



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

2015-10-20 Nr. (18.2-31-2) RM-22410

**DĖL ATVIRKŠTINIO APMOKESTINIMO PVM MECHANIZMO TAIKYMO STATYBOS DARBAMS
(ATNAUJINTA VMI PRIE FM 2015-11-19 RAŠTU NR. (18.2-31-2) RM-24972 IR VMI PRIE FM
2016-05-02 RAŠTU NR. (18.2-31-2 E) RM-12238)**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) pateikia apibendrintą paaiškinimą atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo statybos darbams klausimais.

1. Kada taikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas (toliau – atvirkštinis PVM) statybos darbams?

Atvirkštinis PVM statybos darbams taikomas, kai tenkinamos visos toliau nurodytos sąlygos:

1) Pagal PVM įstatymą laikoma, kad buvo suteiktos paslaugos (įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui), o ne patiektos prekės (išskyrus atvejus, nurodytus atsakyme į 2 klausimą);

2) Suteiktos paslaugos laikomos statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalies nuostatas;

3) Paslaugų pirkėjas yra ir PVM mokėtojas, ir apmokestinamasis asmuo. Kitaip tariant, atvirkštinis PVM taikomas, kai atitinkamų statybos darbų pirkėjai (užsakovai) yra:

- PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai ir fiziniai asmenys, vykdančys tik ekonominę veiklą (PVM apmokestinamą, PVM neapmokestinamą, tiek tokią ekonominę veiklą, kai pagal PVM įstatymo nuostatas prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vieta nelaikoma Lietuva, nes persikelia į atitinkamą užsienio valstybę);
- PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai asmenys, vykdančys ekonominę ir neekonominę veiklą (pvz., veikia viešojo intereso tam tikroje srityje pagrindu, nesiekdami ekonominės naudos), kuri nėra PVM objektas (pvz., asociacijos, viešosios įstaigos ir pan.)

2. Kokiais atvejais sandoriams, kurie pagal PVM įstatymą nors ir laikytini prekių tiekimu, gali būti taikomas atvirkštinis PVM kaip statybos darbams?

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakyme Nr. 216 yra nustatyta, jog prie statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis PVM, priskirtini tokie kilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimai, kai parduodami daiktai yra instaliuojami (montuojami) statinyje, kuriame atliekami statybos darbai, ir po tokio instaliavimo (montavimo) tampa neatsiejama statinio dalimi, jeigu tokios prekės yra tiekiamos pagal vieną sutartį kartu su atitinkamais instaliavimo (montavimo) ir (arba) kitais statybos darbais, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje.

Reikia atkreipti dėmesį, kad, kai nurodytus kilnojamuosius daiktus, kurie turi būti instaliuojami, tiekia užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris Lietuvoje nėra įsikūręs, tai tokiam sandoriui nėra taikomos PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatos, o taikomos specialiosios

nuostatos, t.y. PVM įstatymo 95 str. 3 dalis. Kitaip tariant, tuo atveju, jei prekes su instaliavimu parduoda užsienio apmokestinamasis asmuo, neįsikūręs Lietuvoje, tai tokių prekių pirkėjas, jei jis yra PVM mokėtojas, turi apskaičiuoti PVM už pardavėją, nepriklausomai nuo to, ar tokie kilnojami daiktai tampa neatsiejama statinio dalimi ar ne, ar jų montavimas laikomas statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, ar ne. Tokiu atveju pirkėjas tokį pardavimo PVM turi deklaruoti PVM deklaracijos FR0600 formos 32, o ne 33 laukelyje. Tuo tarpu užsienio apmokestinamajam asmeniui, tiekiančiam tokias instaliuojamas prekes, prievolė registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje dėl tokio tiekimo neatsiranda.

3. Kaip nustatyti, ar statybos darbų pirkėjas yra ir PVM mokėtojas, ir apmokestinamasis asmuo?

Visų pirma reikėtų patikrinti, ar pirkėjas yra PVM mokėtojas. Tai galima padaryti Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau - VMI) interneto [puslapyje](#).

Jei pirkėjas nėra PVM mokėtojas, tai atvirkštinis PVM parduotiems statybos darbams (suteiktoms paslaugoms) negali būti taikomas ir aiškintis, ar pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, nebereikia.

Jei pirkėjas yra PVM mokėtojas, tai informaciją apie tai, ar jis yra apmokestinamasis asmuo ar ne, statybos darbų pardavėjui turėtų pateikti pats pirkėjas.

Reikia žinoti, kad PVM įstatymo 96 straipsnio požiūriu apmokestinamuoju asmeniu yra laikomi:

- asmenys, vykdančys tik ekonominę veiklą;
- asmenys, vykdančys tiek ekonominę veiklą, tiek neekonominę veiklą.

