

**LIETUVOS RESPUBLIKOS
PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO
KOMENTARAS
(nuo 2004-05-01)
(aktuali redakcija 2025-12-16)**

T U R I N Y S

1 Skyrius. BENDROSIOS NUOSTATOS

[1 straipsnis.](#) Įstatymo taikymo paskirtis.

[2 straipsnis.](#) Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos

[3 straipsnis.](#) Lietuvos Respublikos PVM objektas

[4 straipsnis.](#) Prekių tiekimas

[4¹ straipsnis.](#) Prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės

[4² straipsnis.](#) Prekių pristatymas, kad jos būtų patiekto pagal pareikalavimą

[4³ straipsnis.](#) Prekių tiekimas naudojantis elektronine sąsaja

[5 straipsnis.](#) Prekių suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti

[5¹ straipsnis.](#) Prekių pervežimas į kitą valstybę narę

[6 straipsnis.](#) Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas

[7 straipsnis.](#) Paslaugų teikimas

[8 straipsnis.](#) Paslaugų teikimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti

[9 straipsnis.](#) Tam tikriems sandoriams taikomos specialios taisyklės

[9¹ straipsnis.](#) Su kuponais susijusiems sandoriams taikomos taisyklės

[9² straipsnis.](#) Gabenimui pagal grandininius sandorius taikomos taisyklės

[9³ straipsnis.](#) Gabenimui, kai prekės tiekiamos naudojantis elektronine sąsaja, taikoma taisyklė

[10 straipsnis.](#) Mainai

[11 straipsnis.](#) Tarpininkavimas

[12 straipsnis.](#) Kriterijai, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo (išskyrus prekių tiekimą keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose ir traukiniuose) vieta

[12¹ straipsnis.](#) Prekių tiekimo ir maitinimo paslaugų teikimo keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose vieta

[12² straipsnis.](#) Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta

[12³ straipsnis.](#) Prekių importo vieta

[13 straipsnis.](#) Paslaugų (išskyrus maitinimo paslaugas, teikiamas keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose) suteikimo vieta

[13¹ straipsnis.](#) Vežimo paslaugų suteikimo vieta. Neteko galios nuo 2010-01-01

[13² straipsnis.](#) Tam tikrų prekių ir tam tikrų paslaugų suteikimo vietos nustatymo išimtys

2 Skyrius. APMOKESTINIMO MOMENTAS IR APMOKESTINAMOJI VERTĖ

[14 straipsnis.](#) Apmokestinimo momentas

[14¹ straipsnis.](#) Specialūs apmokestinimo momento nustatymo atvejai

[15 straipsnis.](#) Apmokestinamoji vertė

[16 straipsnis.](#) Apmokestinamoji vertė tarpininkavimo atveju

[17 straipsnis.](#) Apmokestinamosios vertės apskaičiavimas mokesčio administratoriaus sprendimu

3 Skyrius. PVM TARIFAI

[18 straipsnis.](#) PVM tarifo taikymas

[19 straipsnis.](#) PVM tarifai

4 Skyrius. ATVEJAI, KAI PREKIŲ TIEKIMAS, PASLAUGŲ TEIKIMAS IR PREKIŲ ĮSIGIJIMAS IŠ KITOS VALSTYBĖS NARĖS PVM NEAPMOKESTINAMAS

[20 straipsnis.](#) Su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos

[21 straipsnis.](#) Socialinės paslaugos ir susijusios prekės

[22 straipsnis.](#) Švietimo ir mokymo paslaugos

- [23 straipsnis.](#) Kultūros ir sporto paslaugos
- [24 straipsnis.](#) Veikla, nenurodyta šio Įstatymo 20, 21, 22 ir 23 straipsniuose
- [25 straipsnis.](#) Pašto paslaugos
- [26 straipsnis.](#) Radijas ir televizija
- [26¹ straipsnis.](#) Nepriklausomų grupių veikla
- [27 straipsnis.](#) Draudimo paslaugos
- [28 straipsnis.](#) Finansinės paslaugos
- [29 straipsnis.](#) Specialūs ženklai
- [30 straipsnis.](#) Azartiniai lošimai ir loterijos
- [31 straipsnis.](#) Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma
- [32 straipsnis.](#) Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas
- [33 straipsnis.](#) Ypatingi atvejai, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas PVM neapmokestinami
- [33¹ straipsnis.](#) Ypatingi atvejai, kuriais prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas

5 Skyrius. ATVEJAI, KAI IMPORTUOJAMOS PREKĖS NEAPMOKESTINAMOS IMPORTO PVM

- [34 straipsnis.](#) Prekių, kurių tiekimas šalies teritorijoje neapmokestinamas PVM, importas
- [34¹ straipsnis.](#) Prekės, kurioms taikoma speciali schema
- [35 straipsnis.](#) Importuojamos ir į kitą valstybę narę tiekiamos prekės
- [36 straipsnis.](#) Diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinių organizacijų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir konsulinių įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekės
- [37 straipsnis.](#) Keleivių atgabenamos prekės
- [38 straipsnis.](#) Importuojamas auksas
- [39 straipsnis.](#) Reimportuojamos prekės
- [40 straipsnis.](#) Ypatingi atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM

6 Skyrius. ATVEJAI, KAI PREKIŲ TIEKIMUI, PREKIŲ ĮSIGIJIMUI IR PASLAUGŲ TEIKIMUI TAIKOMAS 0 PROCENTŲ PVM TARIFAS, TAIP PAT SU TARPTAUTINE PREKYBA SUSIJUSIOS SPECIALIOS TAISYKLĖS

- [41 straipsnis.](#) Prekių išgabenimas iš Europos Sąjungos teritorijos
- [42 straipsnis.](#) Keleivių išgabenamos prekės
- [43 straipsnis.](#) Laivai ir orlaiviai
- [44 straipsnis.](#) Laivų ir orlaivių atsargos
- [45 straipsnis.](#) Vežimo paslaugos ir susiję sandoriai
- [46 straipsnis.](#) Draudimo ir finansinės paslaugos, susijusios su prekių eksportu
- [47 straipsnis.](#) Diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir konsulinių įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekės ir paslaugos
- [48 straipsnis.](#) Aukso tiekimas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui
- [49 straipsnis.](#) Prekės, tiekiamos į kitą valstybę narę
- [50 straipsnis.](#) Prekės, tiekiamos paramos gavėjams
- [50¹ straipsnis.](#) Nelaimių aukoms skirtos prekės ir paslaugos
- [51 straipsnis.](#) Kilnojamųjų daiktų aptarnavimas ir perdirbimas
- [52 straipsnis.](#) Atstovavimas šiame skyriuje nurodytuose sandoriuose ir sandoriai už Lietuvos Respublikos ribų
- [53 straipsnis.](#) Tam tikrais su tarptautine prekyba susijusiais atvejais taikomos specialios taisyklės

[53¹ straipsnis.](#) Prekių tiekimui naudojantis elektronine sąsaja taikoma speciali taisyklė

[54 straipsnis.](#) Prekės ir paslaugos, susijusios su eksportui (reeksportui) skirtų prekių gamyba

[55 straipsnis.](#) Prekės, kurių tiekimas šalies teritorijoje neapmokestinamas PVM

[56 straipsnis.](#) 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymas

7 Skyrius. PVM ATSKAITA

[57 straipsnis.](#) Teisė į PVM atskaitą

[58 straipsnis.](#) Veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas

[59 straipsnis.](#) PVM atskaita mišrios veiklos atveju

[60 straipsnis.](#) Proporcingas pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstymas

[61 straipsnis.](#) Specialios nuostatos dėl PVM atskaitos už fizinio asmens įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą

[62 straipsnis.](#) Neatskaitomas pirkimo ir importo PVM bei pirkimo ir importo PVM, kurio atskaita apribota

[63 straipsnis.](#) Iki įregistravimo PVM mokėtoju įsigytos ir (arba) importuotos prekės ir (arba) paslaugos.

[63¹ straipsnis.](#) PVM mokėtoju neįregistruoto asmens įsigytos ir (arba) importuotos prekės ir (arba) paslaugos

[64 straipsnis.](#) Reikalavimai dėl PVM sumų įtraukimo į PVM atskaitą

8 Skyrius. PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS

[65 straipsnis.](#) Bendrosios PVM atskaitos tikslinimo taisyklės

[66 straipsnis.](#) Prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM atskaitos tikslinimas

[67 straipsnis.](#) PVM atskaitos tikslinimas dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo

[68 straipsnis.](#) Specialios taisyklės dėl prievolės tikslinti PVM atskaitą perdavimo

[69 straipsnis.](#) PVM atskaitos tikslinimas dėl išregistravimo iš PVM mokėtojų arba likvidavimo

[70 straipsnis.](#) PVM atskaitos tikslinimas pasikeitus fizinio asmens ilgalaikio materialiojo turto naudojimui

9 Skyrius. PRIEVOLĖ SKAIČIUOTI IR MOKĖTI Į BIUDŽETĄ PVM, PVM MOKĖTOJŲ REGISTRAVIMAS IR JŲ PRIEVOLĖS

[71 straipsnis.](#) Prievolė skaičiuoti ir (arba) mokėti į biudžetą PVM ir privalomas registravimasis PVM mokėtoju

[71¹ straipsnis.](#) Kiti registravimo PVM mokėtojais atvejai

[71² straipsnis.](#) Lietuvos Respublikos apmokestinamųjų asmenų, ketinančių taikyti smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse, registravimas

[72 straipsnis.](#) Savanoriškas registravimasis PVM mokėtojais

[73 straipsnis.](#) Registruojamo PVM mokėtoju asmens mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimas laidavimu arba garantija. Neteko galios nuo 2007-07-19

[74 straipsnis.](#) PVM mokėtojo kodas

[74¹ straipsnis.](#) Asmens, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, identifikacinis PVM numeris

[75 straipsnis.](#) PVM mokėtojų išregistravimas

[76 straipsnis.](#) PVM mokėtojų registravimo tvarka

[77 straipsnis.](#) PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės

[78 straipsnis.](#) Apskaita ir dokumentų saugojimas

[78¹ straipsnis.](#) Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įforminimui PVM sąskaita faktūra taikomos taisyklės

- [79 straipsnis](#). Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimas PVM sąskaita faktūra
- [80 straipsnis](#). PVM sąskaitos faktūros informacija
- [81 straipsnis](#). Mokėjimo įforminimas
- [82 straipsnis](#). Reikalavimai dokumentų blankams. Neteko galios nuo 2013-01-01
- [83 straipsnis](#). Kreditiniai ir debetiniai dokumentai
- [84 straipsnis](#). Mokestinis laikotarpis
- [85 straipsnis](#). Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo terminas
- [86 straipsnis](#). Mokestinio laikotarpio PVM deklaracija
- [87 straipsnis](#). Metinė PVM deklaracija ir jos pateikimo terminas
- [88 straipsnis](#). Išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaracija
- [88¹ straipsnis](#). Prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaita
- [88² straipsnis](#). Deklaracijų ir ataskaitų teikimas
- [88³ straipsnis](#). Asmens, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, ataskaita
- [89 straipsnis](#). Už mokestinį laikotarpį mokėtinos į biudžetą PVM sumos apskaičiavimas
- [89¹ straipsnis](#). Už mokestinį laikotarpį mokėtinos į biudžetą PVM sumos tikslinimas dėl beviltiškų skolų
- [90 straipsnis](#). Mokėtinos į biudžetą PVM sumos sumokėjimas
- [91 straipsnis](#). Gražintinos iš biudžeto PVM sumos įskaitymas ir grąžinimas
- [91^{\(1\)} straipsnis](#). Klaidų PVM deklaracijoje taisymas. Neteko galios nuo 2010-01-01
- [92 straipsnis](#). PVM mokėtojais neįregistruotų asmenų prievolės, susijusios su PVM mokėjimu
- 10 Skyrius. IMPORTO PVM APSKAIČIAVIMAS IR MOKĖJIMAS**
- [93 straipsnis](#). Mokėtinos importo PVM sumos apskaičiavimas
- [94 straipsnis](#). Importo PVM mokėjimo tvarka
- 11 Skyrius. ATVEJAI, KAI PIRKĖJAS PRIVALO APSKAIČIUOTI (ARBA IŠSKAITYTI) IR SUMOKĖTI PVM UŽ JAM TIEKIAMAS PREKES IR (ARBA) TEIKIAMAS PASLAUGAS**
- [95 straipsnis](#). Atvejai, kai pirkėjas privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas
- [96 straipsnis](#). Atvejai, kai pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas
- 12 Skyrius. SPECIALIOS APMOKESTINIMO PVM SCHEMOS**
- 1 Skirsnis. KOMPENSACINIO PVM TARIFO ŪKININKAMS SCHEMA**
- [97 straipsnis](#). Šio skirsnio nuostatų taikymas
- [98 straipsnis](#). Kompensacinio PVM tarifo taikymas
- [99 straipsnis](#). Kompensacinio PVM tarifo taikymo apskaita
- [100 straipsnis](#). Kompensacinio PVM tarifo dydis
- 2 Skirsnis. TURIZMO PASLAUGŲ APMOKESTINIMO SCHEMA**
- [101 straipsnis](#). Šio skirsnio nuostatų taikymas
- [102 straipsnis](#). Apmokestinamoji vertė
- [103 straipsnis](#). PVM atskaitos ypatybės
- [104 straipsnis](#). Sandoriai už Europos Sąjungos teritorijos ribų
- [105 straipsnis](#). Kelionės organizatoriaus teikiamų paslaugų įforminimo ypatybės
- 3 Skirsnis. NAUDOTŲ PREKIŲ, MENO KŪRINIŲ, KOLEKCINIŲ IR ANTIKVARINIŲ DAIKTŲ APMOKESTINIMO SCHEMA**

[106 straipsnis.](#) Šio skirsnio nuostatų taikymas

[107 straipsnis.](#) Apmokestinamoji vertė

[108 straipsnis.](#) PVM atskaitos ypatybės

[108¹ straipsnis.](#) VI skyriaus nuostatų taikymas šiame skirsnyje nustatytais atvejais

[109 straipsnis.](#) Prekių tiekimo įforminimas

[110 straipsnis.](#) Apskaita

4 skirsnis. INVESTICINIO AUKSO APMOKESTINIMO PVM SCHEMA

[111 straipsnis.](#) Šio skirsnio nuostatų taikymas

[112 straipsnis.](#) Investicinio aukso ir su juo susijusių paslaugų apmokestinimo tvarka

[113 straipsnis.](#) Investicinio aukso tiekėjo teisė būti įregistruotam PVM mokėtoju

[114 straipsnis.](#) PVM atskaitos ypatybės

[115 straipsnis.](#) Apskaita

5 skirsnis. SPECIALIOS TELEKOMUNIKACIJŲ, RADIO IR TELEVIZIJOS TRANSLIAVIMO IR (ARBA) ELEKTRONINIŲ BŪDU TEIKIAMŲ PASLAUGŲ APMOKESTINIMO SCHEMOS

[115¹ straipsnis.](#) Šio skirsnio nuostatų taikymas

[115² straipsnis.](#) Registravimas

[115³ straipsnis.](#) PVM deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

[115⁴ straipsnis.](#) Apskaitos reikalavimai

[115⁵ straipsnis.](#) Atvejai, kai šio skirsnio nuostatų taikymas nutraukiamas

6 skirsnis. SPECIALI EUROPOS SĄJUNGOS VIDAUS NUOTOLINĖS PREKYBOS PREKĖMIS, PREKIŲ TIEKIMO VALSTYBĖJE NARĖJE NAUDOJANT ELEKTRONINES SĄSAJAS, KURIOMIS SUDAROMOS SĄLYGOS TIEKTI PREKES, IR PASLAUGŲ, KURIAS TIEKIA EUROPOS SĄJUNGOJE, TAČIAU NE VARTOJIMO VALSTYBĖJE NARĖJE ĮSISTEIGĘ, APMOKESTINAMIEJI ASMENYS, APMOKESTINIMO SCHEMA

[115⁶ straipsnis.](#) Šio skirsnio nuostatų taikymas

[115⁷ straipsnis.](#) Registravimas

[115⁸ straipsnis.](#) PVM deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

[115⁹ straipsnis.](#) Apskaitos reikalavimai

[115¹⁰ straipsnis.](#) Atvejai, kuriais šio skirsnio nuostatų taikymas nutraukiamas

7 skirsnis. SPECIALI NUOTOLINĖS PREKYBOS IŠ TREČIŲJŲ TERITORIJŲ AR TREČIŲJŲ VALSTYBIŲ IMPORTUOJAMOMIS PREKĖMIS APMOKESTINIMO SCHEMA

[115¹¹ straipsnis.](#) Šio skirsnio nuostatų taikymas

[115¹² straipsnis.](#) Registravimas

[115¹³ straipsnis.](#) PVM deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

[115¹⁴ straipsnis.](#) Apskaitos reikalavimai

[115¹⁵ straipsnis.](#) Atvejai, kuriais šio skirsnio nuostatų taikymas nutraukiamas

8 skirsnis. SPECIALI IMPORTO DEKLARAVIMO IR MOKĖJIMO PROCEDŪRA

[115¹⁶ straipsnis.](#) Šio skirsnio nuostatų taikymas

[115¹⁷ straipsnis.](#) Deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

[115¹⁸ straipsnis.](#) Apskaitos reikalavimai

[115¹⁹ straipsnis.](#) PVM tarifo taikymas

13 skyrius. PVM GRAŽINIMAS UŽSIENIO APMOKESTINAMIESIEMS ASMENIMS, TAIP PAT LIETUVOS RESPUBLIKOS APMOKESTINAMŲJŲ ASMENŲ PRAŠYMŲ GRAŽINTI PVM, SUMOKĖTĄ KITOSE VALSTYBĖSE NARĖSE, PATEIKIMAS

[116 straipsnis.](#) Teisė susigrąžinti PVM, sumokėtą Lietuvos Respublikoje

[117 straipsnis.](#) Reikalavimai užsienio apmokestinamajam asmeniui, pageidaujanciam susigrąžinti PVM

[118 straipsnis.](#) Grąžinamas PVM

[119 straipsnis.](#) Laikotarpis, per kurį sumokėtas PVM gali būti grąžintas, mažiausia grąžintina PVM suma ir grąžinimo tvarka

[119¹ straipsnis.](#) Lietuvos Respublikos apmokestinamųjų asmenų prašymų grąžinti PVM, sumokėtą kitose valstybėse narėse, pateikimas

14 Skyrius. MOKESČIO KONTROLĖ

[120 straipsnis.](#) PVM kontrolė

[121 straipsnis.](#) Nepagrįstai sumokėto (išieškoto) PVM grąžinimas, taip pat PVM grąžinimas kitais atvejais

15 Skyrius. ATSAKOMYBĖ UŽ ŠIO ĮSTATYMO PAŽEIDIMUS

[122 straipsnis.](#) PVM deklaracijos nepateikimas per nustatytą terminą. Neteko galios nuo 2008-01-01

[123 straipsnis.](#) PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymas

[124 straipsnis.](#) Muitinės sankcionuotų veiksmų atlikimo ir importo PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymas. Neteko galios nuo 2004-05-01

16 Skyrius. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

[125 straipsnis.](#) Įskaitymas į biudžetą

[125¹ straipsnis.](#) PVM dengimas iš valstybės biudžeto. Neteko galios nuo 2009-09-01

[125² straipsnis.](#) PVM kompensavimas iš biudžeto. Neteko galios nuo 2022-05-01

[125³ straipsnis.](#) PVM kompensavimas iš biudžeto. Neteko galios nuo 2023-05-01

[126 straipsnis.](#) Įstatymo įsigaliojimas

[127 straipsnis.](#) Įstatymo nuostatų taikymas užsienio apmokestinamųjų asmenų teikiamoms paslaugoms

[128 straipsnis.](#) Įstatymo nuostatų taikymas iki šio Įstatymo įsigaliojimo įsigytam ir (arba) importuotam ilgalaikiam materialiajam turtui

[129 straipsnis.](#) Laikinais taikomos kitokios apmokestinimo PVM taisyklės

[130 straipsnis.](#) Pasiūlymai Lietuvos Respublikos Vyriausybei

[131 straipsnis.](#) Įstatymų pripažinimas netekusiais galios

Komentare vartojami trumpiniai

1. Europos Sąjunga (toliau – ES).
2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT).
3. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB).
4. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – PVM įstatymas).
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ).

1 straipsnis. Įstatymo taikymo sritis

1. Šis Įstatymas nustato apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), taip pat apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės, susijusias su šio mokesčio mokėjimu.

2. Šio Įstatymo nuostatos suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais, nurodytais šio Įstatymo 2 priede.

2 straipsnis. Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos

1. Akcizais apmokestinamos prekės – etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, kaitinamojo tabako produktai ir energiniai produktai, nurodyti Lietuvos Respublikos *akcizų įstatyme*, išskyrus Europos Sąjungos teritorijoje esančiomis gamtinių dujų sistemomis ar prie jų prijungtais tinklais tiekiamas dujas.

Komentaras

1. PVM įstatymo taikymo tikslais, akcizais apmokestinamomis prekėmis laikomas:

1.1. etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;

1.2. apdorotas tabakas;

1.3. kaitinamojo tabako produktai;

1.4. energiniai produktai,

kaip šios prekės apibrėžtos Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau - AĮ) 3 straipsnyje, išskyrus dujas, tiekiamas Lietuvos Respublikos teritorijoje esančia gamtinių dujų sistema arba prie tokios sistemos prijungtais tinklais.

2. Taigi, PVM įstatymo taikymo tikslais, akcizais apmokestinamų prekių grupė yra siauresnė nei AĮ nurodyta prekių grupė. Kvepalai, tualetinis vanduo ir kiti produktai, kurių sudėtyje yra etilo alkoholio, bei neapdorotas tabakas ir elektroninių cigarečių skystis nėra priskiriami akcizais apmokestinamomis prekėmis pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 1 dalį.

3. Energiniais produktais laikomi AĮ 1 priede nurodyti energiniai produktai, kurie yra siejami su Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) kodais. Produktai nenurodyti AĮ 1 priede ir neatitinkantys šiame priede nurodytų reikalavimų nėra laikomi energiniais produktais. AĮ 1 priedo 3 ir 7 punktuose nurodyti produktai laikomi energiniais produktais, tik tada, kai jie atitinka tam tikras sąlygas:

3.1. KN 2905 11 00 pozicijoje klasifikuojami produktai, jeigu jie yra nesintetinės kilmės ir yra skirti naudoti kaip variklių degalai arba kaip šildymui skirtas kuras;

3.2. KN 1507–1518, 3824 90 97 pozicijose klasifikuojami produktai, jeigu jie skirti naudoti kaip variklių degalai arba kaip šildymui skirtas kuras.

(PVMĮ 2 str. 1 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-06-18 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-31828).

2. Apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. Ši sąvoka nustato, kokie asmenys PVM įstatyme laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Lietuvos Respublikos ir užsienio apmokestinamojo asmens sąvokos apibrėžtos PVM įstatymo 2 str. 15 ir 37 dalyse ir paaiškintos šių dalių komentare.

3. Apmokestinamąjį asmenį kontroliuojantis asmuo – asmuo, kuris:

1) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytino pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba

2) pats valdydamas ne mažiau kaip 10 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytino pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, kartu su susijusiais asmenimis jų valdo daugiau kaip 50 procentų, arba

3) turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą apmokestinamojo asmens valdymo organų narių ir (arba) faktiškai kontroliuoja to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus.

Komentaras

1. Asmuo laikomas kontroliuojančiu apmokestinamąjį asmenį, jeigu jis:

1.1. tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. kito apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti. Netiesioginiu valdymu šiuo atveju laikomas valdymas per kitus juridinius ar fizinius asmenis. Netiesioginiam valdymui priskiriamas akcijų, (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti valdymas per įgaliotus asmenis, taip pat apmokestinamojo asmens valdymas per savo kontroliuojamą asmenį;

1.2. pats valdydamas ne mažiau kaip 10 procentų to apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytino pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, kartu su susijusiais asmenimis jų valdo daugiau kaip 50 procentų. Susijusių asmenų sąvoka yra paaiškinta šio straipsnio 31 d. komentare;

1.3. turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą to apmokestinamojo asmens valdymo organų narių ir (arba) faktiškai kontroliuoja to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus. Kontroliuojančiu asmeniu bus laikomas ir toks asmuo, kuris bet koku kitu būdu faktiškai gali daryti esminę įtaką kito apmokestinamojo asmens sprendimams.

4. Apmokestinamojo asmens padalinys – apmokestinamojo asmens struktūrinis ar kitoks darinys, per kurį vienos valstybės apmokestinamasis asmuo tiekia ir (arba) įsigyja prekes ir (arba) teikia ir (arba) gauna paslaugas kitoje valstybėje.

Komentaras

1. PVM įstatymo taikymo tikslais, padaliniu laikoma verslo įsisteigimo vieta, kita nei ta, kurioje vykdomos verslo centrinio administravimo funkcijos, ir kuri yra pakankamai nuolatinė ir turinti tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą tam, kad galėtų įsigyti ir naudoti paslaugas / prekes arba jas parduoti. PVM mokėtojo kodo turėjimas savaime nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo gali būti laikomas turinčiu nuolatinį padalinį.

2. ESTT sprendimuose (bylos C-73/06, C-605/12, C-190/95) paaiškino, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika PVM srityje, „fiksotos įmonės vietos“ (padalinio) sąvoka reikalauja, kad ji būtų tam tikro minimalaus dydžio ir joje nuolat būtų paslaugai teikti būtini žmogiškieji ir techniniai ištekliai. Taip ji suponuoja pakankamą pastovumo laipsnį, o žmogiškųjų ir techninių išteklių požiūriu – tinkamą struktūrą aptariamoms paslaugoms teikti. ESTT taip pat yra pažymėjęs, kad pagrindinis paslaugų teikimą ir įsisteigimą atibojantis kriterijus yra ekonominės veiklos nuolatinumo požymis, apibūdinamas veiklos reguliarumu, periodiškumu bei nepertraukiamumu.

3. Pažymėtina, kad padalinio samprata *paslaugų teikimo ir įsigijimo prasme* gali nesutapti. Paslaugų įsigijimo atžvilgiu padalinio sąvoka turėtų būti suprantama plačiau, nei padalinys, iš kurio paslaugos yra teikiamos.

4. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. [282/2011](#), kurio nuostatas privaloma taikyti visoms valstybėms narėms, 11 straipsnyje nustatyta, kad *paslaugų įsigijimo tikslais* apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinys, įsteigtas kitoje valstybėje narėje, nei yra apmokestinamojo asmens verslo vieta, laikomas toks padalinys, kuris yra pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti savo poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis. Tokiais padaliniais laikomos užsienio įmonių atstovybės Lietuvoje ir atvirkščiai, Lietuvos įmonių atstovybės, esančios užsienyje.

1 pavyzdys

Lenkijos įmonė turi atstovybę Lietuvoje, kuri atstovauja Lenkijos įmonės interesus – skleidžia reklaminę informaciją apie įmonės produkciją Lietuvos teritorijoje ir kitose Baltijos šalyse. Atstovybė veikia pagal ilgalaikę sutartį išsinuomotose biuro patalpose, turi transporto priemones bei joje dirba darbuotojai.

Tokia Lenkijos atstovybė Lietuvoje, PVM įstatymo taikymo tikslais, laikoma padaliniu Lietuvoje.

2 pavyzdys

Lietuvos farmacijos bendrovė turi ekonominės veiklos nevykdančią atstovybę Šveicarijoje. Atstovybės funkcijos – Lietuvos bendrovės produkcijos reklama Šveicarijoje. Atstovybė neturi nei patalpų, nei transporto priemonių, nei darbuotojų Šveicarijoje, veikla vykdoma nuotoliniu būdu ir tik esant poreikiui vykstama į Šveicariją. Tokia Lietuvos farmacijos bendrovės atstovybė, PVM įstatymo taikymo tikslais, nelaikoma bendrovės padaliniu Šveicarijoje.

5. Nustatant, ar paslaugos iš tikrųjų teikiamos nuolatiniam padaliniui, reikia vertinti šias aplinkybes:

5.1. ar sutartyje ir (arba) užsakymo formoje nustatyta, kad nuolatinis padalinys yra paslaugų gavėjas;

5.2. ar nuolatinis padalinys yra subjektas, mokantis už paslaugas, arba išlaidas faktiškai padengia šis subjektas;

5.3. koks paslaugų pobūdis, ar pagal jį galima nustatyti konkretų (-čius) nuolatinį (-ius) padalinį (-ius), kuriam (-iems) teikiama paslauga.

6. ESTT sprendime C-232/22 *Cabot Plastics Belgium* paaiškino, kad PVM direktyvos 44 straipsnis ir Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 11 straipsnis turėtų būti aiškinami taip, kad mokesčių mokėtojas, kuris yra paslaugų gavėjas ir kurio verslo padalinys yra už ES ribų, neturi nuolatinio padalinio valstybėje narėje, kurioje yra paslaugų teikėjas (teisiškai atskiras nuo gavėjo), jei pirmasis neturi tinkamos personalo ir techninės įrangos struktūros, kuri galėtų būti

laikoma nuolatinio padalinio. Tai taikoma net ir tuo atveju, kai paslaugų teikėjas sutartyje įsipareigoja teikti paslaugas, susijusias su prekių gamyba naudojant trečiųjų šalių medžiagas ir tam tikras papildomas paslaugas, kuriomis prisidedama prie paslaugos gavėjo verslo veiklos toje valstybėje narėje.

7. Kai apmokestinamasis asmuo naudoja nuolatinio padalinio techninius ir (arba) žmogiškuosius išteklius tik administracinės paramos užduotims, pvz., apskaitai, sąskaitų faktūrų išrašymui ir skolinių reikalavimų išieškojimui, atlikti, toks šių išteklių naudojimas turėtų būti laikomas ne prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, o tik su šiuo sandoriu susijusių teisinių ir apskaitos prievolių vykdymu. Tokiu atveju nelaikoma, kad nuolatinis padalinys dalyvauja teikiant paslaugas.

(2 str. 4 d. pagal VMI prie FM 2025-07-10 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr:) RM-35124)).

5. Atlygis – visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

Komentaras

1. Atlygiu PVM įstatymo prasme yra laikomas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) iš trečiosios šalies gautas (gautinas) atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas nepriklausomai nuo tokio atlyginimo formos, t.y. įskaitant tuos atvejus, kai atlyginama (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis.

2. Atlygiu yra laikomas ne tik gautas, bet ir gautinas atlyginimas, t.y. prekių pirkėjo ir paslaugų tiekėjo (ar trečiojo asmens) įsipareigojimas sumokėti atlyginimą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Pareiga sumokėti atlyginimą kyla iš sutarties tarp prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) ir pirkėjo (kliento).

3. Prekių tiekimas yra prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Prekės sąvoka yra paaiškinta šio straipsnio 22 dalies komentare. Paslaugų teikimu laikomas bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu jis nelaikomas prekių tiekimu. Plačiau apie prekių tiekimą ir paslaugų teikimą žr. PVM įstatymo 4 str. ir 7 str. komentaruose.

4. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad atlygiu yra laikomas ne bet kokios asmens įplaukos, bet tik atlyginimas už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas), t.y., tarp atlyginimo ir prekių tiekimo (paslaugų teikimo) turi būti tiesioginis ryšys (pvz., nebus laikomas atlygiu už informacines paslaugas įmonės, kuriai valstybė moka atlyginimą už kitoje valstybėje tos kitos valstybės įmonėms neatlygintinai teikiamą informaciją apie verslo sąlygas pirmoje valstybėje, gaunamas atlyginimas) ir tokį atlyginimą turi būti įmanoma išreikšti pinigais.

6. Atsiskleidęs tarpininkas – apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje kito vardu ir sąskaita.

Komentaras

1. Atsiskleidusiu tarpininku yra laikomas toks apmokestinamasis asmuo, kuris už atlygį („komisinius“ ar pan.) „suveda“ prekių pardavėją (paslaugų teikėją) ir pirkėją (klientą). Tokiu atveju prekės pirkėjui (paslaugos gavėjui) yra patiekiamos tikrojo jų savininko (prekių pardavėjo ar paslaugų

teikėjo) vardu. Šią paslaugą tarpininkas gali teikti tiek prekių pardavėjui (paslaugų teikėjui) - pirkėjo paieška, tiek pirkėjui - tiekėjo paieška. Atsiskleidęs tarpininkas savo vardu teikia tik tarpininkavimo paslaugą, už kurią gauna komisinį atlyginimą ar pan. ir šiai paslaugai įforminti atstovaujamam asmeniui išrašo PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju pagrindinį prekių tiekimą (paslaugų teikimą), t.y. sandorį, kuriame atstovaujama, - įforminančius dokumentus (PVM sąskaitą faktūrą ar kitą prekių tiekimą, paslaugų suteikimą įforminantį dokumentą) pirkėjui išrašo tikrasis prekių pardavėjas (paslaugų teikėjas) (plačiau apie tarpininkavimą žr. PVM įstatymo 11 straipsnio komentara).

7. Darbo veikla – darbas, atliekamas pagal darbo sutartį, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu.

Komentaras

1. Darbo sutartis yra darbuotojo ir darbdavio susitarimas, kuriuo darbuotojas įsipareigoja dirbti tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas paklusdamas darbovietėje nustatytai darbo tvarkai, o darbdavys įsipareigoja suteikti darbuotojui sutartyje nustatytą darbą, mokėti darbuotojui sulygta darbo užmokestį ir užtikrinti darbo sąlygas, nustatytas darbo įstatymuose, kituose norminiuose teisės aktuose, kolektyvinėje sutartyje ir šalių susitarimu.

2. Darbo veikla laikomas ne tik darbas, atliekamas pagal darbo sutartį, bet ir kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės atitinka darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu. Tai pavyzdžiui, valstybės tarnyba.

7¹. Daugiatipis kuponas – kuponas, kuris nėra vienatipis kuponas, t. y. su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi.

Komentaras

1. Daugiatipis kuponas yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (ar jo dalį) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurių:

- tiekimo ar teikimo vieta kupono išleidimo metu nėra žinoma ir (arba)
- mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomas.

Daugiatipis kuponas gali turėti specifines naudojimo sąlygas, tokias kaip galiojimo laikotarpis, galimybė keisti kuponą ar grąžinti pinigus už nepanaudotą kuponą. ESTT byloje C-637/20 *DSAB Destination Stockholm*, išaiškinta, kad daugiatipiu kuponu laikomas ir toks kuponas net jei dėl riboto jo galiojimo laiko vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis.

1 pavyzdys

Daugiatipiais kuponais, kurie kupono turėtojams suteikia teisę už kupone nurodytą sumą įsigyti bet kurias parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas (pvz., baldus, žurnalus arba atsiskaityti už pramogas), galima atsiskaityti fizinėse ir elektroninėse parduotuvėse vieną arba kelis kartus, kol panaudojama visa kupono vertė.

Daugiatipiai kuponai gali būti panaudoti bet kur, pavyzdžiui tam tikrose prekybos ir (arba) paslaugų teikimo vietose (pvz., tam tikrame prekybos centre X įsigyjant prekes ar grožio paslaugas

teikiančioje klinikoje), taip pat gali turėti galiojimo laikotarpį nuo įsigijimo ir pan.

Atsižvelgiant į tai, kad už tokį kuponą galima įsigyti prekes (paslaugas), kurioms gali būti taikomi skirtingi PVM tarifai (pvz., baldus, kuriems taikomas standartinis PVM tarifas, žurnalus, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas arba atsiskaityti už pramogas), toks kuponas laikomas daigiatipiu.

2. Daigiatipius kuponus gali platinti pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas, taip pat platintojas, t. y. asmuo, kuris pats prekių netiekia ir / ar paslaugų neteikia, o įprastai platina, reklamuoja ar pan. kitų asmenų išleistus kuponus. Tokie platintojai tikriesiems prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams teikia kuponų platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugas.

3. Daigiatipio kupono perleidimas nėra PVM objektas, PVM objektu yra faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už daigiatipį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį (žr. PVM įstatymo 9¹ straipsnio 3 dalies komentarą).

1 pavyzdys

Jei UAB X išleis ir pardavinės dovanų kuponus, kuriais jų turėtojai galės atsiskaityti ir už UAB X teikiamas paslaugas, ir už UAB X tiekiamas prekes, tai tokie dovanų kuponai bus laikomi daigiatipiais kuponais ir jų pardavimas nebus PVM objektas. PVM objektu bus faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už daigiatipį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį.

2 pavyzdys

Bendrovė X platina savo išleistas korteles, kurios kortelių turėtojams suteikia teisę už kortelėje esamą sumą įsigyti ryšio bei parkingo paslaugas, „Google Play“ parduotuvėje įsigyti mobiliąsias programėles, žaidimus, muziką, filmus ar knygas.

Ar šios Bendrovės X platinamos kortelės PVM tikslais laikytinos kuponais, jei taip – kokiais?

Bendrovės X platinamos kortelės iš esmės yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas leisti jų turėtojams už kortelėje esamą sumą įsigyti ryšio bei kitokias paslaugas ar prekes. Tokios kortelės PVM tikslais gali būti laikomos kuponais. Kadangi kortelių išleidimo metu nėra žinoma kai kurių paslaugų, už kurias galima atsiskaityti kortele, suteikimo vieta (pvz., ryšio paslaugų suteikimo vieta priklauso nuo to koks - apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo įsigyja šias paslaugas) bei apmokestinimo režimas, tai šios kortelės laikomos daigiatipiais kuponais.

4. Kai įsigyti daigiatipiai kuponai nepanaudojami, t. y. kai už daigiatipį kuponą nepatiekiamos prekės, nesuteikiamos paslaugos, tai sumos, gautos už kuponus, nelaikomos atlygiu už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas ir nėra PVM objektas.

(2 str. 7¹ d. pagal VMI prie FM 2025-04-11 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr.) RM-18711)).

8. Ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus:

1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje;

2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.

Komentaras

1. Ekonominė veikla yra vienas iš pagrindinių požymių nustatant, ar konkreti veikla yra PVM objektas. Ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo ūkio subjektas veikdamas kaip toks, t.y., siekdamas gauti bet kokių pajamų.

2. Kad veikla būtų laikoma ekonomine veikla, ji turi būti atlygintina, t.y. veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (nepriklausomai nuo tokios veiklos tikslo ar rezultatų- įskaitant pelno siekimą). Tai reiškia, kad ekonominė veikla suprantama pačia plačiausia prasme, įskaitant tokias veiklos rūšis kaip žuvininkystę, kasybą, žemės ūkio veiklą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu ir pan.

3. Kadangi toks ekonominės veiklos apibrėžimas yra labai platus, PVM įstatyme išvardinamos veiklos rūšys, kurios, nors ir atitinka ekonominės veiklos požymius, nelaikomos ekonomine veikla:

3.1. darbo veikla (plačiau žr. šio straipsnio 7 dalies komentarą);

3.2. valstybės ir savivaldybių veikla. Valstybės, savivaldybių, jų institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais - ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla nelaikoma ekonomine veikla, jeigu minėtą subjektą tokią vykdyti veiklą įpareigoja teisės aktai ir tokia veikla nekonkuruoja su kitų asmenų tiekiamomis prekėmis ar teikiamomis paslaugomis (plačiau žr. šio straipsnio 38 dalies komentarą).

4. Ekonominę veiklą reikia atskirti nuo atsitiktinių sandorių. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla todėl, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio ir siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo ekonominę veiklą, ar ne, reikia įvertinti eilę aplinkybių. Tiesiogiai ji negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su koku kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi.

5. Juridinių asmenų, kurie yra įsteigti ekonominės veiklos vykdymui, bet kokia veikla laikoma ekonomine veikla (išskyrus komentuojamo straipsnio dalyje išvardytas išimtis), neatsižvelgiant į veiklos mastą. Priskiriant fizinio asmens sudaromus sandorius ekonominei veiklai, reikia nustatyti, ar jo sudaromi sandoriai nėra atsitiktiniai. Nustatant, ar konkreti veikla yra laikoma ekonomine, turi būti atsižvelgiama į konkrečias aplinkybes ir kiekvienu atveju nustatoma atskirai.

6. Ekonominė veikla nėra laikomas akcijų (dalių, pajų), taip pat kitų vertybinių popierių, banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės sąskaitos turėjimas, nepriklausomai nuo to, ar iš jo yra gaunama pajamų, tačiau tokių vertybinių popierių pardavimas ar kitoks perdavimas tam tikrais atvejais gali būti laikomas ekonomine veikla. Pateikiame keletą Europos teisingumo teismo sprendimų bylose, kuriose buvo svarstomas klausimas, ar veikla yra laikoma ekonomine:

Byloje *Polysar C- 60/90* buvo nuspręsta, kad įmonės akcijų įsigijimas ir turėjimas neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės valdyme nėra laikomas ekonomine veikla.

Byloje *Wellcome Trust Ltd C-155/94* nuspręsta, kad vien tik nuosavybės teisės į turimas akcijas bei kitus vertybinius popierius įgyvendinimas nėra laikomas ekonomine veikla. Ekonominės veiklos sąvoka neapima akcijų ar kitų vertybinių popierių pardavimo, kai jas parduoda asmuo, valdantis labdaros koncerno turtą patikėjimo teise.

Byloje *Harnas & Helm C-80/95* nuspręsta, kad vien tiek obligacijų įsigijimas ir turėjimas nėra laikomas ekonomine veikla. Iš obligacijų turėjimo gaunamos pajamos nėra laikomos atlygiu už ekonominės veiklos vykdymą.

Byloje *Cibo C-16/00* nuspręsta, kad holdingo kompanijos dalyvavimas įmonės, kurios akcijos buvo įsigytos, valdyme, kurį sudaro administracinių, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimas, yra laikomas ekonomine veikla.

9. Elektroninės priemonės – elektroninė įranga, skirta duomenims apdoroti (įskaitant skaitmeninį archyvavimą) ir saugoti naudojant bangas, radijo perdavimo, optinės technikos ar kitas elektromagnetines priemones.

Komentaras

1. Elektroninėmis priemonėmis asmenys gali teikti deklaracijas, išrašyti PVM sąskaitas faktūras ir teikti mokesčių administratoriui kitus duomenis (plačiau žr. 76, 78-80, 88-2 str. komentarus).

10. Europos Sąjungos teritorija – valstybių narių teritorijos, kaip jos apibrėžtos šio straipsnio 39 dalyje.

Komentaras

1. Europos Sąjungos teritoriją sudaro valstybių narių teritorijos (žr. 2 straipsnio 39 d. komentarą).

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad valstybės narės teritorija taikant šio įstatymo nuostatas nelaikomos teritorijos, priklausančios valstybei narei, tačiau nurodytos šio straipsnio 35 punkte (žr. šio straipsnio 35 punkto komentarą).

10¹. Europos Sąjungos vidaus nuotolinė prekyba prekėmis – prekių, kurias tiekėjas siunčia ar gabena arba kurios siunčiamos ar gabenamos jo vardu, tiekimas, įskaitant atvejus, kai tiekėjas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siunčiant prekes, kaip tai suprantama pagal 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, su visais pakeitimais 5a straipsnį, iš kitos valstybės narės negu ta, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

1) prekių pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kai šių asmenų prekių įsigijimas kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvos 2006/112/EB 3 straipsnio 1 dalies nuostatas yra ne PVM objektas, arba kitas neapmokestinamasis asmuo;

2) tiekiamos prekės nėra naujos transporto priemonės, taip pat nėra prekės, kurias tiekėjas patiekia pirkėjui pats ar savo užsakymu surinkdamas (sumontuodamas) ar instaliuodamas jas pirkėjo nurodytoje vietoje (neatsižvelgiant, ar jos išbandomos).

Komentaras

Komentaras rengiamas

10². Grandininis prekių tiekimo sandoris (toliau – grandininis sandoris) – vienas po kito vykdomo tų pačių prekių tiekimo sandoris, kuriame dalyvauja tarpinis veiklos vykdytojas, kai

prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę tiesiogiai iš pirmojo prekių tiekėjo paskutiniam prekių tiekimo grandinėje esančiam tas prekes įsigyjančiam asmeniui.

Komentaras

Komentaras rengiamas

11. Ilgalaikis turtas – daiktai ir kiti nuosavybės teisės objektai, kurie naudojami apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje ilgiau kaip vienerius metus (pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes).

Komentaras

1. Ilgalaikiu turtu gali būti pripažįstami ir kilnojamieji, ir nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai, taip pat nematerialus turtas. Kad konkretų daiktą ar kitą nuosavybės teisės objektą būtų galima priskirti apmokestinamojo asmens ilgalaikiam turtui, jis turi atitikti šiuos kriterijus:

1.1. šis daiktas ar kitas nuosavybės teisės objektas turi būti naudojamas apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje;

1.2. tokioje veikloje jis turi būti naudojamas ilgiau kaip vienerius metus.

12. Išvestinė finansinė priemonė – finansinė priemonė (ateities, apsikeitimo, išankstinis sandoris ar kita priemonė), kurios vertė arba kaina susieta su tam tikrų prekių verte arba kaina, vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumu ar kitu kintamuoju.

Komentaras

1. Finansinė priemonė – kiekvienas sandoris, kuris sąlygoja vienos sandorio šalies finansinio turto sukūrimą, o kitos sandorio šalies finansinio įsipareigojimo sukūrimą.

2. Išvestinė finansinė priemonė – tai finansinė priemonė:

- kurios vertė keičiasi priklausomai nuo prekių kainos, palūkanų normos, vertybinių popierių kainos, užsienio valiutos kurso, kainos arba palūkanų normos indekso, kreditingumo įvertinimo arba kredito indekso arba panašaus kintamojo,

- kuri nereikalauja jokių pradinių investicijų arba reikalauja nedidelių investicijų, palyginus su kitomis sandorių rūšimis, panašiai reaguojančiomis į rinkos sąlygų pokyčius,

- pagal kurią atsiskaitymas turi būti įvykdytas ateityje.

3. Išvestinė finansinė priemonė naudojama arba rizikai apdrausti, t.y. ją naudojant tikimasi, kad šios priemonės tikroji vertė arba iš priemonės gaunami pinigų srautai visiškai kompensuos draudžiamo objekto tikrosios vertės arba jo sukuriamų pinigų srautų pasikeitimus ar didžiąją jų dalį, arba ši priemonė naudojama prekybos tikslais.

4. Išvestinės finansinės priemonės sandoris gali būti išankstinis (angl. forward), ateities (angl. future), apsikeitimo (angl. swap) ir kt.

13. Kilnojamasis daiktas – bet koks daiktas, išskyrus nurodytuosius šio straipsnio 18 dalyje.

Komentaras

1. Daiktu pagal CK 4.1 str. laikomi iš gamtos pasisavinti arba gamybos procese sukurti materialaus pasaulio dalykai. Kilnojamuoju daiktu yra laikomas bet koks daiktas, kuris nėra nekilnojamas pagal prigimtį daiktas. Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoka paaiškinta 2 str. 18 punkto komentare.

13¹. Kuponas – priemonė, kuria nustatomas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų tekimą arba tokio atlygio dalį ir kurioje arba su kuria susijusiuose ir jos naudojimo sąlygas nustatančiuose dokumentuose nurodomos tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba galimų jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė.

Komentaras

1. Kuponas – tai priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (ar jo dalį) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas ir kurioje arba su kuria susijusiuose ir jos naudojimo sąlygas nustatančiuose dokumentuose nurodomos tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba galimų jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė.

2. Vienas iš esminių kriterijų, lemiančių prekių, paslaugų kupono priskyrimą vienatypiui ar daugiatypiui kuponui, yra aiškus prekių, paslaugų apmokestinimo režimas tokio kupono išleidimo metu. Vienatypis kuponas, tai toks kuponas su kuriuo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 39¹ dalies komentarą). Daugiatypis kuponas, kuris nėra vienatypis kuponas, t. y. su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 7¹ dalies komentarą).

3. Kuponus gali platinti pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas, taip pat platintojas, t. y. asmuo, kuris pats prekių netiekia ir / ar paslaugų neteikia, o įprastai platina, reklamuoja ar pan. kitų asmenų išleistus kuponus. Tokie platintojai tikriesiems prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams teikia kuponų platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugas.

4. Kupono tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų pinigine vertė yra nurodyta kupone arba susijusiuose dokumentuose, t. y. atlygis, ką prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas gavo (gaus) už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą. Kai už vienatypį arba daugiatypį kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, kaina laikoma tokia koks sumokėtas atlygis.

(2 str. 13¹ d. pagal VMI prie FM 2025-04-11 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr.) RM-18711)).

14. Lengvatinis PVM tarifas – šiame Įstatyme nustatytas PVM tarifas, mažesnis už standartinį, išskyrus 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. Lengvatinis PVM tarifas yra toks tarifas, kuris atitinka dvi sąlygas:

1.1. yra mažesnis už standartinį PVM tarifą;

1.2. 0 procentų PVM tarifas nėra lengvatinis PVM tarifas (apie 0 procentų PVM tarifą žr. 41-56 str. komentarą).

2. Lengvatinių PVM tarifų taikymo tvarka nustatyta PVM įstatymo 19 str. (plačiau žr. 19 str. komentarą).

15. Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos apmokestinamaisiais asmenimis gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai ekonominę veiklą vykdančias asmenys bei juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.

2. Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu laikomas ekonominę veiklą vykdančias, pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus įsteigtas juridinis asmuo, kurio buveinė yra Lietuvos Respublikoje. Juridinio asmens buveinė yra ta vieta, kurioje yra nuolatinis juridinio asmens valdymo organas. Juridinio asmens, įsteigto ekonominei veiklai vykdyti, ekonomine veikla yra laikoma bet kokia už atlygį vykdoma veikla (plačiau žr. 2 str. 8 d. komentarą).

3. Fizinis asmuo laikomas Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu, jeigu jis:

3.1. nuolat gyvena Lietuvos Respublikoje (plačiau apie nuolatinę gyvenamąją vietą žr. šio straipsnio 19 dalies komentarą) ir

3.2. vykdo bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, pvz., įsigijęs verslo liudijimą, užsiimantis profesine veikla (advokatai, notarai, antstoliai), užsiimantis nekilnojamojo turto perpardavimu, savarankiška atlikėjo ar sportininko veikla. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad ekonomine veikla nelaikomi fizinio asmens už atlygį sudaromi atsitiktiniai sandoriai (plačiau žr. 2 str. 8 d. komentarą).

16. Nauja transporto priemonė – keleiviams ir (arba) kroviniams vežti skirta transporto priemonė, atitinkanti vieną iš šių sąlygų:

1) motorinė kelių ar kita sausumos transporto priemonė, kurios variklio cilindų darbinis tūris yra didesnis kaip 48 kubiniai centimetrai arba variklio galia didesnė kaip 7,2 kilovato, patiekta praėjus ne daugiau kaip 6 mėnesiams nuo eksploatavimo pradžios (pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintus eksploatavimo pradžios nustatymo kriterijus) arba nuvažiavusi ne daugiau kaip 6 000 kilometrų;

2) laivas, kuris yra ilgesnis kaip 7,5 metro, išskyrus jūrų laivus, skirtus keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, taip pat žvejybos laivus ir laivus, skirtus paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, patiekta praėjus ne daugiau kaip 3 mėnesiams nuo eksploatavimo pradžios (pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintus eksploatavimo pradžios nustatymo kriterijus) arba plaukiojęs ne daugiau kaip 100 valandų;

3) orlaivis, kurio maksimali kilimo masė yra didesnė kaip 1 550 kilogramų, išskyrus orlaivius, naudojamus keleiviams ir kroviniams vežti ar kitokioms paslaugoms teikti oro transportu už atlygį tarptautiniais maršrutais, patiekta praėjus ne daugiau kaip 3 mėnesiams nuo eksploatavimo pradžios (pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintus eksploatavimo pradžios nustatymo kriterijus) arba skridęs ne daugiau kaip 40 valandų.

Komentaras

Komentaras rengiamas

17. Neatsiskleidęs tarpininkas – apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje savo vardu, nors ir kito sąskaita.

Komentaras

1. Jeigu sandoryje dėl prekių pardavimo ar paslaugų suteikimo tarpininkas atstovauja savo vardu, t.y. jis savo vardu gauna prekes (paslaugas) ir savo vardu jas patiekia (suteikia) galutiniam pirkėjui (paslaugos gavėjui), tai toks tarpininkas yra laikomas „neatsiskleidusiu“ tarpininku. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo taikymo prasme neatsiskleidęs tarpininkas yra traktuojamas kaip prekių pardavėjas (paslaugų teikėjas), o PVM skaičiuojamas ta pačia tvarka, kaip jis būtų skaičiuojamas, jeigu prekė būtų priklausiusi tarpininkui nuosavybės teise ir jo parduota, t.y. tokiu atveju neatsiskleidusiam tarpininkui tiekiant prekes ar teikiant paslaugas (ar jas įsigyjant) taikomas toks pat apmokestinimo režimas (tokie pat mokesčio tarifai, lengvatos) kaip tikrajam pardavėjui (plačiau apie tarpininkavimą žr. 11 straipsnio komentarą).

2. Europos Teisingumo Teismas byloje C-185/01 (Auto Lease Holland BV v. Bundesamt für Finanzen) priėmė sprendimą dėl neatsiskleidusių tarpininkų veiklos traktavimo tuo atveju, kai lizingo bendrovė, sudarydama automobilių lizingo sutartis su lizingo gavėjais, jiems taip pat suteikia galimybę lizingo bendrovės vardu ir sąskaita įsigyti degalus. Tokiu būdu lizingo gavėjai, įsigydamiesi degalus iš degalinių, už juos atsiskaito kortelėmis, kurias lizingo bendrovei išdavė degalų tiekėjas ir kuriose kaip kuro pirkėjas yra nurodyta lizingo bendrovė, o su lizingo bendrove atsiskaito pagal faktiškai sunaudotą degalų kiekį. Šiuo atveju lizingo gavėjas degalais, įsigytais pagal lizingo bendrovei išduotas korteles, disponuoja kaip jų savininkas, nes jis sprendžia kiek, kada įsigyti degalų ir kaip juos naudoti. Atsižvelgdamas į tai, Europos Teisingumo Teismas savo sprendimu nustatė, kad tokiu atveju, kai lizingo gavėjas įsigyja degalus lizinguojamam automobiliui tiesiai iš degalinių, nelaikoma, kad lizingo gavėjas degalus įsigyja iš lizingo bendrovės net ir tuo atveju, kai degalai lizinguojamam automobiliui įsigijami lizingo bendrovės vardu ir sąskaita. Tokiu atveju laikoma, kad degalinė kurą patiekia lizingo gavėjui tiesiogiai, o lizingo bendrovė lizingo nuomininko atžvilgiu neveikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, o tik suteikia jam kreditą kurui įsigyti.

Analogiškose situacijose, kai asmuo preke, kuri įsigyjama kito asmens vardu ir sąskaita, faktiškai disponuoja kaip savo nuosavybe, traktuojant neatsiskleidusių tarpininkų veiklą, turi būti vadovaujamasi minėtomis Europos Teisingumo Teismo sprendimo nuostatomis.”

(papildyta 2-u p. pagal VMI prie FM 2005-04-25 raštą Nr. (18.2- 31-2)-R- 3702)

18. Nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas – daiktas, kuris yra nekilnojamas 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.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos [civilinio kodekso](#) (toliau- CK) 4.2 str. 2 dalyje nustatyta, kad *nekilnojamieji daiktai pagal prigimtį* yra žemės sklypas ir su juo susiję daiktai, kurie negali būti perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės.

2. Daiktai, kurie iš vienos vietos į kitą gali būti perkelti nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės, laikomi kilnojamaisiais daiktais. Atskiri įstatymai gali pripažinti tokius pagal savo prigimtį kilnojamuosius daiktus nekilnojamaisiais, tačiau tokių daiktų PVM vartojama sąvoka „nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas“ neapima. Todėl ši sąvoka neapima nei laivų, nei orlaivių.

3. Nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais, neatsižvelgiant į tai, ar jiems nustatyta privaloma teisinė registracija, ar ne, laikomi:

- žemės sklypai – nustatytas ribas turintys sausumos, vandens ar miško plotai,
- įvairūs statiniai (taip pat ir nebaigti statyti) - pastatai, priestatai, tiesiniai (inžineriniai tinklai, keliai ir pan.) ir visa tai, kas statoma (montuojama, tiesiama) ar pastatyta (sumontuota, nutiesta) naudojant statybines medžiagas, statybos gaminius, statybos dirbinius ir yra tvirtai sujungta su žeme,
- gyvenamajame pastate esantys butai arba negyvenamajame pastate įrengtos gyvenamosios patalpos,
- kitą funkcinę paskirtį (ne gyvenamąją) turinčios patalpos, sudarančios atskirą statinio dalį,
- įvairūs inžineriniai įrenginiai, kurių funkcijos susijusios su žemės sklypu ar pastatu,
- kita.

19. Nuolatinė gyvenamoji vieta – valstybė, kurioje yra nurodytas fizinio asmens gyvenamosios vietos adresas, įtrauktas į gyventojų ar panašų registrą arba pateiktas mokesčių institucijai, arba valstybė, kurioje fizinis asmuo paprastai gyvena dėl savo asmeninių ir profesinių ryšių (o kai profesinių ryšių nėra ar kai jie fizinį asmenį sieja su kita valstybe, – valstybė, kurioje jis paprastai gyvena dėl savo asmeninių ryšių).

Komentaras

1. Nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka nėra tiesiogiai susijusi su jokių formaliu kriterijumi, pvz., dokumentų duomenimis apie deklaruotą gyvenamąją vietą ir pan. PVM įstatymo taikymo prasme tiksli nuolatinė gyvenamoji vieta (t.y. adresas) nėra svarbi, o pakanka tik nustatyti valstybę, kurioje asmuo nuolat gyvena, kadangi komentuojama sąvoka yra naudojama tik nustatant, ar asmuo yra Lietuvos ar užsienio, kai tai yra reikalinga taikant atitinkamas taisykles, kurių taikymas priklauso nuo asmens įsikūrimo valstybės.

2. Faktinės aplinkybės yra vertinamos prioriteto tvarka, t.y. nuolatine gyvenamąja vieta PVM įstatymo tikslais yra laikoma ta valstybė, kurioje fizinis asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą, o jeigu nuolatinės gyvenamosios vietos nustatyti neįmanoma - valstybė, kurioje yra to asmens interesų (asmeninių, socialinių, ekonominių) vieta. Vertinant, kurioje valstybėje yra asmens asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta, reikia atsižvelgti į kriterijų visumą. Objektiviais kriterijais galima laikyti asmens turto buvimo, pajamų šaltinio buvimo vietą, darbo ar kitą veiklą, jo šeimos nuolatinę gyvenamąją vietą, jo šeimyninius ryšius, asmens pilietybę ir panašiai. Laikoma, kad fizinio asmens asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra Lietuvoje, jeigu Lietuvoje yra didžioji jam nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo ir kilnojamojo turto dalis, jo banko sąskaitos, jo šeimos nuolatinė gyvenamoji vieta, toks asmuo turi Lietuvos Respublikos pilietybę, jis vykdo veiklą (ne tik darbo, bet ir politinę, kultūrinę, visuomeninę ir t.t.) Lietuvoje ir panašiai. Bet kokių atveju būtina atsižvelgti į su konkrečiu asmeniu susijusią visą informaciją tam, kad būtų įmanoma konstatuoti, ar tam tikra valstybė gali būti laikoma nuolatinės gyvenamosios vietos valstybe.

19¹. Nuotolinė prekyba iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis – prekių, kurias tiekėjas siunčia ar gabena arba kurios siunčiamos ar gabenamos jo

vardu, tiekimas, įskaitant atvejus, kai tiekėjas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siunčiant prekes, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5a straipsnį, iš trečiosios teritorijos ar trečiosios valstybės, pirkėjui valstybėje narėje, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

1) prekių pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kai šių asmenų prekių įsigijimas kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvos 2006/112/EB 3 straipsnio 1 dalies nuostatas yra ne PVM objektas, arba kitas neapmokestinamasis asmuo;

2) tiekiamos prekės nėra naujos transporto priemonės, taip pat nėra prekės, kurias tiekėjas patiekia pirkėjui pats ar savo užsakyму surinkdamas (sumontuodamas) ar instaliuodamas jas pirkėjo nurodytoje vietoje (neatsižvelgiant, ar jos išbandomos).

Komentaras

Komentaras rengiamas

20. Pastato (statinio) esminis pagerinimas – statybos darbai, kurie pailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes.

Komentaras

1. Pastato sąvoka apibrėžiama [Statybos įstatyme](#) - tai stogu apdengtas statinys, kuriame yra vienas ar daugiau kambarių ar kitų patalpų, išdėstytų tarp sienų ir pertvarų ir naudojamų žmonėms gyventi ar žemės ūkio, prekybos, kultūros, transporto ir kitai veiklai. Statinys - visa tai, kas sukurta statybos darbais naudojant statybos produktus ir yra tvirtai sujungta su žeme. Tai pastatai (gyvenamieji, pramoniniai, komerciniai, biurai, sveikatos apsaugos, švietimo, poilsio, žemės ūkio ir kiti) ir inžineriniai statiniai ar mišrios rūšies statiniai (su inžineriniais statiniais sujungti pastatai), taip pat statinių priestatai, antstatai ir jų dalys, įrenginių, technologinių inžinerinių sistemų ir statinio inžinerinių sistemų statybinės konstrukcijos.

2. PVM įstatymo prasme statinio sąvoka suprantama siauriau ir neapima inžinerinių tinklų (šiluminės trasos, dujotiekiai, vandentiekiai, kanalizacijos vamzdžiai ir panašūs tinklai), kuriais disponuoja specializuotos įmonės ir kurie pagal Statybos įstatymą priskiriami statiniams.

3. Statybos darbai - visi darbai, atliekami statant arba griauinant statinį (žemės kasimo, mūrijimo, betonavimo, montavimo, pamatų ir stogų įrengimo, stalių, apdailos, įrenginių paleidimo ir derinimo). Statybos darbai skirstomi į bendruosius (žemės darbai, statybinių konstrukcijų statybos ir montavimo darbai) ir specialiuosius (kiti statybos darbai). Specialiųjų darbų rūšys nustatomos normatyviniuose statybos techniniuose dokumentuose.

4. Esminiu pagerinimu laikomi ne bet kokie nekilnojamojo turto statybos darbai, o tik tie, kurie pailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes. Ar statybos darbai pailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką (pagerina jo naudingąsias savybes) turi nuspręsti pats PVM mokėtojas, vykdamas nekilnojamojo turto statybos darbus. Vertinant statybos darbus, neturi būti atsižvelgiama į tokių darbų vertę, o į jų rezultatus, t.y., turi būti sprendžiama, ar tie darbai faktiškai pailgino pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką (pagerino jo naudingąsias savybes).

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-09-21 raštą Nr.(18.2-31-2)-R-8533)

21. Pelno nesiekiantis juridinis asmuo – juridinis asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams, išskyrus tuos juridinius asmenis, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas.

Komentaras

1. PVM įstatymo tikslais pelno nesiekiantys juridiniai asmenys yra juridiniai asmenys, kurie atitinka šiuos kriterijus:

1.1. jų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Juridinių asmenų veikla faktiškai turi atitikti šių organizacijų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir įstatuose numatytiems tikslams ir atitinkamų veiklos sričių (pvz., socialinės, švietimo, mokslo, kultūros, sporto ir pan.) vykdymo reikalavimams;

1.2. jų pelnas pagal veiklą reglamentuojančius teisės aktus nėra skirstomas steigėjams ir (arba) veiklos dalyviams. Jeigu pelnas yra skirstomas, neatsižvelgiant į tai, kokia forma tai atliekama, toks juridinis asmuo nelaikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu ir privalo apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti pridėtinės vertės mokestį PVM įstatymo nustatyta tvarka;

1.3. jeigu gaunama pelno, tai veikla iš kurios gaunamas pelnas, turi sudaryti nereikšmingą dalį visoje juridinio asmens veikloje.

2. Pagal teisinę formą pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims yra priskirtinos visuomeninės organizacijos, asociacijos, viešosios įstaigos ir pan. Pelno nesiekiančių juridinių asmenų steigimą, veiklą ir likvidavimą reglamentuojančiuose įstatymuose yra numatyta, jog pelno nesiekiantys vienetai be viešąjį interesą tenkinančios veiklos turi teisę vykdyti ir komercinę veiklą bei gauti tokios veiklos pajamų.

3. Taigi svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad toks asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pelno neskirsto steigėjams ir veiklos dalyviams, nebus laikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu, PVM įstatymo tikslais, tuo atveju, kai reikšmingą jo veiklos dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno.

ESTT byloje C-174/00 *Kennemer*, išaiškinta, kad vertinant asmens statusą (ar tai pelno siekiantis asmuo ar ne) turi būti vertinama visa jo vykdoma veikla, t. y., tiek ta veikla, kuri yra komercinė, tiek ta, kuri vykdoma visuomeniniais tikslais. Tuo atveju, kai asmuo gauna pajamų iš vykdomos veiklos, svarbu įvertinti kokiais tikslais yra naudojamos gautos pajamos – visuomeninių ar komercinių poreikių tenkinimui.

Taigi, vertinant, ar asmuo atitinka pelno nesiekiančio asmens kriterijus, būtina nagrinėti pelno nesiekiančio asmens gautų pajamų struktūrą, jo visų gaunamų pajamų apimtį ir gauto pelno dalį (tiek sumine apimtimi, tiek procentais) visoje pajamų sumoje, gautų pajamų (pelno) panaudojimo tikslus, t. y. ar pajamos (pelnas) panaudojamos visuomeniniams tikslams ar komerciniams tikslams bei kitas aplinkybes ir tuo remiantis daryti išvadą dėl tokio asmens nepriskyrimo pelno nesiekiančiam juridiniam asmeniui.

4. Nustatyti, ar asmuo laikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu, PVM įstatymo tikslais, svarbu tam, kad tik tokie asmenys gali neapmokestinti PVM, jei tenkinamos ir kitos sąlygos, šių PVM įstatymo IV skyriuje išvardintų, paslaugų (prekių):

4.1. socialinių paslaugų;

4.2. kultūros ir sporto paslaugų;

4.3. politinės partijos, profesinės sąjungos ir kitos veikiančios narystės pagrindu įstaigos savo nariams teikiamų paslaugų;

4.4. PVM įstatymo 20, 21, 22, 23 straipsniuose ir 24 straipsnio 1, 2 ir 6 dalyse nurodytą veiklą, organizuojamų labdaros ir paramos renginių metu teikiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų;

4.5. paslaugų, tiesiogiai susijusių su vaiko teisių apsauga, taip pat su šių paslaugų teikimu tiesiogiai susijusių teikiamų prekių;

4.6. radijo ir (arba) televizijos transliuotojai visuomenei teikiamų visuomenės informavimo paslaugų.

1 pavyzdys

Sporto asociacijai „X“, kuri turi 600 narių, priklauso sporto įranga, įskaitant aikšteles ir klubus. Asociacijos „X“ nariams, kurie moka metinį nario mokestį, suteikiama prieiga prie turimos įrangos, aikštelių ir klubų. Tačiau žmonės, nepriklausantys asociacijai „X“ taip pat gali naudotis sporto įranga sumokėję abonementinį mokestį ir šios sumos sudaro trečdalį narių mokamų metinių mokesčių. Iš šios veiklos asociacija gauna pelno.

Ar asociacija „X“ gali būti laikoma pelno nesiekiančiu asmeniu ir ar jos teikiamos paslaugos gali būti PVM neapmokestinamos?

Tai, kad asociacija „X“ gauna pelno iš abonementinių mokesčių pardavimo, neturi būti lemiamas kriterijus sprendžiant, ar ji laikoma pelno nesiekiančiu asmeniu. Jei asociacijos „X“ pajamų dalis iš nurodytos veiklos visose jos pajamose yra nežymi, gauto pelno dalis (tiek sumine apimtimi, tiek procentais) visoje pajamų sumoje nereikšminga, gautas pelnas nėra paskirstomas nariams, pelnas panaudojamos visuomeniniams tikslams tai asociacija „X“ PVM įstatymo prasme gali būti laikoma pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu ir jos teikiamos paslaugos PVM neapmokestinamos pagal PVM įstatymo IV skyriaus nuostatas.

2 pavyzdys

VšĮ „A“ vykdo sporto paslaugų veiklą ir didžiąją pajamų dalį gauna iš šių paslaugų teikimo, t. y. iš sporto veiklos pajamos sudaro apie 85 proc. pajamų (programų sudarymas, sporto klubo abonementai, vienkartiniai registracijos mokesčiai). Kitos VšĮ „A“ pajamos gaunamos iš parduotų prekių (maisto prekės, sporto prekės, sporto aksesuarai, papildai).

Ar VšĮ „A“ gali būti laikoma pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu ir ar jos teikiamos paslaugos gali būti PVM neapmokestinamos?

Kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant, ar asmuo yra laikomas pelno nesiekiančiu ar ne, būtina nagrinėti pelno nesiekiančio asmens gautų pajamų struktūrą, jo visų su sportu susijusiomis paslaugomis gaunamų pajamų apimtį ir gauto pelno dalį (tiek sumine apimtimi, tiek procentais) visoje pajamų sumoje, gauto pelno panaudojimo tikslus bei kitas aplinkybes ir tuo remiantis daryti išvadą dėl tokio asmens nepriskyrimo pelno nesiekiančiam juridiniam asmeniui. Nustačius, kad iš su sportu susijusių paslaugų teikimo gauta pelno dalis yra žymi, kad naudojama ne visuomeniniais tikslais, VšĮ „A“ nebūtų laikoma pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu ir jos teikiamoms paslaugoms, PVM įstatymo IV skyriuje nustatyta PVM lengvata, netaikoma.

(PVMĮ 2 str. 21 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2022-11-15 raštą Nr. (18.2-31-2Mr)-RM-35495).

22. Prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė

laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartinė programinė įranga – nemasiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurios vartotojai negalėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartinėms operacijoms ar funkcijoms atlikti.

Komentaras

1. Preke PVM įstatymo tikslais vadinamas bet koks daiktas, taip pat bet kokių rūšių energija, dujos. Daikto sąvoka yra paaiškinta šio straipsnio 13 ir 18 dalies komentare. PVM įstatyme “prekės” sąvoka apima ne vien daiktus, prekėms priskiriant įvairių rūšių energiją, dujas.

2. Prekės sąvoka yra svarbi visų pirma dėl to, kad skiriasi prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės, apibrėžiant PVM objektą, kadangi PVM objektu laikomas prekių tiekimas bei paslaugų teikimas. Plačiau apie prekių tiekimą žr. 4 str. komentarą.

3. Atkreiptinas dėmesys, kad nestandartizuota programinė įranga (kompiuterinėje laikmenoje) nėra laikoma preke. Nestandartizuota programinė įranga yra tokia įranga, kuri yra sukurta pagal specialų užsakymą sudarius sutartį tarp užsakovo ir įrangos kūrėjo ir bet koks vartotojas jos negali laisvai įsigyti bei savarankiškai įdiegęs naudoti. Tokios nestandartizuotos programinės įrangos kūrimo, pardavimo ar perdavimo sandoriai laikomi paslaugų teikimo sandoriais (žr. 7 straipsnio komentarą).

23. Prekės (paslaugos) rinkos kaina – kaina, kurią sandorio sudarymo metu sąžiningos konkurencijos sąlygomis, kai prekių pardavėjas arba paslaugų teikėjas ir šių prekių arba paslaugų pirkėjas nėra susiję ir kiekvienas iš jų siekia sau maksimalios ekonominės naudos, mokėtų pirkėjas siekdamas įsigyti prekę arba paslaugą toje valstybėje narėje, kurioje sandoris yra apmokestinamas.

Komentaras

1. Rinkos kaina susiformuoja sandoriuose tarp nepriklausomų ir ketinančių pirkti ar parduoti asmenų. Sudarydami tokius sandorius asmenys veikia sąžiningai, laisva valia, nevaržomi jokiais apribojimais ar tarpusavio ryšiais (santykiais), galinčiais turėti įtakos sandorio objekto kainai, susiklosčiusiomis rinkos sąlygomis siekdami abipusės maksimalios ekonominės naudos. Be to, rinkos kainai visada turi įtakos tokios aplinkybės, kaip sezoninės ar kiekio nuolaidos, įvairios akcijos bei reklaminės kompanijos, prekių perdavimo sąlygos ir su tuo susijusios prekinės rizikos pasidalijimas tarp šalių, atsiskaitymo terminai, garantinio ir pogarantinio aptarnavimo įsipareigojimai ir pan.

2. Rinkos kainos sąvoka PVM įstatyme vartojama nustatant tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę tais atvejais, kai mokesčio administratoriui kyla pagrįstų įtarimų, kad tokios prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta (plačiau žr. 17 str. komentarą).

3. Jei sandoriuose nustatytos kainos neatitinka rinkos kainos, ją PVM tikslais turi apskaičiuoti pats mokesčio mokėtojas. Įstatyme nėra nustatyta, kokiais metodais mokesčio mokėtojas turi nustatyti tikrąją rinkos kainą, todėl tai sprendžia pats apmokestinamasis asmuo. Bet kuriuo atveju apskaičiuota turto rinkos kaina turi būti ekonomiškai pagrįsta. Jei sandorio šalys yra nepriklausomos ir veikia sąžiningai, sandoriuose tarp tokių šalių nustatytos faktinės kainos paprastai atitinka tikrąsias rinkos kainas.

24. .Prekių importas:

1) ne Europos Sąjungos prekių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai;

2) Europos Sąjungos prekių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją iš trečiųjų teritorijų arba jų įvežimą sukėlę veiksmai.

Komentaras

1. Importu yra vadinamas prekių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad importu laikomas ne tik ne Europos Sąjungos prekių įvežimas (ar įvežimą sukėlę veiksmai) iš trečiųjų valstybių (trečiųjų valstybių sąvoką žr. šio straipsnio 36 dalies komentarą), bet ir Europos Sąjungos prekių, įvežimas (ar įvežimą sukėlę veiksmai) iš trečiųjų teritorijų (trečiųjų teritorijų sąvoką žr. šio straipsnio 35 dalies komentarą).

25. Prekių importuotojas – prekes šalies teritorijoje importuojantis asmuo, kuris turi sumokėti už importuojamas šalies teritorijoje prekes nustatytą importo skolą muitinei arba turėtų sumokėti importo skolą muitinei, jeigu importuojamoms prekėms būtų nustatyti importo muitai.

Komentaras

1. Paprastai skola muitinei atsiranda tuomet, kai priimama atitinkama muitinės deklaracija (išleidžiant į laisvą apyvartą importo muitais apmokestinamas prekes, įforminant tokioms prekėms laikinojo įvežimo procedūrą, kurią atliekant prekės iš dalies neapmokestinamos importo muitais). Tokiu atveju ją sumokėti turi tas asmuo, kuris pateikia deklaraciją. Šiuos ir kitus importo skolos muitinei atsiradimo atvejus ir sumokėjimo tvarką reglamentuoja 1992-10-12 Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2319/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą, ir Europos Komisijos 1993-07-02 reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, bei kiti muitinės veiklą reglamentuojantys nacionaliniai ir ES teisės aktai. Lietuvių kalba šiuos teisės aktus galima rasti Muitinės departamento interneto svetainėje (adresu www.cust.lt).

2. Tais atvejais, kai importuojamoms prekėms nenustatyti importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos, importuotoju laikomas asmuo, kuriam atsirastų prievolė sumokėti importo skolą muitinei, jeigu importuojamoms prekėms būtų nustatyti importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos.

26. Prekių vežimas – prekių (įskaitant pašta) gabenimas visų rūšių transporto priemonėmis, taip pat prekių transportavimas vamzdynais, elektros energijos perdavimo linijomis ir kt.

Komentaras

1. Prekių vežimu laikomas jų gabenimas bet kokiomis transporto priemonėmis, įskaitant prekių transportavimą specialiomis sistemomis (vamzdynais, elektros energijos perdavimo linijomis ir pan.).

27. Prekių vežimas tarp valstybių narių – prekių vežimas Europos Sąjungos teritorijoje, kai maršruto pradžia ir pabaiga yra skirtingose valstybėse narėse.

Komentaras

1. Prekių vežimu tarp valstybių narių yra laikomas prekių vežimas Europos Sąjungos teritorijoje tarp skirtingų valstybių narių (Europos Sąjungos teritorijos ir valstybių narių sąvokas žr. šio straipsnio 10 ir 39 dalies komentare).

28. PVM atskaita – pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal šio Įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma.

Komentaras

1. PVM atskaita yra pirkimo ir (arba) importo PVM dalis, kurią PVM mokėtojas gali atskaityti (t.y. mažinti mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą ar didinti grąžintiną iš biudžeto PVM sumą) šio įstatymo nustatyta tvarka.

2. PVM atskaitos taisyklės nustatomos PVM įstatymo VII skyriuje (plačiau apie PVM atskaitą žr. 57-64 str. komentarus).

29. PVM mokėtojas – asmuo, kuriam pagal šį Įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.

Komentaras

1. PVM įstatymo 71 str. nustato, kokiais atvejais apmokestinamasis asmuo už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes bei suteiktas paslaugas privalo skaičiuoti ir mokėti PVM bei registruotis PVM mokėtoju (plačiau žr. 71 str. komentarą). PVM įstatymas taipogi įtvirtina galimybę apmokestinamajam asmeniui savanoriškai registruotis PVM mokėtoju (plačiau žr. 72 str. komentarą).

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad PVM įstatymo 71 (1) str. apmokestinamajam asmeniui (kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju pagal PVM įstatymo 71 ar 72 str.), taip pat juridiniam neapmokestinamajam asmeniui nustato prievolę registruotis PVM mokėtoju ne tik dėl prekių (paslaugų) tiekimo, bet ir dėl prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės bei paslaugų įsigijimo iš užsienio apmokestinamųjų asmenų (plačiau žr. 71 (1) str. komentarą).

3. Registravimosi PVM mokėtoju sąlygas ir tvarką nustato PVM įstatymo 71-76 str. (plačiau žr. 71-76 str. komentarus), taip pat Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 26 d. įsakymu Nr. 178 „Dėl įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių“.

30. PVM sąskaita faktūra – šiame Įstatyme nustatytus privalomus reikalavimus atitinkantis dokumentas, kuriuo įforminamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, taip pat avanso sumokėjimas. Kai toks dokumentas išrašytas atsiradus prievolei jį išrašyti kitoje valstybėje narėje, jis laikomas PVM sąskaita faktūra, jeigu atitinka tos valstybės narės reikalavimus, keliamus tokiu atveju išrašomai PVM sąskaitai faktūrai.

Komentaras

1. PVM sąskaita-faktūra gali būti įforminamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas bei avanso sumokėjimas. Apie prievolės išrašyti PVM sąskaitą faktūrą atsiradimą bei PVM sąskaitos faktūros rekvizitus plačiau žr. PVM įstatymo 79-80 str. komentarus.

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nėra nustatytos PVM sąskaitos faktūros formos- tai laisvos formos dokumentas, kuriame turi būti visi įstatyme nustatyti rekvizitai.

3. PVM sąskaita-faktūra laikomi ir dokumentai, išrašomi kitoje valstybėje narėje. Tokios PVM sąskaitos faktūros turi atitikti tos valstybės narės keliamus reikalavimus.

30¹. Smulkiojo verslo schemos kitose valstybėse narėse – kitose valstybėse narėse taikomos specialios smulkiuoju verslu užsiimantiems asmenims skirtos schemos, atitinkančios Direktyvos 2006/112/EB XII antraštinės dalies 1 skyriaus nuostatas, kurias taikant šiems asmenims sudaroma galimybė neapmokestinti PVM tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų.

Komentaras

Komentaras rengiamas.

31. Susiję asmenys:

1) fizinis asmuo ir jo sutuoktinis, sužadėtinis arba sugyventinis;

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis yra laikomi:

1) sutuoktiniai- vyras ir moteris, įstatymų nustatyta tvarka įregistravę santuoką ([CK](#) 3.7 str.);

2) sužadėtiniai- vyras ir moteris, sudarę susitarimą tuoktis ([CK](#) 3.8 str.) Susitarimas tuoktis gali būti išreikštas raštu ir žodžiu. Paduotas nustatytos formos prašymas civilinės metrikacijos įstaigai įregistruoti santuoką laikomas viešu susitarimu tuoktis;

3) sugyventiniai- vyras ir moteris, kurie, įregistravę savo partnerystę, bendrai gyvena ne mažiau kaip vienerius metus neįregistravę santuokos, turėdami tikslą sukurti šeiminius santykius ([CK](#) 3.229 str.);

2) fizinis asmuo ir asmenys, susiję su juo giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), taip pat fizinis asmuo ir jo sugyventinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), fizinis asmuo ir jo giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio);

Komentaras

1. Pagal [CK](#) 3.134 straipsnio nuostatas giminystės laipsnis – tai skaičius gimimų, kurie sieja giminaičius, išskyrus bendro protėvio (protėvių) gimimą. Gimimų skaičius skaičiuojamas nuo pasirinkto tiesiosios ir šoninės giminystės linijų palikuonio (šios giminystės linijos yra apibrėžtos [CK](#) 3.132 ir 3.133 straipsniuose). Gimimų skaičius nuo pasirinkto palikuonio lemia jo giminystės artumą (laipsnį) su kitais giminaičiais.

2. Skaičiuojant giminystės laipsnį nuo pasirinkto palikuonio tiesiąja aukštutine linija, palikuonio tėvai bus pirmojo laipsnio, palikuonio tėvų tėvai (seneliai) – antrojo laipsnio giminaičiai ir t.t. Prie tiesiosios žemutinės linijos priklausantys palikuonio vaikai bus pirmojo laipsnio giminaičiai, vaikaičiai – antrojo laipsnio giminaičiai ir t.t.

3. Skaičiuojant šonine giminystės linija giminystės laipsnis taip pat nustatomas pagal gimimų skaičių. Pavyzdžiui, brolio ir sesers giminystė yra antro laipsnio, nes juos sieja du gimimai iš tų pačių tėvų: brolio – vienas, sesers – antras. Pusseserės, pusbroliai yra ketvirto giminystės laipsnio, nes juos sieja keturi gimimai.

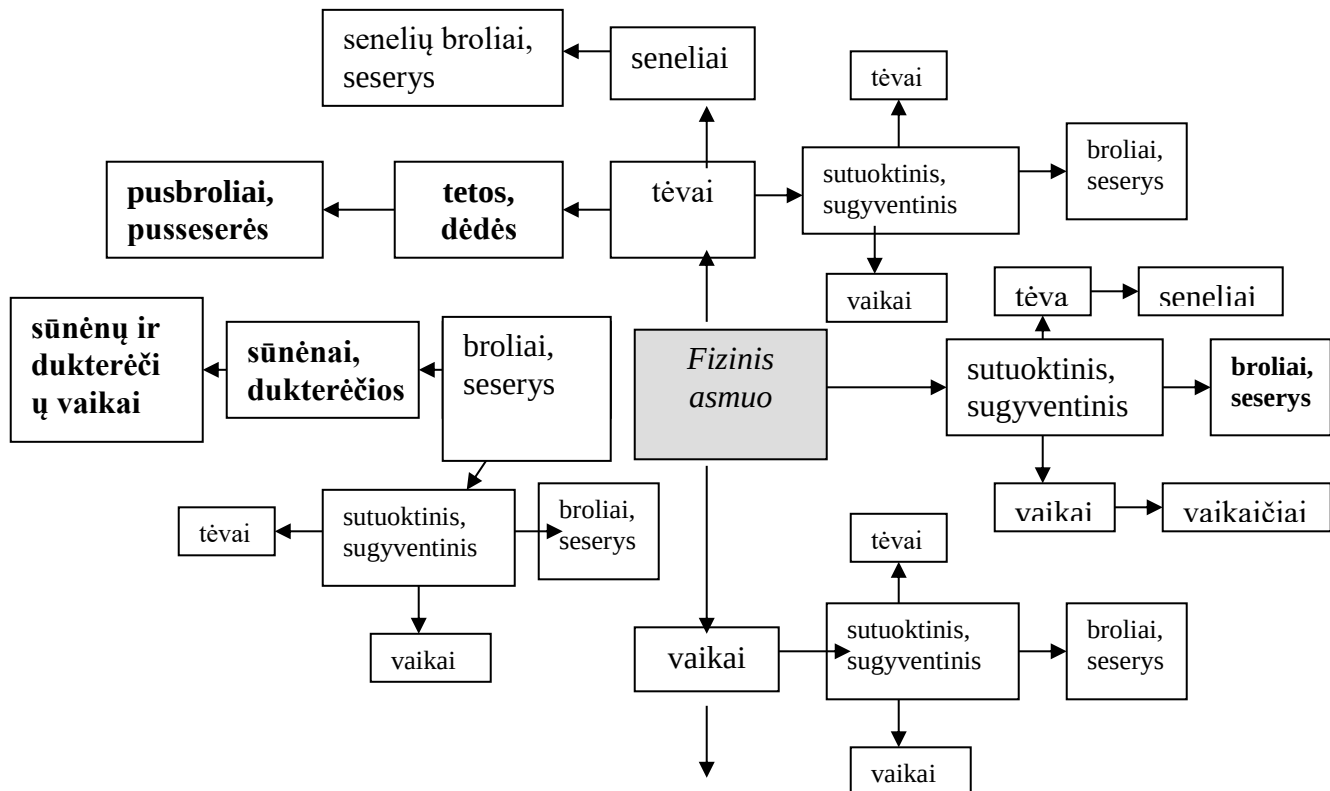
4. Taigi susijusiais asmenimis pagal šios dalies nuostatas laikomas fizinis asmuo ir tokie su juo susiję asmenys:

1) fizinio asmens giminaičiai (tėvai, vaikai, seneliai, jų broliai ir seserys, vaikaičiai, broliai, seserys, tetos, dėdės, pusbroliai, pusseserės, sūnėnai, dukterėčios bei jų vaikai);

2) fizinio asmens sutuoktinio giminaičiai (tėvai, vaikai, seneliai, vaikaičiai, broliai, seserys);

3) fizinio asmens sugyventinio giminaičiai (sugyventinio tėvai, vaikai, seneliai, vaikaičiai, broliai, seserys);

4) fizinio asmens giminaičių sutuoktiniai ar sugyventiniai (tėvų, vaikų, brolių, seserų sutuoktiniai ar sugyventiniai); taip pat šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys).“



vaikaičiai

3) fizinis asmuo ir asmuo, su kuriuo jis susijęs globos santykiais;**Komentaras**

1. Globa yra nustatoma siekiant įgyvendinti, apsaugoti ir apginti neveiksnaus fizinio asmens teises ir interesus. Asmens globa paprastai apima ir jo turto globą, tačiau prireikus turtui valdyti ir tvarkyti gali būti paskirtas turto administratorius. Asmenys, susiję globos santykiais, yra asmens globėjas ir globotinis. Globos santykius reglamentuoja [CK](#) trečiosios knygos VII dalis;

4) apmokestinamasis asmuo ir jo dalyvis (akcininkas, pajininkas ar kt.);**Komentaras**

1. Apmokestinamojo asmens dalyviai yra akcinių bendrovių akcininkai, ūkinių bendrijų tikrieji nariai ir nariai komanditoriai, žemės ūkio bendrovių ar kooperatinių bendrovių pajininkai, individualių (personalinių) įmonių savininkai, valstybės įmonių steigėjai, kredito unijų nariai ir pan. Apmokestinamojo asmens dalyviais gali būti bet kurie juridiniai ar fiziniai asmenys, įskaitant užsienio apmokestinamuosius asmenis ir užsienio valstybių gyventojus. Pagal [CK](#) 2.48 nuostatas juridinio asmens turtas yra atskirtas - juridiniai asmenys turtą valdo, naudoja ir disponuoja nuosavybės ar patikėjimo teise. Juridinio asmens dalyviai neišsaugo nuosavybės teisių į juridiniam asmeniui perduodamą turtą (išskyrus patikėjimo teise perduotą turtą), tačiau įgyja tam tikrų prievolinių teisių ir (ar) prisiima su juridiniu asmeniu susijusių pareigų, kurių pobūdis priklauso nuo juridinio asmens teisinės formos. Pavyzdžiui, akcinės bendrovės akcijų įsigiję asmenys (akcininkai) įgyja tam tikrų turtinių ir neturtinių teisių bei pareigų, nustatytų Lietuvos Respublikos [akcinių bendrovių įstatyme](#) (Žin., 1994, Nr. 55-1046). Juridinio asmens steigėjui ar dalyviui nuosavybės teise priklauso tik toks turtas, kurį juridinis asmuo valdo, naudoja ir disponuoja patikėjimo teise ([CK](#) 2.48 str.). Patikėjimo teise turtą valdo, naudoja ir disponuoja valstybės ar savivaldybių įmonės, įstaigos ir organizacijos, taip pat gali valdyti ir kiti asmenys ([CK](#) 4.107 str.);

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad apmokestinamasis asmuo ir jo dalyvis yra laikomi susijusiais asmenimis nepriklausomai nuo to, kokią dalį to asmens kapitale jie turi. Todėl susijusiais su apmokestinamuoju asmeniu laikomi ir tokie dalyviai, kurie turi nežymią dalį to asmens kapitale (pvz., nedidelį akcijų skaičių);

5) apmokestinamasis asmuo ir jo valdymo organo narys;**Komentaras**

1. Kiekvienas juridinis asmuo turi turėti vienasmenį ar kolegialų valdymo organą ir dalyvių susirinkimą, jei steigimo dokumentuose ir juridinių asmenų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose nenustatyta kitokia struktūra ([CK](#) 2.82 str.). Vienasmeniu valdymo organu paprastai yra paskirtas administracijos vadovas (įmonės prezidentas, direktorius ar kitas įmonės veiklai vadovaujantis asmuo). Kolegialių valdymo organų sudėtį nustato atitinkami įmonių veiklą reglamentuojantys

įstatymai. Pvz., Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad bendrovės valdymo organai yra visuotinis susirinkimas, stebėtojų taryba ir valdyba. Bendrovė turi teisę samdyti administraciją ir administracijos vadovą (prezidentą, generalinį direktorių, direktorių). Jeigu bendrovė turi 50 ar mažiau akcininkų ir joje dirba ne daugiau kaip 200 darbuotojų, stebėtojų taryba gali būti nesudaroma. Visuotiniam susirinkimui nutarus, uždarnosios akcinės bendrovės valdyba gali būti nesudaroma ir jos funkcijos perduodamos bendrovės administracijos vadovui ir visuotiniam susirinkimui;

6) apmokestinamasis asmuo ir jo darbuotojai;

Komentaras

1. Apmokestinamojo asmens darbuotojas yra asmuo, su apmokestinamuoju asmeniu susijęs darbo santykiais. Plačiau apie darbo santykius žr. šio straipsnio 7 dalies komentarą;

7) apmokestinamasis asmuo ir fizinis asmuo, susijęs su šio apmokestinamojo asmens dalyviu arba valdymo organo nariu šios dalies 1, 2 arba 3 punkte nurodytais ryšiais ar santykiais;

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis PVM įstatymo tikslais laikomi ne tik apmokestinamasis asmuo ir jo dalyvis arba valdymo organo narys, bet ir kiti asmenys, kurie nors ir tiesiogiai nedalyvauja apmokestinamojo asmens veikloje, bet yra susiję su to asmens dalyviais ar valdymo organo nariais santuokiniais, giminystės, globos ar kitais 2 str. 31 dalies 1, 2, 3 punktuose išvardintais ryšiais;

8) to paties patronuojančio apmokestinamojo asmens dukteriniai apmokestinamieji asmenys tarpusavyje;

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo laikomas patronuojančiu asmeniu kito apmokestinamojo asmens atžvilgiu, jei jam priklauso daugiau kaip 25 proc. to kito vieneto akcijų, pajų ar dalių. Jei tokiam asmeniui priklauso iki 25 proc. arba lygiai 25 proc. akcijų, pajų ar dalių, toks apmokestinamasis asmuo nelaikomas patronuojančiu asmeniu. Patronuojantį asmenį reikia skirti nuo kontroliuojančio asmens (apie kontroliuojantį asmenį žr. 2 str. 13 dalies komentarą).

2. Susijusiais asmenimis laikomi dukteriniai asmenys, t.y. apmokestinamieji asmenys, kurių daugiau nei 25 proc. akcijų, pajų ar dalių priklauso tam pačiam apmokestinamajam asmeniui;

9) patronuojantis apmokestinamasis asmuo ir dukterinio apmokestinamojo asmens dalyvis;

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis laikomas patronuojantis asmuo ir asmuo, kuris dalyvauja dukterinio asmens veikloje (apie apmokestinamojo asmens dalyvius žr. 31 d. 4 p. komentarą);

10) dukterinis apmokestinamasis asmuo ir patronuojančio apmokestinamojo asmens dalyvis;

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis taip pat laikomas dukterinis apmokestinamasis asmuo ir patronuojančio asmens dalyvis (apie apmokestinamojo asmens dalyvius žr. 31 d. 4 p. komentarą);

11) patronuojantis apmokestinamasis asmuo ir dukterinio apmokestinamojo asmens valdymo organo narys;

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis taip pat laikomas patronuojantis apmokestinamasis asmuo (žr. 2 str. 31 d. 8 p. komentarą) ir dukterinio apmokestinamojo asmens valdymo organo narys (apie apmokestinamojo asmens valdymo organų narius žr. 31 d. 5 p. komentarą);

12) dukterinis apmokestinamasis asmuo ir patronuojančio apmokestinamojo asmens valdymo organo narys;

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis taip pat laikomas dukterinis apmokestinamasis asmuo (žr. 31 d. 8 p. komentarą) ir patronuojančio apmokestinamojo asmens valdymo organo narys (apie apmokestinamojo asmens valdymo organų narius žr. 31 d. 5 p. komentarą);

13) patronuojantis apmokestinamasis asmuo ir fizinis asmuo, susijęs su dukterinio apmokestinamojo asmens dalyviais arba valdymo organų nariais šios dalies 1 ir 3 punktuose nurodytais ryšiais ar santykiais, taip pat asmenys, susiję su šiais dalyviais arba valdymo organų nariais giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), šių dalyvių arba valdymo organų narių sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), šių dalyvių arba valdymo organų narių giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio));

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis PVM įstatymo tikslais laikomi ne tik patronuojantis apmokestinamasis asmuo ir dukterinio apmokestinamojo asmens dalyvis arba valdymo organo narys, bet ir kiti asmenys, kurie nors ir tiesiogiai nedalyvauja apmokestinamojo asmens veikloje, bet yra susiję su to asmens dalyviais ar valdymo organo nariais santuokiniais, giminystės, globos ar kitais šiame punkte išvardintais ryšiais (žr. 2 str. 31 d. 1, 3 punkto komentarus).

2. Taigi susijusiais asmenimis pagal šios dalies nuostatas yra laikomas patronuojantis apmokestinamasis asmuo ir tokie fiziniai asmenys:

1) dukterinio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių sutuoktiniai, sužadėtiniai ar sugyventiniai, taip pat globotiniai ar globėjai;

2) dukterinio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys);

3) dukterinio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių sutuoktinių ar sugyventinių tėvai, vaikai, broliai, seserys;

4) dukterinio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių giminaičių (tėvų, vaikų, brolių, seserų) sutuoktiniai ar sugyventiniai, ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys).”

(pakeista pagal 2005-09-21 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2)-R-8533)

14) dukterinis apmokestinamasis asmuo ir fizinis asmuo, susijęs su patronuojančio apmokestinamojo asmens dalyviais arba valdymo organų nariais šios dalies 1 ir 3 punktuose nurodytais ryšiais ar santykiais, taip pat asmenys, susiję su šiais dalyviais arba valdymo organų nariais giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), šių dalyvių arba valdymo organų narių sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), šių dalyvių arba valdymo organų narių giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio));

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis laikomi ne tik dukterinis apmokestinamasis asmuo ir patronuojančio apmokestinamojo asmens dalyvis arba valdymo organo narys, bet ir kiti asmenys, kurie nors ir tiesiogiai nedalyvauja apmokestinamojo asmens veikloje, bet yra susiję su to asmens dalyviais ar valdymo organo nariais santuokiniais, giminystės, globos ar kitais šiame punkte išvardintais ryšiais (žr. 2 str. 31 d. 1, 3 punkto komentarus);

2. Taigi pagal šios dalies nuostatas susijusiais asmenimis yra laikomas dukterinis apmokestinamasis asmuo ir tokie fiziniai asmenys:

1) patronuojančio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių sutuoktiniai, sužadėtiniai ar sugyventiniai, taip pat globotiniai ar globėjai;

2) patronuojančio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys);

3) patronuojančio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių sutuoktinių ar sugyventinių tėvai, vaikai, broliai, seserys;

4) patronuojančio apmokestinamojo asmens dalyvių arba valdymo organų narių giminaičių (tėvų, vaikų, brolių, seserų) sutuoktiniai ar sugyventiniai, ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys).”

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-09-21 raštą Nr.(18.2-31-2)-R-8533)

15) du apmokestinamieji asmenys, jeigu vienas iš jų tiesiogiai ar netiesiogiai (per vieną ar kelis tarpinius asmenis) valdo daugiau kaip 25 procentus kito akcijų (dalių, pajų) arba turi teises į daugiau kaip 25 procentus sprendžiamųjų balsų kitame iš jų, arba yra įsipareigojęs derinti savo veiklos sprendimus su tuo kitu asmeniu, arba yra įsipareigojęs atsakyti už to kito asmens prievolių tretiesiems asmenims įvykdymą, arba tam kitam asmeniui yra įsipareigojęs perduoti visą arba dalį pelno ar suteikęs teisę naudoti daugiau kaip 25 procentus savo turto;

Komentaras

1. Apmokestinamieji asmenys yra laikomi susijusiais, jei vienas iš šių asmenų atitinka nors vieną iš šių kriterijų:

1.1. tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 proc. kito apmokestinamojo asmens akcijų, dalių ar pajų. Netiesioginiu valdymu šiuo atveju laikomas valdymas per kitus juridinius ar fizinius asmenis. Netiesioginiam valdymui priskiriamas akcijų, dalių ar pajų valdymas per įgaliotus asmenis, taip pat apmokestinamojo asmens valdymas per savo kontroliuojamą asmenį.

1.2. turi teises į daugiau kaip 25 procentus sprendžiamųjų balsų kitame iš jų;

2. Įmonių ar kitų vienetų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ar įstatuose nustatoma, kaip suteikiama balsavimo teisė ir kiek balsų suteikiama atsižvelgiant į akcijų, dalių, pajų rūšį ir vertę. Pvz., Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad jei visos bendrovės akcijos, suteikiančios balsavimo teisę, yra vienodos nominalios vertės, tokiu atveju kiekviena akcija, išskyrus specialiąsias akcijas, visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia po vieną balsą. Bendrovės įstatuose gali būti nustatyta, kad kai kurių klasių akcijoms balsavimo teisė nesuteikiama.

3. Jeigu akcijos, suteikiančios balsavimo teisę, yra skirtingos nominalios vertės, tai viena mažiausios nominalios vertės akcija jos savininkui suteikia vieną balsą. Kitų akcijų suteikiamų balsų skaičius yra lygus jų nominaliai vertei, padalintai iš mažiausios nominalios akcijos vertės. Balsų skaičius suteikiamas ir tuo atveju, kai šio įstatymo nustatytais atvejais teisė balsuoti suteikiama akcijų, nesuteikiančių balsavimo teisės, savininkams. Bendrovės įstatuose gali būti numatoma ir kitokia balsų skaičiaus nustatymo tvarka, tačiau akcijos suteikiamų balsų skaičius turi būti proporcingas jos nominaliai vertei. Užsienio apmokestinamųjų asmenų valdymas, remiantis tų užsienio valstybių įstatymais, gali priklausyti nuo turimų balsų tuose užsienio apmokestinamuose asmenyse.

4. Susijusiais yra laikomi ir tokie asmenys, kurių vienas yra

- įsipareigojęs derinti savo veiklos sprendimus su tuo kitu asmeniu;
- arba yra įsipareigojęs atsakyti už to kito asmens prievolių tretiesiems asmenims įvykdymą,
- arba tam kitam asmeniui yra įsipareigojęs perduoti visą arba dalį pelno ar suteikęs teisę

naudoti daugiau kaip 25 procentus savo turto.

Pavyzdys

Akcinė bendrovė A su individualia įmone B yra sudariusi jungtinės veiklos sutartį, kurioje numatyta, kad kiekvienam sandoriui sudaryti reikia abiejų partnerių sutikimo. Tokiu atveju laikoma, kad akcinė bendrovė A ir personali įmonė B yra susiję asmenys.

16) du apmokestinamieji asmenys, jei tie patys jų dalyviai (vieni arba kartu su asmenimis, susijusiais su jais šios dalies 1, 2 arba 3 punkte nurodytais ryšiais arba santykiais) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų) kiekviename iš jų;

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis laikomi ir tokie asmenys, kurių tie patys dalyviai (žr. šios dalies 4 punkto komentarą) vieni arba kartu su asmenimis, susijusiais su jais šios dalies 1, 2 arba 3 punkte nurodytais ryšiais arba santykiais, tiesiogiai ar netiesiogiai valdo (žr. šios dalies 15 punkto komentarą) daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų) kiekviename iš jų;

17) du apmokestinamieji asmenys, jeigu vienas iš jų turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą kito asmens valdymo organų narių ir (arba) faktiškai kontroliuoja to kito asmens priimamus sprendimus.

Komentaras

1. Susijusiais asmenimis laikomi ir tokie asmenys, jeigu vienas iš jų turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą kito asmens valdymo organų narių ir (arba) faktiškai kontroliuoja to kito asmens priimamus sprendimus, t.y., kontroliuoja kitą asmenį (žr. šio straipsnio 10 dalies 3 punkto komentarą).

32. Standartinis PVM tarifas – 21 procento PVM tarifas.

*Pastaba: Neatsižvelgiant į 32 dalies nuostatą, cigarečių ir kito apdoroto tabako, kurie privalo būti paženklinami specialiais ženklais – banderolėmis, kurios buvo užsakytos iki 2009 m. rugsėjo 1 d. ir kuriose maksimali mažmeninė kaina yra nustatyta atsižvelgiant į iki 2009 m. rugsėjo 1 d. galiojusį 19 procentų PVM tarifą, tiekimui iki 2009 m. gruodžio 1 d. taikomas 19 procentų PVM tarifas.

33. Šalies teritorija – Lietuvos Respublikos teritorija ir greta Lietuvos Respublikos teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius.

Komentaras

1. Kiekvienos valstybės teritorijos ribas nustato jos sienos, tarp kurių ta valstybė naudojami visomis savo suverenėmis teisėmis. Valstybės teritorija apima sausumos teritoriją (įskaitant muitų teritoriją ir muitinės sandėlius), vidaus vandenį bei teritorinę jūrą. Savo suverenitetą valstybė taip pat įgyvendina ir virš jos teritorijos esančioje oro erdvėje bei po ja esančiose žemės gelmėse.

2. Sąvoka „Lietuvos Respublikos valstybės siena“ apibrėžta Lietuvos Respublikos [valstybės sienos ir jos apsaugos įstatyme](#) (2000 m. gegužės 9 d. įstatymas Nr. VIII-1666). Lietuvos Respublikos valstybės siena - tai linija ir šia linija einantis vertikalus paviršius, apibrėžiantis Lietuvos Respublikos teritorijos ribas sausumoje, žemės gelmėse, oro erdvėje, vidaus vandenyse, teritorinėje jūroje ir jos gelmėse. Lietuvos Respublikos teritorinė jūra – Lietuvos Respublikos pakrantės 12 jūrmylių pločio Baltijos jūros vandenų juosta, kuri yra sudėtinė Lietuvos Respublikos teritorijos dalis ir kurios ribas su gretimomis valstybėmis nustato Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys ir visuotinai pripažinti tarptautinės teisės principai bei normos.

3. Greta Lietuvos Respublikos teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius, nėra Lietuvos Respublikos teritorija, tačiau PVM tikslams, remiantis šiame įstatyme pateiktu Lietuvos Respublikos teritorijos apibrėžimu, tokia laikoma. Ši

teritorija apima už valstybės teritorinių vandenų ribos esančią Baltijos jūros dalį, kurioje Lietuvos Respublika turi tam tikras suverenias teises, jurisdikciją ir pareigas, nustatytas pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinius susitarimus, ir kurios ribas su kaimyninėmis valstybėmis nustato Lietuvos Respublikos tarptautiniai susitarimai. Tai išskirtinė ekonominė zona ir kontinentinis šelfas (kontinento tęsinys po vandeniu), esantys už teritorinės jūros ribų. Šiame plote Lietuvos Respublika turi išimties teises žvejoti, medžioti jūroje, atlikti jūros mokslinius tyrimus, nustatyti gamtos saugos taisykles, eksploatuoti šio jūros dugno mineralus ir kitus išteklius.

33¹. Tarpinis veiklos vykdytojas – grandiniame sandoryje dalyvaujantis prekių tiekėjas (išskyrus pirmąjį prekių tiekimo grandinės prekių tiekėją), kuris gabena prekes arba kurio užsakymu tai atlieka trečioji šalis.

Komentaras

Komentaras rengiamas

34. Telekomunikacijų paslaugos – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso, duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidinėmis, radijo, optinėmis arba kitokiomis elektromagnetinėmis sistemomis, įskaitant teisės naudotis šiomis perdavimo, siuntimo arba priėmimo galimybėmis suteikimą arba perdavimą, taip pat prieigos prie pasaulinių informacijos tinklų suteikimą.

Komentaras

Telekomunikacijų paslaugomis vadinamos informacijos perdavimo, siuntimo arba priėmimo elektromagnetinėmis sistemomis paslaugos. Telekomunikacijų paslaugoms priskiriamas taip pat ir teisės naudotis minėtomis paslaugomis suteikimas arba perdavimas, o taip pat ir prieigos prie pasaulinių informacijos tinklų suteikimas. Plačiau apie telekomunikacines paslaugas žr. Lietuvos Respublikos [elektroninių ryšių įstatymą](#).

35. Trečiosios teritorijos – Lietuvos Respublikos finansų ministro (toliau – finansų ministras) patvirtintame sąraše nurodytos teritorijos, kurios šio Įstatymo tikslais nelaikomos valstybių narių teritorijomis.

Komentaras

1. Trečiosios teritorijos yra valstybei narei priklausančios teritorijos, kuriose netaikomos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL 2006 L 347, p. 1), su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB (OL 2009 L 175, p. 12), ir 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL 2009 L 9, p. 12), nuostatos.

2. Trečiųjų teritorijų sąrašas yra patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. [įsakymu Nr. 1K-069](#) „Dėl teritorijų, kurios laikomos trečiosiomis teritorijomis, sąrašo patvirtinimo“:

Helgolando sala (Vokietijos Federacinė Respublika);

Biuzingeno teritorija (Vokietijos Federacinė Respublika);

Seuta (Ispanijos Karalystė);
 Melilija (Ispanijos Karalystė);
 Kanarų salos (Ispanijos Karalystė);
 Livinjas (Italijos Respublika);
 Kampjonė (Italijos Respublika);
 Lugano ežero Italijos teritoriniai vandenys (Italijos Respublika);
 Prancūzijos užjūrio departamentai (Prancūzijos Respublika);
 Atono kalnas (Graikijos Respublika);
 Alandų salos (Suomijos Respublika);
 Normandijos salos (Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė).

3. Trečiosios teritorijos nėra laikomos valstybės narės teritorija šio įstatymo taikymo prasme, t.y., prekių išvežimas (įvežimas) iš (į) trečiųjų teritorijų (į jas) PVM įstatymo prasme laikomas importu ar atitinkamai eksportu.

36. Trečioji valstybė – bet kuri teritorija, kuri nėra Europos Sąjungos teritorija arba trečioji teritorija, kaip tai apibrėžta atitinkamai šio straipsnio 10 ir 35 dalyse.

Komentaras

Bet kuri teritorija, kuri nėra Europos Sąjungos teritorija (žr. šio straipsnio 39 d. komentarą) arba nėra trečioji teritorija (žr. šio straipsnio 35 d. komentarą), yra laikoma trečiaja valstybe.

37. Užsienio apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdomas:

1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba

2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba

3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet koks ekonominę veiklą (plačiau žr. šio str. 8 d. komentarą) vykdomas asmuo:

1.1. juridinis asmuo ar organizacija laikomas užsienio apmokestinamuoju asmeniu tuo atveju, jeigu jo buveinė yra užsienio valstybėje ir jeigu jis yra įsteigtas ar kitaip organizuotas pagal užsienio valstybės teisės aktus;

1.2. bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, jeigu jo buveinė yra užsienio valstybėje, neatsižvelgiant į jo organizavimo formą bei į tai, ar jis laikomas juridiniu asmeniu pagal jo buveinės valstybės teisės aktus;

1.3. fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublikoje (apie nuolatinę gyvenamąją vietą žr. šio straipsnio 19 dalies komentarą).

38. Valstybės ir savivaldybių veikla – valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai. Tokia šių asmenų vykdoma veikla, jeigu jos

mastas neleidžia manyti, kad ji mažareikšmė, šiame Įstatyme nelaikoma valstybės ir savivaldybių funkcijomis:

- 1) naujų prekių, konkuruojančių ar galinčių konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis, tiekimas;
- 2) elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos, vandens, garo tiekimas;
- 3) vežimas, sandėliavimas, taip pat vandens (jūrų ir kt.) uosto paslaugų teikimas bei teisės naudotis oro uostais suteikimas;
- 4) prekybos mugių ir verslo parodų organizavimo paslaugų teikimas;
- 5) reklamos, rinkos ir (arba) viešosios nuomonės tyrimo ir kitų pagal savo esmę panašių paslaugų teikimas;
- 6) kelionių ir turizmo agentūrų paslaugų teikimas;
- 7) telekomunikacijų paslaugų teikimas;
- 8) visuomenės informavimo paslaugų teikimas;
- 9) maitinimo paslaugų teikimas;
- 10) žemės ūkio rinkos ekonominio reguliavimo agentūrų veikla, susijusi su žemės ūkio produktais, kai ji vykdoma pagal atitinkamus reglamentus dėl tų produktų bendros rinkos organizavimo;
- 11) nuoma;
- 12) bet kokia šios dalies 1–11 punktuose nenurodyta šių asmenų vykdoma veikla, jeigu ją vykdant šių asmenų tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos konkuruoja ar gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir (arba) teikiamomis paslaugomis.

Komentaras

1. Valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kuri yra išimtinė tokių juridinių asmenų kompetencija, apibrėžta atitinkamuose teisės aktuose, nelaikoma ekonomine veikla.

2. Viešųjų juridinių asmenų sąvoka yra apibrėžta [CK](#) 2.34 str. - tai valstybės ar savivaldybės, jų institucijų arba kitų asmenų, nesiekiančių naudoti sau, įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus (valstybės ir savivaldybės įmonės, valstybės ir savivaldybės įstaigos, viešosios įstaigos, religinės bendruomenės ir t. t.).

3. Kadangi valstybės ir savivaldybių funkcijos jų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose apibrėžiamos gana plačiai, PVM įstatymo 2 str. 38 d. pateikiamas veiklos rūšių, kurios nelaikomos valstybės ir savivaldybių funkcijomis, ir todėl yra PVM objektas, sąrašas. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šis sąrašas nėra baigtinis ir valstybės ir savivaldybių funkcijomis nėra laikoma bet kokia šių asmenų veikla, jeigu ją vykdant jų tiekiamos prekės (ar teikiamos paslaugos) gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (ar teikiamomis paslaugomis).

4. Atkreiptinas dėmesys taip pat į tai, kad net ir tuo atveju, kai šie asmenys tiekia prekes (teikia paslaugas), kurios gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (ar teikiamomis paslaugomis), tokia veikla nėra laikoma PVM objektu, jeigu veiklos mastas leidžia manyti, kad ji yra mažareikšmė. Veiklos mastas nustatomas kiekvienu konkrečiu atveju atskirai, atsižvelgiant į tai, kokią dalį bendroje analogiškų prekių (paslaugų) rinkoje sudaro tokia valstybės, savivaldybių, institucijų ar kitų viešųjų juridinių asmenų veikla.

5. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo bei Lietuvos Respublikos atliekų tvarkymo įstatymo (toliau – Atliekų tvarkymo įstatymas) nuostatomis savivaldybės yra atsakingos už komunalinių atliekų tvarkymo sistemų organizavimą.

Praktikoje savivaldybės, organizuodamos komunalinių atliekų tvarkymo sistemą, turi teisę pasirinkti apmokėjimo už komunalinių atliekų tvarkymo paslaugas būdą, t. y. atliekų turėtojas už suteiktas paslaugas gali sumokėti tiesiogiai atliekų tvarkytojui pagal sutartį dėl komunalinių atliekų tvarkymo paslaugų teikimo arba savivaldybei, kai priimamas sprendimas nustatyti vietinę rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą ir atliekų tvarkymą.

Savivaldybei pasirinkus „sutarčių sistemą“ (kai komunalinių atliekų tvarkymo paslaugos teikiamos sutarčių tarp atliekų turėtojo ir atliekų tvarkytojo pagrindu), atliekų tvarkytojas pateikia komunalinių atliekų turėtojams atitinkamus apskaitos dokumentus už faktiškai suteiktas paslaugas.

Savivaldybei nustačius vietinę rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą ir atliekų tvarkymą, galutiniu šios paslaugos vartotoju yra laikytina savivaldybė, o ne rinkliavos mokėtojas, kadangi savivaldybei mokamas mokestis priklauso nuo išvežtų šiukšlių kiekio, kai tuo tarpu gyventojai moka nustatyto dydžio rinkliavą nepriklausomai nuo to, ar naudojosi paslauga, ar ne.

Be to, kadangi savivaldybėje gali būti taikoma tik viena atliekų tvarkymo sistema, tai negalima teigti, jog savivaldybė, nustačiusi rinkliavą, konkuruoja su atliekų tvarkytojais pati teikdama tokias paslaugas, t.y. jas perparduodama kaip neatsiskleidęs tarpininkas.

Taigi tais atvejais, kai renkamas mokestis už atliekų tvarkymą yra įvardintas kaip vietinė rinkliava, negalima teigti, jog PVM požiūriu savivaldybės, rinkdamos tokią vietinę rinkliavą, vykdo ekonominę veiklą. Dėl šios priežasties vietinė rinkliava už atliekų tvarkymą yra ne PVM objektas.

(2 str. 38 dalies komentaras papildytas 5 dalimi pagal VMI prie FM 2009-06-05 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-5439).

6. Savivaldybių vykdoma veikla, susijusi tiek su patikėjimo teise valdomos valstybinės žemės, tiek su savivaldybėms nuosavybės teise priklausančios žemės valdymu, naudojimu ir disponavimu pagal Lietuvos Respublikos [vietos savivaldos įstatymo](#) nuostatas yra viena iš savivaldybei priskirtų vykdyti funkcijų. Be to, savivaldybių nuomojamos valstybinės žemės nuomos tvarką bei nuomos mokesčio dydžio už valstybinę žemę žemutinę ir aukštutinę ribą nustato Vyriausybė, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos žemės įstatymu. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad patikėjimo teise valdomos valstybinės žemės ir savivaldybei nuosavybės teise priklausančios žemės nuoma yra išimtinė savivaldybės teisė. Atsižvelgiant į tai, savivaldybė tiek, kiek ji vykdo šią veiklą, nelaikytina apmokestinamuoju asmeniu, o patikėjimo teise valdomos valstybinės žemės bei savivaldybei nuosavybės teise priklausančios žemės nuoma nelaikytina PVM objektu.

(PVMĮ 2 str. 38 d. papildyta 6 punktu pagal VMI prie FM 2010-06-07 raštą Nr. (18.2-31-2.-R-5655).

39. Valstybė narė (arba valstybės narės teritorija) – Europos Sąjungos valstybės narės teritorija, kaip ji apibrėžta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 355 straipsnyje, išskyrus trečiąsias teritorijas. Valstybės narės teritorija laikomos ir finansų ministro patvirtintame sąrašė nurodytos teritorijos, kuriose sudaryti ar kurioms skirti sandoriai laikomi toje valstybėje narėje sudarytais ar jai skirtais sandoriais.

Komentaras

1. Valstybės narės yra šios: Airijos Respublika, Austrijos Respublika, Belgijos Karalystė, Bulgarijos Respublika, Čekijos Respublika, Danijos Karalystė, Estijos Respublika, Graikijos

Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, Kipro Respublika, Kroatijos Respublika, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Lietuvos Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Maltos Respublika, Nyderlandų Karalystė, Portugalijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Rumunija, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vengrija, Vokietijos Federacinė Respublika.

2. Valstybės narės teritorija suprantama taip, kaip ji apibrėžta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 355 straipsnyje (anksčiau Europos Bendrijų Steigimo sutarties 299 str.

3. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad valstybės narės teritorija, taikant šio įstatymo nuostatas, nelaikomos teritorijos, priklausančios valstybei narei, tačiau nurodytos šio straipsnio 35 dalyje (žr., šio straipsnio 35 dalies komentarą).

4. Teritorijų, kuriose sudaryti ar kurioms skirti sandoriai laikomi valstybėje narėje sudarytais ar jai skirtais sandoriais, sąrašas yra patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. gruodžio 24 d. [įsakymu Nr. 1K-471](#) „Dėl teritorijų, kuriose sudaryti ar kurioms skirti sandoriai laikomi valstybėje narėje sudarytais ar jai skirtais sandoriais, sąrašo patvirtinimo“, taip pat skelbiamas Europos Komisijos svetainėje ([Territorial Scope - European Commission](#)).

Pagal šio sąrašo nuostatas, teritorijų, kuriose sudaryti ar kurioms skirti sandoriai skaičiuojant PVM laikomi atitinkamoje Europos Sąjungos valstybėje narėje sudarytais ar jai skirtais sandoriais:

- Monako Kunigaikštystėje sudaryti ar jai skirti sandoriai - Prancūzijos Respublikoje;
- San Marino Respublikoje sudaryti ar jai skirti sandoriai - Italijos Respublikoje;
- Jungtinės Karalystės Akrotirio ir Dekelijos suvereniųse bazių teritorijose sudaryti ar joms skirti sandoriai - Kipro Respublikoje;
- Šiaurės Airijoje sudaryti ar jai skirti sandoriai (tik prekės) – Europos Sąjungos teritorijoje.

(PVMĮ 2 str. 39 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-08-29 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr:) RM-41232).

39¹. Vienatipis kuponas – kuponas, su kuriuo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu.

Komentaras

1. Vienatipis kuponas yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (visą jo vertę vienu kartu) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurių:

- tiekimo ar teikimo vieta kupono išleidimo metu yra žinoma ir
- mokėtinas PVM yra žinomas kupono išleidimo metu.

2. Prekių (išskyrus tam tikrus PVM neapmokestinamo nekilnojamojo turto pardavimo atvejus, pvz., kuponą, skirtą įsigyti miško ūkio paskirties žemę), kurias galima įsigyti už šį kuponą, apmokestinimo režimas kuponų išleidimo metu įprastai nėra žinomas (pvz., prekės, kurių tiekimas šalyje apmokestinamos PVM, jas eksportuojant taikomas 0 proc. PVM tarifas). Todėl kuponai, kurie leidžia įsigyti prekes (išskyrus tam tikrus PVM neapmokestinamo nekilnojamojo turto pardavimo atvejus), iš esmės negali būti vienatipiai.

3. Remiantis ESTT praktika byloje C-68/23 *Finanzamt O*, vienatipiu kuponu gali būti laikomas kuponas, leidžiantis įsigyti elektroniniu būdu teikiamas paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, jeigu yra įvykdytos dvi sąlygos:

1) kupono išleidimo metu jau yra žinoma, kurioje šalyje šis kuponas galės būti panaudotas (pvz., kupone nurodyta šalis (jos kodas), kurioje gali būti panaudotas kuponas) ir

2) žinomas tokios paslaugos apmokestinimo režimas.

Jeigu Lietuvos neapmokestinamasis asmuo įsigytų kuponą, leidžiantį įsigyti elektroniniu būdu teikiamas paslaugas, ir šiame kupone būtų nurodyta, kad kuponas gali būti panaudotas Lietuvoje, tai galima būtų teigti, kad kupono išleidimo metu yra žinoma jog paslaugų suteikimo vieta yra Lietuva.

Įprastai neapmokestinamųjų asmenų įsigytos elektroniniu būdu teikiamos paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu, tačiau, jei tokias paslaugas įsigytų pvz., diplomatinės atstovybės narys ar jo šeimos narys, tai pagal PVM įstatymo 47 straipsnio nuostatas, tokios paslaugos būtų apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą. Tokiu atveju negalima teigti, jog įvykdyta antroji vienatipiui kuponui taikoma sąlyga, t. y. sąlyga, kad kupono išleidimo metu yra žinomas kupono, leidžiančio įsigyti elektroniniu būdu teikiamas paslaugas, apmokestinimo režimas.

4. Kuponai, kurie leidžia įsigyti paslaugas (išskyrus paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos ir kurių suteikimo vieta, nepriklausomai nuo pirkėjo statuso, visada yra Lietuva), taip pat iš esmės negali būti vienatipiai, kadangi net ir tais atvejais, kai įsigyjamų paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklė nepriklauso nuo pirkėjo statuso (pvz., apgyvendinimo, maitinimo paslaugos, kurios visada yra laikomos suteiktomis ten, kur yra nekilnojamasis turtas), teikiant tokias paslaugas diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių, įstaigų ir organizacijų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenės vienietams ar (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, vadovaujantis PVM įstatymo 47 straipsnio nuostatomis, gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas (žr. PVM įstatymo 47 straipsnio komentarą).

5. Kai apmokestinamasis asmuo savo vardu už atlygį perleidžia (parduoda) vienatipį kuponą klientui, tai PVM tikslais laikoma, kad įvyko su tuo kuponu susijusių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir PVM skaičiuojamas (jei prekės ar paslaugos yra PVM apmokestinamos) kupono perleidimo metu. Kai klientas įsigytą vienatipį kuponą faktiškai iškeičia į prekes ar paslaugas, tai toks iškeitimas PVM tikslais nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas. Vienatipio kupono pardavimas ir vėlesnis jo iškeitimas į prekes ar paslaugas PVM tikslais laikomas vienu sandoriu ir galima teigti, kad vienatipio kupono pardavimas yra su tuo kuponu susijusių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir yra PVM objektas, o kupono iškeitimas į paslaugas iš esmės yra vienatipio kupono perleidimo sandorio tęsia ir nėra PVM objektas (žr. PVM įstatymo 9¹ straipsnio 1 ir 2 dalies komentarą).

6. Vienatipį kuponą kitam asmeniui gali perleisti:

6.1. tą kuponą išleidęs apmokestinamasis asmuo. Tokiu asmeniu gali būti:

6.1.1. apmokestinamasis asmuo, kuris pats tiekia prekes ar teikia paslaugas, numatytas kupone;

6.1.2. apmokestinamasis asmuo, kuris pats prekių ir paslaugų neteikia, o įprastai savo vardu platina savo ir / ar kitų asmenų išleistus kuponus (toliau - Platintojas);

6.2. Platintojas kito apmokestinamojo asmens (kupono leidėjo) vardu už platinimo paslaugą pasiimdamas sutartą atlygį.

1 pavyzdys

Botanikos sodas, PVM mokėtojas, platina savo išleistus kuponus, kurie kupono turėtojui suteikia teisę apsilankyti botanikos sode. Botanikos sodo, teikiamos botanikos sodo lankymo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, be to, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, botanikos sodo lankymo paslaugos, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Ar botanikos sodo išleistus ir platinamus kuponus galima laikyti vienatipiais kuponais?

Pateiktu atveju kuponų išleidimo metu paslaugų, kurias galima įsigyti už šiuos kuponus, apmokestinimo režimas yra aiškus, t. y. aišku, kad už kuponus įsigijamos botanikos sodo lankymo paslaugos, nesvarbu kas jas įsigyja, PVM tikslais laikomos suteiktos Lietuvoje ir jos yra PVM neapmokestinamos. Todėl šie botanikos sodo išleisti kuponai laikomi vienatipiais.

2 pavyzdys

Knygynas, parduoda dovanų kuponus skirtus įsigyti audio knygoms.

Ar šie kuponai laikomi vienatipiais?

Pagal PVM įstatymo nuostatas, audio knygos laikomos elektroninėmis paslaugomis, kurių paslaugų suteikimo vieta, priklausomai nuo to, koks asmuo šias paslaugas įsigyja (t. y. apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo), nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 arba 15 dalies nuostatas.

Atsižvelgiant į tai, kad kupono išleidimo metu nėra žinoma su juo susijusių elektroninių paslaugų suteikimo vieta, todėl knygyno parduodami dovanų kuponai yra laikomi daugiatisiais. Tokiu atveju (kai parduodami daugiatisiai dovanų kuponai), dovanų kuponų pardavimas nėra PVM objektas ir PVM neturi būti skaičiuojamas. PVM objektas bus tada, kai faktiškai bus suteikta prieiga prie audio knygų.

3 pavyzdys

Asmuo įsigijo X miestiečio kortelę, su kuria asmuo iš anksto įsigyja miesto viešojo transporto bilietus.

Ar X miestiečio kortelė gali būti laikoma kuponu?

Ne, negali. X miestiečio kortelė yra tik priemonė įsigyti elektroninius viešojo transporto bilietus, kurie suteikia teisę važiuoti viešuoju transportu. Tokios teisės viešuoju transportu suteikimas keleiviui už atlygį PVM tikslais laikomas paslaugų teikimu ir yra PVM objektas. Kadangi šią teisę keleivis įgyja, kai nusiperka viešojo transporto bilietą, todėl ir prievolė apskaičiuoti PVM vežėjui už jo keleiviui suteiktą teisę įsigyti keleivių vežimo paslaugas atsiranda tada, kai parduodamas viešojo transporto bilietas.

7. Kai vienatipiai kuponai nepanaudojami, t. y. kai vienatipį kuponą įsigijęs asmuo neįsigyja prekių (paslaugų), nurodytų kupone, ir jie negražinami jų pardavėjui, PVM tikslais laikoma, kad prekės (paslaugos) buvo suteiktos kuponą įsigijusiam asmeniui ir jos buvo suteiktos tada, kai vienatipis kuponas buvo perleistas šiam asmeniui. Pasibaigus vienatipio kupono galiojimo terminui, šio kupono pardavimo duomenys (tame tarpe ir pardavimo PVM) nėra tikslinami, neatsižvelgiant į tai, kad kuponu jo galiojimo laikotarpiu nebuvo pasinaudota.

(2 str. 39¹ d. pagal VMI prie FM 2025-04-11 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr.) RM-18711)).

40. Kitos šiame Įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos *mokesčių administravimo įstatyme*, 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (toliau – Sąjungos muitinės kodeksas), taip pat Lietuvos Respublikos *civiliniame kodekse*, – kiek tai neprieštarauja šiam Įstatymui (išskyrus Civilinio kodekso įsakmiai nurodytus atvejus), tačiau mokesčio administratoriumi šiame Įstatyme vadinama tik Valstybinė mokesčių inspekcija.

Komentaras

Komentaras rengiamas

3 straipsnis. Lietuvos Respublikos PVM objektas

1. PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;

Komentaras

1. Viena iš sąlygų, kad tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos būtų PVM objektas yra ta, kad prekės turi būti tiekiamos ar paslaugos teikiamos už atlygį. Kaip nurodyta PVM įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje atlygis – visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

2. Už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) gali būti atlyginama ne tik pinigais, bet ir kitomis prekėmis ar paslaugomis. Tokiu atveju tiek prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui), tiek prekių (paslaugų) pirkėjui vieno kitam patiekto prekės (suteiktos paslaugos) yra PVM objektas, nes toks atlyginimas laikomas atlygiu už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas gali būti atlyginama ne iš karto patiekus prekes ar suteikus paslaugas. Tokiais atvejais PVM objektas yra prekių teikimo (paslaugų teikimo) apskaitos dokumente apskaičiuotas (gautinas) atlygis.

3. PVM įstatyme nustatyti ir kiti atvejai, kai nors faktiškai atlygis už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas negaunamas, tačiau tokie prekių tiekimai (paslaugų teikimai) laikomi prekių tiekimu ir paslaugų teikimu už atlygį, todėl yra PVM objektas:

3.1. PVM įstatymo 5 ir 8 straipsnyje nurodyti atvejai, kai nors faktiškai prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos neatlygintinai – suvartojamos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, tačiau toks prekių tiekimas ir paslaugų teikimas laikomas prekių tiekimu ir paslaugų teikimu už atlygį;

3.2. PVM įstatymo 5-1 straipsnyje nustatyti atvejai, kai paties PVM mokėtojo disponuojamų prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę verslo tikslais laikomas prekių tiekimu už atlygį;

3.3. PVM įstatymo 6 straipsnyje nurodyti atvejai, kai PVM mokėtojo ilgalaikio turto pasigaminimas laikomas prekių tiekimu už atlygį;

3.4. PVM įstatymo 9 straipsnyje nurodyti kiti sandoriai, pagal kuriuos vykdomas nuosavybės teisės objektų perdavimas laikomas prekių tiekimu už atlygį.

4. PVM įstatymo 58 str. 1 dalies komentaro 3 punkte nurodytais atvejais sukurtų infrastruktūros objektų perdavimas savivaldybei ar inžinerinius tinklus eksploatuojančioms įmonėms turi būti laikomas PVM objektu šiais atvejais:

4.1. kai PVM mokėtojas pagal susitarimą su savivaldybe savo lėšomis sukuria infrastruktūros objektus (antžeminės ir požeminės automobilių stovėjimo aikštelės ir pan.) ir perduoda juos savivaldybei, o savivaldybė, vietoj atlygio už perimtus infrastruktūros objektus, mainais, neimdama nuomos mokesčio, sutartyje nustatytą laikotarpį (pvz., kol atsipirks šio turto pasigaminimo išlaidos) leidžia šiam PVM mokėtojui naudoti šį turtą jo PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti. Šie mainai, vadovaujantis PVM įstatymo 10 straipsnio nuostatomis, tiek PVM mokėtojui, tiek savivaldybei yra PVM objektas (iš vienos pusės sukurto nekilnojamojo turto tiekimas, iš kitos pusės - šio nekilnojamojo turto nuomos paslaugos) (žiūr. PVM įstatymo 10 str. komentarą);

4.2. kai PVM mokėtojo sukurti ir jam nuosavybės teise priklausantys inžineriniai tinklai: vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo infrastuktūros objektai, elektros tinklų ir įrenginiai ir kiti

inžineriniai tinklai, pripažinti reikalingais viešajam vandens tiekimui, elektros energijos perdavimui, dujų tiekimui ir pan., vadovaujantis šių inžinerinių tinklų statybą bei naudojimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, išperkami perimant savivaldybės, jos kontroliuojamos įmonės ar kitos tinklus eksploatuojančios įmonės nuosavybėn. Toks šių infrastruktūros objektų pardavimas savivaldybei, jos kontroliuojamai ar kitai įmonei laikomas prekių tiekimu už atlygį;

4.3. PVM įstatymo 5 bei 8 straipsnyje nurodytais atvejais, kai infrastruktūros objektai, ar atlikti darbai, kuriems sukurti (atlikti) įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, neatlygintinai buvo perduoti savivaldybei, kitai institucijai ar kitai įmonei kaip parama (žiūr. PVM įstatymo 5 bei 8 str. str. komentarą).

5. PVM objektu nelaikomi tie atvejai, kai PVM mokėtojas skirtų naudoti ir naudojamų jo ekonominėje PVM apmokestinamoje veikloje sukurtų kelių ir su keliais susijusių infrastruktūros objektų, kuriems sukurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turėjo teisę įtraukti į PVM atskaitą (žiūr. PVM įstatymo 58 str. 3 punkto komentarą), nuosavybės teisę dėl teisės aktų reikalavimų perduoda savivaldybei ar valstybei (pvz., vadovaujantis Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Kelių įstatymo nuostatomis, keliai ir tiltai, priklausomai nuo jų reikšmingumo, nuosavybės teise privalo priklausyti valstybei, savivaldybei).

6. Europos Teisingumo Teismas byloje C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains prieš Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie išaiškino, kad PVM objektu nelaikomos sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamos veiklos sutartis, kai viena sutarties šalis (klientas) pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti sutarties ir kai šias sumas pasilieka kita sutarties šalis. Šiuo atveju turi būti laikoma, kad tai nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo neįvykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga.

Pavyzdys

UAB X, teikianti viešbučių paslaugas, gauna rankpinigius, kuriuos klientai moka iš anksto, rezervuodami kambarius. Šios rankpinigių sumos yra atskaitomos iš vėliau už apgyvendinimo paslaugas mokamos sumos arba, klientui neatvykus ar atsisakius apgyvendinimo paslaugų rezervacijos, minėta bendrovė rankpinigius pasilieka sau. UAB X pasiliktos rankpinigių sumos kaip kompensacija dėl sutarties nutraukimo nėra PVM objektas, todėl nėra apmokestinamos PVM.“

7. Kai viešuosius darbus organizuoja ne savivaldybė, o jos samdytas apmokestinamasis asmuo, tai šio asmens už atlygį teikiamos viešųjų darbų organizavimo paslaugos yra PVM objektas ir šios paslaugos apmokestinamos PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo, organizuojantis viešuosius darbus, turi savivaldybei išrašyti viešųjų darbų organizavimo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą ir nuo šių paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuoti pardavimo PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą. Viešųjų darbų organizavimo paslaugų apmokestinamoji vertė – gautas (gautinas) atlygis už šias paslaugas (išskyrus patį PVM).

Kompensacijos, kurias savivaldybė ir teritorinė darbo birža, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos užimtumo rėmimo įstatymo 28 straipsniu, moka asmenims, organizuojantiems viešuosius darbus, iš esmės yra skirtos padėti asmenims greičiau integruotis į darbo rinką bei sudaryti jiems sąlygas užsidirbti pragyvenimui ir todėl jos nelaikomos atlygiu už savivaldybei teikiamas paslaugas ir nėra PVM objektas. Šių kompensacijų gavimas negali būti įforminamas PVM sąskaitomis faktūromis (kompensacija gali būti įforminama laisvos formos dokumentu).

Pavyzdys

Viešųjų darbų programoje numatytiems darbams atlikti teritorinė darbo birža ir savivaldybė su komunalinio ūkio įmone A, laimėjusia savivaldybės organizuotą konkursą viešiesiems darbams atlikti, 2007 metų sausio mėnesį sudarė Viešųjų darbų organizavimo ir finansavimo sutartį.

Šioje sutartyje:

1) įmonė A įsipareigojo organizuoti viešuosius darbus pagal savivaldybės tarybos patvirtintą Viešųjų darbų programą bei šiems darbams atlikti įdarbinti darbo biržos siūstus darbo ieškančius asmenis. Be to, įsipareigojo darbo biržai ir savivaldybei kiekvieną mėnesį pateikti Pažymą apie teritorinės darbo biržos nusiųstų ieškančių darbo asmenų, įdarbintų pagal darbo sutartis viešiesiems darbams atlikti, dirbtą darbo laiką ir apskaičiuotą jiems darbo užmokesį (toliau – pažyma) bei išrašą iš darbo laiko apskaitos žiniaraščio apie jų dirbtą darbo laiką, taip pat pateikti darbo biržai ir savivaldybei jų prašomą informaciją bei dokumentus, susijusius su viešųjų darbų organizavimu (pvz., ataskaitą apie atliktus darbus ir pan.).

2) darbo birža ir savivaldybė įsipareigoja ne vėliau kaip per 10 dienų nuo pažymos bei išrašo iš darbo laiko apskaitos žurnalo gavimo už kiekvieną dirbantį viešuosius darbus asmenį pervesti darbdaviui 50 procentų už faktiškai dirbtą laiką pagal tą mėnesį galiojantį Vyriausybės patvirtintą minimalų valandinį atlygį apskaičiuoto darbo užmokesčio ir nuo šio darbo užmokesčio apskaičiuotų draudėjo privalomojo valstybinio socialinio draudimo įmokų sumos, o darbo sutarčiai viešiesiems darbams atlikti pasibaigus arba ją nutraukus, kompensuoti 50 procentų piniginės kompensacijos už nepanaudotas atostogas ir nuo šios sumos apskaičiuotas draudėjo privalomojo valstybinio socialinio draudimo įmokas;

3) savivaldybė už suteiktas viešųjų darbų organizavimo paslaugas įmonei A įsipareigoja sumokėti 15 proc. nuo viešuosius darbus dirbančių asmenų darbo užmokesčio, įskaitant įmokas socialiniam draudimui.

Klausimai:

1) Ar įmonės A savivaldybei teikiamos viešųjų darbų organizavimo paslaugos pagal savivaldybės patvirtintą Viešųjų darbų programą yra PVM objektas?

2) Ar savivaldybės ir darbo biržos įmonei A pervedamos sumos, skirtos padengti įmonės A išlaidas, susijusias su darbo užmokesčio (įskaitant socialinio draudimo įmokas) mokėjimu darbo biržos siūstiems ir įmonės įdarbintiems asmenims, taip pat kitoms faktiškai patirtoms išlaidoms, susijusioms su viešųjų darbų atlikimu, laikomos atlygiu už įmonės A teikiamas paslaugas?

Atsakymai:

1) Taip, įmonės A savivaldybei teikiamos viešųjų darbų organizavimo paslaugos pagal savivaldybės patvirtintą Viešųjų darbų programą yra PVM objektas ir šios paslaugos turi būti apmokestinamos PVM taikant 21 proc. PVM tarifą. Šių paslaugų teikimas turi būti įforminamas PVM sąskaita faktūra.

2) Savivaldybės ir darbo biržos įmonei A pervedamos sumos, skirtos padengti įmonės A išlaidas, susijusias su darbo užmokesčio (įskaitant socialinio draudimo įmokas) mokėjimu darbo biržos siūstiems ir įmonės įdarbintiems asmenims, taip pat kitoms faktiškai patirtoms išlaidoms, susijusioms su viešųjų darbų atlikimu, PVM įstatymo prasme nelaikomos atlygiu už įmonės A savivaldybei teikiamas paslaugas ir nėra PVM objektas.

2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;

Komentaras

1. Kita svarbi PVM objekto sąlyga yra ta, kad prekių tiekimas (paslaugų teikimas) vyktų šalies, t. y. Lietuvos, teritorijoje. PVM įstatymo 12 ir 12-1 straipsniai reglamentuoja kriterijus, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo vieta. Paslaugų teikimo vietos nustatymo kriterijus reglamentuoja PVM įstatymo 13 straipsnis.

2. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad kai prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva, tai pagal PVM įstatymo nuostatas gali būti taikomas ne tik standartinis (21 proc.), lengvatinis (5 arba 9 proc.), bet ir 0 proc. PVM tarifas (pvz., kai tiekiamos prekės yra eksportuojamos, kai prekės tiekiamos kitos ES valstybės narės PVM mokėtojai ir yra išgabenamos iš Lietuvos). Kai prekių tiekimo vieta nelaikoma Lietuva, tai toks tiekimas nėra Lietuvos PVM objektas.

Pavyzdys

1 atvejis

Lietuvos PVM mokėtojas, užsiimantis baldų gamyba, tiekia baldus kitam Lietuvos PVM mokėtojai, užsiimančiam baldų prekyba. Kadangi baldų nuosavybės teisės perdavimas kitam asmeniui įvyko Lietuvoje, tai šis tiekimas yra PVM objektas. Šiuo atveju patiekti baldai apmokestinami taikant 21 proc. PVM tarifą.

2 atvejis

Lietuvos PVM mokėtojas, užsiimantis baldų prekyba, tiekia baldus kitų ES valstybių narių PVM mokėtojams. Baldus pirkėjo užsakymu Lietuvos vežėjai išgabena iš Lietuvos. Šis baldų tiekimas laikomas įvykusi Lietuvoje (nes tiekiamų baldų gabenimas prasidėjo Lietuvoje), tačiau šiuo atveju gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

3. Analogiškai, kai pagal PVM įstatymo nuostatas laikoma, kad paslaugos suteiktos Lietuvoje, tai jos gali būti apmokestinamos ne tik taikant standartinį (21 proc.), lengvatinį (5, 9 proc.), bet ir 0 proc. PVM tarifą (pvz., eksportuojamų prekių vežimas, tarptautinis keleivių vežimas ir pan.). Kai paslaugų teikimo vieta nėra Lietuva, tokios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas.

Pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas teikia reklamos paslaugas Latvijos PVM mokėtojai. Šiuo atveju pagal nuostatas, tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatomis paslaugos suteikimo vieta laikoma Latvija. Todėl šios reklamos paslaugos teikimas nėra Lietuvos PVM mokesčio objektas.

3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo. Šiame punkte nurodyta sąlyga netaikoma, jeigu šalies teritorijoje už atlygį tiekiamą naują transporto priemonę, kurią tiekėjas, pirkėjas arba bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis išgabena iš šalies teritorijos, tačiau į Europos Sąjungos teritoriją.

Komentaras

1. Trečioji sąlyga, kad tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos būtų PVM objektas, yra ta, kad jas turi tiekti (teikti) apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą. Apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokos pateiktos PVM įstatymo 2 straipsnyje.

Tai reiškia kad, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas, nevykdydamas ekonominės veiklos, tai toks prekių tiekimas (paslaugų teikimas) nėra PVM objektas, nors už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) gaunamas atlygis. Ši sąlyga netaikoma, kai į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės.

2. Ekonominė veikla nelaikoma valstybės ir savivaldybių veikla – valstybės ir savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais ir kitų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos (išskyrus PVM įstatymo 2 straipsnio 38 dalies 1-12 punktuose nurodytus atvejus).

Pavyzdys

Lietuvos centrinis valstybės archyvas ir kiti valstybiniai archyvai vykdo Lietuvos archyvų įstatyme reglamentuotą veiklą ir teikia įvairias minėtuose archyvuose esančių dokumentų paieškos, kopijavimo bei kitas paslaugas, kurių kainos patvirtintos Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymu. Kadangi valstybiniuose archyvuose esančių dokumentų paieškos, kopijavimo ir kitas su šiais dokumentais susijusias paslaugas pagal Lietuvos valstybės archyvų įstatymo nuostatas teikia tik patys valstybiniai archyvai, todėl minėtos paslaugos pagal savo pobūdį nekonkuruoja ir negali konkuruoti su kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamomis paslaugomis.

Vadovaujantis aukščiau nurodytomis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatomis, tokia valstybinių archyvų veikla yra valstybės ir savivaldybių veikla, todėl jos vykdymas nereiškia ekonominės veiklos vykdymo. Taigi, valstybiniai archyvai tiek, kiek jie vykdo šią veiklą, nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis, o minėtuose archyvuose esančių dokumentų paieškos, kopijavimo bei kitos paslaugos nelaikomos PVM objektu.

3. Į gautų iš ekonominės veiklos pajamų apimtį neįeina PVM mokėtojo gauti dividendai ar kitos pajamos iš akcijų (dalių, pajų), taip pat kitų vertybinių popierių turėjimo, gaunamos pajamos iš banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės turėjimo, gauta pagautė, pardavėjo gautos kompensacijos, skirtos atliekant mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu patirtoms išlaidoms padengti, netesybos ir kitos panašios gautos (gautinos) sumos, kurios nėra pajamos iš veiklos.

4. Kai fizinio apmokestinamojo asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo.

Tai reiškia, kad, kai fizinis asmuo be gaunamo atlygio iš vykdomos ekonominės veiklos, pavyzdžiui parduoda savo, kaip fizinio asmens turtą (tiek kilnojamąjį, tiek nekilnojamąjį), kuris nesusijęs su jo vykdoma ekonomine veikla, tai gautas atlyginimas už šį parduotą turtą nėra PVM objektas. Tačiau jeigu fizinis asmuo užsiima nekilnojamojo turto prekyba – stato (ar perka) ir parduoda namus, butus, tai tokia jo veikla laikoma ekonomine veikla ir yra PVM objektas.

Pavyzdys

Jonas Jonaitis, turintis verslo liudijimą prekybai, per paskutiniuosius 12 mėnesių gavo iš šios veiklos 15 000 eurų. Be to, šiame laikotarpyje šis asmuo pardavė jam nuosavybės teise priklausantį namą už 20 000 eurų. Kadangi jo sudarytas nuosavo namo pardavimo sandoris nėra susijęs su jo

vykdoma ekonomine veikla, tai namo pardavimo pajamos neįtraukiamos į nustatytą 45 000 eurų pajamų ribą, dėl kurios atsiranda prievolė privalomai registruotis PVM mokėtoju.

5. Visais atvejais PVM objektu laikomas bet kurio fizinio ar juridinio asmens Lietuvoje tiekiamos naujos transporto priemonės, kurios tiekėjo, pirkėjo ar trečiojo asmens išgabenamos iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tai, ar pardavėjas vykdo ekonominę veiklą, ar ne.

6. Reikalavimo teisės į skolą perleidimas bei skolos pagal šį reikalavimą grąžinimas naujam kreditoriui nėra PVM objektas.

Pavyzdys

Įmonė A įmonei B už 8 700 eurų perleidžia reikalavimo teisę į skolą (skola — 20 270 eurų). Įmonė B, tapusi kreditori, iš skolininko išieško skolą – 14 500 eurų.

Šiuo atveju įmonės A reikalavimo teisės į skolą perleidimas (už kurį įmonė A gauna 8 700 eurų), taip pat kliento skolos įmonei B grąžinimas (14 500 eurų) nėra PVM objektas.

7. Pasitaiko atvejų, kai vienos ar kitos grupės įmonės (savarankiški juridiniai asmenys), siekdamos sumažinti savo ekonominės veiklos kaštus, sudaro taip vadinamus „kaštų pasidalijimo sandorius“. Kaštų pasidalijimo sandorių esmė yra ta, kad įmonės, nesteidamos atskiro juridinio asmens, susiburia bendro turto, paslaugų ar teisių įsigijimui, o kiekvienos dalyvaujančios įmonės patiriamų kaštų dalis tokia sandoryje turi atitikti tos įmonės gaunamą naudą. Tais atvejais, kai sandorių patiriami kaštai neatitinka jų gaunamos naudos, tai šis skirtumas tarp dalyvių yra kompensuojamas atliekant tarpusavio atsiskaitymus, balansuojančius mokėjimus” ar pan.

Tokie kaštų pasidalijimo sandoriai gali būti sudaromi bet kokioje bendroje veikloje. Pavyzdžiui, įmonės gali nuspręsti panaudoti bendrus išteklius centralizuotų valdymo paslaugų įsigijimui, bendrą reklamos kompanijų vystymui, naujų IT sistemų kūrimui ir palaikymui ir pan.

Kaštų pasidalijimo sandoriai gali būti sudaromi tarp savarankiškų, nepriklausomų juridinių asmenų arba tarp savarankiško juridinio asmens ir jo padalinių, įsikūrusių kitose ES valstybėse narėse. Atitinkamai, sudarius tokį sandorį, visos šalys vykdo bendrą funkciją visų jų naudai ir atlieka balansuojančius mokėjimus tik tuo atveju, jeigu jų patiriama sąnaudų dalis yra nelygi jų gaunamos naudos daliai.

Kai kaštų pasidalijimo sandoriai vyksta tarp savarankiškų juridinių asmenų, t. y. kai viena savarankiška grupės įmonė vykdo funkcijas, kuriomis naudojasi kitos savarankiškos grupės įmonės, galima teigti, kad ši įmonė kitoms įmonėms teikia paslaugas, reikalingas šioms funkcijoms vykdyti. Be to, kitų grupės narių įmonei mokami vadinamieji „balansuojantys mokėjimai” (kurie mokami tuo atveju kai įmonės kaštai, patirti šioms funkcijoms atlikti, neatitinka įmonės gaunamos naudos) patvirtina, kad šie mokėjimai aiškiai sietini su gauta paslauga, turi tiesioginį ryšį su ja. Dėl to, galima teigti, kad įmonės kitoms grupės įmonėms teikiamos paslaugos yra atlygintinos ir jos yra PVM objektas.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonės A, B ir C nusprendė bendrai veikti IT operacijų srityje ir tuo tikslu įsteigė bendrą operacijų centrą įmonę X. Įmonė X yra atsakinga už ją įsteigusių įmonių savalaikį ir kokybišką banko operacijų vykdymą ir teikia minėtoms įmonėms su banko operacijų vykdymu susijusias paslaugas.

Visos minimos įmonės yra savarankiški juridiniai vienetai. Todėl kai įmonė X teikia su banko operacijų vykdymu susijusias paslaugas savo steigėjams įmonei A, B ir C, tai jos teikiamos paslaugos yra PVM objektas.

2 pavyzdys

X grupės bankai – savarankiški juridiniai vienetai, įsikūrę Lietuvoje, Latvijoje bei Estijoje, nusprendė įsteigti bendrą visai X grupei operacijų centrą, kuris būtų atsakingas už rinkodaros funkciją visuose bankuose.

Minėti bankai tarpusavyje sudaro kaštų pasidalijimo sandorį, kuriame numatyta, kad kiekvieno dalyvaujančio banko patiriamų kaštų dalis tokiam sandoryje turi atitikti tos įmonės gaunamą naudą, taip pat nustatyti principai, kuriais remiantis nustatoma kiekvieno grupės nario gaunama nauda. Taip pat susitariama, kad, jei bankų patirti kaštai bendroje rinkodaros veikloje neatitiks jų gautos naudos, grupės bankai vieni kitiems mokės balansuojančius mokėjimus.

Lietuvos banko teikiamos vykdančios rinkodaros funkciją paslaugos Latvijos ir Estijos bankams pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas laikomos suteiktos atitinkamai Latvijoje ir Estijoje, o Lietuvoje nėra PVM objektas.

Tačiau Lietuvos bankui Latvijos ir Estijos bankų teikiamos rinkodaros paslaugos pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas laikomos suteiktos Lietuvoje ir čia yra PVM objektas. Šiuo atveju Lietuvos bankas, vadovaudamasis PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatomis, privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šių iš Latvijos ir Estijos bankų įsigytų paslaugų pardavimo PVM.

Kai kaštų pasidalijimo sandoriai sudaromi tarp savarankiško juridinio asmens ir jo padalinių, įsikūrusių kitose ES valstybėse narėse, turi būti atsižvelgiama į Europos Teisingumo teismo praktiką byloje C-210/04 tarp FCE Bank ir Italijos mokesčių administratoriaus. Europos Teisingumo teismas paaikškino, kad bendrovės padalinys, įkurtas kitoje valstybėje narėje, kuris nėra atskiras, savarankiškas juridinis asmuo ir kuriam pati bendrovė teikia tam tikras paslaugas, neturi būti laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu. Tas faktas, kad buvo sudarytas susitarimas dėl sąnaudų (kaštų) pasidalijimo, šiuo atveju nėra reikšmingas. Vadinas, savarankiško juridinio asmens savo padaliniams, įsikūrusiems kitose ES valstybėse narėse, teikiamos paslaugos nėra PVM objektas, o padalinio pagal sudarytą kaštų priskyrimo sandorį dengiami kaštai nelaikomi atlygiu už suteiktą paslaugą.

3 pavyzdys

Banko filialas X, įsikūręs Lietuvoje, yra Suomijoje esančio Banko Y filialas. Banko filialas X ir bankas Y tarpusavyje sudaro kaštų priskyrimo sandorį, kuriame numatyta, kad bankas Y savo filialui X priskirs konsultavimo, personalo mokymo, duomenų tvarkymo ir valdymo kaštus, o filialas X bankui Y padengs jo filialo X naudai patirtus kaštus.

Banko filialas X, būdamas banko Y filialas, nėra atskiras, savarankiškas juridinis asmuo ir jie abu kartu sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį. Todėl banko Y jos filialo X naudai atliekami veiksmai nėra paslaugos ir nėra PVM objektas, o filialo X bankui Y dengiami kaštai, patirti dėl atliktų veiksmų, nėra atlygis už suteiktas paslaugas. “

(3 p. 7 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-09-08 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-19593)).

2. PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės, kai:

1) prekes iš apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą, t. y. veikia kaip toks, ir kuriam netaikomos teisės aktų nuostatos, numatytos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) XII antraštinės dalies 1 skyriuje, įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, jeigu šis prekių tiekimas nelaikomas įvykusi šalis teritorijoje pagal šio Įstatymo 12 straipsnio 2 ar 3 dalies nuostatas;

Komentaras

1. Apmokestinamiesiems asmenims, įsigyjantiems prekių iš kitos valstybės narės (sandorį sudarantiems vykdančiam savo ekonominę veiklą), kai jie prekes įsigyja iš įsiregistravusio (ar kitaip identifikuoto) ar neįsiregistravusio, tačiau privalančio įsiregistruoti PVM mokėtoju, apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą, toks prekių įsigijimas už atlygį yra PVM objektas, jeigu pagal PVM įstatymo nuostatas įsigijimas laikomas įvykusi šalis teritorijoje (plačiau apie tai- 4¹ straipsnio komentare).

2. Jokiais atvejais PVM objektas nebus prekių įsigijimas, kai prekių pardavėjai yra šie valstybės narės asmenys:

2.1. kuriems taikoma speciali PVM apmokestinimo schema, nustatyta toje šalyje mažiems mokesčių mokėtojams (angl. *flat rate*);

2.2. neviršiję savo šalyje nustatytos ribos, kurią viršijus atsiranda pareiga registruotis PVM mokėtojais toje valstybėje narėje;

2.3. nevykdydami ekonominės veiklos, parduoda sau priklausantį turtą.

3. Apmokestinamieji asmenys, kurių įsigyjamos prekės yra PVM objektas, tai - Lietuvos Respublikos juridiniai ar fiziniai asmenys, vykdančys bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, taip pat užsienio juridiniai ar fiziniai asmenys, vykdančys bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, t.y.:

3.1. užsienio valstybės juridiniai asmenys ar organizacijos, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba

3.2. bet kurie kiti užsienyje įsteigti, įkurti ar kitaip organizuoti vienetai, arba

3.3. fiziniai asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

4. Juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, bet įsigyja prekių iš kitos valstybės narės daugiau nei nurodyta PVM įstatymo 71⁽¹⁾ straipsnyje, kai jie prekes įsigyja iš įsiregistravusio (ar kitaip identifikuoto) ar neįsiregistravusio, tačiau privalančio įsiregistruoti PVM mokėtoju, apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą, toks prekių įsigijimas už atlygį taip pat yra PVM objektas, jeigu pagal PVM įstatymo nuostatas įsigijimas laikomas įvykusi šalis teritorijoje (plačiau apie tai- 4¹ straipsnio komentare).

5. PVM objektas gali atsirasti iš kitos valstybės narės įsigyjantiems prekių nevykdantiems veiklos juridiniams asmenims: valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijoms bei įstaigoms, o įstatymų nustatytais atvejais - kitiems viešiesiems juridiniams asmenims, kuriuos veiklą vykdyti įpareigoja teisės aktai.

2) naujas transporto priemonės įsigyja bet kuris asmuo;

Komentaras

1. Naujų transporto priemonių, kaip jos suprantamos pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 16 dalies nuostatas, įsigijimas iš kitos valstybės narės visada yra objektas Lietuvoje, nesvarbu, koks asmuo naujas transporto priemonės įsigyja: fizinis ar juridinis, vykdamas ekonominę veiklą ar nevykdamas ekonominės veiklos, taip pat nepriklausomai iš kokio asmens šios transporto priemonės įsigyjamos: fizinio ar juridinio, PVM mokėtojo ar ne PVM mokėtojo.

3) akcizais apmokestinamas prekės, už kurias prievolė apskaičiuoti akcizus pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą atsiranda Lietuvos Respublikoje, įsigyja bet kuris asmuo, išskyrus fizinį asmenį, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

2. Akcizais apmokestinamų prekių (etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, apdoroto tabako, kuro) įsigijimas iš kitos valstybės narės yra objektas visiems Lietuvos asmenims, išskyrus fizinius asmenis, nesančius apmokestinamaisiais asmenimis, t.y. fizinius asmenis, nevykdančius ekonominės veiklos.

3. Importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal šio Įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje.

Komentaras

Komentaras rengiamas

4. Be šio straipsnio 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo (paslaugų teikimo), 2 dalyje nurodyto prekių įsigijimo ir 3 dalyje nurodyto prekių importo, PVM objektas yra ir šio Įstatymo 53 straipsnyje nurodytų aplinkybių susidarymas.

Komentaras

Komentaras rengiamas

5. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies 1 punktą, PVM objektu nelaikomas šis prekių įsigijimas:

1) prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai tokiam prekių tiekimui, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje, būtų taikomas 0 procentų PVM tarifas pagal šio Įstatymo 43, 44 ar 47 straipsnį;

Komentaras

1. Pirkėjas neprivalo apskaičiuoti ir mokėti pardavimo PVM už prekes, kurių įsigijimas nelaikomas PVM objektu Lietuvoje, t.y. prekes, įsigyjamas iš kitos valstybės narės, kai tokiam prekių tiekimui, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje, būtų taikomas 0 procentų PVM tarifas pagal PVM įstatymo

43, 44 ar 47 straipsnių nuostatas. Todėl pardavimo PVM neskaičiuojamas už iš valstybių narių įsigyjamas:

1.1. atvirojoje jūroje plaukiojančių laivų, skirtų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti;

1.2. jūrų žvejybos laivus;

1.3. laivus, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje.

Pardavimo PVM taip pat neskaičiuojamas už iš valstybių narių įsigyjamus orlaivius, jeigu orlaivius įsigyja apmokestinamieji asmenys, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantys iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

2. Jeigu šio straipsnio 5 dalies komentaro 1 punkte nurodytiems laivams ir orlaiviams iš valstybių narių įsigijama įprastinė ir būtina įranga ar atsarginės dalys, kai šios dalys įmontuojamos į nurodytus laivus ir orlaivius, pardavimo PVM irgi neskaičiuojamas. Kai nurodytoji įranga ar atsarginės dalys įsigijamos orlaiviams, kurie naudojami asmeniniams poreikiams, toks įsigijimas yra PVM objektas.

3. Pardavimo PVM neskaičiuojamas ir už prekes, tiekiamas kaip atsargos į:

3.1. šio straipsnio 5 dalies komentaro 1 punkte nurodytus laivus,

3.2. iš šalies teritorijos išplaukiančius ir už šalies teritorijos ribų plaukiančius karo laivus,

3.3. orlaivius apmokestinamiesiems asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

4. Atsargomis laikomos prekės (maisto produktai ir kitos), skirtos keleiviams ir (arba) įgulos nariams naudoti nurodytuose laivuose ar orlaiviuose, taip pat degalai (variklių kuras) ir tepalai.

5. PVM neskaičiuojamas, kai prekės iš kitų valstybių narių įsigijamos PVM įstatymo 47 straipsnyje nustatytais atvejais, pvz.:

5.1. užsienio valstybių diplomatinėjų atstovybių ar konsulinių įstaigų Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai, šių diplomatinėjų atstovybių ar konsulinių įstaigų narių, išskyrus aptarnaujantį personalą, ir kartu gyvenančių jų šeimos narių asmeniniam naudojimui įsigijamos prekės, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai ir jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

5.2. Lietuvos Respublikoje pripažintų tarptautinių organizacijų ar jų atstovybių ir jų narių įsigijamos prekės, jeigu tai numatyta tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse su atitinkama tarptautine organizacija.

5.3. kitų negu Lietuvos Respublika Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetų šiems vienetams ar juos lydintiems civiliams darbuotojams naudoti įsigijamos prekės, kai šie vienetai dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje.

5.4. tarptautinių organizacijų, kurias tokiais pripažino bet kuri kita valstybė narė, ar jų atstovybių, taip pat šių organizacijų ar atstovybių narių įsigijamos prekės. Šios dalies nuostatos taikomos laikantis tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba bet kurios kitos valstybės narės tarptautinėse sutartyse su tarptautinėmis organizacijomis nustatytų sąlygų ir apribojimų ir kt.

2) naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir antikvarinių daiktų, kaip jie apibrėžti šiame Įstatyme, įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jie įsigijami iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, arba iš aukcionų organizatoriaus, o jų tiekimas buvo

apmokestintas išgabenimo valstybėje narėje pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio Įstatymo XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatomis;

Komentaras

1. Naudotų daiktų, meno kūrinių, kolekcinį ir antikvarinių daiktų sąvokos pateiktos PVM įstatymo 106 str. 5-8 dalyse.

2. Kai nurodytos prekės įsigyjamos iš vykdančio ekonominę veiklą kitos valstybės narės asmens, kuris PVM skaičiuoja nuo maržos arba taiko nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatomis, toks prekių įsigijimas - ne PVM objektas Lietuvoje.

Kad prekės įsigytos iš asmens, taikančio maržos (arba tolygią PVM įstatymo XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatomis) schemą, galima spręsti iš įrašų gautoje PVM sąskaitoje faktūroje. Pardavėjas PVM sąskaitoje faktūroje duoda atitinkamą nuorodą „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prekės“, „Maržos apmokestinimo schema. Meno kūriniai“ arba „Maržos apmokestinimo schema. Kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai.“

3) transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jos įsigyjamos iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, o jų tiekimas buvo apmokestintas išgabenimo valstybėje narėje pagal specialias toje valstybėje narėje taikomas pereinamąsias nuostatas naudotoms transporto priemonėms.

Komentaras

1. Maržos (arba tolygi PVM įstatymo XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatomis) schema gali būti taikoma transporto priemonėms, kurios neatitinka naujų transporto priemonių sąvokos, nustatytos PVM įstatymo 2 str. 16 dalyje. Kai tokios nenaujos transporto priemonės įsigyjamos iš vykdančio ekonominę veiklą kitos valstybės narės asmens, kuris išgabenimo valstybėje PVM skaičiuoja pagal specialias toje valstybėje narėje taikomas pereinamąsias nuostatas naudotoms transporto priemonėms, tai toks įsigijimas - ne PVM objektas Lietuvoje.

Kad transporto priemonės įsigytos iš asmens, skaičiuojančio PVM pagal specialias toje valstybėje narėje taikomas pereinamąsias nuostatas naudotoms transporto priemonėms, galima spręsti iš įrašų gautoje PVM sąskaitoje faktūroje. Pardavėjui yra prievolė išrašytoje tokių tiekiamų transporto priemonių PVM sąskaitoje faktūroje, pvz.: „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prekės“, arba kitą tos valstybės narės teisės aktuose nustatytą nuorodą tokiam prekių tiekimui.

(PVMĮ 3 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-03-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-4119)).

4 straipsnis. Prekių tiekimas

1. Prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

Komentaras

Taikomas iki 2019 12 31

1. Prekių tiekimu laikomas:

1) prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas, išskyrus prekių, atgabentų iš kitos valstybės narės šio Įstatymo 41 straipsnio 6 dalyje nurodytomis sąlygomis, nuosavybės perdavimą toje dalyje nurodytam PVM mokėtojui, arba

1. Dažniausiai pasitaikantys prekių tiekimu atvejai - tai prekių pardavimas pagal prekių pirkimo-pardavimo sutartį (vartojimo pirkimo - pardavimo (mažmeninės prekybos), didmeninio pirkimo – pardavimo, nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo ir kt.). Tačiau gali būti ir kitokie prekių tiekimu atvejai, pvz., prekių mainai, aukcionas, dovanojimas ir kt.

2. Prekių tiekimu laikomi ir tokie prekių perdavimo kitam asmeniui atvejai, kai pagal sandorio sąlygas ne tas asmuo, kuriam perduotos prekės, o trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Tai gali būti prekių perdavimo atvejai, kai prekių tiekėjas pagal tarpininkavimo sutartį perduoda prekes atsiskleidusiam tarpininkui, kuris šias prekes parduoda tretiesiems asmenims prekių tiekėjo vardu ir sąskaita.

Pavyzdys

Baldus gaminanti įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, atsiskleidusiu tarpininku, kad ji surastų baldų pirkėjus. Pagal sudarytos sutarties sąlygas baldus gaminanti įmonė pirkėjui baldus tieks savo vardu, tačiau už pirkėjo suradimą ji įsipareigoja įmonei B sumokėti komisinį atlyginimą nuo parduotų baldų vertės. Įmonė B, suradusi baldų pirkėją, apie tai informavo įmonę A, o ši savo ruožtu perdavė baldus įmonei B, ir įpareigojo, kad jis parduotų juos pirkėjui įmonės A vardu ir sąskaita ir išrašytų pirkėjui įmonės A vardu PVM sąskaitą faktūrą. Tarpininkas tik pateikė baldus pirkėjui, išrašė pirkėjui PVM sąskaitą faktūrą pardavėjo vardu, paėmė iš pirkėjo pinigus už baldus ir perdavė juos įmonei A). Šiuo atveju laikoma, kad įmonė A pati patiekė baldus jų galutiniams pirkėjams, nors pirkėjai atsiėmė šiuo baldus iš įmonės B.

3. Prekių tiekimu momento nustatymas priklauso nuo disponavimo teisės perduodamomis prekėmis perėjimo prekių gavėjui ar kitam asmeniui, kaip prekių savininkui, momento. Pagal Lietuvos Respublikos civilinį kodeksą prekių disponavimo teisės perdavimas sutampa su šių prekių nuosavybės teisės perdavimu (prekės įgijėjas nuosavybės teisę į prekę įgyja nuo jos perdavimo įgijėjui momento, jeigu įstatymai ar sutartis nenustato ko kita).

4. Prekių tiekimu nelaikomas konsignaciniais tikslais iš kitos valstybės narės atgabentų į Lietuvą prekių nuosavybės perdavimas Lietuvos PVM mokėtojui, kuris vienintelis naudoja šias prekes savo ekonominėje veikloje ir kuris, atgabėjęs šias prekes į Lietuvą, jau turėjo apskaičiuoti šių prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės pardavimo PVM. (Žiūr. 4-1 str. 6 dalies komentara).

Pavyzdys

Vokietijos PVM mokėtojas pagal su Lietuvos įmone X, PVM mokėtoja, sudarytą konsignacinės prekybos sutartį 2015 m. sausio mėn. įvežė Lietuvą prekių šiai konsignacinei prekybai už 43 440 eurų (be PVM). Šios Vokietijos PVM mokėtojai nuosavybės teise priklausančios prekės padėtos saugoti į įmonei X nuosavybės teise priklausančią sandėlį. Pagal konsignacijos sutartį Lietuvos įmonė X įsipareigoja saugoti šias prekes ir ne vėliau kaip per 12 mėnesių surasti šių prekių pirkėjus (trečiuosius asmenis) bei parduoti jiems šias prekes. Šių prekių įsigijimo PVM 2015 m. sausio mėnesį apskaičiavo Lietuvos įmonė X.

2015 m. vasario mėnesį, kai Lietuvos įmonė X dalį šių prekių (pvz., už 14 480 eurų) pardavė trečiajam asmeniui, tai Vokietijos PVM mokėtojas tuo pačiu metu šių prekių nuosavybę perdavė įmonei X.

Kadangi, įvežus į Lietuvą šias prekes Lietuvos įmonė X jau apskaičiavo ir sumokėjo šių prekių įsigijimo PVM, tai Vokietijos įmonei perdavus įmonės X nuosavybės prekių už 14 480 eurų) šis prekių nuosavybės perdavimas neturi būti laikomas (Vokietijos įmonei) prekių tiekimu už atlygį Lietuvoje ir pardavimo PVM neturi būti skaičiuojamas.

2) prekių išgabenimas iš šalies teritorijos kitos valstybės narės PVM mokėtojai, kuriam pagal sandorio sąlygas numatytas prekių nuosavybės perdavimas, o prekės yra padedamos saugoti į šiam PVM mokėtojai nuosavybės teise priklausančius ar kitais teisėtais pagrindais naudojamus sandėlius ar kitas patalpas, jeigu toje valstybėje narėje yra taikomos nuostatos, iš esmės atitinkančios šio Įstatymo 4⁽¹⁾ straipsnio 6 dalies nuostatas. Toks prekių išgabenimas laikomas prekių tiekimu kitos valstybės narės PVM mokėtojai. **Komentaras**

Taikomas iki 2019 12 31

1. Lietuvos PVM mokėtojai nuosavybės teise priklausančių prekių išgabenimas iš Lietuvos konsignaciniais tikslais į kitą valstybę narę tos kitos valstybės narės PVM mokėtojai laikomas prekių tiekimu šiam kitos valstybės narės PVM mokėtojai, kai:

- šiam kitos valstybės narės PVM mokėtojai pagal sandorio sąlygas numatytas prekių nuosavybės perdavimas,

- prekės padedamos saugoti į šiam kitos valstybės narės PVM mokėtojai priklausančius ar kitais teisėtais pagrindais naudojamus sandėlius ar kitas patalpas ir

- toje kitoje valstybėje narėje Lietuvos PVM mokėtojo vykdomai konsignacinei prekybai pagal tos valstybės narės teisės aktus taip pat būtų taikoma supaprastinta apmokestinimo ir registravimo PVM mokėtoju tvarka.

Toks prekių pervežimas į kitą valstybę narę - prekių tiekimas kitos valstybės narės PVM mokėtojai įforminamas PVM sąskaita faktūra ir apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. PVM mokėtojas pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti PVM įstatymo 56 straipsnyje nurodytus dokumentus.

2. Kadangi šios dalies komentaro 1 punkte nurodytu atveju prekių išvežimas į kitą valstybę narę konsignaciniais tikslais Lietuvos PVM mokėtojai laikomas prekių tiekimu kitos valstybės narės PVM mokėtojai, todėl Lietuvos PVM mokėtojas šį prekių tiekimą kitos ES valstybės narės PVM mokėtojai turi deklaruoti ketvirtinėje Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje FR0564. FR0564 forma ir jos užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 12 d. įsakymu Nr. VA-34 „Dėl Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“

Pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtoja įmonė X pagal su Anglijos įmone Y, PVM mokėtoja, sudarytą konsignacinės prekybos sutartį 2015 m. vasario mėn. išvežė į Angliją prekių šiai konsignacinei prekybai už 72 400 eurų (be PVM). Šios Lietuvos PVM mokėtojai nuosavybės teise priklausančios prekės padėtos saugoti į Anglijos įmonei Y nuosavybės teise priklausanči sandėlį. Pagal

konsignacijos sutartį Anglijos įmonė Y įsipareigoja saugoti šias prekes, surasti šių prekių pirkėjus (trečiuosius asmenis) bei parduoti jiems šias prekes. Tarkime, kad pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus Lietuvos įmonei, įvežusiai į šią šalį prekes konsignaciniais tikslais nėra prievolės registruotis Anglijoje PVM mokėtoju dėl prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės (prekių pervežimo verslo tikslais iš Lietuvos), nes ir laikoma, kad prekes iš Lietuvos PVM mokėtojo įsigijo Anglijos įmonė Y ir jai yra prievolė apskaičiuoti prekių įsigijimo PVM.

Šiuo atveju laikoma, kad Lietuvos įmonė X 2015 m. vasario mėnesį Anglijos PVM mokėtoju – Anglijos įmonei Y patiekė prekių už 72 400 eurų. Todėl, jeigu šios prekės buvo išgabentos iš Lietuvos, joms taikomas 0 proc. PVM tarifas, kaip prekių tiekimui į kitą valstybę narę. Šių prekių tiekimas turi būti įforminamas PVM sąskaita faktūra, prekių apmokestinamoji vertė (72 400 eurų) turi būti įrašyta į 2015 m. vasario mėnesio PVM deklaracijos FR0600 formos 18 laukelį. Be to, Lietuvos įmonė X duomenis apie šių pateiktų prekių vertę turi įtraukti į 2015 m. vasario mėnesio Prekių tiekimą ir paslaugų teikimą į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 13 laukelį.

2. Prekių tiekimu šiame Įstatyme taip pat laikomas prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir (arba) atlyginimą dalimis, jeigu pagal sandorio sąlygas asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajai šaliai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe, ir numatytas turto nuosavybės perdavimas.

Komentaras

1. Prekių tiekimu pagal PVM įstatymą taip pat laikomas prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato visas šias sąlygas:

1.1. atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir (arba) atlyginimą dalimis;

1.2. asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajai šaliai perdavimą didžiosios dalies rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe;

1.3. turto nuosavybės perdavimą.

2. Viena iš minėtų prekių nuomos sutarčių, kai pagal sandorio sąlygas, asmeniui, kuriam prekės perduotos, pereina didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe ir numatytas turto nuosavybės perėjimas, yra lizingo (finansinės nuomos) sutartis. Civiliniame kodekse nustatyta, kad pagal lizingo sutartį viena šalis (lizingo davėjas) įsipareigoja įgyti nuosavybės teise iš trečiojo asmens kitos šalies (lizingo gavėjo) nurodytą daiktą ir perduoti jį lizingo gavėjui valdyti ir naudoti verslo tikslais už užmokestį su sąlyga, kad sumokėjus visą lizingo sutartyje numatytą kainą daiktas pereis lizingo gavėjui nuosavybės teise, jeigu sutartis nenumato ko kita. Šios pačios nuostatos taikomos ir tais atvejais, kai lizingo davėjas yra nuomojamo turto savininkas. Lizingo sutarties dalyku gali būti bet kokie kilnojamieji ir nekilnojamieji daiktai, išskyrus žemę ir gamtos išteklius.

3. Taigi, kilnojamojo ar nekilnojamojo turto perdavimas pagal šios dalies komentaro 1 punkte nurodytas sutartis, įskaitant lizingo sutartis (kai sutartyje numatytas perduodamo turto nuosavybės perėjimas turto gavėjui), laikomas prekių tiekimu už atlygį, todėl neatsižvelgiant į tokiose sutartyse numatytų mokėjimų terminus (grafiką), pardavimo PVM turi būti apskaičiuotas ir deklaruotas PVM deklaracijoje iš karto perdavus turtą turto gavėjui (žiūrėti PVM įstatymo 14 straipsnio 5 dalies komentarą).

Kai šios dalies komentaro 1 punkte nurodyta sutartis (pvz. lizingo), nesibaigus terminui, nutraukiama šalių susitarimu ar dėl kurios nors šalies kaltės, tai tokio turto susigrąžinimas (tiekimas (perleidimas) atgal) prekes patiekusiam asmeniui gali būti įforminamas dviem būdais:

1) išrašant kreditinę PVM sąskaitą faktūrą (kreditinę PVM sąskaitą faktūrą turto tiekėjas išrašo asmeniui, kuriam buvo išrašytos tiekiamo turto PVM sąskaitos faktūros).

arba

2) išrašant sugrąžinimo (tiekiamo atgal) turto PVM sąskaitą faktūrą.

Sandorio šalys susitaria, kokia verte, nutraukus lizingo sutartį, turtas bus grąžinamas lizingo bendrovei.

1 pavyzdys

2010-01-03 lizingo bendrovė X sudarė su įmone A dviejų metų vilkiko nuomos (lizingo) sutartį, atitinkančią PVM įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nurodytas sąlygas. Neatsižvelgiant į tai, kad pagal mokėjimų grafiką, įmonės A mokėjimai už jai perduodamą vilkiką išdėstyti dvejiems metams, tačiau lizingo bendrovė, iš karto, perduodama pagal sudarytą sutartį įmonei A vilkiką, išrašo šiai įmonei PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo vilkiko apmokestinamosios vertės 200 000 Lt apskaičiuoja 42 000 Lt PVM (200000x21 proc.).

Apskaičiuotą PVM sumą lizingo kompanija deklaruoja 2010 metų sausio mėnesio PVM deklaracijoje (29 laukelyje) kaip pardavimo PVM, o įmonė A, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, nurodo šią sumą sausio mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje, kaip pirkimo PVM ir kaip atskaitomą pirkimo PVM sumą - 35 laukelyje.

2010-12-05 lizingo bendrovė X dėl įmonės A įsipareigojimų nevykdymo nutraukia lizingo sutartį ir susigrąžina įmonei A lizinguojamą turtą. Šalys sutaria, kad grąžinamo turto apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas PVM, yra lygi sumai, kurią įmonė A turėtų sumokėti turtą patiekusiai lizingo bendrovei pagal mokėjimų grafiką laikotarpiu nuo turto grąžinimo momento iki paskutinės mokėjimo prievolės pabaigos, ir nuo jos apskaičiuotas pardavimo PVM.

Pateiktu atveju pagal mokėjimo grafiką nuo 2010-12-05 iki 2012-01-03 įmonė A lizingo bendrovei yra skolinga – 158 605 Lt, tame tarpe apmokestinamoji vertė - 131079 Lt, PVM – 27 5260 Lt (2010-12-05 įmonė A lizingo bendrovei X turėjo būti sumokėjusi 83 395 Lt, tame tarpe PVM - 14 474 Lt, faktiškai buvo sumokėjusi – 60 498 Lt, tame tarpe PVM – 10 500 Lt).

Turto grąžinimas lizingo bendrovei X gali būti įforminamas lizingo bendrovės X išrašoma kreditine PVM sąskaita faktūra įmonei A arba įmonės A išrašoma grąžinamo (atgal tiekiamo) turto PVM sąskaita faktūra lizingo bendrovei X.

Pateiktu atveju buvo pasirinkta, kad turto grąžinimas lizingo bendrovei buvo įformintas įmonės A išrašyta grąžinamo (atgal tiekiamo) turto PVM sąskaita faktūra lizingo bendrovei X, kurioje nurodyta: turto apmokestinamoji vertė - 131 079 Lt ir PVM -27 526 Lt.

4. Kadangi nuostatos dėl PVM apskaičiavimo momento pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 2 dalies sudaromas nuomos ar kitas sutartis įsigaliojo tik nuo 2004-02-01, tai jeigu šioje 4 straipsnio dalyje nurodyti sandoriai dėl prekių nuomos ar kitokio perdavimo buvo sudaryti iki 2004-01-31, tai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda kai gaunamas visas ar dalinis mokėjimas už perduotą prekę, t. y. pardavimo PVM už perduodamą prekę, skaičiuojamas sena (galiojusia iki 2004-01-31) tvarka. Atlyginimo, arba dalies atlyginimo gavimas turi būti įformintas PVM sąskaita faktūra. Pvz., jeigu lizingo davėjas pagal iki 2004-01-31 sudarytas su lizingo gavėju sutartis PVM sąskaitas faktūras lizingo gavėjui išrašydavo ir PVM apskaičiuodavo mokėjimų grafike nurodytas mokėjimų terminais,

tai pagal šias sutartis ir nuo 2004-02-01, jis toliau išrašo PVM sąskaitas faktūras ir PVM apskaičiuoja ta pačia tvarka.

5. Pagal sudarytą Išperkamosios nuomos (toliau- lizingo) sutartį nei lizingo davėjas, nei gavėjas šio turto perleisti trečiajam šaliai be vienas kito sutikimo negali. Todėl tokiu atveju, kai lizingo sutartis nutraukiama dar nesibaigus, o lizingo gavėjas perleidžia savo, su lizinguojamu turtu susijusias teises ir pareigas trečiajam asmeniui (gavęs lizingo davėjo sutikimą) ir už tokį perleidimą gauna atlygį, atitinkantį perduodamo turto kainą, tai galima teigti, kad lizingo gavėjas trečiajam asmeniui perleidžia savo anksčiau pagal lizingo sutartį įsigytą disponavimo tuo turtu kaip savininkas teisę. Tokių teisių į turtą perdavimas laikomas prekių tiekimu.

Kai nesibaigus lizingo sutarčiai, lizingo sutartis nutraukiama šalių susitarimu ar dėl kurios nors šalies kaltės, tai taikant apmokestinimo PVM taisyklės kiekvieną atvejį reikia nagrinėti atskirai. Jei lizingo sutartis nutraukiama dėl kurios nors šalies kaltės, o sudarytoje lizingo sutartyje ar po sutarties nutraukimo sudarytame atskirame susitarime yra numatyta, kad kita šalis turi teisę reikalauti kompensuoti išlaidas, patirtas dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, tai toks išlaidų kompensavimas nėra PVM objektas.

