



VALSTYBINĖ  
MOKESČIŲ  
INSPEKCIJA

# Nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos apmokestinimas PVM

Atnaujinimo data: 2024-04-26

Mokesčių informacijos departamentas

# Seminaro planas

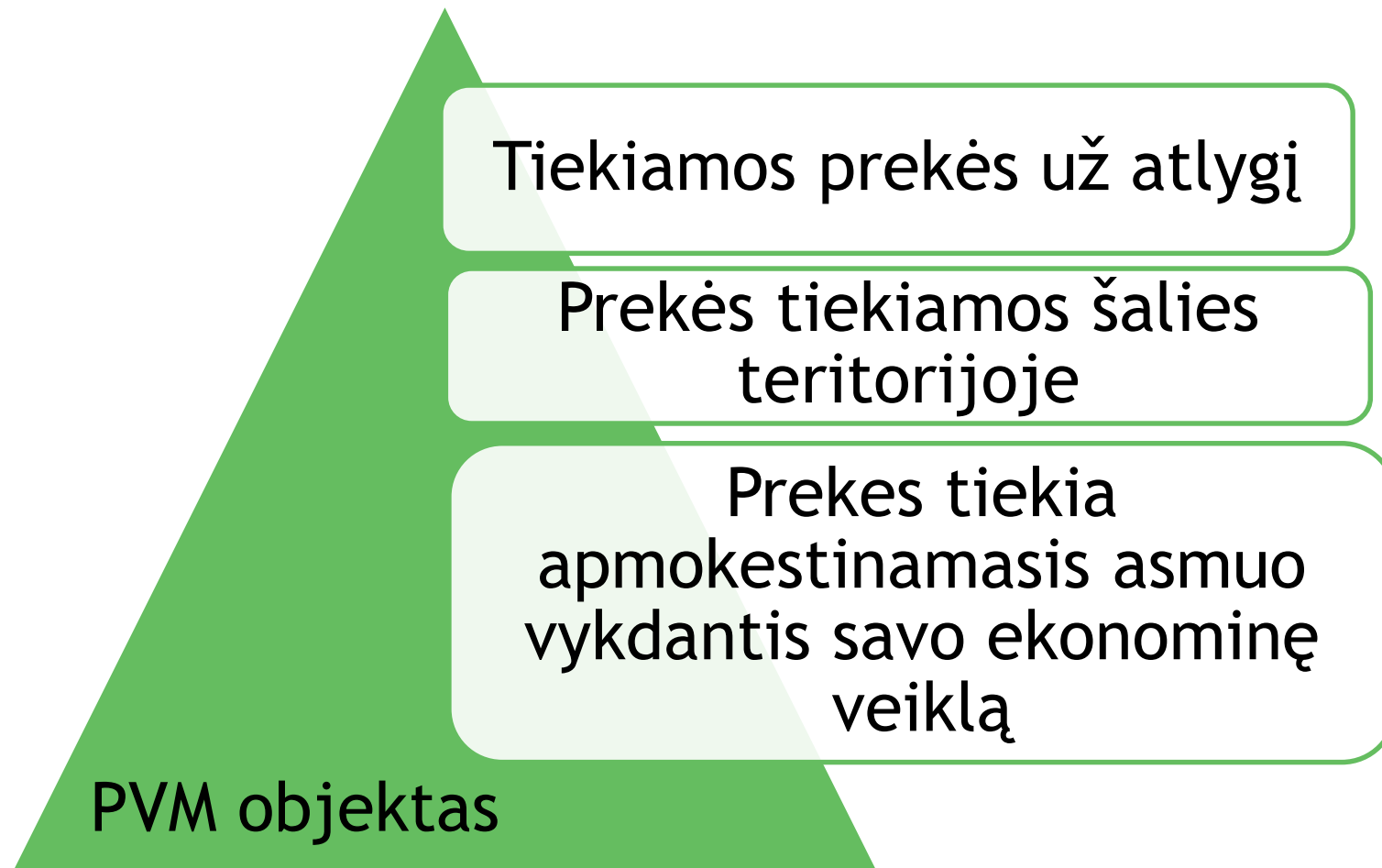
- Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM
- Pasirinkimo teisė skaičiuoti PVM tiekiant nekilnojamąjį turta
- Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma
- Komunalinių išlaidų perpardavimas
- Pasirinkimas skaičiuoti PVM nuomojant nekilnojamąjį turta
- Nuomos sutarties nutraukimas
- Europos Sąjungos Teisingumo Teismų (ESTT) praktika
- Teisės aktai

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

Nekilnojamasis  
pagal prigimtį  
daiktas

žemė ar kitas daiktas,  
kurio negalima perkelti  
iš vienos vietos į kitą  
nepakeitus jo paskirties  
ir iš esmės nesumažinus  
jo vertės.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM



# Pavyzdys

Lietuvos UAB A

Lietuvos UAB B

Parduoda pastatą

Pastatas Estijoje

**Ne PVM objektas  
Lietuvoje**



# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

Ekono-  
minė  
veikla

- Tiekia juridinis asmuo, įsteigtas ekonominei veiklai vykdyti
- Tiekia juridiniai asmenys, kurie vykdo teisės aktų nustatytą funkciją disponuoti nekilnojamoju turtu, jei toks tiekimas konkuruoja su kitų asmenų tokio turto tiekimu
- Tiekia fiziniai asmenys, kurių sandoriai nėra atsitiktiniai ir tai nėra asmeninio turto tiekimas.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

Fizinio asmens vykdoma ekonominė veikla PVMĮ prasme

- Ar sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimas.  
Ar asmuo imasi aktyvių prekybos turtu veiksmų.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

Fizinio asmens vykdomi tiekimai:

Perka ir (ar) parduoda žemės sklypus, pastatus ir kt. nekilnojamąjį turimą

Įsigyja (perka, paveldi, gauna dovanų, atkuria nuosavybę) žemės sklypus ir juos pagerina atliekant aktyvius veiksmus: nutiesia gatves, įveda elektrą, komunikacijas ir pan. bei parduoda

Parduoda savo poreikiams įsigytą (pirktą, paveldėtą, dovanotą ar kt.) nekilnojamąjį turimą

Pakeičia turimo žemės sklypo paskirtį, padalina/apjungia ir parduoda (požymių, kad ketina verstis turto pardavimu nėra)



# Pavyzdys

Fizinis asmuo 2021 m. įsigijo žemės ūkio paskirties sklypą pardavimui. Pakeitė jo paskirtį, privedė komunikacijas ir padalijo į 3 sklypus.