Asmenimis vykdančiais ekonominę veiklą, t.y. apmokestinamaisiais asmenimis, yra laikomi tiek PVM apmokestinamą veiklą, tiek PVM neapmokestinamą veiklą, vykdančys asmenys. Todėl tokios įstaigos kaip ligoninės, mokyklos, kolegijos, universitetai, bankai, draudimo bendrovės ir pan. bus laikomi apmokestinamaisiais asmenimis (nors didžioji ar visa jų vykdomos veiklos dalis yra PVM neapmokestinama) ir jeigu tokios įstaigos bus registruotos PVM mokėtojomis, tai įsigyjant statybos darbus atvirkštinis PVM turėtų būti taikomas.

Taip pat reikia pažymėti, kad net ir asmenys, kurių didžiąją veiklos dalį sudaro neekonominė veikla, o viešųjų interesų tenkinimas, gali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM įstatymo 96 straipsnio požiūriu, jei tokie asmenys vykdo nors nedidelę dalį ekonominės veiklos (nesvarbu, ar vykdoma ekonominė veikla yra PVM apmokestinama, ar ne). Todėl, pavyzdžiui, jei valstybės institucija yra įsiregistravusi PVM mokėtoja dėl prekių įsigijimų iš kitų valstybių narių, tačiau ji taip pat nuomoja patalpas (neatsižvelgiant į tai, kad patalpų nuomos ji PVM neapmokestina pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas), tai tokia valstybės institucija bus laikoma apmokestinamuoju asmeniu PVM įstatymo 96 straipsnio požiūriu. Vadinasi, atvirkštinis PVM bus taikomas visiems tokios institucijos įsigyjamiems statybos darbams (šiuo atveju nesvarbu, ar statybos darbai yra įsigijami tai veiklai, kuri yra ekonominė, ar tai veiklai, kuri neekonominė).

Svarbu įsidėmėti, kad atvirkštinis PVM netaikomas, kai statybos darbų pirkėjai (užsakovai) yra PVM mokėtojais įsiregistravę neapmokestinamieji asmenys, t. y. asmenys, nevykdančys jokios ekonominės veiklos, o PVM mokėtojais įsiregistravę tik dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių narių (pvz., valstybės institucijos).

Be to, atvirkštinis PVM netaikomas fiziniams asmenims (pvz., advokatams, notarams, individualią veiklą vykdančioms fiziniams asmenims ir pan.), kurie ekonominės veiklos vykdymo tikslais yra įsiregistravę PVM mokėtojais, tačiau statybos darbus įsigyja (užsako) savo asmeniniams tikslams, veikdami kaip privatūs asmenys (pvz., savo gyvenamojo mano statybai), t. y. jų sudaromi sandoriai dėl statybos darbų įsigijimo nėra susiję su vykdoma ekonomine veikla (žr. PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 3 punktą). Tokiu atveju šie fiziniai asmenys, įsigydami statybos darbus, paslaugų teikėjui neturėtų nurodyti savo PVM mokėtojo kodo, kuris turėtų būti naudojamas tik ekonominei veiklai vykdyti. Priešingu atveju (jeigu šie fiziniai asmenys, įsigydami statybos darbus, paslaugų teikėjui nurodė savo PVM mokėtojo kodą), jiems atsiranda prievolė atvirkštiniu būdu apskaičiuoti įsigytų statybos darbų pardavimo PVM.

4. Kokių metu (sandorio sudarymo, vykdymo, užbaigimo) reikia vertinti statybos darbų pirkėjo statusą, t.y. tai, ar pirkėjas yra PVM mokėtoju apmokestinamuoju asmeniu ar ne?

Pirkėjo statusas turi būti vertinamas tuo momentu, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už suteiktas paslaugas (statybos darbus). Vadinasi, jei statybos darbų metu prievolė skaičiuoti PVM kyla kelis kartus (2, 3 ar daugiau), tai pirkėjo statusas turi būti vertinamas kiekvienos prievolės atsiradimo momentu iš naujo.

5. Ar taikomas atvirkštinis PVM pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas Lietuvoje suteiktiems statybos darbams, jei jų pirkėjas užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris Lietuvoje neįsiregistravęs PVM mokėtoju?

Jeigu nekilnojamojo turto statybos darbų, kurių vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas laikoma šalies teritorija, užsakovas (pirkėjas) yra užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris nėra Lietuvoje įsiregistravęs PVM mokėtoju, tai jam netaikomas atvirkštinio PVM apmokestinimo mechanizmas, nors jis ir būtų įsiregistravęs PVM mokėtoju savo įsikūrimo ar bet kurioje kitoje (išskyrus Lietuvą) valstybėje narėje.

6. Ar taikomas atvirkštinis PVM pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas Lietuvoje suteiktiems statybos darbams, jei jų pirkėjas Lietuvos apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, o paslaugų teikėjas užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris Lietuvoje teritorijoje neįsiregistravęs PVM mokėtoju?