Jei lizingo gavėjas už sutarties nutraukimą lizingo davėjui moka sutarties nutraukimo mokestį, kuriuo nekompensuojami dėl sutarties nutraukimo atsiradę nuostoliai (pvz., dėl grąžinamo turto patiriamos to turto remonto išlaidos) ar kita patirta žala, tai toks sutarties tarp lizingo davėjo ir gavėjo nutraukimas, laikomas atskiru atlygintinu sandoriu, kuris pagal PVM įstatymo 7 straipsnio nuostatas laikomas paslaugų teikimu ir yra PVM objektas.

1 pavyzdys

Lizingo įmonė A su įmone B 2004-06-01 5–iems metams sudarė naujo pastato lizingo sutartį, pagal kurią ne vėliau negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (1 mln. Lt plus 180 tūkst. litų ir 11 procentų dydžio palūkanos) nuosavybės teisė tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris – naujo pastato tiekimas). Įmonė A lizingo būdu perduodamam turtui 2004-06-01 įmonei B išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė: PVM apmokestinamoji vertė – 1 mln. Lt, PVM – 180 tūkst. litų.

Kadangi įmonė B vykdė PVM apmokestinamą veiklą ir šioje veikloje naudojo lizinguojamą turtą, tai ji išrašytoje PVM sąskaitoje faktūrose išskirtą PVM traukė į PVM atskaitą.

Nepasibaigus lizingo sutarčiai, 2007-06-01 buvo sudaryta trišalė sutartis tarp lizingo kompanijos A, įmonės B ir įmonės C. Šioje sutartyje numatyta, kad įmonė B įmonei C (lizingo įmonės A sutikimu) perleidžia teisę naudotis lizinguojamu turtu ir perduoda skolą, kurią įmonė B skolinga įmonei A (472 tūkst. litų), o įmonė C sutartyje įsipareigoja: įmonei B sumokėti 2 mln. litų už perimamą nekilnojamąjį turtą ir įmonei A sumokėti iš įmonės B perimtą skolą - 472 tūkst. Lt (t. y., šalys susitarė, kad įmonė C šį turtą pirsks už 2,472 mln. litų).

Kai pagal 2007-06-01 pasirašytą sutartį įmonė B teisę naudotis pastatu perleido įmonei C, tai tokių teisių disponuoti šiuo turtu perleidimas, PVM įstatymo požiūriu, laikomas turto (pastato) tiekimu (įmonė B teisę disponuoti šiuo turtu įgavo dar 2004 metais, kai jai šį turtą lizingo būdu perleido įmonė A). Šiuo atveju laikoma, kad įmonė B įmonei C už 2,472 mln. litų patiekė ne naują turtą (t. y. turtą eksploatuotą daugiau kaip 24 mėn.) ir, kadangi bendrovė nėra pasirinkusi už nekilnojamą pagal prigimtį daiktą skaičiuoti PVM, ji išrašytoje parduodamo turto PVM sąskaitoje faktūroje (kurioje turto vertė nurodoma 2,472 mln. litų) šio turto PVM neapmokestina.“

Kai dėl sutartyje numatytų įsipareigojimų nevykdymo (pvz. trečiasis asmuo yra nemokus) lizingo davėjas susigrąžina lizinguojamą turtą iš trečiojo asmens, tai tokio turto susigrąžinimas gali būti įforminamas dviem būdais:

- 1) išrašant kreditinę PVM sąskaitą faktūrą arba
- 2) išrašant sugrąžinamo turto PVM sąskaitą faktūrą (grąžinamo turto PVM sąskaitą faktūrą turto gavėjas (trečiasis asmuo) išrašo turtą patiekusiam asmeniui (pvz., lizingo davėjui).

Kokia verte turtas bus grąžinamas lizingo bendrovei, nutraukius lizingo sutartį, susitaria sandorio šalys.

2 pavyzdys

Lizingo įmonė A su įmone B 2006-06-01 5 - iems metams sudarė naujo pastato lizingo sutartį, pagal kurią ne vėliau negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (1 mln. Lt plus 180 tūkst. litų ir 11 procentų dydžio palūkanos) nuosavybės teisė tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris – naujo pastato tiekimas). Įmonė A lizingo būdu perduodamam turtui 2006-06-01 įmonei B išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė: PVM apmokestinamoji vertė – 1 mln. Lt, PVM – 180 tūkst. litų.

Kadangi įmonė B vykdė PVM apmokestinamą veiklą ir šioje veikloje naudojo lizinguojamą turtą, tai ji išrašytoje PVM sąskaitoje faktūrose išskirtą PVM traukė į PVM atskaitą.

Nepasibaigus lizingo sutarčiai, 2007-02-01 buvo sudaryta trišalė sutartis tarp lizingo kompanijos A, įmonės B ir įmonės C. Šioje sutartyje numatyta, kad įmonė B įmonei C (lizingo įmonės A sutikimu) perleidžia teisę naudotis lizinguojamu turtu ir perduoda skolą, kurią įmonė B skolinga įmonei A (1 022 tūkst. litų), o įmonė C sutartyje įsipareigoja: įmonei B sumokėti 1 mln. litų už perimamą nekilnojamąjį turtą ir įmonei A sumokėti iš įmonės B perimtą skolą – 1 022 tūkst. Lt (t. y. šalys susitarė, kad įmonė C šį turtą pirs už 2022 tūkst. litų (įskaitant PVM)).

Kai pagal 2007-02-01 pasirašytą sutartį įmonė B teisę naudotis pastatu perleido įmonei C, tai tokių teisių disponuoti šiuo turtu perleidimas, PVM įstatymo požiūriu, laikomas turto (pastato) tiekimu (įmonė B teisę disponuoti šiuo turtu įgavo 2006 metais, kai jai šį turtą lizingo būdu perleido įmonė A). Kadangi tiekiamas turtas PVM įstatymo prasme laikomas nauju, tai jis apmokestinamas PVM, taikant 18 proc. PVM tarifą, t. y. turto apmokestinamoji vertė – 1714 tūkst. Lt, pardavimo PVM- 308 tūkst. Lt.

Tačiau įmonė C nevykdė trišalėje sutartyje numatytų įsipareigojimų lizingo įmonei A, t. y. ji įmonei A nemokėjo iš įmonės B perimtos skolos. Todėl lizingo įmonė A 2007 m. liepos mėnesį iš įmonės C susigrąžina jos lizinguojamą turtą.

Kaip pateiktoje situacijoje PVM įstatymo prasme turi būti įforminamas lizinguojamo turto susigrąžinimas lizingo įmonei A iš nemokaus pirkėjo?

PVM įstatymo prasme laikoma, kad įmonės A lizinguojamą naują nekilnojamą turtą įmonei C patiekė įmonė B. Tokiu atveju šio turto grąžinimas įmonei A PVM įstatymo prasme įforminamas taip:

Įmonė A įmonei B išrašo pagal 2006-06-01 lizingo sutartį perduoto turto kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje skolos, kurią įmonė C skolinga įmonei A, sumai patikslina (sumažina) perduoto turto apmokestinamąją vertę ir pardavimo PVM (apmokestinamąją vertę patikslina – 866 tūkst. Lt, pardavimo PVM - 156 tūkst. Lt). Remiantis šia PVM sąskaita faktūra, įmonė A ir įmonė B patikslina PVM deklaracijas (įmonė A PVM deklaracijoje patikslina (sumažina) PVM apmokestinamų tiekimų vertę bei pardavimo PVM, įmonė B – į PVM atskaitą įtrauktą turto pirkimo PVM).

Po to įmonė B įmonei C taip pat išrašo perduoto turto kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo jai lizingo įmonės A išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą turto tikslinamą PVM apmokestinamąją vertę bei pardavimo PVM (apmokestinamoji vertė – 866 tūkst. Lt, pardavimo PVM – 156 tūkst. Lt). Remiantis šia PVM sąskaita faktūra įmonė B ir įmonė C patikslina PVM deklaracijas

(įmonė B PVM deklaracijoje patikslina (sumažina) PVM apmokestinamų tiekimų vertę bei pardavimo PVM, įmonė C – į PVM atskaitą įtrauktą turto pirkimo PVM).

Be to, įmonė C, įmonei A grąžinusi turtą, vadovaudamasi PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatomis, patikslinta į PVM atskaitą įtrauktą nekilnojamojo turto pirkimo PVM sumą (jos dalį).”

3 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja su PVM mokėtoja įmone B 2014 m. vasario mėnesį 24 mėnesiams sudarė krovininio automobilio perdavimo sutartį, pagal kurią ne vėliau negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (100 000 Lt plus 21 000 Lt PVM ir 5 procentų dydžio palūkanos) nuosavybės teisė į krovininį automobilį tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris yra prekių tiekimas). Įmonė A lizingo būdu tiekiamam automobiliui 2014 m. vasario mėnesį išrašė PVM sąskaitą faktūroje, kurioje nurodė: PVM apmokestinamoji vertė - 100 000 Lt, PVM – 21 000 Lt. Įmonė A PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą – 21 000 Lt, kaip pardavimo PVM, įtraukė į vasario mėnesio PVM deklaraciją, o įmonė B rugsėjo mėnesį šią sumą įtraukė į PVM atskaitą (įmonė B vykdo tik PVM apmokestinamąją veiklą).

Lizingo sutartis nutraukiama 2015 m. sausio mėnesį (po metų). Įmonė A iš įmonės B. 2015 m. sausio mėnesį minėtą krovininį automobilį atsiima ir jį pagal lizingo sutartį už 17 380 eurų (plus 3 650 eurų PVM) perduoda įmonei C. Įmonė B iki tos datos yra išmokėjusi 50 procentų automobilio kainos (50 000 Lt plus 10 500 Lt. PVM, arba 14 481 eurą plus 3041 eurą PVM).

Turto grąžinimas lizingo bendrovei buvo įformintas lizingo bendrovės 2015 m. sausio mėn. išrašyta krovininio automobilio kreditine PVM sąskaita faktūra. Šalys susitarė, kad grąžinamo turto vertė, nuo kurios bus apskaičiuojamas PVM, yra faktiškai neapmokėta lizinguoto turto vertė –14 481 euras. Tokiu atveju lizingo bendrovės išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje su minuso ženklu nurodoma automobilio apmokestinamoji vertė (faktiškai neapmokėta lizinguoto turto vertė be PVM) - (14 481 euras) ir nuo jos apskaičiuotas pardavimo PVM (3041 euras).

Be to, įmonė A 2015 m. sausio antrajam lizingo gavėjui - įmonei C išrašo perduodamo automobilio PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo automobilio apmokestinamąją vertę – 17 380 eurų ir nuo jos apskaičiuotą PVM – 3 650 eurų.

4 pavyzdys

2013 m. spalio 10 d. lizingo bendrovė - įmonė A 24 mėnesiams sudarė krovininio automobilio perdavimo sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, pagal kurią ne vėliau, negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (48 000 Lt plus 10 080 Lt PVM bei 5 procentų dydžio palūkanos), nuosavybės teisė į krovininį automobilį tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris yra prekių tiekimas), o taip pat numatyta, kad, nutraukus lizingo sutartį dėl kurios nors šalies kaltės, kita šalis turi teisę reikalauti kompensuoti išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas. Įmonė A, perduodama lizinguojamą automobilį, visai lizinguojamo automobilio vertei (48 000 Lt) 2013 m. spalio 10 d. išrašo PVM sąskaitą faktūrą ir joje apskaičiuoja PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą (10 080 Lt).

Nepasibaigus lizingo sutarčiai, 2015 m. sausio 10 d. (po 15 mėn.) įmonė A dėl įmonės B sutartyje numatytų įsipareigojimų nevykdymo lizingo sutartį nutraukia. Įmonė A automobilio susigrąžinimą iš įmonės B įformina išrašydama šiam automobiliui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Sandorio šalys sutaria, kad įmonei A grąžinamo automobilio vertė - 5 800 eurų (be PVM) ir nuo jos apskaičiuotas PVM – 1218 eurų.

Įmonė B pagal šią įmonės A išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą patikslina į PVM atskaitą įtrauktą automobilio pirkimo PVM sumą. Be to, įmonė A pareikalauja iš įmonės B, kad

ši jai kompensuotų dėl sutarties nutraukimo patirtus nuostolius, tarkim 1160 eurų už numatomus atlikti grąžinamo automobilio remonto darbus. Ar įmonės B įmonei A mokama 1160 eurų suma PVM prasme gali būti laikoma kompensacija įmonės A išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti?

Pateiktu atveju lizingo sutartis nutraukiama dėl lizingo gavėjo kaltės, be to, įmonė B, mokėdama įmonei A 1160 eurų sumą tik vykdė nutrauktosios lizingo sutarties sąlygas - kompensuoti išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas. Todėl įmonės B įmonei A mokama 1160 eurų suma laikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti ir nėra PVM objektas.

5 pavyzdys

2014 m. vasario 1 d. lizingo bendrovė - įmonė A 24 mėnesiams sudarė krovinių automobilio perdavimo sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, pagal kurią ne vėliau, negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (48 000 Lt plus 10 080 Lt PVM bei 5 procentų dydžio palūkanos), nuosavybės teisė į krovinį automobilį tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris yra prekių tiekimas), o taip pat numatyta, kad, nutraukus lizingo sutartį dėl kurios nors šalies kaltės, kita šalis turi teisę reikalauti kompensuoti išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas. Įmonė A, perduodama lizinguojamą automobilį, visai lizinguojamo automobilio vertei (48 000 Lt) 2014 m. vasario 1 d. išrašo PVM sąskaitą faktūrą ir joje apskaičiuoja PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą (10 080 Lt).

Nepasibaigus lizingo sutarčiai, 2015 m. vasario 1 d. (po metų) įmonė A su įmone B abiejų šalių sutarimu nutraukia lizingo sutartį. Tuo tikslu 2015 m. vasario 1 d. tarp įmonės A ir B buvo sudarytas atskiras susitarimas dėl minėtos lizingo sutarties nutraukimo, kuriame numatyta, kad įmonė B įmonei A sumokės „sutarties nutraukimo mokestį“ – 1740 eurų, kuriuo bus kompensuotas atsiradęs automobilio rinkos vertės sumažėjimas. Įmonė A automobilio susigrąžinimą iš įmonės B įformina išrašydamą šiam automobiliui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Šalys susitaria, kad grąžinamo automobilio apmokestinamoji vertė yra pagal mokėjimų grafiką laikotarpiu nuo 2015 m. vasario 1 d. iki paskutinės mokėjimo prievolės pabaigos 2016 m. vasario 1 d. susidariusi mokėtina suma – 6950 eurų (be PVM) - bei nuo jos apskaičiuotas PVM – 1460 eurų.

Įmonė B pagal šią įmonės A išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą patikslina į PVM atskaitą įtrauktas automobilio PVM sumas.

Kaip PVM įstatymo prasme traktuojamas įmonės B įmonei A mokamas „sutarties nutraukimo mokestis“ (numatytas 2015 m. vasario 1 d. susitarime): ar šis mokestis laikomas kompensacija dėl rinkos vertės nuvertėjimo, ar jis laikytinas atlygiu už suteiktą paslaugą?

Pateiktu atveju lizingo sutartis nutraukiama abipusiu šalių susitarimu, o tarp įmonės A ir įmonės B sudarytas papildomas susitarimas dėl automobilio lizingo sutarties nutraukimo - tai susitarimas dėl įmonės A nuostolių, patirtų dėl rinkos vertės sumažėjimo, padengimo. Todėl įmonės B įmonei A mokamas „sutarties nutraukimo mokestis“ (1740 eurų) laikomas kompensacija išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti ir nėra PVM objektas.

6 pavyzdys

2014 m. liepos 10 d. lizingo bendrovė - įmonė A 24 mėnesiams sudarė krovinių automobilio perdavimo sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, pagal kurią ne vėliau, negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (48 000 Lt plus 10080 Lt PVM bei 5 procentų dydžio palūkanos), nuosavybės teisė į krovinį automobilį tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris yra prekių tiekimas). Įmonė A, perduodama lizinguojamą automobilį, visai lizinguojamo

automobilio vertei (48 000 Lt) 2014 m. liepos 10 d. išrašo PVM sąskaitą faktūrą ir joje apskaičiuoja PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą (10080 Lt).

Nepasibaigus lizingo sutarčiai, 2015 m. sausio 10 d. (po 1,5 metų) įmonė A su įmone B abiejų šalių sutarimu nutraukia lizingo sutartį. Tuo tikslu 2015 m. sausio 10 d. tarp įmonės A ir B buvo sudarytas atskiras susitarimas dėl minėtos lizingo sutarties nutraukimo, kuriame numatyta, kad įmonė B įmonei A sumokės fiksuotą „sutarties nutraukimo mokestį“ – 1740 eurų, kuris nėra siejamas su patirtais nuostoliais dėl sutarties nutraukimo.

Kaip PVM įstatymo prasme traktuojamas įmonės B įmonei A mokamas „sutarties nutraukimo mokestis“?

Pateiktu atveju „sutarties nutraukimo mokestis“ nėra kompensuojami dėl sutarties nutraukimo atsiradę nuostoliai, todėl laikoma, kad tarp įmonės A ir įmonės B yra sudaromas atskiras atlygintinas sandoris, kuris pagal PVM įstatymo 7 straipsnį laikomas paslaugų teikimu ir yra PVM objektas.

3. Daiktinių teisių į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (servituto, uzufrukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) nustatymas ar perdavimas šiame Įstatyme taip pat laikomas prekės (to nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, dėl kurio jos nustatytos) tiekimu. Prekės (nekilnojamojo pagal prigimtį daikto) tiekimu šiame Įstatyme laikomas ir pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimas tuo atveju, kai perleidžiamas pajus ar vertybinis popierius suteikia jo turėtojui teisę disponuoti nekilnojamoju pagal prigimtį daiktu (ar jo dalimi) kaip jo savininkui. Šios dalies nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu atlygio už daiktinių teisių nustatymą ar perdavimą, pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimą suma atitinka nekilnojamojo pagal prigimtį daikto rinkos kainą.

Komentaras

1. Servituto, uzufrukto, užstatymo teisė ir ilgalaikės nuomos sąvokos yra nustatytos Civiliniame kodekse.

1.1. Servitutas – tai teisė į svetimą nekilnojamąjį turtą, suteikiama naudotis tuo svetimu turtu (tarnaujančiuoju daiktu), arba to daikto savininko teisės naudotis daiktu apribojimas, siekiant užtikrinti daikto, dėl kurio nustatomas servitutas (viešpatuojančiojo daikto), tinkamą naudojimą. Servitutu suteikiamos servituto turėtojui konkrečios naudojimosi konkrečiu daiktu teisės arba atimamos iš tarnaujančiojo daikto savininko konkrečios naudojimosi daiktu teisės.

1.2. Uzufruktas – tai asmens gyvenimo trukmei ar apibrėžtam terminui, kuris negali būti trumpesnis už asmens gyvenimo trukmę, nustatyta teisė (uzufruktoriaus teisė) naudoti svetimą daiktą ir gauti iš jo vaisius, produkciją ir pajamas. Uzufrukto objektu gali būti kiekvienas nesunaudojamas ir kilnojamas ir nekilnojamas daiktas, kuris yra nuosavybės teisės objektas.

1.3. Užstatymo teisė- tai teisė naudotis kitam asmeniui priklausančia žeme statiniams statyti ar įsigyti bei valdyti nuosavybės teise ar žemės gelmėms naudoti.

1.4. Ilgalaikė nuoma – tai teisė naudotis kitam asmeniui priklausančiu žemės sklypu ar kitu nekilnojamoju daiktu nebloginant jo kokybės, nestatant statinių, nesodinant daugiamečių sodinių ir neatliekant kitų darbų, kurie iš esmės padidintų naudojamos žemės ar kito nekilnojamojo daikto vertę, išskyrus atvejus, kai yra nuomotojo sutikimas. Ilgalaikė nuoma gali būti terminuota ir neterminuota. Ilgalaikės nuomos terminas negali būti trumpesnis kaip dešimt metų. Ilgalaikę nuomą nustatančiame akte gali būti nustatyta, kad nuomininkas turi sumokėti nekilnojamojo daikto nuomotojui vienkartinę

sumą arba mokėti periodiškai. Ilgalaikė nuoma nustatoma išnuomojamo nekilnojamojo daikto savininko ir nuomininko susitarimu arba testamentu.

2. Šios dalies komentaro 1 punkte nurodytais atvejais daiktinių teisių į nekilnojamąjį daiktą perdavimas ar nustatymas už atlygį laikomas prekių tiekimu, jeigu atlygio suma atitinka nekilnojamojo pagal prigimtį daikto rinkos kainą.

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja sudarė su įmone B, PVM mokėtoja, ilgalaikės nuomos sutartį dėl įmonei A nuosavybės teise priklausančio naujo administracinio pastato nuomos 50 metų. Sutartis buvo sudaryta pagal Civilinio kodekso Ketvirtos knygos X skyriaus „Ilgalaikė nuoma“ (emphyteusis) nuostatas ir sąlygas. Atlygis už pastato nuomą atitiko pastato rinkos kainą - 231 700 eurų. Pagal nuomos sutarties sąlygas nuomininkas nuomos sumą turi mokėti periodiškai – kartą į metus po 4 634 eurus. Šiuo ilgalaikės nuomos atveju, pastato perdavimas nuomininkui laikomas prekės tiekimu, todėl perdavus pastatą PVM turi būti apskaičiuotas nuo visos perduodamo pastato rinkos kainos (nuomos kainos) –231 700 eurų ir sudarytų 48 657 eurus (231 700 eurų x21 proc.)

3. Prekių tiekimu už atlygį laikomas ir pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimas tuo atveju, kai perleidžiamas pajaus ar vertybinis popierius suteikia jo turėtojui teisę disponuoti nekilnojamuoju pagal prigimtį daiktu (ar jo dalimi) kaip jo savininkui. Tokiu prekių tiekimo atveju gali būti pvz., gyvenamųjų namų statybos kooperatyvo nario pajaus perleidimas už atlygį kitam asmeniui, kuriam perleistas pajus suteikia nuosavybės teisę į statybos kooperatyvo nekilnojamojo turto dalį – butą.

(PVMĮ 4 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-03-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-4119)).

4⁽¹⁾ straipsnis. Prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės

1. Prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės už atlygį laikomas teisės disponuoti prekėmis, kurias tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis atgabena į kitą valstybę narę, negu ta, kurioje prasidėjo jų gabenimas, įsigijimas, kai įsigyjantis asmuo pagal sandorio sąlygas gali disponuoti prekėmis kaip jų savininkas.

Komentaras

1. Iš valstybės narės įsigytos prekės, kuriomis jas įsigyjantis asmuo gali disponuoti kaip savininkas - PVM objektas, jeigu tos prekės atgabenamos į kitą valstybę narę, nei ta, kurioje prasidėjo prekių gabenimas. Prekes gali gabenti pirkėjas, pardavėjas arba jų užsakymu trečiasis asmuo

1 pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas įsigyja prekes iš Prancūzijos PVM mokėtojo. Prekes pirkėjas atsigabena į Lietuvą. Atgabentos prekės Lietuvos PVM mokėtojui – įsigijimas iš kitos valstybės narės.

2 pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas įsigyja prekes, kurios yra Vokietijoje, iš Amerikoje registruotos įmonės. Prekes perkėjo užsakymu į Lietuvą atgabena Latvijos vežėjas. Atgabentos prekės Lietuvos PVM mokėtojui – įsigijimas iš kitos valstybės narės.

3 pavyzdys

Rusijos įmonė įsigyja prekes iš Olandijoje esančio sandėlio. Prekes į Lietuvą tolimesniam tiekimui į kitą valstybę narę Rusijos įmonės užsakymu atgabena Lenkijos vežėjas. Į Lietuvą atgabentos prekės Rusijos įmonei – įsigijimas iš kitos valstybės narės.

4 pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas įsigyja prekes Estijoje iš PVM mokėtojo ir jas nugabenęs į Latviją parduoda Latvijos asmeniui ne PVM mokėtojui. Į Latviją nugabentos prekės - įsigijimas iš kitos valstybės narės.

2. Tais atvejais, kai juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, įsigyja iš trečiosios teritorijos arba trečiosios valstybės atgabenamas prekes ir šias prekes šis asmuo importuoja kitoje valstybėje narėje negu ta, kurioje baigiasi jų gabenimas, laikoma, kad šias prekes šis juridinis asmuo įsigijo iš tos valstybės narės, kurioje jos buvo importuotos.

Komentaras

1. Jeigu juridinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, importuoja prekes į vieną valstybę narę, o iš ten įsiveža į kitą valstybę narę, tai juridiniam asmeniui prekių įsivežimas bus laikomas prekių įsigijimu iš tos valstybės narės, į kurią prekės buvo importuotos.

1 pavyzdys

Biudžetinė įstaiga iš Taivano įsigyja kompiuterinę techniką. Technika importuojama į Lenkiją. Biudžetinei įstaigai atsivežus prekes į Lietuvą, tai bus prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės.

3. Prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės už atlygį taip pat laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių įsivežimas iš vienos valstybės narės verslo tikslais į kitą valstybę narę, kai prekes taip įsiveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo, išskyrus atvejus, kai įsivežimas atitinka šio Įstatymo 5⁽¹⁾ straipsnio 2 dalies sąlygas.

Komentaras

1. Kai apmokestinamasis asmuo verslo tikslais iš kitos valstybės narės sau priklausančias prekes įsiveža (pats arba jo užsakymu kitas asmuo) į Lietuvą, tai toks įsivežimas laikomas prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės.

1 pavyzdys

Slovakijos firma savo gamybos vaistus įveža į Lietuvą tolimesniam jų tiekimui Lietuvos vaistinėms. Vaistų persivežimas iš Slovakijos į Lietuvą bus prekių įsigijimas Lietuvoje iš kitos valstybės narės.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė, įsiregistravusi PVM mokėtoja tiek Lietuvoje, tiek Lenkijoje, užsako vežėjui pervežti jai priklausančias prekes iš Lenkijos į Lietuvą. Lietuvos įmonei, PVM mokėtojai, savo prekių įvežimas iš Lenkijos į Lietuvą - prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės.

2. Jeigu prekės apmokestinamojo asmens pervežamos iš kitos valstybės narės į Lietuvą PVM įstatymo 5⁽¹⁾ straipsnio 2 dalies sąlygomis, toks pervežimas nelaikomas prekių įsigijimu. Plačiau apie tai - 5⁽¹⁾ straipsnio komentare.

4. Prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės už atlygį taip pat laikomas atgabentų į šalies teritoriją prekių, kurios įsigijimo metu nebuvo apmokestintos PVM bendra kurioje nors iš valstybių narių nustatyta tvarka, paskyrimas naudoti Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių karinėms pajėgoms ar jas lydintiems civiliams darbuotojams, jeigu pagal šio Įstatymo 40 straipsnio 3 dalies nuostatas tokios prekės negalėtų būti atleistos nuo importo PVM, jei jos būtų importuotos.

Komentaras

1. Jeigu prekės iš kitos valstybės narės buvo patiektos į Lietuvą Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių karinių pajėgų ar jas lydinčių civilių darbuotojų reikmėms, kai tokiems tikslams skirtos prekės pagal PVM įstatymo 40 str.3 dalį gali būti atleistos nuo importo PVM (jei jos būtų importuotos), tačiau tos prekės buvo panaudotos ne pagal paskirtį, tai laikoma, kad tos prekės yra įsigytos iš kitos valstybės narės ir už jas reikia apskaičiuoti PVM.

4¹. Prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės už atlygį taip pat laikomas atgabentų į šalies teritoriją prekių, kurios įsigijimo metu nebuvo apmokestintos PVM bendra kurioje nors iš valstybių narių nustatyta tvarka, paskyrimas naudoti valstybės narės, dalyvaujančios gynybos operacijose, kurios įgyvendinamos vykdančios Sąjungos veiklą pagal bendrą saugumo ir gynybos politiką, ginkluotosioms pajėgoms ar jas lydintiems civiliams darbuotojams, jeigu pagal šio Įstatymo 40 straipsnio 3 dalies nuostatas tokios prekės negalėtų būti atleistos nuo importo PVM, jei jos būtų importuotos.

Komentaras

Komentaras rengiamas

5. Prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės už atlygį šiame Įstatyme taip pat laikomas prekių atgabenimas pagal sandorį, kuris būtų laikomas prekių tiekimu pagal šio Įstatymo 4 straipsnio 2 dalį.

Komentaras

1. Kai iš kitos valstybės narės įsigijamos prekės pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir (arba) atlyginimą dalimis, o asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajai šaliai pagal sandorio sąlygas perduodama didžioji dalis rizikos ir

naudos, susijusios su turto nuosavybe, ir numatytas turto nuosavybės perdavimas, toks įsigijimas – PVM objektas.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, iš Lenkijos PVM mokėtojo pagal sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir nuosavybės perdavimą pilnai atsiskaičius už prekes, įsigijo įrengimų, kurie atgabenami į Lietuvą. Lietuvos įmonei tai bus įrengimų įsigijimas iš Lenkijos.

2 pavyzdys

Lietuvos biudžetinė įstaiga pagal sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą, iš Vokietijos PVM mokėtojo savo reikmėms įsigijo kompiuterinės technikos daugiau kaip už 14 000 eurų. Biudžetinei įstaigai- tai kompiuterinės technikos įsigijimas iš Vokietijos.

6. Laikoma, kad prekes, patiekta pagal šio Įstatymo 4² straipsnyje nustatytas sąlygas, iš kitos valstybės narės įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuriam perduota disponavimo tokioiomis prekėmis kaip jų savininko teisė toje valstybėje narėje, į kurią prekės yra atgabentos.

Komentaras

Taikomas iki 2019 12 31

1. Kai užsienio apmokestinamasis asmuo savo disponuojamas prekes konsignaciniais tikslais įsiveža iš kitos valstybės narės į Lietuvą, tai toks prekių pervežimas į Lietuvą nelaikomas Lietuvoje įvykusi šio užsienio apmokestinamojo asmens prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės (nelaikomas PVM apmokestinamu prekių įvežimu į Lietuvą verslo tikslais). Šiuo atveju laikoma, kad prekes iš kitos valstybės narės įsigijo tas Lietuvos PVM mokėtojas, į kurio nuosavybės teise priklausančius ar kitais teisėtais pagrindais naudojamus sandėlius ar kitas patalpas šios įvežtos prekės padedamos saugoti ir kuris vienintelis naudos šias prekes savo ekonominėje veikloje, bei kuriam pagal sandorio sąlygas numatytas prekių nuosavybės perdavimas ne vėliau kaip po 12 mėnesių. VMI prie FM nustatyta tvarka šis terminas dėl asmens verslo ypatumų galės būti pratęstas (VMI prie FM viršininko 2007 m. gegužės 03 d. įsakymas Nr. VA-31). Šio straipsnio komentaras patikslintas pagal 2018-04-19 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-14441.

2. Užsienio apmokestinamajam asmeniui, įvežusiam į Lietuvą prekes konsignaciniais pagrindais šio komentaro 1 punkte nustatytomis sąlygomis, nėra prievolės registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju dėl prekių įsigijimo Lietuvoje iš kitos valstybės narės ir skaičiuoti šių prekių pardavimo PVM, nes prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už šių prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės tenka minėtam Lietuvos PVM mokėtojui.

Pavyzdys

Vokietijos PVM mokėtojas pagal su Lietuvos įmone X, PVM mokėtoja, sudarytą konsignacinės prekybos sutartį 2015 m. sausio mėn. įvežė Lietuvą prekių šiai konsignacinei prekybai už 43 500 eurų (be PVM). Šios Vokietijos PVM mokėtojui nuosavybės teise priklausančios prekės padėtos saugoti į įmonei X nuosavybės teise priklausančią sandėlį. Pagal konsignacijos sutartį Lietuvos įmonė X įsipareigoja saugoti šias prekes ir ne vėliau kaip per 12 mėnesių surasti šių prekių pirkėjus (trečiuosius asmenis) bei parduoti jiems šias prekes.

Šiuo atveju laikoma, kad prekes 2015 m. sausio mėnesį iš Vokietijos PVM mokėtojo įsigijo Lietuvos įmonė X, PVM mokėtoja, ir ji 2015 m. sausio mėnesio PVM deklaracijoje turi apskaičiuoti 9 135 eurus (43 500x21 proc.) šių prekių įsigijimo PVM ir šią apskaičiuotą PVM sumą turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, jeigu šios prekės yra skirtos parduoti su PVM.”

(PVMĮ 4⁽¹⁾str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-03-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-4119)).

4² straipsnis. Prekių tiekimas

1. Laikoma, kad prekės pristatomos, kad jos būtų patiekto pagal pareikalavimą (angl. *call-of stock*), kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1) apmokestinamasis asmuo (arba jo užsakymu trečioji šalis) gabena prekes į kitą valstybę narę, siekdamas atgabentas prekes toje valstybėje narėje vėliau patiekti kitam prekes įsigyjančiam apmokestinamajam asmeniui, kuris turi teisę perimti tų prekių nuosavybę (toliau šiame straipsnyje – įsigyjantis apmokestinamasis asmuo), pagal galiojantį tarp šių abiejų apmokestinamųjų asmenų sudarytą sandorį;

2) šios dalies 1 punkte nurodytas prekes išgabenantis apmokestinamasis asmuo nėra įsikūręs (t. y. jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) nėra toje valstybėje narėje arba toje valstybėje narėje neturi padalinio) valstybėje narėje, į kurią prekės atgabenamos;

3) įsigyjantis apmokestinamasis asmuo, kuriam ketinama tiekti prekes, įregistruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią atgabenamos prekės, o jo tapatybė ir PVM mokėtojo kodas, kurį jam priskyrė ta valstybė narė, į kurią atgabenamos prekės, žinomi šios dalies 2 punkte nurodytam apmokestinamajam asmeniui tuo momentu, kai prasideda prekių išgabenimas;

4) šios dalies 2 punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo prekių išgabenimą užregistruoja šio Įstatymo 78 straipsnio 5¹ dalyje numatyta arba kitos valstybės narės nustatyta atitinkamame žurnale, o įsigyjančio apmokestinamojo asmens tapatybę ir valstybės narės, į kurią atgabenamos prekės, jam suteiktą PVM mokėtojo kodą nurodo prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitoje, nurodytoje šio Įstatymo 88¹ straipsnio 1¹ dalyje, arba kitos valstybės narės nustatytoje atitinkamoje ataskaitoje;

5) šios dalies 2 punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo prekes įsigyjančiam apmokestinamajam asmeniui patiekia ne vėliau kaip per 12 mėnesių nuo prekių atgabenimo į kitą valstybę narę.

2. Laikoma, kad prekės pristatomos, kad jos būtų patiekto pagal pareikalavimą, ir tuo atveju, kai per 12 mėnesių nuo prekių atgabenimo į kitą valstybę narę šio straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytą asmenį pakeičia kitas apmokestinamasis asmuo ir tokį keitimą šio straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo užregistruoja šio Įstatymo 78 straipsnio 5¹ dalyje numatyta arba kitos valstybės narės nustatyta atitinkamame žurnale, ir tenkinamos kitos šio straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos.

3. Laikoma, kad prekių pristatymas, kad jos būtų patiekto pagal pareikalavimą, nebeatitinka šio straipsnio 1 ar 2 dalyje nustatytų sąlygų tuo atveju, jeigu prekės sunaikinamos arba prarandamos (įskaitant praradimą dėl vagystės).

Komentaras

Komentaras rengiamas

4³ straipsnis. Prekių tiekimas naudojantis elektronine sąsaja

1. Kai apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, nuotolinei prekybai iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurios importuojamos siuntose, kurių savoji (pačių prekių) vertė neviršija 150 eurų, laikoma, kad tas apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes.

2. Kai apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, Europos Sąjungoje neįsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, tiekti prekes neapmokestinamajam asmeniui Europos Sąjungoje, laikoma, kad sąlygas tiekti prekes sudarantis apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes.

Komentaras

Komentaras rengiamas

5 straipsnis. Prekių suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti

1. Prekių tiekimu už atlygį šiame Įstatyme laikomas ir prekių suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, kaip jis apibrėžtas šio straipsnio 2 dalyje.

Komentaras

1. Kadangi prekių tiekimu už atlygį laikomas šio straipsnio 2 dalyje nurodytais atvejais prekių (kurių pirkimo (importo) PVM arba tokioms prekėms pasigaminti sunaudotų prekių (paslaugų) pirkimo PVM buvo įtrauktas į atskaitą), suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, tai reiškia, kad PVM mokėtojas turi apskaičiuoti nustatyto dydžio šių prekių pardavimo PVM.

2. Prievolė apskaičiuoti PVM už prekes, suvartotas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti atsiranda kai prekės suvartojamos, arba neatlygintinai perduodamos kitam asmeniui, kuris įgyja teisę disponuoti ta preke kaip savininkas.

3. Kaip nustatyta PVM įstatymo 15 straipsnyje, PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti suvartotų prekių apmokestinamoji vertė yra: įsigytų prekių - jų pirkimo kaina (išskyrus patį PVM), savos gamybos prekių – pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM). Jeigu neatlygintinai perduodamas ar kitaip PVM mokėtojo privatiems poreikiams sunaudojamas jo ilgalaikis turtas, tai apmokestinamoji vertė lygi nenudėvėtai (neamortizuotai) to turto vertės daliai apmokestinimo momentu, apskaičiuotai vadovaujantis pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais (žr. PVM įstatymo 15 straipsnio komentarą).

4. Prekių suvartojimo PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti atvejams įforminti naudojama PVM sąskaita faktūra, kurios įforminimo ypatybės nustatytos PVM įstatymo 80 straipsnyje ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarime Nr. 780, „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo”.

Pagal minėtu nutarimu patvirtintos Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo tvarkos IV dalies nuostatas toks prekių tiekimas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje turi būti nurodyti:

- PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;
- PVM sąskaitos faktūros serija ir numeris, leidžiantys identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą;
- prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas;
- prekių pavadinimas;
- tiesiamos prekės vieneto kaina (be PVM);
- prekių apmokestinamoji vertė;
- PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma eurais.

Išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta „Prekių suvartojimas privatiems poreikiams tenkinti“. PVM mokėtojas turi teisę visus per PVM mokestinį laikotarpį įvykusius prekių tiekimo atvejus (o taip pat ir paslaugų suteikimo privatiems poreikiams tenkinti atvejus) įforminti viena PVM sąskaita faktūra (joje pagal kiekvieną įvykusį minėtą prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atvejį atskirai turi būti nurodyti minėtieji rekvizitai). Tokia PVM sąskaita faktūra surašoma ne vėliau kaip iki to PVM mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo.

2. Jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, laikoma, kad prekė buvo PVM mokėtojo suvartota privatiems poreikiams tenkinti, jeigu PVM mokėtojo disponuojama prekė, kurios (o jeigu prekė pasigaminta, – jai pasigaminti sunaudotų kitų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą:

1) perduodama neatlygintinai, o asmuo, kuriam prekė perduota, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ta preke kaip jos savininkas, arba

2) sunaudojama bet koku kitu būdu, jeigu PVM mokėtojas tokiame sunaudojime skirtų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šį Įstatymą negalėtų atskaityti.

Komentaras

1. Pagal šios dalies 1 punkto nuostatas, jeigu PVM mokėtojas neatlygintinai perdavė kitam asmeniui pirktas ar importuotas prekes, kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtraukęs į atskaitą, arba savos gamybos prekes, kurioms pagaminti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM buvo įtraukęs į atskaitą, tai laikoma, kad tokios prekės buvo suvartotos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, t. y. laikoma, kad šios prekės buvo tiekiamos už atlygį, todėl už jas apskaičiuojamas nustatyto dydžio šių prekių pardavimo PVM.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė, užsiimanti statyba, savo veiklai vykdyti 2014 m. spalio mėnesį š kitų PVM mokėtojų įsigijo už 100000 tūkst. litų statybinių medžiagų, įvairių santechnikos dirbinių, kurių 21 000 Lt pirkimo PVM įtraukė į atskaitą. Įmonė 2015 m. sausio mėnesį vaikų darželiui neatlygintinai atidavė šių statybinių medžiagų už 2030 eurų. Kadangi šių statybinių medžiagų pirkimo PVM buvo įtrauktas į atskaitą, tai toks neatlygintinas statybinių medžiagų perdavimas laikomas priekių tiekimu už atlygį

ir nuo perduotų medžiagų vertės apskaičiuojama 21 proc. PVM suma - 426 eurai (2030x21 proc.). Šią 426 eurų PVM sumą įmonė turi įtraukti į 2015 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamąją vertę (2030 eurų) - į 14 laukelį.

2 atvejis

Saldainius gaminanti įmonė saldinių gamybai vykdyti iš kitų PVM mokėtojų įsigijo šokolado, riešutų, kondensuoto pieno ir kitų prekių, kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Be to, saldinių gamybai buvo naudojama elektros energija, šiluminė energija, gautos kitos paslaugos, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Gruodžio mėnesį prieš Kalėdas įmonė kitai įmonei neatlygintinai perdavė savo pagamintų saldinių rinkinių už 869 eurų (įvertinant jų pagaminimo savikainą). Kadangi įmonė saldinių gamybai įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, tai nuo neatlygintinai perduotų saldinių vertės turi būti apskaičiuotas 21 proc. dydžio PVM – 182 eurai (869x21 proc.) ir įtrauktas į gruodžio mėnesio PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamąją vertę (869 eurai) - į 14 laukelį.

3 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, gamina ir parduoda televizorius. Televizoriams gaminti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM ji įtraukia į PVM atskaitą. Įmonės darbuotojo jubiliejaus proga įmonė jam padovanojo televizorių už 260 eurų (įvertinus pasigaminimo savikainą). Kadangi šiam televizoriui (kaip ir visiems kitiems televizoriams) pagaminti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į atskaitą, tai minėtą televizorių savo darbuotojui padovanojusi, įmonė turi apskaičiuoti 21 proc. PVM sumą - 55 eurus (260x21 proc.) ir įtraukti į -PVM mokesčio laikotarpio deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamąją vertę (260 eurų) - į 14 laukelį.

4 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, 2013 metais savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (nuomai su PVM) buvo įsigijusi lengvąjį automobilį, kurį apskaitė kaip ilgalaikį turtą ir kurio pirkimo PVM buvo atskaitytas. Šio automobilio įsigijimo kaina buvo 80000 Lt, jo nusidėvėjimo laikotarpis pagal Pelną mokesčio įstatymą - 6 metai. Įmonė automobilį naudojo 4 metus. 2015 m. sausio mėnesį šį automobilį įmonė padovanojo savo darbuotojui.

Kadangi šio automobilio pirkimo PVM buvo atskaitytas, tai įmonė nuo šiam darbuotojui padovanoto automobilio nenudėvėtos vertės turi apskaičiuoti 21 proc. PVM. Tarkim, nenudėvėta automobilio vertė yra 5790 eurų, tai nuo jos apskaičiuota PVM suma sudaro 1216 eurų (5790x21 proc.) ir ji turi būti įtraukta į 2015 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamąją vertę -5790 eurų) - į 14 laukelį.

2. Analogiškai, kai pirktas ar importuotas prekes, kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą, arba savos gamybos prekes, kurių gamybai įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą, pats PVM mokėtojas sunaudoja bet koku kitu būdu, kuriam skirtų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą negalėtų būti atskaitytas, už šias prekes, kaip suvartotas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, apskaičiuojamas pardavimo PVM. Tai pavyzdžiui, gali būti tokie atvejai, kai PVM mokėtojas įsigyja įvairias prekes - televizorius, mikrobangines krosneles, šaldytuvus, dujines viryklės, vazas, paveikslus ir kt., kurių pirkimo PVM įtraukia į PVM atskaitą, savo namuose naudoja asmeniniams poreikiams įmonės savininkas ar kiti įmonės darbuotojai, bei įvairūs kiti atvejai, kai PVM mokėtojas pirktas ar pagamintas prekes sunaudoja ne verslo reikalais, o privatiems įmonės vadovų ar kitų įmonės darbuotojų poreikiams tenkinti. Tokiais atvejais galima teigti, kad jis tampa galutiniu šių prekių

naudotoju, todėl jam turi tekti PVM sumokėjimo našta. (Tačiau suvartojimu privatiems poreikiams tenkinti nėra laikomas turto, prekių panaudojimas normalioms darbo sąlygoms įmonės darbuotojams sudaryti, pvz., maitinimo vietų įranga bei tam reikalingos prekės ir pan., tačiau ar įsigytos prekės yra skirtos pastarajam tikslui, turi būti atsižvelgiama į įmonės veiklos pobūdį, darbo grafiką, įmonės dydį, įsigytų prekių pobūdį ir paskirtį ir turi būti nustatoma, ar darbuotojams sudaromos adekvačios jų būtiniams poreikiams sąlygos).

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, užsiimanti statybine veikla, dalį iš kitų PVM mokėtojų įsigytų savo apmokestinamai veiklai vykdyti skirtų statybinių medžiagų už 4340 eurų (įvertinant įsigijimo kainomis be PVM) panaudojo savo darbuotojams skirtų poilsio namų einamajam remontui atlikti. Šiuose poilsio namuose darbuotojai ilsisi nemokamai.

Kadangi šių statybinių medžiagų pirkimo PVM buvo įtrauktas į atskaitą, todėl įmonė nuo poilsio namų remontui (t. y. kitiems reikalams, o ne PVM apmokestinamai veiklai vykdyti) panaudotų medžiagų apmokestinamosios vertės turi apskaičiuoti 21 proc. PVM sumą – 911 eurų ($4340 \times 21 \text{ proc.}$) ir įtraukti į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamąją vertę (4340 eurų) - į 14 laukelį.

2 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, prekiaujanti gėrimais ir maisto prekėmis, šių prekių, kaip skirtų pardavimui su PVM, pirkimo PVM įtraukia į PVM atskaitą. Kalėdų proga ši įmonė savo darbuotojams surengė vakarėlį, kurio metu darbuotojai buvo nemokamai vaišinami įmonėje turimomis įvairiomis maisto prekėmis ir gėrimais. Kadangi šio vakarėlio metu sunaudotų prekių pirkimo PVM buvo atskaitytas, tai nuo vakarėlio metu sunaudotų prekių apmokestinamosios vertės (įvertinant jų įsigijimo kainomis) įmonė turi apskaičiuoti 21 proc. PVM, kaip už prekes, suvartotas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti.

3. Kai įmonės PVM mokėtojos automobilį įmonės darbuotojas (ar kitas asmuo) naudoja ir darbo, ir asmeniniais tikslais, tai pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. 1K-162 (patvirtinto Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo nuostatas gali būti taikomas supaprastintas gyventojų natūra gautos naudos už šio automobilio naudojimą apskaičiavimo būdas, t. y. šio asmens gauta nauda gali būti įvertinama:

- 0,75 proc. to automobilio tikrosios rinkos kainos (nustatytos mokestinio laikotarpio, kurį gaunamos pajamos natūra, sausio 1 dieną arba mokestinio laikotarpio dieną, kurią pajamų natūra davėjas automobilį įsigijo, neatsižvelgiant į tai, kokią mokestinio laikotarpio mėnesio dalį gyventojas faktiškai naudojo šiuo automobiliu), laikant, kad į šią vertę kai įskaitomos pajamų natūra davėjo išlaidos gyventojų tikslais sunaudotiems degalams; arba

- 0,70 proc. to automobilio tikrosios rinkos kainos, jeigu pajamų natūra davėjas jokių gyventojų asmeniniais tikslais naudojantis suteiktu automobiliu sunaudotų degalų išlaidų neapmoka.

Vadinasi, tuo atveju, kai dėl aukščiau nurodyto įmonės automobilio naudojimo gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais gyventojų natūra gauta nauda buvo įvertinta 0,75 proc. automobilio rinkos kainos, laikytina, kad per mėnesį asmeniniams poreikiams sunaudotų degalų vertė sudaro 0,05 proc. automobilio rinkos kainos (0,75 proc. -0,70 proc.). Todėl siekiant suvienodinti gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo ir PVM apskaičiavimo principus, minėta įmonė PVM

mokėtoja apskaičiuodama pardavimo PVM už šiuos privatiems poreikiams per mėnesį suvartotus degalus, kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, degalų apmokestinamąją vertę taip pat turi laikyti 0,05 proc. automobilio tikrosios rinkos kainos.

Kitais atvejais, kai gyventojas asmeniniais tikslais naudoja įmonės PVM mokėtojos automobilį kartu naudodamas ir įmonės įsigytus degalus, kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, šiai įmonei PVM mokėtojai prievolė apskaičiuoti privatiems poreikiams suvartotų degalų pardavimo PVM atsiranda už faktiškai fizinio asmens asmeniniais tikslais sunaudotą degalų kiekį.

Analogiškos PVM apskaičiavimo prievolės PVM mokėtojui atsiranda ir dėl paties automobilio, kurio pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, naudojimo privatiems tikslams. Tuo atveju, kai buvo taikomas aukščiau nurodytas supaprastintas gyventojų natūra gautos naudos už šio automobilio naudojimą apskaičiavimo būdas, tai automobilio naudojimo per mėnesį privatiems poreikiams tenkinti apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM, laikoma 0,70 proc. automobilio rinkos kainos. Kitais atvejais automobilio naudojimo privatiems poreikiams tenkinti apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM, turi būti apskaičiuota PVM įstatymo 15 str. 3 dalyje nustatyta tvarka.

3. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies nuostatas, prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti nelaikomas jų perdavimas ar sunaudojimas, kai prekės perduodamos ar sunaudojamos kaip tyrimų pavyzdžiai, t. y. prekės, atitinkančios įprastinės PVM mokėtojo veiklos pobūdį perduodamos ar sunaudojamos ištyrimui, analizei ar bandymui. Šiuo atveju gali būti perduodamas ar sunaudojamas toks prekių kiekis, koks atsižvelgiant į prekių prigimtį bei tyrimo, analizės ar bandymo pobūdį, taip pat tai reglamentuojančių teisės aktų (jeigu tai reglamentuota teisės aktais) atitinkamas nuostatas yra reikalingas tyrimo, analizės ar bandymo kokybei užtikrinti.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtojas gamina arba prekiauja tokiomis prekėmis, kurių kokybė prieš parduodant jas vartotojui, turi būti ištirta arba išbandyta tam tikrais bandymais, šiam tikslui reikalingas prekių kiekis gali būti nemokamai perduodamas galutinai suvartoti (tyrimui, analizei, bandymams atlikti) arba pačios įmonės laboratorijai arba kitai įstaigai ar įmonei, užsiimančiai specialiais tyrimais, analize ar bandymais, o taip pat potencialiems prekių pirkėjams, kad jie atliktų tokius tyrimus, analizę ar bandymus. Toks neatlygintinas prekių perdavimas ir suvartojimas, nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, neatsižvelgiant į tai, kad šių prekių pirkimo (importo) PVM arba, kai perduodamos savos gamybos prekės, jų gamybai įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A, prekiaujanti daržovių, gėlių, žolių ir kitomis sėklomis, pagal galiojančių standartų reikalavimus privalo prieš parduodama sėklas patikrinti jų kokybę, pateikti jas karantininiam patikrinimui. Tuo tikslu nustatyto dydžio sėklų, skirtų parduoti bandiniai, kurių pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas, neatlygintinai perduodami valstybinės sėklų ir grūdų tarnybos laboratorijai. Nors perduotų laboratoriniams tyrimams atlikti perduotų sėklų pirkimo PVM buvo atskaitytas, tačiau toks neatlygintinas sėklų perdavimas nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl jų pardavimo PVM neapskaičiuojamas.

2 atvejis

Tekstilės įmonė pagal galiojančių standartų reikalavimus, prieš parduodama pagamintus audinius, turi nustatyti jų tankumą, stiprumą, dažymo kokybę. Šiuo tikslu nustatyti audinių pavyzdžių kiekiai atiduodami bandymams į įmonės laboratoriją.

Tokiu atveju, nors laboratoriniams bandymams atlikti panaudotiems audiniams pagaminti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, tačiau toks audinių sunaudojimas, nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl jų pardavimo PVM neapskaičiuojamas.

4. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies nuostatas, prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti nelaikomas jų perdavimas ar sunaudojimas, kai jos perduodamos arba sunaudojamos kaip nedidelės vertės dovanos (reklamai, reprezentacijai, labdarai ir (arba) paramai). Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija nustato šios dalies nuostatų taikymo sąlygas ir apribojimus, įskaitant prekių, kurios perduodamos ar sunaudojamos šioje dalyje nustatytais tikslais, vertės apribojimus.

Komentaras

1. PVM mokėtojas, neatlygintinai perdavęs ar sunaudojęs prekes, kurių (o jeigu jos pasigamintos – kurioms pasigaminti sunaudotų kitų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, neprivalo apskaičiuoti ir mokėti šių prekių pardavimo PVM, taip pat tikslinti PVM atskaitos tuo atveju, kai jos perduodamos arba sunaudojamos kaip nedidelės vertės dovanos, skirtos reklamai, reprezentacijai, labdarai arba paramai. Taikant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas reklama ir reprezentacija suprantamos taip, kaip tai apibrėžta Pelno mokesčio įstatyme, o labdara ir parama – kaip tai reglamentuojama Labdaros ir paramos įstatyme.

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad vien prekių, kurių pirkimo (importo) PVM (ar jo dalis) buvo atskaityta, sunaudojimas reklamos ar reprezentacijos tikslais (vykdant ekonominę veiklą, suteikiančią teisę į atskaitą) savaime nesukelia prievolės apskaičiuoti tų prekių pardavimo PVM, jeigu jos niekam nebuvo padovanotos. Reprezentacijos, kaip ir reklamos išlaidos yra būtinos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai vykdyti. Todėl reklamai skirtų prekių pirkimo PVM įmonė turi teisę įtraukti į atskaitą, kaip prekių, skirtų PVM apmokestinamai veiklai. Pavyzdžiui, reklamos tikslais įmonė, PVM mokėtoja, gauna iš užsienio firmų arba pati užsisako pagaminti reklaminius lapelius, bukletus, plakatus ar kitą reklaminę informacinę medžiagą, kurioje yra reklamuojamos įmonių parduodamos prekės, ir jų pirkimo (importo) PVM įmonė įtraukia į atskaitą. Kai tokia reklaminė medžiaga nemokamai išdalinama pirkėjams ar kitaip panaudojama reklamos tikslais, laikoma, kad reklaminė medžiaga buvo panaudota įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, nepriklausomai nuo jos vertės. Kadangi tokios reklaminės medžiagos išdalijimo tikslai bei panaudojimo galimybės neprilyginami dovanų įteikimui (pirkėjo atžvilgiu gauta reklaminė informacinė medžiaga pati savaime nėra nemokamai gauta prekė, o tik informacija apie prekes), tai išdalinus reklaminę medžiagą nelaikoma, kad pirkėjams buvo įteiktos dovanos ir šio PVM įstatymo 5 straipsnio nuostatos dėl prekių suvartojimo PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti netaikomos, o taip pat netaikomi 62 straipsnio apribojimai pirkimo PVM atskaitai.

Pavyzdys

Įmonė, užsiimanti parfumerijos gaminių prekyba, užsakė reklaminį parduodamų prekių katalogą, kurio pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Šiuos katalogus, reklamuojančius parduodamas prekes, parduotuvėje nemokamai gali pasiimti kiekvienas pirkėjas, atėjęs į parduotuvę. Katalogas yra reklaminis leidinys ir nors pirkėjai jais gali pasinaudoti nemokamai, tačiau šiuo atveju nelaikoma, kad pirkėjui buvo įteikta dovana, todėl nuo išdalintų katalogų vertės pardavimo PVM, kaip už prekes suvartotas mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, neskaičiuojamas.

Ir tik tuo atveju, kai reklamos tikslais dalijamos reklaminės prekės (ne reklaminė informacinė medžiaga), kurios kaip dovana įteikiamos konkrečiam asmeniui ir kurias gavęs asmuo jas gali panaudoti pagal tų prekių tiesioginę paskirtį, turės būti apskaičiuojamas tų prekių pardavimo PVM, kaip prekių suvartotų PVM mokėtojo privatiems poreikiams patenkinti, jeigu tokios dovanos vertė yra didesnė už Vyriausybės nustatytos „nedidelės vertės dovanos“ vertę.

3. Reprezentacijai įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM gali būti atskaitomas, atsižvelgiant į PVM įstatymo 62 str. nustatytus apribojimus (žiūrėti 62 straipsnio komentarą). Jeigu reprezentacijai skirtos prekės buvo sunaudotos reprezentacijos tikslais, tačiau nebuvo įteiktos kaip dovanos konkrečiam asmeniui, tai nuo jų vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas.

Pavyzdys

Įmonė atvykusiems sudaryti sutarčių verslo partnerių atstovams surengė vaišes restorane (arba įmonės valgykloje) už 351 eurą (290 eurų+61 euras PVM). Šios vaišių išlaidos gali būti priskirtos prie reprezentacinių išlaidų, todėl vadovaujantis PVM įstatymo 62 straipsniu, nuo šių vaišių vertės apskaičiuota 75 proc. pirkimo PVM t. y. 46 eurai (61x75 proc.) gali būti įtraukta į atskaitą. Šiuo atveju PVM įstatymo nei 5 nei 8 straipsnio nuostatos netaikomos, kadangi bent koks vaišinimas reprezentacijos tikslais, kai negalima nustatyti konkretaus asmens gautos naudos dydžio, nelaikomas „dovanojimu“.

4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 patvirtinti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalies taikymo sąlygos ir apribojimai, kurie nustato kokiais atvejais ir kokios vertės neatlygintinai perduotos prekės laikomos perduotomis ar sunaudotomis kaip nedidelės vertės dovanos.

5. Pagal minėto nutarimo nuostatas perduotomis ar sunaudotomis kaip nedidelės vertės dovanos gali būti laikomos perduotos ar sunaudotos reklamai ir reprezentacijai skirtos prekės, kurios atitinka bent vieną iš tokių kriterijų:

5.1. prekės atitinka įprastinės PVM mokėtojo veiklos pobūdį, t.y. perduotos ar sunaudotos prekės, kurias apmokestinamasis asmuo gamina ar numato gaminti (prekiauja ar numato prekiauti);

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A, gaminanti pieno produktus, reprezentacinio renginio metu potencialiems pirkėjams reklamos tikslais davė ragauti savo pagamintos įvairių rūšių varškės gaminių.

2 atvejis

Įmonė, prekiaujanti užsienio firmos pagamintu jogurtu, jos organizuotos akcijos metu pirkėjams nusipirkus šio jogurto, nemokamai davė po I indelį jogurto, kuris nebuvo suvartotas dalinimo vietoje.

Abiem atvejais minėtos nemokamai išdalintos prekės, jeigu jų vertė neviršija šios PVM įstatymo dalies komentaro 6 punkte nurodytų apribojimų, laikomos nedidelės vertės dovanomis, kurių išdalinimas nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl pardavimo PVM neapskaičiuojamas.

5.2. prekės yra specialūs išdalijimui skirti prekiniai pavyzdžiai (tai mažos vertės prekė ir išfasuota į kur kas mažesniais kiekiais, negu paprastai fasuojama ši prekė, o ant pakuotės nurodyta, kad tai - specialus ne parduoti skirtas pavyzdys);

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė, prekiaujanti kosmetikos gaminiais, potencialiems pirkėjams, atėjusiems nusipirkti kvepalų, nemokamai duoda kvepalų testerius (sumažintus pavyzdžius, skirtus vienkartiniam panaudojimui).

2 atvejis

Reklaminio renginio metu įmonė, prekiaujanti kava, pirkėjams nemokamai dalino sumažintos pakuotės (ne pardavimui skirtos) kavos pavyzdžius.

Abiem atvejais nemokamai išdalinti prekių pavyzdžiai, laikomi nedidelės vertės dovanomis, kurių išdalinimas nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl jų pardavimo PVM neapskaičiuojamas.

5.3. prekės teikia informaciją apie PVM mokėtoją ir (arba) jo ekonominę veiklą. Tokiomis prekėmis laikomos bet kokios prekės, specialiai pagamintos su PVM mokėtojo simbolika, taip pat kitos prekės, ant kurių yra ženklai, simboliai ir kita informacija, susijusi su PVM mokėtojo vykdoma veikla, tiekiamomis prekėmis ar teikiamomis paslaugomis.

Pavyzdys

1 atvejis

Reklaminės akcijos metu mobiliaisiais telefonais prekiaujanti ir telekomunikacijų paslaugas teikianti įmonė potencialiems pirkėjams dalino puodelius ir kepuraites su įmonės simbolika: įmonės pavadinimu, adresu, telefonų numeriais ir kt. informacija apie įmonę. Šių puodelių ir kepuraičių, pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą.

2 atvejis

Įmonė prekiaujanti degalais, susitikimo su verslo partneriais metu, kiekvienam asmeniui padalino po žiebtuvėlį. Šių žiebtuvėlių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą.

Abiem nurodytais atvejais prekių išdalinimas (jeigu jų vertė neviršija šios PVM įstatymo dalies komentaro 6 punkte nurodytų dydžių) laikomas nedidelės vertės dovanomis, kurių išdalinimas nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl jų pardavimo PVM neapskaičiuojamas.

Pažymėtina, kad aukščiau pateiktuose 5.1.–5.3. papunkčiuose nurodyti kriterijai netaikomi, kai prekės perduodamos neatlygintinai PVM mokėtojo organizuotų konkursų, loterijų, varžybų ir kitų renginių laimėtojams ir kai prekės perduodamos neatlygintinai kitiems asmenims, siekiant užmegzti su jais verslo ryšius arba plėtoti jau esamus ryšius (t. y. kai prekės panaudojamos reprezentacijai).

6. Laikoma, kad PVM mokėtojas prekes perdavė ar sunaudojo reklamai arba reprezentacijai, kaip nedidelės vertės dovanas, kurioms taikomos PVM įstatymo 5 straipsnio 4 dalies nuostatos, jeigu šios komentaro dalies 5 punkte nurodytos prekės perduotos ar sunaudotos kuriuo nors iš nurodytųjų būdu:

6.1. suvartotos PVM mokėtojo organizuojamuose reklaminiuose renginiuose (prezentacijose ir panašiai), kurių metu jos yra esamiems ir (arba) potencialiems pirkėjams (klientams) pristatomos ir (arba) reklamuojamos. Šios nuostatos taikomos maisto produktų, gėrimų ir kitų panašių prekių, kurias įmanoma galutinai suvartoti renginio metu, suvartojimo atvejais. PVM mokėtojas privalo laisvos formos akte nurodyti informaciją apie tokio reklaminio renginio metu patiektas ar sunaudotas prekes, renginio vietą, laiką ir kitas svarbias aplinkybes. Šiuo atveju laikoma, kad visa minėtų renginių metu galutinai sunaudotų maisto prekių, gėrimų vertė laikytina nedidelės vertės dovanomis (kurios nelaikomos prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti) ir todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas, taip pat netaikomi PVM įstatymo 62 straipsnio apribojimai dėl PVM atskaitos.

Pavyzdys

Prekybos centre „Vilnius“, kuriame prekiaujama įmonės A pagamintais mėsos gaminiais, įmonė A surengė savo gaminių prezentaciją, kurios metu pirkėjams buvo leista nemokamai paragauti įvairių šios įmonės pagamintų mėsos gaminių.

Įmonė A surašė laisvos formos aktą, kuriame nurodė, kad, prekybos centre „Vilnius“, pvz., 2015-01-20 organizuotos prezentacijos metu pirkėjams buvo pristatomi nauji įmonės A pagaminti mėsos gaminiai. Šios akcijos metu buvo supjaustyta ir pateikta pirkėjams paragauti (įvertinant pagaminimo savikaina) 5 kg dešrelių už 12 eurų, 10 kg dešros už 45 eurus, 5 kg skilandžio už 58 eurus, iš viso mėsos gaminių už 115 eurų.

Laikytina, kad minėtos akcijos metu suvartoti maisto produktai yra nedidelės vertės dovanos ir todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas. Kadangi renginys buvo reklaminio pobūdžio ir dalyvių skaičius nebuvo apribotas iš anksto, 62 straipsnio nuostatos dėl atskaitos koregavimo netaikomos.

6.2. neatlygintinai perduotos (išdalytos) PVM mokėtojo organizuojamuose reklaminiuose renginiuose (prezentacijose ir panašiai), kurių metu jos yra esamiems ir (arba) potencialiems pirkėjams (klientams) pristatomos ir (arba) reklamuojamos. Prekės apmokestinamoji vertė negali būti didesnė kaip 10 eurų. PVM mokėtojas privalo laisvos formos akte nurodyti informaciją apie tokio reklaminio renginio metu patiektas ar sunaudotas prekes, renginio vietą, laiką ir kitas svarbias aplinkybes;

Pavyzdys

Prekybos įmonė, prekiaujanti įvairių užsienio firmų galanterijos gaminiais, naujos parduotuvės atidarymo proga, organizavo reklaminę akciją, kurios metu reklamavo šių firmų prekes: skėčius, pinigines, raktines, pirštines ir kt. Šios akcijos metu pirkėjams buvo dalijami skėčiai ir raktinės.

1 atvejis

Prekybos įmonė surašė laisvos formos aktą, kuriame nurodė, kad pvz., 2015-01-09 naujos parduotuvės atidarymo proga organizuotos reklaminės akcijos metu pirkėjams buvo nemokamai išdalinta 20 skėčių, kurio vieno vertė (įvertinant įsigijimo kainą be PVM) - 5 eurai ir 30 raktinių, kurių vienos vertė (įvertinant įsigijimo kainą) – 1,5 euro. Iš viso išdalinta prekių už 145 eurus.

Kadangi reklaminės akcijos metu vienos nemokamai atiduotos prekės apmokestinamoji vertė nebuvo didesnė kaip 10 eurų, todėl laikoma, kad šios akcijos metu, išdalintos prekės yra nedidelės vertės dovanos ir todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas. Kadangi renginys buvo reklaminio pobūdžio ir dalyvių skaičius nebuvo apribotas iš anksto, 62 straipsnio nuostatos dėl atskaitos koregavimo netaikomos

2 atvejis

Paslaugas teikianti įmonė organizavo reklaminę akciją, kurios metu visiems įmonės biure apsilankiusiems klientams buvo įteikti suvenyrai su įmonės logotipu. Šių suvenyrų vertė – 7 eurai.

Kadangi reklaminės akcijos metu vienos nemokamai atiduotos prekės apmokestinamoji vertė nebuvo didesnė kaip 10 eurų, todėl laikoma, kad šios akcijos metu, išdalintos prekės yra nedidelės vertės dovanos ir todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas. Kadangi akcija buvo reklaminio pobūdžio ir dalyvių skaičius nebuvo apribotas iš anksto, 62 straipsnio nuostatos dėl atskaitos koregavimo netaikomos.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad šiame punkte nustatytas vertės apribojimas netaikomas reklaminiuose renginiuose išdalintoms maisto prekėms, gėrimams ir kitoms panašioms prekėms, jeigu prekės atitinka įprastinės PVM mokėtojo veiklos pobūdį, t.y. išdalintos ar sunaudotos prekės, kurias apmokestinamasis asmuo gamina ar numato gaminti (prekiauja ar numato prekiauti). Pagal minėto Vyriausybės nutarimo Nr. 861 nuostatas laikoma, kad reklaminiuose renginiuose visos išdalintos (minėto nutarimo 3.1 punkte nurodytos) maisto prekės, gėrimai bei panašios, renginio metu galutinai suvartotinos prekės, yra nedidelės vertės dovanos, kurių pardavimo PVM neskaičiuojamas.

6.3. perduotos neatlygintinai konkrečiam pirkėjui (klientui), kuris įsigijo kokią nors PVM mokėtojo tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą. Konkrečiam pirkėjui (klientui) neatlygintinai perduotų prekių apmokestinamoji vertė negali būti didesnė kaip 5 procentai to pirkėjo (kliento) įsigytos PVM mokėtojo tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, dėl kurios įsigijimo yra neatlygintinai perduodama papildoma prekė, apmokestinamosios vertės ir bet kuriuo atveju negali būti didesnė kaip 15 eurų. Tais atvejais, kai papildoma prekė įteikiama klientui dėl tęstinių paslaugų įsigijimo (telekomunikacinių, šildymo ar panašių paslaugų pagal ilgalaikės sutartis), tai taikoma 15 eurų riba, nes nėra galimybių apskaičiuoti 5 procentų ribą.

Pavyzdys

1 atvejis

Mokyklinių baldų prekybos mugėje buvo paskelbta reklamos akcija, kad pirkėjui nusipirkusiam baldų ne mažiau kaip už 435 eurus, nemokamai bus įteikiama tos pačios įmonės pagaminta lentynėlė gėlėms, kurios vertė (įvertinant pasigaminimo savikaina) – 13 eurų.

Kadangi nemokamai atiduotos prekės vertė – 13 eurų, nėra daugiau kaip 5 proc. nuo pirkėjo įsigytų prekių apmokestinamosios vertės $[(435 - 75 \text{ (PVM suma)}) \times 5 \text{ proc.} = 18 \text{ eurų}]$ ir ne daugiau 15 eurų, todėl laikoma, kad ši nemokamai atiduota prekė yra nedidelės vertės dovana ir todėl nuo jos vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas.

2 atvejis

Prekybos firma, prekiaujanti kompiuteriais, paskelbė akciją, kad kompiuterį nusipirkusiam pirkėjui nemokamai duos spausdintuvą. Pirkėjui, nusipirkusiam kompiuterį už 580 eurų, buvo duotas 87 eurų vertės spausdintuvas.

Kadangi pirkėjui nemokamai atiduoto spausdintuvo vertė - 87 eurų (įvertinus įsigijimo kainą be PVM) yra didesnė už nustatytus 5 proc. nuo prekės apmokestinamosios vertės (5 proc. nuo 580

eurų atėmus PVM sumą, sudaro 24 eurus) bei už nustatytą 15 eurų sumą, todėl nemokamai atiduotas tokios vertės spausdintuvas, kurio pirkimo PVM buvo atskaitytas) nelaikomas nedidelės vertės dovana ir nuo jo apmokestinamosios vertės – 87 eurų apskaičiuojamas 21 proc. dydžio PVM suma – 18 eurų (87x21 proc.) ir ši suma įrašoma į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (87 eurai) į 14 laukelį.

6.4. specialūs išdalitimui skirti prekių pavyzdžiai yra išdalinti esamiems ir (arba) potencialiems pirkėjams (klientams);

Pavyzdys

Įmonė A, prekiaujanti dažais, atėjusiems į parduotuvę pirkti dažų pirkėjams nemokamai dalina dažų pavyzdžius, išfasuotus į žymiai mažesnes nei įprastas šių dažų pakuotes.

Šie nemokamai išdalyti dažų pavyzdžiai laikomi nedidelės vertės dovanomis, ir nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neapskaičiuojamas. Kadangi renginys buvo reklaminio pobūdžio ir dalyvių skaičius nebuvo apribotas iš anksto, 62 straipsnio nuostatos dėl atskaitos koregavimo netaikomos.

6.5. perduotos neatlygintinai PVM mokėtojo organizuotų konkursų, loterijų, varžybų ir kitų renginių laimėtojams, o vieno laimėtojo laimėtų prekių apmokestinamoji vertė ne didesnė kaip 75 eurai. Šios nuostatos taikomos, kai laimėtojas nustatomas ir dovanos teikiamos “sėkmės principu” arba nugalėjęs kitus konkurso ar varžybų dalyvius pagal tam tikrus atrankos kriterijus ir (arba) taisykles;

Pavyzdys

Alaus gamykla organizavo loteriją, kurioje dalyvauja asmenys, atsiuntę po 10 „Ekstra“ alaus butelių kamštelių. Įmonė paskelbė, kad loterijos akcijai pasibaigus, burtų keliu bus ištraukta 10 atsiųstų vokų su kamšteliais, kuriuos atsiuntę asmenys laimės po šaldytuvą, į kurį įdėta 30 butelių „Ekstra“ alaus, po to bus ištrauktas vienas vokas, kurį atsiuntęs asmuo laimės automobilį.

Laimėto šaldytuvo, kurio pirkimo PVM įmonė buvo įtraukusi į atskaitą, vertė yra 145 eurai (įvertinant įsigijimo kainomis be PVM), o 30 butelių „Ekstra“ alus vertė (įvertinant pagaminimo savikaina) yra 13 eurų. Reiškia, kiekvienas iš 10 laimėtojų gavo po prizą, kurių vertė 158 eurai (145+13). Kadangi vieno laimėtojo laimėtų prekių vertė (158 eurai) didesnė už minėtame Vyriausybės nutarime nustatytą ribą – 75 eurus, tai šie nemokamai atiduoti prizai, nelaikomi nedidelės vertės dovanomis, ir nuo šių prekių, kaip sunaudotų mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, apmokestinamosios vertės turi būti apskaičiuojama 21–proc. PVM suma - 332 eurai (158x10x21 proc.), kuri įrašoma į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (158 eurai) – į 14 laukelį.

Kadangi pagal šio PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatas lengvųjų automobilių pirkimo (importo) PVM negali būti atskaitytas, tai įteikus kaip prizą lengvąjį automobilį, kurio pirkimo (importo) PVM nebuvo atskaitytas, nuo jo vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas.

6.6. perduotos neatlygintinai kitiems asmenims siekiant užmegzti su jais verslo ryšius arba plėtoti jau esamus (reprezentacijai), o kiekvieno konkretaus asmens neatlygintinai gautų prekių apmokestinamoji vertė ne didesnė kaip 75 eurai.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A per susitikimą su verslo partneriais, atvykusiais sudaryti prekių pirkimo sutarčių, siekdama ir toliau plėtoti su jais verslo ryšius, jiems įteikė po skėtį, kurio pirkimo PVM buvo atskaitytas. Vieno skėčio vertė (įvertinant įsigijimo kainą be PVM) - 14 eurų. Šie nemokamai įteikti skėčiai, laikomi nedidelės vertės dovanomis, kurių įteikimas nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, ir todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neapskaičiuojamas.

2 atvejis

Įmonė B susitikimo su būsimais verslo partneriais metu įteikė jiems po rašiklį, kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą ir kurio vieno vertė (įvertinant įsigijimo kainomis be PVM) - 102 eurai. Kadangi vieno neatlygintinai atiduoto rašiklio vertė viršija nustatytą 75 eurų ribą, tai jie nelaikomi nedidelės vertės dovanomis ir nuo kiekvieno jų visos vertės, kaip už prekių suvartojimą mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, 21 euras (102x21 proc.) ir ji įrašoma į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (102 eurai) – į 14 laukelį.

7. Kaip nustatyta minėtame Vyriausybės nutarime, mokesčių administratorius turi atsižvelgti ir į neatlygintino prekių pardavimo tam pačiam asmeniui dažnumą bei į kitas aplinkybes, kurios leistų įsitikinti, kad nėra siekiama formaliai atitikti 6 punkte nurodytų apmokestinamosios vertės apribojimų skaidant didesnės vertės prekių pardavimą į keletą mažesnės vertės prekių pardavimo tam pačiam asmeniui atvejų. Nustačius tokius atvejus, PVM įstatymo 5 str. 4 dalies nuostatos netaikomos, o įstatymo nustatyta tvarka turi būti apskaičiuotas neatlygintinai perduotų prekių pardavimo PVM.

Pavyzdys

Įmonė A, užsiimanti kompiuterių surinkimu, 3 mėnesius iš eilės kartą per mėnesį tam pačiam verslo partneriui (konkrečiam fiziniam asmeniui) įteikė po nedidelės vertės dovaną, t. y. po dovaną, kurios vertė ne didesnė kaip 75 eurus. Tačiau tikrinant nustatyta, kad šis verslo partneris pirmą kartą nemokamai gavo kompiuterio klaviatūrą už 72 eurus (įvertinant pagaminimo savikainą), kitą – monitorių už 70 eurų, trečią – spausdintuvą - už 58 eurus. Tokiu atveju, nors vienos konkrečios įteiktos dovanos vertė neviršija 75 eurus, tačiau atsižvelgiant į tai, kad vieno ir to paties asmens gautos dovanos yra tarpusavyje susiję, jos laikytinos viena dovana, kurios vertė – 130 eurų (72+70+58), todėl nuo šio kompiuterio vertės turi būti apskaičiuota 55 eurai (130x21 proc.) PVM suma ir įrašyta į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (130 eurų) – į 14 laukelį.

Aukščiau minėtų reklaminių bei reprezentacinių renginių organizavimui patirtų išlaidų bei dovanų pirkimo PVM atskaitai bei suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti įforminamas įmonės surašomu juridinę galią turinčiu aktu, kuriame nurodoma renginio vieta ir data, panaudotos išlaidos bei dovanos. Tokiuose aktuose nėra būtina nurodyti fizinių asmenų, gaunančių dovanas, vardų bei pavardžių, tačiau gavėjai – kiti asmenys (įmonės ar kiti juridiniai asmenys) – turėtų būti nurodyti.

8. Tuo atveju, kai įsigyta reprezentacijai skirta prekė, kurios pagal PVM įstatymo 62 straipsnio 2 dalies 1 punktą 75 proc. pirkimo PVM buvo atskaityta (Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis dėl reprezentacinių išlaidų leidžiamų atskaitymų ribose), buvo atiduota kaip dovana, kurios vertė didesnė už Vyriausybės nustatytos „nedidelės vertės dovanos“ vertę, tai nuo visos tokios dovanos vertės (įvertinant įsigijimo kainą) apskaičiuojamas pardavimo PVM, kaip už prekę suvartotą PVM mokėtojo

privatiems poreikiams tenkinti. Apskaičiavus pardavimo PVM, šių prekių PVM atskaita patikslinama 65 straipsnyje nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Įmonė reprezentacijos tikslais įsigijo 5 rašymo priemonių komplektus, kurių kiekvieno vertė po 175 eurus (145 eurai +30 eurų PVM), iš viso už 875 eurus. Šių rašymo priemonių 75 proc. pirkimo PVM, t. y. 113 eurų (30x5x75 proc.) gali būti įtraukta į PVM atskaitą. Padovanojus konkrečiam verslo partneriui šį rašymo priemonių komplektą, kurio vertė (įvertinant įsigijimo kainomis be PVM - 145 eurai) viršija Vyriausybės nustatytą sumą - 75 eurai), nuo jo apmokestinamosios vertės apskaičiuojama 30 eurų (145x21 proc.) ir ji įrašoma į PVM deklaracijos 29-laukelį, o apmokestinamoji vertė (145 eurai) – į 14 laukelį. (PVM atskaita patikslinama PVM įstatymo 65 straipsnyje nustatyta tvarka).

9. Kaip nustatyta Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 patvirtintuose Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalies taikymo sąlygose ir apribojimuose, laikoma, kad PVM mokėtojas perdavė ar sunaudavo prekes labdarai ir (arba) paramai, jeigu prekės perduotos ar sunaudotos laikantis Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo reikalavimų:

9.1. laikoma, kad PVM mokėtojas, kuris pagal Labdaros ir paramos įstatymą gali būti labdaros teikėjas, perdavė ar sunaudavo prekes labdarai, ir taikomos PVM įstatymo 5 straipsnio 4 dalies nuostatos, jeigu prekės (maisto produktai, gėrimai ir kitos panašios prekės) labdaros gavėjų suvartotos ar bet kokios prekės jiems perduotos neatlygintinai, o konkretaus labdaros gavėjo gautų prekių apmokestinamoji vertė per kalendorinį mėnesį ne didesnė kaip 75 eurai.

Pavyzdys

Viešoji įstaiga, kuri pagal Labdaros ir paramos įstatymą gali būti labdaros teikėja, PVM mokėtoja, turinti savo valgyklą, 2 kartus per mėnesį organizavo našlaičiams 1,5 eurų vertės (kiekvienam) labdarinius pietus, kurių metu kiekvienam našlaičiui įteikė po –9 eurų vertės mokymo priemonių rinkinį. Iš viso vienam našlaičiui per kalendorinį mėnesį suteiktos labdaros vertė 28 eurai $[(9+5) \times 2]$ neviršija 75 eurų vertės, tai, nors šių prekių pirkimo PVM buvo atskaitytas, tačiau nuo šių prekių vertės pardavimo PVM, kaip nuo prekių, suvartotų PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, neskaičiuojamas.

9.2. Laikoma, kad PVM mokėtojas perdavė prekes paramai, ir taikomos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalies nuostatos, kai:

9.2.1. PVM mokėtojas perdavė paramos gavėjui, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nuostatas turinčiam teisę teikti labdarą (pvz., labdaros ir paramos fondai, asociacijos, viešosios įstaigos, visuomeninės organizacijos ir pan.), prekes kaip paramą, nurodydamas paramos gavėjui šias prekes sunaudoti labdarai, o paramos gavėjas įsipareigojo tai daryti, ir kai kiekvieno konkretaus labdaros gavėjo gaunamų šių prekių apmokestinamoji vertė neviršija 75 eurų per kalendorinį mėnesį. Šiuo atveju paramos gavėjas turi pateikti PVM mokėtojui – paramos davėjui raštišką įsipareigojimą, kad perduodamas labdaros gavėjams PVM mokėtojo perduotas prekes, kiekvienam konkrečiam gavėjui neperduos jų daugiau kaip už 75 eurus. Toks įsipareigojimas gali būti

numatytas ir paramos teikimo sutartyje - tokiu atveju atskiro raštiško paramos gavėjo įsipareigojimo nereikia;

Pavyzdys

Mėsos kombinatas, pagal sutartį su paramos gavėju, labdaros ir paramos fondu „Draugystė“, kartą per mėnesį jam pateikia po 500 kg įvairių mėsos produktų už 1 738 eurus, kurie, kaip numatyta sutartyje, turi būti išdalinti socialiai remtinoms šeimoms, pagal Labdaros ir paramos įstatymą esančioms labdaros gavėjomis. Vienai šeimai skiriama mėsos gaminių ne daugiau kaip už 9 eurus (tai numatyta paramos teikimo sutartyje).

Šiuo atveju mėsos kombinato atiduodami labdaros ir paramos fondui mėsos gaminiai, skirti išdalinti labdaros gavėjams, kai vieno labdaros gavėjo gautų prekių apmokestinamoji vertė ne didesnė kaip 75 eurai per mėnesį, nelaikoma prekių suvartojimu mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas.

9.2.2. PVM mokėtojas paramos gavėjui perdavė paramą jo vykdomai visuomenei naudingai veiklai (biudžetinei įstaigai - jos nuostatuose nustatytiems uždaviniams ir funkcijoms įgyvendinti), o kaip parama perduotų prekių apmokestinamoji vertė neviršija 145 eurų per PVM mokėtojo mokestinį laikotarpį.

Pavyzdys

Baldų kombinatas, gaminantis mokyklinius baldus, mokyklai internatui (viešajai įstaigai) nemokamai perdavė 10 mokyklinių stalų, kurių pasigaminimo savikaina 14 eurų. Kadangi paramos gavėjui viešajai įstaigai – mokyklai internatui jos vykdomai visuomenei naudingai veiklai švietimo srityje – vaikų mokymui skirtų nemokamai perduotų baldų apmokestinamoji vertė - 140 eurų (14 eurų x 10) neviršija nustatytos ribos, tai toks perdavimas nelaikomas prekių suvartojimu mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir nuo minėtos vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas.

5. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies nuostatas, prekių praradimas nelaikomas jų suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtojas dėl kokių nors priežasčių praranda įsigytas ar pasigaminintas savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti prekes, tai toks prekių praradimas nelaikomas prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl nuo prarastų prekių vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas.

2. Tačiau, jeigu PVM mokėtojas įsigytas prekes, kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, arba pasigaminintas prekes, kurių gamybai įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM buvo atskaitęs, praranda ne dėl PVM įstatymo 66 str. 2 dalyje nurodytų priežasčių, tai pagal minėto 66 str. nuostatas turi būti patikslinta PVM atskaita (žiūrėti PVM įstatymo 66 straipsnio komentarą).

6. Jeigu fizinis asmuo PVM mokėtojas, vadovaudamasis šio Įstatymo nuostatomis, dalį įsigyto ilgalaikio materialiojo turto priskyrė ekonominei veiklai, šio straipsnio nuostatos

taikomos tik taip priskirtai to turto daliai. Bet kokiam likusios to turto dalies perdavimui ar sunaudojimui šio straipsnio nuostatos netaikomos, neatsižvelgiant į tai, kad dalis turto pirkimo arba importo PVM buvo įtraukta į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 61 straipsnio nuostatas fizinis asmuo, PVM mokėtojas, įsigijęs arba importavęs ilgalaikį materialųjį turtą, turi teisę jį arba jo dalį priskirti savo ekonominei veiklai vykdyti.

Ilgalaikio turto sąvoka pateikta PVM įstatymo 2 straipsnyje ir plačiau pakomentuota PVM įstatymo 6 straipsnio 1 dalies komentare. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad minėta ilgalaikio turto sąvoka iš esmės atitinka Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, o fiziniai asmenys pelno mokesčio nemoka, tai fizinio asmens PVM mokėtojo ilgalaikiu turtu laikomas toks turtas, kurio rūšys nurodytos Daiktų, kurie PVM įstatyme laikomi fizinio asmens ilgalaikiu materialiuoju turtu, sąraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 8 d. įsakymu Nr. 1K-112 ir kuris naudojamas fizinio asmens ekonominėje veikloje ilgiau kaip vienerius metus.

Be to, svarbu atkreipti dėmesį, kad pagal PVM įstatymą ir poįstatyminius teisės aktus fizinio asmens PVM mokėtojo ilgalaikiu turtu laikomas tik materialus ilgalaikis turtas.

2. Ilgalaikio materialiojo turto ar jo dalies priskyrimą savo ekonominei veiklai vykdyti fizinis asmuo, PVM mokėtojas, turi deklaruoti vietos mokesčių administratoriui ir kartu su PVM deklaracija privalo pateikti užpildytą formą FR0457. FR0457 forma ir jos užpildymo bei pateikimo mokesčių administratoriui tvarka patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 372 (2009 m. lapkričio 30 d. įsakymo Nr. VA-82 redakcija).

3. Tuo atveju, jeigu fizinis asmuo, PVM mokėtojas, įsigytą visą ilgalaikį turtą aukščiau nurodyta tvarka priskyrė savo ekonominei veiklai vykdyti ir visą tokio turto pirkimo (importo) PVM atskaitė, tai sunaudojus šį turtą šio straipsnio 2 dalyje nurodyta tvarka, laikoma kad fizinis asmuo šį turtą sunaudojo savo, kaip PVM mokėtojo, privatiems poreikiams tenkinti ir nuo šio turto apmokestinamosios vertės turi būti apskaičiuojamas nustatyto dydžio pardavimo PVM.

Pavyzdys

1 atvejis

Notaras, įsiregistravęs PVM mokėtoju, 2014 m. spalio mėnesį įsigijo 3 kompiuterius po 3000 Lt, kuriuos 100 proc. priskyrė savo ekonominei veiklai vykdyti ir šių kompiuterių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Kompiuterių nusidėvėjimo laikotarpis (pagal Pelno mokesčio įstatymą) - 3 metai. 2015 m. sausio mėnesį vieną kompiuterį notaras padovanojo mokyklai. Kompiuteris buvo naudotas tik tris mėnesius ir jo likutinė vertė, tarkim, sudaro 800 eurų. Kadangi padovanoto kompiuterio vertė viršija Vyriausybės nustatytą sumą, kuri gali būti skirta kaip parama - 145 eurų per mokestinį laikotarpį, tai nuo jo vertės turi būti apskaičiuota 168 eurai (800x21 proc.) pardavimo PVM, kaip už prekių suvartojimą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, ir ši PVM suma įrašyta į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (800 eurų) – į 14 laukelį.

2 atvejis

Ūkininkas, PVM mokėtojas, užsiimantis sodininkyste, visų (100 proc.) įsigytų daugiamečių sodinių, skirtų PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Vėliau 50 sodinukų už 225 eurus (po 4,5 euro be PVM kiekvienas) padovanojo kitam sodininkui. Kadangi

padovanotų sodinukų pirkimo PVM buvo atskaitytas, tai nuo padovanotų sodinukų, kaip nuo prekių, panaudotų PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, apmokestinamosios vertės – 225 eurų turi būti apskaičiuotas 47 eurų PVM, ir ši PVM suma turi būti įrašyta į mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos 29 laukelį, apmokestinamoji vertė (225 eurais) – į 14 laukelį.

4. Tuo atveju, kai fizinis asmuo, PVM mokėtojas, vadovaudamasis aukščiau nurodyta tvarka, savo ekonominei veiklai vykdyti priskyrė dalį įsigyto ilgalaikio turto ir į PVM atskaitą įtraukė tik dalį šio turto pirkimo (importo) PVM, tai sunaudojus šį turtą šio straipsnio 2 dalyje nurodyta tvarka, laikoma kad fizinis asmuo tik ekonominei veiklai priskirtą turto dalį sunaudojo savo kaip PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir tik nuo šios turto dalies apmokestinamosios vertės turi būti apskaičiuojamas 21 proc. pardavimo PVM.

Pavyzdys

1 atvejis

Ūkininkas, PVM mokėtojas, užsiimantis kaimo turizmu, įsigijo 20 komplektų patalynės iš lino už 580 eurų, plus 122 eurais PVM, - už 702 eurus. Šią patalynę ūkininkas nusprendė naudoti tiek savo reikalams, tiek PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, todėl tik 14 komplektų, t. y. 70 proc. šios įsigytos patalynės, priskyrė ekonominei veiklai vykdyti (deklaravo vietos valstybinei mokesčių inspekcijai FR0457 formoje) ir į PVM atskaitą įtraukė 85 eurus pirkimo PVM (122 x 70 proc.). Ūkininkas turistams, apsigyvenusiems jo sodyboje, padovanojo 3 komplektus lininės patalynės. Kadangi iš 20 įsigytų patalynės komplektų ūkininkas 4 komplektus buvo įsigijęs savo poreikiams ir jų pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, tai nuo turistams dovanotų 3 komplektų vertės pardavimo PVM (kaip už prekių suvartojimą PVM mokėtojo privatiems poreikiams patenkinti) neskaiciuojamas.

2 atvejis

Ūkininkas, PVM mokėtojas, įsigijo plūgą už 870 eurų, pridėjus 183 eurus PVM iš viso už 1053 eurus. Kadangi ūkininkas turi ir savo asmeninį sklypą, kurį reikia įdirbti, todėl ekonominei veiklai jis priskyrė (deklaravo vietos valstybinei mokesčių inspekcijai FR0457 formoje) 80 proc. įsigyto plūgo vertės – 696 eurų (870x80 proc.) ir įtraukė į PVM atskaitą 146 eurais (183x80 proc.) pirkimo PVM. Plūgo nusidėvėjimo laikotarpis (pagal Pelno mokesčio įstatymą) - 6 metai. Po metų ūkininkas plūgą nemokamai atidavė savo giminaičiui ūkininkui. Tarkim, plūgo likutinė vertė pardavimo momentu - 580 eurų. Kadangi šiuo atveju tik 80 proc. plūgo vertės buvo priskirta ekonominei veiklai vykdyti, tai, šį plūgą perdavus nemokamai, jo pardavimo PVM (kaip už ilgalaikį turtą panaudotą ūkininko privatiems poreikiams tenkinti) turi būti skaičiuojamas tik nuo 80 proc. Šio plūgo likutinės vertės, t. y. nuo 464 eurų (580x80 proc.). PVM suma sudaro 97 eurais (464x21 proc.) ir įrašoma į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (464 eurais) – į 14 laukelį.

(PVMĮ 5 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-03-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-4119)).

5⁽¹⁾ straipsnis. Prekių pervežimas į kitą valstybę narę

1. Prekių tiekimu už atlygį taip pat laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių pervežimas verslo tikslais iš valstybės narės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą valstybę narę, kai prekes taip perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo.

Komentaras

1. Siekiant kontroliuoti prekių judėjimą ir išvengti galimų piktnaudžiavimo atvejų, prekių tiekimu į kitą valstybę narę taip pat laikomas ir apmokestinamajam asmeniui priklausančių prekių pervežimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. Šiuo tikslu prekių pervežimas iš vienos valstybės narės į kitą, kai prekių savininkas nesikeičia, prilyginamas prekių tiekimui, ir atvirkščiai, savo prekių atsigabenimas iš kitos valstybės narės prilyginamas prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės.

2. Sąvoka “verslo tikslais” suprantama kaip ekonominės veiklos vykdymas, t.y., prekių pervežimas į kitą valstybę narę turi būti susijęs su kitoje valstybėje vykdomu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu.

Pavyzdys

I. Lietuvos įmonė A savo pagamintomis prekėmis prekiauja Vokietijoje. Tuo tikslu prekės iš Lietuvos yra pervežamos į Vokietijoje įmonės nuomojamą sandėlį, iš kurio parduodamos įvairiems asmenims. Kadangi įmonė A vykdo prekybą Vokietijoje, toje šalyje ji registruojasi PVM mokėtoja.

Prekių pervežimas iš Lietuvos į Vokietiją laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę. Įmonė A PVM sąskaitoje faktūroje nurodo pirkėjo (savo) Vokietijos PVM mokėtojo kodą ir vadovaudamasi PVM įstatymo 49 str. nuostatomis tokiam tiekimui taiko 0 proc. PVM tarifą bei šį tiekimą įtraukia į Prekių tiekimą į kitas Europos Sąjungos valstybes nars ataskaitą.

II. Lietuvos įmonė A verslo tikslais persiveža prekių į Vokietiją, tačiau Vokietijoje PVM mokėtoja nesiregistruoja.

Prekių pervežimas iš Lietuvos į Vokietiją laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę. Kadangi įmonė šias prekes tiekia ne kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui, tokiam tiekimui ji negali taikyti 0 proc. PVM tarifo ir šį tiekimą apmokestina taikydama toms prekėms nustatytą PVM tarifą (standartinį arba lengvatinį).

3. Pažymėtina, kad šio straipsnio nuostatos taikomos ir tais atvejais, kai savo prekes verslo tikslais perveža asmuo į bet kurią kitą valstybę narę, neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje įvyks (pagal prekių tiekimą (paslaugų teikimo) vietos nustatymo taisyklės) prekių tiekimas (paslaugų teikimas).

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, į savo padalinį Belgijoje, per kurį teikia konsultavimo paslaugas kitų valstybių (Šveicarijos, Vokietijos, Austrijos) apmokestinamiesiems asmenims, perveža biuro įrangą nuolatinei veiklai (šios įrangos įmonė neketina grąžinti į Lietuvą). Nors konsultavimo paslaugų suteikimo vieta tokiu atveju laikoma pirkėjo įsikūrimo vieta (t.y., ne ta valstybė narė, į kurią pervežtos prekės), tačiau biuro įrangos pervežimas laikomas prekių tiekimu, kadangi prekės pervežtos paslaugoms teikti.

4. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šio straipsnio nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai savo prekes į kitą valstybę narę perveža asmuo, kuris neturi Lietuvoje padalinio, tačiau yra registruotas PVM mokėtoju.

Pavyzdys

Latvijos įmonė A iš Rusijos į Lietuvą atsigabena prekes ir, ketindama jas persigabenti į Latviją, išleidžia tas prekes į laisvą apyvartą Lietuvoje. Nuo importo PVM sumokėjimo Latvijos įmonė A atleidžiama taikant PVM įstatymo 35 str. nuostatas, kadangi ji Lietuvoje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ir importo metu yra žinoma, kad prekės yra skirtos ir bus išgabentos į Latviją.

Latvijos įmonei A priklausančių prekių pervežimas iš Lietuvos į Latviją laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę. Įmonė A tokiam tiekimui taiko 0 proc. PVM tarifą ir šį tiekimą įtraukia į Prekių tiekimą į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą.

2. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, prekių tiekimu nelaikomas:

1) prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje įvyks šių prekių tiekimas (kuriam toje valstybėje narėje bus taikomos nuostatos, iš esmės tolygios šio Įstatymo 12 straipsnio 3 dalies nuostatoms);

Komentaras

1. Prekių tiekimu nelaikomas prekių pervežimas į kitą valstybę narę vykdant nuotolinę prekybą. Nuotoline prekyba yra vadinama prekyba, kai vienos valstybės narės PVM mokėtojas parduoda prekes kitos valstybės narės asmenims, kurie nėra ir neturi būti registruoti PVM mokėtojais, o tiekiamos prekės tiekėjo ar jo užsakymu atgabenamos į pirkėjo valstybę narę.

2. Kadangi nuotolinei prekybai yra nustatytos specialios tiekimo vietos nustatymo ir apmokestinimo PVM taisyklės, prekių pervežimas nuotolinės prekybos tikslais nėra laikomas prekių tiekimu.

3. Plačiau apie nuotolinę prekybą žr. PVM įstatymo 12 str. 3 d. komentarą.

2) prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje jos bus instaliuotos arba surinktos ir kurioje įvyks šių prekių tiekimas (kuriam toje valstybėje narėje bus taikomos nuostatos, iš esmės tolygios šio Įstatymo 12 straipsnio 2 dalies nuostatoms);

Komentaras

1. Kai tiekiamos prekės tiekėjo arba jo užsakymu kito asmens turi būti instaliuotos arba surinktos kitoje valstybėje narėje, tokių prekių tiekimo vieta yra laikoma ta valstybė narė, kurioje prekės surenkamos arba instaliuojamos. Todėl prekių pervežimas iš Lietuvos į tą valstybę narę, kurioje prekės bus surinktos ar instaliuotos, nėra laikomas tiekimu į kitą valstybę narę.

2. Plačiau apie prekių tiekimo vietos nustatymą, kai prekės yra instaliuojamos arba surenkamos žr. PVM įstatymo 12 str. 2 d. komentarą.

3) prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kai jos bus tiekiamos Europos Sąjungos teritorijoje keleivius vežančiuose laivuose, orlaiviuose ir (arba) traukiniuose ir kai kitoje valstybėje narėje įvyks šių prekių tiekimas (kuriam toje valstybėje narėje bus taikomos nuostatos, iš esmės tolygios šio Įstatymo 12¹ straipsnio nuostatoms)

Komentaras

1. Kai prekės yra tiekiamos Europos Sąjungos teritorijoje keleivius vežančiuose laivuose, orlaiviuose ir (arba) traukiniuose, prekių tiekimo vieta laikoma ta valstybė narė, kurioje yra keleivių vežimo maršruto ar jo dalies pradžia. Todėl tuo atveju, kai prekės yra pervežamos tiekti tokiuose laivuose, orlaiviuose ar traukiniuose, kurių maršruto ar jo dalies pradžia yra kitoje valstybėje narėje nei Lietuva, toks prekių pervežimas nėra laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę.

2. Plačiau apie prekių tiekimo vietos nustatymą, kai prekės yra skirtos tiekti Europos Sąjungos teritorijoje keleivius vežančiuose laivuose, orlaiviuose ir (arba) traukiniuose žr. PVM įstatymo 12 (1) str. komentarą.

4) prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kai prekės pervežamos dėl tiekimo, kuris pagal šio Įstatymo VI skyriaus (išskyrus 53 straipsnį) nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą;

Komentaras

1. PVM įstatymo VI skyrius be kita ko nustato taisykles, taikomas tam tikrais prekių tiekimo atvejais, susijusiais su prekių išgabenimu į kitą valstybę narę.

2. PVM įstatymo 41 str. nustato, kad prekių, kurios išgabenamos iš Sąjungos teritorijos, tiekimas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. Todėl tuo atveju, kai tiekiamos prekės yra pervežamos į kitą valstybę narę tam, kad būtų išgabentos iš Sąjungos teritorijos, toks pervežimas nėra laikomas prekių tiekimu.

3. PVM įstatymo 49 str. nustato, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai prekės tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos į kitą valstybę narę. Todėl, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, tuo atveju, kai kitos valstybės narės PVM mokėtojui tiekiamos prekės yra pervežamos į kitą valstybę narę dėl šio tiekimo, toks pervežimas nėra laikomas prekių tiekimu.

Pavyzdys

Švedijos įmonė A, PVM mokėtoja, Vokietijos PVM mokėtojai įmonei B tiekia prekes. Švedijos įmonė A šias prekes laivu atgabena į Klaipėdos uostą, iš kurio tos prekės geležinkeliu nugabenamos į Vokietiją šių prekių pirkėjui.

Švedijos įmonės A atliekamas prekių pervežimas iš Švedijos į Lietuvą ir iš Lietuvos į Vokietiją nelaikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę.

4. Plačiau apie 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių tiekimui, susijusiam su prekių pervežimu į kitą valstybę narę, žr. PVM įstatymo 41 ir 49 str. komentarą.

5) prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje atliekamas šių prekių vertinimas, aptarnavimas (remontas, priežiūra, derinimas ir kt.), apdirbimas ir (arba) perdirbimas, jeigu po to prekės bus grąžintos atgal į valstybę narę, iš kurios jos buvo išvežtos, tam pačiam apmokestinamajam asmeniui, kuris tas prekes išvežė;

Komentaras

1. Kai prekės į kitą valstybę narę yra pervežamos aptarnavimui (remontui, priežiūrai, derinimui ir kt.), apdirbimui ir (arba) perdirbimui, o po tokio perdirbimo, aptarnavimo ar apdirbimo jos grąžinamos į Lietuvą tam pačiam apmokestinamajam asmeniui, kuris tas prekes išvežė, toks pervežimas nėra laikomas prekių tiekimu.

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad asmuo, kuris perveža tokias prekes į kitą valstybę narę, šio tiekimo neturi nurodyti Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje, tačiau privalo pildyti laisvos formos apskaitos žurnale ar kompiuterinėse laikmenose, laikydamasis VMI prie FM viršininko 2004-03-01 įsakymu Nr. VA-27 “Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5-1 straipsnio 2 dalies 5-7 punktuose nurodytais tikslais į kitą Europos Sąjungos valstybę išvežamų prekių ir 13 straipsnio 5 dalyje nurodytoms paslaugoms teikti įvežamų prekių bei suteiktų paslaugų apskaitos taisyklių patvirtinimo” (toliau – Apskaitos taisyklės) nustatytos tvarkos.

6) prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje šias prekes jomis disponuojantis apmokestinamasis asmuo, įsikūręs išvežimo valstybėje narėje, naudoja teikti paslaugoms ir todėl jos ten pervežamos laikinai (t. y. tol, kol jos reikalingos kitoje valstybėje narėje minėtoms paslaugoms teikti);

Komentaras

1. Kai prekes į kitą valstybę narę perveža tomis prekėmis disponuojantis Lietuvos apmokestinamasis asmuo, kuris tas prekes naudoja teikti paslaugoms ir jos toje valstybėje yra laikomos tol, kol reikalingos paslaugoms teikti, o vėliau grąžinamos į Lietuvą, toks pervežimas nėra laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę. Teisės aktai nenustato termino, per kurį prekės turi būti grąžintos į Lietuvą, todėl tas prekes asmuo turi sugrąžinti į Lietuvą tuomet, kai baigia jas naudoti savo paslaugų teikimui.

Pavyzdys

I. Lietuvos įmonė A teikia statybos paslaugas Vokietijoje. Tuo tikslu įmonė iš Lietuvos į Vokietijoje perveža statybai reikalingą techniką.
Statybos technikos laikinas pervežimas į Vokietiją nelaikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę.

II. Lietuvos įmonė B teikia konsultavimo paslaugas Švedijos apmokestinamiesiems asmenims. Tuo tikslu įmonė iš Lietuvos į Švedijoje įsteigtą biurą perveža biuro įrangą, kurią ketina laikyti Švedijoje tol, kol ji bus reikalinga konsultavimo paslaugoms teikti.
Biuro įrangos laikinas pervežimas į Švediją nelaikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę.

2. PVM įstatymas nenustato paslaugų sąrašo, su kuriomis susijęs prekių pervežimas į kitą valstybę narę nelaikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę. Todėl prekių tiekimu į kitą valstybę narę nėra laikomas ir prekių pervežimas į valstybę narę, kurioje teikiamos paslaugos laikomos atliktos Lietuvoje.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė teikia konsultacines paslaugas Lietuvos įmonėms, ketinančioms vykdyti veiklą Airijoje, ir tuo tikslu į Dubline esantį savo biurą laikinai persiveža kompiuterinę techniką ir biuro įrangą.

Nors tokių paslaugų atlikimo vieta yra laikoma Lietuva, prekių pervežimas į Airiją nelaikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę.

3. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad asmuo, kuris laikinai perveža į kitą valstybę narę prekes, skirtas teikti paslaugoms, turi laikytis Apskaitos taisyklėse nurodytų reikalavimų.

7) prekių laikinas pervežimas ne ilgesniam kaip 24 mėnesių laikotarpiui į kitą valstybę narę, jeigu šioms prekėms, jei jos būtų importuojamos iš trečiosios valstybės kitoje valstybėje narėje, galėtų būti įforminta laikinojo įvežimo muitinės procedūra, kurią taikant prekės visai neapmokestinamos importo muitais;

Komentaras

1. Kai prekės į kitą valstybę narę pervežamos ne ilgesniam kaip 24 mėnesių laikotarpiui, ir tokiam pervežimui nėra taikomos šio straipsnio 2 dalies 6 punkto nuostatos (t.y. prekės į kitą valstybę narę nėra pervežamos paslaugoms teikti), toks pervežimas nėra laikomas prekių tiekimu tuo atveju, jeigu tokioms prekėms galėtų būti taikoma laikinojo įvežimo procedūra, jeigu jos būtų atgabenamos iš trečiosios valstybės (ne valstybės narės).

2. Laikinojo įvežimo muitinės procedūrą nustato 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2319/92, nustatančio Bendrijų muitinės kodeksą 137-141 str. ir Europos Komisijos 1993-07-02 reglamento (EEB) Nr.2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijų muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, 553-584 str. Lietuvių kalba šiuos reglamentus bei kitus muitinės veiklą reglamentuojančius nacionalinius ir ES teisės aktus galima rasti Muitinės departamento interneto svetainėje (adresu www.cust.lt).

3. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad asmuo, kuris laikinai perveža į kitą valstybę narę prekes, skirtas teikti paslaugoms, turi laikytis Apskaitos taisyklėse nurodytų reikalavimų.

8) dujų perdavimas Europos Sąjungos teritorijoje esančiomis gamtinių dujų sistemomis ar prie jų prijungtais tinklais į kitą valstybę narę, šilumos ar vėsumos energijos perdavimas šilumos ar vėsumos tinklais į kitą valstybę narę, elektros energijos perdavimas į kitą valstybę narę (kai tokiu būdu perduotoms prekėms kitoje valstybėje narėje bus taikomos nuostatos, iš esmės tolygios šio Įstatymo 12 straipsnio 6 dalies nuostatoms);

Komentaras

1. Tais atvejais, kai gamtinių dujų ir elektros energijos tiekimas laikomas įvykusi kitoje valstybėje narėje, toks gamtinių dujų ir elektros energijos perdavimas gamtinių dujų ir elektros energijos tiekimo sistemomis į kitą valstybę narę nelaikomas prekių tiekimu.

2. Plačiau apie gamtinių dujų ir elektros energijos tiekimo vietos nustatymą žr. PVM įstatymo 12 str. 6 d. komentarą.

9) prekių pristatymas, kad jos būtų patiektos pagal pareikalavimą, kaip nustatyta šio Įstatymo 4² straipsnyje;

Komentaras

Komentaras rengiamas

10) prekių, pristatytų, kad jos būtų patiekto pagal pareikalavimą, kaip nustatyta šio Įstatymo 42 straipsnyje, pargabenimas atgal į valstybę narę, iš kurios prekės buvo išgabentos, jeigu teisė disponuoti tokiomis prekėmis kaip jų savininkui nebuvo perduota kitam apmokestinamajam asmeniui, o prekės grąžinamos per 12 mėnesių terminą, nustatytą šio Įstatymo 42 straipsnio 1 dalies 5 punkte, ir apmokestinamasis asmuo, nurodytas šio Įstatymo 42 straipsnio 1 dalies 2 punkte, tokį grąžinimą užregistruoja šio Įstatymo 78 straipsnio 51 dalyje numatyta arba kitos valstybės narės nustatyta atitinkamame žurnale.

Komentaras

Komentaras rengiamas

3. Tuo atveju, jeigu nebetenkinamos šio straipsnio 2 dalies 1-8 punktuose nurodytos sąlygos, prekių pervežimas į kitą valstybę narę laikomas prekių tiekimu už atlygį, kaip nurodyta šio straipsnio 1 dalyje. Prekių tiekimas laikomas įvykusi, kai šios sąlygos nebetenkinamos.

Komentaras

1. Tuo atveju, kai šio straipsnio 2 dalies 1-8 punktuose nustatytos sąlygos nustoja galioti, prekės laikomos patiektomis į kitą valstybę narę nuo nurodytų sąlygų galiojimo pasibaigimo momento.

Pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtoja įmonė A, kuri yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ir Vokietijoje, persiveža prekes į Vokietiją perdirbimui. Tačiau perdirbusi šias prekes, įmonė prekių negrąžina į Lietuvą, o jas parduoda Vokietijos įmonei PVM mokėtojai. Kadangi prekės nebus grąžinamos į Lietuvą įmonei A, prekių pervežimas laikomas tiekimu į kitą valstybę narę nuo tų prekių pardavimo Vokietijos įmonei momento.

Lietuvos įmonė prekių tiekimą Lietuvoje deklaruoja to laikotarpio PVM deklaracijoje, kuri paaiškėja, kad prekės nebus grąžinamos į Lietuvą (t.y., to laikotarpio, kurį prekės buvo parduotos Vokietijos įmonei), šiam tiekimui taiko 0 proc. PVM tarifą (kadangi ši įmonė Vokietijoje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja) ir įtraukia į Prekių tiekimą į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą.

(PVMĮ 5⁽⁴⁾ str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-03-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-4119)).

4. Tuo atveju, jeigu nebetenkinama šio straipsnio 2 dalies 9 punkte nurodyta sąlyga, prekių išgabėnimas į kitą valstybę narę laikomas prekių tiekimu už atlygį, kaip nustatyta šio straipsnio 1 dalyje. Prekių tiekimas laikomas įvykusi:

1) kitą dieną po 12 mėnesių termino, nustatyto šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 5 punkte, pabaigos, jeigu teisė disponuoti tokiomis prekėmis kaip jų savininkui per 12 mėnesių po šių prekių atgabėnimo į valstybę narę, į kurią jos buvo gabenamos, nebuvo perduota apmokestinamajam asmeniui, nurodytam šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 3 punkte ar 4² straipsnio 2 dalyje;

2) prieš pat į kitą valstybę narę nugabentų prekių tiekimą kitam asmeniui negu apmokestinamasis asmuo, nurodytas šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 3 punkte ar 4² straipsnio 2 dalyje, kai prekės tiekiamos dar nepasibaigus 12 mėnesių terminui, nustatytam šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 5 punkte;

3) prieš pat prasidedant į kitą valstybę narę atgabentų prekių išgabenimui į valstybę narę, kuri nėra valstybė narė, iš kurios prekės buvo išgabentos, prekių pristatymui, kad jos būtų patiektos pagal pareikalavimą, kaip nustatyta šio Įstatymo 4² straipsnyje, jeigu prekės gabenamos dar nepasibaigus 12 mėnesių terminui, nustatytam šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 5 punkte;

4) tą dieną, kai prekės buvo sunaikintos ar prarastos (įskaitant praradimą dėl vagystės), o jeigu neįmanoma nustatyti tos dienos, tą dieną, kai sužinoma, kad prekės sunaikintos arba prarastos (įskaitant praradimą dėl vagystės), jeigu šios aplinkybės įvyko per 12 mėnesių terminą, nustatytą šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 5 punkte;

5) tuo metu, kai nebetenkinamos šio Įstatymo 4² straipsnyje nurodytos sąlygos dėl kitų aplinkybių, negu nurodyta šios dalies 2, 3 ir 4 punktuose, ir nėra pasibaigęs šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 5 punkte nustatytas 12 mėnesių terminas.

Komentaras

Komentaras rengiamas

5. Tuo atveju, kai nebetenkinamos šio straipsnio 2 dalies 10 punkte nurodytos sąlygos, prekių pervežimas į kitą valstybę narę laikomas prekių tiekimu už atlygį, kaip nurodyta šio straipsnio 1 dalyje. Prekių tiekimas laikomas įvykusi kitą dieną po 12 mėnesių termino, nustatyto šio Įstatymo 4² straipsnio 1 dalies 5 punkte, pabaigos.

Komentaras

Komentaras rengiamas

6 straipsnis. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas

1. Prekių tiekimu už atlygį šiame Įstatyme laikomas ir ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu šiame Įstatyme laikoma įsigytų ir (arba) importuotų žaliavų ir medžiagų perdirbimo, gamybos ir kitų operacijų, atliekamų PVM mokėtojo jėgomis, ir (arba) įsigytų paslaugų visuma, kurios rezultatas yra naujas ilgalaikio materialiojo turto vienetas. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu taip pat laikomas pastato (statinio), naudojamo PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, esminis pagerinimas, nesvarbu, ar šis pastatas (statinys) priklauso PVM mokėtojui nuosavybės teise, ar naudojamas kitais pagrindais (jeigu šio Įstatymo 9 straipsnyje nenustatyta kitaip), ir nesvarbu, ar pastatą (statinį) PVM mokėtojas pagerino savo jėgomis ar įsigydamas paslaugų iš kitų apmokestinamųjų asmenų.

2. Šio straipsnio nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu ilgalaikiam materialiajam turtui pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Pagal šį PVM įstatymo straipsnį prekių tiekimu laikomas ir ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas. Kaip apibrėžta PVM įstatymo sąvokose ilgalaikis turtas – tai daiktai ir kiti nuosavybės teisės objektai, kurie naudojami apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje ilgiau kaip vienerius metus (pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes).

Šio straipsnio nuostatos taikomos tik tokiu atveju, jeigu ilgalaikiam materialiajam turtui pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą.

2. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu šiame PVM įstatyme laikoma įsigytų ir (arba) importuotų žaliavų bei medžiagų perdirbimo, gamybos ir kitų operacijų, atliekamų PVM mokėtojo jėgomis, ir (arba) įsigytų paslaugų visuma, kurios rezultatas yra naujas ilgalaikio materialiojo turto vienetas. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas, savo jėgomis pasigaminęs ilgalaikį materialųjį turtą arba įsigijęs ilgalaikį turtą rangos būdu, nuo šio turto apmokestinamosios vertės – ilgalaikio turto pasigaminimo savikainos (PVM įstatymo 15 str. 4 dalis) turi apskaičiuoti 21 proc. PVM, pradėjus šį turtą naudoti.

3. Kaip nurodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių IV dalyje ilgalaikio materialaus turto pasigaminimas, atliktas pastato (statinio) esminis pagerinimas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje privalo būti nurodyta:

PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;

PVM sąskaitos faktūros serija ir numeris, leidžiantys identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą;

prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas;

prekių pavadinimas;

tiesiamos prekės vieneto kaina (be PVM)

prekių apmokestinamoji vertė;

PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma eurai.

PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nuoroda į PVM įstatymo 6 straipsnį arba nurodyta „ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas“.

4. Apskaičiuota pardavimo PVM suma tą patį mokestinį laikotarpį deklaruojama kaip pirkimo PVM ir įtraukiama į PVM atskaitą, jeigu pasigaminintas turtas skirtas naudoti veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą. (t. y. PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje). (Jeigu turtas skirtas naudoti vien tokioje veikloje, mokestinės prievolės požiūriu rezultatas lygus nuliui, jeigu turtas skirtas naudoti mišriai veiklai, tada atskaitoma tokia PVM dalis, kuri tenka veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą, kaip tai būtų daroma turto pirkimo (ar importavimo) turto atveju).

PVM mokėtojai gaminantis ilgalaikį materialųjį turtą visas ilgalaikio turto pasigaminimui skirtų atsargų, žaliavų, medžiagų bei paslaugų pirkimo (importo) PVM gali būti traukiamas į PVM mokėtojo atskaitą, kadangi ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas yra apmokestinamas prekių tiekimu už atlygį, t. y. veikla, suteikianti teisę į PVM atskaitą. Tai reiškia, kad neatsižvelgiant į tai, ar PVM mokėtojas vykdo vien PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą ar mišrią veiklą, visą to ilgalaikio turto, kurį pasigaminus nuo visos jo vertės turės būti apskaičiuotas pardavimo PVM, pasigaminimui įsigytų žaliavų, medžiagų, prekių bei paslaugų pirkimo PVM įmonė turi teisę traukti į PVM atskaitą (arba iš viso nesinaudoti teise į PVM atskaitą – tokiu atveju 6 straipsnio nuostatos netaikomos). Tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turtą naudos mišrioje veikloje, tai PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka proporcingai veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą ir kitai veiklai turi būti skirstomas jau

nuo visos pasigaminto ilgalaikio turto vertės apskaičiuotas pirkimo PVM, kuris lygus toje pačioje PVM deklaracijoje deklaruojamam pardavimo PVM.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, ūkio būdu pasistatė sandėlį, kurio savikaina 28 000 eurų, iš to sk. - žaliavos ir medžiagos – 18 000 eurų ir 3780 eurų pirkimo PVM, darbo užmokestis – 8 700 eurų, kitos išlaidos 1300 eurų ir 273 eurai pirkimo PVM. Visa pirkimo PVM (4053 eurai) buvo įtraukta į atskaitą.

Pasistačius sandėlį, t. y. atidavusi jį eksploatuoti, įmonė privalo nuo 28 000 eurų apskaičiuoti 6069 eurų pardavimo PVM ir šią sumą įrašyti į PVM deklaracijos 29 laukelį (apmokestinamoji vertė (28 000 eurų nurodoma 15 laukelyje). Ši PVM suma kaip pirkimo PVM įtraukiama į tos pačios PVM deklaracijos 25 laukelį.

a) šis turtas bus naudojamas tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, apskaičiuota pardavimo PVM suma - 6069 eurų įtraukiama į to mokestinio laikotarpio PVM atskaitą – į PVM deklaracijos 35 laukelį.

b) 50 proc. (apskaičiavus šį procentą pagal praeitų kalendorinių metų įmonės gautą atlygį iš PVM apmokestinamos veiklos visame gautame atlygyje iš bet kokio prekių tiekimo) šio turto naudojama PVM apmokestinamai veiklai, 50 proc. neapmokestinamai veiklai. Šiuo atveju 3035 eurų (6069x50 proc.) įtraukiama į PVM deklaracijos 35 laukelį.

2 atvejis

Įmonė A su statybos organizacija B sudarė gamybinių patalpų, skirtų PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, statybos rangos sutartį (atkreipiamie dėmesį, kad užsakyto pastato perdavimas užsakovui pagal įstatymo 7 straipsnį laikomas paslaugų teikimu). Pastačiusi šį pastatą, statybinė organizacija B surašė statybos darbų priėmimo aktą, kurio pagrindu išrašė įmonei A PVM sąskaitą faktūrą, ir joje nurodė gamybinio pastato statybos darbų vertę 430 000 eurų ir 90 300 eurų PVM, iš viso 520300 eurų.

Įmonė A jai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą 90 300 eurų PVM sumą įtraukia į PVM deklaracijos 25 ir į 35 laukelius.

Be to, įmonė A, atidavusi šį pastatą eksploatuoti, nuo pastato savikainos 430 000 eurų apskaičiuoja 90 300 eurų PVM ir šią sumą įrašo į PVM deklaracijos 29 laukelį, tą pačią sumą, kaip pirkimo PVM, įmonė įtraukia į atskaitą ir įrašo į to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 25 ir į 35 laukelius.

5. Tuo atveju, jei pasikeistų pirktą ilgalaikio turto, kurio pirkimo PVM buvo įtraukta į PVM atskaitą, ar pasigaminto ilgalaikio turto, kurio apskaičiuota pardavimo PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, paskirtis ir ilgalaikis turtas nebūtų naudojamas veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą, tai šio turto PVM atskaita būtų patikslinta PVM įstatymo 67 straipsnyje nustatyta tvarka (žiūrėti 67 straipsnio komentarą).

6. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad ilgalaikio turto pasigaminimu šiame PVM įstatymo straipsnyje 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 ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes.

Užbaigus tokius turto pagerinimo darbus, jie tampa PVM objektu ir nuo jų vertės turi būti apskaičiuojamas 21 proc. pardavimo PVM. Pardavimo PVM nuo turto esminio pagerinimo darbų

apskaičiuojamas neatsižvelgiant į tai, ar PVM mokėtojas esminį pagerinimą atliko jam nuosavybės teise priklausančio pastato, ar nepriklausančio.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad inžinieriniai tinklai (šiluminės trasos, dujotiekiai, vandentiekiai, kanalizacijos vamzdžiai ir panašūs tinklai) kuriais disponuoja specializuotos įmonės ir kurie pagal Statybos įstatymą priskiriami statiniams, PVM apskaičiavimo už pastato (statinio) esminį pagerinimą prasme nelaikomi pastatais ir jiems netaikomos šiame straipsnyje nustatytos nuostatos dėl PVM apskaičiavimo už atliktą pastato (statinio) esminį pagerinimą.

7. Jeigu PVM mokėtojas iš esmės pagerino jam nuosavybės teise priklausančią pastatą ar statinį ir nuo pastato esminio pagerinimo darbų 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.

Pavyzdys

Prekybine veikla užsiimanti įmonė sudarė su statybos firma (rangovu) prekybos paviljono remonto sutartį. Atliekamų statybos-remonto darbų vertė yra 86 900 eurų (be PVM). Rangovo sąskaitoje išskirtą PVM 18 249 eurus (86 900x21 proc.) įmonė įtraukia į PVM atskaitą ir įrašo į PVM deklaracijos 25 ir į 35 laukelius.

Kadangi dėl atlikto remonto darbų buvo pagerintos pastato naudingosios savybės, tai tą mėnesį, kai darbai baigti, įmonė privalo nuo atliktų darbų vertės apskaičiuoti pardavimo PVM - 18 249 eurus ir įrašyti šią PVM sumą į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamąją vertę (86 900 eurų) – į 15 laukelį. Jeigu įmonė šį pastatą naudoja tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tą pačią sumą įmonė dar kartą gali įtraukti į PVM atskaitą, t. y. į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius.

Kai faktiškai iš esmės pastatą (statinį) pagerinantys darbai atliekami pagal bendrą sąmatą keletą mėnesių iš eilės arba atliekami su pertraukomis pagal keletą atskirų sąmatų, tai šie darbai laikomi pastato (statinio) esminio pagerinimo darbais tada, kai dėl visų nuosekliai susijusių ar atliktų kaip vienas kompleksas atlikimo prailginamas pastato ar statinio naudingo tarnavimo laikas arba pagerinamos jo naudingosios savybės. Jeigu darbai tarpusavyje nesusiję ir (arba) yra fragmentiški, t.y. nėra didesnio darbų komplekso sudėtinė dalis ir atskirai imant po jų atlikimo nepailgėja pastato naudingo naudojimo laikas ar nepagerėja pastato naudingosios savybės, tai tokie darbai nelaikomi pastato esminiu pagerinimu.

8. 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 naudojamo fiziniame asmeniui, nesančiam apmokestinamuoju asmeniu, nuosavybės teise priklausančio pastato (statinio) esminį pagerinimą, taip pat nuo atlikto esminio pagerinimo darbų vertės turi apskaičiuoti pardavimo PVM.

8.1. Kai asmuo išnuomoja pastatą dalimis keliems nuomininkams, kurie savo išsinuomotose patalpose atskirai ir skirtingu laiku numato daryti remontą, tai tik tuo atveju, kai konkretaus nuomininko atlikto remonto darbai prailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, šie remonto darbai bus laikomi pastato (statinio) esminio pagerinimo darbais. Analogiškai šios nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai turtas perduotas pagal kitokią, nei nuomos (pavyzdžiui, panaudos) sutartį.

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, naudotą neremontuotą pastatą, kurio pirkimo PVM buvo atskaitytas, išnuomojo 10 - čiai įvairių firmų, PVM mokėtojų. Su nuomininkais buvo sudarytos atskiros nuomos sutartys, kuriose nurodyta, kad nuomojamo pastato vertė yra: 260 650 eurų. Beveik visi nuomininkai savo nuomojamose patalpose skirtingu laiku atliko patalpų remontą. Vieno nuomininko, nuomojusio didžiausią patalpų dalį, atliktas remontas laikomas pastato esminiu pagerinimu, nes jo atlikimas prailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes. Todėl šis nuomininkas, atlikęs pastato esminį pagerinimą, nuo to pagerinimo vertės turi apskaičiuoti pardavimo PVM (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės). “

9. PVM mokėtojas, atlikęs jam nuosavybės teise nepriklausančio pastato (statinio) esminį pagerinimą, pagal PVM įstatymo 9 straipsnio 4 dalies nuostatas, gali pasirinkti kaip vykdyti pardavimo PVM, susijusio su šiais esminio pagerinimo darbais, apskaičiavimo ir sumokėjimo prievolę. Jeigu jis, atlikęs pastato esminį pagerinimą, iš karto pabaigus pagerinimo darbus, šį esminį pagerinimą patiekia pastato savininkui, tai šiuo atveju, jam netaikomos šio straipsnio nuostatos, t. y., jis neturi priskaičiuoti nuo esminio pagerinimo darbų vertės pardavimo PVM (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės). Jis išrašo turto savininkui pagerinimo darbų perdavimo dokumentą, apskaičiuoja nuo jo pardavimo PVM, kurį PVM įstatymo 96 straipsnyje nustatyta tvarka išskaito ir sumoka pagerinto pastato (statinio) savininkas (žiūrėti 96 straipsnio komentarą). Šiuo atveju prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės) tenka turto savininkui. Pastato (statinio) esminis pagerinimas laikomas patiektu turto savininkui iš karto po darbų atlikimo tik tuo atveju, jeigu tai įforminančiame apskaitos dokumente yra turto savininko sutikimas pagerinimą priimti, priešingu atveju laikoma, kad turtą naudojantis PVM mokėtojas pasigamina ilgalaikį materialųjį turtą ir jam taikomos visos su tuo susijusios įstatymo nuostatos iki faktinio pastato (statinio) grąžinimo savininkui.

Pavyzdys

Įmonė A, atliko išsinuomoto iš įmonės B pastato esminį pagerinimą už 86 900 eurų kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukusi į PVM atskaitą. Atlikusi esminį pagerinimą, įmonė A įmonei B (pastarajai sutikus) išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo esminio pagerinimo vertės – 86 900 eurų apskaičiavo 21 proc. PVM – 18 249 eurus PVM. Įmonė A esminio pagerinimo vertę (86 900 eurų) įrašo į PVM deklaracijos 12 laukelį. Įmonė B PVM esminio pagerinimo perdavimo dokumente išskirtą PVM sumą (18 249 eurus) įrašo į PVM deklaracijos 33 ir į 25 bei 35 laukelius. Be to, įmonė B nuo šio esminio pagerinimo darbų vertės (86 900 eurų) apskaičiuoja 18 249 eurus (86 900x21 proc.) pardavimo PVM (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimą) ir šią PVM sumą įrašo į PVM deklaracijos 29 laukelį, o jeigu ji vykdo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, šią PVM sumą įtraukia į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius.

10. Kai nuomininkas, atlikęs išsinuomoto pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, šio esminio pagerinimo darbų iš karto neperduoda turto savininkui, tada nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės) jis turi apskaičiuoti 21 proc. PVM, kurį, jeigu vykdo PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Jeigu nuomininkas grąžina turto savininkui pastatą dar nepasibaigus PVM įstatyme nustatytam atskaitos tikslinimo laikotarpiui (nepraėjus 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 21 proc. PVM. Jeigu esminis

pagerinimas perduodamas pasibaigus atskaitos tikslinimo terminui, PVM neskaičiuojamas (plačiau apie tai 9 straipsnio 4 dalies komentare).

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, atliko iš įmonės B išsinuomoto pastato esminį pagerinimą už 144 800 eurų, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų įtraukė į PVM atskaitą. Įmonė A iš karto po pastato esminio pagerinimo atlikimo neperdavė įmonei B šių esminio pagerinimo darbų, kadangi pastaroji įmonė perimti pastato pagerinimo nesutiko. Todėl įmonė A, atlikusi šį esminį pagerinimą, nuo esminio pagerinimo darbų vertės turi apskaičiuoti 21 proc. PVM – 30 408 eurų (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimo darbus) ir įrašyti šią PVM sumą į PVM deklaracijos 29 laukelį (apmokestinamąją vertę (144 800 eurų) – į 15 laukelį), be to šią PVM sumą turi teisę įtraukti į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius.

Praėjus 6 metams, po atlikto esminio pagerinimo darbų, įmonė A grąžino pastatą įmonei B. Kadangi pastatas jo savininkui grąžintas dar nesuėjus PVM atskaitos tikslinimo terminui, tai įmonė A, grąžindama įmonei B pastatą, turi jai perduoti likusią nenudevėtą esminio pagerinimo darbų dalį ir nuo jos apskaičiuoti pardavimo PVM. Tarkim, esminio pagerinimo darbų vertės dalis, atitinkanti metų skaičių, likusį iki PVM atskaitos tikslinimo termino (10 metų) yra 57 920 eurų. Tai įmonė A išrašytoje įmonei B PVM sąskaitoje faktūroje turi apskaičiuoti 12 163 eurus (57 920x21 proc.) PVM. Įmonė A PVM deklaracijos 12 laukelyje įrašo perduoto esminio pagerinimo darbų apmokestinamąją vertę – 57 920 eurų., o įmonė B jai perduoto nenudevėtą esminio pagerinimo darbų PVM sumą (12 163 eurus) įrašo į PVM deklaracijos 33 laukelį ir turi teisę kaip pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą, t. y. įrašyti į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius.

11. Pabrėžtina, kad PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatos taikomos tik tuo atveju, kai turtui pasigaminti ar iš esmės pagerinti sunaudotų kitų prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM dalis (bet kokia) buvo atskaityta. Kai pasigaminamas ilgalaikio materialiojo turto vienetas ar iš esmės pagerinamas pastatas (statinys), nesinaudojant teise į PVM atskaitą, toks turto pasigaminimas ar pagerinimas jokių pasekmių, susijusių su PVM, nesukelia.

(PVMĮ 6 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-03-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-4119)).

7 straipsnis. Paslaugų teikimas

Jeigu šiame Įstatyme nenustatyta kitaip, paslaugų teikimu laikomas bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu šis sandoris pagal šį Įstatymą nelaikomas prekių tiekimu.

Paslaugų teikimu, be kita ko, laikoma:

- 1) nestandartizuotos programinės įrangos pardavimas ar kitoks perdavimas;**
- 2) nuoma;**
- 3) nematerialiojo turto ir turtinių teisių perdavimas, išskyrus šio Įstatymo 4 straipsnio 3 dalyje nurodytus atvejus;**
- 4) statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui (statytojui);**
- 5) įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, taip pat įsipareigojimas toleruoti veiksmus arba padėti.**

Komentaras

1. Sandoriai dėl civilinių teisių objektų, kurie pagal PVM įstatymo nuostatas nelaikomi prekių tiekimu, yra laikomi paslaugų teikimu, t.y.: sandoriai su vertybiniais popieriais, kitu turtu bei turtinėmis teisėmis, intelektinės veiklos rezultatais, informacija, veiksmais ir veiksmų rezultatais, taip pat kitomis turtinėmis ir neturtinėmis vertybėmis. Tačiau paslaugų teikimu nelaikomi sandoriai dėl bet kokių kitų daiktų (įskaitant numizmatinės paskirties pinigų), taip pat sandoriai dėl elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos, nes pagal PVM įstatymo nuostatas šie sandoriai laikomi prekių tiekimu.

1.1. Sutarties nutraukimas (pvz., nekilnojamojo turto nuomos) laikomas atlygintinu sandoriu ir paslaugų teikimu tokiu atveju, kai vienai iš šalių nusprendus pirma laiko nutraukti sutartį, už sutarties nutraukimą kitai šaliai susitariama sumokėti sutarties nutraukimo mokestį, išskyrus atvejus, kai sutarties nutraukimo mokestis ar kiti sutartyje numatyti mokėjimai savo esme yra netesybos ar nuostolių (žalos) atlyginimas (žr. šios dalies komentaro 1.2 ir 1.3 punktus).

1.2. Remiantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.245 straipsniu, civilinė atsakomybė – tai turtinė prievolė, kurios viena šalis turi teisę reikalauti atlyginti nuostolius (žalą) ar sumokėti netesybas (baudą, delspinigius), o kita šalis privalo atlyginti padarytus nuostolius (žalą) ar sumokėti netesybas (baudą, delspinigius).

Pagal Civilinio kodekso 6.71 straipsnio nuostatas netesybos – tai įstatymų, sutarties ar teismo nustatyta pinigų suma, kurią skolininkas privalo sumokėti kreditoriui, jeigu prievolė neįvykdyta arba netinkamai įvykdyta (bauda, delspinigiai). Netesybos gali būti nurodytos konkrečia pinigų suma arba užtikrinamos prievolės sumos procentu.

Taigi netesybos yra vienas iš prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų bei sutartinės civilinės atsakomybės forma, o ne atlygis už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Pažymėtina, kad netesybos laikomos iš anksto nustatytais būsimais kreditoriaus nuostoliais, kurių dydžio įrodinėti nereikia. Todėl tais atvejais, kai dėl tam tikrų priežasčių pirma laiko nutraukiama sutartis, kurioje už sutarties nutraukimą yra numatytos netesybos (bauda) konkrečia pinigų suma ar procentais, tokia gauta pinigų suma nelaikoma atlygiu už paslaugos suteikimą ir nuo šios pinigų sumos PVM neturi būti skaičiuojamas.

Tačiau netesybomis negali būti laikoma pinigų suma, kurią buvęs skolininkas privalo sumokėti kreditoriui už ankščiau laiko tinkamai įvykdytą sutartyje nurodytą prievolę.

Todėl jeigu klientui išduota paskola (kreditas) bankui grąžinama anksčiau laiko (tuo tikslu kredito sutartis laikoma pasibaigusia (įvykdyta)), tačiau už ją pagal sutartyje numatytas sąlygas reikia sumokėti tam tikrą mokestį (kuris nėra tiksliai įvertintas, o paskolos sutartyje yra numatyti tik tam tikri jo ribų intervalai ir šis mokestis tik minimaliai kompensuoja banko negautas pajamas), tai toks mokestis nelaikomas netesybomis (nes prievolė (paskolos grąžinimas) yra įvykdyta), o bankui mokama suma savo esme yra laikoma atlygiu už minėtos sutarties nutraukimą.

Pavyzdys

Bankas X fiziniam asmeniui suteikė paskolą 5 metų laikotarpiui. Paskolos sutartyje už paskolos grąžinimą prieš laiką numatytas nustatyto dydžio mokestis (tarkime, 0,5 proc. nuo grąžinamos sumos, bet ne mažiau nei 300 litų). Praėjus 3 metams nuo paskolos sutarties pasirašymo (t. y. nepasibaigus paskolos sutarties galiojimui), fizinis asmuo sugrąžino bankui visą likusią paskolos sumą, tarkime, 25 000 litų. Bankas X fiziniam asmeniui papildomai apskaičiavo sumokėti 300 litų, kuriais minimaliai kompensuos savo negautas pajamas.

Toks mokestis (300 litų) negali būti laikomas netesybomis, nes iš banko gautas kreditas sugrąžintas, todėl ši suma savo esme laikoma atlygiu už pirmalaikio sutarties nutraukimo paslaugą.

(1.2 punktas papildytas pagal VMI prie FM 2012-11-13 raštą Nr. (32.43-31-2)-RM-6149)).

1.3. Tokiu atveju, kai apmokestinamajam asmeniui mokama tam tikra pinigų suma, kuria yra atlyginama padaryta žala, sukelti faktiniai nuostoliai, nuo tokios pinigų sumos taip pat neturi būti skaičiuojamas, kadangi tai nėra atlygis už suteiktą paslaugą ar patiektą prekę.

1.4. Dėmesys atkreiptinas į tai, kad vertinant, ar įvairių sudarytų sutarčių nutraukimo atvejais vienos sutarties šalies reikalaujama iš kitos sutarties šalies sumokėti (ar jau sumokėta) pirmajai sutarties šaliai tam tikra pinigų suma turėtų būti laikoma atlygiu už suteiktą paslaugą (patiektą prekę), ar ne, turi būti atsižvelgiama į konkrečias sandorio aplinkybes, t. y. dėl ko pinigai mokami, o ne į formalų mokėjimo paskirties nurodymą ar įvardijimą (pvz., atlygis, bauda, kompensacija ar kt.).

1.4.1. Vadinasi, jei tam tikras mokėjimas yra tiesiogiai susijęs su konkrečia teikiama paslauga (pvz., mokestis imamas už sutikimą pakeisti sudarytos sutarties sąlygas, už jau suteiktas sutartyje numatytas paslaugas arba už kitas suteiktas paslaugas ir pan.), tai toks mokėjimas laikomas atlygiu už suteiktas paslaugas, neatsižvelgiant į tai, kaip toks mokėjimas buvo įvardintas.

1 pavyzdys

2010 m. sausio mėn. įmonė A (nuomotojas) su įmone B (nuomininkas) 4 metams sudarė patalpų nuomos (su PVM) sutartį. 2011 m. liepos mėnesį (po 1,5 metų) įmonė B nuomos sutartį nutraukia. Įmonė A pareikalauja, kad įmonė B jai sumokėtų „sutarties nutraukimo mokestį“ tam, kad būtų kompensuojami galimi (kol suras naują nuomininką) įmonės A nuostoliai dėl pirmalaikio sutarties nutraukimo. Šalys susiderėjo, kad įmonė B įmonei A sumokės 10 000 Lt.

Kaip PVM įstatymo prasme traktuojamas įmonės B įmonei A mokamas „sutarties nutraukimo mokestis“?

Šiuo atveju laikoma, kad nuomotojas už atlygį sutinka pirma laiko nutraukti sudarytą sutartį, t. y. pakeisti sudarytos sutarties sąlygas (terminą), todėl įmonės A gaunamas iš įmonės B sutarties nutraukimo mokestis yra atlygis už suteiktą įmonei B atskirą paslaugą ir turi būti apmokestintas PVM (kadangi patalpų nuoma buvo apmokestinta PVM, žr. PVM įstatymo 31 str. 4 dalį ir šios dalies komentarą).

2 pavyzdys

Fizinis asmuo, teikiantis tarpininkavimo paslaugas sudarant nekilnojamojo turto sandorius, su įmone X sudarė paslaugų teikimo sutartį, pagal kurią įsipareigojo ieškoti pirkėjų įmonės parduodamoms gamybinėms patalpoms. Sutartyje numatyta, kad jei įmonė pasirašys nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sutartį su šio asmens surastu pirkėju, tai jam sumokės 250 000 Lt dydžio atlygį už suteiktas tarpininkavimo paslaugas. Jei įmonė su šio asmens surastu pirkėju nekilnojamojo turto pardavimo sandorio nuspręs nesudaryti, tai šiam fiziniui asmeniui sumokės 250 000 Lt dydžio baudą.

Šiam tarpininkavimo paslaugas teikiančiam asmeniui suradus pirkėją, įmonė X nekilnojamojo turto pardavimo sandorio su surastu klientu nusprendė nesudaryti. Todėl tarpininkui

sumokėjo 250 000 Lt baudą. Ar sumokėta pinigų suma laikoma atlygiu už suteiktas paslaugas ir turi būti apmokestinama PVM?

Tarpininkavimo parduodant nekilnojamąjį turtą paslaugų esmė yra nekilnojamojo turto pirkėjo suradimas, todėl šių paslaugų suteikimo faktas nesiejamas su nekilnojamojo turto pardavėjo sprendimu dėl pirkimo – pardavimo sutarties sudarymo su tarpininko surastu pirkėju.

Kartu pažymėtina, kad šiuo atveju sutartyje dėl tarpininkavimo paslaugų suteikimo nustatyta tarpininko gaunamo užmokesčio suma yra tokia pati (250 000 Lt) tiek tuo atveju, jei įmonė pasirašytų sutartį su nekilnojamojo turto tarpininko surastu nekilnojamojo turto pirkėju, tiek priešingu atveju. Tuo tarpu netesybos apibūdinamos kaip iš anksto šalių nustatyti minimalūs nuostoliai ir atlieka kompensuojamąją funkciją, siekiant atlyginti dėl prievolės neįvykdymo ar netinkamo įvykdymo nukentėjusiai šaliai patirtus nuostolius.

Atsižvelgiant į šias aplinkybes, šiuo atveju tarpininkavimo paslaugos buvo suteiktos, o tarpininko iš kliento gautas užmokestis, įvardintas kaip bauda, laikomas atlygiu už suteiktas paslaugas, neatsižvelgiant į tai, ar nekilnojamojo turto pardavėjas nusprendė pasirašyti pirkimo – pardavimo sutartį su tarpininko surastu pirkėju, ar ne. Taigi tarpininko gauta pinigų suma yra atlygis už suteiktas paslaugas, todėl nuo jos turi būti apskaičiuotas PVM.

3 pavyzdys

UAB Y, teikianti telekomunikacijų paslaugas, naujiems vartotojams, sudarantiems ilgalaikes paslaugų teikimo sutartis, įsipareigojant naudotis bendrovės teikiamomis paslaugomis nustatytą laikotarpį (pvz., 24 mėn.), suteikia nuolaidas prekių įsigijimui arba fiksuotam paslaugų mokesčiui. Jei paslaugų teikimo sutartį klientas nutraukia pirma laiko, bendrovei klientas turi apmokėti suteiktų nuolaidų sumą prekėms įsigyti ar fiksuotam paslaugos mokesčiui, kuri apskaičiuojama padalinant prekių pardavimo metu suteiktą nuolaidos sumą iš sutarties trukmės mėnesiais ir padauginant iš neišbūtų pagal sutartį mėnesių skaičiaus arba susumuojant nuolaidas fiksuotam paslaugų mokesčiui pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras už laikotarpį, kai vartotojui buvo teikiamos telekomunikacijų paslaugos. Ar už pirma laiko nutrauktą telekomunikacijų paslaugų teikimo sutartį kliento sumokėta tokia suma laikoma atlygiu už suteiktas paslaugas ir turi būti apmokestinama PVM?

Pirma laiko nutraukiant telekomunikacijų paslaugų teikimo sutartį klientas netenka teisės į suteiktas nuolaidas (ar nuolaidų dalį) už tam tikras įsigytas prekes ar sumokėtą atlygį už suteiktas telekomunikacijų paslaugas. Todėl anksčiau laiko nutraukiant sutartį kliento sumokamos sumos laikomos atlygio už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas dalimi, t.y. sumos, gaunamos iš klientų jiems anksčiau laiko nutraukiant paslaugų teikimo sutartis, turėtų būti įforminamos išrašant kreditinį dokumentą, kuriame nurodomas patiektų prekių ar suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės pasikeitimas bei apskaičiuojamas PVM.

4 pavyzdys

Įmonė M iš lizingo bendrovės nuomojosi lengvąjį automobilį pagal veiklos nuomos sutartį. Pasibaigus nuomos sutarčiai automobilis grąžinamas lizingo bendrovei. Prieš grąžinant automobilį atliekama jo apžiūra gamintojo patvirtintame autoservise ir surašomas įvertinimo aktas, nurodant defektų vertę, viršytą sutartyje numatytą pravažiuotų kilometrų skaičių. Pagal sutarties nuostatas įmonė M privalo automobilį nuomotojui grąžinti suremontuotą, techniškai tvarkingą ir tokios pačios

komplektacijos kaip nuomos sutarties sudarymo dieną. Jeigu grąžinamo automobilio būklė neatitinka šių reikalavimų, nuomininkas privalo pašalinti automobilio defektus gamintojo patvirtintame servise arba kompensuoti nuomotojo patirtas išlaidas automobilio vertei atstatyti. Be to, nuomos sutartyje numatytas papildomas mokestis už kiekvieną kilometrą, viršijantį leistiną ridą.

Ar tokiu atveju, jei pasibaigus automobilio nuomos sutarčiai, nuomotojui mokamas papildomas mokestis už viršytą nuomos sutartyje nustatytą leistiną automobilio ridą bei suma automobilio vertei atstatyti, šie mokėjimai laikomi atlygiu už paslaugos teikimą ir apmokestinami PVM?

Nuomos sutartyje numatytas mokestis už kiekvieną kilometrą, viršijantį leistiną ridą, laikytinas atlygio už nuomos paslaugas sudėtine dalimi. Todėl pasibaigus automobilio nuomos terminui lizingo bendrovė turėtų išrašyti įmonei M patikslinamąją atitinkamo laikotarpio automobilio nuomos paslaugų PVM sąskaitą faktūrą ir joje nuo patikslintos (padidintos mokesčio už pravažiuotus kilometrus, viršijančius leistiną ridą, suma) nuomos paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuoti PVM.

Tačiau lizingo bendrovei mokami mokėjimai, sutartyje įvardyti kaip „turto vertės atstatymo išlaidos“ arba „kompensacija už turto defektus“, nelaikomi atlygiu už paslaugos teikimą. Kadangi pasibaigus nuomos sutarčiai įmonė M pati nesuremontavo automobilio, kad jis būtų grąžintas tinkamos būklės, o kompensavo (pagal specialistų apskaičiavimus) lizingo bendrovės išlaidas, susijusias su šio automobilio netinkamo naudojimo defektų pašalinimu, tokie mokėjimai laikomi išlaidų kompensavimu ir nėra apmokestinami PVM.

1.4.2. Tais atvejais, kai sudarytoje sutartyje numatyti tam tikri mokėjimai sutarties nutraukimo atveju įvardijami kaip atlygis už sutarties nutraukimą, tačiau iš esmės tai yra netesybos (bauda) ar faktiškai patirtų nuostolių atlyginimas (žr. šio komentaro 1.2 ir 1.3 punktus), tai tokie mokėjimai (nors ir įvardinti kaip „sutarties nutraukimo mokestis“) nelaikomi atlygiu už suteiktas paslaugas ir PVM neapmokestinami.

1 pavyzdys

Įmonė M (įrengimų savininkė) su įmone L sudarė įrengimų nuomos sutartį 3 metams, kas mėnesį mokant už suteiktas nuomos paslaugas 1000 Lt. Sutartyje numatyta, kad jei viena iš šalių nuspręs sutartį nutraukti pirma laiko nesant kitos šalies kaltės, kitai šaliai turės sumokėti 3000 Lt baudą.

Įmonė L praėjus dvejiems metams po sutarties sudarymo nuomos sutartį nusprendė nutraukti, todėl įmonei M sumokėjo sutartyje numatytą 3000 Lt sumą. Sumokėtos netesybos nelaikomos atlygiu už suteiktą paslaugą, todėl sumokėta pinigų suma PVM neapmokestinama.

2 pavyzdys

Vandens pramogų parko lankytojas, pametęs raktą nuo spintelės, kurioje buvo palikęs savo daiktus, pramogų parko administratoriui turi papildomai sumokėti vandens pramogų parko nustatytą 15 litų dydžio mokestį.

Kadangi šiuo atveju reikalaujama iš pramogų parko lankytojo sumokėti pinigų suma, nėra atlygis už suteiktas paslaugas, o savo esme yra patirtų nuostolių atlyginimas, todėl nuo šios gautos pinigų sumos PVM neturi būti skaičiuojamas.

3 pavyzdys

Įmonė A (nuomotojas) 2011 sausio mėn. su įmone B (nuomininkas) sudarė 10-ies metų patalpų nuomos sutartį, kurioje įmonė A įmonei B įsipareigojo išnuomoti negyvenamąsias patalpas (1000 m²). Be to, nuomos sutartyje įmonė A įsipareigoja nuomojamas patalpas įrengti taip, kad patalpos būtų tinkamos įmonės B numatomai veiklai (įmonė B išnuomotose patalpose numato įrengti lošimo namus). Patalpų įrengimas įmonei A kainavo 150 000 Lt.

Tačiau 2011 m. balandžio mėn. įmonė B nuomos sutartį su įmone A nutraukia ir įsipareigoja įmonei A sumokėti jos patirtas patalpų remonto išlaidas - 150 000 Lt. Ar įmonės A gaunama 150 000 Lt suma gali būti laikoma kompensacija įmonės A išlaidoms, kurios patiriamos dėl sutarties nutraukimo, padengti?

Taip, gali. Pateiktu atveju įmonė B, mokėdama įmonei A 150 000 Lt sumą jai tik kompensuoja išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas. Todėl įmonės B įmonei A mokama 150 000 Lt suma laikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti, o ne atlygiu už suteiktas paslaugas ir dėl to nuo šios sumos PVM neturi būti skaičiuojamas.

4 pavyzdys

2010 m. sausio 10 d. įmonė A (nuomotojas) su įmone B (nuomininkas) 3 metams sudarė patalpų nuomos sutartį, kurioje įmonė B įsipareigojo kiekvienais metais atlikti išsinuomotų patalpų einamąjį remontą. Be to, sutartyje numatyta, kad, nutraukus nuomos sutartį dėl kurios nors šalies kaltės, kita šalis turi teisę reikalauti kompensuoti išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas.

2011 metų pabaigoje įmonė B išsinuomotose patalpose atliko remontą už 20 000 Lt. Tačiau 2012 m. sausio 10 d. įmonė A nuomos sutartį nutraukia. Įmonė B pareikalauja iš įmonės A, kad ši jai kompensuotų dėl sutarties nutraukimo patirtus patalpų remonto išlaidas – 20 000 Lt. Ar įmonės A įmonei B mokama 20 000 Lt suma PVM įstatymo prasme gali būti laikoma kompensacija įmonės B išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti?

Pateiktu atveju įmonė A, mokėdama įmonei B 20 000 Lt sumą tik vykdydė nutrauktosios nuomos sutarties sąlygas, t. y. kompensavo išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas. Todėl įmonės A įmonei B mokama 20 000 Lt suma laikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti, o ne atlygiu už suteiktas paslaugas ir dėl to nuo šios sumos PVM neturi būti skaičiuojamas.

5 pavyzdys

2009 m. sausio 10 d. įmonė A (nuomotojas) su įmone B (nuomininkas) 5 metams sudarė patalpų nuomos sutartį, kurioje įmonė B įsipareigojo kiekvienais metais atlikti išsinuomotų patalpų einamąjį remontą. Be to, sutartyje numatyta, kad, nutraukus nuomos sutartį dėl kurios nors šalies kaltės, kita šalis turi teisę reikalauti kompensuoti išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas.

2011 m. rugpjūčio mėn. įmonė B nuomos sutartį nutraukia. Įmonė A pareikalauja iš įmonės B, kad ši jai kompensuotų patalpų būsimojo einamojo remonto išlaidas, kurio, pagal sutarties sąlygas,

2011 metais neatliko įmonė B (paskutinį kartą patalpų remontą įmonė B išnuomotose patalpose atliko 2010 metų vasario mėnesį), pagal preliminarious skaičiavimus – 15 000 Lt. Ar įmonės B įmonei A mokama 15 000 Lt suma PVM įstatymo prasme gali būti laikoma kompensacija įmonės B išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti?

Pateiktu atveju įmonė B, mokėdama įmonei A 15 000 Lt sumą tik vykdė nutrauktosios nuomos sutarties sąlygas, t. y. kompensavo būsimąsias grąžintų patalpų einamojo remonto išlaidas, kurias sukėlė pirmalaikis sutarties nutraukimas. Todėl įmonės B įmonei A mokama 15 000 Lt suma laikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms dėl pirmalaikės sutarties nutraukimo, padengti, o ne atlygiu už suteiktas paslaugas ir dėl to nuo šios sumos PVM neturi būti skaičiuojamas.

6 pavyzdys

Įmonė C su įmone V (nuomininkas) 2010 m. sausio 15 d. sudarė negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį. Nuomos sutarties 10 punkte numatyta, kad tuo atveju, jei nuomininkas nutraukia sutartį prieš terminą savo iniciatyva nesant nuomotojo kaltės, arba kai sutartis nutraukiama nuomotojo iniciatyva dėl nuomininko kaltės, nuomininkas įsipareigoja sumokėti nuomotojui kompensaciją, kuri lygi 5 mėnesių nuompinigių sumai.

Kadangi nuomininkas nemokėjo nuompinigių, 2010 m. rugsėjo 10 d. nuomotojas nutraukė sutartį pagal nuomos sutarties 10 punktą. Sudarydamos taikos sutartį šalys susitarė, kad nuomininkas sumokės nuomotojui nuompinigių ir papildomai 3 mėnesių nuomos mokesčio dydžio baudą. Pažymėtina, kad baudos suma neapima nuompinigių už faktiškai suteiktas nuomininkui nuomos paslaugas ir yra tik kompensacija už patirtus nuostolius, susidariusius anksčiau termino nutraukus nuomos sutartį. Be šios baudos sumos nuomininkas sumokėjo ir nuompinigių už suteiktas paslaugas.

Ar nuomininko sumokėta pinigų suma yra atlygis už suteiktas paslaugas, kuris turi būti apmokestinamas PVM?

Nuomininko sumokėtos pinigų suma, atitinkanti atlygio dydį už jau už faktiškai suteiktas nuomos paslaugas (nuompinigia), yra atlygis už suteiktas paslaugas, todėl nuo šios sumokėtos pinigų sumos dalies turi būti apskaičiuotas PVM.

Be to, nuomos sutartyje buvo numatytos netesybos pirma laiko nutraukiant sutartį. Taigi nuomininko papildomai sumokėta 3 mėnesių nuomos dydžio pinigų suma laikoma netesybomis, nors ji yra mažesnė, nei numatytoji sutartyje (netesybų suma sumažinta nutraukus nuomos sutartį šalių sudaryta taikos sutartimi, t.y. sumažinta turtinė prievolė, kylanti iš civilinės atsakomybės). Todėl ši suma nelaikoma atlygiu už nuomotojo teikiamą paslaugą ir neapmokestinama PVM.

7 pavyzdys

Įmonė M teikia automobilių nuomos paslaugas. Pagal automobilio nuomos sutartį klientas įmonei M sumoka garantą. Garantą nuomininkui negrąžinamas, jei išnuomotas automobilis buvo pavogtas, o pasilieamas kaip atlygis už patirtą žalą, kilusią dėl to, kad tenka atšaukti kitas sutartis su asmenimis, kurie buvo rezervavę pavogtą automobilį.

Piniginis užstatas nelaikomas atlygiu už paslaugų teikimą, kadangi jis iš esmės yra skirtas galimų nuostolių atsiradimo padengimui, o ne atlyginimui už tam tikrus atliktus veiksmus (neveikimą).

Taigi tais atvejais, kai pavogus automobilį nuomotojui lieka piniginis užstatas, kaip dalis atsiradusios žalos atlyginimo, toks piniginis užstatas yra ne PVM objektas, todėl PVM už jį neturi būti skaičiuojamas.

8 pavyzdys

2010 m. liepos 30 d. nuomotojas sudarė negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį su įmone Z (nuomininkas). Pagal sudarytos sutarties nuostatas nuomotojas įsipareigojo per 3 mėnesius, t.y. iki 2010 m. spalio 30 d. pritaikyti patalpas nuomininko poreikiams (planuojamai prekybinei veiklai). Sutartyje numatyta, kad tokiu atveju, jei nuomotojas iki nustatyto termino patalpų nuomininko poreikiams nepritaikys, nuomininkui turės sumokėti 5000 Lt baudą.

Patalpų remonto darbams atlikti nuomotojas pasamdė įmonę L. Dėl patalpų remonto darbus atliekančios įmonės kaltės (vėlavimo atlikti tam tikrus numatytus darbus) spalio 30 d. patalpų remonto ir pritaikymo nuomininko poreikiams darbai nebuvo užbaigti. Todėl nuomotojas nuomininkui sumokėjo sutartyje numatyto dydžio (5000 Lt) sumą dėl įsipareigojimų neįvykdymo. Ar nuomotojo nuomininkui sumokėta pinigų suma laikoma atlygiu už suteiktas paslaugas, kurios turi būti apmokestintos PVM?

Sumokėta pinigų suma nelaikoma atlygiu už paslaugos teikimą, todėl nuo šios sumos PVM neturi būti skaičiuojamas.“

(Papildyta pagal VMI prie FM 2012-05-25 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-4637)

2. CK II dalies III skyriaus 1.63 straipsnyje nustatyta, kokie asmenų veiksmai laikomi sandoriais.

3. Pagal PVM įstatymo 2 str. 22 dalies nuostatas preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartizuota programinė įranga. Nestandartizuotos programinės įrangos (kuri nėra masiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurią vartotojai galėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartizuotoms operacijoms ar funkcijoms atlikti) pardavimas ar kitoks perdavimas PVM įstatymo požiūriu laikomas paslaugų teikimu.

4. Nuoma, kai viena šalis (nuomotojas) įsipareigoja duoti nuomininkui daiktą laikinai valdyti ir naudotis juo už užmokestį, o kita šalis (nuomininkas) įsipareigoja mokėti nuomos mokestį, pagal PVM įstatymo nuostatas taip pat laikoma paslaugų teikimu. Nuomos sutarties dalykas gali būti bet kokie nesunaudojamieji daiktai. Nuomotojas gali būti išnuomojamo daikto savininkas arba asmenys, kuriems teisė išnuomoti svetimą daiktą suteikia įstatymai ar to daikto savininkas.

5. Nematerialiojo turto (plėtros darbų, prestižo, patentų, licencijų ar kito nematerialaus turto) perdavimas PVM įstatymo požiūriu priskiriamas paslaugų teikimui. Pagal CK 1.112 straipsnio nuostatas civilinių teisių objektai yra daiktinės teisės, prievolinės teisės, taip pat teisės, atsirandančios iš intelektinės veiklos rezultatų. Šių teisių perdavimas, išskyrus PVM įstatymo 4 str. 3 dalyje nurodytus atvejus, laikomas paslaugų teikimu.

6. Tiek naujo pastato ar statinio perdavimas užsakovui (statytojui), tiek statybos darbų atlikimas laikomas paslaugų teikimu. Pastato, statinio ir statybos darbų sąvokos suprantamos taip, kaip jos paaiškintos Statybos įstatyme.

7. Įsipareigojimas už atlygį susilaikyti nuo veiksmų, bei įsipareigojimas už atlygį toleruoti veiksmus ar padėti PVM įstatymo požiūriu taip pat priskiriamas paslaugų teikimui.

Pavyzdys

Įmonė A (nuomotoja) su įmone B (nuomininke) sudarė 10-ies metų patalpų nuomos sutartį, pagal kurią buvo išnuomota dalis įmonės A turimo pastato. Praėjus dvejiems metams po šios sutarties pasirašymo įmonė A nusprendžia atlikti viso pastato remontą, tame tarpe ir įmonei B išnuomotų patalpų dalyje.

Tuo tikslu tarp įmonės A ir įmonės B sudaromas nuomos sutarties papildymas, kuriame numatyta, kad nuomos sutartis sustabdoma, taip pat numatyta, kad įmonė A įmonei B įsipareigoja sumokėti įmonės B dėl veiklos sustabdymo negautas pajamas, tarkim 2 mln. litų.

Ar įmonės B gaunama 2 mln. litų suma laikoma atlygiu už jos suteiktas paslaugas?

Šiuo atveju įmonė B 2 mln. litų gauna už įsipareigojimą sustabdyti veiklą remonto metu. PVM įstatymo

prasme minėtoji 2 mln. litų suma laikoma atlygiu už įsipareigojimo susilaikyti nuo veiksmų, kuris PVM

įstatymo prasme laikomas paslaugos teikimu ir yra PVM objektas.”

(Papildyta pagal VMI prie FM 2007-08-20 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-8379)

8. Paslaugos, teikiamos vykdant bendrus viešojo ir privataus sektoriaus projektus:

Praktikoje galimi atvejai, kai privatūs subjektai sudaro partnerystės sutartis su viešuoju sektoriumi, ir šių sutarčių vykdymo eigoje yra teikiamos už atlygį tam tikros paslaugos, naudojant jau anksčiau sukurtą viešajam sektoriui nuosavybės teise priklausantį arba privataus sektoriaus naujai sukurtą turtą.

Pažymėtina, kad valdžios ir privataus sektorių partnerystės sąvoka yra nustatyta Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme (Žin., 1999, Nr. 66-2127, toliau - Investicijų įstatymas), pagal kurio nuostatas viešojo ir privataus sektorių partnerystė - tai valstybės arba savivaldybės institucijos ir privataus subjekto bendradarbiavimo būdai, kuriais valstybės arba savivaldybės institucija perduoda jos funkcijoms priskirtą veiklą privačiam subjektui, o privatus subjektas investuoja į šią veiklą ir jai vykdyti reikalingą turtą, už tai gaudamas įstatymų nustatytą atlyginimą. Pagrindiniai iš šių bendradarbiavimo būdų galėtų būti Investicijų įstatyme nustatytos valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartys ir Lietuvos Respublikos koncesijų įstatyme (Žin., 1996, Nr. 92-2141, toliau – Koncesijų įstatymas) nustatytos koncesijos sutartys.

Panagrinėkime, kokie galimi paslaugų teikimo ypatumai, vykdant šiuos viešojo ir privataus sektorių partnerystės būdus.

8.1. paslaugos, teikiamos pagal sudarytas valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis

Vadovaujantis Investicijų įstatymo nuostatomis, pagal sudarytą valdžios (savivaldybės ar valstybės institucija arba įstaiga) ir privataus subjektų partnerystės sutartį (toliau – VŽPP sutartis) privačiam subjektui gali būti suteikta teisė vykdyti veiklą, susijusią su infrastruktūros, taip pat naujo arba jam perduoto valdyti ir naudoti valstybės ar savivaldybės turto projektavimu, statyba, rekonstravimu, remontu, atnaujinimu, valdymu, naudojimu ir priežiūra bei viešųjų paslaugų teikimu šiose srityse: transporto, švietimo, sveikatos ir socialinės apsaugos, kultūros, turizmo, viešosios tvarkos ir visuomenės apsaugos ir kitose įstatymų nustatytose valdžios subjekto veiklą ir funkcijas apimančiose srityse. Valdžios subjektas įsipareigoja mokėti privačiam subjektui atlyginimą už jo vykdomą veiklą, o privatus subjektas įsipareigoja vykdyti sutartyje nustatytą veiklą ir užtikrinti investicijas, kurių reikia šiai veiklai vykdyti ir jai vykdyti reikalingam turtui sukurti arba perduoto valdyti ir naudoti turto būklei pagerinti. Be to, sutarties galiojimo laikotarpiu valdžios

subjektas gali perduoti privačiam subjektui patikėjimo teise pagal patikėjimo sutartį arba panaudos teise pagal panaudos sutartį valdyti ir naudoti valstybės arba savivaldybės nekilnojamąjį turtą ir kitą turtą, reikiamą valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartyje nustatytai veiklai vykdyti, išskyrus žemę. Nuosavybės teisė į perduotą valdyti ir naudoti valstybės arba savivaldybės turtą privačiam subjektui negali būti perduodama. Jeigu privatus subjektas pagal valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį įsipareigoja sukurti naują turtą, šis turtas, pasibaigus sutarties galiojimui, nuosavybės teise perduodamas valstybei arba savivaldybei per valdžios subjektą. Paslaugos ir darbai, kuriems sudaroma valdžios ir privataus subjekto partnerystės sutartis, perkami vadovaujantis Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymu.

8.1.1. Kai vykdydamas VŽPP sutartį privatus asmuo sukuria naują objektą, naudoja jį VŽPP numatytoje veikloje ir pasibaigus sutarties terminui jį perduoda valdžios subjektui

Šiuo atveju, visų pirma galima teigti, kad PVM tikslais privatus asmuo sukuria ilgalaikį turtą savo ekonominei veiklai vykdyti, todėl jeigu jis šiam turtui sukurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM įtrauks į PVM atskaitą, tai, vadovaujantis PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatomis, turės apskaičiuoti šio turto pasigaminimo pardavimo PVM, kurį taip pat turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nustatyta tvarka (žiūr. 58 str. 1 d. 1 punkto komentaro 4 punktą).

Be to, pagal VŽPP sutarties sąlygas privataus asmens iš valdžios subjekto gaunamas atlyginimas šios sutarties vykdymo laikotarpiu tiek padengiantis turto (infrastruktūros ar kito objekto) sukūrimo išlaidas (jeigu pagal VŽPP sutartį privatus asmuo turi sukurti naują turtą), tiek už sukurto arba valdžios subjekto jam perduoto ilgalaikio turto remontą, valdymą, eksploatavimą, priežiūrą ir panašiai laikomas atlygiu už valdžios subjektui suteiktas paslaugas, todėl yra PVM objektas. Šiuo atveju valdžios subjektams turi būti išrašytos šių suteiktų paslaugų PVM sąskaitos faktūros (PVM įstatymo 14 straipsnio nustatytais terminais), kuriose nuo suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuojamas PVM taikant standartinį tarifą.

Jeigu privatus asmuo, naudodamas pagal VŽPP sutartį sukurtą arba valdžios subjekto jam perduotą ilgalaikį turtą teikia už atlygį tretiesiems asmenims paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo nuostatas yra apmokestinamos PVM, tai nuo šių paslaugų apmokestinamosios vertės jis taip pat turi apskaičiuoti ir mokėti PVM bendra PVM įstatyme nustatyta tvarka.

Kai pasibaigus VŽPP sutarties terminui (pvz., po 15 ar 25 metų) privatus asmuo naudoto savo PVM apmokestinamoje veikloje (nurodytoje VŽPP sutartyje) infrastuktūros objekto ar kito ilgalaikio turto nuosavybės teisę perduotą valdžios subjektui, negaudamas jokio papildomo atlygio turto perdavimo momentu, tai toks turto perdavimas valdžios subjektui nebūtų laikomas PVM objektu. Pagal PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatas nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų, įskaitant atliktą pastato esminį pagerinimą, PVM atskaita dėl turto naudojimo pasikeitimo (t. y. netekus teisės į PVM atskaitą) tikslinama 10 metų, skaičiuojant nuo to mokesčio laikotarpio, kurį PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Todėl jeigu perduodant valdžios subjektui minėtą turtą, naudotą VŽPP sutartyje nurodytai PVM apmokestinamai veiklai bus praėję 10 ir daugiau metų nuo to momento, kai šiam objektui sukurti ar iš esmės pagerinti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, tai tokiu atveju privačiam subjektui perdavus minėtą turtą valdžios subjektui neatsiras prievolės tikslinti šio turto PVM atskaitos

Pavyzdys

UAB X sudarė su Y savivaldybės administracija sutartį, pagal kurią savivaldybės administracija suteikė teisę UAB X 15 metų vykdyti veiklą, susijusią su 2 naujų bendrojo lavinimo mokyklų statyba, valdymu, naudojimu bei priežiūra bei teikti mokyklos apsaugos ir moksleivių maitinimo paslaugas. UAB X pagal sutartį įsipareigoja investuoti tam tikrą sumą savo lėšų į mokyklų statybą, jas prižiūrėti, remontuoti bei palaikyti sutartyje numatytos kokybės per visą sutarties laikotarpį, taip pat užtikrinti kitų paslaugų, nurodytų sutartyje teikimą. Pasibaigus sutarties terminui nustatytomis sutartyje sąlygomis, mokyklos perduodamos savivaldybės administracijos nuosavybėn. Y savivaldybės administracija, atsižvelgdama į UAB X numatomų investuoti į mokyklų statybą lėšų kiekį bei į šios UAB X prisiimtą riziką, susijusią pastatytų mokyklų eksploatavimu ir priežiūra bei į sutartyje nurodytų kitų paslaugų teikimą, įsipareigoja sutartyje nustatytais laikotarpiais mokėti UAB X atlyginimą, kuris pilnai padengtų ne tik mokyklų statybos darbų vertę, bet ir užtikrintų tinkamą kitų sutartyje nurodytų paslaugų atlikimą bei prisiimtą riziką.

Šiuo atveju, jeigu UAB X mokyklų statybai įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM įtrauks į PVM atskaitą, tai pastačiusi mokyklas ji turės apskaičiuoti šio ilgalaikio turto vienetų pasigaminimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą nuo pasigaminimo savikainos, kuri PVM įstatymo 58 str. nustatyta tvarka turės teisę įtraukti į PVM atskaitą.

UAB X gaunamas sutartyje nustatytais terminais atlyginimas iš Y savivaldybės administracijos už mokyklų statybą, priežiūrą, remontą ir kitų paslaugų teikimą yra laikomas atlygiu už Y savivaldybės administracijai suteiktas paslaugas ir turi būti apmokestintas PVM taikant standartinį PVM tarifą. UAB X privalo PVM įstatymo nustatyta tvarka ir terminais išrašyti Y savivaldybės administracijai šių suteiktų paslaugų PVM sąskaitas faktūras.

Be to, jeigu UAB X pastatytose mokyklose teiks tretiesiems asmenims (pvz., mokiniams) už atlygį maitinimo ar kitas paslaugas, tai šios suteiktos paslaugos taip pat yra PVM objektas ir turi būti apmokestintos PVM įstatyme nustatyta tvarka.

Kai pasibaigus sutarties terminui, po 15 metų UAB X perduos Y savivaldybės administracijai šias mokyklas negaudama Y savivaldybės administracijos jokio papildomo atlygio, tai toks nuosavybės teisės perdavimas nebus laikomas PVM objektu. Be to, jeigu bus praėję 10 ir daugiau metų nuo to momento, kai šių sukurtų objektų pirkimo PVM ar šiems objektams iš esmės pagerinti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, tai tokiu atveju UAB X perdavus minėtą turtą Y savivaldybės administracijai neatsiras prievolės tikslinti šio turto PVM atskaitos.

8.1.2. Kai vykdydamas VžPP sutartį valdžios subjektas perduoda privačiam subjektui jau sukurtą turtą, naudoti jį VžPP numatytoje veikloje, o pasibaigus sutarties terminui šis turtas grąžinamas valdžios subjektui.

Jeigu pagal VžPP sutarties sąlygas valdžios subjektas perduos jam priklausančią turtą – infrastruktūros objektą ar kitą turtą neatlygintinai (pvz., panaudos ar patikėjimo teise) privačiam subjektui valdyti, prižiūrėti, eksploatuoti, teikti viešąsias paslaugas ir pan., tai, jeigu jokia šio turto pirkimo PVM suma nebuvo įtraukta į PVM atskaitą, toks perdavimas PVM tikslais nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu, nes neatitinka PVM objekto sąlygų, t. y. neatitinka nei PVM įstatymo 3 straipsnio, nei 5 straipsnio nei 8 straipsnio nuostatų.

Kai perėmęs iš valdžios subjekto infrastruktūros objektą ar kitą turtą, privatus subjektas atliks šio objekto renovacijos, rekonstrukcijos kitus statybos darbus, kurie savo esme laikomi pastato (statinio) esminiu pagerinimu (t. y. atlikti statybos darbai pailgins pastato naudingo tarnavimo laiką arba pagerins jo naudingąsias savybes), o šiems darbams atlikti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo

PVM bus įtrauktas į PVM atskaitą, tai nuo šių atliktų darbų savikainos privatus asmuo turės apskaičiuoti pardavimo PVM, kaip už ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimą.

Be to, analogiškai, kaip 8.1.1. punkte nurodytais atvejais, pagal sudarytą VŽPP sutartį privataus subjekto gaunamas atlyginimas iš valdžios subjekto tiek už infrastruktūros objekto rekonstrukciją ar remontą (nustatyti mokėjimai padengiantys šių atliktų darbų vertę), tiek už rekonstruoto infrastruktūros objekto priežiūrą eksploatavimą, priežiūrą laikomas paslaugų teikimu valdžios subjektui už atlygį, t. y. yra PVM objektas. Todėl valdžios subjektams turi būti išrašytos šių suteiktų paslaugų PVM sąskaitos faktūros, kuriose nuo suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuotas PVM, taikant standartinį tarifą.

8.2. paslaugos, teikiamos vykdant sudarytas koncesijų sutartis:

Pagal Koncesijų įstatymo 2 str. nuostatas koncesija - tai vadovaujantis koncesijos sutartimi ir joje nustatytais sąlygomis suteikiančiosios institucijos (savivaldybės ar valstybės institucija) koncesininkui (bet kokios rūšies įmonė, asociacija, įstaiga ir pan.) suteikiamas leidimas vykdyti ūkinę komercinę veiklą, susijusią su infrastruktūros objektų projektavimu, statyba, plėtra, atnaujinimu, pakeitimu, remontu, valdymu, naudojimu ir (ar) priežiūra, teikti viešąsias paslaugas, valdyti ir (ar) naudoti valstybės, savivaldybės turtą (tarp jų eksploatuoti gamtos išteklius), kai koncesininkas pagal koncesijos sutartį prisiima visą ar didžiąją dalį su tokia veikla susijusios rizikos bei atitinkamas teises ir pareigas, o koncesininko atlyginimą už tokią veiklą sudaro tik teisės užsiimti atitinkama veikla suteikimas ir pajamos iš tokios veiklos ar tokios teisės suteikimas ir pajamos iš tokios veiklos kartu su atlyginimu, mokamu koncesininkui suteikiančiosios institucijos, atsižvelgiant į jos prisiimtą riziką. Pagal koncesijos sutartis koncesininkams gali būti perduotas valdyti ir (ar) naudoti valstybės, savivaldybės ir (arba) valstybės ar savivaldybės kontroliuojamų asmenų nuosavybės, patikėjimo teise valdomas ir (ar) naudojamas turtas. Koncesijos sutartyje gali būti nurodytas koncesininko įsipareigojimas sukurti naują turtą ar valdyti ir (ar) naudoti esamą turtą, nuosavybės, patikėjimo teise priklausantį koncesininkui. Pasibaigus koncesijos sutarties galiojimui, pagal koncesijos sutartį koncesininko valdytas ir (ar) naudotas valstybės, savivaldybės ir (arba) valstybės ar savivaldybės kontroliuojamų asmenų nuosavybės, patikėjimo teise valdytas ir (ar) naudotas turtas turi būti sugražintas ne blogesnės būklės, kurios jį gavo koncesininkas, atsižvelgiant į normalų nusidėvėjimą, arba koncesijos sutartyje sulgytos būklės.

8.2.1. koncesininko teikiamos paslaugos pagal koncesijos sutartis, kai koncesininkas sukuria naują infrastruktūros objektą ar kitą turtą

Jeigu pagal sudarytą su suteikiančiąja institucija koncesijos (pvz., viešosios darbų koncesijos) sutartį, koncesininkas turi sukurti infrastruktūros objektą ar kitą turtą ir šį sukurta turtą naudoti sutartyje nustatytą laikotarpį (tarkime, 15 ar 25 metus), valdyti, prižiūrėti šį turtą bei naudoti jį paslaugoms už atlygį teikti tretiesiems asmenims, prisiimdamas visą ar didžiąją dalį su tokia veikla susijusios rizikos bei atitinkamas teises ir pareigas, tai PVM tikslais laikytina, kad koncesininkas šį turtą sukūrė savo ekonominei veiklai vykdyti. Todėl jeigu jis šiam turtui sukurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM įtrauks į PVM atskaitą, tai, vadovaujantis PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatomis, turės apskaičiuoti šio turto pasigaminimo pardavimo PVM, kurį turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nustatyta tvarka (žiūr. 58 str. 1 dalies 1 punkto komentaro 4 punktą).

Kai vėliau jau naudodamas pagal koncesijos sutartį sukurta infrastruktūros objektą, koncesininkas teikia už atlygį paslaugas tretiesiems asmenims (įskaitant viešąsias paslaugas) tai šis

paslaugų teikimas laikomas ekonomine veikla, ir nuo šių paslaugų apmokestinamosios vertės turi apskaičiuotas ir sumokėtas PVM, taikant PVM įstatyme nustatytus PVM tarifus.

Pavyzdys

Koncesininkas - UAB A sudarė viešosios darbų koncesijos sutartį su suteikiančiąja institucija - B savivaldybės administracija, pagal kurią savivaldybės administracija suteikė teisę UAB A 15 metus vykdyti veiklą, susijusią su X vietų 3 požeminių automobilių stovėjimo aikštelių statyba, valdymu, naudojimu ir priežiūra. Koncesininkas pagal sutartį įsipareigojo investuoti tam tikrą sumą savo lėšų į požeminių aikštelių statybą ir jas prižiūrėti bei palaikyti sutartyje numatytos kokybės per visą sutarties laikotarpį. Koncesininkas prisiėmė visą riziką, susijusią su šia veikla, t. y. jo investicijas ir veiklos išlaidas pilnai apdengs pajamos iš mokesčio už automobilių stovėjimą. Savivaldybė neprisiėmė jokios rizikos, todėl jokių mokėjimų neturės. Pagal sutartį pasibaigus sutarties laikotarpiui aikštelės bus perduotos A savivaldybės nuosavybėn už sutartyje nustatytą kainą.

Šiuo atveju, jeigu UAB A automobilių stovėjimo aikštelių statybai įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM įtrauks į PVM atskaitą, tai pastačiusi šias stovėjimo aikšteles ji turės apskaičiuoti šio ilgalaikio turto vienetų pasigaminimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą nuo pasigaminimo savikainos, kurį PVM įstatymo 58 str. nustatyta tvarka turės teisę įtraukti į PVM atskaitą.

Be to, kai pasibaigus sutarčiai UAB A perduos už atlygį (patieks) automobilių stovėjimo aikšteles B savivaldybės administracijai, tai toks seno turto perdavimas laikomas PVM objektu, kuriam taikomos PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatos.

Iš trečiųjų asmenų už teikiamas stovėjimo aikštelės paslaugas gaunamas atlyginimas turi būti apmokestintas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Tuo atveju, jeigu koncesininko sukurtą infrastruktūros objekto nuosavybės teisę pagal koncesijos sutarties sąlygas iš karto po turto sukūrimo turi būti perduodama suteikiančiajai institucijai, tačiau šis perdavimas yra formalus, nes ir po šio turto nuosavybės perdavimo, koncesininkas disponuoja šiuo turtu sutartyje nustatytą laikotarpį (tarkime - 25 metus) kaip savininkas, prisiima didžiąją dalį naudos ir rizikos, susijusios su šio turto naudojimu, tai toks nuosavybės teisės perdavimas neturtėtų būti laikomas nei PVM apmokestinamu prekių tiekimu nei paslaugų teikimu. Todėl turto nuosavybės teisės perdavimas neturėtų būti įformintas PVM sąskaita faktūra. Pažymėtina, kad šiuo atveju analogiškai suteikiančios institucijos perimto iš koncesininko jo sukurtą infrastruktūros objekto formalus patikėjimo teisės perdavimas atgal tam pačiam koncesininkui nelaikomas PVM objektu – PVM apmokestinamu prekių tiekimu.

8.2.2. koncesininko teikiamos paslaugos pagal koncesijos sutartį, kai koncesininkas naudoja suteikiančiosios institucijos perduotą turtą

Kai pagal koncesijos sutarties sąlygas koncesininkui suteikiama teisė teikti viešąsias paslaugas ar vykdyti kitą sutartyje numatytą veiklą ir šiam tikslui suteikiančioji institucija perduoda koncesininkui jai priklausančią turtą – infrastruktūros objektą ar kitą turtą neatlygintinai (pvz., panaudos teise) tai, jeigu jokia šio turto pirkimo PVM suma nebuvo įtraukta į PVM atskaitą, toks turto perdavimas koncesininkui PVM tikslais nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu, nes neatitinka PVM objekto sąlygų, t. y. neatitinka nei PVM įstatymo 3 straipsnio, nei 5 straipsnio nei 8 straipsnio nuostatų.

Koncesininko teikiamos paslaugos už atlygį tretiesiems asmenims, naudojant pagal koncesijos sutartį jam suteikiančiosios institucijos perduotą infrastruktūros objektą ar kitą turtą yra PVM objektas ir turi būti apmokestintos PVM, taikant PVM įstatyme nustatytus PVM tarifus (pvz., koncesininkas naudodamas suteikiančiosios institucijos jam perduotą jau pastatytą pramogų, kultūros, sporto centrą teikia tretiesiems asmenims už atlygį įvairių renginių organizavimą, sporto, kultūros ir pramogų lankymo paslaugas).