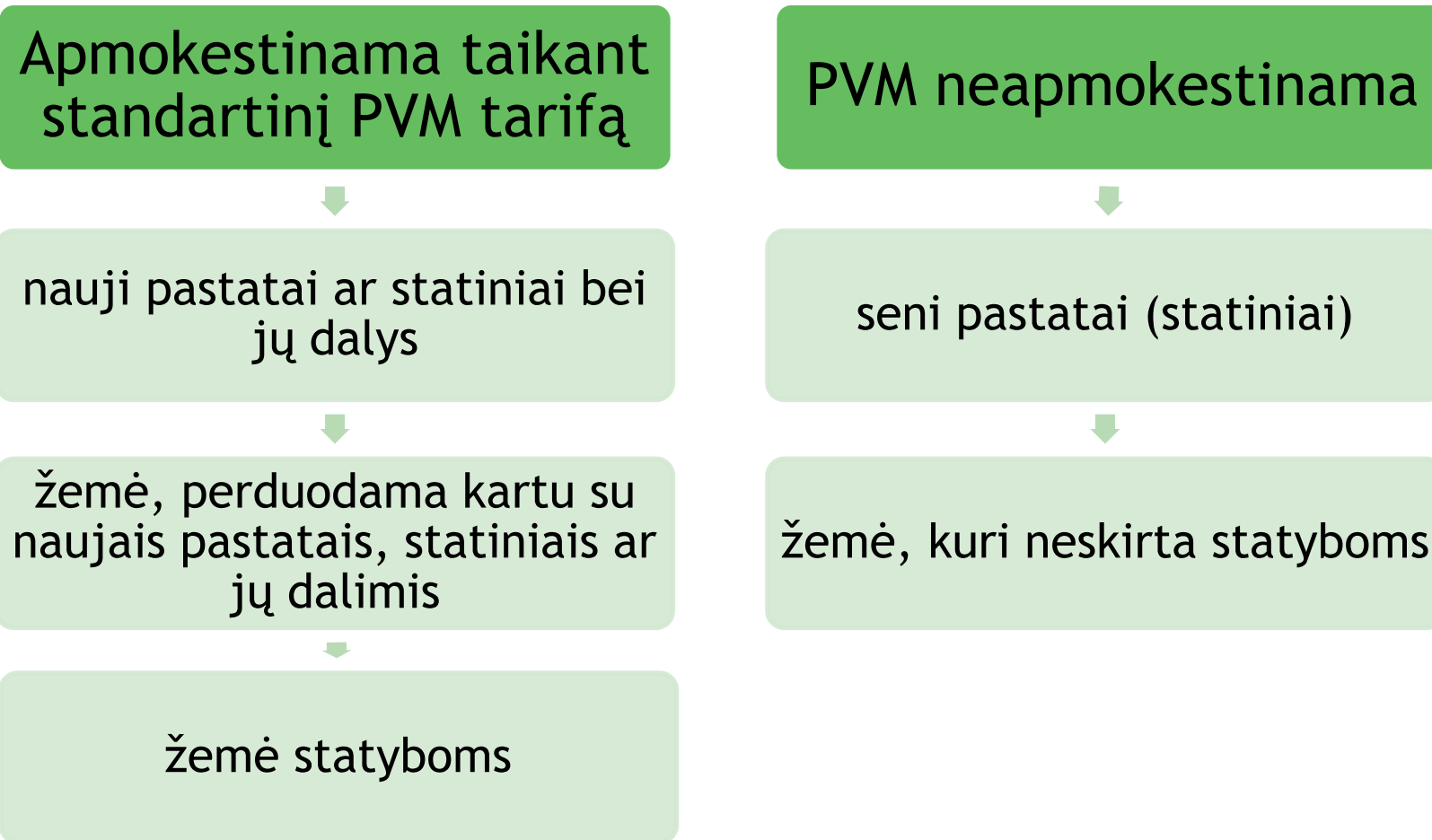
- 2022 m. rugpjūčio mėn. vieną sklypą pardavė už 14 000 eurų,
- 2022 m. spalio mėn. antrą sklypą pardavė už 20 000 eurų,
- 2023 m. sausio mėn. trečią sklypą pardavė už 15 000 eurų.

Laikoma, kad fizinis asmuo vykdo ekonominę veiklą.

Pardavus trečią sklypą buvo viršyta 45 000 eurų riba, kurią viršijus atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju.

Jei asmuo prieš šį sandorį neįsiregistravo PVM mokėtoju, tai iki 2023 m. vasario 25 d. jis turėjo pateikti apyskaitą **FR0608** ir sumokėti PVM:  $(15\,000 * 21 / (100 \text{ proc.} + 21)) = 2\,603$  eurų.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM



# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

- **Naujas pastatas ar statinys** - tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys - 24 mėnesius po jo užbaigimo arba esminio pagerinimo.
- **Nauja pastato ar statinio dalis** - tai naujo pastato ar statinio dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis - 24 mėnesius po jos užbaigimo.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

- **Esminiu pagerinimu** laikomi statybos darbai, kurie pailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

## Nebaigtas statyti pastatas (statinys)

- Nekilnojamojo turto registre įregistruotas kaip nebaigta statyba  
ir
- nėra pasirašytas nei Statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas, nei Statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta Deklaracija apie statybos užbaigimą, kai tai privaloma padaryti

# Pavyzdys

## **PVM mokėtojas parduoda:**

- seną, prieš 10 metų pastatytą pastatą,
- naujai pastatyto pastato (pastatas baigtas statyti prieš 2 mėnesius) dalį,
- pastatą, kuris buvo pastatytas prieš 6 metus, tačiau prieš metus buvo atliktas jo esminis pagerinimas.

PVM mokėtojas parduodamas seną pastatą PVM neskaičiuoja, o nuo parduodamo naujo pastato dalies ir parduodamo rekonstruoto pastato vertės turi skaičiuoti PVM taikydamas 21 proc. PVM tarifą.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM



**Žemės pardavimas ar  
kitoks perdavimas PVM  
neapmokestinamas**

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

## Žemė statybai

- Nekilnojamo turto registre nurodytas toks žemės naudojimo būdas, kuris žemės sklype leidžia vykdyti statybą
- Yra galiojantys teritorijų planavimo dokumentai, leidžiantys statybą



# Pavyzdys

Įmonė A pardavė žemės sklypą. Nekilnojamojo turto registre nurodyta, kad žemės naudojimo paskirtis yra „kita“, o naudojimo būdai:

- 1) daugiabučių gyvenamųjų pastatų, bendrabučių teritorija ir
- 2) atskirųjų želdynų teritorija.

Specialiosios žemės naudojimo sąlygos nenustatytos.

Toks žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms, nes jo dalyje galima statyba.

# Pavyzdys

Įmonė A pardavė žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis Nekilnojamo turto registre nurodyta „kita“, o naudojimo būdas - „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“.

Teritorijos, kuriame yra šis sklypas, detaliajame plane yra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos - „geležinkelio želdinių apsaugos zona“, kurioje statyba negalima.

Šis žemės sklypas nelaikomas „žeme statyboms“, nes jame statyba iš esmės negalima.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

Parduodant seną  
pastatą kartu su  
žeme ar be jos  
reikia įvertinti kas  
parduodama

- žemė statyboms,
- senas pastatas kartu su žeme
- tik senas pastatas (kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė)

# Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda **seną pastatą kartu su žeme** įmonei B. Sandorio sudarymo metu yra žinoma:

- įmonei A išduotas leidimas nugriauti pastatą,
- pirkimo-pardavimo sutartyje įmonė A įsipareigoja pilnai nugriauti šį pastatą ir jau yra pradėjusi šiuos darbus.

Šiuo atveju galima teigti, kad sandorio tikslas - **perduoti (įsigyti) statyboms paruoštą žemę**, kuri apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą.

# Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, **parduoda seną pastatą kartu su žeme** įmonei B. Sandorio sudarymo metu yra žinoma:

- leidimas, nugriauti šį pastatą, nėra išduotas;
- detalieji planai, numatantys šioje teritorijoje naujas statybas, nerengiami;
- įmonė B šiame pastate numato įrengti gamybos padalinį.