Tuo atveju, jeigu statybos darbus, kurių teikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas laikoma šalies teritorija, Lietuvos apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui atlieka užsienio apmokestinamasis asmuo, neįsiregistravęs Lietuvoje PVM mokėtoju, tai, vadovaujantis PVM įstatymo 71 straipsnio nuostatomis, šiam asmeniui yra pirminė prievolė registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje. Jam įsiregistravus Lietuvoje PVM mokėtoju, jo Lietuvos apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui atliekamais (parduodamiems) statybos darbams būtų taikomos PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatos dėl atvirkštinio PVM. Priešingu atveju šių paslaugų pirkėjas, apmokestinamasis asmuo, vadovaudamasis PVM įstatymo 95 straipsnio 5 dalies nuostatomis, atvirkštiniu būdu turėtų apskaičiuoti šių įsigytų statybos darbų pardavimo PVM.

Svarbu įsidėmėti, kad jei užsienio apmokestinamasis asmuo, neįsikūręs Lietuvoje, tiekia prekes su instaliavimu, tai pirkėjas turi apskaičiuoti pardavimo PVM už pardavėją, vadovaujantis PVM įstatymo 95 str. 3 dalies nuostatomis (plačiau žr. atsakymą į 2 klausimą).

7. Kaip žinoti, kokiems parduodamiems/įsigyjamiems statybos darbams taikomas atvirkštinis PVM?

VMI prie FM internetiniame puslapyje skelbiamas su Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija suderintas statybos darbų, kuriems taikomas/netaikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas, sąrašas.

Ar parduodamos/įsigyjamos kitos paslaugos atitinka statybos darbus, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalyje, konsultacijas teikia Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Statybos ir būsto departamento Statybos normavimo skyrius.

VMI prie FM iš mokesčių mokėtojų gautus paklausimus dėl statybos darbų atitikimo Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalies nuostatomis, kurių atžvilgiu taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, persiunčia atsakyti Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijai.

Pažymėtina, kad skelbiamas statybos darbų sąrašas bus pildomas pagal Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos VMI prie FM teikiamą papildomą informaciją.

8. Kaip taikomas atvirkštinis PVM, kai kartu su statinių statybos darbais atliekami ir tokie darbai, kurie pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 dalį nelaikomi statybos darbais?

Siekiant nustatyti, ar tokiems darbams, kurie patys nelaikomi statybos darbais, bet atliekami kartu su statinių statybos darbais, gali būti taikomas atvirkštinis PVM, visų pirma

reikia nustatyti, ar tokie darbai turi atskirą savarankišką tikslą ir todėl laikytini atskira paslauga (atskiromis paslaugomis), ar jie tik padaro pagrindinę statinių statybos paslaugą patrauklesne pirkėjui ir todėl yra sudėtinė pagrindinės statinių statybos paslaugos dalis.

Taigi, jeigu pirkėjo požiūriu pagrindinis sandorio tikslas pastatyti statinį, o kaip papildoma paslauga yra teikiami tokie darbai, kurie patys savaime nėra statybos darbai pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, tai visiems pagal vieną sutartį paslaugų teikėjo atliekamiems darbams taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas.

Tačiau jeigu pirkėjo požiūriu pagrindinis sandorio tikslas yra tokių darbų, kurie nelaikomi statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 dalį atlikimas (pvz., žemos ar vidutinės elektros įtampos tinklų įrengimas), o kaip papildoma paslauga yra atliekami ir darbai, kurie pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 d. laikomi statybos darbais (pvz., laikančiųjų nekilnojamojų konstrukcijų statyba, kad būtų galima įrengti žemos ar vidutinės elektros įtampos tinklus), tai atvirkštinis PVM netaikomas visiems pagal vieną sutartį paslaugų teikėjo atliekamiems darbams.

9. Ar atvirkštinis PVM taikomas, parduodant statybines medžiagas?

Tiekiamoms statybinėms medžiagoms atvirkštinis PVM netaikomas. Pvz., kai statybinių medžiagų gamybos įmonė arba prekybos įmonė, prekiaujanti statybinėmis medžiagomis, parduoda (tiekia) šias prekes rangovui, kitam statybos darbus atliekančiam PVM mokėtojui arba pačiam statybos darbų užsakovui, tai parduotoms (patiektoms) šiems asmenims minėtoms prekėms ji pati turi apskaičiuoti ir paimti iš pirkėjo apskaičiuotą šių parduotų prekių pardavimo PVM ir PVM įstatymo nustatyta tvarka sumokėti jį į biudžetą.

Kai teikiant statinio statybos paslaugas, paslaugų teikėjas jų teikimui sunaudoja statybines medžiagas (plytas, blokelių, skaldą, stogo dangą, dažus, klijus ir kt.), tai atvirkštinis PVM taikomas statybos paslaugų, į kurių apmokestinamąją vertę įskaičiuojama statybinių medžiagų vertė, atžvilgiu.

10. Ar atvirkštinis PVM taikomas, parduodant kitas statinio statybai reikalingas prekes nei statybinės medžiagos, taip pat prekes (pvz., langus, duris ir pan.) tiekiamas su jų montavimu?