Jeigu pagal koncesijos sutarties sąlygas perėmęs iš suteikiančios institucijos infrastruktūros objektą ar kitą turtą, koncesininkas atliks šio objekto renovacijos, rekonstrukcijos kitus statybos darbus, kurie savo esme laikomi pastato (statinio) esminiu pagerinimu (t. y. atlikti statybos darbai pailgins pastato naudingo tarnavimo laiką arba pagerins jo naudingąsias savybes), o šiems darbams atlikti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM bus įtrauktas į PVM atskaitą, tai nuo šių atliktų darbų savikainos privatus asmuo turės apskaičiuoti pardavimo PVM, kaip už ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimą.

Galimi atvejai, kai pagal sudarytas koncesijos sutartis dėl šioje sutartyje numatytos veiklos tam tikrą riziką prisiima ir suteikiančioji institucija ir dėl to koncesijos sutartyje numatoma, kad koncesininko atlyginimą už sutartyje nurodytą veiklą sudaro ne tik teisės užsiimti atitinkama veikla suteikimas ir pajamos iš tokios veiklos, bet suteikiančiosios institucijos mokamas koncesininkui atlyginimas, atsižvelgiant į jos prisiimtą riziką. Nustatant, ar vykdant koncesijos sutartis suteikiančiosios institucijos mokamas atlyginimas koncesininkui yra laikomas PVM objektu, turi būti atsižvelgiama į konkrečias aplinkybes ir kiekvienu atveju nustatoma atskirai.

Kai suteikiančioji institucija koncesininkui dengia dėl nuostolingos veiklos patirtas išlaidas, tai toks išlaidų dengimas nėra PVM objektas.

Kai koncesininkas suteikiančiajai institucijai suteikia paslaugas, tai koncesininko gaunamas iš suteikiančios institucijos atlyginimas laikomas atlygiu už suteikiančiajai institucijai suteiktas paslaugas, t. y. yra PVM objektas. Tokiu atveju suteikiančiajai institucijai turi būti išrašytos šių suteiktų paslaugų PVM sąskaitos faktūros (PVM įstatymo 14 straipsnio nustatytais terminais), kuriose nuo suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuotas PVM, taikant PVM įstatyme nustatytus tarifus.

Praktikoje galimi ir tokie atvejai, kai viešasis sektorius sudaro sutartis su privačiais asmenimis dėl tam tikros bendros veiklos vykdymo, t. y. dėl tam tikrų paslaugų teikimo, kurios neatitinka aukščiau pateiktų sutarčių pavyzdžių. Tačiau ir tokių sudarytų privačių asmenų su viešuoju sektoriumi sutarčių atvejais PVM tikslais reikėtų vadovautis aukščiau nurodytais bendrais principais.

Pvz., Vykdydamas su viešuoju sektoriumi (pvz., savivaldybe) sudarytą ilgalaikę sutartį (pvz., 15 m.) privatus asmuo sukuria naują objektą, naudoja jį savo veikloje ir pasibaigus sutarties terminui jį perduoda valdžios subjektui. Galimi variantai:

a) pagal sutarties sąlygas sukurtas naujas objektas (turtas) iš karto patikėjimo teisėmis turi būti perduodamas valdžios subjektui iki sutarties termino (15 metų) pabaigos, ir tik jam pasibaigus privatus subjektas perleis tokio turto nuosavybės teisę valdžios subjektui;

b) sukurto objekto (turto) nuosavybės teisė iš karto bus perduota valdžios subjektui, o privatus subjektas iki sutarties termino pabaigos teiks šio objekto administravimo, priežiūros, eksploatavimo ir kitas panašias paslaugas.

Jeigu privataus asmens pagal minėtą sutartį sukurtas turtas (infrastruktūros objektas) po sukūrimo patikėjimo teise bus perduotas valdžios subjektui, bet šio turto nuosavybės teisė 15 metų nuo šio turto sukūrimo priklausys privačiam subjektui ir šis privatus subjektas sukurtą turtą 15 metų naudos ekonominei veiklai vykdyti, tai turto patikėjimo teisės formalus perdavimas valdžios subjektui neturėtų būti laikomas PVM objektu – PVM apmokestinamu prekių tiekimu (paslaugų teikimu) ir

todėl šis perdavimas neturėtų būti įformintas PVM sąskaita faktūra. Šiuo atveju sukūrus turtą, apmokestinamasis asmuo, vadovaudamasis PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatomis, turi apskaičiuoti šio pasigaminto turto pardavimo PVM.

Jeigu privataus subjekto sukurto infrastruktūros objekto nuosavybės teisė pagal sutarties sąlygas iš karto po turto sukūrimo turi būti perduodama valdžios subjektui, tai šiuo atveju mūsų nuomone, galimi du atvejai:

a) jeigu pagal sutarties sąlygas perdavus valdžios subjektui sukurto turto nuosavybės teisę, valdžios subjektas šiuo turtu disponuos kai jo savininkas ir jam bus perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su turto nuosavybe, tai toks sukurto turto perdavimas valdžios subjektui, vadovaujantis PVM įstatymo 4 straipsnio nuostatomis, turėtų būti laikomas PVM apmokestinamu prekių tiekimu už atlygį, nesvarbu, kada už šį turtą privačiam subjektui bus atlyginama: iš karto perdavus turtą ar dalimis per visą 15 metų laikotarpį, ar prieš turto perdavimą. Tokiu atveju turto perdavimas valdžios subjektui turėtų būti įformintas PVM sąskaita faktūra ir nuo sukurto turto vertės turėtų būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą pardavimo PVM, taikant standartinį tarifą, neatsižvelgiant į tai, kad už šį turtą valdžios subjektas jam mokės dalimis visą sutartyje nustatytą laikotarpį, arba už jį bus atsiskaityta iki turto perleidimo.

b) jeigu pagal sutarties sąlygas privataus subjekto sukurto turto nuosavybės teisės perdavimas valdžios subjektui yra tik formalus, nes ir po šio turto nuosavybės perdavimo, privatus asmuo disponuoja šiuo turtu 15 metų kaip savininkas, prisiima didžiąją dalį naudos ir rizikos, susijusios su šio turto naudojimu, tai analogiškai ir turto patikėjimo teisės perdavimo valdžios subjektui atveju, toks nuosavybės teisės perdavimas neturėtų būti laikomas nei PVM apmokestinamu prekių tiekimu nei paslaugų teikimu. Todėl turto nuosavybės teisės perdavimas neturėtų būti įformintas PVM sąskaita faktūra, o sukūrus turtą, apmokestinamasis asmuo, vadovaudamasis PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatomis, turi apskaičiuoti šio pasigaminto turto pardavimo PVM. Pažymėtina, kad šiuo atveju analogiškai valdžios subjekto perimto iš privataus asmens jo sukurto infrastruktūros objekto formalus patikėjimo teisės perdavimas atgal tam pačiam privačiam ūkio subjektui nelaikomas PVM objektu – PVM apmokestinamu prekių tiekimu.“

(PVMĮ 7 str. komentaras papildytas 8 punktu pagal VMI prie FM 2010-07-10 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-6789).

8 straipsnis. Paslaugų teikimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti

1. Paslaugų teikimu už atlygį šiame Įstatyme laikomas ir paslaugų teikimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, kaip jis apibrėžtas šio straipsnio 2 dalyje.

Komentaras

1. Paslaugų teikimu už atlygį yra laikomas paslaugų teikimas mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, nepaisant to, kad dėl tokio paslaugų teikimo realus atlygis nėra gaunamas PVM mokėtojo. Paslaugų teikimas privatiems poreikiams tenkinti yra apibrėžtas šio straipsnio 2 dalyje.

2. Laikoma, kad buvo suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, kai:

1) kitam asmeniui neatlygintinai suteikiama teisė laikinai pasinaudoti PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektu. Ši nuostata taikoma tik tuo atveju, jeigu suteikto naudotis nuosavybės

teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo arba importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą, arba

Komentaras

1. PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektu gali būti bet koks jam nuosavybės teise priklausantis daiktas. Tuo atveju, kai kitam asmeniui suteikiama teisė neatlygintinai laikinai pasinaudoti šiais nuosavybės teisės objektais, yra laikoma, kad suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, jeigu tenkinamos ir kitos šioje dalyje nustatytos sąlygos (žr. 2 punktą). Svarbu pastebėti, kad būtent suteikimas neatlygintinai laikinai pasinaudoti PVM mokėtojui priklausančiu nuosavybės teisės objektu charakterizuoja paslaugų suteikimą privatiems poreikiams tenkinti, kai tuo tarpu neatlygintinai perdavimas nuosavybėn reikš prekių tiekimą privatiems poreikiams tenkinti (žr. 5 straipsnio komentarą), išskyrus šios dalies 2 punkte nurodyto turto neatlygintiną perdavimą nuosavybėn.

Šios nuostatos taikomos nepriklausomai nuo to, ar nuosavybės teisės objektas buvo PVM mokėtojo pasigamintas, ar kitaip įsigytas, ar importuotas (pvz., pagal išperkamosios nuomos sutartį).

2. Būtina įsidėmėti, kad perdavus PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektą neatlygintinai naudotis ne visais atvejais yra laikoma, jog yra suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti. Esminė sąlyga, kad tokį perdavimą laikytume paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir PVM objektu yra ta, kad suteikto naudotis nuosavybės objekto (o jeigu jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo PVM arba importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo buvo įtraukta į PVM atskaitą.

Taigi, tuo atveju, kai PVM mokėtojas nesinaudojo PVM sumų, susijusių su perduodamu nuosavybės teisės objektu, atskaita, tai suteikus šį turtą naudotis kitam asmeniui, nelaikoma, kad buvo suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, taigi, nėra ir PVM objekto.

1 pavyzdys

Viešoji įstaiga, PVM mokėtoja, kuri greta PVM apmokestinamų paslaugų teikia ir universaliąsias pašto paslaugas (kurios pagal PVM įstatymo 25 straipsnio nuostatas yra PVM neapmokestinamos), 10 dienų privačiam asmeniui suteikė teisę naudotis bendrovei priklausanti ilgalaikį turtą – svarstyklės. Svarstyklės buvo įsigytos PVM neapmokestinamų universaliųjų pašto paslaugų teikimui. Šio ilgalaikio turto pirkimo PVM kaip turto, skirto naudoti PVM neapmokestinamoje veikloje, nebuvo atskaitytas.

Atsižvelgiant į tai, kad privačiam asmeniui naudotis buvo suteiktas ilgalaikis turtas, kurio pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, šiuo atveju nelaikoma, kad viešoji įstaiga suteikė paslaugą asmens privatiems poreikiams tenkinti.

2 pavyzdys

UAB „Matas“, PVM mokėtoja, savo ilgalaikį turtą - betono maišyklę, kurios importo PVM buvo įtraukusi į atskaitą, 2004 m. gegužės mėnesį 3 dienoms perdavė neatlygintinai naudotis individualų namą statančiam savo bendrovės darbuotojui. Atsižvelgiant į tai, kad betono maišyklė priklauso UAB „Matas“ ir bendrovė yra atskaičiusi importo PVM, suteikta teisė neatlygintinai pasinaudoti šia maišykle yra laikoma paslaugų teikimu privatiems PVM mokėtojo poreikiams tenkinti, taigi, PVM objektu.

3 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdanči kanceliarinių prekių tiekimą, 2002 m. sausio mėnesį įsigijo lengvąjį automobilį ir PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotą PVM sumą įtraukė į PVM atskaitą. Šiuo lengvuoju automobiliu įmonės vadybininkai pristato prekes užsakovams, o taip pat jis naudojamas tarnybiniais reikalais. Po 2002-07-01 yra atvejų, kai įmonės savininkas bei kiti asmenys šį lengvąjį automobilį panaudojo asmeniniams tikslams, t.y. šiuo lengvuoju automobiliu įmonės vadovas asmeniniais reikalais 2002 m. rugpjūčio mėnesį 3 dienas buvo išvykęs į pajūrį, bei 2 poilsio dienas šiuo lengvuoju automobiliu vežiojo darbininkus, kurie statė jo vasarnamį.

Atsižvelgiant į tai, kad šio automobilio pirkimo PVM buvo atskaitytas, suteikta teisė neatlygintinai pasinaudoti šiuo automobiliu yra laikoma paslaugų teikimu privatiems PVM mokėtojo poreikiams tenkinti, taigi, PVM objektu.

3. Jeigu kitam asmeniui neatlygintinai suteikiama teisė laikinai pasinaudoti PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektu, tačiau tuo pačiu metu su tuo kitu asmeniu yra sudaromas kitas sandoris, nuo kurio atlygio yra skaičiuojamas PVM, ir PVM mokėtojas, nustatydamas šio sandorio apmokestinamąją vertę, įskaičiuoja savo išlaidas, susijusias su suteikiama teise neatlygintinai laikinai pasinaudoti savo nuosavybės teisės objektu, nėra laikoma, jog buvo suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti. Todėl, vertinant turto perdavimą atlygintinai ar neatlygintinai, turėtų būti plačiau nagrinėjama situacija ir peržiūrimi visi santykių tarp turto davėjo ir gavėjo aspektai.

2) PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektas, kuris šiame Įstatyme nelaikomas preke, perduodamas arba sunaudojamas šio Įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje nurodytais būdais. Ši nuostata taikoma tik tuo atveju, jeigu šio nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo arba importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtojas savo nuosavybės teisės objektus, kurie šiame įstatyme nelaikomi preke, kurių pirkimo arba importo PVM ar jo dalis (o jeigu jis pasigamintas – jo pasigaminimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą, perduoda ar sunaudoja PVM įstatymo 5 str. 2 dalyje nurodytais būdais, tai laikoma, kad buvo suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti. Atkreiptinas dėmesys, kad pagal įstatymo nuostatas preke laikomas bet koks materialus daiktas, todėl šio punkto nuostatos gali būti taikomos tokiems nuosavybės teisės objektams, kaip pavyzdžiui, įvairios teisės ar programinė įranga ir kt.

2. Pagal PVM įstatymo 5 str. 2 dalies nuostatas, laikoma, kad buvo suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, kai:

1) PVM mokėtojo disponuojamas nuosavybės teisės objektas, kuris

šiame įstatyme nelaikomas preke, perduodamas naudotis neatlygintinai, o asmuo, kuriam perduodamas toks PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti šiuo nuosavybės objektu kaip jo savininkas;

2) PVM mokėtojo disponuojamas nuosavybės teisės objektas (nematerialusis turtas), kuris nėra prekė, sunaudojamas koku nors kitu būdu, jeigu PVM mokėtojas tokiam sunaudojimui skirtų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo PVM pagal PVM įstatymą negali atskaityti.

3) paslaugos suteiktos neatlygintinai, kai tai nėra susiję su PVM mokėtojo ekonomine veikla.

(papildyta 3 punktu 2004-01-15 [įstatymu Nr. IX-1960](#); Žin., 2004, Nr. 17-505)

3. Jeigu fizinis asmuo PVM mokėtojas, vadovaudamasis šio Įstatymo nuostatomis, dalį įsigyto ilgalaikio materialiojo turto priskyrė ekonominei veiklai, šio straipsnio nuostatos taikomos tik taip priskirtai to turto daliai. Bet kokiam likusios to turto dalies naudojimui šio straipsnio nuostatos netaikomos, neatsižvelgiant į tai, kad dalis to turto pirkimo arba importo PVM buvo įtraukta į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 8 d. [įsakymu Nr. 1K-112](#) yra patvirtintas daiktų, kurie Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme laikomi fizinio asmens ilgalaikiu turtu, sąrašas (toliau – sąrašas), taip pat šio turto pirkimo (importo) PVM dalis, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą.

Prievolė fiziniam asmeniui apskaičiuoti PVM už paslaugas, suteiktas fizinio asmens, PVM mokėtojo, privatiems poreikiams tenkinti atsiranda, kai toks fizinis asmuo perduoda kitam asmeniui laikinai neatlygintinai naudotis tą savo ilgalaikio materialiojo turto dalį, kurią, vadovaujantis minėtu [įsakymu Nr. 1K-112](#) priskyrė savo ekonominei veiklai.

Fizinio asmens PVM mokėtojo ilgalaikio materialiojo turto priskyrimo ekonominei veiklai procentas turi būti deklaruotas mokesčio administratoriui. Deklaracijos forma FR00624 patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-54](#).

Kai fizinis asmuo kitam asmeniui laikinai neatlygintinai naudotis perdavė tik turto dalį, kuri nebuvo priskirta ekonominei veiklai, nelaikoma, kad suteikta paslauga privatiems PVM mokėtojo poreikiams tenkinti, taigi nėra PVM objekto.

1 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, įsigijo elektrinį židinį. Šio turto pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Ūkininkas FR0624 deklaravo, kad šis židinys 100 procentų bus skirtas ekonominei veiklai (kaimo turizmo) vykdyti. Pagal Finansų ministro 2004-04-08 įsakymu Nr. 1K-112 (Žin., 2004, Nr. 53-1823) patvirtintą sąrašą šis inventorių turi būti patalpoje, kurioje vykdoma tik ekonominė veikla.

Tačiau ūkininkas šį židinį 2004 m. birželio mėnesį 30 dienų davė naudotis savo kaimynams, t.y. šis ilgalaikis turtas nebuvo naudojamas patalpoje, kurioje buvo apgyvendinami turistai. Taigi, ūkininko ilgalaikis materialusis turtas – elektrinis židinys, 30 dienų nebuvo naudojamas ekonominėje veikloje ir ūkininkas negavo atlygio. Šio židinio perdavimas naudotis kaimynams reiškia, kad buvo suteiktos paslaugos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti.

2 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, įsigijo priekabą. Ūkininkas FR0624 formoje deklaravo, kad ši priekaba 90 procentų bus skirta jo ekonominei veiklai vykdyti ir atitinkamai į PVM atskaitą įtraukė 90 procentų šio turto pirkimo PVM.

Tačiau šią priekabą ūkininkas gegužės mėnesį 20 dienų buvo perdavęs savo sūnui, statančiam gyvenamąjį namą. Taigi, ūkininko, PVM mokėtojo, ilgalaikis turtas - priekaba, 20 dienų nebuvo

naudojama ūkininko PVM apmokestinamoje veikloje, o tai, kad šia priekaba naudojosi jo sūnus, reiškia, jog buvo suteikta paslauga privatiems poreikiams tenkinti. Ūkininkas privalės apskaičiuoti privatiems poreikiams suteiktų paslaugų pardavimo PVM.

Pažymėtina, kad apmokestinamojo momento nustatymo tvarka paslaugų suteikimo privatiems poreikiams tenkinti atveju yra nustatyta įstatymo 14 straipsnyje, o apmokestinamosios vertės apskaičiavimas – 15 straipsnyje. Reikalavimai tokio paslaugų teikimo įforminimui reglamentuoti 81 straipsnyje (žr. atitinkamų straipsnių komentarus).

9 straipsnis. Tam tikriems sandoriams taikomos specialios taisyklės

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda, įskaitant atvejus, kai veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, kitam apmokestinamajam asmeniui, tęsiančiam perduodamą veiklą, toks veiklos (ar jos dalies) perdavimas šiame Įstatyme nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

Komentaras

1. Sąvoka „viso turto ar jo dalies perleidimas“ PVM tikslais suprantama kaip apimanti verslo perleidimą ar savarankiškos verslo dalies perleidimą, į kurį įeina tiek materialūs (t. y. perleidžiami nuosavybės teisės objektai), tiek ir nematerialūs elementai (pvz. prestižas). Tam, kad būtų konstatuotas verslo ar savarankiškos verslo dalies perleidimas, perleisto turto turi pakakti tęsti savarankišką ūkinę veiklą, o perėmėjas turi planuoti tęsti perleistą verslą ar jo dalį (t. y. tęsti veiklą, kurią iki perdavimo vykdė šį verslą (jo dalį) perdavęs asmuo). Į perėmėjo ketinimus reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant sandorio aplinkybes (ESTT sprendimai bylose Nr. C-497/01, C-444/10).

PVM tikslais svarbu nustatyti, kada vyksta veiklos (ar jos dalies), kada – atskirų turto vienetų tiekimo sandoris. Atskirų turto vienetų pardavimas – tai atskirų materialaus (pvz., nekilnojamo turto) ir nematerialaus (pvz., programinės įrangos, licencijų) turto vienetų pardavimas. Atskirų turto vienetų pardavimas yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestinamas PVM.

Kai PVM mokėtojas kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda savo vykdomą ekonominę veiklą ar jos dalį kitam apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, tęsiančiam tokią veiklą, tai toks perdavimas nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu, o veiklos (ar jos dalies) kaip komplekso perdavimas kitam apmokestinamajam asmeniui, tęsiančiam tokią veiklą, įforminamas laisvos formos apskaitos dokumentu.

Šio straipsnio nuostatos taikomos ir tokiu atveju, jeigu ekonominės veiklos perdavimo momentu nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau yra žinoma, kad jis įsiregistruos PVM mokėtoju (pavyzdžiui, jau yra padavęs prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, ketina paduoti šį prašymą).

Kai PVM mokėtojas savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį), kuriai skirtų prekių ar paslaugų visa (ar dalis) pirkimo (importo) PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, kaip kompleksą perduoda kitam apmokestinamajam asmeniui ne PVM mokėtojui (ir nėra žinoma, kad jis įsiregistruos PVM mokėtoju), tęsiančiam tokią veiklą, tai tokiu atveju toks veiklos perdavimas nelaikomas PVM objektu. Tokiu atveju ekonominę veiklą (ar jos dalį) perduodantis PVM mokėtojas pats privalo

patikslinti PVM atskaitą vadovaudamasis PVM įstatymo 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo) straipsnių nuostatomis.

Šio straipsnio nuostatos taikomos tiek juridinio asmens, tiek fizinio asmens ekonominės veiklos, vykdomos neįsteigus juridinio asmens, pirkimui–pardavimui. Vadinasi, tokiu būdu galimas, pvz., juridinio asmens (įmonės, įstaigos, organizacijos), ūkininko ūkio veiklos pardavimas kitam asmeniui, perleidžiant įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą.

Fizinio asmens, PVM mokėtojo, vykdyta ekonominė veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas gali būti perduodama kitam asmeniui PVM mokėtojui, pavyzdžiui:

1) ūkininkui nutraukus jo vykdytą ekonominę veiklą, jo ūkis perduodamas kitam asmeniui (atlygintinai);

2) mirus ūkininkui, jo vykdytą veiklą perima turto (ūkininko ūkio) paveldėtojai ar ūkis dovanojamas kitam asmeniui (neatlygintinai);

3) advokatas savo advokato praktiką perduoda kitam asmeniui (gali būti atlygintinai ir be atlygio) ir pan.

Jeigu minėtas turtas perduodamas PVM mokėtojui, tęsiančiam veiklą, tuomet pardavimo PVM neskaičiuojamas, o turtą perduodantis asmuo netikslina PVM atskaitos, nes laikoma, kad nuosavybės teisės objektų perėmėjas jų pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukia į savo PVM atskaitą ir pasikeitus jo perimto turto naudojimo jo veikloje paskirčiai, jam (ekonominės veiklos ar jos dalies perėmėjui) teks prievolė tikslinti PVM atskaitą pagal PVM įstatymo VIII skyriaus nustatytą tvarką.

Kai sudaromas nekilnojamo turto objekto ir dėl jo sudarytų nuomos sutarčių perleidimo sandoris, tai toks sandoris PVM tikslais laikomas veiklos (jos dalies) kaip komplekso perdavimo sandoriu tuo atveju, jeigu yra tenkinamos šios, esminės sąlygos:

1) perduodamas nekilnojamojo turto objektas, kuris iki sandorio sudarymo dienos buvo faktiškai naudotas nuomos veikloje, t. y. perduodamas toks turtas, kuris iki sandorio sudarymo dienos tam tikrą testinį laikotarpį (pvz., pusę metų) visas ar jo didžioji dalis (daugiau kaip 50 proc.) buvo išnuomotas ir „uždirbo“ pajamas. Jeigu perduodamas nekilnojamas turtas buvo išnuomotas mažiau kaip 50 proc., tačiau PVM mokėtojas objektyviais kriterijais (pvz., ekonominės krizės ar pan.) gali pagrįsti, kodėl nuomos sandorių buvo sudaryta mažai, PVM tikslais bus laikoma, kad perduodamas nekilnojamojo turto objektas iki sandorio sudarymo dienos buvo faktiškai naudotas nuomos veikloje;

2) perduodamas iki sandorio sudarymo dienos sudarytos šio nekilnojamojo turto objekto nuomos sutartys bei kartu su šiomis sutartimis kylančios teisės ir pareigos, įskaitant turto perėmėjo teisę gauti visas iš nekilnojamo turto objekto nuomos gaunamas pajamas;

3) sandorio kaina yra apskaičiuota įvertinus iš nekilnojamo turto objekto nuomos gautinas pajamas;

4) perėmėjas planuoja tęsti perleistą nuomos veiklą.

1 pavyzdys

Latvijos įmonė A su Lietuvos įmone B, PVM mokėtoja, pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A parduoda įmonei B savo filialo Lietuvoje turėtą nekilnojamąjį turtą, kuris buvo naudojamas kaip filialo sandėliavimo patalpos ir kuris PVM tikslais laikomas senu turtu (nekilnojamas turtas buvo pastatytas daugiau kaip prieš 24 mėnesius ir joks šio turto esminis pagerinimas nebuvo atliktas). Jokių įsipareigojimų ar teisių su šiuo turtu įmonė A įmonei B neperduoda.

Pateiktu atveju PVM tikslais laikoma, kad buvo sudarytas seno nekilnojamo turto tiekimo sandoris, kuris yra PVM objektas, tačiau kuris, vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatomis, yra PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė X, PVM mokėtoja, reorganizuojama prijungimo būdu prie įmonės Y, turinčios filialus Lenkijoje ir Lietuvoje. Įmonė X po jungimosi pasibaigs reorganizavimo būdu, t. y. be likvidavimo procedūros. Po prijungimo visas Lietuvos įmonės X turtas (materialusis ir nematerialusis), įsipareigojimai, darbuotojai bus perduoti įmonei Y, t. y. po jungimosi įmonės X vykdyta veikla Lietuvoje bus vykdoma per įmonės Y filialą Lietuvoje, o įmonė Y bus registruota PVM mokėtoja Lietuvoje.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Kai Lietuvos įmonė X pasibaigia reorganizavimo būdu, o jos turėtas turtas (materialus, nematerialus), įsipareigojimai, darbuotojai perduodami įmonei Y, tęsiančiai pasibaigusio juridinio asmens (įmonės X) vykdytą veiklą ir registruotai Lietuvoje PVM mokėtoja, tai toks perdavimas iš esmės yra ekonominės veiklos kaip komplekso perdavimas. Toks perdavimas, vadovaujantis PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas.

3 pavyzdys

Ūkininkas X, PVM mokėtojas, nutraukia savo vykdytą gyvulininkystės veiklą ir ją visą (materialų ir nematerialų turtą, įsipareigojimus, padovanoja savo žmonai ūkininkei Y, PVM mokėtojai, kuri numato tęsti perimtą veiklą.

Ar toks veiklos dovanojimas PVM tikslais gali būti laikomas veiklos kaip komplekso perdavimu ir nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu?

Ūkininko X vykdytos gyvulininkystės veiklos (materialaus ir nematerialaus turto, įsipareigojimų) dovanojimas (t. y. neatlygintinas perdavimas) PVM tikslais laikomas veiklos kaip komplekso perdavimu ir nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

4 pavyzdys

Mirus ūkininkui (tėvui), PVM mokėtojui, paveldėjimo būdu visą jo „verslą“ įskaitant įvairias žaliavų atsargas ir medžiagas, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, perima sūnus, PVM mokėtojas.

Ar toks „verslo“ paveldėjimas PVM tikslais gali būti laikomas veiklos kaip komplekso perdavimu ir nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu?

Taip, gali. Šiuo atveju PVM tikslais laikoma, kad „verslas“ sūnui buvo perduotas kaip kompleksas neatlygintinai.

5 pavyzdys

Ūkininkas X, PVM mokėtojas, savo vykdytą augalininkystės veiklą (žemę, pastatus, techniką, padargus, trąšas ir kitą materialų ir nematerialų turtą, įsipareigojimus) už atlygį perdavė ūkininkui Y, kuris numatė tęsti perimtą veiklą. Tokio veiklos perdavimo ūkininkas X, vadovaudamasis PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikė PVM objektu. Tačiau ūkininkas Y netrukus po veiklos perėmimo mirė, o šią jo veiklą paveldėjo sūnus, kuris visą paveldėtą turtą, tame tarpe ir augalininkystės veiklą, pardavė.

Ar šiuo atveju ūkininko X perduodamai veiklai gali būti taikomos PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatos?

Gali, nes ūkininkas Y veiklos nevykdė ne nuo jo priklausančių priežasčių.

6 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, su Lietuvos įmone B, PVM mokėtoja, pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A parduoda įmonei B, kuri toliau tęs tokią veiklą, savo vieno skyriaus veiklą. Įmonės A parduodamas skyrius vykdė PVM apmokestinamą veiklą, todėl įmonė A prekių, paslaugų, susijusių su šia veikla, pirkimo PVM traukė į PVM atskaitą. Įmonė B sandorio sudarymo metu nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, tačiau įmonei A yra nurodžiusi, kad ketina mėnesio bėgyje paduoti prašymą įsiregistruoti PVM mokėtoju. Todėl įmonė A perduodamą veiklą įmonei B nelaikė PVM objektu.

Praėjus trims mėnesiams po sandorio sudarymo įmonė A sužino, kad įmonė B dar nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja. Tokiu atveju įmonė A, vadovaudamasi PVMĮ 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo) straipsnių nuostatomis, patikslina PVM atskaitą, susijusią su įmonei B perduodama veikla.

7 pavyzdys

Bendrovė, PVM mokėtoja, vykdanči statybos veiklą, parduoda savo visą veiklą: pastatus, statinius, transporto priemones, mechanizmus, įrangą ir įrankius bei su šia veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, kitai bendrovei, PVM mokėtojai, kuri toliau tęs perimtą ~~verslą~~ veiklą. Šiuo atveju toks veiklos perdavimas nėra PVM objektas ir PVM neskaičiuojamas.

8 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, užsiimanti automobilių remontu ir atsarginių detalių prekyba, su įmone B pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A pardavė autoserviso pastatą, žemės sklypą, ant kurio stovi autoservisas, perdavė teises ir pareigas, kylančias iš sutarčių, sudarytų su komunalinių ū paslaugų teikėjais.

Įmonė B šį sandorį sudarė tikslu žemės sklype, kuriame yra autoservisas, vykdyti statybą.

Iš esmės šis sandoris nėra veiklos kaip komplekso perdavimo sandoris (neperduodamos esminės turtinės ir neturtinės teisės, skolos ar kitokie įsipareigojimai ir pan.), be to, įmonė B nevykdys (netęs) bendrovės A vykdytos veiklos) Todėl toks sandoris laikomas turto pardavimo sandoriu, yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestinamas PVM (išskyrus atvejus, jeigu jis neapmokestinamas pagal PVMĮ 32 str. nuostatas).

9 pavyzdys

UAB A, užsiimanti laikraščio leidybos ir spausdinimo veikla, pardavė savo laikraščio leidybos veiklos dalį įmonei B, PVM mokėtojai, kuri numatė tęsti iš UAB A perimtą veiklą. Tokio veiklos perdavimo bendrovė A, vadovaudamasi PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikė PVM objektu ir šio perdavimo neformino PVM sąskaita faktūra. Po veiklos perėmimo praėjus trims mėnesiams, įmonė B informacinėse priemonėse jau buvo patalpinusi skelbimą apie tokios veiklos pardavimą.

Ar šiuo atveju gali būti taikomos PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatos?

Gali, nes perdavimo momentu įmonė B buvo deklaravusi UAB A, kad tęs iš UAB A perimtą veiklą.

10 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, su įmone B, PVM mokėtoja, sudarė sutartį, pagal kurią įmonė A įsipareigojo perleisti įmonei B jai nuosavybės teise priklausančią pastatą (nekilnojamąjį turtą) ir kitą pastato naudojimui būtiną materialųjį ir nematerialųjį turtą. Įmonės A perduodamame pastate esančios patalpos yra 25 metams išnuomos įmonei C ir įmonė A jau 5–erius metus gauna pajamas iš nuomos veiklos.

Įmonė A ir įmonė B sutarė, kad kartu su pastatu įmonei B bus perleidžiamas žemiau nurodytas materialusis ir nematerialusis turtas:

a) pastate esančių patalpų nuomos veikla, t. y. įmonei B bus perleidžiamos visos įmonės A sudarytos nuomos sutartys su pastato nuomininku – įmone C, kartu su iš sutarčių kylančiomis visomis teisėmis ir pareigomis. Tai reiškia, kad įvyks įmonės A teisių ir pareigų, kylančių iš nuomos sutarčių, perėmimas, kurio pagrindu įmonė B taps sudarytų nuomos sutarčių šalimi, t. y. po sandorio užbaigimo įmonei B pereis teisė gauti visas iš pastato patalpų nuomos gaunamas pajamas;

b) teisės ir pareigos, kylančios iš sutarčių, kurias įmonė A yra sudariusi su išoriniais paslaugų teikėjais, pavyzdžiui, komunalinių paslaugų teikėjais, IT paslaugų teikėjais ir pan.;

c) teisės ir pareigos, kylančios iš žemės sklypo, kuriame stovi perduodamas pastatas, naudojimo tvarkos;

d) numerių nuskaitymo programinę įrangą (naudojama įvažiavimui į automobilių stovėjimo aikštelę, esančią prie pastato);

Be aukščiau nurodyto turto šalys taip pat susitarė, kad įmonė B kreipsis į Nacionalinę žemės tarnybą dėl naujos valstybinės žemės sklypo, kuriame stovi įmonei B perduodamas pastatas, nuomos sutarties sudarymo, o įmonė A suteiks visą reikiamą pagalbą dėl naujos sutarties sudarymo.

Be to, įmonė A ir įmonė B susitarė, kad įmonė B įdarbins du įmonės A darbuotojus, atsakingus už patalpų nuomos veiklos vykdymą ir administravimą, šie darbuotojai turi sukauptas žinias („know-how“) apie nekilnojamojo turto nuomos veiklą.

Sandorio kaina yra apskaičiuota, įvertinus iš minėtų patalpų naudojimo gautinas nuomos pajamas.

Įmonė B šį nekilnojamą turtą bei teises ir pareigas perima tikslu vykdyti nekilnojamojo turto nuomos veiklą.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Nagrinėjamu atveju pagrindinis šio sandorio tikslas yra perduoti įmonei B visas teises ir pareigas, susijusias su perduodama nekilnojamojo turto nuomos veikla, kurią toliau vykdys įmonė B. Įmonė B perims nekilnojamojo turto objektą bei visas su tuo turtu susijusias teises ir pareigas, įskaitant nuomos sutartį su įmone C bei visas iš jų kylančias teises ir pareigas, kitas sutartis (pvz., su komunalinių paslaugų tiekėjais), kitas teises (įskaitant licencijas), du darbuotojus, reikalingus bei skirtus savarankiškai valdyti ir naudoti įsigytą nekilnojamą turtą bei tęsti įmonės A vykdytą nuomos veiklą, t. y. visus techninius ir žmogiškuosius išteklius, būtinus nekilnojamojo turto nuomos veiklos vykdymui. Toks sandoris PVM tikslais laikomas nuomos veiklos kaip komplekso perdavimo sandoriu ir nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas.

11 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, yra nekilnojamojo turto vystytoja, t. y. įmonės A veiklos tikslas yra pastatyti nekilnojamojo turto objektus ir vėliau juos parduoti. Įmonė A vykdo kelių pastatų

statybos projektą, iš kurių vienas jau yra baigtas statyti prieš metus, o kiti dar yra statomi. Atsiradus pirkėjui įmonei B, kuri yra PVM mokėtoja, įmonė A nusprendė minėtą pastatą parduoti. Įmonė A su įmone B sudarė nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią įmonė A įsipareigojo perleisti įmonei B jai nuosavybės teise priklausančią naują (prieš 1 (vienėrius) metus baigtą statyti) pastatą (nekilnojamąjį turtą) bei dalį sutarto materialiojo ir nematerialiojo turto. Įmonės A perduodame pastate esančios visos patalpos yra 10 metų laikotarpiui išnuomos įmonei C ir įmonė A jau metus gauna pajamas iš nuomos veiklos. Minėtoje nuomos sutartyje yra nuostatos, kad nuomininkas įmonė C neturi teisės vienašališkai nutraukti nuomos sutarties nesibaigus numatytam nuomos terminui net ir tuo atveju, jei pasikeičia išsinuomoto pastato savininkas.

Įmonė A su įmone B susitarė, kad pagal sandorio aplinkybes įmonė A kartu su pastatu įmonei B perleisdžia:

- a) pastato nuomos sutartį ir su ja susijusias teises ir pareigas;
- b) numerių nuskaitymo programinę įrangą (naudojama įvažiavimui į požeminę automobilių stovėjimo aikštelę);
- c) kitą materialųjį turtą, kuris yra įmonės A apskaitomas atskirai nuo pastato, tačiau bendru sutarimu sutartas perduoti, kaip neatsiejama pastato dalis, pvz., saulės kolektoriai, praėjimo kontrolės sistema ir kt.;

Be aukščiau nurodyto turto šalys taip pat susitarė, kad įmonė B kreipsis į Nacionalinę žemės tarnybą dėl naujos valstybinės žemės sklypo, kuriame stovi įmonei B perduodamas pastatas, nuomos sutarties sudarymo, o įmonė A suteiks visą reikiamą pagalbą dėl naujos sutarties sudarymo.

Įmonė A neperleidžia įmonei B jokių kitų teisių ar įsipareigojimų, tokių kaip:

- Sutartys su pastato administravimo paslaugas teikiančiomis bendrovėmis ir su minėtų sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų;
- Sutartys su komunalinių paslaugų teikėjais ir su minėtų sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų;
- Kitų, su pastato valdymu susijusių sutarčių ir su minėtų sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų;
- Įmonės A personalo, atsakingo už teisinius / finansinius pastato valdymo klausimus;
- Įmonės A valdomo nematerialaus turto ar sukaupytų žinių, kurie galėtų būti naudojami pastato nuomos veikloje.

Sandorio kaina nustatyta, įvertinus iš pastato nuomos gautinas pajamas, be to, Įmonė B planuoja tęsti iš įmonės A perimto pastato nuomos veiklą.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Nagrinėjamu atveju įmonė B perima: 1) pastatą, kuris iki perdavimo visas jau metus pagal ilgalaikę (10 metų) nuomos sutartį buvo išnuomotas įmonei C, 2) perduodamo pastato nuomos sutartį bei su šia sutartimi susijusias teises ir pareigas, 3) numerių nuskaitymo programinę įrangą bei 4) kitą, kaip neatsiejamą pastato dalį, materialųjį turtą (pvz., saulės kolektorius, praėjimo kontrolės sistemą ir kt.). Sandorio kaina nustatyta, įvertinus iš pastato nuomos gautinas pajamas. Tokio turto ir teisių perėmimas įmonei B, kuri planuoja tęsti nuomos veiklą, iš esmės sudaro galimybę tęsti perimto pastato nuomos veiklą (darbuotojų, su pastato administratoriumi bei komunalinių paslaugų teikėjais sudarytų sutarčių, taip pat kitų su pastato valdymu susijusių sutarčių bei su šių sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų neperdavimas tam, kad įmonė B galėtų tęsti iš įmonės A perimtą pastato nuomos veiklą, neturi esminės įtakos). Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad tarp įmonės A ir B buvo sudarytas nuomos veiklos kaip komplekso perdavimo sandoris, kuris nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas.

12 pavyzdys

Įmonė A stato administracinės paskirties pastatą, skirtą biurų nuomai.

Įmonė A su įmone B sudarė preliminarą šio pastato pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią įmonė A įsipareigojo parduoti įmonei B jai nuosavybės teise priklausančią minėtą pastatą iš karto po to, kai pastatys, taip pat perleisti teises ir pareigas, kylančias iš žemės sklypo, kuriame stovi perduodamas pastatas, naudojimo tvarkos. Be to, buvo sutarta, kad sandorio kaina didės, jeigu iki pardavimo momento įmonė A suras įmonei B numatomo perleisti pastato nuomininkus ir su jais pasirašys preliminaras patalpų nuomos sutartis, kurios bus perleistos įmonei B, numatančiai vykdyti nuomos veiklą.

Įmonei A pavyko ir ji pastato perleidimo momentu buvo suradusi nuomininkus (pagal preliminaras nuomos sutartis buvo numatyta išnuomota virš 70 proc. viso pastato ploto, be to, dalis preliminaras nuomos sutartis pasirašiusių nuomininkų įmonei A buvo sumokėję avansą, kuris, perdavus pastatą, buvo perleistas įmonei B.

Kaip toks sandoris apmokestinamas PVM?

Nagrinėjamu atveju įmonė A iki pastato perdavimo įmonei B dar nebuvo faktiškai pradėjusi vykdyti nuomos veiklos. Todėl PVM tikslais laikoma, kad buvo sudarytas naujo pastato pirkimo-pardavimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2. Veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas kitam apmokestinamajam asmeniui taip pat gali būti perleidžiama ir kaip turtinis įnašas. Todėl jeigu veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kitam apmokestinamajam, kuris tęs perduodamą veiklą (ar jos dalį), kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, tai toks turto perdavimas nelaikomas nei prekių tiekimu ar paslaugų teikimu.

Pažymėtina, kad tokiu atveju veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą perimančiam asmeniui pereina ir prievolė tikslinti PVM atskaitą už perimtą turtą kaip turtinį įnašą, jei tas turtas nebebūtų naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje.

13 pavyzdys

Bendrovė X, PVM mokėtoja, užsiimanti nestandartinių baldų gamyba, turi dukterinę bendrovę Y. Bendrovė X nusprendė padidinti savo dukterinės bendrovės Y įstatinį kapitalą. Tuo tikslu Bendrovė X Bendrovei Y, kaip turtinį (nepiniginį) įnašą, perdavė savarankišką savo verslo dalį (kaip kompleksą), t. y. biuro baldų gamybą, taip pat su ta veiklos dalimi susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą. Už perduotą turtinį (nepiniginį) įnašą bendrovė X įsigijo Bendrovės Y akcijų. Bendrovė Y toliau tęs X bendrovės perduotą veiklą.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Kadangi bendrovė X savo vykdomos veiklos dalį kaip kompleksą įneša kaip juridinio asmens dalyvio turtinį įnašą savo dukterinės įmonės kapitalui didinti (už tai įgydama bendrovės Y akcijų), o bendrovė Y numato tęsti bendrovės X vykdytą veiklą, tai toks ekonominės veiklos dalies kaip komplekso perdavimas, vadovaujantis PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas. Todėl bendrovei X, perdavus veiklą kaip turtinį įnašą bendrovei Y, neatsiranda prievolės skaičiuoti pardavimo PVM ir tikslinti PVM atskaitos.

(PVMĮ 9 str. 1 dalies komentaras pakeistas pagal 2021-12-28 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2Mr) R- 5807).

2. Bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas, kai jis perduodamas kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, išskyrus šio straipsnio 1 dalyje nustatytus atvejus, kai nuosavybės teisės objektas yra perduodamos veiklos (ar jos dalies) kaip komplekso dalis, o šio nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo jį perduodančio PVM mokėtojo įtrauktas į PVM atskaitą, šiame Įstatyme laikomas prekių tiekimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme laikomas preke) arba paslaugų teikimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme preke nelaikomas).

Komentaras

1. Kai nuosavybės teisės objektas yra perduodamas kaip juridinio asmens turtinis įnašas, (išskyrus atvejus, kai nuosavybės teisės objektas yra perduodamos veiklos (ar jos dalies) kaip komplekso dalis), tai toks turto perdavimas yra laikomas jo tiekimu už atlygį ir laikomas PVM objektu, jeigu jį perduodantis PVM mokėtojas įtraukė į PVM atskaitą nuosavybės teisės objekto (materialiojo ar nematerialiojo) (o jeigu jis pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir/ar paslaugų) pirkimo ir /ar importo (ar jo dalies) PVM.

Pavyzdys

Įmonė „X“, PVM mokėtoja, savo turtą (programinę įrangą) kaip turtinį įnašą perduoda įmonei „Y“, PVM mokėtojai, kuri šį turtą naudos savo ekonominėje veikloje. Perduodamo įnašo vertė – 57924 eurų. Įmonė „X“ perduodamo turto (programinės įrangos) pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Todėl galima teigti, kad įmonės „X“ perduodamas turtas yra prilyginamas prekių tiekimui už atlygį ir apmokestinamas standartiniu PVM tarifu. Vadovaujantis Įstatymo 96 straipsnio nuostatomis, įmonės „X“ apskaičiuotą PVM prievolė išskaityti ir sumokėti atsiranda įmonei „Y“.

2. Apmokestinamoji vertė šioje dalyje nurodytuoju prekių tiekimu ar paslaugų tiekimu atveju yra ta vertė, kokios vertės nuosavybės teisės objektas yra perduodamas (atsižvelgiant į tai, kad toks nuosavybės objekto perdavimo atvejis prilyginamas prekių tiekimui (paslaugų teikimui) už atlygį, apmokestinamąja verte laikytina ta vertė, kuriai ekvivalentišką atlygį būtų galima gauti perduodant šį nuosavybės objektą rinkoje).

3. Tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas kaip turtinį įnašą perduoda turtą, kurio (ar kuriam pasigaminti sunaudotų kitų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM nebuvo atskaitytas arba nėra atskaitomas pagal Įstatymo nuostatas, toks perdavimas nėra PVM objektas.

Pavyzdys

Įmonė „X“, PVM mokėtoja, savo turtą, lengvąjį automobilį, kaip turtinį įnašą, kurio pirkimo PVM, vadovaudamasi Įstatymo 62 str. 2 dalies nuostatomis, į PVM atskaitą nebuvo įtraukusi, perduoda įmonei „Y“, PVM mokėtojai, kuri šį turtą naudos savo ekonominėje veikloje. Kadangi minėto automobilio pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, tai toks perdavimas nelaikomas prekės tiekimu už atlygį.

4. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimo Nr. 780 „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių

patvirtinimo” nuostatomis bet kokio nuosavybės teisės objekto, kaip turtinio įnašo perdavimo faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje privalo būti nurodyta:

4.1. nuosavybės teisės objektą kaip turtinį įnašą perdavusio ūkio subjekto PVM mokėtojo kodas;

4.2. ūkio subjekto, perimančio nuosavybės teisės objektus kaip turtinį įnašą, pavadinimas ir kodas;

4.3. perduodamo nuosavybės teisės objekto pavadinimas;

4.4. perduodamo nuosavybės teisės objekto apmokestinamoji vertė, apskaičiuota Įstatymo nustatyta tvarka;

4.5. PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma;

4.6. nurodyta „9 straipsnio 2 dalis” arba „turtinis įnašas“. Šio rekvizito nenurodymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.

(PVMĮ 9 str. 2 dalies 4 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2015-12-23 raštą Nr.(18.2-31-2) RM-27680)).

3. Bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, kai šio nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į pasibaigiančio PVM mokėtojo PVM atskaitą, šiame Įstatyme laikomas prekių tiekimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme laikomas preke) arba paslaugų teikimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme preke nelaikomas).

Komentaras

1. Pagal šios dalies nuostatas bet kokio nuosavybės objekto teisės perdavimas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, kai šio nuosavybės teisės objekto (o jei jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į pasibaigiančio PVM mokėtojo PVM atskaitą) laikomas prekių tiekimu (paslaugų teikimu) už atlygį.

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, pasibaigianti reorganizavimo būdu, perduoda įmonei B, PVM mokėtojai, 28962 eurų vertės naują pastatą. Kadangi įmonė A perduodamo statinio pirkimo PVM buvo įtraukusi į PVM atskaitą, tai toks turto perdavimas yra prilyginamas jo pardavimui ir yra PVM objektas. Įmonė A išrašo įmonei B PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo apmokestinamosios vertės, apskaičiuotos pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 10 dalies nuostatas, apskaičiuojama PVM suma, kurią išskaityti ir sumokėti į biudžetą privalo įmonė B, PVM mokėtoja.

2. Pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 10 dalį prekių ir paslaugų apmokestinamoji vertė tuo atveju, kai nuosavybės teisės objektas perduodamas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, yra ta nuosavybės teisės objekto vertės dalis, nuo kurios turėtų būti tikslinama PVM atskaita (žiūrėti PVM įstatymo 15 straipsnio 10 dalies komentarą).

3. Tuo atveju, jeigu pasibaigiantis reorganizavimo būdu PVM mokėtojas perduoda turtą, kurio (ar kuriam pasigaminti sunaudotų kitų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM nebuvo atskaitytas arba nėra atskaitomas pagal Įstatymo nuostatas, toks perdavimas nėra PVM objektas.

4. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimo Nr. 780 „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ nuostatomis bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimo dėl PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje privalo būti nurodyta:

4.1. ūkio subjekto, kuris perduoda nuosavybės teisės objektus dėl jo pasibaigimo reorganizavimo būdu, PVM mokėtojo kodas;

4.2. ūkio subjekto, perimančio nuosavybės teisės objektą dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, pavadinimas ir kodas (jeigu jis fizinis asmuo, - vardas, pavardė ir PVM mokėtojo kodas, o jeigu jis jo neturi, - asmens pasirinkimu arba asmens kodas, arba individualios veiklos vykdymo pažymos numeris

4.3. perduodamo nuosavybės teisės objekto pavadinimas;

4.4. perduodamo nuosavybės teisės objekto apmokestinamoji vertė, apskaičiuota PVM įstatymo nustatyta tvarka;

4.5. PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma;

4.6. nurodyta „9 straipsnio 3 dalis“ arba „nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl reorganizavimo“. Šio rekvizito nenurodymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.

4. Iš esmės pagerinto pastato (statinio), naudoto kitais pagrindais negu nuosavybės teise, grąžinimas jo savininkui nepasibaigus šiame Įstatyme nustatytam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui laikomas prekės tiekimu už atlygį, jeigu pastatą (statinį) pagerinęs PVM mokėtojas tokiam pagerinimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalį buvo įtraukęs į PVM atskaitą. Šalys turi teisę susitarti, kad pastato (statinio) esminis pagerinimas bus laikomas patiektu pastato (statinio) savininkui ne grąžinimo metu, o iš karto baigus pagerinimo darbus, ir tokiu atveju tokį pagerinimą atlikusiam PVM mokėtojui dėl šio pastato (statinio) netaikomas šio Įstatymo nuostatos, susijusios su ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu.

Komentaras

1. Pastato (statinio) esminio pagerinimo sąvoka yra nustatyta PVM įstatymo 2 straipsnio 20 dalyje. Užbaigus pastato (statinio) esminio pagerinimo darbus jie tampa PVM objektu ir nuo jų vertės reikia apskaičiuoti 21 proc. pardavimo PVM.

2. Pagal šio straipsnio nuostatas iš esmės pagerinto pastato (statinio) naudoto kitais pagrindais negu nuosavybės teise (pagal nuomos, panaudos sutartis ir kt.), grąžinimas jo savininkui, nepasibaigus Įstatyme nustatytam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui, laikomas prekės tiekimu už atlygį, jeigu pastatą (statinį) pagerinęs PVM mokėtojas tokiam pagerinimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalį buvo įtraukęs į PVM atskaitą.

3. Jeigu PVM mokėtojas (nuomininkas), atlikęs išsinuomoto pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, to esminio pagerinimo darbų iš karto neperduoda turto savininkui, PVM mokėtojui, tada nuo esminio pagerinimo darbų jis turi apskaičiuoti 21 proc. pardavimo PVM, kurį taip pat turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Įmonė „X“, PVM mokėtoja, nuomojosi iš įmonės „Y“ pastatą ir atliko jo esminio pagerinimo darbus (darbų vertė 86886 eurų). Atlikdama esminio pagerinimo darbus, įmonė „X“ naudojos PVM atskaita. Įmonė „X“ „pardavė“ esminio pagerinimo darbus pastato savininkei įmonei „Y“ ne iš karto po darbų užbaigimo, o po 2 metų, todėl įmonė „X“ nuo pastato esminio pagerinimo darbų vertės 86886 eurų turi apskaičiuoti 21 proc. pardavimo PVM – 18246 eurų (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimo darbus). Ji turi teisę šią sumą (visą ar jos dalį - priklausomai nuo PVM apmokestinamos veiklos dalies) traukti į PVM atskaitą.

Tarkime, praėjus 2 metams po atlikto esminio pagerinimo darbų, įmonė „X“ grąžino pastatą įmonei „Y“. Kadangi pastatas jo savininkui grąžintas dar nesuėjęs PVM atskaitos tikslinimo terminui, todėl įmonė „X“, grąžindama pastatą įmonei „Y“, turi perduoti („parduoti“) likusią nenudėvėtą esminio pagerinimo darbų dalį ir nuo jos apskaičiuoti pardavimo PVM. Šiuo atveju esminio pagerinimo darbų vertės dalis, atitinkanti metų skaičių, likusį iki atskaitos tikslinimo termino (10 metų) yra 69509 eurų. Todėl įmonė „X“ išrašytoje įmonei „Y“ PVM sąskaitoje faktūroje turi apskaičiuoti 14597 eurų pardavimo PVM ($69509 \times 21 \text{ proc.}$). Įmonė „Y“ jai perduotą nenudėvėtų esminio pagerinimo darbų PVM sumą 14597 eurų turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

Specialios taisyklės dėl PVM atskaitos tikslinimo tam tikrų sandorių atvejais paaiškintos PVM įstatymo 68 straipsnio komentare.

4. Šalys turi teisę susitarti, kad pastato (statinio) esminis pagerinimas bus laikomas patiektu pastato (statinio) savininkui ne grąžinimo metu, o iš karto baigus pagerinimo darbus. Tokiu atveju tokį pagerinimą atlikusiam PVM mokėtojui dėl šio pastato (statinio) netaikomos šio Įstatymo nuostatos, susijusios su ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu.

5. Jeigu PVM mokėtojas (nuomininkas), atlikęs išsinuomoto turto (pastato) esminį pagerinimą, iš karto pabaigus pagerinimo darbus, šį pagerinimą perduoda pastato savininkui, tai nuomininkas turto savininkui turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, apskaičiuoti pardavimo PVM, kurį išskaityti ir sumokėti į biudžetą turi pastato savininkas.

6. Kai pastato (statinio) esminis pagerinimas perduodamas jo savininkui iš karto užbaigus darbus, apmokestinamoji vertė bus visa pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų vertė.

Įmonė „X“, PVM mokėtoja, nuomojasi iš įmonės „Y“ pastatą ir atliko jo esminio pagerinimo darbus (darbų vertė 86886 eurų). Atlikdama esminio pagerinimo darbus įmonė „X“ naudojos PVM atskaita. Šiuo atveju įmonė „X“ „parduoda“ esminio pagerinimo darbus pastato savininkei įmonei „Y“ iš karto po darbų užbaigimo (nepriklausomai nuo to, kad turtu naudojasi ir toliau). Šiuo atveju pastato esminio pagerinimo apmokestinamoji vertė yra 86886 eurų, PVM – 18246, kurią išskaityti ir sumokėti į biudžetą turi įmonė „Y“.

7. Jeigu iš esmės pagerintas pastatas (statinys) perduodamas pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo terminui (t. y. 10 metų nuo darbų atlikimo), PVM objekto nėra ir PVM nuo perduodamo pastato (statinio) neturi būti skaičiuojamas.

8. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimo Nr. 780 „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ nuostatomis, bet kokio pagerinto pastato (statinio) perdavimo faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje privalo būti nurodyta:

- 8.1. esminį pastatą (statinį) pagerinusio PVM mokėtojo kodas;
 - 8.2. pagerinto pastato (statinio) savininko pavadinimas ir kodas (jeigu jis fizinis asmuo, - vardas, pavardė ir PVM mokėtojo kodas, o jeigu jis jo neturi, - asmens pasirinkimu arba asmens kodas, arba individualios veiklos vykdymo pažymos numeris;
 - 8.3. pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų pavadinimas;
 - 8.4. pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų apmokestinamoji vertė, apskaičiuota PVM įstatymo nustatyta tvarka;
 - 8.5. PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma;
 - 8.6. metų skaičius, likęs iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Šio rekvizito nenurodymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.
 - 8.7. nurodyta „9 straipsnio 4 dalis“ arba „esminio pastato (statinio) pagerinimo perdavimas“. Šio rekvizito nenurodymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.
 9. Tuo atveju, jeigu pastatą (statinį) pagerinęs PVM mokėtojas, tokiame pagerinime sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo (ar jo dalies) ir (arba) importo PVM (ar jo dalies) neįtraukia į PVM atskaitą, šio straipsnio nuostatos netaikomos. Todėl PVM mokėtojai gali apsispręsti naudotis PVM atskaita ar nesinaudoti.
- (PVMĮ 9 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-03-13 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-4194)).

9¹ straipsnis. Su kuponais susijusiems sandoriams taikomos taisyklės

1. Vienatipio kupono perleidimas, kurį atlieka apmokestinamasis asmuo savo vardu, laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Kai vienatipį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo kito apmokestinamojo asmens vardu, toks perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, kurį atliko tas kitas apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. Vienatipio kupono sąvoka yra siejama su tuo, ar yra aiškus apmokestinimo režimas kupono išleidimo (ne perleidimo) metu, t. y., nustatant, ar kuponas PVM tikslais yra vienatipis, turi būti vertinamos aplinkybės, kurios yra / gali būti žinomos kupono išleidimo metu.

Prekių (išskyrus tam tikrus PVM neapmokestinamo nekilnojamojo turto pardavimo atvejus, pvz., kuponą, skirtą įsigyti miško ūkio paskirties žemę), kurias galima įsigyti už šį kuponą, apmokestinimo režimas kupono išleidimo metu įprastai nėra žinomas (pvz., prekės, kurių tiekimas šalyje apmokestinamos PVM, jas eksportuojant taikomas 0 proc. PVM tarifas). Todėl kuponai, kurie leidžia įsigyti prekes (išskyrus tam tikrus PVM neapmokestinamo nekilnojamojo turto pardavimo atvejus), iš esmės negali būti vienatipiai.

Kuponai, kurie leidžia įsigyti paslaugas (išskyrus paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos ir kurių suteikimo vieta, nepriklausomai nuo pirkėjo statuso, visada yra Lietuva), taip pat iš esmės negali būti vienatipiai, kadangi net ir tais atvejais, kai įsigyjamų paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklė nepriklauso nuo pirkėjo statuso (pvz., apgyvendinimo, maitinimo paslaugos, kurios visada yra laikomos suteiktomis ten, kur yra nekilnojamas turtas), teikiant tokias paslaugas diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių, įstaigų ir organizacijų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenės vienetams ar (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams,

vadovaujantis PVM įstatymo 47 straipsnio nuostatomis, gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas (žr. PVM įstatymo 47 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

UAB X platina savo išleistus kuponus, kurie kupono turėtojų suteikia teisę juo atsiskaityti už bilietą į pramogų arenoje vyksiantį pramoginį renginį.

Ar UAB X išleistus kuponus galima laikyti vienetiniais kuponais?

Negalima, nes tokių kuponų išleidimo metu nėra aiškus šių paslaugų apmokestinimo režimas. Nors pateiktu atveju įsigyjamų paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklė nepriklauso nuo pirkėjo statuso, t. y. paslaugos visada laikomos suteiktomis Lietuvoje, tačiau tokioms paslaugoms išimtiniais atvejais, nustatytais Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 21 d. [įsakymu Nr. 188](#) „Dėl kai kurių užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir (arba) konsulinėms įstaigoms taikomos palankesnės arba nepalankesnės atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų tvarkos aprašo patvirtinimo“, gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

2. Vienatipį kuponą kitam asmeniui gali perleisti:

2.1. tą kuponą išleidęs apmokestinamasis asmuo. Tokiu asmeniu gali būti:

2.1.1. apmokestinamasis asmuo, kuris pats tiekia prekes ar teikia paslaugas, numatytas kupone;

2.1.2. apmokestinamasis asmuo, kuris pats prekių ir paslaugų neteikia, o įprastai savo vardu platina savo ir / ar kitų asmenų išleistus kuponus (toliau - Platintojas);

2.2. Platintojas kito apmokestinamojo asmens (kupono leidėjo) vardu už platinimo paslaugą pasiimdamas sutartą atlygį.

3. Kai vienatipį kuponą kitam asmeniui perleidžia tą kuponą išleidęs apmokestinamasis asmuo arba Platintojas savo vardu, tai PVM tikslais laikoma, kad apmokestinamasis asmuo arba Platintojas tam kitam asmeniui patiekė prekę ar suteikė paslaugą.

Pavyzdys

Zoologijos sodas, PVM mokėtojas, kuris PVM tikslais laikytinas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu*, platina savo išleistus kuponus, kurie kupono turėtojų suteikia teisę apsilankyti zoologijos sode. Zoologijos sodo, kaip pelno nesiekiančio juridinio asmens, teikiamos zoologijos sodo lankymo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, be to, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, zoologijos sodo lankymo paslaugos, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Fizinis asmuo gegužės 11 d. iš zoologijos sodo įsigijo minėtą kuponą, tačiau zoologijos sodą aplankė liepos 1 d.

Ar zoologijos sodo išleistus ir platinamus kuponus galima laikyti vienetiniais kuponais?

Kada laikoma, kad zoologijos sodas suteikė zoologijos sodo lankymo paslaugas?

Pateiktu atveju kuponų išleidimo metu paslaugų, kurias galima įsigyti už šiuos kuponus, apmokestinimo režimas yra aiškus, t. y. aišku, kad už kuponus įsigijamos zoologijos sodo lankymo paslaugos, nesvarbu kas jas įsigyja, PVM tikslais laikomos suteiktos Lietuvoje ir jos yra PVM neapmokestinamos. Todėl šie zoologijos sodo išleisti kuponai laikomi vienetiniais ir PVM tikslais laikoma, kad zoologijos sodas lankymo paslaugas suteikė tada, kai fiziniui asmeniui perleido vienatipį kuponą, t. y. gegužės 11 d.

* Pelno nesiekiantis juridinis asmuo – juridinis asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams, išskyrus tuos juridinius asmenis, kurių

veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas (PVM įstatymo 2 straipsnio 21 punktą).

4. Kai vienatipį kuponą kitam asmeniui perleidžia Platintojas kito apmokestinamojo asmens vardu, PVM tikslais laikoma, kad prekių tiekimą ar paslaugų teikimą atliko tas kitas apmokestinamasis asmuo, kurio vardu Platintojas perleidžia vienatipį kuponą, o Platintojas už atlygį tik „suvedė“ vienatipį kuponą išleidusį asmenį su vienatipio kupono pirkėju.

Pavyzdys

Įmonė X, PVM mokėtoja, platina Lietuvoje esančio muziejaus, PVM mokėtojo, išleistus vienatipius kuponus, kurie kupono turėtojų suteikia teisę apsilankyti muziejuje. Muziejus PVM tikslais laikytinas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu, todėl jo teikiamos muziejaus lankymo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, be to, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, muziejaus lankymo paslaugos, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Įmonė X yra atsakinga už vienatipių kuponų platinimą ir už tai iš muziejaus ima nustatyto dydžio atlyginimą - 1 proc. nuo parduotų kuponų vertės.

Kada PVM tikslais laikoma, kad muziejus suteikė muziejaus lankymo paslaugas?

Pateiktu atveju įmonė X veikia kaip atsiskleidusi tarpininkė ir ji muziejaus vardu ir sąskaita platina muziejaus išleistus vienatipius kuponus. Tokiu atveju laikoma, kad vienatipio kupono pardavėjas bei muziejaus lankymo paslaugų teikėjas yra muziejus. PVM tikslais laikoma, kad muziejus paslaugas suteikė tada, kai atsiskleidęs tarpininkas – įmonė X pardavė jos išleistą vienatipį kuponą. Tokį vienatipio kupono pardavimą, kaip muziejaus lankymo paslaugų suteikimą, muziejus (ar jo vardu įmonė X) nustatyta tvarka įformina PVM sąskaita faktūra, tačiau, vadovaudamasi PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, neapmokestina PVM.

Įmonė X savo teikiamas platinimo paslaugas muziejui taip pat įformina PVM sąskaita faktūra ir apmokestina PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2. Faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už vienatipį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį šiame Įstatyme nelaikomas atskiru sandoriu, išskyrus atvejus, kai apmokestinamasis asmuo, faktiškai perdavęs prekes ar suteikęs paslaugas, nėra tas asmuo, kuris savo vardu išleido vienatipį kuponą. Tokiais atvejais laikoma, kad tas faktinis prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas patiekė su tuo kuponu susijusias prekes arba suteikė su tuo kuponu susijusias paslaugas apmokestinamajam asmeniui, kuris savo vardu išleido vienatipį kuponą.

Komentaras

1. Kai apmokestinamasis asmuo savo vardu už atlygį perleidžia (parduoda) vienatipį kuponą klientui, tai PVM tikslais laikoma, kad įvyko su tuo kuponu susijusių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Kai klientas įsigytą vienatipį kuponą faktiškai iškeičia į prekes ar paslaugas, tai toks iškeitimas PVM tikslais nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas. Vienatipio kupono pardavimas ir vėlesnis jo iškeitimas į prekes ar paslaugas PVM tikslais laikomas vienu sandoriu ir galima teigti, kad vienatipio kupono pardavimas yra su tuo kuponu susijusių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir yra PVM objektas, o kupono iškeitimas į paslaugas iš esmės yra vienatipio kupono perleidimo sandorio tęsia ir nėra PVM objektas.

2. Kai vienatipį kuponą išleidžia Platintojas, t. y. apmokestinamasis asmuo, kuris pats prekių ar paslaugų už tą kuponą netiekia ar neteikia (įprastai jis tik platina kuponus), tačiau kuris prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją prisiima atsakomybę dėl pačio prekės tiekimo ar paslaugos suteikimo fakto ir pirkėjo atžvilgiu yra tikrasis prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas, PVM tikslais laikoma kad klientui prekes ar paslaugas patiekė (suteikė) Platintojas. Laikoma, kad Platintojas šias prekes patiekė ar paslaugas klientui suteikė tada, kai perleido vienatipį kuponą klientui. Kai prekės ar paslaugos už Platintojo perleistą vienatipį kuponą būna faktiškai perduotos ar suteiktos klientui, tai PVM tikslais laikoma, kad tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas prekes patiekė ar paslaugas suteikė Platintojui. Tokį prekių tiekimą (paslaugų teikimą) Platintojui tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas nustatyta tvarka turi įforminti PVM sąskaita faktūra.

Pavyzdys

Bendrovė įvairiais pardavimų kanalais (Bendrovės tiesiogiai valdomose fizinėse prekybos vietose, internetinėje parduotuvėje bei per partnerius) platina savo išleistus vienatipius kuponus, kurie suteikia teisę apsilankyti Lietuvoje esančiame muziejuje, kuris yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau PVM tikslais laikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu ir kurio teikiamos paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsniu, PVM neapmokestinamos ir, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Bendrovė, vykdydama savo kuponų platinimo veiklą, sudaro sutartį su muziejumi, kad iš jo įsigytų muziejaus lankymo paslaugas.

Bendrovė klientų atžvilgiu yra tikroji jos išleistų kuponų pardavėja, ji yra atsakinga už kuponų keitimo, grąžinimo valdymą, kuponų aptarnavimo sistemos priežiūrą, taip pat informacijos apie Partnerio teikiamas paslaugas teikimą. Už muziejaus lankymo paslaugų sąlygų nustatymą bei kokybę pagal sudarytą su muziejumi sutartį yra atsakingas muziejus.

Tarkim, klientas vasario 5 d. iš Bendrovės įsigijo minėtą vienatipį kuponą, o šiuo kuponu pasinaudojo kovo 9 d.

Kokios mokesstinės prievolės atsiranda Bendrovei ir muziejui?

Pateiktu atveju laikoma, kad Bendrovė muziejaus lankymo paslaugas klientui suteikė tada, kai perleido vienatipį kuponą, t. y. vasario 5 d. Tokiu atveju Bendrovė, būdama PVM mokėtoja, savo teikiamas PVM neapmokestinamas muziejaus lankymo paslaugas nustatyta tvarka turi įforminti PVM sąskaita faktūra ar kasos aparato kvitu.

Kovo 9 d., t. y. tada, kai klientas (fizinis asmuo) pasinaudojo kuponu, PVM tikslais bus laikoma, kad muziejus suteikė paslaugas Bendrovei. Tokį paslaugų teikimą muziejus nustatyta tvarka įformina PVM sąskaita faktūra.

3. Kai įsigyti vienatipiai kuponai nepanaudojami, t. y. kai vienatipį kuponą įsigijęs asmuo neįsigyja prekių (paslaugų), nurodytų kupone, ir jie negrąžinami jų pardavėjui, PVM tikslais bus laikoma, kad prekės (paslaugos) buvo suteiktos kuponą įsigijusiam asmeniui ir jos buvo suteiktos tada, kai vienatipis kuponas buvo perleistas šiam asmeniui.

3. Daugiatipio kupono perleidimas nėra PVM objektas. Pagal šio Įstatymo 3 straipsnį PVM objektu yra faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už daugiatis kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį.

Komentaras

1. Daugiatipis kuponas savo esme yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (ar jo dalį) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurių tiekimo ar teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi.

2. Daugiatipio kupono perleidimas nėra PVM objektas, tačiau kai už daugiatipį kuponą kaip atlygį (jo dalį) yra tiekiamos prekės ar suteikiamos paslaugos, tai toks atlygintinas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra PVM objektas ir šios prekės ar paslaugos nustatyta tvarka turi būti apmokestinamos PVM.

Pavyzdys

Prekybos centras X platina savo išleistus daugiatipius kuponus, kurie kupono turėtojams suteikia teisę už kupone nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Prekybos centras X vasario 11 d. perleido fiziniam asmeniui savo išleistą 50 eurų vertės daugiatipį kuponą. Šį kuponą fizinis asmuo panaudojo balandžio 2 d., t. y. fizinis asmuo šią dieną įsigijo prekių už 50 eurų (įskaitant PVM).

Kokios mokesstinės prievolės atsiranda prekybos centrui X?

Kai prekybos centras X savo išleistą daugiatipį kuponą vasario 11 d. perleidžia fiziniam asmeniui, tai jam jokių PVM mokesčių prievolių neatsiranda (daugiatipio kupono perleidimas įforminamas laisvos formos dokumentu). Kai balandžio 2 d. fizinis asmuo panaudoja kuponą ir įsigyja prekių už 50 eurų (įskaitant PVM), tai PVM tikslais laikoma, kad prekybos centras X už atlygį patiekė prekes, kurios yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestintos PVM, o jų tiekimas įformintas kasos aparato kvitu (jei pirkėjas reikalauja – PVM sąskaita faktūra).

4. Kai daugiatipį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, išskyrus apmokestinamąjį asmenį, kurio sandoris yra laikomas PVM objektu pagal šio straipsnio 3 dalį, PVM objektu yra laikomos bet kokios nustatytos jo teikiamos su daugiatipio kupono perleidimu susijusios paslaugos, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugos.

Komentaras

1. Kai daugiatipį kuponą perleidžia Platintojas, t. y. asmuo, kuris pats prekių netiekia ir / ar paslaugų neteikia, o įprastai platina, reklamuoja ar pan. kitų asmenų išleistus kuponus, PVM tikslais laikoma, kad Platintojas tikriesiems prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams teikia kuponų platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugas. Kai už tokią platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugą, suteiktą Lietuvoje, Platintojas iš kuponų leidėjų ima sutartą atlygį, šios paslaugos yra PVM objektas ir jos nustatyta tvarka turi būti apmokestinamos PVM.

Pavyzdys

Įmonė X platina Lietuvoje įsikūrusio prekybos centro išleistus daugiatipius kuponus, kurie kupono turėtojui suteikia teisę įsigyti prekes šiame prekybos centre. Atsakomybę dėl prekių tiekimo už kuponus prisiima prekybos centras, o įmonė X yra atsakinga tik už kuponų platinimą ir už tai iš prekybos centro ima nustatyto dydžio atlyginimą - 1 proc. nuo parduotų kuponų vertės.

Kokios šiuo atveju PVM apmokestinimo prievolės atsiranda įmonei X?

Pateiktu atveju įmonė X veikia kaip atsiskleidusi tarpininkė, t. y. ji prekybos centro vardu ir sąskaita platina prekybos centro išleistus daugiatipius kuponus. Už platinimo paslaugą įmonė X gauna nustatyto dydžio atlygį - 1 proc. nuo parduotų kuponų vertės. Tokios įmonės X atlygintinai teikiamos paslaugos Lietuvoje įsikūrusiam prekybos centrui yra PVM objektas ir todėl įmonė X šias paslaugas turi apmokestinti PVM taikant standartinį PVM tarifą.

(PVMĮ 9-1 str. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-03-25 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-1179).

9² straipsnis. Gabenimui pagal grandininius sandorius taikomos taisyklės

1. Prekių gabenimas pagal grandininį sandorį priskiriamas tik prekių tiekimui tarpiniam veiklos vykdytojui.

2. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį, prekių gabenimas pagal grandininį sandorį priskiriamas tik tarpinio veiklos vykdytojo vykdomam prekių tiekimui, kai tarpinis veiklos vykdytojas yra pranešęs savo prekių tiekėjui valstybės narės, iš kurios prekės išgabenamos, jam suteiktą PVM mokėtojo kodą.

3. Šio straipsnio nuostatos netaikomos šio Įstatymo 4³ straipsnyje nustatytais prekių tiekimo atvejais.

Komentaras

Komentaras rengiamas

9³ straipsnis. Gabenimui, kai prekės tiekiamos naudojantis elektronine sąsaja, taikoma taisyklė

Jeigu pagal šio Įstatymo 4³ straipsnį laikoma, kad apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia prekes, prekių siuntimas arba gabenimas priskiriamas to apmokestinamojo asmens vykdomam tiekimui.

Komentaras

Komentaras rengiamas

10 straipsnis. Mainai

Jeigu už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas atlyginama (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis, laikoma, kad kiekviena tokio sandorio šalis tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas.

Komentaras

1. [Civilinio kodekso](#) 6.432 straipsnyje nustatyta, kad pagal mainų sutartį viena šalis įsipareigoja perduoti kitai šaliai nuosavybės teise vieną daiktą mainais už kitą daiktą. Taip pat nustatyta, kad mainų sutarčiai taikomos pirkimo-pardavimo sutartis reglamentuojančios normos (Civilinio kodekso, šeštosios knygos XXIII skyrius), jeigu tai neprieštarauja šio skyriaus normoms ir mainų esmei. Mainų sutarties atveju abi mainų sutarties šalys laikomos ir perduodamos prekės (teikiamos paslaugos) pardavėju, ir gaunamos prekės (paslaugos) pirkėju.

Todėl, jeigu ūkio subjektui, vykdančiam ekonominę veiklą, už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas kitas ūkio subjektas atlygina (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis, laikoma, kad kiekviena tokio sandorio šalis tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas. Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio nuostatas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų tiekimas už atlygį šalies teritorijoje yra PVM objektas. Todėl sandorio šalis, PVM mokėtoja, už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas atlygindama (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis, nuo savo kitam ūkio subjektui perduodamų (mainomų), PVM apmokestinamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų apmokestinamosios vertės turi skaičiuoti PVM. Šioms mainomoms prekėms ir (arba) paslaugoms sandorio šalis turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą ar kitą prekių tiekimą (paslaugų teikimą) įforminantį apskaitos dokumentą.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, kurioje įmonė A įsipareigojo įmonei B patiekti 50 000 vnt. jos pagamintos produkcijos – reklaminių lankstinukų už 6 000 Eur. Įmonė B mainais už įmonės A patiektą produkciją įsipareigojo įmonei A atlikti patalpų remonto paslaugas už 6 000 Eur. Tokiu atveju tiek įmonės A tiekama produkcija, tiek įmonės B atlikti patalpų remonto darbai yra PVM objektas, už kuriuos įmonės, būdamos PVM mokėtojos, turi išrašyti PVM sąskaitas faktūras ir apskaičiuoti PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, ne PVM mokėtoja, kurioje įmonė A įsipareigojo įmonei atlikti PVM apmokestinamas nekilnojamojo turto vertinimo paslaugas už 3 000 Eur. Įmonė B mainais už įmonės A atliktą paslaugą įmonei A įsipareigojo atlikti patalpų remonto paslaugas už 3 000 Eur. Tokiu atveju įmonės A teikiamos nekilnojamojo turto vertinimo paslaugos yra PVM objektas, už kurias įmonė A, būdama PVM mokėtoja, turi skaičiuoti PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą. Įmonė B, kuri nėra PVM mokėtoja, už mainais teikiamas patalpų remonto paslaugas PVM neskaičiuoja.

3 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su viešąja įstaiga, PVM mokėtoja, teikiančia suaugusiųjų kvalifikacijos kėlimo ir perkvalifikavimo paslaugas, kurioje įmonė A įsipareigojo minėtajai viešajai įstaigai patiekti kompiuterius su legalia programine įranga už 10 000 Eur. Viešoji įstaiga mainais už įmonės A patiektus kompiuterius įmonei A įsipareigojo įmonės A darbuotojams pravesti kvalifikacijos kėlimo kursus už 10 000 Eur. Tokiu atveju įmonės A tiekiami kompiuteriai yra PVM objektas, už kuriuos įmonė A, būdama PVM mokėtoja, turi skaičiuoti PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą. Šiuo atveju viešosios įstaigos, pelno nesiekiančios organizacijos teikiamos

suaugusiųjų kvalifikacijos kėlimo paslaugos taip pat yra PVM objektas, tačiau šios paslaugos pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 22 straipsnio nuostatas PVM neapmokestinamos. Todėl viešoji įstaiga, išrašydama įmonei A PVM sąskaitą faktūrą už suteiktas suaugusiųjų kvalifikacijos kėlimo paslaugas, PVM neskačiuoja.

11 straipsnis. Tarpininkavimas

1. Šiame Įstatyme laikoma, kad atsiskleidęs tarpininkas teikia atstovavimo (agento) paslaugą tam, kieno vardu ir sąskaita jis dalyvauja sandoryje.

2. Kai sandoryje dalyvauja neatsiskleidęs tarpininkas, laikoma, kad pirmiausia prekės buvo patiektos arba paslaugos suteiktos neatsiskleidusiam tarpininkui, o vėliau paties tarpininko, net ir tuo atveju, kai pačios prekės perduodamos arba paslaugos faktiškai suteikiamos galutiniam jų pirkėjui (klientui) tiesiogiai.

Komentaras

1. Tarpininkavimas yra paslaugų rūšis, kurios esmė surasti prekių (paslaugų) pardavėjui pirkėją, prekių gamintojui (paslaugų teikėjui) – užsakovą ir pan. Atsižvelgiant į atliekamų tarpininkavimo paslaugų specifiką ir sutarčių rūšis, tarpininkai vadinami įvairiai: komisionieriais, konsignatoriais, agentais, makleriais, brokeriais ir dar kitaip.

2. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nustato specifines nuostatas tarpininkavimo paslaugoms apmokestinti PVM. Šiame įstatyme yra nustatyti dviejų tipų tarpininkai – atsiskleidę ir neatsiskleidę tarpininkai. Pagrindinis kriterijus, pagal kurį galima nustatyti tarpininko tipą, yra nustatyti, kieno vardu (savo, ar tikrojo prekių pardavėjo, paslaugų teikėjo ar pirkėjo) pirkėjui yra patiekama prekė ar suteikiama paslauga. Taip pat turi būti atsižvelgta į sutartines šalių nuostatas bei kitas aplinkybes.

3. Atsiskleidęs tarpininkas - apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje kito vardu ir sąskaita (komentuojamojo įstatymo 2 str. 6 dalis).

3.1. Jeigu sandoryje dėl prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo tarpininkas už atlygį („komisinius“) tik „suveda“ prekių pardavėją ir pirkėją (šiuo atveju prekės (paslaugos) pirkėjui (paslaugos gavėjui) yra patiekiamos tikrojo jų savininko (paslaugų teikėjo) vardu), tai toks tarpininkas yra laikomas „atsiskleidusiu“ ir laikoma, kad jis suteikė tik tarpininkavimo paslaugą. Atsiskleidęs tarpininkas savo vardu teikia tik tarpininkavimo paslaugą, už kurią gauna „komisinį atlyginimą“ ir už šią paslaugą atstovaujamam asmeniui išrašo PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju prekių tiekimą (paslaugų teikimą) įforminančius dokumentus (PVM sąskaitą faktūrą ar kitą prekių tiekimą, paslaugų suteikimą įforminantį dokumentą) pirkėjui išrašo tikrasis prekių pardavėjas (paslaugų teikėjas).

1 pavyzdys

Draudimo agentas, PVM mokėtojas, veikiantis draudimo kompanijos vardu ir lėšomis, pagal pavedimo sutartį sudaro draudimo kompanijos vardu gyvybės draudimo sutartis, t. y. jis draudimo kompanijos vardu išrašo klientams draudimo polisus. Šiuo atveju draudimo paslaugą klientui – draudėjui teikia draudimo kompanija, o draudimo agentas tik tarpininkauja surasdamas draudimo kompanijai klientą. Draudimo brokeris veikia kaip „atsiskleidęs“ tarpininkas ir draudimo kompanijai išrašo suteiktos tarpininkavimo paslaugos PVM sąskaitą faktūrą (pagal PVM įstatymo

27 str. nuostatas draudimo brokerio teikiamos tarpininkavimo paslaugos PVM neapmokestinamos). Draudimo polisas draudėjui yra išduodamas draudimo kompanijos vardu.

2 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, su baldus gaminančia įmone, PVM mokėtoja, sudarė sutartį, kurioje bendrovė įmonei įsipareigojo surasti baldų pirkėjus. Baldus pirkėjui gaminanti įmonė tieks savo vardu, tačiau už pirkėjo suradimą ji įsipareigoja UAB sumokėti 5 procentų komisinį atlyginimą nuo parduotų baldų vertės.

Šiuo atveju UAB veiks kaip atsiskleidęs tarpininkas ir PVM sąskaitą faktūrą baldus gaminančiai įmonei išrašys tik už suteiktą tarpininkavimo paslaugą (t. y. tik už gaunamą „komisinį“ atlyginimą). Sandorį dėl baldų pardavimo tiesiogiai sudaro baldų pirkėjas ir baldus gaminanti įmonė, kuri baldų pirkėjui ir išrašo baldų PVM sąskaitą faktūrą ar kitą pardavimo dokumentą.

3.2. Nustatant tarpininkavimo tipą bei tarpininkavimo paslaugų apmokestinamąją vertę, svarbu atsižvelgti į PVM įstatymo 15 str. 7 dalies nuostatą, kad į prekių, paslaugų PVM apmokestinamąją vertę neįtraukiamos „sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus“. Tokiu atveju, kai tarpininkas iš pirkėjo atskirai paima mokestį už tarpininkavimo paslaugą ir atskirai sumą, kurią jis iš atstovaujamojo asmens gauna kaip kompensaciją už tretiesiems asmenims sumokėtus mokėjimus pastarojo vardu, išrašytame apskaitos dokumente (PVM sąskaitoje faktūroje, sąskaitoje faktūroje ar pan.) ar išduotame kasos aparato kvite atskirai nurodo tarpininkavimo paslaugos vertę ir, kaip papildomą informaciją, atskiroje eilutėje nurodo minėtos kompensacijos sumą, į jo teikiamos tarpininkavimo paslaugos vertę kompensacijos suma nebus traukiama. Tokiai kompensacijos sumai būtų priskiriama ir suma už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sandoryje, dėl kurio tarpininkas atstovavo, jeigu tarpininkas šią sumą tikrajam pardavėjui sumokėjo pirkėjo (kliento) vardu (pvz.. 3.1 punkte nurodytame pavyzdyje – įmokėjo sumą, lygią baldų kainai).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia tarpininkavimo paslaugas išduodant vizas į NVS šalis. Kadangi įmonė savo vardu išduoti vizų negali, įmonė iš kliento paima mokestį už savo suteiktą tarpininkavimo paslaugą - 3 eurus ir konsulinio mokesčio, kurį ši įmonė turės sumokėti atitinkamos užsienio šalies konsulatui (ambasada), sumą – 30 eurų. Įmonė klientui išrašytame apskaitos dokumente ar išduotame kasos aparato kvite atskirai nurodo klientui tarpininkavimo paslaugos vertę - 3 eurai ir atskirai, kaip papildomą informaciją, konsulinio mokesčio sumą, kurią įmonė turi pervesti atitinkamam konsulatui (ambasada) – 30eurų.

Tokiu atveju įmonė veikia kaip atsiskleidęs tarpininkas ir apskaitos dokumente ar išduotame kasos aparato kvite nurodyta konsulinio mokesčio suma (30 eurų) į įmonės suteiktą tarpininkavimo paslaugų apmokestinamąją vertę netraukiama, nesvarbu, kad konsulinio mokesčio sumokėjimą pagrindžiančiuose dokumentuose nurodyta įmonė A, o ne klientas, arba konsulinio mokesčio sumokėjimą patvirtina tik kasos aparato kvitas.

3.3. Veikti kaip atsiskleidę tarpininkai gali kelionių organizatoriai ar kelionių agentūros, parduodamos kitų kelionių organizatorių parengtus turizmo paketus ar parduodamos pavienes turizmo paslaugas. Tarpininkai paslaugų teikimo sandoryje atstovauja ne savo, o tikrojo turizmo paketo savininko ar turizmo paslaugų teikėjo vardu, t. y. veikia kaip atsiskleidę tarpininkai. Šiuo atveju klientui turizmo paslaugą ar turizmo paketą (kelialapį) parduoda tikrasis šios paslaugos teikėjas ar turizmo paketą parengęs kelionių organizatorius.

Atsiskleidusio tarpininko teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra atlygis už tarpininkavimą. Taigi, kai kelionių agentūra ar kelionių organizatorius platina kito kelionių organizatoriaus parengtus turizmo paslaugų rinkinius, reiškia jį atstovauja tam kitam kelionių organizatoriui ir jo vardu bei sąskaita teikia galutiniam vartotojui turizmo paslaugas. Šiuo atveju kelionių agentūros pajamos yra gautas (gautinas) atlyginimas už suteiktas tarpininkavimo paslaugas.

Atsiskleidusio tarpininko gautas (gautinas) atlyginimas už suteiktas tarpininkavimo paslaugas, apmokestinamas PVM pagal tai, kokias paslaugas teikiant tarpininkaujama.

Vadovaujantis PVM įstatymo 52 str. 1 dalies nuostatomis, taikant 0 (nulinį) PVM tarifą apmokestinamos tokios kelionių agentūrų ir kelionių organizatorių tarpininkavimo (atstovavimo) paslaugos:

- kai tarpininkaujama turizmo paslaugų teikimo sandoriuose, kuriems pagal PVM įstatymo nuostatas taikomas 0 proc. PVM tarifas, pvz., turistų vežimo tarptautiniais maršrutais sandoryje;

- kai tarpininkaujama tokių paslaugų teikimo sandoryje, kurios pagal PVM įstatymo nuostatas laikomos suteiktomis ne Europos Sąjungos teritorijoje. Taigi, kai kelionių agentūra tarpininkauja platinant kelionių organizatorių parengtus turizmo paslaugų rinkinius, pagal kuriuos kelionių organizatoriaus iš trečiųjų asmenų įsigytos paslaugos šių trečiųjų asmenų visos laikomos suteiktos už Europos Sąjungos teritorijos ribų, t. y. visa kelionės organizatoriaus apskaičiuota marža apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, tai tarpininkavimo pajamos (tarpininkavimo paslaugos atlyginimas) taip pat apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

1pavyzdys

Kelionių agentūra A su Lietuvos kelionių organizatoriumi B sudarė sutartį, pagal kurią kelionių agentūra A įsipareigojo, kad už kelionės organizatoriaus B nustatytą 500 eurų kainą kelionių organizatoriaus B vardu platina turistinės kelionės į Egiptą paslaugų rinkinius. Pagal šį rinkinį visos rinkinyje nurodytos kelios trečiųjų asmenų paslaugos bus suteiktos už Europos Sąjungos teritorijos ribų ir visa už šį rinkinį kelionių organizatoriaus apskaičiuota marža bus apmokestinama, taikant 0 proc. PVM tarifą. Už tarpininkavimo paslaugą (turizmo paslaugų rinkinių platinimą) kelionių agentūrai paliekamas nustatyto dydžio - 3 proc. atlyginimas. Per mokestinį laikotarpį parduota 100 tokių turistinės kelionės paslaugų rinkinių.

Tokiu atveju kelionių agentūra A kelionių organizatoriui B turi išrašyti turizmo paslaugų rinkinių platinimo paslaugos PVM sąskaitą faktūrą ir joje nurodyti 1500 eurų atlyginimą ($500 \times 100 \times 3 \text{ proc.} : 100$), kurį apmokestina taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pasitaiko atvejų, kai kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai sudaro su Lietuvoje įsikūrusiais pavienių turizmo paslaugų teikėjais (pvz., apgyvendinimo paslaugų – kaimo turizmo ar nakvynės - pusryčių, patalpų nuomos paslaugų teikėjais), kurie gali būti įsiregistravę PVM mokėtojais, arba gali būti fiziniai asmenys, dirbantys pagal verslo liudijimą, neįsiregistravę PVM mokėtojais, tarpininkavimo sutartis dėl turistų, norinčių pasinaudoti minėtomis turizmo paslaugomis, suradimo

tiek Lietuvoje, tiek užsienyje, dalyvauja sandoryje tikrojo paslaugų teikėjo vardu ir už savo paslaugas gauna sutartyje nustatytą komisinį atlyginimą. Tokiais atvejais kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai veikia minėtų turizmo (apgyvendinimo) paslaugų teikėjų ir klientų atžvilgiu kaip atsiskleidę tarpininkai, todėl PVM jie privalo skaičiuoti tik nuo gauto komisinio atlyginimo. Jeigu kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai iš surastų klientų, norinčių pasinaudoti minėtomis turizmo paslaugomis Lietuvoje, už suteiktas turizmo paslaugas turizmo paslaugų teikėjo vardu paima pinigus (atlygį už turizmo paslaugą), kuriuos perduoda turizmo paslaugų teikėjams, tai tokį piniginių lėšų gavimą jie turi įforminti ne PVM sąskaita faktūra, o laisvos formos dokumentu.

2 pavyzdys

Fizinis asmuo, turintis verslo liudijimą apgyvendinimo paslaugoms (kaimo turizmui) teikti, nesantis PVM mokėtoju, sudarė sutartį su kelionių agentūra dėl tarpininkavimo surandant Rusijoje turistus, norinčius pasinaudoti minėto asmens teikiamomis apgyvendinimo paslaugomis. Vieno turistų apgyvendinimo paslaugos kaina – 15 eurų už 1 parą. Pagal sutarties sąlygas iš surastų turistų atlyginimą už apgyvendinimo paslaugas surenka kelionių agentūra, o nuo gauto iš turistų atlyginimo kelionių agentūrai paliekamas 10 proc. komisinis atlyginimas.

Kelionių agentūra 2015 metų gegužės mėn. surado Rusijoje 20 turistų, norinčių 30 dienų (nuo birželio 15 iki liepos 14 d.), pasinaudoti minėto fizinio asmens teikiamomis apgyvendinimo paslaugomis. Rusijos turistai sumokėjo kelionių agentūrai visą pinigų sumą už apgyvendinimo paslaugas Lietuvoje – 9000 eurų (15 x 20 x 30), iš kurių už tarpininkavimo paslaugą pagal sutarties sąlygas kelionių agentūrai priklauso 10 proc. komisinių (įskaitant PVM) – 900 eurų (9000 x 10 proc.:100). Suradusi minėtus turistus, kelionių agentūra balandžio mėn. išrašė fiziniam asmeniui PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė jai priklausančią komisinį atlyginimą be PVM 744 eurų ir 156 eurų PVM (744 x 21 proc.:100), iš viso 900 eurų.

Gautus iš turistų pinigus už jiems suteiktas apgyvendinimo paslaugas kelionių agentūra perdavė apgyvendinimo paslaugos teikėjui. Pagal sutarties sąlygas numatyta, kad kelionių agentūrai priklausančią komisinį atlyginimą, ji gauna ne atskirai iš apgyvendinimo paslaugos teikėjo, o atsiskaito nuo surinkto iš turistų atlyginimo už suteiktas jiems apgyvendinimo paslaugas. Todėl apgyvendinimo paslaugos teikėjui perduodama ne visa gauta iš turistų atlyginimo suma – 9000 eurų, o atskaičius 900 eurų komisinį atlyginimą (įskaitant PVM), t. y. 8100 eurų (9000-900).

3.4. Veikti kaip atsiskleidę tarpininkai gali ir kelionių agentūros bei kitos bendrovės, kurios parduoda lėktuvų, keltų, traukinių ar autobusų bilietus (nesvarbu ar parduodami bilietai yra skirti vietiniams ar tarptautiniams maršrutams). Laikoma, kad kelionių agentūros ar kitos bendrovės, parduodamos bilietus, veikia kaip atsiskleidę tarpininkai, jei keleivio vežimo sutartis yra sudaryta tarp keleivio ir keleivio vežimą atliekančios įmonės (avialinijų, keltų linijų, traukinių, autobusų bendrovės), t.y. keleivio vežimą atliekanti įmonė yra atsakinga tiesiogiai keleiviui už tinkamą sutarties vykdymą, o jeigu sutartis vykdoma netinkamai (transporto priemonės vėluoja, yra atšaukiamos, pametamas keleivių bagažas ir pan.) keleivis pretenzijas dėl netinkamo sutarties vykdymo teikia tiesiogiai vežimą atliekančiai įmonei, o ne kelionių agentūrai, per kurią buvo pirktas bilietas.

Pažymėtina, kad įprastai, kai parduodamos bilietus kelionių agentūros ar kitos bendrovės veikia kaip atsiskleidę tarpininkai, parduodami bilietai yra išrašomi tikrojo vežėjo vardu, o tais atvejais, kai bilietai privalo būti vardiniai, ant bilieto nurodomas tas fizinis asmuo, kuris naudosis konkrečia vežimo paslauga, nepriklausomai nuo to, ar bilietus įsigyja fizinis asmuo pats sau ar juridinis asmuo savo darbuotojui. Tačiau ant tokių parduodamų bilietų gali būti ir kelionių agentūros ar kitos bilietus

parduodančios bendrovės rekvizitai, t.y. tokių papildomų rekvizitų nurodymas nepaneigia to fakto, kad iš esmės bilietas yra išrašomas tikrojo vežėjo vardu.

Kai kelionių agentūros ar kitos bendrovės parduodamos kelionės bilietus, patvirtinančius keleivių vežimo sutartį, veikia kaip atsiskleidę tarpininkai, tai PVM sąskaitų faktūrų už suteiktas keleivių vežimo paslaugas tokios kelionių agentūros ar bendrovės savo vardu išrašyti negali. PVM sąskaitas faktūras už suteiktas vežimo paslaugas turi išrašyti arba tie asmenys, kurie suteikia keleivių vežimo paslaugas, arba tretieji asmenys, kuriuos keleivių vežimo paslaugas suteikusias įmonės įgaliojo išrašyti PVM sąskaitas faktūras ir kurie tokias PVM sąskaitas faktūras išrašo ne savo, o vežimo paslaugas suteikusias įmonės vardu (tokiais trečiaisiais įgaliojais asmenimis gali būti ir kelionių agentūros ar kitos bendrovės, parduodančio atitinkamus bilietus).

Kelionių agentūros ar kitos bendrovės, veikiančios kaip atsiskleidę tarpininkai, parduodamos lėktuvų, keltų, traukinių ar autobusų bilietus, PVM sąskaitas faktūras savo vardu gali išrašyti tik už savo suteiktas tarpininkavimo paslaugas. Tarpininkavimo paslaugas kelionių agentūros ar kitos bendrovės gali teikti tiek keleivių vežimo paslaugas teikiančioms įmonėms, tiek patiems keleiviams ar keleivių darbdaviams.

Tuo atveju, jei kelionių agentūra ar kita bendrovė tarpininkavimo paslaugas teikia keleiviui (keleivio darbdaviui), tai kelionių agentūra ar kita bendrovė keleiviui (keleivio darbdaviui), išrašydama PVM sąskaitą faktūrą už suteiktas tarpininkavimo paslaugas, tokioje PVM sąskaitoje faktūroje kaip papildomą informaciją gali nurodyti ir bilieto kainą, kuri iš esmės bus laikoma mokėjimu tretiesiems asmenims.

Tuo atveju, jei kelionių agentūra ar kita bendrovė tarpininkavimo paslaugų keleiviui (keleivio darbdaviui) neteikia, tai kelionių agentūra ar kita bendrovė vežimo paslaugų apmokėjimui gali keleiviui (keleivio darbdaviui) išrašyti mokėjimo pranešimą, o vežimo paslaugas teikiančios bendrovės naudai iš keleivio (keleivio darbdavio) gautus pinigus įforminti kasos aparato kvitu, kasos pajamų orderiu, laisvos formos dokumentu (priklausomai nuo to, ar mokėjimas atliktas grynais pinigais ar pavedimu).

Tuo atveju, jei kelionių agentūra ar kita bendrovė tarpininkavimo paslaugas teikia keleivio vežimo paslaugas teikiančioms įmonėms, tai už suteiktas tarpininkavimo paslaugas PVM sąskaitą faktūrą kelionių agentūra ar kita bendrovė turi išrašyti šioms įmonėms. Tuo atveju, jei kelionių agentūra ar kita bendrovė tarpininkavimo sutartis yra sudariusi ne tiesiogiai su konkrečia keleivių vežimo paslaugas teikiančia įmone, o su tokias keleivių vežimo paslaugas vienijančia organizacija, tai PVM sąskaitos faktūros už suteiktas tarpininkavimo paslaugas turėtų būti išrašomos tokiai organizacijai.

1 pavyzdys

Kelionių agentūra X pardavinėja Tarptautinei oro transporto asociacijai (IATA) priklausančių aviakompanijų bilietus, aviakompanijos Y, nepriklausančios IATA, bet įsikūrusios Lietuvoje, bei keltų linijų įmonės Z, neįsikūrusios Lietuvoje, bilietus. Visi parduodami bilietai yra skirti kelionėms, tarptautiniais maršrutais, prasidedantiems Lietuvoje. Parduodami bilietus kelionių agentūra X nepriima jokios atsakomybės prieš bilietų pirkėjus už teikiamas keleivių vežimo paslaugas, parduodami bilietai yra išrašomi aviakompanijų arba keltų linijų įmonės vardu, o visas pretenzijas dėl keleivių vežimo paslaugų kokybės, nesuteiktų keleivių vežimo paslaugų ir pan. keleiviai gali teikti tik atitinkamoms aviakompanijoms arba keltų linijų įmonei.

Kaip yra apmokestinamos kelionių agentūros X teikiamos paslaugos? Kokius dokumentus kelionių agentūra X turėtų išrašyti jos paslaugas perkantiems asmenims?

Laikoma, kad kelionių agentūra X veikia kaip atsiskleidęs tarpininkas, kadangi ji neprisiima jokios atsakomybės už pačias keleivių vežimo paslaugas. Vadinasi, kelionių agentūra X teikia tik tarpininkavimo, o ne keleivių vežimo paslaugas. Todėl tai, kaip kelionių agentūros X suteiktos tarpininkavimo paslaugos turi būti apmokestintos ir kaip turi būti įformintas jų teikimas, priklauso nuo to, kam yra suteiktos tarpininkavimo paslaugos.

Tarkime, kad kelionių agentūra X tarpininkavimo sutartį dėl bilietų pardavimo turi ne su kiekviena IATA priklausančia aviakompanija, o su pačia IATA. Kelionių agentūra X taip pat turi tarpininkavimo sutartis su įmone Y ir įmone Z.

Pagal su IATA sudarytą sutartį kelionių agentūros X atlygis nėra fiksuotas ir priklauso nuo to, į kokių konkrečių avialinijų lėktuvus ir kokie bilietai buvo parduoti. Tikslią gautų komisinių sumą kelionių agentūra sužino tik gavusi pardavimų ataskaitą iš IATA.

Už bilietus parduotus į įmonės Y lėktuvus kelionių agentūra X gauna 3 proc. komisinį mokestį nuo parduotų bilietų vertės.

Už bilietus parduotus į įmonės Z keltus kelionių agentūra X gauna atlygį, kuris yra skirtumas tarp įmonės Z sutartyje nurodytos bilietų kainos ir kainos, už kurią kelionių agentūra X pardavė bilietus.

Reikia pažymėti, kad visais aukščiau aprašytais atvejais, laikoma, jog tarpininkavimo paslaugas kelionių agentūra X teikė IATA, įmonei Y ir įmonei Z, kadangi tarpininkavimo sutartys, kuriose apibrėžtos tarpininkavimo paslaugų teikimo sąlygos ir gautinas atlygis, buvo sudarytos su IATA, įmone Y ir įmone Z.

Tarkime, kad 2016 m. sausio mėn. kelionių agentūra X tarpininkavo parduodant:

250 bilietų į IATA priklausančių aviakompanijų lėktuvus;

50 bilietų į įmonės Y lėktuvus;

15 bilietų į įmonės Z keltus.

Kai kelionių agentūra X tarpininkavo, parduodant bilietus į IATA priklausančių aviakompanijų lėktuvus, tai laikoma, kad agentūra X suteikė tarpininkavimo paslaugas IATA. Atsižvelgiant į tai, kad IATA laikytina apmokestinamuoju asmeniu, neįsikūrusiu Lietuvoje, kelionių agentūros X suteiktos tarpininkavimo paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje. Tačiau kelionių agentūra X už savo suteiktas paslaugas vis tiek turėtų išrašyti PVM sąskaitą faktūrą IATA (vadovaujantis PVM įstatymo 79 straipsnio nuostatomis, būtų išrašoma viena PVM sąskaita faktūra už visas per sausio mėn. suteiktas paslaugas). 78(1) str. kaip už pagrindą

Kai kelionių agentūra X suteikė tarpininkavimo paslaugas įmonei Y, tai tokios tarpininkavimo paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje, kadangi įmonė Y yra įsikūrusi Lietuvoje. Vadinasi, kelionių agentūros X įmonei Y suteiktos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad įmonės Y vykdomi skrydžiai yra tarptautiniai, tai, vadovaujantis PVM įstatymo 52 straipsnio nuostatomis, tokios kelionių agentūros X paslaugos yra apmokestinamos, taikant 0 proc. PVM tarifą. Kelionių agentūra X už savo suteiktas paslaugas turėtų išrašyti PVM sąskaitą faktūrą įmonei Y.

Kai kelionių agentūra X suteikė tarpininkavimo paslaugas įmonei Z, tai tokios tarpininkavimo paslaugos laikomos suteiktomis ne Lietuvoje, kadangi įmonė Z nėra įsikūrusi Lietuvoje. Vadinasi, kelionių agentūros X įmonei Z suteiktos paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje. Tačiau kelionių agentūra X už savo suteiktas paslaugas vis tiek turėtų išrašyti PVM sąskaitą faktūrą įmonei Z (vadovaujantis PVM įstatymo 79 straipsnio nuostatomis, būtų išrašoma viena PVM sąskaita faktūra už visas per sausio mėn. suteiktas paslaugas).

4. Neatsiskleidęs tarpininkas - apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje savo vardu, nors ir kito sąskaita (komentuojamojo įstatymo 2 str. 17 dalis).

4.1. Jeigu sandoryje dėl prekių pardavimo ar paslaugų suteikimo tarpininkas atstovauja savo vardu, t. y. jis savo vardu gauna prekes (paslaugas) ir savo vardu jas patiekia (suteikia) galutiniam pirkėjui (paslaugos gavėjui), tai toks tarpininkas yra laikomas „neatsiskleidusiu“ tarpininku. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo taikymo prasme neatsiskleidęs tarpininkas yra traktuojamas kaip prekių pardavėjas (paslaugų teikėjas), o PVM skaičiuojamas ta pačia tvarka, kaip jis būtų skaičiuojamas, jeigu prekė būtų priklausiusi tarpininkui nuosavybės teise ir jo parduota, t. y. tokiu atveju neatsiskleidusiam tarpininkui tiekiant prekes ar teikiant paslaugas (ar jas išigyjant) taikomas toks pat apmokestinimo režimas (tokie pat mokesčio tarifai, lengvatos) (išskyrus atvejus, kai PVM įstatyme nustatytos kitos sąlygos, pavyzdžiui, turėti teisę teikti tokias paslaugas) kaip tikrajam pardavėjui (žr. šio straipsnio komentaro 5 dalį).

1 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, su baldus gaminančia įmone, taip pat PVM mokėtoja, sudarė sutartį, pagal kurios sąlygas baldus gaminanti įmonė įsipareigojo baldus UAB parduoti su 5 procentų nuolaida. Šiuo atveju baldus gaminanti įmonė, patiekdama baldus UAB, išrašo baldų PVM sąskaitą faktūrą ir joje nurodo nominalią baldų kainą bei taikomą 5 proc. nuolaidą.

Galutinio baldų pirkėjo atžvilgiu tikrasis baldų pardavėjas yra UAB, kuri pirkėjui išrašo baldų PVM sąskaitą faktūrą ar kitą dokumentą už parduotus baldus. Nurodytuojų atveju UAB veiks kaip neatsiskleidęs tarpininkas.

2 pavyzdys

Įmonė A su transporto ekspedijavimo įmone B sudarė sutartį, kurioje įmonė B įsipareigojo įmonės A krovinį pristatyti į Baltarusiją saugų ir nustatytu laiku. Minėtam kroviniui nugabenti įmonė B pasamdė kitą įmonę, kuri įmonei B išrašė transporto paslaugų PVM sąskaitą faktūrą ir šioms su eksportuojamų prekių vežimu susijusioms paslaugoms pritaikė 0 (nulinį) PVM tarifą. Įmonė B įmonės A atžvilgiu veikė kaip neatsiskleidęs tarpininkas, t. y. ji transporto paslaugas, susijusias su eksportuojamų prekių vežimu, įmonei A suteikė savo vardu ir šioms paslaugoms išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje taip pat pritaikė 0 (nulinį) PVM tarifą. Šiuo atveju įmonė B į suteiktų transporto paslaugų apmokestinamąją vertę įtraukė ir visas kitas savo pačios patirtas išlaidas.

3 pavyzdys

Pastatas nuosavybės teise priklauso AB bankui „S“ ir UAB X. AB bankas „S“ yra pastatą eksploatuojanti įmonė, sudariusi elektros energijos tiekimo sutartį su elektros energiją tiekiančia įmone ir mokanti šiai įmonei už visą šiame pastate sunaudotą elektros energiją, o UAB X AB bankui „S“ pagal savo turimą skaitiklį apmoka už savo pastato dalyje sunaudotą elektros energiją. Tarkime, kad elektros energiją tiekianti įmonė už lapkričio mėnesį visam namui patiektą elektros energiją išrašė bankui PVM sąskaitą faktūrą. PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta elektros energijos vertė sudarė 900 eurų, o nuo šios sumos apskaičiuotas PVM – 189 eurai. Pagal skaitiklį parodymus AB bankas „S“ lapkričio mėnesį sunaudavo elektros energijos už 600 eurų, o UAB X - už 300 eurų. AB bankas „S“,

kaip neatsiskleidęs tarpininkas, išrašo UAB X PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo elektros energijos vertę 300 eurų ir nuo jos apskaičiuotą 63 eurus PVM sumą.

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas bankas už perparduotą elektros energiją turi apskaičiuoti 63 eurus pardavimo PVM ir turi teisę įtraukti į PVM atskaitą elektros energijos pirkimo PVM sumą (63 eurai), tenkančią perparduotos elektros energijos sumai. Be to, bankas, vykdamas mišrią veiklą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą savo reikmėms sunaudotos elektros energijos pirkimo PVM sumos (30 eurų) dalį, apskaičiuotą PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka.

4.2. Pažymėtina, kad neatsiskleidusio tarpininko traktavimas PVM prasme ir prievolė PVM apskaitoje nurodyti bendras prekių (paslaugų) apmokestinamąsias vertes, o ne vien savo tikrąjį atlygį už atstovavimą, bei atitinkamai įforminti apskaitos dokumentus, neturės įtakos pajamų ir sąnaudų pripažinimo klausimais – šiuo atveju reikia vadovautis atitinkamomis buhalterinę apskaitą bei pelno (pajamų) mokesčio apskaičiavimą reglamentuojančiomis teisės normomis.

5. Atskirai PVM prasme panagrinėsime vieną dažniausiai sutinkamų prekybinio tarpininkavimo formų - tarpininkavimą pagal komiso sutartis. Pagal Lietuvos Respublikos Civilinio Kodekso 6.780 straipsnį komiso sutartis yra tokia sutartis, kai viena šalis (komisionierius) įsipareigoja kitos šalies (komitento) pavedimu už atlyginimą sudaryti vieną ar kelis sandorius savo vardu, bet komitento lėšomis. Daiktai, kuriuos komisionierius gauna iš komitento yra komitento nuosavybė nuo perdavimo momento. Įvykdęs pavedimą, komisionierius privalo pateikti komitentui atskaitą ir perduoti jam visa tai, ką gavo pagal įvykdytą pavedimą. Tuo pačiu komitentas už įvykdytą pavedimą komisionieriui privalo sumokėti komisinį atlyginimą. Nagrinėjant tarpininkavimo atvejus pagal komiso sutartis reikia atkreipti dėmesį, kad komiso sutartyse dalyvauja:

komitentas – asmuo arba įmonė, kuri paveda komiso tarpininkui atlikti prekybinį sandorį;

komisionierius – tarpininkas perkant ir parduodant, kuris už atlyginimą atlieka prekybines operacijas kieno nors vardu ir kito sąskaita;

trečioji šalis – prekių arba paslaugų pirkėjas.

Atsižvelgiant į tai, kad komisionierius prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje tarpininkauja savo vardu, nors ir kito sąskaita, tai komisionierius, parduodantis gautas iš komitento prekes trečiajam asmeniui, PVM apskaičiavimo požiūriu šiame prekių tiekimo sandoryje bus traktuojamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas.

Jeigu pagal komiso sutarties sąlygas, komisionierius (neatsiskleidęs tarpininkas) turi parduoti prekes komitento nustatytais kainomis, t. y. tomis pačiomis kainomis, kuriomis jas gavo iš komitento, o jo tarpininkavimo paslauga (komisinis atlyginimas) atlyginama atskirai, tai komisionierius PVM apskaičiavimo prasme bus laikomas įvykdžiusiu 2 sandorius:

- prekių tiekimo (kaip neatsiskleidęs tarpininkas) sandorį – sandorio tarp „tikrojo“ pardavėjo (komitento) ir „tikrojo“ pirkėjo atžvilgiu (visos prekių (paslaugų) vertės ribose) ir

- tarpininkavimo (agento) paslaugą (jau kaip atsiskleidęs tarpininkas) – sandorio tarp jo ir „tikrojo“ pardavėjo (komitento) atžvilgiu (savo tikrojo komisinio atlyginimo ribose).

Šiuo atveju tiek komitento (prekių savininko), tiek komisionieriaus (neatsiskleidusio tarpininko), įvykdžiusių prekių tiekimo sandorius, prekių apmokestinamoji vertė bus ta pati. Tai reiškia, kad komisionierius pardavęs prekes apskaičiuoja PVM nuo komitento nustatytais kainomis parduotų prekių vertės ir PVM deklaracijoje deklaruoja šią sumą kaip pardavimo PVM. Gavęs iš komisionieriaus atskaitą, komitentas išrašo komisionieriui parduotų prekių, įvertintų tomis pačiomis kainomis, kuriomis jas komisionierius pardavė trečiajam asmeniui, PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo prekių vertės apskaičiuoja PVM, šį PVM deklaracijoje deklaruodamas kaip pardavimo PVM. Komisionierius, gavęs komitento išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą joje

nurodytą PVM sumą, deklaruodamas ją PVM deklaracijoje kaip pirkimo PVM. Be to, įvykdęs komitento pavedimą, komisionierius išrašo komitentui tarpininkavimo paslaugos PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo komisinio atlyginimo vertės išskiria PVM sumą, kurią deklaruoja PVM deklaracijoje kaip pardavimo PVM.

Be to, atkreipiame dėmesį į tai, kad pagal PVM įstatymo 4 straipsnio nuostatas prekių tiekimu laikomas prekių pardavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

5.1. Todėl, kai komitentas komiso pagrindais perduoda komisionieriui prekes, kurios pagal sutarties sąlygas yra komitento nuosavybė ir komisionieriui nėra perėjusi nauda, kurią teikia prekės nuosavybė jos savininkui, toks prekių perdavimas nelaikomas prekių tiekimu ir tokiam prekių perdavimui komitentui netaikomos PVM įstatymo 14 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatos dėl prievolės apskaičiuoti PVM nuo perduotų prekių vertės. Toks prekių perdavimas įforminamas laisvos formos dokumentu. Tada, kai komisionierius parduoda prekes trečiajam asmeniui ir pateikia ataskaitą apie tai komitentui, šis išrašo komisionieriui PVM sąskaitą faktūrą ir apskaičiuoja PVM.

1 pavyzdys

Įmonė B sudarė komiso sutartį su įmone A, kad ji savo vardu, bet įmonės A sąskaita parduos pirkėjams įmonei A nuosavybės teise priklausančias prekes įmonės A nurodytomis kainomis. Sutartyje numatyta, kad pardavusi prekes įmonė B gaus komisinį atlyginimą 20 proc. parduotų prekių vertės. Pagal tokią komiso sutartį įmonė B dalyvauja prekių tiekimo sutartyje tarp įmonės A ir prekių pirkėjų (trečiųjų asmenų) kaip neatsiskleidęs tarpininkas ir tarpininkavimo sutartyje su įmone A kaip atsiskleidęs tarpininkas.

Įmonė A, liepos mėn. perdavė įmonei B prekių už 10 000 eurų ir 2100 eurų PVM, iš viso už 12 100 eurų. Pagal sutarties sąlygas šios prekės priklauso įmonei A nuosavybės teise iki jų pardavimo tretiesiems asmenims. Todėl įmonė A, perduodama prekes įmonei B, išrašo jai turintį juridinę galią laisvos formos dokumentą, kuriame gali nurodyti perduotų prekių pardavimo kainas ir PVM sumą, apskaičiuotą nuo prekių kainos. Įmonei A tokiu būdu perdavus prekes neatsiranda prievolės apskaičiuoti PVM nuo perduotų įmonei B prekių vertės.

Įmonė B per mokestinį laikotarpį, vykdydama komiso sutartyje su įmone A nurodytą pavedimą, pardavė prekių už 8 000 eurų plus 1680 eurų PVM, iš viso už 9680 eurų. Kadangi ji šiame prekių tiekimo sandoryje galutinio pirkėjo atžvilgiu dalyvauja kaip neatsiskleidęs tarpininkas, tai ji prekių pirkėjui savo vardu išduoda kasos aparato kvitą (jeigu parduoda šias prekes už grynus pinigus) arba išrašo PVM sąskaitą faktūrą visai parduotų prekių vertei ir išskiria nuo šios vertės PVM sumą. Įmonė B, įvykdžiusi pavedimą, pateikia įmonei A ataskaitą apie parduotas prekes ir jos pagrindu įmonė A išrašo įmonei B PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo parduotų prekių vertę – 8000 eurų ir PVM sumą – 1680 eurų, iš viso 9680 eurų.

Įvykdžiusi pavedimą, įmonė B, kaip atsiskleidęs tarpininkas įmonės A atžvilgiu, išrašo įmonei A PVM sąskaitą faktūrą už savo tarpininkavimo paslaugą, kurioje nurodo 1600 eurų komisinį atlyginimą ($8000 \times 20 \text{ proc.} : 100$) ir 336 eurų PVM ($1600 \times 21 \text{ proc.} : 100$).

5.2. Kai pagal komiso (konsignacijos) sutarties sąlygas komitentas už sutartyje numatyto pavedimo įvykdymą komisionieriui atlygina suteikdamas nuolaidą nuo parduotų prekių kainos, arba suteikia teisę komisionieriui parduoti komitentui priklausančias prekes su antkainiu, kurį komisionierius pasilieka sau kaip atlyginimą už įvykdytą pavedimą, tai tokiu atveju komisionierius PVM skaičiavimo požiūriu bus atlikęs tik vieną sandorį - prekių tiekimą (kaip neatsiskleidęs

tarpininkas) sandorį - sandorio tarp „tikrojo“ pardavėjo (komitento) ir „tikrojo“ pirkėjo atžvilgiu (visos prekių (paslaugų) vertės ribose). Šiuo atveju jis mokėtiną į biudžetą PVM sumą apskaičiuos kaip paprastas prekių pardavėjas, t. y. kaip skirtumą tarp PVM deklaracijoje deklaruotos prekių pardavimo PVM sumos ir prekių pirkimo PVM sumos.

1 pavyzdys

1 atvejis

Įmonė B sudarė su įmone A komiso sutartį, kad ji savo vardu, bet įmonės A sąskaita parduos pirkėjams įmonei A nuosavybės teise priklausančias prekes įmonės A nurodytomis kainomis. Sutartyje numatyta, kad, pardavus prekes, įmonei B bus suteikta 15 proc. nuolaida nuo prekių pardavimo kainos. Pagal tokią komiso sutartį įmonė B dalyvauja prekių tiekimo sutartyje tarp įmonės A ir prekių pirkėjų (trečiųjų asmenų) kaip neatsiskleidęs tarpininkas.

Įmonė A, išrašiusi laisvos formos dokumentą, perdavė įmonei B prekių už 10 000 eurų plus 2100 eurų PVM, iš viso už 12 100 eurų. Įmonė B, pardavusi visas gautas prekes įmonės A nurodytomis kainomis, apskaičiavo nuo parduotų prekių vertės 2100 eurų PVM. Pardavusi prekes, įmonė B pateikė apie tai ataskaitą prekių savininkui – įmonei A. Įmonė A išrašė įmonei B parduotų prekių PVM sąskaitą faktūrą, kurioje iš parduotų prekių vertės minusuojama sutartyje numatyta 15 proc. nuolaida. Todėl įmonė A PVM sąskaitoje faktūroje be kitų privalomų rekvizitų nurodo tokius duomenis:

prekių vertę	10 000 eurų
nuolaidos sumą	1500 eurų (10 000x 15 proc.),
prekės vertę, minusavus nuolaidą	8500 eurų (10 000- 1500),
PVM sumą	1785 eurai(8500 x21 proc.:100)
iš viso	10285 eurai

2 atvejis

Įmonė B sudarė su įmone A komiso sutartį, kad ji savo vardu, bet įmonės A sąskaita parduos pirkėjams įmonei A nuosavybės teise priklausančias prekes. Sutartyje numatyta, kad įmonė B gali parduoti įmonei A priklausančias nuosavybės teise prekes, prie prekių savininko nurodytos kainos pridėjusi ne didesnę kaip 20 proc. antkainį. Pagal tokią komiso sutartį įmonė B dalyvauja prekių tiekimo sutartyje tarp įmonės A ir prekių pirkėjų (trečiųjų asmenų) kaip neatsiskleidęs tarpininkas.

Įmonė A, išrašiusi laisvos formos dokumentą, perdavė įmonei B prekių už 3000 eurų plus 630 eurų PVM, iš viso už 3630 eurų. Įmonė B pardavė gautas iš įmonės A prekes su 20 proc. antkainiu, t. y., už 3600 eurų (3000+ 600) ir apskaičiavo 756 eurus pardavimo PVM. Pardavusi prekes, įmonė B pateikė apie tai ataskaitą prekių savininkui – įmonei A. Įmonė A išrašė įmonei B parduotų prekių PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo:

parduotų prekių vertę (be antkainio)	3000 eurų
PVM sumą	630 eurų
Iš viso	3630 eurų

5.3. Kai Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo taikymo prasme komisionierius, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas savo vardu nuolat tiekia naudotas prekes, kurių tiekimo atveju tikrasis pardavėjas neskaičiuoja PVM, tai jam taikomos įstatymo XII skirsnio trečio skirsnio „Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekciniių ir antikvarinių daiktų apmokestinimo schema“ nuostatos ta pačia tvarka, kaip ir tuo atveju, kai tiekiamos PVM mokėtojo be PVM nupirktos ir vėliau perparduotos naudotos prekės. Šiuo atveju neatsiskleidęs tarpininkas savo vardu tiekdamas naudotas prekes gali pasirinkti, ar PVM

skaičiuoti nuo pardavėjo maržos, ar nuo visos tiekiamos prekės apmokestinamosios vertės (žr. 106 – 110 str. komentara).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, užsiimanti komisine prekyba ir veikianti kaip neatsiskleidęs tarpininkas, nuolat prekiauja iš gyventojų, ne PVM mokėtojų, priimtais naudotais lengvaisiais automobiliais. Įmonės A su gyventojais sudarytose komiso sutartyse yra nurodoma kaina, už kurią gyventojas įsipareigoja įmonę parduoti jam priklausančią automobilį, taip pat nustatyto dydžio (procentais) komisinis atlyginimas, kurį gyventojas įsipareigoja sumokėti įmonei A.

2015 metų rugpjūčio mėnesį įmonė A su fiziniu asmeniu sudarė komiso sutartį, kurioje įmonė savo vardu įsipareigojo parduoti fiziniam asmeniui priklausančią automobilį jo nustatyta kaina - už 2000 eurų, o šis įsipareigojo įmonei A sumokėti komisinį atlyginimą - 10 procentų nuo parduoto automobilio vertės.

Įmonė A rugpjūčio mėnesį pardavė minėto fizinio asmens automobilį už 2000 eurų ir gautas komisinis atlyginimas už parduotą naudotą automobilį sudarys 200 eurų ($2000 \times 10 \text{ proc.} : 100$).

Kadangi įmonė A veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, t. y. savo vardu, bet kitų (fizinių asmenų, ne PVM mokėtojų) sąskaita, prekiauja naudotais automobiliais, tai ji, perparduodama juos, PVM gali skaičiuoti nuo maržos (žr. 107 str. komentara).

Skaičiuojant maržą nuo parduoto fizinio asmens automobilio, reikia atkreipti dėmesį, kad atlygiu (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę, bus laikoma komiso sutartyje fizinio asmens nurodyta automobilio pardavimo kaina (2000 eurų), o įsigijimo kaina (įskaitant PVM), kurią įmonė A sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šią prekę įsigydamas bus 1800 eurų (komiso sutartyje numatyta pardavimo kaina 2000 eurų minus komisinis atlyginimas – 200 eurų).

Pateiktu atveju įmonės A parduoto fizinio asmens automobilio marža apskaičiuojama taip: iš gauto skirtumo - 200 eurų ($2000 - 1800$) išskaičiuojama 21 proc. PVM suma - 35 eurai ($200 \times 21 \text{ proc.} / (100 + 21 \text{ proc.})$), po to ši suma atimama iš gauto skirtumo (200 eurų). Nagrinėjamu atveju įmonės A fiziniam asmeniui priklausančio automobilio apmokestinamoji vertė - marža sudarys 165 eurus ($200 - 35$).

(PVMĮ 11 str. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2016-02-29 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-4039).

12 straipsnis. Kriterijai, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo (išskyrus prekių tiekimą keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaivuose ir traukiniuose) vieta

1. Kai tiekiamos prekės turi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas pirkėjui prasidėjo šalies teritorijoje (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Tais atvejais, kai tiekiamų prekių gabenimas prasidėjo trečiojoje teritorijoje ar trečiojoje valstybėje, prekių tiekimas, kai prekes tiekia importuotojas, ir bet koks tolesnis tiekimas laikomas įvykusių šalies teritorijoje, jeigu prekės buvo importuotos Lietuvos Respublikoje.

Komentaras

1. Kadangi pagal PVM įstatymo 3 straipsnio nuostatas viena iš sąlygų, kad prekių tiekimas būtų PVM objektas Lietuvoje, yra ta, kad prekių tiekimas turi vykti šalies teritorijoje, todėl labai svarbu teisingai nustatyti prekių tiekimo vietą. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 33 dalį šalies teritorija – Lietuvos Respublikos teritorija ir greta Lietuvos Respublikos teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius. Primename, kad „šalies teritorija“ laikomos ir tokios vietos, kaip pvz. muitinės sandėliai, laisvasis uostas, importo ir eksporto terminalai, nepriklausomai nuo to, koks yra šiose vietose tiekiamų prekių statusas muitų teisės požiūriu.

2. Nesudėtinga yra prekių tiekimo vietą nustatyti tais atvejais, kai ir prekių tiekėjas, ir pirkėjas yra Lietuvos Respublikos apmokestinamieji ar neapmokestinamieji asmenys, o tiekiamos prekės iš Lietuvos niekur neišgabenamos. Tokiais atvejais prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva ir prekių tiekėjas patiekęs kitam Lietuvos asmeniui PVM apmokestinamas prekes turi apskaičiuoti šių prekių pardavimo PVM (išskyrus atvejus, kai pagal PVM įstatymo nuostatas pardavimo PVM išskaito ir sumoka prekių pirkėjas).

3. Tais atvejais, kai Lietuvos tiekėjų tiekiamos prekės išgabenamos iš Lietuvos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko Lietuvos teritorijoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas pirkėjui prasidėjo Lietuvoje ir nesvarbu, kas tas tiekiamas prekes gabena: pats prekių tiekėjas, prekių pirkėjas, ar trečiaisiais asmuo, pvz., prekių vežėjas. Taigi visais atvejais, kai Lietuvos prekių tiekėjai tiekia prekes ar kitos ES valstybės narės, ar trečiosios valstybės (trečiųjų teritorijų) prekių pirkėjams, o tiekiamos prekės išgabenamos iš Lietuvos (nesvarbu ar į kitą ES valstybę narę ar į trečiąją valstybę narę), prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva ir toks tiekimas yra Lietuvos PVM objektas. Tokie tiekimai, atsižvelgiant į PVM įstatymo nuostatas dėl PVM tarifų taikymo, gali būti apmokestinami taikant atitinkamai standartinį (21 proc.), lengvatinį (5 ar 9 proc.) arba 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

1 atvejis

Lietuvos PVM mokėtojas parduoda prekes kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui, prekės iš Lietuvos išgabenamos į kitą ES valstybę narę. Šiuo atveju prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva, tačiau pagal PVM įstatymo 49 straipsnio nuostatas šiam tiekimui taikomas 0 proc. PVM tarifas.

2 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes Rusijos firmai. Prekės yra išgabenamos iš Lietuvos už Europos Sąjungos teritorijos. Šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra Lietuva, tačiau PVM įstatymo 41 straipsnio nustatytais atvejais ir tvarka gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

3 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui, nesančiam PVM mokėtoju. Tiekiamos prekės išgabenamos iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę. Šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra Lietuva, o tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 21 proc. arba lengvatinį (jeigu jis nustatytas) PVM tarifą.

4. Tuo atveju, kai Lietuvos tiekėjai tiekia kitiems Lietuvos asmenims, kitų ES valstybių narių ar trečiųjų valstybių pirkėjams prekes, kurių tiekimo metu (disponavimo teisės perdavimo metu) nėra Lietuvoje ir kurios pvz., gabenamos iš vienos ES valstybės narės (ne Lietuvos) į kitą ES valstybę narę arba iš kitos ES valstybės narės eksportuojamos į trečiąją valstybę, tokiu atveju, toks prekių tiekimas

nelaikomas įvykusi Lietuvoje ir nėra Lietuvos PVM objektu. Šiuo atveju Lietuvos tiekėjas turėtų pasidomėti ar pagal kitos ES valstybės teisės aktus jis neturi registruotis toje ES valstybėje narėje, kurioje įvyko jo tiekiamų prekių tiekimas.

5. Tais atvejais, kai tiekiamų prekių gabenimas prasidėjo trečiojoje teritorijoje ar trečiojoje valstybėje, prekių tiekimas, kai prekes tiekia importuotojas, ir bet koks tolesnis tiekimas laikomas įvykusi šalies teritorijoje, jeigu prekės buvo importuotos Lietuvos Respublikoje. Tai reiškia, kad kai tiek Lietuvos, tiek kitos ES valstybės apmokestinamasis asmuo iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų importuoja prekes į Lietuvą, ir toliau jas tiekia, tai laikoma, kad prekių tiekimas įvyko Lietuvoje ir toks tiekimas yra Lietuvos PVM objektas. Šiuo atveju pirmiausia nustatyta tvarka turi būti sumokėtas importo PVM (išskyrus PVM įstatymo 35 ir 40 straipsniuose nustatytus atvejus), o tolesnis importuotų į Lietuvą prekių tiekimas apmokestinamas Lietuvoje PVM priklausomai nuo tiekimo pobūdžio standartiniu (21 proc.), lengvatiniu (5 ar 9 proc.) arba 0 proc. PVM tarifu.

6. Kai Lietuvos PVM mokėtojas, neviršydamas kitoje ES valstybėje nustatytos nuotolinei prekybai sumos ir savanoriškai nepasirinkęs prekių tiekimo vieta laikyti kitos valstybės narės, parduoda prekes (kitas negu naujas transporto priemonės, akcizais apmokestinamas prekes ar prekes po jų surinkimo ar instaliavimo) kitos ES valstybės gyventojams ar kitiems asmenims (pvz., juridiniams neapmokestinamiesiems asmenims ir pan.), neįregistruotais ir neturintiems būti įregistruotais savo šalyje PVM mokėtojais, t. y. vykdo nuotolinę prekybą, tai tokių prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva. Šiuo atveju nuo tokių prekių apmokestinamosios vertės Lietuvos PVM mokėtojas turi apskaičiuoti Lietuvos PVM įstatyme nustatyto dydžio PVM (21 proc. 9 ar 5 proc.) ir mokėti šių prekių pardavimo ir pirkimo PVM skirtumą į Lietuvos biudžetą. Kadangi tokiais atvejais prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva, todėl ir minėtas PVM turi būti sumokėtas Lietuvoje.

7. Jeigu Lietuvos PVM mokėtojo per praėjusius arba einamuosius kalendorinius metus kitos ES valstybės asmenims, neįregistravusiems PVM mokėtojais savo valstybėje, parduotų prekių vertė yra didesnė už toje kitoje ES valstybėje nustatytą sumą (maksimalią nuotolinės prekybos būdu parduotų prekių vertę), tai Lietuvos PVM mokėtojas toje ES valstybėje turi registruotis PVM mokėtoju ir nuo parduotų toje ES valstybėje prekių vertės skaičiuoti ir į tos ES valstybės biudžetą mokėti jos teisės aktuose nustatyto dydžio PVM. Šiuo atveju prekių tiekimo vieta iš Lietuvos persikelia į kitą ES valstybę narę, todėl PVM turi būti sumokamas toje ES valstybėje.

Lentelėje pateikiami preliminarūs duomenys (2014 m. kovo mėn. duomenys, Lietuvos – 2015-01-01) apie ES valstybėse narėse nustatytą maksimalią nuotolinės prekybos būdu parduotų per kalendorinius metus prekių vertę, kurią viršijęs kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas turi registruoti PVM mokėtoju nuotolinei prekybai prekių pardavimo valstybėje.

ES valstybės narės pavadinimas	Nuotolinės prekybos būdu parduodamų per kalendorinius metus prekių maksimali vertė	
	<i>nacionaline valiuta</i>	<i>eurais</i>
Belgijos Karalystė		35 000
Čekijos Respublika		35 000
Danijos Karalystė	280 000 DKK	37 508
Vokietijos Federacinė Respublika		100 000
Estijos Respublika		35 000
Graikijos Respublika		35 000
Ispanijos Karalystė		35 000
Prancūzijos Respublika		100 000

Airija		35 000
Italijos Respublikos		35 000
Kipro Respublika		35 000
Latvijos Respublika		35 000
Lietuvos Respublika		35 000
Liuksemburgo Didžioji Karalystė		100 000
Vengrijos Respublika		35 000
Niderlandų Karalystė		100 000
Austrijos Respublika		35 000
Lenkijos Respublika		35 000
Portugalijos Respublika		35 000
Slovėnijos Respublika		35 000
Slovakijos Respublika		35 000
Suomijos Respublika		35 000
Švedijos Karalystė	320 000 SEK	35 935
Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė	70 000 GBP	84 541
Maltos Respublika		35 000
Bulgarijos Respublika	70 000 BGN	35 791
Kroatijos Respublika	270 000 HRK	35 791
Rumunija	118 000 RON	26 419

PVM mokėtojas, ketinantis vykdyti nuotolinę prekybą kitose ES valstybėse narėse, turėtų pats pasitiksinti pas tos valstybės narės mokesčių administratorių, kokia pagal tos ES valstybės teisės aktus nustatyta nuotolinės prekybos būdu parduodamų prekių maksimali vertė.

8. Įsiregistravęs PVM mokėtoju nuotolinei prekybai kitoje ES valstybėje, Lietuvos PVM mokėtojas neturi skaičiuoti ir mokėti į Lietuvos biudžetą PVM nuo parduotų tos ES valstybės narės gyventojams ir kitiems asmenims, neįregistruotiems PVM mokėtojais, prekių mokėtinos PVM sumos. Tačiau Lietuvos PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti Lietuvoje įsigytų (importuotų) prekių ir paslaugų, susijusių su kitoje ES valstybėje narėje nuotolinės prekybos būdu tiekiamomis prekėmis, pirkimo (importo) PVM sumas.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, Latvijos gyventojams, nevykdantiems ekonominės veiklos, todėl neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje, Latvijoje platina pagal katalogus užsakytas lietuviškas prekes (trikotazo gaminius). Šios prekės atsiunčiamos paštu arba paties tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens transporto priemonėmis atgabenamos į Latviją. Tarkime, kad per kalendorinius metus parduotų Latvijos gyventojams prekių vertė sudarė 40000 eurų, o Latvijoje registravimosi nuotolinės prekybos PVM mokėtoju nustatyta kalendoriniams metams, 35 000 eurų riba.

Įmonės A Latvijos asmenims, neįsiregistruotiems PVM mokėtojais, parduotų prekių vertė per kalendorinius metus sudaro 40 000 eurų, t. y. viršija 35 000 eurų ribą. Todėl ši įmonė įsiregistruoja PVM mokėtoja Latvijoje ir parduodama Latvijos gyventojams minėtas prekes skaičiuoja Latvijoje nustatyto dydžio PVM, kurį deklaruoja ir moka į Latvijos biudžetą.

Lietuvoje šio PVM mokėtojo tokie prekių tiekimai nėra PVM objektas ir deklaruojami PVM deklaracijos FR0600 formos 20 laukelyje. Tačiau šis PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ir deklaruoti PVM deklaracijoje (atitinkamai 25 ir 35 laukelyje) šių prekių pirkimo PVM ar kitas pirkimo PVM sumas, susijusias su šių prekių tiekimu.

9. Tuo atveju, jeigu Lietuvos PVM mokėtojo patiektų nuotolinės prekybos būdu kitos ES valstybės asmenims, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje, prekių vertė viršys toje ES valstybėje nustatytą maksimalią tokių tiekimų sumą, tačiau jis neįsiregistruos toje kitoje ES valstybėje PVM mokėtoju, tai už patiektas nuotolinės prekybos būdu prekes jis turės skaičiuoti „lietuvišką“ PVM ir mokėti jį PVM įstatyme nustatyta tvarka (atskaitęs pirkimo PVM) į Lietuvos biudžetą. Tačiau tai jo neatleidžia nuo prievolės skaičiuoti PVM kitoje valstybėje narėje.

10. Lietuvos PVM mokėtojas turi teisę kitoje ES valstybėje registruotis PVM mokėtoju nuotolinei prekybai ir tuo atveju, kai tos ES valstybės minėtiems asmenims parduotų prekių vertė nepasiekia toje ES valstybėje nustatytos ribos. Tačiau šiuo atveju Lietuvos PVM mokėtojas gali registruotis PVM mokėtoju kitoje ES valstybėje tik gavęs Lietuvoje iš savo vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 5 d. įsakymu Nr. VA-30 patvirtinta tvarka išduotą sutikimą laikyti prekių tiekimo vietą kitą ES valstybę ir tuo pačiu registruotis PVM mokėtoju toje kitoje ES valstybėje. Pasirinkęs savo noru prekių teikimo vietą kitą ES valstybę narę ir gavęs dėl to sutikimą iš vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos, Lietuvos PVM mokėtojas šios suteiktos teisės negali atsisakyti ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo jos suteikimo.

11. Iki įsiregistravimo PVM mokėtoju nuotolinei prekybai kitoje ES valstybėje, Lietuvos PVM mokėtojas nuo kitos valstybės narės asmenims, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje, parduotų prekių vertės apskaičiuoja Lietuvos PVM įstatyme nustatyto dydžio PVM, kurį (atskaitęs pirkimo PVM) sumoka į Lietuvos biudžetą.

Pavyzdys

Tarkime Lietuvos PVM mokėtojo, įmonės A nuotolinės prekybos būdu Latvijoje parduotų prekių Latvijoje asmenims, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje, vertė per kalendorinius metus sudarė 10000 eurų ir neviršijo šioje valstybėje nustatytos 35 000 eurų ribos.

1 atvejis

Tiekdama Latvijos gyventojams prekes įmonė A nuo patiektų prekių vertės turi apskaičiuoti „lietuvišką“ 21 proc. PVM, deklaruoti šių prekių apmokestinamąją vertę ir nuo jos apskaičiuotą PVM sumą atitinkamo mokesčio laikotarpio FR0600 formos PVM deklaracijoje (apmokestinamąją vertę - 11 laukelyje, PVM sumą – 29 laukelyje) ir mokėti už šias patiektas prekes PVM į biudžetą bendra tvarka (įtraukdama į PVM atskaitą šių prekių pirkimo PVM sumą).

2 atvejis

Lietuvos PVM mokėtojas įsiregistruoja PVM mokėtoju Latvijoje savo noru (nes neviršijo nustatytos ribos). Tuo tikslu Lietuvoje jis turi gauti iš vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos nustatytos formos sutikimą registruotis Latvijoje PVM mokėtoju. Gavęs tokį sutikimą ir įsiregistravęs PVM mokėtoju Latvijoje, parduodamas Latvijos gyventojams prekes, nuo parduotų prekių vertės skaičiuoja Latvijoje nustatyto dydžio PVM, kurį deklaruoja ir moka į Latvijos biudžetą.

Lietuvoje šio PVM mokėtojo tokie prekių tiekimai nėra PVM objektas ir deklaruojami PVM deklaracijos FR0600 formos 20 laukelyje. Tačiau šis PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ir deklaruoti PVM deklaracijoje (atitinkamai 25 ir 35 laukelyje) šių prekių pirkimo PVM ar kitas pirkimo PVM sumas, susijusias su šių prekių tiekimu.

2. Kai tiekiamos prekės (nesvarbu, kas jas gabena) prekių tiekėjo arba jo užsakymu kito asmens turi būti surenkamos arba instaliuojamos (nepaisant to, ar jos išbandomos), laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje, jeigu prekės surenkamos arba instaliuojamos šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Kai užsienio valstybės asmuo tiekia Lietuvos PVM mokėtojui ar kitam asmeniui prekes, kurios atgabenamos į Lietuvą (nesvarbu kas atgabena) ir turi būti surenkamos arba instaliuojamos Lietuvoje, tai laikoma, kad šių prekių tiekimas įvyko Lietuvoje, todėl už jas turi būti sumokėtas pardavimo PVM į Lietuvos biudžetą. Ši nuostata taikoma tik tuo atveju, kai tiekiamas prekes Lietuvoje surenka arba instaliuoja pats prekių tiekėjas arba jo užsakymu kitas asmuo. Tai gali būti įvairūs sumontuojamų įrengimų, gamybinių technologinių linijų ir kitos technikos ar kitų surenkamų ar instaliuojamų prekių tiekimo atvejai. Paprastai tokie darbai numatomi įrengimų ar kitų prekių tiekimo sutartyse.

Kai pirkėjas yra PVM mokėtojas tai, vadovaujantis PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies nuostatomis, jis (pirkėjas) už užsienio asmens tiekiamas prekes privalo apskaičiuoti ir sumokėti nustatyto dydžio pardavimo PVM. Jeigu, prekių, kurios turi būti surenkamos ar instaliuojamos Lietuvoje, pirkėjas yra asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje, tai užsienio asmuo, tiekiantis minėtas prekes, turi registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, Lietuvos pirkėjui išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, nurodydamas joje standartinį 21 proc. arba (lengvatinį, jeigu toks nustatytas) PVM tarifą ir PVM mokėti į Lietuvos biudžetą.

Pavyzdys

Vokietijos PVM mokėtoja firma sudarė sutartį su Lietuvos įmone A, neįsiregistravusia PVM mokėtoja Lietuvoje, dėl mineralinio vandens išpilstymo technologinės linijos tiekimo. Tiekiamą liniją turi būti sumontuota Lietuvos įmonės A gamybiniame ceche. Tarkime, tiekiamos linijos vertė (be PVM), įskaitant montavimo darbus, yra 145 000 eurų. Linijos montavimo darbus Vokietijos firmos užsakymu atlieka Lietuvos įmonė B. Šiuo atveju, minėtos linijos vieta laikoma Lietuva, todėl Vokietijos firma įsiregistruoja Lietuvoje PVM mokėtoja ir išrašo Lietuvos įmonei A PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo tiekiamos linijos vertės (be PVM) 145 000 eurų apskaičiuoja 30 450 eurų PVM (145 000x 21 proc.), kurį deklaruoja PVM deklaracijos 29 laukelyje (apmokestinamoji vertė – 145 000 eurų – įrašoma į 11 laukelį). Vokietijos firma, įsiregistravusi Lietuvoje PVM mokėtoja, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą Lietuvoje įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, susijusių su jos vykdoma Lietuvoje PVM apmokestinama veikla (pvz., turi teisę atskaityti Lietuvos įmonės B išrašytoje linijos montavimo darbų PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą).”

3. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, prekių tiekimas laikomas įvykusių šalies teritorijoje šiais atvejais:

1) kai vykdant Europos Sąjungos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis, jos yra šalies teritorijoje tuo momentu, kai baigiasi šių prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui;

2) kai vykdant nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurios importuojamos į kitą valstybę narę, jos yra šalies teritorijoje tuo momentu, kai baigiasi šių prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui;

3) kai vykdant nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, jos importuojamos šalies teritorijoje ir joje baigiasi šių prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui, jeigu šioms prekėms taikomas PVM turi būti deklaruotas pagal šio Įstatymo XII skyriaus septintajame skirsnyje nurodytą specialią schemą.

Komentaras

Komentaras rengiamas

4. NETEKO GALIOS:

2020 11 05 įstatymu Nr. XIII-3346 (nuo 2021 07 01)

Komentaras

Taikomas iki 2021-06-30

4. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 3 dalies nuostatas, nelaikoma, kad šio straipsnio 3 dalyje nurodytas prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

1) tiekiamos prekės, kurios nėra akcizais apmokestinamos prekės;

2) to prekių tiekėjo šio straipsnio 3 dalyje nurodytomis sąlygomis tiekiamų į Lietuvos Respubliką atgabentų visų prekių vertė (neįskaitant PVM) neviršija 35 000 eurų-per einamuosius kalendorinius metus;

3) to prekių tiekėjo šio straipsnio 3 dalyje nurodytomis sąlygomis tiekiamų į Lietuvos Respubliką atgabentų visų prekių, kurios yra kitos negu akcizais apmokestinamos prekės, vertė (neįskaitant PVM) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 125 tūkst. litų (nuo 2016 m. sausio 1 d - neviršijo 35 000 eurų);

4) prekių tiekėjas nėra įsikūręs Lietuvos Respublikoje (t. y. jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) nėra Lietuvos Respublikoje) arba Lietuvos Respublikoje neturi padalinio;

5) prekių išgabenimo vietos kompetentinga institucija nėra prekių tiekėjui suteikusi teisės taikyti šio straipsnio 3 dalies nuostatas.

Komentaras

1. Šio straipsnio 3 ir 4 dalies nurodytas sąlygas atitinkantį prekių tiekimą galima įvardinti nuotoline prekyba. Nuotolinė prekyba – tai tokia prekyba, kai vienos ES valstybės PVM mokėtojas parduoda prekes kitos ES valstybės narės asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais savo valstybėje, o tiekiamos prekės tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens atgabenamos į tą kitą ES valstybę narę.

2. Pagal aukščiau nurodytas PVM įstatymo 12 straipsnio 3 ir 4 dalies nuostatas laikoma, kad kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas, kuris nėra įsikūręs Lietuvos Respublikoje, vykdo nuotolinę

prekybą Lietuvoje ir jo tiekiamų prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva, kai yra įvykdytos tokios sąlygos:

2.1. prekių pirkėjas yra vienas iš PVM įstatymo 71-1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų asmenų arba fizinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo;

2.2. tiekiamos prekės tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens yra atgabentos į Lietuvą;

2.3. tiekiamos prekės nėra naujos transporto priemonės, taip pat nėra prekės, kurios tiekiamos po jų surinkimo ar instaliavimo.

2.4. prekių tiekėjo tiekiamų į Lietuvos Respubliką atgabentų visų prekių vertė (neįskaitant PVM) per einamuosius kalendorinius metus viršijo 35 000 eurų, arba per praėjusius kalendorinius metus viršijo: 2014 metais- 125 000 Lt, 2015 ir vėliau -35 000 eurų;

2.5. kai 2.4 punkte nurodytos ribos nebuvo viršytos, tačiau prekių išgabenimo vietos kompetentinga institucija prekių tiekėjui suteikė teisę laikyti aukščiau nurodytomis sąlygomis tiekiamų prekių teikimo vietą Lietuvos Respubliką.

3. Kitos ES valstybės PVM mokėtojo nuotolinės prekybos būdu Lietuvoje tiekiamų prekių pirkėjai, nurodyti šios dalies komentaro 2.1 punkte, gali būti:

3.1. fiziniai asmenys, nevykdantys ekonominės veiklos (gyventojai);

3.2. ūkininkai, įsigyjantys prekes savo vykdomai ekonominei veiklai, kuriai taikoma šio Įstatymo XII skyriaus pirmajame skirsnyje numatyta kompensacinio PVM tarifo schema;

3.3. apmokestinamieji asmenys, neturintys teisės į PVM atskaitą (tai nedidelės įmonės ir kiti asmenys, vykdantys ekonominę veiklą, bet dėl nedidelės prekių apyvartos neįsiregistravę PVM mokėtojais);

3.4. neapmokestinamieji juridiniai asmenys (tai viešosios ir biudžetinės įstaigos bei kiti juridiniai asmenys, nevykdantys ekonominės veiklos).

4. Kai kitos ES valstybės PVM mokėtojo, vykdančio nuotolinę prekybą Lietuvoje, šios dalies komentaro 2 punkte nurodytos prekių tiekimo sąlygos nebuvo įvykdytos, tai jo tiekiamų prekių tiekimo vieta nelaikoma Lietuva. Tokiu atveju kitos ES valstybės PVM mokėtoju nėra prievolės registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju nuotolinei prekybai bei skaičiuoti „lietuvišką“ PVM. Šiuo atveju kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas, parduodamas Lietuvoje Lietuvos asmenims prekes, apskaičiuoja ir paima iš jų savo valstybės teisės aktų nustatyto dydžio PVM, kurį moka į savo šalies biudžetą.

Pavyzdys

Du Lietuvos ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, būdami parodoje Lenkijoje su Lenkijos įmone B, PVM mokėtoja savo šalyje, sudarė sutartį dėl sėklų įsigijimo iš šios įmonės. Lenkijos įmonė įsipareigojo atvežti reikalingą sėklų kiekį į Lietuvą ir patiekti šiems Lietuvos ūkininkams, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema.

Visa atvežtų į Lietuvą numatytų patiekti minėtiems Lietuvos ūkininkams sėklų vertė sudaro 14 500 eurų (po 7 250 eurų kiekvienam), t. y. neviršija Lietuvoje nustatytos 35 000 eurų ribos. Šiuo atveju prekių tiekimo vieta laikoma Lenkija, todėl Lenkijos įmonė B tiekdamas sėklas minėtiems ūkininkams išrašo sėklų tiekimo apskaitos dokumentus, kuriuose nurodo ir paima iš jų „lenkišką“ PVM (Lenkijos PVM įstatyme nustatyto dydžio PVM). Už patiektas sėklas Lenkijos įmonė B PVM sumoka į Lenkijos biudžetą.

5. Tais atvejais, kai nuotolinės prekybos būdu tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės, prekių tiekimo vieta visada laikoma pirkėjo valstybė narė, neatsižvelgiant į tai, ar viršijama nuotolinei prekybai nustatyta riba, ar ne.

6. Kai kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo, vykdančio nuotolinę prekybą Lietuvoje, prekių tiekimas atitinka šios dalies komentaro 2 punkte nurodytas sąlygas ir šių prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva, tai kitos ES valstybės narės asmuo privalo registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju nuotolinei prekybai. Įsiregistravę Lietuvoje PVM mokėtojai nuotolinei prekybai, kitos ES valstybės narės asmenys nuo patiektų prekių vertės turi skaičiuoti Lietuvos PVM įstatyme nustatyto dydžio PVM, mokėti mokėtiną PVM sumą (iš pardavimo PVM sumos atėmę atskaitomą PVM sumą) į Lietuvos biudžetą, teikti nustatyta tvarka PVM deklaracijas.

Pavyzdys

Prancūzijos įmonė A, PVM mokėtoja savo šalyje, Lietuvos gyventojams, nevykdantiems ekonominės veiklos ir neįregistruotiems PVM mokėtojais, Lietuvoje platina pagal katalogus užsakytas prekes (drabužius, kosmetikos gaminius ir pan.). Šios prekės atsiunčiamos paštu arba paties tiekėjo ar jo užsakymu transporto priemonėmis atgabenamos į Lietuvą. Lietuvos gyventojams parduotų prekių vertė per kalendorinius metus sudarė 58 000 eurų.

Kadangi Prancūzijos įmonės A Lietuvos asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais, parduotų prekių vertė per kalendorinius metus viršijo 35 000 eurų, tai ši įmonė registruojama PVM mokėtoja Lietuvoje (pagal jos pateiktą prašymą). Įregistruota Lietuvoje PVM mokėtoja ši įmonė, Lietuvos gyventojams parduodama minėtas prekes, turi apskaičiuoti parduotų prekių pardavimo PVM, taikydama 21 proc. dydžio PVM tarifą. Atitinkamo mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formoje, šiuos tiekimus ji turi deklaruoti taip: 11 laukelyje –nuotolinės prekybos būdu Lietuvoje patiektų prekių apmokestinamąją vertę, 29 laukelyje – nuo šios vertės apskaičiuotą pardavimo PVM sumą, o 36 laukelyje - apskaičiuotą šių prekių mokėtiną PVM sumą, kurią turi sumokėti į Lietuvos biudžetą ta pačia tvarka ir terminais kaip ir Lietuvos asmenys PVM mokėtojai.

Iki įsiregistravimo PVM mokėtoja Lietuvoje, Prancūzijos įmonė parduodama Lietuvos gyventojams minėtas prekes paima iš jų „prancūzišką“ PVM (Prancūzijos teisės aktuose, nustatyto dydžio) ir moka jį į Prancūzijos biudžetą.

7. Kitos ES valstybės PVM mokėtojas, vykdamas nuotolinę prekybą Lietuvoje, ir per kalendorinius metus neviršijęs PVM įstatyme nustatytos nuotolinės prekybos būdu Lietuvoje patiektų prekių sumos - 35 000 eurų, savo noru gali pasirinkti prekių tiekimo vieta – Lietuvą ir įsiregistruoti Lietuvoje nuotolinės prekybos PVM mokėtoju. Tačiau, šiuo atveju jis turi apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai, kurioje jis registruojamas PVM mokėtoju, pateikti savo valstybės kompetentingos institucijos išduotą leidimą laikyti prekių tiekimo vieta Lietuvą, jeigu toks reikalavimas yra nustatytas tos ES valstybės teisės aktais. Pateikęs minėtą leidimą, kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas gali registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju nuotolinei prekybai vykdyti.

Pavyzdys

Du Lietuvos ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, būdami parodoje Lenkijoje su Lenkijos įmone B, PVM mokėtoja savo šalyje, sudarė sutartis dėl sėklų įsigijimo iš šios įmonės. Lenkijos įmonė įsipareigojo atvežti reikalingą sėklų kiekį į Lietuvą ir patiekti šiems Lietuvos ūkininkams, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema.

Visa atvežtų į Lietuvą numatytų patiekti minėtiems Lietuvos ūkininkams sėklų vertė sudaro 14 500 eurų (po 7 250 eurų kiekvienam), t. y. neviršija Lietuvoje nustatytos 35 000 eurų ribos. Tačiau Lenkijos įmonė B įsiregistruoja Lietuvoje PVM mokėtoja (pateikusi savo šalies kompetentingos institucijos leidimą) ir tiekdamas sėklas minėtiems ūkininkams išrašo PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodo sėklų vertę (be PVM) ir PVM sumą, apskaičiuotą, taikant 21

proc. dydžio PVM tarifą. Už patiektas sėklas Lenkijos įmonė B apskaičiuoja 3045 eurų pardavimo PVM [14 500 eurų x 21 proc.):100]. Šiuos tiekimus Lenkijos įmonė B deklaruoja atitinkamo laikotarpio PVM deklaracijoje FR0600 formoje (11 laukelyje – apmokestinamąją vertę (14 500 eurų), 29 laukelyje - PVM sumą (3 045 eurų) 36 laukelyje - mokėtiną PVM sumą (tą pačią 3 045 eurų pardavimo PVM sumą, nes, tarkime, ši įmonė nepatyrė Lietuvoje jokių išlaidų, susijusių su šių sėklų tiekimu), kurią turi sumokėti į Lietuvos biudžetą PVM įstatyme nustatyta tvarka.

5. Šio straipsnio 3 dalies nuostatos netaikomos tais atvejais, kai tiekiamos naudotos prekės, meno kūriniai, kolekciniai ir antikvariniai daiktai, kuriems taikytina speciali apmokestinimo schema, nustatyta šio Įstatymo XII skyriaus trečiajame skirsnyje, ar jai iš esmės tolygi schema kitoje valstybėje narėje, taip pat tais atvejais, kai tiekiamos transporto priemonės, kurioms išgabenimo valstybėje narėje taikytinos specialios pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms.

Komentaras

1. PVM įstatymo 12 straipsnio 3 dalies nuostatos netaikomos ir tiekimo vieta nelaikoma Lietuva, kai kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas tiekia Lietuvos asmenims, nesantiems PVM mokėtojais (gyventojams, biudžetinėms įstaigoms, ūkininkams, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, apmokestinamiems asmenims, kurie neprivalo registruotis PVM mokėtojais) naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir antikvarinius daiktus, kuriems taikytina speciali apmokestinimo schema, nustatyta šio Įstatymo XII skyriaus trečiajame skirsnyje, ar jai iš esmės tolygi schema kitoje valstybėje narėje, taip pat tais atvejais, kai tiekia transporto priemones, kurioms išgabenimo valstybėje narėje taikytinos specialios pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms.

2. Šios dalies komentaro 1 punkte nurodytų prekių tiekimo atvejais, prekių tiekimo vieta laikoma tiekėjo valstybė narė. Tokiais atvejais prekių tiekėjas, patiekęs minėtas prekes Lietuvos pirkėjams, PVM apskaičiuoja savo valstybėje jos teisės aktų nustatyta tvarka.

6. Neatsižvelgiant į kitas šio straipsnio nuostatas, dujos, tiekiamos Europos Sąjungos teritorijoje esančiomis gamtinių dujų sistemomis ar prie jų prijungtais tinklais, elektros energija, šilumos ar vėsumos energija, tiekama šilumos ar vėsumos tinklais, laikomos patiektomis šalies teritorijoje tik šiais atvejais:

1) kai šias prekes įsigyja Lietuvos Respublikoje įsikūręs (t. y. kai jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo), padalinys (per kurį įsigijamos šios prekės) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje) apmokestinamasis asmuo, kurio pagrindinis tikslas, kuriam jis įsigyja dujas, elektros energiją, šilumos ar vėsumos energiją, yra šių dujų, elektros energijos, šilumos ar vėsumos energijos perpardavimas kitiems asmenims, o šių prekių sunaudojimas jo poreikiams yra nedidelis;

2) kai šias prekes įsigyja šios dalies 1 punkte nenurodytas asmuo, – jeigu faktinis šių prekių sunaudojimas įvyksta Lietuvos Respublikoje, o kai jos faktiškai nesunaudojamos, – jeigu pirkėjo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo), padalinys (per kurį įsigijamos šios prekės) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje.

Komentaras

1. Šios PVM įstatymo 12 straipsnio 6 dalies nuostatos įsigaliojo nuo 2005 m. sausio 1 d.

2. Pagal šias nuostatas užsienio apmokestinamųjų asmenų patiektos gamtinės dujos ir elektros energija laikomos patiektomis Lietuvoje tik tais atvejais:

2.1. kai jas įsigyja Lietuvos Respublikoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo (t. y. kai jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo), padalinys (per kurį įsigyjamos šios prekės) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje) su tikslu perparduoti gamtines dujas ar elektros energiją kitiems asmenims, o šių prekių suvartojimas apmokestinamojo asmens saviems poreikiams yra nedidelis.

Pavyzdys

Latvijos įmonė X, elektros energijos gamintoja, tiekia elektros energiją Lietuvos įmonei Y PVM mokėtojai, kuri įsigytą iš Latvijos įmonės X tiekiamos Lietuvos įmonei Y elektros energijos tiekimo vieta laikoma Lietuva. Tačiau Latvijos įmonei X dėl šio tiekimo nereikia registruotis Lietuvoje PVM mokėtoja, nes pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies 1 punkto nuostatas Lietuvos įmonė Y „atvirkščiniu“ būdu privalo apskaičiuoti jai patiektos elektros energijos pardavimo PVM, kurį PVM įstatymo nustatyta tvarka turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

2. 2. kai jas įsigyja kiti (negu nurodyti šios dalies komentaro 2.1. punkte) asmenys faktiniam sunaudojimui Lietuvoje, o jeigu jos faktiškai nesunaudojamos - tai tik tuo atveju, jeigu pirkėjo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo), padalinys (per kurį įsigyjamos šios prekės) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje.

7. Jeigu tiekiamos prekės neturi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, jeigu šios prekės buvo šalies teritorijoje tuo momentu, kai įvyko jų tiekimas.

Komentaras

1. Kai tiekiamos prekės neturi būti gabenamos, tai laikoma, kad nurodytų prekių tiekimo vieta yra ten, kur prekės buvo tiekimo (disponavimo teisės perdavimo kitam asmeniui už atlygį) momentu. Ši taisyklė taikytina tokiais atvejais, kai pvz., parduodamas nekilnojamasis turtas, arba parduodamos laikomos muitinės sandėlyje prekės (pasikeičia prekių savininkas, bet prekės iš muitinės sandėlio niekur neišgabenamos).

2. Jeigu tiekiamos prekės, kurios neturi būti gabenamos, tiekimo metu buvo Lietuvos teritorijoje, tik toks prekių tiekimas gali būti laikomas PVM objektu, o jeigu prekės tiekimo metu buvo už Lietuvos teritorijos ribų - tai toks tiekimas nelaikomas Lietuvos PVM objektu).

1 pavyzdys

Įmonė A parduoda pastatus:

I atvejis.

Pastatas yra Lietuvoje – tiekimas šalies teritorijoje, todėl tai - PVM objektas.

II atvejis.

Pastatas yra užsienyje – tiekimas už šalies teritorijos ribų, todėl tai – ne PVM objektas.

2 pavyzdys

Įmonė A parduoda prekes muitinės sandėlyje, esančiame užsienio valstybėje, o pagal sandorio sąlygas prekės niekur negabenamos. Tiekimas vyksta ne šalies teritorijoje - prekių tiekimas ne PVM objektas.

PVMĮ 12 str. komentaras pakeistas pagal 2015-07-01 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2) RM-14793))

8. Jeigu tiekiamos prekės buvo gabenamos pagal prekių pristatymui, kad jos būtų patiektos pagal pareikalavimą, taikomas sąlygas, nustatytas šio Įstatymo 4² straipsnyje, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas prasidėjo šalies teritorijoje.

Komentaras

Komentaras rengiamas

12-1 straipsnis. Prekių tiekimo ir maitinimo paslaugų teikimo keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose vieta

1. Kai prekės tiekiamos ir (arba) maitinimo paslaugos teikiamos keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, laikoma, kad prekių tiekimas ir (arba) maitinimo paslaugų teikimas įvyko šalies teritorijoje, jeigu keleivių vežimo maršruto ar jo dalies pradžia yra šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Kaip apibrėžta šio komentuojamo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje Europos Bendrijos teritorija - teritorija, kurioje taikomos 1997 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas nuostatos.

Minėto straipsnio 33 dalyje nustatyta, kad šalies teritorija - Lietuvos Respublikos teritorija ir greta Lietuvos Respublikos teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius.

Kas yra laikomas prekių tiekimas yra apibrėžta šio komentuojamo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 4 straipsnyje. Plačiau apie tai žr. 4 straipsnio komentarą.

Kitos sąvokos (kaip pvz. kokios transporto priemonės yra laikomos keleivius vežančios EB teritorijoje, maršruto pradžia ir pabaiga ir pan.) yra paaiškintos šio komentuojamo straipsnio 2 bei 3 dalyse.

2. Nustatant, kur yra prekių tiekimo vieta, kai prekės tiekiamos keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, reikia atkreipti dėmesį į tai:

- ar laivai, orlaiviai arba traukiniai laikomi keleivius vežančiais Europos Bendrijų teritorijoje;
- kada laikoma, kad keleivių vežimo maršrutas ar jo dalis yra Europos Bendrijų teritorijoje;
- kas yra maršruto ar jo dalies pradžia bei pabaiga;
- kaip traktuoti vežimą, kai keleiviai laivais, orlaiviais arba traukiniais vežami į abi puses.

1 pavyzdys

Prekės tiekiamos keleivius vežančiame kelte, kuris plaukia maršrutu Klaipėda- Kyli. Šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra šalies teritorija, t.y. Lietuva. Vadinasi, prekių tiekimas tampa PVM objektu ir skaičiuojamas Lietuvoje nustatytas PVM tarifas.

2 pavyzdys

Prekės tiekiamos keleivius vežančiame traukinyje, kuris važiuoja maršrutu Minskas – Vilnius- Talinas. Šiuo atveju nors maršruto pradžia yra ne EB teritorijoje, tačiau jo dalis yra EB teritorijoje, o pirmoji keleivių įlaipinimo Europos Bendrijų teritorijoje vieta yra Vilnius, todėl tik atkarpai Vilnius – Talinas bus taikomos 12-1 straipsnio nuostatos. Būtent prekių tiekimo vieta maršrutu Vilnius - Talinas yra šalies teritorija, t.y. Lietuva, kadangi keleivių vežimo maršruto dalis yra Europos Bendrijų teritorijoje ir jo pradžia yra Lietuvoje.

3 pavyzdys

Prekės tiekiamos keleivius vežančiame laive, kuris plaukia maršrutu Lisabona – Klaipėda - Oslas. Šiuo atveju keleivių vežimo maršruto dalis yra Europos Bendrijų teritorijoje (Lisabona – Klaipėda) , tačiau prekių tiekimo vieta tokiam laivui atkarpoje Lisabona - Klaipėda laikoma ne Lietuva. Atkreipiame dėmesį, kad atkarpoje Klaipėda – Oslas įstatymo 12-1 straipsnio nuostatos netaikomos.

4 pavyzdys

Prekės tiekiamos keleivius skraidinančiame orlaivyje, kuris skrenda maršrutu Paryžius – Vilnius - Ryga. Šiuo atveju nors prekės tiekiamos keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiame orlaivyje, tačiau šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra ne šalies teritorija, nes maršruto pradžia yra ne Lietuvoje.

2. Šiame straipsnyje:

1) laivai, orlaiviai arba traukiniai laikomi keleivius vežančiais Europos Sąjungos teritorijoje tuo atveju, kai keleivių vežimo maršrutas ar jo dalis yra Europos Sąjungos teritorijoje;

Komentaras

Kadangi pagal šio komentuojamo straipsnio 1 dalį, kai prekės tiekiamos keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaivuose arba traukiniuose, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje, jeigu keleivių vežimo maršruto ar jo dalies pradžia yra šalies teritorijoje, tai labai svarbu yra tai, kad keleivių vežimo maršrutas ar jo dalis yra laikoma Europos Bendrijų teritorijoje, kai maršruto ar jo dalies pradžia ir pabaiga yra Europos Bendrijų teritorijoje.

5pavyzdys

Prekės tiekiamos keleivius skraidinančiame orlaivyje, kuris skrenda maršrutu Paryžius – Vilnius - Ryga. Šiuo atveju laikoma, kad keleivių vežimo maršrutas ar jo dalis yra Europos Bendrijų teritorijoje, kadangi maršruto ar jo dalies pradžia (Paryžiuje) ir pabaiga (Rygoje) yra Europos Bendrijų teritorijoje.

2) laikoma, kad keleivių vežimo maršrutas ar jo dalis yra Europos Sąjungos teritorijoje, kai maršruto ar jo dalies pradžia ir pabaiga yra Europos Sąjungos teritorijoje;

3) maršruto ar jo dalies pradžia laikoma pirmoji keleivių įlaipinimo Europos Sąjungos teritorijoje pagal tvarkaraštį vieta (o kai į Europos Sąjungos teritoriją įvažiuojama po tarpinio sustojimo už Europos Sąjungos teritorijos ribų, – pirmoji keleivių įlaipinimo vieta Europos Sąjungos teritorijoje po šio tarpinio sustojimo);

Komentaras

Kadangi pagal šio komentuojamo straipsnio 1 dalį kai prekės tiekiamos keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje, jeigu keleivių vežimo maršruto ar jo dalies pradžia yra šalies teritorijoje, tai labai svarbu yra tai, kas tai yra maršruto ar jo dalies pradžia. Maršruto ar jo dalies pradžia laikoma pirmoji keleivių įlaipinimo Europos Bendrijų teritorijoje pagal tvarkaraštį vieta (o kai į Europos Bendrijų teritoriją įvažiuojama po tarpinio sustojimo už Europos Bendrijų teritorijos ribų, - pirmoji keleivių įlaipinimo vieta Europos Bendrijų teritorijoje po šio tarpinio sustojimo).

6 pavyzdys

Prekės tiekiamos keleivius vežančiame laive, kuris plaukia maršrutu Oslas – Klaipėda - Kyllis. Dalis keleivių įlipa Klaipėdoje ir plaukia maršrutu Klaipėda – Kyllis. Šiuo atveju maršruto dalies pradžia yra Lietuvoje, kadangi pirmoji keleivių įlaipinimo vieta nuo įvažiavimo į Europos Bendrijų teritoriją yra Lietuvoje.

4) maršruto ar jo dalies pabaiga laikoma paskutinė keleivių išlaipinimo Europos Sąjungos teritorijoje pagal tvarkaraštį vieta (o kai išvažiuojama iš Europos Sąjungos teritorijos, – paskutinė keleivių išlaipinimo vieta Europos Sąjungos teritorijoje prieš išvažiuojant iš jos).

Komentaras

Kadangi pagal šio komentuojamo straipsnio 2 dalies 2 punktą laikoma, kad keleivių vežimo maršrutas ar jo dalis yra Europos Bendrijų teritorijoje, kai maršruto ar jo dalies pradžia ir pabaiga yra Europos Bendrijų teritorijoje, todėl labai svarbu nustatyti kas tai yra maršruto ar jo dalies pabaiga Europos Bendrijų teritorijoje. Maršruto ar jo dalies pabaiga laikoma paskutinė keleivių išlaipinimo Europos Bendrijų teritorijoje pagal tvarkaraštį vieta (o kai išvažiuojama iš Europos Bendrijų teritorijos, - paskutinė keleivių išlaipinimo vieta Europos Bendrijų teritorijoje prieš išvažiuojant iš jos).

7 pavyzdys

Prekės tiekiamos keleivius vežančiame laive, kuris plaukia maršrutu Lisabona – Klaipėda - Oslas. Šiuo atveju paskutinė keleivių išlaipinimo vieta Europos Bendrijų teritorijoje yra Lietuvoje, vadinasi keleivių vežimo maršrutas yra Europos Bendrijų teritorijoje (Lisabona – Klaipėda).

3. Tais atvejais, kai keleiviai laivais, orlaiviais ar traukiniais vežami į abi puses, kiekvienas toks vežimas į bet kurią pusę taikant šio straipsnio nuostatas laikomas atskiru keleivių vežimo maršrutu.

Komentaras

Kai prekės tiekiamos keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaivuose arba traukiniuose, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje, jeigu keleivių vežimo maršruto ar jo dalies pradžia yra šalies teritorijoje.

Tuo atveju, kai keleiviai laivais, orlaiviais ar traukiniais vežami į abi puses, kiekvienas toks vežimas į bet kurią pusę taikant šio komentuojamo straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas laikomas atskiru keleivių vežimo maršrutu. Plačiau apie prekių tiekimo vietą šiuo atveju žr. šio komentuojamo straipsnio 1 ir 2 dalies komentarus.

8 pavyzdys

Keleivis nusipirko bilietą iš Vilniaus į Frankfurtą ir atgal. Vadinasi, keleivis orlaiviu yra skraidinamas į abi puses, t.y. iš Vilniaus į Frankfurtą ir iš Frankfurto į Vilnių. Kiekvienas toks vežimas į bet kurią pusę laikytinas atskiru keleivių vežimo maršrutu. Todėl, kai prekės tiekiamos orlaivyje, kuris keleivius skraidina maršrutu Vilnius – Frankfurtas, tai šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra Lietuva. O kai prekės tiekiamos orlaivyje, kuris keleivius skraidina maršrutu Frankfurtas - Vilnius, tai šiuo atveju prekių tiekimo vieta jau ne Lietuva, o Vokietija.

12² straipsnis. Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta

1. Laikoma, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje, kai įsigyjamų prekių gabenimas baigėsi šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Kai iš kitos valstybės narės įsigyjamos prekės ir jos pirkėjo, tiekėjo ar jų užsakymu trečiojo asmens atgabenamos į Lietuvą, tai jų įsigijimo vieta laikoma Lietuva. Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atvejai reglamentuoti PVM įstatymo 4¹ straipsnyje (žr. 4¹ straipsnio komentarą).

1 pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas iš Vokietijos PVM mokėtojo įsigijo buitinės technikos, kurią į Lietuvą Vokietijos PVM mokėtojo užsakymu atgabeno Latvijos vežėjas. Buitinės technikos įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta – Lietuva.

2 pavyzdys

Fizinis asmuo Švedijoje įsigijo naują automobilį, kurį atsivežęs įregistravo Lietuvoje. Naujo automobilio įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta – Lietuva.

3 pavyzdys

Lietuvos biudžetinės įstaigos užsakymu Švedijos PVM mokėtojas atgabena į Lietuvą kompiuterinę techniką, kurios vertė 40 000 litų. Kompiuterinės technikos įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta – Lietuva..

2. Laikoma, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai prekes įsigyjantis asmuo yra Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas, jo PVM mokėtojo kodas buvo nurodytas įsigyjant prekes ir šios prekės išgabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, nebent įrodoma, kad PVM buvo sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas.

Komentaras

1. Kai iš kitos valstybės narės įsigyjamos prekės ir jų pardavėjui nurodomas Lietuvoje registruoto asmens PVM mokėtojo kodas, o prekių gabenimas baigiasi ne Lietuvoje, o kitoje valstybėje narėje, tai laikoma, kad prekių įsigijimo vieta – Lietuva (taikoma rezervo taisyklė angl. „reserve rule”), nebent įrodoma, kad PVM sumokėtas toje kitoje valstybėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas.

1 pavyzdys

Lietuvoje registruotas PVM mokėtoju asmuo, įsigydamas iš Lenkijos PVM mokėtojo prekes, nurodė savo Lietuvos PVM mokėtojo kodą. Lietuvos PVM mokėtojas prekes parduoda Rusijos įmonei (neįsiregistravusiai PVM mokėtoju nei vienoje ES valstybėje), o prekės gabenamos iš Lenkijos į Vokietiją. Jeigu nepateikiami įrodymai, kad Lietuvos PVM mokėtojas sumokėjo nuo įsigytų prekių pardavimo PVM Vokietijoje, tai prekių įsigijimo vieta laikoma Lietuva.

2 pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas įsigyja prekes Estijoje iš PVM mokėtojo ir jas nugabenęs į Latviją parduoda Latvijos įmonėms – ne PVM mokėtojoms. Lietuvos PVM mokėtojui Estijoje įsigytos ir į Latviją nugabentos prekės – PVM objektas Lietuvoje. Jeigu Lietuvos PVM mokėtojas įrodytų, kad PVM nuo įsigytų prekių sumokėtas Latvijoje, kur baigėsi prekių gabenimas, tada jam Lietuvoje nebūtų prievolės nuo įsigytų prekių apskačiuoti pardavimo PVM.

3. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies nuostatas, tuo atveju, kai iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę išgabenamas prekes įsigyja Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas, kuris šias prekes iš karto toje kitoje valstybėje narėje patiekia asmeniui, kuriam toje kitoje valstybėje narėje nustatyta prievolė apskačiuoti ir sumokėti už šias patiektas prekes PVM, o Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas šio Įstatymo nustatyta tvarka šiuos sandorius deklaruoja prekių tiekimo į kitas valstybes nars ataskaitoje, nelaikoma, kad šis prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Kai Lietuvoje registruotas PVM mokėtojas (tarpininkaujantis asmuo trikampėje prekyboje) iš vienos valstybės narės įsigyja prekes ir jų pardavėjui nurodo Lietuvos PVM mokėtojo kodą, o prekės vežamos iš įsigijimo valstybės narės į kitą valstybę narę (ne į Lietuvą), prekių įsigijimo vieta nelaikoma Lietuva, jei:

1.1 iš karto toje valstybėje, į kurią prekės atgabentos, prekės parduodamos asmeniui, turinčiam prievolę apskaičiuoti ir sumokėti už šias prekes PVM;

1.2 Lietuvos PVM mokėtojas kitos valstybės narės PVM mokėtoji patiektų prekių apmokestinamąją vertę nustatytą tvarka deklaruoja Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitos FR0564 formos (patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-03-12 įsakymu Nr. VA-34) 14 laukelyje.

2. Tokia pati šių, kitos valstybės narės PVM mokėtoji patiektų prekių apmokestinamoji vertė deklaruojama Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0600 formos (patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-03-01 [įsakymu Nr. VA-29](#)), 20 laukelyje. Tų pačių iš valstybės narės įsigytų prekių apmokestinamoji vertė deklaruojama PVM deklaracijos 22 laukelyje.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, iš Vokietijos įmonės B, PVM mokėtojos, už 500 000 eurų įsigyja buitinės technikos prekių ir tas prekes, nugabentas į Latviją už 700 000 eurų parduoda Latvijos įmonei C, PVM mokėtojai. Kadangi tos prekės išgabenos ir iš karto parduodamos Latvijos įmonei C, tai Lietuvos įmonė A nuo įsigytos buitinės technikos prekių apmokestinamos vertės (500 000 eurų) PVM neskaičiuoja, tačiau PVM deklaracijos (FR0600 forma) 22 laukelyje „Iš ES įsigytos prekės trikampei prekybai“ turi nurodyti 500 000 eurų šių prekių apmokestinamąją vertę. Lietuvos įmonė A, įformindama prekių pardavimą Latvijos įmonei C, PVM neskaičiuoja, tačiau PVM deklaracijos 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ turi nurodyti 700 000 eurų jų apmokestinamąją vertę.

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, savo mokesčių administratoriui taip pat turi pateikti prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą (FR0564) ir nurodyti (14 laukelyje - trikampė prekyba) Latvijos PVM mokėtojai patiektų prekių vertę (700 000 eurų).

(PVMĮ 12-2 str. 3 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2018-04-26 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-15870)).

3. Jeigu Lietuvos PVM mokėtojas šių sandorių nedeklaruoja Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitoje FR0564 formoje, laikoma, kad toks prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko Lietuvoje.

(PVMĮ 12-2 str. 3 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-04-28 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-19148)).

4. Laikoma, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai prekės įsigyjamose pagal prekių pristatymui, kad jos būtų patiekios pagal pareikalavimą, taikomas sąlygas, nustatytas šio Įstatymo 4² straipsnyje.

Komentaras

Komentaras rengiamas

12³ straipsnis. Prekių importo vieta

1. Laikoma, kad ne Europos Sąjungos prekės importuotos šalies teritorijoje, jeigu šios prekės yra šalies teritorijoje tuo metu, kai jos įvežamos į Europos Sąjungos teritoriją, išskyrus atvejus, kai įvežtos į Europos Sąjungos teritoriją ne Europos Sąjungos prekės laikinai saugomos, joms įforminama laisvosios zonos, muitinio sandėliavimo, laikinojo įvežimo perdirbti, laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais ar išorinio tranzito muitinės procedūra. Pastaraisiais atvejais laikoma, kad ne Europos Sąjungos prekės importuotos šalies teritorijoje tik tuo atveju, jeigu nustojus taikyti laikinąjį saugojimą ar minėtasias procedūras prekės tebėra šalies teritorijoje.

2. Laikoma, kad ne Europos Sąjungos prekės importuotos šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai įvežimo į Europos Sąjungos teritoriją metu prekės yra ne šalies teritorijoje ir laikinai saugomos, joms įforminama laisvosios zonos, muitinio sandėliavimo, laikinojo įvežimo perdirbti, laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais ar išorinio tranzito muitinės procedūra, o nustojus taikyti laikinąjį saugojimą ar minėtasias procedūras prekės yra šalies teritorijoje.

3. Laikoma, kad Europos Sąjungos prekės importuotos šalies teritorijoje, jeigu šios prekės yra šalies teritorijoje tuo metu, kai jos įvežamos į Europos Sąjungos teritoriją, išskyrus atvejus, kai įvežtoms šioms prekėms taikomas toks režimas, kuris, jeigu šios prekės būtų ne Europos Sąjungos prekės, būtų laikinasis saugojimas, leistų joms įforminti laisvosios zonos, muitinio sandėliavimo, laikinojo įvežimo perdirbti, laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais muitinės procedūrą, arba joms įforminama vidinio tranzito muitinės procedūra. Pastaraisiais atvejais laikoma, kad Europos Sąjungos prekės importuotos šalies teritorijoje tik tuo atveju, kai nustojus taikyti minėtąjį režimą ar vidinio tranzito muitinės procedūrą prekės tebėra šalies teritorijoje.

4. Laikoma, kad Europos Sąjungos prekės importuotos šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai įvežimo į Europos Sąjungos teritoriją metu prekės yra ne šalies teritorijoje, tačiau įvežtoms šioms prekėms taikomas toks režimas, kuris, jeigu šios prekės būtų ne Europos Sąjungos prekės, būtų laikinasis saugojimas, leistų joms įforminti laisvosios zonos, muitinio sandėliavimo, laikinojo įvežimo perdirbti, laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais muitinės procedūrą, arba joms įforminama vidinio tranzito muitinės procedūra ir, nustojus taikyti minėtąjį režimą ar vidinio tranzito muitinės procedūrą, prekės yra šalies teritorijoje.

Komentaras

Komentaras rengiamas

13 straipsnis. Paslaugų (išskyrus maitinimo paslaugas, teikiamas keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose) suteikimo vieta

1. Šiame straipsnyje, be šio Įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje nurodytojo, apmokestinamuoju asmeniu laikomas ir:

1) apmokestinamasis asmuo, kuris įsigyja bet kokias paslaugas, skirtas vykdyti veiklai ar sandoriams, kurie nėra PVM objektas pagal šio Įstatymo 3 straipsnio 1, 2 ir 3 dalis;

2) PVM mokėtoju įregistruotas juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. Sprendžiant klausimą dėl paslaugų suteikimo vietos, o tuo pačiu ir dėl asmens, kuriam atsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti pardavimo PVM, yra itin svarbu nustatyti, koks asmuo paslaugas įsigyja, t.y. apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis asmuo.

