suma (kaip teigiama suma) įrašoma į 2015 m. metinės PVM deklaracijos 20, 25 laukelius ir kaip mokėtina į biudžetą PVM suma - į 26 laukelį.</p> <p>2 atvejis</p>
--



Įmonė, vykdanči mišrią veiklą, 2015 m. sausio mėnesį pasistatė pastatą, kurį naudos mišriai veiklai vykdyti (nuomoti PVM mokėtojams su PVM ir kitiems asmenims - be PVM). Apskaičiuotas pastato pardavimo PVM sudarė 500 000 eurų, į PVM atskaitą, kaip pirkimo PVM, buvo įtraukta 50 proc. šios sumos (50 proc. PVM atskaitos dalis buvo apskaičiuota taikant pajamų kriterijų pagal prognozuojamus 2015 m. rodiklius) ir PVM atskaita sudarė 250 000 eurų (500 000 x 50 proc.).

Tarkime, PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2015 m. faktinius rodiklius, sudarė 65 proc. Šio pastato PVM atskaitos metinė tikslinimo suma apskaičiuojama ir deklaruojama metinės PVM deklaracijos FR0516 forma priede FR0516A taip:

$[500\ 000 / 10 \times (50-65) / 100 \text{ proc.}] = -7\ 500$  eurų (kur 500 000 eurų - pastato pirkimo PVM suma, 10 - PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 50 - 2015 m. taikytas PVM atskaitos procentas, 65 - PVM atskaitos procentas pagal faktinius 2015 m. rodiklius). Tai reiškia, kad šia 7 500 eurų suma didinama PVM mokėtojo PVM atskaita ir ši suma su minuso ženklu įrašoma į metinės PVM deklaracijos 20 bei 25 laukelius ir kaip gražintina iš biudžeto (kaip teigiama) PVM suma įrašoma į 27 laukelį.

##### **5. Ilgalaikio materialiojo turto patikslintos metinės PVM atskaitos sumos apskaičiavimas, kai pirkimo PVM sumos paskirstymui naudojamas ne pajamų, o kitas kriterijus**

Jeigu PVM mokėtojas PVM įstatymo 60 str. 2 dalyje nustatyta tvarka buvo suderinęs su mokesčių administratoriumi taikyti kitokį mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM paskirstymo kriterijų, negu nurodytas PVM įstatymo 60 str. 1 dalyje pajamų kriterijus, tai duomenis apie šį turtą PVM mokėtojas atskirai nurodo kartu su metine PVM deklaracija pateiktame FR0516A formos priede. Tai reiškia, kad šio priedo A dalyje „Nuo 2002-07-01 įsigyto (pasigaminto) ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos metinės tikslinimo sumos apskaičiavimas“ įrašo to ilgalaikio materialiojo turto, kurio pirkimo (importo) PVM suma buvo paskirstyta ne pagal pajamų, o pagal kitą (ploto, pajėgumų ar pan.) kriterijų, kodą, pirkimo (importo) PVM sumą, šio turto metinės PVM atskaitos tikslinimo sumai apskaičiuoti reikalingą faktiškai taikytą pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą - A (pradinis), PVM atskaitos procentą, perskaičiuotą pagal faktinius praėjusių kalendorinių metų rodiklius - A (faktinis) bei kitus duomenis.

Pateikiame tokio ilgalaikio materialiojo turto metinės PVM atskaitos tikslinimo sumos apskaičiavimą:

##### **Pavyzdys**

Įmonė 2015 m. sausio mėnesį įsigijo pastatą, kurio bendras plotas - 2 500 kv. m ir kurį numatė naudoti mišriai veiklai (dalį pastato išnuomoti be PVM, o kitą pastato dalį naudoti PVM apmokestinamai veiklai vykdyti). Pastato pirkimo PVM sudarė 200 000 eurų. Suderinusi su mokesčių administratoriumi, įmonė taikė šio pastato pirkimo PVM paskirstymą pagal „ploto“ kriterijų.

Pagal prognozuojamus duomenis įmonė planavo be PVM išnuomoti 800 kv. m., todėl apskaičiuojo pastato PVM atskaitos dalį - 68 proc.  $[(2\ 500 - 800) / 2\ 500] \times 100 \text{ proc.}]$  ir atskaitė 136 000 eurų pirkimo PVM. Faktiškai 2015 m. be PVM buvo išnuomota 1 200 kv. m. pastato, todėl faktinis turto panaudojimas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai sudarė 52 proc.  $[(2\ 500 - 1\ 200) / 2\ 500] \times 100 \text{ proc.}]$ . Tokiu atveju 2015 m. metinė PVM atskaitos tikslinimo suma sudaro 3 200 eurų ir ji apskaičiuojama ir deklaruojama metinės PVM deklaracijos priede FR0516A taip:

$$[200\ 000 / 10 \times (68 - 52) / 100 \text{ proc.}] = 3\ 200 \text{ eurų.}$$

Tai reiškia, kad šia 3 200 eurų suma sumažinama 2015 m. PVM atskaita ir ši suma (kaip teigiama suma) įrašoma į 2015 m. metinės PVM deklaracijos 20, 25 laukelius ir kaip mokėtina į biudžetą PVM suma - į 26 laukelį.

##### **6. Nepilnų kalendorinių metų patikslintos ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos sumos apskaičiavimas**

Nepilnų kalendorinių metų ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita arba kalendorinių metų, kuriais baigėsi atskaitos tikslinimo laikotarpis PVM atskaita, tikslinama taip:

- 1) pirmiesiems PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio kalendoriniams metams pasibaigus - už mėnesių skaičių, skaičiuojant imtinai nuo mokestinio laikotarpio, kurį buvo atskaitytas ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM (ar jo dalis), iki tų kalendorinių metų pabaigos;
- 2) paskutiniams PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio kalendoriniams metams pasibaigus - už mėnesių skaičių, skaičiuojant nuo kalendorinių metų pradžios iki imtinai to mokestinio laikotarpio, kurį baigėsi atskaitos tikslinimo laikotarpis.

#### Pavyzdys

2015 m. spalio mėnesį įmonė, PVM mokėtoja įsigijo naują nekilnojamąjį turtą - administracinį pastatą už 1 089 000 eurų (apmokestinamoji vertė - 900 000 eurų, PVM suma - 189 000 eurų), skirtą mišriai veiklai vykdyti (dalį pastato įmonė numatė išnuomoti be PVM, kitoje pastato dalyje vykdyti PVM apmokestinamą veiklą). Įmonė kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu leisti atskaityti šio pastato pirkimo PVM sumą, taikant ploto kriterijų (PVM atskaitos procentą apskaičiuoti pagal skirto PVM apmokestinamai veiklai vykdyti pastato ploto ir viso pastato ploto santykį). Gavusi mokesčių administratoriaus sutikimą, įmonė apskaičiavo, kad pagal prognozuojamus pastato panaudojimo (pagal plotą) rodiklius, PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti bus naudojama 70 proc. pastato ploto. Pagal šį procentą PVM mokėtoja 2015 m. spalio mėnesį atskaitė minėto pastato pirkimo PVM sumos dalį - 132 300 eurų, proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai. Faktiškai 2015 m. šis pastatas (pagal jo naudojamą plotą) PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti buvo naudotas 62 proc. Šiuo atveju metinė PVM atskaitos tikslinimo suma apskaičiuojama ir deklaruojama metinės PVM deklaracijos priede FR0516A taip:

$$[189\,000 / 120 \times 3 \times (70 - 62) / 100 \text{ proc.}] = 378 \text{ eurų (kur: 120 - visas PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis mėnesiais, 3 - mėnesių skaičius nuo turto įsigijimo iki 2015 m. pabaigos).}$$