Parduodant kitas statinio statybai reikalingas prekes nei statybinės medžiagos (pvz., pastoliai, gręžtuvai, pjūklai, obliai ir pan.) jų tiekimui atvirkštinis PVM netaikomas.

Tačiau, jeigu yra tiekiamos tokios prekės, kurios turi būti sumontuotos statinyje, ir tokios prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui pagal vieną sutartį kartu su atitinkamais instaliavimo (montavimo) ir (arba) kitais statybos darbais, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje, ir tos prekės instaliuojamos (montuojamos) statinyje, po kurio tampa neatsiejama statinio dalimi, tai tokių prekių tiekimui atvirkštinis PVM taikomas.

1 pavyzdys

Tarkime, kad rangos sutarties vykdymo metu, įmonė X įsigijo iš įmonės Y (langų gamintojos) langus, skirtus statomam statiniui už 50 000 Eur ir 10 500 Eur PVM (pagal sudarytą langų pardavimo-pirkimo sutartį langų gamintoja įmonė Y įsipareigojo sumontuoti parduotus langus įmonės X statomame statinyje). Prekių – langų pardavimui taikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas, nes įmonė X pagal vieną sutartį įsigijo iš įmonės Y (langų gamintojos) ir langus, ir jų montavimo darbus, po montavimo langai tampa neatsiejama statinio dalimi. Todėl ir už parduotus langus, ir už jų montavimo darbus pardavimo PVM į biudžetą PVM įstatymo nustatyta tvarka turi sumokėti langų pirkėjas – įmonė X. Taigi įmonė X įmonei Y už iš jos įsigytus langus ir už langų montavimo darbus turi apmokėti be PVM. Šių įsigytų langų ir jų montavimo darbų pirkimo PVM (10 500 Eur) įmonė X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, kai šios prekės yra skirtos jos vykdomai PVM apmokestinamai veiklai.

Atkreiptinas dėmesys, kad užsienio apmokestinamojo asmens, neįsikūrusio Lietuvoje, prekių tiekimui su instaliavimu atvirkštinis PVM netaikomas (plačiau žr. atsakymą į 2 klausimą).

11. Ar atvirkštinis PVM turi būti taikomas tik rangovo užsakovui, ar toks mechanizmas turėtų būti taikomas ir statybos darbams, kuriuos rangovui ar bet kuriam kitam statybos darbų pirkėjui, PVM mokėtojui, teikia (parduoda, perparduoda) subrangovas (subrangovui teikia sub-subrangovas) arba bet koks kitas apmokestinamasis asmuo, savo vardu perparduodantis įsigytus statybos darbus?

Atvirkštinis PVM taikomas statybos darbams visuose jų vykdymo (pardavimo, perpardavimo) etapuose. T. y. atvirkštinis PVM bus taikomas tiek užsakovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam statomo rangos būdu statinio statybos darbus iš rangovo, tiek rangovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam šio statinio atskirus statybos darbus iš subrangovo, tiek subrangovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam šio statinio atskirus statybos darbus iš sub-subrangovo, ir t. t. Be to, atvirkštinis PVM taikomas bet kuriam šių statybos darbų pirkėjui – apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, įsigyjančiam statybos darbus ne tik iš rangovo (subrangovo, sub-subrangovo), bet ir iš bet kurio kito apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, savo vardu jam perparduodančio (perparduodančio) statybos darbus.

Pažymėtina, kad, kai rangovas, subrangovas ar kitas statybos darbų vykdytojas (statybos paslaugų teikėjas, pardavėjas) įsigyja iš atskirų apmokestinamųjų asmenų tam tikras paslaugas, kurios savo esme nėra statybos darbai, tai pirminiame šių paslaugų teikimo etape atvirkštinis PVM netaikomas.

Reikia atkreipti dėmesį, kad kai rangovas (subrangovas) pagal rangos sutartį atlieka tik apželdinimo, gerbūvio sutvarkymo darbus apmokestinamiesiems asmenims PVM mokėtojams ir tokie darbai yra numatyti statinio statybos įgyvendinimui parengtame projekte, tai tokie darbai laikomi statybos darbais ir jiems taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas, neatsižvelgiant į tai, kad kitų statybos darbų minėtasis rangovas (subrangovas), neteikia.

Tuo atveju, kai paslaugos, kurios savo esme nėra statybos darbai, rangovo (subrangovo) arba kito statybos darbų pardavėjo įsigytos iš trečiųjų asmenų paslaugos kartu su užsakytais statybos darbais perduodami (perparduodami) užsakovui (pagal statybos darbų rangos ar kitą paslaugų teikimo sutartį) ir įtraukiami į jam atliekamų statybos darbų sąmatą, tai šiame etape atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas būtų taikomas visiems užsakytiems statybos darbams kartu su minėtomis įsigytomis paslaugomis (žr. 1 pavyzdį). Šiuo atveju nesvarbu, kad statybos darbų sąmatose tokių paslaugų vertė gali būti išskiriama atskirai.