Apmokestinamojo asmens sąvoka yra pateikta PVM įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje. Pagal šios dalies nuostatas apmokestinamuoju asmeniu laikomas tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybės asmuo (nesvarbu fizinis, ar juridinis asmuo), kuris vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tai, ar ši veikla yra PVM apmokestinama ar neapmokestinama (plačiau žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 15 ir 37 dalies komentarus).

2. Dėmesys atkreiptinas į tai, kad, sprendžiant klausimą, kur buvo suteiktos tam tikros paslaugos ir kur kyla prievolė apskaičiuoti bei sumokėti PVM už šias paslaugas, apmokestinamuoju asmeniu bus laikomas ne tik toks apmokestinamasis asmuo, kuris yra nurodytas PVM įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje, bet ir toks apmokestinamasis asmuo, kuris įsigis paslaugas tokiais veiklais, kuri nelaikoma PVM objektu pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1, 2 ir 3 dalis (žiūr. 5-6 pavyzdžius).

3. Apmokestinamuoju asmeniu paslaugų suteikimo vietos nustatymo prasme bus laikomas ir ekonominės veiklos nevykdantis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju.

Vadinasi, tais atvejais, kai juridiniai asmenys, kurie nevykdo ekonominės veiklos, bet kurie dėl tam tikrų priežasčių yra registruoti PVM mokėtojais (pvz., biudžetinės įstaigos, įsiregistravusios PVM mokėtojomis dėl prekių įsigijimų iš kitų ES valstybių narių), įsigyja paslaugas iš užsienio asmenų, tai laikoma, kad jie šias paslaugas įsigijo kaip apmokestinamieji asmenys. Kitaip tariant, nustatant tokių paslaugų suteikimo vietą ir asmenį, kuris yra atsakingas už PVM apskaičiavimą ir sumokėjimą į biudžetą, tokie asmenys turi būti vertinami kaip apmokestinamieji asmenys.

1 pavyzdys

X apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (AVMI), kuri yra įregistruota PVM mokėtoja dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių narių, iš Olandijos įmonės įsigyja prieigą prie elektroninės bibliotekos, kurioje yra kaupiama informacija įvairiais su mokesčiais susijusiais klausimais. Kur šių paslaugų suteikimo vieta ir kam kyla prievolė apskaičiuoti bei sumokėti PVM?

Kadangi X AVMI yra įregistruota PVM mokėtoja, tai laikoma, kad įsigydama minėtą paslaugą X AVMI veikia kaip apmokestinamasis asmuo. Vadinasi, šios paslaugos suteikimo vieta yra Lietuva, o X AVMI turi prievolę už tokią įsigytą paslaugą apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą (plačiau žr. šio straipsnio 2 dalies ir PVM įstatymo 95 straipsnio komentarus).

4. Apibendrinant galima teigti, kad paslaugų suteikimo vietos nustatymo prasme apmokestinamuoju asmeniu laikomas:

- bet koks asmuo, vykdomas ekonominę veiklą (šiuo atveju yra nesvarbu, ar toks asmuo yra registruotas PVM mokėtoju, ar ne, taip pat nesvarbu, ar vykdoma veikla yra apmokestinama PVM, ar neapmokestinama PVM);
- juridinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, bet įregistruotas PVM mokėtoju.

5. Reikia atkreipti dėmesį, kad tais atvejais, kai sandoryje dalyvauja skirtingų valstybių subjektai, tai priklausomai nuo pirkėjo statuso, paslaugos gali būti laikomos suteiktomis arba pardavėjo įsikūrimo valstybėje, arba pirkėjo įsikūrimo valstybėje. Vadinasi, paslaugas įsigyjančio asmens statusas (t.y. faktas, ar šis asmuo veikia, kaip apmokestinamasis asmuo, ar kaip neapmokestinamasis asmuo) yra itin svarbus šiais atvejais:

- kai paslaugos yra įsigyjamos iš užsienio valstybėse įsikūrusių asmenų;
- kai paslaugos yra parduodamos užsienio valstybėse įsikūrusiems asmenims.

2 pavyzdys

I situacija

Lietuvos įmonė X konsultuoja Belgijos įmonę Y, gaminančią ir parduodančią žaislus, dėl galimybių įmonės Y verslą perkelti į Lietuvą. Ar Lietuvos įmonė X savo suteiktas paslaugas turi apmokestinti PVM?

Kadangi Belgijos įmonė Y vykdo ekonominę veiklą, t.y. gamina ir parduoda žaislus, tai ji yra laikoma apmokestinamuoju asmeniu. Todėl konsultavimo paslaugų suteikimo vieta yra Belgija, t.y. valstybė, kurioje yra įsikūrusi konsultavimo paslaugų pirkėja įmonė Y. Lietuvos įmonė X, išrašydama PVM sąskaitą faktūrą už savo suteiktas paslaugas, nurodo, kad šioms paslaugoms taikomas „atvirkštinis apmokestinimas“ (PVM įstatymo 80 str. 1 d. 17 p.).

II situacija

Lietuvos įmonė A Suomijos Užsienio reikalų ministerijos, kuri nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, užsakymu išverčia dokumentus iš lietuvių kalbos į suomių kalbą. Ar Lietuvos įmonė A savo suteiktas vertimo paslaugas turi apmokestinti PVM?

Suomijos Užsienio reikalų ministerija yra laikoma neapmokestinamuoju asmeniu, kadangi ji nevykdo ekonominės veiklos, taip pat nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja. Vadinasi, Lietuvos įmonės A suteiktos vertimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje ir įmonė A už suteiktas paslaugas turės apskaičiuoti pardavimo PVM.

3 pavyzdys

I situacija

Rusijos įmonė E konsultuoja Lietuvos įmonę S dėl galimybės Lietuvos įmonėje įdiegti automatizuotą prekių pakavimo liniją. Ar tokios konsultavimo paslaugos – PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lietuvos įmonė S vykdo ekonominę veiklą, tai ji yra laikoma apmokestinamuoju asmeniu. Todėl konsultavimo paslaugų suteikimo vieta yra Lietuva, t.y. valstybė, kurioje yra įsikūrusi konsultavimo paslaugų pirkėja Lietuvos įmonė S.

II situacija

Lietuvos X ministerija iš Bulgarijoje įsikūrusios įmonės E įsigyja dokumentų spausdinimo paslaugas. Ar tokios spausdinimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lietuvos X ministerija yra neapmokestinamasis asmuo, t.y. ji nevykdo ekonominės veiklos ir nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, tai dokumentų spausdinimo paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje.

4 pavyzdys

Lietuvoje įsikūręs advokatas įsigyja savo parengtos konsultacijos vertimo paslaugas iš Japonijoje įsikūrusio vertimų biuro. Ar teikiamos vertimo paslaugos – PVM objektas Lietuvoje?

Atsižvelgiant į tai, kad iš užsienyje įsikūrusio paslaugos teikėjo įsigyjamoms vertimo paslaugoms susijusios su fizinio asmens vykdoma ekonomine veikla, t.y. teisinių paslaugų teikimu, advokatas įsigyjamų paslaugų prasme laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Todėl Japonijos vertimų biuro teikiamos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje, už kurias apskaičiuoti ir sumokėti PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatas prievolė kyla pirkėjui.

6. Svarbu įsidėmėti, kad sprendžiant klausimą, kur buvo suteiktos paslaugos, asmuo, kuris vykdo ir ekonominę veiklą, ir veiklą, kuri nėra PVM objektas, laikomas apmokestinamuoju asmeniu visų jam suteiktų paslaugų atžvilgiu. Kitaip tariant, jei toks asmuo įsigyja paslaugas, tai nesvarbu, kuriai veiklai vykdyti jis tas paslaugas įsigijo, sprendžiant klausimą dėl šių paslaugų suteikimo vietos, toks asmuo bus laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

5 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia leidinių maketavimo paslaugas Vengrijos švietimo įstaigai, kuri be PVM neapmokestinamų mokymo paslaugų, taip pat užsiima transporto priemonių nuoma. Be to, ši Vengrijos švietimo įstaiga vykdo ir valstybės funkcijas, t.y. tokią veiklą, kuri yra ne PVM objektas. Ar Lietuvos įmonė A maketavimo paslaugas turi apmokestinti PVM Lietuvoje?

Vengrijos švietimo įstaiga yra laikoma apmokestinamuoju asmeniu paslaugų suteikimo vietos nustatymo prasme (ji vykdo ne tik valstybės funkcijas, bet ir ekonominę veiklą). Todėl nepriklausomai nuo to, ar Vengrijos švietimo įstaigos įsigyjamoms maketavimo paslaugoms bus panaudotos šios įstaigos vykdomai PVM apmokestinamai veiklai, ar PVM neapmokestinamai veiklai, ar veiklai, kuri yra ne PVM objektas, šios paslaugos bus laikomos suteiktomis Vengrijoje). Vadinasi, Lietuvos įmonė, išrašydama PVM sąskaitą faktūrą už savo suteiktas maketavimo paslaugas, joje nenurodys PVM, o tik nurodys, kad joms taikomas „atvirkštinis apmokestinimas“ (PVM įstatymo 80 str. 1 d. 17 p.).

6 pavyzdys

Lietuvos valstybės įmonė E, besiverčianti įvairių įrankių nuoma ir vykdanči teisės aktų pavestas funkcijas (t.y. veiklą, kuri nelaikoma PVM objektu), iš Portugalijos įmonės D įsigyja konsultacines paslaugas, kurios skirtos Lietuvos įmonės E veiklos, susijusios su teisės aktų pavestų funkcijų vykdymu, tobulinimui. Kur yra tokių konsultavimo paslaugų teikimo vieta?

Lietuvos įmonė E yra laikoma apmokestinamuoju asmeniu paslaugų suteikimo vietos nustatymo prasme, kadangi ji ne tik vykdo valstybės funkcijas, bet ir ekonominę veiklą. Todėl Lietuvos įmonės E įsigytos konsultacinės paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje (neatsižvelgiant į tai, kad įsigytos paslaugos reikalingos veiklai, kuri yra ne PVM objektas, vykdyti).

7. Lietuvos asmenys, teikiantys paslaugas užsienio asmenims, turėtų įsidėmėti, kad jie privalo išsiaiškinti, ar paslaugas teikia užsienio asmeniui, kuris laikomas apmokestinamuoju asmeniu, ar užsienio asmeniui, kuris laikomas neapmokestinamuoju asmeniu. Dėmesys atkreiptinas į tai, kad pirkėjo įsikūrimo valstybė turi reikšmės, sprendžiant klausimą, kaip pardavėjas turėtų įsitikinti, ar jo pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, ar ne.

Europos Sąjungoje įsikūrusius pirkėjus paslaugų pardavėjas turėtų laikyti apmokestinamaisiais asmenimis tais atvejais, kai šie asmenys, įsigydamiesi paslaugas, pardavėjui nurodė savo PVM mokėtojo kodą, o paslaugų pardavėjas, įsitikino, kad jam nurodytas PVM mokėtojo kodas yra galiojantis ir priklauso tam asmeniui, kuris jį nurodė. Tais atvejais, kai Europos Sąjungoje įsikūrę pirkėjai paslaugų pardavėją informuoja, kad jie neturi PVM mokėtojo kodo, ir paslaugų pardavėjas neturi jokios kitos

informacijos, kuri leistų jam daryti išvadą, kad jo pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, tai tokius pirkėjus pardavėjas turėtų laikyti neapmokestinamaisiais asmenimis. Be to, vienas iš įrodymų, kad paslaugas iš Lietuvos apmokestinamųjų asmenų įsigijo kitoje valstybėje narėje įsikūręs neapmokestinamasis asmuo, galėtų būti iš šio asmens gauta laisvos formos pažyma ar kitoks dokumentas, kuriame jis patvirtina, kad nėra apmokestinamasis asmuo.

7 pavyzdys

Lietuvos įmonė A parduoda autorines turtines teises Latvijos juridiniam asmeniui (pvz., asociacijai) B. Latvijos juridinis asmuo B Lietuvos įmonei A nurodo savo PVM mokėtojo kodą. Ar autoriinių turtinių teisių pardavimas yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Latvijos juridinis asmuo B nurodė savo PVM mokėtojos kodą, o Lietuvos įmonė A įsitikino, kad šis kodas yra galiojantis ir iš tiesų priklauso Latvijos juridiniam asmeniui B, tai Latvijos juridinis asmuo B paslaugų įsigijimo prasme laikoma apmokestinamuoju asmeniu. Todėl Lietuvos įmonės A parduotos autorinės turtinės teisės yra ne PVM objektas Lietuvoje.

8 pavyzdys

Lietuvos įmonė X teikia Lenkijos ligoninei kompiuterinių tinklų ir kitos kompiuterinės įrangos priežiūros paslaugas. Lenkijos ligoninė informuoja Lietuvos įmonę X, kad ji neturi PVM mokėtojo kodo. Ar Lietuvos įmonė X gali Lenkijos ligoninę laikyti neapmokestinamuoju asmeniu?

Kadangi ligoninės įprastai teikia asmens sveikatos priežiūros paslaugas, tai laikoma, kad ligoninės vykdo ekonominę veiklą (neatsižvelgiant į tai, kad dauguma ligoninių teikiamų paslaugų yra PVM neapmokestinamos). Vadinasi, ligoninės yra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis. Todėl Lietuvos įmonė X Lenkijos ligoninę turėtų vertinti kaip apmokestinamąjį asmenį, neatsižvelgiant į tai, kad pastaroji informavo, jog ji neturi PVM mokėtojos kodo.

9 pavyzdys

Kipro mokesčių administratorius iš Lietuvos įmonės A įsigyja nestandartinę programinę įrangą. Kipro mokesčių administratorius informuoja Lietuvos įmonę A (pateikia laisvos formos pažymą), kad neturi PVM mokėtojo kodo ir kad nėra apmokestinamasis asmuo. Ar Lietuvos įmonė gali Kipro mokesčių administratorių laikyti neapmokestinamuoju asmeniu?

Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius yra institucija, vykdanči teisės aktų pavestas funkcijas ir ekonominės veiklos paprastai nevykdo, bei į tai, kad Kipro mokesčių administratorius informavo Lietuvos įmonę A, kad neturi PVM mokėtojo kodo ir nėra apmokestinamasis asmuo, Lietuvos įmonė Kipro mokesčių administratorių turėtų vertinti kaip neapmokestinamąjį asmenį.

Tais atvejais, kai paslaugas įsigyjantis užsienio asmuo yra įsikūręs ne Europos Sąjungoje, tai pardavėjas paslaugas įsigyjantį užsienio asmenį turėtų vertinti kaip apmokestinamąjį asmenį tais atvejais, kai:

- pirkėjas pateikia pardavėjui pirkėjo mokesčių administratoriaus išduotą dokumentą, patvirtinantį, kad jis vykdo ekonominę veiklą;
- pardavėjas turi kitokios informacijos, patvirtinančios, kad jo pirkėjas vykdo ekonominę veiklą, pvz., pirkėjas nurodo savo PVM mokėtojo ar kitą panašų kodą, išduotą jo įsikūrimo valstybėje, pardavėjas turi informacijos apie pirkėjo vykdomą ekonominę veiklą iš pirkėjo mokesčių administratoriaus ar paties pirkėjo interneto puslapių ir pan.

8. Reikia atkreipti dėmesį, kad tais atvejais, kai paslaugos teikėjas abejoja, ar užsienio valstybėje įsikūręs pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, tai jis pirkėją turėtų laikyti neapmokestinamuoju asmeniu ir taikyti tas paslaugų vietos nustatymo taisykles, kurios yra skirtos neapmokestinamajam asmeniui. Be to, analogiškai kaip nurodyta aukščiau, vienas iš įrodymų, kad paslaugas Lietuvoje įsigijo trečiosios valstybės neapmokestinamasis asmuo, galėtų būti iš šio asmens gauta laisvos formos pažyma ar kitoks dokumentas, kuriame jis patvirtina, kad nėra apmokestinamasis asmuo.

9. Pažymėtina, kad tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo paslaugas įsigyja savo ar personalo privatiems poreikiams, paslaugų įsigijimo prasme toks asmuo nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu (plačiau žr. šio straipsnio 2 dalies komentare).

2. Jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, laikoma, kad:

1) paslauga apmokestinamajam asmeniui, kuris sandorį sudaro veikdamas kaip toks, yra suteikta šalies teritorijoje, jeigu šis asmuo yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, išskyrus atvejus, kai paslauga suteikta šalies teritorijoje įsikūrusio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam užsienio valstybėje. Kai paslauga yra suteikta užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, taip pat laikoma, kad paslauga suteikta šalies teritorijoje;

Komentaras

1. Pažymėtina, kad komentuojamame punkte nustatoma pagrindinė paslaugų suteikimo apmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklė. Pagal šią taisyklę paslaugos laikomos suteiktomis pirkėjo įsikūrimo valstybėje, jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo ir įsigydamas paslaugas jis veikia kaip toks.

Laikoma, kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks tais atvejais, kai paslaugą pirkėjas įsigyja ne privatiems savo ar personalo poreikiams. Vadinas, tais atvejais, kai paslaugų pirkėjas paslaugą įsigyja privatiems poreikiams (savo ar personalo), laikoma, kad jis tokiam sandoryje veikia kaip neapmokestinamasis asmuo ir tokių paslaugų įsigijimui nėra taikoma pagrindinė paslaugų suteikimo apmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklė.

Taigi tokiu atveju, jei Lietuvoje įsikūręs asmuo teikia paslaugas užsienio asmeniui, o pastarasis šias paslaugas įsigyja privatiems poreikiams tenkinti, tai sprendžiant klausimą dėl tokių paslaugų suteikimo vietos, turi būti vadovaujama tomis taisyklėmis, kurios taikomos tokiu atveju, kai paslauga teikiama neapmokestinamajam asmeniui.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad paslaugas teikiantis asmuo turėtų įsitikinti, kad jo paslaugas įsigyjantis apmokestinamasis asmuo šias paslaugas įsigyja ne privačių poreikių tenkinimui. Vertinant, ar paslauga yra įsigyjama privatiems ar ne poreikiams, reiktų atsižvelgti į paslaugos pobūdį, kilus abejonei, prašyti laisvos formos patvirtinimo iš pirkėjo, kad paslauga yra įsigyjama ne privatiems poreikiams ir pan.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A Latvijos įmonei B išnuomoja vaizdo įrangą, kuri bus naudojama Latvijos įmonės B darbuotojų Kalėdiniame vakare. Kur Lietuvos įmonės A teikiamų paslaugų vieta?

Įsigydama paslaugas, Latvijos įmonė patvirtino, kad paslaugas įsigyja privatiems poreikiams tenkinti. Kadangi paslaugas Latvijos įmonė įsigyja privatiems poreikiams, paslaugų suteikimo vieta į pirkėjo valstybę nepersikelia, t.y. paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Tokiu atveju, kai paslaugos teikėjas ir pirkėjas yra įsikūrę skirtingose valstybėse, ir pagal pagrindinę paslaugų suteikimo apmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklę paslauga persikelia į pirkėjo valstybę, tai, jeigu pirkėjas laikomas įsikūrusiu Lietuvoje, prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą tenka pirkėjui, vadovaujantis PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalimi (plačiau žr. 95 straipsnio komentarą).

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, kurios pagrindinė veikla – įvairių leidinių spausdinimas, įsigyja maketavimo paslaugas iš Latvijos įmonės B. Kur yra maketavimo paslaugų suteikimo vieta?

Kadangi maketavimo paslaugą įsigyja Lietuvos apmokestinamasis asmuo, t.y. Lietuvos įmonė A, tai maketavimo paslauga yra suteikta Lietuvoje. Prievolė už šią paslaugą apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą kyla Lietuvos įmonei A (plačiau žr. 95 str. 2 dalies komentarą).

3 pavyzdys

Prancūzijoje esanti advokatų kontora teikia teisinės paslaugas Lietuvoje įsikūrusiam dainų autoriui ir atlikėjui. Ar tokios teisinės paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje?

Jeigu įsigyjamos teisinės paslaugos yra susijusios su Lietuvoje įsikūrusio fizinio asmens vykdoma kūrybos ir atlikimo veikla, tai laikoma, kad tokias teisinės paslaugas šis dainų autorius ir atlikėjas įsigyja kaip apmokestinamasis asmuo. Todėl tokių paslaugų vieta yra nustatoma, vadovaujantis pagrindine paslaugų suteikimo apmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisykle. Taigi šios paslaugos yra laikomos suteiktomis Lietuvoje ir dainų autoriui bei atlikėjui kyla prievolė už įsigytas paslaugas apskaičiuoti ir sumokėti PVM už įsigytas paslaugas.

Jeigu teisinės paslaugas Lietuvoje įsikūręs dainų autorius ir atlikėjas įsigyja ne savo vykdomai veiklai, o kaip privatus asmuo (pvz., jis paveldėjo turtą iš Prancūzijos piliečio ir siekdamas priimti palikimą įsigijo Prancūzijos advokatų paslaugas), tai laikoma, kad šias paslaugas dainų autorius ir atlikėjas įsigijo kaip neapmokestinamasis asmuo. Taigi tokių paslaugų teikimo vieta nepersikelia į Lietuvą (į šių paslaugų pirkėjo įsikūrimo valstybę) (plačiau žr. šio straipsnio 2 d. 2 punkto komentarą).

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė teikia automobilių remonto paslaugas Lietuvos, Estijos ir Norvegijos įmonėms, besiverčiančioms prekių pervežimu. Kur yra šių paslaugų suteikimo vieta?

Lietuvos, Estijos ir Norvegijos įmonės yra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, todėl joms teikiamų automobilių remonto paslaugų vieta yra nustatoma pagal pagrindinę paslaugų suteikimo apmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklę. Taigi remonto paslaugos, teikiamos Lietuvos įmonei, yra PVM objektas Lietuvoje (pirkėjas įsikūręs Lietuvoje), o Estijos ir Norvegijos įmonėms teikiamos paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje (pirkėjai įsikūrę ne Lietuvoje).

5 pavyzdys

Turkijoje įsikūrusi įmonė teikia atstovavimo paslaugas Lietuvos įmonei, įsigyjant prekes, kurių tiekimo vieta – Graikija. Kur yra tokių atstovavimo paslaugų vieta?

Kadangi Lietuvos įmonė įsigyja atstovavimo paslaugas dėl savo vykdomos ekonominės veiklos, tai ji šiame sandoryje veikia kaip apmokestinamasis asmuo. Todėl Turkijos įmonės teikiamos atstovavimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje (jų pirkėjas yra asmuo, įsikūręs Lietuvoje), o Lietuvos įmonei kyla prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą.

6 pavyzdys

Lietuvos įmonė iš Slovėnijos įmonės įsigyja prekių vežimo paslaugas maršrutu Roma – Neapolis. Kur yra prekių vežimo paslaugų teikimo vieta?

Kadangi prekių vežimo paslaugas įsigyja Lietuvoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, tai prekių vežimo paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje, neatsižvelgiant į tai, kad prekės buvo gabentos maršrutu Roma – Neapolis. Vadinasi, Lietuvos įmonei kyla prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM Lietuvoje už įsigytas prekių vežimo paslaugas maršrutu Roma – Neapolis.

2. Kai paslauga yra suteikta užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, laikoma, kad paslauga suteikta šalies teritorijoje. PVM įstatymo 2 str. 4 dalyje nustatyta, kad apmokestinamojo asmens padalinys – apmokestinamojo asmens struktūrinis ar kitoks darinys, per kurį vienos valstybės apmokestinamasis asmuo tiekia ir (arba) įsigyja prekes ir (arba) teikia ir (arba) gauna paslaugas kitoje valstybėje.

Pažymėtina, kad padalinio samprata paslaugų teikimo ir įsigijimo prasme gali nesutapti. Paslaugų įsigijimo atžvilgiu padalinio sąvoka turėtų būti suprantama plačiau, nei padalinys, iš kurio paslaugos yra teikiamos. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Europos Sąjungos PVM Reglamento 282/2011 (toliau - Reglamentas 282/2011), kurio nuostatas privaloma taikyti visoms valstybėms narėms, 11 straipsnyje yra nustatyta, kad paslaugų įsigijimo tikslais apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinys, įsteigtas kitoje valstybėje, negu yra apmokestinamojo asmens verslo vieta, laikomas toks padalinys, kuris yra pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmoniškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti savo poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis. Tokiu padaliniu be kita ko laikytinos užsienio įmonių atstovybės Lietuvoje ir atvirkščiai, Lietuvos įmonių atstovybės, esančios užsienyje.

7 pavyzdys

Šveicarijos farmacijos bendrovė turi ekonominės veiklos nevykdančią atstovybę Lietuvoje. Atstovybės funkcijos – Šveicarijos įmonės produkcijos reklama Lietuvoje. Savo funkcijoms vykdyti atstovybė iš Lietuvoje įsikūrusių vaistinių įsigyja reklamos paslaugas (pvz., produktų reklamą vaistinės leidžiamame reklaminiame leidinyje). Reklamos paslaugų teikimo sutartis sudaroma su Šveicarijos bendrovės atstovybe Lietuvoje, už suteiktas paslaugas taip pat apmoka atstovybė. Kur teikiamų paslaugų suteikimo vieta?

Atsižvelgiant į tai, kad įsigyjamose paslaugose reikalingos atstovybės funkcijoms vykdyti, bei į tai, kad paslaugų teikimo sutartis sudaroma su atstovybe, už suteiktas paslaugas apmoka atstovybė, paslaugų suteikimo vieta laikoma Lietuva, t.y. atstovybei teikiamos reklamos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje.

8 pavyzdys

Lenkijos įmonė turi atstovybę Lietuvoje, kuri nevykdo ekonominės veiklos, o atstovauja Lenkijos įmonės interesus – skleidžia informaciją apie įmonės produkciją Lietuvos teritorijoje ir kitose Baltijos šalyse. Atstovybė iš Austrijos vertimų biuro įsigyja vertimo paslaugas, būtinas

įprastoms atstovybės funkcijoms vykdyti. Ar atstovybės iš Austrijos įsigytos paslaugos yra laikomos suteiktomis Lietuvoje?

Kai vertimo paslaugas iš Austrijos įsigyja Lenkijos įmonės atstovybė Lietuvoje ir šios paslaugos skirtos atstovybės funkcijoms vykdyti, tai laikoma, kad paslauga suteikta užsienio (Lenkijos) įmonės padaliniui, esančiam Lietuvoje, todėl šios paslaugos suteikimo vieta laikoma Lietuva ir yra PVM objektas Lietuvoje.

Kadangi dėl minėtų paslaugų įsigijimo Lenkijos įmonei nėra prievolės registruotis Lietuvoje PVM mokėtoja, todėl ji turėtų pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą FR0608 formos ir joje nuo savo atstovybės įsigytų vertimo paslaugų iš Austrijos įmonės apskaičiuoti pardavimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą bei PVM įstatymo nustatyta tvarka sumokėti jį į Lietuvos biudžetą. Pažymėtina, kad jeigu įsigytos paslaugos yra susijusios su Lenkijos įmonės vykdoma PVM apmokestinama veikla Lenkijoje, tai šią PVM sumą Lenkijos įmonė turėtų teisę susigrąžinti PVM įstatymo 116-119 straipsnio nustatyta tvarka.

9 pavyzdys

Lietuvos įmonė M suteikė apskaitos paslaugas Austrijos įmonės įsteigiamam Lietuvoje filialui, per kurį Lietuvoje teikiamos kompiuterinių programų paslaugos. (realiai apskaitos paslaugomis naudojasi minėtas filialas). Paslaugų teikimo sutartis sudaroma su Lietuvoje įsteigtu Austrijos įmonės padaliniu, tačiau už suteiktas paslaugas apmoka Austrijos įmonė. Ar teikiamos paslaugos laikomos PVM objektu Lietuvoje?

Tokiu atveju, jei Lietuvos įmonė teikia paslaugas Lietuvoje įsteigiamam Austrijos įmonės filialui, kuris pagal paslaugų pirkimo sutartis yra minėtų paslaugų pirkėjas, ir faktiškai naudosis šiomis paslaugomis, tai nors už suteiktas paslaugas apmoka Austrijos įmonė, suteiktos paslaugos laikomos PVM objektu Lietuvoje ir šių suteiktų paslaugų PVM sąskaita faktūra su „lietuvišku“ PVM turėtų būti išrašoma Lietuvoje įsteigiamam Austrijos įmonės filialui.

10 pavyzdys

Latvijos įmonė X užsakė pas Lietuvos įmonę atlikti jos Lietuvoje turimo filialo kasmetinio audito paslaugas. Paslaugų suteikimo sutartis sudaryta su Latvijos įmone X. Ar Lietuvos įmonės atliktos Latvijos įmonės X filialo, esančio Lietuvoje, audito paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi paslaugų teikimo sutartis sudaryta su Latvijos įmone X ir šios audito paslaugos, atliktos pagal Latvijos teisės aktų nuostatas, yra reikalingos Latvijos įmonei X, o ne filialui, todėl paslaugos atlikimo vieta nelaikoma Lietuva, ir šios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas.

2) paslauga asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, yra suteikta šalies teritorijoje, jeigu paslaugos teikėjas yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu paslaugos teikėjo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, išskyrus atvejus, kai paslauga asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, suteikta per šalies teritorijoje įsikūrusio paslaugos teikėjo padalinį užsienio valstybėje. Kai paslaugą asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, suteikė užsienio apmokestinamasis asmuo per savo padalinį šalies teritorijoje, taip pat laikoma, kad paslauga suteikta šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Pažymėtina, kad komentuojamame punkte nustatoma pagrindinė paslaugų suteikimo neapmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklė. Pagal šią taisyklę paslaugos laikomos suteiktomis paslaugos teikėjo įsikūrimo valstybėje, jei pirkėjas yra neapmokestinamasis asmuo.

1 pavyzdys

Lietuvos gyventojas iš Latvijoje įsikūrusios įmonės A įsigijo dokumentų kopijavimo paslaugas. Kur yra šių paslaugų suteikimo vieta?

Kadangi dokumentų kopijavimo paslaugas įsigijo gyventojas, nevykdantis ekonominės veiklos, tai tokios paslaugos yra laikomos suteiktomis Latvijoje, t.y., šių paslaugų pardavėjo įsikūrimo valstybėje.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė B verčiasi reklamos paslaugų teikimu. Jos klientais yra tiek Lietuvos, tiek Lenkijos gyventojai. Kur yra Lietuvos įmonės B teikiamų reklamos paslaugų vieta?

Kadangi reklamos paslaugas įsigyja gyventojai, t.y. neapmokestinamieji asmenys, tai tokių reklamos paslaugų vieta yra Lietuva, nepriklausomai nuo to, ar reklamos paslaugas įsigyja Lenkijos ar Lietuvos gyventojai.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė X, teikianti audito ir konsultacines paslaugas, iš Latvijos įmonės B įsigyja savo darbuotojams skirtas (pasinaudoti įmonės veiklos dešimtmečio proga) grožio procedūrų paslaugas. Ar tokios įsigytos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lietuvos įmonė X šias paslaugas įsigyja privatiems poreikiams – darbuotojų asmeninėms reikmėms, nesusijusioms su darbu, tenkinti – tai laikoma, kad įmonė X veikė kaip neapmokestinamasis asmuo. Dėl šios priežasties ši suteikta paslauga yra ne PVM objektas Lietuvoje ir Lietuvos įmonei X nekyla prievolė už šią paslaugą apskaičiuoti ir sumokėti PVM.

4 pavyzdys

Lietuvos biudžetinė įstaiga X, nevykdanti ekonominės veiklos ir neįsiregistravusi PVM mokėtoja, siekdama išlaidų optimizavimo, pasamdo Vokietijos įmonę C, kad ši atliktų atitinkamą studiją ir pateiktų rekomendacijas išlaidų mažinimo klausimais. Ar tokia Vokietijos įmonės teikiama konsultavimo paslauga bus laikoma PVM objektu Lietuvoje?

Kadangi Lietuvos biudžetinė įstaiga X, nevykdo ekonominės veiklos ir nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, paslaugų įsigijimo prasme ji laikoma neapmokestinamuoju asmeniu. Kadangi konsultavimo paslaugas teikia Vokietijoje įsikūrusi įmonė, tai tokios konsultavimo paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje. Todėl biudžetinė įstaiga X neturi už šią paslaugą apskaičiuoti ir sumokėti PVM į Lietuvos biudžetą.

2. Kai paslaugą neapmokestinamajam asmeniui teikia Lietuvoje įsikūrusio asmens padalinys, esantis užsienio valstybėje, tai tokia paslauga laikoma suteikta ne Lietuvoje, o toje užsienio valstybėje, kurioje yra įsikūręs Lietuvos įmonės padalinys.

Laikoma, kad paslaugą neapmokestinamajam asmeniui suteikė ne Lietuvoje įsikūręs asmuo, o šio asmens padalinys, įsikūręs užsienio valstybėje, tais atvejais, kai tokiai paslaugai suteikti yra naudojami padalinio žmogiškieji ir/ar techniniai resursai.

5 pavyzdys

Lietuvoje gyvenantis ir besimokantis studentas kreipiasi į Lietuvos įmonę A, kad ši pagal jo pateiktus duomenis atliktų statistinius skaičiavimus. Lietuvos įmonė A tokiems statistiniams skaičiavimams atlikti neturi reikiamos kompiuterinės įrangos, tačiau tokią įrangą turi šios įmonės padalinys, esantis Slovakijoje. Lietuvos įmonė studento pateiktą užsakymą, studento apie tai neinformavusi, persiunčia savo padaliniui, kuris ir atlieka statistinius skaičiavimus. Gautus rezultatus įmonės A padalinys persiunčia Lietuvos įmonei, kuri juos pateikia studentui. Studentas už atliktą užsakymą sumoka Lietuvos įmonei. Ar studento įsigyta paslauga yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi paslaugą studentui (neapmokestinamajam asmeniui) realiai suteikia ne pati Lietuvos įmonė, o jos padalinys Slovakijoje, naudodamas savo turimus išteklius, tai tokia suteikta paslauga nelaikoma PVM objektu Lietuvoje.

3. Kai paslaugą neapmokestinamajam asmeniui suteikia užsienio įmonės padalinys esantis Lietuvoje, tai tokia paslauga laikoma suteikta Lietuvoje.

Laikoma, kad paslaugą neapmokestinamajam asmeniui suteikė užsienio įmonės padalinys, esantis Lietuvoje, tai atvejais, kai tokiai paslaugai suteikti yra naudojami padalinio žmogiškieji ir/ar techniniai resursai.

6 pavyzdys

Ispanijos įmonė A Lietuvoje yra įsteigusi savo atstovybę, kuri yra atsakinga už Ispanijos įmonės teikiamų reklamos paslaugų reklamą Lietuvoje. Paprastai Ispanijos įmonės atstovybė tik organizuoja Ispanijos įmonės teikiamų paslaugų reklamą Lietuvoje ir jokių paslaugų tretiesiems asmenims neteikia. Ispanijos įmonės atstovybė Ispanijos įmonės vardu pateikia paraišką dalyvauti Susisiekimo ministerijos organizuojamame viešajame pirkime dėl socialinės reklamos paslaugų teikimo. Minėto viešojo pirkimo konkurso nugalėtoja yra paskelbiama Ispanijos įmonė, kuri nurodo savo atstovybei, esančiai Lietuvoje, pasamdyti darbuotojus laimėto konkurso įgyvendinimui. Taigi socialinę reklamą Susisiekimo ministerijai kuria Ispanijos įmonės atstovybės, esančios Lietuvoje, darbuotojai. Ar suteiktos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi socialinę reklamą faktiškai kuria Ispanijos įmonės atstovybės, esančios Lietuvoje, darbuotojai, tai teikiamos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje, o Ispanijos įmonė Lietuvoje turi registruotis PVM mokėtoja ir už teikiamas paslaugas skaičiuoti ir mokėti PVM į Lietuvos biudžetą.

3. Atstovavimo (agento) paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kai kito vardu ir sąskaita atstovaujama įsigyjant prekes ar paslaugas arba tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu pagrindinis sandoris (t. y. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas) pagal šio Įstatymo nuostatas įvyko šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Atsiskleidusio tarpininko (plačiau apie tai, kas yra atsiskleidęs tarpininkas žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 6 dalies komentare) neapmokestinamajam asmeniui teikiamos atstovavimo paslaugos yra laikomos suteiktomis ten, kur įvyko tas sandoris, dėl kurio yra tarpininkaujama. Tačiau ši taisyklė netaikoma tais atvejais, kai atsiskleidęs tarpininkas tarpininkauja neapmokestinamajam asmeniui sandoriuose dėl nekilnojamojo turto (plačiau apie šiuos atvejus žr. šio straipsnio 4 dalies komentare).

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, besiverčianti antikvarinių daiktų prekyba ir paieška, Čekijos gyventojų, kolekcionuojančio tabokines, prašymu suranda asmenį, parduodantį 18 a. Austrijos meistrų gamybos tabokinę. Asmuo, parduodantis minėtą tabokinę, yra įsikūręs Olandijoje ir taip pat yra privatus kolekcionierius. Lietuvos įmonė A už surastą tabokinę pardavėją iš Čekijos gyventojų gauna komisinius. Ar Lietuvos įmonės A Čekijos gyventojui teikiamos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lietuvos įmonė A teikia tarpininkavimo paslaugas Čekijos gyventojui, nelaikomam apmokestinamuoju asmeniu, tai įmonės A teikiamos paslaugos yra PVM objektas toje valstybėje, kurioje vyksta pagrindinis sandoris, t.y. tabokinės pardavimas. Kadangi tabokinė yra parduodama Olandijoje, tai įmonės A teikiamos atstovavimo paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje, tačiau ši Lietuvos įmonė turėtų pasidomėti dėl jai galinčių atsirasti mokestinių prievolių Olandijoje.

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad atsiskleidusio tarpininko apmokestinamajam asmeniui teikiamos atstovavimo paslaugos yra laikomos suteiktomis ten, kur yra įsikūręs pirkėjas, t.y. taikoma pagrindinė paslaugų suteikimo apmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklė (išskyrus atvejus, kai atsiskleidęs tarpininkas tarpininkauja sandoriuose dėl nekilnojamojo turto).

2 pavyzdys

Čekijos įmonė X Lietuvos įmonės Y užsakymu suranda įmonę, nuvešiančią Lietuvos įmonės prekes maršrutu Praha – Viena. Kur yra Čekijos įmonės X teikiamų paslaugų vieta?

Kadangi Lietuvos įmonė Y yra apmokestinamasis asmuo, tai Čekijos įmonės X teikiamų paslaugų vieta yra Lietuva, t.y. pirkėjo apmokestinamojo asmens įsikūrimo valstybė. Lietuvos įmonė Y už įsigytas iš Čekijos įmonės tarpininkavimo paslaugas privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą Lietuvoje (plačiau žr. PVM įstatymo 95 str. komentarą).

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A Ispanijos įmonės B, besiverčiančios knygų leidyba, užsakymu suranda Lietuvoje fizinį asmenį, vykdančią individualią veiklą, kuris pagal Ispanijos įmonės duotus brėžinius pagamintų stelažus knygoms. Ar Lietuvos įmonės teikiamos tarpininkavimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lietuvos įmonė A teikia tarpininkavimo paslaugas Ispanijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui, tai įmonės A teikiamos paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje.

3. Pažymėtina, kad tais atvejais, kai sandoris, dėl kurio tarpininkauja atsiskleidęs tarpininkas, yra sudaromas tarp neapmokestinamojo asmens ir apmokestinamojo asmens, tai siekiant nustatyti tarpininko paslaugų teikimo vietą, būtina nustatyti, kuriai sandorio šaliai tarpininkas atstovauja – neapmokestinamajam asmeniui ar apmokestinamajam asmeniui – kadangi nuo to priklauso tarpininko paslaugos suteikimo vieta.

4 pavyzdys

Lietuvos gyventojas C kreipiasi į Lietuvos įmonę A, kad pastaroji jam padėtų surasti asmenį, galintį sukurti Lietuvos gyventojų C giminės šakos, kilusios iš Prancūzijos, genealoginį medį. Lietuvos įmonė A susisiečia su Vokietijos įmone B, kuri atstovauja Prancūzijos įmonę E, teikiančią genealoginių medžių kūrimo paslaugas. Ar įmonės A ir įmonės B teikiamos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Vokietijos įmonė B atstovauja Prancūzijos įmonę E, t.y. apmokestinamąjį asmenį, tai Vokietijos įmonės B Prancūzijos įmonei E teikiama atstovavimo paslauga yra ne PVM objektas Lietuvoje, t.y. ši paslauga laikoma suteikta Prancūzijoje, kurioje yra įsikūręs šios paslaugos pirkėjas.

Lietuvos įmonė A atstovauja Lietuvos gyventojui, t.y. neapmokestinamajam asmeniui, taigi jos teikiama paslauga yra laikoma suteikta ten, kur yra laikoma suteikta genealoginio medžio kūrimo paslauga. Genealoginio medžio kūrimo paslauga laikoma suteikta Prancūzijoje (taikoma pagrindinė paslaugų suteikimo neapmokestinamajam asmeniui vietos taisyklė), todėl ir Lietuvos įmonės A Lietuvos gyventojui C teikiama atstovavimo paslauga yra ne PVM objektas Lietuvoje. Ši Lietuvos įmonė turėtų pasidomėti Prancūzijos mokesčių administratoriaus dėl jai galinčių atsirasti mokesčių prievolių Prancūzijoje.

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

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

Komentaras

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

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

1 pavyzdys

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

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

2 pavyzdys

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

3 pavyzdys

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

Kadangi Lietuvos įmonė B įsigyja universalų, o ne individualų gyvenamojo namo projektą (t.y. gyvenamojo namo projektas nėra skirtas konkrečiam namui, kuris žinoma kur ir kada bus statomas, statybai), tai nustatant tokių gyvenamojo namo projektavimo paslaugų teikimo vietą reikia vadovautis PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatomis. Vadinasi, kadangi projektavimo paslaugų pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, įsikūręs Lietuvoje, tai Slovėnijos įmonės B teikiamos projektavimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje ir Lietuvos įmonei A kyla prievolė už šias projektavimo paslaugas apskaičiuoti bei sumokėti PVM.

4 pavyzdys

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

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

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

5 pavyzdys

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

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

Pavyzdžiui, PVM objektu Lietuvoje laikomos tokios kitos tiesiogiai su nekilnojamais pagal prigimtį daiktais, esančiais Lietuvoje, susijusios teikiamos paslaugos:

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

6 pavyzdys

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

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

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

7 pavyzdys

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8 pavyzdys

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

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

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

9 pavyzdys

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

10 pavyzdys

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

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

11 pavyzdys

Užsienio įmonės prašymu notaras parengė nekilnojamojo turto, esančio Lietuvoje, pirkimo - pardavimo sutartį. Neatsižvelgiant į tai, kad turtas nebuvo parduotas, užsienio įmonė sumokėjo

nustatytą kainą už sutarties parengimą. Notaro suteikta su nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga - PVM objektas Lietuvoje, kadangi turtas, dėl kurio pardavimo buvo rengiama sutartis, randasi Lietuvoje, o aplinkybė, kad paslaugos pirkėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, paslaugų teikimo vietai įtakos neturi.

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

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

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

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

7. Prie su nekilnojamuoju turtu susijusių paslaugų nepriskiriama:

prekių saugojimas nekilnojamame turte, jeigu nei viena konkreti nekilnojamojo turto dalis nėra skirta paslaugas įsigyjančiam asmeniui išimtinai naudoti;

12 pavyzdys

Lietuvos įmonė gavo PVM sąskaitą faktūrą iš užsienio įmonės už prekių saugojimą jos sandėlyje, kuris yra užsienyje. Šiuo atveju Lietuvos įmonė nenuomoja patalpų iš paslaugų teikėjo, t.y. nei viena konkreti nekilnojamojo turto dalis, kurioje saugomos prekės, nėra skirta išimtinai naudoti asmeniui, įsigyjančiam paslaugas. Tokių įsigytų saugojimo paslaugų teikimo vieta nustatoma ne pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, o pagal pagrindinę paslaugų teikimo vietos taisyklę (PVM įstatymo 13 str. 2 dalį) ir yra PVM objektas Lietuvoje, o Lietuvos įmonei apsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą įsigytų paslaugų PVM.

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

13 pavyzdys

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

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

14 pavyzdys

Baltarusijos agentūra teikia agento paslaugas Lietuvos apmokestinamajam asmeniui, surasdama poilsiautojus, norinčius apsistoti jo svečių namuose. Baltarusijos agentūra išrašo teikiant apgyvendinimo paslaugas suteiktų tarpininkavimo (įskaitant rezervavimą) paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Šių suteiktų tarpininkavimo paslaugų vieta nustatoma pagal pagrindinę paslaugų

teikimo vietos taisyklę (PVM įstatymo 13 str. 2 dalis), ir yra PVM objektas Lietuvoje. Paslaugų pirkėjui – Lietuvos apmokestinamajam asmeniui, apsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą įsigytų paslaugų PVM.

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

15 pavyzdys

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

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

16 pavyzdys

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

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

(PVMĮ 13 str. 4 dalies komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2017-02-17 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-4368).

5. Keleivių vežimo paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje. Jeigu šios paslaugos faktiškai atliktos tiek šalies teritorijoje, tiek už jos ribų, laikoma, kad šalies teritorijoje suteikta tokia paslaugų dalis, kuri yra proporcinga einančiai per šalies teritoriją maršruto daliai.

Komentaras

1. Keleivių vežimo paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje, kai jos faktiškai atliktos Lietuvos teritorijoje. Jeigu šios paslaugos faktiškai atliktos tiek šalies teritorijoje, tiek už jos ribų, laikoma, kad šalies teritorijoje suteikta tokia paslaugų dalis, kuri yra proporcinga einančiai per šalies teritoriją maršruto daliai. Ši taisyklė taikoma tiek keleivių vežimo tarp ES valstybių narių, tiek keleivių vežimo į/iš trečiąsias valstybes paslaugoms.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė L teikia keleivių vežimo paslaugas maršrutais Vilnius – Praha ir Maskva - Vilnius. Lietuvos PVM objektas – Lietuvos teritorijoje suteikta keleivių vežimo paslaugų dalis, t.y.

maršruto dalis nuo Vilniaus iki Lietuvos sienos, kai vežami keleiviai maršrutu Vilnius – Praha, ir maršruto dalis nuo Lietuvos sienos iki Vilniaus, kai keleiviai vežami maršrutu Maskva – Vilnius.

Tačiau atsižvelgiant į tai, kad šiuo atveju teikiama keleivių vežimo tarptautiniais maršrutais paslauga, vežimo paslaugos dalis, kuri yra PVM objektas Lietuvoje, apmokestinama taikant 0 procentų PVM tarifą.

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad minėtoji keleivių vežimo paslaugų suteikimo vietos taisyklė yra taikoma ne tik tais atvejais, kai keleivių vežimo paslaugą keleivius vežanti įmonė teikia tiesiogiai pačiam keleiviui, t.y. neapmokestinamajam asmeniui, bet ir tais atvejais, kai keleivių vežimo paslauga yra teikiama apmokestinamiesiems asmenims.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, besiverčianti keleivių vežimu, sugedus jos autobusui, pasamdo Rusijos įmonę B, kad ji nuvežtų įmonės A keleivius iš Minsko į Maskvą. Ar Rusijos įmonės B suteiktos keleivių vežimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Rusijos įmonė B vežė įmonės A keleivius maršrutu Minskas – Maskva, t.y. keleiviai nebuvo vežami Lietuvoje, tai Rusijos įmonės B teikiamos keleivių vežimo paslaugos yra ne PVM objektas Lietuvoje.

3 pavyzdys

Latvijos įmonė B pasamdė Lenkijos įmonę C, kad pastaroji nuvežtų įmonės B darbuotojus maršrutu Šiauliai – Vilnius. Ar Lenkijos įmonės C teikiamos keleivių vežimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lenkijos įmonė C veža keleivius maršrutu Šiauliai – Vilnius, t.y. keleiviai yra vežami Lietuvos teritorijoje, tai įmonės C teikiamos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje. Lenkijos įmonė C dėl tokių keleivių vežimo paslaugų turėtų registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje.

6. Prekių vežimo paslaugos (kurios nėra laikomos prekių vežimu tarp valstybių narių), teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje. Jeigu šios paslaugos faktiškai atliktos tiek šalies teritorijoje, tiek už jos ribų, laikoma, kad šalies teritorijoje suteikta tokia paslaugų dalis, kuri yra proporcinga einančiai per šalies teritoriją maršruto daliai.

Komentaras

1. Prekių vežimo paslaugoms, teikiamoms neapmokestinamajam asmeniui, yra taikomos specialios paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės. Prekių vežimo paslaugų, suteiktų neapmokestinamajam asmeniui, suteikimo vieta priklauso nuo to, ar prekės yra vežamos tarp ES valstybių narių (plačiau apie prekių vežimo tarp ES valstybių narių paslaugas žr. šio straipsnio 7 dalies komentare) ar ne (plačiau apie tai, kas laikoma prekių vežimu tarp valstybių narių žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 27 dalies komentare).

Prekių vežimo paslaugos, kurios nėra laikomos prekių vežimu tarp ES valstybių narių, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis Lietuvoje tuo atveju, kai jos faktiškai atliktos Lietuvos teritorijoje. Jeigu šios paslaugos faktiškai atliktos tiek šalies teritorijoje, tiek už jos ribų, laikoma, kad Lietuvoje suteikta tokia paslaugų dalis, kuri yra proporcinga einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai.

Pažymėtina, kad kai prekių vežimo tarp ES valstybių narių ir į trečiąsias valstybes paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamajam asmeniui, tai šių paslaugų teikimo vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punktą, t.y. paslaugų suteikimo vieta persikelia į pirkėjo valstybę. Pažymėtina, kad Lietuvos apmokestinamajam asmeniui teikiamų vežimo ir papildomų vežimo paslaugų, faktiškai suteiktų už Europos Sąjungos teritorijos ribų, teikimo vieta yra nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 18 dalies nuostatas.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė teikia prekių vežimo paslaugas maršrutu Vilnius – Maskva Rusijoje įsikūrusiai įmonei, Vokietijos įmonei ir Austrijos gyventojui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. Ar Lietuvos įmonės teikiamos prekių vežimo paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Paslaugos, teikiamos Rusijos ir Vokietijos įmonėms, – ne PVM objektas Lietuvoje, kadangi jos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims ir šių paslaugų teikimo vieta persikelia į pirkėjų valstybes. Tačiau paslaugų, teikiamų Austrijos gyventojui, kuris yra neapmokestinamasis asmuo, dalis iki Lietuvos sienos – PVM objektas Lietuvoje.

7. Prekių vežimo tarp valstybių narių paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai prekių vežimo tarp valstybių narių maršrutas prasideda šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Prekių vežimo tarp ES valstybių narių paslaugos, teikiamos neapmokestinamajam asmeniui, laikomos suteiktomis Lietuvoje tuo atveju, kai prekių vežimo tarp valstybių narių maršrutas prasideda Lietuvos teritorijoje. Kai šios paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui, paslaugų suteikimo vieta persikelia į pirkėjo valstybę.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė teikia prekių vežimo paslaugas maršrutu Šiauliai – Talinas Latvijos įmonei, Ukrainos įmonei ir Estijos gyventojui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. Ar teikiamos paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje?

Paslaugų, teikiamų Latvijos ir Ukrainos įmonėms, suteikimo vieta nelaikoma Lietuva, kadangi šias paslaugas įsigyja apmokestinamieji asmenys. Tačiau paslaugų, teikiamų Estijos gyventojui, suteikimo vieta – Lietuva (nes prekių vežimo maršrutas prasideda Lietuvoje – Šiauliuose), todėl suteiktos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje.

8. Papildomos vežimo paslaugos (pakrovimas, iškrovimas, krovinių tvarkymas ir kitos pagalbinės paslaugos, būdingos prekių vežimui), teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Papildomos vežimo paslaugos (pakrovimas, iškrovimas, krovinių tvarkymas, muitinės tarpininko paslaugos ir kitos pagalbinės paslaugos, būdingos prekių vežimui), teikiamos neapmokestinamajam asmeniui, laikomos suteiktomis Lietuvoje, kai jos faktiškai atliktos Lietuvos

teritorijoje. Kai papildomos vežimo paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui, paslaugų suteikimo vieta – pirkėjo, apmokestinamojo asmens, įsikūrimo valstybė.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė teikia prekių pakrovimo paslaugas Vilniuje (prekės bus gabenamos maršrutu Vilnius – Madridas) Ispanijos įmonei, Baltarusijos įmonei ir Lenkijos gyventojui (neapmokestinamajam asmeniui). Ar teikiamos prekių pakrovimo paslaugos – PVM objektas Lietuvoje?

Paslaugos, teikiamos Ispanijos ir Baltarusijos įmonėms, – ne PVM objektas Lietuvoje, kadangi jas įsigyja apmokestinamieji asmenys. Tačiau prekių pakrovimo paslaugos, teikiamos Lenkijos gyventojui, – PVM objektas Lietuvoje.

Pažymėtina, kad prekių sandėliavimo (laikino pasaugojimo) paslaugos nelaikomos nekilnojamojo turto nuoma, o laikomos papildomomis prekių vežimo paslaugomis tuo atveju, jeigu jų teikimas susijęs su konkrečių gabenamų prekių laikinu pasaugojimu, tikslu jas perkrauti, sukaupti tam tikrą kiekį, skirtą tolesniam gabenimui, ir panašiai.

Tuo atveju, kai suteikiama prekių saugojimo paslauga konkrečioje nekilnojamojo turto dalyje, kuri išimtinai skirta naudotis paslaugą įsigyjančiam asmeniui, tai šios pasaugos suteikimo vieta turėtų būti traktuojama pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalį, t. y., kaip susijusi su nekilnojamojo turto, būtų laikoma suteikta ten, kur yra tas nekilnojamas turtas.

9. Kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų, mugių, parodų ir kitos panašaus pobūdžio paslaugos (toliau šioje dalyje – kultūros ir kitos paslaugos), įskaitant tokios veiklos organizatorių paslaugas, taip pat pagalbinės paslaugos, reikalingos kultūros ir kitoms paslaugoms teikti, kai kultūros ir kitos paslaugos nelaikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tais atvejais, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje, o virtualiai teikiamos kultūros ir kitos paslaugos, įskaitant tokios veiklos organizatorių paslaugas, taip pat pagalbinės paslaugos, reikalingos kultūros ir kitoms paslaugoms teikti, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tais atvejais, kai paslaugos pirkėjo buveinė (jeigu jis ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu jis fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje. Kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų, mugių, parodų ir panašaus pobūdžio renginių lankymo ir pagalbinės su lankymu susijusios paslaugos, išskyrus virtualiai transliuojamus renginius, teikiamos apmokestinamajam asmeniui, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tais atvejais, kai šie renginiai faktiškai vyksta šalies teritorijoje.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų ir panašios paslaugos, pavyzdžiui, mugių ir parodų, įskaitant tokios veiklos organizatorių paslaugas, taip pat pagalbinės paslaugas, reikalingas minėtoms paslaugoms suteikti, kai šios išvardintos paslaugos nelaikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, teikiamos neapmokestinamajam asmeniui laikomos suteiktomis Lietuvoje tais atvejais, kai jos faktiškai atliktos Lietuvoje.

Taigi, jeigu paslaugų pirkėjas yra neapmokestinamasis asmuo, tai tik šalies teritorijoje faktiškai atliktos paslaugos (pvz., Vilniuje suvaidintas spektaklis, Lietuvos miestuose įvykę koncertai ir pan.) gali būti PVM objektu Lietuvoje, nepriklausomai nuo to, kurioje valstybėje yra įsikūręs paslaugų teikėjas ir pirkėjas.

1 pavyzdys

Lietuvoje įsikūręs atlikėjas dalyvauja koncerte Ispanijoje, t.y. teikia atlikimo paslaugas Ispanijoje įsikūrusiam neapmokestinamajam asmeniui. Atlikėjo teikiamos paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje.

2 pavyzdys

Latvijos menininkų asociacija teikia konferencijos organizavimo paslaugas Lietuvos kultūros ministerijai (ekonominės veiklos nevykdančiam asmeniui, neįsiregistravusiam PVM mokėtoju). Konferencijos, organizuojamos Lietuvoje, tema – „Baltijos šalių bendradarbiavimo galimybės, įgyvendinant kultūros projektus“. Teikiamos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje.

2. Kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų ir panašių renginių lankymo (t.y. įėjimo į šiuos renginius) ir pagalbinės su šiuo lankymu susijusios paslaugos laikomos suteiktomis valstybėje, kurioje vyksta renginys. Šiuo atveju nesvarbu, ar šių paslaugų pirkėjas apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Reglamento 282/2011) 32 straipsnyje yra nustatyta, kad aukščiau nurodytų renginių lankymo paslaugų pagrindinė savybė: suteikti teisę patekti į renginį mainais už bilietą arba apmokėjus, įskaitant apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią įmoką. Renginio šalyje apmokestinama:

- teisė patekti į pramoginius renginius, teatro spektaklius, cirko pasirodymus, muges, pramogų parkus, koncertus, parodas ir kitus panašius renginius;

- teisė patekti į sporto renginius, pvz. rungtynes arba varžybas;

- teisė patekti į švietimo ir mokslo renginius, pvz. konferencijas ir seminarus.

Renginių lankymas neapima infrastruktūros (pvz. gimnastikos salių ir pan.) naudojimosi už užmokestį;

Pagalbinėmis su renginių lankymu susijusiomis paslaugomis laikomos paslaugos, tiesiogiai susijusios su įėjimu į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, kurios renginyje dalyvaujančiam asmeniui teikiamos atskirai už atlygį. Tokios pagalbinės paslaugos visų pirma apima naudojimąsi rūbine ar sanitarijos įranga, tačiau neapima vien su bilietų pardavimu susijusių tarpininkavimo paslaugų.

3. Tuo tarpu kitoms kultūros, meno, sporto, mokymo ir panašioms paslaugoms (pvz., renginių organizavimo) taikoma nauja pagrindinė taisyklė, t.y. jos apmokestinamos valstybėje, kurioje įsikūręs pirkėjas apmokestinamasis asmuo.

1 pavyzdys

Švedijos įmonės atstovai sumoka už įėjimą į mugę, kuri vyksta Lietuvoje. Kaip turėtų būti apmokestinti Švedijos įmonėms atstovams parduoti bilietai?

Švedijos įmonės atstovai įsigyja renginio (mugės), kuris faktiškai vyksta Lietuvoje, lankymo paslaugą, todėl šios paslaugos suteikimo vieta yra laikoma Lietuva, ir ji yra PVM objektas Lietuvoje. Vadinasi, Švedijos įmonės atstovams parduoti bilietai turi būti apmokestinami „lietuvišku“ PVM.

2 pavyzdys

Norvegijos įmonė įsigijo iš Lietuvoje įsikūrusios įmonės pramoginio renginio Lietuvoje organizavimo paslaugas. Ar Norvegijos įmonės įsigytos paslaugos PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Norvegijos įmonė yra apmokestinamasis asmuo, tai renginio paslaugų suteikimo vieta – pirkėjo įsikūrimo valstybė. Todėl Norvegijos įmonei suteiktos renginio organizavimo paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje.

4. Pažymėtina, kad paslaugų vietos nustatymo tikslais reikėtų skirti renginio lankymą nuo dalyvavimo renginyje ar kitokių, pvz. sporto, mokymo, švietimo, konsultavimo, suteiktų paslaugų. Suteikta dalyvavimo renginyje ar kita pvz. sporto, mokymo, švietimo, konsultavimo paslauga iš esmės reiškia, jog renginio dalyvis nėra pasyvus renginio stebėtojas, o yra toks asmuo, kuris priklausomai nuo renginio pobūdžio, renginyje turi savo ekspoziciją (kai renginys yra pvz., paroda), dalyvauja atitinkamoje rungtyje ir kt. (kai renginys yra sporto varžybos), dalyvauja darbo grupėse, sprendžia įvairias užduotis ir kt. (kai renginys yra seminaras, konferencija) ir panašiai. Tuo tarpu renginio lankymas - tai atvykimas į renginį (įsigijus bilietą, abonementą ar kitą įmoką), kai renginio lankymo pagrindinis tikslas (priklausomai nuo renginio pobūdžio) susipažinti su atitinkamomis ekspozicijomis, pažiūrėti spektaklį, sporto renginį, paklausti pranešimų ir pan.

Vadinasi, kai į apmokestinamojo asmens organizuojamas parodas, sporto varžybas, konferencijas, seminarus ir panašius renginius norintys patekti asmenys turi užsiregistruoti iš anksto, šių renginių metu jų dalyviai dalyvauja pvz., parodoje su savo ekspozicija, sporto varžybų rungtyje, seminare dalyvauja diskusijose, darbo grupėse ir kitaip aktyviai dalyvauja renginyje (pvz., seminarų ir panašių švietimo, mokymo renginių atveju gauna sertifikatus, pažymėjimus ir pan.), tai apmokestinamojo asmens renkamas šių renginių „dalyvių mokestis“ nelaikomas atlygiu už renginio lankymo paslaugų teikimą ir šioms paslaugoms netaikomos renginių lankymo paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės. Šiuo atveju laikoma, kad apmokestinamasis asmuo kitiems asmenims teikia dalyvavimo parodoje, dalyvavimo sporto varžybose, mokymo, švietimo, konsultavimo ar kitas paslaugas, kurių suteikimo vieta nustatoma, vadovaujantis PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punktu, kai jos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims, ir atitinkamai 13 str. 9 dalies arba 13 str. 2 dalies 2 punktu, 13 str. 14 dalies nuostatomis, kai jos teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims.

Pateikiama konferencijų, kultūros ir pramogų renginių bei parodų lankymo, organizavimo ir papildomų paslaugų vietos nustatymo lentelė:

1. Konferencijų ir kitų kultūros, meno renginių, parodų organizavimo ir papildomų paslaugų apmokestinimo PVM vieta nuo 2011 m.*		
<i>Pirkėjo statusas</i>	<i>Renginio šalis</i>	
	LT	Užsienio valstybė
Lietuvoje įsikūrus apmokestinamasis asmuo	<u>Standartinis PVM tarifas</u>	<u>Standartinis PVM tarifas.</u>
	<i>(Pastaba. Kai pirkėjas yra Lietuvos apmokestinamasis asmuo, o paslaugų teikėjas užsienio)</i>	<i>(Pastaba. Kai pirkėjas yra Lietuvos apmokestinamasis asmuo, o paslaugų teikėjas užsienio asmuo, neįsikūrus)</i>

	<i>asmuo, neįsikūręs Lietuvoje, tai pirkėjui yra prievolė „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoti šių įsigytų paslaugų pardavimo PVM (PVMĮ 95 str. 2 d.)</i> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje tai jis pats už teikiamas paslaugas turi apskaičiuoti PVM))</i>	<i>Lietuvoje, tai pirkėjui yra prievolė „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoti šių įsigytų paslaugų pardavimo PVM (PVMĮ 95 str. 2 d.))</i> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje tai jis pats už teikiamas paslaugas turi apskaičiuoti PVM))</i>
Užsienio apmokestinamasis asmuo (nesvarbu, kurioje užsienio šalyje įsikūręs)	ne PVM objektas Lietuvoje Pirkėjas pats apskaičiuoja PVM savo šalyje <i>(Suteiktų paslaugų PVM sąskaita faktūra išrašoma be PVM, įrašant „atvirkštinis apmokestinimas“)</i>	Ne PVM objektas Lietuvoje. Pirkėjas pats apskaičiuoja PVM savo šalyje. <i>(Suteiktų paslaugų PVM sąskaita faktūra išrašoma be PVM, įrašant „atvirkštinis apmokestinimas“)</i>
Neapmokestinamasis asmuo (nesvarbu kurioje šalyje įsikūręs)	<u>Standartinis PVM tarifas</u> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra užsienio valstybės apmokestinamasis asmuo, tai jam yra prievolė registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju dėl šių paslaugų teikimo nuo „pirmo lito“. Pirkėjui nėra prievolės atvirkštiniu būdu apskaičiuoti įsigytų paslaugų PVM)</i>	Ne PVM objektas Lietuvoje. Skačiuojamas tos užsienio šalies PVM (jeigu to reikalauja tos valstybės narės teisės aktai)
* Lietuvoje galiojančių teisės aktų požiūriu.		
2. Kultūros, meno renginių, parodų ir kitų renginių lankymo bei papildomos lankymo paslaugų apmokestinimo PVM vieta *		
<i>Pirkėjo statusas</i>	<i>Renginio šalis</i>	
	LT	Užsienio valstybė
Apmokestinamasis asmuo (nesvarbu, kurioje šalyje įsikūręs)	<u>Standartinis PVM tarifas</u> <i>(Pastaba. Kai pirkėjas yra Lietuvos apmokestinamasis asmuo, o paslaugų teikėjas užsienio asmuo, neįsikūręs Lietuvoje ir neįsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje, , tai</i>	Ne PVM objektas Lietuvoje. Skačiuojamas tos užsienio šalies PVM (jeigu to reikalauja tos valstybės narės teisės aktai)

	<i>pirkėjui yra prievolė „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoti šių įsigytų paslaugų pardavimo PVM)</i>	
Neapmokestinamasis asmuo (nesvarbu kurioje šalyje įsikūręs)	<u>Standartinis PVM tarifas</u> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra užsienio valstybės apmokestinamasis asmuo, tai jam yra prievolė registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju dėl šių paslaugų teikimo nuo „pirmo lito“. Pirkėjui nėra prievolės atvirkštiniu būdu apskaičiuoti įsigytų paslaugų PVM)</i>	Ne PVM objektas Lietuvoje. Skaičiuojamas tos užsienio šalies PVM (jeigu to reikalauja tos valstybės narės teisės aktai)
* Lietuvoje galiojančių teisės aktų požiūriu, išskyrus lentelės 3 dalyje nurodytus atvejus.		
3. Kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo ir panašių paslaugų, teikiamų <u>pelno nesiekiančių juridinių asmenų ir kitų PVM įstatymo 22 straipsnyje nurodytu asmenų</u>, teikimo vieta ir apmokestinimo (neapmokestinimo) PVM aspektai		
<i>Pirkėjo statusas</i>	<i>Faktiška paslaugų suteikimo vieta</i>	
	LT	Užsienio valstybė
Lietuvoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo	<u>Vieta- Lietuva, bet neapmokestinama PVM pagal PVMĮ atitinkamai 22 ar 23 str.</u> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje apmokestinamasis asmuo, jis pats išrašytoje suteiktų paslaugų PVM sąskaitoje faktūroje pritaiko šią PVM lengvatą)</i> <i>(Kai paslaugų teikėjas užsienio apmokestinamasis asmuo ir šios jo suteiktos paslaugos pagal PVM įstatymo 22 ar 23 straipsnyje būtų neapmokestinamos PVM, tai paslaugų pirkėjui nėra prievolės pagal PVM įstatymo 95 straipsnį „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoti „lietuviško“ PVM (PVM įstatymo 95 str. 1 d. 2 p.)</i>	<u>Vieta- Lietuva, bet neapmokestinama PVM pagal PVMĮ atitinkamai 22 ar 23 str.</u> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje apmokestinamasis asmuo, jis pats išrašytoje suteiktų paslaugų PVM sąskaitoje faktūroje pritaiko šią PVM lengvatą)</i> <i>(Kai paslaugų teikėjas užsienio apmokestinamasis asmuo ir šios jo suteiktos paslaugos pagal PVM įstatymo 22 ar 23 straipsnyje būtų neapmokestinamos PVM, tai paslaugų pirkėjui nėra prievolės pagal PVM įstatymo 95 straipsnį „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoti „lietuviško“ PVM (PVM įstatymo 95 str. 1 d. 2 p.)</i>

Užsienio apmokestinamasis asmuo (nesvarbu, kurioje užsienio šalyje įsikūręs)	<u>Ne PVM objektas Lietuvoje</u> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje apmokestinamasis asmuo, tai suteiktų paslaugų PVM sąskaita faktūra išrašoma be PVM).</i> <i>(Pirkėjas pats apskaičiuoja (neapskaičiuoja) PVM savo šalyje pagal savo šalies PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas)</i>	<u>Ne PVM objektas Lietuvoje.</u> <i>(Kai paslaugų teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje apmokestinamasis asmuo, tai suteiktų paslaugų PVM sąskaita faktūra išrašoma be PVM) .</i> <i>(Pirkėjas pats apskaičiuoja (neapskaičiuoja) PVM savo šalyje pagal savo šalies PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas)</i>
Neapmokestinamasis asmuo (nesvarbu kurioje šalyje įsikūręs)	<u>Vieta- Lietuva, bet neapmokestinama PVM pagal PVMĮ atitinkamai 22 ar 23 str.</u>	<u>Ne PVM objektas Lietuvoje.</u> <i>(Skaičiuojamas (arba neskaičiuojamas) tos užsienio šalies PVM (pagal tos užsienio valstybės, kur faktiškai buvo suteiktos paslaugos teisės aktus)</i>

10. Kilnojamųjų daiktų vertinimo, taip pat jų aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje.

Komentaras

Kai kilnojamųjų daiktų vertinimo, aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugos suteikiamos neapmokestinamajam asmeniui, tai šios paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, t. y., laikomos Lietuvos PVM objektu, tik tuo atveju, jeigu jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje. Šiuo atveju nesvarbu, kokioje valstybėje (Lietuvoje ar užsienio valstybėje) yra įsikūręs šių paslaugų pirkėjas.

Pažymėtina, kad kai aukščiau nurodytos paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui, tai šių paslaugų atlikimo vietos nustatymui taikoma „pagrindinė“ paslaugų vietos nustatymo taisyklė, nurodyta PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkte.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė L teikia automobilio remonto paslaugas Belgijos įmonei M ir kompiuterio remonto paslaugas Lenkijoje įsikūrusiam fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. Automobilio ir kompiuterio remonto paslaugos faktiškai atliktos Lietuvos teritorijoje.

Ar šios paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje, t. y., ar jos yra Lietuvos PVM objektas? Belgijos įmonei (apmokestinamajam asmeniui) teikiamos paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje, t.y. jų suteikimo vieta persikelia į pirkėjo valstybę ir apskaičiuoti bei sumokėti PVM prievolė kyla pirkėjui.

Lenkijos fiziniam asmeniui (neapmokestinamajam asmeniui) suteiktos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje.

11. Maitinimo paslaugos, išskyrus atvejus, kai šios paslaugos teikiamos keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Maitinimo paslaugos, išskyrus atvejus, kai šios paslaugos teikiamos keleivius Europos Sąjungos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje. Pažymėtina, kad maitinimo paslaugų vietos nustatymui įtakos neturi pirkėjo statusas, t.y. šių paslaugų suteikimo vieta nepriklauso nuo to, ar paslaugų pirkėjas yra apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo, išskyrus atvejus, kai galutiniam vartotojui suteikta maitinimo paslauga pagal PVM įstatymo nuostatas gali būti laikoma turizmo paslauga.

1 pavyzdys

Lenkijos įmonė Lietuvoje teikia maitinimo paslaugas Lietuvos gyventojams bei Lietuvos, Rusijos ir Vengrijos įmonėms. Kadangi maitinimo paslaugos faktiškai teikiamos Lietuvoje, tai jos yra PVM objektas Lietuvoje tiek tuo atveju, kai jos teikiamos Lietuvos gyventojams, tiek tuo atveju, kai teikiamos Lietuvos, Rusijos ir Vengrijos įmonėms. Vadinasi, Lenkijos įmonė, teikianti tokias maitinimo paslaugas Lietuvoje, turi Lietuvoje registruotis PVM mokėtoja ir apskaičiuoti bei sumokėti suteiktų paslaugų pardavimo PVM.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė teikia maitinimo paslaugas Prancūzijos įmonei Belgijoje organizuojamo renginio metu. Suteiktos maitinimo paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje. Tačiau įmonė turėtų pasidomėti, ar jai nekyla mokestinių prievolių Belgijoje.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė, kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perparduoda maitinimo paslaugas, kurias įsigijo iš Latvijos įmonės, Lenkijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui. Maitinimo paslaugos faktiškai teikiamos Latvijoje.

Perparduotos maitinimo paslaugos ne PVM objektas Lietuvoje, kadangi jos faktiškai teikiamos Latvijoje. Tačiau Lietuvos įmonė turėtų pasidomėti dėl jai galinčių kilti mokestinių prievolių Latvijoje.

2. Siekiant teisingai nustatyti šių paslaugų teikimo vietą, svarbu atskirti, kada buvo suteiktos maitinimo ar aprūpinimo maistu paslaugos, kurių teikimo vieta nustatoma pagal faktišką šių paslaugų suteikimo vietą, o kada buvo patiektos maisto prekės ar gėrimai, kurių tiekimo vieta nustatoma ne pagal paslaugų teikimo, o pagal prekių tiekimo vietos nustatymo taisykles.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal Reglamento 282/2011 6 straipsnio nuostatas maitinimo paslaugomis laikomas žmonėms vartoti skirtu paruošto ir neparuošto maisto arba gėrimų, arba ir maisto, ir gėrimų tiekimas kartu teikiant pakankamai pagalbinių paslaugų, kuriomis sudaromos sąlygos tą maistą ir gėrimus vartoti iš karto. T. y., maitinimas vykdomas – paslaugų teikėjo patalpose, aprūpinimas maistu – ne paslaugų teikėjo patalpose.

Tuo tarpu maisto ir (ar) gėrimų tiekimas, įskaitant gabenimą ar jo neįskaitant, bet neteikiant kitų pagalbinių paslaugų nelaikomas maitinimo ar aprūpinimo maistu paslaugomis. Todėl, pvz., picų užsakymas internetu ir jų pristatymas, klientų įsigijamas maistas išsinešimui greitojo maisto restoranuose nėra vertinamas kaip maitinimo paslaugų teikimas. Laikoma, kad tokiais atvejais klientai įsigijo ne maitinimo paslaugas, o prekes.

12. Trumpalaikės transporto priemonės nuomos paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai nuomojama transporto priemonė pirkėjui fiziškai perduodama šalies teritorijoje. Taikant šią nuostatą nuoma laikoma trumpalaikė, kai išnuomotą transporto priemonę (išskyrus laivą) pirkėjas valdo ar naudoja ne ilgiau kaip 30 dienų, o laivą – ne ilgiau kaip 90 dienų.

Komentaras

1. Trumpalaikės transporto priemonės nuomos paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje tuo atveju, kai nuomojama transporto priemonė pirkėjui (tiek apmokestinamajam, tiek neapmokestinamajam asmeniui) fiziškai perduodama Lietuvos teritorijoje.

2. Transporto priemonės nuoma laikoma trumpalaikė, kai išnuomotą transporto priemonę (išskyrus laivą) pirkėjas valdo ar naudoja ne ilgiau kaip 30 dienų, o laivą – ne ilgiau kaip 90 dienų.

3. Pažymėtina, kad pagal Reglamentą Nr. 282/2011 nuomos paslaugų teikimo atžvilgiu transporto priemonių samprata apima motorines ir nemotorines transporto priemones, taip pat bet kokią kitą įrangą ar įrenginius, skirtus vežti asmenis ar daiktus iš vienos vietos į kitą, kuriuos galima tempti, traukti arba stumti transporto priemonėmis, paprastai suprojektuotus taip, kad galėtų vežti, ir iš tikrųjų galinčius tai daryti (pvz., automobiliai, motociklai, priekabos, puspriekabės, geležinkelio vagonai, žemės ūkio transporto priemonės, mechanškai arba elektra varomi neįgaliųjų vežimėliai, specialiai ligoniams ar sužeistiesiems vežti pritaikytos transporto priemonės, lėktuvai, laivai, dviračiai, triračiai, priekabiniai nameliai ir kt.). Tačiau transporto priemonėmis nelaikomos visam laikui imobilizuotos transporto priemonės ir konteineriai.

4. Transporto priemonės nepertraukiama valdymo trukmė nustatoma pagal sutartį. Sutartimi remiamasi kaip prielaida, kuri gali būti paneigta faktiniais ar teisiniais įrodymais. Jeigu sutarties trukmė viršijama dėl *force majeure*, tai neturi įtakos nustatant trukmę. Tačiau jeigu sudaromos sutartys einančios viena po kitos – jos vertinamos kartu. Tuo atveju jeigu sudaromos viena po kitos einančios sutartys, tačiau dėl skirtingų transporto priemonių ir nėra piktnaudžiaujama – sutartys laikomos atskiromis.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė 20 dienų Švedijos įmonei išnuomoja krovinį automobilį, kuris Švedijos įmonei fiziškai perduodamas Lietuvoje. Suteikta paslauga – PVM objektas Lietuvoje.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė 5 dienoms Lenkijos gyventojui išnuomoja automobilį. Automobilis Lenkijos gyventojui perduodamas Lenkijoje. Suteikta paslauga – ne PVM objektas Lietuvoje. Tačiau Lietuvos įmonė turėtų pasidomėti, ar jei nekyla mokesčių prievolių Lenkijoje.

3 pavyzdys

Norvegijos įmonė Lietuvos įmonei išnuomoja orlaivį, kuris bus naudojamas skrydžiams Lietuvoje. Nuomos terminas – 25 dienos, orlaivis Lietuvos įmonei fiziškai perduodamas Norvegijoje. Teikiamos paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje.

4 pavyzdys

Olandijos įmonė Lietuvos įmonei, užsiimančiai keleivių vežimo paslaugų teikimu, išnuomoja tris autobusus. Nuomos trukmė – 15 dienų. Transporto priemonės fiziškai perduodamos Lietuvoje. Todėl teikiamos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje.

Tokiu atveju, jei Olandijos įmonė neįsiregistruoja PVM mokėtoja Lietuvoje, už Olandijos įmonės suteiktas trumpalaikės autobusų nuomos paslaugas apskaičiuoti bei sumokėti PVM privalo Lietuvos įmonė (plačiau žr. 95 straipsnio komentare).

13. Ilgalaikės transporto priemonės (išskyrus pramoginį laivą) nuomos paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai šis asmuo yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, o ilgalaikės pramoginio laivo nuomos paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, jeigu pramoginis laivas yra fiziškai perduodamas pirkėjui šalies teritorijoje iš čia esančios paslaugų teikėjo ekonominės veiklos vykdymo vietos arba, jeigu paslaugos teikėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, iš čia esančio užsienio apmokestinamojo asmens padalinio.

Komentaras

1. Nuo 2013 m. sausio 1 d. ilgalaikės transporto priemonės (išskyrus pramoginį laivą) nuomos paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis Lietuvoje tuo atveju, kai šis asmuo yra įsikūręs Lietuvoje, t.y. jeigu jo buveinė (jei tai fizinis asmuo – nuolatinė gyvenamoji vieta) yra Lietuvoje. Taigi ilgalaikė transporto priemonės nuoma laikoma suteikta pirkėjo įsikūrimo valstybėje ne tik tuo atveju, kai teikiama apmokestinamajam asmeniui, tačiau ir teikimo neapmokestinamajam asmeniui atveju.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, užsiimanti transporto priemonių nuomos veikla, 2013 m. išnuomoja traktorių Lenkijos gyventojui neapmokestinamajam asmeniui. Nuomos trukmė – 3 mėnesiai. Ar teikiamos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Kadangi Lenkijos gyventojui teikiama ilgalaikės transporto priemonės nuomos paslauga (nuomos trukmė viršija 30 dienų), tai teikiama paslauga – ne PVM objektas Lietuvoje. Tačiau įmonė turėtų pasidomėti dėl jai galinčių kilti mokesčių prievolių Lenkijoje.

2 pavyzdys

Bulgarijos įmonė 2013 m. Lietuvos nuolatiniam gyventojui neapmokestinamajam asmeniui išnuomoja priekabą 2 mėnesiams. Bulgarijos įmonės teikiamos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje.

Pažymėtina, kad neapmokestinamajam asmeniui teikiantis ilgalaikes transporto nuomos paslaugas asmuo turi turėti įrodymus, apie paslaugų pirkėjo- neapmokestinamojo asmens buveinę arba nuolatinę gyvenamąją vietą (jeigu tai yra fizinis asmuo).

Nuo 2013 m. sausio 1 d. ilgalaikės pramoginio laivo nuomos paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis Lietuvoje tuo atveju, jeigu pramoginis laivas bus fiziškai perduodamas pirkėjui Lietuvos teritorijoje iš čia esančios paslaugų teikėjo ekonominės veiklos vykdymo vietos arba, jei paslaugos teikėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, iš čia esančio užsienio apmokestinamojo asmens padalinio.

14. Šioje dalyje išvardytos paslaugos, teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, nelaikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu šio asmens buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Šios nuostatos taikomos:

1) autorių teisių, taip pat gretutinių teisių, teisių naudotis išradimų patentu, pramoniniu dizainu, puslaidininkių gaminio topografija, prekių ženklu, firmos vardu, slapta formule ar metodu perdavimui ar teisės naudotis jais suteikimui, teisių perdavimui pagal franšizės sutartį ir kitokių pagal savo esmę panašių teisių perdavimui;

2) konsultacinėms, teisinėms, audito, apskaitos, inžinerinėms paslaugoms (nenurodytoms šio straipsnio 4 dalies 4 punkte), techninio tikrinimo ir analizės, rinkos tyrimo, viešosios nuomonės tyrimo bei kitoms pagal savo esmę panašioms paslaugoms;

3) nestandartinės programinės įrangos kūrimui, pardavimui ir kitokiam perdavimui, duomenų apdorojimui, informacijos perdavimui (kai tokios paslaugos nelaikytinos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis);

4) draudimo paslaugoms, taip pat finansinėms paslaugoms (išskyrus seifų nuomą);

5) aprūpinimo personalu paslaugoms (išskyrus personalo mokymą ir rengimą);

6) reklamos paslaugoms;

7) (neteko galios 2014 11 11 įstatymu Nr. XII-1318 (nuo 2015 01 01));

8) (neteko galios 2014 11 11 įstatymu Nr. XII-1318 (nuo 2015 01 01));

9) (neteko galios 2014 11 11 įstatymu Nr. XII-1318 (nuo 2015 01 01));

10) kilnojamųjų daiktų (išskyrus bet kokios rūšies transporto priemonės) nuomos paslaugoms;

11) įsipareigojimui susilaikyti nuo bet kurios iš šioje dalyje nurodytų veiklų vykdymo arba pasinaudojimo bet kuria iš šioje dalyje nurodytų teisių;

12) teisės prieiti prie gamtinių dujų sistemų, esančių Europos Sąjungos teritorijoje, ar prie jų prijungtų tinklų, elektros energijos tiekimo sistemų, šilumos ar vėsumos tinklų, perdavimo ar paskirstymo šiomis sistemomis ar tinklais ir kitoms tiesiogiai su tuo susijusioms paslaugoms.

Komentaras

1. Šioje dalyje išvardintos paslaugos, teikiamos neapmokestinamajam asmeniui, nelaikomos suteiktomis šalies teritorijoje, t.y. nėra PVM objektas Lietuvoje, jeigu pirkėjas yra įsikūręs už ES

teritorijos ribų. Taigi šioms paslaugoms taikoma išimtis iš pagrindinės paslaugų suteikimo neapmokestinamajam asmeniui vietos nustatymo taisyklės, t.y. nurodytos paslaugos nelaikomos suteiktomis paslaugos teikėjo valstybėje, kai pirkėjas yra neapmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos ribų.

1 pavyzdys

Lietuvoje įsikūręs advokatų biuras teikia teisinės paslaugas šiems trečiosiose valstybėse įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims: Ukrainos visuomeninei organizacijai ir Ukrainos gyventojui. Ar teikiamos paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje?

Nors paslaugų teikėjas yra įsikūręs Lietuvoje, ir paslaugos buvo suteiktos neapmokestinamiesiems asmenims, tačiau šios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas, nes paslaugų pirkėjai yra už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrę neapmokestinamieji asmenys.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia už atlygį trečiųjų valstybių keleiviams - fiziniams asmenims sumokėto PVM už Lietuvoje įsigytas prekes grąžinimo PVM įstatymo 42 str. nustatytais atvejais paslaugas (t. y., kai trečiosios valstybės keleivis įsigyja Lietuvoje prekių su PVM ir šias prekes išveža už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tai jis turi teisę susigrąžinti sumokėtą PVM (ar jo dalį) už šias prekes).

Kadangi suteiktos PVM grąžinimo paslaugos yra priskiriamos prie PVM įstatymo 13 str. 14 d. 2 punkte nurodytų paslaugų, todėl šių paslaugų suteikimo vieta nelaikoma Lietuva ir jos nėra Lietuvos PVM objektas.

2. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 22 dalį nestandartine programine įranga laikoma programinė įranga, kuri nėra masiniam naudojimui sukurta programinė įranga ir kurios vartotojai negalėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartinėms operacijoms ar funkcijoms atlikti. Tai turėtų būti individuali programinė įranga, kuriai reikia specialaus apmokymo. Tokios nestandartinės programinės įrangos kūrimo, pardavimo ar perdavimo sandoriai laikomi paslaugų teikimo sandoriais.

Standartinė programinė įranga – tai masinės gamybos produkcija, laisvai prieinama bet kuriam pirkėjui. Šią programinę įrangą galima naudoti savarankiškai po įdiegimo ir riboto standartinio apmokymo. Ją sudaro programų ir palaikymo medžiagos komplektas, taip pat dažnai į šį komplektą įeina programos instaliavimo, mokymo bei priežiūros paslaugos. Standartinės programinės įrangos pavyzdžiai galėtų būti personalinių kompiuterių, žaidimų komplektų programų paketai. Tokios programinės įrangos tiekimas laikomas prekių tiekimu ir tokiam tiekimui netaikomos paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklės.

3. Vertinant, ar teikiama aprūpinimo personalu paslauga, ar kita paslauga, svarbu nustatyti, kuri iš dviejų sandorio šalių kontroliuoja personalą, atsako už personalo veiksmus, naudojami personalo darbo rezultatai ir pan. Taigi, personalo komandiravimas į kitą įmonę (Lietuvoje ar už jos ribų) nėra laikytinas aprūpinimo personalu paslauga, jei personalas komandiruotės laikotarpiu vykdo komandiravusios įmonės užduotis ir atsiskaito šiai įmonei. Šiuo atveju per savo personalą veiklą vykdo ir paslaugą (rangos; montavimo; konsultavimo ar kitą numatytą sutartyje) teikia personalą komandiravusi įmonė. Tokiu atveju paslaugos suteikimo vieta turi būti nustatoma pagal konkretų komandiravusios personalą įmonės teikiamos paslaugos pobūdį.

Tuo tarpu, jei personalas tam tikram laikotarpiui, kurį palaiko santykius su jį išsiuntusia įmone, yra paskolinamas (perleidžiamas) priimančiai įmonei ir pastaroji visiškai kontroliuoja pasiskolinto

(perleisto) personalo veiksmus bei už jį atsako, formuluoja personalo užduotis ir naudojami jų darbo rezultatais (neatsižvelgiant į tai, kad išsiuntusi įmonė įformina komandiruoję), laikytina, kad siunčianti personalą įmonė gauna atlygį ne už konkrečią paslaugą (rangos; montavimo; konsultavimo ar kitą), o už aprūpinimo personalu (specialistų skolinimo) paslaugą.

4. Atsižvelgiant į tai, kad ESTT nagrinėtose bylose pažymėjo, jog reklama yra Europos Sąjungos teisės sąvoka ir visose ES valstybėse narėse turi būti suprantama vienodai, vertinant, ar tam tikras sandoris gali būti laikomas reklamos paslaugų teikimu, reikia vadovautis ESTT praktikoje įtvirtinta nuostata, kad reklamos paslaugų samprata apima bet kokią reklaminę veiklą, kurios tikslas yra informuoti visuomenę apie tam tikrus produktus ar paslaugas bei jų savybes, siekiant padidinti minėtų prekių ar paslaugų pardavimą.

ESTT byloje C-68/92 konstatavo, kad paslaugos, kurios sudaro neatsiejamą reklamos kampanijos dalį ir tokiu būdu prisideda prie reklaminės žinutės perdavimo (kaip tai yra tokiu atveju, kai teikiamos pagalbinių priemonių, naudojamų konkrečiai reklamai, pagaminimo paslaugos, pavyzdžiui, reklaminių standų sukonstravimas, reklaminių leidinių spausdinimas ir pan.), yra priskiriamos prie reklamos paslaugų.

Taigi kiekvienas konkretus atvejis, susijęs su reklamos paslaugų teikimu, turėtų būti nagrinėjamas atskirai, siekiant įvertinti, ar teikiamos paslaugos atitinka ESTT suformuluotus kriterijus dėl reklamos paslaugų sampratos.

Kartu dėmesys atkreiptinas į tai, kad, remiantis ESTT sprendimo byloje C-108/00 nuostatomis, prie reklamos paslaugų, gali būti priskiriamos ne tik tiesiogiai galutiniam vartotojui teikiamos paslaugos, bet ir tarpininkui (pvz., reklamos agentūrai) teikiamos paslaugos.

1 pavyzdys

Lietuvoje įsikūrusi įmonė A sukuria ir nufilmuoja reklaminius vaizdo klipus, kuriuos perduoda šiems trečiųjų valstybių neapmokestinamiesiems asmenims: Ukrainos visuomeninei organizacijai ir Baltarusijos Užsienio reikalų ministerijai.

Ar reklaminių vaizdo klipų gamybos paslaugos laikomos PVM objektu Lietuvoje?

Kadangi sukuriant reklaminius vaizdo klipus pagaminama pagalbinė priemonė, naudojama konkrečiai reklamai, reklaminių vaizdo klipų gamybos paslaugos priskiriamos prie reklamos paslaugų. Todėl už Europos Sąjungos ribų įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims teikiamos reklaminių vaizdo klipų gamybos paslaugos nelaikomos PVM objektu Lietuvoje.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė Y Baltarusijos X savivaldos institucijai, kuri nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu, teikia reklaminių leidinių (lankstinukų, plakatų ir pan.) spausdinimo paslaugas.

Lietuvos įmonės teikiamos paslaugos priskiriamos prie reklamos paslaugų, todėl šių paslaugų suteikimo vieta nelaikoma Lietuva.

5. Kilnojamųjų daiktų (išskyrus bet kokios rūšies transporto priemones) nuomos paslaugos, suteiktos už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims, nėra Lietuvos PVM objektas, neatsižvelgiant į tai, kad šių paslaugų teikėjas yra Lietuvoje įsikūrus apmokestinamasis asmuo. Pažymėtina, kad, jeigu išnuomojami trečiosios valstybės neapmokestinamajam asmeniui kilnojamieji daiktai yra laikinai (nuomos laikotarpiui) išgabenami iš Europos Sąjungos teritorijos, tai tokiu atveju turi būti įforminama atitinkama muitinės procedūra.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė X išnuomojo 2 mėnesiams už atlygį Baltarusijos gyventojui (neapmokestinamajam asmeniui) betono maišyklę. Šios kilnojamojo daikto nuomos paslaugos suteikimo vieta nelaikoma Lietuva, todėl Lietuvos įmonės X gautas atlygis už jo nuomą nėra PVM objektas Lietuvoje ir neapmokestinamas „lietuvišku“ PVM.

15. Telekomunikacijų paslaugos, radijo ir televizijos transliavimo paslaugos, elektroniniu būdu teikiamos paslaugos (nurodytos Reglamente (ES) Nr. 282/2011, ir kitos panašios paslaugos) asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu šis asmuo yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. jeigu jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje. Jeigu prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas ir pirkėjas bendrauja elektroniniu būdu, tačiau pati prekė patiekama arba paslauga suteikiama ne elektroniniu būdu, toks bendravimas nelaikomas elektroniniu būdu suteiktomis paslaugomis.

Komentaras

1. Nuo 2015-01-01 užsienio valstybių (tiek kitų valstybių narių, tiek už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrusių) apmokestinamųjų asmenų teikiamos telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamos paslaugos neapmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems šalies teritorijoje, t. y., jeigu jų buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, laikomos suteiktomis Lietuvoje ir yra Lietuvos PVM objektas.

2. Elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, radijo ir televizijos transliavimo paslaugos, telekomunikacijų paslaugos, kurioms taikomos šios dalies nuostatos, yra apibrėžtos atitinkamai Tarybos įgyvendinimo reglamente (ES) Nr. 282/2011 (toliau - Reglamentas Nr. 282/2011) ir Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 1042/2013 (toliau – Reglamentas Nr. 1042/2013):

2.1. Elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis pagal Reglamento Nr. 282/2011 nuostatas laikomos tokios paslaugos, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo.

Taigi tokiomis paslaugomis laikomi internetiniai žaidimai, el. knygos (jei nėra parduodamos kompaktiniuose diskuose), paieška įvairiose duomenų bazėse, reklamos ploto suteikimas interneto svetainėse, programinės įrangos pardavimas (kai parduodama įranga yra parsisiunčiama iš interneto, o ne atsiunčiama kompaktiniame diske) ar licencijos suteikimas, muzikos ar filmų (kai muzika ar filmai yra parsisiunčiami iš interneto, o ne atsiunčiami kompaktiniame diske) pardavimas, automatizuoti nuotoliniai ar elektroniniai mokymai, el. žurnalų ar laikraščių prenumerata ir pan.

2.2. Televizijos ir radijo transliavimo paslaugos pagal Reglamento Nr. 1042/2013 nuostatas apima garso ir garso bei vaizdo turinio paslaugas, kaip antai radijo ir televizijos programas, kurias ryšių tinklais teikia žiniasklaidos paslaugų teikėjas arba kurios teikiamos jo redakcine atsakomybe ir kurios skirtos plačiajai visuomenei vienu metu klausyti arba žiūrėti pagal programos tvarkaraštį. Kitaip tariant, tokios paslaugos apima radijo arba televizijos programas, kurios perduodamos ar pakartotinai perduodamos radijo arba televizijos tinklu, internetu arba panašiu elektroniniu tinklu (IP srautinis duomenų siuntimas) platinamoms radijo arba televizijos programoms, jeigu jos transliuojamos tuo pačiu metu kaip radijo arba televizijos tinklu perduodamos ar pakartotinai perduodamos programos

(jei tokios programos transliuojamos ne tuo pačiu metu, tai jos laikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis).

2.3. Prie telekomunikacijų paslaugų pagal Reglamentą Nr. 1042/2013 priskiriamos:

- fiksuotojo arba judriojo ryšio telefono paslaugos balsui, duomenims ir vaizdui perduoti ir perjungti, įskaitant su vaizdu susijusias telefono paslaugas (vaizdo telefono paslaugas);
- internetu teikiamos telefono paslaugos, įskaitant IP telefoniją (VoIP);
- balso paštas, skambučio laukimas, skambučio persiuntimas, skambintojo atpažinimas, trišalis skambinimas ir kitos skambučių valdymo paslaugos;
- audioteksto paslaugos;
- faksas, telegrafas ir teleksas;
- prieiga prie interneto, įskaitant žiniatinklį;
- privačios tinklų jungtys telekomunikacijų ryšiams, kuriais išimtinai naudojasi paslaugas įsigyjantis asmuo.

3. Vadinas, jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo suteikia šios dalies komentaro 2 punkte išvardintas paslaugas Lietuvoje įsikūrusiam neapmokestinamajam asmeniui, tai šių paslaugų teikimo vieta laikoma Lietuva ir jos turi būti apmokestintos PVM, taikant PVM įstatyme nustatytą šioms paslaugoms PVM tarifą.

4. Neatsižvelgiant į tai, kad užsienio apmokestinamųjų asmenų teikiamų elektroninių, radijo ir televizijos transliavimo bei telekomunikacijų paslaugų Lietuvos neapmokestinamiesiems asmenims teikimo vieta laikoma Lietuva, užsienio apmokestinamiesiems siekiant išvengti privalomo registravimosi PVM mokėtoju Lietuvoje bei visose kitose valstybėse, kurių neapmokestinamiesiems asmenims teikiamos tokios pat paslaugos, numatyta galimybė naudotis taip vadinama „Vieno langelio schema“ (*angl.* Mini One Stop Shop, toliau - MOSS) ir registruotis PVM mokėtoju tik vienoje valstybėje narėje bei visas savo PVM prievoles, susijusias su šiomis paslaugomis, vykdyti per vieną valstybę narę:

- jei asmens verslo įsteigimo vieta yra Europos Sąjungoje, toks asmuo registruojasi toje valstybėje narėje, kurioje yra įsteigtas jo verslas,
- jei asmens verslo įkūrimo vieta yra ne Europos Sąjungoje, toks asmuo gali pasirinkti, kurioje valstybėje narėje jam registruotis (jei toks ne Europos Sąjungos asmuo turi padalinių Europos Sąjungoje jis registruojasi toje valstybėje narėje, kurioje yra jo padalinys, jei padalinių yra keletas – gali pasirinkti bet kurią valstybę narę iš tų, kuriose yra padalinių).

Detali informacija šiuo klausimu yra išdėstyta PVM įstatymo XII skyriaus „Specialios apmokestinimo PVM schemos“ penktame skirsnyje „Specialios telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schemos“.

5. Pažymėtina, kad užsienio apmokestinamieji asmenys, teikiantys telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamas paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, neprivalo naudotis aukščiau nurodyta MOSS schema. Šios MOSS schemos nepasirinkę užsienio asmenys, teikiantys Lietuvoje įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamas paslaugas turėtų registruotis Lietuvoje PVM mokėtojais („nuo pirmo euro“) ir deklaruoti bei mokėti PVM už šias paslaugas bendra PVM įstatyme nustatyta tvarka.

1 pavyzdys

Lietuvos gyventojas, t.y. neapmokestinamasis asmuo, turintis nuolatinę gyvenamąją vietą Lietuvoje, įsigyja televizijos transliavimo paslaugas iš bendrovės, įsikūrusios Rusijoje. Šių paslaugų teikimo vieta yra Lietuva, todėl jos yra Lietuvos PVM objektas. Dėl šių paslaugų teikimo Rusijos

įmonei kyla prievolė registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje ir apskaičiuoti bei sumokėti į biudžetą PVM už suteiktas paslaugas, jei Rusijos įmonė nėra pasinaudojusi MOSS schema ir įsiregistravusi PVM mokėtoja pasirinktoje ES valstybėje narėje dėl tokių paslaugų teikimo visų ES valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims.

2 pavyzdys

Lietuvos fiziniui asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, Vokietijos kompanija už atlygį suteikė prieigą prie X duomenų bazės ir atsiuntė kompiuterinį žaidimą. Ši paslauga – PVM objektas Lietuvoje (nustatoma pagal pirkėjo gyvenamąją vietą). Todėl Vokietijos įmonei kyla prievolė registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje ir apskaičiuoti bei sumokėti į biudžetą PVM už suteiktas paslaugas, jeigu ji nėra įsiregistravusi per MOSS-ą Vokietijoje PVM mokėtoja dėl tokių paslaugų teikimo tiek Lietuvos, tiek kitų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, teikia mobiliojo interneto paslaugą, kuri veikia tik Lietuvos teritorijoje. Paslaugą galima įsigyti nusipirkus paslaugos prieigos kodą, kuriuo galima pasinaudoti tik esant Lietuvoje. Šios paslaugos pirkėjai – įvairių šalių (Lietuvos, kitų ES valstybių narių ir trečiųjų šalių) fiziniai asmenys (kurie nevykdo ekonominės veiklos). Ar visais atvejais šios paslaugos suteikimo vieta laikoma Lietuva?

Pagal nuostatas, tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio 15 dalies nuostatomis, mobiliojo interneto paslaugos, suteiktos fiziniams (neapmokestinamiesiems) asmenims, įsikūrusiems kitose ES valstybėse narėse ir trečiosiose valstybėse, suteikimo vieta nelaikoma Lietuva, todėl šios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas ir neturi būti apmokestintos „lietuvišku“ PVM.

Pažymėtina, kad dėl šių paslaugų teikimo kitose ES valstybėse narėse įsikūrusiems fiziniams (neapmokestinamiesiems) asmenims Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, gali registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje per MOSS-ą ir savo prievoles, susijusias su šių suteiktų paslaugų apmokestinimu PVM (taikant pirkėjų - fizinių asmenų įsikūrimo valstybėje narėje galiojantį PVM tarifą šioms paslaugoms), vykdyti Lietuvoje. Priešingu atveju jai atsirastų prievolė registruotis PVM mokėtoja minėtų paslaugų pirkėjų – fizinių asmenų įsikūrimo valstybėje narėje.

Lietuvos įmonės, PVM mokėtojos, suteiktos prieigos prie mobiliojo interneto paslaugos Lietuvoje įsikūrusiems fiziniams (neapmokestinamiesiems) asmenims, suteikimo vieta laikoma Lietuva, todėl šios suteiktos paslaugos turi būti apmokestintos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

(PVMĮ 13 str. 14 d., 15 d., 16 d. komentaras pakeistas pagal 2015-06-30 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2) RM-14669))

17. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalį, nestandartinės programinės įrangos kūrimo, pardavimo ir kitokio perdavimo paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai jas asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, teikia įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų asmuo arba kai paslauga teikiama per padalinį, esantį už Europos Sąjungos teritorijos ribų, o suteikta paslauga faktiškai naudojama šalies teritorijoje.

Komentaras

Nestandartinės programinės įrangos kūrimo, pardavimo ir kitokio perdavimo paslaugos, neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies nuostatas, laikomos suteiktomis Lietuvoje ir tuo atveju, kai jas neapmokestinamajam asmeniui, kurio buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuva, teikia įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų asmuo, ar kai paslauga teikiama per padalinį, esantį už Europos Sąjungos teritorijos ribų, o suteikta paslauga faktiškai naudojama šalies teritorijoje.

Taigi pažymėtina, kad kai užsienio asmuo teikia nestandartinės programinės įrangos kūrimo, pardavimo ir kitokio perdavimo paslaugas Lietuvoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui, paslaugų suteikimo vieta visais atvejais laikoma Lietuva, o jei tokia paslauga teikiama Lietuvoje įsikūrusiam neapmokestinamajam asmeniui – tokiu atveju, jei paslaugos teikėjas yra įsikūręs už ES teritorijos ribų ir suteikta paslauga naudojama Lietuvoje.

Pavyzdys

Viešajai įstaigai, kuri nėra apmokestinamasis asmuo, Jungtinių Amerikos Valstijų kompanija atsiuntė nestandartizuotą programinę įrangą, kuria naudojama šalies teritorijoje. Ši paslauga – PVM objektas Lietuvoje (nustatoma pagal pirkėjo buveinę). Todėl užsienio įmonei kyla prievolė registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje ir apskaičiuoti bei sumokėti į biudžetą PVM.

18. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalį, prekių vežimo paslaugos, papildomos vežimo paslaugos (pakrovimas, iškrovimas, krovinių tvarkymas ir kitos pagalbinės paslaugos, būdingos prekių vežimui) ar atstovavimo (agento) šių paslaugų teikimo sandoriuose paslaugos, teikiamos šalies teritorijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, nelaikomos suteiktomis šalies teritorijoje, kai prekių vežimo paslaugos ar papildomos vežimo paslaugos faktiškai suteikiamos už Europos Sąjungos teritorijos ribų, o teikiant atstovavimo (agento) šių paslaugų teikimo sandoriuose paslaugas – kai prekių vežimo paslaugos ar papildomos vežimo paslaugos, kurių teikimo sandoriuose atstovaujama, faktiškai suteikiamos tik už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Jeigu prekių vežimo paslaugos, teikiamos šalies teritorijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, faktiškai atliktos tiek už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tiek Europos Sąjungos teritorijoje, laikoma, kad ne šalies teritorijoje suteikta tokia paslaugos dalis, kuri yra proporcinga einančiai už Europos Sąjungos teritorijos ribų maršruto daliai.

Komentaras

1. Neatsižvelgiant PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalyje nustatytą „pagrindinę“ paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklę, kai prekių vežimo paslaugos, papildomos vežimo paslaugos (pakrovimas, iškrovimas, krovinių tvarkymas ir kitos pagalbinės paslaugos, būdingos prekių vežimui) yra teikiamos Lietuvoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui esančiam Lietuvoje, ir šios prekių vežimo paslaugos ar papildomos vežimo paslaugos faktiškai suteikiamos už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tai šios paslaugos nelaikomos suteiktomis Lietuvos teritorijoje ir nėra PVM objektas Lietuvoje. Jeigu prekių vežimo paslaugos, teikiamos Lietuvos teritorijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam Lietuvos teritorijoje, faktiškai atliktos tiek už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tiek Europos Sąjungos teritorijoje, laikoma, kad ne Lietuvos teritorijoje suteikta tokia paslaugos dalis, kuri yra proporcinga einančiai už Europos Sąjungos teritorijos ribų maršruto daliai.

Likusi paslaugos dalis, proporcinga einančiai Europos Sąjungos teritorijos ribose maršruto daliai, suteikta Lietuvoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui esančiam Lietuvoje, pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas laikoma suteikta Lietuvoje ir apmokestinama PVM, taikant PVM įstatyme nustatytą atitinkamai standartinį arba 0 proc. PVM tarifą.

1 pavyzdys

1 situacija

Lietuvos įmonė A suteikė kitai Lietuvos įmonei B prekių vežimo paslaugas maršrutu: Kijevas-Minskas.

Kadangi prekių vežimo paslaugos faktiškai atliktos už Europos Sąjungos teritorijos ribų, todėl šių paslaugų teikimo vieta nelaikoma Lietuva ir jos nėra Lietuvos PVM objektas.

2 situacija

Lietuvos įmonė C suteikė kitai Lietuvos įmonei D prekių vežimo paslaugas maršrutu: Vokietija –Lietuva – Rusija.

Šiuo atveju vežimo paslaugų dalies, proporcingai tenkančios maršruto daliai Vokietija - Lietuvos siena, suteikimo vieta, yra laikoma Lietuva, nes paslaugų pirkėjas yra Lietuvos apmokestinamasis asmuo (PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 p.). Pažymėtina, jeigu ši vežimo paslauga, susijusi su eksportuojamomis prekėmis - tai taikomas 0 proc. PVM

Paslaugų vieta maršruto dalyje Lietuvos siena –Rusija nėra Lietuvos PVM objektas.

Atstovavimo (agento) aukščiau nurodytose prekių vežimo ir papildomų vežimo paslaugų teikimas sandoriuose paslaugos, teikiamos Lietuvos teritorijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam Lietuvos teritorijoje, nelaikomos suteiktomis Lietuvoje ir nėra Lietuvos PVM objektas tuo atveju, kai prekių vežimo paslaugos ar papildomos vežimo paslaugos, kurių teikimo sandoriuose atstovaujama, yra faktiškai suteikiamos tik už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Jeigu minėtiems Lietuvoje įsikūrusiems asmenims suteikiamos atstovavimo paslaugos dėl prekių vežimo paslaugų, tiek už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tiek Europos Sąjungos teritorijoje, tai šių atstovavimo paslaugų suteikimo vieta laikoma Lietuva ir jos turi būti apmokestintos PVM, taikant PVM įstatyme nustatytą atitinkamai standartinį arba 0 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, veikdama kaip agentas, teikia atstovavimo paslaugas teikiant papildomas vežimo paslaugas Baltarusijos teritorijoje ir teikiant prekių vežimo paslaugas maršrutu Maskva – Vilnius Lietuvos įmonei B. Atstovavimo paslaugos teikiant papildomas vežimo paslaugas Baltarusijos teritorijoje – ne PVM objektas Lietuvoje (nustatoma pagal faktinę papildomų vežimo paslaugų suteikimo vietą už Europos Sąjungos teritorijos ribų). Atstovavimo paslaugos teikiant prekių vežimo paslaugas maršrutu Maskva – Vilnius Lietuvos įmonei B – PVM objektas Lietuvoje (faktiškai prekių vežimo paslaugos suteiktos ne tik už Europos Sąjungos teritorijos ribų, todėl jų atstovavimo paslaugoms netaikoma PVM įstatymo 13 str. 18 d. nuostatos – pagrindinės paslaugų suteikimo taisyklės išimtis, t.y., laikoma, kad visos atstovavimo paslaugos vežant prekes nurodytuoju maršrutu suteiktos Lietuvoje, kur įsikūręs jų pirkėjas apmokestinamasis asmuo).

19. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalį, ilgalaikės (kitos negu trumpalaikės) transporto priemonės nuomos paslaugos, teikiamos šalies teritorijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, nelaikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai išnuomota transporto priemonė faktiškai daugiausia naudojama už Europos Sąjungos teritorijos ribų.

Komentaras

Neatsižvelgiant į šio 13 str. 2 dalies nuostatas transporto priemonių ilgalaikės nuomos paslaugos, teikiamos tiek Lietuvoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui, tiek užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui esančiam Lietuvoje, nelaikomos suteiktomis Lietuvoje ir nėra Lietuvos PVM objektas, jeigu išnuomota atitinkamos rūšies transporto priemonė faktiškai naudojamas daugiausia už Europos Sąjungos teritorijos ribų.

Pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas A išnuomojo krovininį automobilį kitam Lietuvos PVM mokėtojui B, kuris išsinuomotą automobilį daugiausia naudoja prekių pervežimams po trečiąsias šalis (pvz., šiuo automobiliu gabena už atlygį prekes iš vienos už Europos Sąjungos teritorijos ribų esančios valstybės į kitą tokią valstybę, užsukdamas į Europos Sąjungos teritoriją (pvz., į Lietuvą) tik suremontuoti šį automobilį arba poilsio dienomis. Kadangi krovininis automobilis faktiškai naudojamas daugiausia už Europos Sąjungos teritorijos ribų, jo nuoma – ne PVM objektas Lietuvoje.

(PVMĮ 13 str. komentaras pagal VMI prie FM 2014-04-29 raštą Nr. (18.2-31-2) - RM -6158).

13-1 straipsnis. Vežimo paslaugų suteikimo vieta. Neteko galios nuo 2010 m. sausio 1 d. 2009 12 03 įstatymu Nr. XI-518

13² straipsnis. Tam tikrų prekių tiekimo ir tam tikrų paslaugų suteikimo vietos nustatymo išimtyys

1. Vykdamas Europos Sąjungos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis ir (arba) teikiant šio Įstatymo 13 straipsnio 15 dalyje nurodytas paslaugas asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, šio Įstatymo 12 straipsnio 3 dalies 1 punkto ir (arba) 13 straipsnio 15 dalies nuostatos netaikomos (nurodytos prekės laikomos patiektomis ir paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, kai atitinka atitinkamai šio Įstatymo 12 straipsnio 1 dalies ir (arba) 13 straipsnio 2 dalies 2 punkto nuostatas), jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

1) asmuo, tiekiantis prekes ir (arba) teikiantis paslaugas, yra įsikūręs (t. y. jo buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra) tik vienoje valstybėje narėje ir neturi padalinių valstybėse narėse, o jeigu šis asmuo yra įsikūręs (t. y. jo buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra) už Europos Sąjungos teritorijos ribų, jis turi padalinį tik vienoje valstybėje narėje;

2) šios dalies 1 punkte nurodyto asmens bendra šio Įstatymo 12 straipsnio 3 dalies 1 punkte nurodytų siunčiamų ar gabenamų į kitą, negu nurodyta šios dalies 1 punkte, valstybę narę prekių ir (arba) šio Įstatymo 13 straipsnio 15 dalyje nurodytų paslaugų, teikiamų

asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys ir kurie yra įsikūrę (t. y. kurių buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra) kitoje, negu nurodyta šios dalies 1 punkte, valstybėje narėje, vertė (neįskaitant PVM) einamaisiais kalendoriniais metais neviršija ir praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 10 000 eurų (kai netenkinama šioje dalyje nurodyta sąlyga dėl tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų sumos, įskaitant prekes, kurias tiekiant, ir (arba) paslaugas, kurias teikiant ši suma viršijama, taikomos atitinkamai šio Įstatymo 12 straipsnio 3 dalies 1 punkto ir (arba) 13 straipsnio 15 dalies nuostatos);

3) šios dalies 1 punkte nurodytas asmuo nėra pasirinkęs taikyti nuostatų, iš esmės tolygių šio straipsnio 2 dalies nuostatoms.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas sąlygas atitinkantis prekių tiekėjas, vykdomas Europos Sąjungos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis, kurių siuntimas ar gabenimas į kitą valstybę narę prasideda šalies teritorijoje, ir (arba) šio straipsnio 1 dalyje nurodytas sąlygas atitinkantis Lietuvos Respublikoje įsikūręs ar šalies teritorijoje padalinį turintis paslaugų tiekėjas turi teisę pasirinkti taikyti atitinkamai šio Įstatymo 12 straipsnio 3 dalies 1 punkto ir (arba) 13 straipsnio 15 dalies nuostatas. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo dienos visiems prekių tiekėjo ir (arba) paslaugų tiekėjo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Dėl šios pasirinkimo teisės prekių tiekėjas ir (arba) paslaugų tiekėjas su prašymu centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka privalo kreiptis į vietos mokesčio administratorių.

Komentaras

Komentaras rengiamas

14 straipsnis. Apmokestinimo momentas

1. Prievolė apskaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai šio Įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita -faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Komentaras

1. Apmokestinimo momentas – tai momentas, kada turi būti apskaičiuotas tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos pardavimo PVM. Apmokestinimo momentas yra svarbus nustatant, kurį mokesčių laikotarpį turi būti apskaičiuotas ir PVM deklaracijoje deklaruojamas.

2. Prievolė apskaičiuoti PVM už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą, taip pat iš šalyje neįsikūrusio užsienio apmokestinamojo asmens įsigytas paslaugas, už kurias pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM atsiranda paslaugų pirkėjui (žr. 95 str. 2 dalies komentarą), atsiranda, kai šio Įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu šiame komentuojamame straipsnyje nenustatyta kitaip (žiūr. 14 str. 4, 5, 7, 8, 12, 13, 14 dalių komentarą). Pagal komentuojamo įstatymo 79 ir 81 straipsnių nuostatas PVM mokėtojas įvykusį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą privalo įforminti PVM sąskaita faktūra arba užtikrinti, kad įvykusį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jo vardu įformintų šių prekių ar paslaugų pirkėjas arba trečiasis asmuo (žiūr. 79 ir 81 str. komentarą).

Komentuojamo įstatymo 79 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta nedelsiant patiekus prekes ar suteikus paslaugas, tačiau ilgalaikių paslaugų (t. y. paslaugų, kurios teikiamos tam tikrą tęstinį laikotarpį (telekomunikacijų, nuomos ar kt.) teikimo, taip pat ilgalaikio elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos tiekimo atvejais PVM sąskaita-faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos (šių paslaugų apmokestinimo momentas paaiškintas 14 str. 6 dalies komentare). Be to, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, vadovaudamasi komentuojamojo įstatymo 79 straipsnio 6 dalies nuostatomis, yra nustačiusi ir kitus atvejus, kuriais visi per tam tikrą laiką įvykę prekių tiekimai ar paslaugų teikimai įforminami bendra PVM sąskaita faktūra centrinio mokesčio administratoriaus nustatytu laiku (žr. 79 str. 2 dalies komentarą).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, sausio 20 d. įmonei B patiekė prekių ir ūkinės operacijos metu minėtoms prekėms išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju PVM sąskaitos faktūros išrašymo momentas – sausio 20 d. yra prekių apmokestinimo PVM momentas, kai įmonei A atsiranda prievolė apskaičiuoti tiekiamų prekių pardavimo PVM, taikant šioms prekėms nustatytą PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, platina periodinius leidinius prenumeratos būdu. Tarkim, įmonė B praėjusių metų gruodžio mėnesį įmonėje A užsiprenumeruoja du periodinius (mėnesinius) žurnalus apie statybų projektavimą sekantiems, t. y. šiems (visiems) metams. Sudariusi žurnalų prenumeratos sutartį, praėjusių metų gruodžio 14 d. įmonė B įmonei A sumoka avansą. PVM sąskaitą faktūrą už šiems –visiems metams prenumeruojamus žurnalus įmonė A įmonei B išrašo šių metų sausio mėn. 2 d. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje Įmonė A nurodo visų per metus numatomų patiekti žurnalų kiekį, apmokestinamąją vertę, PVM tarifą ir sumą, o taip pat atskirai, pagal kiekvieną kalendorinį mėnesį numatomų patiekti žurnalų kiekį, apmokestinamąją vertę, PVM tarifą ir sumą.

Kada įmonei A už įmonei B prenumeratos būtų patiektus žurnalus atsiranda prievolė skaičiuoti pardavimo PVM? Į kokio mėnesio PVM deklaraciją įmonė B turi traukti šioje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtas pirkimo PVM sumas?

Kadangi įmonė B žurnalų prenumeruojamus žurnalus gaus anksčiau kaip prieš 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos (pirmieji žurnalai bus patiekti š. m. sausio mėn.), tai įmonei A, gavus avansą už šiuos žurnalus, jokių PVM mokestinių prievolių neatsiranda (įmonė A gali pasirinkti gautą avansą, jo gavimo momentu, apmokestinti PVM, žr. 14 str. 4 d. komentarą).

Pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas prievolė apskaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą atsiranda, kai išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas.

Kai įmonė A šių metų sausio mėn. 2 d. už einamaisiais metais numatomus patiekti žurnalus išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo visų per metus numatomų patiekti žurnalų kiekį, apmokestinamąją vertę, PVM tarifą ir sumą, o taip pat atskirai, pagal kiekvieną kalendorinį mėnesį numatomų patiekti žurnalų kiekį, apmokestinamąją vertę, PVM tarifą ir sumą, tai įmonė A visą PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotą PVM, kaip pardavimo PVM, turi traukti į sausio mėnesio PVM deklaraciją.

Įmonė B šių metų sausio mėn. 2 d. PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą pirkimo PVM (visą sumą) traukia į sausio mėnesio PVM deklaraciją.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nenurodytu atveju arba kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą PVM sąskaita-faktūra neišrašyta, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

- 1) kai prekė perduodama ar paslauga suteikiama arba**
- 2) kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą.**

Komentaras

1. Jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma dėl to, jog tai nėra privalu pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 79 straipsnio nuostatas (PVM sąskaitą faktūrą neprivalu išrašyti, kai PVM mokėtojas prekes (išskyrus atvejus, kai į kitą Europos Sąjungos valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės) tiekia ir paslaugas teikia fiziniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (t. y., kai toks prekių tiekimas (paslaugų teikimas) įforminamas kasos aparato kvitu, prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitu ar išduodamas keleivinio transporto bilietas ir pan., žr. komentuojamo įstatymo 79 str. 3 dalies komentarą) arba jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma pažeidžiant Buhalterinės apskaitos įstatymo ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo reikalavimus, tai neatleidžia nuo prievolės skaičiuoti tiekiamų prekių ir (arba) paslaugų pardavimo PVM (pardavimo PVM šiuo atveju apskaičiuojamas apskaitos registruose). Tokiu atveju PVM apmokestinimo momentas atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykiui, kuris įvyksta anksčiau, t. y. kai:

- 1) prekė perduodama ar paslauga suteikiama, arba
- 2) gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą.

Šios nuostatos taikomos ir tais atvejais kai apmokestinamasis asmuo iš šalies teritorijoje neįsikūrusio užsienio apmokestinamojo asmens įsigyja paslaugas, už kurias pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM tenka paslaugų pirkėjui (žr. 95 str. 2 dalies komentarą).

Kai prieš paslaugos suteikimą PVM mokėtojas paslaugų gavėjams parduoda bilietus į meno, kultūros ar sporto renginius, kurie įvyks ne vėliau kaip per 12 mėnesių nuo bilietų pardavimo, ir už tai gauna atlygį, tai atlygio gavimas laikomas avansu ir bilietų pardavimo momentu PVM neskaičiuojamas. Pardavusiam bilietus renginių organizatoriui prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta renginys. Tačiau reikia pažymėti, kad PVM mokėtojas gali pasirinkti gautą avansą, jo gavimo momentu, apmokestinti PVM (žr. 14 str. 4 d. komentarą).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia renginių organizavimo paslaugas. Bilietus į koncertą, kuris įvyks gegužės 1 dieną, įmonė pradeda pardavinėti iš anksto - sausio mėnesį. Pinigų už bilietus priėmimą įmonė įformina kasos aparato kvitu, kuriame PVM neišskirtas ir nurodoma, kad gaunamas avansas. Po renginio visiems apmokestinamiesiems asmenims išrašomos PVM sąskaitos faktūros. Kada atsiranda PVM apmokestinimo momentas - ar kai parduodami bilietai, ar tada, kai įvyksta įmonės organizuojamas renginys?

Patektu atveju, kai įmonė A parduoda bilietus į koncertą, kuris įvyks ne vėliau kaip per 12 mėnesių nuo bilietų pardavimo, o įvykus renginiui paslaugos suteikimą įformina išrašydama apmokestinamiesiems asmenims PVM sąskaitas faktūras, bilietų pardavimo metu gautas atlygis laikomas avansu ir prievolės apskaičiuoti PVM neatsiranda (įmonė A gali pasirinkti gautą avansą, jo gavimo momentu, apmokestinti PVM). Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda kai įvyksta renginys – gegužės 1 dieną.

Jeigu parduodant bilietus į renginį, kuris įvyks ne vėliau kaip per 12 mėnesių nuo bilietų pardavimo, bilietų pardavimas įforminamas dokumentu, kuriame išskirtas PVM, tai laikytina, kad bilietus pardavęs renginių organizatorius pasirinko gautą avansą jo gavimo momentu apmokestinti PVM. Tuo atveju jis bilietų pardavimo metu iš pirkėjų paimtas PVM sumas, kaip pardavimo PVM, turi traukti į laikotarpio, kada bilietai buvo parduoti, PVM deklaraciją, ir apskaičiuotą PVM sumokėti į biudžetą ne vėliau, kaip iki kito mėnesio 25 dienos (tokiu atveju įvykus renginiui PVM neskaičiuojamas).

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia renginių organizavimo paslaugas. Bilietus į koncertą, kuris įvyks gegužės 1 dieną, įmonė pradeda pardavinėti iš anksto - sausio mėnesį. Pinigų už bilietus priėmimą įmonė įformina kasos aparato kvitu, kuriame išskirtas PVM ir nurodomas paslaugos pavadinimas. Įvykus renginiui, joks renginio apskaitos dokumentas neišrašomas. Kada įmonė A turi apskaičiuoti PVM - ar kai parduodami bilietai, ar tada, kai įvyksta įmonės organizuotas renginys?

Kadangi įmonė A kasos aparato kvituose, išduotuose už parduodamus bilietus į koncertą, kuris įvyks ne vėliau kaip per 12 mėnesių nuo bilietų pardavimo, išskiria PVM, o įvykus renginiui neišrašo jokio renginio apskaitos dokumento, tai įmonei A prievolė apskaičiuoti PVM už renginį atsiranda tada, kai parduodami bilietai ir išduodamas kasos aparato kvitas (šiuo atveju laikoma, kad įmonė pasirinko gautą avansą jo gavimo momentu apmokestinti PVM).

2. Jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, o atlygis už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas gaunamas vėliau nei buvo patiektos prekės ar suteikta paslauga, tai apmokestinimo momentas bus prekių perdavimo ar paslaugos suteikimo momentas. Šiuo atveju tiekiamų prekių ir suteiktų paslaugų pardavimo PVM apskaičiuojamas ir deklaruojamas tą mokestinį laikotarpį, kada įvyko faktiškas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris. Šios nuostatos taikomos ir tais atvejais kai apmokestinamasis asmuo iš šalies teritorijoje neįsikūrusio užsienio apmokestinamojo asmens įsigyja paslaugas, už kurias pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM tenka paslaugų pirkėjui (žr. 95 str. 2 dalies komentarą).

1 pavyzdys

Įmonė A praėjusių metų liepos mėn. įmonei B atliko patalpų remonto darbus, tačiau neišrašė atliktų darbų PVM sąskaitos faktūros. Atliktus remonto darbus įmonė A praėjusių metų liepos mėn. 26 d. įformino remonto darbų perdavimo – priėmimo aktu, o įmonė B už atliktus darbus įmonei A apmokėjo sekančių metų vasario mėnesį. Šiuo atveju paslaugos suteikimo momentas įvyko anksčiau, nei buvo gautas atlygis už suteiktą paslaugą. Tokiu atveju įmonei A prievolė apskaičiuoti suteiktos paslaugos pardavimo PVM atsiranda praėjusių metų liepos mėnesį, t. y. įmonei A atlikus remonto darbus, kurie buvo įforminti darbų perdavimo – priėmimo aktu. Darbų perdavimo – priėmimo aktas yra buhalterinis dokumentas, todėl minėta operacija – remonto darbai, remiantis darbų perdavimo – priėmimo akto duomenimis, atvaizduojama buhalterinėje apskaitoje kaip pardavimai (paslaugų teikimas) ir apskaičiuojamas pardavimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Tarkime aukščiau minėtu atveju, įmonė A už atliktus darbus įmonei B apmokėjo dar prieš paslaugų atlikimą, t. y. praėjusių metų birželio mėnesį. Šiuo atveju įmonei A prievolė apskaičiuoti suteiktos paslaugos pardavimo PVM atsiranda taip pat praėjusių metų liepos mėnesį, kadangi praėjusių metų birželio mėnesį buvo gautas avansas už dar nesuteiktas paslaugas. Tačiau šiuo atveju įmonė A gali pasirinkti gautą avansą, jo gavimo momentu – praėjusių metų birželio mėnesį, apmokestinti PVM.

3. Jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, o atlygis už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas gaunamas, tai apmokestinimo momentas yra tada, kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą. Toks apmokestinimo momentas, kad PVM reikia skaičiuoti, kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą, dažniausiai yra taikomas tais atvejais, kai pirkėjas (klientas) yra galutinis vartotojas, o atsiskaitymas už tiekiamą prekę ar suteiktą paslaugą įforminamas kasos aparato kvitu. Šios nuostatos taikomos ir tais atvejais kai apmokestinamasis asmuo iš šalies teritorijoje neįsikūrusio užsienio apmokestinamojo asmens įsigyja paslaugas, už kurias pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM tenka paslaugų pirkėjui (žr. 95 str. 2 dalies komentarą).

1 pavyzdys

Gyventojas parduotuvėje, kuri yra įsiregistravusi PVM mokėtoja, už grynus pinigus perka maisto produktus. Parduotuvė maisto produktų pardavimą gyventojui įformina kasos aparato čekiu. Tokiu atveju parduotuvė PVM turės skaičiuoti išduodama kasos aparato čekį, t. y. iš gyventojų gaudama grynuosius pinigus.

3. Prievolė apskaičiuoti PVM už užsienio apmokestinamojo asmens tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą, kai kitais nei šio Įstatymo 95 straipsnio 2 dalyje nustatytais atvejais apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo pirkėjas (klientas), atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

Komentaras

1. Tais atvejais, kai už užsienio apmokestinamojo asmens tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas pagal 95 straipsnio 3, 4 ir 5 dalies nuostatas (žr., 95 str. komentarą), prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM tenka pirkėjui, PVM apmokestinimo momentas bus įvykus kuriam nors iš žemiau 1-3 punktuose nurodytųjų atvejų (priklausomai nuo to, kuris įvyksta anksčiau):

1) kai pirkėjas (klientas) gauna apskaitos dokumentą, kuriuo įformintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas;

Komentaras

Jeigu pirkėjas (klientas) iš šalies teritorijoje neįsikūrusio užsienio apmokestinamojo asmens už šio asmens šalies teritorijoje tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas anksčiau, nei sumoka už patiektą prekę ar paslaugą, gauna apskaitos dokumentą, kuriuo įformintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas, tai šiuo atveju pirkėjas (klientas) pardavimo PVM turi skaičiuoti, kai gauna iš užsienio apmokestinamojo asmens apskaitos dokumentą (gavimo data gali būti nustatoma pagal pašto žymą ar kitus įrodymus).

1 pavyzdys

Užsienio firma, neįsiregistravusi Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoja, atliko Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai, tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba (pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalį tokių darbų atlikimo vieta - Lietuvos Respublika). Įmonė A, remdamasi PVM įstatymo 95 str. 5 dalies nuostatomis, turi apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pardavimo PVM už iš Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoju neįregistruoto užsienio

apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje įsigytas paslaugas: už tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba.

Užsienio firma sąskaitą už jos suteiktas paslaugas išrašė praėjusių metų gruodžio 28 d., Lietuvos įmonė šią sąskaitą gavo š. m. sausio 8 d., už suteiktą paslaugą apmokėta – š. m. vasario 2 d. Šiuo atveju apmokestinimo momentu laikoma sąskaitos gavimo data - š. m. sausio 8 d.

2) kai pirkėjas (klientas) moka atlygį už patiektą prekę arba suteiktą paslaugą;

Komentaras

1. Jeigu pirkėjas (klientas) šalies teritorijoje neįsikūrusiam užsienio apmokestinamajam asmeniui anksčiau sumoka už šio asmens šalies teritorijoje patiektą prekę ar suteiktą paslaugą, nei gauna apskaitos dokumentą, kuriuo įformintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas, tai šiuo atveju pirkėjas (klientas) pardavimo PVM turės skaičiuoti, kai sumokės atlygį už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą.

1 pavyzdys

Užsienio firma, neįsiregistravusi Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoja, atliko Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai, tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba (pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalį tokių darbų atlikimo vieta - Lietuvos Respublika). Įmonė A, remdamasi PVM įstatymo 95 str. 5 dalies nuostatomis, turi apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pardavimo PVM už iš Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoju neįregistruoto užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje įsigytas paslaugas: už tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba

Užsienio firma sąskaitą už jos suteiktas paslaugas išrašė praėjusių metų gruodžio 28 d., Lietuvos įmonė šią sąskaitą gavo š. m. vasario 1 d., už suteiktą paslaugą apmokėta – š. m. sausio 20 d.. Šiuo atveju apmokestinimo momentu laikoma paslaugos apmokėjimo data - š. m. sausio 20 d.

3) mokestinio laikotarpio, kurį prekės buvo patiektos arba paslaugos suteiktos, paskutinę dieną, jeigu iki šios dienos neįvyko nė vienas iš šios dalies 1 ir 2 punktuose nurodytų įvykių.

Komentaras

1. Jeigu pirkėjas (klientas) šalies teritorijoje neįsikūrusiam užsienio apmokestinamajam asmeniui nesumokėjo už šalies teritorijoje patiektą prekę ar suteiktą paslaugą, taip pat negavo apskaitos dokumento, kuriuo įformintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas, tai tokiu atveju pirkėjas (klientas) pardavimo PVM turės skaičiuoti mokestinio laikotarpio, kurį prekės buvo patiektos arba paslaugos suteiktos, paskutinę dieną.

1 pavyzdys

Užsienio firma, neįsiregistravusi Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoja, sausio mėn. atliko Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai, tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba (pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalį tokių darbų atlikimo vieta - Lietuvos Respublika). Įmonė A turi apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pardavimo PVM už iš Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoju neįregistruoto užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje

įsigytas paslaugas: už tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba

Lietuvos įmonė sausio 31 d. iš užsienio firmos dar nėra gavusi sąskaitos faktūros už suteiktą paslaugą, taip pat nėra sumokėjusi už šią paslaugą. Šiuo atveju paslaugos apmokestinimo momentas – sausio 31 d.

2. Jei užsienio apmokestinamasis asmuo šalies teritorijoje teikia paslaugas, kurios užtrunka ilgesnį laikotarpį ne todėl, kad tai ilgalaikė ar nuolatinė paslauga, o todėl, kad jos toks pobūdis (pvz., nekilnojamo turto projektavimo paslauga ar pan.), tai tokiu atveju negalima teigti, kad apmokestinimo momentas įvyksta kiekvieno kito mėnesio paskutinę dieną. Tokiu atveju, nustatant apmokestinimo momentą, reikėtų visų pirma atsižvelgti į apskaitos dokumento, kuriuo įformintas prekės tiekimas ar paslaugos teikimas, gavimą arba atlygio už suteiktą paslaugą sumokėjimą. Jei klientas iš paslaugos teikėjo negavo apskaitos dokumento, kuriuo įformintas prekės tiekimas ar paslaugos teikimas, o taip pat nemokėjo atlygio už suteiktą paslaugą, tai tokios paslaugos apmokestinimo momentas nustatomas pagal šio straipsnio 3 dalies 3 punkte nustatytą taisyklę.

1 pavyzdys

Užsienio firma, neįsiregistravusi Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoja, su Lietuvos įmone A sudarė sutartį, kurioje įsipareigojo Lietuvos įmonei parengti administracinio pastato statybos projektą. Sutartyje numatyta, kad užsienio firma darbus pradės vykdyti sausio mėnesį, o baigs gegužės mėnesį.

Gegužės mėnesį projektas buvo pateiktas įmonei, tačiau gegužės mėnesį užsienio firma neišrašė šios paslaugos PVM sąskaitos faktūros, o įmonė A nesumokėjo už jai suteiktą paslaugą. Šiuo atveju apmokestinimo momentas bus gegužės 31 diena, nes iki mokestinio laikotarpio, kurį paslaugos buvo suteiktos, paskutinės dienos neįvyko nė vienas pagrindinių įvykių, dėl kurių atsiranda apmokestinimo momentas.

4. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1, 2 ir 3 dalių nuostatas, tais atvejais, kai už prekes arba paslaugas visiškai ar iš dalies atlyginama prieš perduodant prekes ar suteikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai gaunamas toks visiškas ar dalinis atlygis, jeigu pagal sandorio sąlygas šios prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos (toliau šiame Įstatyme visiškas arba dalinis atlygis, mokamas prieš prekės perdavimą arba paslaugos suteikimą, vadinamas avansu). Jeigu avansas gaunamas, kai pagal sandorio sąlygas prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti prekių tiekimo arba paslaugų teikimo apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą ir nuo gauto avanso skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka. Šios dalies nuostatos netaikomos tais atvejais, kai apmokestinamoji vertė yra marža, apskaičiuota šio Įstatymo 102 ir 107 straipsniuose nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Jeigu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sutartyje yra numatyta gauti avansą (t. y. numatyta už prekes arba paslaugas visiškai ar iš dalies atlyginti prieš prekių perdavimą ar paslaugų suteikimą), tai prekių tiekėjui ar paslaugos teikėjui prievolė nuo gauto avanso apskaičiuoti PVM atsiranda, jeigu pagal sutarties sąlygas šios prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos. Šiuo atveju dvylika mėnesių turi praeiti nuo sandorio

sudarymo dienos iki prekės perdavimo (paslaugos suteikimo) dienos. Atkreipiame dėmesį į tai, kad pagal komentuojamo įstatymo 79 straipsnio 4 dalį avanso gavimas, kai pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14 straipsnį privaloma apskaičiuoti PVM, įforminamas PVM sąskaita faktūra (žr., 79 str.4 dalies komentarą).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, praėjusių metų sausio mėn. sudarė sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, dėl gamybinių įrengimų pirkimo. Sutartyje numatyta, kad įmonė B įrengimus įmonei A pagamins ir perduos sekančių metų spalio mėnesį. Įmonė A sutartyje įsipareigoja įmonei B kas mėnesį iki įrengimų perdavimo mokėti nustatyto dydžio avansą.

Kadangi įrengimų perdavimas numatytas ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sutarties sudarymo, įmonė B kas mėnesį, gavusi avansą, nuo gautos avanso sumos privalo apskaičiuoti pardavimo PVM, jį deklaruoti to mėnesio laikotarpio PVM deklaracijoje.

2. Jeigu sutartyje numatyta avansą gauti už prekes ar paslaugas, kurios bus patiekto ar suteiktos anksčiau kaip prieš 12 mėnesių, tai tokiu atveju prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas pardavimo PVM nuo gauto avanso neturės skaičiuoti. Tačiau šiuo atveju apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti gautą avansą apmokestinti PVM, t. y. PVM apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą.

Tokiu atveju, jei sutartyje numatyta avansą gauti už prekes ar paslaugas, kurios bus patiekto ar pateiktos anksčiau kaip prieš 12 mėnesių, tačiau, pasikeitus sandorio sąlygoms, prekės buvo patiekto ar paslaugos suteiktos vėliau nei po 12 mėnesių, o apmokestinamasis asmuo nebuvo pasirinkęs prekių tiekimo arba paslaugų teikimo apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą, tai, gavus tokį avansą, PVM turi būti skaičiuojamas.

PVM mokėtojas laikomas pasirinkusiu gautą avansą apmokestinti PVM, kai jis avanso gavimą PVM įstatymo 79 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka įformina PVM sąskaita faktūra (šią PVM sąskaitą faktūrą išrašo avanso gavėjas ir joje nurodo, kad PVM skaičiuojamas nuo avanso).

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, praėjusių metų sausio mėnesį su įmone B, PVM mokėtoja, sudarė sutartį, kurioje įmonė A įsipareigojo įmonei B ne vėliau kaip po 11 mėnesių atlikti įrengimų remonto darbus. Įmonė B įsipareigoja įmonei A praėjusių metų vasario mėnesį sumokėti avansą.

Įmonė A praėjusių metų vasario mėnesį, gavusi avansą iš įmonės B, atsižvelgdama į tai, kad pagal sutarties sąlygas avansas gaunamas už darbus, kurie bus atlikti anksčiau kaip per 12 mėnesių po sutarties pasirašymo, PVM nuo avanso neskaičiuoja.

Tarkim, kad įmonė A sutartyje numatytus įrengimų remonto darbus įmonei B pradėjo atlikti š. m. balandžio mėnesį, t. y. vėliau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos.

Ar įmonei nuo gauto avanso atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM?

Pateiktu atveju aišku, kad avansas sumokėtas už statybos darbus. Be to, įmonė A statybos darbus įsipareigojo atlikti per 11 mėnesių po sutarties pasirašymo, tačiau šie darbai buvo pradėti vykdyti tik š. m. balandžio mėnesį, t. y. pradėti vykdyti vėliau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos.

Tokiu atveju, remiantis PVM įstatymo 14 straipsnio 4 dalies ir 79 straipsnio nuostatomis, įmonė A dar praėjusių metų vasario mėnesį, gavusi avansą, privalėjo išrašyti avansui PVM sąskaitą faktūrą ir nuo gauto avanso apskaičiuoti pardavimo PVM ir šį pardavimo PVM nustatyta tvarka sumokėti į biudžetą.

Tačiau, kaip jau buvo minėta, įmonė A avansą gavo praėjusių metų vasario mėnesį, kai dar nežinojo, kad neįvykdys sutarties sąlygų. Tokiu atveju įmonė A, įsitikinusi, kad sutartyje numatytus darbus atliks vėliau kaip po 12 mėnesių, tarkim praėjusių metų rugpjūčio mėnesį, gautam avansui išrašo PVM sąskaitą faktūrą ir nuo avanso, gauto praėjusių metų vasario mėnesį, apskaičiuoja pardavimo PVM. Įmonė A nuo avanso apskaičiuotą pardavimo PVM sumą turi traukti į praėjusių metų vasario mėn. PVM deklaraciją, o įmonė B PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą PVM sumą į PVM atskaitą traukia tą mėnesį, kada buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, t. y. praėjusių metų rugpjūčio mėnesį.

3. Remiantis Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) praktika (byla C-419/02, C-549/11), kad PVM taptų apskaičiuotinu išankstinio apmokėjimo momentu, reikia, jog apie visus su apmokestinamuoju momentu susijusius faktus, t. y. būsimą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, būtų žinoma iš anksto ir prekės ar paslaugos, už kurias mokamas avansas, būtų tiksliai identifikuotos. Avansas už prekių tiekimą ir (ar) paslaugų teikimą, kurie dar nėra tiksliai identifikuoti, negali būti apmokestinamas PVM.

1 pavyzdys

Bendrovė A savo klientams už atlygį platina dovanų korteles, kurios suteikia teisę jų turėtojui apmokėti už bendrovės turimame prekybos centre perkamas bet kokias prekes. Ar bendrovės gautas atlygis už platinamas dovanų korteles yra PVM objektas?

Kai bendrovė platina dovanų korteles, kurios suteikia teisę jų turėtojui bendrovės prekybos tinkle įsigyti prekių už šiose kortelėse įneštą pinigų sumą, tai toks dovanų kortelių platinimas, remiantis PVM įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu, o šio atlygio sumokėjimo metu pridėtinės vertės mokestis, tiek tuo atveju, kai patiekus kortelę įsigijamos prekės anksčiau nei prieš 12 mėnesių, tiek ir vėliau kaip po 12 mėnesių nuo kortelės įsigijimo dienos, netampa apskaičiuotinu, nes nėra aišku, kokios konkrečios prekės bus perkamos.

4. Įstatymo 14 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad PVM nuo avanso turi būti skaičiuojamas, jeigu visos prekės bus perduotos arba visos paslaugos bus suteiktos vėliau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos.

Sandorio dėl paslaugų teikimo sudarymo atveju, nustatant kada bus suteiktos paslaugos, atsižvelgiama į paslaugų teikimą įforminančių apskaitos dokumentų išrašymą – jeigu apskaitos dokumentas, fiksuojantis paslaugų suteikimą (arba pirmosios dalies paslaugų suteikimą) bus išrašytas praėjus daugiau nei 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo, avanso mokėjimas pagal tokį sandorį sukurs apmokestinamąjį momentą. Jeigu laikotarpyje tarp sandorio sudarymo ir 12 mėnesių nuo minėtos datos bus išrašomi apskaitos dokumentai, fiksuojantys atitinkamos dalies paslaugų suteikimą, avanso mokėjimas pagal tokį sandorį apmokestinamojo momento nesukurs. Primename, kad neturi būti siekiama vien formaliai patenkinti šį reikalavimą, pvz. atlikus iš esmės nereikšmingus darbus ir išrašius atitinkamą apskaitos dokumentą 12 mėnesių laikotarpyje, kai visos kitos paslaugos bus suteiktos vėliau.

1 pavyzdys

Įmonė A praėjusių metų liepos mėn. sudarė reklamos paslaugų teikimo sutartį su alaus darykla, pagal kurią reklamos agentūra įsipareigojo surengti reklaminę akciją ir žaidimą, kurie turėtų

baigtis š. m. rugsėjį. Reklamos pirkėja (alaus darykla) įsipareigoja įmonei A sumokėti nustatyto dydžio atlygį.

Pagal pasirašytą sutartį alaus darykla visą sumą įmonei A turi sumokėti avansu per 10 dienų po sutarties pasirašymo, o įmonė A reklamos paslaugas alaus daryklai įsipareigoja suteikti iki š. m. rugsėjo 1 d. Įmonė A už atliktų tam tikrų darbų organizuojant reklaminių kampanijų ciklą išrašo alaus daryklai PVM sąskaitas faktūras kas ketvirtį. Atsižvelgiant į tai, kad dalies paslaugų teikimas yra užbaigtas iki 12 mėnesių laikotarpio pabaigos, PVM nuo pagal tokias sandorio sąlygas mokamo avanso skaičiuoti nereikia. Tačiau šiuo atveju įmonė A turi teisę pasirinkti gautą avansą apmokestinti PVM, t. y. PVM apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą.

2 pavyzdys

Žurnalo leidyba užsiimanti įmonė praėjusių metų rudenį paskelbė žurnalų prenumeratą sekantiems (t. y. šiems) metams. Įmonė už minėtąją prenumeratą praėjusių metų lapkričio ir gruodžio mėnesį gavo avansą (avanso gavimui iš prenumeratorių įmonė išrašė laisvos formos dokumentą). Įmonė šiais metais numato išleisti 12 žurnalų numerių (kas mėnesį po numerį).

Prenumeratos atveju avansas yra gaunamas už visus (ar dalį) per ateinančius metus patiektinų žurnalų numerių. Nors paskutiniai žurnalų numeriai bus patiekti prenumeratoriui vėliau nei po 12 mėnesių nuo prenumeratos sutarties sudarymo dienos, tačiau pirmasis žurnalo numeris jau bus patiektas š. m. sausio mėnesį. Tokiu atveju įmonė PVM nuo gautų avansų praėjusių metų lapkričio ir gruodžio mėnesiais neturi skaičiuoti (šiuo atveju įmonė turi teisę pasirinkti gautą avansą apmokestinti PVM, t. y. PVM apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą).

Jeigu minėtoji įmonė praėjusiais metais prenumeratą paskelbtų ne šiems, o dar sekantiems metams, tai tokiu atveju visi žurnalo numeriai prenumeratorius pasiektų praėjus 12 mėnesių po prenumeratos sutarties sudarymo. Tokiu atveju įmonė nuo gautų avansų praėjusiais metais turėtų skaičiuoti PVM.

3 pavyzdys

Įmonė A su įmone B 2014 m. sausio mėnesį sudarė statybos darbų atlikimo sutartį, kurioje įmonė A įsipareigojo per 10 mėnesių po sutarties pasirašymo pastatyti įmonei B gamybines patalpas. Įmonė B įsipareigojo per tris mėnesius po sutarties pasirašymo sumokėti įmonei A avansą.

Įmonė A iš įmonės B avansą gavo 2014 m. vasario mėnesį ir atsižvelgdama į tai, kad visi statybos darbai bus atlikti anksčiau kaip per 12 mėnesių po sutarties pasirašymo, PVM nuo avanso neskaičiuoja (šiuo atveju įmonė turi teisę pasirinkti gautą avansą apmokestinti PVM, t. y. PVM apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą).

Įmonė A, pažeisdama sutarties sąlygas, gamybines patalpas įmonei B pastatė ne per 10 mėnesių, kaip buvo numatyta sutartyje, o per 13 mėnesių, t. y. statybos darbai buvo užbaigti tik 2015 balandžio mėnesį. Tarkim, kad :

I atvejis. Įmonė A, pabaigusi tam tikrą statybos darbų ciklą, atliktus darbus įformina darbų priėmimo aktu ir šiems darbams išrašo PVM sąskaitą faktūrą ir apskaičiuoja statybos darbų pardavimo PVM. Tarkim, kad tokie darbų priėmimo aktai buvo pasirašyti ir PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2014 m. kovo mėnesį (pabaigus „nulinį“ ciklą), balandžio mėnesį (pabaigus statyti pirmąjį aukštą), birželio mėnesį (pabaigus statyti antrąjį aukštą) ir t.t.

Tokiu atveju nors įmonė A sutartyje numatytus statybos darbus atliks ir vėliau kaip po 12 mėnesių, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad įmonė pabaigusi tam tikrą statybos darbų ciklą, atliktus darbus įformino darbų priėmimo aktu ir šiems darbams išrašė PVM sąskaitas faktūras, nuo gauto avanso PVM neskaičiuoja.

II atvejis. Įmonė A darbų priėmimo aktą ir PVM sąskaitą faktūrą įformino pabaigus visus darbus, t.y. 2015 m. balandžio mėnesį. PVM nuo gauto avanso turėjo būti skaičiuojamas.

III atvejis. Įmonė A po sutarties pasirašymo realiai jokių statybos darbų nevykdė, tačiau, pvz. 2014 m. gruodžio mėn., įformino atliktus nedidelės apimties statybos darbus, vėliau visų likusių darbų atlikimą įformino pabaigus visus darbus, t. y. 2015 m. balandžio mėnesį. Tokiu atveju įmonei A gali būti pritaikytos Mokesčių administravimo įstatymo 10 ir 69 straipsnių nuostatos, jeigu įvertinus kitas sandorio sąlygas ir aplinkybes yra pagrindo laikyti tokį ūkinių operacijų įforminimo būdą piktnaudžiavimu, siekiant atidėti PVM mokėjimo į biudžetą terminą.

5. Kai tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra marža, apskaičiuota Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 102 ir 107 straipsniuose (žiūr., 107 str. komentarą) nustatyta tvarka, tai nors prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sutartyje yra numatyta gauti avansą (t. y. numatyta už prekes arba paslaugas visiškai ar iš dalies atlyginti prieš prekių perdavimą ar paslaugų suteikimą) už prekes arba paslaugas, kurios bus patiekto ar suteiktos ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos, tokiu atveju prievolė apskaičiuoti nuo avanso PVM neatsiranda.

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 102 ir 106 straipsnių nuostatas apmokestinamoji vertė yra marža, kai PVM mokėtojas:

- teikia kelionės organizatoriaus paslaugas pirkėjui (klientui) (žiūr. 102 str. komentarą);
- teikia be PVM Europos Sąjungos teritorijoje įsigytas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, taip pat naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos įsigyjant buvo taikoma ši speciali apmokestinimo schema, arba naudotas transporto priemonės, kurias įsigyjant išgabenimo valstybėje narėje buvo taikomos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms.
- tiekia meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos jis pats importavo ir už kuriuos nustatyta tvarka buvo apskaičiuotas importo PVM;
- tiekia iš autorių arba jų įpėdinių įsigytus meno kūrinius, kuriuos tiekdami šie asmenys buvo apskaičiavę PVM;
- tiekia iš apmokestinamųjų asmenų (asmenų, kuriems netaikoma ši speciali apmokestinimo schema) įsigytus meno kūrinius, kuriuos šie asmenys tiekdami buvo apskaičiavę PVM taikydami bet kurioje valstybėje narėje meno kūriniams nustatytą sumažintą PVM tarifą (žiūr., 107 str. komentarą).

5. Neatsižvelgiant į kitas šio straipsnio nuostatas, prekių tiekimo atveju, nurodytu šio Įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekės perduodamos.

Komentaras

1. Pagal komentuojamojo įstatymo 4 str. 2 dalį prekių tiekimu taip pat laikomas prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir (arba) atlyginimą dalimis, jeigu pagal sandorio sąlygas asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajam šaliai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe, ir numatytas turto nuosavybės perdavimas. Šiuo atveju PVM mokėtojui prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekės perduodamos.

1 pavyzdys

Š. m. vasario 2 d. lizingo bendrovė su įmone A sudarė dviejų metų vilkiko nuomos sutartį, atitinkančią PVM įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nurodytas sąlygas. Lizingo bendrovė pagal sudarytą

sutartį vilkiką įmonei A perdavė š. m. vasario 3 d. Šiuo atveju bendrovės perduodamo turto apmokestinimo momentas – prekės perdavimo momentas – vasario 3 d.

6. Neatsižvelgiant į kitas šio straipsnio nuostatas, jeigu teikiamos ilgalaikės paslaugos (t. y. paslaugos, kurios teikiamos tam tikrą tęstinį laikotarpį (telekomunikacijų, nuomos ar kt.), taip pat ilgą laiką tiekiama elektros energija, dujos, šilumos ir kitų rūšių energija, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai šio Įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekis, o jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, – kai gaunamas atlygis už per tą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį. Jeigu iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos nėra išrašyta PVM sąskaita faktūra už per tą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį ir negautas atlygis, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda kitą dieną po minėto termino, per kurį dokumentas turėjo būti išrašytas, pabaigos. Jeigu pagal nuomos sutartį nuomojamą daiktą numatyta nuomininkui perduoti ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos ir gaunamas avansas, taikomos šio straipsnio 4 dalies nuostatos. Jeigu šioje dalyje nurodytų paslaugų teikėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, kai pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo pirkėjas (klientas), prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai šio Įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekis, o jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, – kai sumokamas atlygis už per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį. Jeigu PVM sąskaita faktūra nėra išrašyta ir nesumokėtas atlygis, prievolė apskaičiuoti PVM už šias paslaugas atsiranda, kai paslaugos baigiamos teikti, o tais atvejais, kai šios paslaugos teikiamos ilgiau negu 12 mėnesių ir šiuo laikotarpiu nėra išrašyta PVM sąskaita faktūra už per atitinkamą laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį ir nesumokėtas atlygis, prievolė apskaičiuoti PVM už per atitinkamą laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį atsiranda kiekvienų kalendorinių metų paskutinę dieną, iki paslaugos baigiamos teikti. Jeigu šioje dalyje nurodytų paslaugų teikėjas arba prekių tiekėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, kai kitais negu šio Įstatymo 95 straipsnio 2 dalyje nurodytais atvejais apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo pirkėjas (klientas), prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

1) kai pirkėjas (klientas) gauna apskaitos dokumentą, kuriuo įformintas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekis;

2) kai pirkėjas (klientas) moka atlygį už per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį patiektų prekių arba suteiktų paslaugų kiekį (įskaitant avansą, mokamą pagal nuomos sutartį, kuri numato nuomojamo daikto perdavimą nuomininkui ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos);

3) kito po ataskaitinio laikotarpio mėnesio paskutinę dieną, jeigu iki šios dienos neįvyko nė vienas iš šios dalies 1 ir 2 punktuose nurodytų įvykių.

Komentaras

1. Teikiant ilgalaikes paslaugas (ilgalaikės paslaugos - tai paslaugos, kurios teikiamos tam tikrą tęstinį laikotarpį, pvz., telekomunikacijų, nuomos, komunalinės ar kt.), taip pat tiekiant elektros energiją, dujas, šilumą ir kitų rūšių energiją prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų ar patiektų prekių kiekis. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad šių ilgalaikių paslaugų teikimo bei prekių tiekimo atveju PVM sąskaita-faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos (žr. 79 straipsnio 2 dalies komentarą) .

2. Jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, PVM apmokestinimo momentas yra momentas, kai gaunamas atlygis už per tą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, gyventojams tiekia elektros energiją. Už sausio mėnesį patiektą elektros energiją įmonė A gyventojams PVM sąskaitų faktūrų neišrašė, tačiau gyventojai pagal skaitliukų parodymus įmonei A už patiektą energiją apmokėjo iki sausio 31 d. Šiuo atveju įmonė A už jos tiekiamą elektros energiją PVM turės skaičiuoti, gavusi atlygį už patiektą elektros energiją, t. y. sausio mėn. Šį apskaičiuotą pardavimo PVM įmonė A turi traukti į sausio mėn. PVM deklaraciją. Jeigu Įmonė A išrašytų PVM sąskaitas faktūras iki vasario 10 dienos, apmokestinimo momentas būtų vasario mėn., neatsižvelgiant į tai, kad gyventojai pagal skaitliukų parodymus įmonei A sumokėtų iki sausio 31 d.

3. Jeigu iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos ar patiektos prekės, 10 dienos nėra išrašyta nei PVM sąskaita – faktūra už per tą ataskaitinį laikotarpį suteiktas ilgalaikes paslaugas arba patiektą elektros energiją, dujas, šilumą ir kitų rūšių energiją nei nėra gautas atlygis, tai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda kitą dieną po minėto termino, per kurį dokumentas turėjo būti išrašytas, pabaigos.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia nuolatines ir ilgalaikes telekomunikacijų paslaugas ūkine veikla nesiverčiantiems fiziniams ir juridiniams asmenims. Įmonė A už sausio mėnesį suteiktas paslaugas iki vasario 10 d. nėra išrašiusi suteiktų telekomunikacijų paslaugų PVM sąskaitų faktūrų, be to, įmonė A už suteiktas paslaugas nėra gavusi atlygio. Tokiu atveju, įmonei A prievolė apskaičiuoti teikiamų telekomunikacijos paslaugų pardavimo PVM už paslaugas, suteiktas ūkine veikla nesiverčiantiems ūkio subjektams, atsiranda vasario 11 d.

4. Jeigu pagal nuomos sutartį nuomojamą daiktą numatyta nuomininkui perduoti ne anksčiau kaip per 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos ir gaunamas avansas, taikomos 14 str. 4 dalies nuostatos (žr. 14 str. 4 dalies komentarą).

1 pavyzdys

Įmonė A praėjusių metų sausio mėnesį su įmone B sudarė įrengimų nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, kad įmonė B įrengimus įmonei A perduos sekančių metų liepos mėnesį. Įmonė A įsipareigoję įmonei B praėjusių metų vasario mėnesį sumokėti nustatyto dydžio avansą. Atsižvelgiant į tai, kad pagal sutartį nuomojamą daiktą numatyta nuomininkui perduoti ne anksčiau kaip per 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos, įmonė B vasario mėnesį gavusi avansą nuo gauto avanso turės skaičiuoti PVM.

5. Tais atvejais kai ilgalaikių paslaugų teikėjas arba elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos tiekėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, o prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM už šias paslaugas ir prekes pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas tenka šių paslaugų ir prekių pirkėjui, tai:

5.1. kai ilgalaikės paslaugos teikiamos trumpiau nei 12 mėnesių, tai PVM apmokestinimo momentas yra momentas:

5.1.1. kai PVM įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekis (ilgalaikių paslaugų teikimo atveju PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos);

5.1.2. jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, tai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai sumokamas atlygis už per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį;

5.1.3. jeigu PVM sąskaita faktūra nėra išrašyta ir nesumokėtas atlygis, prievolė apskaičiuoti PVM už šias paslaugas atsiranda, kai paslaugos baigiamos teikti.

1 pavyzdys

Lietuvoje neįsikūrusi ir neįsiregistravusi PVM mokėtoja Latvijos įmonė Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai, mėnesiui išnuomojo dažymo įrangą.

Šiuo atveju pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas įrangos nuomos paslauga laikoma suteikta Lietuvoje ir ši paslauga apmokestinama PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Šį pardavimo PVM, remdamasi PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatomis, į biudžetą privalo apskaičiuoti ir sumokėti Lietuvos įmonė A.

Latvijos įmonė, pasibaigus įrangos nuomos laikotarpiui, neišrašė suteiktų paslaugų PVM sąskaitos faktūros. Be to, pasibaigus šiam laikotarpiui (nuomos paslaugos baigtos teikti liepos 21 dieną), Lietuvos įmonė nebuvo sumokėjusi atlygio už suteiktas paslaugas (buvo sutarta, kad Lietuvos įmonė atlygį už jai suteiktas paslaugas sumokės iki rugpjūčio 30 dienos). Šiuo atveju dažymo įrangos nuomos paslaugos apmokestinimo momentas – liepos 21 diena.

5.2. kai ilgalaikės paslaugos teikiamos ilgiau nei 12 mėnesių, tai PVM apmokestinimo momentas yra momentas:

5.2.1. kai PVM įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekis (ilgalaikių paslaugų teikimo atveju PVM sąskaita-faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos);

5.2.2. jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, tai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai sumokamas atlygis už per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį,

5.2.3. jeigu 12 mėnesių laikotarpiu nėra išrašyta PVM sąskaita faktūra už per atitinkamą laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį ir nesumokėtas atlygis, prievolė apskaičiuoti PVM už per atitinkamą laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį atsiranda kiekvienų kalendorinių metų paskutinę dieną, iki paslaugos baigiamos teikti.

1 pavyzdys

Lietuvoje neįsikūrusi ir neįsiregistravusi PVM mokėtoja Estijos įmonė Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai, penkeriems metams išnuomojo įrengimus. Šiuo atveju pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas įrengimų nuomos paslauga laikoma suteikta

Lietuvoje ir ši paslauga apmokestinama PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Šį pardavimo PVM, remdamasi PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatomis, į biudžetą privalo apskaičiuoti ir sumokėti Lietuvos įmonė A.

Estijos įmonė PVM sąskaitų faktūrų už suteiktas paslaugas neišrašė, tačiau buvo sutarta, kad Lietuvos įmonė atlygį už jai suteiktas paslaugas mokės už mėnesį iki kito mėnesio 10 dienos. Tarkim, už sausio mėnesį suteiktas paslaugas įmonė A Estijos įmonei sumokėjo vasario 4 dieną. Šiuo atveju nuomos paslaugos apmokestinimo momentas – vasario 4 d.

5.3. Jeigu ilgalaikių paslaugų teikėjas arba prekių tiekėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo ir pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 3, 4 ir 5 dalies nuostatas apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo pirkėjas (klientas), tai mokestis apskaičiuojamas įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

5.3.1. kai pirkėjas (klientas) gauna apskaitos dokumentą, kuriuo įformintas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekis;

1 pavyzdys

Lietuvoje neįsikūrusi Norvegijos įmonė tiekia gamtines dujas Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai. Šiuo atveju pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 12 straipsnio 6 dalies nuostatas gamtinės dujos laikomos patiektomis Lietuvoje. Jų pardavimo PVM, remdamasi PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies nuostatomis, į biudžetą privalo apskaičiuoti ir sumokėti Lietuvos įmonė A.

Įmonė A iš Norvegijos įmonės sąskaitą už per sausio mėnesį patiektas dujas gavo vasario 10 d., kai įmonė A dar nebuvo už jas sumokėjusi. Šiuo atveju anksčiau buvo gauta gamtinių dujų sąskaita, nei sumokėta už įsigytas dujas, todėl tiekiamų dujų apmokestinimo momentas – PVM sąskaitos gavimo diena – vasario 10 d.

5.3.2. kai pirkėjas (klientas) moka atlygį už per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį patiektų prekių arba suteiktų paslaugų kiekį (įskaitant avansą, mokamą pagal nuomos sutartį, kuri numato nuomojamo daikto perdavimą nuomininkui ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos);

1 pavyzdys

Lietuvoje neįsikūrusi Norvegijos įmonė tiekia gamtines dujas Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai. Šiuo atveju pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 12 str. 6 dalies nuostatas gamtinės dujos laikomos patiektomis Lietuvoje, o jų pardavimo PVM, remiantis PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies nuostatomis, į biudžetą privalo apskaičiuoti ir sumokėti Lietuvos įmonė A.

Įmonė A už per sausio mėnesį gautas dujas sumokėjo sausio 31 d., dujų sąskaitą gavo vasario 10 dieną. Šiuo atveju anksčiau buvo sumokėta už dujas ir dėl to apmokestinimo momentas - sausio 31 d.

5.3.3. kito po ataskaitinio laikotarpio mėnesio paskutinę dieną, jeigu iki šios dienos neįvyko nė vienas 1 ir 2 punktuose nurodytų įvykių.

1 pavyzdys

Lietuvoje neįsikūrusi Norvegijos įmonė tiekia gamtines dujas Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai. Šiuo atveju pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 12 straipsnio 6 dalies nuostatas

gamtinės dujos laikomos patiektomis Lietuvoje. Jų pardavimo PVM, remdamasi PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies nuostatomis, į biudžetą privalo apskaičiuoti ir sumokėti Lietuvos įmonė A.

Vasario 28 dieną įmonė A nėra gavusi nei dujų sąskaitos, nei sumokėjusi už sausio mėnesį patiektas dujas. Tokiu atveju apmokestinimo momentas – vasario 28 d.

6. Šios dalies nuostatos taikomos PVM mokėtojams, kurie atitinka tokias sąlygas :

6.1. teikia ilgalaikės paslaugas, kurios laikomos ne PVM objektu Lietuvoje arba apmokestinamos 0 (nuliniu) PVM tarifu,

6.2. vykdo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, suteikiančią teisę atskaityti visą pirkimo PVM,

6.3. kurie dėl verslo ypatumų ar objektyvių priežasčių ir dėl tarptautinių susitarimų, reglamentuojančių suteiktų paslaugų apskaitos dokumentų išrašymo bei atsiskaitymo taisyklės, dokumentus apie suteiktų/įsigytų paslaugų apmokestinamąją vertę gauna vėliau nei apmokestinamasis momentas,

6.4. finansinėje apskaitoje, atsižvelgdami į prognozuojamas suteiktų bei įsigytų paslaugų apimtis, atlieka pajamų/sąnaudų sukaupimus.

Tokie PVM mokėtojai mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje gali deklaruoti per mokestinį laikotarpį finansinėje apskaitoje sukaupytą teikiamų paslaugų vertę bei nuo įsigyjamų paslaugų vertės apskaičiuotą pardavimo/pirkimo PVM, apskaičiuotus atsižvelgiant į prognozuojamas paslaugų apimtis. Kai suteiktų ar įsigytų paslaugų apmokestinamoji vertė ar patikslinta šių paslaugų vertė yra nurodyta ne eurais, apmokestinamoji vertė apskaičiuojama taikant euro ir kitos valiutos santykį, naudojamą skaičiuojant finansinėje apskaitoje pajamų ir sąnaudų sukaupimus.

PVM mokėtojas faktinius duomenis apie suteiktas/įsigytas paslaugas sulygina su ankstesniuose mokestiniuose laikotarpiuose deklaruota suteiktų paslaugų apmokestinamąja verte bei pardavimo/pirkimo PVM, apskaičiuotus atsižvelgiant į prognozuojamas paslaugų apimtis, ir skirtumus deklaruoja einamojo mokestinio laikotarpio (to, kurį gauti minėti apskaitos dokumentai) PVM deklaracijoje.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, Latvijos įmonei B PVM mokėtojai teikia ilgalaikės papildomas vežimo paslaugas (vagonų, konteinerių naudojimo) Latvijoje paslaugas. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas šių paslaugų suteikimo vieta yra Latvija ir šios paslaugos Lietuvoje nėra PVM objektas.

Įmonės A veikla grindžiama tarptautiniais susitarimais, kuriuose nustatytos informacijos surinkimo, apdorojimo, suteiktų paslaugų apskaitos dokumentų sudarymo bei atsiskaitymo taisyklės. Remiantis šiais susitarimais, įmonė B įmonei A faktinius duomenis apie paslaugų suteikimą pateikia ne anksčiau kaip trečią mėnesį po paslaugų suteikimo.

Įmonė A finansinėje apskaitoje, atsižvelgdama į prognozuojamas suteiktų paslaugų Latvijoje apimtis, atlieka pajamų sukaupimus. Tokie sukaupimai 2015 m. sausio mėnesį sudarė 50 000 eurų.

Tokiu atveju įmonė A 2015 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ deklaruoja 50 000 eurų sumą.

Tarkim, kad 2015 m. balandžio mėnesį įmonė A iš Latvijos įmonės B gauna faktinius duomenis apie įmonės A Latvijoje sausio mėnesį suteiktas papildomas vežimo paslaugas. Pagal pateiktus duomenis, įmonės A sausio mėnesį Latvijoje suteiktų paslaugų vertė sudaro 60 000 eurų. Tokiu atveju įmonė A 2015 m. balandžio mėnesio PVM deklaracijoje turi atvaizduoti skirtumą tarp sausio mėnesį deklaruotos sukaupytų paslaugų vertės ir faktiškai sausio mėnesį suteiktų paslaugų vertės, t. y. PVM

deklaracijos 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ turi deklaruoti 10 000 eurų (60 000 – 50 000) sumą.

Tarkim, kad 2015 m. balandžio mėnesį pajamų sukaupimai sudarė 65 000 eurų. Tokiu būdu atsižvelgiant į aukščiau minėtą 10 000 eurų skirtumą, 2015 metų balandžio mėnesio PVM deklaracijos 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ turi būti deklaruota 75 000 eurų (65 000+10 000) suma.

2 pavyzdys

Latvijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai vykdančiai tik Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, teikia Lietuvos teritorijoje ilgalaikes papildomas vežimo paslaugas (vagonų, konteinerių naudojimo).

Įmonių A ir B veikla grindžiama tarptautiniais susitarimais, kuriuose nustatytos informacijos surinkimo, apdorojimo, suteiktų paslaugų apskaitos dokumentų sudarymo bei atsiskaitymo taisyklės. Remiantis šiais susitarimais, įmonė B įmonei A faktinius duomenis apie paslaugų suteikimą pateikia ne anksčiau kaip trečią mėnesį po paslaugos suteikimo

Įmonė B finansinėje apskaitoje, atsižvelgdama į prognozuojamas įsigytų paslaugų iš įmonės A apimtis, atlieka sąnaudų sukaupimus. Tokie sukaupimai 2015 m. sausio mėnesį sudarė 90 000 eurų.

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas šių paslaugų suteikimo vieta yra Lietuva ir šios paslaugos Lietuvoje yra PVM objektas. Kadangi papildomų vežimo paslaugų užsakovas yra Lietuvos apmokestinamasis asmuo, o Latvijos įmonė A Lietuvoje nėra įsikūrusi Lietuvoje, tai įmonei B už Latvijos įmonę A atsiranda prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM. Tokiu atveju įmonė B sausio mėnesio PVM deklaracijos 23 laukelyje „iš užsienio valstybių įsigytos paslaugos“ ir 24 laukelyje „Iš jų: įsigytos iš ES PVM mokėtojų“ deklaruoja 90 000 eurų, 25 laukelyje „Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM“ ir 32 laukelyje „Pardavimo PVM (95 str. nustatytais atvejais)“ deklaruoja 18900 eurų apskaičiuotą PVM sumą $(90\,000 \times 21):100$.

Tarkim, kad pagal 2015 m. balandžio mėnesį turimus faktinius duomenis Latvijos įmonė A įmonei B 2015 m. sausio mėnesį suteikė 80 000 eurų vertės papildomas vežimo paslaugas. Tokiu atveju įmonė B balandžio mėnesio PVM deklaracijoje turi atvaizduoti skirtumą tarp faktiškai sausio mėnesį suteiktų paslaugų vertės apskaičiuotos pardavimo/pirkimo PVM sumos (80 000 eurų) ir sausio mėnesį deklaruotos pardavimo/pirkimo PVM sumos, apskaičiuotos nuo sukaupytų įsigyjamų paslaugų (90 000 eurų), ir nuo, t. y. PVM deklaracijos 23 laukelyje „iš užsienio valstybių įsigytos paslaugos“ ir 24 laukelyje „iš jų: įsigytos iš ES PVM mokėtojų“ deklaruoja: – 10 000 eurų, 25 laukelyje „Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM“ ir 32 laukelyje „Pardavimo PVM (95 str. nustatytais atvejais)“ deklaruoja: –2100 eurų $(18\,900 - (80\,000 \times 21):100)$.

Tarkim, kad atsižvelgiant į prognozuojamas įsigyti paslaugų apimtis, sąnaudų sukaupimai už 2015 metų balandžio mėnesį sudaro 60 000 eurų. Tokiu būdu atsižvelgiant į aukščiau minėtą - 2100 eurų skirtumą, įmonė B balandžio mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje „Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM“ ir 32 laukelyje „Pardavimo PVM (95 str. nustatytais atvejais)“ deklaruoja 10 500 eurų $((60\,000 \times 21):100) - 2100$

3 pavyzdys

Rusijos įmonei A priklausančio keleivinio traukinio Kaliningradas - Maskva maršrutas eina per Lietuvą. Šiuo atveju Lietuvos įmonės B teikiamos keleivių vežimo tarptautiniu maršrutu paslaugos Lietuvos teritorijoje apmokestinamos taikant 0 (nulinį) PVM tarifą (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 45 str. 6 dalis).

Įmonių A ir B veikla grindžiama tarptautiniais susitarimais, kuriuose nustatytos informacijos surinkimo, apdorojimo, suteiktų paslaugų apskaitos dokumentų sudarymo bei atsiskaitymo taisyklės. Remiantis šiais susitarimais, įmonė A įmonei B faktinius duomenis apie paslaugų suteikimą pateikia ne anksčiau kaip antrą mėnesį po paslaugos suteikimo.

Įmonė B finansinėje apskaitoje, atsižvelgdama į prognozuojamas suteiktų paslaugų apimtis, atlieka pajamų sukaupimus. Tokie sukaupimai 2015 m. sausio mėnesį sudarė 30 000 eurų.

Tokiu atveju įmonė B sausio mėnesio PVM deklaracijos 19 laukelyje „Kiti PVM apmokestinami sandoriai (0 proc.)“ deklaruoja 30 000 eurų sumą.

Tarkim, kad 2015 m. kovo mėnesį įmonė B iš Rusijos įmonės A gauna faktinius duomenis apie įmonės B 2015 m. sausio mėnesį suteiktas keleivių vežimo tarptautiniais maršrutais paslaugas. Pagal pateiktus duomenis, įmonės B suteiktų paslaugų vertė sudaro 25 000 eurų. Tokiu atveju įmonė B kovo mėnesio PVM deklaracijoje turi atvaizduoti skirtumą tarp sausio mėnesį deklaruotos sukaupytų paslaugų vertės ir faktiškai suteiktų paslaugų vertės, t. y. PVM deklaracijos 19 laukelyje „Kiti PVM apmokestinami sandoriai (0 proc.)“ turi deklaruoti: - 5000 eurų (30 000–25 000) sumą.

Tarkim, kad atsižvelgiant į prognozuojamas suteiktų paslaugų apimtis, pajamų sukaupimai už 2015 m. kovo mėnesį sudaro 35 000 eurų. Tokiu būdu atsižvelgiant į aukščiau minėtą 5 000 eurų skirtumą, kovo mėnesio PVM deklaracijos 19 laukelyje „Kiti PVM apmokestinami sandoriai (0 proc.)“ turi būti deklaruota 30 000 eurų (35 000–5000) suma.

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, Švedijos įmonei B, PVM mokėtojai, teikia ilgalaikes telekomunikacines paslaugas (roamingo, tinklų sujungimo ir kt.). Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas šių paslaugų suteikimo vieta yra Švedija ir šios paslaugos Lietuvoje nėra PVM objektas.

Įmonių A ir B veiklą reglamentuoja Tarptautinės telekomunikacijų sąjungos patvirtintos taisyklės bei rekomendacijos, tarptautiniai teisės aktai, kuriuose nustatytos informacijos surinkimo, apdorojimo, bei atsiskaitymo už tarptautiniu mastu suteiktas ryšio paslaugas procedūros. Vadovaudamasi minėtomis procedūromis Švedijos įmonė B Lietuvos įmonei A faktinius duomenis apie įmonės A suteiktų paslaugų apimtis pateikia ne anksčiau kaip trečią mėnesį po paslaugos suteikimo.

Įmonė A finansinėje apskaitoje atlieka pajamų dėl Švedijos įmonei B suteiktų paslaugų sukaupimus, kurie 2015 m. sausio mėnesį sudarė 100 000 eurų. Tokiu atveju įmonė A į sausio mėnesio PVM deklaracijos 20 laukelį „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ traukia 100 000 eurų sumą.

Tarkim 2015 m. balandžio mėnesį įmonė A su Švedijos įmone B suderina faktinius duomenis apie įmonės A suteiktas telekomunikacines paslaugas. Pagal suderintus duomenis, įmonės A sausio mėnesį suteiktų paslaugų vertė sudaro 110 000 eurų. Įmonė A Švedijos įmonei B išrašo PVM sąskaitą faktūrą 110 000 eurų sumai ir atvaizduoja balandžio mėnesio PVM deklaracijoje skirtumą, t.y. į PVM deklaracijos 20 laukelį „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ turi įtraukti 10 000 eurų (110 000 – 100 000).

5 pavyzdys

Švedijos įmonė A Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai (kuri vykdo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą), teikia ilgalaikes telekomunikacines paslaugas.

Lietuvos įmonė B finansinėje apskaitoje, atsižvelgdama į prognozuojamas paslaugų iš Švedijos įmonės A įsigijimo apimtis, atlieka sąnaudų sukaupimus, kurie 2015 m. liepos mėnesį sudaro 100 000 eurų.

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas šių paslaugų suteikimo vieta yra Lietuva ir šios paslaugos Lietuvoje yra PVM objektas. Kadangi telekomunikacijų paslaugų užsakovas yra Lietuvos apmokestinamasis, o Švedijos įmonė A Lietuvoje nėra įsikūrusi, tai Lietuvos įmonei B už Švedijos įmonę A atsiranda prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM. Tokiu atveju įmonė B į liepos mėn. PVM deklaracijos 32 laukelyje „Pardavimo PVM (95 str. nustatytais atvejais)“ įtraukia pardavimo PVM (100 000x21):100), o deklaracijos 25 laukelį „Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM“ šią sumą įtraukia kaip pirkimo PVM.

Tarkim 2015 m. spalio mėnesį Lietuvos įmonė B iš Švedijos įmonės A gauna sąskaitą už liepos mėnesį suteiktas telekomunikacijų paslaugas 90 000 eurų sumai. Tokiu atveju Lietuvos įmonė B turi spalio mėnesio PVM deklaracijoje atvaizduoti skirtumą, t. y. į PVM deklaracijos 29 laukelį „Standartinio tarifo PVM“ įrašyti - 2 100 eurų ((90 000 – 100 000) x 21 proc.):100) sumažintą pardavimo PVM sumą, o į PVM deklaracijos 25 laukelį įtraukti šią sumą kaip sumažintą pirkimo PVM sumą.

6 pavyzdys

Rusijos įmonei A Lietuvos įmonė B, PVM mokėtoja, teikia ilgalaikes telekomunikacijų paslaugas. Šiuo atveju Lietuvos įmonės B teikiamų telekomunikacijų paslaugų vieta yra Rusija ir šios paslaugos Lietuvoje nėra PVM objektas (pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalį).

Lietuvos įmonė B finansinėje apskaitoje atlieka pajamų sukaupimus, kurie 2015 m. rugpjūčio mėnesį sudarė 60 000 eurų. Tokiu atveju Lietuvos įmonė B į rugpjūčio mėnesio PVM deklaracijos 20 laukelį „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ traukia 60 000 eurų sumą.

Tarkim, 2015 m. lapkričio mėnesį Lietuvos įmonė B su Rusijos įmone A suderina faktinius duomenis apie Lietuvos įmonės B suteiktas telekomunikacijų paslaugas. Pagal suderintus duomenis, Lietuvos įmonė B Rusijos įmonei A išrašo PVM sąskaitą faktūrą 50 000 eurų sumai. Tokiu atveju įmonė B turi lapkričio mėnesio PVM deklaracijoje atvaizduoti skirtumą, t.y. į PVM deklaracijos 20 laukelį „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ įtraukti - 10 000 eurų (50 000- 60 000) sumažintą pajamų sumą.

7. Prievolė apskaičiuoti PVM už prekę, suvartotą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, arba paslaugą, suteiktą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, atsiranda, kai tokia prekė suvartojama arba paslauga suteikiama.

Komentaras

1. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 ir 8 straipsnių nuostatas prekių tiekimu, paslaugų teikimu už atlygį yra laikomas ir prekių, paslaugų suvartojimas saviems poreikiams tenkinti (žiūr. 5 ir 8 straipsnių komentarus). Prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už prekę ar paslaugą, suvartotą saviems poreikiams tenkinti, atsiranda tada, kai tokia prekė suvartojama ar paslauga suteikiama.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, gamina ir parduoda televizorius. Televizoriams gaminti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įmonė įtraukia į PVM atskaitą. Įmonė A darbuotojo jubiliejaus

proga liepos 20 d. jam padovanojo savo pagamintą televizorių, kuriam pasigaminti įsigytų prekių, paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Šiuo atveju įmonė pagamintą televizorių atidavė darbuotojui neatlygintinai, t. y. PVM apmokestinamai veiklai nenaudojo. Šiuo atveju laikoma, kad įmonės pagaminta prekė – televizorius sunaudota įmonės privatiems poreikiams tenkinti, o prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už neatlygintinai perduotą televizorių atsiranda liepos 20 d., t. y. tą dieną, kai prekė neatlygintinai perduodama įmonės darbuotojui.

8. Prievolė apskaičiuoti PVM už pasigamintą ilgalaikį materialųjį turtą atsiranda, kai pasigamintas turtas pradedamas naudoti PVM mokėtojo ekonominėje veikloje (pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju - kai šie darbai baigti).

Komentaras

1. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio nuostatas prekių tiekimu už atlygį yra laikomas ir ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas (žiūr. 6 str. komentarą). Šio įstatymo 2 str. 9 dalyje nustatyta, kad ilgalaikis turtas daiktai ir kiti nuosavybės teisės objektai, kurie naudojami apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje ilgiau kaip vienerius metus (pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes). Atkreipiame dėmesį į tai, kad pardavimo PVM už ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimą skaičiuoja tik PVM mokėtojai ir tik tuo atveju, jeigu ilgalaikiam materialiajam turtui pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą.

Prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už pasigamintą ilgalaikį materialųjį turtą atsiranda, kai pasigamintas turtas pradedamas naudoti PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, t. y. įvedamas eksploatacijon.