Atsižvelgiant į aplinkybes galima teigti, kad pagrindinis įmonės B tikslas - **seno pastato įsigijimas**. Toks turto tiekimo sandoris PVM neapmokestinamas.

# Pasirinkimo teisė skaičiuoti PVM tiekiant nekilnojamąjį turtą

Apmokestinamajam asmeniui  
PVM mokėtojai

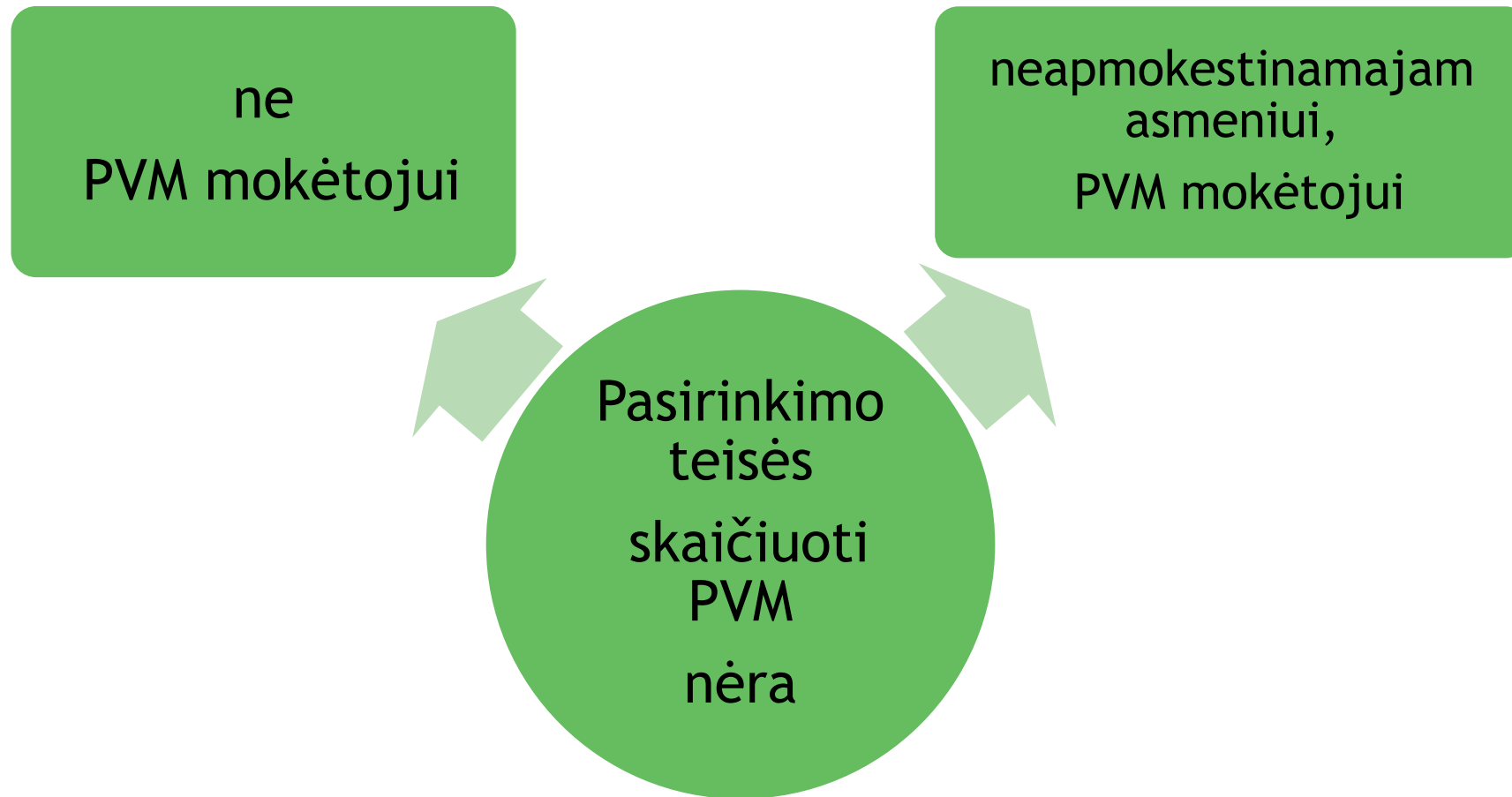
PVMĮ 47 straipsnyje  
nurodytiems asmenims (išskyrus  
fizinius asmenis)

**Pasirinkimas skaičiuoti PVM**

Pasirinkimas galioja 24 mėn.  
visiems atitinkamiems  
sandoriams

Taisyklės patvirtintos VMI prie  
FM viršininko 2004-03-01  
įsakymu Nr. VA-26

# Pasirinkimo teisė skaičiuoti PVM tiekiant nekilnojamąjį turtą



# Pasirinkimo teisė skaičiuoti PVM tiekiant nekilnojamąjį turtą



Kai apmokestinamasis asmuo AVMI pateikia pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM, tačiau **faktiškai nesudaro jokių sandorių** dėl nekilnojamojo turto pardavimo ar kitokio perdavimo, tai jis gali atsisakyti savo pasirinkimo ir nepraėjus 24 mėn. nuo pranešimo pateikimo datos.



# Pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, deklaravusi, kad už parduodamą nekilnojamąjį turtą yra pasirinkusi skaičiuoti PVM, parduoda nenaudojamą seną pastatą UAB „B“ - apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui.

Tokiu atveju, UAB A seno pastato pardavimo sandorį turi apmokestinti taikant 21 proc. PVM tarifą.

# Pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda naujai pastatyto pastato dalį UAB „B“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja.

Šiuo atveju UAB „A“ neturi pasirinkimo teisės, nes parduodama nauja pastato dalis ir ji nuo šio sandorio turi skaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

# Pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, apmokestinamajam asmeniui - UAB „B“, ne PVM mokėtojai, parduoda **pusę seno pastato**.

Tokiu atveju UAB „A“ pasirinkimo teisės **neturi**, nes seno pastato dalį parduoda ne PVM mokėtojai ir PVM neskaičiuoja.

# Tiekiamo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM

Įvairios situacijos ir pavyzdžiai

# Nekilnojamojū pagal prigimtį daiktų nuoma

- Paslaugos laikomos suteiktos ten, kur tas nekilnojamasis turtas yra:

Lietuvoje

- **PVM objektas**

užsienyje

- **ne PVM objektas**

- PVMĮ 13 straipsnis 4 dalis

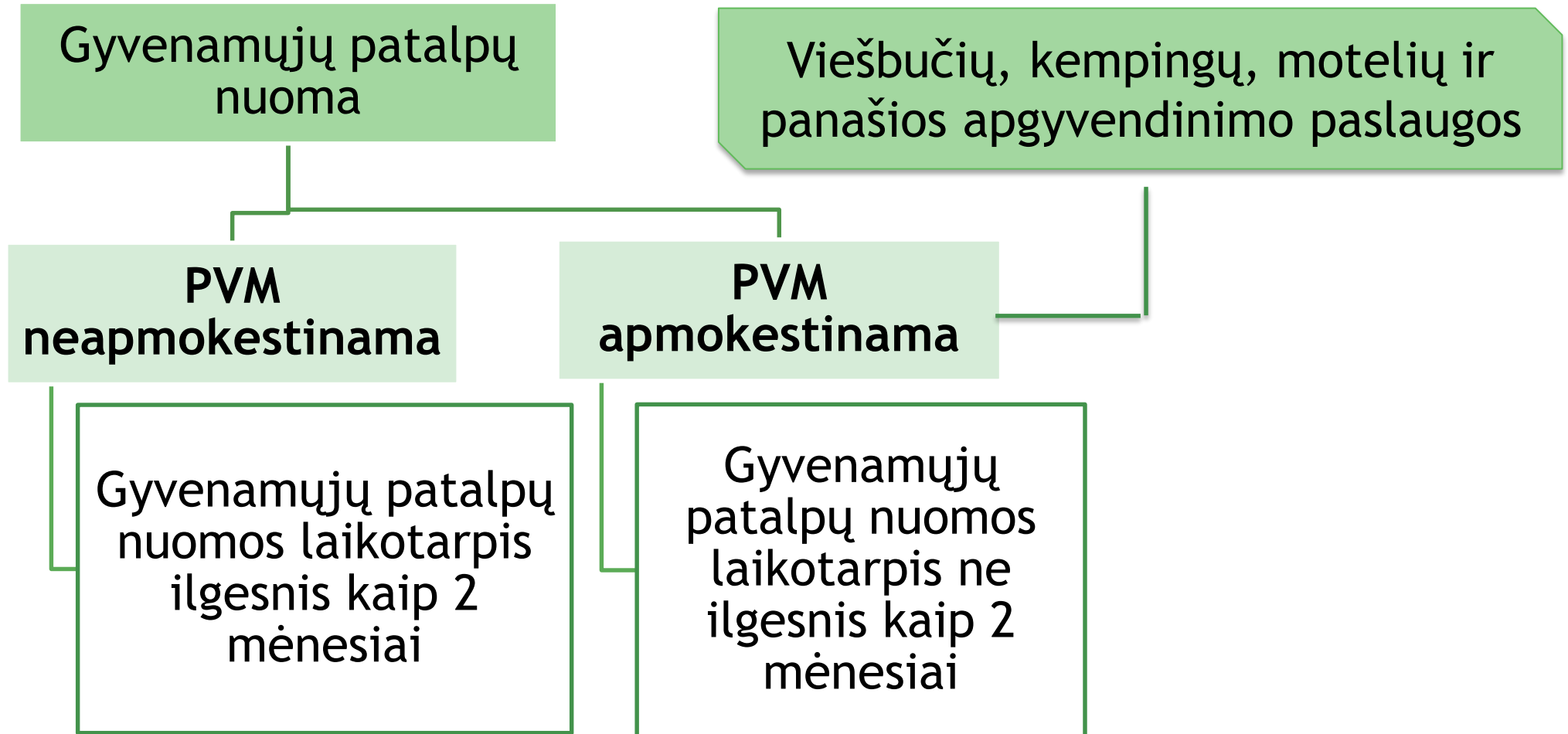
# Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma



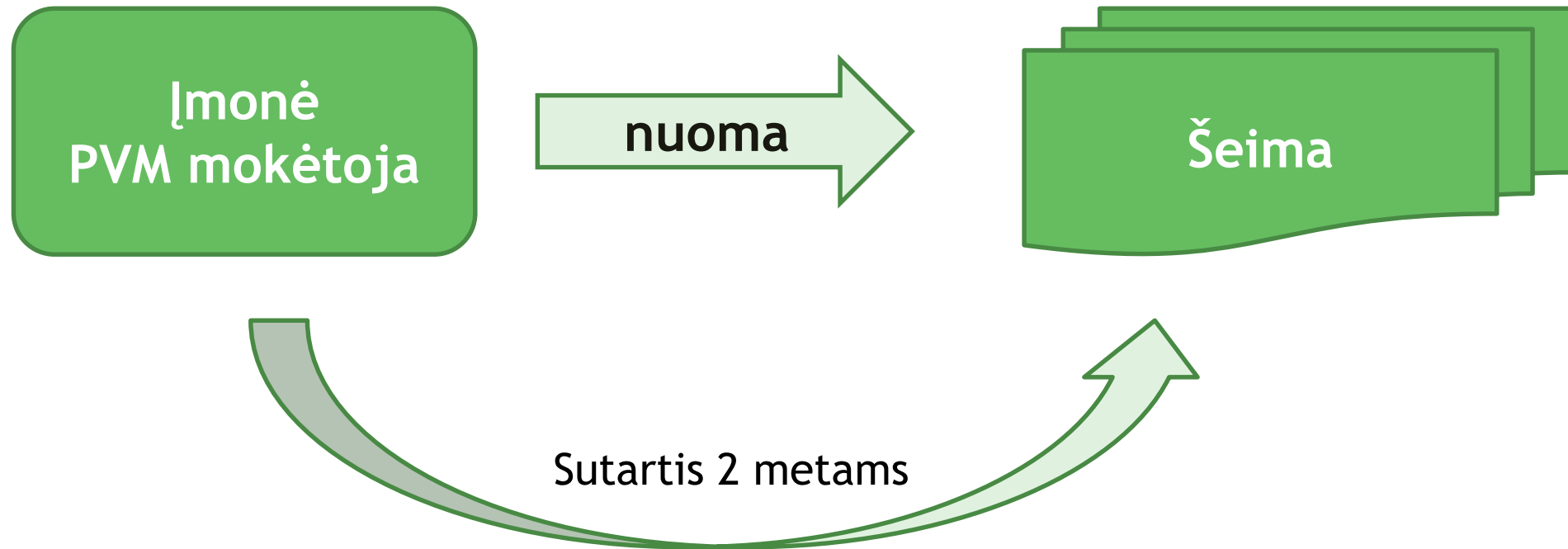
Gyvenamųjų patalpų nuoma  
(PVMĮ 31 straipsnis 1 dalis)

Kitų, negu gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma  
(PVMĮ 31 straipsnis 2 dalis).

# Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma



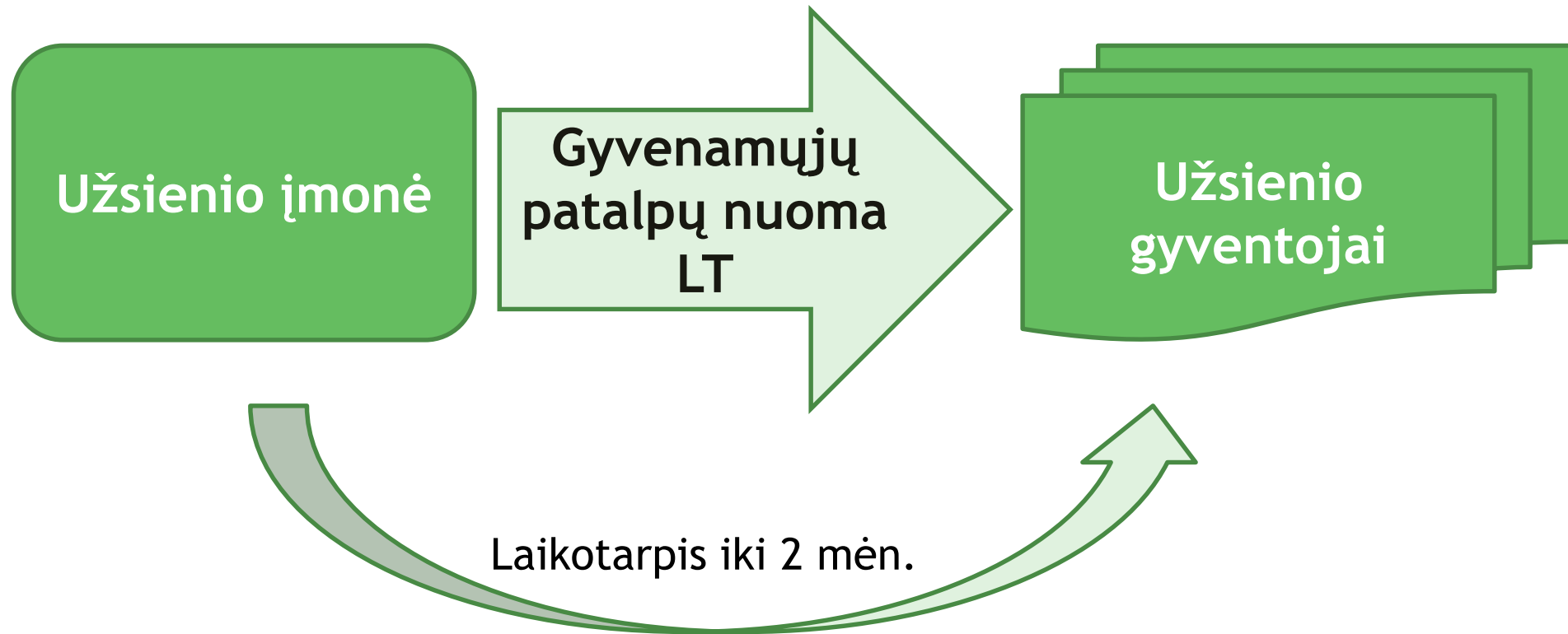
# Pavyzdys



\* Nuoma PVM neapmokestinama



# Pavyzdys



\* Nuoma apmokestinama PVM

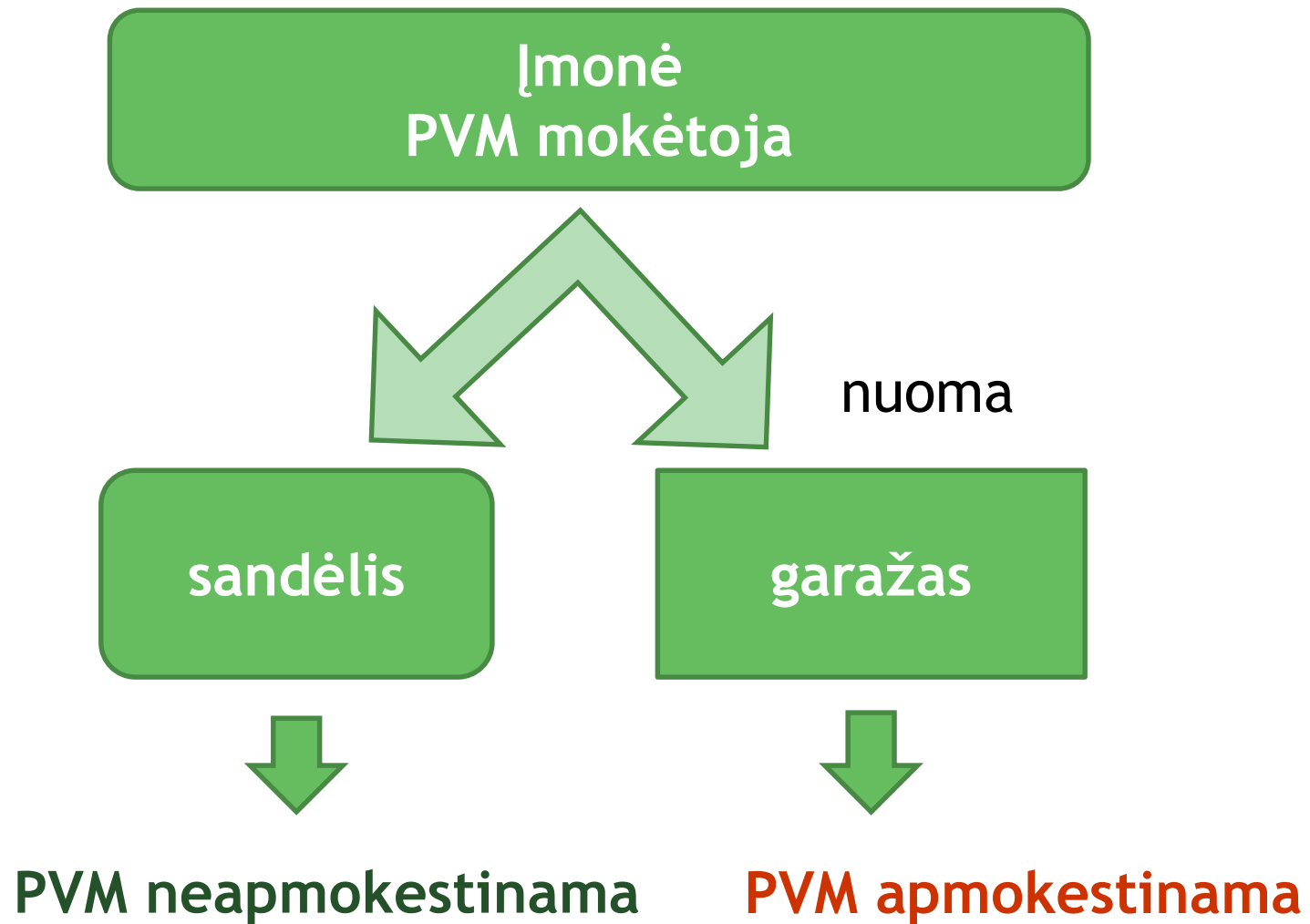
# Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma

Kitų, nei gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų daiktų nuoma PVM neapmokestinama, išskyrus:

bet kokių transporto priemonių stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar kitų panašios paskirties nekilnojamųjų daiktų nuomą;

bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančių nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomą.

# Pavyzdys



# Pavyzdys

Įmonė nuomoja atviras erdves. Klientai 1-2 val. išsinuomoja salę su visą konferencijoms reikalinga įranga, tačiau nebūtinai ja naudojami.

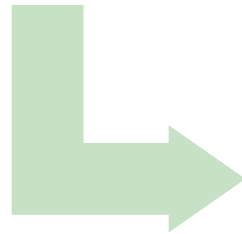
? Koks tai sandoris - patalpų nuomos ar įrangos nuoma?