12. Kaip turi būti įformintas paslaugų teikimas (statybos darbų atlikimas) PVM sąskaita faktūra, kai prievolė už atliekamus statybos darbus išskaityti ir sumokėti PVM tenka pirkėjui (klientui)?

Statybos darbų vykdytojas (pvz., rangovas, subrangovas ir pan.) išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje, nuo atliktų statybos darbų apmokestinamosios vertės (kainos be PVM) taikydamas standartinį (21 proc. dydžio) PVM tarifą, turi apskaičiuoti PVM sumą. Taip pat, vadovaudamasis PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalies 17 punkto nuostatomis, be kitų privalomų rekvizitų, teikiamų paslaugų PVM sąskaitoje faktūroje privalo įrašyti nuorodą „Atvirkštinis apmokestinimas“.

13. Kaip statybos darbų pirkėjai (užsakovai), įsigyjantys statybos darbus, kurių PVM patys išskaito ir sumoka į biudžetą, už šiuos darbus turi atsiskaityti su paslaugų teikėju – statybos darbų atlikėju?

Statybos darbų pirkėjai (užsakovai), atsiskaitydami su paslaugų teikėjais už statybos darbus, kurių apskaičiuotą PVM patys pirkėjai turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą, paslaugų teikėjui (pvz., rangovui, subrangovui, sub-subrangovui) sumoka atlygį be PVM (t.y., be sąskaitoje faktūroje nurodytos apskaičiuotos PVM sumos).

14. Kaip paslaugų teikimo (statybos darbų atlikimo) sandorius PVM deklaracijos FR0600 formoje deklaruoja šių paslaugų teikėjas?

Paslaugų teikėjas, PVM mokėtojas, užsakovui atliktų statybos darbų, kurių PVM išskaito ir sumoka šių darbų užsakovas (pirkėjas), apmokestinamąją vertę be PVM (nurodytą išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje) turi deklaruoti mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 12 laukelyje „PVM apmokestinami sandoriai, kai PVM išskaito

pirkėjas (96 straipsnio nustatytais atvejais). Tačiau šiam paslaugų teikėjui į PVM deklaraciją nereikia įtraukti minėtų statybos darbų išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotos pardavimo PVM sumos.

Pažymėtina, kad, paslaugų teikėjas, PVM mokėtojas, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių bei paslaugų, skirtų statybos darbams, kurių PVM išskaito ir sumoka į biudžetą pirkėjas, pirkimo PVM, nes šių paslaugų teikimas už atlygį laikomas PVM apmokestinama veikla.

2 pavyzdys

Statybos įmonė X, PVM mokėtoja (rangovas), sudarė rangos sutartį su įmone Y, PVM mokėtoja (užsakovas), dėl gamybinio pastato statybos. Sutartyje numatyta, kad rangovas užsakovui perduos atliktus statybos darbus ir už juos bus atsikaitoma tam tikrais etapais, pvz., kas mėnesį. Tarkime, 2015 m. liepos mėn. buvo surašytas statybos darbų perdavimo–priėmimo aktas, kurio pagrindu 2015 m. liepos mėn. įmonė X išrašė įmonei Y atliktų statybos darbų PVM sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodyta statybos darbų vertė be PVM – 15 000 Eur ir 3 150 Eur PVM (15 000x21 proc.), iš viso 18 150 Eur. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje, be kitų rekvizitų, įrašoma nuoroda „Atvirkštinis apmokestinimas“.

Šiuo atveju įmonė X 2015 m. liepos mėn. PVM deklaracijos FR0600 formos 12 laukelyje turi įrašyti 15 000 Eur.

15. Kaip įsigytų prekių (paslaugų), kurių PVM turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą, sendorį PVM deklaracijos FR0600 formoje deklaruoja pirkėjas?

Statybos darbų pirkėjas (užsakovas) jam išrašytoje paslaugų teikėjo (pvz., rangovo) atliktų statybos darbų (kurių PVM privalo išskaičiuoti ir sumokėti pirkėjas) PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotą PVM sumą nuo šių statybos darbų apmokestinamosios vertės (kainos be PVM) privalo įrašyti į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 33 laukelį „Pardavimo PVM (96 straipsnio nustatytais atvejais)“. Pažymėtina, kad pirkėjas (užsakovas) šių įsigytų statybos darbų apmokestinamosios vertės į savo mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją neįtraukia.

Pirkėjas išskaičiuotą PVM sumą už įsigytus statybos darbus (įrašytą į FR0600 formos 33 laukelį kaip pardavimo PVM) taip pat turi deklaruoti ir to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 25 laukelyje kaip pirkimo PVM. Be to, tokia pirkimo PVM suma PVM įstatyme nustatyta tvarka gali būti pirkėjo atskaityta, t. y. įtraukta į PVM deklaracijos 35 laukelį kaip ir kitos pirkimo PVM sumos, jeigu įsigyti statybos darbai yra skirti šio PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

3 pavyzdys (2 pavyzdžio tęsinys)

Įmonė Y jai rangovo išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotą PVM sumą – 3 150 Eur, privalo įrašyti į 2015 m. liepos mėn. PVM deklaracijos FR0600 formos 33 laukelį (kaip pardavimo PVM sumą) ir į 25 laukelį (kaip pirkimo PVM).