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, ūkio būdu praėjusių metų antrąjį pusmetį pasistatė gamybinės patalpas. Gamybinių patalpų statybai sunaudotų žaliavų, medžiagų bei paslaugų pirkimo PVM įmonė buvo įtraukusi į PVM atskaitą. Statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas buvo pasirašytas praėjusių metų liepos 20 d.. Įmonė šį turtą pradėjo naudoti ekonominėje veikloje praėjusių metų rugsėjo 1 d..

Šiuo atveju pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio nuostatas įmonės gamybinių patalpų statyba yra laikoma ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu ir yra laikomas prekių tiekimu. Šio pasigaminto turto apmokestinimo momentas – turto naudojimo pradžia - praėjusių metų rugsėjo 1 d..

2. Ilgalaikio turto pasigaminimu yra laikomas ir pastato (statinio) esminis pagerinimas (žr. 2 str. 21 p. komentarą). Šiuo atveju prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM atsiranda, kai pastato (statinio) esminio pagerinimo darbai baigti. Pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų apmokestinimo momentu bus laikoma darbų priėmimo – perdavimo akto pasirašymo data.

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, su statybos firma sudarė gamybinio pastato ~~patalpų~~ remonto sutartį, pagal kurią atliekami statybos darbai pailgina pastato naudingo tarnavimo laiką bei pagerina jo naudingąsias savybes. Statybos remonto darbų priėmimo - perdavimo aktas pasirašytas š. m. vasario 3 dieną. Šiuo atveju gamybinio pastato atlikti remonto darbai bus laikomi patalpų esminiu

pagerinimu, kuris laikomas ilgalaikio turto pasigaminimu ir yra PVM objektas. Šio esminio pagerinimo PVM apmokestinimo momentas- š. m. vasario 3 diena (t. y. diena, kada buvo pasirašytas visų darbų priėmimo – perdavimo aktas).

9. PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją, kurios tiekimas šio Įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka turi būti įforminamas žemės ūkio produkcijos pirkėjo išrašoma PVM sąskaita-faktūra, turi teisę pasirinkti specialią apmokestinamojo momento nustatymo tvarką, pagal kurią prievolė apskaičiuoti PVM už jo tiekiamą žemės ūkio produkciją atsiranda, kai sumokamas atlygis už ją. Jeigu atlygis mokamas dalimis, PVM apskaičiuojamas dalimis kiekvienos atlygio dalies sumokėjimo momentu. Kai už patiektą žemės ūkio produkciją turi būti mokamos subsidijos ar dotacijos, kurios įtraukiamos į apmokestinamąją žemės ūkio produkcijos vertę, PVM nuo šios apmokestinamosios vertės dalies apskaičiuojamas, kai pirkėjas sumoka atitinkamą sumą. Pasirinkimą taikyti šioje dalyje nustatytą specialią apmokestinamojo momento nustatymo tvarką PVM mokėtojas privalo deklaruoti vietos mokesčio administratoriui centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka ir ji taikoma apskaičiuojant PVM už žemės ūkio produkciją, kuri tiekama pradedant kitu mokesčiniu laikotarpiu nuo prašymo pateikimo dienos. PVM mokėtojas turi teisę šio pasirinkimo atsisakyti, tačiau ne anksčiau kaip praėjus 24 mėnesiams nuo to mokesčio laikotarpio, kurį ši tvarka buvo pradėta taikyti, pradžios, o PVM už žemės ūkio produkciją, kuri buvo patiekta, bet mokestis nebuvo apskaičiuotas, apskaičiuojamas pirmąjį mokesčinių laikotarpį, nuo kurio vėl pradėta taikyti bendra apmokestinamojo momento nustatymo tvarka.

Komentaras

1. Teisę pasirinkti taikyti specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką turi PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją, kurios tiekimas šio Įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka turi būti įforminamas žemės ūkio produkcijos pirkėjo išrašoma PVM sąskaita faktūra.

2. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 79 straipsnio 9 dalį PVM sąskaitas-faktūras už Lietuvos Respublikoje registruotų PVM mokėtojų tiekiamą žemės ūkio produkciją visais atvejais išrašo žemės ūkio produkcijos pirkėjas, jeigu jis yra Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas.

3. PVM mokėtojui, pasirinkusiam specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, prievolė apskaičiuoti PVM už jo tiekiamą žemės ūkio produkciją atsiranda, kai žemės ūkio produkcijos pirkėjas už ją sumoka atlygį (ši mokėjimą pirkėjas turi įforminti apskaitos dokumentu, žiūr. 81 str. komentarą).

1 pavyzdys

Žemės ūkio bendrovė, pasirinkusi specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, š. m. sausio mėnesį patiekė grūdus perdirbimo įmonei, kuri š. m. sausio 20 d. išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Įmonė už grūdus žemės ūkio bendrovei sumokėjo š. m. vasario 25 d. sumokėtam atlygiui išrašė apskaitos dokumentą, kuriame nurodė atlygio sumą (be PVM) ir PVM sumą. Šiuo atveju žemės ūkio bendrovės patiektų grūdų apmokestinimo momentas bus sumokėjimo už grūdus data – š. m. vasario 25 d.

4. Jeigu atlygis už patiektą žemės ūkio produkciją mokamas dalimis, tai tokiu atveju PVM mokėtojui, pasirinkusiam specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, patiektos žemės ūkio

produkcijos apmokestinimo PVM momentas bus data, kai ūkio subjektai, perdirbantys žemės ūkio produkciją, sumokės atlygio dalį.

1 pavyzdys

Žemės ūkio bendrovė, pasirinkusi specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, š. m. sausio mėnesį patiekė cukrinius runkelius cukraus fabrikui, kuris š. m. sausio 10 d. išrašė PVM sąskaitą faktūrą ir joje nurodė bendrą apmokestinamosios vertės sumą bei nuo jos apskaičiuoto pardavimo PVM sumą, tarkim, 12 100 eurų. Dalį atlygio – 7260 eurų - už patiektus cukrinius runkelius cukraus fabrikas bendrovei sumokėjo š. m. sausio 10 d., likusią dalį – 4840 eurų - š. m. kovo 20 d. ir šioms sumoms atitinkamai sausio 10 d. ir kovo 20 d. išrašė apskaitos dokumentus, kuriuose nurodė atlygio sumą (be PVM), atitinkamai 6000 eurų bei 4000 eurų ir atitinkamai PVM – 1260 eurų ir 840 eurų. Šiuo atveju žemės ūkio bendrovės patiektų grūdų apmokestinimo momentas bus data, kai cukraus fabrikas sumokės dalį atlygio už cukrinius runkelius, atitinkamai – sausio 10 d. (atlygis be PVM – 6000 eurų ir PVM – 1260 eurų) ir kovo 20 d. (atlygis be PVM – 4000 eurų ir 840 eurų PVM).

5. Kai į tiekiamos žemės ūkio produkcijos apmokestinamąją vertę papildomai įtraukiamos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 6 dalyje nurodytos subsidijos ar dotacijos, tai tokiu atveju pirkėjas moka ne vien PVM, apskaičiuotą nuo savo mokamos kainos dalies, bet ir PVM, apskaičiuotą nuo subsidijos ar dotacijos sumos. Šiuo atveju subsidijos ar dotacijos gavimo diena ir pirkėjo mokėtino PVM nuo šios subsidijos (dotacijos) sumos mokėjimo diena gali ir nesutapti. Tokiu atveju apmokestinimo momentas pardavimo PVM, apskaičiuoto nuo subsidijų (dotacijų) sumos, atžvilgiu atsiranda, kai pirkėjas ši nuo subsidijų (dotacijų) apskaičiuotą PVM sumoka žemės ūkio produkcijos tiekėjui, pasirinkusiam specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką.

1 pavyzdys

Ūkininkas, pasirinkęs specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, š. m. rugpjūčio mėnesį perdirbimo įmonei patiekė 1000 tonų grūdų. Už ūkininko patiektus grūdus gautas atlygis (be PVM) sudarys: perdirbimo įmonės mokamas atlygis be PVM - 60 eurų/t ir valstybės mokama subsidija – 15 eurų/t. Šiuo atveju bendra apmokestinamoji vertė yra 75 eurai/t, PVM – 15,75 eurai /t. Už patiektą produkciją perdirbimo įmonė ūkininkui turi sumokėti 90 750 eurų (75 000 eurų – atlygis be PVM, 15 750 eurų – pardavimo PVM, apskaičiuotas nuo visos apmokestinamosios vertės (įskaitant subsidiją).

Tarkime, kad perdirbimo įmonė ūkininkui už patiektą produkciją š. m. rugsėjo ir spalio mėnesiais sumoka po 36 300 eurų (t. y. sumoka vien savo mokėtiną atlygio (be PVM) dalį po 30 000 eurų ir nuo jo apskaičiuotą pardavimo PVM – po 6300 eurų). Gruodį perdirbimo įmonė ūkininkui sumoka dar likusią nuo subsidijos apskaičiuotą pardavimo PVM – 3150 eurų (1000x15x21:100).

Tokiu atveju ūkininkas rugsėjo ir spalio mėnesių PVM deklaracijose turi deklaruoti atitinkami po 6300 eurų pardavimo PVM, apskaičiuotą nuo perdirbimo įmonės mokamo atlygio (be PVM), gruodžio PVM deklaracijoje ūkininkas deklaruoja iš perdirbimo įmonės gautą sumą 3150 eurų), atitinkančią apskaičiuotą pardavimo PVM, apskaičiuotą nuo subsidijos sumos. Šią sumą ūkininkas turi deklaruoti neatsižvelgiant į tai, ar gauta pati subsidija ar ne.

Gali būti, kad per tą patį mėnesį bus mokama tiek pirkėjo mokėtino atlygio dalis, tiek pardavimo PVM, apskaičiuota nuo subsidijos sumos arba visa mokėtina suma bus mokama vienu

metu. Todėl labai svarbu dokumentuose nurodyti, ar mokamas pirkėjo mokėtinas atlygis, ar pardavimo PVM suma, apskaičiuota nuo subsidijos sumos, ar ir viena ir kita.

6. PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją, kurios tiekimas šio Įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka turi būti įforminamas PVM sąskaita faktūra, pasirinkimą taikyti specialią apmokestinamojo momento nustatymo tvarką privalo deklaruoti vietos mokesčių administratoriui. Ši deklaravimo tvarka nustatyta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. balandžio 17 d. įsakymu Nr.V-111.

7. PVM mokėtojas, pasirinkęs specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, turi teisę šios tvarkos atsisakyti, bet ne anksčiau kaip praėjus 24 mėnesiams nuo to mokestinio laikotarpio, kurį ši tvarka pradėta taikyti, pradžios. Tokiu atveju PVM mokėtojas PVM už žemės ūkio produkciją, kuri buvo patiekta tuo metu, kai PVM mokėtojas taikė specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, bet dėl to, kad nebuvo gautas atlygis už patiektą produkciją, mokestis nebuvo apskaičiuotas, apskaičiuoja pirmąjį mokestinį laikotarpį, nuo kurio vėl pradėta taikyti bendra apmokestinamojo momento nustatymo tvarka.

1 pavyzdys

Žemės ūkio bendrovė, pasirinkusi specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, praėjus 24 mėnesiams, t. y. š. m. gegužės mėnesį atsisako taikyti minėtą schemą ir pradeda taikyti bendrą PVM apmokestinimo tvarką.

Tarkime, kad iki š. m. balandžio 30 d. bendrovė buvo patiekusi žemės ūkio produkcijos už 30 000 eurų, už kurią atlygis nebuvo gautas ir PVM nebuvo apskaičiuotas. Tokiu atveju tos produkcijos PVM žemės ūkio bendrovė turės apskaičiuoti pirmąjį mokestinį laikotarpį, nuo kurio vėl pradėta taikyti bendra apmokestinimo tvarka (t. y. š. m. gegužės mėnesį) ir apskaičiuotą pardavimo PVM traukti į gegužės mėnesio PVM deklaraciją.

10. Neatsižvelgiant į kitas šio straipsnio nuostatas, prievolė apskaičiuoti PVM už prekių tiekimą į kitą valstybę narę, kuriam taikomos šio Įstatymo VI skyriaus nuostatos, atsiranda, kai išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas toks prekių tiekimas, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną.

Komentaras

1. Komentuojamo įstatymo VI skyriaus 49 straipsnyje nustatyti atvejai, kada į kitą valstybę narę tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 (nulinį) PVM tarifą (Žiūr. 49 straipsnio komentarą). Pagal šio straipsnio nuostatas 0 (nulinis) PVM tarifas taikomas, kai:

- prekės tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

- naujos transporto priemonės tiekiamos bet kuriam asmeniui ir išgabenamoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę.

- akcizais apmokestinamos prekės, tiekiamos 49 straipsnio 1 dalyje nenurodytam juridiniam asmeniui ir išgabenamoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, kai jos laikantis Lietuvos Respublikos [akcizų įstatymo](#) nuostatų gabenamoms su akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu ar su supaprastintu akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu.

- prekės pervežamos į kitą valstybę narę (kai toks pervežimas laikomas prekių tiekimu pagal šio Įstatymo nuostatas), jeigu, tas prekes patiekus kitam asmeniui joms pagal 49 straipsnio 1-3 dalių nuostatas galėtų būti taikomas 0 procentų PVM tarifas.

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad 0 (nulinis) PVM tarifas netaikomas prekėms, apmokestinamoms taikant specialią schemą, nustatytą šio Įstatymo XII skyriaus trečiajame skirsnyje, išgabenamoms į kitą valstybę narę ir prekėms, kurių tiekimas Lietuvoje pagal PVM įstatymo nuostatas būtų visais atvejais neapmokestinamas PVM.

2. Neatsižvelgiant į kitas šio straipsnio nuostatas, prievolė apskaičiuoti PVM už pirmoje dalyje nurodytą prekių tiekimą į kitą valstybę narę, atsiranda, kai išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas toks prekių tiekimas, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes Estijos įmonei B, PVM mokėtojai ir šias prekes išgabena iš Lietuvos į Estiją. Už tiekiamas prekes PVM sąskaita faktūra išrašyta rugpjūčio 9 d., prekės išgabentos rugpjūčio 10 d. PVM apmokestinimo momentas – rugpjūčio 9 d.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes Estijos įmonei B, PVM mokėtojai. Prekės išgabentos rugpjūčio 25 d., PVM sąskaita faktūra išrašyta – rugsėjo 17 d. PVM apmokestinimo momentas – ne vėliau kaip rugsėjo 15 d.

11. Prievolė apskaičiuoti PVM už prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės atsiranda, kai šių prekių tiekėjas išrašo PVM sąskaitą-faktūrą, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną.

Komentaras

1. Komentuojamo įstatymo 3 str. 2 ir 4 dalyse, 4-1 straipsnyje nustatyti atvejai, kada prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės yra laikomas PVM objektu (žiūr. 3 str. 2 ir 4 dalies ir 4-1 straipsnio komentarą).

2. Prievolė apskaičiuoti PVM už prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės atsiranda, kai šių prekių tiekėjas išrašo PVM sąskaitą-faktūrą, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną. Prekių išgabenimo data nustatoma pagal prekių transporto dokumentus, t. y. prekių išgabenimo data laikoma prekių transporto dokumento data (pvz. CMR tarptautinio prekių gabenimo važtaraščio data, Bill of lading (prekių pakrovimo į laivą) data, Airway bill (prekių pakrovimo į orlaivį) data).

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, įsigyja prekes iš Latvijos įmonės B, PVM mokėtojos. Latvijos įmonė B tiekiamoms prekėms pritaiko 0 proc. PVM tarifą. Latvijos įmonė tiekiamoms prekėms PVM sąskaitą faktūrą išrašo rugsėjo 6 d., CMR tarptautinio prekių gabenimo važtaraščio data - rugsėjo 8 d. Apmokestinimo momentas – rugsėjo 6 d.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, įsigyja prekes iš Latvijos įmonės B, PVM mokėtojos. Latvijos įmonė B tiekiamoms prekėms pritaiko 0 proc. PVM tarifą. Latvijos įmonė tiekiamoms prekėms PVM sąskaitos faktūros neišrašo. CMR tarptautinio prekių gabenimo važtaraščio data rugsėjo 8 d. Šiuo atveju Lietuvos įmonė A turi teisę PVM nuo įsigytų prekių apskaičiuoti iki spalio 15 d. Įmonė pasirinko, kad prekių apmokestinimo momentas yra diena, kai pirkėjui pereina rizika už prekes – rugsėjo 8 d. Įmonė A gavo sąskaitą spalio 30 d., kuri buvo išrašyta spalio 16 d. PVM apmokestinimo momento tikslinti neturi.

3. Pasitaiko atvejų, kai PVM mokėtojas, įsigijęs prekes iš valstybių narių, už šias prekes tiekimo metu išrašytas PVM sąskaitas faktūras gauna vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną. Tokiu atveju PVM mokėtojas įsigytų prekių pardavimo PVM turi apskaičiuoti ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dienos. Kadangi iš kitos valstybės narės įsigyjamos prekės tiekimo metu PVM sąskaita faktūra buvo išrašyta, tai iš kitos valstybės narės įsigyjamų prekių apmokestinimo momentas – PVM sąskaitos faktūros išrašymo data. Todėl PVM mokėtojas, gavęs tiekimo metu išrašytų įsigyjamų prekių PVM sąskaitą faktūrą, turi patikslinti šių prekių PVM apmokestinimo momentą.

1 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, 2004 m. liepos 10 d. patiekė prekių. PVM sąskaita faktūra už šias prekes buvo išrašyta liepos 10 d., prekes įmonė B gavo liepos 12 d., tačiau šių prekių PVM sąskaitą faktūrą įmonė B gavo tik rugsėjo mėnesį. Įmonė B, vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, įsigytų prekių pardavimo PVM pasirenka apskaičiuoti rugpjūčio 15 dieną. Tačiau rugsėjo mėnesį įmonė B, gavusi iš įmonės A PVM sąskaitą faktūrą, turi patikslinti PVM apmokestinimo momentą, nes pagal PVM įstatymo nuostatas įsigytų prekių apmokestinimo momentas – liepos 10 d. Atsižvelgdama į tai, įmonė B turi atitinkamai patikslinti rugpjūčio ir liepos mėnesių PVM deklaracijas.

4. Kai valstybės narės tiekėjas, PVM mokėtojas, į Lietuvą PVM mokėtojui tiekiamoms prekėms PVM sąskaitą faktūrą išrašo ne tiekimo metu, o vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną, tai įsigytų prekių apmokestinimo momentas - laikotarpis nuo prekių tiekimo dienos iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dienos, t. y. PVM mokėtojas šiame laikotarpyje gali pasirinkti apmokestinimo PVM datą.

1 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, liepos 30 d. patiekė prekių. Prekių gabenimo transporto dokumento data – liepos 31 d. PVM sąskaita faktūra už šias prekes buvo išrašyta rugpjūčio 18 d. Prekes įmonė B gavo rugpjūčio 1 d. Sąskaitą faktūrą Lietuvos įmonė gavo rugpjūčio 29 d.

Šiuo atveju Lietuvos įmonė B turi teisę PVM nuo įsigytų prekių apskaičiuoti iki rugpjūčio 15 d. Įmonė B pasirinko, kad įsigytų prekių apmokestinamąją vertę apskaičiuos prekių gavimo dieną - rugpjūčio 1 d. Gavusi sąskaitą faktūrą Lietuvos įmonė PVM apmokestinimo momento tikslinti neturi.

12. Prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda, kai prekės ne iš Europos Sąjungos teritorijos įvežamos į šalies teritoriją. Kai įvežtoms į Europos Sąjungos teritoriją prekėms pradedamos taikyti šio Įstatymo 12³ straipsnio 1 ar 3 dalyje nurodytos procedūros ar režimas,

prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda, kai prekėms šios procedūros ar režimas nustojami taikyti šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Kai prekės ne iš Europos Sąjungos teritorijos įvežamos į šalies teritoriją, tai prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda, kai šios prekės įvežamos į šalies teritoriją, išskyrus atvejus, kai joms pradedami taikyti komentuojamo įstatymo 12-3 straipsnio 1 ar 3 dalyje nurodyti muitinės sankcionuoti veiksmai.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, Baltarusijoje iš įmonės B rugsėjo mėnesį įsigijo prekių, kurias į Lietuvą įvežė tų metų rugsėjo 24 d. ir kurioms tą dieną įformino išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrą. Tokiu atveju prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda rugsėjo 24 d.

2. Pagal komentuojamo įstatymo 12-3 straipsnio 1 ar 3 dalį laikoma, kad prekės importuotos šalies teritorijoje, jeigu:

2.1. ne Europos Sąjungos prekės yra šalies teritorijoje tuo metu, kai jos įvežamos į Europos Sąjungos teritoriją, išskyrus atvejus, kai įvežtos į Europos Sąjungos teritoriją ne Europos Sąjungos prekės ne išleidžiamos laisvai cirkuliuoti, o pateikiamos laikinajam saugojimui muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose, įvežamos į laisvąją zoną ar padedamos į laisvąjį sandėlį, joms įforminama muitinio sandėliavimo, muitinės prižiūrimo perdirbimo, laikinojo įvežimo perdirbti neapmokestinant importo muitais, laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais ar išorinio tranzito muitinės procedūra. Pastaraisiais atvejais laikoma, kad ne Bendrijos prekės importuotos šalies teritorijoje tik tuo atveju, jeigu nustojus taikyti minėtasias procedūras ar veiksmus prekės tebėra šalies teritorijoje.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, iš Baltarusijos įmonės B rugsėjo mėnesį įsigijo prekių, kurias į Lietuvą įvežė tų metų rugsėjo 24 d. Tačiau įmonė A šias prekes padėjo į muitinės sandėlį ir šioms prekėms buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, todėl prekės dar nelaikomos importuotomis šalies teritorijoje ir prievolės apskaičiuoti importo PVM neatsiranda.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, iš Baltarusijos įmonės B rugsėjo mėnesį įsigijo prekių, kurias į Lietuvą įvežė tų metų rugsėjo 24 d. Tačiau įmonė A šias prekes padėjo į muitinės sandėlį ir šioms prekėms buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra. Spalio 11 d. įmonė A šias prekes paima iš muitinės sandėlio ir šioms prekėms įforminama išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūra. Kadangi šiuo atveju muitinio sandėliavimo procedūra baigiama ir išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūra įforminama spalio 11 d., tai šią dieną įmonei A ir atsiranda prievolė apskaičiuoti importo PVM.

2.2. Europos Sąjungos prekės yra šalies teritorijoje tuo metu, kai jos įvežamos į Europos Sąjungos teritoriją, išskyrus atvejus, kai įvežtoms šioms prekėms taikomas toks režimas, kuris, jeigu šios prekės būtų ne Europos Sąjungos prekės, leistų jas pateikti laikinajam saugojimui muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose, įvežti į laisvąją zoną ar padėti į laisvąjį sandėlį, joms

įforminti muitinio sandėliavimo, laikinojo įvežimo perdirbti neapmokestinant importo muitais, laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūrą, arba joms įforminama vidinio tranzito procedūra. Pastaraisiais atvejais laikoma, kad minėtosios Europos Sąjungos prekės importuotos šalies teritorijoje tik tuo atveju, kai nustojus taikyti minėtąjį režimą ar vidinio tranzito procedūrą prekės tebėra šalies teritorijoje.

Šios nuostatos gali būti taikomos, kai prekės iš tos Europos Sąjungos muitų teritorijos dalies, kuri nepriklauso Europos Sąjungos teritorijai, įvežamos į Europos Sąjungos teritoriją. Pažymime, kad Europos Sąjungos muitų teritorija ne visada sutampa su Europos Sąjungos teritorija (t. y. teritorija, kurioje taikomos Tarybos direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo). Pavyzdžiui, Kanarų salos (Ispanija), Prancūzijos užjūrio departamentai - Gvadelupa, Martinika, Prancūzijos Gviana, Reunionas (Prancūzijos Respublika); Atono kalnas (Graikijos Respublika) priklauso Europos Sąjungos muitų teritorijai, tačiau nėra Europos Sąjungos teritorija.

13. Prievolė apskaičiuoti importo PVM už prekes, kurioms pagal atitinkamus Europos Sąjungos teisės aktus yra taikomi importo muitai, atsiranda tuo metu, kai pagal minėtus teisės aktus atsiranda prievolė už jas apskaičiuoti importo muitus. Kai prekėms netaikomi jokie importo muitai, prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda tada, kai pagal atitinkamas Sąjungos muitinės kodekso nuostatas šalies teritorijoje būtų apskaičiuota importo skola muitinei, jeigu prekėms šie muitai būtų taikomi.

Komentaras

Atvejai, kada skola muitinei už prekes, kurioms pagal atitinkamus Europos Sąjungos teisės aktus yra taikomi importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos nustatytos Europos Sąjungos mastu (šios rinkliavos detalizuotos 1992 spalio 12 Tarybos Reglamente (EEB) Nr. 2913/92 nustatytame Muitinės kodekso VII antraštinės dalies „Skola muitinei“ 2 skyriuje). Tuo pačiu momentu, kai šioms prekėms atsiranda skola muitinei, atsiranda prievolė apskaičiuoti ir importo PVM.

Kai prekėms netaikomi jokie importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos, prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda tada, kai pagal atitinkamas Muitinės kodekso VII antraštinės dalies „Skola muitinei“ 2 skyriaus nuostatas šalies teritorijoje būtų apskaičiuota importo skola muitinei, jeigu prekėms šie muitai ar rinkliavos būtų taikomi.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, Baltarusijoje iš įmonės B rugsėjo mėnesį įsigijo prekių, kurioms nustatytas 5 procentų muitas. Muitinės deklaracija, pateikta muitinei minėtų prekių išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai įforminti, priimta tų metų rugsėjo 24 d. Importo muitus prievolė apskaičiuoti atsiranda rugsėjo 24 d, Atsižvelgiant į tai, šią dieną atsiranda prievolė apskaičiuoti ir importo PVM.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, Baltarusijoje iš įmonės B rugsėjo mėnesį įsigijo prekių, kurioms nustatytas 0 procentų muto tarifas. Muitinės deklaracija, pateikta muitinei minėtų prekių išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai įforminti, priimta rugsėjo 24 d. Jeigu šioms prekėms būtų taikomi importo muitai, juos apskaičiuoti prievolė atsirastų rugsėjo 24 d. Atsižvelgiant į tai, tą dieną atsiranda ir prievolė apskaičiuoti importo PVM.

14. Atsiradus prievolei apskaičiuoti PVM pagal šio Įstatymo 53 straipsnio 7 dalį, PVM turi būti apskaičiuojamas tame straipsnyje nustatytu momentu.

Komentaras

1. Prievolė apskaičiuoti PVM už prekes, kurioms buvo įforminama kuri nors muitinės procedūra ar kitas muitinės sankcionuotas veiksmas, nurodytas komentuojamo įstatymo 53 str. 1 dalyje, atsiranda kai ši muitinės procedūra ar kitas muitinės sankcionuotas veiksmas nustoja galioti (žiūr. 53 str. 7 dalies komentarą).

(PVMĮ 14 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-07-23 raštą Nr. (18.2-31-2)RM-16167

14¹ straipsnis. Specialūs apmokestinimo momento nustatymo atvejai

Neatsižvelgiant į šio Įstatymo 14 straipsnio nuostatas:

1) jeigu pagal šio Įstatymo 4³ straipsnį laikoma, kad apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia prekes, jo vykdomo prekių tiekimo apmokestinimo momentas ir tiekimo tam apmokestinamajam asmeniui apmokestinimo momentas yra ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tuo metu, kai įvyksta mokėjimas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 41a straipsnį;

2) vykdant nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurioms taikomos šio Įstatymo XII skyriaus septintojo skirsnio nuostatos, apmokestinimo momentas yra ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus šių prekių tiekimą, kuris laikomas atliktu tada, kai įvyksta mokėjimas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 61b straipsnį.

Komentaras

Komentaras rengiamas

15 straipsnis. Apmokestinamoji vertė

1. Apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas (toliau šiame straipsnyje - pardavėjas), arba jo vardu trečiasis asmuo. Kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atlyginama kitomis prekėmis ir (arba) paslaugomis, apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, yra atlygis, kuris būtų gautas, jeigu jis būtų gautas pinigais.

Komentaras

1. Apmokestinamoji vertė yra bazė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas mokestis. Apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas arba jo vardu trečiasis asmuo.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 str. 5 punkte nustatyta, kad atlygis - visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, kurioje įsipareigojo patiekti biuro baldus, kurių kaina be PVM sudaro 5000 eurų. Šiuo atveju įmonės A tiekiamų baldų apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą, sudaro 5000 eurų, kadangi tai yra suma (išskyrus patį PVM), kurią tiekėjui privalo sumokėti pirkėjas.

2 pavyzdys

Draudimo kompanija draudimo polisus klientams parduoda pati ir per tarpininkus. Neatsižvelgiant į tai, ar draudimo polisą draudėjas įsigyja iš draudimo kompanijos, ar iš tarpininko, draudimo polisas draudėjui yra išduodamas draudimo kompanijos vardu, o teikiamos draudimo paslaugos apmokestinamoji vertė yra iš kliento už draudimo polisą mokama draudimo įmokų suma.

3 pavyzdys

Fizinis asmuo maisto prekių parduotuvėje (kuri yra PVM mokėtoja) nusipirko 2 kg sūrio už 20 eurų (1 kg kaina su PVM –10 eurų, tame tarpe PVM –1,74 euro). Šiuo atveju sūrio apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, bus atlygis (išskyrus patį PVM), kurį turi gauti prekių tiekėjas - parduotuvė už fiziniam asmeniui parduotą sūrį, ir sudarys 16,52 eurų $((10-1,74) \times 2)$.

Daiktinių teisių į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (servituto, uzufrukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) nustatymo ar perdavimo atveju apmokestinamoji vertė yra atlygis, mokamas už šių teisių nustatymą ar perdavimą.

Atkreipiame dėmesį į tai, kad tuo atveju, kai PVM apmokestinamos prekės negrąžinamai eksportuojamos, o jų tiekimas įvyksta vėliau, jau už Europos Sąjungos ribų, tai tokių prekių apmokestinamoji vertė gali neatitikti šių prekių eksporto deklaracijoje nurodytos vertės (kadangi prie pirkėjo mokamo atlygio paprastai pridedamos ir papildomos išlaidos, pvz., sandėliavimo, gabenimo, draudimo ir pan., į kurias neatsižvelgta eksporto deklaracijoje, nes jos nėra žinomos ir į vertę neįtraukiamos).

Kai perleidžiama veikla (ar jos dalis), tai veiklos (ar jos dalies) apmokestinamoji vertė yra veiklos pardavimo kaina (išskyrus patį PVM), t. y. atlygis (be PVM), kurį gavo arba turi gauti veiklą perduodantis asmuo už perduotą veiklą.

4 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, užsiimanti automobilių remontu ir atsarginių detalių prekyba, su Lietuvos įmone B pasirašė sutartį pagal kurią sutarė, kad įmonė A įmonei B savo veiklą perduoda už 200 000 eurų (t. t. PVM – 34 711 eurų).

Kokia perduodamos veiklos apmokestinamoji vertė?

Pateiktu atveju įmonės A perduodamos veiklos apmokestinamąją vertę sudarys 165 289 eurų $(200\,000 - 34\,711)$.

5 pavyzdys

UAB, A užsiimanti laikraščio leidybos ir spausdinimo veikla, kovo 1 d. UAB B pardavė savo laikraščio leidybos veiklos dalį už 66 550 eurų (t. skaičiuje PVM – 11 550 eurų). UAB A PVM sąskaitoje faktūroje, kaip papildomą informaciją, nurodė, kad perduodamos leidybos teisės įvertintos - 50 000 eurų, su leidyba susijusio materialaus turto balansinė vertė sudaro - 20 000 eurų, taip pat nurodė, kad perduodamų išpareigojimų prenumeratoriams einamiesiems metams vertė - 15 000 eurų (bendrovė metinę prenumeratą einamiesiems metams priėmė praeitų metų gruodžio mėnesį ir už einamaisiais metais numatomus patiekti žurnalus išrašė PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodė visų per einamuosius metus numatomų patiekti žurnalų kiekį, apmokestinamąją vertę, PVM tarifą ir sumą. PVM sąskaitose išskirtas laikraščio pardavimo PVM sumas UAB A įtraukė į praeitų metų gruodžio mėnesio PVM deklaracijas ir nustatyta tvarka sumokėjo į biudžetą).

Kokia UAB A perduodamos veiklos apmokestinamoji vertė?

Patektu atveju įmonės A perduodamos veiklos apmokestinamąją vertę sudarys laikraščio leidybos veiklos dalies kaina be PVM - 55 000 eurai ((66 550 – 11 550) arba (50 000 + 20 000 – 15 000)).

Kai perleidžiami atskiri turto vienetai, tai šių turto vienetų apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas PVM, sudaro atlygis, kurį gavo arba turi gauti turto tiekėjas.

Pažymėtina, kad praktikoje pasitaiko atvejų kuomet keli savarankiški apmokestinamieji asmenys (dažnai susiję tam tikrais ryšiais) nesudarydami jungtinės veiklos sutarties ir/arba nesteigdami atskiro juridinio asmens, sudaro sandorius, kuriais nesiekama nei pelno, nei pajamų uždirbimo, o siekiama, kooperuojant tam tikrus asmenų turimus išteklius, užtikrinti ir / ar gerinti vidinių funkcijų vykdymą. Be to, tokiais sudaromais sandoriais nėra siekiama ir sukurti turto, skirtu parduoti ar kitaip perleisti tretiesiems nesusijusiems asmenims, o numatoma gauti bendrą naudą sutaupant išteklius. Tokie susitarimai vadinami kaštų pasidalijimo sandoriais ir jų atveju dalyvių įnašai iš esmės turėtų atitikti planuojamą gauti naudą. O tais atvejais, kai patiriami kaštai neatitinka gaunamos naudos, tai šis skirtumas tarp dalyvių yra kompensuojamas atliekant tarpusavio atsiskaitymus, vadinamus „balansuojančiais mokėjimais“.

6 pavyzdys

X grupės bankai – savarankiški juridiniai vienetai, įsikūrę Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje, nusprendė įsteigti bendrą visai X grupei operacijų centrą, kuris būtų atsakingas už rinkodaros funkciją visuose bankuose.

Minėti bankai tarpusavyje sudaro kaštų pasidalijimo sandorį, kuriame numatyta, kad kiekvieno dalyvaujančio banko patiriamų kaštų dalis tokiaame sandoryje turi atitikti tos įmonės gaunamą naudą, taip pat nustatyti principai, kuriais remiantis nustatoma kiekvieno grupės nario gaunama nauda. Be to, susitariama, kad, jei bankų patirti kaštai bendroje rinkodaros veikloje neatitiks jų gautos naudos, grupės bankai vieni kitiems mokės „balansuojančius mokėjimus“

Tarkim, liepos mėnesį bendri visų sandoryje dalyvaujančių bendrovių įnašai, vykdant bendrą rinkodaros veiklą visose trijose šalyse, sudarė 37 000 eurų (be PVM), iš jų Latvijos bendrovės įnašų rinkos vertė sudarė 19 500 eurų, Estijos bendrovės – 11 000 eurų, o Lietuvos bendrovės – 6 500 eurų.

Pagal susitarimo sąlygas bendrovių iš kaštų pasidalinimo sandorių planuojama gauti nauda buvo apskaičiuota vadovaujantis iš anksto nustatytais kriterijais – pagal kiekvieno banko praėjusiais kalendoriniais metais gautas metines veiklos pajamas. Nustatyta, kad pagal bankų iš kaštų pasidalinimo sandorių planuojamą gauti naudą Latvijos banko įnašo į bendrą veiklą vertė turėjo būti 15 000 eurų, Estijos banko – 12 000 eurų, o Lietuvos banko – 10 000 eurų.

Pagal susitarimo sąlygas „balansuojančius mokėjimus“ turi mokėti Lietuvos bankas ($10\,000 - 6\,500 = 3\,500$ eurų) ir Estijos bankas ($12\,000 - 11\,000 = 1\,000$ eurų), nes jų faktinio įnašo į bendrą veiklą vertė buvo mažesnė nei iš kaštų pasidalinimo sandorio planuojama gauti nauda. Latvijos banko faktinių įnašų į bendrą veiklą vertė viršijo iš minėtų sandorių planuojamą gauti naudą, todėl jis turi gauti $4\,500$ ($19\,500 - 15\,000$) eurų „balansuojantį mokėjimą“.

Šiuo atveju paslaugų apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti skaičiuojamas PVM, yra $3\,500$ eurų už Latvijos banko Lietuvos bankui teikiamas rinkodaros paslaugas ir $1\,000$ eurų už Latvijos banko Estijos bankui teikiamas rinkodaros paslaugas.

Latvijos banko teikiamos rinkodaros paslaugos Lietuvos bankui pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas laikomos suteiktos Lietuvoje ir Lietuvos bankas pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jam Latvijos banko Lietuvos teritorijoje teikiamas rinkodaros paslaugas.

(PVMĮ 15 str. 1 d. 1 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-01-21 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-2210).

2. Jeigu už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atlyginama kitomis prekėmis ir (arba) paslaugomis, apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, yra atlygis, kuris būtų gautas, jeigu jis būtų gautas, pinigais.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, kurioje įmonė A įsipareigojo įmonei B patiekti $10\,000$ kg jos pagamintos produkcijos – dažų už $15\,000$ eurų be PVM. Įmonė B mainais už įmonės A patiektą produkciją įsipareigojo įmonei A atlikti patalpų remonto paslaugas už $15\,000$ eurų be PVM. Tokiu atveju, tiek įmonės A tiekiamos produkcijos, tiek įmonės B atliktų patalpų remonto darbų apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas PVM, yra $15\,000$ eurų.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, kurioje įmonė A įsipareigojo įmonei B patiekti 1000 kg jos pagamintos produkcijos – dažų (tokius dažus įmonė pardavinėja po 2 eurus/kg be PVM). Įmonė B mainais už įmonės A patiektą produkciją įsipareigojo įmonei A atlikti patalpų remonto paslaugas (tokių remonto paslaugų rinkos kaina (be PVM) yra 8000 eurų). Tokiu atveju įmonės A tiekiamos produkcijos – dažų apmokestinamoji vertė bus 2000 eurų (1000×2), įmonės B atliktų patalpų remonto darbų apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas PVM, - 8000 eurų.

3. Kai PVM mokėtojas tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas laikė PVM neapmokestinamomis ar gautas pajamas nepagrįstai įvertino kaip ne PVM objektą ir neišrašė šių prekių ir paslaugų kreditinių PVM sąskaitų faktūrų, kuriose būtų nurodytas PVM tarifas ir PVM suma, laikoma, kad PVM mokėtojo už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas gautas (gautinas) atlygis yra su PVM. Tokiu atveju, nustatant apmokestinamąją vertę, turi būti išskaitoma mokėtina į biudžetą PVM suma, kuri apskaičiuojama taikant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę:

$$\text{Mokėtina PVM suma} = \text{atlygis} \times T / (100\% + T)$$

T – šioms prekėms ir (arba) paslaugoms Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas PVM tarifas (procentais).

1 pavyzdys

Įmonė A įmonei B teikė paslaugas, kurias laikė nekilnojamojo turto nuomos paslaugomis ir dėl to šių paslaugų PVM neapmokestino. Įmonė A teikiamoms paslaugoms išrašė PVM sąskaitas faktūras 30 000 eurų. Mokesčių administratoriui paaiškinus, kad įmonės A teikiamos paslaugos laikomos įrengimų, bet ne nekilnojamojo turto nuomos paslaugomis, įmonė A kreditinės PVM sąskaitės faktūros, kurioje būtų patikslintas suteiktos paslaugos PVM tarifas ir PVM suma, neišrašė. Tokiu atveju laikoma, kad sąskaitoje nurodyta kaina yra su PVM ir iš šios sumos turi būti išskaičiuojamas PVM.

Kai PVM mokėtojas tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms nepagrįstai pritaikė 0 (nulinį) PVM tarifą, tai apskaičiuojant PVM, taikant standartinį ar lengvatinį tarifą, apmokestinamąją vertę bus laikoma jau PVM mokėtojo nustatyta (ir PVM sąskaitoje faktūroje įrašyta) apmokestinamoji vertė, kuriai buvo pritaikytas 0 (nulinis) PVM tarifas

2 pavyzdys

Įmonė A įmonei B suteikė vežimo paslaugas, kurias apmokestino 0 (nulinio) PVM tarifu. Įmonė A teikiamoms paslaugoms išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė, kad teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra 30 000 eurų bei nurodė 0 (nulinį) PVM tarifą. Paaiškėjo, kad įmonė A teikiamoms paslaugoms 0 (nulinį) PVM tarifą pritaikė nepagrįstai, jos teikiamos paslaugos turėjo būti apmokestintos PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas PVM, yra 30 000 eurų.

2. Apmokestinamoji vertė šio Įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje, 5-1 straipsnyje arba 8 straipsnio 2 dalies 2 punkte nurodytais atvejais yra perduoto ar sunaudoto nuosavybės teisės objekto arba į kitą valstybę narę pervežtų prekių įsigijimo vertė, t. y. pirkimo kaina (išskyrus patį PVM) arba pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM). Jeigu perduotas ar sunaudotas nuosavybės teisės objektas arba į kitą valstybę narę pervežtos prekės buvo naudoti apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, apmokestinamoji vertė lygi to nuosavybės teisės objekto (prekės) įsigijimo vertės daliai, apskaičiuotai atsižvelgiant į tai, kiek jo sunaudota apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje apmokestinimo momentu.

Komentaras

1. Kai prekė suvartojama privatiems poreikiams tenkinti (žiūr. 5 straipsnio komentara), t. y., kai prekė, kurios pirkimo (importo) PVM PVM mokėtojas buvo įtraukęs į PVM atskaitą, perduodama neatlygintinai, o asmuo, kuriam prekė perduota, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ta preke kaip jos savininkas, arba prekė sunaudojama bet koku kitu būdu, jeigu PVM mokėtojas tokiam sunaudojimui skirtų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šį įstatymą negalėtų atskaityti, tai tokių prekių apmokestinamoji vertė yra šių prekių įsigijimo vertė, t. y. pirkimo kaina (išskyrus patį PVM) arba pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM).

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, užsiimanti statyba, savo veiklai vykdyti iš kitų PVM mokėtojų įsigijo už 30 000 eurų (be PVM) įvairių statybinių medžiagų, kurių pirkimo PVM įtraukė į atskaitą. Įmonė vaikų darželiui neatlygintinai atidavė dalį šių statybinių medžiagų, kurių įsigijimo kaina sudarė 2 000 eurų (be PVM). Kadangi šių statybinių medžiagų pirkimo PVM buvo įtrauktas į atskaitą, tai toks neatlygintinas statybinių medžiagų perdavimas laikomas prekių tiekimu už atlygį. Šiuo atveju perduotų medžiagų apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas PVM, yra tų medžiagų įsigijimo kaina ir sudaro 2000 eurų.

2 pavyzdys

Žaislų fabrikas, PVM mokėtojas, iš kitų įmonių, PVM mokėtojų, įsigijo įvairių žaliavų ir medžiagų, kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Be to, žaislų gamybai buvo naudojama elektros energija, šiluminė energija, gautos kitos paslaugos, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą.

Prieš Kalėdas įmonė vaikų namams neatlygintinai perdavė dalį savo pagamintų žaislų, kurių pasigaminimo savikaina sudarė 1500 eurų. Kadangi įmonė žaislų gamybai įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, tai neatlygintinas žaislų perdavimas laikomas pagamintų prekių suvartojimu saviems poreikiams tenkinti, t. y. toks perdavimas laikomas PVM objektu. Šiuo atveju perduotų žaislų apmokestinamoji vertė yra pagamintų ir perduotų žaislų savikaina – 1500 eurų. Nuo šios apmokestinamosios vertės turi būti skaičiuojamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2. Pagal komentuojamojo įstatymo 5-1 straipsnio nuostatas, kai apmokestinamasis asmuo (pats ar jo užsakytojas kitas asmuo) savo disponuojamas prekes verslo tikslais (išskyrus 5-1 straipsnio 2 dalyje nurodytus atvejus) iš Lietuvos persiveža į kitą valstybę narę (pvz., į joje turimą padalinį), toks prekių pervežimas laikomas prekių tiekimu už atlygį.

Verslo tikslais į kitą valstybę narę pervežtų prekių apmokestinamoji vertė yra šių prekių įsigijimo vertė, t. y. pirkimo kaina (išskyrus patį PVM) arba pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM).

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, už 10 000 eurų (be PVM) įsigijo statybinių medžiagų. Šias statybines medžiagas įmonė A išveža į savo padalinį Estijoje, kur jas ketina vėliau panaudoti objektų statyboje. Lietuvos įmonė A Estijoje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja, turi Estijoje suteiktą PVM mokėtojo kodą, kurį nurodo išrašytoje gabenamų prekių PVM sąskaitoje faktūroje. Lietuvos įmonė turi dokumentus, patvirtinančius kad prekės išgabentos iš Lietuvos (prekių gabenimo važtaraščius, įrodymus, kad už šias prekes Estijoje, kaip už prekes, įsigytas iš kitos ES valstybės, yra apskaičiuotas pardavimo PVM). Šiuo atveju, nepaisant to, kad Lietuvos įmonė neperleido prekių nuosavybės teisės, ji, apmokestindama PVM į savo padalinį Estijoje išgabenas prekes, gali taikyti 0 (nulinį) PVM tarifą. Šiuo atveju į Estiją pervežamų prekių apmokestinamoji vertė yra prekių pirkimo kaina (išskyrus patį PVM) ir sudaro 10 000 eurų.

2 pavyzdys

Saldainius gaminanti Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, iš kitų PVM mokėtojų įsigijo šokolado, riešutų, kondensuoto pieno ir kitų prekių, kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Be to, saldainių gamybai buvo naudojama elektros energija, šiluminė energija, gautos kitos paslaugos, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Įmonė A dalį saldainių išvežė į savo padalinį Latvijoje,

kur juos numato parduoti Latvijos prekybos įmonėms, PVM mokėtojoms. Į Latviją išvežtų saldinių pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM) sudaro 10 000 eurų. Lietuvos įmonė A Latvijoje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja, turi Latvijoje suteiktą PVM mokėtojo kodą, kurį nurodo išrašytoje gabenamų prekių PVM sąskaitoje faktūroje. Lietuvos įmonė turi dokumentus, patvirtinančius kad prekės išgabentos iš Lietuvos (prekių gabenimo važtaraščius, įrodymus, kad už šias prekes Latvijoje, kaip už prekes, įsigytas iš kitos ES valstybės, yra apskaičiuotas pardavimo PVM). Šiuo atveju, nepaisant to, kad Lietuvos įmonė neperleido prekių nuosavybės teisės, ji, apmokestinama į savo padalinį Latvijoje išgabentas prekes, gali taikyti 0 (nulinį) PVM tarifą. Į Latviją išvežamų prekių apmokestinamoji vertė yra saldinių pasigaminimo savikaina ir sudaro 10 000 eurų.

3. Kai saviems poreikiams sunaudotas teisės objektas arba į kitą valstybę narę pervežtos prekės buvo naudoti apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tai tokio objekto (prekių) apmokestinamoji vertė lygi to nuosavybės teisės objekto įsigijimo vertės daliai, apskaičiuotai atsižvelgiant į tai, kiek jo sunaudota apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje apmokestinimo momentu. Šią nesunaudotą ekonominėje veikloje turto vertę galima nustatyti remiantis turto rinkos verte, kurią (kaip vieną iš galimybių) galima nustatyti ir remiantis finansinės apskaitos duomenimis (atsižvelgiant į likutinę vertę), tačiau tik tuo atveju, jeigu likutinė vertė atspindi tikrąją (realią) turto vertę. Jeigu likutinė turto vertė neatspindi realios turto vertės, gali būti vadovaujamasi ir kitais informacijos šaltiniais, jeigu jie patikimai atspindi turto vertę.

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vaikų namams padovanojo 4 nudėvėtus kompiuterius (nustatyta kompiuterių likvidacinė vertė – 3 eurai), kurie įmonėje buvo apskaitomi kaip ilgalaikis turtas. Įmonė nustatė, kad šių kompiuterių nusidėvėjimo laikotarpis 4 metai. Kompiuteriai įmonėje buvo naudojami intensyviai ir per 4 metus buvo visiškai nudėvėti, todėl finansinės apskaitos duomenys realiai atspindi kompiuterių panaudojimą įmonės ekonominėje veikloje. Šių kompiuterių įsigijimo kaina (be PVM) – 4000 eurų. Pirkimo PVM įmonė įtraukė į PVM atskaitą.

Kadangi įmonė kompiuterių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, tai įmonės vaikų namams padovanoti kompiuteriai laikomi prekių suvartojimu saviems poreikiams tenkinti ir yra PVM objektas. Šiuo atveju padovanotų kompiuterių apmokestinamoji vertė bus lygi nuliui, nes padovanoti kompiuteriai jų perdavimo vaikų namams momentu yra visiškai nudėvėti.

2 pavyzdys

Įmonė A įsigijo lengvąjį automobilį. Įsigijimo kaina - 20 000 eurų (be PVM), pirkimo PVM – 4200 eurų. Kadangi šis automobilis buvo skirtas keleivių vežimo paslaugoms teikti, tai jo pirkimo PVM įmonė įtraukė į PVM atskaitą. Įmonės nustatytas automobilio nusidėvėjimo laikotarpis 4 metai. Po trejų metų, įmonė lengvąjį automobilį padovanojo vaikų namams.

Kadangi automobilio pirkimo PVM įmonė įtraukė į PVM atskaitą, tai vaikų namams padovanotas automobilis laikomas prekių suvartojimu saviems poreikiams tenkinti ir yra PVM objektas. Šiuo atveju padovanotojo automobilio apmokestinamoji vertė apmokestinimo momentu (automobilio perdavimo vaikų namams momentu) yra lygi automobilio įsigijimo vertės daliai, apskaičiuotai atsižvelgiant į tai, kiek jo buvo sunaudota apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje. Tarkim, kad ši vertė sudaro 5000 eurų. Nuo šios sumos, taikant standartinį PVM tarifą, turi būti apskaičiuojamas pardavimo PVM.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, už 30 000 eurų (be PVM) įsigijo įrengimus. Įmonė nusistatė, kad šių įrengimų nusidėvėjimo laikotarpis – 8 metai. Po metų šiuos įrengimus įmonė A išvežė į savo padalinį Estijoje, kur numato juos naudoti gaminant prekes. Lietuvos įmonės padalinys Estijoje yra įsiregistravęs PVM mokėtoju. Įmonė A į Estiją pervežamiems įrengimams pritaikė 0 (nulinį) PVM tarifą. Įmonė A įrengimus Lietuvoje savo apmokestinamoje veikloje naudojo 1 metus, o įsigijimo vertės dalis, tenkanti laikotarpiui, kurį įrengimai buvo naudojami apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, sudaro 3750 eurų (30 000:8). Šiuo atveju į Estiją pervežamų įrengimų apmokestinamoji vertė yra nepanaudota ekonominėje veikloje įrengimų vertė ir sudaro 26250 eurų (30 000 – 3750).

3. Apmokestinamoji vertė šio Įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 ir 3 punktuose nurodytais atvejais yra PVM mokėtojo išlaidos (išskyrus patį PVM), patirtos suteikus nuosavybės teisės objektą naudotis ar atitinkamai teikiant paslaugas. Jeigu suteiktas naudotis nuosavybės teisės objektas, kuris yra PVM mokėtojo ilgalaikis turtas, PVM mokėtojo patirtoms išlaidoms, be kita ko, priskiriama to turto nusidėvėjimo suma, kuri vadovaujantis pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais būtų apskaičiuota per laikotarpį, kurį turtas buvo suteiktas taip naudotis.

Komentaras

1. Jeigu PVM mokėtojas nuosavybės teisės objektą (prekes, ilgalaikį materialųjį ar nematerialųjį turtą), kurio pirkimo arba importo PVM buvo atskaitytas, neatlygintinai perduoda pasinaudoti (neperduodant nuosavybės) kitam asmeniui, tai yra laikoma paslaugų teikimu privatiems poreikiams tenkinti ir yra PVM objektas (žiūr. 8 straipsnio komentarą). Šiuo atveju suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė yra PVM mokėtojo išlaidos (išskyrus patį PVM), patirtos suteikus nuosavybės teisės objektą naudotis (jeigu PVM mokėtojas tokias išlaidas patyrė). Jeigu suteiktas naudotis nuosavybės teisės objektas yra PVM mokėtojo ilgalaikis turtas, tai PVM mokėtojo patirtoms išlaidoms, be kita ko, priskiriama to turto nusidėvėjimo suma, kuri vadovaujantis pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais būtų apskaičiuota per tą laikotarpį, kurį turtas buvo suteiktas naudotis PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti.

1 pavyzdys

Nustatyta, kad UAB, PVM mokėtoja, suteikė paslaugas privatiems poreikiams tenkinti, t. y. ilgalaikį turtą - betono maišyklę 3 dienoms neatlygintinai perdavė naudotis savo bendrovės darbuotojui. Tarkim, kad betono maišyklės 3 dienų nusidėvėjimo išlaidos – 45 eurai (15 eurų x 3 d.), be to, ši betono maišyklė per 3 dienas sunaudojo 60 litrų degalų už 62 eurus, kuriuos bendrovė buvo įsigijusi ir atskaičiusi jų pirkimo PVM. Kitokių išlaidų ši bendrovė per 3 dienas dėl to, kad perdavė betono maišyklę privatiems poreikiams tenkinti, nepatyrė.

Šiuo atveju UAB, kurios turtu 3 dienas naudojosi privatus asmuo, patyrė 107 eurus (45 + 62) išlaidų, kurios yra paslaugų, suteiktų privatiems poreikiams tenkinti, apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Nustatyta, kad įmonė, PVM mokėtoja, lengvąjį automobilį, kurio pirkimo PVM atskaitytas, 5 dienas neatlygintinai leido pasinaudoti asmeniniams tikslams, t. y. suteikė paslaugas privatiems

poreikiams tenkinti. Tarkim, kad šio lengvojo automobilio apskaičiuotos 5 dienų nusidėvėjimo išlaidos - 80 eurų, draudimo išlaidos - 4 eurai, be to, per šias 5 dienas privatiems poreikiams tenkinti buvo panaudota 60 litrų degalų už 65 eurus (degalų vertė be PVM), kurie buvo įsigyti įmonės lėšomis. Šiuo atveju įmonė, kurios automobilis 5 dienas buvo panaudotas privatiems poreikiams tenkinti, patyrė 149 eurų ($80+4+65$) išlaidų, kurios yra laikomos privatiems poreikiams suteiktų paslaugų apmokestinamąja verte, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, viešajai įstaigai panaudos pagrindais perdavė naudotis autobusu, kuris yra įmonės ilgalaikis turtas. Autobuso įsigijimo vertė - 30 000 eurų ir 6300 eurų PVM, nusidėvėjimo laikotarpis – 5 metai, panaudos terminas – 1 metai, metinė draudimo įmokos suma – 600 eurų

Kadangi įmonė A autobuso pirkimo PVM buvo įtraukusi į PVM atskaitą, tai panaudos būdu perdavus naudoti autobusą viešajai įstaigai, laikoma kad įmonė A suteikė paslaugas privatiems poreikiams tenkinti.

Šiuo atveju paslaugų suvartojimo saviems poreikiams tenkinti apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas pardavimo PVM, yra draudimo išlaidos (600 eurų) ir nusidėvėjimo suma, kuri būtų apskaičiuota per tą laikotarpį, t.y. per metus, kada turtas buvo atiduotas naudotis panaudos būdu (6000 eurų), ir sudaro 6600 eurų.

4 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, elektrinį židinį, kurio visą pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, 30 dienų neatlygintinai perdavė naudotis kaimynui, t. y. suteikė paslaugas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti.

Tarkim, kad šio elektrinio židinio 1 dienos nusidėvėjimo suma – 3 eurai. Per 30 dienų, kai šis židinytas buvo naudojamas privatiems ūkininko poreikiams tenkinti, ūkininkas, PVM mokėtojas, patyrė 90 eurų išlaidų. Šios išlaidos yra privatiems poreikiams tenkinti suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2. Jeigu PVM mokėtojas neatlygintinai kitam asmeniui suteikia paslaugas ir toks paslaugų suteikimas nėra susijęs su PVM mokėtojo ekonomine veikla, tai yra laikoma paslaugų teikimu privatiems poreikiams tenkinti. Šiuo atveju suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė yra PVM mokėtojo išlaidos (išskyrus patį PVM), patirtos teikiant šias paslaugas.

1 pavyzdys

Drabužių valykla, PVM mokėtoja, vaikų namams suteikė rūbų valymo paslaugą. Šiai paslaugai atlikti buvo sunaudota elektros energija, vanduo, cheminiai preparatai ir pan. Tarkim, kad įmonės išlaidos, patirtos suteikiant šias paslaugas, sudaro 1500 eurų. Šiuo atveju suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė, nuo kurios PVM mokėtoja turi apskaičiuoti pardavimo PVM, sudaro 1500 eurų.

2 pavyzdys

Žemės ūkio bendrovė, PVM mokėtoja, žemės ūkio bendrovės nariui neatlygintinai suteikė žemės arimo paslaugą. Šiai paslaugai atlikti buvo sunaudota 100 l dyzelinio kuro už 100 eurų (be PVM), be to, traktoriaus ir padargų nusidėvėjimo, patirto atliekant šią arimo paslaugą, vertė sudarė 15

eurų. Šiuo atveju žemės ūkio bendrovės išlaidos, patirtos atliekant žemės arimo paslaugą, sudaro 115 eurų. Ši suma ir yra paslaugų, suteiktų privatiems poreikiams tenkinti, apmokestinamoji vertė.

4. Apmokestinamoji vertė šio Įstatymo 6 straipsnyje nurodytu atveju yra ilgalaikio turto pasigaminimo savikaina (pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju - šių darbų vertė) (išskyrus patį PVM).

Komentaras

1. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio nuostatas prekių tiekimu laikomas ir ilgalaikio materialaus turto pasigaminimas, jeigu ilgalaikiam materialiajam turtui pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą. Pagal šio straipsnio nuostatas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu laikoma įsigytų ir (arba) importuotų žaliavų ir medžiagų perdirbimo, gamybos ir kitų operacijų, atliekamų PVM mokėtojo jėgomis, ir (arba) įsigytų paslaugų visuma, kurios rezultatas yra naujas ilgalaikio materialiojo turto vienetas (žiūr. 6 straipsnio komentarą). Ilgalaikio turto pasigaminimo atveju apmokestinamoji vertė yra ilgalaikio turto pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM).

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, ūkio būdu pasistatė gamybines patalpas, kurių savikaina 100 000 eurų. Prekių ir paslaugų, susijusių su šio pastato statyba, pirkimo PVM įmonė buvo įtraukusi į PVM atskaitą. Šiuo atveju pasigaminto ilgalaikio turto apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti skaičiuojamas PVM, yra pasigaminto turto savikaina -100 000 eurų.

2. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio nuostatas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu taip pat laikomas pastato (statinio), naudojamo PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, esminis pagerinimas, nesvarbu, ar šis pastatas (statinys) priklauso PVM mokėtojui nuosavybės teise, ar naudojamas kitais pagrindais ir nesvarbu, ar pastatą (statinį) PVM mokėtojas pagerino savo jėgomis, ar įsigydamas paslaugų iš kitų apmokestinamųjų asmenų (žiūr. 6 straipsnio komentarą). Pastato (statinio), naudojamo PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, esminio pagerinimo atveju apmokestinamoji vertė yra šių darbų vertė (išskyrus patį PVM).

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, su statybos firma sudarė gamybinių patalpų remonto sutartį. Atlikti remonto darbai pailgina gamybinių patalpų tarnavimo laiką bei pagerina jo naudingąsias savybes ir todėl laikoma kad atliktas gamybinių patalpų esminis pagerinimas. Šiuo atveju esminio pagerinimo apmokestinamoji vertė yra atliktų statybos remonto darbų vertė – 100 000 eurų

5. Į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami:

1) visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM;

Komentaras

1. Į prekių (paslaugų) vertę visais atvejais įtraukiami visi mokesčiai (pvz., muitai, akcizai ar pan.) ir rinkliavos (pvz., valstybės rinkliavos už įvairių licencijų, leidimų išdavimą), išskyrus patį PVM.

1 pavyzdys

Įmonė prekiauja iš Rusijos importuotais alkoholiniais gėrimais. Muitinėje, forminant šių prekių išleidimo į laisvą apyvartą procedūrą, buvo apskaičiuotas ir sumokėtas akcizo ir muto mokestis. Be to, įmonė importuojamą krovinį buvo apdraudusi.

Šiuo atveju įmonė į tiekiamų alkoholinių gėrimų apmokestinamąją vertę įtraukia akcizo ir muto mokestį bei patirtas draudimo išlaidas.

2 pavyzdys

Savivaldybė, organizuodama komunalinių atliekų tvarkymo sistemą, yra nustačiusi vietinę rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą ir atliekų tvarkymą (ši rinkliava nėra PVM objektas).

Vietinę rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą ir tvarkymą turi sumokėti atliekų turėtojai – visi fiziniai ir juridiniai asmenys valdantys, naudojantys, disponuojantys nekilnojamuoju turtu savivaldybės teritorijoje.

Kai nekilnojamojo turto savininkas išnuomoja turtą nuomininkui, tai pranešimas ir prievolė mokėti vietinę rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą ir atliekų tvarkymą kartais yra suformuojama nekilnojamojo turto savininkui, kartais - jo nuomininkui (pvz., kai turto nuomos sutartis yra įregistruota Nekilnojamojo turto registre), kuris iš esmės ir yra tikrasis komunalinių atliekų surinkimo ir atliekų tvarkymo paslaugų, už kurias mokama rinkliava, vartotojas.

Kai nekilnojamojo turto savininkas sumoka vietinę rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą ir atliekų tvarkymą, tai išlaidas, patirtas dėl šios rinkliavos mokėjimo, jam apmoka nuomininkas.

Ar sumos, kurias nuomininkas grąžina nekilnojamojo turto savininkui, tam, kad padengtų savininko patirtas išlaidas dėl rinkliavos sumokėjimo, laikomos atlygio už patalpų nuomą dalimi ir turi būti traukiamos į nuomos paslaugos apmokestinamąją vertę? Ar minėtų sumų grąžinimas nekilnojamojo turto savininkui laikomas kompensacija išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims, padengti?

Pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 5 dalies nuostatas į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM. Todėl vietinė rinkliava už komunalinių atliekų surinkimą ir atliekų tvarkymą turi būti traukiama į nuomos paslaugos apmokestinamąją vertę (t. y. sumos, kurias nuomininkas apmoka nekilnojamojo turto savininkui, tam, kad padengti savininko patirtas išlaidas dėl vietinės rinkliavos sumokėjimo, negali būti laikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims, padengti).

3 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, kitai įmonei išnuomojo pastatą su jam priskirtu žemės sklypu. Įmonė A į biudžetą sumokėtą nekilnojamojo turto mokestį už nuomojamą pastatą ir žemės mokestį už išnuomotam pastatui priskirtą žemės sklypą nori atsiimti iš pastato nuomininko.

Ar nekilnojamojo turto ir žemės mokesčiai turi būti įtraukiami į patalpų nuomos PVM apmokestinamąją vertę?

Prievolė mokėti nekilnojamojo turto ir žemės mokesčius yra šio turto savininkui – patalpų nuomotojui įmonei A. Išlaidos, kurias įmonė A patiria mokėdama šiuos mokesčius, turi tiesioginį ryšį su įmonės A teikiama patalpų nuomos paslauga. Todėl nekilnojamojo turto ir žemės mokesčio sumos turi būti traukiamos į patalpų nuomos paslaugos PVM apmokestinamąją vertę.

(PVMĮ 15 str. 5 d. 1 p. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2019-01-08 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-499).

2) su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė;

Komentaras

1. Į prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę įtraukiamos su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitos su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu susijusios paslaugos) vertė.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, fiziniams ir juridiniams asmenims išduoda įvairias pažymas ir už pažymų išdavimą ima nustatyto dydžio mokesť. Kai kuriems asmenims pažymas įmonė siunčia paštu. Paštas įmonei A už pažymų paštu pristatymą jos klientams išrašo pašto paslaugų PVM sąskaitą faktūrą (paštas, vadovaudamasis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 25 straipsnio nuostatomis, PVM už suteiktas pašto paslaugas neskaičiuoja). Įmonė A, norėdama, kad jai būtų padengta už pašto paslaugas sumokėta suma, į savo teikiamų paslaugų vertę (t. y. į atlygį, imamą už pažymų išdavimą) turi įtraukti ir suteiktų pašto paslaugų vertę.

2 pavyzdys

Asmenys, pirmą kartą Lietuvos Respublikoje pardavę tuščias laikmenas ir įrenginius (toliau – kompensacinio atlyginimo mokėtojai) moka autorių teisių ar gretutinių teisių kolektyvinio administravimo asociacijai (toliau – atsakinga asociacija) nustatyto dydžio kompensacinį atlyginimą už pirmą kartą Lietuvos Respublikoje parduodamus civilinėje apyvartoje esančius, Lietuvos Respublikoje pagamintus ar į jos teritoriją įvežtus atgaminti asmeniniam naudojimui skirtus įrenginius (toliau – įrenginiai) ir tuščias analogines ir skaitmenines garso ir audiovizualines laikmenas (toliau – tuščios laikmenos). Pagal nustatytą tvarką, šias atsakingai asociacijai sumokėtas sumas kompensacinio atlyginimo mokėtojams padengia tuščių laikmenų ir įrenginių pirkėjai, įsigydamami minėtas laikmenas ir įrengimus.

Ar kompensacinis atlyginimas turi būti traukiamas į kompensacinio atlyginimo mokėtojų teikiamų tuščių laikmenų ir įrenginių PVM apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM ?

Taip turi, nes kompensacinio atlyginimo mokėjimas yra susijęs su tuščių laikmenų ir įrenginių tiekimu, o išlaidas, susijusias su kompensacinio atlyginimo mokėjimu atsakingai asociacijai, padengia tuščių laikmenų ir įrenginių pirkėjai.

2. Sprendžiant, kokias kitas su prekės tiekimu ar paslaugos teikimu susijusias papildomas paslaugas reikia įtraukti į pagrindinio sandorio apmokestinamąją vertę, kiekvienas atvejis turi būti nagrinėjamas atskirai ir turi būti atsižvelgiama į pirkėjo tikslus ir kitas aplinkybes. Jeigu teikiama paslauga neturi atskiros savarankiško tikslo, tačiau padaro pagrindinę paslaugą patrauklesnę vartotojui, o į keletą suteiktų paslaugų išskaidoma dirbtinai, laikoma, kad buvo suteikta viena paslauga ir į jos apmokestinamąją vertę įtraukiama tokių išskaidytų papildomų paslaugų vertė. Tuo atveju, jeigu papildoma paslauga turi atskirą savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti gauti tik

pagrindinę paslaugą, ar pagrindinę ir papildomas paslaugas už papildomą atlygį, tai tokios paslaugos gali būti laikomos savarankiškais paslaugomis ir į pagrindinio sandorio apmokestinamąją vertę gali būti neįtraukiamos.

1 pavyzdys

I situacija

Įmonė X iš įmonės Y nuomojasi lengvąjį automobilį. Pagal sutarties sąlygas įmonė Y be lengvojo automobilio nuomos paslaugos, įmonei X pageidaujant, už papildomą mokestį įsipareigoja suteikti transporto priemonės remonto bei eksploatacijos paslaugas.

Nurodytuoju atveju įmonės Y kartu su nuomos paslaugomis teikiamas papildomas transporto priemonės remonto, eksploatacijos paslaugas galima laikyti savarankiškais paslaugomis ir todėl jos į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę gali būti neįtraukiamos.

II situacija

Įmonė X iš įmonės Y nuomojasi lengvąjį automobilį. Pagal sutarties sąlygas įmonė Y perduoda nuomojamą automobilį įmonei X pilnai užpildžiusi kuro baką.

Nurodytuoju atveju laikoma, kad suteikta viena automobilio nuomos paslauga (atskirai neišskiriant parduodamo kuro) ir įmonė Y, išrašydama PVM sąskaitą faktūrą, į šios suteiktos nuomos paslaugos apmokestinamąją vertę turi įtraukti kuro vertę.“

3. Valstybės registrų duomenis tvarko registro tvarkymo įstaigos, t. y. įstatymu ar Vyriausybės nutarimu paskirti juridiniai asmenys, registruojantys registrų objektus, tvarkantys ir teikiantys registrų duomenis bei dokumentus ir atsakantys už jų saugą (toliau - Registras). Registras valstybės registrų duomenis asmenims teikia pagal jų su Registru sudarytas duomenų teikimo sutartis arba prašymus (vienkartinio teikimo atvejais). Registras duomenis asmenims įprastai teikia už atlygį, išskyrus teisės aktuose nustatytus atvejus, kai valstybės registrų duomenys teikiami neatlygintinai.

Kai asmuo, PVM mokėtojas, sudaręs duomenų teikimo sutartį su Registru, teikia klientams įvairias paslaugas, kurių teikimui reikalingi tam tikrų valstybės registrų duomenys (pavyzdžiui, teikia skolų išieškojimo paslaugas), o registrų duomenis iš Registro už klientą gauna savo vardu, laikoma, kad paslaugą Registras suteikė šiam PVM mokėtojui. Tokiais atvejais (išskyrus atvejus, kai už duomenų gavimą iš registro imama teisės aktuose nustatyto dydžio rinkliava ir yra pagrįsti įrodymai, kad nustatant rinkliavos dydį nebuvo įtrauktos duomenų gavimo iš kitų asmenų išlaidos, žiūr. 15 str.7 dalies komentarą) PVM mokėtojas, patirtas išlaidas, susijusias su duomenų gavimu, iš kliento gali susigrąžinti įtraukdamas jas į savo klientui teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, kuri su Registru yra sudariusi duomenų teikimo sutartį, teikia skolų išieškojimo paslaugą piliečiui X. Šių paslaugų teikimui reikalingi duomenys iš Nekilnojamojo turto registro apie piliečio X skolininkus. Skolų išieškojimo paslaugai reikalingus Nekilnojamojo turto registro duomenis Registras pateikia įmonei A, o pilietis X padengia įmonės A patirtas duomenų gavimo išlaidas.

Ar išlaidos, kurias įmonė A patyrė įsigydamą duomenų pateikimo paslaugą iš Registro, turi būti traukiamos į įmonės A piliečiui X teikiamų skolų išieškojimo paslaugų PVM apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM ?

Nagrinėjamu atveju duomenys, kuriuos Įmonė A gauna iš registro, yra būtini ir tiesiogiai susiję su įmonės A teikiamomis skolų išieškojimo paslaugomis. Todėl išlaidos, kurias įmonė A

patyrė įsigydama duomenų pateikimo paslaugą iš Registro, turi būti traukiamos į įmonės A piliečiui X teikiamų skolų išieškojimo paslaugų PVM apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM (kaip PVM tikslais traktuojamos piliečio X įmonei A grąžinamos sumos, kurias įmonė A sumokėjo Registrui už gautus duomenis apie piliečio X skolininkus pagal piliečio X įgaliojimą, paaiškinta PVM įstatymo 15 straipsnio 7 dalies 8 pavyzdyje).

2 pavyzdys

Antstolis pagal teismo išduotą vykdomąjį dokumentą vykdo priverstinio vykdymo priemones, teikia teisinės konsultacijas fiziniam asmeniui. Šių priemonių vykdymui ir paslaugų teikimui reikalingi duomenys, tarkim, iš Nekilnojamojo turto, Hipotekos registro. Antstoliui reikalingus Nekilnojamojo turto, Hipotekos registro duomenis Registras pateikia antstoliui, o fizinis asmuo padengia antstolio patirtas duomenų gavimo išlaidas.

Ar išlaidos, kurias patyrė antstolis įsigydamas duomenų pateikimo paslaugą iš Registro, turi būti traukiamos į antstolio teikiamų paslaugų PVM apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM ?

Kai antstolis pagal teismo išduotą vykdomąjį dokumentą vykdo priverstinio vykdymo priemones, tai, vadovaujantis Antstolių įstatymo 22 straipsnio nuostatomis, registrų duomenis jis gauna neatlygintinai.

Kai antstolis iš Registro gauna duomenis, kurie yra būtini ir tiesiogiai susiję su antstolio teikiamomis teisinėmis konsultacinėmis paslaugomis, tai išlaidos, kurias antstolis patyrė įsigydamas duomenų pateikimo paslaugą iš Registro, turi būti traukiamos į antstolio fiziniam asmeniui teikiamų teisinių konsultacinių paslaugų PVM apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM.

4. Kai, teikiant transporto priemonių nuomos paslaugas, šių paslaugų gavėjui yra teikiamos ir šių transporto priemonių draudimo paslaugos, tai, remiantis ETT praktika byloje C -224/11, šios paslaugos, priklausomai nuo aplinkybių, PVM tikslais gali būti laikomos: arba vienu paslaugų teikimo sandoriu, kurio dominuojantis elementas yra nuomos paslauga (šiuo atveju nuomininkui tenkantys draudimo kaštai traukiami į transporto priemonės nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę) arba dviejų paslaugų teikimo sandoriais (kurie apmokestinami atskirai pagal šioms paslaugoms nustatytas PVM taisykles).

Vienas iš kriterijų, kuris lemia, ar transporto priemonės nuomos ir draudimo elementai laikytini vienu ar dviem sandoriais, yra kliento (nuomininko) tikslas, t. y., ar draudimo teikimas sudaro atskirą ir savarankišką nuomininko tikslą. Taip pat svarbus kriterijus yra galimybė nuomininkui pasirinkti, ar sudaryti automobilio draudimo sutartį savarankiškai, ar tai įgalinti padaryti lizingo bendrovę. Jei draudimo paslaugos teikimas sudaro atskirą savarankišką nuomininko (kliento) tikslą, jeigu jam yra galimybė pačiam įsigyti šią paslaugą, tai šios paslaugos laikomos atskiromis, savarankiškoms paslaugomis. Jei draudimo teikimas nesudaro atskiros nuomininko tikslo, bet yra tik priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis nuomos paslauga, jei nėra galimybės pačiam įsigyti draudimo paslaugos, tai nuomos ir draudimo paslaugų teikimas laikytinas vienu sandoriu.

Remiantis ETT praktika byloje C -224/11, kai veiklos nuomos davėjas pagal veiklos nuomą perduodamą turtą apdraudžia savo vardu ir kai šias draudimo paslaugas kartu su veiklos nuomos paslaugomis šios nuomos gavėjui perleidžia tokia pačia (nepakitusia) kaina, kurią jis turėjo sumokėti draudikui, tai iš esmės PVM tikslais laikoma, kad sudaromi atskiri veiklos nuomos ir draudimo paslaugų teikimo sandoriai.

1 pavyzdys

Lizingo bendrovė A su įmone B sudarė automobilio veiklos nuomos sutartį. Nuomininkas gali pasirinkti, ar sudaryti automobilio draudimo sutartį savarankiškai, ar tai įgalioti padaryti lizingo bendrovę A. Buvo sutarta, kad ši automobilį apdraus lizingo bendrovė A savo vardu, bet įmonės B sąskaita, t. y. lizingo bendrovė su draudimo bendrove C sudarė draudimo paslaugų sutartį, o įmonė B įsipareigojo bendrovei A grąžinti jos dėl draudimo patirtas faktiškas išlaidas (t. y. veiklos nuomos davėjas – bendrovė A įsipareigojo iš nuomos gavėjo - įmonės B paimti tokią pačią (nepakitusią) draudimo išlaidų sumą, kurią ji patyrė apdrausdama nuomojamą automobilį).

Ar išlaidos, kurias lizingo bendrovei A padengia įmonė B, turi būti traukiamos į automobilio turto veiklos nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę?

Įmonė B, perėmusi automobilį pagal veiklos (ilgalaikės) nuomos sutartį, yra atsakinga už šio automobilio sugadinimą ar praradimą, jei jis atsirastų dėl įmonės B kaltės. Įmonė B, siekdama išvengti išlaidų dėl automobilio sugadinimo ar praradimo yra suinteresuota (t. y. turi tikslą) apdrausti šį automobilį. Nagrinėjamu atveju įmonė B turi galimybę pasirinkti apdrausti ar neapdrausti pagal veiklos nuomą perimamą automobilį, be to, veiklos nuomos davėjas – bendrovė A įsipareigojo iš nuomos gavėjo - įmonės B paimti tokią pačią (nepakitusią) draudimo išlaidų sumą, kurią jis patyrė apdrausdamas nuomojamą automobilį.

Tokiu atveju lizingo bendrovės A kartu su veiklos nuomos paslauga teikiama papildoma draudimo paslauga laikoma savarankiška paslauga ir jos vertė į automobilio turto veiklos nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę netraukiama.

2 pavyzdys

Lizingo bendrovė A su įmone C sudarė automobilio veiklos nuomos sutartį. Nuomininkas gali pasirinkti, ar sudaryti automobilio draudimo sutartį savarankiškai, ar tai padaryti įgalioti padaryti lizingo bendrovę A. Buvo sutarta, kad ši automobilį apdraudžia lizingo bendrovė A savo vardu, kad ji sumoka draudimo įmokas draudikui, o įmonė C lizingo bendrovei A sumoka jos patirtų draudimo išlaidų sumą, kuri yra didesnė nei faktiškai lizingo bendrovės A patirtos draudimo išlaidos.

Ar išlaidos, kurias lizingo bendrovei A padengia įmonė C, turi būti traukiamos į automobilio turto veiklos nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę?

Šiuo atveju įmonė C turi galimybę pasirinkti apdrausti ar neapdrausti pagal veiklos nuomą perimamą automobilį. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudaromi du savarankiški paslaugų teikimo sandoriai. Kadangi įmonės C mokama draudimo išlaidų suma yra didesnė nei jų patyrė lizingo bendrovė A, tai tokiu atveju, remiantis ETT praktika byloje C-224/11, įmonės C mokėtina suma laikoma atlygiu ne už PVM neapmokestinamą draudimo, o už PVM apmokestinamą paslaugą (pvz., automobilių priežiūros ar pan.) paslaugą.

3 pavyzdys

Transporto priemonių nuomos paslaugų bendrovė A su įmone B sudarė automobilio trumpalaikės nuomos sutartį 20 dienų laikotarpiui. Nuomos bendrovė A pagal nuomos sutartį įmonei B perduotą automobilį yra apdraudusi savo vardu. Patirtos draudimo išlaidos yra įtrauktos į atlygio už naudojimąsi automobiliu kainą. Ar draudimo išlaidos turi būti traukiamos į automobilio nuomos paslaugos apmokestinamąją vertę?

Trumpalaikės transporto priemonių nuomos atveju iš esmės nuomininkas yra suinteresuotas gauti pilnai paruoštą transporto priemonę fiksuotam laikotarpiui už jam priimtina kainą. Pateiktu atveju bendrovė A įmonei B perduoda jau apdraustą automobilį. Todėl įmonė B neturi galimybės pasirinkti išsinuomoti automobilį su draudimu arba be jo. Šiuo atveju įmonei B draudimas nesudaro

jokio atskiro tikslo ir poreikio, tačiau padaro pagrindinės nuomos paslaugos vartojimą patrauklesniu nuomininkui. Automobilio, perduoto pagal trumpalaikės nuomos sutartį, draudimo išlaidos yra glaudžiai susijusios su turto nuomos sandoriu, jos tenka įmonei B (paslaugos pirkėjui).

Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad bendrovės A kartu su automobilio nuoma teikiama draudimo paslauga neturi savarankiško tikslo, bet yra tik priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis nuomos paslauga ir dėl to PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas automobilio nuomos paslaugos teikimo sandoris, į kurio apmokestinamąją vertę, remiantis minėtomis PVM įstatymo 15 straipsnio 5 dalies nuostatomis, turi būti įtraukiamos įmonės B patirtos draudimo išlaidos.

5. Kai tiekiant prekes kitų ES valstybių narių ar trečiųjų valstybių pirkėjams teikiamos ir tų prekių vežimo paslaugos, tai nustatant, ar vežimo išlaidos turi būti traukiamos į tiekiamų prekių apmokestinamąją vertę, kiekvienas atvejis turi būti nagrinėjamas atskirai.

Jeigu sudarytame prekių tiekimo sandoryje numatyta, kad transporto paslaugos įskaičiuotos į prekių pardavimo kainą, jei prekių tiekėjas įsipareigoja nugabenti prekes pirkėjui, o šis įsipareigoja padengti transportavimo išlaidas, tai tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudarytas vienas prekės tiekimo sandoris, o prekių vežimo paslaugos, kaip papildomos paslaugos, padaro prekių tiekimo sandorį patrauklesnį.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, savo pagamintą produkciją tiekia Estijos įmonei, PVM mokėtojai. Įmonės parduodamos pagamintos produkcijos pardavimo sutartyse numatyta, kad transporto paslaugos įskaičiuotos į tiekiamos produkcijos pardavimo kainą. Produkciją veža pati įmonė arba samdoma transporto įmonė.

Ar šiuo atveju transporto paslaugų vertė turi būti traukiama į tiekiamos produkcijos kainą?

Kadangi transporto paslaugos įskaičiuotos į produkcijos pardavimo kainą, tai transporto paslaugų vertė (nesvarbu, ar produkciją veža pati įmonė ar jos samdoma transporto įmonė) turi būti įtraukta į Lietuvos įmonės tiekiamos produkcijos vertę. Šiuo atveju tiekiamos produkcijos PVM sąskaitoje faktūroje produkcijos vertė turi būti nurodoma su transporto išlaidomis (transporto išlaidų vertė PVM sąskaitoje faktūroje atskira eilute gali būti nurodyta tik kaip papildoma informacija).

Jeigu tarp prekių tiekėjo ir pirkėjo yra sudaryti atskiri prekių tiekimo ir jų vežimo sandoriai, tai tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudaromi du savarankiški sandoriai ir šiuo atveju vežimo paslaugų išlaidos į tiekiamų prekių apmokestinamąją vertę netraukiamos.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, tiekia prekes Suomijos įmonei, PVM mokėtojai. Lietuvos įmonės su Suomijos įmone sudarytoje prekių tiekimo sutartyje nėra numatyta, kas atgabens Lietuvos įmonės prekes Estijos įmonei.

Tarp Lietuvos įmonės ir Suomijos įmonės buvo sudaryta kita prekių vežimo sutartis, kurioje Lietuvos įmonė už atskirą atlyginimą įsipareigojo atgabenti Suomijos įmonei tiekiamas prekes.

Ar šiuo atveju transporto paslaugų vertė turi būti traukiama į tiekiamos produkcijos kainą?

Šiuo atveju Suomijos įmonė gali pasirinkti, kas jai atgabens iš Lietuvos įmonės nusipirktas prekes. Suomijos įmonė pasirinko Lietuvos įmonę, tiekiančią jai prekes. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad Lietuvos įmonės teikiamos vežimo paslaugos turi atskirą savarankišką tikslą ir dėl to prekių vežimo paslaugų vertė netraukiama į Lietuvos įmonės tiekiamų prekių vertę. Šiuo atveju išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti atskirai nurodoma tiekiamos produkcijos ir transporto paslaugų (kurios Lietuvoje nėra PVM objektas) vertė.

6. Įmonės, teikiančios transporto ir ekspedijavimo paslaugas, neretai dėl savo ar klientų kaltės ne visada sklandžiai gali įvykdyti savo įsipareigojimus, t.y. dėl įvairių priežasčių pavėluoja pristatyti krovinį, kitaip tariant, šiems darbams atlikti yra sugaištama daugiau laiko, patiriama daugiau sąnaudų, nei numatyta tarpusavio sutartyse.

Tokiu atveju sutartyse už pavėluotai suteiktas paslaugas paprastai yra numatoma atsakomybė, kurią gali prisiimti tiek paslaugų tiekėjas, tiek paslaugų pirkėjas.

Krovinio vežimo paslaugos teikėjas už pavėluotai suteiktas savo paslaugas gali sumažinti savo suteiktos paslaugos apmokestinamąją vertę priklausomai nuo pavėluotų dienų skaičiaus, t.y. galutiniame rezultate krovinio vežimo paslaugos teikėjo gautinas atlygis už suteiktą paslaugą sumažėja sutartyje numatyta pinigų suma, kuri PVM tikslais yra prilyginama nuolaidai nuo sutartyje numatyto atlygio už suteiktą paslaugą.

Paslaugos teikėjas už ne laiku suteiktas paslaugas (pavėluotai pristatytą krovinį) iš pirkėjo gali gauti tam tikrą pinigų sumą, numatytą sutartyje, savo patirtoms sąnaudoms padengti. Šiuo atveju galutiniame rezultate krovinio vežimo paslaugos apmokestinamoji vertė atitinkamai padidėja, t.y. prie jos yra pridedamos papildomai patirtos išlaidos.

Kadangi vežimo paslaugos yra laikomos suteiktomis, nors ir pavėluotai, tai sutartyje numatyta papildoma pinigų suma patirtoms sąnaudoms padengti arba suteikta nuolaida už ne laiku suteiktas paslaugas įtraukiama į paslaugų apmokestinamąją vertę.

(PVMĮ 15 str. 5 d. 2 p. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2017-06-01 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-17425).

7. Kai nuomojant nekilnojamąjį turtą šio turto nuomininkas nuomotojui padengia išlaidas, susijusias su šio turto eksploatavimu, t. y. vandens, šilumos, elektros energijos tiekimu, paslaugų, susijusių su turto eksploatavimu (pastato rekonstrukcijų ir įrengimų (įskaitant liftą) taisymu, patalpų valymu, saugojimu ir kt.) teikimu, tai, remiantis ESTT praktika (bylos: C-572/07, C-392/11, C-42/14), turto nuomotojas, PVM mokėtojas, šias su nuomojamo turto eksploatavimu susijusias išlaidas iš nuomininko gali susigrąžinti:

1) arba „perparduodamas“ nuomininkui nuomojamose patalpose sunaudotą vandenį, šilumą, elektros energiją ir su turto eksploatavimu susijusias paslaugas, arba

2) įtraukdamas į teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę, arba

3) taikydamas „mišrų“ būdą, t. y. dalį su nuomojamo turto eksploatavimu susijusių išlaidų susigrąžintų „perparduodamas“ nuomojamose patalpose sunaudotą vandenį, šilumą, elektros energiją ir su turto eksploatavimu susijusias paslaugas, kitą dalį - įtraukdamas į teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

Kokį patirtų išlaidų, susijusių su nuomojamo turto eksploatavimu, susigrąžinimo būdą gali pasirinkti PVM mokėtojas, kiekvienu atveju reikia nagrinėti atskirai, įvertinant kiek galima daugiau aplinkybių.

Tuo atveju, kai nuomojamose patalpose yra įrengti individualūs skaitikliai (pvz., vandens, elektros energijos, šilumos) ir dėl to nuomininkas moka už atitinkamas prekes tiek, kiek jis faktiškai jų suvartoja, tai PVM tikslais laikoma, kad tokių prekių tiekimas ir nuomos paslaugų teikimas turi savarankišką tikslą ir dėl to prekių tiekimu ir nuomos paslaugų teikimo sandoriai laikomi atskirais tiekimu (teikimo) sandoriais.

Tuo atveju, kai patalpos, kuriose yra įrengti individualūs skaitikliai (pvz., vandens, elektros energijos, šilumos), nuomojamos trumpam laikotarpiui (kelioms valandoms, dienoms ir pan.), tai iš esmės laikytina, kad tokio sandorio tikslas yra kartu su nuoma gauti visumą teikiamų paslaugų, kurias

yra taip susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas nekilnojamojo turto nuomos sandoris.

Tuo atveju, kai nuomojamose patalpose suvartojamos paslaugos, kurių suvartojimas neapskaitomas individualiais nuomojamose patalpose įrengtais skaitikliais (pvz. šiukšlių išvežimas), tačiau nuomininkas už paslaugas moka tiek, kiek faktiškai jam buvo suteikta paslaugų (t. y. paslaugų teikėjui mokamas atlygis tiesiogiai priklauso nuo nuomininkui suteiktų paslaugų apimtys), tai PVM tikslais laikoma, kad nuomos ir šių paslaugų teikimas turi savarankišką tikslą ir dėl to šie paslaugų teikimo sandoriai laikomi atskirais paslaugų teikimo sandoriais.

Tuo atveju, kai nuomojamose patalpose nėra įrengti individualūs skaitikliai, kai nuomininkas negali mokėti už faktiškai suvartotas paslaugas, tai visos kartu su nuoma nuomininkui suteiktos paslaugos laikomos neturinčiomis savarankiško tikslo ir dėl to laikoma, kad yra sudarytas vienas nekilnojamojo turto nuomos sandoris ir todėl visų kartu su nuoma suteiktų paslaugų (patiektų prekių) vertė turi būti traukiama į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

Tuo atveju, kai nekilnojamojo turto objektas priklauso keliems bendrasavininkams, o sutartys dėl prekių ir paslaugų, susijusių su šio turto eksploatavimu ar priežiūra tiekimo (teikimo) sudarytos su vienu iš bendrasavininkų, tai, siekiant tarp bendrasavininkų paskirstyti išlaidas, bendrasavininkas, sudaręs sutartis su minėtų prekių tiekėjais (paslaugų teikėjais), turi veikti kaip neatsiskleidęs tarpininkas ir perparduoti kitiems bendrasavininkams jiems nuosavybės teise priklausančiose patalpose sunaudotas prekes ir/ar paslaugas (šios nuostatos taikomos ir tais atvejais, kai išlaidos tarp bendrasavininkų paskirstomos ne pagal jų patalpose įrengtus individualius skaitiklius, bet ir, pavyzdžiui, pagal turimo ploto kriterijų). Tačiau, kai bendrasavininkas išnuomoja jam priklausančias patalpas, kuriose nėra įrengti individualūs skaitikliai, tai jis visų kartu su nuoma suteiktų, išnuomotoms patalpoms priskirtų paslaugų (patiektų prekių) vertę turi traukti į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, nuomoja jai nuosavybės teise priklausančio pastato trečią aukštą įmonei B, PVM mokėtojai. Sutartys dėl pastate esančio lifto taisymo paslaugų teikimo, šilumos, vandens, elektros energijos tiekimo į pastatą yra sudarytos tarp minėtų paslaugų teikėjų (prekių tiekėjų) ir įmonės A. Patalpų nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė B (nuomininkas) padengs įmonei A (nuomotojui) jos faktiškai patirtas išlaidas dėl minėtų paslaugų suteikimo, šilumos, vandens, elektros energijos sunaudojimo. Faktiškos išlaidos, susijusios su šilumos, vandens, elektros energijos suvartojimu, nustatomos pagal įmonės B nuomojamose patalpose įrengtus individualius vandens, šilumos, elektros energijos skaitiklius.

Įmonė A nėra pasirinkusi nekilnojamųjų pagal prigimtį nuomą apmokestinti PVM.

Ar įmonei A nuomininko (įmonės B) apmokamos faktiškai patirtos išlaidos turi būti traukiamos į įmonės A teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę?

Pagal sutarties sąlygas nuomininkas – įmonė B, kurios išsinuomojamose patalpose yra įrengti individualūs vandens, šilumos, elektros energijos skaitikliai, iš esmės moka tiek, kiek faktiškai suvartoja vandens, šilumos, elektros energijos. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad patalpų nuomos paslaugų teikimas, vandens, šilumos bei elektros energijos tiekimas yra atskiri, savarankiški sandoriai, kuriems kiekvienam atskirai taikomos PVM apmokestinimo taisyklės (įmonė A, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, patalpų nuomos, vandens, šilumos bei elektros energijos tiekimą įmonei B įformina PVM sąskaitomis faktūromis).

Pastate esantis liftas yra bendro naudojimo, t. y. naudojamas ne tik įmonės A tikslams, be to, išlaidos, patirtos dėl lifto taisymo paslaugų suteikimo įmonei B, nustatomos pagal išnuomoto

ploto kriterijų ir dėl to nuomininkas iš esmės negali sumokėti už jo faktiškai pasinaudotas paslaugas. Todėl įmonė A šias dėl lifto taisymo patirtas išlaidas turi traukti į teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, nuomoja jai nuosavybės teise priklausančio pastato dalį (200 m²) įmonei B, PVM mokėtojai. Sutartys dėl šilumos, vandens, elektros energijos tiekimo į pastatą yra sudarytos tarp įmonės A ir šilumos, vandens, elektros energijos tiekėjų. Patalpų nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė B (nuomininkas) padengs įmonei A (nuomotojui) jos patirtas išlaidas dėl šilumos, vandens, elektros energijos sunaudojimo nuomojamose patalpose. Nuomojamose patalpose skaitiklių nėra, o išlaidos, susijusios su šilumos, vandens, elektros energijos suvartojimu, nustatomos pagal išnuomoto ploto kriterijų.

Ar įmonei A nuomininko (įmonės B) apmokamos faktiškai patirtos išlaidos turi būti traukiamos į įmonės A teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę?

Šiuo atveju nuomininkas – įmonė B, mokėdama pagal nuomojamo ploto kriterijų, iš esmės negali sumokėti tiek, kiek faktiškai suvartojo vandens, šilumos, elektros energijos. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad vandens, šilumos bei elektros energijos tiekimas nėra savarankiški sandoriai, kad šie tiekimai yra glaudžiai susiję su patalpų nuomos sandoriu ir iš esmės šį sandorį padaro tik patrauklesniu. Todėl šiuo atveju įmonės A išlaidos, patirtos dėl vandens, šilumos bei elektros energijos suvartojimo įmonės B nuomojamose patalpose, turi būti traukiamos į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

3 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, visą jai nuosavybės teise priklausančią pastatą nuomoja įmonei B. Įmonė A (pastato nuomotoja) su aplinką tvarkančia įmone yra sudariusi aplinkos tvarkymo pastatui priskirtoje teritorijoje sutartį. Patirtas išlaidas dėl aplinkos tvarkymo įmonė A nori susigrąžinti iš nuomininko – įmonės B.

Ar pateiktu atveju įmonė A gali veikti kaip neatsiskleidusi tarpininkė ir „perparduoti“ aplinkos tvarkymo paslaugas nuomininkui, ar išlaidas, susijusias su aplinkos tvarkymu, turi traukti į nuomojamų patalpų nuomos apmokestinamąją vertę?

Nagrinėjamu atveju sandorį sudaro du elementai - nuoma ir aplinkos tvarkymas. Įmonė A nuomoja visą pastatą ir iš esmės pastato nuomininkė - įmonė B už aplinkos tvarkymo paslaugą moka tiek, kiek faktiškai jai buvo suteikta paslaugų. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sandorį sudarantys elementai – nuoma ir aplinkos tvarkymas iš esmės nėra glaudžiai susiję, kiekvienas jų turi savarankišką tikslą. Todėl įmonė A, norėdama susigrąžinti iš nuomininko išlaidas, susijusias su aplinkos tvarkymu, turi veikti kaip neatsiskleidusi tarpininkė ir aplinkos tvarkymo paslaugas „perparduoti“ nuomininkui, išrašydama nuomininkui aplinkos tvarkymo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą.

4 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, yra pastato, kuriame esantys butai yra nuomojami, savininkė. Įmonė A iš savo nuomininkų be nuomos mokesčio reikalauja sumokėti mokestį už pastato bendrų patalpų valymą, kurį atlieka pastato prižiūrėtojai. Išlaidos, patirtos dėl pastato bendrų patalpų valymo, nuomininkams paskirstomos pagal išnuomoto ploto kriterijų.

Ar išlaidos, susijusios su pastato bendrų patalpų valymu, turi būti traukiamos į nuomojamų patalpų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę?

Nagrinėjama atveju išlaidos, susijusios su pastato bendrų patalpų valymu, nustatomos pagal išnuomoto ploto kriterijų ir dėl to nuomininkas iš esmės negali sumokėti už jo faktiškai pasinaudotas paslaugas. Todėl įmonė A šias dėl bendrų patalpų valymo patirtas išlaidas turi traukti į teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

5 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja (nuomotoja), su įmone B, PVM mokėtoja (nuomininkė), sudarė patalpų nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, kad įmonė A įmonei B išnuomoja 500 m² patalpas, esančias naujai pastatytame pastate.

Pagal sutarties sąlygas nuomininkė be nuomos mokesčio įsipareigoja nuomotojui padengti:

1. faktiškai patirtas išlaidas dėl šildymo, elektros, vandens sunaudojimo. Šios išlaidos nustatomos pagal patalpose įrengtus elektros, vandens, šildymo skaitiklius;
2. su žemės sklypo, kuriame yra nuomojamų patalpų pastatas, ir nuomojamų patalpų eksploatavimu, naudojimu ir priežiūra susijusias išlaidas, t. y. išlaidas, kurias patiria nuomotojas dėl turto administravimo, bendro naudojimo objektų, įrenginių aptarnavimo, priežiūros bei remonto, pastato bendro naudojimo teritorijų valymo, apšvietimo, tvarkymo bei priežiūros, turto dezinfekcijos, deratizacijos, dezinfekcijos, pastato draudimo, pastato apsaugos, kitų paslaugų, susijusių su pastato/žemės sklypo eksploatavimu, naudojimu ir priežiūra. Šių išlaidų dydis nustatomas proporcingai nuomininko nuomojamų patalpų plotui viso pastato nuomojamų patalpų ploto atžvilgiu;
3. nuomotojui taikomų nekilnojamojo turto ir žemės mokesčių dalį proporcingai tenkančią nuomojamų patalpų (žemės) plotui.

Ar nuomotojo įmonės A patirtos aukščiau nurodytos išlaidos turi būti traukiamos į įmonės A teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę?

Šildymo, elektros, vandens sunaudojimo išlaidos nustatomos pagal patalpose įrengtus elektros, vandens, šildymo skaitiklius ir dėl to darytina išvada, kad nuomininkas moka už šias prekes tiek, kiek jis faktiškai jų suvartojo. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad nuomotojas veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas ir elektrą, vandenį, šildymą „perparduoda“ nuomininkui.

Įmonė A nuomoja įmonei B nuomoja ne visą pastatą, o tik dalį šio pastato (500 m² plotą), be to, pagal sutarties sąlygas nuomininkas iš esmės negali mokėti tiek, kiek faktiškai jai buvo suteikta paslaugų. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad šios su pastato/žemės sklypo eksploatavimu, naudojimu ir priežiūra susijusios paslaugos (turto administravimo, bendro naudojimo objektų, įrenginių aptarnavimo, priežiūros bei remonto, pastato bendro naudojimo teritorijų valymo, apšvietimo, tvarkymo bei priežiūros, turto dezinfekcijos, deratizacijos, dezinfekcijos, pastato draudimo, pastato apsaugos ir kt. paslaugos) iš esmės nėra savarankiškos, yra glaudžiai susijusios su patalpų nuoma ir pagrindinę nuomos paslaugą daro tik patrauklesnė. Tokiu atveju šios įmonės A patirtos išlaidos turi būti traukiamos į įmonės A teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

Pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 5 dalies 1 punktą į teikiamų prekių (teikiamų paslaugų) apmokestinamąją vertę visais atvejais traukiami visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM. Atsižvelgiant į tai, nagrinėjama atveju įmonė A į patalpų nuomos apmokestinamąją vertę turi įtraukti nuomotojui tenkančią nekilnojamojo turto ir žemės mokesčio dalį (nustatomą pagal išnuomoto ploto kriterijų).

6 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, su advokatų kontora, PVM mokėtoja, sudarė patalpų nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, kad įmonė A advokatų kontorai išnuomoja 100 m² patalpas ir už šią nuomą ima nustatyto dydžio atlygį, taip pat numatyta, kad advokatų kontora padengs įmonės A patirtas išlaidas dėl patalpų draudimo bei išlaidas, susijusias su vandens, šilumos tiekimu, pastato rekonstrukcijų ir įrengimų (įskaitant liftą) taisymu, patalpų saugojimu (šios išlaidos nustatomos pagal nuomojamo ploto kriterijų).

Be to, sutartyje numatyta, kad jei nuomininkė nepadengtų nors vienos aukščiau nurodytos išlaidų dalies, tai nuomininkas galėtų nutraukti patalpų nuomos sutartį.

Įmonė A nėra pasirinkusi nekilnojamųjų pagal prigimtį nuoma apmokestinti PVM.

Kiek ir kokių paslaugų pateiktu atveju įmonė A suteikia advokatų kontorai ir kaip šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Šiuo atveju siekiant nustatyti, ar suteiktos kelios savarankiškos paslaugos, ar viena paslauga, reikia išsiaiškinti, ar teikiamos paslaugos sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų nenatūralu, ar jas sudaro pagrindinė paslauga, o kitos paslaugos, palyginti su ja, yra šalutinės.

Pateiktu atveju išlaidos, susijusios su vandens, šilumos tiekimu nuomojamose patalpose, pastato rekonstrukcija ir įrengimų (įskaitant liftą) taisymu, patalpų saugojimu, nustatomas pagal nuomojamo ploto dydį, be to, patalpų nuomos sutartyje numatyta galimybė nutraukti nuomos sutartį, jei nuomininkė nepadengtų bet kokios aukščiau nurodytų išlaidų dalies. Tokiu atveju darytina išvada, kad vandens, šilumos tiekimo, draudimo, pastato rekonstrukcijų ir įrengimų (įskaitant liftą) taisymo, saugojimo paslaugos iš esmės nėra savarankiškos, jos pagrindinę nuomos paslaugą daro tik patrauklesnė. Dėl to pateiktu atveju į PVM neapmokestinamų patalpų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę turi būti įtrauktos išlaidos, susijusios su pastato draudimu, komunalinių paslaugų teikimu, pastato rekonstrukcijų ir įrengimų (įskaitant liftą) taisymu, patalpų saugojimu.

7 pavyzdys

Įmonės A, B ir C, PVM mokėtojos, yra pastato bendrasavininkės. Šilumos, vandens, elektros energijos tiekėjai bei patalpų apsaugos paslaugų teikėjai sutartis dėl minėtų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo yra sudarę su vienu iš pastato savininkų – įmone A, kuriai minėti prekių tiekėjai (paslaugų teikėjai) išrašo šilumos, vandens, elektros energijos bei patalpų apsaugos paslaugų PVM sąskaitas faktūras, kuriose nustatyta tvarka nurodo PVM tarifą ir PVM sumą. Bendrasavininkai išlaidas, susijusias su minėtų prekių ir paslaugų suvartojimu, tarp savęs pasiskirsto pagal nuosavybės teise priklausančio ploto kriterijų. Įmonė A, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, „perparduoda“ įmonei B ir C jų sunaudotą šilumą, vandenį, elektros energiją bei patalpų apsaugos paslaugas ir išrašo šilumos, vandens, elektros energijos bei patalpų apsaugos paslaugų PVM sąskaitas faktūras, kuriose nustatyta tvarka nurodo PVM tarifą ir PVM sumą.

Įmonė B jai bendrosios nuosavybės teise priklausančiame pastate esančias patalpas išnuomoja įmonei D. Įmonė D (nuomininkė) be nuomos mokesčio įmonei B (nuomotojui) yra įsipareigojusi sumokėti už nuomojamose patalpose jos suvartotą šilumą, vandenį, elektros energiją, patalpų apsaugos paslaugas. Mokestis už šias prekes nustatomas pagal nuomojamo ploto kriterijų.

Ar išlaidos, susijusios su įmonei D nuomojamose patalpose suvartota šiluma, vandeniu, elektros energija bei patalpų apsaugos paslaugomis, turi būti traukiamos į įmonės B teikiamų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę?

Šiuo atveju įmonė D iš esmės negali mokėti tiek, kiek faktiškai jai buvo patiekta prekių ir/ar suteikta paslaugų. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad vandens, šilumos, elektros energijos tiekimas ir patalpų apsaugos paslaugų teikimas nuomininkui neturi savarankiško tikslo, yra

glaudžiai susijęs su įmonės B teikiama patalpų nuomos paslauga ir todėl PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas nekilnojamojo turto nuomos sandoris. Šiuo atveju įmonės B patirtos išlaidos, susijusios su vandens, šilumos, elektros energijos tiekimu į nuomojamas patalpas ir patalpų apsaugos paslaugų teikimu, yra traukiamos į patalpų nuomos apmokestinamąją vertę.“

(PVMĮ 15 str. 5 d. 2 p. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2019-01-08 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-499).

3) bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai.

Komentaras

1. Į prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę įtraukiamos bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai. Atkreipiame dėmesį į tai, kad šios sumos pridedamos prie pirkėjo mokėtino atlygio be PVM, t. y. pridėtinės vertės mokestis apskaičiuojamas taikant atitinkamą PVM tarifą tiek mokėtinai, tiek subsidijos sumai. Labai svarbu atskirti subsidiją nuo atlygio, mokėtino iš trečiosios šalies, pastaruoju atveju apmokestinamoji vertė apskaičiuojama pagal šio straipsnio pirmoje dalyje nustatytą principą.

1 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, pardavė perdirbimo įmonei grūdus. Tarkime, už ūkininko patiektus grūdus perdirbimo įmonė (be PVM) turi mokėti 70 eurų/t, o iš valstybės biudžeto skiriama subsidija už tokius grūdus – 30 eurų/t. Šiuo atveju grūdų apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra 100 eurų/t.

2 pavyzdys

Statybos įmonė, PVM mokėtoja, biudžetinei įstaigai atliko statybos darbus, kurių vertė be PVM sudarė 30 000 eurų. Už šiuos darbus įmonei buvo apmokėta iš valstybės biudžeto lėšų. Šiuo atveju už statybos darbus sumokamos lėšos nėra laikomos subsidija, o yra atlygis už statybos įmonės atliktus darbus. Tokiu atveju įmonės A atliekamų statybos darbų apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro 30 000 eurų.

6. Subsidija ar dotacija laikoma turinčia įtakos galutinei prekės (paslaugos) kainai, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

- 1) ji mokama pardavėjui;**
- 2) ją moka trečioji šalis;**
- 3) ši suma sudaro atlygį už prekę (paslaugą) ar jo dalį.**

Komentaras

1. Subsidija ar dotacija laikoma turinčia įtakos galutinei prekės (paslaugos) kainai, jeigu ji mokama pardavėjui, ją moka trečioji šalis ir ši suma sudaro atlygį už prekę (paslaugą) ar jo dalį. Iš įvairių (biudžeto, fondų ar kt. lėšomis finansuojamų) programų lėšų prekių pardavėjui (paslaugų

teikėjui) mokamos subsidijos už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą turi būti įtraukiamos į prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę. Tuo atveju, kai subsidijos skiriamos pardavėjui ir nuo jų priklauso prekių ar paslaugų kaina pirkėjui, tokios sumos turi būti įtrauktos į prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę (pridedamos prie iš pirkėjo gauto ar gautino atlygio (be PVM)). Prie tokių lėšų galima priskirti subsidijas, mokamas žemės ūkio produkcijos gamintojams už realizuotą tokios produkcijos vieneta, – tokios subsidijos sudaro dalį to, ką žemės ūkio produkcijos gamintojas gauna už patiektą žemės ūkio produkciją, todėl jos turi būti pridedamos prie supirkėjo mokamo atlygio (be PVM), o PVM turi būti skaičiuojamas nuo bendros sumos.

1 pavyzdys

UAB iš žemės ūkio produkcijos gamintojų superka grūdus. Pagal galiojančią tvarką grūdų pardavėjams iš biudžeto lėšų iš dalies kompensuojama grūdų auginimo savikaina, mokant nustatyto dydžio išmoką (subsidiją) už supirktų grūdų toną, t. y. 16 eurų/t subsidija už I klasės kviečius, 8 eurai/t – už II klasės kviečius.

Šios subsidijos yra mokamos grūdų augintojams – produkcijos pardavėjams už kiekvieną parduotos produkcijos toną, jas moka trečioji šalis - valstybės biudžetas ir jos sudaro atlygio už patiektus grūdus dalį. Todėl, nustatant grūdų apmokestinamąją vertę, minėtų subsidijų suma turi būti pridedama prie pirkėjo mokamos atlygio sumos (be PVM), o tuo atveju, kai grūdus patiekia PVM mokėtojas, pardavimo PVM turi būti apskaičiuotas nuo bendros vertės, įskaitant subsidijas.

2 pavyzdys

Sėklininkystės ūkis žemės ūkio bendrovei pardavė 2 tonas sertifikuotos bulvių sėklos. Bendrovė sėklininkystės ūkiui sumokėjo po 250 eurų už toną (be PVM). Už kiekvieną parduotą bulvių toną sėklininkystės ūkiui papildomai iš biudžeto lėšų mokama papildoma subsidija – po 70 eurų už toną.

Ši subsidija yra mokama produkcijos pardavėjui, ją moka trečioji šalis – valstybės biudžetas ir ji yra atlygio už patiektą sertifikuotą bulvių sėklą dalis ir turi įtakos galutinei sertifikuotos bulvių sėklos kainai. Todėl minėta subsidija turi būti įtraukta į bulvių apmokestinamąją vertę. Šiuo atveju sėklininkystės ūkio tiekiamų bulvių apmokestinamoji vertė yra 640eurų (2tx(250+70)).

3 pavyzdys

Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymu buvo patvirtinta Gyvulinės kilmės atliekų tvarkymo įkainio nustatymo taisyklės, kuriose nurodyta, kad gyvulinės kilmės atliekų tvarkymo įkainis – tai gyvulinės kilmės atliekų paslaugos kaina. Be to, Žemės ūkio ministro įsakymu buvo patvirtintas valstybės finansuojamo gyvulinės kilmės atliekų tvarkymo įkainio maksimalus dydis, kuris sudaro 120 eurų už toną. Norminiuose aktuose nustatyta, kad iš valstybės biudžeto lėšų gyvūninės kilmės atliekų turėtojams visiškai arba iš dalies atlyginamos šių atliekų tvarkymo išlaidos.

Šios lėšos mokamos gyvūninės kilmės atliekų tvarkymo įmonėms, kurios jas naudoja gyvūninės kilmės atliekų tvarkymo išlaidoms padengti. Tarkim, iš biudžeto lėšų skiriama: 100 eurų - skerdyklų, mėsos perdirbimo įmonių, kitų fizinių ir juridinių asmenų nustatytąja tvarka vykdomoje ūkinėje gamybinėje veikloje susidariusių žmonių maistui neskirtų gyvūnų dalių (įskaitant kraują, kaulus, odą, kailį, ragus, šerius, plunksnas, nagus ir vilną) ir netinkamų vartoti produktų, gautų iš gyvūnų, vienos tonos tvarkymo išlaidoms iš dalies padengti.

Tai reiškia, kad gyvulinės kilmės atliekų tvarkymo paslaugos maksimali kaina yra 120 eurų už vieną toną, iš kurių gyvulinės kilmės atliekų tvarkymo įmonės 100 eurų už toną gauna iš biudžeto, o 20 eurų už toną, sumoka atliekų turėtojas, kuriam atliekų tvarkymo paslauga suteikiama.

Šiuo atveju už gyvulinės kilmės atliekų sutvarkymo paslaugą iš biudžeto lėšas (t 100 eurų už sutvarkytų atliekų toną) gauna atliekų tvarkymo įmonė (paslaugų teikėjas). Šias lėšas (subsidiją) moka trečioji šalis – valstybės biudžetas ir ši suma sudaro atlygio, už atliekų tvarkymo įmonės atliktą gyvulinės kilmės atliekų tvarkymo paslaugą, dalį.

Tarkim, kad UAB įmonei A suteikė 30 tonų gyvulinės kilmės atliekų tvarkymo paslaugą ir išrašė įmonei A PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė:

1. Atliekų tvarkymas	tonos	30	20	600
Subsidija (biudžeto lėšos)	tonos	30	100	3000
Viso su subsidija				3600
PVM	21 proc.			756
Iš viso:				4356
Mokėjimo suma			(600+756)	1356
Šiuo atveju paslaugos apmokestinamoji vertė – 3600 eurų, pardavimo PVM – 756 eurai.				

4 pavyzdys

Miesto valdyba nustatė gyventojams tiekiamos šilumos kainą – 16 euro centų/kWh (be PVM). Be to, nustatė, kad siekiant sumažinti kainą vartotojui, šiluminės energijos tiekėjams bus mokama subsidija, kuri nustatoma kaip skirtumas, susidaręs tarp gyventojams patiektos šiluminės energijos pasigaminotos savikainos ir jos pardavimo kainos (be PVM).

Tarkim, šiluminės energijos tiekėjai per mokestinį laikotarpį gyventojams patiekė 25 000 kWh šiluminės energijos, kurios pasigaminimo savikaina sudarė 5000 eurų (1 kWh savikaina 20 euro centų).

Tokiu atveju už visą patiektos šiluminės energijos kiekį tiekėjai dalį atlygio gaus iš gyventojų – 4000 eurų (25 000 x 0,16), o kitą dalį - subsidiją, sudarančią 1000 eurų (5000 – 4000), iš trečiosios šalies - savivaldybės. Šiuo atveju subsidija (1000 eurų), kurią pardavėjui kaip dalį atlygio už gyventojams tiekiamą šiluminę energiją sumoka trečioji šalis, turi būti įtraukta į patiektos šiluminės energijos apmokestinamąją vertę. Patiektos šiluminės energijos apmokestinamoji vertė, nuo kurios turės būti skaičiuojamas PVM, sudaro 5000 eurų.

Šiuo atveju šiluminės energijos pirkėjas energijos tiekėjui pardavimo PVM turėtų sumokėti nuo visos patiektos šiluminės energijos apmokestinamosios vertės, t. y. turėtų sumokėti ne vien PVM apskaičiuotą nuo savo mokamos kainos dalies, bet ir PVM apskaičiuotą nuo subsidijos sumos.

5 pavyzdys

Vyriausybės nutarime numatyta, kad už eksportuoto kvotinio baltojo cukraus toną cukraus gamintojams bus mokama ne didesnė kaip 150 eurų parama.

Cukraus gamintoja, įmonė A, kuri yra PVM mokėtoja, liepos mėnesį į Rusiją eksportavo 100 t kvotinio baltojo cukraus už 40 000 eurų (1 t cukraus pardavimo kaina be PVM yra 400 eurų). Be to, įmonė A už eksportuotą kvotinį cukrų (100 t) gaus dotaciją – 15 000 eurų (100 x 150).

Šiuo atveju įmonės A gautos subsidijos dydis tiesiogiai priklauso nuo patiekto ir eksportuoto cukraus kiekio, ją moka trečioji šalis (institucija, kuriai yra pavesta administruoti šių subsidijų panaudojimą) ir ji sudaro atlygio už prekę dalį. Tokiu atveju subsidija (15 000 eurų) laikoma turinčia įtakos galutinei prekės (paslaugos) kainai ir turi būti įtraukta į baltojo cukraus apmokestinamąją vertę. Todėl į Rusiją eksportuoto cukraus apmokestinamoji vertė sudaro 55 000 eurų (eksportuotas kvotinis

perteklinis cukrus, remiantis PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatomis, apmokestinamas 0 (nuliniu) PVM tarifu).

2. Kai subsidijų (dotacijų) mokėjimas nėra susijęs su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu (pvz., parama nelaimės atveju, išmokos išlaidų kompensavimui ar pan.), tai tokios išmokos nepridedamos prie kokių nors prekių ar paslaugų apmokestinamosios vertės, nes šiuo atveju prekių tiekimo ar paslaugų teikimo nėra.

Tais atvejais, kai subsidijos gavėjas faktiškai tiekia prekes ar teikia paslaugas, tačiau jam skiriama subsidija nepriklauso nuo faktiškai tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų skaičiaus, tai tokia subsidija neįskaitoma į atliktų darbų apmokestinamąją vertę.

1 pavyzdys

Lietuvos Respublikos valstybės biudžete kino studijai skirta 2 mln. eurų lietuviškų kino filmų gamybos finansavimui. Sutartyje, pasirašytoje tarp subsidijos davėjo ir gavėjo numatyta, kad subsidija skiriama pagal iš anksto patvirtintą ir suderintą išlaidų sąmatą, nepriklauso nuo faktiškai per ataskaitinį laikotarpį atliktų darbų apimtys, be to, pagal sutarties sąlygas valstybė jokių teisių į sukurtą filmą neįgyja.

Tokiu atveju subsidija nėra atlygis už konkrečius darbus ir į atliktų darbų apmokestinamąją vertę netraukiama.

Jeigu būtų sudaryta, pavyzdžiui, kino filmo sukūrimo sutartis, pagal kurią kino studija sukūrusi turtą, šį filmą perleistų užsakovui ar trečiajam šaliai, tai toks filmo sukūrimas būtų laikomas PVM objektu, o už tai gautos (gautinos) lėšos – atlygiu.

2 pavyzdys

Prekybos ir amatų rūmams iš valstybės biudžeto skiriama subsidija daliniam parodos organizavimo išlaidų padengimui. Sutartyje, pasirašytoje tarp subsidijos davėjo ir gavėjo numatyta, kad subsidijos davėjas iš dalies subsidijuoja parodos organizavimo išlaidas pagal iš anksto patvirtintą ir suderintą išlaidų sąmatą, be to, pagal sutarties sąlygas subsidijos davėjas nėra užsakovas organizuoti subsidijuojamą parodą.

Prekybos rūmų gautos subsidijos daliniam parodos organizavimo išlaidų padengimui nėra atlygis už rūmų tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Todėl šios subsidijos netraukiamos į Prekybos ir amatų rūmų teikiamų paslaugų ar teikiamų prekių apmokestinamąją vertę ir nėra PVM objektas.

3 pavyzdys

Autobusų parkui vietinio susisiekimo maršrutų tarifus patvirtina savivaldybė. Be to, savivaldybė su autobusų parku yra sudariusi sutartis, kuriose autobusų parkas įsipareigoja vežti keleivius savivaldybės nustatytais maršrutais, o savivaldybė - padengti nuostolius, susidariusius dėl mažo keleivių kiekio. Mėnesiui pasibaigus, autobusų parkas savivaldybei pateikia ataskaitą apie faktiškai patirtas išlaidas ir gautas pajamas iš vietinio susisiekimo maršrutų. Nuostoliams padengti savivaldybė skiria subsidiją.

Šiuo atveju autobusų parko teikiamų keleivių vežimo vietiniais maršrutais paslaugų apmokestinamoji vertė yra savivaldybės nustatyta keleivių vežimo paslaugos kaina (be PVM). Savivaldybės subsidijos mokėjimas autobusų parkui nėra susijęs su paslaugų teikimu, ji nėra atlygis už autobuso parko teikiamas keleivių vežimo paslaugas. Todėl šios subsidijos į autobuso parko teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę netraukiamos.

4 pavyzdys

Specialios paskirties bendrovė teikia avarių likvidavimo ir lokalizavimo paslaugas vidaus inžineriniuose tinkluose. Šių paslaugų kainas nustato Vilniaus miesto savivaldybė. Patvirtintos kainos nepadengia avarių likvidavimo ir lokalizavimo išlaidų. Šioms išlaidoms padengti pagal iš anksto patvirtintą ir su įmone suderintą sąmatą iš savivaldybės biudžeto skiriama subsidija, pvz. 24 tūkst. eurų, po 2 tūkst. eurų į mėnesį.

Šiuo atveju subsidija už avarių likvidavimo ir lokalizavimo darbus yra fiksuota, numatoma ataskaitinių metų pradžioje pagal iš anksto patvirtintą ir suderintą sąmatą ir jos dydis nepriklauso nuo faktiškai per ataskaitinį laikotarpį – mėnesį atliktų darbų apimtys ir todėl ji nelaikoma atlygiu už suteiktą paslaugą ir netraukiama į paslaugų apmokestinamąją vertę. Šiuo atveju suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė bus Vilniaus miesto savivaldybės nustatyta paslaugų kaina.

5 pavyzdys

Pieno gamintojams, turėjusiems nustatytą pieno gamybos kvotą mokamos papildomos nacionalinės tiesioginės išmokos už kvotinį pieną – 13 eurų už toną. Šios išmokos, mokamos iš Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto lėšų.

Teisingumo Teismas byloje C-144/02 nurodė, kad tuomet, kai trečiosios šalies subsidija mokama už patiektos produkcijos kiekį, bet nėra tiesiogiai susijusi su apmokestinamų sandorių kaina (nemažina parduodamos produkcijos kainų), taip pat tuomet, kai pagalba neteikiama specialiai tam, kad gamintojai galėtų tiekti produkciją pirkėjams (pagalbos sistema nėra vartojimą skatinanti sistema), tai tokia subsidija netraukiama į patiektos produkcijos apmokestinamąją vertę. Kadangi pieno gamintojams mokamos papildomos nacionalinės tiesioginės išmokos už kvotinį pieną savo esme atitinka nurodytoje byloje išvardintas sąlygas, tai šios išmokos netraukiamos į patiekto pieno apmokestinamąją vertę.

7. Į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos:

1) įvairios nuolaidos, suteikiamos prekės tiekimo ar paslaugos teikimo metu;

2) sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus.

Komentaras

1. Į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos įvairios nuolaidos, suteikiamos prekės tiekimo ar paslaugos teikimo metu.

1 pavyzdys

Įmonė A, prekiaujanti statybinėmis medžiagomis, tokiu atveju, jei pirkėjas įsigyja prekių daugiau kaip už 3000 eurų, tiekiamoms prekėms taiko 5 procentų nuolaidą.

Tarkim, kad įmonė A įmonei B patiekė prekių už 4000 eurų. Šiuo atveju tiekiamų prekių apmokestinamoji vertė iš karto mažinama 5 proc. (200 eurų) ir suteiktos nuolaidos suma į prekių apmokestinamąją vertę netraukiama (apmokestinamoji vertė sudaro 3800 eurų).

2. Į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus.

1 pavyzdys

Muitinės tarpininkas už atstovaujamąjį asmenį sumokėjo importo mokesčius (1000 eurų) už išleistas laisvai cirkuliuoti prekes. Už atstovavimo paslaugą muitinės tarpininkas klientui išrašo PVM sąskaitą faktūrą (100 eurų, plius PVM). Nors klientas muitinės tarpininkui kompensuoja jo patirtas išlaidas sumokant importo mokesčius už atstovaujamąjį asmenį (1000 eurų), kompensacijos suma (1000 eurų) į muitinės tarpininko teikiamą atstovavimo paslaugą netraukiama.

2 pavyzdys

Fizinis asmuo turi sumokėti žyminį mokestį už teisme atliekamus procesinius veiksmus, tačiau šį mokestį už fizinį asmenį sumoka įmonė A. Vėliau fizinis asmuo įmonei A grąžina jos sumokėtą žyminį mokestį už fizinį mokestį.

Ar ši fizinio asmens įmonei A grąžinama suma PVM tikslais gali būti laikoma kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti?

Kai fizinis asmuo įmonei A padengia jos patirtas išlaidas mokant žyminį mokestį už fizinį asmenį, tai fizinio asmens įmonei A mokama suma PVM tikslais laikoma kompensacija išlaidoms, kurias įmonė A patyrė sumokėdamas žyminį mokestį už fizinį asmenį, padengti.

3 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia tarpininkavimo paslaugas išduodant vizas į NVS šalis. Kadangi įmonė savo vardu išduoti vizų negali, įmonė iš kliento paima mokestį už savo suteiktą tarpininkavimo paslaugą - 5 eurus ir konsulinio mokesčio, kurį ši įmonė turės sumokėti atitinkamos užsienio šalies konsulatui (ambasadai), sumą - 30 eurų. Nors įmonė A iš kliento paima ne tik atlygį už suteiktą tarpininkavimo paslaugą (5 eurus), bet ir konsulinį mokestį (30 eurų), tačiau šiuo atveju į įmonės A teikiamas tarpininkavimo paslaugas konsulinio mokesčio suma - 30 eurų netraukiama.

4 pavyzdys

Lizingo įmonė A su įmone B sudarė lizingo sutartį, kurioje numatytas turto nuosavybės perdavimas. Pagal šią sutartį įmonė A įmonei B perdavė naują pastatą, kurio vertė sudarė 300 000 eurų (plius PVM). Šiam turtui įmonė A išrašė PVM sąskaitą faktūrą. PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą įmonė B įsipareigojo sumokėti lygiomis dalimis per 5 metus.

Nepasibaigus lizingo sutarčiai, po 4 metų buvo sudaryta trišalė sutartis tarp lizingo įmonės A, įmonės B ir įmonės C. Pagal šią sutartį įmonė B įmonei C (esant lizingo įmonės A sutikimui): perleido teisę naudotis lizinguojamu turtu, o už tai įmonė C įmonei B sumokėjo turto rinkos vertės padidėjimą - 600 000 eurų.

Ar įmonės B iš įmonės C gautas rinkos kainos padidėjimas (600 000 eurų) už lizingo gavėjo teisių ir pareigų perleidimą kitai šaliai gali būti laikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti?

Kai įmonė B įmonei C perleidžia teisę naudotis lizinguojamu turtu, tai už tai gautoji suma (600 000 eurų) PVM įstatymo požiūriu nelaikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti.

5 pavyzdys

Lizingo įmonė A su įmone B sudarė lizingo sutartį, kurioje numatytas turto nuosavybės perdavimas. Pagal šią sutartį įmonė A įmonei B perdavė naują pastatą, kurio vertė sudarė 300 000 eurų (plius PVM) ir šiam turtui išrašė PVM sąskaitą faktūrą. PVM sąskaitoje faktūroje nurodytąją sumą įmonė B įsipareigojo sumokėti lygiomis dalimis per 5 metus.

Pagal sutarties sąlygas įmonė B yra įsipareigojusi įmonei A kompensuoti:

- įmonės A patirtas su šio turto perdavimu susijusias valstybinių institucijų paslaugų išlaidas (už VI „Registro centro“ pastatų vertės perskaičiavimo paslaugas, pažymų sandoriams gavimą);
- administracinių paslaugų išlaidas (už VI „Registro centro“ prašymo formos užpildymą, dokumentų persiuntimą);
- notarinių veiksmų išlaidas;
- finansinių paslaugų išlaidas (už skubius mokėjimo pavedimus, valiutos konvertavimą).

Ar šios įmonės B įmonei A kompensuojamos sumos yra PVM objektas ?

Kai turtas perduodamas pagal lizingo sutartį, tai teisę disponuoti šiuo turtu, kaip savininkas, įgyja lizingo gavėjas. Toks teisių perdavimas PVM prasme laikomas turto tiekimu.

Todėl, kai įmonė A patiria su nekilnojamojo turto perdavimu susijusias valstybinių institucijų paslaugų, administracinių paslaugų ar notarinių veiksmų išlaidas, tai PVM įstatymo prasme laikoma, kad šias išlaidas ji patiria už įmonę B.

Įmonės B įmonei A mokamos valstybinių institucijų paslaugų, administracinių paslaugų ar notarinių veiksmų sumos laikomos kompensacija išlaidoms, patirtoms įmonei A atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims įmonės B vardu, jos naudai ir jos sąskaita, padengti. Kompensacija įforminama laisvos formos apskaitos dokumentu, kuriame nurodoma patirtų išlaidų vertė (įskaitant PVM).

Įmonės A patirtos finansinių paslaugų išlaidos (už skubius mokėjimo pavedimus, valiutos konvertavimą) iš esmės yra susijusios su įmonės A vykdomu pastato tiekimo pagal lizingo sutartį sandoriu ir dėl to šios išlaidos turėtų būti laikomos lizingo davėjo - įmonės A išlaidomis. Todėl šios išlaidos turi būti traukiamos į įmonės A teikiamų finansinių paslaugų apmokestinamąją vertę.

6 pavyzdys

Lizingo įmonė A su įmone B sudarė lizingo sutartį, kurioje numatytas lengvojo automobilio nuosavybės perdavimas. Pagal šią sutartį įmonė A įmonei B perdavė naują automobilį, kurio vertė sudarė 20 000 eurų (plius PVM) ir šiam turtui išrašė PVM sąskaitą faktūrą. PVM sąskaitoje faktūroje nurodytąją sumą įmonė B įsipareigojo sumokėti lygiomis dalimis per 2 metus.

Nuosavybės teisė į lizinguojamą automobilį iki paskutinės įmokos sumokėjimo priklauso lizingo įmonei A, todėl įmonė A, siekdama sumažinti teikiamo kredito riziką, su draudimo bendrove – įmone C sudaro automobilio draudimo sutartį. Įmonė A, derindama draudimo sutarties sąlygas su draudimo įmone, pasirašinėdama sutartis patyrė administracinių išlaidų, susijusių su draudimo organizavimu. Be to, įmonė A, savo vardu registruodama lizinguojamą automobilį, sumokėjo mokesčius už valstybinių numerių išdavimą bei automobilio registravimą. Visas šias patirtas išlaidas įmonė A susigrąžina iš įmonės B.

Ar šios įmonės B įmonei A grąžinamos draudimo įmokų bei administracinių išlaidų, susijusių draudimo organizavimu, taip pat sumokėtų mokesčių už valstybinių numerių išdavimą bei automobilio registravimą sumos yra PVM objektas?

Kai turtas perduodamas pagal lizingo sutartį, tai teisę disponuoti šiuo turtu, kaip jo savininkas, įgyja lizingo gavėjas (pateiktu atveju įmonė B). Toks teisių perdavimas PVM prasme laikomas turto tiekimu. Vadinasi, PVM prasme automobilio savininku yra laikomas lizingo gavėjas - įmonė B. Todėl kai įmonė A šį automobilį apdraudžia, sumoka mokesčius už valstybinių numerių išdavimą bei automobilio registravimą, tai PVM prasme laikoma, kad įmonė A šias sumas mokėjo įmonės B vardu, jos naudai. Tokiu atveju įmonės B įmonei A grąžinamos draudimo įmokų, taip pat sumokėtų mokesčių už valstybinių numerių išdavimą bei automobilio registravimą sumos laikomos kompensacija išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims įmonės B vardu, jos naudai ir jos sąskaita, padengti. Įmonė A įmonei B išrašo laisvos formos apskaitos dokumentą, kuriame nurodo patirtų išlaidų vertę.

Administracinių išlaidų, susijusių draudimo organizavimu, vertė turi būti traukiama į įmonės A teikiamų finansinių paslaugų vertę.

7 pavyzdys

Lizingo bendrovė A ir draudimo bendrovė B priklauso tai pačiai banko grupei ir yra susiję asmenys.

Lizingo bendrovė A su įmone C sudarė automobilio veiklos nuomos sutartį. Sudarant šią sutartį įmonei C buvo pasiūlyta, kad ši pagal veiklos nuomos sutartį naudojamą automobilį apdraustų draudimo bendrovėje B, kuri priklauso tai pačiai banko grupei kaip ir lizingo bendrovė A. Įmonė C šį pasiūlymą priima ir pagal veiklos nuomos sutartį naudojamą automobilį savo vardu apdraudžia draudimo bendrovėje B. Draudimo įmokas draudikui sumoka ne įmonė C, o lizingo bendrovė A. Šias lizingo bendrovės A draudimo įmonei B sumokėtas draudimo įmokas įmonė C grąžina lizingo bendrovei A.

Ar šios įmonės C lizingo bendrovei A grąžinamos sumos PVM tikslais gali būti laikomos kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti?

Pateiktu atveju draudimo sandoris buvo sudarytas tarp įmonės C ir draudimo bendrovės B, o draudimo įmokas draudimo bendrovei už įmonę C sumokėjo lizingo bendrovė A. Tokiu atveju galima teigti, kad lizingo bendrovė A draudimo įmokas draudimo bendrovei sumokėjo už trečiąjį asmenį - įmonę C. Todėl kai įmonė C lizingo bendrovei A grąžina jos sumokėtas draudimo įmokas, tai įmonės C lizingo bendrovei A grąžinamos sumos PVM tikslais laikomos kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti.

Tačiau lizingo bendrovė A ir draudimo bendrovė B priklauso tai pačiai banko grupei ir yra susiję asmenys. Todėl, jeigu būtų nustatyta, kad lizingo veiklos nuomos sandoris yra išskaidomas dirbtinai, atskiriant draudimo paslaugą nuo veiklos nuomos paslaugos, siekiant įgyti mokestinį pranašumą, tai tokie veiksmai, įvertinus visas aplinkybes ir teismų praktiką (ETT byla C-425/06), galėtų būti vertinami kaip galimas piktnaudžiavimas ir tokiu atveju įmonės C patiriamos draudimo išlaidos turėtų būti traukiamos į lizingo bendrovės teikiamų veiklos nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę.

Kai registro tvarkymo įstaigos (toliau – Registras) registrų duomenis pateikia asmeniui, veikiančiam pagal kito asmens (toliau - Klientas) išduotą įgaliojimą arba atitinkamą pavedimo sutartį ir turinčiam teisę perduoti užklausas Registrui, (toliau - Asmuo) PVM tikslais laikoma, kad Registras

paslaugą suteikė Klientui (kai Registro teikiamos paslaugos yra PVM objektas, jas Registras, būdamas PVM mokėtoju, privalo įforminti PVM sąskaita faktūra, kai ne PVM objektas – laisvos formos dokumentu). Registras Asmens atstovaujamiems Klientams suteiktų paslaugų apimtį gali nustatyti:

1) pagal registrų sistemos duomenis (kai Registro turima registrų sistema fiksuoja, kiek kartų, kada, prie registrų ir kt. Asmuo buvo prie sistemos prisijungęs jo atstovaujamųjų Klientų vardu), arba

2) pagal Asmens pateiktus duomenis Registrui apie Asmens prisijungimą prie registrų sistemos už atstovaujamus Klientus (šiuo atveju Registras ir Asmuo, turėtų susitarti, kad Asmuo Registrui pateikia duomenis, reikalingus Registro suteiktų paslaugų Klientams įforminimui, pavyzdžiui, kiek kartų, kada, prie kokių registrų Asmuo buvo prie registrų sistemos prisijungęs jo atstovaujamų klientų vardu, atstovaujamus asmenis identifikuojantys duomenis ir pan.).

Kai Klientas grąžina Asmeniui jo Registrui sumokėtą atlygį už Klientui Registro suteiktą paslaugą, tai ši Kliento mokama suma PVM tikslais laikoma kompensacija Asmens išlaidoms, patirtoms atliekant mokėjimus tretiesiems asmenims Kliento vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti (kompensacija įforminama Asmens išrašomu laisvos formos dokumentu).

8 pavyzdys

Pilietis X UAB A suteikė įgaliojimą, kuriame įgalioja UAB A gauti duomenis iš Nekilnojamojo turto registro apie piliečio X skolininkus. Pilietis X grąžina UAB A jos Registrui sumokėtą sumą už piliečiui X reikalingų duomenų gavimą.

UAB A su Registru yra sudariusi duomenų teikimo paslaugų sutartį. Todėl UAB A duomenis apie piliečio X skolininkus gauna savo vardu prisijungusi prie Nekilnojamojo turto registro. Šiame registre nėra numatyta galimybės fiksuoti, kada UAB A duomenis Nekilnojamojo turto registre gauna sau, kada - atstovaujamam asmeniui – piliečiui X. Todėl UAB A ir Registras susitaria, kad, mėnesiui pasibaigus, UAB A Registrui pateiks informaciją kiek kartų, kada, kokių registrų duomenis UAB A, prisijungusi prie Registro sistemos, gavo atstovaudama pilietį X. Šios informacijos pagrindu Registras įformina piliečiui X suteiktas duomenų pateikimo paslaugas.

Ar piliečio X UAB A grąžinamos sumos PVM tikslais gali būti laikomos kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti?

Kai pilietis X grąžina UAB A jos Registrui sumokėtą atlygį už Registro piliečiui X suteiktas paslaugas, tai ši piliečio UAB A mokama suma PVM tikslais laikoma kompensacija išlaidoms, patirtoms atliekant mokėjimus tretiesiems asmenims piliečio X vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti.

9 pavyzdys

Įmonė A, kuri su registrus tvarkančią įstaigą X yra sudariusi duomenų teikimo sutartį, teikia kreditingumo įvertinimo paslaugą bankui. Šios paslaugos teikimui yra naudojami duomenys, gauti iš įstaigos X tvarkomo registro apie banko klientus. Duomenis apie banko klientus įmonė A gauna pagal banko jai suteiktą įgaliojimą. Bankas grąžina įmonei A jos įstaigai X sumokėtą sumą už jam reikalingų duomenų gavimą.

Įstaigos X registrų sistema leidžia nustatyti, kiek kartų per mėnesį asmuo, veikiantis pagal kito asmens išduotą įgaliojimą arba atitinkamą pavedimo sutartį, buvo prisijungęs prie registrų sistemos už atstovaujamąjį asmenį, t. y. leidžia nustatyti, kokios apimties duomenų suteikimo paslaugą įstaiga X suteikė bankui.

Ar banko įmonei A grąžinamos sumos PVM tikslais gali būti laikomos kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti?

Banko įmonei A mokamos sumos, kurios padengia įmonės A patirtas išlaidas, susijusias su duomenų gavimu iš įstaigos X pagal banko įmonei A suteiktą įgaliojimą apie banko klientus, PVM tikslais laikomos kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti.

Kliento apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojai, grąžinama suma už duomenų, dokumentų, reikalingų paslaugai suteikti, gavimą iš trečiųjų asmenų, PVM tikslais laikoma kompensacija apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, išlaidoms, patirtoms atliekant mokėjimus tretiesiems asmenims Kliento (pirkėjo) vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti, jeigu apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas:

1. vykdo veiklą, kurią vykdyti šį asmenį įpareigoja teisės aktai;
2. už teikiamas paslaugas gauna atlyginimą, nustatytą teisės aktuose;
3. yra pagrįsti įrodymai, kad nustatant atlyginimo dydį nebuvo įtrauktos duomenų gavimo iš kitų asmenų išlaidos;
4. Klientas grąžina šiam apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojai, jo Registrui sumokėtą (mokėtiną) atlygį.

10 pavyzdys

Notaras teikia notarines paslaugas asmenims, forminantiems nekilnojamojo turto pirkimo - pardavimo sandorius. Šiam notariniam veiksmui atlikti notaras iš Registro už atlygį gauna duomenis apie nekilnojamąjį turtą, dėl kurio sudaromas pirkimo-pardavimo sandoris. Dėl duomenų teikimo patirtas išlaidas notarui padengia klientai.

Ar šios klientų notarui mokamos sumos PVM tikslais gali būti laikomos kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti?

Už notarinio veiksmo atlikimą notaras ima atlyginimą, kurio dydis nustatytas Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos norminiu aktu. Pagal šio norminio akto nuostatas, nustatant atlygimą už notarinio veiksmo atlikimą, išlaidos, susijusios su duomenų, turinčių esminės reikšmės notariniam veiksmui atlikti ir asmenų teisėtų interesų apsaugai, valstybės registrų centriniuose duomenų bankuose patikrinimu, neįtrauktos, be to, nustatyta, kad šias išlaidas kompensuoja klientas.

Tokiu atveju klientų notarui mokamos sumos, kurios padengia notaro patirtas išlaidas susijusias su duomenų gavimu iš Registro, PVM tikslais laikomos kompensacija, išlaidoms patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti.

(PVMĮ 15 str. 7 d. 2 p. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2017-06-01 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-17425).

8. Pakuotės, kurioje įpakuota tiekiama prekė (butelių, dėžių, konteinerių ar kitos prekės laikyti minimaliai būtinos pakuotės), vertė į tiekiamos prekės apmokestinamąją vertę neįskaitoma tik tuo atveju, jeigu yra pardavėjo ir pirkėjo susitarimas pakuotę grąžinti pardavėjui, tačiau kai tokia pakuotė negrąžinama per 12 mėnesių, pardavėjo apskaičiuota

apmokestinamoji prekių vertė turi būti padidinta tiek, kokia yra negrąžintos pakuotės vertė. Jeigu pakuotė grąžinama mažesnės vertės negu susitarime nurodyta vertė, kurios ji buvo perduota, pardavėjo apskaičiuota apmokestinamoji vertė turi būti padidinta tiek, koks yra pakuotės verčių skirtumas. Kai susitarimo dėl pakuotės grąžinimo nėra, pakuotės vertė įskaitoma į apmokestinamąją tiekiamos prekės vertę. Jeigu pakuotė, kurios vertė buvo įskaityta į apmokestinamąją tiekiamos prekės vertę, vėliau grąžinama, o pakuotę grąžinančiam asmeniui grąžinama arba priklauso grąžinti pakuotės vertę atitinkančią sumą, apmokestinamoji prekės vertė mažinama tiek, kokia yra grąžintos pakuotės vertė.

Komentaras

1. Pagal Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymo (toliau – PPATĮ) nuostatas pakuotė, į kurią įpakuojama tiekiamą prekę, gali būti :

- 1) daugkartinė pakuotė – pakuotė, skirta naudoti pagal paskirtį daugiau negu vieną kartą (pvz., 0,5 litro stikliniai alaus buteliai; medinės alaus statinės);
- 2) vienkartinė pakuotė – pakuotė, skirta naudoti pagal paskirtį vieną kartą (pvz., 0,25 l metalinė alaus skardinė).

2. Daugkartinės pakuotės, kurioje įpakuota tiekiamą prekę, vertė į tiekiamos prekės apmokestinamąją vertę neįskaitoma tik tuo atveju, jeigu yra pardavėjo ir pirkėjo susitarimas pakuotę grąžinti pardavėjui. Tokio susitarimo turėti nereikia, kai pagal PPATĮ nuostatas prekių gamintojai ir importuotojai, taip pat pakuočių platintojai* bei pardavėjai* (toliau pakuočių platintojai bei pardavėjai – prekybos įmonės) privalo už pakuotes imti nustatyto dydžio užstatą (pinigų sumą), t. y., kai privalo taikyti užstato sistemą.

** kas yra pakuočių platintojai ir pardavėjai apibrėžta PPATĮ.*

1 pavyzdys

Bendrovė - alaus gamintoja gamina ir importuoja alų, supilstyta į 0,5 l talpos daugkartinę pakuotę – stiklinius butelius. Bendrovė nuolat tiekia alų mažmeninėms prekybos įmonėms ir, vadovaudamasi PPATĮ nuostatomis, buteliams taiko užstato sistemą.

Ar šiuo atveju reikalingas pardavėjo ir pirkėjo susitarimas dėl pakuotės grąžinimo bendrovei, kad daugkartinės pakuotės, kurioje įpakuota prekę, vertė nebūtų įskaityta į tiekiamos prekės apmokestinamąją vertę?

Šiuo atveju tam, kad daugkartinės pakuotės, kurioje įpakuota prekę, vertė nebūtų įskaityta į tiekiamos prekės apmokestinamąją vertę susitarimo dėl pakuotės grąžinimo bendrovei turėti nereikia, nes šiai pakuotei taikoma užstato sistema.

2 pavyzdys

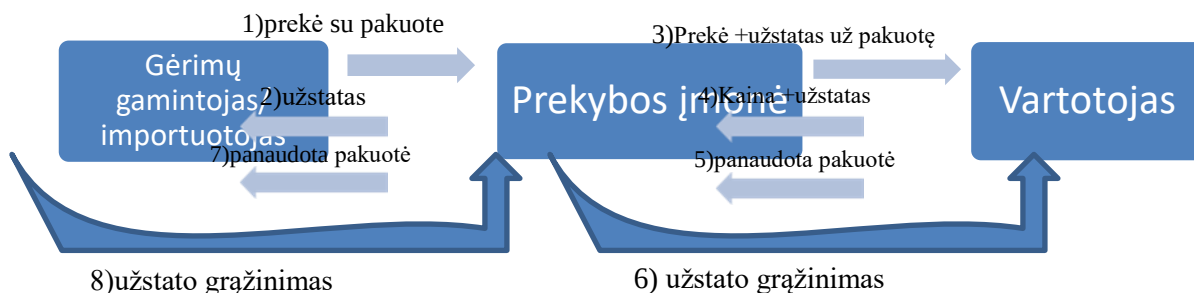
Alaus darykla įmonei A tiekia alų statinėse. Tarp įmonės A ir alaus daryklos nėra sudarytas susitarimas, kad įmonė A tuščias statines grąžins alaus daryklai.

Ar šiuo atveju alaus darykla, tiekdamą įmonei A alų statinėse, statinių vertę turi traukti į alaus vertę?

Taip, turi, nes tarp įmonės A ir alaus daryklos nėra sudarytas susitarimas, kad įmonė A tuščias statines grąžins alaus daryklai, be to, statinėms užstato sistema neturi būti taikoma.

3. Kai gamintojai ir/ar importuotojai tiekia į daugkartinę pakuotę įpakuotas prekes ir šiai pakuotei taiko užstato sistemą, tai pagal PPATĮ nuostatas gamintojai ir/ar importuotojai privalo imti užstatą iš prekybos įmonių ir jį grąžinti prekybos įmonėms, kai šios grąžina minėtas pakuotes.

Pateikiame supaprastintą daugkartinės pakuotės ir jos užstato judėjimo schemą:



- 1) gamintojai ir/ar importuotojai tiekia prekybos įmonėms prekes, įpakuotas į daugkartinę pakuotę, kuriai taikoma užstato sistema;
- 2) prekybos įmonės gamintojui ir/ar importuotojui sumoka už daugkartinę pakuotę nustatytą užstatą;
- 3) prekybos įmonės, tiekdamos daugkartinėje pakuotėje įpakuotas prekes vartotojams, šių prekių pardavimo dokumente kartu su kaina atskirai nurodo šiai pakuotei nustatytą užstatą;
- 4) vartotojai sumoka prekybos įmonei prekių pardavimo dokumente nurodytą kainą už prekę ir užstatą už daugkartinę pakuotę;
- 5) vartotojai daugkartinę pakuotę grąžina prekybos įmonėms;
- 6) prekybos įmonės grąžina vartotojams jų sumokėtą užstatą už daugkartinę pakuotę;
- 7) prekybos įmonės iš vartotojų priimtą daugkartinę pakuotę grąžina gamintojui ir/ar importuotojui;
- 8) gamintojas ir/ar importuotojas už prekybos įmonių sugrąžintą pakuotę grąžina jų sumokėtą užstatą.

4. Jeigu prekių gamintojui ir importuotojui per 12 mėnesių negrąžinama pakuotė, kurioje įpakuota tiekiamą prekė ir dėl kurios yra pardavėjo ir pirkėjo susitarimas grąžinti pardavėjui pakuotę, arba negrąžinama daugkartinė pakuotė (pvz., alaus stiklinių 0,5 l talpos buteliai), kuriai pagal PPATĮ nuostatas privalo būti taikoma užstato sistema, tai tokiu atveju prekių gamintojai ir/ar importuotojai ataskaitinio laikotarpio pabaigai turi nustatyti negrąžintos pakuotės kiekius (jeigu dėl užstatinės taros vienodumo nėra įmanoma nustatyti, kuri konkrečiai tara yra grąžinama, laikoma, kad pirmiausia grąžinama seniausiai parduotų prekių tara) ir už negrąžintą pakuotę gauto užstato sumą. Šia suma gamintojas ir/ar importuotojas PVM deklaracijoje turi padidinti patiektų prekių apmokestinamąją vertę ir apskaičiuoti pardavimo PVM, kaip už parduotą pakuotę (arba prarastos pakuotės kiekiui patikslinti PVM atskaitą, kai ši pakuotė pas gamintojus apskaitoma kaip ilgalaikis turtas).

1 pavyzdys

Bendrovė, alaus gamintoja, gamina ir importuoja alų, supilstytą į 0,25 l - 05 l talpos daugkartinę pakuotę – stiklinius butelius. Bendrovė nuolat tiekia alų mažmeninėms prekybos įmonėms ir, vadovaudamasi PPATĮ nuostatomis, buteliams taiko užstato sistemą.

Kadangi Bendrovė buteliams taiko užstato sistemą, tai ji skaičiuodama tiekiamo alaus pardavimo PVM į alaus apmokestinamąją vertę butelių vertės netraukia. Tačiau alaus PVM sąskaitose faktūrose, išrašytose mažmeninėms prekybos įmonėms, atskira eilute nurodo, kokią užstato sumą už daugkartinę pakuotę mažmeninės prekybos įmonės turi sumokėti Bendrovei.

Tarkim, per laikotarpį nuo šių metų sausio 1 d. iki šių metų gruodžio 31 d.-mažmeninės prekybos įmonės Bendrovei buvo sumokėjusios 7000 eurų užstatą už 100 000 vnt. alaus butelių (užstatas už 1 butelį – 0.07 euro centai), tačiau š. m. gruodžio 31 dienai Bendrovei mažmeninės prekybos įmonės bei taros supirktuvės buvo grąžinusios 80 000 butelių, o Bendrovė mažmeninėms prekybos įmonėms bei taros supirktuvėms buvo grąžinusi užstato 5600 eurų.

Šiuo atveju Bendrovė nuo gauto užstato už negrąžintą pakuotę turi apskaičiuoti pardavimo PVM, kaip už parduotą pakuotę, - 243 eurus $(7000 - 5600) \times 21:121$) ir šią sumą kaip alaus butelių pardavimo PVM nustatyta tvarka deklaruoti gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje (jeigu šiuos butelius Bendrovė apskaitė kaip ilgalaikį turtą, tai ji gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje gali neskaiciuoti butelių pardavimo PVM, o gali prarastos pakuotės kiekiui patikslinti PVM atskaitą).

Jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigai nustatoma, kad gamintojui ir importuotojui daugkartinės pakuotės grąžinama daugiau, nei už ją gauta užstato, tai gamintojas ir/ar importuotojas ataskaitinio laikotarpio pabaigai turi nustatyti didesnę grąžintos pakuotės kiekį ir užstato sumą, kurią turėjo gauti už šią pakuotę. Šia suma gamintojas ir/ar importuotojas PVM deklaracijoje turi sumažinti patiektų prekių apmokestinamąją vertę ir nuo šios vertės apskaičiuota pardavimo PVM suma sumažinti pardavimo PVM sumą.

2 pavyzdys

Bendrovė, alaus gamintoja, gamina ir importuoja alų, supilstytą į 0,25 l - 05 l talpos daugkartinę pakuotę – stiklinius butelius. Bendrovė nuolat tiekia alų mažmeninėms prekybos įmonėms ir, vadovaudamasi PPATĮ nuostatomis, buteliams taiko užstato sistemą.

Kadangi Bendrovė buteliams taiko užstato sistemą, tai ji, skaičiuodama tiekiamo alaus pardavimo PVM, į alaus apmokestinamąją vertę butelių vertės netraukia. Tačiau alaus PVM sąskaitose faktūrose, išrašytose mažmeninėms prekybos įmonėms, atskira eilute nurodo, kokią užstato sumą už daugkartinę pakuotę mažmeninės prekybos įmonės turi sumokėti Bendrovei.

Tarkim, per laikotarpį nuo šių metų sausio 1 d. iki šių metų gruodžio 31 d.-mažmeninės prekybos įmonės Bendrovei buvo sumokėjusios 7000 eurų užstatą už 100 000 vnt. alaus butelių (užstatas už 1 butelį – 0.07 euro centai), tačiau š. m. gruodžio 31 dienai Bendrovei mažmeninės prekybos įmonės bei taros supirktuvės buvo grąžinusios 110 000 butelių, o Bendrovė mažmeninėms prekybos įmonėms bei taros supirktuvėms buvo grąžinusi užstato 7700 eurų, t. y. 700 eurų daugiau nei gavo užstato už šį laikotarpį.

Šiuo atveju Bendrovė gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje turi 1) negauto užstato suma sumažinti patiektų prekių apmokestinamąją vertę, 2) nuo šios vertės apskaičiuota pardavimo PVM suma $((7000 - 7700) \times 21:121) = - 121$ eurai) sumažinti pardavimo PVM sumą.

Gamintojai ir/ar importuotojai kreditinių PVM sąskaitų faktūrų, kuriomis negrąžintos pakuotės verte konkrečiam prekių pirkėjui (prekybos įmonei) būtų patikslinama patiektų prekių apmokestinamoji vertė, išrašyti nereikia.

Prekybos įmonės, pardavusios gyventojams į daugkartinę pakuotę supakuotas prekes ir neapskaičiavusios PVM nuo už pakuotę paimto užstato, PVM nuo šio užstato neturi apskaičiuoti net ir tuo atveju, jeigu gyventojas jam negrąžina už užstatą perduotos pakuotės.

5. Jeigu daugkartinė pakuotė, kurios vertė buvo įskaityta į apmokestinamąją tiekiamos prekės vertę, vėliau grąžinama, o pakuotę grąžinančiam asmeniui grąžinama arba priklauso grąžinti pakuotės vertę atitinkančią sumą, apmokestinamoji prekės vertė mažinama tiek, kokia yra grąžintos pakuotės vertė. Toks apmokestinamosios vertės mažinimas įforminamas išrašytais kreditiniais dokumentais.

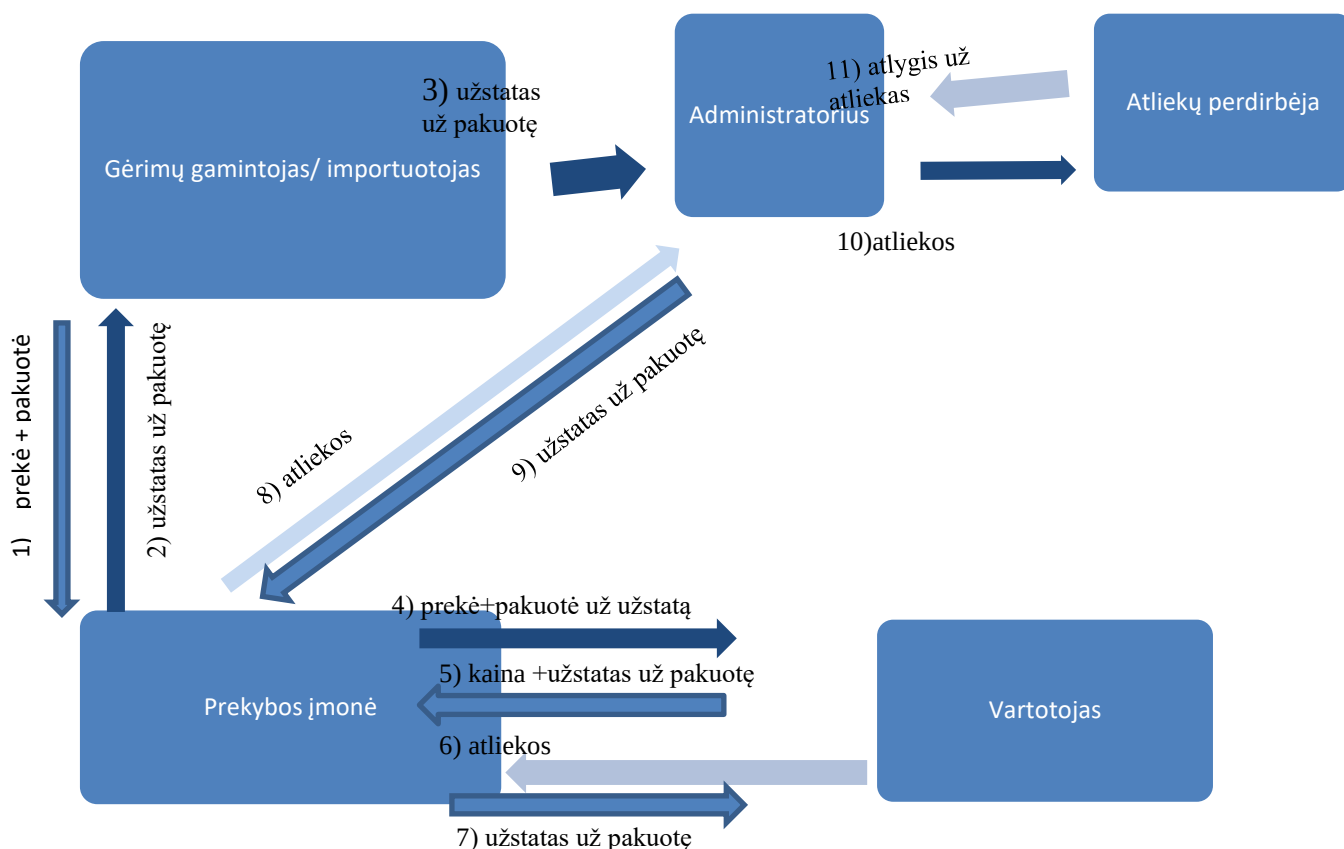
1 pavyzdys

Įmonė A įmonei B nuolat tiekia į statines išpilstytą alų. Tarp įmonės A ir įmonės B nėra susitarimo dėl statinių grąžinimo. Todėl šiuo atveju statinės vertė įtraukiama į alaus apmokestinamąją vertę.

Tarkim, kad įmonė B įmonei A dalį statinių grąžina. Tokiu atveju įmonė A, užfiksavusi grąžinimo faktą (jei statinės grąžinamos nuolat, viso mėnesio eigoje - kartą į mėnesį) grąžintų statinių vertei įmonei B išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą ir šia verte mažina patiekto alaus vertę.

6. Kai gamintojai ir importuotojai tiekia Lietuvos Respublikos vidaus rinkai alų, alaus kokteilius, sidrą, kriaušių sidrą, vaisių vyną, vaisių vyno kokteilius, vaisių vyno gėrimus, kitus fermentuotus gėrimus, alkoholinius kokteilius ir nealkoholinius gėrimus (gaiviuosius gėrimus, stalo vandenį, girą), natūralų mineralinį vandenį, šaltinio vandenį, fasuotą geriamąjį vandenį, sultis, nektarą, supakuotus į stiklinę, plastikinę, metalinę prekinę vienkartinę pakuotę, kurios talpa didesnė negu viena dešimtoji litro, bet mažesnė negu trys litrai, tai nuo 2016 m. vasario 1 d. jie privalo taikyti vienkartinės pakuotės užstato sistemą. Šios sistemos esmė yra tokia:

Pateikiame supaprastintą vienkartinės pakuotės ir jos užstato judėjimo schemą:



- 1) gamintojai ir/ar importuotojai tiekia prekybos įmonėms prekes, įpakuotas į vienkartinę pakuotę, kuriai taikoma užstato sistema;
- 2) prekybos įmonės gamintojui ir/ar importuotojui sumoka už vienkartinę pakuotę nustatytą užstatą;
- 3) paimtą užstatą gamintojai ir importuotojai perveda užstato už vienkartinės pakuotės sistemos administratoriui (toliau – Administratorius);
- 4) prekybos įmonės, tiekdamos vienkartinėje pakuotėje įpakuotas prekes vartotojams, šių prekių pardavimo dokumente kartu su kaina atskirai nurodo šiai pakuotei nustatytą užstatą;
- 5) vartotojai sumoka prekybos įmonei prekių pardavimo dokumente nurodytą kainą už prekę ir užstatą už vienkartinę pakuotę;
- 6) vartotojai grąžina vienkartinės pakuotės atliekas prekybos įmonėms (pvz., per prekybos įmonėse įrengtus taromatus);
- 7) prekybos įmonės vartotojams grąžina jų sumokėtą užstatą už vienkartinės pakuotės atliekas;
- 8) prekybos įmonės iš vartotojų priimtas vienkartinės pakuotės atliekas perduoda Administratoriui;
- 9) Administratorius prekybos įmonėms grąžina jų sumokėtą užstatą už vienkartinę pakuotę;

10) Administratorius sugrąžintas vienkartinės pakuotės atliekas surūšiuoja ir parduoda atliekų perdirbimo įmonėms.

11) atliekų perdirbimo įmonės Administratoriui sumoka atlygį už jo patiektas vienkartinės pakuotės atliekas.

Ši vienkartinės pakuotės užstato sistema taikoma pakuotei, kuri yra pažymėta pakuotės gamintoją ar importuotoją identifikuojančiu brūkšniniu kodu.

Kai taikoma vienkartinės pakuotės užstato sistema, tai į vienkartinę pakuotę įpakuotos prekės apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra įtraukiama ir vienkartinės pakuotės vertė. Užstato už vienkartinę pakuotę vertė į tiekiamų prekių apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, netraukiama. Tačiau nurodant pirkėjui galutinę prekės kainą, kartu su ja atskirai turi būti nurodyta ir užstato už vienkartinę pakuotę vertė.

1 pavyzdys

Bendrovė gamina alų, supakuotą į 0,5 l talpos vienkartinę pakuotę, kuriai taikoma užstato sistema, ir jį tiekia Lietuvos prekybos įmonėms.

Tarkim, 0,5 litro alaus vertė yra 1 euras, pakuotės vertė – 15 centų, užstatas už pakuotę – 10 centų.

Nuo kokios apmokestinamosios vertės Bendrovė turi apskaičiuoti parduodamo alaus, įpakuoto į vienkartinę tarą, pardavimo PVM?

Pateiktu atveju Bendrovė į tiekiamo alaus apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, įtraukia alaus ir vienkartinės pakuotės vertę (atitinkamai 1 eurą ir 15 centų) ir nuo šios vertės (1 euro 15 centų) apskaičiuoja alaus pardavimo PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą (pardavimo PVM – 24 centai). Alaus kaina su PVM – 1 euras 39 centai.

Užstato už vienkartinę pakuotę sumos (10 centų) Bendrovė į alaus apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas alaus pardavimo PVM, netraukia. Tačiau nurodant pirkėjui galutinę prekės kainą, kartu su ja atskirai nurodoma ir užstato už vienkartinę pakuotę vertė (pateiktu atveju pirkėjas už alaus butelį turės sumokėti 1 eurą 49 centus).

Gamintojo ir/ar importuotojo Administratoriui pervedamas užstatas nėra PVM objektas.

Administratoriaus gamintojui ir/ar importuotojui teikiamos užstato administravimo paslaugos, taip pat vienkartinės pakuotės atliekos, kurias Administratorius tiekia atliekų perdirbėjams yra PVM objektas. Šių paslaugų bei prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti skaičiuojamas PVM, sudaro už šias paslaugas ir prekes gautas (gautinas) atlygis be PVM.

Nepanaudoto užstato suma, susidariusi pas Administratorių, PVM tikslais nelaikoma atlygiu už Administratoriaus teikiamas paslaugas ir nėra PVM objektas.

1 pavyzdys

Bendrovė yra gaiviųjų nealkoholinių gėrimų gamintoja. Bendrovė gamina ir importuoja produktus, supakuotus į 0,25 l - 2,5 l talpos vienkartinės pakuotes. Pagal Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymo nuostatas tokioms vienkartinėms pakuotėms nuo 2016-02-01 turi būti taikoma užstato sistema.

Kadangi Bendrovė vienkartinei pakuotei taiko užstato sistemą, tai ji tiekdamas savo produkciją Lietuvos prekybos įmonėms, skaičiuodama tiekiamų gėrimų pardavimo PVM, į gėrimų apmokestinamąją vertę netraukia užstato už vienkartinę pakuotę. Tačiau gėrimų PVM sąskaitose faktūrose, išrašytose prekybos įmonėms, atskira eilute nurodo užstato už vienkartinę pakuotę vertę.

Tarkim, per metus prekybos įmonės Bendrovei buvo sumokėjusios 4000 eurų užstatą už 40 000 vnt. vienkartinės pakuotes (užstatas už 1 vnt. vienkartinės pakuotės – 10 euro centų), kurią Bendrovė pervadė Administratoriui.

Tarkime, per metus (pvz., birželio 30 dienai) vartotojai prekybos įmonėms buvo grąžinę 30 000 vnt. vienkartinių pakuočių atliekų, kurias prekybos įmonės grąžino Administratoriui.

Užstatą gyventojams už jų grąžintas vienkartinės pakuotės atliekas (3000 eurų) grąžino prekybos įmonės. Prekybos įmonėms už jų Administratoriui grąžintas vienkartinės pakuotės atliekas sumoka Administratorius iš surinkto užstato sumos.

Nagrinėjamu atveju Administratoriui pervesto užstato sumos dalis, tenkanti administratoriaus nesurinktos vienkartinės pakuotės atliekų kiekiui (10 000 vnt.), sudarė 1 000 eurų. Ši suma PVM tikslais nelaikoma atlygiu už Administratoriaus teikiamas paslaugas ir nėra PVM objektas.

(PVMĮ 15 str. 8 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2016-01-28 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-1967).

9. Jeigu tiekiant prekę arba teikiant paslaugą yra numatyta, kad pirkėjas privalo mokėti palūkanas (už atidėtą atlyginimo terminą, taip pat finansinės nuomos (lizingo) atveju ir pan.), kurių dydis yra aiškiai nurodytas sutartyje, tokių palūkanų suma į tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę neįskaitoma. Tokiu atveju, taikant šio Įstatymo nuostatas, laikoma, kad yra sudaryti du sandoriai: pagrindinis - prekės tiekimo arba paslaugos teikimo sandoris ir papildomas - paskolos suteikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro nurodytosios palūkanos.

Komentaras

1. Kai sandoriuose dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo yra numatytas ir kreditavimo elementas (t. y. kai sandoriuose už atidėtą atlyginimo terminą, taip pat finansinės nuomos (lizingo) atveju ir pan.), laikoma, kad yra sudaryti du sandoriai:

1.1. pagrindinis - prekės tiekimo arba paslaugos teikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro atlygis, kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas arba jo vardu trečiasis asmuo už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas;

1.2. papildomas - paskolos suteikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro nurodytosios palūkanos.

1 pavyzdys

UAB A, PVM mokėtoja, su UAB B pasirašė naujai pastatyto komercinės paskirties pastato ilgalaikės išperkamosios nuomos sutartį. Šioje sutartyje numatyta, kad po to, kai sumokės visą sutartyje numatytą kainą, pastatas pereis UAB A nuosavybėn. Tokiu atveju laikoma, kad yra sudaryti du sandoriai: pagrindinis - pastato tiekimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudarys atlygis, kurį UAB B gaus už pastatą, ir papildomas - paskolos suteikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro sutartyje nurodytosios palūkanos.

10. Apmokestinamoji vertė šio Įstatymo 9 straipsnio 2 dalyje nurodytais prekių tiekimo arba paslaugų teikimo atvejais yra ta vertė, kokios vertės nuosavybės teisės objektas yra perduodamas. Apmokestinamoji vertė šio Įstatymo 9 straipsnio 3 dalyje nurodytais prekių

tiekimu arba paslaugų teikimo atvejais yra ta nuosavybės teisės objekto vertės dalis, nuo kurios turėtų būti tikslinama PVM atskaita šio Įstatymo VIII skyriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 str. 2 dalies nuostatas bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas, kai jis perduodamas kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, o šio nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo jį perduodančio PVM mokėtojo įtrauktas į PVM atskaitą, laikomas prekių tiekimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme laikomas preke) arba paslaugų teikimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme preke nelaikomas).

Apmokestinamoji vertė tuo atveju, kai turtas perduodamas kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, yra ta vertė, kokios vertės nuosavybės teisės objektas yra perduodamas, t. y. vertės, užfiksuotos atitinkamuose perdavimo dokumentuose (atsižvelgiant į tai, kad toks nuosavybės objekto perdavimo atvejis prilyginamas prekių tiekimui (paslaugų teikimui) už atlygį, apmokestinamąja verte laikytina ta vertė, kuriai ekvivalentišką atlygį būtų galima gauti perduodant šį nuosavybės objektą rinkoje). Tokia vertė perduodant turtinį įnašą paprastai nustatoma turto vertintojų.

1 pavyzdys

Įmonė A UAB kaip turtinį įnašą perduoda įrengimus, kurių pirkimo PVM įmonė A buvo įtraukusi į PVM atskaitą. Turto vertintojai nustatė, kad perduodamų įrengimų vertė sudaro 20 000 eurų. Šiuo atveju įmonės A perduodami kaip turtinis įnašas įrengimai yra PVM objektas ir šių įrengimų apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, sudarys 20 000 eurų..

2. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 str. 3 dalį bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, kai šio nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į pasibaigiančio PVM mokėtojo PVM atskaitą, laikomas prekių tiekimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme laikomas preke) arba paslaugų teikimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris šiame Įstatyme preke nelaikomas).

Prekių ir paslaugų apmokestinamoji vertė tuo atveju, kai nuosavybės teisės objektas perduodamas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, yra ta nuosavybės teisės objekto vertės dalis, nuo kurios turėtų būti tikslinama PVM atskaita šio Įstatymo VIII skyriaus nustatyta tvarka, t. y. yra vertė, nuo kurios PVM mokėtojas privalėtų atlikti PVM atskaitos tikslinimus tuo atveju, jeigu jis nebūtų reorganizuojamas, o tiesiog išsiregistruotų iš PVM mokėtojų.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, ir įmonė B, taip pat PVM mokėtoja, reorganizuojamos prijungimo būdu – 2005 m. kovo 15 d. įmonė A baigia savo veiklą ir prijungiama prie įmonės B ir visą savo turtą perduoda įmonei B. Įmonė A 2005 m. kovo 15 dienai turėjo:

1) neparduotų prekių, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, 20 000 Lt sumai be PVM, pirkimo PVM suma 3600 Lt;

2) 5 kompiuterius, įsigytus 2003 metų sausio mėn., už 30000 Lt (be PVM), kurių pirkimo PVM suma 5400 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą;

3) buvo pradėjusi statyti administracinį pastatą rangos būdu, 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 vertė (be PVM) 100 000 Lt ir 18000 Lt PVM suma, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą.

4) krovininį automobilį, įsigytą 2004 metų spalio mėn. už 100 000 Lt (be PVM), kurio pirkimo PVM 18000 Lt buvo įtrauktas į PVM atskaitą.

Šio turto perdavimas įmonei B laikomas prekių tiekimu už atlygį ir nuo jo apmokestinamosios vertės turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM.

Kaip nustatoma perduodamo turto apmokestinamoji vertė?

Jeigu įmonė A būtų 2005 m. kovo 15 d. išregistruojama iš PVM mokėtojų registro ne dėl nurodyto reorganizavimo, o dėl kitų priežasčių ir turėtų patikslinti aukščiau nurodyto, nepanaudoto PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turto PVM atskaitą, tai patikslinta PVM atskaitos suma sudarytų:

1) 2005 m. kovo 15 d. neparduoto prekių likučio apmokestinamoji vertė - 20 000 Lt, tikslinama PVM suma – 3600 Lt;

2) kompiuterių įsigijimo sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki jų nusidėvėjimo normatyvo (metais), pabaigos;

Įmonė, remdamasi Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėliu, nusistatė, kad kompiuterių nusidėvėjimo normatyvas yra 3 metai. Kompiuteriai įmonės veikloje buvo naudojami nuo 2003 m. sausio iki 2005 m. kovo mėnesio, t. y. 2 metus ir 2 mėnesius. Vadinasi, laikotarpis nuo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki jų nusidėvėjimo normatyvo yra 10 mėnesių. Todėl apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti tikslinama PVM atskaita (nenudėvėta kompiuterių suma) bus 8333 Lt $[30\,000 : (3 \times 12) \times 10]$, o tikslinama PVM suma - 1500 Lt $[(8333 \times 18) : 100]$;

3) nebaigtos statybos apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti tikslinama PVM atskaita - 100 000 Lt, tikslinama pirkimo PVM suma už statybos darbus 18 000 Lt, (kadangi pastatas, kurio statybos darbai buvo atlikti, išsiregistravimo iš PVM mokėtojų dienai dar nebuvo pastatytas, reiškia jis nebebus panaudotas įmonės PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti)

4) krovininio automobilio įsigijimo sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos

(krovininio automobilio pirkimo PVM atskaita tikslinama 5 metus, o įsigytas krovininis automobilis PVM apmokestinamoje veikloje buvo naudojamas 5 mėnesius. Tokiu atveju: automobilio apmokestinamoji vertė, tenkanti laikotarpiui 4 metams ir 7 mėnesiams (arba 55 mėnesiams) - 91667 Lt $[100\,000 / (5 \times 12) \times 55]$; tikslinama PVM suma 16 500 Lt $[(91\,667 \times 18) : 100]$.

Tokiu atveju įmonės A perduodamo įmonei B turto apmokestinamoji vertė, nuo kurios turėtų būti apskaičiuotas PVM, yra 220 000 Lt $(20000 + 8333 + 100000 + 91667)$, o pardavimo PVM suma - 39 600 Lt $(220000 \times 18 \text{ proc.})$.

11. Apmokestinamoji vertė šio Įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje nurodytu atveju yra visa pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų vertė (kai pastato (statinio) esminis pagerinimas perduodamas jo savininkui iš karto užbaigus darbus) arba jos dalis, atitinkanti metų skaičių, likusį iki šiame Įstatyme nustatyto PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos (kai pastato (statinio) esminis pagerinimas perduodamas jo savininkui vėliau).

Komentaras

1. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 straipsnio 4 dalį iš esmės pagerinto pastato (statinio), naudoto kitais pagrindais negu nuosavybės teise, grąžinimas jo savininkui nepasibaigus šiame Įstatyme nustatytam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui laikomas prekės tiekimu už atlygį, jeigu pastatą (statinį) pagerinęs PVM mokėtojas tokiam pagerinimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalį buvo įtraukęs į PVM atskaitą. Šalys turi teisę susitarti, kad pastato (statinio) esminis pagerinimas bus laikomas patiektu pastato (statinio) savininkui ne grąžinimo metu, o iš karto baigus pagerinimo darbus. Tokiu atveju tokį pagerinimą atlikusiam PVM mokėtojų dėl šio pastato (statinio) netaikomos šio Įstatymo nuostatos, susijusios su ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu.

Šiuo atveju grąžinamo jo savininkui pastato (statinio) ar jo dalies esminio pagerinimo apmokestinamoji vertė yra visa pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų vertė.

1 pavyzdys

Įmonė A iš įmonės B išsinuomotame pastate atliko esminio pagerinimo darbus už 70 000 eurų, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą.

Atlikusi esminio pagerinimo darbus, įmonė A įmonei B išrašė esminio pagerinimo darbų PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju esminio pagerinimo darbai pastato savininkui perduodami iš karto po darbų užbaigimo ir jų apmokestinamoji vertė bus visa pastato esminio pagerinimo darbų vertė - 70 000 eurų.

2. Tuo atveju, kai pastatas (statinys) arba jo dalis, kuriam buvo atliktas esminis pagerinimas, jo savininkui grąžinamas ne iš karto po esminio pastato pagerinimo, bet vėliau, tačiau dar nepasibaigus šiame Įstatyme nustatytam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui (t. y. nepaėjus 10 metų po esminio pastato pagerinimo), tai pastato (statinio) ar jo dalies esminio pagerinimo apmokestinamoji vertė bus esminio pagerinimo darbų vertės dalis, atitinkanti metų skaičių, likusį iki šiame Įstatyme nustatyto PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos.

1 pavyzdys

Įmonė A iš įmonės B išsinuomotame pastate atliko esminio pagerinimo darbus už 200 000 eurų, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą.

Įmonė A iš karto po pastato esminio pagerinimo atlikimo neperdavė įmonei B šių esminio pagerinimo darbų, kadangi pastaroji įmonė perimti pastato esminio pagerinimo nesutiko. Šiuo atveju įmonė A pagal įstatymo 6 straipsnio nuostatas apskaičiuoja atliktų esminio pagerinimo darbų pardavimo PVM (apmokestinamoji vertė 200 000, plius PVM). Esminio pagerinimo darbų „likutį“ įmonė A įmonei B perdavė po 5 metų. Kadangi PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis pastato esminio pagerinimo atveju yra 10 metų, įmonė A įmonei B turi perduoti esminio pagerinimo darbų vertę, atitinkančią 5 metus dar likusius iki PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos, t. y. šiuo atveju įmonė išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodoma perduodamų esminio pagerinimo darbų apmokestinamoji vertė sudarys pusę atliktų darbų vertės – 100 000 eurų.

12. Šio straipsnio nuostatos netaikomos šio Įstatymo XII skyriuje nurodytais atvejais, kai tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra marža, apskaičiuota tame skyriuje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Šio straipsnio nuostatos netaikomos, kai apmokestinamoji vertė apskaičiuojama kaip marža (žiūr. 102, 106, 107 straipsnių komentarą).

13. Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atveju apmokestinamoji vertė apskaičiuojama laikantis tų pačių šiame straipsnyje nustatytų taisyklių, kurias taikant apmokestinamoji vertė nustatoma prekių tiekimo šalies teritorijoje atveju. Šio Įstatymo 4-1 straipsnio 3 ir 4 dalyse nurodytais atvejais apmokestinamoji vertė yra nurodytų prekių įsigijimo vertė, t. y. pirkimo kaina (išskyrus patį PVM) arba pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM). Jeigu prekė buvo naudota apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, apmokestinamoji vertė lygi tos prekės įsigijimo vertės daliai, apskaičiuotai atsižvelgiant į tai, kiek prekės yra sunaudota apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje apmokestinimo momentu. Jeigu įsigijama prekė, kurios atžvilgiu kitoje valstybėje narėje buvo nutrauktas šio Įstatymo 53 straipsnio 1 dalyje nurodytų aplinkybių taikymas ir tai nebuvo pagrindas atsirasti prievolei toje valstybėje narėje apskaičiuoti importo PVM, į įvežamos prekės apmokestinamąją vertę įtraukiamos ir paslaugos, kurios kitoje valstybėje narėje buvo apmokestintos taikant 0 procentų PVM tarifą ar neapmokestintos PVM dėl nuostatų, iš esmės tolygių šio Įstatymo 53 straipsnio nuostatomis dėl paslaugų apmokestinimo taikant 0 procentų PVM tarifą, ir neįtrauktos į prekių įsigijimo vertę.

Komentaras

1. Iš kitos valstybės narės įsigytų prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas įsigytų prekių pardavimo PVM, nustatoma laikantis tų pačių taisyklių, kaip ir apskaičiuojant šalies teritorijoje tiekiamų prekių apmokestinamąją vertę. Šių įsigytų prekių apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas įsigytų prekių pardavimo PVM, sudaro atlygis (išskyrus valstybės narės PVM mokėtojo apskaičiuotą PVM), kurį prekių pirkėjas už įsigijamas prekes turi sumokėti prekių tiekėjui arba jo vardu trečiajam asmeniui už jų patiektas prekes. Reikia atkreipti dėmesį, kad į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami visi mokesčiai ir rinkliavos (išskyrus patį PVM), su prekės tiekimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė, bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės kainai.

1 pavyzdys

Vokietijos PVM mokėtojas pardavė skalbimo mašinas ir išrašė skalbimo mašinų PVM sąskaitą faktūrą 30 000 eurų sumai Lietuvos PVM mokėtojui. Lietuvos PVM mokėtojas nurodė Vokietijos PVM mokėtojui savo PVM mokėtojo Lietuvoje kodą, kurį šis įrašė į PVM sąskaitą faktūrą.

Vokietijos PVM mokėtojas, žinodamas, kad turės prekių išgabenimą į kitą valstybę narę patvirtinančius dokumentus ir galėdamas įrašyti į PVM sąskaitą faktūrą Lietuvos PVM mokėtojo kodą, prekes parduoda be PVM.

Lietuvos PVM mokėtojui nustatyta prievolė apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM. Prievolė Lietuvos PVM mokėtojui apskaičiuoti pardavimo PVM atsirado, kai buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra. Šiuo atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti

apskaičiuojamas įsigytų prekių pardavimo PVM yra PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta įsigyjamų prekių vertė – 30 000 eurų.

2 pavyzdys

UAB, ne PVM mokėtoja, einamaisiais kalendoriniais metais vieno sandorio metu iš Švedijos kompanijos už 15 000 eurų įsigijo įrengimus (praėjusiais kalendoriniais metais bendrovė iš valstybių narių prekių įsigijusi nebuvo). Kadangi UAB negalėjo nurodyti savo PVM mokėtojos kodo, tai Švedijos kompanija PVM sąskaitoje faktūroje papildomai apskaičiavo 25 proc. „švedišką“ PVM – 3750 eurų.