PVM tikslais laikoma įrangos nuoma apmokestinama PVM

# Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma

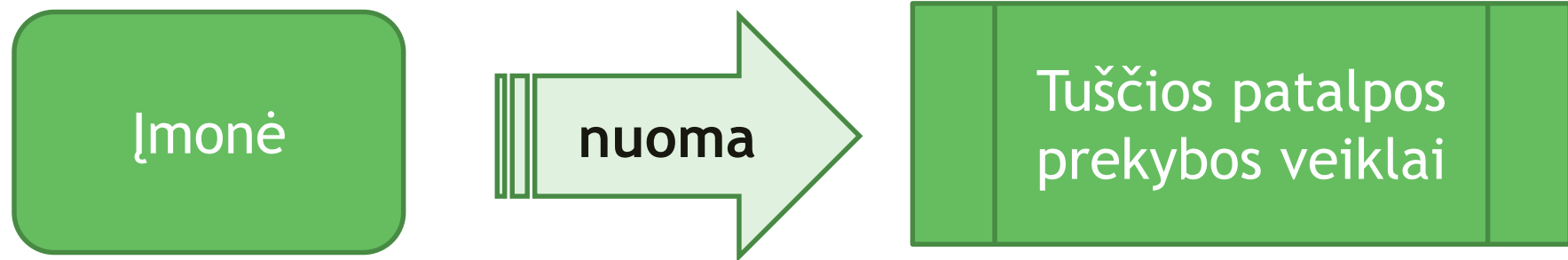
Kai kartu su nekilnojamuoju turtu išnuomojamas ir kitas jame esantis turtas, PVM tikslais laikoma, kad sandorį sudaro keli elementai. Tokiu atveju reikia nustatyti:

sudarytas vienas, du ar daugiau  
atskirų sandorių



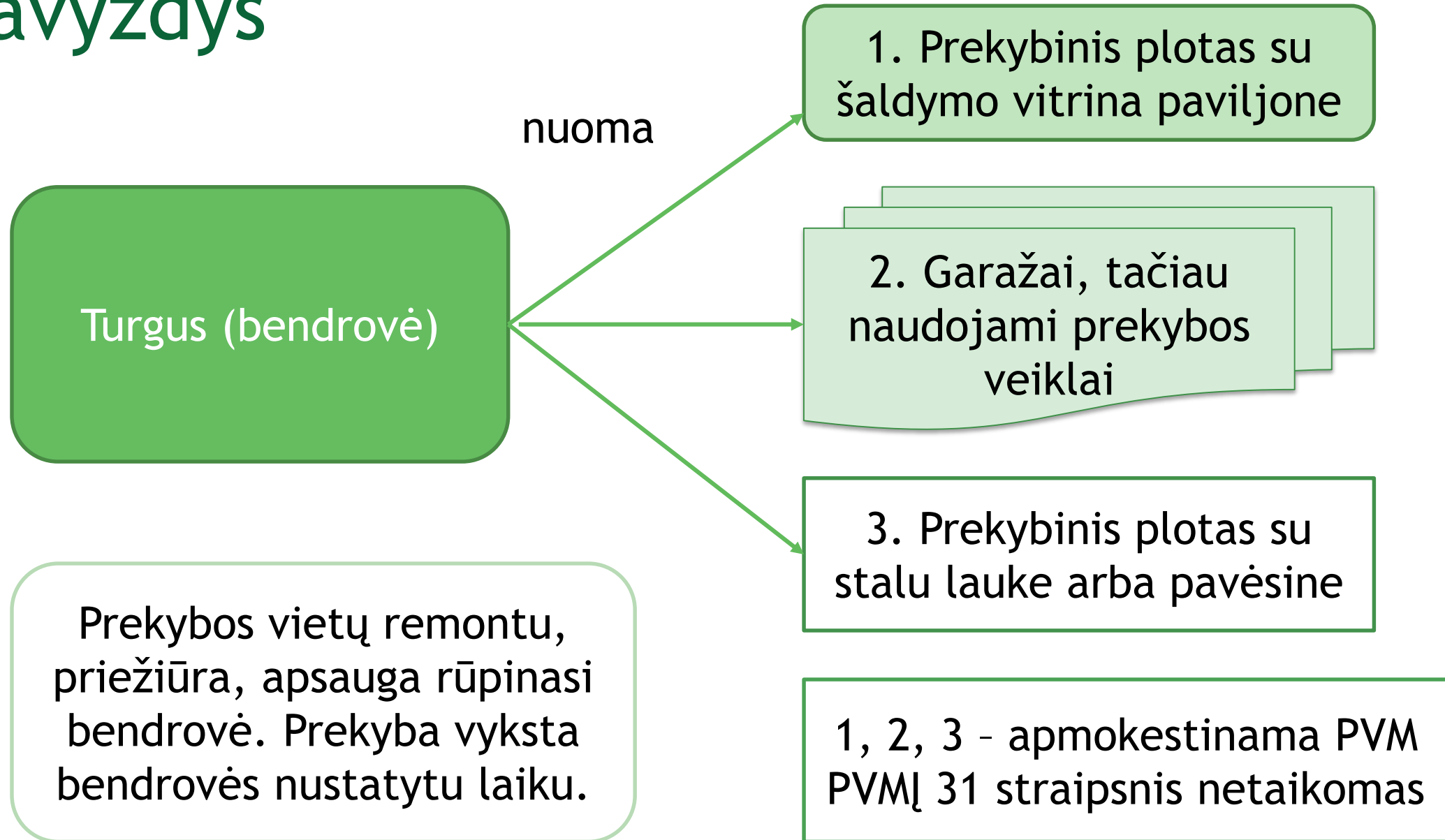
jei vienas sandoris -  
koks tai sandoris

# Pavyzdys



PVM neapmokestinama  
PVMĮ 31 straipsnio 2 dalis

# Pavyzdys



# Pavyzdys

Įmonė A teikia patalpų, kuriose yra integruotas ekranas, demonstracinė ir įgarsinimo įranga, nuomos paslaugas įmonei B teikiamos, kad ši galėtų jose pravesti konferenciją.

? Ar šis sandoris apmokestinamas PVM?

- Pagrindinis sandorio tikslas - konferencinės įrangos nuoma



Įrangos nuoma  
apmokestinama PVM



# Pavyzdys

Įmonės negyvenamosiose patalpose yra įrengta pirtis, biliardinė, dušas, pokylių bei sporto salės ir kt. Šios patalpos išnuomojamos daugiausia fiziniams asmenims įvairiems renginiams bei pobūviams rengti. Kartais išnuomojama visa patalpa arba atskirai pirtis, sporto salė ir pan. Sutartys nesudaromos.

? Ar šis sandoris apmokestinamas PVM

- Patalpos išnuomojamos dėl jose esančios įrangos



Įrangos nuoma  
apmokestinama PVM

# Pavyzdys

Įmonė nuomoja autoplovyklą:  
patalpas kartu su įranga, kurią naudos automobilių plovimo paslaugoms teikti.  
Sutartyje atskirai numatyta kaina už patalpų ir įrangos nuomą.

? Ar šis sandoris apmokestinamas PVM

- Sandorio tikslas
- Automobilių plovimo įrangos nuoma



Apmokestinama PVM

# Komunalinių išlaidų perpardavimas



Turto nuomotojas su nuomojamo turto eksploatavimu susijusias išlaidas iš nuomininko gali susigrąžinti:

- 1) „perparduodamas“ prekes ir paslaugas, arba
- 2) įtraukdamas į teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę, arba
- 3) taikydamas „mišrų“ būdą.

PVMĮ 15 straipsnio 5 dalies 2 punktą

# Komunalinių išlaidų perpardavimas

Kai nuomininkas už nuomojamosiose patalpose suvartotas prekes/paslaugas (susijusias su šio turto eksploatavimu) moka tiek, kiek jis faktiškai atitinkamų prekių/paslaugų suvartoja



prekių/paslaugų tiekimo (teikimo) ir nuomos paslaugų teikimo sandoriai laikomi atskirais sandoriais ir kiekvienam atskirai taikomos PVM apmokestinimo taisyklės.