Tarkime, kad įmonė Y, PVM mokėtoja, vykdo vien PVM įstatymo 58 straipsnyje nurodytą veiklą. Todėl PVM deklaracijos FR0600 formos 33 ir 25 laukeliuose deklaruotą PVM sumą (3 150 Eur) įmonė Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ir dėl to šią PVM sumą deklaruoti to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

16. Ar statybos darbų pirkėjas (užsakovas) privalo išskaityti ir sumokėti įsigytų statybos darbų PVM, jeigu paslaugų teikėjas (pvz., rangovas, subrangovas, sub-subrangovas) PVM sąskaitoje faktūroje nenurodė, kad prievolė išskaityti tenka klientui, neįrašė nuorodos „Atvirkštinis apmokestinimas“?

Pirkėjas (užsakovas), apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, neatsižvelgdamas į tai, kad paslaugų teikėjo išrašytoje jam atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje nėra atitinkamos nuorodos, pats turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą apskaičiuotą šių statybos darbų PVM (paslaugų teikėjui už atliktus statybos darbus mokėdamas atlygį be apskaičiuotosios PVM sumos).

17. Ar pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti įsigytų statybos darbų PVM, jeigu išrašytoje šių atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje nėra nuorodos „Atvirkštinis apmokestinimas“, pirkėjas sumokėjo paslaugų teikėjui atlygį su PVM, o paslaugų teikėjas atliktų statybos darbų pardavimo PVM sumokėjo į biudžetą?

Ir šiuo aprašytuoju atveju pirkėjui tenka prievolė išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM.

Pažymėtina, kad paslaugų teikėjas savo padarytą deklaravimo klaidą (įtrauktą į PVM deklaraciją pardavimo PVM sumą) gali PVM deklaracijoje pataisyti, o paimtą PVM turi gražinti pirkėjui.

18. Kaip turėtų atsispindėti PVM deklaracijose paslaugų teikėjo išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje arba pirkėjo išrašytame debetiniame dokumente nurodyti duomenys?

Jeigu dėl PVM įstatymo 83 straipsnyje nurodytų pasikeitusių aplinkybių paslaugų teikėjas (statybos darbų vykdytojas) išrašo atliktų statybos darbų, kurių PVM turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą pirkėjas, kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, tai, atsižvelgdamas į tokios PVM sąskaitos faktūros duomenis, paslaugų pirkėjas atitinkamai mažina / didina (jeigu pagal kreditinę PVM sąskaitą mažėja / didėja PVM suma) 33, 25 ir 35 laukeliuose deklaruotas PVM sumas, o pardavėjas atitinkamai mažina / didina (jeigu pagal kreditinę PVM sąskaitą mažėja / didėja apmokestinamoji vertė) 12 laukelyje deklaruotą suteiktų paslaugų (atliktų statybos darbų) apmokestinamąją vertę.

Jeigu, atsisakant nurodytųjų paslaugų, debetinį dokumentą išrašo pirkėjas, tai šiame dokumente apskaičiuota PVM suma pirkėjas mažina 33, 25 ir 35 laukeliuose deklaruotas PVM sumas, o pardavėjas mažina 12 laukelyje deklaruotą suteiktų paslaugų apmokestinamąją vertę.

19. Jeigu pirkėjas įsigijo statybos darbų, kurių PVM turi pats išskaityti ir sumokėti į biudžetą, o tie statybos darbai yra skirti pirkėjo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, ar dėl tokio sandorio susidaro mokėtina į biudžetą PVM suma?

Kai įsigijamos paslaugos (statybos darbai), skirtos pirkėjo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai dėl tokio sandorio į biudžetą mokėtina PVM suma nesudaro, nes PVM deklaracijoje iš pardavimo PVM sumos minusuojama tokio pat dydžio atskaitoma pirkimo PVM suma.

20. Kokiais atvejais, įsigijus statybos darbų, kurių PVM išskaito ir sumoka pirkėjas, tą mokesstinį laikotarpį gali susidaryti reali į biudžetą mokėtina PVM suma dėl tokių įsigytų statybos darbų?

Mokėtina į biudžetą PVM suma dėl nurodytojo sandorio gali susidaryti, kai įsigytos paslaugos yra skirtos PVM neapmokestinamai ar mišriai veiklai arba veiklai, kuri nėra ekonominė veikla, ir todėl nėra PVM objektas.

21. Ar atvirkštinis PVM taikomas sumokėtam avansui už statybos darbus, jeigu nuo gauto avanso PVM įstatymo 14 straipsnio 4 dalyje nustatytais atvejais avanso gavėjas apskaičiuoja pardavimo PVM?