#### 7. Laikiniai naudojami kitai, negu ekonominei veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą, ilgalaikio materialiojo turto patikslintos metinės PVM atskaitos sumos apskaičiavimas

Kai laikinai per praėjusius kalendorinius metus PVM mokėtojas ilgalaikį materialųjį turtą, kurio pirkimo (importo) PVM ar jo dalį buvo įtraukęs į PVM atskaitą, naudojo vien PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti (pvz., pastatas, kurio pirkimo PVM suma (ar jos dalis) buvo įtraukta į PVM atskaitą, kalendoriniais metais buvo išnuomotas be PVM asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais), tai metinės PVM atskaitos tikslinimo sumos apskaičiavimo formulėje (*metinė tikslinimo suma = pirkimo PVM / m\* (A (pradinė) - A (pagal faktą)) / 100 proc.*) A (pagal faktą), t. y. turto naudojimas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje pagal pasibaigusį kalendorinių metų faktinius rodiklius (procentais), yra laikomas lygiu 0.

#### Pavyzdys

Įmonė 2015 m. sausio mėnesį įsigijo pastatą už 1 331 000 eurų (apmokestinamoji vertė - 1 100 000 eurų, PVM suma - 231 000 eurų), kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Šis ilgalaikis turtas 2015 m. buvo išnuomotas be PVM asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais. Kadangi minėtas pastatas 2015 m. buvo naudojamas kitai, negu PVM įstatymo 58 str. 1 d. nurodytai veiklai vykdyti, tai 2015 m. metinėje PVM deklaracijoje turi būti patikslinta šio pastato metinė pirkimo PVM atskaitos suma. Ši patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$$[(231\,000 / 10 \times (100 - 0) / 100 \text{ proc.}] = 23\,100 \text{ eurų (kur: 10 - PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 100 - atskaityta pirkimo PVM dalis procentais ilgalaikio turto įsigijimo momentu, 0 - faktiškas turto naudojimas procentais PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai 2015 metais vykdyti).}$$

Patikslinta metinė PVM atskaitos suma (23 100 eurų) turi būti įrašoma į 2015 m. metinės PVM deklaracijos 21 laukelį.

#### 8. Ar tikslinama vien PVM apmokestinamą veiklą vykdančio PVM mokėtojo kalendoriniais metais laikinai veikloje nenaudojamo ilgalaikio materialiojo turto metinė PVM atskaitos suma?

Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, vykdamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, turi teisę iš karto įtraukti į PVM atskaitą visą įsigyto ilgalaikio materialiojo turto, skirto naudoti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, pirkimo

(importo) PVM sumas, nesvarbu, kada šis turtas bus pradėtas naudoti minėtoje ekonominėje veikloje. Tokios nuostatos šiuo klausimu konstatuotos ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose (žr. PVM įstatymo 57 str. 1 dalies apibendrintą komentarą). Todėl, kai PVM mokėtojo, vykdančio PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, ilgalaikis turtas, kurio pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, dėl kokių nors priežasčių ataskaitiniais kalendoriniais metais nebuvo pradėtas naudoti ekonominėje veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą, arba laikinai nenaudojamas minėtoje veikloje (išskyrus jo naudojimą tuo laikotarpiu PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti), tai tų kalendorinių metų metinėje PVM deklaracijoje šio ilgalaikio turto metinė PVM atskaitos suma netikslinama.

#### 9. Kokiais atvejais dėl naudojimo mišrioje veikloje santykio pasikeitimo netikslinama ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita?

Jeigu pagal faktinius rodiklius apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina to materialiojo ilgalaikio turto pirkimo ir (arba) importo PVM dalis skiriasi nuo tiems kalendoriniams metams tenkančios faktiškai atskaitytos pirkimo ir (arba) importo PVM dalies ne daugiau kaip 5 proc., PVM atskaita gali būti netikslinama. Toks turtas į metinę PVM deklaraciją neįtraukiamas. Tačiau, jeigu PVM mokėtojas atskaitė to ilgalaikio materialiojo turto mažesnę pirkimo (importo) PVM dalį, negu priklausytų atskaityti, taikant pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuotą PVM atskaitos procentą, tai PVM mokėtojas turi teisę teikti metinę PVM deklaraciją ir tuo atveju, kai minėti PVM atskaitos procentų dydžiai skiriasi mažiau kaip 5 proc.

#### Pavyzdys

##### 1 atvejis

Vykdančis mišrią veiklą PVM mokėtojas 2015 m. sausio mėnesį įsigyto ilgalaikio materialiojo turto (kurio PVM atskaita tikslinama 5 metus) pirkimo PVM - 5 000 eurų dalį (3 250 eurų) atskaitė taikydamas 65 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2015 m. rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas buvo mažesnis ir sudarė 63 proc. Pagal taikytą PVM atskaitos procentą 2015 m. tenkanti metinė PVM atskaitos suma sudaro 650 eurų ( $5\,000 / 5 \times 65 / 100$ ).

Taikant pagal faktiškus rodiklius apskaičiuotą PVM atskaitos procentą 2015 m. tektų 630 eurų ( $5\,000 / 5 \times 63 / 100$ ).

Apskaičiuotos metinės PVM atskaitos sumos skiriasi 3 proc.  $[(650 - 630) / 650 \times 100]$ , vadinasi šio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita gali būti netikslinama, todėl metinė PVM deklaracija gali būti neteikiama.

##### 2 atvejis

Vykdančis mišrią veiklą PVM mokėtojas 2015 m. liepos mėnesį įsigyto pastato 60 000 eurų pirkimo PVM atskaitė taikydamas 35 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2015 m. rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas buvo didesnis ir sudarė 36 proc.

Nors 2015 m. tenkanti faktiškai atskaityta pirkimo PVM suma 1 050 eurų  $[(60\,000 / (10 \times 12) \times 6) \times 35 / 100]$  nuo apskaičiuotos pagal faktinius rodiklius atskaitomos PVM sumos (- 1 080 eurų)  $[(60\,000 / (10 \times 12) \times 6) \times 36 / 100]$  skiriasi tik 2,8 proc.  $[(1\,050 - 1\,080) / 1\,050 \times 100]$ , tačiau, kadangi šiuo atveju PVM atskaitos tikslinimas yra PVM mokėtojo naudai, t. y. perskaičiavus pagal faktinius rodiklius apskaičiuotą PVM atskaitos procentą, PVM atskaita gali būti padidinta, todėl PVM mokėtojas turi teisę pateikti metinę PVM deklaraciją ir patikslinti PVM atskaitą. Tačiau PVM mokėtojas gali apsispręsti kaip ir 1 atveju netikslinti PVM atskaitos ir neteikti metinės PVM deklaracijos.