# Komunalinių išlaidų perpardavimas

Kai nuomininkas negali mokėti už faktiškai nuomojamosiose patalpose suvartotas prekes/paslaugas (susijusias su šio turto eksploatavimu)



tokiu atveju laikoma, kad yra sudarytas vienas nekilnojamojo turto nuomos sandoris ir visų kartu su nuoma patiektų prekių (suteiktų paslaugų) vertė turi būti traukiama į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

# Pavyzdys

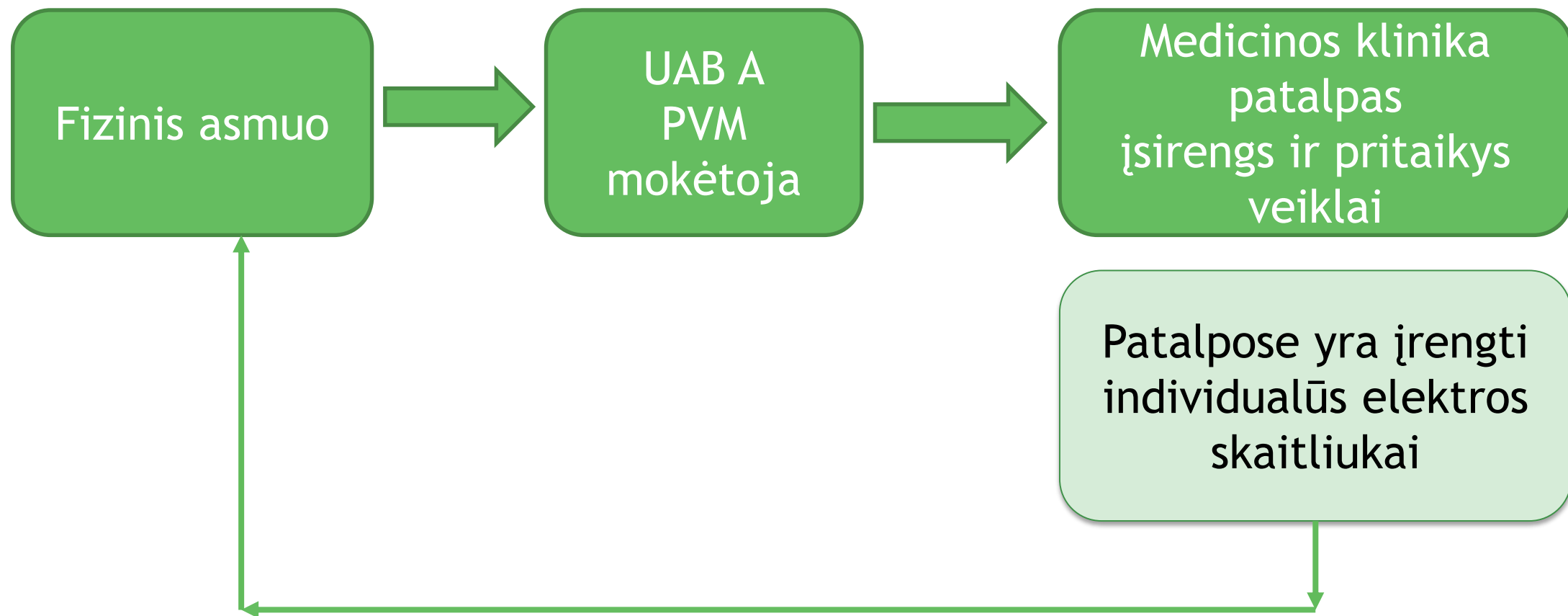
Įmonė ne PVM mokėtojai nuomoja patalpas. Nuomojamose patalpose įrengtas individualus elektros energijos skaitiklis, o sunaudotos šilumos energijos, vandens ir nuotekų išlaidos padalijamos pagal nuomojamą plotą.

Kokiu būdu susigražinti šias išlaidas?

Elektrą perparduoda su PVM  
(savarankiškas sandoris)

Šilumos energija, vanduo ir nuotekos  
- nuomos paslaugų kainos dalis

# Pavyzdys patalpų nuoma



PVM sąskaitą faktūrą už elektrą ir komunalines atliekas gauna fizinis asmuo

# Tęsinys

1. Ar UAB A gali neskaičiuoti PVM už subnuomą?
2. Kaip apmokestinamos PVM perparduodamos elektros ir komunalinių atliekų surinkimo išlaidos, kurias UAB A apmoka į fizinio asmens banko sąskaitą pagal jo pateiktą mėnesio gale pažymą?

1. PVM neapmokestinama  
(PVMĮ 31 straipsnio 2 dalis)

2. Elektra savarankiškas sandoris,  
perparduodant apmokestinama PVM

Rinkliava už komunalinio atliekų  
surinkimą traukiama į nuomos  
paslaugų vertę



# Pasirinkimas skaičiuoti PVM

Apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas turi teisę pasirinkti už nekilnojamojo daikto nuomą, kuri PVM neapmokestinama, skaičiuoti PVM, kai daiktas nuomojamas:

apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui

PVMĮ 47 straipsnyje nurodytam asmeniui (išskyrus fizinius asmenis)

# Pasirinkimas skaičiuoti PVM

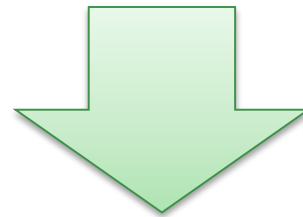
Kai apmokestinamasis asmuo nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (kurio nuoma PVM neapmokestinama) tęstinį laikotarpį nuomoja apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, ir tokią nuomą apmokestina PVM



laikoma, kad asmuo pasirinko skaičiuoti PVM už atitinkamų nekilnojamųjų daiktų nuomą, nepriklausomai nuo to, kad toks pasirinkimas nebuvo deklaruotas AVMI, ir toks pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams.

# Pavyzdys

- UAB A, PVM mokėtoja, pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų daiktų nuomą



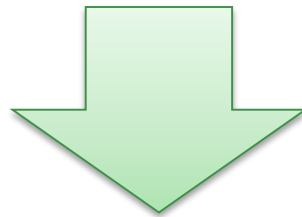
Sandėlių  
nuoma

UAB S  
PVM mokėtoja  
apmokestinamasis asmuo

apmokestinama PVM

# Pavyzdys

- UAB A, PVM mokėtoja, pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų daiktų nuomą



pastato  
nuoma

Dėl įsigijimų  
iš ES

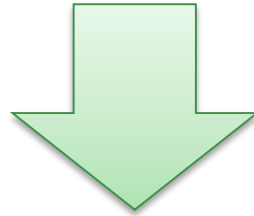
Biudžetinė įstaiga  
PVM mokėtoja  
vykdo pavestas funkcijas

neapmokestinama PVM

# Pavyzdys

- UAB A, PVM mokėtoja, nėra deklaravusi pasirinkimo skaičiuoti PVM

Komercinės patalpos



\* 6 mėn. skaičiuoja PVM

UAB C  
PVM mokėtoja

- ? Ar gali UAB D PVM mokėtojai išnuomoti patalpas be PVM?
- ? Ar UAB C gali išrašyti kreditines PVM sąskaitas faktūras?