Jeigu statybos darbų rangovui ar kitam statybos darbus vykdančiam (parduodančiam) asmeniui, PVM mokėtojui, buvo po 2015-07-01 sumokėtas avansas už numatomus atlikti statybos darbus ir nuo šio gauto avanso pagal PVM įstatymo 14 straipsnio 4 dalies nuostatas apskaičiuojamas pardavimo PVM, tai šiam avansui taip pat taikomas atvirkštinis PVM. Kitaip tariant, apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, kuris yra statybos darbų pirkėjas ir avanso davėjas, nuo sumokamo avanso sumos (be PVM) anksčiau nurodyta tvarka turi išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pardavimo PVM.

22. Ar atvirkštinis PVM bus taikomas, jei statybos darbų sutartys buvo sudarytos iki 2015 m. birželio 30 d.?

Atvirkštinio PVM taikymas nepriklauso nuo to, kada buvo sudarytos statybos darbų sutartys. Atvirkštinis PVM yra taikomas visiems statybos darbams, suteiktiems atitinkamiems asmenims nuo 2015-07-01, jeigu tokių suteiktų statybos darbų apmokestinimo momentas pagal PVM įstatymo nuostatas yra 2015-07-01 arba vėliau.

Tuo atveju, jeigu iki 2015-06-30 sudarytoje rangos (ar kitoje) sutartyje yra nustatyta galutinė teikiamų paslaugų (numatomų atlikti statybos darbų) kaina (įskaitant PVM), tai pagal tokią sudarytą sutartį nuo 2015-07-01 suteiktų paslaugų (atliktų statybos darbų), kurių apskaičiuotą PVM išskaito ir sumoka paslaugų pirkėjas, mokėtinas paslaugų teikėjui atlygis be PVM turėtų būti apskaičiuojamas iš galutinės kainos (atlygio su PVM) išskaičiavus (atėmus) PVM sumą, apskaičiuotą pagal tokią formulę:

$$PVM \text{ suma} = \text{atlygis (su PVM)} \times 21 / (100 + 21)$$

Mokėtinas paslaugų teikėjui atlygis be PVM (paslaugų apmokestinamoji vertė) = atlygis su PVM (galutinė paslaugų kaina) – PVM suma.

Tokiu būdu apskaičiuota suteiktų paslaugų (atliktų statybos darbų) apmokestinamoji vertė be PVM turi būti nurodoma ir nuo 2015-07-01 išrašytose šių paslaugų teikimo PVM sąskaitose faktūrose. Pvz., tarkime, kad užsakovo, apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pasirašytoje su rangovu iki 2015-06-30 statybos darbų rangos sutartyje nustatyta statybos darbų galutinė kaina (įskaitant PVM) buvo 150 000 eurų. Jeigu šie visi statybos darbai bus atlikti po 2015-07-01, tai užsakovas rangovui už šiuos statybos darbus pagal rangovo išrašytas PVM sąskaitas faktūras turės iš viso sumokėti ne 150 000 eurų, o mažiau. Kitaip tariant, užsakovas atvirkštiniu būdu turės išskaičiuoti iš atliktų darbų kainos ir pats sumokėti į biudžetą PVM sumą – 26 033 eurus $[150\,000 \times 21 / (100 + 21)]$, o rangovui faktiškai turės sumokėti – 123 967 eurus (150 000 - 26 033).

Jeigu už po 2015-07-01 atliktus statybos darbus buvo sumokėtas avansas iki 2015-06-30 ir nuo jo buvo apskaičiuotas pardavimo PVM (kurį PVM įstatymo nustatyta tvarka į biudžetą sumokėjo statybos darbų vykdytojas (pardavėjas)), tai už šiuos po 2015-07-01 atliktus statybos darbus atvirkštinis PVM turėtų būti taikomas (t. y. pardavimo PVM turėtų išskaičiuoti ir sumokėti šių darbų pirkėjas) tik nuo skirtumo tarp atliktų statybos darbų apmokestinamosios vertės ir sumokėto avanso (išskyrus patį PVM) vertės. Tikslinga būtų po 2015-07-01 išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje įrašyti papildomą informaciją apie iki 2015-06-30 už šiuos darbus sumokėtą avansą ir nuo jo apskaičiuotą PVM sumą.

23. Kaip elgtis, jei paaiškėja, kad pardavėjas ir pirkėjas suteiktas paslaugas neteisingai laikė statybos darbais ir paslaugoms pritaikė atvirkštinį PVM, nors jis neturėjo būti taikomas?

Pardavėjas turi patikslinti to laikotarpio PVM deklaraciją, kada jam buvo atsiradusi prievolė deklaruoti savo apskaičiuotą ir nurodytą išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje pardavimo PVM, t. y., grįžti į praėjusį mokestinį laikotarpį.

Paaškęjus naujoms aplinkybėms, kad PVM turėjo deklaruoti šių paslaugų teikėjas, pirkėjas turi patikslinti einamojo mokestinio laikotarpio t. y. laikotarpio, kada paaiškėjo naujos aplinkybės, PVM deklaraciją, ir pardavėjui papildomai sumokėti pardavimo PVM.