## VII. SPECIALIOS TAISYKLĖS DĖL PVM ATSKAITOS TIKSLINIMO TAM TIKRŲ SANDORIŲ ATVEJ AIS

### 1. PVM mokėtojui nuosavybės teise nepriklausančio pastato atlikto esminio pagerinimo darbų pirkimo PVM atskaitos tikslinimas dėl šio pastato grąžinimo jo savininkui:

### 1.1. PVM atskaitos tikslinimas, kai atlikti pastato (statinio) esminio pagerinimo darbai iš karto perduodami pastato (statinio) savininkui

Kaip nurodyta PVM įstatymo 6 straipsnyje ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu laikomas ne tik naujo turto vieneto susikūrimas, bet ir pastatų (statinių) esminis pagerinimas. Kaip apibrėžta PVM įstatymo sąvokose, pastato (statinio) esminis pagerinimas - tai statybos darbai, kurie pailgina pastato (statinio) naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes.

Užbaigus tokius pastato (statinio) pagerinimo darbus, jie tampa PVM objektu ir nuo jų vertės turi būti apskaičiuojamas pardavimo PVM. Pardavimo PVM nuo atlikto pastato (statinio) esminio pagerinimo apskaičiuojamas neatsižvelgiant į tai, ar PVM mokėtojas atliko jam nuosavybės teise priklausančio pastato (statinio), ar ne jam priklausančio pastato (statinio) esminį pagerinimą.

Jeigu PVM mokėtojas iš esmės pagerino jam nuosavybės teise priklausančią pastatą (statinį) ir nuo pastato (statinio) esminio pagerinimo vertės apskaičiavo pardavimo PVM, tai dėl šio apskaičiuoto pardavimo PVM atskaitos ir tolesnės prievolės tikslinti PVM atskaitą taikomos tos pačios nuostatos, kaip ir naujo ilgalaikio turto vieneto sukūrimo atveju, t. y. tokia pat tvarka, kaip nurodyta PVM įstatymo 67 str. 1 ir 2 dalyse.

Jeigu turtas naudojamas kitais pagrindais, pvz., išsinuomojus, turto naudotojas, atlikęs ne savo pastato (statinio) esminį pagerinimą, taip pat turi apskaičiuoti to turto esminio pagerinimo vertės pardavimo PVM. PVM mokėtojas, atlikęs jam nuosavybės teise nepriklausančio pastato (statinio) esminį pagerinimą, pagal PVM įstatymo 9 str. 4 dalies nuostatas, gali pasirinkti kaip vykdyti šio esminio pagerinimo pardavimo PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo prievolę. Jeigu nuomininkas iškarto po pastato (statinio) esminio pagerinimo pabaigimo šį esminį pagerinimą patiekia pastato (statinio) savininkui, tai jis neturi apskaičiuoti ilgalaikio turto pasigaminimo (nuo atlikto esminio pagerinimo vertės) pardavimo PVM. Šiuo atveju nuomininkas turi išrašyti pastato (statinio) savininkui jo pastato (statinio) pagerinimo darbų perdavimo PVM sąskaitą faktūrą ir joje nuo perduoto esminio pagerinimo vertės apskaičiuoti pardavimo PVM, kurį PVM įstatymo 96 straipsnyje nustatyta tvarka apskaito ir sumoka pagerinto pastato (statinio) savininkas (žr. PVM įstatymo 96 straipsnio apibendrintą komentarą). Prievolė apskaičiuoti ilgalaikio turto pasigaminimo pardavimo PVM (nuo esminio pagerinimo darbų vertės) tenka pastato savininkui. Pastato (statinio) esminis pagerinimas laikomas patiektu pastato savininkui iš karto po darbų atlikimo tik tuo atveju, jeigu tai įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje yra turto savininko sutikimas pagerinimą priimti, priešingu atveju laikoma, kad turtą naudojantis PVM mokėtojas pasigamino ilgalaikį materialųjį turtą ir šiam naudotojui taikomos visos su tuo susijusios įstatymo nuostatos iki faktinio pastato (statinio) gražinimo savininkui. Pastato (statinio) savininkas, pasikeitus pastato (statinio), kurio atliktas esminis pagerinimas buvo nuomininko jam perduotas, paskirčiai, turės tikslinti ne tik į PVM atskaitą įtrauktą šio pastato (statinio) pirkimo PVM sumą - 10 metų nuo pastato (statinio) įsigijimo, bet ir į PVM atskaitą įtrauktą esminio pagerinimo vertės (kaip pastato (statinio) pasigaminimo) apskaičiuotą pardavimo PVM sumą - 10 metų, nuo šios esminio pagerinimo apskaičiuotos pardavimo PVM sumos įtraukimo į PVM atskaitą momento.

#### Pavyzdys

Įmonė B, vykdanči mišrią veiklą, 2015 m. vasario mėnesį įsigijo pastatą už 363 000 eurų (apmokestinamoji vertė - 300 000 eurų, PVM suma - 63 000 eurų). Pirkimo PVM dalis - 44 100 eurų (70 proc.), proporcingai tenkanti PVM apmokestinamai veiklai, buvo įtraukta į PVM atskaitą. Vėliau pastatas buvo išnuomotas įmonei A.

Įmonė A, 2016 m. vasario mėnesį atliko iš įmonės B išsinuomoto pastato esminį pagerinimą už 100 000 eurų, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Atlikusi esminį pagerinimą, įmonė A įmonei B (pastarajai sutikus) 2016 m. vasario mėnesį išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo esminio pagerinimo vertės (100 000 eurų) apskaičiavo PVM (21 000 eurų).

Įmonė A esminio pagerinimo vertę (100 000 eurų) turi įrašyti į PVM deklaracijos 12 laukelį.

Įmonė B esminio pagerinimo perdavimo dokumente išskirtą PVM sumą (21 000 eurų) turi įrašyti į PVM deklaracijos 33 ir 25 ir 35 laukelius. Taip pat, įmonė B šio esminio pagerinimo darbų vertę (100 000 eurų) turi deklaruoti PVM deklaracijos 15 laukelyje, kaip ilgalaikio turto pasigaminimą, o apskaičiuotą PVM sumą (21 000 eurų), kaip pardavimo PVM į PVM deklaracijos 29 laukelį, ir į 25 laukelį - kaip pirkimo PVM. Tačiau, kadangi įmonė B vykdė mišrią veiklą, tai į PVM

atskaitą - 35 laukelį ji gali įtraukti tik 12 600 eurų (pagal 2016 m. PVM deklaracijos 28 laukelyje nurodytą PVM atskaitos procentą - 60 proc.).

Pasibaigus 2016 m., pagal faktinius 2016 m. rodiklius PVM atskaitos procentas įmonėje B sudarė 50 proc., todėl 2016 m. metinėje PVM deklaracijoje turi būti patikslinta ne tik šio pastato metinė pirkimo PVM atskaitos suma, bet ir šio pastato esminio pagerinimo (kaip ilgalaikio turto pasigaminimo) metinė PVM atskaitos suma:

Pastato metinė pirkimo PVM atskaitos tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$$[63\,000 / 10 \times (70 - 50) / 100 \text{ proc.}] = 1\,260 \text{ eurų}$$

Atskaitytos pastato pirkimo PVM sumos tikslinimo laikotarpio paskutiniai metai bus 2025 m. (10 metų - skaičiuojant nuo 2015 m. vasario mėnesio).