# Tęsinys

Nuomoja tęstinį laikotarpį - laikoma, kad pasirinko skaičiuoti PVM

Pasirinkimas galioja visiems sudaromiems sandoriams

Kreditinių PVM sąskaitų faktūrų išrašyti negali

# Nuomos sutarties nutraukimas

- Nekilnojamojo turto nuomos sutarties nutraukimas laikomas atlygintinu sandoriu ir paslaugų teikimu, kai už sutarties nutraukimą kitai šaliai mokamas mokestis, kuriuo nėra kompensuojami dėl sutarties nutraukimo atsiradę tiesioginiai turtiniai nuostoliai ar kita faktiškai patirta ekonomiškai pagrįsta žala.

**Bendra nuostata**



# Nuomos sutarties nutraukimas

Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos sutarties nutraukimas už atlygį PVM neapmokestinamas

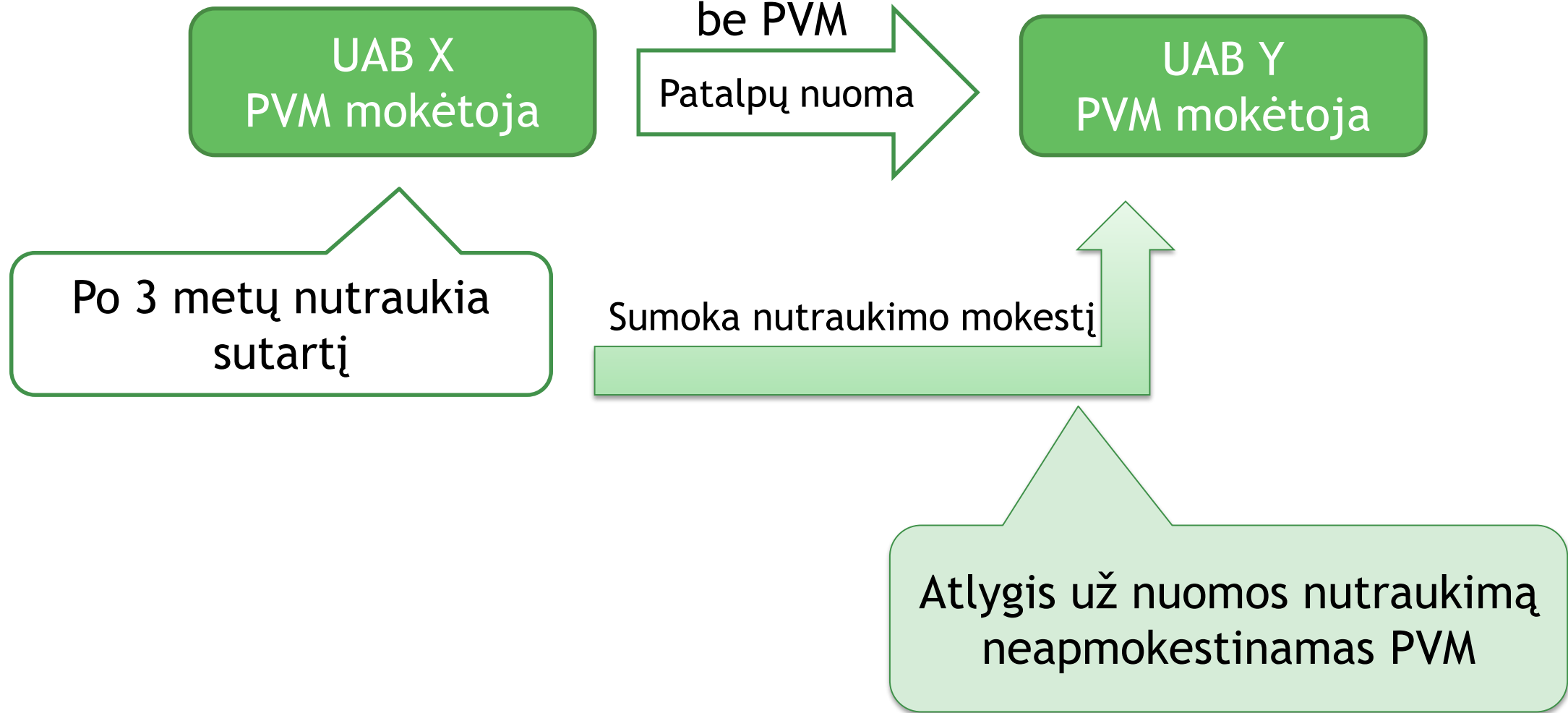
jeigu to daikto nuoma buvo neapmokestinama.

PVMĮ 31 straipsnis 4 dalis

Gautas garantas (užstatas), kuris pasibaigus nuomos sutarčiai gražinamas nuomininkui, nėra PVM objektas.



# Pavyzdys



# ESTT praktika

- **Nekilnojamojo turto nuomos sandorio tikslas** - galimybė pasinaudoti tam tikru nekilnojamuoju turtu (t. y „pasyvus“ tam tikro ploto suteikimas).
- *(ESTT bylos C-275/01, C-326/99; C-358/97; C-284/03; C-174/06, C-428/02 ir kt.)*
- **Nekilnojamojo turto nuoma** - sutartam laikui už atlygį teisės naudotis nuosavybe kaip savininkui suteikimas, užtikrinant, kad joks kitas asmuo negalės pasinaudoti tokia teise.

# ESTT praktika

**Klausimas. Ar teisės naudotis golfo aikštynais suteikimas gali būti laikomas nekilnojamojo turto nuoma ir neapmokestinamas PVM?**

Teismo nuomone golfo veiklos vykdymas, suteikiant teisę naudotis golfo aikštynais, nėra laikomas nekilnojamojo turto nuoma ir turi būti vertinamas kaip paslaugų, apmokestinamų PVM, teikimas.

# ESTT praktika

**Klausimas.** Patalpų savininkas suteikia cigarečių pardavimo automatų savininkui sutartam laikotarpiui teisę patalpose įrengti automatus, juos eksploatuoti ir prižiūrėti patalpų savininko paskirtoje vietoje už atlygį, bet nesuteikiant cigarečių pardavimo aparatų savininkui kitų, nei minėtos, patalpų valdymo ar kontrolės teisių. Ar toks sandoris yra laikomas nekilnojamojo turto nuoma?

ESTT nuomone, šiuo atveju sandorio tikslas nėra pasyvus tam tikro ploto suteikimas, kartu suteikiant kitai šaliai teisę naudotis šiuo plotu kaip savininkui ir užtikrinant, kad tokia teise negalės pasinaudoti kiti asmenys.

ESTT konstatavo, kad minėtas sandoris negali būti laikomas nekilnojamojo turto nuoma.

# Teisės aktai

- Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas
- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymas Nr. VA-26.

- Savarankiškai aktualią informaciją mokesčių klausimais, seminarų dalijamąją medžiagą, paaiškinimus ir komentarus galite rasti adresu [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt).
- Mokomieji elektroniniai įrašai skelbiami [VMI YouTube kanale](#).
- Su asmenine informacija galima susipažinti Mano VMI adresu <https://www.vmi.lt/mvmi/> arba VMI svetainės skiltyje „Mano VMI“.