Svarbu įsidėmėti, kad išrašyta PVM sąskaita faktūra nėra tikslinama, kadangi nėra pagrindų, numatytų PVM įstatymo 83 straipsnyje.

24. Kaip elgtis, jei paaiškėja, kad pardavėjas ir pirkėjas suteiktų paslaugų nelaike statybos darbais ir paslaugoms netaikė atvirkštinio PVM, nors jis turėjo būti taikomas?

Paaškęjus naujoms aplinkybėms, kad PVM turėjo deklaruoti šių paslaugų pirkėjas, pardavėjas turi patikslinti einamojo mokestinio laikotarpio, t. y. laikotarpio, kada paaiškėjo naujos aplinkybės, PVM deklaraciją, ir pirkėjui gražinti jam sumokėtą pardavimo PVM.

Pirkėjas turi patikslinti to laikotarpio PVM deklaraciją, kada jam buvo atsiradusi prievolė deklaruoti pardavėjo apskaičiuotą pardavimo PVM, nurodytą išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje, t. y., grįžti į praėjusį mokestinį laikotarpį.

Svarbu įsidėmėti, kad išrašyta PVM sąskaita faktūra nėra tikslinama, kadangi nėra pagrindų, numatytų PVM įstatymo 83 straipsnyje.

25. Ar pardavėjas ir/ar pirkėjas turi mokėti delspinigius tais atvejais, kai neteisingai taikė atvirkštinį PVM statybos darbams?

Tuo atveju, jei atvirkštinis PVM statybos darbams buvo taikytas neteisingai, kadangi pardavėjas ar pirkėjas iš VMI prie FM laiku negavo atsakymo į klausimą, ar parduodamos/

perkamos paslaugos yra laikytinos statybos darbais, kuriems pagal PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatas turi būti taikomas atvirkštinis PVM, arba gautas atsakymas buvo netikslus, tai asmuo (pardavėjas ar pirkėjas), kuriam, patikslinus deklaraciją, yra apskaičiuoti delspinigiai, turi teisę, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatomis, kreiptis (pateikti prašymą) į mokesčių administratorių dėl atleidimo nuo tokių delspinigių skaičiavimo.

26. Kokių paaiškinimų turėtų vadovautis mokesčių mokėtojas, jeigu jis iš VMI prie FM ar Aplinkos ministerijos yra gavęs individualų atsakymą dėl teikiamų paslaugų priskyrimo statybos darbams pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, kuris neatitinka šiame rašte ir/ar jo priede išdėstytų paaiškinimų?

Visi mokesčių mokėtojai turėtų vadovautis šiuo paaiškinimu ir jo priedu. Deklaracijų tikslinimas dėl naujų aplinkybių paaiškintas atsakymuose į 23 ir 24 klausimus.

Atkreiptinas dėmesys, kad VMI prie FM 2015-11-19 raštu Nr. (18.2-31-2) RM-24972 patikslino atsakymų į 23-25 klausimus taikymą taip:

„VMI prie FM, įvertinusi, kad:

- toks deklaracijų tikslinimas ir prašymų dėl atleidimo nuo delspinigių teikimas, gali sukelti nepagrįstai didelę naštą ūkio subjektams,
- atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas ūkio subjektų buvo taikytas / netaikytas neteisingai dėl nepateiktų arba pakeistų paaiškinimų, kokie darbai yra laikomi statybos darbais nurodytais PVM įstatymo 96 straipsnyje,
- reali žala biudžetui nebuvo padaryta, jei ir pirkėjas, ir pardavėjas traktavo parduodamas paslaugas vienodai,

bei atsižvelgdama į Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme įtvirtintus proporcingumo ir efektyvumo principus, patikslina, kad jei ūkio subjektai (ir pirkėjas, ir pardavėjas) suteiktas paslaugas traktavo ne taip, kaip nurodyta rašte ir jo priede, t.y. laikė statybos darbais, nors pagal raštą tokios paslaugos nelaikomos statybos darbais, ir atvirkščiai, tai jie pritaikyto / nepritaikyto atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo gali netikslinti jei:

- ūkio subjektas teikė paklausimą, bet negavo atsakymo;
- ūkio subjektas teikė paklausimą bei gavo atsakymą, bet jis neatitinka rašte ir jo priede numatytų nuostatų;
- ūkio subjektas vadovavosi iki rašto išleidimo VMI prie FM pateiktais išaiškinimais;
- ūkio subjektas vadovavosi rašto nuostatomis, kurios vėliau buvo patikslintos.

Jei atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas buvo neteisingai taikytas / netaikytas ne dėl aukščiau išvardytų priežasčių, tai deklaracijos tikslinamos taip, kaip nurodyta rašto 23, 24 punktuose.“

Viršinininko pavaduotoja

Vilma Vildžiūnaitė