Pastato esminio pagerinimo (pastato pasigaminimo) PVM atskaitos metinė tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$$[21\,000 / 10 \times (60 - 50) / 100 \text{ proc.}] = 210 \text{ eurų}$$

Pastato esminio pagerinimo (ilgalaikio turto pasigaminimo) PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio paskutiniai metai bus 2026 m. (10 metų - skaičiuojant nuo 2016 m. vasario mėnesio).

2016 m. metinėje PVM deklaracijoje įmonė B į 20, 25 laukelius turės įrašyti 1 470 eurų (1 260 + 210) ir šią sumą, kaip mokėtina į biudžetą PVM į 26 laukelį.

## 1.2. PVM atskaitos tikslinimas, kai atliktas pastato esminis pagerinimas ne iš karto po jo atlikimo perduodamas pastato (statinio) savininkui

Kai nuomininkas, atlikęs išsinuomoto pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, šio esminio pagerinimo darbų iš karto neperduoda pastato (statinio) savininkui, tada nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimą) jis turi apskaičiuoti PVM. Jeigu nuomininkas vykdo PVM apmokestinamą veiklą, tai turi teisę apskaičiuotą minėto esminio pagerinimo pardavimo PVM įtraukti į PVM atskaitą, kaip pirkimo PVM. Tokiu atveju, pasikeitus pastato (statinio) paskirčiai, prievolės, susijusios su PVM atskaitos tikslinimu, pirmiausia tenka PVM mokėtojui, iš esmės pagerinusiam pastatą (statinį) ir įtraukusiam į savo PVM atskaitą taip pasigaminato ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM.

Jeigu nuomininkas grąžina savininkui pastatą (statinį), dar nepasibaigus PVM įstatyme nustatytam atskaitos tikslinimo laikotarpiui (nepaėjus 10 metų nuo esminio pagerinimo atlikimo), tai jis turto savininkui išrašytame apskaitos dokumente turi nuo perduodamos esminio pagerinimo vertės dalies, atitinkančios metų skaičių, likusį iki PVM įstatyme nustatyto PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos, apskaičiuoti PVM. Nuo šio momento pasikeitus pastato (statinio) paskirčiai prievolė tikslinti PVM atskaitą pereina savininkui. PVM atskaitą pastato (statinio) savininkas tikslina tiek metų, kiek yra likę iki 10 metų laikotarpio pabaigos, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį nuomininkas nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimą) buvo apskaičiuotą pardavimo PVM įtraukęs į PVM atskaitą, kaip pirkimo PVM.

Jeigu pastato (statinio) esminis pagerinimas perduodamas pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo terminui, PVM neskaičiuojamas ir pastato (statinio) savininkui nebelieka prievolės tikslinti šio esminio pagerinimo PVM atskaitos.

### Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanči mišrią veiklą, 2015 m. sausio mėnesį atliko iš įmonės B išsinuomoto pastato esminį pagerinimą už 50 000 eurų, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Įmonė A iš karto po pastato esminio pagerinimo jo neperdavė įmonei B, kadangi pastaroji įmonė nesutiko perimti pastato pagerinimo. Todėl įmonė A, atlikusi šį esminį pagerinimą, nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimą) turi apskaičiuoti PVM (50 000 x 21 proc. = 10 500 eurų) ir šią PVM sumą (10 500 eurų) įrašyti į PVM deklaracijos 29 laukelį, be to, dalį, šios PVM sumos pagal PVM deklaracijoje (28 laukelyje) nurodytą PVM atskaitos procentą (50 proc.) 5 250 eurų gali įtraukti į PVM atskaitą, t. y. įrašyti į PVM deklaracijos 35 laukelį.

Pagal faktinius 2015 m. rodiklius PVM atskaitos procentas įmonėje A sudarė 40 proc., todėl metinėje PVM deklaracijoje turi būti patikslinta išsinuomoto pastato esminio pagerinimo (kaip ilgalaikio turto pasigaminimo) metinė PVM atskaitos suma:

Pastato esminio pagerinimo PVM atskaitos 2015 m. metinė tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$$[10\,500 / 10 \times (50 - 40) / 100] = 105 \text{ eurai}$$

Ši patikslinta PVM suma įtraukiama į įmonės A 2015 m. metinės PVM deklaracijos 20, 25 laukelius ir kaip mokėtina į biudžetą suma įrašoma į 26 laukelį.

Prievolė nuomininkui tikslinti šio esminio pagerinimo atskaitytą PVM sumą teks kasmet iki tol, kol iš esmės pagerintas pastatas bus grąžintas turto savininkui.

Tarkime, kad praėjus 3 metams, po atlikto esminio pagerinimo, t. y. 2018 m. sausio mėnesį įmonė A grąžins pastatą įmonei B. Kadangi pastatas jo savininkui grąžintas dar nesuėjus PVM atskaitos tikslinimo terminui, tai įmonė A, grąžindama įmonei B pastatą, turės jai perduoti likusią nenudevėtą esminio pagerinimo dalį ir nuo jos apskaičiuoti pardavimo PVM. Tarkime, kad esminio pagerinimo vertės dalis, atitinkanti metų skaičių, likusį iki PVM atskaitos tikslinimo termino (10 metų) yra 35 000 eurų. Tai įmonė A įmonei B išrašytame laisvos formos dokumente turės apskaičiuoti 7 350 eurų PVM (35 000 x 21 proc.). Įmonė A mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos 12 laukelyje turės įrašyti perduoto esminio pagerinimo darbų apmokestinamąją vertę - 35 000 eurų, o įmonė B jai perduoto nenudevėtą esminio pagerinimo 7 350 eurų darbų PVM sumą įrašo į PVM deklaracijos 33 laukelį ir į 25 laukelį - kaip pirkimo PVM.

Tarkime, kad įmonė B vykdo mišrią veiklą, tai ji į PVM atskaitą įtrauks (įrašys į mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelį) 4 778 eurų esminio pagerinimo pardavimo PVM sumos, apskaičiuotos pagal PVM deklaracijos 25 laukelyje nurodytą PVM atskaitos procentą 65 proc. (7 350 x 65 proc.).

Tarkime, kad pagal faktinius 2018 m. rodiklius PVM atskaitos procentas sudarys 55 proc. Todėl įmonė B 2018 m. metinėje PVM deklaracijoje pastato esminio pagerinimo PVM atskaitos metinę tikslinimo sumą turės apskaičiuoti taip:

$[7\,350 / 10 \times (65 - 55) / 100 \text{ proc.}] = 74 \text{ eurai}$ . Ši patikslinta PVM suma turės būti įtraukta į įmonės B 2018 m. metinės PVM deklaracijos 20, 25 laukelius ir kaip į biudžetą mokėtina suma įrašyta į 26 laukelį.

Pavyzdyje nurodytu atveju dėl pastato paskirties pasikeitimo nuo 2018 m. iki 2025 m. (iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos, skaičiuojant nuo 2018 m., t. y. nuo nuomininko atlikto pastato esminio pagerinimo ir jo pardavimo PVM apskaičiavimo datos) prievolė tikslinti esminio pagerinimo darbų atkaitytą pirkimo PVM tenka įmonei B.