Tokiu atveju UAB prekių įsigijimo kaina iš Švedijos kompanijos sudarys 18 750 eurų. Tai reikštų, kad UAB einamaisiais metais įsigijo prekių daugiau kaip už 14 000 eurų (t. y. be švediško PVM įsigijo prekių už 15 000 eurų). Dėl to, vadovaujantis PVM įstatymo 71¹ straipsnio nuostatomis jam atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju ir apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM. Šiuo atveju apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas PVM, sudarys 15 000 eurų (t. y. prekių įsigijimo kaina be „švediško“ PVM).

3 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, iš Estijos PVM mokėtojo įsigijo baldus už 3000 eurų. Estijos PVM mokėtojas, žinodamas, kad turės prekių išgabenimą į kitą valstybę narę patvirtinančius dokumentus ir galėdamas įrašyti į PVM sąskaitą faktūrą Lietuvos PVM mokėtojo kodas baldams taiko 0 (nulinį) PVM tarifą.

UAB baldus atgabena Estijos įmonė savo transportu, tačiau šių transportavimo paslaugų vertės į tiekiamų prekių kainą neįtraukia. Tačiau baldų pirkimo sutartyje numatyta, kad pardavėjo patirtas baldų transportavimo išlaidas (500 eurų) turi kompensuoti baldų pirkėjas. Tokiu atveju baldų įsigijimo kaina, nuo kurios UAB turi skaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM, sudaro baldų pirkimo kaina ir pardavėjo patirtos, tačiau pirkėjo kompensuojamos baldų transportavimo išlaidos ir sudaro 3500 eurų (3000+500).

2. Pagal komentuojamo įstatymo 4-1 straipsnio 3 ir 4 dalių nuostatas prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės už atlygį taip pat laikomas :

2.1. apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių įsivežimas iš vienos valstybės narės verslo tikslais į Lietuvą, kai prekes taip įsiveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo (išskyrus atvejus, kai įsivežtos prekės atitinka 5-1 straipsnio 2 dalies sąlygas, žiūr. komentuojamo įstatymo 5-1 straipsnio 2 dalies komentarą);

2.2. atgabentų į šalies teritoriją prekių, kurios įsigijimo metu nebuvo apmokestintos PVM bendra kurioje nors iš valstybių narių nustatyta tvarka, paskyrimas naudoti Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių karinėms pajėgoms ar jas lydintiems civiliams darbuotojams, jeigu pagal šio Įstatymo 40 straipsnio 3 dalies nuostatas tokios prekės negalėtų būti atleistos nuo importo PVM, jei jos būtų importuotos (žiūr. komentuojamo įstatymo 40 straipsnio 3 dalies nuostatas).

Tokių prekių įsigijimas yra PVM objektas, o šių prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas įsigytų prekių pardavimo PVM, yra prekių įsigijimo vertė, t. y. pirkimo kaina (išskyrus patį PVM) arba pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM).

1 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, į Lietuvą įsiveža statybines medžiagas už 20 000 eurų (be PVM), kurias ketina panaudoti objektų statybai. Lenkijos įmonė A Lietuvoje yra įsiregistravusi PVM

mokėtoja, turi Lietuvoje suteiktą PVM mokėtojo kodą. Lenkijos įmonė turės apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM Lietuvoje. Šiuo atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė yra prekių įsigijimo vertė, t. y. pirkimo kaina (išskyrus patį PVM), nurodyta PVM sąskaitoje faktūroje - 20 000 eurų.

2 pavyzdys

Baldus gaminanti Latvijos įmonė A, PVM mokėtoja, dalį pagamintų baldų įsivežė į Lietuvą esantį sandėlį, kur numato juos parduoti Lietuvos prekybos įmonėms, PVM mokėtojoms. Tarkim į Lietuvą įvežtų baldų pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM) sudarė 30 000 eurų. Latvijos padalinys Lietuvoje yra įsiregistravęs PVM mokėtoju ir turi Lietuvoje suteiktą PVM mokėtojo kodą, kurį įmonė A nurodo išrašytoje gabenamų baldų PVM sąskaitoje faktūroje.

Šiuo atveju Latvijos padalinio Lietuvoje iš įmonės A įsigyti baldai yra PVM objektas, o jų apmokestinamoji vertė yra baldų pasigaminimo savikaina ir sudaro 30 000 eurų.

3. Jeigu šio straipsnio 13 dalies komentaro 2 punkte nurodytais atvejais į Lietuvą iš valstybės narės įvežamos prekės buvo naudotos valstybės narės apmokestinamojo asmens – prekės tiekėjo ekonominėje veikloje, tai tokios prekės apmokestinamoji vertė yra lygi tos prekės įsigijimo vertės daliai, apskaičiuotai atsižvelgiant į tai, kiek prekės yra sunaudota apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje apmokestinimo momentu. Ši nepanaudota apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje turto vertės dalis nustatoma analogiškai kaip paaiškinta šio straipsnio 2 dalies komentaro 3 punkte.

3 pavyzdys

Latvijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvoje turinti padalinį, Lietuvoje įsiregistruoja PVM mokėtoja. Latvijos įmonė A į savo padalinį Lietuvoje įsiveža naudotą gamybinę įrangą ir šiai įrangai išrašo PVM sąskaitą faktūrą.

Minėtą įrangą įmonė A buvo įsigijusi už 50 000 eurų (kaina be PVM) ir savo veikloje naudojo 2 metus. Tarkime, į Lietuvą persivežtų įrengimų nepanaudota Latvijos įmonės A ekonominėje veikloje vertė apmokestinimo momentu, t. y. PVM sąskaitos išrašymo dieną, sudaro – 30 000 eurų. Ši vertė laikoma įvežtų įrengimų apmokestinamąja verte, nuo kurios apskaičiuojamas pardavimo PVM.

4. Kai iš ES valstybės narės Lietuvoje įsigyjamos prekės, kurios ES valstybėje buvo apmokestintos 0 proc. PVM tarifu arba neapmokestintos PVM, suteikiant teisę į PVM atskaitą (pagal Lietuvos PVM įstatymą – taikomas 0 proc. PVM tarifas) dėl to, kad toje šalyje prekės buvo:

- 4.1. patiktos laikinai saugoti muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose;
- 4.2. įvežtos į laisvąją zoną arba padedamos į laisvąjį sandėlį arba
- 4.3. joms buvo įforminta muitinio sandėliavimo, muitinės prižiūrimo perdirbimo ar laikinojo įvežimo perdirbti neapmokestinant importo muitais muitinės procedūra;
- 4.4. patiktos į PVM lengvatų sandėlį;
- 4.5. joms taikoma laikinojo įvežimo visiškai atleidžiant nuo importo muitų, išorinio tranzito muitinės procedūra ar vidinio tranzito procedūra,

ir toje ES valstybėje narėje šių aplinkybių taikymas buvo nutrauktas, o prekės buvo išgabentos į Lietuvą, tai tokių prekių įsigijimas Lietuvoje yra PVM objektas. Šiuo atveju į prekių apmokestinamąją vertę įtraukiama ir paslaugų (tokių kaip atstovavimo, prekių tvarkymo, pakavimo ir pan.), kurios buvo suteiktos ES valstybėje narėje tuo metu, kai prekėms buvo taikomos minėtos

aplinkybės, ir kurios toje valstybėje narėje buvo neapmokestinamos ar apmokestintos 0 (nuliniu) PVM tarifu, vertė (jei šių paslaugų vertė nebuvo įtraukta į prekių apmokestinamąją vertę).

14. Kai asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, kaip jie suprantami šio Įstatymo 13 straipsnyje, teikiamos prekių vežimo tarp valstybių narių paslaugos ir dalis vežimo maršruto eina per Europos Sąjungos teritorijai nepriklausančius vandenis, apmokestinamoji paslaugos vertė sumažinama dalimi, proporcinga tai maršruto daliai visame maršrute

Komentaras

1. Kai asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, kaip jie suprantami šio Įstatymo 13 straipsnyje, prekių vežimo paslaugos teikiamos tarp valstybių narių ir dalis maršruto eina per Europos **Sąjungos** teritorijai nepriklausančius vandenis, tai apmokestinamoji paslaugos vertė sumažinama dalimi, proporcinga maršruto daliai, einančiai per Europos **Sąjungos** teritorijai nepriklausančius vandenis, visame maršrute.

1 pavyzdys

Lietuvos kompanija A, PVM mokėtoja, gavo užsakymą laivu iš Vokietijos gyventojų nugabenti krovinį maršrutu: Klaipėda – Liubekas (Vokietija). Už šią vežimo paslaugą Vokietijos gyventojas įsipareigojo sumokėti 2000 eurų. (be PVM). Tarkim šio maršruto ilgis – 1000 km., maršruto dalis, einanti per Europos Sąjungos teritorijai nepriklausančius vandenis, sudaro 200 km arba 20 proc. visame maršrute. Šia dalimi sumažinama vežimo paslaugų apmokestinamoji vertė ir ji sudaro –1600 eurų $[2000 - ((2000 \times 20):100)]$.

15. Importuojamų prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas importo PVM, apskaičiuojama prie šių prekių muitinės vertės, nustatytos vadovaujantis Sąjungos [muitinės kodeksu](#) ir jo taikymą reglamentuojančiais teisės aktais (o Europos Sąjungos prekių, kurių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją laikomas importu, atveju – prie prekių vertės, nustatytos pagal Sąjungos [muitinės kodekso](#) ir jo taikymą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas dėl prekių muitinės vertės nustatymo), papildomai pridedant šias sumas (jeigu jos nėra įtrauktos į šių prekių muitinę vertę):

1) už šias prekes sumokėtus arba sumokėtinus ne Europos Sąjungoje ar ne Lietuvos Respublikoje nustatytus muitus, mokesčius ir kitas įmokas, taip pat Europos Sąjungoje už šias prekes nustatytus importo muitus, Europos Sąjungoje ar Lietuvos Respublikoje nustatytus mokesčius ir kitas įmokas (išskyrus patį PVM);

Komentaras

Importuojamų prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas importo PVM, apskaičiuojama prie nustatytosios prekių muitinės vertės papildomai pridedant šias sumas (jeigu jos nėra įtrauktos į šių prekių muitinę vertę): už šias prekes sumokėtus arba mokėtinus ne Europos Sąjungos ar ne Lietuvos Respublikoje nustatytus muitus (pvz., eksporto muitus, nustatytus eksporto valstybės), mokesčius ir kitas įmokas, taip pat Europos Sąjungos už šias prekes nustatytus importo muitus, Europos Sąjungos ar Lietuvos Respublikoje nustatytus mokesčius ir kitas įmokas (išskyrus patį PVM) – muitus, akcizus ir pan., įvairias rinkliavas (pvz., valstybės rinkliavas už įvairių licencijų,

leidimų išdavimą), taip pat institucijoms mokamas įmokas už prekių tikrinimus arba už teisės aktų nustatytų pažymų išdavimą arba prekių tyrimo atlikimą ir pan., kitų paslaugų įmokas, kai šios rinkliavos ir įmokos yra susijusios su prekių importavimu.

Importuojamų prekių muitinė vertė yra nustatoma vadovaujantis 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EBB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 29–36 straipsniais, taip pat 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, nustatančio Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas, 141–181a straipsniais bei Muitinės departamento generalinio direktoriaus įsakymais: 2004 m. gruodžio 29 d. Nr. 1B-1199 „Dėl Prekių sandorio vertės patikslinimo, jų gabenimo, draudimo, krovimo bei tvarkymo išlaidomis instrukcijos patvirtinimo“, 2004 m. gruodžio 20 d. Nr. 1B-1150 „Dėl Turto vertintojų arba ekspertų išvadų naudojimo, nustatant prekių muitinę vertę, taisyklių patvirtinimo“, 2009 m. birželio 26 d. Nr. 1B-361 „Dėl Importuojamų naudotų transporto priemonių muitinio įvertinimo taisyklių patvirtinimo“ ir kt. (įsakymus galima rasti Muitinės departamento interneto svetainėje adresu: <http://www.cust.lt/lt/rubric?rubricID=372,o> reglamentus adresu: <http://www.cust.lt/lt/rubric?rubricID=450>, be to, Bendrijos teisės aktų paieškai galima naudotis nemokama paieškos sistema EURLEX adresu: <http://europa.eu.int/eur-lex/>).

Importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė apskaičiuojama atitinkamoje muitinės deklaracijoje importo PVM apmokestinimo momentu – šios deklaracijos muitinėje priėmimo (Bendrijos muitinės kodekso 201 straipsnio 2 dalis) ir prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo momentu. Apie importo PVM apmokestinimo momentą žr. šio komentuojamo įstatymo 14 straipsnio 12 ir 13 dalių komentarą. Apie importo PVM apskaičiavimą žr. šio komentuojamo įstatymo 93 straipsnio komentarą.

Jeigu importo PVM apmokestinimo momentu ir prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo momentu nebuvo žinomi tikslūs importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės kai kurie elementai (t. y. kai sumos, kurios turi būti įtrauktos į importuojamų prekių PVM apmokestinamąją vertę, bus žinomos vėliau), importo PVM apmokestinamoji vertė asmens prašymu perskaičiuojama (taisoma) po prekių išleidimo į laisvą apyvartą. Taip pat po prekių išleidimo importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė perskaičiuojama (taisoma) ir muitinės iniciatyva, kai, vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 78 straipsnio nuostatomis, muitinės atlikto muitinės deklaracijoje pateiktų duomenų tikrinimo metu nustatoma, kad joje pateikti duomenys yra netikslūs ar neteisingi. Apie importo PVM perskaičiavimą (taisymą) žr. šio komentuojamo įstatymo 93 straipsnio komentarą.

1 pavyzdys

Įmonė „YYY“ importavo iš Baltarusijos prekes, kurioms yra nustatyti importo į Europos Sąjungą muitai ir Lietuvos Respublikoje nustatyti akcizai. Pristatymo sąlygos – CIF Vilnius. Prekių vežimo dokumentuose nurodyta prekių paskirties vieta – Vilnius. Importuotojas muitinei pateikė dokumentus, pagrindžiančius prekių gabenimo automobilių transportu išlaidas iki įvežimo į Europos Sąjungos muitų teritoriją vietos (Medininkų kelio postas). Prekių muitinė vertė – 3000 eurų. Vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas) išlaidos nuo įvežimo į Europos Sąjungos muitų teritoriją vietos iki Vilniaus – 100 eurų

Medininkų kelio pasienio muitinės poste importo PVM apmokestinimo momentu (importo deklaracijos priėmimo muitinėje išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai ir prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo momentas, žr. Bendrijos muitinės kodekso 201 straipsnio 2 dalį ir šio komentuojamo įstatymo 14 straipsnio 13 dalies komentarą) buvo apskaičiuoti privalomi sumokėti importo muitas ir akcizas – 725 eurai

Be to, Valstybinė maisto ir veterinarijos tarnyba atliko tikrinimus ir prekių tyrimus, kurie susiję su prekių importavimu Europos Sąjungos teritorijoje, ir išrašė importuotojui PVM sąskaitą faktūrą suteiktų paslaugų vertei –70 eurų.

Muitinės tarpininkas suteikė muitinės tarpininko paslaugas (Bendrojo administracinio dokumento pildymas, Vertės deklaracijos pildymas, atstovavimas), kurios susijusios su prekių importavimu, ir išrašė importuotojui PVM sąskaitą faktūrą suteiktų paslaugų vertei – 30 eurų.

Šiuo atveju importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 3925 eurų (3000 eurų (prekės muitinė vertė) + 100 eurų (vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas) išlaidos nuo Medininkų iki Vilniaus) + 725 eurai (muitai ir akcizai) + 70 eurų (Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybų atliktų tikrinimų ir prekių tyrimų įmokos) + 30 eurų (muitinės tarpininko suteiktų paslaugų vertė).

2) išlaidų, susijusių su prekių vežimu (įskaitant papildomas vežimo paslaugas) bei draudimu, dydį, taip pat sumokėtus ar sumokėtinus komisinius už atstovavimą ir prekių pakavimo vertę, jeigu visos nurodytosios išlaidos susijusios su prekių atgabenimu į pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje. Taikant šias nuostatas, pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje laikoma vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta arba, jeigu prekių pristatymo vieta nenurodyta, pirmoji jų įvežimo į šalies teritoriją vieta;

Komentaras

Apskaičiuojant importuojamų prekių PVM apmokestinamąją vertę, prie nustatytosios prekių muitinės vertės pridėjus 1 punkte nurodytas sumas, taip pat reikia pridėti išlaidų, susijusių su prekių vežimu (įskaitant papildomas vežimo paslaugas) bei draudimu, dydį, taip pat sumokėtus ar sumokėtinus komisinius už atstovavimą ir prekių pakavimo vertę, jeigu visos nurodytosios išlaidos susijusios su prekių atgabenimu į pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje (jeigu jos nėra įtrauktos į šių prekių muitinę vertę). Taikant šias nuostatas, pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje laikoma vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta arba, jeigu prekių pristatymo vieta nenurodyta, pirmoji jų įvežimo į šalies teritoriją vieta.

Į importuojamų prekių PVM apmokestinamąją vertę įskaitomų papildomų vežimo paslaugų rūšys (pakrovimas, iškrovimas, krovinių tvarkymas, prekių transportavimo stacionariuoju transportu organizavimas ir kitos pagalbinės paslaugos, būdingos vežant krovinius tam tikromis transporto priemonėmis ar stacionariuoju transportu) yra nurodytos komentuojamo įstatymo 13-1 straipsnio 4 dalyje ir jos komentaruose.

Prekės PVM įstatymo tikslais ir prekių vežimo sąvokų apibrėžimai ir išaiškinimai yra pateikti atitinkamai šio komentuojamo įstatymo 2 straipsnio 22 ir 26 dalyse bei jų komentaruose.

Tais atvejais, kai prekių nenumatyta gabenti į kitą importo PVM apmokestinimo momentu žinomą paskirties vietą Europos Sąjungos teritorijoje, papildomų vežimo paslaugų (vagonų buvimas stoties keliuose, vagonų varymas į krovos barus, naudojimas privažiuojamuosiuose keliuose, krovinio saugojimas, tuščių vagonų gražinimas po iškrovos, transporto prastovos, krovos darbai, ir kt.), kurios teikiamos jau po prekių atgabenimo į pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje, vertė prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės nepridedama.

Tais atvejais, kai importo PVM apmokestinimo momentu nėra žinoma paslaugų, susijusių su prekių vežimu (įskaitant papildomas vežimo paslaugas) į paskirties vietą, vertė arba tais atvejais, kai prekės gabenamos nemokamai arba pirkėjo transportu, vadovaujantis 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, nustatančio Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas, 164

straipsnio c punktu, išlaidų, susijusių su prekių vežimu, dydis, apskaičiuojamas remiantis transporto tarifais, paprastai taikomais gabenant tos pačios rūšies transporto priemonėmis, o jeigu tikslesnių duomenų apie šiuos tarifus nėra, – naudojantis Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pateiktais Muitinės departamentui duomenimis apie transporto įmonių vidutines pajamas iš tarptautinio prekių gabenimo, vadovaujantis Prekių sandorio vertės patikslinimo jų gabenimo, draudimo, krovimo ir tvarkymo išlaidomis instrukcijos, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1B-1199, 14 punktu.

Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės teikiamus duomenis apie transporto įmonių tarptautinius vežimus galima rasti Muitinės departamento interneto svetainėje adresu: <http://www.cust.lt/lt/article?articleID=6475>

Importuojamų prekių PVM apmokestinamajai vertei nustatyti ir jai pagrįsti importuotojas muitinei importo PVM apmokestinimo momentu (importo deklaracijos priėmimo muitinėje momentu) turi pateikti paslaugų, įskaitant vežimą ir papildomas vežimo paslaugas, kai šios paslaugos yra susijusios su prekių importavimu Europos Sąjungos teritorijoje ir šių paslaugų apmokestinamoji vertė pagal šio Įstatymo 15 straipsnio 15 dalies nuostatas privalo būti įtrauktos į PVM apmokestinamąją importuojamų prekių vertę, teikimo dokumentus (prekių vežimo sutartis ir (arba) važtaraščius ir (arba) krovinių ekspedijavimo dokumentus, PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas faktūras (invoice), kvitus, draudimo poliusus arba kitus prekių draudimo dokumentus ir kt.).

Jeigu paslaugų, įskaitant vežimą ir papildomas vežimo paslaugas, vertė pasikeičia, tokiu atveju importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė turi būti tikslinama paaiškinėjus atliktų paslaugų, kurios importo PVM apmokestinimo momentu nebuvo įskaičiuotos į prekių importo PVM apmokestinamąją vertę, vertei.

1 pavyzdys

UAB „CCC“ geležinkelio transportu importavo iš Rusijos Federacijos prekes, kurių pardavimo sąskaitoje faktūroje nurodyta vertė sudarė 43 500 eurų. Pristatymo sąlygos DAF Baltarusijos–Lietuvos siena (Gudogaj). Prekių muitinė vertė – 43 500 eurų. Prekių vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta (pirmoji paskirties vieta) – Kaunas.

Prekių nenumatyta gabenti į kitą importo PVM apmokestinimo momentu žinomą paskirties vietą Europos Sąjungos teritorijoje.

Importo PVM apmokestinimo momentu Kauno krovinių poste UAB „CCC“ pateikė transporto įmonės „GG“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytos krovinio vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas – vagonų naudojimą pakelinėse stotyse, krovinių perkrovimą ir kt.) išlaidos nuo Kenos iki Kauno – 350 eurų. Papildomų vežimo paslaugų (pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas, prastovos ir kt.), suteiktų pirmojoje paskirties vietoje (Kauno stotyje) jau po prekių atgabenimo į šią paskirties vietą, išlaidos – 170 eurų.

Muitas – 0 eurų

Šiuo atveju importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 43850 eurų (43 500 eurų (prekių muitinė vertė) + 350 eurų (vežimo ir papildomų vežimo paslaugų į pirmąją paskirties vietą vertė) + 0 Lt (muitas).

170 eurų papildomų vežimo paslaugų, suteiktų pirmojoje paskirties vietoje (Kauno stotyje) jau po prekių atgabenimo į šią paskirties vietą, išlaidos prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės nepridedamos.

2 pavyzdys

UAB „XXX“ geležinkelio transportu importavo iš Ukrainos prekes, kurių pardavimo sąskaitoje faktūroje nurodyta vertė sudarė 30 000 eurų. Pristatymo sąlygos DAF Baltarusijos–Lietuvos siena (Benekonys). Prekių muitinė vertė – 30 000 eurų. Prekių vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta (pirmoji paskirties vieta) – Gaižiūnai.

Importo PVM apmokestinimo momentu Vaidotų geležinkelio muitinės poste UAB „XXX“ pateikė transporto įmonės „GG“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytos krovinio vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas Vaidotų stotyje – pusvagonio naudojimą, krovinio saugojimą vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, prastovas ir kt.) išlaidos nuo Stasylų iki Gaižiūnų – 450 eurų. Papildomų vežimo paslaugų (pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas ir kt.), suteiktų pirmojoje paskirties vietoje (Gaižiūnų stotyje) jau po prekių atgabenimo į šią paskirties vietą, išlaidos sudarė 60 eurų.

Muitas sudarė 1740 eurų.

Šiuo atveju importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 32 190 eurų (30 000 eurų (prekių muitinė vertė) + 450 eurų (vežimo ir papildomų vežimo paslaugų į pirmąją paskirties vietą vertė) + 1740 eurų (muitas)).

60 eurų papildomų vežimo paslaugų, suteiktų pirmojoje paskirties vietoje (Gaižiūnų stotyje) jau po prekių atgabenimo į šią paskirties vietą, išlaidos prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės nepridedamos.

3 pavyzdys

AB „OOO“ importavo prekes iš Kinijos (Beijing). Pristatymo sąlygos – CIP Ryga. Dokumentuose nurodytas prekių iškrovimo uostas – Ryga, prekių paskirties vieta – Vilnius. Pagal pirkėjo ir pardavėjo susitarimą pirkėjas prisiima galimų nuostolių dėl prekių sugadinimo ar praradimo riziką ir apmoka prekių iškrovimo paskirties uoste išlaidas, įskaitant prieplaukos mokesčius. Prekių muitinė vertė – 30 000 eurų. Importuotojas apdraudė į Lietuvą importuojamas prekes ir dėl to patirtos draudimo išlaidos sudaro 300 eurų.

Latvijos ekspedijavimo įmonė pateikė AB „OOO“ sąskaitą faktūrą už prekių iškrovimą ir prieplaukos mokesčius – 130 eurų ir sąskaitą faktūrą už atstovavimą, muitinės formalumų ir tranzito dokumentų sutvarkymą, prekių perpakavimą bei pervežimą maršrutu Ryga–Vilnius –600 eurų. Šios išlaidos yra susijusios su importuojamų prekių atgabenimu į pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje.

Atgabentos prekės buvo padėtos į muitinės sandėlį Vilniuje ir joms muitinės krovinii poste buvo įforminta prekių muitinio sandėliavimo procedūra.

Importuotojas po muitinio sandėliavimo procedūros pateikė šias prekes ir dokumentus išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai.

Importuotojas importo PVM apmokestinimo momentu (importo deklaracijos išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai priėmimo muitinėje momentu) šalia minėtų sąskaitų faktūrų taip pat pateikė muitinės sandėlio PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytos suteiktų muitinės sandėlio paslaugų išlaidos – 100 eurų (Bendrijų administracinių dokumentų paruošimas – 40 eurų, sandėliavimo paslaugos – 60 eurų), kurios susijusios su prekių importavimu šalyje.

Šiuo atveju importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 31 130 eurų (30 000 eurų (prekės muitinė vertė) + 130 eurų (prekių iškrovimas uoste ir prieplaukos mokesčiai) + 300 eurų (draudimo išlaidos) + 600 eurų (muitinės formalumų ir tranzito dokumentų sutvarkymo, perpakavimo bei vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas) išlaidos nuo Rygos iki Vilniaus) + 100 eurų (muitinės sandėlio paslaugų išlaidos)).

4 pavyzdys

Įmonė „TTT“ iš Baltarusijos importavo prekes, kurių pristatymo sąlygos EXW Minskas. Įmonė „TTT“ prekes atsigabeno savo transportu. Prekių muitinė vertė sudarė 17 000 eurų, maitas –580 eurų. Krovinio svoris bruto – 25 tonos. Vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta (pirmoji paskirties vieta) – Šiauliai.

Importo PVM apmokestinimo momentu Medininkų kelio poste įmonė „TTT“ pateikė dokumentus, kad į Lietuvą importuojamas prekes yra apdraudusi ir dėl to patirtos draudimo išlaidos sudarė 220 eurų. Taip pat pateikė muitinės tarpininko išrašytą PVM sąskaitą faktūrą suteiktų paslaugų vertei –20 eurų ir pirkimo agento išrašytą PVM sąskaitą faktūrą suteiktų tarpininkavimo paslaugų, surandant tiekėjus, patikrinant prekes ir kt., vertei –150 eurų (pirkimo komisiniai).

Išlaidų, susijusių su prekių vežimu, dydis maršrutu Medininkai–Šiauliai yra 438 eurai (250 km. x 25 t x 0,07 eurai/1 tonkilometrij), 1 tonkilometro gabenimo sąnaudos yra 0,07 eurai. Atstumas nuo įvežimo į šalies teritoriją vietos – Medininkų iki Šiaulių – 250 kilometrų.

Importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 18 408 eurų (17 000 eurai (muitinė vertė) + 580 eurų (maitas) + 438 eurai (gabenimo išlaidos) + 220 eurų (draudimas)+ 20 eurų (muitinės tarpininko suteiktų paslaugų vertė) + 150 eurų (pirkimo komisiniai).

3) šios dalies 2 punkte nurodytų paslaugų, susijusių su prekių gabenimu iš pirmosios paskirties vietos į kitą paskirties vietą Europos Sąjungos teritorijoje, jeigu ši vieta yra žinoma apmokestinimo momentu, vertę.

Komentaras

Apskaičiuojant importuojamų prekių apmokestinamąją vertę, prie nustatytosios prekių muitinės vertės pridėjus 1 ir 2 punkte nurodytų išlaidų sumas, taip pat reikia pridėti 2 punkte nurodytų paslaugų, susijusių su prekių gabenimu iš pirmosios paskirties vietos į kitą paskirties vietą Europos Sąjungos teritorijoje, jeigu ši vieta yra žinoma importo PVM apmokestinimo momentu, vertę (jeigu minėtų paslaugų išlaidos nėra įtrauktos į šių prekių muitinę vertę).

Tais atvejais, kai prekės gabenamos iš pirmosios paskirties vietos į kitą paskirties vietą Europos Sąjungos teritorijoje ir jeigu ši vieta yra žinoma importo PVM apmokestinimo momentu, šiuo atveju pirmojoje paskirties vietoje suteiktos papildomos vežimo paslaugos laikomos susijusiomis su prekių gabenimu į kitą paskirties vietą ir turi būti pridedamos prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės.

1 pavyzdys

UAB „RRR“ importavo iš C šalies prekes, kurių muitinė vertė sudarė 3000 eurų, maitas –300 eurų. Prekių vežimo dokumentuose nurodyta, kad prekių pristatymo vieta – CIF Klaipėda.

Importo PVM apmokestinimo momentu Klaipėdos jūrų uosto poste UAB „RRR“ pateikė dokumentus, kad prekės iš Klaipėdos (pirmoji paskirties vieta) dar bus gabenamos į Kauną (kitą paskirties vietą).

UAB „RRR“ prekių atgabenimui pasisamdė ekspedicinę įmonę B, kuri UAB „RRR“ išrašė suteiktų paslaugų PVM sąskaitą faktūrą: 600 eurų – vežimo paslaugas maršrutu Klaipėda–Kaunas, 150 eurų – ekspedicinės paslaugos, 130 eurų – uosto mokesčiai, 30 eurų – atstovavimas, muitinės formalumų ir dokumentų sutvarkymas, 230 eurų – prekių perpakavimas, 300 eurų– veterinarinės tarnybos paslaugos, 1500 eurų – krovos darbai.

Be to, bendrovė buvo apdraudusi į Lietuvą importuojamas prekes ir dėl to patirtos draudimo išlaidos sudarė 200 eurų.

Šiuo atveju importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 6440 eurų (3000 eurų (prekių muitinė vertė) + 300 eurų (muitas) + 600 eurų (vežimo paslaugos) + 150 eurų (ekspedicinės paslaugos) + 130 eurų (uosto mokesčiai) + 30 eurų (muitinės tarpininko paslaugos) + 230 eurų (prekių pakavimas) + 300 eurų (veterinarinės tarnybos paslaugos) + 1500 eurų (krovos darbai) + 200 eurų (draudimo išlaidos).

2 pavyzdys

UAB „AAA“ geležinkelio transportu importavo iš Baltarusijos prekes, kurių pardavimo sąskaitoje faktūroje nurodyta vertė sudarė 45 000 eurų. Pristatymo sąlygos DAF Baltarusijos – Lietuvos siena (Gudogaj). Prekių muitinė vertė – 45 000 eurų. Prekių vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta (pirmoji paskirties vieta) – Kaunas.

Importo PVM apmokestinimo momentu Kauno krovinių poste UAB „AAA“ pateikė dokumentus, kad prekės iš Kauno (pirmoji paskirties vieta) dar bus gabenamos į Joniškį (kitą paskirties vietą).

Transporto įmonės „GG“ importuotojui UAB „AAA“ išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos krovinio vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas – apsaugos tarnybos paslaugas, vagonų naudojimą pakelinėse stotyse, krovinių perkrovimą ir kt.) išlaidos nuo Kenos iki Kauno – 350 eurų. Papildomos vežimo paslaugos (vagonų buvimas stoties keliuose, pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas, prastovos ir kt.) Kauno stotyje – 150 eurų. Vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas - apsaugos tarnybos paslaugas, vagonų naudojimą pakelinėse stotyse ir kt.) išlaidos nuo Kauno (pirmosios paskirties vietos) į Joniškį (kitą paskirties vietą) – 300 eurų. Papildomų vežimo paslaugų (pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas ir kt.), suteiktų kitoje paskirties vietoje (Joniškio stotyje), jau po prekių atgabenimo į šią paskirties vietą, išlaidos – 130 eurų.

Šiuo atveju analogiškos papildomos vežimo paslaugos (vagonų buvimas stoties keliuose, pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas, prastovos ir kt.), suteiktos pirmojoje paskirties vietoje – Kauno stotyje – laikomos susijusiomis su prekių gabenimu į kitą paskirties vietą – Joniškį – ir turi būti pridedamos prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės.

Muitas sudarė 0 eurų

Importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 45 800 eurų (45 000 eurų (prekių muitinė vertė) + 350 eurų (vežimų paslaugų į pirmąją paskirties vietą vertė) + 150 eurų (papildomų vežimo paslaugų pirmojoje paskirties vietoje vertė) + 300 eurų (vežimo paslaugų į kitą paskirties vietą išlaidos) + 0 eurų (muitas).

130 eurų papildomų vežimo paslaugų, suteiktų kitoje paskirties vietoje (Joniškio stotyje), jau po prekių atgabenimo į antrą paskirties vietą, išlaidos prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės nepridedamos.

16. Kai reimportuojamos laikinai išvežtos už Europos Sąjungos teritorijos ribų remontuoti, perdirbti, pritaikyti ar panašioms operacijoms atlikti prekės, neatsižvelgiant į šio straipsnio 15 dalies nuostatas, jų apmokestinamąją vertę sudaro už Europos Sąjungos teritorijos ribų suteiktų atitinkamų paslaugų vertė, nustatyta vadovaujantis šio straipsnio nuostatomis. Iš šios apskaičiuotos vertės atimama paslaugų, kurios pagal šio Įstatymo 13 straipsnio arba kitos

valstybės narės apmokestinimą PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas laikomos suteiktomis šalies ar Europos Sąjungos teritorijoje, apmokestinamoji vertė.

Komentaras

1. Kai už Europos Sąjungos teritorijos ribų prekės išvežamos, kad su jomis būtų atliktos perdirbimo operacijos, ir joms įforminama laikinojo išvežimo perdirbti procedūra, tai prekių grąžinimo atgal į Europos Sąjungos teritoriją veiksmai laikomi prekių reimportu. Šiuo atveju į Europos Sąjungos teritoriją reimportuotų po laikino išvežimo perdirbti prekių muitine verte laikoma pinigų suma sumokėta už perdirbimo (remonto, jeigu ne garantinis) paslaugas, su sąlyga, kad ši suma yra leidimo laikinam išvežimui perdirbti turėtojo atlygis ir jo dydžiui neturėjo įtakos jokie šio asmens ir perdirbimo operacijas atlikusio asmens tarpusavio ryšiai. Ši vertė, kurią kaip minėjome sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti paslaugų teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo ir bus už Europos Sąjungos teritorijos ribų suteiktų atitinkamų paslaugų apmokestinamoji vertė.

Reikia pažymėti, kad Laikinojo išvežimo perdirbti procedūros taikymo tvarka nustatyta 1992 spalio 12 d. EBB Reglamento 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 145 – 153 straipsniuose.

17. Į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę neįtraukiamos įvairios nuolaidos, žinomos prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo momentu.

Komentaras

1. Įvairios prekybinės nuolaidos žinomos skolos muitinei atsiradimo momentu (importo skola muitinei atsiranda, kai priimama atitinkama muitinės deklaracija) į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę neįtraukiamos.

18. Importuojamų prekių pakuotei mutatis mutandis taikomos šio straipsnio 8 dalies nuostatos.

Komentaras

1. Importuojamų prekių pakuotei šio straipsnio 8 dalies nuostatos taikomos tiek, kiek jas galima pritaikyti šiam atvejui (žiūr. šio straipsnio 8 dalies komentarą)

19. Kai po apmokestinimo momento prekės ar paslaugos atsisakoma ar ji grąžinama arba pardavėjas suteikia nuolaidų (įvykdžius tam tikras papildomas sąlygas ar dėl kitų priežasčių), arba įrodoma, kad už iš kitos valstybės narės įsigytas prekes PVM buvo sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas, prekės arba paslaugos apmokestinamoji vertė atitinkamai mažinama. Importuotų prekių apmokestinamoji vertė mažinama Sąjungos muitinės kodekso nustatyta tvarka ir atvejais.

Komentaras

1. Po apmokestinamojo momento pasikeitus aplinkybėms, pvz., paslaugų gavėjui atsisakius teikiamų paslaugų ar patiektų prekių (ar jų dalies) ir jas grąžinus prekių pardavėjui, pardavėjui suteikus

papildomų nuolaidų (pvz., už skubų apmokėjimą), anksčiau apskaičiuotoji apmokestinamoji vertė tikslinama. Minėtųjų aplinkybių pasikeitimas paprastai įforminamas kreditiniais ir debetiniais dokumentais (žiūr., 83 straipsnio komentara). Remiantis šiais dokumentais ir atliekamas apmokestinamosios vertės tikslinimas.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, įmonei B pardavė 1000 kubinių metrų medienos po 20 eurų už kubinį metrą (patiektos medienos apmokestinamoji vertė – 20 000 eurų (be PVM). Įmonė B, gavusi medieną, nustatė, kad ši mediena yra su defektu. Atsižvelgdama į tai, įmonė A sutiko sumažinti patiektos medienos kubinio metro kainą 5 eurai ir tai įformino išrašydama įmonei B kreditinę PVM sąskaitą faktūrą (kurioje patiektų prekių apmokestinamąją vertę sumažino 5000 eurų). Remdamasi šia kreditine sąskaita faktūra įmonė A patikslina patiektos medienos apmokestinamąją vertę (medienos apmokestinamoji vertė – 15 000 eurų (20 000–5000)).

2 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, iš Estijos PVM mokėtojo įsigijo baldus už 10 000 eurų, kuriems Estijos firma pritaikė 0 (nulinį) PVM tarifą, o UAB apskaičiavo įsigytų prekių pardavimo PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Estijos įmonė, įvertinusi UAB pretenzijas dėl įsigytų baldų kokybės suteikė baldams nuolaidą – 400 eurų ir šiai nuolaidai išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Remdamasi šia kreditine PVM sąskaita faktūra, UAB patikslina įsigytų baldų apmokestinamąją vertę (ją sumažina 400 eurų). Šiuo atveju UAB iš Estijos įmonės įsigytų baldų apmokestinamoji vertė sudarys 9600 eurų.

3 pavyzdys

Užsienio įmonė A Lietuvos įmonei B suteikė reklamos paslaugą (įmonės B duomenys turėjo būti paskelbti specialiaame leidinyje – kataloge) ir pateikė įmonei B sąskaitą, kurioje nurodė 3000 eurų reklamos paslaugų vertę. Įmonė B, gavusi sąskaitą, apskaičiavo pardavimo PVM ir sumokėjo šią sumą į biudžetą. Vėliau paaiškėjo, kad per klaidą Lietuvos įmonės duomenys nebuvo įtraukti į katalogą. Atsižvelgdama į tai, užsienio įmonė A išrašė kreditinę sąskaitą (angl. „credit note”), kurioje reklamos paslaugų apmokestinamąją vertę sumažino 3000 eurų.

Atkreipiamė dėmesį į tai, kad diskonto atveju prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė tikslinama ta pačia tvarka kaip ir kitais atvejais.

2. Pagal komentuojamo įstatymo 12-2 straipsnio 2 dalį laikoma, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai prekes įsigyjantis asmuo yra Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas, jo PVM mokėtojo kodas buvo nurodytas įsigyjant prekes ir šios prekės išgabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, nebent įrodoma, kad PVM buvo sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas.

Šiuo atveju jeigu įrodoma, kad už iš kitos valstybės narės įsigytas prekes PVM buvo sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas, prekės apmokestinamoji vertė atitinkamai mažinama tokia verte, nuo kurios kitoje valstybėje narėje buvo sumokėtas PVM

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, už 3000 eurų iš Latvijos įmonės B, PVM mokėtojos, įsigijo prekių ir šias prekes iš Latvijos išgabeno į Estiją. Lietuvos įmonės A prekių atgabenimas iš Latvijos į Estiją, Estijoje yra PVM objektas ir dėl to Lietuvos įmonė A Estijoje įsiregistravo PVM mokėtoja.

Lietuvos įmonė A Estijoje nuo įsigytų prekių vertės (3000 eurų) apskaičiavo pardavimo PVM ir jį sumokėjo į Estijos biudžetą.

Pagal PVM įstatymo 3 str. nuostatas įmonės A prekių įsigijimas iš Latvijos (ES valstybės narės) PVM mokėtojo Lietuvoje yra PVM objektas ir dėl to Lietuvoje nuo įsigytų prekių vertės (3000 eurų) turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM. Tačiau įmonė A turi dokumentus, patvirtinančius, kad ji nuo šių prekių vertės (3000 eurų) pardavimo PVM yra sumokėjusi Estijoje. Dėl to Lietuvoje įsigytų prekių vertė, nuo kurios turėtų būti apskaičiuojamas pardavimo PVM, turi būti sumažintas verte, nuo kurios PVM buvo sumokėtas Estijoje, t. y. 3000 eurų. Šiuo atveju Lietuvoje įsigytų prekių vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuojamas pardavimo PVM, yra lygi 0.

3. Importuotų prekių apmokestinamoji vertė mažinama Muitinės kodekso nustatyta tvarka ir atvejais. Prekių muitinės vertės mažinimo atvejus reglamentuoja Muitinės kodeksą įgyvendinančio Europos Komisijos reglamento Nr.2454/93 145 straipsnio 2 dalis. Šioje dalyje nustatyta, kad išleidus prekes į laisvą apyvartą, galima atsižvelgti į faktiškai už prekes sumokėtos arba mokėtinos kainos patikslinimą, kurį pardavėjas padarė pirkėjo naudai, nustatant muitinės vertę pagal Bendrijos muitinės kodekso (toliau – Kodeksas) 29 straipsnį, jei muitinei priimtinu būdu įrodoma, kad:

3.1. prekės turėjo defektų Kodekso 67 straipsnyje numatytu metu;

3.2. pardavėjas patikslino kainą vykdydamas garantinį įsipareigojimą, numatytą pardavimo sutartyje, sudarytoje prieš išleidžiant prekes į laisvą apyvartą;

3.3. atitinkamoje pardavimo sutartyje dar nebuvo atsižvelgta į tai, kad prekės turi defektų.

20. Kai importuojamų prekių apmokestinamoji vertė yra nurodyta ne eurai, apmokestinamoji vertė perskaičiuojama į eurus laikantis Sąjungos muitinės kodekso ir jo taikymą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų.

Komentaras

Nuostatos kaip į eurus į perskaičiuojama importuojamų prekių apmokestinamoji vertė yra nustatytos 1992 m. spalio 12 d. Europos Tarybos Reglamento (EBB) 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 35 straipsnyje, taip pat 1993 m. liepos 2 d. Europos Komisijos Reglamento (EEB) Nr. 2454/93, nustatančio Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas, 169 -171 straipsniuose. Pagal šių straipsnių nuostatas, jeigu muitinės vertės elementai išreikšti ne eurai, o kita valiuta, šie elementai turi būti perskaičiuojami į eurus. Importuojamų prekių muitinės vertės ir PVM apmokestinamosios vertės, išreikštos ne eurai, perskaičiavimui naudojamas Europos centrinio banko paskelbtas orientacinis euro ir kitos valiutos santykis, o tais atvejais, kai orientacinio euro ir kitos valiutos santykio Europos centrinis bankas neskelbia, - Lietuvos banko nustatomas ir skelbiamas orientacinis euro ir kitos valiutos santykis. Šie euro ir kitų valiutų santykiai Lietuvos Respublikos muitinėje nustatomi, tikslinami ir taikomi vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 169-171 straipsniais. Minėti valiutų santykiai skelbiami tą pačią ar kitą dieną, kai jie nustatomi, Lietuvos Respublikos muitinės interneto tinklapyje rubrikoje Paslaugos/Informacijos rinkmenos/Euro ir kitų valiutų santykiai (www.lrmuitine.lt) Muitinės informacinių sistemų centro informaciniais pranešimais.

Nuo 2026 metų sausio 1 d. galiojanti PVM įstatymo 15 straipsnio 21 dalies redakcija
(Pagal 2025 m. birželio 26 d. įstatymo Nr. XV-366 redakciją)

21. Kitais, negu nurodyta šio straipsnio 20 dalyje, atvejais, kai apmokestinamoji vertė yra nurodyta ne eurai, apmokestinamoji vertė perskaičiuojama į eurus taikant euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymą apmokestinimo momentu, o jeigu dėl šio Įstatymo 83 straipsnyje nurodytų aplinkybių keičiasi pirkėjo mokėtinas atlygis ir neįmanoma nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami, – tų aplinkybių įforminimo dieną.

Komentaras

1. Nuo 2026 m. sausio 1 d., kai prekių, kitų nei importuojamos, apmokestinamoji vertė yra nurodyta ne eurai, tai apmokestinamoji vertė į eurus perskaičiuojama prekių apmokestinimo momentu taikant euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal [Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo](#) (toliau – FAĮ) 5 straipsnio nuostatas.

1 pavyzdys

Lenkijos PVM mokėtojas, kuris netaiko naudotų automobilių specialios apmokestinimo PVM schemos, 2026 m. birželio mėnesį Lietuvos PVM mokėtoju parduoda 8 naudotus automobilius, skirtus perpardavimui, ir 2026 m. birželio 10 d. išrašo automobilių PVM sąskaitą faktūrą 300 000 zlotų sumai. Lietuvos PVM mokėtojas nurodo Lenkijos PVM mokėtoju savo PVM mokėtojo Lietuvoje kodą.

Lenkijos PVM mokėtojas, žinodamas, kad turės prekių išgabenimą į kitą valstybę narę patvirtinančius dokumentus ir galėdamas parduotų automobilių PVM sąskaitoje faktūroje įrašyti Lietuvos PVM mokėtojo kodą, naudotus automobilius parduoda taikydamas 0 proc. PVM tarifą.

Lietuvos PVM mokėtoju atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už įsigytus naudotus automobilius. Pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas, apmokestinimo momentas atsiranda PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną – birželio 10 d. Kadangi apmokestinamoji vertė PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodyta ne eurai, tai ši vertė pagal apmokestinimo momentu (birželio 10 dieną) galiojusį Europos centrinio banko paskelbtą orientacinį euro ir zloto santykį perskaičiuojama į eurus ir sudaro 70 500 euro ($300\,000 \times 0,235$), nes, tarkim, PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną Europos centrinio banko paskelbtas orientacinis euro ir zloto santykis – 0,235 eurai už 1 zlotą).

2 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, 2026 m. liepos 10 d. patiekė prekių už 40 000 zlotų. PVM sąskaita faktūra už šias prekes nebuvo išrašyta. Prekes įmonė B gavo liepos 12 d.

Įmonė B, vadovaudamasi PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, pasirinko, kad įsigytų prekių apmokestinamąją vertę apskaičiuos dieną, kai rizika už prekes pereina pirkėjui, – liepos 12 d. (šiuo atveju Lietuvos įmonė B turi teisę PVM nuo įsigytų prekių apskaičiuoti iki 2026 m. rugpjūčio 15 d.). Tarkim, kad liepos 12 d. Europos centrinis bankas orientacinio euro ir zloto santykio nepaskelbė,

tai įmonė B pasirinko taikyti paskutinį, t. y. liepos 14 d. minėto banko paskelbtą euro ir zloto santykį, t. y. 0,236 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė sudaro 9 440 (40 000 x 0,236) eurų.

3 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, 2026 m. liepos 10 d. patiekė prekių už 20 000 zlotų. PVM sąskaita faktūra už šias prekes buvo išrašyta liepos 10 d., prekes įmonė B gavo liepos 12 d., tačiau šių prekių PVM sąskaitą faktūrą įmonė B gavo tik rugsėjo mėnesį. Tokiu atveju įmonė B, vadovaudamasi PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, įsigytų prekių apmokestinamąją vertę pasirenka apskaičiuoti rugpjūčio 15 dieną. Tarkime, kad euro ir zloto santykis rugpjūčio 15 d. yra 0,236 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė sudaro 4 720 eurų (20 000 x 0,236).

Rugsėjo mėnesį įmonė B, gavusi iš įmonės A PVM sąskaitą faktūrą, turi perskaičiuoti įsigytų prekių apmokestinamąją vertę pagal euro ir zloto kursą, galiojusį PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną – liepos 10 d. Tarkim, kad liepos 10 d. Europos centrinis bankas nepaskelbė orientacinio euro ir zloto santykio, todėl įmonė B pasirinko taikyti paskutinį iki minėtos dienos paskelbtą euro ir zloto valiutos santykį. Tarkim, kad euro ir zloto valiutos santykis iki liepos 10 d. buvo 0,235 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė sudarys 4 700 eurų arba 20 eurų mažiau nei apskaičiuota rugpjūčio mėnesį. Tokiu atveju įmonė atitinkamai turi patikslinti rugpjūčio ir liepos mėnesio PVM deklaracijas.

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, 2026 m. liepos 30 d. patiekė prekių. Prekių gabenimo transporto dokumento data 2026 m. liepos 31 d. Sąskaitoje proformoje, kuri Lietuvos įmonei atsiųsta kartu su prekėmis, nurodyta prekių vertė – 40 000 zlotų. PVM sąskaita faktūra už šias prekes buvo išrašyta rugpjūčio 18 d. ir joje nurodyta prekių vertė – 50 000 zlotų. Prekes įmonė B gavo rugpjūčio 1 d.

Įmonė B, vadovaudamasi PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, pasirinko, kad įsigytų prekių apmokestinamąją vertę apskaičiuos prekių gavimo dieną – rugpjūčio 1 d. Tarkime, kad euro ir zloto santykis rugpjūčio 1 dieną yra 0,236 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė sudaro 9 440 eurų (40 000 x 0,236), o nuo jos apskaičiuota pardavimo PVM sudaro 1982,4 eurus.

Įmonė B, gavo įmonės A rugpjūčio 18 d. išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje prekių vertė nurodyta 10 000 zlotų didesnė, nei ta, kurią įmonė B perskaičiavo į nacionalinę valiutą (t. y. kurioje prekių apmokestinamoji vertė yra didesnė 8 264,5 zlotais, o PVM – 1 735,5 zlotais). Tarkime, kad euro ir zloto santykis rugpjūčio 18 dieną yra 0,235 euro už zlotą.

Tokiu atveju, įmonė A pagal euro ir zloto santykį, galiojusį rugpjūčio 18 d., turi patikslinti įsigytų prekių apmokestinamąją vertę ir PVM iki PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos vertės, t. y. prekių apmokestinamąją vertę turi padidinti 1 942,2 eurai (8 264,5 x 0,235), o nuo jos apskaičiuotą PVM sumą – 407,8 eurai (1 735,5 x 0,235).

2. Pagal PVM įstatymo 83 straipsnio nuostatas, jeigu po prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis,

suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) grąžinamos, prekių (ar jų dalies) atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, tai toks aplinkybių pasikeitimas įforminamas kreditiniais ar debetiniais dokumentais.

Jei kreditiniame ar debetiniame dokumente apmokestinamoji vertė yra nurodyta ne eurai, ši vertė turi būti perskaičiuojama į eurus, taikant euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal [FAI](#).

Jeigu galima tiksliai nustatyti, kurio pirminio apskaitos dokumento duomenys tikslinami, taikomas valiutų kursas, galiojęs pirminės PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną. Tuo atveju, kai tokio dokumento nustatyti neįmanoma, taikomas valiutos kursas, galiojęs tų aplinkybių įforminimo dieną, t. y. kreditinės ar debetinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną.

1 pavyzdys

Lenkijos PVM mokėtojas 2026 m. birželio 10 d. pardavė naudotus automobilius Lietuvos PVM mokėtojų. Atsižvelgdamas į pirkėjo pretenzijas dėl kai kurių automobilių defektų, Lenkijos PVM mokėtojas sumažina automobilių kainą 3 000 zlotų ir 2027 m. sausio 3 d. šiai sumai išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Tokiu atveju Lietuvos PVM mokėtojas, gavęs kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, joje nurodytą sumą zlotais perskaičiuoja į eurus, taikydamas Europos centrinio banko paskelbtą orientacinį euro ir zloto kursą, galiojusį pirminės PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną – 2026 m. birželio 10 d. Tarkim, kad birželio 10 d. kursas 1 zloto buvo 0,235 eurai.

Šiuo atveju Lietuvos PVM mokėtojas kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą 705 eurų ($3\,000 \times 0,235$) sumą ir nuo jos apskaičiuotą PVM 148,05 eurus su minuso ženklu deklaruoja PVM deklaracijoje už tą mokestinį laikotarpį, kurį išrašyta kreditinė PVM sąskaita faktūra, t. y. 2027 m. sausio mėnesį.

Kadangi pateiktu atveju yra aišku, kuri PVM sąskaita faktūra tikslinama, tai valiutos kursas taikomas pagal PVM sąskaitos faktūros (o ne pagal kreditinės PVM sąskaitos faktūros) išrašymo datą – tai yra 2026 m. birželio 10 d.

2 pavyzdys

Lenkijos PVM mokėtojas 2026 m. birželio mėnesį Lietuvos PVM mokėtojų išrašė kelias PVM sąskaitas faktūras už naudotų automobilių tiekimą (visose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos sumos – zlotais). 2027 m. sausio 3 d., atsižvelgęs į pirkėjo pretenzijas dėl kelių automobilių defektų, Lenkijos PVM mokėtojas nusprendžia sumažinti bendrą prekių vertę 3 000 zlotų suma. Kadangi neįmanoma tiksliai nustatyti, kuriai konkrečiai PVM sąskaitai faktūrai ar automobiliui yra taikytinas sumažinimas (nes pretenzijos apima kelis dokumentus), Lenkijos PVM mokėtojas 2027 m. sausio 3 d. išrašo vieną bendrą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Kadangi nėra aišku, kuri PVM sąskaita faktūra yra tikslinama, tai valiutos kursas taikomas ne pagal pirminės PVM sąskaitos faktūros, o pagal kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo datą.

Tokiu atveju Lietuvos PVM mokėtojas kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą zlotais perskaičiuoja į eurus, taikydamas Europos centrinio banko paskelbtą orientacinį euro ir zloto kursą, galiojusį 2027 m. sausio 3 d., t. y. aplinkybių įforminimo dieną. Tarkime, 2027 m. sausio 3 d. zloto kursas – 0,230 eurų. Tokiu būdu apskaičiuotą 690 eurų ($3\,000 \times 0,230$) sumą ir nuo jos

apskaičiuotą PVM – 144,9 eurus su minuso ženklu Lietuvos PVM mokėtojas įtraukia į 2027 m. sausio mėnesio PVM deklaraciją.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, iš Lenkijos įmonės, PVM mokėtojos nuolat įsigyja prekes ir gauna PVM sąskaitas faktūras, kuriose sumos nurodytos zlotais. Lietuvos įmonė 2026 m. liepos mėnesį grąžina dalį nekokybiškų prekių Lenkijos įmonei ir iš Lenkijos įmonės gauna 2026 m. liepos 25 d. išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje prekių apmokestinamoji vertė sumažinama 2 000 zlotų. Kadangi nėra tiksliai žinoma, pagal kurią PVM sąskaitą faktūrą prekės buvo įsigytos, todėl Lietuvos įmonė valiutų kursą turi perskaičiuoti aplinkybių įforminimo dieną, t. y. 2026 m. liepos 25 d., kada išrašyta kreditinė PVM sąskaita faktūra. Tačiau, tarkime, kad 2026 m. liepos 25 d. Europos centrinis bankas nepaskelbė orientacinio euro ir zloto santykio, todėl Lietuvos įmonė pasirinko taikyti artimiausią, iki kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo datos, paskelbtą euro ir zloto kursą. Tarkime, kad 1 zloto kursas 2026 m. liepos 24 d. – 0,237 eurų. Tokiu būdu apskaičiuotą 474 eurų ($2\,000 \times 0,237$) sumą ir nuo jos apskaičiuotą PVM – 99,54 eurus su minuso ženklu Lietuvos PVM mokėtojas įtraukia į 2026 m. liepos mėnesio PVM deklaraciją.

Iki 2025 metų gruodžio 31 d. galiojanti PVMĮ 15 straipsnio 21 dalies redakcija

(Pagal 2002 m. kovo 05 d. įstatymo Nr. IX-751 redakciją)

21. Kitais, negu nurodyta šio straipsnio 20 dalyje, atvejais, kai apmokestinamoji vertė yra nurodyta ne eurai, apmokestinamoji vertė perskaičiuojama į eurus taikant euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymą apmokestinimo momentu, o jeigu dėl šio Įstatymo 83 straipsnyje nurodytų aplinkybių keičiasi pirkėjo mokėtinas atlygis, – tų aplinkybių įforminimo dieną.

Komentaras

Kai prekių, kitų nei importuojamos, apmokestinamoji vertė yra nurodyta ne eurai, tai apmokestinamoji vertė į eurus perskaičiuojama taikant euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą apmokestinimo momentu. Šio įstatymo 5 straipsnyje nustatyta, kad ūkiniai įvykiai ir ūkinės operacijos, kurių buvimas ir atlikimas ar rezultatų įforminimas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka susijęs su užsienio valiuta, apskaitoje perskaičiuojami į eurus pagal Europos centrinio banko paskelbtą orientacinį euro ir užsienio valiutos santykį, o tais atvejais, kai orientacinio euro ir užsienio valiutos santykio Europos centrinis bankas neskelbia, - pagal Lietuvos banko skelbiamą orientacinį euro ir užsienio valiutos santykį, jeigu kiti teisės aktai nenustato kitaip. Europos centrinio banko ir Lietuvos banko paskelbti orientaciniai euro ir užsienio valiutų santykiai apskaitoje taikomi nuo kitos darbo dienos Lietuvoje po jų paskelbimo.

1 pavyzdys

Jungtinės Karalystės PVM mokėtojas, kuris netaiko naudotų automobilių specialios apmokestinimo PVM schemos, 2015 m. birželio mėn. Lietuvos PVM mokėtojai parduoda 8 naudotus automobilius, skirtus perpardavimui, ir 2015 m. birželio 10 d. išrašo automobilių PVM sąskaitą faktūrą 40 000 svarų sterlingų sumai. Lietuvos PVM mokėtojas nurodo Jungtinės Karalystės PVM mokėtojai savo PVM mokėtojo Lietuvoje kodą .

Jungtinės Karalystės PVM mokėtojas, žinodamas, kad turės prekių išgabenimą į kitą ES valstybę patvirtinančius dokumentus ir galėdamas į parduotų automobilių PVM sąskaitą faktūrą įrašyti Lietuvos PVM mokėtojo kodą, naudotus automobilius parduoda taikydamas 0 (nulinį) PVM tarifą.

Lietuvos PVM mokėtojai atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už įsigytus naudotus automobilius. Pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas apmokestinimo momentas atsiranda PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną – birželio 10 d. Kadangi apmokestinamoji vertė PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodyta ne eurai, tai ši vertė pagal apmokestinimo momentu (birželio 10 dieną) galiojusį Europos centrinio banko paskelbtą orientacinį euro ir svaro sterlingo santykį perskaičiuojama į eurus–ir sudaro 50 400 euro (40 000 x 1,26, nes, tarkim, PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną Europos centrinio banko paskelbtas orientacinis euro ir svaro sterlingo santykis, 1,26 eurai už 1 svarą sterlingą).

2 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, 2015 m. liepos 10 d. patiekė prekių už 40 000 zlotų. PVM sąskaita faktūra už šias prekes nebuvo išrašyta. Prekes įmonė B gavo liepos 12 d.

Įmonė B, vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, pasirinko, kad įsigytų prekių apmokestinamąją vertę apskaičiuos dieną, kai rizika už prekes pereina pirkėjui, - liepos 12 d. (šiuo atveju Lietuvos įmonė B turi teisę PVM nuo įsigytų prekių apskaičiuoti iki 2015 m. rugpjūčio 15 d.). Tarkim, kad liepos 12 d. euro ir zloto santykis yra 0,236 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė –sudaro 9440 (40 000 x 0,236).

3 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, 2015 m. liepos 10 d. patiekė prekių už 20 000 zlotų. PVM sąskaita faktūra už šias prekes buvo išrašyta liepos 10 d., prekes įmonė B gavo liepos 12 d., tačiau šių prekių PVM sąskaitą faktūrą įmonė B gavo tik rugsėjo mėnesį. Tokiu atveju įmonė B, vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, įsigytų prekių apmokestinamąją vertę pasirenka apskaičiuoti rugpjūčio 15 dieną. Tarkime, kad euro ir zloto santykis rugpjūčio 15 d. yra 0,236 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė – sudaro 4720 eurų (20 000x0,236).

Rugsėjo mėnesį įmonė B, gavusi iš įmonės A PVM sąskaitą faktūrą, turi perskaičiuoti įsigytų prekių apmokestinamąją vertę pagal euro ir zloto kursą, galiojusį PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną – liepos 10 d. Tarkim, kad lito ir zloto valiutos santykis liepos mėnesį yra 0,235 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė sudarys – 4700 eurų arba 20 eurų mažesnė nei apskaičiuota rugpjūčio mėnesį. Tokiu atveju įmonė atitinkamai turi patikslinti PVM deklaracijas.

4 pavyzdys

Lenkijos įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, 2015 m. liepos 30 d. patiekė prekių. Prekių gabenimo transporto dokumento data 2015 m. liepos 31 d. Sąskaitoje

proformoje, kuri Lietuvos įmonei atsiųsta kartu su prekėmis, nurodyta prekių vertė 40 000 zlotų. PVM sąskaita faktūra už šias prekes buvo išrašyta rugpjūčio 18 d. ir joje nurodyta prekių vertė –50 000 zlotų. Prekes įmonė B gavo rugpjūčio 1 d.

Įmonė B, vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, pasirinko kad įsigytų prekių apmokestinamąją vertę apskaičiuos prekių gavimo dieną - rugpjūčio 1 d. Tarkime, kad euro ir zloto santykis rugpjūčio 1 dieną yra 0,236 euro už zlotą. Tokiu atveju įsigytų prekių apmokestinamoji vertė sudaro 9440 ($40\,000 \times 0,236$), o nuo jos apskaičiuota pardavimo PVM sudaro 1982 eurų.

Įmonė B, gavo įmonės A rugpjūčio 18 d. išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje prekių vertė nurodyta 10 000 zlotų didesnė, nei ta, kurią įmonė B perskaičiavo į nacionalinę valiutą. Tokiu atveju įmonė A pagal euro ir zloto santykį, galiojusį rugpjūčio 1 d., turi patikslinti įsigytų prekių apmokestinamąją vertę iki PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos vertės, t. y. ją padidinti 2350 eurų ($10\,000 \times 0,235$), o nuo jos apskaičiuotą PVM sumą – 494 eurų.

2. Jeigu po prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) gražinamos, prekių (ar jų dalies) atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, tai toks aplinkybių pasikeitimas paprastai įforminamas kreditiniais dokumentais, kai prekės gražinamos ar jų atsisakoma - kreditiniais dokumentais ar debetiniais dokumentais. Jei kreditiniame ar debetiniame dokumente apmokestinamoji vertė yra nurodyta ne eurai, tai ši vertė turi būti perskaičiuojama į eurus, taikant euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą.

1 pavyzdys

Tarkim, kad pirmos dalies pavyzdyje nurodytu atveju Jungtinės Karalystės PVM mokėtojas, 2015-06-10 pardavęs naudotus automobilius Lietuvos PVM mokėtojui, atsižvelgęs į pirkėjo pretenzijas dėl kai kurių automobilių defektų, sumažina automobilių kainą 500 svarų sterlingų ir dėl to šiai sumai 2015-07-01 dieną išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Tokiu atveju Lietuvos PVM mokėtojas, gavęs Jungtinės Karalystės PVM mokėtojo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą svarais sterlingais perskaičiuoja į eurus pagal Europos centrinio banko paskelbtą orientacinį euro ir svaro sterlingo santykį, galiojusį PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną – liepos 1 d. (tarkim, kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną Europos centrinio banko paskelbtas orientacinis euro ir svaro sterlingo santykis, 1,26 eurai už 1 svarą sterlingą).

Šiuo atveju Lietuvos PVM mokėtojas kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas sumas įrašo į liepos mėnesio PVM deklaraciją.

22. Atsiradus prievolei skaičiuoti PVM pagal šio Įstatymo 53 straipsnį, PVM turi būti skaičiuojamas nuo apmokestinamosios vertės, apskaičiuotos laikantis tame straipsnyje nustatytų taisyklių.

Komentaras

1. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 53 straipsnio 7 ir 8 dalį prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai:

1.1. nustoja galioti šioms prekėms įformintos komentuojamojo įstatymo 53 str. 1 dalyje nurodytos muitinės procedūros ar veiksmai ir prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą (prievolė apskaičiuoti PVM neatsiranda, jeigu prekės, kurioms nustojo galioti minėtos aplinkybės, išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos ar verslo tikslais išgabenamos į kitą valstybę narę, kai prekes perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo);

1.2. kai prekės, kurioms įformintos komentuojamojo įstatymo 53 str. 1 dalyje nurodytos muitinės procedūros ar veiksmai, suvartojamos ar prarandamos (išskyrus atvejus, kai prekės prarastos dėl nenugalimos jėgos (force majeure) ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos).

2. Pirmoje dalyje nurodytų prekių apmokestinamoji vertė yra tokia vertė, nuo kurios nustatyta tvarka būtų skaičiuojamas PVM, jeigu prekių tiekimas, importas ar įsigijimas iš kitos valstybės narės nebūtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą (žiūr. šio straipsnio 1, 13, 15 dalies komentarus). Tais atvejais, kai prekėms minėtų aplinkybių galiojimo metu buvo suteikiamos 0 (nulinis) PVM tarifas apmokestinamos paslaugos, tiesiogiai susijusios su tomis prekėmis, ir šių paslaugų vertė nebuvo įskaičiuota į paskutinio sandorio vertę, tai tiesiogiai susijusių paslaugų apmokestinamoji vertė turi būti pridedama prie prekių paskutinio sandorio apmokestinamosios vertės.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A į oro uoste esantį PVM lengvatų sandėlį padeda 1000 vnt. alkoholinių gėrimų, kurių vertė 15 000 eurų (vieno butelio kaina – 15 eurų). Už šių prekių pakrovimo darbus įmonė A kitai įmonei B sumokėjo 300 eurų (šios pakrovimo paslaugas pagal PVM įstatymo 53 str. nuostatas apmokestinamos 0 (nulinis) PVM tarifas).

Įmonė A rugpjūčio 19 d. 10 vnt. minėtų alkoholinių gėrimų pardavė keleiviui, skrendančiam į Briuselį. Tokiu atveju parduoto alkoholinio gėrimo apmokestinamąją vertę sudaro šių gėrimų kaina ir tiesiogiai su šiomis prekėmis susijusių krovimo paslaugų dalis – 153 eurai ($10 \times \{15 + [(300:1000)]\}$).

23. Už daugiatių kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, arba, jeigu informacijos apie tą atlygį nėra, piniginė vertė, nurodyta daugiatiame kupone arba susijusiuose dokumentuose, išskyrus patį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų PVM.

Komentaras

1. PVM direktyvos 73a straipsnyje nustatyta, kad už daugiatių kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamosios vertės nustatymas neturi daryti poveikio šios direktyvos 73 straipsnio nuostatoms. Pagal PVM Direktyvos 73 straipsnio nuostatas, tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo ar turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.

Vadinasi, už daugiatių kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra viskas, ką prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas gavo (gaus) už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą, t. y.:

a) kai už daugiatių kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kaina yra tokia kaip už daugiatių kuponą sumokėtas atlygis, tai tokios prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų PVM (šiuo atveju apmokestinamoji vertė sutampa su prekės (paslaugos) kaina be PVM).

1 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtoji suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 50 eurų.

Kokia šiuo atveju yra parduodamos prekės apmokestinamoji vertė?

Šiuo atveju parduodamos prekės apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra prekės kaina be PVM – 41,32 eurai ($50 - (50 \times 21 : 121)$).

b) kai už daugiatipį kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kaina yra mažesnė, nei už daugiatipį kuponą sumokėtas atlygis, o prekių pirkėjui ar paslaugos gavėjui negrąžinama nepanaudoto daugiatipio kupono vertė (pvz., mažesnės vertės kuponu), tai tokios prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus PVM (taip yra todėl, kad realus prekės tiekėjo ar paslaugos teikėjo gautas (gautinas) atlygis už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą yra prekių pirkėjo ar paslaugos gavėjo už daugiatipį kuponą sumokėta suma).

2 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtoji suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Po mėnesio fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 45 eurai, tačiau nepanaudoto kupono vertė fiziniui asmeniui negrąžinama.

Kokia šiuo atveju yra tiekiamos prekės apmokestinamoji vertė?

Parduodamos prekės apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamos prekės PVM, t. y. $41,32 = 50 - (50 \times 21 : 121)$.

3 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtoji suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Po mėnesio fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 45 eurai. Skirtumas tarp daugiatipio kupono vertės ir prekės kainos fiziniui asmeniui grąžinamas išduodant 5 eurų vertės kuponą.

Kokia šiuo atveju yra tiekiamos prekės apmokestinamoji vertė?

Parduodamos prekės apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamos prekės PVM, t. y. $37,19 \text{ eurai} = 45 - (45 \times 21 : 121)$.

4 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais iš įmonės X, platinančios kitų įmonių išleistus daugiatipius kuponus, įsigijo paslaugų teikėjo išleistą kuponą, kuris kupono turėtoji suteikia teisę įsigyti laisvalaikio paslaugas, tarkim šuolio parašiotu paslaugas. Kupone nurodyta kupono vertė 30 eurų, tačiau fizinis asmuo A turi kasos aparato čekį, patvirtinantį, kad už kuponą buvo sumokėta 25 eurai,

nes jam, įsigyjant šį kuponą, buvo suteikta 5 eurų nuolaida. Fizinis asmuo pasinaudoja kuponu ir įsigyja šuolio parašytu paslaugas.

Kokia yra suteiktų šuolio parašytu paslaugų apmokestinamoji vertė?

Apmokestinamoji vertė yra už kuponą sumokėta pinigų suma be PVM - 20, 66 eurai (25-(25x21:121)).

c) kai už daugiatipį kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kaina yra didesnė, nei už daugiatipį kuponą sumokėtas atlygis, ir prekių pirkėjas ar paslaugos gavėjas sumoka susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir daugiatipio kupono vertės, tai tokios prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra prekės ar paslaugos kaina, išskyrus patį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos PVM (taip yra todėl, kad realus prekės tiekėjo ar paslaugos teikėjo gautas (gautinas) atlygis yra už daugiatipį kuponą sumokėtas atlygis ir pirkėjo (prekės/paslaugos gavėjo) sumokėtas skirtumas tarp prekės/paslaugos kainos ir daugiatipio kupono vertės).

5 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Fizinis asmuo A šį dovanų kuponą padovanoja kitam asmeniui. Fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 60 eurų ir prekybos centrui sumoka susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir už kuponą sumokėtos sumos (10 eurų = 60-50).

Kokia šiuo atveju yra parduodamos prekės apmokestinamoji vertė?

Prekybos centras, pasinaudodamas savo turima programine įranga, nustato, kad už daugiatipį kuponą buvo sumokėta 50 eurų ir kad fizinis asmuo už įsigytą prekę sumokėjo susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir kupono vertės (10 eurų = 60-50). Tokiu atveju parduodamos prekės apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra prekės kaina be PVM – 49,59 eurai (60-(60x21:121)).

6 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais įsigijo prekybos centro X išleistą daugiatipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kupone nurodyta kupono vertė 50 eurų, tačiau fizinis asmuo A turi kasos aparato čekį, patvirtinantį, kad už kuponą buvo sumokėta 40 eurų, nes jam, įsigyjant šį kuponą, buvo suteikta 10 eurų nuolaida. Fizinis asmuo A šį dovanų kuponą padovanoja kitam asmeniui, kuris prekybos centre įsigyja prekę už 70 eurų ir sumoka susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir kupone nurodytos kupono vertės (20 eurų = 70-50).

Kokia šiuo atveju yra parduodamos prekės apmokestinamoji vertė?

Prekybos centras, pasinaudodamas savo turima programine įranga, nustato, kad už fizinio asmens turimą kuponą buvo sumokėta 40 eurų ir kad fizinis asmuo, įsigydamas šią prekę sumokėjo 20 eurų. Tokiu atveju prekybos centro už parduotą prekę realiai gautas atlygis su PVM yra 60 eurų (40+20), o apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, – 49,59 eurus (60-(60x21:121)).

d) kai nėra informacijos, kokio dydžio atlygis už daugiatipį kuponą sumokėtas (pvz., kupono turėtojas neturi apmokėjimo už kuponą dokumento), už daugiatipį kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų

paslaugų apmokestinamoji vertė yra piniginė vertė, nurodyta daugiatipiame kupone arba susijusiuose dokumentuose, išskyrus patį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų PVM.

7 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metais įsigijo paslaugų teikėjo išleistą daugiatipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojai suteikia teisę gauti nakvynės paslaugą viešbutyje, priklausančiame X tinklui - šiam tinklui priklausančios viešbučiai yra išsidėstę Lietuvoje, Latvijoje bei Estijoje. Kupono vertė nurodyta kupone - 100 eurų. Šį kuponą fizinis asmuo padovanoja kitam fiziniam asmeniui, kuris Lietuvoje esančiame X tinklui priklausančiame viešbutyje už turimą kuponą įsigyja viešbučio paslaugą. Fizinis asmuo nepateikia viešbučiui apmokėjimo už kuponą dokumento, be to, viešbutis neturi informacijos apie tai, kiek buvo sumokėta įsigyjant šį daugiatipį kuponą.

Kokia šiuo atveju yra suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė?

Suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė - daugiatipyje kupone nurodyta vertė be PVM, t. y. 91,74 eurai = $100 - (100 \times 9:109)$.

8 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metais įsigijo paslaugų teikėjo išleistą daugiatipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojai suteikia teisę gauti nakvynės paslaugą viešbutyje, priklausančiame X tinklui - šiam tinklui priklausančios viešbučiai yra išsidėstę Lietuvoje, Latvijoje bei Estijoje. Kupono vertė nurodyta kupone - 100 eurų, tačiau fiziniam asmeniui buvo suteikta nuolaida ir jis už kuponą sumokėjo 80 eurų. Šį kuponą fizinis asmuo padovanoja kitam fiziniam asmeniui, kuris Lietuvoje esančiame X tinklui priklausančiame viešbutyje už turimą kuponą įsigyja viešbučio paslaugą. Fizinis asmuo nepateikia viešbučiui apmokėjimo už kuponą dokumento, tačiau viešbutis, pasinaudodamas savo turima programine įranga, nustato, kad už daugiatipį kuponą buvo sumokėta 80 eurų.

Kokia šiuo atveju yra suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė?

Suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė – už daugiatipį kuponą sumokėtas atlygis be PVM, t. y. 73,39 eurų = $80 - (80 \times 9:109)$.

2. Daugiatipius kuponus gali išleisti pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas, o taip pat asmuo, kuris pats prekių ar paslaugų už tą kuponą netiekia ar neteikia, o įprastai platina kuponus (toliau – Platintojas). Nustatant už daugiatipį kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę, nesvarbu, kas (prekių tiekėjas, paslaugos teikėjas ar Platintojas) išleido tą kuponą.

Platintojas jo išleistų daugiatipių kuponų turėtojų atžvilgiu, priklausomai nuo atsakomybės prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją, PVM tikslais gali būti traktuojamas:

1) kaip tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas. Taip yra tuo atveju, kai platintojas prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją prisiima atsakomybę dėl pačio prekės tiekimo ar paslaugos suteikimo fakto (atsakomybę dėl prekės ar paslaugos teikimo sąlygų, kokybės ar pan. įprastai prisiima pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas). Šiuo atveju tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas prekes ar paslaugas patieks ar suteiks Platintojui, o šis, kaip neatsiskleidęs tarpininkas, jas perduos (patieks) kupono turėtojai.

1 pavyzdys

Įmonė X platina savo išleistus daugiatipius kuponus, kurie kupono turėtojai suteikia teisę įsigyti pramogines paslaugas. Įmonė X pati pramoginių paslaugų netiekia, šias paslaugas teikia įmonės partneriai, su kuriais įmonė yra sudariusi sutartis. Dėl paslaugų teikimo prieš kupono

turėtoją atsakomybę prisiima įmonė X ir tokiu atveju paslaugų gavėjo atžvilgiu ji yra tikroji paslaugų teikėja. Įmonė X yra įdiegusi programinę įrangą, kuri leidžia identifikuoti kiekvieną jos išleistą kuponą, t. y. suteikia informaciją apie kupono nominalią vertę, sumokėtą atlygį už kuponą, parodo kada, kur tas kuponas buvo panaudotas ir pan.

Fizinis asmuo A 2019 metais iš įmonės X už 30 eurų įsigijo daugiatipį kuponą „Pramogos boulingo klube“, kuris kupono turėtoji suteikia teisę žaisti 2 valandas boulingą viename iš boulingo klubų, esančių Vilniuje, Kaune ar Klaipėdoje (kupone kupono vertė nenurodyta). Kadangi dėl paslaugų teikimo prieš kupono turėtoją atsakomybę prisiima įmonė X, tai kupono turėtojo atžvilgiu paslaugos teikėjas bus įmonė X. Fizinis asmuo šį kuponą padovanojo savo draugui, kuris pasinaudojo kuponu, nuvykdamas žaisti boulingą į Klaipėdoje esantį boulingo klubą.

Kokia yra šiuo atveju suteiktų boulingo paslaugų apmokestinamoji vertė?

Apmokestinamoji vertė yra už kuponą sumokėta pinigų suma be PVM. Tokią informaciją įmonė X gauna (ji paslaugų gavėjo atžvilgiu yra tikrasis paslaugos teikėjas), pasinaudodama įdiegta programine įranga. Programinė įranga parodė, kad už kuponą sumokėta 30 eurų. Tokiu atveju kupono apmokestinamoji vertė yra 24,79 eurų ($30 - (30 \times 21 : 121)$).

2) kaip atsiskleidęs tarpininkas. Taip bus tuo atveju, kai atsakomybę dėl pačio prekės tiekimo ar paslaugos suteikimo fakto prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją prisiima ne Platintojas, o tikrasis prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas. Šiuo atveju PVM tikslais bus laikoma, kad Platintojas teikia kuponų platinimo paslaugą prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams, t. y. už nustatytą atlygį platina jų išleistus kuponus.

2 pavyzdys

Įmonė X platina prekybos centro išleistus daugiatipius kuponus, kurie kupono turėtoji suteikia teisę įsigyti prekes šiame prekybos centre. Atsakomybę dėl prekių tiekimo už kuponus prisiima prekybos centras, o įmonė X yra atsakinga tik už kuponų platinimą ir už tai iš prekybos centro ima nustatyto dydžio atlyginimą - 1 proc. nuo parduotų kuponų vertės.

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo prekybos centro išleistus 5 po 100 eurų vertės daugiatipius kuponus. Kuponus fizinis asmuo įsigijo už 500 eurų, o už šių kuponų platinimo paslaugą prekybos centras įmonei X sumokėjo 5 eurus.

Po mėnesio fizinis asmuo prekybos centre X už turimus daugiatipius kuponus įsigyja prekių, kurių kaina su PVM yra 500 eurų.

Kokia šiuo atveju yra tiekiamų prekių apmokestinamoji vertė?

Parduodamų prekių apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamos prekės PVM (86,78 eurus), t. y. 413,22 eurai ($500 - (500 \times 21 : 121)$).

3. Kai įsigyti daugiatipiai kuponai nepanaudojami, t. y. kai už daugiatipį kuponą nepateikiamos prekės, nesuteikiamos paslaugos, tai sumos, gautos už kuponus, nelaikomos atlygiu už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas ir nėra PVM objektas.

9 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo 50 eurų vertės daugiatipį kuponą - prekybos centro X išleistą dovanų čekį, kuris kupono turėtoji suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo

įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Per kuponui nustatytą galiojimo laiką kuponas nebuvo panaudotas.

Ar atsiranda šiuo atveju kokios nors PVM prievolės prekybos centrui X?

Neatsiranda, nes sumos, kurias prekybos centras gavo už nepanaudotus kuponus (t. y. kuponus, kurių galiojimo terminas yra pasibaigęs) nėra atlygis už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas.

(PVMĮ 15 str. 23 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2019-03-06 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-7500)).

24. Kai galutinė už vienu metu įsigyjamas prekes (paslaugas) apskaičiuota suma (su PVM) apvalinama pagal Lietuvos Respublikos atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymą, laikoma, kad prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė yra prekių (paslaugų) vertė (išskyrus patį PVM), apskaičiuota iki suapvalinant.

Komentaras

1. Pagal [Lietuvos Respublikos atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymą \(toliau – Atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymas\)](#):

a) asmeniui (pirkėjui) atsiskaitant už prekes (paslaugas) grynaisiais pinigais, ūkio subjektas bendrą mokėtiną sumą privalo apvalinti iki artimiausio 5 euro centų kartotinio.

Apvalinama taip:

- bendra mokėtina suma, kuri baigiasi 1 arba 2 euro centais, apvalinama į mažesnę pusę iki 0;
- bendra mokėtina suma, kuri baigiasi 3 arba 4 euro centais, apvalinama į didesnę pusę iki 5;
- bendra mokėtina suma, kuri baigiasi 6 arba 7 euro centais, apvalinama į mažesnę pusę iki 5;
- bendra mokėtina suma, kuri baigiasi 8 arba 9 euro centais, apvalinama į didesnę pusę iki 10;

b) kai bendra mokėtina suma už vienu metu grąžinamas (-ą) prekes (-ę), įsigyjamas ar parduodamas prekes (paslaugas) yra mažesnė nei 5 euro centai, apvalinimas netaikomas, išskyrus žemiau c) punkte nurodytą atvejį;

c) kai už vienu metu įsigyjamas prekes (paslaugas) atsiskaitoma grynaisiais pinigais ir kitomis mokėjimo priemonėmis, apvalinama tik grynaisiais pinigais mokama sumos dalis ir tik kai ji mokama paskiausiai.

2. Pagal PVM įstatymo nuostatas, nuo 2025 m. gegužės 1 d., kai galutinė už vienu metu įsigyjamas prekes (paslaugas) apskaičiuota suma (su PVM) apvalinama pagal Atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymą, laikoma, kad prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė yra prekių (paslaugų) vertė (išskyrus patį PVM), apskaičiuota iki suapvalinant.

Vadinasi, kai vienu metu įsigyjama viena / kelios prekės ar paslaugos, kurios įforminamos kasos aparato kvitu ar PVM sąskaita faktūra ir už kurias atsiskaitoma grynaisiais pinigais, tai galutinė mokėtina suma už šias prekes ar paslaugas apvalinama pagal Atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymą, tačiau prekių ar paslaugų apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, nėra apvalinama ir todėl PVM skaičiavimui apvalinimas įtakos neturi.

1 pavyzdys

Įmonė fiziniam asmeniui suteikė paslaugas, už kurias fizinis asmuo atsiskaitė grynaisiais pinigais ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą pagal kurią:

Paslaugos pavadinimas	Apmokestinamoji vertė (Eur)	PVM tarifas (%)	PVM suma (Eur)	Kaina su PVM (Eur)
X1	5,34	21	1,12	6,46
X2	12,15	21	2,55	14,70
X3	6,23	21	1,31	7,54
X4	9,27	21	1,95	11,22
Iš viso (apskaičiuota suma):	32,99		6,93	39,92
Apvalinimas:				-0,02
Iš viso (mokėtina suma):				39,90

Kadangi fizinis asmuo atsiskaito grynaisiais pinigais, tai jo iš viso mokėtina suma už PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas paslaugas apvalinama pagal Atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymo nuostatas ir sudaro 39,90 Eur. Šiuo atveju paslaugų apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, neapvalinama ir yra tokia, kokia nurodyta PVM sąskaitoje faktūroje, t. y. 32,99 Eur, o nuo jos apskaičiuota PVM suma - 6,93 Eur.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, su fiziniu asmeniu sudarė baldų pirkimo - pardavimo sutartį 873,17 Eur sumai (baldų apmokestinamoji vertė - 721,63 Eur, PVM suma - 151,54 Eur, viso - 873,17 Eur). Sutartyje numatyta, kad įmonė A baldus fiziniam asmeniui pagamins ir perduos ne vėliau kaip per 4 mėnesius po sutarties sudarymo dienos. Sutarta, kad fizinis asmuo sumokės įmonei A avansą - 5 proc. nuo sutartyje numatytos baldų sumos, t. y. - 43,66 Eur. Įmonė A yra pasirinkusi avansą apmokestinti PVM.

Tarkime:

1 atvejis. Fizinis asmuo avansui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą avansą sumokėjo mokėjimo kortele, o baldams išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą - grynaisiais pinigais.

2 atvejis. Fizinis asmuo avansui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą avansą sumokėjo grynaisiais pinigais, o baldams išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą - mokėjimo kortele.

Įmonė A avansui išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta:

Avansas už baldus (įskaitant PVM) - 43, 66 Eur

PVM tarifas - 21 proc.

Apmokestinamoji vertė - 36,08 Eur

PVM suma - 7,58 Eur.

Taigi:

1 atvejis. Kai fizinis asmuo avansą pagal avansui išrašytą PVM sąskaitą faktūrą sumoka mokėjimo kortele, tai mokėtina suma yra 43,66 Eur, iš šios sumos išskaičiuota nuo avanso PVM suma - 7,58 Eur ($43,66 \times 21 / 121$); apmokestinamoji vertė - 36,08 Eur ($43,66 - 7,58$).

2 atvejis. Kai fizinis asmuo avansą pagal avansui išrašytą PVM sąskaitą faktūrą sumoka grynaisiais pinigais, tai mokėtina suma yra 43,66 Eur*, iš šios sumos išskaičiuota nuo avanso PVM suma - 7,58 Eur ($43,66 \times 21 / 121$); apmokestinamoji vertė 36,08 Eur ($43,66 - 7,58$).

Pagaminus baldus, įmonė A išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta:

Baldų apmokestinamoji vertė - 685,55 Eur

PVM tarifas - 21 proc.

PVM suma - 143,96 Eur

Iš viso (apskaičiuota suma): 829,51 Eur.

Taigi:

1 atvejis. Kai fizinis asmuo už pagamintus baldus pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą sumoka grynaisiais pinigais, tai jo mokėtina suma apvalinama pagal Atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymo nuostatas, t. y. sumažinama 1 euro centu (-0,01) ir sudaro 829,50 Eur. Šiuo atveju baldų apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, neapvalinama ir yra tokia, kokia nurodyta PVM sąskaitoje faktūroje, t. y. 685,55 Eur, o nuo jos apskaičiuota PVM suma - 143,96 Eur.

2 atvejis. Kai fizinis asmuo už pagamintus baldus pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą sumoka mokėjimo kortele, tai mokėtina suma neapvalinama ir yra 829,51 Eur. Šiuo atveju baldų apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra 685,55 Eur, o nuo jos apskaičiuota PVM suma - 143,96 Eur.

**kai už vienu metu įsigyjamas prekes (paslaugas) atsiskaitoma grynaisiais pinigais ir kitomis mokėjimo priemonėmis, apvalinama tik grynaisiais pinigais mokama sumos dalis ir tik kai ji mokama paskiausiai.*

3 pavyzdys

Įmonė fiziniam asmeniui pardavė naudotą prekę (įmonė nuolat verčiasi naudotų prekių prekyba) – telefoną, kurio kaina - 100,03 Eur. Už telefoną fizinis asmuo atsiskaitė grynaisiais pinigais.

Kadangi fizinis asmuo atsiskaitė grynaisiais pinigais, jo mokėtina suma už prekę apvalinta pagal Atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymo nuostatas ir sudaro 100,05 Eur.

Kokia suma - 100,03 Eur ar 100,05 Eur - laikoma pardavimo kaina, iš kurios, apskaičiuojant maržą, reikėtų atimti įsigijimo kainą?

Pardavimo kaina yra vienas iš elementų, naudojamų apskaičiuojant apmokestinamąją vertę – maržą. Todėl, apskaičiuojant maržą, turi būti imama iki apvalinimo nustatyta prekės pardavimo kaina – 100,03 Eur.

4 pavyzdys

Fizinis asmuo už prekybos centre įsigytas prekes atsiskaito banko mokėjimo kortele. Kasos aparato kvite nurodyta:

Prekės pavadinimas	Apmokestinamoji vertė (Eur)	PVM tarifas (%)	PVM suma (Eur)	Kaina su PVM (Eur)
X1	10,34	21	2,17	12,51
X2	1,15	21	0,24	1,39
X3	4,23	21	0,89	5,12
Iš viso (apskaičiuota suma):	15,72		3,30	19,02

Pagal Atsiskaitymų grynaisiais pinigais sumų apvalinimo įstatymo nuostatas, apmokant banko mokėjimo kortele, apvalinimas nėra taikomas (tai nelaikoma atsiskaitymu grynaisiais pinigais). Todėl pateiktu atveju, fizinio asmens mokėtina suma yra 19,02 Eur, prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra tokia, kokia nurodyta kasos aparato kvite, t. y. 15,72 Eur, o nuo jos apskaičiuota PVM suma - 3,30 Eur.

(PVMĮ 15 str. 24 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2025-03-10 Nr. (18.2-31-2 Mr)-RM-11387).

(PVMĮ 15 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-09-08 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-19593)).

16 straipsnis. Apmokestinamoji vertė tarpininkavimo atveju

1. Atsiskleidusio tarpininko teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra atlygis už atstovavimą (komisiniai), apskaičiuotas šio Įstatymo 15 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Atsiskleidęs tarpininkas - apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje kito vardu ir sąskaita. Šiuo atveju sandoryje dėl prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo tarpininkas už atlygį („komisinius“) tik „suveda“ prekių pardavėją ir pirkėją (šiuo atveju prekės (paslaugos) pirkėjui (paslaugos gavėjui) yra patiekiamos tikrojo jų savininko (paslaugų teikėjo) vardu). Atsiskleidęs tarpininkas savo vardu teikia tik tarpininkavimo paslaugą, už kurią gauna atlygį už atstovavimą („komisinius“). Šis atsiskleidusio tarpininko gautas ar gautinas atlygis už atstovavimą („komisiniai“) yra atsiskleidusio tarpininko teikiamų tarpininkavimo paslaugų apmokestinamoji vertė.

2. Nustatant tarpininkavimo paslaugų apmokestinamąją vertę, svarbu atsižvelgti į PVM įstatymo 15 str. 7 dalies nuostatą, kad į prekių, paslaugų PVM apmokestinamąją vertę neįtraukiamos „sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus“. Tokiu atveju, kai tarpininkas iš pirkėjo atskirai paima mokestį už tarpininkavimo paslaugą ir atskirai sumą, kurią jis iš atstovaujamojo asmens gauna kaip kompensaciją už tretiesiems asmenims sumokėtus mokėjimus pastarojo vardu, išrašytame apskaitos dokumente (PVM sąskaitoje faktūroje, sąskaitoje faktūroje ar

pan.) ar išduotame kasos aparato kvite atskirai nurodo tarpininkavimo paslaugos vertę ir, kaip papildomą informaciją, atskiroje eilutėje nurodo minėtos kompensacijos sumą, į jo teikiamos tarpininkavimo paslaugos vertę kompensacijos suma nebus traukiama. Tokiai kompensacijos sumai būtų priskiriama ir suma už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sandoryje, dėl kurio tarpininkas atstovavo, jeigu tarpininkas šią sumą tikrajam pardavėjui sumokėjo pirkėjo (kliento) vardu (pvz., 2 pavyzdyje – įmokėjo sumą, lygią baldų kainai).

1 pavyzdys

Draudimo agentas, PVM mokėtojas, veikiantis draudimo kompanijos vardu ir lėšomis, pagal pavedimo sutartį sudaro draudimo kompanijos vardu gyvybės draudimo sutartis, t. y. jis draudimo kompanijos vardu išrašo klientams draudimo polisus. Šiuo atveju draudimo paslaugą klientui – draudėjui teikia draudimo kompanija, o draudimo agentas tik tarpininkauja surasdamas draudimo kompanijai klientą. Draudimo agentas veikia kaip „atsiskleidęs“ tarpininkas ir šiuo atveju jo teikiamos tarpininkavimo paslaugos apmokestinamoji vertė bus jam draudimo kompanijos mokamas atlygis („komisiniai“) už suteiktą tarpininkavimo paslaugą. Šiam „komisiniam atlyginimui“ draudimo kompanijai išrašo PVM sąskaitą faktūrą (pagal PVM įstatymo 27 str. nuostatas draudimo agento teikiamos tarpininkavimo paslaugos PVM neapmokestinamos).

2 pavyzdys

UAB X, PVM mokėtoja, su baldus gaminančia įmone, PVM mokėtoja, sudarė sutartį, kurioje bendrovė įmonei įsipareigojo surasti baldų pirkėjus. Baldus pirkėjui gaminanti įmonė ties savo vardu, tačiau už pirkėjo suradimą ji įsipareigoja UAB X sumokėti 5 procentų komisinį atlyginimą nuo parduotų baldų vertės.

Šiuo atveju UAB X veiks kaip atsiskleidęs tarpininkas ir jo teikiamų tarpininkavimo paslaugų apmokestinamoji vertė bus baldus gaminančios įmonės mokami 5 procentų komisiniai. UAB X PVM sąskaitą faktūrą baldus gaminančiai įmonei išrašys tik už suteiktą tarpininkavimo paslaugą (t. y. tik už gaunamą „komisinį“ atlyginimą). Sandorį dėl baldų pardavimo tiesiogiai sudaro baldų pirkėjas ir baldus gaminanti įmonė, kuri baldų pirkėjui ir išrašo baldų PVM sąskaitą faktūrą ar kitą pardavimo dokumentą.

2. Tiek neatsiskleidusiam tarpininkui, tiek paties tokio tarpininko patiektos prekės arba suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė nustatoma kaip visa patiektos prekės arba suteiktos paslaugos vertė, apskaičiuota šio Įstatymo 15 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Neatsiskleidęs tarpininkas - apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje savo vardu, nors ir kito sąskaita, t. y. jis savo vardu gauna prekes (paslaugas) ir savo vardu jas patiekia (suteikia) galutiniam pirkėjui (paslaugos gavėjui). Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo prasme neatsiskleidęs tarpininkas yra traktuojamas kaip prekių pardavėjas (paslaugos teikėjas). Todėl neatsiskleidusio tarpininko vardu tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė nustatoma kaip visa patiektos prekės ar suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė, apskaičiuota šio įstatymo 15 straipsnyje nustatyta tvarka (žiūr. 15 straipsnio komentarą).

1 pavyzdys

UAB X, PVM mokėtoja, su baldus gaminančia įmone, taip pat PVM mokėtoja, sudarė sutartį, pagal kurios sąlygas baldus gaminanti įmonė už sutartyje numatyto pavedimo įvykdymą bendrovei kaip atlygį už suteiktą tarpininkavimo paslaugą suteikė 5 procentų nuolaidą nuo parduodamų baldų kainos. Šiuo atveju baldus gaminanti įmonė, patiekdama baldus UAB X, išrašo baldų PVM sąskaitą faktūrą ir joje nurodo nominalią baldų kainą bei taikomą 5 proc. nuolaidą. PVM sąskaitoje faktūroje baldų kaina be nuolaidos – 20 000 Lt, apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas 18 proc. PVM, yra baldų kaina, atskaičius nuolaidą ir sudaro 19 000 Lt.

Galutinio baldų pirkėjo atžvilgiu tikrasis baldų pardavėjas yra UAB X ir ji pirkėjui išrašo baldų PVM sąskaitą faktūrą ar kitą dokumentą už parduotus baldus. Šiuo atveju UAB X vardu tiekiamų baldų apmokestinamoji vertė bus visas atlygis, kurį galutinis pirkėjas sumokėjo bendrovei už patiektus baldus, t. y. sudarys 20 000 Lt (baldų kaina be nuolaidos).

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, konsignacijos pagrindais prekiauja įmonės B, PVM mokėtojos, prekėmis – indų komplektais. Sutartyje numatyta, kad įmonė A įmonės B perduotas prekes pardavinės įmonės B nustatytomis kainomis po 150 Lt (be PVM) už komplektą. Pardavusi prekes įmonei A įmonė B sumokės 10 procentų parduotų prekių vertės.

Įmonė A pirkėjo atžvilgiu veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, o įmonės B atžvilgiu, teikdama tarpininkavimo paslaugą, už kurią įmonė A gauna komisinį atlyginimą, - kaip atsiskleidęs tarpininkas.

Įmonė A prekes galutiniam pirkėjui patiekia savo vardu ir šiuo atveju jos tiekiamų galutiniam pirkėjui indų komplekto apmokestinamoji vertė bus 150 Lt (plius 27 Lt PVM). Įmonei A pardavus prekes galutiniam pirkėjui, įmonė B išrašys įmonei A parduotų prekių PVM sąskaitą faktūrą (150 Lt + 27 Lt PVM).

Pardavus prekes, įmonė A įmonei B išrašo PVM sąskaitą faktūrą už suteiktą tarpininkavimo paslaugą – 15 Lt (plius 2,70 Lt PVM).

2. Europos Teisingumo Teismas byloje C-185/01 (Auto Lease Holland BV v. Bundesamt für Finanzen) priėmė sprendimą dėl neatsiskleidusių tarpininkų veiklos traktavimo tuo atveju, kai lizingo bendrovė, sudarydama automobilių lizingo sutartis su lizingo gavėjais, jiems taip pat suteikia galimybę lizingo bendrovės vardu ir sąskaita įsigyti degalus. Tokiu būdu lizingo gavėjai, įsigydamami degalus iš degalinių, už juos atsiskaito kortelėmis, kurias lizingo bendrovei išdavė degalų tiekėjas ir kuriose kaip kuro pirkėjas yra nurodyta lizingo bendrovė, o su lizingo bendrove atsiskaito pagal faktiškai sunaudotą degalų kiekį.

Europos Teisingumo Teismas savo sprendimu nustatė, kad tokiu atveju, kai lizingo gavėjas įsigyja degalus lizinguojamam automobiliui tiesiai iš degalinių, nelaikoma, kad lizingo gavėjas degalus įsigyja iš lizingo bendrovės net ir tuo atveju, kai degalai lizinguojamam automobiliui įsigijami lizingo bendrovės vardu ir sąskaita. Tokiu atveju laikoma, kad degalinė kurą patiekia lizingo gavėjui tiesiogiai, o lizingo bendrovė lizingo nuomininko atžvilgiu neveikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, o tik suteikia jam kreditą kurui įsigyti. Šiuo ir analogišku (žiūr. 2 str. 17 dalies komentarą) atveju teikiamų paslaugų (prekių įsigijimo kreditavimo) apmokestinamoji vertė yra atlygis, gautas už kredito suteikimą.

17straipsnis. Apmokestinamosios vertės apskaičiavimas mokesčio administratoriaus sprendimu.

1. Kai mokesčio administratoriui Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta, jis turi teisę apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pats. Tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė gali būti laikoma dirbtinai sumažinta arba padidinta tuo atveju, jeigu ji, įvertinus visas sandorio sąlygas, neatitinka prekės arba paslaugos rinkos kainos.

Komentaras

1. Atvejai, kai mokesčių administratorius gali taikyti rinkos kainą yra nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 871 patvirtintų Rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių 1 punkte. Pagal šio punkto nuostatas rinkos kainos gali būti taikomos, jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad tenkinamos šios dvi sąlygos:

1.1. prekių ar paslaugų apmokestinamoji vertė yra:

1.1.1. daug mažesnė už rinkos kainą, ir prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas (klientas) neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą viso tų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo (importo) PVM arba gali įtraukti į PVM atskaitą tik dalį tų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo (importo) PVM; arba

1.1.2. daug didesnė už rinkos kainą, ir prekių tiekėjas ir (arba) paslaugų teikėjas neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą viso tų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo (importo) PVM arba gali įtraukti į PVM atskaitą tik dalį tų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo (importo) PVM;

1.2. yra pagrindo manyti, kad prekių ir (arba) paslaugų apmokestinamoji vertė dirbtinai sumažinta arba padidinta siekiant mokesstinės naudos, ir sandoris, kurio apmokestinamoji vertė dirbtinai sumažinta arba padidinta, sudarytas tarp susijusių asmenų, kaip jie apibrėžti PVM įstatymo 2 straipsnio 31 dalyje (žr. 2 straipsnio 31 dalies komentarą).

2. Apmokestinamoji vertė mokesčių administratoriaus sprendimu apskaičiuojama patikrinimo metu. Šiuo atveju mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kartu priima ir sprendimą dėl apmokestinamosios vertės apskaičiavimo.

2. Apmokestinamoji vertė mokesčio administratoriaus sprendimu apskaičiuojama pagal rinkos kainą, nustatytą vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintais metodais ir jų taikymo tvarka.

Komentaras

1. Rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodai ir jų taikymo taisyklės yra nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 871 patvirtintose Rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklėse (taisyklių II, III dalis). Prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčio administratoriaus sprendimu metodika patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2002 m. rugpjūčio 7 d. įsakymu Nr. 231.

3. Šio straipsnio nuostatos netaikomos, kai prekė tiekama arba paslauga teikiama už atlygį, nustatytą valstybės ar savivaldybių institucijų ir įstaigų arba Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse.

Komentaras

1. Kai prekė tiekama arba paslauga teikiama už atlygį, nustatytą valstybės ar savivaldybių institucijų ir įstaigų arba Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse, mokesčių administratorius neturi teisės tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuoti pats.

III SKYRIUS

PVM TARIFAI

18 straipsnis. PVM tarifo taikymas

Už tiekiamas bei įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes arba teikiamas paslaugas, taip pat importuojamas prekes PVM apskaičiuojamas taikant toms prekėms arba paslaugoms šiame Įstatyme nustatytą PVM tarifą, galiojantį prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu.

Komentaras

Už tiekiamas bei įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes arba teikiamas paslaugas, taip pat importuojamas prekes pardavimo (importo) PVM turi būti apskaičiuotas taikant tokį mokesčio tarifą, kuris tai prekei ar paslaugai pagal PVM įstatymo nuostatas taikytinas tuo momentu, kada atsiranda prievolė skaičiuoti PVM, t.y. apmokestinimo momentu (žr. 14 straipsnio komentarą (paaiškinimą).

19 straipsnis. PVM tarifai

1. Prekių tiekimo bei įsigijimo iš kitos valstybės narės ir paslaugų teikimo atvejais, nenurodytais šio straipsnio 3, 4 ir 5 dalyse bei šio Įstatymo IV ir V skyriuose, taikomas standartinis PVM tarifas.

Komentaras

1. PVM įstatymo 19 straipsnyje yra nustatyti 3 PVM tarifai. Šio straipsnio 3 dalies komentare yra paaiškinta lengvatinio 9 procentų PVM tarifo taikymas: šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti; spausdintoms ir elektroninėms knygoms bei spausdintiems ir elektroniniams neperiodiniams informaciniais leidiniams; turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms; keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms; buitiniams energijos vartotojams, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos *energetikos įstatyme*, tiekiamoms malkoms ir medienos produktams, skirtiems kūrenimui; visų rūšių meno ir kultūros įstaigų, meno ir kultūros renginių lankymui, kai

netaikomos PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatos. Komentuojamo straipsnio 4 dalies komentare paaiškintas lengvatinio 5 procentų PVM tarifo taikymas: vaistams, medicinos pagalbos priemonėms ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nekompensuojamiems receptiniams vaistams; neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui bei spausdintiems ir (arba) elektroniniams laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams. 5 dalies komentare paaiškinta už kokių prekių tiekimą bei įsigijimą iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimą yra taikomas -0- procentų PVM tarifas.

Prekių tiekimui bei įsigijimo iš kitos valstybės narės ir paslaugų teikimo atvejais, kurie nenurodyti šio straipsnio 3, 4 ir 5 dalyse, yra taikomas standartinis PVM tarifas.

PVM įstatymo IV (žr. 20- 33¹ straipsnių komentarus) ir V skyriuose yra nurodyti atvejai, kai prekių tiekimas bei įsigijimas iš kitos valstybės narės prekių ir paslaugų teikimas PVM neapmokestinamas.

2. Importuojamoms prekėms, nenurodytoms šio straipsnio 3 ir 4 dalyse, šio straipsnio 5 dalies 2 ir 3 punktuose ir šio Įstatymo V skyriuje, taikomas standartinis PVM tarifas.

Komentaras

1. Standartinis PVM tarifas yra taikomas importuojamoms prekėms, išskyrus tas, kurių taikymui Lietuvoje yra nustatytas lengvatinis PVM mokesčio tarifas, taip pat prekėms, kurioms importo metu neapmokestinamos importo PVM (plačiau apie tai žr. PVM įstatymo 34 - 40 straipsniuose).

(19 str. 1 ir 2 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-06-17 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr)- RM-27628)).

3. Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas:

1) šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti;

Komentaras

1. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. faktiškai į gyvenamąsias patalpas patiekta šilumos energijai, (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti (toliau – šilumos energija), yra taikomas lengvatinis 9 procentų PVM tarifas.

2. Lengvatiniu 9 procentų PVM tarifu yra apmokestinama tik tokia šilumos energija, kuri yra tiekama į gyvenamąsias patalpas.

Pagal Statybos techninio reglamento STR 1.01.03:2017 „Statinių klasifikavimas“, patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2016 m. spalio 27 d. įsakymu Nr. D1-713 „Dėl statybos techninio reglamento STR 1.01.03:2017 „Statinių klasifikavimas“ patvirtinimo nuostatas pastatai pagal paskirtį skirstomi į dvi grupes:

- 1) gyvenamuosius pastatus;
- 2) negyvenamuosius pastatus.

Pastatas priskiriamas vienai ar kitai paskirties grupei (pogrūpiui), jeigu jo visas bendrasis plotas arba didžiausioji jo dalis naudojama tai paskirčiai.

Kai pastatą sudaro įvairių paskirčių patalpos, suformuotos ar numatomos suformuoti atskirais nekilnojamojo turto objektais, pastato paskirtis nustatoma tokia tvarka: pirmiausia nustatoma pastato paskirties grupė pagal didžiausią atskirų paskirties grupių patalpų, suformuotų ar numatomų suformuoti atskirais nekilnojamojo turto objektais, suminį bendrąjį plotą. Tada nustatomas paskirties grupės pogrupis pagal didžiausią visų tos paskirties grupės pogrupių patalpų, suformuotų ar numatomų suformuoti atskirais nekilnojamojo turto objektais, bendrąjį suminį plotą.

Įvairių paskirčių patalpos, formuojamos ar numatomos suformuoti atskirais nekilnojamaisiais daiktais, turi atitikti normatyvinių statybos techninių, normatyvinių statinio saugos ir paskirties dokumentų ir kitų teisės aktų joms nustatytus reikalavimus. Gyvenamosios paskirties patalpos negyvenamosios paskirties pastatuose turi būti atskirtos nuo kitos paskirties patalpų atitvaromis, turi turėti atskirus įėjimus ir atskirtas (atjungimo ventiliais, apskaitos prietaisais, sklendėmis ir pan.) inžinerines sistemas.

Prie gyvenamųjų patalpų priskiriami:

- 1) gyvenamosios paskirties (vieno buto) pastatai – skirti gyventi vienai šeimai;
- 2) gyvenamosios paskirties (dviejų butų) pastatai – skirti gyventi dviem šeimoms;
- 3) gyvenamosios paskirties (trijų ir daugiau butų (daugiabučiai) pastatai – skirti gyventi trimis šeimoms ir daugiau;
- 4) gyvenamosios paskirties (įvairių socialinių grupių asmenims) pastatai – skirti gyventi įvairių socialinių grupių asmenims (bendrabučiai, vaikų namai, prieglaudos, globos namai, šeimos namai, vienuolynai ir pan.).

3. Tuo atveju, jeigu šilumos energija yra tiekiamą į juridiniam asmeniui priklausančias gyvenamąsias patalpas (pvz., bendrabučius; daugiabučių namų savininkų bendrijoms; gyvenamąsias patalpas, kurias valdo pvz., mokesčių administratorius; uždarnosios akcinės bendrovės, savivaldybių administracijos ir panašiai) ir šie juridiniai asmenys veikia kaip neatsiskleidę tarpininkai, t. y. šilumos tiekėjų pateiktą sąskaitą apmoka savo vardu, o gyvenamųjų patalpų nuomotojai jiems kompensuoja mokesčių už į jų gyvenamąsias patalpas patiektą šilumos energiją, ar patys apmoka už tokioms patalpoms patiektą šilumos energiją, įskaitant ir tokius atvejus, kai šilumos energija buvo patiekta į laikinai neapgyvendintas gyvenamosios paskirties patalpas, yra laikoma, kad šilumos energija yra tiekiamą į gyvenamąsias patalpas ir apmokestinama taikant lengvatinį 9 procentų PVM tarifą.

4. Jeigu šilumos energijos tiekimo įmonė tiekia šilumos energiją juridiniams asmenims (įmonėms, bendrovėms), kurie šią šilumos energiją kaip neatsiskleidę tarpininkai perparduoda gyvenamųjų patalpų savininkams (nuomininkams), tai laikoma, kad šilumos energiją gyvenamosioms patalpoms šildyti tiekia juridinis asmuo. Šiuo atveju šilumos energija tiekiamą gyventojams į jų gyvenamąsias patalpas apmokestinama lengvatiniu 9 procentu PVM tarifu.

Tuo atveju, jeigu juridiniai asmenys, kurie šilumos energijos tiekimo atveju veikia kaip neatsiskleidę tarpininkai, šilumos tiekimo įmonėms pateiks informaciją apie šilumos kiekį tiekiamą į gyvenamąsias patalpas, tai šilumos tiekimo įmonės neatsiskleidusiam tarpininkui tiekiamą šilumos energiją apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

1 pavyzdys

Vandens tiekimo įmonė tiekia šaltą vandenį bendrovei, kuri jį pašildo ir patiekia į gyvenamąsias ir kitokias paskirties patalpas.

Bendrovės tiekiamas šaltas vanduo, skirtas karštam vandeniui paruošti (įskaitant ir šilumos energiją, kuri sunaudota šiam vandeniui pašildyti), apmokestinamas taikant lengvatinį 9 procentų PVM tarifą, jeigu jis yra tiekiamas į gyvenamąsias patalpas. Į kitos paskirties patalpas tiekiamas šaltas vanduo, įskaitant ir šaltą vandenį skirtą karštam vandeniui paruošti, apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

Jeigu bendrovė vandens tiekimo įmonei pateiks informaciją, kad jai tiekiamas šaltas vanduo yra skirtas į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui paruošti, tai vandens tiekimo įmonės bendrovei tiekiamas šaltas vanduo apmokestinamas taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

Tačiau, tuo atveju, jeigu tam tikrą tiekiamo šalto vandens kiekį sunaudos pati bendrovė, tai bendrovės poreikiams skirtas šaltas vanduo, sunaudotas karštam vandeniui paruošti, apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

Tuo atveju, jeigu bendrovė nepateikia informacijos apie į gyvenamąsias patalpas patiekto šalto vandens, skirto karšto vandens paruošimui, kiekį, tai visas vandens tiekimo įmonės bendrovei tiekiamas šaltas vanduo, skirtas karšto vandens paruošimui, yra apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Šilumos energijos tiekimo įmonė bendrovei tiekia šilumą karštam vandeniui paruošti. Bendrovė karštą vandenį tiekia įvairios paskirties patalpoms – gyvenamosioms ir negyvenamosioms.

Tuo atveju, jeigu bendrovė kiekvieną mokestinį laikotarpį šilumos tiekimo įmonei pateiks informaciją apie šilumos kiekį, kuris buvo sunaudotas karštam vandeniui, kuris patiekiamas į gyvenamąsias patalpas, paruošti, tai šilumos tiekimo įmonė tokią tiekiamą šilumą apmokestina taikydama lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

3 pavyzdys

Vandens tiekimo įmonė tiekia šaltą vandenį individualių namų gyventojams. Gyventojai su vandens tiekimo įmone atsiskaito pagal šalto vandens apskaitos prietaisų parodymus. Galutiniai vartotojai patys, atsižvelgdami į poreikius, paruošia karštą vandenį. Tuo atveju, kai nėra galimybės nustatyti, kiek šalto vandens sunaudojama karšto vandens ruošimui, visas patiekiamas šaltas vanduo apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

4 pavyzdys

Vandens tiekimo įmonė, tiekianti šaltą vandenį, sudarė sutartį su bendrove dėl sąskaitų – pranešimų gyventojams parengimo, t. y., bendrovė, pagal jai vandens tiekimo įmonės pateiktą informaciją apie konkrečiam gyventojui patiektą šalto vandens kiekį parengia sąskaitas – pranešimus. Šios sąskaitos-pranešimai yra išrašomos vandens tiekimo įmonės vardu. Atsižvelgiant į tai, kad šis vanduo neskirtas karšto vandens paruošimui, tiekiamas šaltas vanduo yra apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

5. Tuo atveju, jeigu šilumos energijos tiekimo įmonė sudarė sutartį su įmone, užsiimančia statybine veikla, dėl šilumos energijos tiekimo į statomą (pastatytą) ir ketinamą parduoti, pastatą, kuriame yra įvairios paskirties patalpų - gyvenamosios, kurias ketinama parduoti kaip butus, o taip pat ir negyvenamosios (patalpos, kuriose bus įrengtos parduotuvės, įsikurs įvairios paslaugų teikimo įmonės, bus naudojamos religiniams, gydymo, kūrybinėms dirbtuvėms, sporto, poilsio tikslams ir panašiai), tai:

5.1 tuo atveju, jeigu statybos įmonė šilumos energijos tiekimo įmonei pateiks informaciją apie tokiam pastate esančias gyvenamąsias patalpas, kurios kaip butai bus parduotos gyventojams, tai šilumos energijos tiekimo įmonė už į tokias gyvenamąsias patalpas patiektą šilumos energiją turi išrašyti atskiras sąskaitas (pranešimus) ir apmokestinti ją taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

5.2. tuo atveju, jeigu statybos įmonės pastatyto (statomo) pastato patalpos, į kurias tiekama šilumos energija buvo apmokestinta taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą, parduotos kaip kitos negu gyvenamosios patalpos, tai šilumos energijos tiekėjas, atsižvelgdamas į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnį, privalo patikslinti atitinkamais mokesčiais laikotarpiais patiektai šilumos energijai taikytą PVM tarifą – t. y. patiektą šilumos energiją apmokestinti pagal standartinį PVM tarifą.

5.3. tuo atveju, jeigu šilumos energijos tiekimo įmonė neturi informacijos apie statybos įmonės pastatytame (statomame) pastate patalpų paskirtį, tai į tokį pastatą patiekta visa šilumos energija apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

6. Šilumos energijos tiekėjai turi gauti informaciją apie gyvenamųjų patalpų paskirties pasikeitimą: pvz., sutartyse su gyventojais dėl šilumos energijos tiekimo šilumos energijos tiekėjai galėtų įtraukti nuostatas, kad pasikeitus gyvenamųjų patalpų paskirčiai (t. y. priskyrus jas kitai negu gyvenamosios patalpos paskirčiai) yra privaloma apie tai informuoti šilumos energijos tiekėjus; išsiunčiamose sąskaitose (pranešimuose) už šilumos energiją kaip papildomą informaciją įrašyti, kad šilumos energijos gavėjai pasikeitus patalpų paskirčiai privalo apie tai pranešti šilumos energijos tiekimo įmonei; pasinaudoti Nekilnojamojo turto registro duomenimis ar panašiai.

7. Šilumos energijos tiekimo įmonė gavusi patvirtinimą iš juridinio asmens (pvz., iš bendrabučių, daugiabučių namų savininkų bendrijų ir panašiai) kad šilumos energija yra tiekama į gyvenamąsias patalpas, gali taikyti lengvatinį PVM tarifą, nepriklausomai nuo to, kaip tokių gyvenamųjų patalpų nuomininkai (savininkai) atsiskaito su juridiniu asmeniu už į jų gyvenamąsias patalpas patiektą šilumos energiją. Pažymėtina, kad juridiniai asmenys šilumos energiją, tiekiamą tokiems gyvenamųjų patalpų nuomininkams (savininkams) apmokestina lengvatiniu PVM tarifu.

8. Jeigu nustatoma, kad šilumos tiekėjas neteisėtai pritaikė lengvatinį 9 proc. PVM tarifą, t. y., šiuo tarifu apmokestino šilumos energiją patiektą ne į gyvenamąsias patalpas, o tiekiamą į kitokias negu gyvenamosios patalpas (pvz., viešbučius, motelius, poilsiui skirtas patalpas, biurus, administracines patalpas ir panašiai) ar į patalpas, kurios naudojamos biurams ar panašioms reikmėms, tačiau jų paskirtis dar nėra pakeista (t. y. pvz., Nekilnojamojo turto registre jos priskirtos prie gyvenamųjų patalpų), tai PVM, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio nuostatas, turi būti patikslintas.

2) spausdintoms ir elektroninėms knygoms bei spausdintiems ir elektroniniams neperiodiniams informaciniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius). Šio punkto nuostatos netaikomos leidiniams, kuriuose reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio arba kurių visą ar didžiąją dalį sudaro muzikos ar vaizdo turinys;

Komentaras

1. Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas tiekiamoms spausdintoms ir elektroninėms knygoms ir neperiodiniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius).

2. Neperiodiniai leidiniai - tai leidiniai, kurių leidimas nesusietas su tam tikromis datomis. Tai galėtų būti mokslo straipsnių rinkiniai, mokslo draugijų darbai, serijinės monografijos, o taip pat, brošiūros (tarp jų ir turizmo veiklą pristatantys leidiniai), informacinės skrajutės ir kiti panašūs spaudiniai (pvz. spaudinys apie kokių nors ligų prevenciją, išspausdintas viename lape (vienoje ar abiejose pusėse) ir panašiai, vaizdinės mokymo priemonės (įvairaus formato plakatai, kortelės pvz. su matematinėmis formulėmis ir panašiai), bibliotekų leidžiami bibliografiniai ir informaciniai leidiniai.

3. Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas negali būti taikomas reklaminiams leidiniams.

4. Spaudinių, kuriems taikomas 9 proc. PVM tarifas, tiekimu yra laikomi ir tokie atvejai, kai užsakovo užsakyta išspausdinti produkcija yra spausdinama, iš esmės naudojant užsakymo vykdytojo medžiagas.

1 pavyzdys

Spaustuvė, PVM mokėtoja, gavo užsakymą knygai išspausdinti. Užsakovai spaustuvei pateikė tik paruoštą spaudinio maketą. Spaustuvė, išspausdinusi knygas, išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Kadangi užsakovas medžiagų, reikalingų spausdinimui nepateikė, laikoma, kad spaustuvė užsakovui pateikė prekes, t. y. knygas, kurios atitinka PVM įstatymo keliamus reikalavimus 9 proc. PVM tarifo taikymui, todėl spaustuvė PVM sąskaitoje faktūroje nurodo 9 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

Leidybinė įmonė A, PVM mokėtoja, spaustuvei B, PVM mokėtojai, pateikė užsakymą išspausdinti mokyklinius atlasus. Leidybinė įmonė spaustuvei davė dalį dažų, reikalingų mokyklinių atlasų spausdinimui. Spaustuvė, įvykdžiusi įmonės A užsakymą, išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Kadangi užsakovo pateiktos medžiagos, reikalingos spausdinimui, sudarė tik mažą dalį visų medžiagų, reikalingų užsakymui įvykdyti, laikoma, kad spaustuvė patiekė prekes, t. y. atlasus, ir PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas.

5. Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas negali būti taikomas tiekiant: kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius.

Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas negali būti taikomas kalendoriams, kurių turinį sudaro metų, mėnesių, savaitių ar dienų sąrašas su atspausdintais aforizmais, patarimais, vardadieniais, reklaminio pobūdžio tekstu arba be jo, užrašams skirta vieta ar be jos ir panašiai. Pavyzdžiui, vieno lapo kalendoriui (įskaitant sieninį, stalinį, kišeninį ir panašiai), kalendoriui, kurį sudaro tam tikras skaičius lapelių, kurių kiekvienas atspausdintas su metų atskirų dienų detalėmis ir kurie sudėti chronologine tvarka į bloknoto pavidalą, iš kurių kasdien pašalinami arba verčiami lapeliai (staliniam, pakabinamam ir panašiai); kalendoriams su pakeičiamais bloknotais, įtaisytai ant kitokios medžiagos pagrindo, buhalterio, finansininko, vadovo, darbo kalendoriui, bloknoto pavidalo kalendoriui, lankstomam kalendoriui ir panašiai.

Tačiau, tuo atveju, kai tiekiami leidiniai iš esmės yra neperiodiniai leidiniai, neatsižvelgiant į tai, kad jie pavadinti kalendoriais, šiems leidiniams gali būti taikomas 9 proc. PVM tarifas.

6. Pagal PVM įstatymo nuostatas PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai jas tiekia ar teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas ekonominę veiklą. PVM įstatymo 2

straipsnyje yra nustatyta, kad valstybės ir savivaldybių veikla, kaip ji apibrėžta šiame straipsnyje nelaikoma ekonomine veikla. Pagal minėto įstatymo 2 straipsnio 38 dalies nuostatas valstybės ir savivaldybių veikla - tai valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai.

Todėl, tuo atveju, kai atitinkami Lietuvos Respublikos teisės aktai įpareigoja instituciją ar įstaigą, nurodytą PVM įstatymo 2 straipsnio 38 dalyje tiekti tam tikrus leidinius, yra laikoma, jog toks tiekimas nėra PVM objektas ir už tokių leidinių tiekimą (ir prenumeratos būdu) PVM neskaiciuojamas.

Pavyzdys

Lietuvos Respublikos patentų įstatymas, prekių ženklų įstatymas, dizaino įstatymas numato, kad atitinkami duomenys, susiję su pramoninės nuosavybės registravimu, skelbiami Valstybinio patentų biuro oficialiajame biuletenyje.

Bibliotekos, kurios steigėjas yra Valstybinis patentų biuras, nuostatuose nurodyta, kad biblioteka rengia, leidžia ir platina Valstybinio patentų biuro oficialų biuletenį. Bibliotekos vykdoma oficialių biuletenių, kuriuos leisti įpareigojo teisės aktai, leidyba ir platinimas nelaikomi ekonomine veikla.

7. Elektroniniame formate (pvz., kompaktiniame diske ar kitose laikmenose) patalpintas intelektualinis produktas, kuris gali turėti ir spausdintinį ar rašytinį formatą, laikomas knyga PVM lengvatinio tarifo prasme. Todėl lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas ir kompaktiniams diskams ar kitoms laikmenoms, kurių turinys atitinka tai, kas gali būti kaip knyga išleista spausdintiniu formatu.

Į elektroninių knygų apimtį PVM įstatymo prasme patenka tiek tekstinės, tiek audioknygos, kurios perduodamos elektroniniu būdu.

Pavyzdys

Knygynas prekiauja: kanceliarinėmis prekėmis, įvairiais sąsiuviniais (įskaitant piešimo sąsiuvinius), popieriumi braižybai, vadovėliais, grožine literatūra, taip pat knygomis su garso kasetėmis ir kompaktiniais diskais, elektroninėmis knygomis laikmenose ir vaikiškomis piešimo ir spalvinimo knygelėmis, specializuotais segtuvais, mokymo vaizdinėmis priemonėmis, mokykliniais gaubliais, žemėlapiais (kontūriniais, įvairiais atlasais ir panašiai), reklaminiiais plakatais, atvirukais, žurnalais ir įvairiais kalendoriais (vieno lapelio, lankstomais, staliniais, pakabinamais, kišeniniais, kalendoriais, iš kurių kasdien pašalinami arba verčiami lapeliai, –finansininko, buhalterio, darbo ir panašiai).

Knygynas parduodamiems vadovėliams, grožinės literatūros knygoms, taip pat knygoms (vadovėliams ar grožinės literatūros knygoms), kurios sukomplektuotos su garso kasetėmis ir kompaktiniais diskais, elektroninėms knygoms laikmenose, vaikiškomis piešimo ir spalvinimo knygelėmis, specializuotais segtuvais, mokymo vaizdinėmis priemonėmis, žemėlapiams, turi taikyti 9 proc. lengvatinį PVM tarifą.

Kitoms prekėms, kuriomis prekiauja knygynas, t. y. kanceliarinėms prekėms; sąsiuviniams (įskaitant ir piešimo); mokykliniams gaubliams; kalendoriams (vieno lapelio, lankstomiems, staliniais, pakabinamiems, kišeniniams, kalendoriams, iš kurių kasdien pašalinami arba verčiami lapeliai, finansininko, buhalterio, darbo ir panašiai), popieriui braižybai; reklaminių pobūdžio leidiniams, įskaitant plakatus; atvirukams yra taikomas standartinis PVM tarifas.

8. Lentelėje yra pateikiamas dažniausiai pasitaikančių tiekiamų leidinių sąrašas ir nurodyta (pažymėta x ženkleliu), taikant kokį PVM tarifą (standartinį ar lengvatinį) jie yra apmokestinami.

1	Leidinio pavadinimas	Taikomas PVM tarifas		Pastabos
		Standartinis	Lengvatinis	
2	3	4	5	
1.	Afiša	x		
2.	Albumas	x		Skirtas nuotraukoms, pašto ženklams ir pan.
3.	Albumas (fotoalbumas)		x	Jeigu šį leidinį galima prilyginti knygai ar brošiūrai, pvz., sporto mokyklos auklėtinių nuotraukų albumas, meninių nuotraukų ir pan.
4.	Albumas (šėimos nuotraukų)	x		Fizinio asmens užsakymu spaustuvėje pagamintas šėimos nuotraukų albumas su aprašymais ar be jų
5.	Almanachas (įvairių autorių kūrinių rinktinė)		x	
6.	Anketos	x		
7.	Aplankalas raštams	x		
8.	Astronominis žemėlapis		x	
9.	Ataskaita		x	Jeigu tai neperiodinė ataskaita

				(Periodinės ataskaitos, t. y. reguliariai leidžiamos ataskaitos (metinės, ketvirtinės ir pan.))
10.	Atlasas (žemėlapis)		x	
11.	Atmintinė (instrukcija, techninė informacija)		x	Pvz., darbų saugos atmintinė ir pan.
12.	Atsiskaitymo už paslaugas knygelė	x		
13.	Išspausdintas vaizdas, nuotrauka, portretas	x		Išskyrus spaudinius, nurodytus 88 punkte
14.	Atvirlaiškis	x		
15.	Atvirukas	x		
16.	Bibliografinis leidinys		x	Knygų ir kitų spaudinių ar straipsnių sąrašas arba katalogas
17.	Bilietai (transporto, teatro, kino)	x		
18.	Bilietas (nario)	x		
19.	Bingo kortelės	x		
20.	Biuleteniai balsavimo	x		
21.	Biuletenis su partijų kandidatų pavardėmis	x		
22.	Blankai	x		Įvairūs, pvz., sąskaitų, buhalterinių ataskaitų, apyskaitų ir pan., ligos istorijos, išrašų iš ligos istorijų ir pan., laiškų, dovanų kuponų (čekių), pranešimų ir pan.
23.	Bloknotas	x		
24.	Brošiūros įvairios		x	Pvz., kelionių, pristatančių kaimo turizmą (kaimo turizmu užsiimančių sodybų

				sąrašas ir nurodytos jų teikiamos paslaugos ir pan.), jeigu tai neperiodiniai leidiniai
25.	Diagramos	x		
26.	Dienoraščiai	x		
27.	Dokumentų kopijos	x		
28.	Draudimo liudijimai	x		
29.	Enciklopedijos		x	
30.	Etiketės	x		
31.	Fotografija (nuotrauka)	x		
32.	Gaidos (muzikinio kūrinio)		x	
33.	Galvosūkių knyga		x	Jeigu tai neperiodinis leidinys.
34.	Gaubliai	x		
35.	Įdėtiniai pakeitimų lapeliai		x	Pvz., įdėti į knygą pastebėtų klaidų atitaisymai ir pan.
36.	Įmonių, asociacijų įstatai, nuostatai		x	Įskaitant sutartis, statutus, jeigu jie išleisti knygos, bukletų, brošiūros ar pan. forma
37.	Inžineriniai planai (schemos, brėžiniai)		x	
38.	Įrašų knyga	x		Pvz., renginio dalyvių, besituokiančių ir pan.
39.	Iškarpos drabužių (iškarpu albumas)		x	Sukomplektuotos ir išleistos kaip knyga, brošiūra ar pan.
40.	Iškarpos drabužių (atskiri lapai)	x		
41.	Kainoraštis (išleistas brošiūros pavidalu)		x	Jeigu tai neperiodinis leidinys.
42.	Kalendoriai (įskaitant darbo ir pan.)	x		Išskyrus tokius, kurie iš esmės atitinka knygos pobūdį, neatsižvelgiant į tai, kad jie pavadinti kalendoriais.
43.	Kartotekos kortelė (lapelis)	x		
44.	Katalogai		x	Pvz., knygų, straipsnių, spaudinių, prekių, profesijų,

				užsakymų paštu ir pan., gali būti išleisti kaip knygos, brošiūros ar pan., taip pat kaip segtuvai su atskirais įsegamais lapais
45.	Klausimynas		x	Jeigu išleistas knygos, brošiūros ir pan. forma
46.	Knyga (kulinarinių receptų ir pan.)		x	
47.	Knyga (maldaknygė)		x	
48.	Knyga (mišių)		x	
49.	Knyga (pavyzdžių)	x		Pvz., susegti audinių ar kt. medžiagų pavyzdžiai
50.	Knyga (telefonų)		x	Jeigu tai neperiodinis leidinys
51.	Knyga (traktatų)		x	
52.	Knyga (turistų, laisvalaikio vadovas)		x	
53.	Knyga (vaikiškų paveikslėlių ir pan.		x	
54.	Knygelės (užrašų, adresų)	x		
55.	Knygelės (komiksų)		x	
56.	Knygelės (kryžiažodžių)		x	Jeigu tai neperiodinis leidinys.
57.	Knygelės (pažymių)	x		
58.	Knygelės (piešimo)		x	
59.	Knygelės (spalvinimo)		x	
60.	Knygos (himnai, giesmės)		x	
61.	Knygos (įvairios)		x	
62.	Knygos dalis		x	Jeigu tiekiamas būsimos knygos dalis (pvz., 1 dalis, 1 tomas ir t.t.)
63.	Knygos ir garso kasetės (CD) komplektas		x	
64.	Knygos kopija	x		Gaminta ne spaustuvėje

65.	Knygos lapai (laisvi)	x		Spausdinti knygos lapai (neįrišti ir neskirti susegti į segtuvus)
66.	Knygos lapai (laisvi)		x	Skirti įrišimui ir (ar) įsegimui
67.	Knyga (stenogramų)		x	
68.	Knygos senovinės, antikvarinės		x	
69.	Knygos viršelis	x		
70.	Kortelės (vaizdinės mokymo priemonės)		x	Pvz., su formulėmis
71.	Kortelės kainų (etiketės)	x		
72.	Kortelės vizitinės	x		Įskaitant korteles, kuriose spausdinamas įmonės pavadinimas, adresas, įmonės kodas, banko rekvizitai veiklos pobūdis ir pan.
73.	Kortos	x		
74.	Kreditinė kortelė	x		
75.	Kvietimas (pakvietimas)	x		
76.	Kvitas багаžo	x		
77.	Lankstinukai		x	
78.	Lapeliai informaciniai (skrajutės)		x	
79.	Lipdukai	x		
80.	Loterijos bilietai	x		
81.	Makulatūra	x		Leidiniai skirti makulatūrai
82.	Menu/valgiaraštis (blankas)	x		Atskiri lapai ar lapai susegti į segtuvą ar kitaip įrišti, be įrašų apie patiekalų kainas ir porcijų dydžius ir pan.
83.	Metraštis (leidinys)		x	Jeigu tai neperiodinis leidinys.
84.	Milimetrinis popierius	x		
85.	Monografija		x	
86.	Mokymo priemonė (įvairaus formato plakatai su asmens nuotraukomis ar			Išskyrus spaudinius, nurodytus sąrašo 13, 93 ir 95 punktuose

	portreto, vaizdo (pvz., istorinių pastatų ir pan.) paveikslo ar pan. atvaizdais)		x	
87.	Mokymo priemonė (aplankalas su pvz., kursų medžiaga)		x	
88.	Muzikos kūriniai		x	
89.	Nuorašas (dokumentų kopija)	x		
90.	Oficialūs teisės aktų rinkiniai		x	
91.	Paveikslo reprodukcija (spausdintinė paveikslo kopija)	x		Išskyrus spaudinius, nurodytus 88 punkte
92.	Plakatai	x		Išskyrus spaudinius, nurodytus 88 punkte
93.	Planai, schemas, žemėlapiai	x		Dekoratyviniai, įrėminti, naudojami pvz., interjero puošybai
94.	Popieriniai maišeliai (pakavimo)	x		
95.	Pranešimo lapeliai (blankai)	x		
96.	Pratybų sąsiuviniai		x	
97.	Programos (koncertų ir pan.,)		x	
98.	Programos (partijų)		x	Pvz., partijos programa, išleista knygos, brošiūros, lankstinuko ir pan. forma
99.	Programos (sporto rungtynių)		x	
100.	Programos (televizijos, radijo, teatro)		x	
101.	Rankraščiai	x		
102.	Registracijos knygos	x		
103.	Rūbinės bilietai	x		
104.	Sąrašai (įvairūs)	x		Pvz., gyventojų, kandidatų ir pan.
105.	Sąsiuviniai (įskaitant piešimo)	x		

106.	Schemas, žemėlapiai, planai (senoviniai)		x	Įskaitant ir antikvarinius, išskyrus nurodytus sąrašo 96 punkte
107.	Segtuvas	x		Bendro naudojimo ar skirtas biuro reikmėms
108.	Segtuvas	x		Segtuvas tam tikro leidinio įdėtiniam (pakeitimo) lapams segti
109.	Sertifikatas	x		
110.	Siuvinių sukirpimo šablonas, trafaretas	x		
111.	Skaidrės	x		
112.	Skirtukai knygoms	x		
113.	Statistiniai leidiniai	x	x	Jeigu tai neperiodiniai leidiniai
114.	Steigimo sutartis		x	Jeigu išleista knygos, buketo, brošiūros ir pan. forma
115.	Stenogramos	x		
116.	Sveikinimo lapeliai	x		
117.	Testamentai	x		
118.	Totalizatoriaus kvitai, bilietai, kortelės	x		
119.	Tvarkaraščiai, grafikai		x	Jeigu tai neperiodiniai leidiniai
120.	Užrašų knygelė	x		
121.	Užrašų popierius	x		
122.	Užrašų sąsiuviniai	x		
123.	Vadovėliai (mokymo priemonės)		x	Įskaitant ir vadovėlius su mokomaisiais tekstais
124.	Vekselių blankai	x		
125.	Vokai	x		
126.	Žaidimai	x		
127.	Žaidimų kortelės	x		
128.	Žemėlapiai įvairūs		x	Išskyrus nurodytuosius sąrašo 96 punkte
129.	Žemėlapiai, planai (kelių, gatvių ir pan.)		x	
130.	Ženklaai (logotipai)	x		

131.	Žinynai (įvairūs)		x	
132.	Žodynai (įvairūs)		x	Įskaitant ir vietovardžių žodynus

(Lentelė atnaujinta 2024-09-23).

9. Knygų, laikraščių, žurnalų ir kitų spaudinių spausdinimo paslaugoms yra taikomas standartinis PVM tarifas. Kiekvienu atveju, sprendžiant klausimą, ar buvo suteiktos spausdinimo paslaugos, ar pateiktos prekės, yra svarbu atsižvelgti į konkrečios sutarties sąlygas. Spausdinimo paslaugomis įprastai turėtų būti laikomi tokie atvejai, kai užsakovų užsakyti išspausdinti spaudiniai yra spausdinami iš esmės naudojant užsakovo medžiagas.

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, pagal sutartis spausdina žurnalus ir knygas. Užsakovai pateikia ne tik žurnalų ir knygų tekstus, bet ir popierių, reikalingą visų užsakymų spausdinimui. Įmonė A šiuos tekstus redaguoja, maketuoja, atlieka kitus su žurnalų ir knygų spausdinimu susijusius darbus, ir atspausdina pateiktą tekstą. Atspausdinusi užsakytus žurnalus ir knygas įmonė išrašo PVM sąskaitą faktūrą už spausdinimą. Į šių leidinių spausdinimo vertę įmonė įtraukia visus darbus, susijusius su šių knygų spausdinimu, t. y. redagavimą, maketavimą ir kt. Atsižvelgiant į tai, kad įmonė A atspausdino žurnalus ir knygas iš esmės naudodama užsakovo medžiagas, laikoma, kad buvo suteiktos spausdinimo paslaugos, ir todėl PVM sąskaitoje faktūroje, išrašytoje už šių knygų ir žurnalų spausdinimą, PVM apskaičiuojamas taikant standartinį PVM tarifą.

Reklamai skirtų leidinių, plakatų, kitos vaizdinės medžiagos, kuri sudaro neatsiejamą reklaminės kampanijos dalį, spausdinimas laikomas reklamos paslauga pagal Europos Teisingumo Teismo sprendimą byloje C-68/92 (Europos Komisija prieš Prancūzijos Respubliką), ir jai taikomas standartinis PVM tarifas, jei paslaugos pirkėjas nėra kitos valstybės narės apmokestinamasis asmuo ar už ES valstybių ribų įsikūręs pirkėjas.

10. Ūkio subjektai už teikiamas leidinių platinimo paslaugas, įskaitant ir tuos asmenis, kurie leidinius platina prenumeratos būdu, turi skaičiuoti pagal standartinį PVM tarifą.

Tuo atveju, kai leidėjai ar kiti pardavėjai prenumeratos būdu platina knygas, yra laikoma, jog vykdomas knygų tiekimas, ir taikomas 9 procentų PVM tarifas.

(PVMĮ 19 str. 3 d. 1, 2 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-06-17 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr)-RM-27628).

3) turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms;

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 3 punkto nuostatas nuo 2015 m. sausio 1 d. turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas.

2. [Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo](#) (toliau - Turizmo įstatymas) 2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad apgyvendinimo paslaugos – ekonominė veikla, kuria sudaromos sąlygos ne nuolatinio gyvenimo tikslais tenkinti nakvynės ir higienos poreikius.

Europos Parlamento ir Tarybos reglamente ES Nr. 692/2011 dėl Europos turizmo statistikos, kuriuo panaikinama Tarybos direktyva 95/57/EB, turizmas apibrėžiamas kaip keliautojų veikla vykstant iš jų įprastinės aplinkos į pagrindinę kelionės vietą mažiau kaip vieniems metams bet kuriuo pagrindiniu tikslu (verslas, poilsis arba kita asmeninė priežastis), išskyrus tikslą įsidarbinti lankomoje vietovėje įsisteigusiam ūkio subjekte.

Taigi, nustatant, ar teikiamos apgyvendinimo paslaugos reikėtų vertinti, ar keliautojui, atvykusiam ne mažiau kaip vieniems metams ir neturint tikslo įsidarbinti lankomoje vietovėje, sudaromos sąlygos tenkinami nakvynės ir higienos poreikius.

[Turizmo įstatymo](#) 2 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad apgyvendinimo paslaugų teikėjas – fizinis asmuo arba juridinis asmuo, kita organizacija ar jų padalinys, Turizmo įstatymo nustatyta tvarka teikiantys apgyvendinimo paslaugas.

3. Pagal [Turizmo įstatymo](#) 31 straipsnio nuostatas, apgyvendinimo paslaugos yra skirstomos į:

3.1. klasifikuojamąsias apgyvendinimo paslaugas: motelio paslaugas, kempingo paslaugas, svečių namų paslaugas, viešbučio paslaugas;

3.2. neklasifikuojamąsias apgyvendinimo paslaugas: jaunimo nakvynės namų (angl. *hostel*) paslaugas, kaimo turizmo paslaugas, poilsio namų paslaugas, privataus apgyvendinimo paslaugas, sanatorijos apgyvendinimo paslaugas, turistinio laivo apgyvendinimo paslaugas, turistinės stovyklos paslaugas.

4. Klasifikuojamąsias apgyvendinimo paslaugas gali teikti apgyvendinimo paslaugų teikėjas, turintis [Turizmo įstatymo](#) 33 straipsnyje nustatyta tvarka išduotą galiojantį apgyvendinimo paslaugų klasifikavimo pažymėjimą. Minimalus klasifikuojamųjų apgyvendinimo paslaugų klasifikuojamo objekto (toliau – klasifikuojamas objektas) kambarių ar aikštelių skaičius – ne mažiau kaip 5 kambariai ar aikštelės.

5. Neklasifikuojamąsias apgyvendinimo paslaugas gali teikti apgyvendinimo paslaugų teikėjas, [Turizmo įstatymo](#) 34 straipsnyje nustatyta tvarka įtrauktas į neklasifikuojamųjų apgyvendinimo paslaugų teikėjų sąrašą.

Asmenys, teikę apartamentų komplekso paslaugas, nakvynės ir pusryčių paslaugas ar trumpalaikio apgyvendinimo paslaugas, nuo 2022 m. spalio 27 d. [Turizmo įstatymo](#) pakeitimo įstatymo Nr. XIV-1464 įsigaliojimo dienos laikomi teikiančiais privataus apgyvendinimo paslaugas.

6. Kitos asmenų, nurodytų šio komentaro 3 punkte, teikiamos paslaugos (sveikatingumo, jūrinio turizmo, vandens turizmo, kelionių organizavimo ir panašiai, sporto salės, dviračių, saunos, įvairios įrangos ar įrengimų, patalpų nuomos ir kt.) nepriskiriamos apgyvendinimo paslaugoms ir joms netaikomos PVM įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 3 punkto nuostatos.

1 pavyzdys

Svečių namuose buvo apgyvendinta turistų grupė. Turistams kartu su nakvyne teikiami pusryčiai ir jie galėjo pasinaudoti kitomis svečių namuose teikiamomis paslaugomis (įvairios įrangos ir įrengimų, patalpų nuomos).

Atsižvelgiant į tai, kad svečių namuose teikiamas apgyvendinimo paslaugas sudaro nakvynės ir pusryčių paslauga, tokios apgyvendinimo paslaugos apmokestinamos taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

Apmokestinant visas kitas paslaugas, kurias svečių namai suteikia turistams, lengvatinis 9 proc. PVM tarifas netaikomas.

2 pavyzdys

Stovyklavietėje užsienio valstybių turistams už mokestį išnuomojama aikštelė palapinei ir kemperiui statyti, t. y. suteikiama turistinės stovyklos paslauga.

Turistinės stovyklos paslauga priskiriama prie apgyvendinimo paslaugų, kurios apmokestinamos taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

3 pavyzdys

Ūkininkas kaimo sodyboje asmenims suteikė apgyvendinimo paslaugas.

Ūkininko teikiamos apgyvendinimo paslaugos yra apmokestinamos taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

4 pavyzdys

Fizinis asmuo gyvenamosiose patalpose asmenims suteikė apgyvendinimo paslaugas.

Fizinis asmuo yra laikomas teikiančiu privataus apgyvendinimo paslaugas, kurios apmokestinamos taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

5 pavyzdys

Kurorte sanatorijoje buvo apgyvendinta turistų grupė. Turistams kartu su nakvyne teikiami ir pusryčiai, be to, šie turistai galėjo pasinaudoti kurorto sanatorijoje teikiamomis sveikatingumo paslaugomis.

Kurorto sanatorijos teikiamos apgyvendinimo paslaugos (kartu su pusryčiais) apmokestinamos taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

Kurorto sanatorijos teikiamos sveikatingumo paslaugos nepriskiriamos prie apgyvendinimo paslaugų ir todėl jas apmokestinant PVM netaikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas.

6 pavyzdys

Viešbutyje apgyvendinta turistų grupė. Turistams kartu su nakvyne teikiami ir pusryčiai, o taip pat ir papildomos maitinimo paslaugos (pietūs, vakarienė), nuomojami dviračiai, sauna, konferencijų salė.

Šiuo atveju viešbučio teikiama nakvynės ir pusryčių paslauga yra apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą. Apmokestinant visas kitas viešbučio teikiamas paslaugas (papildomas maitinimo paslaugas (pietūs, vakarienė), dviračių ir saunos, konferencijų salės nuomą) lengvatinis 9 proc. PVM tarifas netaikomas.

7 pavyzdys

1 atvejis

Viešbutis klientams siūlo įsigyti: (1) tik nakvynės paslaugą; (2) nakvynės paslaugą kartu su pusryčiais; (3) - nakvynės paslaugą kartu su pusryčiais, vakariene ir atpalaiduojančiu masažu.

Viešbučio siūlomoms įsigyti (1) nakvynės ir (2) nakvynės su pusryčiais paslaugoms taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas.

Viešbučio siūlomoms (3) nakvynės kartų su pusryčiais, vakariene ir masažo paslaugoms, lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas nakvynės su pusryčiais paslaugoms. Vakarienės ir masažo paslaugoms taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas.

2 atvejis

Viešbutyje asmeniui buvo suteiktos apgyvendinimo paslaugos. Ryte asmuo papildomai užsisakė pusryčius.

Asmeniui suteiktos apgyvendinimo paslaugos, kurias sudarė nakvynės ir pusryčių paslauga, apmokestinamos taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

3 atvejis

Viešbučio restorane asmeniui, kuris nėra jame apsistojęs, buvo patiekti pusryčiai.

Atsižvelgiant į tai, kad asmuo viešbutyje įsigijo tik maitinimo paslaugas (pusryčius), be nakvynės paslaugų, maitinimo paslaugoms taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas.

7. ESTT savo bylose (pvz., sprendimai bylose C- 392/11, C-41/04, C-425/06) yra pasisakę, kad paslauga gali būti laikoma papildoma pagrindinės paslaugos atžvilgiu, kai klientams ji ne tikslas savaime, o priemonė geriausiomis sąlygomis gauti pagrindinę paslaugų teikėjo paslaugą.

Atsižvelgiant į tai, tuo atveju, jeigu kartu su apgyvendinimo paslauga be papildomo mokesčio suteikiama papildoma, nuo apgyvendinimo paslaugos neatsiejama, paslauga, kuri pagrindinę apgyvendinimo paslaugą daro patrauklesnė, tai tokia papildoma paslauga gali būti laikoma apgyvendinimo paslaugos neatsiejama dalimi, kuri apmokestinama pagrindiniam šios paslaugos elementui - apgyvendinimui PVM įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 3 punkte nustatytu lengvatiniu PVM tarifu.

Pavyzdys

Viešbutis teikia apgyvendinimo paslaugas. Asmeniui, įsigijusiam apgyvendinimo paslaugą, suteikiama galimybė be papildomo mokesčio apsilankyti viešbučio vandens pramogų erdvėje. Pažymėtina, kad viešbutyje apsistoję asmenys neturi galimybės įsigyti apgyvendinimo paslaugos, į kurią neįeigtų minėta paslauga.

Šiuo atveju pagrindinis kliento tikslas yra įsigyti apgyvendinimo paslaugą, o kartu su apgyvendinimo paslauga teikiama galimybė be papildomo mokesčio apsilankyti viešbučio vandens pramogų erdvėje, pagrindinę paslaugą daro patrauklesnė. Atsižvelgiant į tai, apgyvendinimo paslauga, į kurią, kaip neatsiejama apgyvendinimo paslaugos dalis įeina papildoma apsilankymo viešbučio vandens pramogų erdvėje paslauga, apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

8. Apgyvendinimo paslaugų klasifikavimas neturi įtakos lengvatinio 9 proc. PVM tarifo apgyvendinimo paslaugoms taikymui.

9. PVM įstatymo 11 straipsnio taikymo prasme, neatsiskleidęs tarpininkas yra traktuojamas kaip prekių pardavėjas (paslaugų teikėjas), o PVM skaičiuojamas ta pačia tvarka, kaip jis būtų skaičiuojamas, jeigu prekė (paslauga) būtų priklausiusi tarpininkui nuosavybės teise ir jo parduota, t. y. neatsiskleidusiam tarpininkui tiekiant prekes ar teikiant paslaugas (ar jas įsigyjant) taikomas toks pat apmokestinimo režimas (tokie pat mokesčio tarifai, lengvatos) kaip tikrajam pardavėjui.

Taigi, tuo atveju, kai asmuo, teikiantis apgyvendinimo paslaugas, šias paslaugas pateikia neatsiskleidusiam tarpininkui, kuris jas perparduoda galutiniam vartotojui, tai tiek tikrojo paslaugos teikėjo tiek tarpininko perparduodamos apgyvendinimo paslaugos yra apmokestinamos taikant tokį PVM tarifą, kuris galioja prievolės apskaičiuoti PVM metu.

(PVMĮ 19 str. 3 dalies 3 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-05-06 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-20332).

4) keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat šiame punkte nurodytų keleivių bagažo vežimo paslaugoms;

Komentaras

1. Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas keleivių ir keleivių bagažo vežimui reguliaraus susisiekimo maršrutais yra taikomas nuo 2013 m. sausio 1 dienos. Reguliarieji maršrutai gali būti vykdomi kelių, geležinkelio, oro ir vidaus vandenų transportu (laivais ir keltais).

2. [Lietuvos Respublikos kelių transporto kodekso](#) 18 straipsnyje nustatyta, kad reguliarūs reisai – reisai, kuriais keleiviai vežami nustatytu dažnumu ir maršrutais, kelionės metu paimant ir išleidžiant keleivius tam tikslui nustatytose stotelėse, laikantis iš anksto nustatytų tvarkaraščių ir tarifų. Keleiviai reguliariais reisais vežami autobusais, troleibusais ir maršrutiniais taksi.

Keleiviai vežami reguliariais, specialiais ir užsakomaisiais reisais vietinio (miesto ir priemiestinio), tolimojo ir tarptautinio susisiekimo maršrutais. Transporto saugos administracija, tvirtindama tolimojo susisiekimo maršrutus, ir savivaldybės vykdomoji institucija arba jos įgaliotas viešojo administravimo subjektas, tvirtindami vietinio susisiekimo maršrutus, atsižvelgia į visuomenės interesus, poreikius ir paslaugų patogumą.

3. Vietinio (miesto ar priemiestinio) reguliaraus susisiekimo maršrutai nustatomi, keičiami ir panaikinami atitinkamos savivaldybės institucijos arba jos įgaliotos įstaigos iniciatyva, o tolimojo ir tarptautinio reguliaraus susisiekimo autobusų maršrutai – Lietuvos transporto saugos administracijos iniciatyva.

4. Reisas – keleivių vežimas nustatytu maršrutu į vieną pusę.

5. Vietinio (miesto) susisiekimo maršrutas – savivaldybės vykdomosios institucijos arba jos įgalioto viešojo administravimo subjekto nustatyta gatvių (kelių) trasa, kuria keleiviai vežami miesto teritorijoje.

6. Vietinio (priemiestinio) susisiekimo maršrutas – savivaldybės vykdomosios institucijos arba jos įgalioto viešojo administravimo subjekto nustatyta gatvių (kelių) trasa, kuria keleiviai vežami vienos savivaldybės (neįskaitant miestų savivaldybių) teritorijoje. Atskirais atvejais, suderinus su Transporto saugos administracija, maršrutas gali tęstis per dviejų ir daugiau gretimų savivaldybių (neįskaitant miestų savivaldybių) teritorijas. Kai maršrutas tęsiasi per daugiau kaip dviejų savivaldybių (neįskaitant miestų savivaldybių) teritorijas, jo trasa negali būti ilgesnė kaip 50 km.

7. Tolimojo susisiekimo maršrutas – Transporto saugos administracijos nustatyta gatvių ir kelių trasa tarp dviejų ir daugiau Lietuvos Respublikos savivaldybių centrų, esančių bendros ribos neturinčiose savivaldybėse (neįskaitant miestų savivaldybių), ilgesnė kaip 50 km, kuria vežami keleiviai. Vėžėjai turi teisę siūlyti Transporto saugos administracijai nustatyti tolimojo susisiekimo maršrutus ar keisti maršrutų reisų skaičių pagal [Lietuvos Respublikos kelių transporto kodekso](#) 18 straipsnio 14 dalyje nustatytus reikalavimus.

8. Tarptautinio susisiekimo maršrutas – Transporto saugos administracijos ir užsienio valstybės, kurios teritorijoje numatytas maršrutas, įgaliotos institucijos nustatyta gatvių ir kelių trasa, kertanti valstybės sieną.

9. Keleivių vežimas maršrutiniais taksi – keleivių vežimas autobusais, turinčiais nuo 10 iki 17 sėdimųjų vietų, įskaitant vairuotojo vietą, ir atpažinimo ženklą – plafoną. Maršrutiniais taksi vežama tik sėdimosiose vietose pagal patvirtintus reisų tvarkaraščius savivaldybės vykdomosios institucijos arba jos įgalioto viešojo administravimo subjekto nustatytais vietinio (miesto ir priemiestinio)

reguliaraus susisiekimo maršrutais. Keleiviai paimami ir išleidžiami stotelėse arba kitose pagal pageidavimą vietose, kuriose nedraudžia sustoti Vyriausybės tvirtinamos kelių eismo taisyklės.

10. Keleivis – fizinis asmuo, kuris pagal sutartį arba kitu pagrindu naudojami kelių transporto priemone, bagažas – daiktai, kuriuos keleivis vežasi kelių transporto priemone. Keleivio bilietas – dokumentas, kuriuo patvirtinama, kad yra sudaryta keleivių vežimo reguliariu reisų sutartis, arba skaitmeninėje duomenų bazėje saugomas įrašas, kuriuo patvirtinama, kad yra sumokėta už vežimo paslaugą.

Taigi, vežant keleivius reguliaraus susisiekimo maršrutais, keleivio bilietas yra būtinas. Keleivio bagažas į transporto priemonę priimamas ir paskirties punkte išduodamas pateikus bagažo kvitą ar keleivio bilietą.

11. Bagažo vežimo sutartyje vežėjas įsipareigoja nuvežti bagažą į keleivio biliete ar bagažo kvite nurodytą paskirties punktą ir išduoti jį keleiviui ar bagažą perdavusiam asmeniui, o keleivis ar bagažą perdavęs asmuo įsipareigoja sumokėti sutartyje nustatytą užmokestį.

12. Kroviny – daiktai, kurie sudedami į transporto priemonę arba ant transporto priemonės ar jos dalies ir kurie nėra nuolat pritvirtinti prie kelių transporto priemonės, įskaitant krovinių vežimo priemonėse – dėžėse ir kitose pakuotėse, keičiamuosiuose kėbuluose ar ant kelių transporto priemonės uždėtuose konteineriuose – esančius daiktus.

Smulkių siuntų – daiktų arba krovinių, kuriuos juridiniai arba fiziniai asmenys siunčia keleivine kelių transporto priemone vežimo paslauga yra apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

13. Geležinkelio, oro ir vidaus vandenų transporto rūšių, vykdančių reguliarius maršrutus, pagrindinių sąvokų, nurodytų šiame komentare, apibrėžimai atitinka minėtų transporto rūšių teisės aktuose naudojamas sąvokas.

14. Keleivių (fizinių asmenų) ir jų bagažo vežimo paslauga, jeigu keleiviai važiuoja kelių transportu reguliariais vietinio (miesto, priemiestinio) ir tolimojo susisiekimo maršrutais, o taip pat tarptautinio susisiekimo maršrutais, kai keleiviai yra įlaipinami ir išlaipinami tarptautinio susisiekimo maršrute nustatytoje stotyse ar stotelėse, esančiose Lietuvos teritorijoje, yra apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą. Pažymėtina, kad vežti keleivius tarp autobusų stočių ir stotelių Lietuvos Respublikos teritorijoje galima, jeigu tokiam vežimui duotas atitinkamų institucijų leidimas.

Pavyzdys

1 situacija

Autobusas, vykdamas keleivių vežimą tarptautiniu reguliaraus susisiekimo maršrutu, pvz., Vilnius-Ryga (Ryga-Vilnius), veža keleivius, kurie buvo įlaipinti maršrute nustatytoje sustojimo stotelėje, esančioje Lietuvos teritorijoje, ir važiuoja iki paskutinės stotelės Lietuvos teritorijoje.

Ši keleivių ir jų bagažo vežimo paslauga, atsižvelgiant į tai, kad ją suteikė kelių transporto priemonė vykstanti reguliaraus susisiekimo tarptautiniu maršrutu, kurios maršrute numatyti sustojimai Lietuvos teritorijoje, yra apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

2 situacija

Autobusas vykdo keleivių vežimą tarptautiniu reguliaraus susisiekimo maršrutu, pvz., Ryga-Vilnius-Varšuva (Varšuva-Vilnius-Ryga). Tuo atveju, jeigu šiame tarptautinio reguliaraus susisiekimo maršrute yra nustatyta, kad keleiviai gali būti įlaipinti ir išlaipinti sustojimo vietose, esančiose Lietuvos teritorijoje, tai tokia keleivių ir jų bagažo vežimo paslauga, kai tas pats keleivis įlipa ir išlipa Lietuvos Respublikos teritorijoje, apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

3 situacija

Autobusas vykdo keleivių vežimą tarptautiniais reguliaraus susisiekimo maršrutais, pvz., Kaunas-Vilnius-Varšuva (Varšuva-Vilnius-Kaunas).

Kaune buvo įlaipinti keleiviai, kurie važiavo:

- iki Vilniaus;
- iki Lazdijų (maršrute numatytas keleivių įlaipinimas ir išlaipinimas šioje stotelėje)
- iki Varšuvos.

Atsižvelgiant į tai, kad šame tarptautiniu reguliaraus susisiekimo maršrute numatyti sustojimai Vilniaus ir Lazdijų stotyse, tai keleivių, įlipusių Kauno stotyje ir išlipančių šiose stotyse, ir jų bagažo vežimo paslauga apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą.

Iki Varšuvos važiuojančių keleivių bagažo vežimo paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai, yra apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, likusi vežimo paslaugos dalis – ne Lietuvos Respublikos PVM objektas (žr. PVM įstatymo 45 straipsnio komentarą).

15. Geležinkelių transportu yra teikiama keleivių, bagažo vežimo paslauga Lietuvos Respublikos susisiekimo ministerijos nustatytais vietiniais maršrutais (kai traukinys nekerta Lietuvos Respublikos sienos) ir tarptautiniais maršrutais (kai traukinys su visais traukinio vagonais kerta mažiausiai vienos ES valstybės narės sieną, net jeigu traukinys buvo perdarytas, o jo dalys yra skirtingos kilmės ar paskirties, ir kurios pagrindinis tikslas yra vežti keleivius, bagažą tarp geležinkelio stočių, esančių skirtingų valstybių teritorijose. Tarptautinio maršruto apibrėžimas pateiktas PVM įstatymo 45 straipsnio 6 dalyje.

16. [Lietuvos Respublikos geležinkelių transporto kodekso](#) (toliau - GTK) 3 straipsnio 23 dalyje nurodyta, kad keleivių, bagažo vežimo vietiniais maršrutais paslauga – keleivių, bagažo vežimo geležinkelių transportu paslauga, kai traukinys nekerta Europos Sąjungos valstybės narės sienos.

17. Keleivių, bagažo vežimo tarptautiniais maršrutais paslauga – keleivių, bagažo vežimo geležinkelių transportu paslauga, kai traukinys su visais traukinio vagonais kerta mažiausiai vienos Europos Sąjungos valstybės narės sieną, net jeigu traukinys buvo perdarytas, o jo dalys yra skirtingos kilmės ar paskirties, ir kurios pagrindinis tikslas yra vežti keleivius, bagažą tarp geležinkelio stočių, esančių skirtingų valstybių teritorijose (GTK 3 straipsnio 22 dalis).

18. Asmuo, įsigydamas traukinio bilietą, sudaro keleivių vežimo sutartį su geležinkelio įmone (vežėju) ir įgyja keleivio teises kelionės dokumentuose (traukinio bilietuose) nurodytu galiojimo laikotarpiu važiuoti juose nurodytu maršrutu visais keleiviniais traukiniais, esančiais tvarkaraščiuose, iki kelionės dokumentuose (bilietuose) nurodytos geležinkelio stoties, nepriklausomai nuo to, kad kelionės metu reikia persėsti iš vieno keleivinio traukinio į kitą.

Atsižvelgiant į tai, apmokestinant PVM keleivių, bagažo vežimo geležinkelių transportu paslaugas, reikia atsižvelgti į konkretaus traukinio keleivio kelionę vietiniame maršrute arba tarptautiniame maršrute. Kelionės metu traukinio keleivis gali traukinio sustojimo vietose (geležinkelio stotyse ar stotelėse), o kartais ir privalo, pakeisti traukinį, vykstantį reguliariuoju tarptautiniu maršrutu į traukinį, vystantį vietiniu maršrutu, tam, kad pasiektų galutinį kelionės punktą, nurodytą kelionės dokumentuose (traukinio bilietuose). Tokiais atvejais kelionė traukiniu vietiniu maršrutu, nors keleiviai įlaipinami ir išlaipinami sustojimo vietose, esančiose Lietuvos Respublikos teritorijoje, yra tarptautinio maršruto dalis ir apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Traukiniu vykdomas keleivių ir jų bagažo vežimas tarptautiniu susisiekimo maršrutu Vilnius - Varšuva.

Keleiviai vyksta traukiniu į Varšuvą su persėdimais Kauno ir Šeštokų geležinkelio stotyse.

Šiuo atveju, atsižvelgiant į tai, kad keleivis važiuoja į Varšuvą, keleivių ir jų bagažo vežimo paslaugos dalis Lietuvoje (Vilnius - valstybės siena su Lenkija) apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, o kita vežimo paslaugos dalis – ne PVM objektas Lietuvoje (žr. PVM įstatymo 45 straipsnio komentarą).

19. Vadovaujantis GTK 33 straipsnio 3 dalies nuostatomis, geležinkelio įmonėms (vežėjams), vežantiems keleivius tarptautiniais susisiekimo maršrutais, yra suteikta teisė įlaipinti keleivius bet kurioje Lietuvos teritorijoje esančioje traukinio važiavimo maršruto geležinkelio stotyje ir išlaipinti kitoje.

Taigi, keleivių ir jų bagažo vežimo paslauga, kai keleiviai vežami keleiviniais traukiniais, vykstančiais reguliariais tarptautiniais maršrutais, ir yra įlaipinami ir išlaipinami (keleivio kelionė prasideda ir baigiasi Lietuvos teritorijoje) šio maršruto geležinkelio stotyse ar stotelėse, esančiose Lietuvos teritorijoje, yra apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą. Pažymėtina tai, kad vien siuntų (bagažo) pervežimo be keleivių vežimo paslaugos apmokestinamos taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Traukiniu vykdomas keleivių ir jų bagažo vežimas reguliariuoju tarptautiniu susisiekimo maršrutu Vilnius - Krokuva.

Vilniaus geležinkelio stotyje į traukinį įlipo keleiviai, kurie važiuavo:

- iki Mockavos geležinkelio stoties;
- iki Krokuvos geležinkelio stoties;

1 situacija

Vilniaus geležinkelio stotyje įlipusių keleivių, važiuojančių iki Mockavos geležinkelio stoties ir jų bagažo vežimo paslauga yra apmokestinama taikant lengvatinį 9 proc. PVM tarifą, neatsižvelgiant į tai, kad traukinys vyko tarptautiniu susisiekimo maršrutu Vilnius - Krokuva.

2 situacija

Vilniaus geležinkelio stotyje įlipę keleiviai važiuoja į galutinį tarptautinio susisiekimo maršruto Vilnius - Krokuva punktą, t. y. Krokuvos geležinkelio stotį.

Šiuo atveju keleivių ir jų bagažo vežimo paslaugos dalis, proporcinga maršruto Vilnius - Krokuva daliai Lietuvoje (Vilnius – valstybės siena su Lenkija), apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, o kita keleivių ir jų bagažo vežimo paslaugos dalis - ne PVM objektas Lietuvoje (žr. PVM įstatymo 45 straipsnio komentarą).

20. Tuo atveju, kai keleiviai ir keleivių bagažas vežami specialiaisiais (kai vežamos specialios keleivių grupės (darbininkų į darbo vietas ir iš jų, moksleivių į mokyklas ir iš jų ir pan.), užsakomaisiais (vienkartiniais) (kai iš anksto sudarytos keleivių grupės yra nuvežamos į tam tikrą vietą ir parvežamos į išvykimo vietą arba anksčiau nuvežta keleivių grupė grąžinama atgal į išvykimo vietą vėlesniu reisui, arba keleivių grupė nuvežama, o transporto priemonė grįžta tuščia ir pan.), reisais, tokiam vežimui yra taikomas standartinis PVM tarifas.

(PVMĮ 19 str. 3 dalies 4 punkto komentaras pagal VMI prie FM 2024-05-10 raštą Nr. (32.43-31-2)-RM-21378).

5) buitiniams energijos vartotojams, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos energetikos įstatyme, tiekiamoms malkoms ir medienos produktams, skirtiems kūrenimui;

Komentaras

1. Pagal Lietuvos Respublikos energetikos įstatymo nuostatas, buitinis energijos vartotojas tai fizinis asmuo, perkantis energiją asmeniniams, šeimos ar namų ūkio poreikiams, nesusijusiems su ūkine komercine ar profesine veikla.

2. Medienos produktai (įskaitant malkas), skirti kūrenimui, apima prekes, nurodytas Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) 4401 pozicijoje: malkinę medieną, turinčią rąstgalių, pliauskų, šakų, žabų kūlelių arba panašų pavidalą; medienos skiedras arba smulkinius; pjuvenas, medienos atliekas (išskyrus atliekas, kurias deginti galima tik atliekų deginimo įrenginiuose) ir atraižas, aglomeruotas ir neaglomeruotas ir turinčias rąstgalių, briketų, granulių arba panašų pavidalą ir kitus medienos (spygliuočių ir/ar ne spygliuočių) produktus. Atliekų, kurias deginti galima tik atliekų deginimo įrenginiuose ir kurių deginti buitiniai vartotojai negali (pvz., susidariusių baldų ar kt. gamyboje ir/ar kurios yra chemiškai ar kitaip apdorotos), tiekimui lengvatinis PVM tarifas netaikomas. Tačiau miško kirtimo liekanoms tokioms kaip: kelmų antžeminė dalis, nuopjovos, susmulkinta pjūvių mediena, medžių viršūnės, šakos, smulkių medžių stiebai, trako medžių ir krūmų stiebai ir kt., kai jos tiekiamos buitiniams energijos vartotojams, taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas.

3. Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik iš medienos atliekų ir atraižų pagamintų briketų, kurie klasifikuojami KN 4401 pozicijoje, pardavimui. Kitaip tariant, kūrenimui naudojamų briketų, pagamintų ne iš medienos, o iš kitų produktų (pvz., iš grikių lukštų, šiaudų) pardavimas yra apmokestinamas, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

Jeigu KN 4401 pozicijoje klasifikuojamos prekės gali būti skirtos tiek kūrenimui, tiek kitoms reikmėms (pvz., ažuolinių vyno statinių, romo statinių ir pan. rūkymo kaladėlės, pjuvenų briketai ir kt.), išskyrus atliekas, kurias galima deginti tik atliekų deginimo įrenginiuose, tai neatsižvelgiant į prekių naudojimo paskirtį, jų pardavimui gali būti taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas.

4. Gluosniai, karklai, žilvičiai ir jų produktai kūrenimui (ne pynimui) – klasifikuojami KN 4401 pozicijoje ir jų pardavimui gali būti taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas. Medžių kankorėžiai (ne dekoratyviniams tikslams) – klasifikuojami KN 1404 pozicijoje ir parduodami, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

5. Granulės / briketai – klasifikuojami pagal dominuojantį komponentą: - jeigu dominuoja (daugiau kaip 50 %) mediena, klasifikuojami KN 4401 pozicijoje - jų pardavimui gali būti taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas; - jeigu dominuoja kiti komponentai, tai granulės / briketai klasifikuojami atitinkamai, pagal dominuojančius elementus kitose KN pozicijose – parduodami, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

6. Jeigu uždegimo pagaliukai ir įkūrimo priemonės yra įmirkytos degiomis medžiagomis (pvz., vašku ar kitais naftos produktais) ar kitaip apdorotos, jos KN 4401 pozicijai nepriskiriamos (skiriamos į KN 3606 poziciją) ir jų pardavimui visais atvejais taikomas standartinis PVM tarifas. Jeigu uždegimo pagaliukai tik suskaldyti ir niekuo neapdoroti – jie patenka į KN 4401 poziciją ir jų pardavimui gali būti taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas.

7. Pagrindiniai PVM tarifo taikymo principai, kai medienos produktų (įskaitant malkas) pardavimas įforminamas kasos aparato kvitu turėtų būti tokie: - kai nurodytas prekes įsigyja juridinis

asmuo, taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas; - kai šias prekes įsigyja fizinis (ar neidentifikuotas) asmuo, o pardavimas įforminamas tik kasos aparato kvitu, nors toks kvitas kai kuriais atvejais ir gali būti laikomas PVM sąskaita faktūra, lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas nereikalaujant papildomų įrodymų pateikimo; - kai nurodytų prekių pardavimas įforminamas kasos aparato kvitu, o pirkėjui (įskaitant fizinį asmenį) paprašius papildomai išduodama PVM sąskaita faktūra, taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas. Tačiau kai pardavėjas nenaudoja kasos aparato ir pardavimai įforminami tik PVM sąskaita faktūra, tai fiziniam asmeniui parduodamiems medienos produktams (įskaitant malkas) lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas tik turint papildomus įrodymus, kitais atvejais nurodytųjų prekių pardavimams (įskaitant atvejus, kai prekės parduotos fiziniams asmenims, nepateikusiems įrodymų/patvirtinimų) taikomas 21 proc. PVM tarifas.

8. Kai malkų ir/ar medienos produktų, skirtų kūrenimui, pardavimui išrašoma PVM sąskaita faktūra (kasos kvitas neišduodamas), tai parduodamų malkų/medienos produktų 9 proc. lengvatinio PVM tarifo taikymo fiziniams asmenims, kuriems už kietą kurą kompensacijas teikia savivaldybė, kaip ir kitiems fiziniams asmenims, pagrįstumo patvirtinimui būtų tinkamas pirkėjo – fizinio asmens raštiškas patvirtinimas, kad jis perka prekes kaip buitinis vartotojas ir įsigytos prekės bus naudojamos asmeniniams, šeimos ar namų ūkio poreikiams, nesusijusiems su ūkine komercine ar profesine veikla, ar pateiktas kitoks raštiškas įrodymas (pvz. savivaldybės informacija apie tai, kad konkrečiam asmeniui kompensuojamas malkų įsigijimas, vadovaujantis Piniginės socialinės paramos nepasiturintiems gyventojams įstatymu ar pan.). Jeigu parduodamų malkų ir/ar medienos produktų, skirtų kūrenimui, pardavimas įforminamas kasos aparato kvitu, tačiau pirkėjas – fizinis asmuo prašo, kad jam dėl savivaldybės teikiamos kompensacijos už kietą kurą būtų išrašyta ir PVM sąskaita faktūra, tai lengvatinis 9 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tokiu atveju, jeigu pardavėjas, išdavęs kasos aparato kvitą, išrašytų ne PVM sąskaitą faktūrą, o laisvos formos dokumentą, kuriame būtų nurodyta, koks fizinis asmuo, kada, kokį kiekį, už kokią sumą, kokių medienos produktų (įskaitant malkas) pirko ir koks kasos aparato kvitas buvo išduotas (laisvos formos patvirtinimas kartu su kasos aparato kvitu būtų pateikiami savivaldybei kompensacijai gauti). Kai nurodytų prekių pardavimas įforminamas kasos aparato kvitu, jame gali būti išskirtas 9 proc. lengvatinis PVM tarifas, nes pardavimo metu pardavėjui nebuvo galimybės identifikuoti pirkėjo statuso. Tačiau, jeigu pirkėjas (įskaitant fizinį asmenį) vėliau paprašo papildomai išduoti PVM sąskaitą faktūrą, pardavimui turi būti taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas. Todėl pirmiausia kasos kvite neteisingai atspausdinti duomenys taisomi Kasos aparatų ir tiesioginio ryšio kompiuterių tinklo terminalų naudojimo taisyklių, patvirtintų VMI prie FM viršininko 2003 m. rugsėjo 18 d. įsakymu V-255, nurodyta tvarka, tada patikslinti kvito duomenys įrašomi į PVM sąskaitą faktūrą.

9. Kai medienos produktų (įskaitant malkas) pardavimas įforminamas kasos aparato kvitu, tačiau papildomai išrašoma PVM sąskaita faktūra (tiek pirkėjo prašymu, tiek pardavėjo iniciatyva), nurodytųjų prekių pardavimui taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas, neatsižvelgiant į pirkėjo – fizinio asmens - pateiktą patvirtinimą.

6) iki 2023 m. gruodžio 31 d. restoranų, kavinių ir panašių maitinimo įstaigų teikiamoms maitinimo paslaugoms ir išsinešti tiekiamam maistui, išskyrus alkoholinius gėrimus ir paslaugas ar paslaugų dalis, kurios susijusios su alkoholiniais gėrimais;

Komentaras

Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas restoranų, kavinių ir panašių maitinimo įstaigų teikiamoms maitinimo paslaugoms ir išsinešti tiekiamam maistui, išskyrus alkoholinius gėrimus ir paslaugas ar paslaugų dalis, kurios susijusios su alkoholiniais gėrimais, galiojo nuo 2021 m. liepos 1 d.

7) visų rūšių meno ir kultūros įstaigų, meno ir kultūros renginių lankymui, kai netaikomos šio Įstatymo 23 straipsnio nuostatos;

Komentaras

Kultūros paslaugomis PVM įstatymo atžvilgiu laikomos:

- 1) muziejų, zoologijos ir botanikos sodų, cirko veikla;
- 2) visų meno rūšių, kultūros renginiai (teatro spektakliai, muzikos, choreografijos renginiai, kultūros renginiai vaikams, jaunimui, meno kūrinių bei tautodailės parodos ir kita), kino filmų gamyba (įskaitant pagalbinę veiklą – dubliavimą, titravimą ir pan.), nuoma ir rodymas;
- 3) bibliotekų teikiamos bibliografinės ir informacinės paslaugos.

Pagal šią nuostatą lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas meno ir kultūros renginių lankymo paslaugoms, kai jas teikia visų rūšių meno ir kultūros įstaigos ir kai teikiama renginio lankymo („įėjimo į renginį“) paslauga.

8) iki 2023 m. birželio 30 d. atlikėjų (aktoriaus, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo ar kito asmens, vaidinančio, dainuojančio, skaitančio, deklamuojančio arba kitaip atliekančio literatūros, meno, folkloro kūrinius ar cirko numerius) teikiamoms atlikimo paslaugoms;

Komentaras

Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas atlikėjų (aktoriaus, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo ar kito asmens, vaidinančio, dainuojančio, skaitančio, deklamuojančio arba kitaip atliekančio literatūros, meno, folkloro kūrinius ar cirko numerius) teikiamoms atlikimo paslaugoms, galiojo nuo 2021 m. liepos 1 d.

9) iki 2023 m. birželio 30 d. sporto renginių, sporto klubų lankymui ir kitų asmenų, teikiančių panašias į sporto klubų teikiamas paslaugas, lankymui, kai netaikomos šio Įstatymo 23 straipsnio nuostatos.

Komentaras

Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas sporto renginių, sporto klubų lankymui ir kitų asmenų, teikiančių panašias į sporto klubų teikiamas paslaugas, lankymui, kai netaikomos šio Įstatymo 23 straipsnio nuostatos, galiojo nuo 2021 m. liepos 1 d.

(PVMĮ 19 str. 3 dalies 5, 6, 7, 8, 9 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-06-17 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr) RM-27628).

4. Lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas:

1) vaistams, medicinos pagalbos priemonėms ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nekompensuojamiesiems receptiniams vaistams, išskyrus šio straipsnio 5 dalyje nustatytus atvejus;

Komentaras

1. Lengvatinis 5 proc. PVM tarifas receptiniams vaistams taikomas neatsižvelgiant į tai, ar jų įsigijimas yra kompensuojamas ar nekompensuojamas iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo (toliau – PSDF) biudžeto lėšų. Lengvatinis 5 proc. PVM tarifas receptiniams vaistams taikomas visose tiekimo grandyse.

Receptiniams vaistams yra priskiriami tokie vaistiniai preparatai, kurie yra:

- įtraukti į Valstybinės vaistų kontrolės tarnybos prie Lietuvos Respublikos sveikatos ministerijos (toliau – VVKT) skelbiamą receptinių vaistinių preparatų sąrašą arba Lietuvos Respublikos vaistinių preparatų registre yra nurodyta, kad vaistinis preparatas priskiriamas prie receptinių vaistinių preparatų;

Vadovaujantis [Lietuvos Respublikos farmacijos įstatymo](#) 9 straipsnio 8 ir 9 dalių nuostatomis, VVKT, registruodama vaistinius preparatus Lietuvos Respublikoje, juos klasifikuoja į receptinius ir nereceptinius vaistinius preparatus ir tvirtina bei skelbia receptinių vaistinių preparatų sąrašą, kurį kasmet tikslina. Kitose ES valstybėse narėse vaistinius preparatus klasifikuoja tų valstybių kompetentingos institucijos, tačiau vienoje valstybėje patvirtinta klasifikacija nėra pripažįstama kitoje valstybėje, išskyrus, kai taikoma savitarpio pripažinimo ar decentralizuota procedūros (tuomet vienodą klasifikaciją tvirtina visos registravimo procedūroje dalyvaujančios valstybės).

Atkreiptinas dėmesys, kad Receptų rašymo ir vaistinių preparatų, medicinos priemonių (medicinos prietaisų) ir kompensuojamųjų medicinos pagalbos priemonių išdavimo (pardavimo) vaistinėse gyventojams ir popierinių receptų saugojimo, išdavus (pardavus) vaistinius preparatus, medicinos priemonės (medicinos prietaisus) ir kompensuojamąsias medicinos pagalbos priemones vaistinėje, taisyklių, patvirtintų [Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2002 m. kovo 8 d. įsakymu Nr. 112](#) V1 skyriuje nustatytais atvejais receptinius vaistus galima įsigyti be recepto.

- Į Sąjungos vaistinių preparatų registrą įrašyti vaistiniai preparatai, kurių registracijos sąlygose nurodyta, kad jie priskirti receptiniams vaistiniams preparatams;

- priskirti receptiniams ir įrašyti į lygiagrečiai importuojamų vaistinių preparatų sąrašą;

- priskirti receptiniams, į Sąjungos vaistinių preparatų registrą įrašyti vaistiniai preparatai;

- įtraukti į neregistruotų būtinųjų vaistinių preparatų, kurie gali būti tiekiami Lietuvos Respublikos rinkai ir priskirti receptiniams vaistiniams preparatams;

Lietuvos Respublikos rinkai gali būti tiekiami tik tie neregistruoti būtinieji vaistiniai preparatai, dėl kurių yra išduoti leidimai ir kurie įrašyti į Neregistruotų būtinųjų vaistinių preparatų, kurie gali būti tiekiami Lietuvos Respublikos rinkai, sąrašą (toliau – Sąrašas). VVKT prie Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerijos, priėmusi sprendimą išduoti leidimą, vaistinį preparatą įrašo į Sąrašą, ir priskiria jį receptiniams ar nereceptiniams vaistiniams preparatams.

- neregistruoti vaistiniai preparatai, būtini vartoti, kai įtariama ar nustatoma sveikatai pavojingų patogeninių ar cheminių veiksnių, toksinų arba jonizuojančioji radiacija, taip pat paskelbus valstybės lygio ekstremaliąją situaciją, teritorijų karantiną, įvedus karo ar nepaprastąją padėtį;

Pagal [Lietuvos Respublikos farmacijos įstatymo](#) 8 straipsnio 5 dalį, sveikatos apsaugos ministras gali laikinai leisti tiekti Lietuvos Respublikos rinkai neregistruotus vaistinius preparatus, būtinus vartoti, kai įtariama ar nustatoma sveikatai pavojingų patogeninių ar cheminių veiksmų, toksinų arba jonizuojančioji radiacija, taip pat paskelbus valstybės lygio ekstremaliąją situaciją, teritorijų karantiną, įvedus karo ar nepaprastąją padėtį.