## **2. PVM atskaitos tikslinimo prievolės, kai apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo, ekonominė veikla, kaip kompleksas perduodama kitam PVM mokėtojui**

Kai apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo ekonominė veikla, kaip kompleksas perduodama kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra PVM mokėtojas, tai perduodamo ilgalaikio materialiojo turto ir kitų nuosavybės teisės objektų PVM atskaita neturi būti tikslinama. Šiuo atveju laikoma, kad su tuo susijusių nuosavybės teisės objektų perėmėjas jų (o jeigu jie buvo pasigaminti - jiems pasigaminti sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM įtraukė į savo PVM atskaitą ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą šiame skyriuje nustatyta tvarka.

Juridinio asmens PVM mokėtojo vykdyta ekonominė veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas gali būti perduodama kitam juridiniam asmeniui PVM mokėtojui nutraukus (sustabdžius) savo vykdytą ekonominę veiklą, atsisakius dalies veiklos (filialo), perdavus kaip juridinio asmens dalyvio turtinį įnašą ir kitais atvejais.

Fizinio asmens vykdyta ekonominė veikla kaip kompleksas gali būti perduodama kitam asmeniui įvairiais atvejais, pavyzdžiui, ūkininkui nutraukus (ar laikinai sustabdžius) jo vykdytą ekonominę veiklą, jo ūkis perduodamas kitam asmeniui; mirus ūkininkui, jo vykdytą veiklą perima turto (ūkininko ūkio) paveldėtojai ar ūkis dovanojamas kitam asmeniui; advokatas savo advokato praktiką perduoda kitam asmeniui ir pan.

Nuostata, kad perduodamų nuosavybės teisės objektų PVM atskaita neturi būti tikslinama, taikoma neatsižvelgiant į tai, ar ekonominės veiklos perdavimo momentu ekonominės veiklos perėmėjas jau yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, ar jis dar nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau yra žinoma, kad jis tikrai įsiregistruos PVM mokėtoju (pavyzdžiui, jau yra padavęs prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, ketina šį prašymą paduoti ir pan.).

Tokiais atvejais laikoma, kad turto perėmėjas, PVM mokėtojas, pats įtraukė į PVM atskaitą jo perimto turto, kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, pirkimo (importo) PVM ir pasikeitus jo perimto turto naudojimo jo veikloje paskirčiai, jis turės prievolės tikslinti PVM atskaitą to laikotarpio nuo šio turto pirkimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą momento (ne jo paties, o to asmens, kurio turtą jis perėmė) iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

#### 1 pavyzdys

Mirus ūkininkui (tėvui), PVM mokėtojui, 2016 m. kovo mėnesį paveldėjimo būdu visą ekonominę veiklą perėmė jo sūnus, įsiregistravęs PVM mokėtoju 2016 m. balandžio mėnesį. Buvo perimtas toks ilgalaikis materialusis turtas:

- ūkinis pastatas, pastatytas 2015 m. kovo mėnesį, kurio apskaičiuota pardavimo PVM suma (10 000 eurų) buvo įtraukta į PVM atskaitą (pastato PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 10 metų);

- traktorius, kuris buvo įsigytas 2015 m. rugsėjo mėnesį, ir jo pirkimo PVM suma (2 500 eurų) buvo įtraukta į PVM atskaitą (traktoriaus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai);

- kombainas, kuris buvo įsigytas 2015 m. sausio mėnesį, jo pirkimo PVM suma (1 500 eurų) buvo įtraukta į PVM atskaitą (kombaino PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai).

Ūkio paveldėtojui (sūnui), kuris įsiregistravęs PVM mokėtoju, paveldėjus minėtą turtą, jo PVM atskaita netikslinama. Tai reiškia, kad ūkininko tėvo mirties atveju, jį išregistruojant iš PVM mokėtojo, neturi būti tikslinama ūkio paveldėtojui (sūnui), įsiregistravusiam PVM mokėtoju, paveldėjimo būdu perduoto turto dalies, nepanaudotos PVM mokėtojo (tėvo) PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, pirkimo PVM atskaita, nes laikoma, kad paveldėtojas (sūnus) PVM mokėtojas įtraukė minėto ilgalaikio turto pirkimo PVM į atskaitą ir prievolės tikslinti šio turto pirkimo PVM atskaitos, jeigu jis nebus panaudotos PVM mokėtojo (sūnaus) PVM apmokestinamoje veikloje, tenka jam (sūnui).

Tarkime, kad ūkio paveldėtojas (sūnus), minėtą paveldėtą ūkinį pastatą 2016 m. liepos mėnesį pardavė be PVM (kaip seną pastatą). Šiuo atveju, šis ūkininkas turi patikslinti šio ūkinio pastato pirkimo PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo šio pastato pardavimo (be PVM) momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos - iki 2025 m. vasario mėnesio (10 metų - skaičiuojant nuo 2015 m. kovo mėnesio, t. y. nuo to laikotarpio, kurį jo pirkimo PVM įtrauktas į PVM atskaitą, t. y. už 8 metus ir 6 mėnesius (104 mėnesius)).

Patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$(10\,000 / 120) \times 104 = 8\,667$  eurai, ši suma su ženklu nurodoma 2016 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje. Paveldėtojas, PVM mokėtojas, analogiškai turėtų tikslinti PVM atskaitą ir kito paveldėto ilgalaikio turto, pasikeitus šio turto naudojimo paskirčiai.

#### 2 pavyzdys

Bendrovė X, PVM mokėtoja, kurios veikla baldų gamyba, bendrovei Y, PVM mokėtojai, 2016 m. sausio mėnesį perduoda savarankišką verslo dalį, t. y. gamybinį pastatą, 2 kompiuterius, krovininį automobilį, taip pat su ta veiklos dalimi susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą, kurios ekonominiu požiūriu sudaro vieną savarankiškos veiklos dalies sandorį.

Tarkime, kaip veiklos dalis buvo perduota:

- gamybinis pastatas, kuris buvo pastatytas 2015 m. liepos mėnesį ir apskaičiuota pardavimo PVM suma 20 000 eurų buvo įtraukta į PVM atskaitą;

- kompiuteriai, kurie buvo įsigyti 2013 m. sausio mėnesį už 36 300 Lt (apmokestinamoji vertė - 30 000 Lt, PVM suma 6 300 Lt), kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą;

- krovininis automobilis, kuris buvo įsigytas 2015 m. spalio mėnesį už 12 100 eurų (apmokestinamoji vertė - 10 000 eurų, PVM suma - 2 100 eurų), kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą.

Bendrovė Y toliau tęs bendrovės X pradėtą veiklą. Kadangi pagal PVM įstatymo 9 str. 1 dalies nuostatas toks ekonominės veiklos dalies kaip komplekso perdavimas nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu, todėl perdavus turtą neatsiranda prievolės

skaičiuoti pardavimo PVM ir tikslinti PVM atskaitos. Tačiau 2016 m. liepos mėnesį bendrovė Y sustabdo savo veiklą ir perimtą gamybinį pastatą parduoda be PVM, kaip seną pastatą.

Bendrovei Y, pardavusiai gamybinį pastatą, atsiranda prievolė tikslinti PVM atskaitą. Todėl bendrovė Y PVM deklaracijoje turi patikslinti minėto pastato PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo šio pastato pardavimo (be PVM) momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos - iki 2025 m. birželio mėnesio (pastato atskaitos tikslinimo laikotarpis 10 metų - skaičiuojant nuo 2015 m. liepos mėnesio, t. y. nuo to laikotarpio, kurį šio pastato pirkimo PVM įtrauktas į atskaitą), t. y. už 9 metus.

Patikslinta PVM atskaitos suma sudarys 18 000 eurų (20 000 / 10 x 9). Ši suma su minuso ženklu deklaruojama 2016 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Bendrovė Y 2016 m. spalio mėnesį išregistruojama iš PVM mokėtojų, ji turi patikslinti įtraukto į PVM atskaitą krovinio automobilio pirkimo PVM dalį. Krovinio automobilio pirkimo PVM atskaita tikslinama 5 metus, t. y. skaičiuojant nuo 2015 m. spalio mėnesio iki tikslinimo laikotarpio pabaigos 2020 m. rugsėjo mėnesio. Kadangi bendrovė Y iš PVM mokėtojų išregistruojama 2016 m. spalio mėnesį galima teigti, kad įsigytas krovinis automobilis PVM apmokestinamoje veikloje buvo naudojamas 1 metus. Tokiu atveju patikslinta PVM atskaitos suma, tenkanti laikotarpiui likusiems 4 metams - 1 680 eurų (2 100 / 5 x 4). Ši suma su minuso ženklu deklaruojama 2016 m. spalio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Kadangi kompiuterių nusidėvėjimo normatyvas yra 3 metai, o bendrovė Y išregistruojama iš PVM mokėtojų praėjus daugiau kaip 3 metams po įsigytų kompiuterių pirkimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą, tai prievolės tikslinti jų PVM atskaitos nebėra.

### **3. PVM atskaitos tikslinimo prievolės, kai PVM mokėtojas perduoda turtą, valdomą ir naudojamą patikėjimo teise kitam PVM mokėtojui**

PVM mokėtojui perdavus patikėjimo teise valdomą ar naudojamą turtą kitam PVM mokėtojui, laikoma, kad turto perėmėjas perimto turto (o jeigu jis buvo pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM pats įtraukė į savo PVM atskaitą, ir kad jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą. Pasikeitus perimto turto naudojimo turto perėmėjo, PVM mokėtojo, veikloje paskirčiai, jis turės tikslinti PVM atskaitą viso laikotarpio, nuo šio turto pirkimo PVM įtraukimo į atskaitą momento (ne jo paties, o to asmens, kurio turtą jis perėmė) iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

Pagal Civilinio kodekso 4.107 straipsnio nuostatas, turto patikėjimo teisės subjektais gali būti valstybės ar savivaldybių įmonės, įstaigos ir organizacijos, taip pat ir kiti juridiniai bei fiziniai asmenys. Todėl pirkimo PVM atskaitos tikslinimo perkėlimo prievolės taikomos ne tik valstybių ar savivaldybių įmonėms, įstaigoms ir organizacijoms, bet ir kitiems juridiniams taip pat ir fiziniams asmenims (PVM mokėtojams), kuriems turtas perduotas valdyti patikėjimo teise.

Perdavęs turtą asmuo neturi tikslinti perduodamo turto PVM atskaitos, neatsižvelgiant į tai, ar turto perdavimo momentu turto perėmėjas jau yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, ar dar ne, tačiau yra žinoma, kad jis tikrai įsiregistruos PVM mokėtoju (pavyzdžiui, jau yra padavęs prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, ketina šį prašymą paduoti ir pan.).

### **4. PVM atskaitos tikslinimo prievolės, kai turtas, perduodamas kitam PVM mokėtojui dėl akcinių bendrovių skaidymo atskyrimo būdu**

Akcinei bendrovei, PVM mokėtojai, kuri skaidoma atskyrimo būdu pagal Akcinių bendrovių įstatymą, perdavus turtą atskirtai nuo jos akcinei bendrovei, PVM mokėtojai, laikoma, kad turto perėmėja perimto turto (o jeigu jis buvo pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį pati įtraukė į savo PVM atskaitą ir jai tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą. Asmuo, perdavęs turtą, neturi tikslinti perduodamo turto PVM atskaitos, neatsižvelgiant į tai, ar turto perdavimo momentu turto perėmėjas jau yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, ar dar ne, tačiau yra žinoma, kad jis tikrai įsiregistruos PVM mokėtoju (pavyzdžiui, jau yra padavęs prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, ketina šį prašymą paduoti ir pan.).

Pavyzdys



Uždaroji akcinė bendrovė, PVM mokėtoja, pagal Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas skaidoma atskyrimo būdu. Skaidymas įvyksta ir turtas naujai įsteigta bendrovei perduodamas 2015-12-31. Nuo 2015-12-31 naujai įsteigta bendrovė prašymą įregistruoti PVM mokėtoja pateikia 2015-12-31. Tačiau mokesčių administratorius naujai įsteigtą bendrovę PVM mokėtoja įregistravo tik 2016-01-06. Šiuo atveju perduoto turto PVM atskaita neturi būti tikslinama, nes laikoma, kad naujai įsteigta bendrovė įtraukė į PVM atskaitą perimamo turto pirkimo PVM ir prievolė tikslinti šio turto pirkimo PVM atskaitą, jeigu turtas nebus panaudotas šios bendrovės, kaip PVM mokėtojos, PVM apmokestinamoje veikloje, tenka šiai bendrovei.

Kadangi minėtais turto perdavimo atvejais laikoma, kad turto perėmėjas, PVM mokėtojas, pats įtraukė į PVM atskaitą jo perimto turto, kurio PVM atskaita buvo padaryta, pirkimo (importo) PVM, todėl pasikeitus jo perimto turto naudojimo turto perėmėjo, PVM mokėtojo, veikloje paskirčiai, jis turės prievolę tikslinti PVM atskaitą viso laikotarpio, nuo šio turto pirkimo PVM įtraukimo į atskaitą momento (ne jo paties, o to asmens, kurio turtą jis perėmė) iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

## **VIII. PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS DĖL PVM MOKĖTOJO IŠREGISTRAVIMO IŠ PVM MOKĖTOJŲ ARBA LIKVIDAVIMO**

### **1. Išregistruojamo iš PVM mokėtojų asmens patikslintos PVM atskaitos deklaravimas**

Apmokestinamąjį asmenį išregistruojant iš PVM mokėtojų arba PVM mokėtojui pasibaigus dėl likvidavimo, jis turi PVM įstatymo 66 ir 67 straipsniuose nustatyta tvarka patikslinti PVM atskaitą ir į biudžetą gražinti į PVM atskaitą įtrauktas prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, pirkimo ir (arba) importo PVM sumas.

Išregistruotas iš PVM mokėtojų asmuo, ar PVM mokėtojas pasibaigęs dėl likvidavimo turi pateikti paskutinio mokesčio laikotarpio, kuris paprastai yra trumpesnis už įprastinį mokesčio laikotarpį, PVM deklaraciją (FR0600 forma). Šioje PVM deklaracijoje nurodyto mokesčio laikotarpio pradžia, paprastai, sutampa su kalendorinio mėnesio pirma diena, o pabaiga - nurodoma viena diena ankstesnė negu Sprendime išregistruoti iš PVM mokėtojų nurodyta išregistravimo iš PVM mokėtojų data.

Išregistruojamas iš PVM mokėtojų arba likviduojamas asmuo PVM deklaraciją turi pateikti per 20 dienų po asmens išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos arba iki likvidavimo dienos, kai asmuo likviduojamas greičiau nei per 20 dienų po išregistravimo iš PVM mokėtojų.