- vardiniai vaistiniai preparatai;
- ekstemporalieji vaistiniai preparatai;

Gamybinėje vaistinėje pavieniam pacientui pagal gydytojo receptą ir (arba) asmens sveikatos priežiūros įstaigos užsakymą pagaminti vaistiniai preparatai (kartiniai vaistiniai preparatai) ar pagal vaistinio preparato aprašą pagaminti vaistiniai preparatai (aprašiniai vaistiniai preparatai). Atsižvelgiant į tai, kad norint įsigyti ekstemporalinių vaistinių preparatų reikalingas gydytojo receptas, ekstemporalieji vaistiniai preparatai laikomi receptiniais vaistiniais preparatais.

- radiofarmaciniai vaistiniai preparatai;

Lietuvos Respublikos vaistinių preparatų registre registruoti radiofarmaciniai preparatai, radionuklidų generatoriai, radionuklidų rinkiniai ar radionuklidų pirmtakai taip pat yra laikomi receptiniais vaistiniais preparatais.

- pažangios terapijos vaistiniai preparatai, gaminami konkrečioms pacientams pagal gydytojo paskyrimą;

Pažangios terapijos vaistinius preparatus konkrečioms pacientams pagal gydytojo paskyrimą turi teisę gaminti juridiniai asmenys, turintys asmens sveikatos priežiūros veiklos licenciją ir VVKT išduotą leidimą. Pažangios terapijos vaistiniai preparatai konkrečioms pacientams pagal gydytojo paskyrimą gali būti gaminami ir vartojami tik Lietuvos Respublikoje gydytojui prisiimant profesinę atsakomybę už jų skyrimą ir vartojimą. [Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2010 m. liepos 28 d. įsakymas Nr. V-675 „Dėl Pažangios terapijos vaistinių preparatų konkrečioms pacientams kokybės, saugumo, atsekamumo ir farmakologinio budrumo reikalavimų aprašo, Leidimų gaminti pažangios terapijos vaistinius preparatus konkrečioms pacientams pagal gydytojo paskyrimą išdavimo tvarkos aprašo, Paraiškos gauti leidimą gaminti pažangios terapijos vaistinius preparatus konkrečioms pacientams pagal gydytojo paskyrimą ir leidimo gaminti pažangios terapijos vaistinius preparatus konkrečioms pacientams pagal gydytojo paskyrimą formų patvirtinimo“.](#)

- nurodyti [Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo](#) 20 straipsnio 2 dalyje (tik iki Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro įsakymo „Dėl Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2005 m. gegužės 9 d. įsakymo Nr. V-374 „Dėl Vardinių vaistinių preparatų įsigijimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“, įgyvendinančio 2023 m. birželio 22 d. Lietuvos Respublikos farmacijos įstatymo Nr. X-709 2, 8, 11, 15, 17, 24, 28, 30, 33, 39, 55¹, 57, 59, 59² ir 61 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIV-2082 2 straipsnio 2-6 dalių, kuriomis keičiamos Farmacijos įstatymo 8 straipsnio 3 ir 4 dalių nuostatos ir šis straipsnis papildomas 3¹, 4¹, 4² dalimis, nuostatas, reglamentuojančias vardinių vaistinių preparatų įsigijimą, tiekimą, skyrimą ir (ar) išrašymą, pardavimą (išdavimą) ir apskaitą, įsigaliojimo datas);

Vadovaujantis [Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo](#) 20 straipsnio 2 dalimi sveikatos priežiūros specialistams leidžiama panaudoti naujas mokliškai pagrįstas, bet dar nustatyta tvarka neapčiuotus ligų profilaktikos, diagnostikos ir gydymo priemones (tarp jų ir vaistus) stengiantis pacientą išgydyti, išgelbėti ar pratęsti gyvybę.

1 pavyzdys

I situacija

Pagal Lietuvos gydytojo išrašytą ir pateiktą vieną vaistų receptą asmuo Lietuvoje perka 2 vidines vaistų pakuotes. Perkami vaistai nėra priskiriami receptiniams.

Neatsižvelgiant į tai, kad parduodamiems vaistams yra išduotas gydytojo receptas, šiems vaistams taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas, todėl, kad šie vaistai nėra receptiniai.

II situacija

Pagal pateiktą Italijos klinikos gydytojo išduotą receptą, Italijos pilietis perka Lietuvos vaistinėje 1 vidinę pakuotę recepte nurodytų vaistų. Minėti vaistai yra įtraukti į receptinių vaistų sąrašą Italijoje, tačiau nėra patvirtinti Europos Komisijos kaip receptiniai bei pagal Lietuvos teisės aktus nėra priskiriami receptiniams vaistams ir neatitinka nurodytų priskyrimo receptiniams vaistams sąlygų.

Atsižvelgiant į tai, kad recepte nurodyti vaistai Lietuvoje nepriskiriami prie receptinių vaistų ir nepatvirtinti Europos Komisijos kaip receptiniai, šiems vaistams taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas.

III situacija

Fizinis asmuo vaistinėje teisės aktais nustatyto atveju be recepto įsigyja receptinius vaistus. Tiekiamiems vaistams taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas, nes vaistai priskirti prie receptinių vaistų.

IV situacija

Fizinis asmuo įsigyja vaistus, įrašytus į Kompensuojamųjų vaistinių preparatų kainyną, taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas.

2. PVM įstatymo 15 straipsnio 5 dalyje yra nustatyta, kad į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami: visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM, su prekės tiekimu ar paslaugos teikimu susijusių subsidijų ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė (žr. PVM įstatymo 15 straipsnio komentare).

PVM įstatymo 15 straipsnio 7 dalyje numatyta, kad į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos įvairios nuolaidos, suteikiamos prekės tiekimo ar paslaugos teikimo metu.

3. Pagal [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo](#) 10 straipsnio 1 dalies nuostatas, apdraustiesiems yra kompensuojamos išlaidos kompensuojamiems vaistams, medicinos pagalbos priemonėms (t. y. medicinos priemonės, kurių įsigijimo išlaidos ar jų dalis kompensuojamos PSDF biudžeto lėšomis) ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams, išrašytiems ambulatoriniam gydymui sveikatos apsaugos ministro nustatyta tvarka.

Vadovaujantis [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo](#) 12 straipsniu, Valstybinė ligonių kasa (toliau – VLK) centralizuotai perka sveikatos priežiūros įstaigoms skirtus vaistus ir medicinos pagalbos priemones, kurių įsigijimo išlaidos apmokamos iš PSDF biudžeto lėšų.

Taip pat iš PSDF biudžeto lėšų, vadovaujantis [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo](#) 9 straipsnio 2 dalies 2 punktu, kompensuojamos ortopedijos techninių priemonių įsigijimo išlaidos.

4. Taigi lengvatinis 5 proc. PVM tarifas gali būti taikomas nereceptiniams vaistams, medicinos pagalbos priemonėms ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams, išduodamiems asmens sveikatos priežiūros įstaigose arba tiekiamiems per vaistines arba ūkio subjektus, kurie yra su teritorine ligonių kasa (toliau – TLK) sudarę sutartį dėl medicinos pagalbos priemonių, įrašytų į Kompensuojamųjų medicinos pagalbos priemonių sąrašą (C sąrašą), patvirtintą [Lietuvos Respublikos](#)

[sveikatos apsaugos ministro 2000 m. spalio 6 d. įsakymu Nr. 529 „Dėl Kompensuojamųjų medicinos pagalbos priemonių sąrašo \(C sąrašo\) patvirtinimo“](#), bei į einamųjų metų kompensuojamųjų medicinos pagalbos priemonių kainyną, apmokėjimo PSDF biudžeto lėšomis (toliau – sutartis):

4.1. fiziniam asmeniui, pateikusiam kompensuojamųjų vaistų receptą ar kompensuojamųjų medicinos pagalbos priemonių, kompensuojamųjų specialiųjų medicininės paskirties maisto produktų receptą.

Šiuo atveju lengvatinis 5 proc. PVM tarifas taikomas ambulatoriniam gydymui skirtiems vaistams, įrašytiems į Kompensuojamųjų vaistinių preparatų kainyną, ektemporaliesiems vaistams, kurių sudėtyje yra nors viena veiklioji medžiaga, kurios pavadinimas įrašytas į Ligų ir kompensuojamųjų vaistų joms gydyti sąrašą, patvirtintą [Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2000 m. sausio 28 d. įsakymu Nr. 49 „Dėl Kompensuojamųjų vaistų sąrašų patvirtinimo“](#), bei ambulatoriniam gydymui skirtoms medicinos pagalbos priemonėms (įskaitant specialiosios medicininės paskirties maisto produktus), kurios yra įrašytos į Kompensuojamųjų medicinos pagalbos priemonių kainyną;

4.2. fiziniam asmeniui, pateikusiam gydytojo specialisto siuntimą (pvz.: gydytojo ortopedo-traumatologo, gydytojo chirurgo, fizinės medicinos ir reabilitacijos gydytojo ar kt.).

Šiuo atveju lengvatinis 5 proc. PVM tarifas taikomas ortopedijos techninėms priemonėms, kurios yra įtrauktos į PSDF biudžeto lėšomis kompensuojamų ortopedijos techninių priemonių ir jų bazinių kainų sąrašą arba PSDF biudžeto lėšomis kompensuojamų medicinos priemonių ir jų bazinių kainų sąrašą, patvirtintus Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2012 m. liepos 5 d. [įsakymu Nr. V-698 „Dėl Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto lėšomis kompensuojamų ortopedijos techninių priemonių ir medicinos priemonių bei jų bazinių kainų sąrašų patvirtinimo“](#).

Ortopedijos techninių priemonių ir medicinos priemonių kompensavimo PSDF biudžeto lėšomis tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2006 m. kovo 31 d. [įsakymu Nr. V-234 „Dėl Ortopedijos techninių priemonių ir medicinos priemonių kompensavimo Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto lėšomis tvarkos aprašo patvirtinimo“](#);

4.3. Valstybinei ligonių kasai, centralizuotai [Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymo](#) nustatyta tvarka perkančiai (pačiai arba per Centrinę perkančiąją organizaciją) sveikatos priežiūros įstaigoms skirtus vaistus, medicinos pagalbos priemones ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus, kurių įsigijimo išlaidos apmokamos iš Vyriausybės ar sveikatos apsaugos ministro įgaliotų institucijų valstybės biudžeto, PSDF biudžeto ir (ar) kitomis lėšomis;

4.4. asmens sveikatos priežiūros įstaigoms, kai šie vaistai, medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktai bus skiriami paslaugų, apmokamų iš PSDF biudžeto lėšų, teikimui.

Lengvatinis 5 proc. PVM tarifas taikomas asmens sveikatos priežiūros įstaigoms tiekiamiems nereceptiniams vaistams, medicinos pagalbos priemonėms ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams tik tokiu atveju, jei asmens sveikatos priežiūros įstaiga, kuriai šios prekės tiekiamos:

4.4.1. su TLK yra sudariusi sutartį dėl asmens sveikatos priežiūros paslaugų teikimo ir jų apmokėjimo PSDF biudžeto lėšomis (toliau – sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartis) (tokią informaciją tiekėjai gali TLK internetiniuose puslapiuose: www.vilniaustlk.lt; www.ktlk.lt; www.klaipedostlk.lt; www.paneveziotlk.lt; www.siauliutlk.lt; tokiu patvirtinimu galėtų būti, pavyzdžiui, asmens sveikatos priežiūros įstaigos ir TLK sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutarties kopija, pateikta tiekėjui). Kai vaistai, medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktai tiekiami asmenims, kurie su TLK nėra sudarę sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutarties, tačiau įsigytus nereceptinius vaistus, medicinos pagalbos

priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus naudoja atlikti medicininiams tyrimams, kuriuos užsako asmens sveikatos priežiūros įstaigos, sudariusios su TLK sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartis, lengvatinis 5 proc. PVM tarifas netaikomas;

4.4.2. tiekėjui pateikia patvirtinimą, kad įsigijami nereceptiniai vaistai, medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktai bus skirti asmens sveikatos priežiūros paslaugoms, dėl kurių teikimo su TLK yra sudaryta sutartis, teikti.

Pavyzdys

UAB „A“ tiekia medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus:

- 1) Asmens sveikatos priežiūros įstaigai, kuri su TLK yra sudariusi asmens sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį;
- 2) VšĮ „B“, kuri su TLK nėra sudariusi sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutarties, tačiau kuri iš UAB „A“ įsigytas medicinos pagalbos priemonės naudoja atlikti medicininiams tyrimams, kuriuos užsako asmens sveikatos priežiūros įstaigos, sudariusios su TLK sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį.

Kaip apmokestinamos PVM UAB „A“ tiekiamos medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktai?

Kai UAB „A“ medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus tiekia asmens sveikatos priežiūros įstaigai, kuri su TLK yra sudariusi sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį, tai medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktai apmokestinami, taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą.

Kai UAB „A“ medicinos pagalbos priemonės tiekia VšĮ „B“, kuri su TLK nėra sudariusi sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutarties, o iš UAB „A“ įsigytas medicinos pagalbos priemonės naudoja atlikti medicininiams tyrimams, kuriuos užsako asmens sveikatos priežiūros įstaigos, sudariusios su TLK sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį, tai medicinos pagalbos priemonės apmokestinamos, taikant standartinį PVM tarifą.

Lengvatinis 5 proc. PVM tarifas taikomas asmens sveikatos priežiūros įstaigų perkamiems:

- 1) Nereceptiniams vaistams;
- 2) medicinos pagalbos priemonėms (kokios konkrečios prekės priskiriamos medicinos pagalbos priemonėms aiškina Valstybinė akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnyba prie Sveikatos apsaugos ministerijos):
 - aktyviosioms implantuojamoms medicinos pagalbos priemonėms, pavyzdžiui, širdies stimulatoriams, implantuojamiems infuziniams siurbliams, kochleariniams implantams;
 - neaktyvioms implantuojamoms medicinos pagalbos priemonėms, pavyzdžiui, intrauteriniams įtaisams, širdies vožtuvams, kaulų protezams;
 - vienkartinio naudojimo *in vitro* diagnostikos medicinos priemonėms, kurių kategorijai priklauso medicinos priemonės, kurios naudojamos iš žmogaus kūno paimtų mėginių *in vitro* tyrimams siekiant nustatyti fiziologinę ar patologinę būklę, pavyzdžiui: diagnostiniams reagentams;
 - vienkartinėms medicinos pagalbos priemonėms, kurių kategorijai priskiriamos medicinos priemonės, skirtos naudoti tik vienam pacientui ir tik per vieną procedūrą, pavyzdžiui, intraveniniams infuziniams rinkiniams, laparotominiams tamponams;
 - kitoms medicinos pagalbos priemonėms, kurių kategorijai priskiriamos ortopedijos techninės priemonės, pvz., įtvarai, galūnių protezai, dirbtinės kūno dalys, klausos aparatai ir kitos medicinos priemonės, skirtos traumai ar negaliai palengvinti arba kompensuoti.

3) specialiosios medicininės paskirties maisto produktams (ši sąvoka apibrėžta 2013 m. birželio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) Nr. 609/2013 dėl kūdikiams ir mažiems vaikams skirtų maisto produktų, specialiosios medicininės paskirties maisto produktų ir viso paros raciono pakaitalų svoriui kontroliuoti ir kuriuo panaikinami Tarybos direktyva 92/52/EEB, Komisijos direktyvos 96/8/EB, 1999/21/EB, 2006/125/EB ir 2006/141/EB, Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/39/EB ir Komisijos reglamentai (EB) Nr. 41/2009 ir (EB) Nr. 953/2009 su visais pakeitimais).

5. Lengvatinis 5 proc. PVM tarifas taip pat gali būti taikomas ir skaičiuojant pardavimo PVM už iš kitos ES valstybės narės įsigytus vaistus, medicinos pagalbos priemones ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus, kurių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo](#) nustatyta tvarka. Šis PVM tarifas taikomas tokiu atveju, kai minėtas prekes iš kitų ES valstybių narių įsigyja:

5.1. asmens sveikatos priežiūros įstaiga (ne tarpininkas), kuri su teritorine ligonių kasa yra sudariusi sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį ir įsigyjamus nereceptinius vaistus, medicinos pagalbos priemones ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus numato skirti sveikatos priežiūros paslaugoms, dėl kurių teikimo su teritorine ligonių kasa yra sudaryta sutartis, teikti;

5.2. VLK, centralizuotai perkanti sveikatos priežiūros įstaigoms skirtus vaistus ir medicinos pagalbos priemones, kurių įsigijimo išlaidos apmokamos iš PSDF biudžeto lėšų.

6. Importuojamiems iš trečiųjų šalių vaistams, medicinos pagalbos priemonėms ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo](#) nustatyta tvarka, lengvatinis 5 proc. importo PVM tarifas taikomas tais atvejais, kai tokias prekes importuoja VLK, centralizuotai [Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymo](#) nustatyta tvarka perkanti (pati arba per Centrinę perkančiąją organizaciją) sveikatos priežiūros įstaigoms skirtus vaistus ir medicinos pagalbos priemones, kurių įsigijimo išlaidos apmokamos iš PSDF biudžeto lėšų arba kai tokias prekes importuoja pačios asmens sveikatos priežiūros įstaigos (ne tarpininkai), kurios su TLK yra sudariusios sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartis ir įsigyjamus vaistus, medicinos pagalbos priemones ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus numato skirti sveikatos priežiūros paslaugoms, dėl kurių teikimo su teritorine ligonių kasa yra sudarytos sutartys, teikti. Importuojant vaistus, medicinos pagalbos priemones ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktus, kuriems taikomas lengvatinis 5 proc. importo PVM tarifas, muitiniam tikrinimui turi būti pateikti dokumentai, įrodantys, kad importuojamų vaistų, medicinos pagalbos priemonių ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktų įsigijimo išlaidos bus kompensuojamos [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo](#) nustatyta tvarka (pvz., sutartis, įstaigos laisvos formos raštiškas patvirtinimas, kad įsigijami vaistai ir medicinos pagalbos priemonės ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktai bus skirti sveikatos priežiūros paslaugoms, dėl kurių teikimo su TLK yra sudaryta sutartis, teikti ir pan.).

Importo muitinės deklaracijoje pateikiamas prekės aprašymas, kuris paprastai vartojamas prekyboje, be to, prekės turi būti aprašytos taip, kad pakaktų duomenų jas vienareikšmiškai identifikuoti ir suklasifikuoti, prekių importo draudimams bei apribojimams taikyti, nustatytiems importo muitams ar mokesčiams apskaičiuoti. Norint taikyti PVM lengvatą vaistams, medicinos pagalbos priemonėms ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams, kurių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo](#) nustatyta tvarka, turi būti deklaruota šių vaistų ir medicinos pagalbos priemonių ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktų atitiktis PVM įstatymo 19 straipsnio 4 dalyje nustatytiems

atitinkamiems reikalavimams, t. y. aprašant šias prekes turi būti papildomai įrašyta, kad šios prekės kompensuojamos.

Tokių prekių kitų tiekėjų (pvz., farmacinę veiklą vykdančių įmonių) importuojamiems vaistams, medicinos pagalbos priemonėms, ir specialiosios medicininės paskirties maisto produktams taikytinas standartinis PVM tarifas.

(PVMĮ 19 str. 4 dalies 1 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-06-17 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr) RM-27628).

2) neįgalųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui;

Komentaras

1. Nuo 2013 m. sausio 1 dienos lengvatiniu 5 proc. PVM tarifu yra apmokestinamas techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, tiekimas ir šių priemonių remontas.

Vadovaujantis [Lietuvos Respublikos asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų įstatymu](#) (toliau – ANTAP įstatymas) techninės pagalbos priemonių poreikis gali būti nustatomas:

- 1) asmeniui su negalia;
- 2) asmeniui po ūmios traumos ir (ar) ligos ir (ar) turinčiam judesio raidos sutrikimų, iki neįgalumo ar dalyvumo lygis jam dar nenustatytas;
- 3) pensinio amžiaus asmeniui (toliau visi šie asmenys kartu - asmuo su negalia).

Remiantis ANTAP įstatymo 2 straipsnio 5 punkto nuostatomis, asmeniu su negalia yra laikomas asmuo, kuriam yra nustatytas neįgalumo lygis arba 55 proc. ar mažesnis dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – darbingumo lygis ar specialiųjų poreikių lygis).

2. Pagal ANTAP įstatymą, techninės pagalbos priemonės – asmeniui su negalia skirtas standartinis ar specialus gaminys (įskaitant įtaisus, įrangą, programinę įrangą), padedantis kompensuoti, sumažinti organizmo funkcijų sutrikimus, veiklos ar dalyvavimo visuomeniniame gyvenime galimybių apribojimus arba jų išvengti.

Remiantis ESTT praktika, tuo atveju, jeigu prekė gali būti naudojama skirtingais tikslais, lengvatinio PVM tarifo taikymas kiekvienam tiekimo sandoriui priklauso nuo konkretaus šios prekės naudojimo tikslo, numatyto jos pirkėjo. ESTT byloje C-360/11 *Commission v Spain* nurodė, kad lengvatiniu PVM tarifu gali būti apmokestinamos tik tokios priemonės ir įranga, kurios skirtos naudoti išskirtinai ir asmeniškai asmenims su negalia, t. y. lengvatinis PVM tarifas turėtų būti taikomas tik tokioms priemonėms ir įrangai, kurios naudojamos asmenų su negalia.

3. ANTAP įstatymo 26 straipsnio 1 dalyje nurodytos šios techninės pagalbos priemonių rūšys: 1) judėjimo; 2) regos; 3) klausos; 4) komunikacijos ir sensorikos.

Asmenų aprūpinimo klausos, regos, komunikacijos ir sensorikos bei judėjimo techninės pagalbos priemonėmis tvarkos aprašai yra patvirtinti Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministro 2022 m. sausio 13 d. [įsakymu Nr. A1-25](#) „Dėl asmenų aprūpinimo klausos, regos, komunikacijos ir sensorikos bei judėjimo techninės pagalbos priemonėmis tvarkos aprašų patvirtinimo“ (toliau Techninės pagalbos priemonių sąrašai).

Taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą apmokestinamos:

3.1. Techninės pagalbos priemonės ir (arba) papildoma įranga, nurodyta:

- Asmenų aprūpinimo judėjimo techninės pagalbos priemonėmis tvarkos apraše;
- Asmenų aprūpinimo klausos techninės pagalbos priemonėmis tvarkos apraše;

- Asmenų aprūpinimo regos techninės pagalbos priemonėmis tvarkos apraše;
 - Asmenų aprūpinimo sensorikos ir komunikacijos techninės pagalbos priemonėmis tvarkos apraše, nepriklausomai nuo to, ar už jas yra kompensuojama asmeniui su negalia, ar jas įsigyja asmuo, kuriam nepriklauso tokia kompensacija (lengvatinio PVM tarifas taikymas nėra siejamas su tuo, ar techninės pagalbos priemonių įsigijimo išlaidos yra kompensuojamos jas įsigyjančiam asmeniui). Išimties nustatytos šios straipsnio komentaro 4 dalyje;

3.2. Kitos asmenų su negalia techninės pagalbos priemonės ir / arba papildoma įranga. Pavyzdžiui:

- specialieji automobiliai, pritaikyti asmenims su negalia (pvz., su reguliuojamo aukščio važiuokle ir pan.);
- specialioji automobiliams skirta įranga (pvz., hidraulinė platforma-keltuvas, rankinis bėgių perjungimas).

Pagal Valstybinės kelių transporto inspekcijos prie susisiekimo ministerijos viršininko 2008 m. gruodžio 2 d. [įsakymo Nr. 2B-479](#) „Dėl motorinių transporto priemonių ir jų priekabų kategorijų ir klasių pagal konstrukciją reikalavimų patvirtinimo“ 18 punkto nuostatas, prie *specialios paskirties transporto priemonių* (M, N ir O kategorijų transporto priemonės, kurių pagrindinė paskirtis specialia įranga atlikti specialias funkcijas) priskiriamos asmenų su negalia vežimėliui pritaikyta transporto priemonė (M₁ klasės transporto priemonės, kurios sukonstruotos arba specialiai pritaikytos tam, kad kelionės metu jose tilptų vienas arba daugiau asmenų, sėdinčių asmenų su negalia vežimėliuose (SH kategorija)) ir automobiliai su rankiniu valdymu (transporto priemonės, kuriose įrengta speciali įranga, leidžianti valdyti automobilį žmonėms su negalia (SV kategorija);

- keltuvai – kėlimo įtaisai su platforma, kuri juda tarp dviejų ar daugiau skirtingų lygių: jie neturi stogo ir negali kelti lifto šachtoje;
- kopikliai (lipynės) – neįtvirtinti mechaniniai įtaisai, skirti asmenims su negalia gabenti laiptais aukštyn ar žemyn, jie gali būti valdomi palydovo arba naudotojo;

4. Techninės pagalbos priemonių sąrašus galima rasti [čia](#).

Toliau pateiktoje lentelėje yra pateikiamas nebaigtinis 3 punkte nurodytų techninės pagalbos priemonių sąrašas ir nurodyta, kuriose tiekimo grandyse konkrečioms techninės pagalbos priemonėms taikomas lengvatinis PVM tarifas.

	Techninės pagalbos priemonės pavadinimas	Taikomas PVM tarifas	
		Lengvatinis tarifas taikomas visose tiekimo grandyse	Lengvatinis tarifas taikomas tik toje tiekimo grandyje, kurioje pardavėjas gauna įrodymą dėl techninės pagalbos priemonės panaudojimo asmenims su negalia
1	2	3	4
JUDĖJIMO TECHNINĖS PAGALBOS PRIEMONĖS			
1.	Elektriniai vežimėliai skirti asmenims su negalia:		
1.1.	Elektriniai vežimėliai bei jų priedai suaugusiems asmenims	x	

1.2.	Elektriniai vežimėliai vaikams su negalia nuo 14 metų	x	
1.3.	Skuteriai		x
2.	Vežimėliai skirti asmenims su negalia:		
2.1.	Palydovo valdomi rankiniai vežimėliai skirti asmenims su negalia	x	
2.2.	Abiem rankomis valdomi vežimėliai su varomaisiais užpakaliniais ratais skirti asmenims su negalia:		
2.2.1.	Universalaus tipo	x	
2.2.2.	Aktyvaus tipo	x	
2.3.	Abiem rankomis valdomi vežimėliai su varomaisiais priekiniais ratais skirti asmenims su negalia	x	
2.4.	Abiem rankomis valdomi svirtiniai vežimėliai skirti asmenims su negalia	x	
2.5.	Vienpusio varymo nevarikliniai vežimėliai skirti asmenims su negalia	x	
2.6.	Vežimėliai, skirti tetraplegikams	x	
2.7.	Individualiai pagaminti vežimėliai, skirti asmenų su negalia specialioms reikmėms (dušui, tualetui ir pan.)	x	
3.	Vežimėlių, skirtų asmenims su negalia, reikmenys:		
3.1.	Tvirtinimo sistemos skirtos asmenims su negalia (diržai, petnešos ir korsažai, naudojami sėdint vežimėlyje)	x	
3.2.	Plaštakos apsauginės priemonės		x
3.3.	Varytuvai:		
3.3.1.	Mechaniniai	x	
3.3.2.	Elektriniai	x	

3.4.	Padangos su sustiprinta apsauga, su kameromis		x
3.5.	Padangos (įprastos) su kameromis		x
3.6.	Baterijos		x
3.7.	Įvairios vežimėlių ir kėdžių su ratukais dalys ir detalės		x
4.	Transporto priemonės:		
4.1.	Šliaužtuvai ir judamosios plokštės	x	
5.	Persikėlimo priemonės:	x	
5.1.	Slankiosios lentos ir slankieji kilimėliai	x	
5.2.	Keliamieji diržai ir diržų komplektai	x	
6.	Dviračiai:		
6.1.	Kojomis minami triračiai		x
6.2.	Kojomis minami keturračiai		x
7.	Viena ranka valdomos vaikščiojimo priemonės:		
7.1.	Vaikščiojimo lazdelės:		
7.1.1.	Medinės		x
7.1.2.	Metalinės		x
7.2.	Vaikščiojimo lazdos su trimis ar daugiau kojelių		x
7.3.	Alkūniniai ramentai		x
7.4.	Pažastiniai ramentai:		
7.4.1.	Mediniai		x
7.4.2.	Metaliniai		x
8.	Abiem rankomis valdomos vaikščiojimo priemonės:		
8.1.	Vaikščiojimo rėmai	x	
8.2.	Vaikštynės su ratukais	x	
8.3.	Vaikštynės su staliuku	x	
8.4.	Sėdimosios vaikštynės	x	
9.	Vaikščiojimo priemonių priedai:		
9.1.	Vasariniai antgaliai		x
9.2.	Žieminiai antgaliai		x
9.3.	Paminkštintos pažastinių ramentų pažasties dalys		x
9.4.	Paminkštintos pažastinių ramentų rankenėlės		x
9.5.	Įvairios vaikščiojimo priemonių dalys ir detalės		x

10.	Tualetų reikmenys:		
10.1.	Naktipuodžio kėdutės (su ar be ratukų)		x
10.2.	Paaukštintos tualetų sėdynės:		
10.2.1.	Atskiros (stovimos)	x	
10.2.2.	Tvirtinamos ir netvirtinamos	x	
11.	Prausimosi, maudymosi vonioje ir duše priemonės:		
11.1.	Vonios (dušo) kėdės (su ir be ratukų)		x
11.2.	Vonios suoliukai:		
11.2.1.	Nesudėtingos konstrukcijos		x
11.2.2.	Elektriniai, valdomi pulteliu	x	
11.3.	Vonios lentos		x
11.4.	Vonios:		
11.4.1.	Nešiojamos (pripučiamos)		x
11.4.2.	Sudedamosios	x	
12.	Sėdimieji baldai:		
12.1.	Darbo kėdės		x
12.2.	Kėdutės		x
12.3.	Darbo kėdutės		x
12.4.	Sėdynės, sėdėjimo sistemos ir abdukcijos blokatoriai		x
12.5.	Sėdimųjų baldų dalys		x
13.	Stalai:		
13.1.	Lovos staliukai (naudojami greta, virš arba ant lovos)		x
14.	Priemonės praguloms išvengti ir jų priedai:		
14.1.	Lovos:		
14.1.1.	Rankomis reguliuojamos lovos	x	
14.1.2.	Automatiškai reguliuojamos lovos	x	
14.2.	Čiužiniai praguloms išvengti:		
14.2.1.	Poroloniniai		x
14.2.2.	Pripučiami	x	
14.3.	Pasėstai praguloms išvengti	x	
14.4.	Patiesalai praguloms išvengti	x	
14.5.	Čiužinio užvalkalai		x

15.	Judėjimo, jėgos ir pusiausvyros lavinimo įranga:		
15.1.	Stovėjimo atramos	x	
15.2.	Ritiniai		x
15.3.	Volai		x
16.	Valgymo ir gėrimo priemonės:		
16.1.	Stalo įrankiai		x
17.	Kopėčios ir lipynės		x
18.	Priemonės, padedančios atlikti ir (arba) pakeičiančios rankos ir (arba) plaštakos, ir (arba) piršto funkcijas:		
18.1.	Rankinės plokščiosios replės	x	
19.	Rengimąsi palengvinančios priemonės:		
19.1.	Kojinių ir pėdkelnių apsimovimo priemonės	x	
REGOS TECHNINĖS PAGALBOS PRIEMONĖS			
20.	Kūno termometrai (kalbantys)		x
21.	Kraujospūdžio matuokliai (kalbantys)		x
22.	Gliukozės kraujyje matuoklis (kalbantis)		x
23.	Laikmačiai:		
23.1.	Rankiniai laikrodžiai:		
23.1.1.	Brailio	x	
23.1.2.	Kalbantys		x
23.2.	Staliniai laikrodžiai (kalbantys)		x
24.	Orientavimo(si) priemonės:		
24.1.	Taktilinės (baltosios) lazdelės	x	
24.2.	Baltos (atraminės) lazdelės		x
24.3.	Elektroniniai orientavimosi prietaisai	x	
25.	Maisto ir gėrimų gaminimo priemonės:		
25.1.	Virtuvės svarstyklės (kalbančios)		x
25.2.	Skysčio lygio rodytuvai		x

26.	Optinės priemonės:		
26.1.	Didinamieji stiklai:		
26.1.1.	Su apšvietimo įrenginiu		x
26.1.2.	Staliniai su apšvietimo įrenginiu		x
26.1.3.	Be apšvietimo įrenginio		x
26.1.4.	Žiūronai ar teleskopai		x
27.	Priemonės matyti:		
27.1.	Vaizdą didinanti sistema		x
27.2.	Didinimo programinė įranga		x
28.	Rašomosios mašinėlės ir tekstiniai procesoriai:		
28.1	Mechaninės Brailio rašomosios mašinėlės	x	
29.	Skaičiuotuvai:		
29.1.	Elektroniniai skaičiuotuvai (kalbantys)		x
30.	Piešimo ir rašymo priemonės:		
30.1.	Rašymo rėmeliai (Brailio lentelės su rašymo įrankiu)	x	
30.2.	Nešiojamieji elektroniniai užrašymo įtaisai Brailio rašto naudotojams	x	
31.	Garso įrašymo aparatai ir imtuvai:		
31.1.	<i>Daisy</i> grotuvas įgarsintoms knygoms skaityti	x	
31.2.	Diktofonai		x
32.	Telefonai ir telefono ryšio priemonės:		
32.1.	Laidiniai telefonai:		
32.1.1.	Kalbantys		x
32.1.2.	Brailio	x	
32.2.	Judriojo (mobilaus) ryšio telefonai (kalbantys)		x
33.	Matuokliai:		
33.1.	Ilgio matuokliai		x
33.2.	Kalbos sintezatorius	x	
33.3.	Ekrano skaitymo programinė įranga		x
33.4.	Judriojo (mobilaus) ryšio telefono (kalbančio)		x

	įgarsinimo programinė įranga		
33.5.	Spalvų detektorius (kalbantis)		x
34.	Priemonės skaitymui:	x	
34.1.	Simbolių skaitymo įrenginys	x	
KLAUSOS TECHNINĖS PAGALBOS PRIEMONĖS			
35.	Laikmačiai:		
35.1.	Vibruojantys žadintuvai		x
35.2.	Žadintuvas su vibruojančia pagalvėle		x
36.	Judriojo (mobilaus) ryšio telefonai (vibruojantys) ar planšetiniai kompiuteriai		x
37.	Garso perdavimo sistemos:		
37.1.	Vidinio ryšio (FM) sistemos		x
37.2.	Prie radijo ir televizijos imtuvų jungiami įtaisai		x
38.	Signalizavimo ir rodymo priemonės:		
38.1.	Durų skambučiai		x
38.2.	Garso rodytuvai (elektroninės auklės)		x
38.3.	Išpėjamieji durų įtaisai		x
38.4.	Judesio rodytuvai		x
38.5.	Gaisro signalizatorius		x
38.6.	Dujų signalizatorius		x
38.7.	Dūmų signalizatorius		x
KOMUNIKACIJOS IR SENSORIKOS TECHNINĖS PAGALBOS PRIEMONĖS			
39.	Alternatyviosios ir komunikaciją palengvinančios priemonės:		
39.1.	Kalbiniai dialoginiai įtaisai	x	
40.	Kompiuterių ir elektroninės įrangos įvesties ir išvesties įtaisai:		
40.1.	Speciali techninė įranga, kuri sudaro sąlygas naudotis kompiuteriu	x	
40.2.	Kompiuterio valdymo įtaisas	x	
40.3.	Kompiuterinės kalbos įranga (kalbos sintezatorius)	x	

41.	Pavojaus signalų, nurodymo, priminimo ir signalizavimo priemonės:		
41.1.	Tablečių dozatorius	x	
42.	Balansavimo priemonės:		
42.1.	Balansavimo lenta ir (ar) pagalvėlė, ir (ar) platforma, ir (ar) laipteliai, ir (ar) ritinys, ir (ar) kamuolys	x	
43.	Pasunkintos ir judesius varžančios (spaudžiančios) priemonės:		
43.1.	Kūno kojine	x	
44.	Vaizdinės stimuliacijos ir (ar) nusiramavimo priemonės:		
44.1.	Šviesos pluoštai ir (ar) šviesos tuneliai	x	
45.	Lietimo ir taktilinės priemonės:		
45.1.	Smėlio ir (ar) vandens stalas arba smėlio ir (ar) vandens antstalis	x	
46.	Masažuokliai ir (ar) vibracinės priemonės:		
46.1.	Vibracinė pagalvė	x	
46.2.	Kramtukai ir (ar) burnos motorikos lavinimo priemonės	x	
47.	Supimo priemonės:		
47.1.	Vidaus ar lauko sūpynės arba sūpynių juostos	x	
48.	Saugumą užtikrinančios priemonės:		
48.1.	Įvairūs saugumo ir (ar) prilaikymo diržai	x	
49.	Garsą slopinančios ar skatinančios priemonės:		
49.1.	Interaktyvusis kubas ir grotuvas	x	
KITOS TECHNINĖS PAGALBOS PRIEMONĖS			
50.	Keltuvai (keltuvo įtaisai su platforma)	x	
51.	Kopikliai (lipynės)	x	
52.	Liftai	x	

53.	Speciali įranga automobiliams:		
53.1.	Hidraulinė platforma	x	
53.2.	Rankinis bėgių perjungimas	x	

Atkreiptinas dėmesys, kad techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, papildomai įrangai, mechanizmams, detalėms ar medžiagoms (pvz., keltuvo stogui, kuris apsaugo nuo kritulių) lengvatinis 5 proc. PVM tarifas netaikomas, išskyrus atvejus, nurodytus lentelėje aukščiau.

1 pavyzdys

Asmuo su negalia, norėdamas palengvinti naudojimąsi savo asmeniniu vežimėliu, skirtu asmeniui su negalia, nori įsigyti specialią vežimėlio nugarėlę, ratų sukimo lankus, specialius ratus ir pakojus.

Atsižvelgiant į tai, kad nurodyta papildoma įranga (priedai) patenka į Judėjimo techninės pagalbos priemonių sąrašą, patvirtintą Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministro 2022 m. sausio 13 d. [isakymu Nr. A1-25](#), tiekiant tokią papildomą vežimėlių įrangą, skirtą asmenims su negalia, yra taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas.

Tais atvejais, kai tiekiamos bendro naudojimo priemonės ir / ar įranga, pvz., kalbantys kūno termometrai, kalbantys staliniai laikrodžiai ir kitokios panašios priemonės, įskaitant įstaigose bei organizacijose ar privačiuose namuose (butuose) montuojamus keltuvus, kurie gali būti pritaikyti ir asmenims su negalia, lengvatinis tarifas taikomas tik tuo atveju, kai pardavėjas gauna įrodymus, kad įrangą ar priemones perka asmuo su negalia, ar įsigijamos priemonės bus skirtos naudoti išskirtinai asmenų su negalia poreikiams tenkinti.

Tokiais įrodymais, kai perkantysis yra asmuo, kuriam nustatytas techninės pagalbos priemonių poreikis, galėtų būti asmens su negalia pažymėjimas, dokumentas, patvirtinantis, kad asmeniui yra nustatytas poreikis naudoti techninės pagalbos priemones (pvz.: gydytojo išduotas išrašas iš medicinos dokumentų (forma Nr. 027/a), kuriame nurodomos asmeniui reikalingos techninės pagalbos priemonės; išrašo galiojimo laikas – 12 mėnesių nuo jo išrašymo dienos), Asmens su negalia teisių apsaugos agentūros prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos sprendimas dėl poreikio nustatymo, Techninės pagalbos priemonių centro sprendimas dėl kompensacijos konkrečioms techninės pagalbos priemonėms skyrimo ir pan. (pvz.: tuo atveju, kai pirkėjas yra ne pats asmuo, kuriam nustatytas techninės pagalbos priemonių poreikis, o sveikatos priežiūros, socialinės rūpybos ar kitokia panašaus pobūdžio organizacija, tokiu įrodymu galėtų būti šios organizacijos išduotas laisvos formos patvirtinimas, kad įsigytos priemonės bus naudojamos išskirtinai asmenims su negalia).

Tais atvejais, kai tiekiamos ne bendro naudojimo priemonės ir / ar įranga (pvz.: nurodyta lentelės 3 stulpelyje) lengvatinis tarifas yra taikomas visose tiekimo grandyse be jokių papildomų įrodymų. Kitaip tariant, lengvatinį PVM tarifą gali taikyti didmeninės prekybos įmonės, parduodančios mažmeninės prekybos įmonėms, gamintojai, parduodantys didmeninės ar mažmeninės prekybos įmonėms ir t. t.

2 pavyzdys

Lietuvos rangovas PVM mokėtojas į statomą daugiabutį įsigijo liftą, kuris yra pritaikytas ir asmenims su negalia.

Atsižvelgiant į tai, kad liftu naudosis visi būsimi namo gyventojai, toks lifto tiekimo sandoris apmokestinamas, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

Kai techninės pagalbos priemonės, skirtos asmenims su negalia, yra tiekiamos pagal vieną sutartį kartu su montavimo darbais ar kitomis paslaugomis, neatsižvelgiant į tai, kad PVM įstatymo 96 straipsnio taikymo tikslais tam tikrais atvejais techninės pagalbos priemonės su montavimo darbais yra laikomi statybos darbais, toks sandoris, vertinant jį taikytino PVM tarifo požiūriu, yra laikomas prekių (techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia) tiekimu ir apmokestinamas, taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė atlieka daugiabučio pritaikymo asmenims su negalia-darbus, iš lauko pusės įrengdama platforminį keltuvą iki pastato antžeminės dalies pirmojo aukšto, atskirai įmonė platforminių keltuvų neparduoda.

Atsižvelgiant į tai, kad platforminis keltuvas yra skirtas naudoti išimtinai asmenims su negalia, sudarant galimybę asmenims su negalia su vežimėliu patekti į namo vidų, toks platforminio keltuvo tiekimas su įrengimo darbais apmokestinamas, taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą.

5. Lengvatiniu 5 proc. PVM tarifu yra apmokestinamos ne tik naujos, bet ir atnaujintos (naudotos) šio komentaro 3 dalyje nurodytos techninės pagalbos priemonės, skirtos asmenims su negalia. Pasirinkus naudotoms techninės pagalbos priemonėms, skirtoms asmenims su negalia, taikyti naudotų prekių specialią apmokestinimo schemą (maržos schemą), pardavėjo marža (apmokestinamoji vertė), nuo kurios skaičiuojamas PVM, apmokestinama, taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą.

6. Atsižvelgiant į PVM įstatymo 19 straipsnio 1 dalies nuostatas, techninės pagalbos priemonės, kurios skirtos asmenims su negalia, importuojamos ar įsigyjamos iš kitos ES valstybės narės, yra apmokestinamos, taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Lietuvoje PVM mokėtoju įregistruota įmonė A iš Norvegijos įmonės B importavo 10 vienetų vežimėlių, skirtų asmenims su negalia, o iš Vokietijos PVM mokėtojo C įsigijo 20 vienetų vežimėlių, skirtų asmenims su negalia, kuriuos vėliau parduoda Lietuvoje. Tiek importuojant vežimėlius, skirtus asmenims su negalia, tiek juos įsigyjant iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo, tiek parduodant juos Lietuvoje, taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas.

7. Techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, kurių pardavimas yra apmokestinamas lengvatiniu PVM tarifu, remontas taip pat apmokestinamas taikant 5 proc. PVM tarifą.

Atkreiptinas dėmesys, kad, teikiant techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, techninės priežiūros paslaugas, lengvatinio 5 proc. PVM tarifo taikymas priklauso nuo to, kokie konkrečiai darbai yra atliekami ir kaip įsipareigota už tokius darbus mokėti. Jeigu už techninio aptarnavimo paslaugas yra numatytas periodinis mokėjimas (mėnesinis, ketvirtinis, metinis ir kt.) ir mokėjimo dydis yra fiksuotas ir nepriklauso nuo to, kokie darbai faktiškai buvo atlikti (t. y. mokėjimo dydis yra visada vienodas, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkamos techninės pagalbos priemonės, skirtos asmenims su negalia, buvo tik apžiūrėtos ir įvertintos, kokie papildomi darbai reikalingi, ar būtini ir remonto darbai), tai lengvatinis 5 proc. PVM tarifas netaikomas.

Jei techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, techninės priežiūros įkainis susideda iš 2 dalių: fiksuotos, mokamos visada pastoviai, ir nefiksuotos, mokamos priklausomai nuo atliktų papildomų remonto darbų, tai laikoma, kad yra suteiktos 2 savarankiškos paslaugos – techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, techninės priežiūros, kurioms taikomas standartinis 21 proc. PVM, ir techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, remonto paslaugos, kurioms taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas.

Jei techninio aptarnavimo įkainis yra mokamas tik už faktiškai atliktus techninės pagalbos priemonių, skirtų asmenims su negalia, remonto darbus, tai tokioms paslaugoms taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas.

3) spausdintiems ir (arba) elektroniniams laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams (net jei jie skelbiami elektroniniais ryšiais), įskaitant viešosios informacijos skleidėjų redakcijų periodiškai atnaujinamus elektroninius informacinius dokumentus ir (arba) jų rinkinius, kurių turinys iš esmės būtų sudaromas analogiškai kaip spausdintų periodinių leidinių turinys (neatsižvelgiant į tai, ar yra leidžiamos šių elektroninių dokumentų ir (arba) jų rinkinių spausdintinės versijos, ar ne). Šio punkto nuostatos netaikomos techninėms, bibliografinėms ir panašaus pobūdžio duomenų bazėms, erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikantiems leidiniams, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, ir leidiniams, kuriuose mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio arba kurių visą ar didžiąją dalį sudaro muzikos ar vaizdo turinys.

Komentaras

1. Nuo 2021 m. sausio 1 d. spausdintiems ir elektroniniams laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams (toliau – periodiniai leidiniai), išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto, yra taikomas lengvatinis 5 procentų PVM tarifas.

Laikraščiai – periodiniai leidiniai, kuriuose spausdinama operatyvi informacija aktualiausiais klausimais.

Žurnalai - subrošiūruoti periodiniai leidiniai, dažniausiai su viršeliu.

Periodiniai leidiniai - reguliariai, nustatytomis datomis leidžiami serijiniai leidiniai dažniausiai tuo pačiu pavadinimu, numeruoti bei datuoti, paprastai vienodos apimties ir formato, vienodai apipavidalinti. Tai - [laikraščiai](#), metininkai (metinės ataskaitos, [metraščiai](#) ir panašiai), [žurnalai](#).

2. Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymo 46¹ straipsnyje nustatyta, kad Visuomenės informavimo etikos komisija (toliau - Komisija) nagrinėja profesinės etikos pažeidimus, kuriuos padarė viešosios informacijos rengėjai ar skleidėjai informuodami visuomenę. Vadovaudamasi Visuomenės informavimo etikos komisijos darbo reglamentu, Komisija priima sprendimus dėl visuomenės informavimo priemonės priskyrimo profesinės etikos nesilaikančių viešosios informacijos rengėjų kategorijai. Komisijos sprendimas dėl etikos pažeidimo galioja vienus metus nuo jo priėmimo dienos. Informaciją apie priimtus Sprendimus galima rasti Komisijos interneto svetainėje adresu www.lzlek.lt skyrelyje „Sprendimai“.

3. Visuomenės informavimo įstatymo 49 straipsnyje yra nustatyta, kad laikraščių, žurnalų ir kitų leidinių priskyrimą erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio leidiniams atlieka Lietuvos žurnalistų etikos inspektorius. Informaciją apie leidinius priskirtus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio leidinių kategorijai galima rasti Komisijos interneto svetainėje adresu: www.zeit.lrs.lt.

4. Leidinių, nurodytų šios 19 straipsnio dalies komentaro 1 punkte, spausdinimo ir platinimo paslaugoms lengvatinis 5 procentų PVM tarifas netaikomas, t. y. šios paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą.

(PVMĮ 19 str. 4 dalies 2, 3 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-06-17 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr) RM-27628).

5. 0 procentų PVM tarifas taikomas:

1) šio Įstatymo VI skyriuje nurodytais prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atvejais;

2) iki 2022 m. gruodžio 31 d. tiekiamoms vakcinoms nuo COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos);

3) iki 2022 m. gruodžio 31 d. tiekiamoms *in vitro* diagnostikos medicinos priemonėms, skirtoms COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) diagnostikai.

Komentaras

1. *In vitro* diagnostikos medicinos priemonės, skirtos COVID-19 ligos diagnostikai, tai tokie gaminiai, kurie atitinka 2017 m. balandžio 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) 2017/746 dėl *in vitro* diagnostikos medicinos priemonių, kuriuo panaikinama Direktyva 98/79/EB ir Komisijos sprendimas 2010/227/ES 2 straipsnio 2 punkte pateiktą *in vitro* diagnostikos medicinos priemonės apibrėžimą bei kurie gamintojo specifiškai numatyti COVID-19 ligai diagnozuoti.

Vadinasi, jei tam tikra prekė yra laikoma medicinos priemone, tačiau ji nėra specifiškai skirta COVID-19 ligos diagnostikai (t. y. gali būti naudojama tiek COVID-19 ligos, tiek kitų ligų diagnostikoje), tai tokiai prekei 0 proc. PVM tarifas netaikomas.

2. Ar konkreti medicinos priemonė yra laikytina skirta specifiškai tik COVID-19 ligos diagnostikai, reikėtų teirautis Sveikatos apsaugos ministerijos arba gamintojo.

(PVMĮ 19 str. 5 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-06-17 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr) RM-27628).

20 straipsnis. Su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos

1. PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

Komentaras

1. Asmens sveikatos priežiūros paslaugos apibrėžtos [Civilinio kodekso](#) 6.725 straipsnio 2 punkte, sąvoka „visuomenės sveikatos priežiūra“ - [Lietuvos Respublikos visuomenės sveikatos priežiūros įstatymo](#) 2 straipsnyje, asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros veiklos sritys, o tuo pačiu ir su šia veikla susijusios paslaugos yra nustatytos [Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo](#) antros dalies II ir III skyriuose, taip pat nurodytos Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus Q sekcijos 86 skyriuje.

2. [Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstaigų įstatymo](#) 5 straipsnyje yra nurodyta, kokios įmonės ir įstaigos gali teikti sveikatos priežiūros paslaugas.

1 pavyzdys

Privati klinika, PVM mokėtoja, teikia sveikatos priežiūros paslaugas. Klinika turi Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą licenciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas. Privačios klinikos teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

UAB, turinti licenciją verstis kenkėjų kontrole (dezinfekcija, dezinsekcija, deratizacija), teikia dezinfekcijos, dezinsekcijos ir deratizacijos paslaugas. Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Pagal PVM įstatymo 20 straipsnio nuostatas, PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Dezinfekcija, dezinsekcija, deratizacija yra visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos. Kadangi šias paslaugas teikianti UAB turi licenciją verstis kenkėjų kontrole, t. y. teisės aktų nustatyta tvarka yra įgijusi teisę teikti šias paslaugas, tai UAB teikiamos dezinfekcijos, dezinsekcijos ir deratizacijos paslaugos yra PVM neapmokestinamos.

3. Gydytojų vertimosi medicinos praktika Lietuvos Respublikoje sąlygas reglamentuoja [Lietuvos Respublikos medicinos praktikos įstatymas](#).

4. Sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimas PVM yra nustatytas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, pakeitusios Šeštąją Tarybos 77/388 direktyvą 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose).

Iš nusistovėjusios ESTT praktikos aišku, kad šio straipsnio nuostatos siekia griežtai reglamentuoti visus sveikatos priežiūros paslaugų atvejus, kuriems taikoma PVM lengvata. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte (Šeštosios direktyvos 13A (1) (b) punkte) esantis terminas sveikatos priežiūros paslaugos ir tos pačios dalies c punkte esantis terminas sveikatos priežiūros paslaugų teikimas, apima visas paslaugas, kurių tikslas diagnozuoti, prižiūrėti ir tiek kiek įmanoma, gydyti ligas ir sveikatos sutrikimus. Šių paslaugų teikimas turi turėti terapinį tikslą. Bet net ir tais atvejais, kai žmonės, kuriems atliekami profilaktinio pobūdžio tyrimai ar pan., neserga jokia liga arba neturi sveikatos sutrikimo, minėtos paslaugos gali būti priskiriamos prie PVM neapmokestinamų sveikatos priežiūros paslaugų. Todėl medicinos paslaugoms, suteiktoms su tikslu apsaugoti (tai apima asmens sveikatos palaikymą bei reabilitaciją) asmens sveikatą, taikoma Šeštosios direktyvos 13A(1) straipsnio b ir c punktuose (PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose) numatyta PVM lengvata (ESTT bylos C-106/05, C-443/04, C-444/04).

Vadinasi, PVM lengvata gali būti taikoma ne visoms sveikatos priežiūros įstaigų teikiamoms sveikatos priežiūros paslaugoms, o tik tokioms, kurių tikslas diagnozuoti, prižiūrėti ir, tiek kiek įmanoma, gydyti ligas bei sveikatos sutrikimus. Jeigu teikiamos paslaugos tikslas kitoks (pvz., grožis), tai tokios paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir jos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą. Prie tokių paslaugų gali būti priskiriamos, pavyzdžiui, raukšlių korekcijos bei kūno kontūrų formavimo operacijos, kai jos, nesant įgimtų, potrauminių, ponudegiminių, onkologinių susirgimų defektų, atliekamos dėl pakitimų, susijusių su amžiumi, ar estetinių pageidavimų.

Suteiktos sveikatos priežiūros paslaugos tikslas gali būti nustatomas pagal medicinos dokumentų (pvz., ligonio kortelės) įrašus. Jeigu medicinos dokumente atitinkamos srities gydytojo nurodoma medicininė indikacija dėl kurios reikalingas gydymas, tai šiam gydymui suteiktos sveikatos priežiūros paslaugos PVM neapmokestinamos. Jeigu medicinos dokumente nenurodoma medicininė indikacija, tai laikoma, kad paslaugos teikiamos kitais (nei ligų ir sveikatos sutrikimų gydymo) tikslais.

1 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientams suteikė tokias paslaugas: nėštumo nutraukimo, kosmetines chirurgines operacijas (raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo operacijas vokų kampuose, skruostų srityje), potrauminę nosies deformacijos korekciją. Pagal ligonių kortelių duomenis nėštumo nutraukimo operacija, potrauminė nosies deformacijos korekcija buvo atliktos tikslu pašalinti tam tikras gydytojo pacientui nustatytas indikacijas, o raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo vokų kampuose, skruostų srityje operacijos pagal ligonių kortelių duomenis yra kosmetinės. Ar šios paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Šiuo atveju nėštumo nutraukimo operacija, potrauminė nosies deformacijos korekcija PVM tikslais laikoma sveikatos priežiūros paslaugomis ir neapmokestinamos PVM. Raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo vokų kampuose, skruostų srityje operacijos pateiktu atveju nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais ir dėl to jos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientui suteikė karpos pašalinimo procedūrą. Ligonio kortelėje yra gydytojo – dermatologo nurodymas, kad karpos pašalinimas reikalingas dėl ateityje galimų komplikacijų. Ar karpos pašalinimo procedūra PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslauga?

Taip, priskiriama, nes karpos pašalinimo procedūra yra susijusi su ligų gydymu.

3 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientui suteikė krūtų korekcijos, naudojant endoimplantus, paslaugas. Pagal ligonių kortelių duomenis šios paslaugos yra estetiškos. Ar krūtų korekcijos, naudojant endoimplantus, paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Ne, negali, nes šios paslaugos nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais.

4 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientei suteikė krūtų korekcijos paslaugas. Pagal ligonių kortelių duomenis šios paslaugos teikiamos tikslu pašalinti onkologinio susirgimo defektus. Ar krūtų korekcijos paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Taip, priskiriamos, nes šios paslaugos susijusios su ligų gydymu.

5 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientams suteikė randų ir tatuiruočių pašalinimo paslaugas. Pagal ligonių kortelių duomenis pacientams buvo pašalinti po traumų ir nudegimų atsiradę randai bei pacientų pageidavimu pašalintos tatuiruotės. Ar šios paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Po traumų ir nudegimų atsiradusių randų pašalinimo paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos. Tatuiruočių pašalinimo paslaugos

pateiktu atveju nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais ir dėl to jos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

Sanatorija, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, teikia tokias paslaugas :

1) pagal gydančio gydytojo rekomendacijas teikiamas medicininės reabilitacijos po sunkių ligų ir traumų paslaugas, palaikomosios reabilitacijos paslaugas, taikomas neįgaliems asmenims, už kurias apmokama iš Privalomo sveikatos draudimo fondo (toliau –PSDF) lėšų;

2) komercinės dviejų ir daugiau dienų sanatorinio gydymo paslaugas, skirtas paciento indikacijai, nurodytai paciento ligos istorijoje, gydyti, kai pacientas už suteiktas paslaugas apmoka savo lėšomis;

3) vienadienes gydymo ir reabilitacijos paslaugas, skirtas paciento indikacijai gydyti, pagal gydytojo (pvz., šeimos) rekomendacijas;

4) vienadienių lankytojų sveikatingumo (lankytojų komfortą bei gerovę gerinančios (pvz., įvairios grožio, relaksacijos) paslaugas;

5) pirčių ir baseinų lankymo paslaugas, atpalaiduojančias procedūras, veido ir kūno procedūras (šios paslaugas tam tikrais atvejais pagal gydančio gydytojo rekomendacijas būna įtrauktos į asmenų įsigytų paslaugų paketą (sanatorinį kelialapį), kitais atvejais – kelialapį turintis asmuo pagal gydančio gydytojo rekomendacijas (nurodytas, pavyzdžiui ligos istorijoje) šias paslaugas įsigyja papildomai, be to, šias paslaugas gali įsigyti bet kuris asmuo, be gydytojo rekomendacijos).

Ar šios sanatorijos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Sanatorijos teikiamos medicininės bei palaikomosios reabilitacijos paslaugos, apmokamos iš PSDF lėšų, komercinės sanatorinio gydymo bei vienadienės gydymo bei reabilitacijos paslaugos (t. y. paslaugos nurodytos 1, 2, 3 punktuose) PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

Sanatorijos teikiamos vienadienių lankytojų sveikatingumo (lankytojų komfortą bei gerovę gerinančios (pvz., įvairios grožio, relaksacijos) paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Pirčių ir baseinų lankymo paslaugos, atpalaiduojančios procedūros, veido ir kūno procedūros, kai jos yra pagal gydančio gydytojo rekomendacijas įtrauktos į asmenų įsigytų paslaugų paketą (sanatorinį kelialapį) arba kai jos teikiamos kelialapius turintiems asmenims pagal gydančio gydytojo rekomendacijas (nurodytas, pavyzdžiui ligos istorijoje) PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos. Kai pirčių ir baseinų lankymo paslaugos teikiamos asmenims be gydytojo rekomendacijų, tai tokios paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

7 pavyzdys

Asmens sveikatos priežiūros įstaiga (toliau – įstaiga), turinti licenciją teikti medicininės reabilitacijos ir sanatorinio gydymo paslaugas, teikia gydymo paslaugas kitų sanatorijų klientams, viešbučiuose apsigyvenusiems bei kitiems asmenims (apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų ši įstaiga neteikia). Visos gydomosios procedūros yra atliekamos naudojant natūralius gydomuosius

faktorius pagal patvirtintas procedūrų atlikimo metodikas, vadovaujantis Sveikatos apsaugos ministerijos patvirtintais įsakymais.

Iš gydomųjų procedūrų gydytojai yra sudarę trumpalaikio ir ilgalaikio gydymo pagal žmogaus atskirų sistemų susirgimus programas, atsižvelgiant į indikacijas ir kontraindikacijas, taip pat yra parengti įvairūs sveikatingumo kompleksai (pvz., sveikatingumo kompleksai baseine („Auksinės akimirkos“, „Neptūno glamonės“ ir pan.), sveikatingumo kompleksas „Egzotika“ (į kurį įeina kūno šveitimas, įvyniojimas, anticeliulitinis masažas bei mineralinis vandens gėrimas) ir kt., kuriuos pacientas gali pasirinkti pats, be gydytojo rekomendacijų.

Ar įstaigos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Kai gydymosi procedūros ar gydymas pagal sudarytas gydymo programas yra skirtas paciento indikacijai gydyti pagal gydytojo (pvz., šeimos) rekomendacijas, tai tokios paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos. Kai paslaugos teikiamos be gydytojo rekomendacijos, jas pasirenka pats pacientas (pvz., sveikatingumo paslaugos pagal paciento pasirinktą sveikatingumo kompleksą), tai tokios paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

8 pavyzdys

Įstaiga turi galiojančią įstaigos asmens sveikatos priežiūros licenciją, suteikiančią teisę teikti ambulatorines asmens sveikatos priežiūros estetinės chirurgijos paslaugas. Į įstaigą kreipiasi pacientas su prašymu atlikti botulino toksino preparatų injekcijas su tikslu pašalinti smulkias ir stambesnes mimikos raukšles bei sumažinti per didelį raumenų tonusą.

Ar šios paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Ne, negali, nes šios paslaugos nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais.

9 pavyzdys

Įstaiga turi Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą galiojančią įstaigos asmens sveikatos priežiūros licenciją teikti plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos paslaugas ir (ar) kitas asmens sveikatos priežiūros paslaugas. Įstaigoje dirba plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos gydytojai, įgiję plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos gydytojo profesinę kvalifikaciją ir turintys galiojančią medicinos praktikos licenciją verstis medicinos praktika pagal plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos gydytojo profesinę kvalifikaciją. Į įstaigą kreipiasi pacientas su prašymu estetiniais tikslais atlikti plaukų transplantaciją. Ar šios paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Ne, negali, nes šios paslaugos nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais.

10 pavyzdys

Bendrovė turi Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą asmens sveikatos priežiūros licenciją teikti kineziterapijos paslaugas ir kitas asmens sveikatos priežiūros paslaugas, Bendrovėje dirba kineziterapeutai, kurie yra akredituoti Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos ir turi Sveikatos specialisto spaudą.

Kai kurių į Bendrovę besikreipiančių pacientų medicinos dokumentuose yra atitinkamos srities gydytojo nurodyta, kad indikacijai gydyti pacientui reikalingos kineziterapijos paslaugos, tačiau kai kurių pacientų medicinos dokumentuose tokių nurodymų nėra. Tokiu atveju diagnozę pacientui pagal savo kompetenciją nustato Bendrovės kineziterapeutas ir pats paskiria atitinkamas

kineziterapijos paslaugas (pvz., gydomosios mankštos, profilaktinės / sporto mankštos ir pan. paslaugas), pats jas atlieka. Kineziterapeutas informaciją apie pacientui suteiktas paslaugas fiksuoja Elektroninėje sveikatos paslaugų ir bendradarbiavimo infrastruktūros informacinėje sistemoje (toliau – ESPBI IS), t. y. užpildo E025 elektroninę formą ir ją pasirašo el. parašu (ESPBI IS matoma koks specialistas pildė ir pasirašė atitinkamą dokumentą).

Ar UAB „A“ teikiamos kineziterapijos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis?

Vadovaujantis Lietuvos medicinos norma MN 124:2016 „Kineziterapeutas. Teisės, pareigos, kompetencija ir atsakomybė“, patvirtintą Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2016 m. vasario 5 d. įsakymu Nr. V-184, kineziterapeutas dirba savarankiškai, reabilitacijos specialistų komandoje, bendradarbiaudamas su kitais sveikatos priežiūros paslaugas teikiančiais specialistais. Atsižvelgiant į tai, Bendrovėje, turinčioje licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, dirbančio kineziterapeuto teikiamos kineziterapijos paslaugos pacientui (nesvarbu kas – atitinkamos srities gydytojas ar pats kineziterapeutas nustato indikaciją) apie kurių suteikimą kineziterapeutas fiksuoja ESPBI IS, PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis, kurioms taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nurodyta PVM lengvata.

11 pavyzdys

Psichologas dirba įstaigoje, kuri neturi asmens sveikatos priežiūros licencijos ir nepriklauso visuomenės sveikatos priežiūros įstaigų sistemai. Į psichologą kreipiasi asmenys darbe nuolat patiriantys stresą, jaučiantys didelį nerimą, susiduriantys su panikos atakomis. Asmuo, kuris kreipiasi į psichologą, neturi šeimos gydytojo siuntimo ar ankstesnių įrašų ligos kortelėje apie psichologinio pobūdžio nusiskundimus. Psichologas įvertinęs paciento būklę paskiria tam tikrą psichoterapinių seansų skaičių.

Ar teikiamos psichologo paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis?

Psichologo teikiamos paslaugos savo esme yra sveikatos stiprinimo paslaugos ir galėtų būti laikytinos visuomenės sveikatos priežiūros paslaugomis. Tačiau šias paslaugas teikianti įstaiga neturi visuomenės sveikatos priežiūros įstaigos statuso (t. y. ji pagal Visuomenės sveikatos priežiūros įstatymo nustatytą tvarką nėra įgijusi teisės teikti šias paslaugas). Todėl psichologo teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

12 pavyzdys

Psichologas dirba viešojoje visuomenės sveikatos priežiūros įstaigoje, kuri teikia visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas. Į psichologą kreipiasi asmenys darbe nuolat patiriantys stresą, jaučiantys didelį nerimą, susiduriantys su panikos atakomis. Asmuo, kuris kreipiasi į psichologą, neturi šeimos gydytojo siuntimo ar ankstesnių įrašų ligos kortelėje apie psichologinio pobūdžio nusiskundimus. Psichologas įvertinęs paciento būklę paskiria tam tikrą psichoterapinių seansų skaičių.

Psichologo teikiamos paslaugos savo esme yra sveikatos stiprinimo paslaugos ir laikytinos visuomenės sveikatos priežiūros paslaugomis. Kadangi šias paslaugas teikia visuomenės sveikatos priežiūros įstaiga (t. y. įstaiga Visuomenės sveikatos priežiūros įstatymo nustatyta tvarka įgijusi teisę teikti šias paslaugas), tai šioms paslaugoms taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta lengvata, t. y. šios paslaugos PVM neapmokestinamos.

5. ESTT bylos C-307/01 *d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services* sprendime yra nurodęs, kad pagal Šeštosios direktyvos 13A (1) (c) punktą (atitinkamai PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą) PVM neapmokestinamos medicininės paslaugos, tokios kaip:

- asmens medicininė apžiūra, atliekama darbdavių ar draudimo kompanijų užsakymu;
- kraujo pavyzdžių ir kitų pavyzdžių ėmimas, skirtas tirti dėl virusų, infekcijų ar kt. ligų buvimo, kai tai atliekama darbdavių ar draudimo kompanijų užsakymu;
- pažymų apie sveikatos būklę išdavimas, pvz., pažyma, ar nėščia moteris gali skristi lėktuvu, keliauti ir pan. Tačiau, tam, kad tokio pobūdžio pažymų išdavimo paslaugos būtų neapmokestinamos PVM, jos iš esmės turi būti skirtos asmens sveikatos apsaugai.

Tačiau minėto direktyvos punkto nuostatos negali būti taikomos tokioms paslaugoms (nors jas ir teikia sveikatos priežiūros paslaugas teikiantys asmenys) kaip:

- pažymų apie sveikatos būklę išdavimui tokiems tikslams kaip, pvz., pensijų gavimui;
- medicininiams patikrinimams bei ekspertų parengtoms išvadoms, kai tokie medicininiai patikrinimai yra susiję su šiam asmeniui žalos sveikatai dydžio nustatymu ar atsakomybės nustatymu asmeniui, su kuriuo bylinėjamasi dėl sveikatos sutrikdymo;

- medicininių išvadų rengimui, kai jos rengiamos ne atliekant tyrimus, o remiantis medicininiais užrašais;

- medicininiams patikrinimams bei ekspertų parengtoms išvadoms, susijusiomis su medikų aplaidumu, kai tokie patikrinimai atliekami asmenų, besiruošiančių bylinėtis, užsakymu.

Asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

ESTT byloje C-443/04, C-444/04 bei C-106/05 yra pasisakęs, kad tam, kad paslaugas teikiantis asmuo galėtų pasinaudoti Šeštosios direktyvos 77/388 13 A (1) (c) (atitinkamai PVM direktyvos 132 (1)(c)) straipsnio nuostatoje numatyta PVM lengvata, jis turi tenkinti dvi sąlygas, t. y. pirma, teikti sveikatos priežiūros paslaugas ir, antra, jas turi teikti gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios ES valstybės narės.

1 pavyzdys

Bendrovė, PVM mokėtoja, neturi licencijos teikti sveikatos priežiūros paslaugų. Bendrovė yra pasirašiusi bendradarbiavimo sutartį su akredituota kraujo tyrimų laboratorija ir su akredituota klinika.

Klinika paima kraujo tyrimus iš savo pacientų, juos perduoda Bendrovei, o ši tuos tyrimus perduoda akredituotoms kraujo tyrimų laboratorijoms.

Kraujo tyrimų laboratorija atliktų kraujo tyrimų PVM sąskaitą faktūrą išrašo Bendrovei, ši – klinikai, klinika – pacientui.

Kaip kraujo tyrimų paslaugos apmokestinamos PVM?

Kraujo tyrimų paslaugos, kurių tikslas diagnozuoti ligas, PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis. Tačiau PVM įstatymo 20 straipsnyje nustatyta PVM lengvata šioms paslaugoms gali būti taikoma tokiu atveju, jeigu šias paslaugas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

Todėl:

1) kai kraujo tyrimų paslaugas teikia akredituota kraujo tyrimų laboratorija, tai šios paslaugos PVM neapmokestinamos;

2) kai Bendrovė, neturinti teisės teikti sveikatos priežiūros paslaugų, bet veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, kraujo tyrimų paslaugas savo vardu perparduoda klinikoms, tai šios paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą;

3) kai kraujo tyrimų paslaugas akredituota klinika savo vardu suteikia pacientams, tai šios paslaugos PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, teikia vakcinavimo paslaugas. Vakcinas sveikatos priežiūros įstaiga įsigyja iš tiekėjų su PVM, taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą (sveikatos priežiūros įstaiga vakcinų tiekėjams pateikia patvirtinimą, kad vakcinų įsigijimas kompensuojamas iš PSDF lėšų).

Kaip apmokestinamos PVM sveikatos priežiūros įstaigos pacientams teikiamos vakcinavimo paslaugos panaudojant įsigytas vakcinas?

Kai sveikatos priežiūros įstaiga, panaudodama savo įsigytas vakcinas, pacientams teikia vakcinavimo paslaugas, tai PVM tikslais laikoma, kad sandoris susideda iš dviejų elementų – vakcinas ir vakcinavimo paslaugos. Šie elementai glaudžiai susiję ir nėra savarankiški. Todėl PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris, kurio pagrindinis tikslas paciento atžvilgiu iš esmės yra gauti vakcinavimo paslaugą. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sveikatos priežiūros įstaiga pacientui suteikia vakcinavimo paslaugą. Vakcinavimo paslaugų tikslas iš esmės yra terapinis ir todėl ši paslauga PVM tikslais laikoma sveikatos priežiūros paslauga, kuriai taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta PVM lengvata.

6. ESTT byloje C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, kurioje buvo nagrinėtas klausimas, ar dantų protezai, kuriuos tiekia tarpininkas, neturintis dantisto ar dantų techniko statuso, yra neapmokestinami PVM, pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatyti atleidimo nuo PVM atvejai (tarp jų ir sveikatos priežiūros paslaugos bei dantų protezai, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai) apibrėžti atsižvelgiant ne tik į perleidžiamojo daikto pobūdį, bet ir tiekėjo kvalifikaciją (28 punktas). Remiantis šia praktika, neatsiskleidusių tarpininkų, neturinčių teisės teikti sveikatos priežiūros paslaugas, „perparduodamos“ iš trečiųjų asmenų įsigytos sveikatos priežiūros paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Nors pagal sveikatos priežiūrą Lietuvoje reglamentuojančius teisės aktus dantų technikų visa jų vykdoma veikla įvardijama kaip burnos priežiūros paslaugų teikimas, tačiau apmokestinimo PVM tikslais dantų technikų vykdoma ekonominė veikla, atsižvelgiant į PVM direktyvos 14 str. 1 d. ir 24 str. 1 d. (atitinkamai PVM įstatymo 4 str. 1 d. ir 7 str. 1 d.) nuostatas¹ ir faktines veiklos aplinkybes, yra skirstoma į prekių tiekimą ir paslaugų teikimą.

Kai dantų technikų laboratorija (odontologijos klinika) iš savo medžiagų pagamina tam tikrą gaminį (pvz., dantų protezą, ortodontinį aparatą - ortodontinę plokštelę kiekvienam žandikauliui ar breketų sistemą), tai šie gaminiai PVM tikslais laikomi prekėmis ir, perdavus šį gaminį už atlygį kitam asmeniui, jie nustatyta tvarka turi būti apmokestinami / neapmokestinami PVM (žr. PVM įstatymo 20 str. 2 ir 4 d. komentarus).

Kai dantų technikų laboratorija (odontologijos klinika), turinti licenciją teikti burnos priežiūros paslaugas, suteikia paslaugas (pvz., protezų, breketų korekcijos paslaugas), tai šios paslaugos, kaip asmens sveikatos priežiūros paslaugos, yra PVM neapmokestinamos.

Pažymėtina, kad remiantis ESTT praktika byloje C-106/05 *L.u.p.* (pvz., 37, 38 punktai), PVM lengvata dantų technikų laboratorijos teikiams dantų protezų korekcijos paslaugoms, kurios PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis, gali būti taikoma ir tuo atveju, kai laboratorija šias

¹ PVM direktyvoje prekių tiekimas apibrėžiamas kaip teisės disponuoti materialiuoju turtu perdavimas, paslaugų teikimas – kaip sandoris, kuris nėra prekių tiekimas (atitinkamos nuostatos yra perkeltos ir į PVM įstatymą).

paslaugas teikia ne tiesiogiai pacientui, o „trečiųjų asmenų“ (odontologijos klinikos) užsakymu.

1 pavyzdys

Dantų technikų laboratorija turi nustatyta tvarka išduotą įstaigos licenciją teikti burnos priežiūros paslaugas (dantų techniko paslaugos yra priskiriamos burnos priežiūros paslaugoms). Šios paslaugos priskiriamos asmens sveikatos priežiūros paslaugoms.

Dantų technikų laboratorija A su odontologijos klinika B sudaro sutartį, kurioje laboratorija įsipareigoja teikti klinikos pacientams dantų protezų korekcijos paslaugas. Pacientas (fizinis asmuo), kuriam buvo pagamintas dantų protezas, pvz., dantų plokštelė (kurią nebūtinai pagamino dantų technikų laboratorijos A dantų technikas), kreipiasi į odontologijos klinikoje B dirbantį odontologą, norėdamas pakoreguoti gaminį (pacientas negali tinkamai naudotis protezu, jis trukdo valgyti, spaudžia, trina ir pan.). Pagal sutartį odontologas tokį korekcijai skirtą dantų protezą perduoda dantų technikų laboratorijai A, kurioje dirbantys dantų technikai ištaiso dantų protezo trūkumus ir pagal sutartį jį grąžina odontologijos klinikai.

Už atliktą dantų protezo korekcijos paslaugą laboratorija A išrašo PVM sąskaitą faktūrą klinikai B, o klinika B išrašo PVM sąskaitą faktūrą fiziniam asmeniui.

Ar apmokestinamos PVM laboratorijos A klinikai B ir klinikos B fiziniam asmeniui teikiamos dantų protezų korekcijos paslaugos?

PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

Nagrinėjamu atveju dantų technikų laboratorija A turi teisę teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas. Dantų protezų koregavimo paslaugos yra laikytinos asmens sveikatos priežiūros paslaugomis, be to, šių paslaugų tikslas iš esmės yra terapinis, nes juo siekiama visiškai ar iš dalies atstatyti paciento kramtymo funkciją. Todėl šios paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis, kurioms taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta lengvata.

Vadovaujantis argumentais ESTT byloje C-106/05 *L.u.p.* (pvz., 37, 38 punktai), PVM lengvata dantų technikų laboratorijos teikiamoms dantų protezų korekcijos paslaugoms gali būti taikoma ir tuo atveju, kai laboratorija šias paslaugas teikia ne tiesiogiai pacientui, o „trečiųjų asmenų“ (odontologijos klinikos) užsakymu.

Atsižvelgiant į tai, PVM neapmokestinamos tiek laboratorijos A klinikai B, tiek klinikos B fiziniam asmeniui teikiamos dantų protezų korekcijos paslaugos.

2 pavyzdys

Klinika, turinti Sveikatos priežiūros įstaigos licenciją, suteikiančią teisę teikti ortodontijos paslaugas, pacientui teikia breketų sistemos aktyvacijos paslaugas: kad vyktų dantų tiesinimo breketais procesas, reguliariai kas 4-6 savaites pacientui atlieka breketų sistemos, uždėtos ant dantų, paveržimą, patempimą. Procedūros metu gydytojas ortodontas gali labiau įtemti vielutę, pakeisti tampresnį / laisvesnį titano lankelį, įdėti spyruoklę ar kt.

Ar šioms, klinikos teikiamoms ortodontijos paslaugoms, taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Iš esmės ortodontijos paslaugų (t. y. breketų sistemos aktyvacijos) tikslas yra terapinis – gydyti sveikatos sutrikimus (pateiktu atveju – atlikti paciento dantų tiesinimą) ir todėl šios paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis. Kadangi klinika, teikianti šias paslaugas, turi Sveikatos priežiūros įstaigos licenciją, tai klinikos teikiamos breketų sistemos aktyvacijos paslaugos yra PVM neapmokestinamos.

2. PVM neapmokestinamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų asmenų tiekiamos prekės ir teikiamos kitos, negu nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, paslaugos, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1) šios prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų paslaugų vartotojams;

2) šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytų paslaugų teikimu.

Komentaras

1. Asmenų, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgijusių teisę teikti asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas, tiekiamos prekės ir teikiamos kitos, ne asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kai šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su minėtų sveikatos priežiūros paslaugų teikimu, PVM neapmokestinamos.

Pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga, teikianti sveikatos priežiūros paslaugas, savo pacientams, sergantiems stuburo ligomis, parduoda specialius masažuoklius, kurie pacientui yra reikalingi tolimesniam gydymui - atlikti namuose masažą. Kadangi prekes sveikatos priežiūros įstaiga tiekia savo pacientams ir šios prekės yra susijusios su šios įstaigos teikiama sveikatos priežiūros paslauga, todėl sveikatos priežiūros įstaigos ligoniui parduodamas masažuoklis PVM neapmokestinamas.

2. ESTT sujungtose bylose Nr. C-394/04 ir C-395/04 yra pasisakęs, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte (atitinkamai PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte) numatytas „glaudžiai“ su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusių prekių ir paslaugų atleidimas nuo PVM mokesčio galimas tik tuo atveju, jeigu paslaugos yra būtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti atitinkamais atvejais teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti.

1 pavyzdys

Bendrovės, turinčios Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą licenciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas, specialistai (pvz., gydytojai) gimdymo metu surenka kraują iš virkštelės ir saugo, kol šio kraujo pririekia gydymo tikslais, o taip pat asmenims, kurie domisi tokia kraujo surinkimo paslauga, teikia konsultacijas apie naujausius tyrimus šioje srityje.

Bendrovės specialistų (pvz., gydytojų) teikiamos konkrečių asmenų konsultavimo paslaugos tiesiogiai nepapildo ir nėra būtinos teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, t. y. tokios konsultacijos nebūtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti. Todėl jų negalima priskirti prie su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusių paslaugų. Atsižvelgiant į tai, konsultacijos apie naujausius tyrimus panaudojant surinktą iš virkštelės kraują ligos gydymui, apmokestinamos standartiniu PVM tarifu.

Atkreipiame dėmesį, kad pagal ESTT sujungtų bylų Nr. C-394/04 ir C-395/04 sprendimą, sveikatos priežiūros paslaugas teikiančių asmenų ligoniui suteikiamos naudojimosi telefonu ir televizoriaus nuomos paslaugos bei ligonius lydintiems asmenims nakvynės ir maisto teikimas paprastai nėra glaudžiai susijęs su sveikatos priežiūros paslaugomis. PVM neapmokestinti tokias

paslaugas galima tik tokiu atveju, jeigu šios paslaugos yra būtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti ir jeigu jų teikimo tikslas nėra išimtinai jų tiekėjui gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti PVM sudaromais sandoriais.

Remiantis ESTT praktika byloje C-262/08 *CopyGene* sveikatos priežiūros įstaigų teikiamos bambagyslės kraujo paėmimo, gabenimo ir tyrimo bei virkštelės kamieninių ląstelių laikymo paslaugos, kurios tik gali būti susijusios su ateityje galbūt teikiamomis sveikatos priežiūros paslaugomis PVM tikslais nelaikomos glaudžiai susijusiomis su sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Bendrovės, turinčios nustatyta tvarka išduotą licenciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas, specialistai (pvz., gydytojai) gimdymo metu surenka kraują iš virkštelės, kuris yra saugomas, kol šio kraujo galbūt ateityje prireiks gydymo tikslams. Ar šios kraujo iš virkštelės surinkimo, mėginio apdorojimo ir jo saugojimo paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos glaudžiai su sveikatos priežiūra susijusiomis paslaugomis?

Iš virkštelės paimtas kraujas gydymui galės būti panaudotas tik tokiu atveju, jeigu prireiks ir dėl to šios paslaugos tik galbūt gali būti susijusios su sveikatos priežiūros paslaugomis. Taigi, šios paslaugos nėra susijusios nei su suteikta, nei teikiama, nei planuojama teikti sveikatos priežiūros paslauga. Todėl kraujo iš virkštelės surinkimo, mėginio apdorojimo ir jo saugojimo paslaugos PVM tikslais nelaikomos glaudžiai su sveikatos priežiūra susijusiomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3. Kai odontologijos klinika teikia klientui odontologines paslaugas, dėl kurių teikimo klientas turi įsigyti ortodontinį aparatą (pvz., dantų kapą), tai odontologijos klinikos klientams tiekiamas ortodontinis aparatas laikomas glaudžiai su klientui teikiamomis odontologinėmis paslaugomis susijusia preke, kuri neapmokestinamos PVM.

1 pavyzdys

Odontologijos klinika, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, suteikė odontologines paslaugas pacientui - atliko dantų / sąkandžio defektų korekcijas. Paciento dantų / sąkandžio defekto koregavimui reikalingos dantų kapos. Dantų kapas šiam pacientui pagal individualiai pacientui odontologijos klinikos parengtą užsakymą pagamino dantų technikų laboratorija. Dantų technikų laboratorija pagamintų dantų kapų PVM sąskaitą faktūrą išrašė odontologijos klinikai. Odontologijos klinika klientui išrašė sąskaitą faktūrą už suteiktas odontologijos paslaugas ir patiektas dantų kapos.

Ar dantų kapos turi būti apmokestinamos PVM, kai:

- 1) jas dantų technikų laboratorija tiekia odontologijos klinikai;
- 2) jas odontologijos klinika tiekia pacientui?

Kai dantų technikų laboratorija tiekia odontologijos klinikai jos užsakymu konkrečiam pacientui pagamintas kapos, tai tiekiamos kapos apmokestinamos PVM taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą. Taip yra todėl, kad PVM lengvata yra nustatyta tik dantų technikų tiekiamiems dantų protezams, o dantų kapos nepriskiriamos dantų protezams.

Kai odontologijos klinika pacientui tiekia dantų kapos, kurios yra reikalingos teikiant odontologines paslaugas pacientams, tai odontologijos klinikos klientams tiekiamos dantų kapos

laikomas glaudžiai su klientui teikiamomis odontologinėmis paslaugomis susijusia preke, ir todėl yra neapmokestinamos PVM.

2 pavyzdys

Klinika, turinti Sveikatos priežiūros įstaigos licenciją, suteikiančią teisę teikti ortodontijos paslaugas, pacientams teikia ortodontijos paslaugas pritaikydama paciento burnoje ortodontinį aparatą. Ortodontinį aparatą klinika įsigyja iš dantų technikų laboratorijos su PVM.

Ar apmokestinamos PVM klinikos pacientui teikiamos ortodontijos paslaugos ir tiekiamas (parduodamas) ortodontinis aparatas?

Ortodontinės paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir, atsižvelgiant į tai, kad jas teikia klinika, turinti nustatyta tvarka išduotą Sveikatos priežiūros įstaigos licenciją, suteikiančią teisę teikti ortodontijos paslaugas, šios paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

Kai klinika kartu su ortodontijos paslaugomis klinikos pacientui tiekia (parduoda) ortodontinį aparatą, kuris buvo įsigytas su PVM ir kuris yra reikalingas ortodontijos paslaugoms teikti, tai, vadovaujantis PVM įstatymo 20 straipsnio 2 dalies nuostatomis, šie ortodontiniai aparatai taip pat yra PVM neapmokestinami.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti šio straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygas ir apribojimus.

Apribojimai kol kas nenustatyti.

4. PVM neapmokestinami žmogaus organai, kraujas (konservuotas kraujas ir kraujo komponentai) ir motinos pienas, taip pat odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai.

Komentaras

1. PVM neapmokestinami žmogaus organai, kraujas (konservuotas kraujas ir kraujo komponentai) ir motinos pienas. PVM neapmokestinami odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai (karūnėlė, dantų plokštelė, implantai ir pan.).

2. Remiantis ESTT byloje C-412/15 TMD žmogaus kraujo tiekimas, kuris PVM neapmokestinamas, neapima plazmos, gautos iš žmogaus kraujo, tiekimo, jeigu ši plazma skirta tik vaistams gaminti, o ne tiesiogiai naudoti terapiniais tikslais, t. y. kraujo plazma gali būti neapmokestinama PVM tik tuomet, kai ji tiesiogiai naudojama terapiniais tikslais, o „žaliavinei“ plazmai, skirtai naudoti pramoninėje gamyboje, be kita ko, vaistams gaminti, neapmokestinimas PVM netaikomas. PVM lengvata netaikoma ir kraujo plazmos produktams, paruoštiems iš kraujo plazmos mišinių juos maišant su kitomis medžiagomis, kurie laikomi farmaciniais produktais.

1 pavyzdys

Farmacijos įmonė sveikatos priežiūros įstaigoms tiekia: 1) vaistinius preparatus, kurie pagaminti iš kraujo plazmos išskiriant albuminus (Albuminas, Flexbuminas ir pan.); 2) vaistinius preparatus, kurie pagaminti iš kraujo plazmos išskiriant imunoglobulinas (žmogaus normalusis imunoglobulinas, žmogaus pasiutligės imunoglobulinas ir pan.); 3) vaistinius preparatus, kurie

pagaminti iš kraujo plazmos išskiriant kraujo faktorius (žmogaus koaguliacijos faktoriai, žmogaus (DNR) koaguliacijos faktoriai ir pan.).

Ar šioms farmacijos įmonės tiekiamoms prekėms gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Pateiktu atveju 1-3 punktuose nurodytiems vaistiniams preparatams PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

2 pavyzdys

Asmens sveikatos priežiūros įstaiga teikia asmens sveikatos priežiūros paslaugas ir paslaugas, reikalingas asmens sveikatos priežiūros paslaugų teikimui, o taip pat sveikatos priežiūros įstaigoms tiekia konservuotą kraują bei terapiniam naudojimui skirtus sudėtinius kraujo komponentus (eritrocitus, leukocitus, trombocitus, plazmą), taip pat terapiniams tikslams nepanaudotą kraujo plazmą, kaip žaliavą, skirtą vaistų gamybai.

Ar įstaigos parduodamai kraujo plazmai gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Pateiktu atveju sveikatos priežiūros įstaigoms tiekiamam konservuotam kraujui bei terapiniam naudojimui skirtiems sudėtiniams kraujo komponentams (eritrocitams, leukocitams, trombocitams, plazmai) PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata gali būti taikoma. Asmens sveikatos įstaigos tiekiamai terapiniams tikslams nepanaudotai kraujo plazmai, kaip žaliavai, skirtai vaistams gaminti, PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

3. Remiantis ESTT praktika byloje C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, PVM lengvata negali būti taikoma dantų protezų tiekimui, kurį vykdo tarpininkas, neturintis nei gydytojo odontologo, nei dantų techniko profesinės kvalifikacijos, tačiau kuris šiuos protezus įsigijo iš dantų techniko.

Ortodontiniai aparatai (pvz., ortodontinė plokštelė kiekvienam žandikauliui; breketų sistema, ortodontinis treneris; greitojo plėtimo aparatas; viršutinio žandikaulio distalinis tempimo aparatas; ortodontinis sraigtas, skirtas skeletinei atramai ir kt.) dantų protezams nepriskiriami ir šiems ortodontiniams aparatams PVM įstatymo 20 straipsnyje 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

1 pavyzdys

Įmonė A, kurioje nėra įdarbinti nei dantų technikai, nei gydytojai odontologai, su odontologijos klinika sudarė sutartį, kurioje įmonė A įsipareigojo patiekti odontologijos klinikai dantų protezus. Įmonė A pati dantų protezų negamina, tačiau juos, pagal odontologijos klinikos pateiktus gipsinius modelius, užsako pagaminti dantų technikų laboratorijoje. Dantų technikų laboratorija pagamintus dantų protezus parduoda įmonei A, o ši - odontologijos klinikai. Ar apmokestinami PVM dantų technikų įmonei A parduodami dantų protezai ir įmonės A odontologijos klinikai parduodami dantų protezai?

Pagal PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalies nuostatas, PVM neapmokestinami odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai. Remiantis ESTT praktika byloje C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, ši PVM lengvata negali būti taikoma dantų protezų tiekimui, kurį vykdo tarpininkas, neturintis nei gydytojo odontologo, nei dantų techniko profesinės kvalifikacijos, tačiau kuris šiuos protezus įsigijo iš dantų techniko.

Remiantis šiomis nuostatomis, dantų technikų laboratorijos parduodami dantų protezai įmonei A PVM neapmokestinami, o įmonės A parduodami dantų protezai odontologijos klinikai apmokestinami PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Bendrovė pagal dantų technikų užsakymą gamina dantų kapas, skirtas atlikti įvairaus sudėtingumo dantų / sąkandžio defektų korekcijas, ir jas tiekia odontologijos įmonei, kurioje dirba dantų technikai užsakę dantų kapas. Ar bendrovės tiekiamoms dantų kapoms gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Dantų kapos yra ortodontinis aparatas, o ne dantų protezas. Todėl, tiekiant dantų kapas, PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

3 pavyzdys

Dantų technikų laboratorija A iš odontologijos klinikos gavo užsakymą pagaminti individualų metalo keramikos dantų protezą pacientui X. Dantų technikų laboratorija neturi metalo liejimo krosnies, todėl jai metalinį dantų protezą (t. y. protezą be keramikinės apdailos) pagal odontologijos klinikos pateiktus gipsinius modelius pagamina laboratorija B. Dantų technikos laboratorija A, gavusi metalinį dantų protezą iš dantų technikų laboratorijos B, daro individualią keramikos apdailą šiam dantų protezui ir parduoda jį odontologijos klinikai. Ar įmonės B įmonei A tiekiamas metalinis dantų protezas be keramikinės apdailos apmokestinamas PVM?

Pagal PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalies nuostatas PVM neapmokestinami odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai.

Dantų protezas – pagal užsakymą pagamintas medicinos prietaisas, t. y. bet koks, specialiai pagal medicinos specialisto nurodytas charakteristikas pagamintas prietaisas, skirtas konkrečiam klientui.

Pateiktu atveju dantų technikų laboratorijos B pagamintas metalinis dantų protezas (t. y. protezas be keramikinės apdailos) pagamintas specialiai pagal odontologijos klinikos pateiktus gipsinius modelius ir yra skirtas konkrečiam pacientui X.

Tokiu atveju, remiantis aukščiau nurodytu, galima teigti, kad dantų technikų laboratorija B pagamina ir dantų technikų laboratorijai A patiekia dantų protezą, kuris, remiantis PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamas.

4 pavyzdys

Odontologijos klinika, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, PVM mokėtoja, su Latvijos dantų technikų laboratorija, PVM mokėtoja, sudarė sutartį pagal kurią Latvijos dantų technikų laboratorija įsipareigojo pagaminti klinikai breketus pagal jos pateiktą individualiai konkrečiam klientui parengtą modelį. Latvijos dantų technikų laboratorija išrašė odontologijos klinikai pagamintų breketų PVM sąskaitą faktūrą ir joje tiekiamas kapas apmokestino PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Ar odontologijos klinikai, įsigijusiai breketus iš Latvijos dantų technikų laboratorijos, atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM?

Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalį Lietuvos apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, iš kitos valstybės narės įsiregistravusio (ar kitaip identifikuoto) ar neįsiregistravusio, tačiau privalančio įsiregistruoti PVM mokėtoju, apmokestinamojo asmens įsigijamos ir į Lietuvą atgabamos prekės yra PVM objektas Lietuvoje ir prekių pirkėjas šias prekes turi apmokestinti PVM, taikant toms prekėms nustatytą PVM tarifą.

Breketai yra ortodontiniai aparatai ir jie nepriskiriami dantų protezams. Todėl odontologijos klinikai, įsigijus breketus iš Latvijos dantų technikų laboratorijos, atsiranda prievolė juos apmokestinti PVM, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

5 pavyzdys

Odontologijos klinika, PVM mokėtoja, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, su Amerikoje įsikūrusia dantų technikų laboratorija sudarė sutartį pagal kurią Amerikos dantų technikų laboratorija įsipareigojo pagaminti klinikai dantų kapas pagal jos pateiktą individualiai konkrečiam klientui parengtą modelį.

Ar į Lietuvą importuotos dantų kapos apmokestinamos PVM?

Dantų kapos yra ortodontiniai aparatai ir jie nepriskiriami dantų protezams. Todėl į Lietuvą importuotos dantų kapos turi būti apmokestinamos importo PVM, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

5. PVM neapmokestinamos ligonių, sužeistųjų ar kitų medicinos pagalbos reikalingų asmenų vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugos.

Komentaras

1. Ligonį, sužeistąjį ar kitą asmenį, kuriems reikia medicinos pagalbos, vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugos PVM neapmokestinamos.

Pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, turinti greitosios pagalbos mašinų, su teritorine ligonių kasa yra sudariusi ligonių transportavimo paslaugų teikimo sutartį. Bendrovė teritorinei ligonių kasai išrašo suteiktų ligonių transportavimo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju bendrovės suteiktos ligonių transportavimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

(PVMĮ 20 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2023-07-12 raštą (18.2-31-2) RM-26936).

Nuo 2026 metų sausio 1 d. galiojanti PVM įstatymo 21 straipsnio redakcija
(Pagal 2025 m. birželio 25 d. įstatymo Nr. XV-324 redakciją)

21 straipsnis. Socialinės paslaugos ir susijusios prekės

1. PVM neapmokestinamos pagal Lietuvos Respublikos socialinių paslaugų įstatymą socialinių paslaugų teikėjų teikiamos socialinės paslaugos.

Komentaras

1. Nuo 2026 m. sausio 1 d. PVM neapmokestinamos pagal [Lietuvos Respublikos socialinių paslaugų įstatymą](#) (toliau – SPI) socialinių paslaugų teikėjų teikiamos socialinės paslaugos.

Socialinėmis paslaugomis siekiama socialinių problemų ir (ar) socialinės rizikos asmeniui (šeimai) ir (ar) bendruomenei atsiradimo prevencijos ir (ar) suteikiama pagalba asmeniui (šeimai), dėl amžiaus, negalios, socialinės rizikos, socialinių problemų iš dalies ar visiškai neturinčiam (neturinčiai) gebėjimų (jų neturėjusiam arba jų turėjusiam, bet praradusiam) ar galimybių savarankiškai rūpintis savo (šėimos) gyvenimu ir dalyvauti visuomenės gyvenime.

Socialinių paslaugų tikslas – padėti asmeniui (šeimai) ir (ar) bendruomenei išvengti socialinių problemų ir (ar) socialinės rizikos atsiradimo, sudaryti sąlygas asmeniui (šeimai) ugdyti ir (ar) stiprinti

gebėjimus savarankiškai spręsti socialines problemas, palaikyti socialinius ryšius su visuomene, didinti jų socialinę įtrauktį.

Socialines paslaugas, jų turinį (apibrėžti, gavėjus, paslaugos teikimo vietą, trukmę ir dažnumą, paslaugos sudėtį, paslaugas teikiančių specialistų kategorijas, paslaugos teikimo ypatumus), socialinių paslaugų teikėjus, socialinių paslaugų įstaigų tipus apibrėžia Socialinių paslaugų katalogas, patvirtintas Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministro 2006 m. balandžio 5 d. [įsakymu Nr. A1-93](#) „Dėl Socialinių paslaugų katalogo patvirtinimo“.

Socialinės paslaugos yra:

1.1. prevencinės (šioms paslaugoms priskiriamos potencialių socialinių paslaugų gavėjų paieškos paslauga, kompleksinės paslaugos šeimai, darbas su bendruomene, informavimo, sociokultūrinės ir kitos paslaugos, numatytos Socialinių paslaugų kataloge);

1.2. bendrosios (šioms paslaugoms priskiriamos konsultavimo, tarpininkavimo ir atstovavimo, transporto organizavimo, maitinimo organizavimo, aprūpinimo būtiniausiais drabužiais ir avalyne ir kitos paslaugos, numatytos Socialinių paslaugų kataloge);

1.3. specialiosios, kurioms priskiriama:

1.3.1. socialinė priežiūra, t. y. pagalbos į namus, socialinių įgūdžių ugdymo, palaikymo ir (ar) atkūrimo, vaikų dienos socialinės priežiūros, socialinės priežiūros šeimoms, laikino apnakvindinimo, socialinės reabilitacijos asmenims su negalia bendruomenėje, socialinių dirbtuvių, psichologinės ir socialinės reabilitacijos vaikams bendruomenėje ir kitos paslaugos, numatytos Socialinių paslaugų kataloge;

1.3.2. socialinė globa - tai asmeniui teikiama nuolatinė specialistų pagalba, apimanti gyvybiškai svarbių funkcijų palaikymą ir (ar) savarankiškumo ugdymą. Socialinė globa pagal trukmę skirstoma į dienos, trumpalaikę ir ilgalaikę;

1.3.3. laikino atokvėpio paslauga - tai pagalba suteikiant galimybę pailsėti asmeniui (šeimai), prižiūrinčiam (-iai) asmenį, kuriam nustatytas individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis.

2. Pagal SPĮ socialinių paslaugų teikėjais yra socialinių paslaugų įstaigos bei socialines paslaugas teikiantys fiziniai asmenys.

Socialinių paslaugų įstaiga – socialines paslaugas teikiantis Lietuvos Respublikoje ar kitoje ES valstybėje narėje arba kitoje Europos ekonominės erdvės valstybėje įsisteigęs juridinis asmuo ar kita organizacija, jų padalinys, atitinkantys SPĮ nustatytus reikalavimus.

Socialines paslaugas teikiantis fizinis asmuo – fizinis asmuo, teikiantis socialines paslaugas asmeniui, su kuriuo jis nesusijęs artimais giminystės ryšiais (nėra socialines paslaugas gaunančio asmens tėvas (įtėvis) ar motina (įmotė), vaikas (įvaikis), senelis (-ė), vaikaitis (-ė), brolis, sesuo), santuokiniais ryšiais (nėra socialines paslaugas gaunančio asmens sutuoktinis) ar su kuriuo negyvena ir netvarko bendro ūkio neįregistravęs santuokos, taip pat nėra socialines paslaugas gaunančio asmens globėjas ar rūpintojas arba aprūpintojas.

3. Prevencinės ir bendrąsias socialines paslaugas teikia socialinių paslaugų įstaigos, kurių veiklos sritis – socialinių paslaugų teikimas. Teikiant šias paslaugas nereikia turėti licencijų, be to, prevencinės ir bendrosios socialinės paslaugas nėra akredituojamos socialinės paslaugos. Ar paslaugų teikėjas laikytinas socialinių paslaugų įstaiga galima nustatyti pagal paslaugų teikėjo įstatus (pvz., įstatuose nurodyta, kad įstaigos tikslas - teikti socialines paslaugas asmenims, numatyta teikti bent viena ar daugiau socialinių paslaugų rūšių). Socialinių paslaugų įstaigų teikiamos socialinės paslaugos turi atitikti prevencinėms ir bendrosioms socialinėms paslaugoms keliamus reikalavimus, nustatytus Socialinių paslaugų kataloge.

4. Socialinę priežiūrą ir laikino atokvėpio paslaugą teikia socialinių paslaugų įstaigos, kurių veiklos sritis – socialinių paslaugų teikimas, ir socialines paslaugas teikiantys fiziniai asmenys, kurie atitinka socialinių paslaugų srities darbuotojams (socialiniams darbuotojams, individualios priežiūros darbuotojams, socialinės įtraukties koordinatoriams, socialinių paslaugų įstaigos užimtumo specialistams ir kitiems socialinių paslaugų srities darbuotojams, nurodytiems Socialinės apsaugos ir darbo ministro tvirtinamame socialinių paslaugų srities darbuotojų pareigybių ir atliekamų funkcijų sąraše) SPI nustatytus išsilavinimo ir (ar) kvalifikacijos, profesinės kompetencijos tobulinimo reikalavimus. Socialines paslaugas teikiantys fiziniai asmenys veikia individualiai (vykdo individualią veiklą). Socialinių paslaugų teikėjų teikiamos socialinės paslaugos turi atitikti socialinei priežiūrai ir laikino atokvėpio paslaugai keliamus reikalavimus, nustatytus Socialinių paslaugų kataloge.

Socialinė priežiūra ir laikino atokvėpio paslauga yra akredituojamos socialinės paslaugos. Teisė teikti akredituotas socialinės priežiūros paslaugas, akredituotą laikino atokvėpio paslaugą gali būti suteikiama Lietuvos Respublikoje ar kitoje ES valstybėje narėje arba kitoje Europos ekonominės erdvės valstybėje įsisteigusiam juridiniam asmeniui ar kitai organizacijai, jų padaliniui ar fiziniam asmeniui, pageidaujantiems teikti akredituotas socialines paslaugas. Sprendimą dėl teisės teikti akredituotą socialinę priežiūrą, laikino atokvėpio paslaugą priima savivaldybės meras ar jo įgaliotas savivaldybės administracijos direktorius (informaciją apie akredituotas socialinių paslaugų teikėjus galima rasti Socialinės paramos šeimai informacinėje sistemoje (SPIS) adresu: <https://www.spis.lt>).

5. Socialinę globą teikia socialinės globos įstaigos, kurių veiklos sritis yra socialinių paslaugų teikimas, teikiama socialinė globa atitinka socialinės globos normas ir kurios turi licenciją, išduotą Socialinių paslaugų priežiūros departamento prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (informaciją apie suteiktas licencijas galima rasti adresu: <https://www.licencijavimas.licencijavimas.lt/> arba adresu <https://www.spis.lt>).

Kitoje ES valstybėje narėje arba Europos ekonominės erdvės valstybėje įsisteigusiai socialinės globos įstaigai, siekiančiai Lietuvos Respublikoje teikti socialinę globą, reikalavimas turėti licenciją Lietuvos Respublikoje netaikomas, jeigu ji turi licenciją (leidimą) pagal įsisteigimo valstybės teisės aktus.

ES valstybėse išduoti leidimai, licencijos, sertifikatai, kvalifikacijos reikalavimus patvirtinantys dokumentai teisės aktų nustatyta tvarka pripažįstami tinkamais verstis socialinėmis paslaugomis Lietuvos Respublikoje.

Savivaldybių administracijos, vadovaujantis SPI 14 straipsnio 5 dalies 6 papunkčiu, savivaldybės interneto svetainėje viešina informaciją apie savivaldybės teritorijoje veikiančius socialinių paslaugų teikėjus (nurodo juridinio asmens pavadinimą arba socialines paslaugas teikiančio fizinio asmens vardą ir pavardę, kontaktus (telefono ryšio numerį, elektroninio pašto adresą)), jų teikiamas socialines paslaugas (skelbia socialinių paslaugų aprašus, dokumentus, reikalingus socialinėms paslaugoms gauti), teikiamų socialinių paslaugų kainas ir numatytą (planinį) vietų skaičių, taip pat informaciją apie turimą licenciją teikti socialinę globą (nurodo licencijos pavadinimą), jos išdavimo datą, licencijos galiojimo sustabdymo datą, licencijos galiojimo sustabdymo panaikinimo datą, licencijos panaikinimo datą, informaciją apie suteiktą ar panaikintą teisę teikti akredituotą socialinę priežiūrą (nurodo šios teisės suteikimo ir (ar) panaikinimo datas), akredituotą laikino atokvėpio paslaugą (nurodo teisės teikti šią paslaugą suteikimo ir (ar) panaikinimo datas).

6. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies g punkto nuostatas, socialinės paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jos yra: 1) glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu ir 2) jas teikia <...> viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis.

Remiantis ESTT praktika:

1) glaudžiai su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu susijusiomis paslaugomis PVM tikslais laikomos paslaugos, kurių teikimas yra būtinas su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu susijusiems sandoriams vykdyti (byla C-657/19 *Finanzamt D*, 31 p.);

2) tam kad paslaugų tiekimas būtų laikomas paslaugomis, glaudžiai susijusiomis su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, nebūtina kad paslaugos būtų tiesiogiai teikiamos slaugos reikalingiems asmenims (byla C-657/19 *Finanzamt D*, 37 p.);

3) valstybėms narėms priklauso diskrecija nustatyti taisykles dėl asmens pripažinimo socialine gerove besirūpinančia organizacija (byla C-846/19 *EQ*, 69 p.);

4) siekiant nustatyti organizacijas, kurių „socialinis“ pobūdis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, be kita ko, turi būti atsižvelgiama: a) ar yra specialių nuostatų, b) ar atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla tenkinamas bendras interesas, c) ar kitiems tą pačią veiklą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas, d) ar didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos (byla C-846/19 *EQ*, 70 p.);

5) sąvoka „organizacijos, pripažintos socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis“ iš principo yra pakankamai plati, kad apimtų ir pelno siekiančius privačius subjektus, įskaitant verslą eksploatuojančius fizinius asmenis, nes jie taip pat yra individualios įstaigos, atliekančios konkrečią funkciją (byla C-846/19 *EQ*, 73 p.).

Jeigu paslauga savo esme yra glaudžiai susijusi su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, tai ji PVM tikslais laikoma socialine paslauga, nesvarbu, kad tokia paslauga nėra įtraukta į Socialinių paslaugų katalogą. PVM lengvata šioms paslaugoms gali būti taikoma, jeigu šias paslaugas teikia asmuo, kuris pagal SPI yra socialinių paslaugų teikėjas, arba asmuo, kuris pagal SPI nėra socialinių paslaugų teikėjas, tačiau tenkina šias sąlygas: 1) jam yra nustatytos specialios nuostatos, 2) teikiant šias paslaugas yra tenkinamas bendras interesas, 3) kitiems tą pačią veiklą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas, 4) didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį atlygina ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos (žr. 4 pavyzdį).

1 pavyzdys

Viešojoji įstaiga, PVM mokėtoja, teikia tarpininkavimo ir atstovavimo paslaugas asmenims (šeimai) sprendžiant įvairias teises, sveikatos, ūkines, buitines problemas, tvarkant dokumentus, mokant mokesčius, registruojantis pas specialistus, organizuojant ūkinius darbus ir kt., palydint asmenį ir tarpininkaujant, asmeniui (šeimai) bendraujant su kitomis institucijomis, specialistais, kitais asmenimis.

Viešosios įstaigos įstatuose numatyta, kad įstaigos tikslas yra teikti socialines paslaugas asmenims, patiriantiems socialinę riziką, asmenims su negalia, senyvo amžiaus žmonėms, vaikams ar kitoms pažeidžiamoms grupėms, bei numatyta teikti bendrąsias socialines paslaugas, t. y. teikti tarpininkavimo ir atstovavimo paslaugas, apimančias pagalbos asmeniui (šeimai) suteikimą sprendžiant įvairias jo (jos) problemas (teises, sveikatos, ūkines, buitines), tvarkant dokumentus, mokant mokesčius, registruojantis pas specialistus, organizuojant ūkinius darbus ir kt., palydint asmenį ir tarpininkaujant, asmeniui (šeimai) bendraujant su kitomis institucijomis, specialistais, kitais asmenimis.

Ar viešosios įstaigos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Viešosios įstaigos įstatuose numatyta, kad įstaigos tikslas yra teikti socialines bendrąsias paslaugas, be to, viešosios įstaigos teikiamos tarpininkavimo ir atstovavimo paslaugos yra nurodytos [Socialinių paslaugų kataloge](#) (9.2 p.), kaip bendrosios socialinės paslaugos. Todėl

viešosios įstaigos teikiamos tarpininkavimo ir atstovavimo paslaugos PVM tikslais laikytinos socialinių paslaugų teikėjo teikiamomis socialinėmis paslaugomis pagal SPĮ, ir yra PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

Fizinis asmuo, vykdamas individualią veiklą ir turintis teisę teikti akredituotą laikino atokvėpio paslaugą (sprendimas dėl teisės fiziniui asmeniui teikti laikino atokvėpio paslaugą yra priimtas savivaldybės mero 2025-07-04 sprendimu Nr. XX), asmenims (šeimoms) prižiūrintiems (-ioms) asmenis, turinčius individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikį, teikia pagalbą suteikiant galimybę pailsėti asmeniui (šeimai), prižiūrinčiam (-iai) asmeniui.

Ar šios fizinio asmens teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Fizinio asmens teikiamos paslaugos, suteikiant pagalbą asmenims (šeimoms) prižiūrintiems (-ioms) nuolatinės slaugos ar priežiūros poreikį turinčius asmenis, suteikiant galimybę pailsėti asmeniui (šeimai), prižiūrinčiam (-iai) asmeniui yra nurodytos [Socialinių paslaugų kataloge](#) (14.1.2 p.), be to, šias paslaugas teikia fizinis asmuo, kuriam savivaldybės mero 2025-07-04 sprendimu Nr. XX yra suteikta teisė teikti laikino atokvėpio paslaugą. Todėl fizinio asmens teikiamos laikino atokvėpio paslaugos PVM tikslais laikytinos socialinių paslaugų teikėjo teikiamomis socialinėmis paslaugomis pagal SPĮ ir yra PVM neapmokestinamos.

3 pavyzdys

UAB, turinti Socialinių paslaugų priežiūros departamento prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos išduotą licenciją teikti socialinę globą, teikia ilgalaikės socialinės globos paslaugas senyvo amžiaus asmenims.

Ar šios UAB teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

UAB turi Socialinių paslaugų priežiūros departamento prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos išduotą licenciją teikti socialinę globą ir teikia paslaugas, nurodytas [Socialinių paslaugų kataloge](#) (13.1.1 p.). Todėl UAB teikiamos ilgalaikės socialinės globos paslaugos PVM tikslais laikytinos socialinių paslaugų teikėjo teikiamomis socialinėmis paslaugomis pagal SPĮ ir yra PVM neapmokestinamos.

4 pavyzdys

Budintis ar nuolatinis globotojas – fizinis asmuo, pagal tarpusavio bendradarbiavimo ir paslaugų teikimo sutartį, sudarytą su globos centru, prireikus prižiūri be tėvų globos likusius vaikus (budintis globotojas priima vaiką į savo namus bet kuriuo paros metu, kai atsiranda toks poreikis, nuolatinis globotojas priima vaiką kai jam reikalinga nuolatinė globa ir vaikas atitinka tam tikrus požymius; tiek budintis, tiek nuolatinis globotojas įsipareigoja užtikrinti vaiko saugumą ir poreikių tenkinimą gaunant globos centro teikiamą pagalbą ir t.t.), kurie savo veiklą vykdo pagal individualios veiklos pažymėjimą.

Ar budinčio bei nuolatinio globotojo teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies g punkto nuostatas, socialinės paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jos yra: 1) glaudžiai susijusios su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu ir 2) jas teikia <...> viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis.

Budinčio ar nuolatinio globotojo teikiamų paslaugų esmė - prireikus prižiūrėti be tėvų globos likusius vaikus, užtikrinant jų saugumą. Tokios paslaugos yra būtinos, teikiant vaikų globos ir

rūpybos paslaugas, ir nors jos nėra įtrauktos į Socialinių paslaugų katalogą, šios paslaugos, atsižvelgiant į ESTT praktiką byloje C-657/19 *Finanzamt D*, PVM tikslais laikytinos socialinėmis paslaugomis.

Nors pagal SPI budintis ar nuolatinis globotojas nėra laikomas socialinių paslaugų teikėju, tačiau, remiantis ESTT praktika (byla C-657/19 *Finanzamt D* ir C-846/19 *EQ*) ir atsižvelgiant į tai, kad:

1) budinčiam ar nuolatiniam globotojui SPI yra nustatyti specialūs reikalavimai (globotojas turi turėti valstybinės vaiko teisių apsaugos institucijos atestuotų asmenų parengtą teigiamą išvadą dėl fizinio asmens, norinčio tapti budinčiu globotoju ar nuolatinio globotoju, pasirengimo prižiūrėti globos centro globojamus (rūpinamus) vaikus; būti išklaušęs pagrindinę ir specializuotą pasirengimo globali ir įvaikinimui mokymų, vykdomų pagal programą, kurią tvirtina ir kurios reikalavimus nustato valstybinės vaiko teisių apsaugos institucijos direktorius, dalis ir kt. (žr. SPI 23 str.);

2) globotojo teikiamos paslaugos tenkina viešąjį interesą (užtikrina vaikų saugumą, teises bei orumą);

3) globotojo paslaugas teikia socialinių paslaugų teikėjui - globos centrui,

4) „socialine gerove besirūpinančia organizacija“ PVM tikslais gali būti laikomi ir fiziniai asmenys (byla C-846/19 *EQ*, 73 p.),

budintis ar nuolatinis globotojas PVM tikslais laikomas socialine gerove besirūpinančia organizacija.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, budinčio ar nuolatinio globotojo teikiams be tėvų globos likusių vaikų priežiūros paslaugas, vadovaujantis PVM įstatymo 21 straipsnio 1 dalies nuostatomis, neapmokestinamos PVM.

2. PVM neapmokestinamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų asmenų teikiamos prekės ir teikiamos kitos, nei nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, paslaugos, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1) šios prekės teikiamos ir paslaugos teikiamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų vartotojams;

2) šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų teikimu.

Komentaras

1. Kai socialinių paslaugų teikėjai, teikiantys socialines paslaugas pagal SPI, šių paslaugų vartotojams tiekia prekes ir teikia paslaugas, susijusias su socialinių paslaugų teikimu, tai šios prekės ir paslaugos PVM neapmokestinamos.

Pavyzdys

Įstaiga, turinti Socialinių paslaugų priežiūros departamento prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos išduotą licenciją teikti socialinę globą, teikia dienos socialinės globos paslaugas senyvo amžiaus asmenims asmens namuose, kurios yra PVM neapmokestinamos. Atsiradus poreikiui bei asmeniui pageidaujant, įstaiga už papildomą atlygį organizuoja skalbimo paslaugą bei suteikia asmenų pavėžėjimo į gydymo įstaigas paslaugas.

Ar įstaigos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Įstaiga skalbimo ir pavėžėjimo į gydymo įstaigas paslaugas teikia asmenims, kuriems teikiamos dienos socialinės globos asmens namuose paslaugos, be to, šios įstaigos teikiamos

paslaugos yra susijusios su įstaigos teikiamomis socialinės globos paslaugomis. Tokiu atveju įstaigos teikiamos skalbimo ir pavėžėjimo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 21 straipsnio 2 dalies nuostatomis, yra neapmokestinamos PVM.

(PVMĮ 21 str. komentaras parengtas pagal VMI prie FM viršininko 2025-11-06 raštą (18.2-31-2) RM-49837).

Iki 2025 metų gruodžio 31 d. galiojanti PVMĮ 21 straipsnio redakcija

(Pagal 2002 m. kovo 05 d. įstatymo Nr. IX-751 redakciją)

21 straipsnis. Socialinės paslaugos ir susijusios prekės

1. PVM neapmokestinamos socialinės paslaugos, jeigu jas teikia vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir (arba) neįgalųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys.

Komentaras

1. Socialinės paslaugos, kurias teikia vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir (arba) neįgalųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, PVM neapmokestinamos (pelno nesiekiančių juridinių asmenų sąvoka apibrėžta komentuojamo įstatymo 2 straipsnio 21 dalyje).

2. Socialinių paslaugų sąvoka apibrėžta Socialinių paslaugų įstatyme.

3. Socialinių paslaugų rūšys yra nustatytos Socialinių paslaugų įstatyme, o detalizuotos Socialinių paslaugų kataloge, kurį rengia, tvirtina ir viešai skelbia Socialinės apsaugos ir darbo ministerija.

4. PVM neapmokestinamos socialinės paslaugos, jei jas teikia:

- vaikų ir jaunimo globos institucijos: vaikų globos namai, vaikų psichoneurologiniai pensionatai, šeimyniniai vaikų globos namai, vaikų su negalia centrai, reabilitacijos centrai vaikams, vaikų sodybos, parapijiniai vaikų globos namai ir pan.;

- senelių ir (arba) neįgalųjų globos (rūpybos) institucijos: senelių globos namai ir pensionatai, reabilitacijos centrai suaugusiems, senelių slaugos namai; parapijiniai senelių globos namai bei pensionatai ir pan.;

- kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys: nakvynės namai, krizių centrai, bendruomenės centrai, labdaros valgyklos ir kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, teikiantys socialines paslaugas.

1 pavyzdys

Viešoji įstaiga, PVM mokėtoja, su savivaldybe sudarė asmens higienos (pirties) paslaugų suteikimo sutartį savivaldybės gyventojams, neturintiems pakankamai pajamų. Kadangi higienos (pirties) paslaugos teikiamos savivaldybės gyventojams, neturintiems pakankamai pajamų, yra priskiriamos socialinėms paslaugoms ir jas teikia pelno nesiekianti viešoji įstaiga, tai šioms paslaugoms taikoma PVM lengvata, t. y. jos PVM neapmokestinamos.

2. PVM neapmokestinamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų asmenų tiekiamos prekės ir teikiamos kitos, nei nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, paslaugos, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1) šios prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų vartotojams;

2) šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų teikimu.

Komentaras

1. Kai vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir (arba) neįgaliųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, teikiantys socialines paslaugas, šių paslaugų vartotojams tiekia prekes ir teikia paslaugas, susijusias su socialinių paslaugų teikimu, tai šios prekės ir paslaugos PVM neapmokestinamos.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti šios straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygas ir apribojimus.

Komentaras

Lietuvos Respublikos Vyriausybė kol kas nenustatė šios straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygų ir apribojimų

(PVMĮ 21 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2015-03-18 raštą (18.2-31-2) RM-4465).

22 straipsnis. Švietimo ir mokymo paslaugos

1. PVM neapmokestinami ikimokyklinis ir priešmokyklinis ugdymas, mokymas pagal pradinio, pagrindinio, vidurinio ugdymo programas, aukštojo mokslo studijos ir kvalifikacijų teikimas, neformalusis vaikų švietimas, pirminis ir tęstinis profesinis mokymas, jeigu šias paslaugas teikia juridiniai asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę jas teikti.

Komentaras

1. PVM neapmokestinama:

1.1. ikimokyklinis ugdymas;

1.2. priešmokyklinis ugdymas;

1.3. mokymas pagal pradinio ugdymo programas;

1.4. mokymas pagal pagrindinio ugdymo programas;

1.5. mokymas pagal vidurinio ugdymo programas;

1.6. aukštojo mokslo studijos ir kvalifikacijų teikimas;

1.7. neformalusis vaikų švietimas;

1.8. pirminis ir tęstinis profesinis mokymas.

Šios paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia juridiniai asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę jas teikti.

1.1. Ikimokyklinio ugdymo paslaugomis laikomos paslaugos, kurių paskirtis padėti vaikui (nuo 1 iki 5 (arba 6) metų) tenkinti prigimtinius, kultūros, taip pat ir etninius, socialinius, pažintinius poreikius. Šios paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta

tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Pažymėtina, kad ikimokyklinio ugdymo paslaugos turi būti teikiamos vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintais ikimokyklinio ugdymo programų kriterijais ir ikimokyklinio ugdymo metodinėmis rekomendacijomis, o šias paslaugas gali teikti lopšeliai, lopšeliai-darželiai, darželiai, mokyklos - darželiai, kitos mokyklos, bet kokia įstaiga, įmonė, organizacija, nesvarbu ar švietimas yra jos pagrindinė ar nepagrindinė veikla. Šiems asmenims, teikiant ikimokyklinio ugdymo paslaugas, nereikia turėti ikimokyklinio ugdymo paslaugų teikimo licencijų, svarbu, kad paslaugos būtų teikiamos pagal ikimokyklinio ugdymo programą, kurią rengia mokyklos komanda, darbo grupė, o parengta programa teikiama vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintais ikimokyklinio ugdymo programų kriterijais ir ikimokyklinio ugdymo metodinėmis rekomendacijomis.

Pavyzdys

Privatus lopšelis teikia ikimokyklinio ugdymo paslaugas. Ikimokyklinio ugdymo paslaugos teikiamos pagal ikimokyklinio ugdymo programą, parengtą vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintais ikimokyklinio ugdymo programų kriterijais ir ikimokyklinio ugdymo metodinėmis rekomendacijomis. Šiuo atveju privataus lopšelio teikiamos ikimokyklinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.2. Priešmokyklinio ugdymo paslaugomis laikomos paslaugos, kurių paskirtis padėti vaikui pasirengti sėkmingai mokytis pagal pradinio ugdymo programą. Šios paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Pažymėtina, kad priešmokyklinio ugdymo paslaugos turi būti teikiamos vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtinta galiojančia priešmokyklinio ugdymo bendrąja programa. Šias paslaugas gali teikti darželiai, pradinės mokyklos, kitos mokyklos, bet kokia įstaiga, įmonė, organizacija, nesvarbu ar švietimas yra jos pagrindinė ar ne pagrindinė veikla. Šiems asmenims, teikiant priešmokyklinio ugdymo paslaugas, nereikia turėti priešmokyklinio ugdymo paslaugų teikimo licencijų, svarbu, kad asmuo, teikdamas šias paslaugas, vadovautųsi švietimo-mokslo ir sporto ministro patvirtinta galiojančia priešmokyklinio ugdymo programa.

Pavyzdys

UAB „X“, kurios pagrindinė veikla – leidyba, spausdinimas, savo įstatuose yra numačiusi teikti priešmokyklinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas bendrovė teikia savo darbuotojų ikimokyklinio amžiaus vaikams pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą priešmokyklinio ugdymo bendrąją programą. Šiuo atveju UAB „X“ teikiamos priešmokyklinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.3. Mokymo pagal pradinio ugdymo programas paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu:

1.3.1. jos teikiamos pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programos aprašą, Pradinio ugdymo bendrąsias programas, Pradinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijas, bendruosius ugdymo planus (pradinis ugdymas gali būti vykdomas kartu su dailės, muzikiniu, meniniu, sportiniu ar kitu ugdymu);

1.3.2. jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas, t. y. bendrojo ugdymo ir kitos mokyklos ar kitas švietimo teikėjas (įstaiga, įmonė, organizacija, taip pat valstybės narės juridinis asmuo ar kita organizacija, ar jų padaliniai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, kuriems švietimas nėra pagrindinė veikla).

Pavyzdys

Nevalstybinė mokykla teikia mokamas pradinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas mokykla teikia pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programos aprašą, Pradinio ugdymo bendrąsias programas, Pradinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijas, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendruosius ugdymo planus.

Mokyklos teikiamos pradinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.4. Mokymo pagal pagrindinio ugdymo programas paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu:

1.4.1. jos teikiamos pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintas pagrindinio ugdymo programas. (Pagrindinis ugdymas vykdomas pagal šešerių metų pagrindinio ugdymo programas. Pagrindinio ugdymo programų pirmoji dalis apima ketverių metų pagrindinio ugdymo tarpsnį, antroji dalis – dvejų metų pagrindinio ugdymo tarpsnį. Pagrindinio ugdymo programos įgyvendinamos vadovaujantis Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programos aprašu, Pagrindinio ugdymo bendrosiomis programomis, Pagrindinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijomis, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendraisiais ugdymo planais, kuriuos tvirtina švietimo, mokslo ir sporto ministras. Į pagrindinio ugdymo programų antrąją dalį gali būti įtraukiami formaliojo profesinio mokymo programų moduliai ir įskaitomi tęsiant mokymąsi pagal formaliojo profesinio mokymo programas švietimo, mokslo ir sporto ministro nustatyta tvarka. Pagrindinis ugdymas gali būti vykdomas kartu su dailės, muzikiniu, meniniu, sportiniu ar kitu ugdymu).

1.4.2. jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas, t. y. pagrindinės mokyklos, progimnazijos, gimnazijos, jaunimo mokyklos, profesinės mokyklos, kitos mokyklos (pvz., sanatorinės mokyklos).

Pavyzdys

Nevalstybinė jaunimo mokykla teikia mokamas pagrindinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas mokykla teikia pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintas pagrindinio ugdymo programas, taip pat vadovaujasi kitais švietimo, mokslo ir sporto ministro nustatytais reikalavimais.

Mokyklos teikiamos pagrindinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.5. Mokymo pagal vidurinio ugdymo programas paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu:

1.5.1. jos teikiamos pagal dvejų metų vidurinio ugdymo programas (jas sudaro privalomieji ir pasirenkamieji bendrojo ugdymo dalykai bei galimi profesinio mokymo programų moduliai), kurios įgyvendinamos vadovaujantis Vidurinio ugdymo programos aprašu, Vidurinio ugdymo bendrosiomis programomis, Vidurinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijomis, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendraisiais ugdymo planais, kuriuos tvirtina švietimo, mokslo ir sporto ministras (vidurinis ugdymas gali būti vykdomas kartu su dailės, muzikiniu, meniniu, sportiniu ar kitu ugdymu). Jeigu vidurinio ugdymo programos vykdomos kartu su profesinio mokymo programomis, jos gali būti vykdomos ilgiau negu dvejus metus.

1.5.2. jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas, t. y. gimnazijos, profesinės mokyklos, kitos mokyklos (pvz., sanatorinės mokyklos).

Pavyzdys

Nevalstybinė gimnazija teikia mokamas vidurinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas mokykla teikia pagal dvejų metų vidurinio ugdymo programas, taip pat vadovaujasi Vidurinio ugdymo programos aprašu, Vidurinio ugdymo bendrosiomis programomis, Vidurinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijomis, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendraisiais ugdymo planais, kuriuos tvirtina švietimo, mokslo ir sporto ministras.

Gimnazijos teikiamos vidurinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.6. Aukštojo mokslo kvalifikacijos teikimas laikomas paslauga, kurios paskirtis padėti asmeniui įgyti aukštojo mokslo kvalifikaciją ir pasirengti aktyviai profesinei, visuomeninei ir kultūrinei veiklai: Studijos PVM neapmokestinamos, jeigu jos vykdomos pagal Studijų kokybės vertinimo centro akredituotas studijų programas ir jeigu jas vykdo asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka turintys leidimą vykdyti studijas ir su studijomis susijusią veiklą.

Pažymėtina, kad PVM lengvata taikoma visose studijų pakopose (trumposios pakopos, pirmosios pakopos, antrosios pakopos, vientisųjų, profesinių, doktorantūros, rezidentūros,) teikiamoms mokymosi paslaugoms, taip pat aukštojo mokslo kvalifikacijų (profesinio bakalauro, bakalauro, magistro kvalifikacinių laipsnių, mokslo daktaro laipsnio, meno daktaro laipsnio, taip pat kvalifikacijos, kurią suteikia aukštoji mokykla, turinti kompetentingos institucijos pritarimą tai kvalifikacijai teikti) teikimui.

Pavyzdys

Valstybinis universitetas A, kurio veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos Seimo patvirtintas statutas, teikia aukštojo mokslo studijų paslaugas. Dalies studentų studijos yra finansuojamos iš valstybės biudžeto, kitai daliai studentų už teikiamas studijų paslaugas reikia mokėti.

Universiteto teikiamos studijų paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.7. Neformaliojo vaikų švietimo paslaugos, kurių paskirtis tenkinti vaikų pažinimo, lavinimosi ir saviraiškos poreikius, padėti jiems tapti aktyviais visuomenės nariais, PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Neformaliojo vaikų švietimo programas vykdo neformaliojo vaikų švietimo ir kitos švietimo įstaigos, kiti švietimo teikėjai (įstaiga, įmonė, organizacija, taip pat valstybės narės juridinis asmuo ar kita organizacija, ar jų padaliniai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, kuriems švietimas nėra pagrindinė veikla), Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka turintys teisę vykdyti švietimą. Neformaliajam vaikų švietimui priskiriamas taip pat ir formalųjį švietimą papildantis ugdymas, kurį vykdo muzikos, dailės, kitos menų, sporto mokyklos, Lietuvos aukštosios mokyklos, taip pat kitos švietimo įstaigos, kurios vykdo veiklą pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą gamtamokslio, technologinio, inžinerinio, matematinio ugdymo atviros prieigos centro veiklos aprašą. Bendruosius iš valstybės ar savivaldybių biudžetų finansuojamų neformaliojo vaikų švietimo ir formalųjį švietimą papildančio ugdymo programų kriterijus nustato švietimo, mokslo ir sporto ministras. Neformaliojo vaikų švietimo subjektas yra vaikai iki 18 metų, taip pat mokiniai, vyresni nei 18 metų, besimokantys profesinio bei bendrojo lavinimo mokyklų dieniniuose skyriuose.

1 pavyzdys

Jaunimo centre, kuris yra viešoji įstaiga ir yra PVM mokėtojas, veikia ikimokyklinio amžiaus vaikų, mokinių (kai kurie mokiniai besimokantys dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose yra vyresni nei 18 metų) bei nesimokančių dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenų iki 21 metų amžiaus

teatro, astronomijos būreliai (ikimokyklinio amžiaus vaikams ir mokiniams būreliai veikia pagal rajono švietimo skyriaus patvirtintas programas). Būrelius lankančius ikimokyklinio amžiaus vaikus, mokinius, taip pat nesimokančius dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenis iki 18 metų amžiaus centras savo transportu veža į teatrus, muziejus. Be to, šis centras savo ar samdytu transportu už papildomą užmokestį veža būrelius lankančius nesimokančius dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenis, vyresnius nei 18 metų amžiaus, taip pat būrelių nelankančius moksleivius, mokytojus į sporto varžybas, olimpiadas ir konkursus.

Kaip PVM apmokestinamos centro teikiamos paslaugos?

Centro vykdoma teatro, astronomijos būrelių veikla savo esme yra neformalusis vaikų švietimas ir dėl to šių būrelių ikimokyklinio amžiaus vaikams, mokiniams (tarp jų ir mokiniams vyresniems nei 18 metų, kurie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose), taip pat nesimokantiems dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenims iki 18 metų amžiaus teikiamos paslaugos PVM neapmokestinamos. Kai šios paslaugos teikiamos būrelius lankantiems asmenims, nesimokantiems bendrojo lavinimo mokyklose, kurie yra vyresni nei 18 metų amžiaus, jos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Centro būrelius lankantiems ikimokyklinio amžiaus vaikams, mokiniams (tarp jų ir mokiniams, vyresniems nei 18 metų, kurie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose), taip pat nesimokantiems dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenims iki 18 metų amžiaus teikiamos vežimo į teatrus ar muziejus paslaugos, laikomos paslaugomis, susijusiomis su neformaliuoju vaikų švietimu, ir pagal PVM įstatymo 22 str. 2 dalį PVM neapmokestinamos.

Kai centras savo ar samdytu transportu už papildomą užmokestį veža būrelius lankančius asmenis, nesimokančius bendrojo lavinimo mokyklose, kurie yra vyresni nei 18 metų amžiaus, kitų mokyklų moksleivius ir mokytojus į sporto varžybas, olimpiadas ir konkursus, tai laikoma, kad centras suteikė moksleivių vežimo paslaugas, kurios apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą (lengvatinis 9 proc. PVM tarifas negali būti taikomas, nes moksleiviai į varžybas, olimpiadas ir konkursus vežami ne pagal reguliaraus susisiekimo maršrutus).

2 pavyzdys

Nevalstybinė sporto mokykla, PVM mokėtoja teikia neformaliojo vaikų švietimo paslaugas sporto srityje ir už šias paslaugas ima nustatyto dydžio atlygį.

Mokyklos teikiamos neformaliojo vaikų švietimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

3 pavyzdys

UAB turi stacionarią vaikų stovyklą, kurioje vasaros metu stovyklauja vaikai iki 14 metų amžiaus. Šioje stovykloje yra teikiamos įvairios vaikų lavinimo, saviraiškos poreikių skatinimo paslaugos. Ar vaikų stovyklos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Stacionarių vaikų stovyklų teikiamos paslaugos gali būti priskiriamos neformaliajam vaikų švietimui, bendrovė nustatyta tvarka gali teikti stacionarių vaikų stovyklų paslaugas ir jų neapmokestinti PVM.

1.8. Taikant PVM lengvatą pirminiam ir tęsiniam profesiniam mokymui, reikia vadovautis 2011-03-15 Europos Sąjungos Tarybos reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatomis, kuriose paaiškinta Tarybos direktyvoje 2006/112/EEB vartojama profesinio mokymo ir perkvalifikavimo paslaugų sąvoka. Švietimo įstatymo, Profesinio mokymo ir Neformaliojo suaugusiųjų švietimo ir tęstinio mokymosi įstatymų nuostatomis vadovaujamas tiek, kiek tai neprieštarauja minėtam reglamentui.

Reglamente nustatyta, kad profesiniu mokymu arba perkvalifikavimu turėtų būti laikomas mokymas, tiesiogiai susijęs su amatu arba profesija, taip pat mokymas, skirtas profesinėms žinioms įgyti arba atnaujinti. Profesinio mokymo arba perkvalifikavimo kurso trukmė neturi jokios įtakos šiam tikslui.

Pagal Profesinio mokymo įstatymo nuostatas pirminis profesinis mokymas – profesinis mokymas, skirtas pirmajai kvalifikacijai įgyti, tęstinis profesinis mokymas – profesinis mokymas, skirtas asmens turimai kvalifikacijai tobulinti ar kitai kvalifikacijai įgyti arba profesinį standartą atitinkančioms kompetencijoms, siekiant kvalifikacijos (arba jos dalies), įgyti.

Taigi, pirminiam ir tęsiniam profesiniam mokymui priskiriama:

1.8.1. formalusis profesinis mokymas, t. y. mokymas, vykdomas pagal Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registre įregistruotas mokymo programas, kurias sėkmingai baigusieji gauna valstybės pripažintą Profesinio mokymo diplomą, liudijantį įgytą kvalifikaciją, ar pažymėjimą, liudijantį įgytą kompetenciją (kompetencijas). Formalųjį profesinį mokymą gali teikti asmenys, turintys Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos išduotą licenciją vykdyti formalųjį profesinį mokymą (profesinio mokymo įstaigos ar kitas profesinio mokymo teikėjas, turintis juridinio asmens statusą, kuriam profesinis mokymas nėra pagrindinė veikla).

Formaliojo profesinio mokymo paslaugos, kai jas teikia juridiniai asmenys, turintys nustatyta tvarka išduotą licenciją teikti šias paslaugas, PVM neapmokestinamos;

1.8.2. neformaliojo švietimo (t. y. mokymo, kurį baigus nėra išduodamas valstybės pripažintas pažymėjimas) dalis, kuri sudaro sąlygas įgyti asmeniui profesinei veiklai reikalingų teorinių ir praktinių gebėjimų, taip pat sąlygas kvalifikacijos tobulinimui (paslaugos, susijusios su asmens kūrybinių galių ir gebėjimų ugdymu, su jo savišvietos poreikių tenkinimu ir pan. (pvz., raiškiojo skaitymo, šaškių, bridžo, dailės būrelių teikiamos paslaugos) nelaikomos profesinio mokymo paslaugomis). Teikiant neformaliojo profesinio mokymo paslaugas licencijų turėti nereikia, tačiau tokių paslaugų teikėjų įstatuose turi būti nurodyta veikla, susijusi su mokymų sritimi (nesvarbu, kad šis asmuo vykdo ir kitokio pobūdžio veiklą). Jeigu įstatuose nėra nurodyta veikla, susijusi su mokymų sritimi, tačiau nurodyta, pavyzdžiui, kad įmonė gali užsiimti bet kokia kita veikla, kuri neprieštarauja Lietuvos Respublikos teisės aktams, PVM tikslais laikytina, kad įmonė turi teisę teikti neformaliojo švietimo paslaugas.

Nustatant, ar teikiamos neformaliojo švietimo paslaugos PVM tikslais priskiriamos profesiniam mokymui, kiekvienu atveju turi būti vertinama aplinkybių visuma. Tam, kad neformalusis švietimas (pvz., įvairūs kvalifikacijos kėlimo kursai) PVM tikslais būtų laikomi profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinami turi būti tenkinamos šios sąlygos:

- mokymo paslaugų tikslas turi būti suteikti, atnaujinti ir / ar pagilinti turimas profesines žinias tam, kad būtų pagerinta esamo ar būsimos darbo kokybė, t. y. mokymas turi būti nukreiptas į profesiją ir su ja susijusius įgūdžius;
- mokymai skirti siekiant tobulinti profesinius, bet ne asmeninius įgūdžius (pvz. asmeninius įgūdžius tobulinančiais mokymais laikytini mokymo kursai, kurių tikslas – padėti dalyviams valdyti savo namų ir šeimos biudžetą; gyvenimo koučingo (savęs pažinimo) mokymai; kursai ar mokymo programos, kurios skirtos dalyvių malonumui ir pasitenkinimui (pvz., suaugusiųjų šokių pamokos, mokymai žaisti šachmatais) ;
- profesiniai įgūdžiai, kuriuos įgyja mokymo paslaugų gavėjas, gali būti panaudojami profesinėje veikloje (pvz., kursai, skirti toliau tobulinti profesionalių virėjų kulinarius metodus ir įgūdžius; vairavimo kursai, suteikiantys dalyviams žinių ir įgūdžių tapti kompetentingu sunkvežimio vairuotoju; mokymai finansinių paslaugų įmonės darbuotojams dėl teisės aktų apie kovos su pinigų plovimu taikymo);

- mokymai turi būti vykdomi pagal struktūrizuotą programą, kurioje turi būti apibrėžti mokymo tikslai, uždaviniai bei numatomas pasiekti rezultatas;
- tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugų gavėjo (mokinio) turi būti aiškus grįžtamasis ryšys (pvz., atliekamos praktinės užduotys, laikomi testai ir pan.).

Jeigu netenkinama kuri nors iš aukščiau išvardytų sąlygų arba mokymai yra pirmiausia nukreipti asmeniniam tobulėjimui ar pramoginiams tikslais, teikiamos mokymo paslaugos PVM tikslais nelaikomos profesiniu mokymu ir apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Jeigu teikiamos paslaugos tikslas ir paskirtis - pateikti paslaugos gavėjui konkrečius verslo patarimus, paaiškinti konkrečią situaciją ir pateikti išvadas kaip ją išspręsti, tai tokia paslauga savo esme laikoma ne profesinio mokymo, o konsultacine paslauga.

Vertinant, ar paslaugos priskiriamos profesiniam mokymui, gali būti atsižvelgiama ir į tai, kas apmoka už suteiktas paslaugas. Pavyzdžiui, už darbuotojų kvalifikacijos kėlimo paslaugas, kai tai tiesiogiai susiję su darbu, dažniausiai apmoka darbdavys.

Pažymėtina, kad vairavimo mokymo paslaugos profesiniu mokymu laikomos tik tokiu atveju, jei aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, kad šis mokymas yra skirtas profesinėms žinioms įgyti arba atnaujinti. Todėl A, B ir BE kategorijų vairavimo mokymo kursai (nesvarbu - pirminis mokymas, kvalifikacijos kėlimas ir perkvalifikavimas) neapmokestinami PVM tik tuomet, jei jie reikalingi, kad juos lankantis asmuo galėtų užsiimti savo profesija (pvz., policijos poskyris siunčia darbuotoją į vairavimo mokymo kursus įgyti A kategoriją, kad šis galėtų patruliuoti motociklu; arba darbo birža į vairavimo mokymo kursus siunčia darbo biržoje užsiregistravusį asmenį įsigyti B kategoriją, kuri reikalinga įdarbinant asmenį picos išvežiotoju). Juridiniai asmenys, teikiantys PVM neapmokestinamas A, B ir BE kategorijų vairavimo mokymų paslaugas, turi turėti įrodymus, kad teikiamų vairavimo mokymo paslaugų tikslas – suteikti žinių, reikalingų profesijai (tokiais įrodymais galėtų būti, pavyzdžiui, susitarimai tarp įmonės ir vairavimo mokymo paslaugų teikėjų dėl A, B ir BE kategorijų vairuotojų rengimo, vairavimo mokymo įstaigų PVM sąskaitų faktūrų išrašymas įmonėms ir pan.).

1 pavyzdys

UAB X teikia visų kategorijų vairavimo mokymo paslaugas - A kategorijos (<i>motociklai su šonine priekaba ar be jos</i>) vairavimo mokymo paslaugas-fiziniais asmenims, taip pat policijos komisariato darbuotojams – policininkams; - B kategorijos (<i>motorinės transporto priemonės, kurių leidžiamas maksimalus svoris ne didesnis kaip 3500 kg ir turinčios ne daugiau kaip 8 sėdimas vietas be vairuotojo</i>) - fiziniais asmenims, taip pat asmenims, įsiregistravusiems darbo biržoje; - BE kategorija (B kategorijos automobilio ir priekabos, kurios didžiausioji leidžiamoji masė ne didesnė kaip 3 500 kg, junginiai. – fiziniais asmenims, taip pat autoserviso siųstiems darbuotojams; - C kategorija (motorinės transporto priemonės, kurios nepriskiriamos D kategorijai ir jų leidžiamas maksimalus svoris didesnis kaip 3500 kg) – fiziniais asmenims; - D kategorija (motorinės transporto priemonės, skirtos vežti keleiviams ir turinčios daugiau kaip 8 sėdimas vietas be vairuotojo) – fiziniais asmenims; - T kategorija (troleibusai) – fiziniais asmenims. Kaip apmokestinamos PVM UAB X teikiamos vairavimo mokymo paslaugos? Kai suteikiamos C, D, T kategorijos vairavimo mokymo paslaugos, t. y. kai vairuotojai, baigę kursus, įgyja teisę vežti keleivius ir gabenti krovinius, tai tokių paslaugų teikimas gali būti laikomas profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinamas. Kai rengiami A, B ir BE kategorijos vairuotojai, tai

PVM lengvata taikoma tik tai paslaugų daliai, kuri suteikta atitinkamai policijos komisariatui, darbo biržai ir autoservisui.

2 pavyzdys

UAB „X“ turi Lietuvos transporto saugos administracijos išduotą leidimą, kuris leidžia mokyti asmenis, susijusius su pavojingų krovinių vežimu. Yra parengta mokymų programa, pagal kurią mokymo dalyviai bus supažindinti su teisės aktais, reglamentuojančiais pavojingų krovinių vežimą, su pavojingų krovinių vežimo atmintine. Asmenys, baigę šiuos kursus, gauna valstybės nepripažintą pažymėjimą apie tai, kad išlausė kursus. Baigę kursus asmenys laiko atitinkamą egzaminą Valstybinėje kelių transporto inspekcijoje prie Susisiekimo ministerijos, kuri išduoda pažymėjimą, leidžiantį vežti tam tikrus krovinius (pažymėjimas atitinka tarptautinius standartus).

Pateiktu atveju UAB „X“ teikiamos paslaugos PVM prasme laikomas profesiniu mokymu, kuris PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga, turinti Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos išduotą licenciją vykdyti formalųjį profesinį mokymą, rengia 20 dienų kompiuterinio raštingumo kursus tarnautojams pagal programą, įregistruotą Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registre. Centro kursų lankytojams išduodami pažymėjimai yra valstybės pripažinti. Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Kompiuterinio raštingumo mokymo tikslas – pagerinti esamo darbo kokybę ar padėti pasiręsti būsimam darbui, be to, kursai vykdomi pagal programą, įregistruotą Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registre, o baigus kursus išduodamas valstybės pripažintas pažymėjimas. Toks profesinis mokymas PVM neapmokestinamas.

4 pavyzdys

Mokymo įstaiga sudaro sutartį su Švietimo, mokslo ir sporto ministerija ir joje įsipareigoja praveisti kursus tema „Pradinių klasių vaikų psichologija“ pagal bendrovės parengtą ir su Švietimo, mokslo ir sporto ministerija suderintą programą. Ar šios mokymo paslaugos priskiriamos profesiniam mokymui ir taikoma PVM lengvata?

Priskiriamos, nes tai tiesiogiai susiję su mokytojų darbu.

5 pavyzdys

Užsienio kalbų mokymo centras organizuoja suaugusiųjų užsienio kalbų kursus. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymo dalyviai įgis A2 kalbos lygį. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus pažymėjimą, kuriame nurodomas kalbos lygis. Įmonė užsienio kalbų mokymo paslaugas suteikė pavieniams fiziniams asmenims, taip pat transporto įmonės B ir biudžetinės įstaigos C darbuotojams. Kaip apmokestinamos PVM centro teikiamos užsienio kalbų mokymo paslaugos?

Centro teikiamos užsienio kalbų mokymo paslaugos, kaip mokymas, skirtas profesinei veiklai reikalingoms teorinėms žinioms įgyti ir atnaujinti, laikomos testiniu profesiniu mokymu ir todėl joms taikoma PVM lengvata.

6 pavyzdys

Į užsienio kalbų mokymo centrą kreipėsi dvi įmonės, prašydamos surengti jų darbuotojams japonų kalbos mokymo kursus. Užsienio kalbų mokymo centras neturi japonų kalbos specialistų ir

dėl to jis kreipėsi į įmonę A, kuri teikia užsienio kalbų mokymo paslaugas (tokių paslaugų teikimas numatytas įmonės įstatuose), ir susitarė, kad įmonė A praves centro suformuotoms grupėms japonų kalbos mokymo kursus. Sutarė, kad japonų kalbos kursai vyks įmonės A patalpose, įmonė A sudarys kursų grafikus bei vykdys jų kokybės ir eigos kontrolę. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymo dalyviai įgis A1 kalbos lygį. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus pažymėjimą, kuriame nurodomas kalbos lygis. Įmonė A teikiamų japonų mokymo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą išrašo užsienio kalbų mokymo centrui, kuris, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas, šią mokymo paslaugą perparduoda įmonėms, atsiuntusioms savo darbuotojus į kursus.

Kaip apmokestinamos PVM japonų kalbos mokymo paslaugos?

Japonų kalbos mokymo paslaugos įmonių siųstiems darbuotojams, kaip mokymas, skirtas profesinei veiklai reikalingoms žinioms įgyti ir atnaujinti, laikomos profesiniu mokymu.

Nagrinėjamu atveju įmonė A japonų kalbos mokymo paslaugas teikia užsienio kalbų mokymo centrui (centrui išrašo suteiktų mokymo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą), o šis minėtas paslaugas, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perparduoda įmonėms, siuntusioms darbuotojus. Įmonė A turi teisę teikti profesinio mokymo paslaugas, ji yra tikroji japonų kalbos mokymo paslaugų teikėja, atsakinga už teikiamų paslaugų eigą, turinį ir kokybę. Todėl įmonės A užsienio kalbų mokymo centrui teikiamos japonų kalbos mokymo paslaugos PVM tikslais laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos. PVM neapmokestinamos ir užsienio kalbų mokymo centro įmonėms, siuntusioms darbuotojus, perparduodamos japonų kalbos mokymo paslaugos.

7 pavyzdys

Užsienio kalbų mokymo centras organizuoja Lietuvoje gyvenančių užsieniečių lietuvių kalbos kursus. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymo dalyviai įgis lietuvių kalbos pagrindus. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus pažymėjimus. Centras lietuvių kalbos mokymo paslaugas suteikė pavieniams fiziniams asmenims. Kaip apmokestinamos PVM centro teikiamos lietuvių kalbos mokymo paslaugos?

Užsienio kalbų mokymo centro vykdomas lietuvių kalbos mokymas iš esmės yra skirtas Lietuvoje gyvenančių užsieniečių integravimui į Lietuvos darbo rinką. Todėl laikytina, kad šie mokymai skirti profesinei veiklai reikalingoms žinioms įgyti ir PVM tikslais laikytini profesiniu mokymu, kuris PVM neapmokestinamas.

8 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, buhalteriams organizuoja kursus, seminarus mokesčių apskaitos klausimais. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymų metu bus nagrinėjamas visų pagrindinių įmonės apskaitos barų vedimas, supažindinama su įmonėje pildomais apskaitos dokumentais, buhalterinėmis sąskaitomis ir pan., bus sprendžiamos praktinės užduotys. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys egzaminą, išlaikiusieji gaus baigimo pažymėjimą. Kaip PVM apmokestinamos šios įmonės teikiamos paslaugos?

Įmonės teikiamos kursų ir seminarų mokesčių ir buhalterinės apskaitos klausimais organizavimo paslaugos, kaip paslaugos, tiesiogiai susijusios su kursuose dalyvaujančiųjų profesija, kaip paslaugos skirtos atnaujinti ir / ar pagilinti jų turimas žinias tam, kad būtų pagerinta esamo darbo kokybė, laikomos profesinio mokymo paslaugomis, kurios PVM neapmokestinamos.

9 pavyzdys

UAB Y, PVM mokėtoja, įmonės X darbuotojams praveda seminarą, kurio metu UAB įsipareigoja pateikti įmonės X praėjusių metų veiklos analizę ir pateikti konkrečias išvadas ir pasiūlymus, kaip šią veiklą pagerinti. Ar UAB teikiamos paslaugos laikomos profesinio mokymo paslaugomis.

Ne, nelaikomos. Savo esme UAB teikiamos paslaugos laikomos konsultacinėmis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

10 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga organizuoja mokamus kursus suaugusiems, kurių metu mokoma žaisti šachmatais. Ar mokymo žaisti šachmatais paslauga apmokestinama PVM?

Mokymo žaisti šachmatais paslaugos tikslas asmeninių įgūdžių tobulinimas. Todėl ši paslauga nelaikoma paslauga, tiesiogiai susijusia su amatu arba profesija, ar mokymu, skirtu profesinėms žinioms įgyti arba tobulinti. Dėl to mokymo žaisti šachmatais paslauga nelaikoma profesiniu mokymu ir profesinio mokymo įstaiga šią paslaugą turi apmokestinti standartiniu PVM tarifu.

11 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga teikia mokymo paslaugas praktikantams virėjams, siekiantiems įgyti kulinarinių metodų ir įgūdžių, reikalingų tapti profesionaliais virėjais. Yra parengta mokymų programa, pagrįsta klasikine teorija ir praktinių įgūdžių tobulinimu, naudojant tradicines bei pažangias maisto gamybos technologijas. Baigę mokymus, mokymo dalyviai bendrai aptaria praktikantų atliktų užduočių rezultatus ir gauna mokymų baigimo pažymėjimą. Mokymų metu praktikantai įgis reikiamų įgūdžių, kurie suteiks galimybę jiems įsidarbinti profesionaliais virėjais.

Tokie mokymai PVM tikslais laikomi profesiniu mokymu ir neapmokestinami PVM.

12 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga teikia dviejų dienų mokymo paslaugas, kuriose dalyviams teikiami patarimai ir receptai, kad jie galėtų greitai ir lengvai gaminti maistą asmeninėms reikmėms. Šis kursas yra atviras visiems dalyviams, kurie domisi maisto gaminimu, joks įgytų žinių vertinimas nebus atliekamas. Kadangi mokymai nėra skirti profesinėms žinioms įgyti, o asmeniniam tobulėjimui, jie PVM tikslais nelaikomi profesiniu mokymu ir nustatyta tvarka apmokestinami PVM.

13 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga organizuoja asmens lėšomis mokamus kursus suaugusiems tema „Asmeniniai finansai“. Mokymų tikslas - padėti dalyviams valdyti savo namų ir šeimos biudžetą. Kadangi mokymų kursas orientuotas į asmeninį dalyvio tobulėjimą, bet ne į profesinį tobulėjimą, tai tokie mokymai PVM tikslais nelaikomi profesiniu mokymu ir nustatyta tvarka apmokestinami PVM.

14 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, finansinių paslaugų įmonių darbuotojams organizuoja kursus, kurių metu darbuotojai bus supažindinti su pinigų plovimu naudojant finansinių operacijų schemas. Yra parengta mokymų programa, bus sprendžiamos praktinės užduotys. Baigę mokymus, mokymo

dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus baigimo pažymėjimą. Kaip PVM apmokestinamos šios bendrovės teikiamos paslaugos?

Mokymai iš esmės skirti finansinių paslaugų įmonių darbuotojų profesiniams įgūdžiams gerinti. Todėl tokie mokymai PVM tikslais laikomi profesiniu mokymu ir neapmokestinami PVM.

15 pavyzdys

Šokių mokykla organizuoja dešimties savaičių pilvo šokio kursą suaugusiems.

Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Taip, apmokestinamos, nes iš esmės pilvo šokio pamokas dalyviai lanko dėl savo malonumo ir pasitenkinimo, o ne dėl profesinių įgūdžių gerinimo.

2. Asmens įgytų kompetencijų vertinimo vykdymo paslaugos nelaikomos profesinio mokymo paslaugomis. Todėl kai kompetencijų vertinimo vykdymo paslaugas teikia juridinis asmuo, kuris kompetencijų vertinime dalyvaujantiems asmenims neteikia profesinio mokymo paslaugų, tai tokiu atveju kompetencijų vertinimo vykdymo paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Kai profesinio mokymo paslaugas teikianti įmonė mokymo paslaugas gaunantiems dalyviams kartu su profesinio mokymo paslaugomis teikia kompetencijų vertinimo paslaugas, kuriomis siekiama įvertinti asmenų, nusprendusių lankyti profesinio mokymo kursus, pasiekimus ir / ar įvertinti jų kursų metu įgytas žinias, tai tokiu atveju laikoma, kad pasiekimų vertinimo paslaugos neturi savarankiško tikslo, jos yra glaudžiai susijusios su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir yra sudėtinė šių paslaugų dalis. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad įvyko vienas, PVM neapmokestinamas profesinio mokymo paslaugų teikimo sandoris, į kurio apmokestinamąją vertę turi būti įtraukiama ir pasiekimų įvertinimo paslaugų vertė.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, turinti akredituotos kompetencijų vertinimo institucijos statusą, vykdo kompetencijų vertinimą. Įgytų kompetencijų vertinimas, tiesiogiai susijęs su dalyvaujančiųjų kompetencijų vertinime profesija. Kompetencijų vertinimas vyksta nuotolinėje elektroninėje sistemoje, išduodami profesinio mokymo diplomai. Kai specialistai, kurie pasirengia kompetencijų vertinimui savarankiškai arba lanko specialius kitų įmonių organizuotus kursus, o profesinio mokymo teikėjui už teikiamas kompetencijų vertinimo paslaugas apmoka darbdavys – tai ar akredituotos kompetencijų vertinimo institucijos teikiamos vertinimo vykdymo paslaugos apmokestinamos PVM?

Akredituotos kompetencijų vertinimo institucijos teikiamos vertinimo vykdymo paslaugos – apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą, nes šios paslaugos nepriskiriamos profesinio mokymo paslaugoms, be to, jas teikia juridinis asmuo, kuris kompetencijų vertinime dalyvaujantiems asmenims neteikia mokymo paslaugų.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia profesinio mokymo paslaugas, taip pat teikia pasiekimų įvertinimo paslaugas įvairių IT sričių specialistams, kuriems arba įmonė A teikia mokymo paslaugas, arba kurie pasiekimų vertinimui pasirengę savarankiškai arba lankė specialius kursus, organizuotus kitų įmonių. Laikomi pasiekimų vertinimo testai ir jokie kompetencijas ar kvalifikaciją liudijantys dokumentai neišduodami. Kaip įmonės A teikiamos testavimo paslaugos apmokestinamos PVM?

Kai mokymų pasiekimų įvertinimo paslaugos yra sudėtinė profesinio mokymo dalis, t. y., kai įmonė A kartu su teikiamomis profesinio mokymo paslaugomis mokymų dalyviams teikia ir

mokymų pasiekimų įvertinimo paslaugas, tai tokiu atveju laikoma, kad pasiekimų įvertinimo paslaugos neturi savarankiško tikslo, jos yra glaudžiai susijusios su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio. Tokiu atveju PVM įstatymo tikslais laikoma, kad įvyko vienas, PVM neapmokestinamas profesinio mokymo paslaugų teikimo sandoris, į kurio apmokestinamąją vertę turi būti įtraukiama ir ~~testavimo~~ pasiekimų įvertinimo paslaugų vertė.

Kai mokymų pasiekimų įvertinimo paslaugos teikiamos asmenims, kurie testui pasiruošę savarankiškai arba lankė kitų įmonių rengtus specialius kursus, tai tokiu atveju pasiekimų įvertinimo paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3. Kai tas pats asmuo parduoda programinę įrangą ir šią įrangą įsigijusį asmenį apmoko kaip ją naudotis, tai, sprendžiant klausimą dėl mokymo naudotis šia įranga apmokestinimo PVM, reikia įvertinti, ar ši mokymo paslauga paslaugos gavėjo požiūriu turi savarankišką tikslą, ar jo neturi.

Jeigu mokymo paslauga turi atskirą savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti įsigyti tik mokymo naudotis programine įranga paslaugą, tai mokymo paslauga laikoma savarankiška paslauga. Tokiu atveju, sprendžiant klausimą dėl šių paslaugų apmokestinimo PVM, pirmiausia, reikėtų išsiaiškinti, ar apmokymas dirbti su šia programine įranga, yra susijęs su mokymuose dalyvaujančių asmenų pasirengimu būsimam darbui, kvalifikacijos kėlimu bei tobulinimu.

Jei mokymo paslauga yra taip glaudžiai susijusi su programinės įrangos tiekimu ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio (pvz., įmonei sukurta ir įdiegta speciali programinė įranga ir iš esmės be apmokymų, šios programinės įrangos naudojimas būtų neįmanomas) bei programinės įrangos tiekimo sandorį daro tik patrauklesnį, laikoma, kad paslauga savarankiško tikslo neturi. Reikia pažymėti, kad nustatant paslaugos savarankiškumą, faktas, kad programinei įrangai ir mokymo naudotis programine įranga paslaugai yra nustatytos atskiros kainos (ar viena kaina) nėra lemiamas.

Jei pagal programinės įrangos tiekimo sandorio sąlygas mokymo naudotis programine įranga paslauga neturi savarankiško tikslo ir iš esmės programos įgijėjas neturi galimybės pasirinkti įsigyti tik šią paslaugą, tai tokiu atveju gautinas atlygis už mokymo paslaugas traukiamas į pagrindinio sandorio – programinės įrangos apmokestinamąją vertę ir apmokestinamas taip, kaip ir programinės įrangos tiekimas.

1 pavyzdys

Įmonė A su įmone B sudarė nestandartizuotos programinės įrangos pardavimo sutartį, pagal kurią įmonė A, atsižvelgdama į įmonės B užsakymą ir nustatytus reikalavimus, įsipareigojo įmonei B sukurti specializuotą programinę įrangą, taip pat apmokyti įmonės B darbuotojus dirbti ir naudotis šia įranga.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos mokymo dirbti ir naudotis specializuota programine įranga paslaugos?

Pateiktu atveju apmokymo dirbti su specialiai įmonei B sukurta programine įranga paslauga neturi savarankiško tikslo, šios paslaugos yra glaudžiai susijusios su programinės įrangos tiekimu pardavimu (apmokymas numatytas programos tiekimo sandoryje). Todėl PVM įstatymo tikslais laikoma, kad sudaromas vienas programinės įrangos tiekimo sandoris, į kurio apmokestinamąją vertę turi būti įtraukiama ir apmokymo paslaugų vertė.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, pardavinėja standartizuotą programinę įrangą, naudojamą įmonių buhalterinei apskaitai tvarkyti. Be to, įmonė A yra parengusi mokymo programą kaip naudotis šia programine įranga, parengusi praktines užduotis bei testą išklausiusiems šią mokymo programą. Įmonė A minėtas mokymo paslaugas teikia toms programoms įsigijusioms įmonėms, kurios pageidauja, kad jų darbuotojai būtų apmokomi dirbti su šia programa.

Įmonė B rugsėjo mėnesį įsigijo iš įmonės A minėtą programinę įrangą. Kilus problemoms dėl šios programinės įrangos naudojimo, tvarkant įmonės buhalterinę apskaitą, įmonė B lapkričio mėnesį kreipėsi į įmonę A, prašydama, kad ši suteiktų mokymo paslaugas pagal įmonės A parengtą programą. Mokymo paslaugas įmonė A suteikė gruodžio mėnesį.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos mokymo naudotis programine įranga paslaugos?

Šiuo atveju mokymo paslaugos gavėjui yra galimybė pasirinkti gauti mokymo paslaugą ar ne. Todėl ši paslauga laikoma savarankiška. Be to, pateiktu atveju mokymo paslaugų tikslas - padėti pasirengti būsimam darbui su įsigyta programine įranga, mokymai vykdomi pagal programą, tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugų gavėjo yra grįžtamasis ryšys.

Tokia mokymo paslauga laikoma profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinama.

3 pavyzdys

Įmonė A įmonei B pardavė standartizuotą programinę įrangą, specialiai pritaikė ją įmonės B poreikiams ir įmonės B darbuotojams organizavo 5 dienų apmokymus, kaip dirbti ir naudotis šia programine įranga. Tiek programinei įrangai, tiek pritaikymo bei mokymo paslaugai sutartyje nustatytos atskiros kainos.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos mokymo dirbti ir naudotis programine įranga paslaugos?

Pateiktu atveju negalima teigti, kad įmonė B iš įmonės A pirmiausia įsigijo standartizuotą programinę įrangą (kuri tokios būklės neturėjo jokios naudos įmonės B ekonominei veiklai), o tik vėliau šios įrangos pritaikymo ir mokymo paslaugą. Šiuo atveju standartizuotos programinės įrangos pardavimas, šios įrangos pritaikymo ir mokymo paslaugos yra taip glaudžiai susijusios, kad ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio. Šių elementų visuma PVM apmokestinimo tikslais sudaro vieną pardavimą. Lemiamą įtaką, siekiant suteikti įmonei B galimybę naudotis šia programine įranga, turi programinės įrangos pritaikymas specifiniams įmonės B poreikiams ir todėl ši paslauga yra dominuojančio pobūdžio. Tokiu atveju PVM įstatymo prasme laikoma, kad įvyko vienas programinės įrangos pritaikymo paslaugos sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą. Apmokymo dirbti su įmonei B sukurta programine įranga paslaugos, taip pat, programinės įrangos tiekimo apmokestinamoji vertė turi būti įtraukiama į programinės įrangos pritaikymo paslaugos apmokestinamąją vertę.

4. Suaugusiųjų įvairių bendrųjų gebėjimų lavinimo paslaugos (pvz., emocijų pažinimas ir valdymas, konfliktų ir streso valdymas, poveikio psichologija, lyderystės ugdymas, vadovo asmeninis efektyvumas) profesinio mokymo paslaugomis laikomos tokiu atveju, kai pagal mokymo programoje nurodytus tikslus ir uždavinius galima daryti išvadą, kad tokie mokymai jų dalyviams suteikia žinių, tiesiogiai susijusių su jų profesija ar amatu.

1 pavyzdys

Bendrovė A fiziniams asmenims teikia mokymo paslaugas pagal bendrovės patvirtintas mokymo programas :

1. Sėkmės kūrimas ir valdymas (lyderystės ugdymas). Mokymo programa sudaryta iš tokių modulių: Lyderystės strategija ir darbuotojų motyvavimas; Darbuotojų ugdymas; Laiko valdymas; Streso valdymas; Vadovavimo bendravimo įgūdžių valdymas; Vadovavimo etika. Šių mokymų tikslas – vadovaujančio lygmens valstybės tarnautojų administracinių gebėjimų stiprinimas, uždaviniai – ugdyti praktinius skirtingų lyderiavimo strategijų taikymo, individualaus darbuotojų motyvavimo, efektyvaus darbo laiko, streso valdymo įgūdžius; formuoti efektyvaus darbuotojų ugdymo organizacijoje sampratą.

2. Poveikio psichologija. Mokymo programa sudaryta iš tokių modulių: Įtakos darymas ir Derybos. Šių mokymų tikslas – administracinių gebėjimų tobulinimas, uždaviniai – suteikti žinių apie įtakos darymo ir derybų principus ir būdus, ugdyti žmonių nuostatų keitimo ir derybinius įgūdžius.

3. Vadovo asmeninis efektyvumas. Mokymo programa sudaryta iš tokių modulių: Efektyvus vadovo bendravimas; Vadovo emocinis intelektas ir lyderystė; Konfliktų ir streso valdymas; Kūrybiškumo ugdymas. Šių mokymų tikslas - administracinių valstybės tarnautojų administracinių gebėjimų stiprinimas, uždaviniai - formuoti efektyvaus vadovo bendravimo sampratą, ugdyti veiksmingus „kūno kalbos“ valdymo ir pokalbio vedimo įgūdžius, ugdyti bendravimo įgūdžius būtinus efektyviam darbuotojų ugdymui.

Mokymų pagal minėtas programas metu tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugos gavėjo yra grįžtamasis ryšys (mokymo dalyviai mokytojo pateiktoje situacijoje pateikia savo vertinimą, pritaikydamas mokymo metu įgytas žinias).

Ar mokymai pagal šias programas gali būti laikomi profesinio mokymo paslaugomis?

Įvertinus mokymo programas, jose nurodytus mokymo tikslus ir uždavinius, galima teigti, kad pagrindinis mokymų tikslas – asmenų administracinių gebėjimų stiprinimas tam, kad būtų geriau ir efektyviau atliktas jiems pavestas darbas. Todėl toks mokymas PVM tikslais gali būti laikomas profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Bendrovė vykdo tęstinius mokymus verslo vadybos, organizacinės psichologijos temomis. Paslaugos teikiamos įvairių įmonių ir organizacijų darbuotojams.

Tęstinių mokymų metu pagal patvirtintas mokymų programas, kurių tikslas – suteikti žinių, kaip efektyviai atlikti vadovo, aptarnaujančių asmenų bei pardavimo specialistų tiesioginį darbą, t. y.:

- vadovaujantys darbuotojai mokomi, kaip vykdyti atranką, ugdyti ir motyvuoti darbuotojus, organizuoti savo ir padalinio darbą;

- klientus aptarnaujantys asmenys mokomi, kaip efektyviau aptarnauti klientą,

- pardavimo specialistai mokomi kaip parduoti savo produktus, kaip vykdyti derybas, kaip pristatyti parduodamus produktus ir paslaugas.

Mokymų pagal minėtas programas metu tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugos gavėjo yra grįžtamasis ryšys (mokymo dalyviai mokytojo pateiktoje situacijoje pateikia savo vertinimą, pritaikydamas mokymo metu įgytas žinias).

Ar šios bendrovės teikiamos mokymo paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos profesinio mokymo paslaugomis?

Kai darbuotojai mokomi, kaip vykdyti atranką, ugdyti ir motyvuoti darbuotojus, organizuoti savo ir padalinio darbą, kai klientus aptarnaujantys asmenys mokomi, kaip efektyviau aptarnauti klientą, kai pardavimo specialistai mokomi kaip parduoti savo produktus, kaip vykdyti derybas, kaip pristatyti parduodamus produktus ir paslaugas, tai laikoma, kad mokymas yra skirtas šių asmenų profesinėms žinioms įgyti arba atnaujinti ir todėl jis PVM tikslais gali būti laikomas profesiniu mokymu, kuris PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Bendrovė organizuoja dviejų mėnesių nuotolinius mokymus tema „Mano nuostatų keitimas“. Mokymų tikslas – padėti asmeniui išmokti ugdyti savistabą, saviuoklą, asmeninės atsakomybės už savo gyvenimą prisiėmimą, kūrybiškumą. Kursas yra atviras visiems dalyviams. Mokymo metu mokymo dalyviams pateikiama mokymo medžiaga su pratybomis.

Nagrinėjami atveju mokymai iš esmės yra orientuoti į mokymo dalyvio asmeninį tobulėjimą. Todėl šie mokymai PVM tikslais nelaikomi profesiniu mokymu ir nustatyta tvarka apmokestinami PVM.

5. Kai profesinio mokymo paslaugų teikėjai, teikdami profesinio mokymo paslaugas, nuomojasi konferencijų sales, perka pagalbines priemones mokymams, iš trečiųjų asmenų įsigyja ir, veikdami kaip neatsiskleidę tarpininkai, mokymo dalyviams perparduoda iš trečiųjų asmenų įsigytą, dalyvių maitinimą (kavos pertraukėles, pusryčius, pietus, vakarienę), apgyvendinimą, pramogas (pvz., pažintinę kelionę po Vilnių, ekskursiją į muziejų), tai svarbu nustatyti, kurių iš trečiųjų asmenų įsigytų paslaugų ir prekių vertė turi būti traukiama į profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę, o kokios iš trečiųjų asmenų įsigytos paslaugos mokymo dalyviams turi būti perparduodamos kaip savarankiškos paslaugos.

Kai profesinio mokymo paslaugų teikėja pati teikia profesinio mokymo paslaugas ir, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, mokymo dalyviams perparduoda tik maitinimo paslaugas (pietus, vakarienę, kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlės metu), įsigytas iš trečiųjų asmenų, tai PVM tikslais laikoma, kad mokymo paslaugų dalyvis gavo dvi paslaugas – profesinio mokymo paslaugą, kuri PVM neapmokestinama, ir maitinimo paslaugą, kuri nustatyta tvarka apmokestinama PVM. Reikia pažymėti, kad kava ir lengvi užkandžiai kavos pertraukėlės metu iš esmės yra susiję su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir todėl jų vertė traukiama į profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę.

Konferencijų salės nuomos paslaugos, pagalbinės mokymo priemonės yra glaudžiai susijusios su profesinio mokymo paslaugomis ir šių paslaugų ir prekių vertė turi būti įtraukta į PVM neapmokestinamų profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę.

Mokymo dalyvių maitinimas, apgyvendinimas, pramogos - pažintinė kelionė po Vilnių, ekskursija į muziejų yra paslaugos, nesusijusios su mokymais. Šias paslaugas sudarantis paketas iš esmės turi kelionei būdingų požymių ir gali būti laikomas turizmo paslaugų paketu, kurį apmokestinant PVM taikoma maržos schema (žr. 101 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Bendrovė, kurios įstatuose numatyta profesinio mokymo veikla, ir kuri taip pat įprastai dar verčiasi ir turizmo paslaugų veikla, organizuoja 4 dienų profesinio mokymo - buhalterinės apskaitos kursus Klaipėdoje ir iš mokymo dalyvių ima fiksuotą sumą:

- 200 eurų - už mokymų kursus bei kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlių metu arba
- 500 eurų - už mokymų kursus bei kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlių metu,

mokymo dalyvių apgyvendinimą ir maitinimą – pietus ir vakarienę.

Mokymo kursą dėsto Bendrovės lektoriai, kitas, su mokymu nesusijusias paslaugas, mokymų dalyvių maitinimą (pietus, kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlių metu, vakarienę) ir apgyvendinimą Bendrovė įsigyja iš trečiųjų asmenų ir, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, perparduoda mokymų dalyviams.

Kaip Bendrovės teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Kava ir lengvi užkandžiai kavos pertraukėlės metu iš esmės yra susiję su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir todėl jų vertė traukiama į profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę. Todėl galima teigti, kad Bendrovė mokymo dalyviams, sumokėjusiems 200 eurų, pardavė profesinio mokymo paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos.

Kai Bendrovė mokymo dalyviams mokymo paslaugas parduoda už 500 eurų, tai laikoma, kad į šį paslaugų paketą įeina mokymai (vertė 200 eurų), kurios PVM neapmokestinamos, ir kitos, su mokymu nesusijusios paslaugos: mokymo dalyvių maitinimas (pietūs, vakarienė), apgyvendinimas (vertė 300 eurų).

Kitos, su mokymu nesusijusios paslaugos iš esmės turi kelionei būdingų požymių ir gali būti laikomos turizmo paslaugomis, todėl Bendrovė „perparduodama“ mokymo dalyviams turizmo paslaugų paketą taiko maržos schemą.

Kai Bendrovė mokymo paslaugas parduoda už 500 eurų, tai PVM sąskaitoje faktūroje mokymo paslaugos ir kitos, su mokymu nesusijusios paslaugos turi būti nurodomos atskirai.

6. Nuotolinio mokymo paslaugos (t. y. mokymo paslaugos, teikiamos elektroninėmis priemonėmis, pvz., internetu), kurių metu jų dalyviams suteikiamos žinios, tiesiogiai susijusios su jų profesija ar amatu, laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

Teikiant nuotolinio mokymo paslaugas svarbu nustatyti, ar tos paslaugos PVM tikslais laikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis ar ne, nes nuo to priklauso paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklių taikymas ir teikiamų paslaugų suteikimo vieta.

Pagal 2011-03-15 Europos Sąjungos Tarybos reglamento (ES) Nr. 282/2011 7 straipsnio nuostatas elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis laikomos tokios mokymo paslaugos, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo. Tokiu būdu teikiamų mokymo paslaugų suteikimo vieta nustatoma vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 2, 9 ir 15 dalies nuostatomis.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuva ir fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra kita valstybė, teikia kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugas. Pagal mokymo programą kursų dalyviai mokomi dirbti su kompiuterinėmis programomis, naudojamomis buhalterinei apskaitai tvarkyti.

Kursai teikiami tokia tvarka:

1) asmuo, nusiperka mokymo kursą prie kurio prisijungia per įmonės portalą, naudojant jam įmonės atsiųstą slaptažodį;

2) prie portalo prisijungusiam asmeniui kompiuteryje yra pateikiama mokymosi medžiaga, interaktyvios užduotys, padedančios geriau įsisavinti mokymo medžiagą.

Kaip ir kur apmokestinamos įmonės A teikiamos nuotolinio mokymo paslaugos?

Norint atsakyti į keliamą klausimą, pirmiausia reikia nustatyti paslaugos suteikimo vietą. O tam reikia nustatyti, ar kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos PVM tikslais yra laikomos elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis.

Nagrinėjamu atveju kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos iš esmės yra automatizuotos, reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir jų teikimo neįmanoma užtikrinti be interneto. Dėl to šios paslaugos laikomos paslaugomis, teikiamomis elektroninėmis priemonėmis. Tokių paslaugų, teikiamų neapmokestinamiesiems fiziniams asmenims, teikimo vieta nustatoma

vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 15 dalies nuostatas. Pagal šios dalies nagrinėjamu atveju Lietuvoje PVM objektu laikomos tos įmonės A teikiamos kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos, kurias įmonė A teikia fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuvos Respublikoje (kai šios paslaugos teikiamos fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra kita valstybė, tai tokios paslaugos Lietuvoje nėra PVM objektas).

Pateiktu atveju teikiamų kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugų tikslas – suteikti (atnaujinti) profesinių žinių, reikalingų pagerinti darbo kokybei. Todėl kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos PVM tikslais laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims Lietuvoje rengia nuotolinio mokymo anglų kalbos mokymo kursų.

Anglų kalbos mokymo paslaugos teikiamos tokia tvarka:

1) kurso dalyviams elektroniniu paštu yra išsiunčiama mokymo medžiaga bei individualios užduotys;

2) kurso dalyvis per nustatytą laiką elektroniniu paštu šią užduotį pateikusiam dėstytojui gali užduoti iškilusius klausimus, paprašyti papildomos medžiagos;

3) dėstytojas, gavęs kurso dalyvio elektroninį laišką su užduotais klausimais ir / ar prašymu dėl papildomos medžiagos pateikimo, per 5 darbo dienas po tokio laiško gavimo elektroniniu paštu atsako į pateiktus klausimus ir / ar išsiunčia papildomą medžiagą;

4) kurso dalyvis, norėdamas gauti kurso baigimo sertifikatą, turi parašyti darbą jam nurodyta tema ir iki nustatytos datos jį išsiųsti nurodytu adresu elektroniniu paštu, o taip pat nustatytu laiku, prisijungęs prie įmonės A internetinio puslapio, išspręsti jam pateiktą testą;

5) apie kurso dalyvio pateikto darbo įvertinimą ir testo rezultatus kurso dalyvis informuojamas elektroniniu paštu per 3 darbo dienas po darbo išsiuntimo ir / ar testo išsprendimo.

Kaip ir kur apmokestinamos įmonės A teikiamos nuotolinio mokymo paslaugos?

Norint atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia nustatyti, kur yra šių paslaugų suteikimo vieta. O tam reikia nustatyti, ar nagrinėjamu atveju nuotolinio mokymo paslaugos PVM tikslais nėra laikomos elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis.

Pateiktu atveju nuotolinio mokymo paslaugų teikimą lemia žmogiškasis faktorius, t. y. dėstytojas (elektroniniu paštu atsako į kurso dalyvių užduotus klausimus, vertina kurso dalyvio parašytą darbą ir pan.). Dėl to šios nuotolinio mokymo paslaugos nelaikomos elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis. Tokiu atveju, nustatant paslaugos suteikimo vietą, turi būti vadovaujama taisyklėmis, kurios galioja mokymo paslaugoms. Kadangi nagrinėjamu atveju nuotolinio mokymo paslaugos teikiamos fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, tai jų suteikimo vieta nustatoma vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis. Pagal šio straipsnio nuostatas mokymo paslaugos teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktos Lietuvoje, jeigu jos faktiškai atliktos Lietuvoje.

Nagrinėjamu atveju neapmokestinamiesiems asmenims teikiamos nuotolinio mokymo paslaugos yra suteiktos Lietuvoje ir čia yra PVM objektas.

Nuotolinio anglų kalbos mokymo paslaugų tikslas – suteikti (atnaujinti) profesinei veiklai reikalingų žinių. Todėl šios nuotolinio mokymo paslaugos PVM tikslais laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

3 pavyzdys

Tarptautinė apskaitos specialistų organizacija, kurios įstatuose numatyta profesinio mokymo veikla, rengia mokymus apskaitos specialisto kvalifikaciniam sertifikatui įgyti, sertifikatas suteikiamas išlaikius egzaminą. Už tam tikrą metinį mokestį asmenys, norintys pasiruošti egzaminui, gali prisijungti prie specialios interneto svetainės, kurioje pateikta mokymų medžiaga, programa, tvarkaraščiai, naujienos besimokantiems, įvairūs testai ruošti egzaminui, egzaminatoriaus komentarai / pastabos apie ankstesnių metų egzaminų užduotis ir pan. Ar mokamas metinis prisijungimo mokestis laikomas atlygiu už profesinio mokymo / su mokymu susijusias paslaugas?

Pateiktu atveju tarptautinė apskaitos specialistų organizacijos teikiamų paslaugų tikslas – suteikti (atnaujinti) profesinei veiklai reikalingų žinių. Todėl šios paslaugos PVM tikslais laikomos nuotoliniu būdu teikiamomis profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

4 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, iš Vokietijos įmonės B, PVM mokėtojos, pirko paslaugą - darbuotojo dalyvavimą *webinare* - seminare, kuris vyko nuotoliniu būdu, naudojant elektronines priemones (internetą), ir kuriame nagrinėti klausimai tiesiogiai susiję su darbuotojo darbo funkcijomis. Seminaro metu pranešėjas bendravo su dalyviais, atsakinėjo į klausimus, be to, buvo galimybė su pranešėju kai kuriuos dalykus pasiaiškinti išsamiau bei padiskutuoti (raštu arba žodžiu).