Šioje PVM deklaracijoje išregistruotasis iš PVM mokėtojų asmuo turi apskaičiuoti ir deklaruoti savo paskutines patiektų prekių ir suteiktų paslaugų PVM apskaičiavimo prievolės bei turi patikslinti į PVM atskaitą įtrauktą prekių (įskaitant ilgalaikį turtą) ir paslaugų, kurios nebebus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, pirkimo (importo) PVM.

### **2. Kokių prekių ir paslaugų atskaitytas pirkimo PVM sumas turi patikslinti išregistruojamas iš PVM mokėtojų asmuo?**

Išregistruotasis iš PVM mokėtojų asmuo minėtoje PVM deklaracijoje turi patikslinti:

1. PVM įstatymo 66 straipsnyje nurodytų prekių ir paslaugų, kurios dėl jo išregistravimo iš PVM mokėtojų nebebus naudojamos jo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, pirkimo (importo) PVM atskaitą. Tokių prekių ir paslaugų PVM atskaita tikslinama PVM įstatymo 66 str. 2 dalyje nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 66 str. 2 dalies apibendrintą komentarą).

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad kai tikslinama PVM atskaita ilgalaikio materialiojo turto, kuriam teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno apmokestinimą, numatytas iki 4 metų nusidėvėjimo normatyvas, ir kurio pirkimo (importo) PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, tai į biudžetą turi būti gražinta tokia atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos dalis, kuri atitiktų laikotarpį, likusį nuo turto nebenaudojimo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje laikotarpio pradžios iki jo nusidėvėjimo normatyvo (metais), nurodyto šiam turtui PMĮ 1 priedėlyje, pabaigos;

2. ilgalaikio materialiojo turto, kurio pagal PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatas PVM atskaita tikslinama atitinkamai 5 ar 10 metų, atskaitytą pirkimo (importo) PVM dalį, tenkančią

laikotarpiui nuo šio turto nebenaudojimo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje laikotarpio pradžios iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Šio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita tikslinama PVM įstatymo 67 str. 5 dalyje nustatyta tvarka.

#### Pavyzdys

Įmonė A, išregistruota iš PVM mokėtojų, nuo 2016-11-09. Ši įmonė 2016-11-09 turėjo:

- neparduotų prekių (apmokestinamoji vertė - 2 000 eurų, PVM suma - 420 eurų, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą);
- 3 kompiuterius, įsigytus 2015 m. sausio mėnesį (apmokestinamoji vertė - 3 000 eurų, PVM suma - 630 eurų, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą);
- lengvąjį automobilį, įsigytą 2015 m. gegužės mėnesį (apmokestinamoji vertė 6 000 eurų, PVM suma - 1 260 eurų, kuri nebuvo įtraukta į PVM atskaitą);
- rangos būdu pradėtą statyti administracinį pastatą, kuris nebaigtas statyti, o iki išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos, rangovai įmonei A buvo išrašę atliktų statybos darbų PVM sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodyta statybos darbų apmokestinamoji vertė - 10 000 eurų ir PVM suma - 2 100 eurų, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą;
- gamybinį pastatą, įsigytą 2015 m. vasario mėnesį (apmokestinamoji vertė - 150 000 eurų, PVM suma - 31 500 eurų, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą);
- krovininį automobilį, įsigytą 2015 m. spalio mėnesį (apmokestinamoji vertė - 12 000 eurų, PVM suma - 2 520 eurų, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą).

Įmonė A, išsiregistravusi iš PVM mokėtojų, ne vėliau kaip iki 2016-11-28 (per 20 dienų po išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos) turi pateikti paskutinio laikotarpio (nuo 2016-11-01 iki 2016-11-08) PVM deklaraciją, kurioje be apskaičiuotos per šį laikotarpį patiektų prekių (suteiktų paslaugų) mokėtinos PVM sumos turi patikslinti aukščiau nurodyto turto pirkimo (importo) PVM atskaitą. Patikslintą PVM atskaitos sumą sudaro:

1) 2016-11-09 neparduotų prekių likučio patikslinta (atstatyta) visa atskaityta šiam prekių likučiui tenkanti PVM suma - 420 eurų;

2) atskaityta kompiuterių pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki jų nusidėvėjimo normatyvo (metais), nurodyto PMĮ 1 priedėlyje, pabaigos. Kadangi kompiuterių nusidėvėjimo normatyvas pagal PMĮ 1 priedėlį yra 3 metai (36 mėnesiai), tai apskaičiuojama atskaityta kompiuterių pirkimo PVM dalis, tenkanti 14 mėnesių (22 mėnesiai - laikotarpis, kurį nuo kompiuterių įsigijimo iki išsiregistravimo iš PVM mokėtojų, jie buvo naudojami įmonėje PVM apmokestinamai veiklai vykdyti):

$$630 / (3 \times 12) \times 14 = 245 \text{ eurai}$$

3) įtraukta į atskaitą administracinio pastato statybos darbų pirkimo PVM suma - 2 100 eurų. Kadangi pastatas, kurio statybos darbai buvo atlikti, išsiregistravimo iš PVM mokėtojų dienai dar nebuvo pastatytas, tai įmonėje jis jau nebebus panaudotas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti. Todėl turi būti grąžinta į biudžetą visa atskaityta pirkimo PVM suma (2 100 eurų);

4) gamybinio pastato pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki šio pastato pirkimo PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Kadangi pastato pirkimo PVM atskaita tikslinama 10 metų (120 mėnesių), tai patikslinama PVM atskaita tenkanti 99 mėnesiams (21 mėnėsis - laikotarpis nuo pastato įsigijimo iki įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento) ir patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$$31\,500 / (10 \times 12) \times 99 = 25\,988 \text{ eurų};$$

5) krovininio automobilio pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki šio automobilio pirkimo PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Kadangi krovininio automobilio pirkimo PVM atskaita tikslinama 5 metus (60 mėnesių), tai patikslinama PVM atskaita tenkanti 47 mėnesiams (13 mėnesių - laikotarpis nuo krovininio automobilio įsigijimo iki įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento) ir patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$$2\,520 / (5 \times 12) \times 47 = 1\,974 \text{ eurų}.$$

Įmonė A į paskutinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelį turi įrašyti prekių (paslaugų) patikslintą PVM atskaitos sumą (- 30 727 eurus) (420 + 245 + 2 100 + 25 988 + 1 974).

### 3. Kaip PVM atskaitą turi patikslinti išregistruojamas iš PVM mokėtojų asmuo, vykdamas mišrią veiklą?

Jeigu išregistruotas iš PVM mokėtojų asmuo, būdamas PVM mokėtoju vykdė mišrią veiklą ir į PVM atskaitą įtraukė įsigytų prekių, paslaugų bei ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM sumos dalį, apskaičiuotą pagal taikytą PVM atskaitos procentą, tai paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje jis turi patikslinti (atstatyti) tik į PVM atskaitą įtrauktas prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turta, kurios nebebus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM dalies sumas.

Be to, mišrią veiklą vykdamas asmuo, išsiregistravęs iš PVM mokėtojų, jeigu dar nebuvo pateikęs paskutinių kalendorinių metų (einančių prieš išsiregistravimo iš PVM mokėtojų kalendorinius metus) metinės PVM deklaracijos, paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje be prekių, paslaugų ir ilgalaikio materialiojo turto, kuris nebebus panaudotas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti PVM atskaitos tikslinimo sumų, privalo:

1. PVM įstatymo 66 str. 1 dalyje nustatyta tvarka patikslinti paskutiniais kalendoriniais metais (einančiais prieš išsiregistravimo iš PVM mokėtojų metus) įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM atskaitą, jos sumą perskaičiavus pagal PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą pagal faktinius tų kalendorinių metų rodiklius;

2. PVM įstatymo 67 str. 3 dalyje nustatyta tvarka patikslinti paskutiniams kalendoriniams metams (einantiems prieš išsiregistravimo iš PVM mokėtojų metus) tenkančias ilgalaikio materialiojo turto metines PVM atskaitos sumas, atsižvelgiant į PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą pagal faktinius tų metų rodiklius.

### 4. Kokiais atvejais individualiai įmonei išsiregistravus iš PVM mokėtojų PVM atskaita gali būti netikslinama?

Jeigu likviduojamos individualios įmonės savininkas, PVM mokėtojas, numato vykdyti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą neįsteigęs įmonės ir likviduojamos įmonės įsigytos (importuotos) prekės, įskaitant ilgalaikį turta, ir paslaugos bus naudojamos tai veiklai, tai perduotų iš likviduojamos įmonės prekių, paslaugų bei ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaita netikslinama. Šiuo atveju laikoma, kad įmonės savininkas prekių ir paslaugų (o jeigu jos buvo pasigamintos, - joms pasigaminti sunaudotų prekių ir paslaugų) pirkimo ir/ar importo PVM įtraukė į savo PVM atskaitą ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą. Tokiais atvejais laikoma, kad turto perėmėjas, PVM mokėtojas (likviduojamos įmonės savininkas), pats įtraukė į PVM atskaitą jo perimto turto pirkimo (importo) PVM ir pasikeitus jo perimto turto naudojimo jo veikloje paskirčiai, jis turės prievolę tikslinti PVM atskaitą laikotarpio nuo šio turto pirkimo PVM įtraukimo į atskaitą momento (ne jo paties, o to asmens, kurio turta jis perėmė) iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

#### Pavyzdys

Likvidavus individualią įmonę, PVM mokėtoją, jos savininkas fizinis asmuo X, įsiregistravęs PVM mokėtoju ir numatantis vykdyti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, 2016 m. kovo mėnesį perėmė šios įmonės turta:

- 2015 m. liepos mėnesį pastatytą pastatą, kurio apskaičiuota pardavimo PVM suma 10 000 eurų buvo įtraukta į PVM atskaitą (pastato PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 10 metų);
- krovinį automobilį, kuris buvo įsigytas 2015 m. rugsėjo mėnesį, jo pirkimo PVM suma - 2 500 eurų buvo įtraukta į PVM atskaitą (krovinio automobilio pirkimo PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai);
- baldus, kurie buvo įsigyti 2015 m. sausio mėnesį, jų pirkimo PVM suma - 1 500 eurų buvo įtraukta į PVM atskaitą (baldų PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai).

Fiziniam asmeniui X, kuris įsiregistravęs PVM mokėtoju, perėmus savo likviduojamos individualios įmonės turta, šio turto PVM atskaita netikslinama. Tai reiškia, kad dėl likvidavimo išregistruojamas iš PVM mokėtojų fizinio asmens X individualią įmonę, neturi būti tikslinama fiziniam asmeniui X, įsiregistravusiam PVM mokėtoju, perduoto turto dalies, nepanaudotos individualios įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti pirkimo PVM atskaita. Laikoma, kad fizinis asmuo X

pats įtraukė į PVM atskaitą perimto ilgalaikio turto pirkimo PVM ir prievolės tikslinti šio turto pirkimo PVM atskaitą (pasikeitus šio turto paskirčiai pas fizinį asmenį X) tenka jam (fiziniam asmeniui X).

Tarkime, kad fizinis asmuo X aukščiau nurodytą (perimtą iš likviduojamos individualios įmonės) pastatą 2017 m. liepos mėnesį parduotų be PVM, kaip seną pastatą. Šiuo atveju, fizinis asmuo X, PVM mokėtojas, 2017 m. liepos mėnesio PVM deklaracijoje turėtų patikslinti šio pastato PVM atskaitą, tenkančią 8 metų laikotarpiui, t. y. laikotarpiui nuo šio pastato pardavimo (be PVM) momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos - iki 2025 m. birželio mėnesio (10 metų - skaičiuojami nuo 2015 m. liepos mėnesio, t. y. nuo to laikotarpio kurį pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą).

Patikslinta PVM atskaitos suma turi būti apskaičiuojama taip:

$10\ 000 / 10 \times 8 = 8\ 000$  eurų, ši suma su minuso ženklu nurodoma mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Analogiškai fizinis asmuo X turėtų tikslinti PVM atskaitą ir kito (perimto iš likviduojamos savo individualios įmonės) ilgalaikio turto, pasikeitus šio turto naudojimo jo veikloje paskirčiai.

## IX. PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS DĖL BEVILTIŠKOS SKOLOS

Jeigu pirkėjas pirkimo PVM už įsigyjamas prekes (paslaugas), už kurias jų pardavėjui atsirado beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM), buvo įtraukęs į PVM atskaitą, tai atskaityta pirkimo PVM, priskirta jo neapmokėtai beviltiškai skolai, pagal išrašytą laisvos formos apskaitos dokumentą, didina mokėtiną į biudžetą PVM sumą šiuos duomenis deklaruodamas tą mokesčio laikotarpį, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės (žr. PVM įstatymo 89<sup>1</sup> straipsnio apibendrintą komentarą).

### Pavyzdys

Lietuvos įmonė X, PVM mokėtoja, 2015 m. sausio mėnesį įsigyja trumpalaikes reklamos paslaugas už 1 210 eurų (apmokestinamoji vertė - 1 000 eurų, PVM suma - 210 eurų) iš kitos Lietuvos įmonės Y, PVM mokėtojos. Įmonė X pirkimo PVM sumą (210 eurų) įtraukia į PVM atskaitą, tačiau už įsigytas paslaugas įmonei Y (pardavėjai) nesumoka. Atsižvelgiant į tai, Lietuvos įmonė Y 2016 m. sausio mėnesį pripažįsta skolą 1 210 eurų beviltiška pagal Skolų beviltiškumo ir pastangų susigrąžinti šias skolas įrodymo ir beviltiškų skolų apskaičiavimo taisykles ir pirkėjai išrašo laisvos formos apskaitos dokumentą 2016 m. sausio mėnesį. Kadangi ši pirkimo PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, įmonė X pagal šį dokumentą padidina mokėtiną į biudžetą sumą, t.y. beviltiškai skolai priskiriama PVM suma (210 eurų) sumažina 25 laukelio reikšmę ir sumažina 35 laukelio reikšmę (taip padidina mokėtiną į biudžetą PVM). Lietuvos įmonė X, PVM deklaraciją patikslina tą laikotarpį, kada paaiškėja minėtos aplinkybės, t.y. kada išrašytas apskaitos dokumentas (2016 m. sausio mėnesį).