Ar suteikta paslauga yra PVM objektas Lietuvoje ir ar ji apmokestinama PVM?

Vokietijos įmonės B *webinare* teikiamų paslaugų tikslas buvo suteikti (atnaujinti) profesinei veiklai reikalingų žinių. Todėl šios paslaugos PVM tikslais laikytinos profesinio mokymo paslaugomis. Tačiau nagrinėjamu atveju mokymo paslaugos įmonės A darbuotojams buvo teikiamos nuotoliniu būdu, naudojant elektronines priemones (internetą). Teikiant nuotolinio mokymo paslaugas svarbu nustatyti, ar tos paslaugos PVM tikslais laikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis ar ne, nes nuo to priklauso paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklių taikymas.

Nagrinėjamu atveju paslaugų teikimą lemia žmogiškasis faktorius, t. y. *webinaro* dalyviai (tiek pranešėjas, tiek įmonės A darbuotojai) privalėjo prisijungti prie *webinaro*, kad pranešėjas galėtų pateikti mokymosi medžiagą, kad dalyviai galėtų užduoti klausimus pranešėjui, dalyvauti diskusijose ir pan. Todėl šios Vokietijos įmonės teikiamos paslaugos PVM tikslais nelaikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis.

Nuotoliniu būdu (internetu) teikiamos mokymo paslaugos, kurios PVM tikslais nelaikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, remiantis ESTT praktika (bylose C-568/17 *Geelen*, C-647/17 *Srf konsulterna*), laikomos „įėjimo į renginius“ paslaugomis, jeigu: a) teikiamos apmokestinamiesiems asmenims, b) teikiamos (transliuojamos) internetu realiu laiku, c) renginio trukmė yra trumpalaikė. Tokių paslaugų suteikimo vieta, vadovaujantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 53 straipsnio (atitinkamai PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalimi) nuostatomis, yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos.

Pateiktu atveju *webinaras* vyko realiu laiku, *webinaro* dalyvis – įmonė A yra apmokestinamasis asmuo, mokymo renginio trukmė yra trumpalaikė. Tokiu atveju, remiantis aukščiau išdėstyta, *webinaro* metu suteiktos mokymo paslaugos įmonės A darbuotojams laikomos suteiktomis ten, kur vyksta *webinaras*, t. y. Vokietijoje. Šiuo atveju mokymo paslaugos PVM objektu yra Vokietijoje ir jos apmokestinamos PVM pagal toje šalyje galiojančius teisės aktus.

(PVMĮ 22 str. 1 dalies komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2023-01-16 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-1368).

2. PVM neapmokestinamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų asmenų tiekiamos prekės ir teikiamos kitos, nei nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, paslaugos, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1) šios prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų vartotojams;

2) šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų teikimu.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamos ir komentuojamojo straipsnio pirmoje dalyje nurodytų švietimo įstaigų kitos, nei minėtoje dalyje nurodytos teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės, kai jos teikiamos ir tiekiamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų vartotojams ir jų teikimas ir tiekimas yra susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų teikimu.

1 pavyzdys

Nevalstybinėje pagrindinėje mokykloje (kuri yra PVM mokėtoja) vaikų mokymui, ugdymui organizuoti yra sukurta tam skirta teikiamų paslaugų sistema, kuri užtikrina būtiną mokinių gyvybės (sveikatos) apsaugą, jų pilną aprūpinimą mokymo (metodine) medžiaga, kanceliarinėmis prekėmis, uniformomis, kitais būtinais reikmenimis. Šioje mokykloje mokymo procesas trunka nuo 8 iki 17 val., t. y. moksleivis per dieną mokykloje išbūna 8 valandas, todėl privaloma užtikrinti vaikų maitinimą (maitinimas organizuojamas pagal su moksleiviais suderintą grafiką, be to, maitinimo darbus atlieka mokyklos darbuotojai). Pažymėtina, kad šioje nevalstybinėje mokykloje, siekiant užtikrinti individualų mokymo medžiagos pateikimą, atsižvelgiant į vaikų sugebėjimus ją įsisavinti, moksleiviams teikiamos psichologų, logopedų paslaugos.

Atsižvelgiant į tai, kad visų nurodytų paslaugų teikimas bei atitinkamų prekių (mokymo, metodinės medžiagos, kanceliarinių prekių, uniformų) tiekimas yra susijęs su mokyklos mokymo paslaugų teikimu, be to, šias paslaugas ir prekes mokykla tiekia moksleiviams, todėl mokykla, tiekdamą minėtas prekes ir paslaugas, PVM neskaičiuoja.

2 pavyzdys

UAB „A“ teikia vaikų užsienio kalbų mokymo paslaugas. Užsienio kalbų mokymui įmonė perka knygas, kurių dalį parduoda moksleiviams, dalį panaudoja kaip mokymo priemones.

Kadangi moksleiviams (PVM neapmokestinamų paslaugų vartotojams) UAB „A“ parduodamos knygos yra prekės, susijusios su mokymo paslaugų teikimu, toks tiekimas PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Universiteto L katedra. organizavo tarptautinę konferenciją tema „Atvirosios jūros laisvės“. Šios konferencijos rengimo išlaidoms padengti iš jos dalyvių imtas nustatyto dydžio mokestis. Konferencijoje dalyvavo universiteto L ir kitų aukštųjų mokyklų studentai bei dėstytojai, valstybinių institucijų ir privačių kompanijų atstovai. Kaip PVM apmokestinamos universiteto teikiamos konferencijos organizavimo paslaugos?

Kai konferencijos organizavimo paslaugas universitetas teikia studentams, tai tokios paslaugos laikomos paslaugomis susijusiomis su aukštojo mokslo studijų paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

Kai konferencijos organizavimo paslaugas universitetas teikia dėstytojams, valstybinių institucijų ir privačių kompanijų atstovams, tai tokios paslaugos laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti šio straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygas ir apribojimus.

Komentaras

Lietuvos Respublikos Vyriausybė kol kas nenustatė šios straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygų ir apribojimų.

(PVMĮ 22 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2015-03-18 raštą (18.2-31-2) RM-4465).

4. PVM neapmokestinama laisvojo mokytojo veikla, jeigu mokoma pagal pradinio, pagrindinio, vidurinio ugdymo, profesinių arba aukštųjų mokyklų programas.

Komentaras

1. Laisvojo mokytojo teikiamos mokymo paslaugos, jeigu mokoma pagal pradinio, pagrindinio, vidurinio lavinimo, profesinių arba aukštųjų mokyklų vykdomas programas, PVM neapmokestinamos. Prie tokių laisvojo mokymo teikiamų paslaugų priskiriami privataus mokytojo rengiami analogiški dėstomiems mokymo įstaigose buhalterinės apskaitos, kompiuterinio raštingumo kursai ir panašiai.

1 pavyzdys

Laisvasis mokytojas, vadovaudamasis vidurinio mokslo mokymo programomis, privačiai moko moksleivius matematikos. Šiuo atveju laisvojo mokytojo teikiamos matematikos mokymo paslaugos PVM neapmokestinamos ir dėl šių paslaugų teikimo laisvajam mokytojui prievolės registruotis PVM mokėtoju neatsiranda.

2 pavyzdys

Laisvasis mokytojas surengė buhalterinės apskaitos kursus pradedantiesiems buhalteriams. Kursų metu dėstomi dalykai analogiški dėstomiems mokymo įstaigose. Šiuo atveju laisvojo mokytojo teikiamos buhalterinės apskaitos mokymo paslaugos PVM neapmokestinamos ir dėl šių paslaugų teikimo laisvajam mokytojui prievolės registruotis PVM mokėtoju neatsiranda.

PVMĮ 22 str. 4 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-11-11 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-24334).

23 straipsnis. Kultūros ir sporto paslaugos

1. PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos kultūros paslaugos. Kultūros paslaugomis šiame straipsnyje laikomos:

1) muziejų, zoologijos ir botanikos sodų, cirko veikla;

2) visų meno rūšių, kultūros renginiai (teatro spektakliai, muzikos, choreografijos renginiai, kultūros renginiai vaikams, jaunimui, meno kūrinių bei tautodailės parodos ir kita), kino filmų gamyba (įskaitant pagalbinę veiklą – dubliavimą, titravimą ir pan.), nuoma ir rodymas;

3) bibliotekų teikiamos bibliografinės ir informacinės paslaugos.

Komentaras

1. PVM lengvata kultūros paslaugoms taikoma tokiu atveju, jei šias paslaugas teikia pelno nesiekiantys juridiniai asmenys (pelno nesiekiančių juridinių asmenų sąvoka apibrėžta komentuojamo įstatymo 2 straipsnio 21 dalyje, žiūr. šios dalies komentarą)..

2. Taikant šią PVM lengvatą, kultūros paslaugomis laikomos:

2.1. muziejų, zoologijos ir botanikos sodų, cirko veikla. Reikia atkreipti dėmesį, kad:

Muziejų veiklą bei kitus su muziejų veikla susijusius santykius reglamentuoja Muziejų įstatymas.

Zoologijos ir botanikos sodų veikla - tai zoologijos ir botanikos sodų lankymo (bilietai į zoologijos ir botanikos sodus pardavimo), įvairių renginių organizavimo paslaugos ir pan.

Cirko veikla – tai pasirodymų, vaidinimų rengimas, organizavimas ir pan.

2.2. visų rūšių meno (pvz., grafikos, tapybos, fotografijos ir pan.), kultūros (teatro spektaklių, muzikos, choreografijos renginių, kultūros renginių vaikams, jaunimui ir kita) renginių lankymas, taip pat kino filmų gamyba, nuoma ir rodymas.

Kino filmų gamyba – tai procesas, per kurį 35 mm kino juostoje sukuriama garso ir vaizdo kūrinys, skirtas rodyti kino teatruose. Procesą sudaro tam tikri kino filmo gamintojo veiksmai bei kino filmo gamintojui teikiamos kitų asmenų paslaugos, kurių visuma leidžia atsirasti galutiniam rezultatui – kino filmui. Pagalbinėmis kino filmo gamybos paslaugomis laikomos tokios paslaugos, be kurių kino filmas gali būti sukurtas ir pabaigtas, tačiau dėl kurių sukurtas kino filmas įgyja tam tikrų naujų elementų (pvz.: titravimas, kuris suteikia galimybę kino filmą stebėti platesniam žiūrovų ratui ir pan.). Pažymėtina, kad suteiktos paslaugos (tarp jų ir pagalbinės paslaugos) yra priskirtinos prie kino filmo gamybos tada, kai jos yra reikalingos konkrečiam kino filmui kurti ir yra sudėtinė kino filmo gamybos proceso dalis.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kino filmų gamyba neapima reklaminių, televizijos filmų, televizijos laidų, muzikinių video klipų ar pan. kūrinių gamybos.

1 pavyzdys

Viešoji įstaiga, pelno nesiekiantis juridinis asmuo, kuria mokomųjų filmų ciklą Švietimo ir mokslo ministerijos užsakymu. Šiuo atveju pelno nesiekiančio juridinio asmens teikiamos filmų gamybos paslaugos yra PVM apmokestinamos, nes sukurti filmai nėra skirti rodyti kino teatruose.

2 pavyzdys

UAB A kreipiasi į viešąją įstaigą B, kuri yra pelno nesiekiantis juridinis asmuo, kad ši titruotų UAB A turimą dokumentinį kino filmą anglų kalba. Šiuo atveju viešosios įstaigos B teikiama titravimo paslauga nėra laikoma kino gamybos paslauga, nes buvo suteikta ne per kino filmo kūrimą.

3 pavyzdys

Viešoji įstaiga A, pelno nesiekiantis juridinis asmuo, sukūrė meninį kino filmą, kurio kūrimui paramą suteikė Kultūros ministerija, kelios privačios įmonės. Šio filmo autorių ir gretutinės teisės priklauso viešajai įstaigai A. Praėjus 7 mėn. po kino filmo rodymo kino teatruose pradžios, viešoji įstaiga A kino filmą išleidžia skaitmeniniais vaizdadiskiais, kuriuos pradeda platinti prekybos įstaigose. Ar toks viešosios įstaigos A atliktas veiksmas yra laikomas kino filmų gamybos paslauga ir PVM yra neapmokestinamas?

Atsižvelgiant į tai, kad kino filmų leidyba skaitmeniniais vaizdadiskiais nėra laikoma nei kino filmo gamyba, nei papildoma kino filmų gamybos paslauga, o viešoji įstaiga, platindama kino filmą, autorių teisių neperleidžia, toks vaizdadiskų su įrašytu kino filmu platinimas yra laikomas prekių tiekimu.

Viešosios įstaigos A tiekiami vaizdadiskiai su įrašytu kino filmu galėtų būti neapmokestinami PVM tik tada, jei atitiktų PVM įstatymo 23 straipsnio 2 dalyje nurodytas sąlygas, t. y. tokius vaizdadiskius ne tik turėtų tiekti pati viešoji įstaiga A, bet toks tiekimas turėtų būti tiesiogiai susijęs su viešosios įstaigos A suteiktomis kino filmo gamybos, rodymo ar nuomos paslaugomis. Kadangi aprašytoje situacijoje tokios sąsajos nėra, tai viešosios įstaigos A platinami vaizdadiskiai yra apmokestinami PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

4 pavyzdys

Viešoji įstaiga, pelno nesiekiantis juridinis asmuo, kuria dokumentinius filmus ir juos nuomoja. Šiuo atveju pelno nesiekiančio juridinio asmens teikiamos kino filmų nuomos paslaugos PVM neapmokestinamos.

2.3. bibliotekų teikiamos bibliografinės ir informacinės paslaugos (bibliografinių sąrašų, bibliografinės rodyklės sudarymas, spaudinių ir kitų dokumentų rinkimo, tvarkymo, saugojimo, juose užfiksuotų žinių sisteminimo, platinamo paslaugos ir pan.).

2. PVM neapmokestinamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų asmenų teikiamos prekės ir teikiamos kitos, nei nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, paslaugos, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1) šios prekės teikiamos ir paslaugos teikiamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų vartotojams;

2) šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytųjų paslaugų teikimu.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamos ne tik pelno nesiekiančių juridinių asmenų šio straipsnio 1 dalyje nurodytos kultūros paslaugos, bet ir kitos šių asmenų teikiamos prekės ir teikiamos paslaugos, kai jos teikiamos ir tiekiamos šios dalies komentaro 1 dalyje nurodytiems paslaugų vartotojams ir tas teikimas bei tiekimas yra susiję su kultūros paslaugų teikimu.

1 pavyzdys

Juridinis asmuo, turintis muziejaus statusą, PVM mokėtojas, savo parodų (ekspozicijų) lankytojams bei kitiems asmenims pardavinėja įvairias knygas, kavos pupeles, šokoladus, kurių įpakavime atvaizduotas muziejus ar meno kūriniai iš muziejaus ekspozicijų, įvairius suvenyrus su muziejaus atvaizdais, taip pat už papildomą atlygį teikia gido bei audiogido paslaugas. Be to,

muziejaus lankytojai gali įsigyti vaizdo diską, kuriame galima peržiūrėti muziejaus ekspozicijas. Kartais muziejus savo lankytojams parduoda ir kai kuriuos meno kūrinius iš ekspozicijos.

Muziejaus lankytojams teikiamos gido ir audiogido paslaugos yra laikomos paslaugomis, susijusiomis su muziejaus teikiamomis paslaugomis ir dėl to jos PVM neapmokestinamos. Muziejaus lankytojams parduodami diskai, kuriuose galima peržiūrėti muziejaus ekspozicijas, meno kūriniai iš ekspozicijos laikomi prekėmis, susijusiomis su muziejaus teikiamomis paslaugomis, ir dėl to jie PVM neapmokestinami.

Knygos, kavos pupelės, šokoladai, kurių įpakavime atvaizduotas muziejus ar meno kūriniai iš muziejaus ekspozicijų, įvairūs suvenyrai su muziejaus atvaizdais, PVM tikslais nelaikomos prekėmis, kurios yra susijusios su muziejaus teikiamomis paslaugomis ir todėl šioms prekėms PVM lengvata netaikoma.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti šios straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygas ir apribojimus.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybė nėra nustačiusi šios straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygų ir apribojimų.

4. PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos. Su kūno kultūra ir sportu susijusiomis paslaugomis šiame įstatyme laikoma:

1) teisės dalyvauti kūno kultūros arba sporto renginyje suteikimas. Šio punkto nuostatos netaikomos bilietų į kūno kultūros arba sporto renginius pardavimui;

2) paslaugos, teikiamos kūno kultūros ir sporto dalyviams, tiesiogiai susijusios su jų dalyvavimu, t. y. teisės naudotis kūno kultūrai ir sportui pritaikytomis patalpomis, teritorijomis ir (arba) inventoriumi suteikimas, kūno kultūros ir sporto dalyvių treniravimo ir kitos panašios paslaugos. Prie tokių paslaugų nepriskiriamos apgyvendinimo, maitinimo ir vežimo paslaugos.

Komentaras

1. Pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos PVM neapmokestinamos. Su kūno kultūra ir sportu susijusiomis paslaugomis laikoma:

1.1. teisės dalyvauti kūno kultūros arba sporto renginyje suteikimas (teisės dalyvauti sporto renginyje suteikimu iš esmės laikoma įvairaus pobūdžio įmokos, kurias sportinių renginių dalyviai (komandos, sportininkai) sumoka už teisę dalyvauti varžybose ar kitame sporto renginyje). Šio punkto nuostatos netaikomos bilietų į kūno kultūros arba sporto renginius pardavimui.

1 pavyzdys

Pelno nesiekiantis juridinis asmuo - krepšinio federacija, PVM mokėtoja, organizuoja tarptautines taurės krepšinio varžybas. Visos komandos už teisę dalyvauti šiose varžybose krepšinio federacijai turi sumokėti dalyvio mokestį – 3000 eurų. Šiuo atveju krepšinio federacijos gautas atlyginimas už suteiktą teisę dalyvauti tarptautinėse varžybose bus PVM neapmokestinamas.

1.2. paslaugos, teikiamos kūno kultūros ir sporto dalyviams, tiesiogiai susijusios su jų dalyvavimu, t. y. teisės naudotis kūno kultūrai ir sportui pritaikytomis patalpomis, teritorijomis ir (arba) inventoriumi suteikimas, kūno kultūros ir sporto dalyvių treniravimo ir kitos panašios paslaugos. Taigi, tais atvejais, kai pelno nesiekiantys juridiniai asmenys iš dalyvaujančių kūno kultūroje ir sporte asmenų gaus atlygį už salės ar sporto inventoriaus suteikimą treniruotis, PVM už tokią paslaugą neturės būti skaičiuojamas. Prie tokių paslaugų nepriskiriamos apgyvendinimo, maitinimo ir vežimo paslaugos.

2 pavyzdys

Profesionalus sportininkas iš pelno nesiekiančio juridinio asmens - sporto mokyklos nuomojasi reikalingą inventorių. Galima teigti, kad šiuo atveju mokykla paslaugas teikia sporto dalyviui. Todėl ši sporto mokykla, būdama PVM mokėtoja, šioms inventoriaus nuomos paslaugoms taiko PVM lengvatą, t. y. nuo šių paslaugų PVM neskaičiuoja.

2. Kūno kultūros ir sporto dalyviai yra fiziniai asmenys, kurie lanko sporto klubus, baseinus ir pan. Todėl ne pelno siekiantys juridiniai asmenys, kurie fiziniams asmenims teikia baseinų lankymo, naudojimosi treniruokliais, krepšinio salės nuomos ar kitas su kūno kultūra bei sportu susijusias paslaugas, šių paslaugų neapmokestina PVM, neatsižvelgiant į tai, ar už gautas paslaugas sumoka pats fizinis asmuo, ar juridinis asmuo sumoka už savo darbuotojų (fizinių asmenų) lankymąsi sporto klube.

Tačiau papildomos pelno nesiekiančių juridinių asmenų paslaugos, teikiamos kūno kultūros ir sporto dalyviams apmokestinamos PVM standartiniu tarifu, pvz. sportinės aprangos nuoma, vaikų priežiūros paslaugos ir kt.

PVMĮ 23 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2015-03-18 raštą (18.2-31-2) RM-4465).

24 straipsnis. Veikla, nenurodyta šio Įstatymo 20, 21, 22 ir 23 straipsniuose

1. PVM neapmokestinamos politinių partijų, profesinių sąjungų ir kitų įsteigtų ir veikiančių narystės pagrindu pelno nesiekiančių juridinių asmenų savo nariams teikiamos paslaugos, jeigu jos atitinka juridinio asmens įstatuose (nuostatuose) nustatytus šio juridinio asmens tikslus, taip pat šių asmenų savo nariams tiekiamos prekės (kai šis prekių tiekimas yra susijęs su minėtų paslaugų teikimu), kai už šias prekes ir paslaugas, be nario mokamo nario mokesčio, negaunamas joks papildomas atlygis.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamos politinių partijų, profesinių sąjungų bei kitų įsteigtų ir narystės pagrindu veikiančių pelno nesiekiančių juridinių asmenų savo nariams teikiamos paslaugos, jeigu jos atitinka to juridinio asmens įstatuose (nuostatuose) nustatytus veiklos tikslus, taip pat šių asmenų savo nariams tiekiamos prekės (kai šis prekių tiekimas yra susijęs su minėtų paslaugų teikimu), ir jei už tokias prekes ir paslaugas be nario mokesčio negaunama jokie papildomi atlygiai. Taikant šią PVM lengvatą, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad :

1.1. juridinių asmenų, kurių teisinė forma yra politinė partija, steigimą, veiklą, teises, pabaigos (reorganizavimo ir likvidavimo) ir pertvarkymo ypatumus nustato [Politinių partijų ir politinių organizacijų įstatymas](#).

1.2. profesinių sąjungų veiklos pagrindus, jų teises ir atsakomybę santykiuose su darbdaviais, valstybinės valdžios ir valdymo organais, profesinėms sąjungoms ginant savo narių interesus nustato [Profesinių sąjungų įstatymas](#).

1.3. pagal komentuojamojo įstatymo 2 straipsnio 22 dalį kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys - juridiniai asmenys, kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kurie gauto pelno pagal jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams (pvz., įvairios asociacijos, draugijos, sąjungos ir pan.). Tais atvejais, kai kitus pelno nesiekiančio juridinio asmens požymius atitinkančio asmens veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors to asmens veiklos tikslas nėra pelno siekimas, taikant šį Įstatymą toks asmuo nelaikomas pelno nesiekiančiu asmeniu. Nustatant, kokia pelno nesiekiančio asmens gaunamo pelno dalis PVM apskaičiavimo tikslais gali būti laikoma reikšminga, kiekvienu konkrečiu atveju reikia įvertinti duomenis apie atskiro pelno nesiekiančio asmens gautų pajamų struktūrą, jo visų gaunamų pajamų apimtį ir gauto pelno dalį (tiek sumine apimtimi, tiek procentais) visoje pajamų sumoje, bei kitas aplinkybes.

1.4. nustatant ar pelno nesiekiantis juridinis asmuo veikia narystės pagrindu, reikėtų atkreipti dėmesį į šio asmens įstatus, t. y. narystės pagrindu veikiantis pelno nesiekiantis juridinis asmuo savo įstatuose numato savo narių teises ir pareigas, stojamųjų įnašų ir narių mokesčių mokėjimo tvarką, naujų narių priėmimo, narių išstojimo ir pašalinimo iš narių tvarką ir pan.

Pavyzdys

Asociacija A, PVM mokėtoja, pelno nesiekianti organizacija, savo tikslams įgyvendinti iš savo narių renka nario mokesť. Iš surinkto nario mokesčio asociacija padengia personalo išlaikymo, administracines išlaidas. Be to, asociacija savo nariams teikia konsultavimo paslaugas ir tiekia metodinę medžiagą, susijusią su teikiamomis konsultavimo paslaugomis. Papildomo atlygio asociacija už savo nariams suteiktas konsultavimo paslaugas ir patiektą metodinę medžiagą neima, t. y. šios paslaugos išlaidas asociacija padengia iš surinkto nario mokesčio.

Nario mokesčio dalis, atitinkanti suteiktų konsultavimo paslaugų ir patiektos metodinės medžiagos vertę, bus PVM objektas, tačiau šiuo atveju konsultavimo paslaugoms ir metodinei medžiagai bus taikoma PVM lengvata, t. y. jos PVM bus neapmokestinamos.

1.5. savo nariams teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės, už kurias be nario mokesčio negaunama jokie papildomo atlygio, yra PVM objektu tokiu atveju, kai šį paslaugų teikimą ar prekių tiekimą galima individualizuoti, t. y. aiškiai apibrėžti kokia teikiama paslauga ar teikiama prekė. Tokia individualizuota paslauga PVM bus neapmokestinama tokiu atveju, jei ji skirta bendriems juridinio asmens narių interesams ir atitinka jo įstatuose (nuostatuose) nustatytus veiklos tikslus, už ją be nario mokesčio negaunama jokie papildomo atlygio ir jos teikimo tikslas nėra pelno siekimas.

1 pavyzdys

Sodininkų bendrija, pelno nesiekianti organizacija, savo nariams surengė seminarą dėl Lietuvos sodininkų bendrijos įstatymo taikymo. Už seminarą buvo apmokėta iš bendrijos narių surinkto nario mokesčio.

Šiuo atveju galima aiškiai apibrėžti, kad sodininkų bendrija savo nariams suteikė seminaro organizavimo paslaugą ir dėl to ši paslauga yra PVM objektas. Kadangi minėto įstatymo nuostatų aiškinimas yra skirtas bendriems bendrijos narių interesams (bendrijos nariams svarbu žinoti Sodininkų bendrijos įstatymo nuostatas), atitinka bendrijos įstatuose numatytus tikslus (įgyvendinti sodininkų bendrąsias teises ir pareigas, susijusias su mėgėjiško sodo teritorijos ir joje esančių bendrojo

naudojimo objektų valdymu, priežiūra ir naudojimu), už ją be nario mokesčio negaunamas joks papildomas atlygis ir teikiant šią paslaugą nėra tikslo siekti pelno, todėl sodininkų bendrijos teikiama seminaro organizavimo paslauga PVM neapmokestinama.

Kai paslauga teikiama konkretaus nario naudai, tai ji yra PVM objektas ir jai PVM lengvata netaikoma.

2 pavyzdys

Pirmajame pavyzdyje minėtoji sodininkų bendrija vienam iš savo narių suteikė elektros skaitliuko montavimo darbus. Už atliktus darbus buvo apmokėta iš bendrijos narių surinkto nario mokesčio (papildomo atlygio bendrijos nariui už šią paslaugą mokėti nereikia).

Šiuo atveju galima aiškiai apibrėžti, kad sodininkų bendrija vienam iš savo narių suteikė elektros skaitliuko montavimo darbus. Šie darbai yra PVM objektas. Nors už paslaugą ir buvo apmokėta iš bendrijos narių surinkto nario mokesčio, tačiau paslauga buvo suteikta konkretaus nario naudai, dėl to jai PVM lengvata negali būti taikoma.

Juridinių asmenų veikla, kuria, siekiant jos narių bendrų interesų, vykdomas neapibrėžtas to juridinio asmens narių protegavimas, reprezentavimas ir pan. nėra PVM objektas.“ (2005-03-16 raštas Nr.(18.2-31-2)-R-2145

(1 d. papildyta pagal VMI prie FM 2006-03-16 raštą Nr. (18.2- 31-2)-R- 2145)

2. PVM neapmokestinamos religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų savo nariams teikiamos paslaugos, jeigu jos atitinka šių asmenų kanonuose, statutuose ir kitose normose numatytus tikslus, taip pat šių asmenų savo nariams tiekiamos prekės (kai šis prekių tiekimas yra susijęs su minėtų paslaugų teikimu), kai už šias prekes ir paslaugas, be aukojamų lėšų, negaunamas joks papildomas atlygis.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamos religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų savo nariams teikiamos paslaugos, jeigu jos atitinka šių bendruomenių, bendrijų ir centrų kanonuose, statutuose bei kitose normose numatytus tikslus, taip pat šių asmenų savo nariams tiekiamos prekės, kai šis prekių tiekimas yra susijęs su minėtų paslaugų teikimu ir jei už šias paslaugas, be aukojamų lėšų, nebus gaunama jokio papildomo atlygio.

2. Religinės bendruomenės, bendrijos bei centro apibrėžimai, Lietuvoje pripažintos tradicinės Lietuvos istorinio, dvasinio bei socialinio palikimo dalį sudarančios religinės bendruomenės ir bendrijos, taip pat atvejai kada valstybė gali pripažinti kitas (netradicines) religines bendrijos yra nurodyti [Religinių bendruomenių ir bendrijų įstatyme](#).

3. PVM lengvata taikoma tik toms bendruomenių, bendrijų ar centrų teikiamoms paslaugoms, taip pat šių asmenų savo nariams tiekiamoms prekėms (kai šis prekių tiekimas yra susijęs su minėtų paslaugų teikimu), jeigu jos atitinka bendruomenių, bendrijų ar centrų kanonuose, statutuose bei kitose normose numatytus tikslus ir už jų suteikimą aukojamos lėšos. Prie Lietuvos religinių bendruomenių ir bendrijų teikiamų paslaugų, už kurias aukojamos lėšos, priskiriama santuoka, krikštas, laidojimas ir pan. Prie minėtų bendrijų savo nariams tiekiamų prekių galima priskirti religinės literatūros, žvakių ar pan. , už kurias aukojamos lėšos, tiekimą.

Pavyzdys

Bažnyčia savo parapijos nariams teikia krikšto, santuokos, laidojimo ir pan. paslaugas. Šias paslaugas užsakantis asmuo, aukodamas bažnyčiai, atlygina už paslaugų suteikimą. Šios paslaugos yra PVM objektas, bet joms taikoma PVM lengvata, t. y. minėtos paslaugos PVM neapmokestinamos.

3. PVM neapmokestinamos religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų teikiamos paslaugos, kai šie asmenys kitą asmenį aprūpina personalu, reikalingu atitinkamoms šio Įstatymo 20, 21 arba 22 straipsnyje nurodytoms paslaugoms teikti.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamos religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų teikiamos paslaugos, kai šie asmenys kitą asmenį aprūpina personalu, reikalingu teikti sveikatos priežiūros, socialines, švietimo bei mokymo paslaugas.

Pavyzdys

Religinė bendruomenė sveikatos priežiūros įstaigoms teikia aprūpinimo personalu paslaugas ir už tai gauna atlygį. Religinės bendruomenės teikiamos aprūpinimo personalu paslaugos PVM neapmokestinamos.

4. PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų, vykdančių šio Įstatymo 20, 21, 22, 23 straipsniuose ar šio straipsnio 1, 2 ir 6 dalyse nurodytą veiklą, organizuojamų labdaros ir paramos renginių metu šių asmenų tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos (įskaitant bilietų į nurodytus renginius pardavimą), jeigu surinktos lėšos, likusios padengus renginio organizavimo išlaidas, bus skirtos tik labdarai ir (arba) šių asmenų vykdomai visuomenei naudingai veiklai. Ši nuostata taikoma ne daugiau kaip 12 konkretauro juridinio asmens organizuojamų labdaros ir paramos renginių per kalendorinius metus. Jeigu per kalendorinius metus organizuojama daugiau kaip 12 renginių, kiekvienam vėlesniam renginiui ir su juo susijusiam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui PVM taikomas vadovaujantis bendra šio Įstatymo nustatyta tvarka. Labdaros ir paramos renginių šiame Įstatyme laikomas kultūros (teatro, muzikos, choreografijos ir pan.) renginys, mugė ar panašus renginys, jeigu jį organizuojant nurodoma (bilietuose, skelbimuose ar kitu būdu), kad visos tokio renginio metu surinktos lėšos, likusios padengus renginio organizavimo išlaidas, bus naudojamos labdarai ir (arba) renginį organizuojančio juridinio asmens vykdomai visuomenei naudingai veiklai. Šiame Įstatyme labdara ir visuomenei naudinga veikla suprantamos taip, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme.

Komentaras

1. Taikant šią PVM lengvatą, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad PVM lengvata labdaros ir paramos renginių metu tiekiamoms prekėms ir (arba) teikiamoms paslaugoms taikoma tik tuo atveju, jei :

1.1. labdaros ir paramos renginį organizuoja:

1.1.1. pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, vykdanys sveikatos priežiūros, socialinę, švietimo ir mokymo, kultūros ir sporto veiklą, teikiantys paslaugas, tiesiogiai susijusias su vaiko teisių apsauga

1.1.2. politinės partijos, profesinės sąjungos ir kiti įsteigti ir veikiantys narystės pagrindu pelno nesiekiantys juridiniai asmenys,

1.1.3. religinės bendruomenės, bendrijos ir centrai ;

1.2. labdaros ir paramos renginio metu surinktos lėšos, likusios padengus renginio organizavimo išlaidas, bus skirtos tik labdarai ir (arba) šių asmenų vykdomai visuomenei naudingai veiklai. Šiame įstatyme labdara ir visuomenei naudinga veikla suprantamos taip, kaip tai apibrėžta [Labdaros ir paramos įstatyme](#) (Žin., 2000, Nr.61-1818),

2. PVM lengvata taikoma ne daugiau kaip 12 konkreto juridinio asmens organizuojamų labdaros ir paramos renginių per kalendorinius metus. Jeigu per kalendorinius metus organizuojama daugiau kaip 12 renginių, kiekvieno vėlesnio renginio ir su juo susijusio prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo atveju PVM taikomas vadovaujantis bendra šio įstatymo nustatyta tvarka.

3. Labdaros ir paramos renginiu laikomas kultūros (teatro, muzikos, choreografijos ir pan.) renginys, mugė ar panašus renginys, jeigu jo bilietuose, skelbimuose ar kitu būdu nurodoma, kad visos tokio renginio metu surinktos lėšos, likusios padengus renginio organizavimo išlaidas, bus naudojamos labdarai ir (arba) renginį organizuojančio juridinio asmens vykdomai visuomenei naudingai veiklai vykdyti.

Pavyzdys

Viešoji įstaiga, pelno nesiekiantis juridinis asmuo, vykdanči kultūros ir sporto veiklą, PVM mokėtoja, 2005 metais organizavo pirmąjį labdaros ir paramos renginį – žaislų mugę. Apie tai, kad ši mugė yra labdaros ir paramos renginys ir tai, kad už į mugę parduotus bilietus ir mugės metu parduotus žaislus surinktos lėšos, likusios padengus renginio organizavimo išlaidas, bus skirtos vaikams našlaičiams, buvo nurodyta skelbimuose bei į šią mugę parduodamuose bilietuose.

Tokiu atveju viešoji įstaiga, nors ir būdama PVM mokėtoja, tačiau bilietus į labdaros ir paramos renginį – mugę, o taip pat žaislus mugės metu gali parduoti be PVM.

5. Nuo 2019-01-01 neteko galios pagal įstatymo redakciją Nr. [XIII-1681](#).

6. PVM neapmokestinamos teikiamos paslaugos, tiesiogiai susijusios su vaiko teisių apsauga, taip pat su šių paslaugų teikimu tiesiogiai susijusios tiekiamos prekės, kurias tiekia ir (arba) teikia pelno nesiekiantys juridiniai asmenys.

Komentaras

1. Pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos paslaugos, tiesiogiai susijusios su vaiko teisių apsauga, taip pat su šių paslaugų teikimu tiesiogiai susijusios tiekiamos prekės, PVM neapmokestinamos.

2. Atkreipiame dėmesį, kad pagrindinės vaiko teisės, laisvės bei pareigos, šių teisių ir laisvių apsaugos bei gynimo svarbiausios garantijos nustatytos [Vaiko teisių apsaugos įstatyme](#).

1 pavyzdys

Viešoji įstaiga, pelno nesiekiantis juridinis asmuo, vaikų teisių gynimo tarnyboms organizuoja seminarą tema „Prievartos prieš vaikus prevencija“, platina mokomąją medžiagą šiuo klausimu, taip

pat atlieka tyrimus apie prievartos prieš vaikus priežastis Lietuvoje. Už šias teikiamas paslaugas ir tiekiamas prekes viešojoje įstaigoje gauna atlygį. Šiuo atveju teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės yra tiesiogiai susijusios su vaiko teisių apsauga. Todėl teikiamoms seminaro organizavimo ir tyrimo paslaugoms, taip pat tiekiamai mokomajai medžiagai gali būti taikoma PVM lengvata.

2 pavyzdys

Jungtinių tautų vaikų fondo Lietuvos nacionalinis komitetas, PVM mokėtojas, jokių paslaugų neteikia, tačiau pardavinėja atvirukus su UNICEF ženklu. Kadangi minėtų atvirukų pardavimas nėra susijęs su paslaugų, susijusių su vaiko teisių apsauga, teikimu, šie atvirukai apmokestinami PVM taikant 18 proc. PVM tarifą.

7. Jeigu nustatoma, kad dėl šio straipsnio nuostatų taikymo šiame straipsnyje nurodytų asmenų tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos įgijo nepagrįstą konkurencinį pranašumą prieš su jomis konkuruojančias ar galinčias konkuruoti kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti šio straipsnio taikymo apribojimus.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija šio straipsnio taikymo apribojimų kol kas nėra nustatčiusi.

25 straipsnis. Pašto paslaugos

1. PVM neapmokestinamos universaliųjų pašto paslaugų teikėjo teikiamos universaliosios pašto paslaugos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos pašto įstatyme, ir tiesiogiai su šių paslaugų teikimu susijusios teikiamos prekės.

Komentaras

1. Iki 2004 09 03 PVM buvo neapmokestinamos viešųjų juridinių asmenų teikiamos pašto paslaugos ir tiesiogiai su šių paslaugų teikimu susijusios teikiamos prekės (žiūr., Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 25 straipsnio komentarą, galiojusį nuo 2004 05 01 iki 2004 09 03).

Nuo 2004 09 04 iki 2009 12 31 PVM neapmokestinamos universaliųjų pašto paslaugų teikėjo teikiamos pašto paslaugos (žiūr., Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 25 straipsnio komentarą, galiojusį nuo 2005 09 01 iki 2009 12 31).

Nuo 2010 01 01 PVM neapmokestinamos universaliųjų pašto paslaugų teikėjo teikiamos universaliosios pašto paslaugos. Kokie asmenys gali būti universaliųjų pašto paslaugų teikėjais, kokios paslaugos priskiriamos universalioms [pašto](#) paslaugoms paslaugoms nustatyta Lietuvos Respublikos pašto įstatyme.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė „A“ nustatyta tvarka nėra įgaliota teikti universaliąsias pašto paslaugas. Įmonė teikia siuntų pervežimo paslaugas, taip pat, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė,

perparduoda įmonės „B“, kuri nustatyta tvarka yra įgaliota teikti universaliąsias pašto paslaugas, universaliąsias pašto paslaugas.

Ar Lietuvos įmonė A, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, perparduodamoms universaliųjų paslaugų teikėjo teikiamoms universaliosioms pašto paslaugoms gali taikyti PVM įstatymo 25 straipsnio PVM lengvatą?

Kai įmonė A, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, perparduoda universaliąsias pašto paslaugas, tai PVM tikslais laikoma, kad ji yra šių paslaugų teikėja.

Pagal PVM įstatymo 25 straipsnio nuostatas universaliosioms pašto paslaugoms PVM neapmokestinamos, kai jas teikia universaliųjų paslaugų teikėjas (t. y. asmuo, kuris nustatyta tvarka yra įgaliotas teikti universaliąsias pašto paslaugas). Bendrovė A nustatyta tvarka nėra įgaliota teikti universaliąsias pašto paslaugas ir todėl jos, kaip neatsiskleidusios tarpininkės suteiktos („perparduodamos“) universalios pašto paslaugos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, universaliųjų pašto paslaugų teikėja, su įmone B, PVM mokėtoja, sudarė sutartį, kurioje įmonė B įsipareigojo įmonės A vardu ir sąskaita priimti užsakymus universaliųjų pašto paslaugų teikimui. Taikoma tokia schema: klientas pašto siuntą palieka įmonėje B, jai sumoka už universaliąją pašto paslaugą pagal universaliųjų pašto paslaugų tarifus, įmonė A pasiima siuntą iš įmonės B ir suteikia klientui universaliąją pašto paslaugą. Klientui pageidaujant, įmonė B išrašo klientui universaliųjų pašto paslaugų PVM sąskaitą faktūrą įmonės A vardu. Įmonė B išrašo suteiktų tarpininkavimo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą įmonei A.

Kaip apmokestinamos PVM įmonės A teikiamos universaliosios pašto paslaugos ir įmonės B teikiamos tarpininkavimo paslaugos?

Įmonės A teikiamos universaliosios pašto paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 25 straipsnio 1 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos. Įmonės B teikiamos tarpininkavimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą, nes PVM lengvata tarpininkavimo paslaugoms, teikiant universaliąsias pašto paslaugas, PVM įstatymo 25 straipsnyje nenumatyta.

2. Taip pat PVM neapmokestinamos universaliųjų pašto paslaugų teikėjo tiekiamos, tiesiogiai su universaliųjų pašto paslaugų teikimu susijusios prekės. Remiantis ETT praktika, atleidimo nuo PVM atvejais turi būti aiškinami siaurai, nes tai yra išimtis iš bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas bet koks apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris. Todėl susijusiomis prekėmis yra laikomos tik tokios prekės, kurios yra tiekiamos teikiant universaliąsias pašto paslaugas ir kurios yra būtinos šių paslaugų suteikimui. Be to, universaliųjų pašto paslaugų teikėjas, pardavęs prekes ir šių parduotų prekių neapmokestinęs PVM dėl to, kad jas laikė prekėmis, tiesiogiai susijusiomis su universaliųjų pašto paslaugų teikimu, turi turėti atitinkamus įrodymus (pvz., kasos aparato kvitą, iš kurio matytųsi, kad buvo ne tik parduotos prekės, bet ir suteiktos universaliosios pašto paslaugos).

1 pavyzdys

Bendrovė, esanti universaliųjų pašto paslaugų teikėja ir PVM mokėtoja, teikia universaliąsias pašto paslaugas, taip pat savo klientams parduoda pašto ženklus, atvirukus su pašto ženklais ir be jų, vokus su pašto ženklais ir be jų, užrašų knygeles, pieštukus, dėžes siuntinių pakavimui.

Ar šios bendrovės tiekiamos prekės apmokestinamos PVM?

Pašto ženklai, atvirukai su pašto ženklais, vokai su pašto ženklais yra specialūs ženklai ir kai jie parduodami už nominalią jų vertę, tai vadovaujantis PVM įstatymo 29 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinami. Kai šiuos specialius ženklus bendrovė, būdama universaliųjų pašto paslaugų teikėja, parduoda už didesnę, nei nominali, vertę, tai šios prekės laikomos prekėmis, tiesiogiai susijusiomis su universaliųjų pašto paslaugų teikimu, kurios, remiantis PVM įstatymo 25 straipsnio 1 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

Vokai be pašto ženklų, dėžės siuntinių pakavimui PVM neapmokestinami tokiu atveju, kai jie parduodami kartu su universaliosiomis pašto paslaugomis ir yra panaudojami šių paslaugų teikimui (to įrodymu gali būti kasos aparato kvitas, iš kurio matytųsi, kad buvo parduotos ne tik dėžės siuntinių pakavimui ar vokai be pašto ženklų, bet ir suteiktos universaliosios pašto paslaugos).

Kitos prekės (atvirukai be pašto ženklų, užrašų knygelės, pieštukai), kurios nėra tiesiogiai susijusios su universaliųjų pašto paslaugų teikimu, apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, universaliųjų pašto paslaugų teikėja, su įmone B, PVM mokėtoja, sudarė sutartį, kurioje įmonė B įsipareigojo įmonės A vardu ir sąskaita pardavinėti pašto mokes ženklus - ženklintus atvirukus po 2 eurus. Ant atviruko atspausdinto pašto ženklo nominalas (t. y. universalios pašto paslaugos kaina) yra 0, 50 euro.

Įmonė B išrašo suteiktų tarpininkavimo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą įmonei A. Klientui pageidaujant, įmonė B taip pat išrašo ženklinto atviruko pardavimo PVM sąskaitą faktūrą įmonės A vardu.

Kaip apmokestinami PVM įmonės B įmonės A vardu pardavinėjami ženklinti atvirukai ir įmonės B įmonei A teikiamos tarpininkavimo, parduodant ženklintus atvirukus, paslaugos?

Kadangi įmonė B veikia kaip atsiskleidusi tarpininkė ir ženklintus atvirukus pardavinėja įmonės A vardu ir sąskaita, tai PVM tikslais laikoma, kad ženklintus atvirukus parduoda (teikia) įmonė A, kuri yra universaliųjų paslaugų teikėja. Tokiu atveju ženklintų atvirukų pardavimas už didesnę, nei nominali, vertę laikomas prekių, tiesiogiai susijusių su universaliosiomis pašto paslaugomis, teikimu, kuris, vadovaujantis PVM įstatymo 25 straipsnio 1 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamas.

Tarpininkavimo paslaugos, kurias įmonė B teikia universaliųjų pašto paslaugų teikėjai - įmonei A, apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2. Šio straipsnio nuostatos netaikomos universaliųjų pašto paslaugų teikėjo teikiamoms pašto paslaugoms ir su jomis susijusioms tiekiamoms prekėms, kurių teikimo (teikimo) sąlygos buvo suderėtos individualiai.

Komentaras

1. PVM lengvata netaikoma universaliųjų pašto paslaugų teikėjo teikiamoms pašto paslaugoms ir su jomis susijusioms tiekiamoms prekėms, kurių teikimo (teikimo) sąlygos buvo suderėtos individualiai. Remiantis ETT praktika (byla C-357/07), individualiai suderėtomis paslaugomis laikomos tokios pašto paslaugos, kurios yra labai specifinės, atitinka specialius tam tikrų pripažintų

ekonominių grupių poreikius ir yra atsietos nuo visuomeninius poreikius tenkinančių pašto paslaugų. Dėl šių paslaugų turi būti derėtasi ir sutarta atskirai (pvz., motininė įmonė susitaria su pašto paslaugų teikėju dėl specifinės pašto paslaugos visų savo dukterinių įmonių vardu arba, pavyzdžiui, grupė narių, kurie gali būti savarankiški (pvz., asociacijos nariai), dėl specifinės pašto paslaugos susitaria visų savo narių vardu).

Individualiai suderėtomis paslaugomis nelaikomos universaliosios pašto paslaugos, jei:

- 1) paslaugos teikiamos pagal kainas, kurios buvo nustatytos iš anksto, arba
- 2) iš anksto nustatytoms paslaugų kainoms taikomos nuolaidos ir tos nuolaidos taikomos visiems paslaugų užsakovams, įvykdžiusiems tam tikras sąlygas (pvz., nuolaida taikoma, kai universalioji pašto paslauga taikoma nustatytam pašto siuntų dydžiui ir pan.), arba
- 3) sumažinamas teikiamos universaliosios pašto paslaugos tarifo dydis, arba
- 4) kiti panašūs atvejai.

1 pavyzdys

Bendrovė, esanti universaliųjų pašto paslaugų teikėja, patvirtino naują tarptautinės pirmenybinės paprastosios pašto korespondencijos iki 10 g siuntimo į Vokietiją mokestį (toliau - specifinis tarifas), kurio dydį paskelbė bendrovės internetiniame puslapyje. Šis specifinis tarifas taikomas klientams, jeigu tenkinamos tokios sąlygos:

- klientas vienu metu pateikia ne mažiau nei 10 000 vnt. siuntų,
- vienos siuntos svoris neviršija 10 g,
- siuntos išsiuntimui pristatomos į nurodytą Bendrovės padalinį.

Šiuo specifiniu tarifu gali naudotis visi Bendrovės klientai.

Ar šios bendrovės teikiamos paslaugos PVM tikslais laikomos individualiai suderėtomis paslaugomis?

Kadangi specifinis tarifas buvo iš anksto nustatytas bei viešai paskelbtas bendrovės internetiniame puslapyje, taip pat yra taikomas visiems bendrovės klientams, tai tokių paslaugų teikimas nėra laikomas individualiai suderėtomis paslaugomis, Dėl to paslaugos, už kurias imamas šis mokestis, PVM neapmokestinamos.

(PVMĮ 25 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-09-18 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-20467).

26 straipsnis. Radijas ir televizija

1. PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų - radijo ir (arba) televizijos transliuotojų visuomenei teikiamos viešojo informavimo paslaugos.

Komentaras

1. Norint taikyti šią PVM lengvatą, turi būti įvykdytos tokios sąlygos:

1) Radijo ir (arba) televizijos transliuotojas, teikiantis visuomenei viešojo informavimo paslaugas, turi būti pelno nesiekiantis juridinis asmuo. Pelno nesiekiantys juridiniai asmenys – tai juridiniai asmenys, kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kurie gauto pelno pagal jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) veiklos dalyviams. Pagal Visuomenės informavimo įstatymo 30 straipsnį tokiu pelno nesiekiančiu radijo ir (arba)

televizijos transliuotoju yra Lietuvos nacionalinis radijas ir televizija (toliau – LRT). LRT - tai valstybei nuosavybės teise priklausanti viešoji ne pelno institucija, kuri savo veiklą grindžia Visuomenės informavimo įstatymu, Viešųjų įstaigų įstatymu, kitais teisės aktais, taip pat savo įstatais. LRT yra juridinis asmuo, turi antspaudą ir sąskaitas bankuose.

2) Pelno nesiekiantis juridinis asmuo - radijo ir (arba) televizijos transliuotojas turi teikti viešojo informavimo paslaugas. Šių paslaugų turinys, pobūdis apibrėžtas Visuomenės informavimo įstatyme. Šio įstatymo 2 straipsnyje nustatyta, kad visuomenės informavimas - veikla, kuria visiems teikiama viešoji informacija, o viešoji informacija – informacija, skirta viešai platinti ar kitaip viešai prieinama. Pagal komentuojamo įstatymo 2 straipsnio 30 punkto nuostatas visuomenės informavimo paslaugų teikimas nelaikoma valstybės ar savivaldybės funkcija ir todėl šios paslaugos yra PVM objektas. Tačiau kai tokias paslaugas teiks pelno nesiekiantis juridinis asmuo, tai šios paslaugos PVM bus PVM objektas, bet joms bus taikoma PVM lengvata. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad LRT teikiamos visuomenės informavimo paslaugos, kurios yra finansuojamos iš valstybės biudžeto asignavimų, yra PVM objektas, o atlygį už jas sudaro valstybės biudžeto subsidija. Jeigu už LRT teikiamas paslaugas būtų nustatytas dar ir abonentinis mokėjimas, tokiu atveju LRT atlygį už visuomenės transliavimo paslaugas sudarytų abonentų mokami mokėjimai ir valstybės mokama subsidija.

1 pavyzdys

Komercinė televizija su privačia informacijos kompanija sudarė sutartį, kad televizija šiai kompanijai teiks viešojo informavimo paslaugas. Kadangi viešojo informavimo paslaugas teikia komercinė televizija, o ne pelno nesiekiantis ūkio subjektas, todėl komercinės televizijos teikiamos viešojo informavimo paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą.

2. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. 58 str. komentarą).

2. Laidų pardavimui, reklamos paslaugoms ir kitai ūkinei-komercinei veiklai šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos.

Komentaras

1. Pelno nesiekiančių juridinių asmenų - radijo ir (arba) televizijos transliuotojų laidų pardavimo ir šalies teritorijoje teikiamos reklamos paslaugos apmokestinamos, taikant **standartinį** PVM tarifą.

Pavyzdys

Viešoji ne pelno institucija LRT, PVM mokėtoja, pardavė programą komercinei televizijai. LRT šią programą apmokestinti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

(PVMĮ 26 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-09-18 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-20467).

26¹ straipsnis. Nepriklausomų grupių veikla.

PVM neapmokestinamos nepriklausomų grupių, kurių nariai yra asmenys, vykdančios Direktyvos 2006/112/EB IX antraštinės dalies 2 skyriuje nurodytą veiklą, savo nariams teikiamos paslaugos, tiesiogiai būtinos tų narių šiame straipsnyje nurodytai veiklai, kai tokių grupių bendras išlaidas padengia grupės nariai, o už gautą paslaugą narys nemoka daugiau negu jam tenkanti bendrų išlaidų dalis.

Komentaras

1. Nepriklausoma grupė – tai asociacija, fondas ar kitoks panašaus statuso apmokestinamasis asmuo, sukurtas tikslu teikti savo nariams paslaugas, kurios jiems yra tiesiogiai būtinos (ESTT byla C-8/01, C-407/07, C-348/87).

2. Nepriklausomų grupių savo nariams teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM tokiu atveju, kai yra įvykdytos šios sąlygos:

1) nepriklausoma grupė veikia kaip atskiras apmokestinamasis asmuo, t. y. nepriklausoma grupė turi būti atskiras apmokestinamasis asmuo (išskyrus fizinį), veikiantis nepriklausomai nuo savo narių;

2) nepriklausomų grupių nariai yra asmenys, vykdančios PVM neapmokestinamą, su visuomenės interesais susijusią veiklą, nurodytą PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose. Nepriklausomų grupių nariai be minėtų PVM neapmokestinamų paslaugų gali vykdyti ir PVM apmokestinamą veiklą, teikti paslaugas ir ne grupės nariams, tačiau PVM bus neapmokestinamos tik tos nepriklausomos grupės savo nariams teikiamos paslaugos, kurios yra skirtos grupės narių aukščiau nurodytai, PVM neapmokestinamai, su visuomenės interesais susijusiai veiklai. Nepriklausomos grupės, kurios nariai vykdo kitą nei aukščiau nurodytą veiklą (pavyzdžiui, vykdo ekonominę veiklą draudimo, finansinių paslaugų, azartinių lošimų ir loterijos srityje), teikiamoms paslaugoms PVM įstatymo 26¹ straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma (ESTT byla C-326/15, C-605/15, C-616/15);

3) nepriklausoma grupė paslaugas teikia savo nariams, tačiau nepriklausoma grupė gali vykdyti ir PVM apmokestinamą veiklą, teikti paslaugas ir ne grupės nariams;

4) teikiamos paslaugos yra tiesiogiai būtinos vykdant tų narių su visuomenės interesais susijusią PVM neapmokestinamą veiklą (pvz., įrangos, naudojamos sveikatos priežiūros paslaugoms teikti, aptarnavimo paslaugos; sveikatos priežiūros ar švietimo įstaigų darbuotojų kvalifikacijos tobulinimo paslaugos; mokymo medžiagos tiekimas ar mokymo medžiagos rengimo paslaugos švietimo paslaugas teikiančioms įstaigoms; IT paslaugos, kiek tai susiję su konkrečia PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsnyje nurodyta paslauga (pvz. programinės įrangos, reikalingos sveikatos priežiūros paslaugoms teikti, įdiegimas sveikatos priežiūros įstaigose ir pan.). Paslaugos, kurios yra pagalbinės PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose nurodytos veiklos vykdymui, tačiau kurios nėra tiesiogiai būtinos teikiant šiuose straipsniuose nurodytas PVM neapmokestinamas paslaugas (pavyzdžiui, reklamos, rinkodaros, marketingo, personalo valdymo, programinės įrangos, naudojamos buhalterinei apskaitai tvarkyti, įdiegimo, audito ir kt. paslaugos), nelaikytinos paslaugomis, kurioms taikoma šiame straipsnyje nustatyta PVM lengvata.

5) nepriklausomos grupės bendras išlaidas, patirtas teikiant paslaugas, padengia nariai, o narys už gautą paslaugą nemoka daugiau, negu jam tenkanti bendrų išlaidų dalis (ši sąlyga laikoma įvykdyta ir tais atvejais, kai dėl kainodaros reikalavimų pelno mokesčių tikslais privalomai pritaikytas atskaitinis įtraukiamas į nepriklausomos grupės nariams teikiamų paslaugų kainą);

6) nėra pagrįstos rizikos, kad atleidimas nuo PVM pats savaime iš karto arba ateityje gali iškreipti konkurenciją (ESTT byla C-8/01). PVM lengvatos taikymui nepakanka vien hipotetinės rizikos galimybės, kad bus iškraipyta konkurencija, konkurencijos iškraipymo rizika turi būti reali. Sprendimas, kad konkrečios nepriklausomos grupės savo nariams teikiamų paslaugų neapmokestinimas PVM gali sukelti konkurencijos iškraipymo riziką, gali būti priimtas tik atlikus išsamią konkreta atvejo ekonominę analizę. Vien tai, kad rinkoje yra analogiškas paslaugas teikiančių paslaugų teikėjų, neturėtų būti laikomas konkurencijos iškraipymu.

1 pavyzdys

Belgijoje buvo įsteigtas juridinis asmuo - nepriklausoma grupė ABCD (toliau –ABCD grupė), kurios narės yra ABCD įmonių grupei priklausančios PVM neapmokestinamas draudimo paslaugas teikiančios bendrovės, įsteigtos įvairiose ES valstybėse narėse (pagal grupės steigimo sutartį, ABCD grupei priklausančios įmonės turi būti įsikūrusios ES valstybėse narėse, priklausyti tarptautinei ABCD grupei, vykdyti PVM neapmokestinamą veiklą arba būti neapmokestinamuoju asmeniu). Šios grupės nare yra Lietuvos įmonė A, vykdanči tik PVM neapmokestinamą draudimo veiklą.

ABCD grupė rengia konkursus dėl personalo valdymo, klientų aptarnavimo sistemos tobulinimo, rinkodaros, marketingo paslaugų, taip pat konsultavimo paslaugų sudarant draudimo sandorius pirkimo iš išorės tiekėjų. ABCD grupė išrenka savo narėms palankiausias paslaugų pasiūlymus, centralizuotai įsigyja paslaugas, kurias, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, perparduoda grupės nariams ir iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų dalį.

Ar Lietuvos įmonė A, įsigydama iš ABCD grupės aukščiau nurodytas paslaugas, kurių suteikimo vieta PVM tikslais „persikelia“ į Lietuvą, gali taikyti PVM įstatymo 26¹ straipsnio nustatytą PVM lengvatą?

Nagrinėjamu ABCD nariai vykdo draudimo veiklą, t. y. kitokią veiklą, nei nurodyta PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose, ir dėl to visoms ABCD grupės teikiamoms paslaugoms PVM įstatymo 26¹ straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma. Todėl Lietuvos įmonė A, įsigydama iš ABCD grupės aukščiau nurodytas paslaugas, kurių suteikimo vieta PVM tikslais „persikelia“ į Lietuvą, šias paslaugas, vadovaudamasi PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatomis, privalo apmokestinti PVM, taikydama standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Lietuvoje asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas teikiančios įstaigos įsteigė atskirą juridinį asmenį nepriklausomą grupę (toliau – NG1), kuri yra įsiregistravusi PVM mokėtoja. NG1 priklauso 25 sveikatos priežiūros įstaigos, teikiančios PVM neapmokestinamas asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas. Be šių paslaugų 11 sveikatos priežiūros įstaigų teikia PVM neapmokestinamas patalpų nuomos paslaugas, o 5 įstaigos - PVM apmokestinamas naudojimosi automobilių stovėjimo aikštelėmis paslaugas.

NG1 steigimo sutartyje numatyta, kad šios grupės steigimo tikslas – palengvinti vystyti jos narių veiklą ir pagerinti vykdomos veiklos rezultatus. NG1 savo nariams teikia: 1) paslaugas, susijusias su IT diegiant programinę įrangą kraujo tyrimams atlikti (paslaugos teikiamos 6 NG1 narėms 2) paslaugas, susijusias su IT diegiant elektronines pacientų korteles (paslaugos teikiamos visoms NG1 narėms), 3) programinės įrangos, padedančios apskaityti paslaugų vartotojų

naudojimosi stovėjimo aikštelėmis laiką, diegimo paslaugas (paslaugos teikiamos NG1 priklausančioms įstaigoms, teikiančioms naudojimosi automobilių stovėjimo aikštelėmis paslaugas, 4) papildomas apsaugos paslaugas (paslaugos teikiamos patalpas nuomojančioms NG1 priklausančioms įstaigoms), 5) šeimos gydytojų kvalifikacijos tobulinimo paslaugas (paslaugos teikiamos visoms NG1 narėms). Be to, NG1 3 Lietuvos įmonės, kurios nepriklauso NG1, teikia buhalterinės apskaitos programinės įrangos diegimo paslaugas. NG1 paslaugas grupės nariams teikia savo vardu, iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų, patirtų teikiant paslaugas, dalį, o už paslaugas, teikiamas ne NG1 narėms, ima atlygį, kuris užtikrina pelningą paslaugų teikimą.

Ar NG1 savo nariams teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

NG1 savo nariams teikiamos paslaugos, susijusios su IT diegiant programinę įrangą kraujo tyrimams atlikti, taip pat šeimos gydytojų kvalifikacijos tobulinimo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 26¹ straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos. Taip yra todėl, kad šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos NG1 grupės narėms teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas, kurios PVM tikslais laikomos su visuomenės interesais susijusiomis paslaugomis (šiuo atveju nevertinama, ar tokios paslaugos gali būti PVM neapmokestinamos pagal kitus PVM įstatymo straipsnius).

NG1 savo nariams teikiamos paslaugos, susijusios su IT diegiant elektronines pacientų korteles, programinės įrangos, padedančios apskaityti paslaugų vartotojų naudojimosi stovėjimo aikštelėmis laiką, diegimo ir papildomos apsaugos paslaugos PVM tikslais nelaikomos paslaugomis tiesiogiai būtinomis teikiant sveikatos priežiūros paslaugas. Todėl šioms paslaugoms PVM įstatymo 26¹ straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma ir jos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

NG1 teikiamos buhalterinės apskaitos programinės įrangos diegimo paslaugos Lietuvos įmonėms apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Lietuvoje įsikūrusios 5 organizacijos vykdo PVM apmokestinamą veiklą (teikia teisines ir verslo konsultacijas), PVM neapmokestinamą veiklą (komercinių patalpų nuomos paslaugas) ir veiklą, kuri nėra ekonominė veikla (išduoda teisės aktų nustatyta tvarka tam tikrus dokumentus). Visos organizacijos priklauso asociacijai, kuri veikia kaip nepriklausoma grupė (toliau – NG2) ir yra įsiregistravusi PVM mokėtoja.

NG2 iš informacinių technologijų įmonės, įsikūrusios Lietuvoje, savo vardu įsigijo naują nestandartizuotą buhalterinės apskaitos programinę įrangą, kurią leidžia naudotis grupės nariams ir už tai iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų dalį.

Ar NG2 savo nariams teikiama paslauga gali taikyti PVM įstatymo 26¹ nustatytą PVM lengvatą?

Ne, negali, nes NG2 nariai vykdo veiklą, kuri nėra nurodyta PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 straipsniuose.

4 pavyzdys

Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje įsikūrę privatūs medicinos centrai teikia PVM neapmokestinamas asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas ir PVM apmokestinamas

grožio paslaugas. Centrai Lietuvoje įsteigė atskirą juridinį asmenį, kuris veikia, kaip nepriklausoma grupė (toliau – NG3) ir yra įsiregistravęs PVM mokėtoju.

NG3 savo nariams teikia: 1) medicinos centrų reklamos paslaugas (paslaugos teikiamos visoms grupės narėms); 2) paslaugas, susijusias su IT diegiant programinę įrangą mikrobiologiniams tyrimams atlikti (paslaugos teikiamos 4 NG3 narėms, teikiančios asmens sveikatos priežiūros paslaugas); 3) makiažo konsultavimo paslaugas (paslaugos teikiamos 5 NG3 narėms). Minėtas paslaugas NG3 savo vardu įsigijo iš Lietuvos įmonių, jas savo vardu „perpardavė“ grupės narėms, o ir iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų dalį.

Ar NG3 savo nariams teikiamoms paslaugoms gali taikyti PVM įstatymo 26¹ straipsnyje nustatytą PVM lengvatą?

Pateiktu atveju PVM įstatymo 26¹ straipsnyje NG3 PVM lengvatą gali taikyti tik savo grupės narėms „perparduodamoms“ paslaugoms, susijusioms su IT diegiant programinę įrangą mikrobiologiniams tyrimams atlikti, t. y. paslaugoms, kurios yra tiesiogiai būtinos teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas. NG3 savo narėms teikiamos reklamos, makiažo konsultavimo paslaugas nėra tiesiogiai būtinos teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas ir todėl joms PVM įstatymo 26¹ straipsnyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

5 pavyzdys

Savivaldybės X švietimo, socialines, transporto paslaugas teikiantys ūkio subjektai įsteigė atskirą juridinį asmenį - nepriklausomą grupę (toliau – NG4), kuri yra įsiregistravusi PVM mokėtoja. NG4 priklauso 15 švietimo bei 5 socialinių paslaugų įstaigos, teikiančios PVM neapmokestinamas švietimo ir socialines paslaugas, taip pat 2 transporto paslaugas teikiančios įmonės.

NG4 steigimo sutartyje numatyta, kad šios grupės steigimo tikslas – palengvinti vystyti jos narių veiklą ir pagerinti vykdomos veiklos rezultatus. NG4 savo nariams teikia: 1) apsaugos paslaugas (paslaugos teikiamos 10 švietimo ir 3 socialinių paslaugų įstaigoms); 2) konsultavimo paslaugas, susijusias su narių vykdoma pagrindine veikla; 3) paslaugas, susijusias su IT, diegiant elektroninius transporto bilietus (paslaugos teikiamos narėms - transporto paslaugas teikiančioms įmonėms).

NG4 paslaugas grupės nariams teikia savo vardu, iš grupės narių reikalauja atlyginti tik konkrečiam nariui tenkančią bendrųjų išlaidų, patirtų teikiant paslaugas, dalį.

Ar NG4 savo nariams teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

NG4 teikiamos apsaugos paslaugos, teikiamos NG4 narėms - švietimo ir socialinių paslaugų įstaigoms, apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą, kadangi šios paslaugos nelaikomos paslaugomis, tiesiogiai būtinomis teikiant švietimo bei socialines paslaugas.

NG4 teikiamos konsultavimo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 26¹ straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, kai jos teikiamos NG4 narėms - sveikatos priežiūros ar socialines paslaugas teikiančios įstaigoms (taip yra todėl, kad šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos teikiant PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros ir socialines paslaugas, kurios PVM tikslais laikomos su visuomenės interesais susijusiomis paslaugomis). Tačiau konsultavimo paslaugos, teikiamos NG4 narėms - transporto paslaugas teikiančioms įmonėms apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą (taip yra todėl, kad grupės narės transporto paslaugas teikiančios įmonės teikia PVM apmokestinamas paslaugas).

NG4 teikiamos paslaugos, susijusios su IT, diegiant elektroninius transporto bilietus apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą (taip yra todėl, kad grupės narės transporto

paslaugas teikiančios įmonės teikia PVM apmokestinamas paslaugas, kurios PVM tikslais nelaikomos su visuomenės interesais susijusiomis paslaugomis).

(PVMĮ 26¹ str. komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2019–09-04 Nr. (18.2-31-2 E) RM-26609).

27 straipsnis. Draudimo paslaugos

PVM neapmokestinamos visų rūšių draudimo ir perdraudimo paslaugos, išskyrus nurodytąsias šio Įstatymo 46 straipsnyje, taip pat su draudimo ir perdraudimo paslaugomis susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo ir perdraudimo tarpininkai.

Komentaras

1. PVM lengvata taikoma visų rūšių draudimo ir perdraudimo paslaugoms. Draudimo ir perdraudimo sąvokų apibrėžimo nėra pateikta nei PVM įstatyme, nei Direktyvoje 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“. Todėl, taikant PVM lengvatą draudimo ir perdraudimo paslaugoms, būtina atsižvelgti į ETT bylų praktiką, aiškinant šias sąvokas. ETT bylos C-8/01 išvadose (34, 39, 41) yra nurodyta, kad:

1.1. draudimo sandorio esmę sudaro tai, kad draudikas įsipareigoja už išankstinę draudimo įmoką, pasitvirtinus sutartyje numatytai rizikai, suteikti draudėjui draudimo sutarties metu sutartą paslaugą (draudiko teikiama paslauga, kurią draudėjas yra įsipareigojęs teikti žalos padarymo atveju, nebūtinai turi būti pinigų sumos išmokėjimas, ši paslauga gali būti teikiama ir kitais būdais (ETT bylos C-13/06, 11 p.);

1.2. draudimo sandoris iš esmės reiškia, kad turi egzistuoti sutartiniai santykiai tarp draudiko ir draudėjo.

Vadinasi, nustatant ar sandoris savo esme gali būti laikomas draudimo sandoriu, svarbu nustatyti: ar apmokestinamasis asmuo, imdamas iš kitos šalies įmoką, prisiima riziką sumokėti išmoką ar suteikti paslaugą kitai šaliai tuo atveju, jei rizika, nuo kurios apsidrausta, pasitvirtintų, taip pat svarbu nustatyti, kam teikiama paslauga. Pažymėtina, kad kai draudimo įmonė paslaugas, kurios yra susijusios su draudimu ar perdraudimu (pvz., konsultavimo paslaugas), teikia ne draudėjui, o kitam asmeniui (pvz., kitai draudimo įmonei), tai tokioms paslaugoms PVM lengvata negali būti taikoma.

1 pavyzdys

Įmonė A draudimo kompanijoms teikia padarytos žalos įvertinimo paslaugą. Kaip PVM apmokestinamos įmonės A draudimo kompanijoms teikiamos žalos įvertinimo paslaugos?

Pateiktu atveju nėra sutartinių santykių tarp draudiko ir draudėjo. Žalos įvertinimo paslauga yra atskira paslauga, būtina vykdant draudimo veiklą, be to, įmonė A, teikdama šią paslaugą, neprisiima jokio įsipareigojimo draudžiamosios rizikos atžvilgiu. Todėl įmonės A teikiamos žalos įvertinimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Pabaltijo regiono grupę (toliau – grupė) sudaro keletas draudimo įmonių. Šios įmonės, siekdamos tarpusavyje koordinuoti vykdomą veiklą, pasirašė bendradarbiavimo sutartį, kurioje numatė viena kitai teikti konsultavimo paslaugas, susijusias su grupės įmonių vykdoma draudimo ir

perdraudimo veikla. Ar apmokestinamos PVM vienos draudimo įmonės kitai teikiamos konsultavimo paslaugas, susijusios su grupės įmonių vykdoma draudimo ir perdraudimo veikla?

Draudimo įmonės konsultavimo paslaugas numato teikti ne draudžiamajam asmeniui, o kitai draudimo kompanijai. Be to, šių paslaugų tikslas yra draudimo kompanijų tarpusavio bendradarbiavimo koordinavimas ir sureguliuojimas. Tokiu atveju galima teigti, kad šios draudimo kompanijų teikiamos paslaugos yra susijusios su draudimo veikla, tačiau jos neturi tiesioginio ryšio su apdraustuoju asmeniu ir dėl to joms PVM lengvata netaikoma.

2. Draudimo veikla, šakos, grupės bei asmenys, turintys teisę vykdyti draudimo veiklą, nustatyti Draudimo įstatyme.

Draudimo įmonių gautos (gautinos) draudimo įmokos pagal visų rūšių draudimo sutartis PVM neapmokestinamos.

1 pavyzdys

Draudimo įmonė „X,” turinti Draudimo priežiūros komisijos licenciją gyvybės draudimo veiklai, taip pat sudaro ne gyvybės draudimo šakai priskiriamas draudimo nuo nelaimingų atsitikimų ir draudimo ligos atveju sutartis. Šios įmonės teikiamos draudimo (tiek gyvybės, tiek ne gyvybės draudimo) paslaugos PVM neapmokestinamos.

PVM įstatymo prasme pensijų kaupimo veikla laikoma draudimo veikla ir todėl tiek II-os, tiek III-ios pakopos pensijų kaupimo sandoriai PVM neapmokestinami.

ETT bylose C-8/01 ir C-240/99 (atitinkamai 40 ir 38 punktai) yra nurodęs, kad sąvoka „draudimo sandoriai” yra pakankamai plati ir ji apima ne vien pačių draudikų vykdomus sandorius, bet gali apimti ir tuos atvejus, kai draudimo sandorius teikia ir kiti apmokestinamieji asmenys, nesantys draudikais (tai pažymėta ir ETT bylos C-349/96 išvadose). Taip gali būti tokiu atveju, kai sudarytas sandoris savo esme yra draudimo sandoris, t. y. sandoris pagal kurį viena šalis už pirmiau sumokėtą įmoką prisiima riziką ir įsipareigoja kitai šaliai sumokėti įmoką (ar suteikti paslaugą) tokiu atveju, jei pasitvirtintų sutartyje numatyta rizika. Vienas iš tokių atvejų buvo nagrinėjamas ETT byloje C-13/06, kai draudimo sandoriu buvo pripažintas ne draudimo įmonės pagalbos keliuose gedimo atveju teikiamos paslaugos (pagalbos keliuose gedimo atveju teikiamos paslaugos pagal Direktyvos 2009/138/EB (pakeitusios Direktyvą 73/239/EEB), reglamentuojančios tiesioginio draudimo (išskyrus gyvybės draudimą) veiklą, nuostatas, priskiriamos draudimo veiklai).

2 pavyzdys

Automobilininkų klubas savo nariams, kurie moka nustatyto dydžio metinę įmoką, įsipareigoja teikti pagalbos keliuose paslaugas transporto priemonių gedimo ar avarijos atveju. Ar automobilininkų klubo savo abonentams teikiamos paslaugos savo esme gali būti laikomos draudimo paslaugomis ir ar joms gali būti taikoma PVM lengvata?

Šiuo atveju klubo teikiamos pagalbos keliuose paslaugos savo esme draudimo sąvoką apima tiek, kiek klubo prisiimta rizika yra susijusi su nebūtinai įvyksiančiu įvykiu, kuris gali būti transporto priemonės negalėjimas toliau važiuoti dėl per nagrinėjamos įmokos apimamą laikotarpį patirto gedimo iš anksto nežinomoje vietoje. Įvykus šiam įvykiui, klubas jo nariui suteikia pagalbos keliuose paslaugą. Savo esme ši įvykį galime laikyti draudiminiu, o suteiktą paslaugą - draudiko mokamu žalos atlyginimu.

Tokiu atveju automobilininkų klubo savo abonentams teikiamos paslaugos savo esme gali būti laikomos draudimo paslaugomis ir joms gali būti taikoma PVM lengvata.

Kai ūkio subjektas už vienkartinę įmoką, kurią jam sumoka daiktą iš trečiojo asmens įsigijęs klientas, įsipareigoja pasitvirtinus sutartyje numatyti rizikai (pvz., sugedus buitinei technikai bei elektroniniams prietaisams) nemokamai sutaisyti kliento įsigytą daiktą arba pakeisti jį analogišku, tai toks įsipareigojimas PVM tikslais laikomas draudimo sandoriu, kuris PVM neapmokestinamas. Tokiems sandoriams priskiriami sandoriai dėl pirkinio garantijos pratęsimo bei pirkinio draudimo paslaugų suteikimo.

Pirkinio garantijos pratęsimo paslauga - paslauga, kai pasibaigus gamintojo suteiktos originalios garantijos galiojimo laikui, apdraustasis daiktas yra nemokamai sutaisomas (vieną, du ar daugiau kartų) arba pakeičiamas analogišku (jei taisymas nėra galimas). Pratęsta garantija yra analogiška gamintojo suteiktai garantijai, tik galioja ilgiau – pasirinktinai nuo 1 iki 5 metų (įsigalioja nuo gamintojo garantijos pabaigos).

Pirkinio draudimo paslauga – įsigijus pirkinio draudimą pirkinys yra suremontuojamas arba pakeičiamas įvykus gamintojo garantijoje nenumatytiems įvykiams: sudužus, pažeidus vandeniui, ugnimi arba policijos patvirtintos vagystės atveju (t. y. pirkinio draudimo paslauga taikoma tais atvejais, kai, esant dar nepasibaigusiai pirkinio gamintojo garantijai, pirkinio gamintojas atsisako suremontuoti ar pakeisti pirkinį dėl atvejų, kuriems nenumatyta taikyti garantinį aptarnavimą).

3 pavyzdys

Bendrovė nėra draudimo įmonė, kaip ji suprantama pagal Lietuvos draudimo įstatymą ir jai nėra išduota licencija vykdyti draudimo veiklą. Bendrovė asmenims, įsigijusiems buitinę techniką bei elektroninius prietaisus (toliau – klientas), teikia pirkinio garantijos pratęsimo paslaugas.

Šias Bendrovės teikiamas paslaugas klientai gali įsigyti buitine technika bei elektroniniais prietaisais prekiaujančiose parduotuvėse (toliau – Partneriai). Su klientais, nusprendusiais įsigyti pirkinio garantijos pratęsimo paslaugas, Partneris Bendrovės vardu sudaro Pirminių garantijos pratęsimo sutartis bei jiems išduoda tai patvirtinančius sertifikatus. Klientas sumoka vienkartinį mokėstį, o Bendrovė įsipareigoja, pasibaigus gamintojo suteiktos originalios garantijos galiojimo laikui, nemokamai sutaisyti kliento įsigytą daiktą arba pakeisti jį analogišku (įvykus pirkinio gedimui, klientas turi kreiptis į Bendrovę, kuri nurodo klientui į kurį aptarnavimo centrą reikia pristatyti prekę). Kliento sumokėtos įmokos negrąžinamos klientui, jeigu per sutartyje numatytą laikotarpį nebūna nustatyta gedimų arba jeigu remonto išlaidos būna mažesnės už šią įmoką. Jeigu atsiranda gedimas (-ų), kurio (-ių) taisymo išlaidos viršija sumokėtą įmoką, prekės pirkėjui nereikia padengti jokių papildomų išlaidų.

Visais atvejais už pirkinio garantijos pratęsimą yra atsakinga Bendrovė, o pogarantinį remontą atlikusios įmonės sąskaitas išrašo Bendrovei, kuri jas ir apmoka. Bendrovė klientams nemoka fiksuotų išmokų, bet garantuoja prekės remontą arba prekės pakeitimą į naują (jeigu ji neremontuotina).

Klausimai:

1. Ar Bendrovės teikiamos pirkinio garantijos pratęsimo paslaugos PVM tikslais laikomos draudimo paslaugomis?

2. Kaip pateiktu atveju turi būti įforminamas Bendrovės klientui teikiamų pirminių garantijos pratęsimo paslaugų suteikimas klientams?

Atsakymai:

1. Nagrinėjamu atveju sutartis dėl pirkinių garantijos pratęsimo paslaugos su klientu sudaro Partneris Bendrovės vardu. Pagal sutarties sąlygas klientas sutartyje numatytą įmoką Bendrovei sumoka per Partnerį, o Bendrovė už vienkartinę įmoką, mokamą kliento, išipareigoja pasitvirtinus sutartyje numatytai rizikai – sugedus buitinei technikai bei elektroniniams prietaisams, nemokamai sutaisyti kliento įsigytą daiktą arba pakeisti jį analogišku. Tokiu atveju darytina išvada, kad pirkinių garantijos pratęsimo sandorio prasme tiesioginis ryšys egzistuoja tarp Bendrovės ir kliento (t. y. klientas žino, jog tikrasis paslaugų teikėjas yra Bendrovė), o kliento mokama įmoka iš esmės yra draudimo įmoka, kurią sumokėjęs asmuo tampa apsaugotas nuo sutartyje numatytos rizikos, kurią šiuo atveju prisiima Bendrovė. Toks sandoris PVM tikslais laikomas draudimo sandoriu, kuriam taikoma PVM įstatymo 27 straipsnyje nustatyta PVM lengvata.

2. Bendrovės klientui teikiama pirkinių garantijos pratęsimo (pirkinių draudimo) paslauga turi būti įforminama PVM sąskaita faktūra. PVM sąskaita faktūra gali būti neišrašyta tik tokiu atveju, jei Bendrovės klientui išduodamas pirkinių garantijos pratęsimą (ar pirkinio draudimą) patvirtinantis sertifikatas turi privalomus PVM sąskaitos faktūros rekvizitus, nustatytus PVM įstatymo 80 straipsnyje. Tokį sertifikatą ar PVM sąskaitą faktūrą klientui turi išrašyti Bendrovė ar, esant susitarimui su Partneriu, Partneris Bendrovės vardu.

(Komentaro 2 dalis papildyta pagal VMI prie FM 2016-01-28 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-1925).

4. PVM lengvata taikoma perdraudimo paslaugai. Pažymėtina, kad perdraudimo paslaugos esmę sudaro tai, kad apmokestinamasis asmuo už įmoką prisiima draudiko draudimo išmokos išmokėjimų ar kitokių draudimo nuostolių riziką, sąlygotą draudiko draudimo veiklos.

1 pavyzdys

Draudimo įmonė „X“, siekdama perduoti dalį prisiimtą riziką pagal negyvybės draudimo šakai priskiriamas draudimo nuo nelaimingų atsitikimų grupės, sudaro perdraudimo sutartį su draudimo įmone „Y“, kuri prisiima dalį draudimo įmonės „X“ rizikos. Už tai draudimo įmonė „Y“ gauna nustatyto dydžio perdraudimo įmoką. Šios įmonės teikiamos perdraudimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

5. PVM neapmokestinamos su draudimo ir perdraudimo paslaugomis susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo ir perdraudimo tarpininkai. Kokie asmenys gali būti draudimo ir perdraudimo tarpininkais nustatyta Draudimo įstatyme.

Remdamiesi ETT praktika bylose C-8/01, C-472/03 pažymime, kad PVM lengvatą gali būti taikyti tokie draudimo ir perdraudimo tarpininkai, kurių vykdomos veiklos esmė yra klientų paieška šio tarpininko atstovaujama draudimo ar perdraudimo įmonei (ar įmonėms) ir santykių tarp klientų ir draudiko užmezgimas (36 p.). Šių asmenų teikiamos paramos administruojant ir įgyvendinant draudimo ar perdraudimo sutartis paslaugos (pvz., tarpininkavimo, sudarant draudimo ir perdraudimo sutartis, paslaugos, draudiminių ir perdraudiminių įvykių administravimo paslaugos ir pan.) laikomos paslaugomis, susijusiomis su draudimo ir perdraudimo paslaugomis, kurioms taikoma PVM lengvata.

Pažymėtina, kad draudimo tarpininkų teikiamos tarpininkavimo paslaugos, sudarant II ir III pakopos pensijų kaupimo sutartis, PVM neapmokestinamos.

1 pavyzdys

Draudimo agentų įmonė UAB „X“, PVM mokėtojas, veikiantis draudimo įmonės „Y“ vardu ir lėšomis pagal pavedimo sutartį sudaro draudimo įmonės vardu gyvybės draudimo sutartis. Pagal

pavedimo sutartį draudimo agentų įmonė „X“ gauna atlyginimą iš draudimo įmonės „Y“ už teikiamas draudimo tarpininkavimo paslaugas. Draudimo agentų įmonės „X“ teikiamos tarpininkavimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

Buitinė technika ir/ar elektroniniais prietaisais prekiaujanti parduotuvė (toliau – Parneris) su pirkinio garantijos pratęsimo ir pirkinio draudimo paslaugas teikiančia Bendrove (toliau – Bendrovė) sudarė sutartį, kurioje Parneris įsipareigojo suteikti Bendrovei tarpininkavimo, ieškant klientų, sandorį. Partneris už jo Bendrovei teikiamas paslaugas ima sutartą atlygį – komisinius nuo įmokų, surinktų už Bendrovės klientui suteiktų pirminių garantijos pratęsimo ir/ar pirminių draudimo paslaugų.

Ar Parnerio Bendrovei teikiamos tarpininkavimo paslaugos apmokestinamos PVM?

Pagal PVM įstatymo 27 straipsnio nuostatas su draudimo paslaugomis susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo tarpininkai, PVM neapmokestinamos.

Parnerio Bendrovei teikiamų paslaugų esmė yra klientų paieška, įsigyjant garantijos pratęsimo ir/ar pirminių draudimo paslaugas (kurios PVM tikslais laikomos draudimo paslaugomis) ir santykių tarp kliento ir Bendrovės užmezgimas. Tokios paslaugos laikomos tarpininkavimo, sudarant draudimo sutartis paslaugomis, ir PVM neapmokestinamos.

(2 pavyzdžiu papildyta pagal VMI prie FM 2016-01-28 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-1925).

3 pavyzdys

Draudimo tarpininkas „X“, PVM mokėtojas, teikia tarpininkavimo paslaugas pensijų kaupimo bendrovei „Y“, sudarančiai II – os pakopos pensijų kaupimo sutartis, taip pat įmonei „O“, sudarančiai III – ios pakopos pensijų kaupimo sutartis.

Ar draudimo tarpininko teikiamos tarpininkavimo paslaugos, sudarant II ir III pakopos pensijų kaupimo sutartis, apmokestinamos PVM?

PVM įstatymo prasme tiek II-os, tiek III-ios pakopos pensijų fondų kaupimo veikla laikoma draudimo veikla, todėl draudimo tarpininkų teikiamos tarpininkavimo paslaugos, sudarant II-os ir III-ios pakopos pensijų kaupimo sutartis, PVM neapmokestinamos.“

6. Draudimo ir perdraudimo tarpininkų (draudimo brokerių, agentų įmonių, draudimo agentų) gautas (gautinas) atlyginimas už draudimo tarpininkavimo, draudiminių ir perdraudiminių įvykių administravimo ir pan. paslaugas PVM neapmokestinamas.

7. Draudimo ir perdraudimo paslaugos, nurodytos šio įstatymo 46 straipsnyje, t. y. draudimo paslaugos, kai šias paslaugas teikia draudimo įmonės, o šios draudimo paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių (išskyrus PVM neapmokestinamas prekes) eksportu, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą (žiūr. 46 str. komentarą).

(PVMĮ 27 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-09-18 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-20467).

Nuo 2026 metų sausio 1 d. galiojanti PVMĮ 28 straipsnio redakcija

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. įstatymo Nr. XV-366 redakciją)

28 straipsnis. Finansinės paslaugos

1. PVM neapmokestinamas paskolų teikimas, tarpininkavimo paslaugos dėl paskolos suteikimo, taip pat suteiktos paskolos priežiūra, jeigu ją vykdo tą paskolą suteikęs apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamas atlygis, gautas už paskolų teikimą, neatsižvelgiant į tai, ar paskolą suteikęs asmuo yra bankas, kredito unija, įmonė, fizinis asmuo ar pan.

1 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, kuri nėra PVM mokėtoja, metams suteikė paskolą su 5 proc. metinėmis palūkanomis. Šiuo atveju įmonės „A“ už paskolos suteikimą gautam atlygiui – palūkanoms – taikoma PVM lengvata, t. y. įmonės „A“ gautos palūkanos PVM neapmokestinamos.

Mokestis, mokamas už išankstinį paskolos sugrąžinimą, PVM tikslais laikomas atlygiu už su paskolos teikimu susijusią paslaugą, kuri PVM neapmokestinama.

2 pavyzdys

Bankas „X“ fiziniam asmeniui suteikė paskolą 5 metų laikotarpiui. Paskolos sutartyje už paskolos grąžinimą prieš laiką numatytas nustatyto dydžio mokestis (tarkime, 0,5 proc. nuo grąžinamos sumos, bet ne mažiau nei 300 eurų). Praėjus 3 metams nuo paskolos sutarties pasirašymo (t. y. nepasibaigus paskolos sutarties galiojimui), fizinis asmuo sugrąžino bankui visą likusią paskolos sumą, tarkime, 25 000 eurų. Bankas „X“ fiziniam asmeniui papildomai apskaičiavo sumokėti 300 eurų, kuriais minimaliai kompensuos savo negautas pajamas.

Toks mokestis (300 eurų) negali būti laikomas netesybomis, nes iš banko gautas kreditas sugrąžintas, todėl ši suma savo esme laikoma atlygiu už pirmalaikio sutarties nutraukimo paslaugą.

Ši paslauga, kaip paslauga, susijusi su paskolos suteikimu, PVM neapmokestinama.

PVM lengvata taikoma ir verslo plano, susijusio su paskolos gavimu, įvertinimui, kai jį atlieka asmuo, su kuriuo deramasi dėl paskolos suteikimo, taip pat dokumentų, susijusių su paskolos suteikimu, parengimui bei išdavimui, pavyzdžiui: 1) pažymų, sutikimų, leidimų, patvirtinimų, kitų raštų susijusių su būsto kreditais ir kreditais įkeičiant turtą išdavimui; 2) pažymos dėl pakartotinio turto įkeitimo kitai paskolų teikimo įstaigai išdavimui; 3) banko sutikimui, susijusiam su įkeistu nekilnojamu turtu ir pan.

2. Tarpininkavimo paslaugos dėl paskolos suteikimo PVM neapmokestinamos. Tarpininkavimo paslaugomis laikomos paslaugos, kurių tikslas yra padaryti viską, kas būtina, kad dvi šalys sudarytų paskolos suteikimo sutartį (t. y. kai paslaugą teikiantis asmuo analizuoja kliento turtinę padėtį, jo finansinius poreikius, derasi dėl paskolos sąlygų, rengia sutarties pasiūlymą, atlygį (komisinius) gauna su sąlyga, kad jo surasti klientai pasirašys paskolos sutartį ir pan.).

Pavyzdys

Bendrovė „A“ kreditus klientams teikia ne tiesiogiai, o per tarpininkaujančią įmonę „B“. Įmonė „B“ siūlo klientams sudaryti kredito sutartis su bendrove, klientus informuoja apie bendrovės teikiamas paslaugas, supažindina su teikiamo kredito sutarties sąlygomis, atlieka kliento mokumo

įvertinimą, asmenybės nustatymą, rengia kredito sutartis ir pan., be to, įmonei „B“ mokamo atlygio (komisinių) dydis priklauso nuo klientams paskolintų sumų dydžio.

Tokiu atveju galima teigti, kad įmonė „B“ iš esmės daro viską kas būtina, kad dvi šalys – bendrovė ir klientas susitartų dėl kredito sutarties pasirašymo. Dėl to darytina išvada, kad įmonės „B“ bendrovei „A“ teikiamos paslaugos atlieka tarpininkavimo paslaugoms būdingas ir esmines funkcijas. Todėl laikoma, kad įmonė „B“ bendrovei „A“ teikia tarpininkavimo dėl paskolos suteikimo paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos.

3. PVM lengvata taikoma ir suteiktoms paskolos priežiūros paslaugoms tokiu atveju, jei paskolos priežiūrą vykdys tą paskolą suteikęs asmuo. Tokioms paslaugoms priskiriama:

3.1. suteiktų paskolų administravimas (įskaitant kliento finansinės būklės įvertinimą jau suteikus paskolą), priežiūra ir sutarties sąlygų keitimas bei kitos sutarties sąlygose numatytos paslaugos, susijusios su suteikta paskola, kai šias paslaugas teikia asmuo, kuris suteikė paskolą;

3.2. užtikrinimo priemonių, susijusių su paskola, ar kitų įsipareigojimų organizavimas, patikrinimas, įvertinimas, valdymas ir priežiūra, kai šias paslaugas teikia asmuo, kuris suteikia paskolą (pvz., draudimo administravimas, kai įkeistas turtas draudžiamas Banko iniciatyva, verslo klientui neapdraudus turto (bankas, siekdamas valdyti savo riziką, apdraudžia turtą ir papildomai paima mokestį), neapdrausto ilgiau negu 30 dienų įkeisto nekilnojamojo turto administravimas (kai klientas, fizinis asmuo neapdraudžia turto, bankas rašo klientui raštus, ragina klientą, kad apdraustų ir pan.).

Pavyzdys

Savivaldybė su komerciniu banku pasirašė lengvatinių paskolų, savivaldybės suteiktų per šį banką gyventojams gyvenamiesiems namams, butams statyti arba pirkti, priežiūros paslaugų teikimo sutartį, kurioje nustatyta, kad bankas, neatsakydamas už paskolų gavėjų prievolių įvykdymą, savivaldybės vardu ir sąskaita atlieka tokius veiksmus: iš paskolų gavėjų priima palūkanas bei grąžinamas paskolas ir perveda jas į savivaldybės nurodytą sąskaitą, primena paskolų gavėjams apie lengvatinių paskolų ir palūkanų mokėjimą, performina gyvenamųjų namų statybos bendrijų paskolas bendrijų nariams ir atlieka kitus veiksmus. Už šias paslaugas bankas iš savivaldybės ima nustatyto dydžio mokestį. Šiuo atveju bankas teikia savivaldybės suteiktų paskolų priežiūros paslaugas. Šios banko teikiamos paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą, kadangi paskolas suteikė ne bankas, o savivaldybė.

4. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM, apskaičiuoto už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

2. Jeigu kitaip nenustatyta 46 straipsnyje, PVM neapmokestinamas finansinių garantijų ir laidavimų teikimas, taip pat suteiktos finansinės garantijos ar laidavimo priežiūra, jeigu ją vykdo tą garantiją ar laidavimą suteikęs apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamas atlygis, gautas už finansinių garantijų ir laidavimų suteikimą, nesvarbu, ar garantijas ir laidavimus suteikęs asmuo yra bankas, draudimo įmonė, fizinis asmuo ar pan.

Atkreipiame dėmesį, kad pagal [Civilinio kodekso](#) 6.90 ir 6.76 straipsnių nuostatas:

- garantija – tai vienašalis garanto įsipareigojimas garantijoje nurodyta suma visiškai ar iš dalies atsakyti kitam asmeniui - kreditoriui, jeigu asmuo - skolininkas prievolės neįvykdys ar ją įvykdys netinkamai, ir atlyginti kreditoriui nuostolius tam tikromis sąlygomis (skolininkui tapus nemokiam ir kitais atvejais);

- laidavimo sutartimi laiduotojas už atlyginimą ar neatlygintinai įsipareigoja atsakyti kito asmens kreditoriui, jeigu tas asmuo, už kurį laiduojama, neįvykdys visos ar dalies savo prievolės.

1 pavyzdys

UAB „A“ suteikė 70 procentų garantiją bankui dėl akcinei bendrovei „B“ teikiamos 7 mln. eurų paskolos žaliavoms, medžiagoms įsigyti. Už garantijos suteikimą UAB „A“ iš akcinės bendrovės „B“ ima nustatyto dydžio atlyginimą. Šiuo atveju gautas atlyginimas už garantijos suteikimo paslaugą, kuriai PVM įstatyme nustatyta PVM lengvata, PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ su banku sudarė įkeitimo sutartį. Pagal šią sutartį įmonė „A“ už atlygį įkeitė bankui dalį savo finansinio turto už kitą įmonę (skolininką). Pagal įkeitimo sutartį įkaito gavėjas (bankas) įgyja teisę nukreipti išieškojimą į įkeistą finansinį turtą, jei suėjus terminui skolininko prievolė nebus įvykdyta. Ar įmonės skolininkui teikiamos turto įkeitimo paslaugos apmokestinamos PVM?

Turto įkeitimas bankui, kaip ir garantijos bei laidavimo suteikimas, yra viena iš banko reikalavimų užtikrinimo priemonių, ir iš esmės atlieka garantijos ir laidavimo suteikimui būdingas funkcijas. Todėl turto bankui įkeitimo už kitą įmonę paslauga pagal savo pobūdį PVM tikslais gali būti laikoma finansine paslauga, kuri, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 2 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinama.

2. Draudimo įmonių, bankų ar kitų kredito įstaigų tiesiogiai su prekių (išskyrus PVM neapmokestinamas prekes) eksportu susijusių finansinių garantijų ir laidavimų teikimo paslaugos apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą (žr. PVM įstatymo 46 straipsnio komentarą).

3. PVM neapmokestinamos suteiktos finansinės garantijos ar laidavimo priežiūros paslaugos tokiu atveju, jei finansinės garantijos ar laidavimo priežiūros paskolų priežiūrą vykdys tą laidavimą ar garantiją suteikęs asmuo. Prie tokių paslaugų priskiriama:

3.1. pareiškėjo prašymo dėl finansinių laidavimų ir garantijų suteikimo, susijusio su paskolos gavimu, įvertinimas;

3.2. užtikrinimo priemonių, susijusių su finansinėmis garantijomis ir laidavimais, organizavimas, patikrinimas, įvertinimas, valdymas ir priežiūra;

3.3. finansinių garantijų ir laidavimų administravimas, sutarties sąlygų peržiūrėjimas ir keitimas;

3.4. mokėjimų pagal finansines garantijas ir laidavimus vykdymas ir pan.

Pavyzdys

UAB „A“, suteikęs akcinei bendrovei „B“ garantiją bankui dėl suteiktos paskolos, vykdo suteiktos garantijos priežiūros paslaugą. Šiuo atveju bendrovė teikia PVM neapmokestinamą garantijos priežiūros paslaugą.

4. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM, apskaičiuoto už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

3. PVM neapmokestinamos indėlių ir kitų grąžintinų lėšų priėmimo ir tvarkymo paslaugos, atsiskaitymų tarp bankų ir (arba) kitų kredito įstaigų įskaitymas (kliringas), taip pat kitos su atsiskaitymų organizavimu susijusios paslaugos, pinigų pervedimas, atsiskaitymo negrynaisiais pinigais organizavimas (įskaitant mokėjimo kortelių ir kitų mokėjimo priemonių išleidimą, jų turėtojų aptarnavimo paslaugas ir operacijų su jomis atlikimą), akredityvų išleidimas ir susijusios su jais operacijos, o taip pat sandoriai dėl skolų ir skolinių pasižadėjimų. Šios dalies nuostatos netaikomos skolų išieškojimo paslaugoms, taip pat finansuotojo paslaugoms, teikiamoms pagal faktoringo sutartį.

Komentaras

1. Remiantis ESTT praktika (bylos C- 2/95 *Sparekassernes Datacenter (SDC)*; C-235/00 *CSC Financial Services Limited*; C-29/08 *Skatteverket*; C-350/10 *Nordea Pankki Suomi Oyj ir kt.*) su atsiskaitymais (pinigų pervedimu) susijusios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis tokiais atvejais, kai šios paslaugos yra esminės atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti ir įtakoja teisinių ir finansinių sąlygų pasikeitimus, t. y. tokios paslaugos, kurios įgalina sukurti, pakeisti ar panaikinti sandorio šalių teises ir / ar pareigas (būdas, kuriuo paslauga teikiama (elektroniniu, automatiniu ar rankiniu) neturi įtakos priskyrimui finansinei paslaugai.

Vien fizinio, techninio, administracinio ar panašaus pobūdžio paslaugų teikimas, nekeičiantis finansinio sandorio teisinės ar finansinės padėties, nelaikomas finansinių paslaugų teikimu.

Nustatant paslaugos pobūdį, svarbu nustatyti paslaugos teikėjo atsakomybę prieš paslaugos gavėją, t. y., svarbu nustatyti, ar ši atsakomybė yra tik dėl techninių dalykų, ar dėl teisinių bei finansinių sąlygų. ESTT taip pat yra pažymėjęs (bylos C - 2/95 *Sparekassernes Datacenter (SDC)*; C-350/10 *Nordea Pankki Suomi Oyj*), jog vien tik faktas, kad atitinkamas elementas yra būtinas atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti nereiškia, kad toks elementas gali būti laikomas išimtimi ir neapmokestinamas PVM.

PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalyje nurodytoms paslaugoms priskiriama:

- 1.1. klientų sąskaitų atidarymas, uždarymas, tvarkymas ir priežiūra;
- 1.2. grynųjų pinigų išdavimas, priėmimas bei įskaitymas į sąskaitas;
- 1.3. sandoriai dėl skolų ir skolinių pasižadėjimų, įskaitant derybas dėl jų ir šių paslaugų dokumentų parengimą bei priėmimą;
- 1.4. banko kortelių ir kitų atsiskaitymo negrynaisiais pinigais mokėjimo priemonių išleidimas, organizavimas, jų turėtojų aptarnavimo paslaugos ir operacijų su jomis atlikimas;
- 1.5. akredityvų, čekių, vekselių ir kitų mokėjimo dokumentų išleidimas ir su jais susijusios operacijos bei kitos paslaugos, kurios, vadovaujantis aukščiau išdėstytu, PVM tikslais laikytinos finansinėmis paslaugomis.

Be to, žemiau pateikiamas dažnai pasitaikančių paslaugų, kurioms taikoma PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta lengvata, sąrašas. Tačiau tam kad įvertinti, ar paslauga priskiriama / nepriskiriama finansinėms paslaugoms, nepakanka atsižvelgti vien į paslaugos pavadinimą, bet kiekvienu atveju būtina suprasti paslaugos esmę. Tai galima padaryti atlikus išsamią paslaugos turinio analizę - vertinant išsamų paslaugų aprašymą sutartyje, paslaugos teikimo faktines aplinkybes, sandorio šalis ir kita. Paslauga bus laikoma finansine paslauga, jeigu ji savo turiniu atitiks finansinėms paslaugoms taikomus kriterijus.

Dažnai pasitaikančių paslaugų, kurios PVM tikslais laikomos / nelaikomos finansinėmis
sąrašas (sąrašas nėra baigtinis)

Paslaugos pavadinimas	Argumentai	Finansinė (Taip) / Nefinansinė (Ne)
1. „Gateway“ paslaugos: Gateway - tai bankų automatinis elektroninių duomenų perdavimo kanalas, kuriuo klientai (įmonės) gali atlikti operacijas, pasinaudodami duomenų rinkmenomis. Iš esmės „Gateway“ kanalas naudojamas dviem pagrindiniams tikslams: 1. Didelio kiekio ir apimties mokėjimams atlikti (pvz., valstybinė institucija naudodamasi „Gateway“ paslauga vienu metu atlieka tūkstančius pervedimų savo klientams), kurių interneto banke padaryti neįmanoma dėl per didelės sistemos apkrovos. Atitinkamai, klientams, kurie integruoja savo apskaitos sistemas mokėjimams atlikti, pagrindinis naudojimosi tikslas yra mokėjimų paslaugos, jų mokami mokesčiai atitinkamai siejami su mokėjimo paslaugų naudojimu ir jų apimtimi. 2. „Gateway“ kanalu klientai naudojami, kad galėtų valdyti savo turimas sąskaitas, t. y. „Gateway“ paslauga dažniausiai naudojasi įmonės, įstaigos, kurios savo apskaitos sistemas yra integravę su bankų sistemomis. Tokiu būdu įmonės gauna ne tik teisės aktais privalomą informaciją apie įvykdytus ir gautus mokėjimus, bet gauna prieigą prie savo sąskaitų, o tai įgalina įmones atlikti finansines operacijas. Tai nėra vien tik techninė informacijos apie sąskaitas paslauga, bet kompleksiška, griežtai reguliuojama sąsaja ryšiams tarp mokėjimo paslaugų teikėjo ir gavėjo. Abi aukščiau minimos paslaugos, kaip mokėjimo paslaugos yra apibrėžtos Mokėjimo paslaugų (PSD2) direktyvoje bei Mokėjimų įstatyme. Mokėjimų operacijoms taikomi atskiri įkainiai: 1.1. sutarties pasirašymo mokestis;	Abiem atvejais (tiek mokėjimų, tiek prieigos prie sąskaitų suteikimo) mokėjimo paslaugų teikėjų teikiamos paslaugos per „Gateway“ kanalą laikytinos su atsiskaitymų organizavimu susijusiomis paslaugomis, kurios PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.	Taip Taip

1.2. mėnesinis palaikymo mokestis (t. y. kas mėnesį mokamas mokestis į kurio kainą įeina tam tikras operacijų (pvz., išrašų) skaičius); 1.3. palaikymo mokestis už sąskaitų kituose bankuose administravimą; 1.4. palaikymo mokestis už mokėjimo nuorodų formavimo galimybę; 1.5 mokestis už informacinių pranešimų siuntimą, mokėjimo nuorodų formavimą, išrašo išsiuntimą; 1.6. autorizacijos (pasirašymo) funkcija – tai galimybė klientui elektroniniu parašu pasirašyti mokėjimo nurodymų bylas, naudojantis banko siūlomu sprendimu per „Gateway“ sąsają. Mokama už kiekvieną parašą.	1.1-1.6 punktuose nurodyti mokesčiai iš esmės yra atlygis už-paslaugas, susijusias su atsiskaitymų organizavimu.	
2. Interneto bankas - banko paslauga, kuria naudodamasis klientas gali atlikti operacijas internetu, prisijungęs banko nurodytu interneto adresu. Pagrindinės interneto banko operacijos: • atlikti mokėjimus; • sudaryti banko leidžiamas sutartis, pavyzdžiui indėlio sutartis, su mokėjimo paslaugomis susijusias sutartis ir pan.; • prekiauti vertybiniais popieriais; • sužinoti informaciją apie sąskaitoje atliktas operacijas ir lėšų likutį; • pateikti prašymus, pranešimus ir dokumentus ar jų kopijas; • nustatyti, keisti mokėjimų, grynųjų pinigų išėmimo limitus ir pan. Šioms paslaugoms nustatyti įkainiai: 1) sutarties pasirašymo mokestis; 2) mėnesinis palaikymo mokestis; 3) interneto banko sutarties pakeitimai, atlikti banko darbuotojo; 4) įgalioto asmens priskyrimas prie sąskaitos (-ų) valdymo pagal notaro patvirtintą įgaliojimą; 5) asmens, turinčio teisę valdyti banko sąskaitą (as), keitimas, priskyrimas ir naikinimas klientų aptarnavimo padalinyje; 6) juridinio asmens teisinio statuso įregistravimas ir bankroto administratoriaus priskyrimas prie sąskaitos valdymo.	Pagrindinis interneto banko paslaugų tikslas – įgalinti banko klientus naudotis bankų teikiamomis finansinėmis paslaugomis, interneto banko paslaugos dėka yra atliekamos finansinės operacijos, keičiama sandorio šalių teisinė ir finansinė padėtis, todėl internetinės bankininkystės paslaugos laikomos finansinėmis paslaugomis. Šioms paslaugoms nustatyti įkainiai yra gautinas atlygis už teikiamas finansines, PVM neapmokestinamas paslaugas.	Taip
3. Sąskaitos informacijos siuntimo SWIFT kanalu paslauga. Ši paslauga yra analogiška interneto banko ar „Gateway“ kanalu teikiamoms paslaugoms, kurios yra apibrėžtos	Sąskaitos informacijos teikimo paslaugos per SWIFT kanalą (naudojant pranešimus	Taip

Mokėjimų įstatyme, skiriasi tik informacijos perdavimo kanalas, kuriuo bankas klientui pateikia ne tik teisės aktų nustatyta tvarka privalomą informaciją apie įvykdytus ir gautus mokėjimus, bet ir suteikia prieigą prie kliento mokėjimo sąskaitos informacijos, įskaitant ir galimybę pateikti mokėjimo nurodymus. SWIFT kanalu bankas persiunčia kliento mokėjimo sąskaitos informaciją į kitą, kliento pasirinktą banką, naudodamas standartinius MT940 (kliento sąskaitos išrašas), MT941 (kliento sąskaitos tarpinis pranešimas) ir/arba MT942 (sąskaitos sandorių santraukos pranešimas) pranešimus. Klientas, prisijungęs prie savo interneto banko kitame banke, gali inicijuoti minėtus MT940/941/942 pranešimus ir taip gauti prieigą prie savo (ar įmonių grupės) sąskaitų. Sąskaitos informacijos pateikimo per SWIFT kanalą paslauga dažniausiai naudojasi tarptautinės įmonės, kurios dėl įvairių priežasčių nesinaudoja interneto banku ar „Gateway“ paslauga. Klientas, tik turėdamas informaciją apie banko sąskaitoje esančias lėšas, gali inicijuoti mokėjimus, kurie taip pat gali būti atliekami remiantis SWIFT kanalo standartizuotu pranešimu (MT101).	MT940/MT941/MT942) nėra vien techninio ar administracinio pobūdžio paslauga, bet dar vienas ryšio kanalas tarp mokėjimo paslaugų teikėjo ir gavėjo, suteikiantis prieigą prie mokėjimo sąskaitų (pvz. naudojantis lėšų koncentravimo paslauga (ang. cash pool)). SWIFT pranešimas turi esminę reikšmę mokėjimo nurodymo įvykdymui, nes atitinkamam mokėjimo paslaugų teikėjui gavus SWIFT pranešimų patvirtinimus, atitinkamame pranešime nurodytas sandoris tampa neatšaukiamas. Šios paslaugos laikytinos su atsiskaitymų organizavimu susijusiomis paslaugomis, kurios PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.	
4. Identifikavimo kodų nustatymo priemonės: 4.1. PIN generatoriaus išdavimas / keitimas - už atlygį išduodamas / keičiamas PIN generatorius PIN generatoriaus išdavimo mokestis gali būti įtrauktas į minimalų paslaugų planą, kuris atitinka Lietuvos banko patvirtintą pagrindinės mokėjimo sąskaitos paslaugą sudarančių paslaugų rinkinį. 4.2. PIN generatoriaus siuntimas kurjerių paštu.	PIN generatorius nėra parduodamas / keičiamas atskirai be el. bankininkystės sutarties, be jo negalima suformuoti bankinės operacijos. PIN generatoriaus išdavimas / keitimas nėra savarankiška paslauga, ji laikytina paslauga, susijusi su atsiskaitymų organizavimu. Klientas turi galimybę pasirinkti – atsiimti generatorių pats, ar naudotis teikiama banko generatoriaus siuntimo paslauga. Ši paslauga yra	Taip Ne

	savarankiška bei techninio pobūdžio.	
4.3. PIN generatoriaus atblokavimas klientų konsultavimo centruose arba telefonu.	Techninio pobūdžio paslauga.	Ne
5. Įmokų surinkimo paslauga skirta įmonėms, kurios reguliariai gauna mokėjimus už savo teikiamas paslaugas, pvz., komunalines. Yra sukuriamas speciali įmokų mokėjimo nurodymo forma, kurioje mokėtojas turi užpildyti visus įmonei reikalingus mokėjimo nurodymo rekvizitus (nurodyti mokėtojo kodą, įmokos kodą, skaitiklių rodmenis ir pan.). Paslaugos teikėjas užtikrina, kad mokėjimo nurodymo duomenys atitiks įmonės taikomas taisykles (pvz., gali būti tikrinamas įvesto mokėtojo kodo ilgis ir pan.) ir bus perduodami įmonei struktūrizuoti ir tiksliai, laikantis techninio standarto. Tai leidžia įmonei automatizuoti įmokų apskaitą ir sumažinti klaidų tikimybę. Įmokų mokėtojams atlikti mokėjimą per šią formą yra paprasčiau, nes nereikia įvesti lėšų gavėjo pavadinimo, banko sąskaitos numerio ir kai kurių kitų mokėjimo nurodymo rekvizitų. Už šias paslaugas nustatyti įkainiai: 1) sutarties pasirašymo mokestis; 2) sutarties sąlygų keitimo mokestis; 3) mėnesinis palaikymo mokestis; 4) mokestis už įmokų surinkimą ir administravimą; 5) mokestis už įmokų duomenų tikrinimą.	1) Kai įmokų surinkimo veikla apsiriboja tik techniniu duomenų apdorojimu, tai tokia paslauga PVM tikslais laikoma techninio pobūdžio, nefinansine paslauga. 2) Kai teikiant įmokų surinkimo paslaugą, jos teikėjas ne tik sukuria specialią įmokų mokėjimo nurodymo formą, bet ir priima lėšas iš mokėtojų, perveda jas į gavėjo sąskaitą / inicijuoja mokėjimus mokėtojo vardu, tai tokia paslauga PVM tikslais laikoma nesavarankiška paslauga, o pagrindinės – pinigų pervedimo paslaugos elementu ir todėl yra PVM neapmokestinama.	Ne Taip
6. E. sąskaitų pateikimas ir apmokėjimas. Tai elektroniniu būdu siunčiamos ir pateikiamos įmonių sąskaitos jų klientams. Klientai gali jas apmokėti automatiniu būdu arba savarankiškai įprastu būdu. Už šią paslaugą taikomi įkainiai: 6.1. E. sąskaitos pateikimo paslaugos įkainiai taikomi lėšų gavėjui: • Sutarties sudarymas; • Sutarties sąlygų pakeitimas; • Sutarties administravimas; • Elektroninių sąskaitų bylų atšaukimas; • Individualaus dizaino elektroninės sąskaitos kūrimas / keitimas. 6.2. E. sąskaitos apmokėjimas. Mokestis taikomas mokėtojui už atliktą pinigų pervedimą	E. sąskaitos pateikimo mokėtojui paslauga iš esmės yra techninio pobūdžio, todėl nelaikoma finansine paslauga. E. sąskaitos apmokėjimo paslauga yra esminė atsiskaitymo funkcijai	Ne Taip

priklausomai nuo mokėjimo atlikimo būdo (automatiniu būdu, vienkartinis pervedimas).	atlikti ir PVM tikslais laikoma finansine paslauga.	
7. Dokumentiniai akredityvai - vienas iš saugiausių tarptautinės prekybos atsiskaitymo būdų, kuriame pirkėjo bankas įsipareigoja sumokėti pardavėjui už prekes, jei šis per savo banką pateiks visus reikalaujamus dokumentus, atitinkančius akredituvo sąlygas. Akredituvo procesas susideda iš šių stadijų: • sutarties sudarymas - šalys susitaria naudoti akreditivą; • akredituvo aplikacija - pirkėjas kreipiasi į banką; • akredituvo išdavimas - bankas išduoda akreditivą; • pranešimas - pranešantis bankas informuoja pardavėją; • prekių išsiuntimas - pardavėjas išsiunčia prekes; • dokumentų pateikimas - pardavėjas pateikia dokumentus; • dokumentų tikrinimas - bankas tikrina atitiktį; • mokėjimas - bankas moka pardavėjui; • dokumentų perdavimas - pirkėjas gauna dokumentus. Bankai (atstovaudami pirkėją ar pardavėją) teikiant dokumentinio akredituvo paslaugas, kainodarą skirsto pagal atskirus paslaugos elementus, pvz.: • akredituvo išleidimas; • dokumentų priėmimas / tikrinimas ir / arba mokėjimas pagal dokumentus; • atidėto mokėjimo vykdymas; • akredituvo nepanaudojimas; • akredituvo pranešimas; • sąlygų pakeitimo pranešimas; • dokumentų apmokėjimas nesuėjus terminui; • akredituvo tvirtinimas; • akredituvo pervedimas; • paklausimo ar informacijos apie akreditivą parengimas kliento prašymu; • akredituvo projekto ar sandorio struktūros parengimas; • dokumentų tvarkymas ir išsiuntimas kurjerio paštu Lietuvoje / į užsienį;	Visi dokumentinio akredituvo paslaugos teikimo elementai neturi savarankiško tikslo ir yra išskaidyti tik dėl kainodaros tikslų. Šios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis akreditivų išleidimo bei su jais susijusiomis paslaugomis.	Taip

• paklausimo ar informacijos apie akredityvą parengimas kliento prašymu; • akredityvo projekto ar sandorio struktūros parengimas; • dokumentų tvarkymas ir išsiuntimas kurjerio paštu Lietuvoje / į užsienį.		
8. Dokumentinis inkaso yra finansinis instrumentas, kuriame pardavėjas (eksportuotojas) pateikia dokumentus savo bankui, bankas perduoda dokumentus pirkėjo bankui užsienio šalyje, pirkėjas gauna dokumentus tik sumokėjęs arba priėmęs mokėjimo įsipareigojimą. Dokumentinio inkaso proceso eiga: • sutarties sudarymas - pardavėjas ir pirkėjas susitaria dėl dokumentinio inkaso; • prekių išsiuntimas - pardavėjas išsiunčia prekes; • dokumentų pateikimas - pardavėjas pateikia dokumentus savo bankui; • dokumentų perdavimas - bankas siunčia dokumentus pirkėjo bankui; • mokėjimas / priėmimas - pirkėjas moka arba priima vekselį; • dokumentų perdavimas - pirkėjas gauna dokumentus ir gali atsiimti prekes. Bankai, teikdami dokumentinio inkaso paslaugas, kainodarą skirsto pagal atskirus paslaugos elementus, pvz.: • dokumentų ir vekselių apmokėjimas / inkasavimas ar įteikimas be apmokėjimo; • inkaso instrukcijų pakeitimo pranešimas; • dokumentų saugojimas, jei neapmokama ar neakceptuojama per 15 dienų nuo pranešimo klientui apie jų gavimą dienos; • dokumentų saugojimas, jei neapmokama per 15 dienų nuo apmokėjimo termino pabaigos; • akceptuotų vekselių saugojimas iki apmokėjimo; • paklausimo ar informacijos parengimas kliento prašymu; • dokumentų parengimas ir išsiuntimas kurjerių paštu Lietuvoje / į užsienį.	Visi dokumentinio inkaso paslaugos teikimo elementai neturi savarankiško tikslo ir yra išskaidyti tik dėl kainodaros tikslų, todėl visos dokumentinio inkaso paslaugos, kaip su atsiskaitymų organizavimu susijusios paslaugos, PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.	Taip
9. Mokėjimo kortelių siuntimas arba atsiėmimas. Mokėjimo kortelių atsiėmimui	1) Kai į banko paslaugų paketą, kurį sudaro iš esmės banko teikiamos finansinės	Taip

dažniausiai yra taikomas atskiras įkainis priklausomai nuo kortelių atsiėmimo būdo: • kortelės siuntimas paštu Lietuvoje; • kortelės siuntimas paštu į užsienį; • kortelės siuntimas į paštomatą; • kortelės siuntimas kurjeriu Lietuvoje; • kortelės siuntimas kurjeriu į užsienį; • kortelės išdavimas banko skyriuje.	paslaugos, yra įtrauktos ir mokėjimo kortelės siuntimo arba atsiėmimo paslaugos, tai PVM tikslais laikoma, kad mokėjimo kortelės siuntimo arba atsiėmimo paslaugos nėra savarankiškos ir todėl PVM tikslais laikoma, kad suteikta viena finansinė paslauga. 2) Kai mokėjimo kortelės pristatymo ar atsiėmimo paslaugos nėra įtrauktos į banko paslaugų paketą, kurį sudaro iš esmės banko teikiamos finansinės paslaugos, tai PVM tikslais laikoma, kad šios paslaugos yra savarankiškos, techninio pobūdžio ir PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis.	Ne
10. Dokumento apie atliktą operaciją mokėjimo kortele kopijos gavimas, jei atsiskaityta Lietuvoje. Mokestis taikomas, jei kortelės turėtojas pageidauja gauti mokėjimo operaciją kortele liudijančius dokumentus, o juos gavus paaiškėja, kad juose yra kortelės turėtojo parašas ar kiti duomenys, įrodantys, kad kortelės turėtojas atsiskaitė kortele.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
11. Banko pranešimai SMS žinutėmis. SMS žinučių paslauga, kuria naudodamasis klientas gauna informaciją apie nustatytus pranešimus mobiliuoju telefonu SMS žinutėmis. Klientas pasirenka įvykius (įskaitymai, nurašymai, neįvykdyti mokėjimai ir kt.) apie kuriuos yra siunčiami pranešimai.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
12. Banko patvirtinimo apie tarptautinį pinigų pervedimą parengimas.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
13. Pinigų pervedimo atšaukimas ar tikslinimo administravimas. Klientas gali prašyti atšaukti pinigų pervedimą ir priklausomai nuo to ar	Paslauga susijusi su pinigų pervedimu ir neturi	Taip

pinigai pervesti banko viduje, ar į kitus bankus, klientas moka už pinigų atšaukimo administravimą banko nustatytą įkainį bei kompensuoja lėšų gavėjo banko mokesčius. Mokestis taikomas neatsižvelgiant į tai, ar lėšos buvo grąžintos. Klientas gali prašyti patikslinti tarptautinio mokėjimo duomenis. Jei pranešimas išsiųstas iš banko, tai klientas moka banko nustatytą mokestį bei kompensuoja lėšų gavėjo banko mokesčius. Mokestis taikomas neatsižvelgiant į tai, ar mokėjimo nurodymo duomenis pavyko patikslinti.	savarankiško tikslo, todėl laikoma finansine paslauga.	
14. Banko sąskaitos išrašų parengimas. Banko sąskaitos išrašo išsiuntimas paštu.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
15. Mokėjimo dokumentų patvirtinimas banke. Įkainis taikomas už kliento atskirai atliktų mokėjimų patvirtinimą.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
16. Banko pažymų parengimas: • apie banko sąskaitos likučius, buvimą banko klientu, sąskaitų uždarymą; • apie terminuotuosius indėlius, vertybinius popierius, apribojimus, įsipareigojimus ir kt.; • pažymos kliento auditoriui parengimas; • klientų rekvizitų patvirtinimas.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
17. Neaktyvių sąskaitų / kortelių administravimas: • neaktyvios kliento sąskaitos arba sąskaitos, su kuria nesusieta aktyvi kortelė (pradedant nuo antrųjų metų po kortelės galiojimo pabaigos) administravimas ir priežiūra; • kliento, su kuriuo buvo nutrauktas bendradarbiavimas, mėnesinis lėšų administravimo komisinis mokestis; • teigiamo likučio administravimas paskutinės sąskaitos uždarymo atveju.	Neaktyvios mokėjimo kortelės arba sąskaitos be kortelės administravimas ir priežiūra yra prilyginama aktyvių mokėjimo kortelių bei sąskaitų administravimo ir priežiūros paslaugoms, todėl jos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.	Taip
18. Kortelės standartinių išgryninimo ar atsiskaitymo operacijų limitų keitimas fiziniuose ar nuotoliniuose klientų aptarnavimo centruose.	Kortelės standartinių išgryninimo ar atsiskaitymo operacijų limitų keitimas PVM tikslais laikoma paslauga, susijusi su banko kortelių turėtojų aptarnavimu ir laikoma finansine paslauga.	Taip

19. PIN priminimo užsakymas klientų konsultavimo centre arba susisiekus su klientų konsultavimo centru telefonu, ar laišku interneto banke.	PIN priminimas PVM tikslais laikoma paslauga, susijusi su banko kortelių turėtojų aptarnavimu ir laikoma finansine paslauga.	Taip
20. „Bridge“ paslaugos: tai įmonės ar jų grupės banko sąskaitų valdymo paslauga, suteikianti galimybę atlikti vidinius, vietinius ir tarptautinius pavedimus, atlikti darbo užmokesčio pavedimus, stebėti ir valdyti įmonės ar jų grupės sąskaitas, importuoti mokėjimų bylas, eksportuoti sąskaitų išrašus ir ataskaitas. Paslaugos įkainiai: 1) mėnesinis administravimo mokestis; 2) mėnesinis administravimo mokestis už kiekvienos papildomos Grupės įmonės prijungimą; 3) fizinio prieigos rakto išdavimas arba pakeitimas; 4) banko darbuotojo „Bridge“ vartotojo nustatymų keitimas (pvz., vartotojo registravimas, limitai).	„Bridge“ paslauga yra pirmiausia orientuota į įvairių mokėjimų efektyvesnį vykdymą bei finansų valdymą. Tai yra alternatyva elektroninės bankininkystės paslaugai verslo klientams. Šios paslaugos dėka paprasčiau bei greičiau atliekamos finansinės operacijos, ypač labai dideli vienu metu operacijų kiekiai jas grupuojant. Vykdydami mokėjimus yra keičiama sandorio šalių teisė ir finansinė padėtis, todėl „Bridge“ paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga.	Taip
21. Mokėjimo inicijavimo paslaugos, kai mokėjimo paslaugų vartotojo prašymu mokėjimo nurodymas inicijuojamas iš mokėjimo sąskaitos, atidarytos kito mokėjimo paslaugų teikėjo įstaigoje. Tai Mokėjimų įstatyme nustatyta mokėjimo paslauga. Paslaugos įkainiai: 1) mokestis už mokėjimų inicijavimo operacijas; 2) mokestis už lėšų grąžinimo operacijas; 3) mokestis už kiekvieno banko kliento identifikavimą.	Mokėjimo inicijavimo paslaugų teikėjas prisiima atsakomybę už sandorio šalių teisės ir finansinės padėties pasikeitimus ir mokėjimo inicijavimo paslauga keičia sandorio šalių teisę ir finansinę padėtį, dėl to šios paslaugos laikomos finansinėmis paslaugomis.	Taip

1 pavyzdys

Klientas, norėdamas pasinaudoti banko teikiama elektroninės bankininkystės (toliau - e-bankas) paslauga, privalo pasirašyti sutartį ir sumokėti e-banko slaptažodžių generatoriaus komisinį mokestį (slaptažodžių generatorius be elektroninės bankininkystės paslaugų sutarties neparduodamas). Slaptažodžių generatorius yra kaip organizacinė priemonė norint atlikti internetu įvairias bankines operacijas susijusias su atsiskaitymais negrynais pinigais.

Klientai, norėdami prisijungti ir atlikti bet kokią bankinę operaciją, privalo kiekvienos operacijos įvykdymo metu patvirtinti savo ketinimus slaptažodžiu, kurį kiekvieną kartą suformuoja slaptažodžių generatorius.

Ar e-banko slaptažodžių generatoriaus suteikimo paslauga gali būti laikoma finansine, PVM neapmokestinama paslauga?

Kadangi slaptažodžių generatorius nėra atskirai parduodamas nuo elektroninės bankininkystės paslaugų sutarties, be to, be jo negalima suformuoti bankinės operacijos, todėl e-banko slaptažodžių generatoriaus suteikimo paslauga PVM tikslais laikoma su atsiskaitymų organizavimu susijusia paslauga ir dėl to jai gali būti taikoma PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta lengvata.

2 pavyzdys

UAB „X“ komunalinių paslaugų teikėjams ir jų vartotojams (gyventojams) teikia tokias paslaugas:

1) komunalinių paslaugų teikėjams:

a) „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą, kurios esmę sudaro duomenų apie komunalines paslaugas surinkimas iš šių paslaugų teikėjų, jų apjungimas į vieną pagal kiekvieną gyventoją, atspausdinimas ir įteikimas vartotojui,

b) piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimas ir pervedimas paslaugų teikėjui, teikėjui priimtų pinigų administravimas ir pan.

2) komunalinių paslaugų vartotojams teikia „bendros sąskaitos“ paslaugą, kuri apima sąskaitų už komunalines paslaugas surinkimą iš komunalinių paslaugų teikėjų, sąskaitų apjungimą į vieną sąskaitą, vienos sąskaitos pateikimą komunalinių paslaugų vartotojui, vartotojų skaitiklių rodmenų surinkimą ir perdavimą komunalinių paslaugų teikėjams, priimtų piniginių įmokų pervedimą paslaugų teikėjams, ataskaitų komunalinių paslaugų teikėjams teikimą ir pan. Atlygio, kurį bendrovei moka komunalinių paslaugų vartotojai, dydis priklauso nuo komunalinių paslaugų teikėjų, kurių mokėjimai įtraukiami į vieną sąskaitą skaičiaus, ir komunalinių paslaugų vartotojo pasirinkto vienos sąskaitos gavimo būdo, t. y. vartotojas moka papildomą mokestį už „popierinės“ sąskaitos pateikimą (šis mokestis nemokamas, kai sąskaita vartotojui, jo pageidavimu, pateikiama elektroniniu paštu). Įmokas už komunalines paslaugas pagal UAB „X“ suformuotą „bendrą sąskaitą“ priima įmonė B.

Ar šios UAB „X“ komunalinių paslaugų teikėjams ir vartotojams teikiamos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos finansinėmis paslaugomis?

1) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų teikėjams

„Bendros sąskaitos“ suformavimo paslauga iš esmės yra techninio pobūdžio, ji negali įtakoti finansinių sąlygų pasikeitimo ir todėl ši paslauga turi būti apmokestinama PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Piniginių įmokų pagal bendrą sąskaitą surinkimo ir pervedimo paslaugų teikėjui ir šių įmokų administravimo paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga ir PVM neapmokestinama.

2) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų vartotojams „bendros sąskaitos“ paslauga

UAB „X“ komunalinių paslaugų vartotojams teikiama „bendros sąskaitos“ paslauga susideda iš keleto elementų, kurie yra glaudžiai susiję, neturi savarankiško tikslo ir dėl to, remiantis ESTT praktika (bylos C-230/87, C-349/96, C-98/05, C-41/04, C-251/05, C-175/09 ir kt.), PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas sandoris. Pagrindinis šio sandorio tikslas yra paruošti vartotojui vieną sąskaitą, pagal kurią jis galėtų sumokėti įmokas už jam suteiktas komunalines paslaugas. „Bendros sąskaitos“ paruošimo paslaugos iš esmės yra techninio pobūdžio ir nėra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti. Todėl UAB „X“ teikiamos „bendros sąskaitos“ paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir dėl to jos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

UAB „X“, turinti Lietuvos banko išduotą mokėjimo įstaigos licenciją, komunalinių paslaugų teikėjams ir jų vartotojams (gyventojams) teikia tokias paslaugas:

1) komunalinių paslaugų teikėjams:

a) „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą, kurios esmę sudaro duomenų apie komunalines paslaugas surinkimas iš šių paslaugų teikėjų, jų apjungimas į vieną pagal kiekvieną gyventoją, atspausdinimas ir įteikimas vartotojui,

b) piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimo, pervedimo paslaugų teikėjui ir teikėjui priimtų pinigų administravimo paslaugą.

2) komunalinių paslaugų vartotojams:

1) „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą. Šios paslaugos esmė sąskaitų už komunalines paslaugas surinkimas iš komunalinių paslaugų teikėjų, sąskaitų apjungimas į vieną sąskaitą, vienos sąskaitos pateikimas komunalinių paslaugų vartotojams, vartotojų skaitiklių rodmenų surinkimas ir perdavimas komunalinių paslaugų teikėjams. Atlygio, kurį bendrovei moka komunalinių paslaugų vartotojai, už „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą dydis priklauso nuo komunalinių paslaugų teikėjų, kurių mokėjimai įtraukiami į vieną sąskaitą skaičiaus, ir komunalinių paslaugų vartotojo pasirinkto vienos sąskaitos gavimo būdo, t. y. vartotojas moka papildomą mokestį už „popierinės“ sąskaitos pateikimą (šis mokestis nemokamas, kai sąskaita vartotojui, jo pageidavimu, pateikiama elektroniniu paštu);

2) piniginių įmokų iš vartotojų priėmimo, pervedimo teikėjams paslaugą ir šių priimtų pinigų administravimo paslaugą (priimtų piniginių įmokų pervedimą paslaugų teikėjams, ataskaitų komunalinių paslaugų teikėjams teikimą ir pan.), už kurias bendrovė yra nustačiusi fiksuoto dydžio mokestį.

Ar šios UAB „X“ komunalinių paslaugų teikėjams ir vartotojams teikiamos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos finansinėmis paslaugomis?

1) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų teikėjams

„Bendros sąskaitos“ suformavimo paslauga iš esmės yra techninio pobūdžio, ji negali įtakoti finansinių sąlygų pasikeitimo ir todėl ši paslauga turi būti apmokestinama PVM taikant standartinę PVM tarifą.

Piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimo ir pervedimo paslaugų teikėjui ir šių įmokų administravimo paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga ir PVM neapmokestinama.

1) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų vartotojams „bendros sąskaitos“ paslauga

UAB „X“ komunalinių paslaugų vartotojams teikiama „bendros sąskaitos“ suformavimo paslauga iš esmės yra techninio pobūdžio ir nėra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti. Todėl UAB „X“ teikiamos „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir dėl to jos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinę PVM tarifą.

UAB „X“ komunalinių paslaugų vartotojams teikiama piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimo ir pervedimo paslaugų teikėjui ir šių įmokų administravimo paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga ir PVM neapmokestinama.

4 pavyzdys

Bendrovė „A“ techniškai aptarnauja bendrovės „B“ prekybos vietoje įrengtą terminalą. Jos teikiamų paslaugų tikslas - suteikti bendrovei „B“ galimybes techninėmis priemonėmis paimti įmokas į terminalo kasą (t. y. bendrovė yra atsakinga, kad tuo terminalu įmokos būtų registruojamos,

priimamos į terminalo kasą, išduodamas įmokos priėmimą patvirtinantis kvitas, lėšos įnešimos į bendrovės „B“ sąskaitą).

Ar bendrovės „A“ teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Taip, apmokestinamos, nes bendrovė „A“ iš esmės yra atsakinga tik dėl techninių aspektų, o jos teikiamos paslaugos yra techninio pobūdžio ir iš esmės neįtakoja teisinių bei finansinių sąlygų.

5 pavyzdys

Tarp įmonės „A“, įmonės „B“ ir komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų teikėjų yra sudaryta trišalė sutartis dėl įmokų ir mokesčių surinkimo paslaugų teikimo. Pagal sutarties sąlygas įmonė „B“ iš komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų vartotojų jų vardu priima įmokas ir už šių paslaugų teikimą gauna nustatyto dydžio atlygį, kurį jai moka minėtų paslaugų vartotojai ir šių paslaugų teikėjai. Dalį gauto atlygio (komisinių) įmonė „B“ turi sumokėti įmonei „A“ už tai, kad ši, naudodamasi įmonės „B“ duomenų bazėmis, komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų teikėjams pateikia duomenis apie iš gyventojų surinktas įmokas už jų suteiktas paslaugas, sprendžia įmokų priėmimo ir administravimo procese atsiradusius nesusipratimus, aiškinasi klaidas ir pan.

Kaip apmokestinamos PVM įmonės „A“ ir įmonės „B“ teikiamos paslaugos?

Įmonės „B“ iš komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų teikėjų ir vartotojų gautas atlygis laikomas atlygiu už teikiamas įmokų surinkimo paslaugas, kurios yra laikomos finansinėmis paslaugomis bei PVM neapmokestinamos.

Tačiau įmonė „A“ pati įmokų surinkimo paslaugos neteikia, o jos įmonei „B“ teikiamos įmokų surinkimo administravimo paslaugos iš esmės yra techninio pobūdžio ir nėra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti. Todėl įmonės „A“ įmonei „B“ teikiamos įmokų surinkimo administravimo paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir dėl to šios paslaugos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

Bendrovė klientams, kurie turi savo bankomatus (t. y. bankams) teikia mokėjimų apdorojimo paslaugas (autorizacija, kliringas ir pan.), o asmenims, kurie neturi nuosavų bankomatų, teikia mokėjimo apdorojimo paslaugą ir bankomatų tinklo valdymo paslaugą.

Kaip šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Mokėjimų apdorojimo paslaugos (autorizacija, kliringas ir pan.), be kurių iš esmės negalėtų įvykti pats atsiskaitymo procesas, PVM tikslais laikomos finansinėmis su atsiskaitymų organizavimu susijusiomis paslaugomis, kurioms taikoma PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta PVM lengvata. Bankomatų tinklo valdymo paslaugos (naujų bankomatų montavimas, priežiūra, remontas, papildymas grynaisiais pinigais ir pan.) iš esmės yra techninio pobūdžio ir dėl to šios paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

7 pavyzdys

Bankas iš užsienio paslaugų teikėjų įsigyja tokias, su atsiskaitymų banko kortelėmis atlikimu susijusias paslaugas:

1) *Neteisėtų operacijų su kortelėmis stebėjimo paslaugas (FRAUD)* – tai klientų tinkle lokalių ir tarptautinių kortelių išleidėjų banko kortelėmis atliktų autorizavimo pranešimų nuolatinis stebėjimas ir įtartinų bei neteisėtų operacijų identifikavimas pagal paslaugų teikėjo, kliento, tarptautinių organizacijų nustatytus parametrus. Paslaugos teikėjas kartu su banku ir prekybos įmone

atsako už paslaugos neteisingo atlikimo pasekmes. Jeigu nustatomos neteisingos ar įtartinos atsiskaitymų operacijos, paslaugos teikėjas turi teisę jas blokuoti. Užmokestis už šią paslaugą priklauso nuo autorizavimo paklausimų iš banko skaičiaus.

2) *STAN-IN autorizavimo paslaugas* – tai mokėjimų kortelių autorizavimas pagal iš anksto suderintas sąlygas, jei nepavyksta susisiekti su kortelės išleidėju banku. Už šią paslaugą bankas moka žemiau nurodytus mokesčius:

a) vieno STAN-IN autorizavimo užklausimo mokestį – banko išleistų mokėjimo kortelių autorizavimas pagal banko iš anksto nustatytus autorizavimo limitus ir atitinkantis sutartyje pateiktą aprašymą;

b) mėnesinį vieno STAN-IN limito įrašo palaikymo sistemoje mokestį (BINo, BINo išplėtimo, kortelės numerio). STAN-IN limitas – banko nustatytas lėšų limitas eurais bei operacijų skaičius, kurie negali būti viršyti per atitinkamą laikotarpį, atliekant STAN-IN autorizavimą;

c) vienkartinį vieno STAN-IN limitų įrašo įtraukimo, panaikinimo ar koregavimo mokestį;

d) mėnesinį vieno STOP sąrašo duomenų įrašo palaikymo mokestį (STOP sąrašas – banko išleistų blokuotų (neaptarnaujamų) mokėjimo kortelių sąrašas).

3) *MEKS paslaugas* – tai mokėjimo kortele atliktų operacijų perdavimas iš atsiskaitymo vietos, naudojant prekybos ir paslaugų įmonėje (toliau – PPI) esančią MEKS įrangą, į autorizacinę sistemą. MEKS paslauga per vieną MEKS įrangą gali būti teikiama daugiau nei vienam bankui (kortelių priėmėjui).

MEKS paslauga užtikrina atsiskaitymo negrynaisiais pinigais paslaugos pradžią, t. y. MEKS paslaugos teikėjas užtikrina, kad mokėtojo duomenys, reikalingi atlikti atsiskaitymą (vardas, pavardė, kortelės numeris, suma ir pan.), būtų tiksliai, pilnai ir laiku perduoti į autorizacinę sistemą, o pasibaigus mokėtojo autorizavimui - MEKS paslaugos teikėjo teikiamų paslaugų dėka būtų pateiktas patvirtinimas prekybos įmonei ir klientui, kad atsiskaitymas įvykdytas. Atsiskaitymo Banko kortelėmis paslaugos rezultatas yra pirkėjo gautas patvirtinimas apie atliktą mokėjimą ir lėšų iš jo sąskaitos nuskaitymas.

Kadangi MEKS įrangą priklauso paslaugų teikėjui, tai pagal sutartį su banku jis pilnai atsako už MEKS paslaugos teikimo užtikrinimą, taip pat už visų reikalingų MEKS paslaugų teikimo užtikrinimui sutarčių su trečiosiomis šalimis sudarymą ir vykdymą, įskaitant apmokėjimą. Be to, MEKS paslaugos teikėjas užtikrina atsiskaitymo operacijos atlikimą bei klientų duomenų apie mokėjimo operacijas perdavimą (t. y. MEKS paslaugos teikėjas yra atsakingas už dalies atsiskaitymo mokėjimo kortelėmis paslaugos atlikimą, be kurios lėšų pervedimo (atsiskaitymo) operacija negalima).

Už MEKS paslaugą bankas moka fiksuotą mėnesinį mokestį, kurio dydis priklauso nuo per vieną MEKS aptarnaujamų bankų skaičiaus ir banko aptarnaujamų atsiskaitymų vietų skaičiaus. Paslaugos teikėjas už nustatytus papildomus fiksuotus įkainius bankui taip pat teikia tokias papildomas paslaugas:

- operacijų pristatymo paslaugos įjungimas;
- operacijų pristatymo paslaugos išjungimas;
- PPI ir MEKS informacinės duomenų bazės tvarkymas;
- reguliarius ataskaitų išsiuntimas PPI;
- MEKS įrangos parametrų atnaujinimas;
- MEKS įrangos pakeitimas.

Šių papildomų paslaugų teikimo metu banko atsakomybė apima techninius aspektus.

4) *Autorizavimo paslaugas* – tai apsikeitimo autorizavimo pranešimais tarp kortelės išleidėjo, banko ir kortelės priėmėjo banko užtikrinimas. Užmokestis priklauso nuo autorizavimo paklausimų skaičiaus atskirai lokaliame ir tarptautiniame tinkle.

5) *Kliringo paslaugas* – tai mokėjimo duomenų apdorojimo ir jų perdavimo procesas, kurio metu iš banko kortelės perėmėjo gautų finansinių operacijų, atliktų tinkle, duomenys perduodami banko kortelės išleidėjui. Užmokestis už šią paslaugą priklauso nuo finansinių operacijų skaičiaus atskirai lokaliame ir tarptautiniame tinkle. Kliringo paslauga sudaro sąlygas įvykti tokioms banko operacijoms:

- Lėšų nurašymo operacijai (angl. *Presentment*);
- Antrajai lėšų nurašymo operacijai (angl. *Representment*) (pvz., kai yra kliento pretenzija dėl sumos);
- Kreditavimo operacijai (angl. *Credit transaction*) (pvz., kai prekybininkas grąžina lėšas už prekes);
- Operacijos atšaukimui (angl. *Reversal*).

Kurios iš nurodytų, banko įsigyjamų paslaugų PVM tikslais laikomos finansinėmis PVM neapmokestinamomis paslaugomis?

Pagal PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalį, PVM neapmokestinamas atsiskaitymų negrynaisiais pinigais organizavimas (įskaitant banko kortelių ir kitų mokėjimo priemonių išleidimą, jų turėtojų aptarnavimo paslaugas ir operacijų su jomis atlikimą).

Tam, kad įvertinti ar nurodytos paslaugos gali būti laikomos PVM tikslais finansinėmis paslaugomis, reikia nustatyti: ar šios paslaugos yra esminės atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti, t. y., ar šių paslaugų teikimas gali sukelti teisinių ir finansinių sąlygų pasikeitimus, ar paslaugų teikėjai banko atžvilgiu yra atsakingi tik už techninius aspektus, ar jų atsakomybė yra ir dėl teisinių bei finansinių sąlygų. Todėl:

1) Kai bankui teikiamos neteisėtų operacijų su kortelėmis stebėjimo (FRAUD) paslaugos, tai paslaugos teikėjas yra atsakingas ne tik dėl įtartinų bei neteisėtų operacijų identifikavimo, tačiau, nustačius neteisėtas ar įtartinas atsiskaitymų operacijas, paslaugos teikėjas turi teisę šias operacijas blokuoti. Tokiu atveju darytina išvada, kad paslaugos teikėjas gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį ir yra esminės atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti. Dėl to neteisėtų operacijų su kortelėmis stebėjimo (FRAUD) paslaugos PVM tikslais laikytinos finansinėmis paslaugomis.

2) Bankui teikiamos STAN-IN autorizavimo paslaugos susideda iš keleto elementų: banko išleistų mokėjimo kortelių autorizavimo, STAN-IN limitų įrašo palaikymo, STAN-IN limitų įrašo įtraukimo, panaikinimo ar koregavimo, STOP sąrašo duomenų įrašo palaikymo. Iš esmės visi šie elementai yra glaudžiai susiję, neturi savarankiško tikslo ir todėl, remiantis ESTT praktika (bylos C-230/87, C-349/96, C-98/05, C-41/04, C-251/05, C-175/09 ir kt.), PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas sandoris. Pagrindinis šio sandorio tikslas – autorizuoti kliento duomenis, kai nepavyksta susisiekti su banku. Todėl PVM tikslais laikoma, kad buvo suteikta išleistų mokėjimo kortelių autorizavimo paslauga, kuri gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį, ir todėl ši paslauga PVM tikslais laikytina finansine paslauga.

3) MEKS paslaugos esmė, naudojant MEKS įrangą, užtikrinti atsiskaitymų mokėjimo kortelėmis vykdymą, klientų duomenų apie mokėjimo operacijas perdavimą. Šios paslaugos gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį ir dėl to šios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.

Su MEKS paslauga susijusios papildomos paslaugos (MEKS įrangos pakeitimas, MEKS įrangos parametrų atnaujinimas ir kt.) yra techninio pobūdžio; jos negali pakeisti finansinio sandorio teisinės bei finansinės padėties ir dėl to nelaikomos finansinėmis paslaugomis.

4) Bankui teikiamos išleistų mokėjimo kortelių autorizavimo paslaugos gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį, paslaugos teikėjas yra atsakingas dėl teisinių bei finansinių sąlygų. Dėl to šios paslaugos PVM tikslais laikytinos finansinėmis paslaugomis.

5) Bankui teikiamos kliringo paslaugos yra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti, paslaugos teikėjas yra atsakingas dėl teisinių bei finansinių sąlygų ir todėl šios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.

9 pavyzdys

Bendrovė savo klientams teikia nuolaidų (lojalumo) kortelių, kurios neskirtos mokėjimo funkcijoms atlikti, personalizavimo bei šių kortelių platinimo paslaugas.

Ar šios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis?

Ne, šios paslaugos finansinėms paslaugoms nepriskiriamos, nes jos nėra susijusios su atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcija ir neįtakoja teisinių ir finansinių sąlygų pasikeitimų.

10 pavyzdys

Bankas savo klientams teikia tiesioginio debeto paslaugą. Tiesioginio debeto paslaugos esmė yra tokia: pagal suteiktą sąskaitos savininko leidimą ir gautą nurodymą iš tiekėjo / teikėjo tiekusio prekes / teikusio paslaugas sąskaitos savininkui, nurašyti atitinkamo dydžio pinigines lėšas iš sąskaitos savininko ir šias pinigines lėšas įskaityti į tiekėjo / teikėjo nurodytą sąskaitą.

Ar banko teikiama tiesioginio debeto paslauga apmokestinama PVM?

Tiesioginio debeto paslauga, kaip paslauga susijusi su atsiskaitymais, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinama.

2. Informacinių technologijų (toliau – IT), susijusių su finansinių paslaugų teikimu, paslaugos: teisės naudotis programine įranga, programinės įrangos diegimo, palaikymo, atnaujinimo, modifikavimo ir kitos panašios paslaugos, PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis. Šios paslaugos yra tik priemonė, padedanti bankui teikti finansines paslaugas (jos sandorio teisinių ir finansinių sąlygų neįtakoja, nes negali pakeisti ar panaikinti sandorio šalių teisių ir / ar pareigų).

Remiantis ESTT praktika byloje C-350/10 *Nordea Pankki Suomi*, finansinėmis paslaugomis taip pat nelaikomos finansų įstaigoms teikiamos elektroninių pranešimų perdavimo paslaugos, suteikiančios galimybę finansų įstaigoms, besinaudojančioms elektroninių pranešimų perdavimo paslaugas teikiančių įmonių sukurta programine įranga ir jų tarptautiniu saugiu duomenų perdavimo tinklu, keistis standartiniais finansiniais pranešimais bei užtikrinančios pranešimų dėl tarpbankinių mokėjimų ir vertybinių popierių sandorių apdorojimą (pvz., bankams teikiamos SWIFT paslaugos) .

1 pavyzdys

Bankas įsigyja įvairias IT paslaugas iš ES įsikūrusių įmonių ir bankų. Įsigyjamą IT paslaugas sudaro: teisės naudotis programine įranga, programinės įrangos diegimo, palaikymo, atnaujinimo, modifikavimo paslaugos. Banko įsigyjamą paslaugas galima suskirstyti į dvi pagrindines grupes:

1) IT paslaugas, skirtas banko administracinių funkcijų įgyvendinimui. Šių paslaugų tikslas – sudaryti technines sąlygas banko finansinių ir valdymo apskaitos sistemų administravimui, informacijos su kitais bankais apsikeitimui ir kt. panašioms operacijoms atlikti. Šios paslaugos nėra

tiesiogiai naudojamos banko finansinių paslaugų teikime, jų teikėjai atsakingi tik dėl techninių aspektų.

2) IT paslaugas, skirtas finansinėms paslaugoms teikti. Šios paslaugos yra sudedamoji banko teikiamų finansinių paslaugų dalis ir yra skirtos finansinių paslaugų atlikimui, (be jų negalėtų būti suteikta pati finansinė paslauga). Finansinėms paslaugoms teikti banke įdiegtos tokios programinės įrangos:

- programinė įranga, naudojama teikiant paskolas ir sudarant sutartis su banko klientais. Ši programinė įranga leidžia sudaryti ir keisti paskolų grąžinimo grafikus, paskolų palūkanų išdėstymą, atlikti mokėjimų priskaičiavimą ir nurašymą;

- programinė įranga, kurios pagalba yra teikiamos pagrindinės su indėlių ir kitų lėšų tvarkymu susijusios paslaugos. Ši programinė įranga automatiškai skaičiuoja palūkanas už indėlius ir sąskaitose laikomas lėšas, bei delspinigius už nepakankamą lėšų kiekį sąskaitose ar laiku negrąžintą paskolą, taip pat nuskaito lėšas iš sąskaitos ir įskaityto į kitą sąskaitą;

- programinė įranga, kuri yra naudojama sudarant vertybinių popierių ir prekybos užsienio valiuta sandorius, t. y. programinė įranga automatiškai atlieka šias funkcijas: atsižvelgiant į vertybinių popierių ir valiutos kainą perka ir parduoda valiutą bei vertybinius popierius, kontroliuoja ir prižiūri minėtus sandorius, apskaičiuoja šių sandorių tarpininkavimo mokestį ir pan.

Ar šių programinių įrangų diegimo, palaikymo, atnaujinimo, modifikavimo paslaugos laikomos finansinėmis paslaugomis?

IT paslaugos, skirtos banko administracinių funkcijų įgyvendinimui nėra tiesiogiai naudojamos banko finansinių paslaugų teikime, jų teikėjai atsakingi tik dėl techninių aspektų, t. y. teikiamos paslaugos savo esme yra fizinio, techninio pobūdžio ir neįtakoja sandorio šalių teisinių ir finansinių sąlygų pokyčių. Todėl paslaugos, skirtos banko administracinių funkcijų įgyvendinimui, PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis.

IT paslaugos, skirtos finansinėms paslaugoms teikti, iš esmės yra tik priemonė, padedanti bankui teikti finansines paslaugas, tačiau šios IT paslaugos neįtakoja banko teikiamų paslaugų teisinių ar finansinių sąlygų. Todėl programinių įrangų diegimo, palaikymo bei atnaujinimo paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis.

3. Pagal Lietuvos Respublikos elektroninių pinigų ir elektroninių pinigų įstaigų įstatymo 2 straipsnio 1 dalį, elektroniniai pinigai – elektroninių pinigų leidėjams gavus piniginių lėšų (toliau – lėšų) iš fizinių arba juridinių asmenų į apyvartą išleidžiama piniginė vertė, išreikšta kaip reikalavimas jos leidėjui ir turinti šiuos požymius:

3.1. yra laikoma elektroninėse, įskaitant magnetines, laikmenose;

3.2. skirta mokėjimo operacijoms atlikti;

3.3. priimama asmenų, kurie nėra tų elektroninių pinigų leidėjai.

Elektroniniai pinigai (*Money Bookers*, *PayPal* ir kt.) turi piniginę vertę ir yra turtinių teisių kiekio (apimtys) matavimo vienetas, skaitmeniniame formate, kurio kaina (sutartinė tinklo kaina) yra nustatoma jo savininko. Tokie pinigai yra naudojami kaip pigesnis ir greitesnis atsiskaitymo būdas už paslaugas ar prekes.

Todėl elektroninių pinigų leidėjų vykdomos mokėjimo paslaugos elektroniniais pinigais laikomos finansinėmis su atsiskaitymais susijusiomis PVM neapmokestinamomis paslaugomis.

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies d punkto (atitinkamai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio d punktas 3 papunktis) nuostatas, PVM neapmokestinami sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų. ESTT byloje C-453/05 *Ludwig* (28 punktas), aiškindamas terminą „derybos“ nurodė, kad:

„derybų veikla yra tarpininkavimo veikla, kurią, be kita ko, gali sudaryti vienai iš sutarties šalių nurodymas galimybės sudaryti tokią sutartį, sutarties su kita šalimi sudarymas ir derybos kliento vardu ir sąskaityta dėl abipusių įsipareigojimų detalių, kai tokios veiklos tikslas yra padaryti viską, kas būtina, kad dvi šalys sudarytų sutartį be paties derybininko suinteresuotumo sutarties turiniu.“.

Kai elektroniniai pinigai platinami per tarpininką, tai tarpininko teikiamų tarpininkavimo paslaugų esmė – surasti elektroninių pinigų pirkėją ir daryti viską, kad dvi šalys susitartų elektroninių pinigų pirkimo - pardavimo sandoryje. Tokios tarpininkavimo paslaugos, platinant elektroninius pinigus, PVM tikslais laikomos derybų sandoriu dėl kitų „apyvartinių dokumentų“ ir PVM neapmokestinamos.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ tarpininkauja platinant elektroninių pinigų leidėjo – elektroninių pinigų įstaigos „B“ išleistus elektroninius pinigus ir už tai ima nustatyto dydžio mokestį, kuris priklauso nuo klientų įsigytų elektroninių pinigų kiekio, Įmonė „A“ ieško klientų, norinčių įsigyti elektroninius pinigus, daro viską, kad elektroninių pinigų leidėjas ir klientas susitartų.

Ar įmonės „A“ teikiamos tarpininkavimo, platinant elektroninius pinigus paslaugos, laikomos finansinėmis, PVM neapmokestinamomis paslaugomis?

Įmonės „A“ teikiamos tarpininkavimo, platinant elektroninius pinigus paslaugos, kai įmonė „A“ daro viską, kad elektroninių pinigų leidėjas ir klientas susitartų, PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis, kurios PVM neapmokestinamos.

4. Skolų išieškojimo paslaugoms PVM lengvata netaikoma. Remiantis ESTT praktika (byla C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH*; C-175/09 *AXA UK plc.*), sąvoka „skolos išieškojimas ir faktoringas“ turi būti aiškinama taip, kad apimtų visus finansinius sandorius, kuriais siekiama piniginės skolos apmokėjimo.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ įmonei „B“ teikia „mokėjimų surinkimo“ paslaugą. Šios paslaugos esmę sudaro tai, kad įmonė „B“ kiekvieną mėnesį įmonei „A“ pateikia informaciją apie klientų turimus įsiskolinimus ir jų sumas. Gavusi šią informaciją, įmonė „A“, remdamasi su įmonės „B“ klientais sudarytomis tiesioginio debeto sutartimis, pateikia mokėjimo prašymus šių klientų bankams, kad jie nuo klientų banko sąskaitų nuskaitytų ir į įmonės „A“ banko sąskaitą pervestų klientų įsiskolinimams proporcingas lėšų sumas. Tuo atveju, kai klientų banko sąskaitose lėšų nepakanka, įmonė „A“ susisieikia su šiais klientais ir informuoja juos apie lėšų nepakankamumą, tačiau jokių kitų aktyvių veiksmų tam, kad jie atsiskaitytų už jiems įmonės „B“ suteiktas paslaugas, nesiima. Į įmonės „A“ banko sąskaitą įmonės „B“ klientų pervestas lėšas įmonė „A“ per 10 dienų nuo jų gavimo perveda įmonei „B“, prieš tai iš šių sumų atskaičiusi savo komisinį atlygį.

Ar apmokestinamos įmonės „A“ įmonei „B“ teikiamos „mokėjimų surinkimo“ paslaugos?

Pateiktu atveju įmonė „A“ iš esmės perima įmonės „B“ debitorijų turimų skolinių įsipareigojimų įmonei „B“ kontrolę, t. y. įmonei „B“ buvo teikiama tokia paslauga, kurios esmė yra ne tik surinkti pinigus, bet ir įvykdytus mokėjimus priskirti atitinkamiems mokėtojams, nustatyti, kurie mokėtojai vis dar skolingi įmonei „B“, apie turimas skolas informuoti mokėtojus. Tokiu atveju įmonės „A“ įmonei „B“ teikiamos paslaugos PVM tikslais laikomos skolų išieškojimo paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Bendrovė teikia ūkio subjektams skolų išieškojimo paslaugas. Už šias paslaugas bendrovė ima atlyginimą, kurio dydį nustato paslaugos suteikimo sutartyje. Kadangi šioms paslaugoms PVM lengvata nenumatyta, todėl bendrovė už skolų išieškojimo paslaugas turi skaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė „A“, remdamasi su banku pasirašyta sutartimi, surenka iš klientų mokėjimus pagal perleistas būsto paskolų sutartis, surinktas lėšas perveda bankui, informuoja klientus apie atsiskaitymus ir įsiskolinimus, tiesiogiai bendrauja su klientais šiais klausimais ir pan. Atlygis, kurį įmonei „A“ moka bankas tiesiogiai priklauso nuo išieškotų sumų. Pagal sutarties sąlygas įmonė „A“ neturi teisės keisti sutarčių sąlygų, atleisti nuo delspinigių, atsisakyti pretenzijos, atleisti nuo žalos ar nuostolių atlyginimo.

Ar apmokestinamos PVM įmonės „A“ bankui teikiamos paslaugos?

Pateiktu atveju įmonės „A“ bankui teikiamos paslaugos tikslas - surinkti banko klientų skolas pagal perleistas būsto paskolų sutartis. Siekdama pasiekti šį tikslą įmonė „A“ informuoja klientus apie įsiskolinimą bankui, su jais tiesiogiai bendrauja ir pan. Be to, įmonės „A“ gaunamas atlygis už jos teikiamas paslaugas tiesiogiai priklauso nuo išieškotų skolų dydžio.

Sandoriai, kuriais siekiama piniginės skolos apmokėjimo, PVM tikslais laikomi skolų išieškojimo sandoriais. Todėl įmonės „A“ bankui teikiamos mokėjimų pagal perleistas būsto paskolų sutartis surinkimo iš klientų paslaugos, kaip skolos išieškojimo paslaugos, apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

5. PVM lengvata netaikoma ir finansuotojo paslaugoms, teikiamoms pagal faktoringo sutartį. [Civilinio kodekso](#) 6.903 straipsnyje nustatyta faktoringo sutarties samprata, t. y. nustatyta, kad „Faktoringo sutartimi viena šalis (finansuotojas) perduoda arba įsipareigoja perduoti kitai šaliai (klientui) pinigus mainais už kliento (kreditoriaus) piniginių reikalavimų, susijusių su prekių pardavimu, darbų atlikimu ar paslaugų teikimu, trečiajam asmeniui (skolininkui), o klientas perleidžia arba įsipareigoja perleisti finansuotojui piniginių reikalavimų skolininkui (finansavimas su sąlyga perleisti piniginių reikalavimų) ir mokėti sutartyje nustatytą atlyginimą“.

Pagal PVM įstatymo nuostatas, finansuotojo gautas atlyginimas yra PVM objektas. Kadangi finansuotojo pagal faktoringo sutartį teikiamoms paslaugoms PVM lengvata netaikoma, todėl finansuotojo gautas faktoringo atlyginimas turi būti apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą. Faktoringo atlyginimą sudaro faktoringo sutartyje numatyti faktoringo mokesčiai. Tai gali būti ne tik už piniginių reikalavimų perėmimą finansuotojo imamas mokestis, bet ir jo iš kliento gaunamos faktoringo palūkanos (t. y. palūkanos už finansuotojo suteiktą finansavimą) bei administravimo mokestis.

1 pavyzdys

UAB „A“ (toliau – Pardavėjas), norėdamas užsitikrinti pakankamą apyvartinių lėšų kiekį bei didesnę skolos atgavimo tikimybę, sudaro faktoringo sutartį su banku „B“ (toliau – Finansuotoju), kurioje Finansuotojas suteikia Pardavėjui 200 000 eurų faktoringo limitą.

Pagal Pardavėjo ir Finansuotojo sudarytą sutartį, Pardavėjas įsipareigoja perleisti Finansuotojui pardavėjo skolininko (prekių pirkėjo) piniginių reikalavimų. Finansuotojas įsipareigoja perimti piniginių reikalavimų pagal Pardavėjo skolininkui išrašytas sąskaitas faktūras ir Pardavėjui avansu pervesti 85 proc. sąskaitose faktūrose nurodytos sumos.

Pardavėjas įsipareigoja Finansuotojui mokėti: faktoringo (finansavimo) palūkanas – 7 proc. nuo banko finansuotos sumos, komisinį (sąskaitos priėmimo) mokestį – 2 proc. nuo sumų, nurodytų perimtose sąskaitose faktūrose, sutarties (administravimo) mokestį - 0,65 procento faktoringo limitu ir PVM.

Vykdam sutartį, Finansuotojas perėmė iš Pardavėjo piniginių reikalavimą skolininkui (prekių pirkėjui) pagal skolininkui Pardavėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytų prekių vertė sudarė 100 000 eurų ir Pardavėjui avansu perėmė 85 proc. PVM sąskaitose faktūrose nurodytos sumos (85 000 eurų). Šiuo atveju Finansuotojo gautą faktoringo atlyginimą sudarys faktoringo (finansavimo) palūkanos – 5 950 eurų ($85\,000 \times 7 / 100$); komisinis (sąskaitos priėmimo) mokestis - 2000 eurų ($100\,000 \times 2 / 100$), sutarties (administravimo) mokestis - 1300 eurų ($200\,000 \times 0,65 / 100$), viso – 9 250 eurų. Šios Finansuotojo teikiamos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

6. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM, apskaičiuoto už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

4. PVM neapmokestinami sandoriai dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), taip pat grynujų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų išmokėjimo, pinigų tvarkymo ir kitos paslaugos, tiesiogiai susijusios su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis.

Komentaras

1. Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta, kad PVM neapmokestinami sandoriai įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kitų metalų monetas ar banknotus, kurie paprastai nėra naudojami kaip atsiskaitymo priemonė, arba numizmatinės vertės monetas. Taigi, sandoriai dėl valiutos pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies e punktą, suprantami kaip sandoriai dėl pačios valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip teisėta mokėjimo priemonė.

Šioje dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma, jei teikiamos paslaugos yra vien administracinio, fizinio, techninio ar panašaus pobūdžio, dėl jų nesikeičia šalių finansinė ar teisinė padėtis (žr. PVM įstatymo 28 straipsnio 9 dalį).

ESTT byloje C-42/18 *Cardpoint*, buvo nagrinėtas paslaugų, susijusių su grynujų pinigų pervežimu, bankomatų papildymu, apmokestinimas PVM. ESTT konstatavo, kad PVM neapmokestinamas sandoris dėl mokėjimų neapima bankomatų aptarnavimo paslaugų teikimo, kai šią paslaugą sudaro, be kita ko, šių bankomatų aprūpinimas banknotais.

PVM neapmokestinamiems sandoriams dėl valiutos priskiriama: 1) valiutos pirkimo, pardavimo, keitimo sandorių vykdymas; 2) grynujų pinigų įmokų priėmimas ir išmokų išmokėjimas; 3) užsienio valiutos pirkimo - pardavimo išankstiniai sandoriai, užsienio valiutos pirkimo - pardavimo pasirinkimo sandoriai ir apsikeitimo valiuta sandoriai bei jų tvarkymas; 4) sandorių duomenų siuntimas ir apdorojimas per įvairias tarptautines sandorių sudarymo sistemas. ir pan. Tačiau grynujų pinigų inkasavimas, saugojimas ir pristatymas, monetų ir banknotų skaičiavimas, jų tikrumo ir tinkamumo naudoti apyvartoje tikrinimas, tvarkymas ir kitos susijusios paslaugos savo esme yra techninio pobūdžio ir joms PVM lengvata netaikoma.

PVM neapmokestinamoms finansinėms paslaugoms priskiriamos ir tokios (pvz., teikiamos akcinės bendrovės „Lietuvos paštas“ ar kito ūkio subjekto) paslaugos:

- draudimo, kitų išmokų pristatymo ir išmokėjimo,
- pensijų, pašalpų bei kitų išmokų pristatymo ir išmokėjimo,
- įmokų už elektros energiją, buto nuomą, dujas, telekomunikacijų bei komunalines paslaugas, draudimo, kitų įmokų ir mokesčių priėmimo.

1 pavyzdys

Bendrovė atlieka pinigų siuntimo paštu (pašto perlaidos) paslaugą. Galimos kelios pašto perlaidos rūšys:

1) grynųjų pinigų pašto perlaidos: siuntėjas pateikia lėšas bendrovės paskirtojo operatoriaus teikimo vietoje ir paprašo visą tą sumą išmokėti gavėjui grynaisiais pinigais;

2) pervedimo iš sąskaitos perlaida: siuntėjas nurodo, kad iš jo sąskaitos, kurią tvarko bendrovės paskirtasis operatorius, būtų nurašyta tam tikra suma ir paprašo visą sumą išmokėti gavėjui grynaisiais pinigais;

3) pervedimo iš sąskaitos į sąskaitą perlaida: siuntėjas pateikia lėšas bendrovės paskirtojo operatoriaus paslaugų teikimo vietoje ir paprašo visą tą sumą pervesti į jo gavėjo sąskaitą;

4) pervedimas iš sąskaitos į sąskaitą: siuntėjas nurodo, kad iš jo sąskaitos, kurią tvarko bendrovės paskirtasis operatorius, būtų nurašyta tam tikra suma ir paprašo tokią pat sumą pervesti į gavėjo sąskaitą.

Visais pateiktais atvejais pašto perlaidos (pinigų siuntimo paštu) paslaugos iš esmės yra susijusios su pinigų priėmimu, išdavimu ar pristatymu, pinigų pervedimu iš sąskaitos į sąskaitą. Tokios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis, kurios vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

Remiantis ESTT praktika byloje C-264/14 *Hedqvist*, tradicinių valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai (t. y. kainos, kurią atitinkamas sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui) yra paslaugų teikimas už atlygį, t. y. valiutos keitimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, atitinkanti Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) [2023/1114](#) dėl kriptoturto rinkų keliamus reikalavimus, užsiima bitkoinų pirkimu-pardavimu. Minėta įmonė bitkoino vienetą nuperka už 526 eurus, o jį parduoda už 534 eurus. Tarkim, įmonė įsigijo ir pardavė 1 000 bitkoino vienetų, kurių įsigijimo kaina sudarė 526 000 eurų, pardavimo kaina – 534 000 eurais.

Ar bitkoinų pirkimo-pardavimo sandoriai PVM tikslais laikomi finansinėmis, PVM neapmokestinamomis paslaugomis?

Euro keitimas į bitkoino vienetus laikomas valiutos keitimo sandoriu, kurio atlygį sudaro marža - skirtumas tarp kainos, kuria įmonė tą valiutą parduoda savo klientams, ir kainos, kurią įmonė sumokėjo įsigydamas valiutą – 8 000 eurų (534 000 - 526 000). Toks sandoris, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamas.

2. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM, apskaičiuotą už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

5. PVM neapmokestinami sandoriai dėl vertybinių popierių, išvestinių finansinių priemonių, taip pat tarpininkavimo nurodytuose sandoriuose ir kitos tiesiogiai su nurodytaisiais sandoriais susijusios paslaugos (emisijos organizavimas, vykdymas, registravimas ir kt.). Šios dalies nuostatos netaikomos:

1) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių kokias nors teises į nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus;

2) sandoriams dėl vertybinių popierių (išskyrus nurodytuosius šio įstatymo 111 straipsnyje), patvirtinančių nuosavybės teisę į prekes, nenurodytas 1 punkte;

3) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti vertybinius popierius, nurodytus šios dalies 2 punkte;

4) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių saugojimo paslaugoms;

5) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių portfelio valdymo, konsultavimo investavimo į vertybinius popierius ir (arba) išvestines finansines priemones klausimais, taip pat vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių rinkos tyrimo paslaugoms.

Komentaras

1. Pagal [Civilinio kodekso](#) 1.101 straipsnį, vertybinis popierius, kaip civilinių teisių objektas, - tai dokumentas, patvirtinantis jį išleidusio asmens (emitento) įsipareigojimus šio dokumento turėtojų. Vertybinis popierius gali patvirtinti dokumento turėtojo teisę gauti iš emitento palūkanų, dividendų, dalį likviduojamos įmonės turto ar emitentui paskolintų lėšų (akcijų, obligacijų ir kt.), teisę ar pareigą atlygintinai ar neatlygintinai įsigyti ar perleisti kitus vertybinius popierius (pasirašymo teises, būsimuosius sandorius, opcionus, konvertuojamas obligacijas ir pan.), teisę gauti tam tikras pajamas ar pareigą sumokėti, pasikeitus vertybinių popierių rinkos kainoms (indeksui ir pan.). Vertybiniu popieriumi taip pat laikomas dokumentas, kuriuo tiesiogiai pavedama bankui išmokėti tam tikrą pinigų sumą (čekiai) ar kuris patvirtina pareigą sumokėti tam tikrą pinigų sumą šiame dokumente nurodytam asmeniui (vekseliai), arba kuris įrodo nuosavybės teisę į prekes (prekiniai vertybiniai popieriai), taip pat dokumentas, patvirtinantis teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti prekinis vertybinius popierius (išvestinis prekinis vertybinis popierius). Įstatymų numatytais atvejais leidžiami nematerialūs vertybiniai popieriai, kurie yra pažymimi (įtraukiami į apskaitą) vertybinių popierių sąskaitose.

2. Vertybiniams popieriams priskiriama:

- Akcija - tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo (akcininko) teisę dalyvauti valdant įmonę, jeigu įstatymai nenustato ko kita, teisę gauti akcinės įmonės pelno dalį dividendais ir teisę į dalį įmonės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitas įstatymų nustatytas teises. Akcijos gali būti vardinės arba pareikštinės, paprastos arba privilegijuotos, materialios ir nematerialios.

- Obligacija - tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo teisę gauti iš obligaciją išleidusio asmens joje nustatytais terminais nominalią obligacijos vertę, metines palūkanas ar kitokią ekvivalentą arba kitas turtines teises.

- Čekis, kaip vertybinis popierius, - tai čekio davėjo surašytas tam tikros formos pavedimas bankui be išlygų išmokėti jame įrašytą pinigų sumą čekio turėtojų.

- Vekselis, kaip vertybinis popierius, - tai dokumentas, kuriuo jį išrašantis asmuo be išlygų įsipareigoja tiesiogiai ar netiesiogiai sumokėti tam tikrą pinigų sumą vekselyje nurodytam asmeniui arba kuriuo tai padaryti pavedama kitam asmeniui. Vekselis gali būti įsakomasis (trata) arba paprastasis (solo vekselis). Įsakomuoju vekseliu (trata) jo davėjas paveda kitam asmeniui, kad šis vekselio sumą sumokėtų jame nurodytam asmeniui. Paprastuoju vekseliu (solo) jo davėjas pats įsipareigoja sumokėti jame nurodytą sumą.

- Konosamentas, kaip vertybinis popierius - tai dokumentas, įrodantis sutarties sudarymo faktą ir patvirtinantis jo turėtojo teisę gauti iš vežėjo konosamente nurodytus daiktus (krovinį) bei jais disponuoti. Konosamentas priskiriamas prie prekiųjų vertybinių popierių, suteikiančių nuosavybės teisę į prekes, taip pat teisę gauti prekę.

- Kiti vertybiniai popieriai, atitinkantys aukščiau paminėtus reikalavimus, keliamus vertybiniams popieriams.

3. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 12 dalį, išvestinė finansinė priemonė - finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina susijusi su prekių, kuriomis šis instrumentas remiasi, verte arba kaina, taip pat finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina susijusi su vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumo vertinimu ar kitu kintamuoju.

4. PVM neapmokestinami:

- sandoriai dėl vertybinių popierių (vertybinių popierių pardavimas, mainai, skolinimas, nuoma, pervedimas, emisijos organizavimas ir pan.);

1 pavyzdys

Bendrovė, PVM mokėtoja, parduoda kitos įmonės turimas akcijas, taip pat vienos įmonės akcijas keičia į kitos įmonės akcijas. Šiuo atveju bendrovės vykdoma veikla - akcijų pardavimas ir mainai, kaip vertybinių popierių sandoriai, PVM neapmokestinami.

- sandoriai dėl išvestinių finansinių priemonių (būsimasis, išankstinis, pasirinkimo sandoriai dėl palūkanų normų, valiutos kurso, vertybinių popierių kainos, ir pan.). Tokioms PVM neapmokestinamoms išvestinėms finansinėms priemonėms priskiriami, pvz., pasirinkimo sandoriai;

- opcionai dėl vertybinių popierių, investicinių priemonių pirkimo ar pardavimo, įskaitant priemones, kurios suteikia teisę tik gauti pinigus, taip pat valiutos ir palūkanų normos opcionai (opcionas yra pasirinkimo sandoris, suteikiantis teisę, bet ne įsipareigojimą pirkti (pirkėjo opcionas), arba parduoti (pardavėjo opcionas) sandorio objektą – vertybinius popierius, valiutą ar finansinius aktyvus už sutartą kainą, sutartą datą arba iki jos), taip pat būsimasis, išankstinis, pasirinkimo ar kitoks sandoris dėl teisės pirkti arba parduoti prekes;

2 pavyzdys

Įmonė sudarytą valiutos pasirinkimo sandorį (opcioną dėl valiutos) už atlygį perleidžia kitai įmonei. Šiuo atveju įmonės gautas atlygis už opciono dėl valiutos perleidimą bus laikomas sandoriu dėl išvestinių finansinių priemonių ir PVM neapmokestinamas.

- tarpininkavimo ir kitos tiesiogiai su vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių sandoriais susijusios paslaugos (emisijos organizavimas, vykdymas, registravimas ir pan.). Tarpininkavimo šiuose sandoriuose paslaugas gali teikti vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkai (toliau – tarpininkai) - finansų maklerio įmonės bei subjektai, turintys teisę teikti investicines paslaugas. PVM neapmokestinamos tokios tarpininkų teikiamos tarpininkavimo

paslaugos: pavedimų dėl vertybinių popierių priėmimas ir perdavimas; pavedimų įsigyti ar perleisti vertybinius popierius vykdymas klientų sąskaita; pavedimų įsigyti arba perleisti vertybinius popierius vykdymas savo sąskaita; vertybinių popierių platinimas pagal susitarimą su emitentu, įsipareigojant arba neįsipareigojant jo emisiją išplatinti ir pan. Be to, PVM lengvata taikoma kitoms, tiesiogiai su vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių sandoriais susijusioms paslaugoms.

Remiantis ESTT praktika (bylos C-2/95 *Sparekassernes Datacenter (SDC)*, C-29/08 *Skatteverket*, C-540/09 *Skandinaviska Enskilda Banken*) su vertybiniais popieriais susiję sandoriai apima sandorius, kuriais galima sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių (teisinės ir finansinės padėties tarp šalių nekeičiančių administracinių, materialių ir techninių paslaugų bei finansinės informacijos veiklos nepriskiriamos sandoriams, susijusiems su vertybiniais popieriais). Prie tokių sandorių priskiriama emisijos organizavimas, vykdymas, registravimas, vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių fiksavimas asmeninėse finansinių priemonių sąskaitose, finansinių priemonių įtraukimas į prekybą reguliuojamoje rinkoje, kotiravimas (vertybinių popierių kurso nustatymas) ir kt. [Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatyme](#) nustatyta tvarka. Tačiau teisės dalyvauti reguliuojamoje rinkoje (už kurią reguliuojamos rinkos operatorė, vadovaudamasi Finansinių priemonių rinkų įstatymu, ima metinę nario įmoką), taip pat reguliuojamos rinkos operatorės teikiamos galimybių prekiauti reguliuojamoje rinkoje užtikrinimo paslaugos (už kurias reguliuojamos rinkos operatorė, vadovaudamasi Finansinių priemonių rinkų įstatymu, ima nustatyto dydžio įmoką už reguliuojamus rinkos sandorius) iš esmės nėra sandoriai, kurie gali sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių ir todėl jiems PVM lengvata netaikoma.

Teikiame su vertybinių popierių (VP) sąskaitos atidarymu, aptarnavimu, VP prekyba ir saugojimu bei išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusių paslaugų sąrašą (sąrašas nėra baigtinis):

Paslaugos pavadinimas	Argumentai	Finansinė (Taip)/ Nefinansinė (Ne)
1. VP atpirkimo (angl. <i>repo</i>) sandoris yra trumpalaikis finansavimo susitarimas, kuriame viena šalis parduoda vertybinius popierius ir įsipareigoja juos atpirkti vėliau, kita šalis perka vertybinius popierius ir įsipareigoja juos parduoti atgal, o skirtumas tarp pardavimo ir atpirkimo kainos yra palūkanų ekvivalentas. <i>Repo</i> sandorio administravimo mokestis mokamas už sandorio organizavimą, vykdymą ir priežiūrą: • sandorio registravimą ir stebėseną; • parduodamų VP valdymą (užstato vertės skaičiavimą, maržą, vertės pokyčių stebėjimą, VP pakeitimo administravimą); • atsiskaitymų organizavimą (pinigų ir vertybinių popierių pervedimų	Sandoris gali pakeisti sandorio šalių ekonominę ir teisinę padėtį ir todėl laikomas finansinių paslaugų teikimo sandoriu.	Taip

koordinavimą, palūkanų skaičiavimą, sandorio užbaigimą); • rizikos valdymą (kontrahento rizikos vertinimą, rinkos rizikos stebėjimą, likvidumo rizikos kontrolę).		
2. VP saugojimas.	Tai nėra vien administracinio/techninio pobūdžio paslauga, nes apima ne tik sąskaitų tvarkymą, bet ir užtikrina nuosavybės teisės apsaugą bei tinkamą pajamų iš VP gavimą: • užtikrinama, kad VP yra tinkamai registruoti kliento vardu, apsaugoti nuo neteisėto disponavimo ir tvarkymo. Tai kuria teisinį tikrumą ir yra esminė paslaugos dalis. • stebimi esminiai įvykiai (palūkanų, dividendų mokėjimai, VP supirkimai ir pan.) ir atliekami būtini veiksmai, kad klientas gautų visą jam priklausančią finansinę naudą, pervedamos lėšos).	Materialinių VP saugojimo paslaugos – Ne Nematerialinių VP saugojimo paslaugos - Taip
3. VP sandorių registravimas: • pagal standartinę banko sutartį - sandorio šalys užpildo ir pateikia banko pateiktą VP perleidimo sutartį ir bankas iš vienos sandorio šalies VP sąskaitos perkelia VP į kitos šalies VP sąskaitą; • nestandartinių VP sandorių registravimas – VP sandorių registravimas pagal sandorio šalių pateiktas VP perleidimo sutartis, įskaitant paveldėjimo būdu perleistų VP registravimą, bei kitų finansų tarpininkų pateiktą informaciją apie įvykusius sandorius.	Keičiama sandorio šalių teisinė ir ekonominė padėtis. Todėl visi VP registravimo sandoriai PVM tikslais laikomi finansiniais sandoriais.	Taip
4. VP įkeitimas/ įkeitimo panaikinimas – laikinas disponavimo VP teisės apribojimas pagal pateiktus dokumentus (pvz., teismo sprendimus, antstolio raštus,	Įkeičiant/panaikinant įkeitimą keičiama sandorio šalių ekonominė ir teisinė padėtis (t. y. galimybė disponuoti VP). Todėl VP	Taip

finansavimo atveju – finansavimą suteikusių padalinių nurodymus).	įkeitimas laikomas finansine paslauga.	
5. Dalyvavimas finansinių priemonių pasirašymuose ir siūlymuose - banko klientui pareiškus norą dalyvauti akciniuose įvykiuose (pvz., neprivalomame akcijų supirkime), klientas bankui nurodo (pateikia instrukciją), kokius veiksmus atlikti (pvz., supirkti ar parduoti akcijas), atitinkamai bankas įvykdo kliento nurodymą.	Banko įvykdomas kliento nurodymas pakeičia sandorio šalių teisinę ir ekonominę padėtį, todėl paslauga laikoma finansine.	Taip
6. Privalomi akciniai įvykiai – privalomai nurašomi VP, pvz., obligacijų išpirkimas.	Keičiama sandorio šalių teisinė ir ekonominė padėtis, todėl paslauga finansinė.	Taip
7. Kliento atstovavimas visuotiniame akcininkų susirinkime – banko klientui pareiškus norą dalyvauti užsienio įmonės akcininkų susirinkime (pvz., balsuoti už tam tikrus sprendimus), kliento sprendimai perduodami per banką (ir per visą saugotojų grandinę), ir tam yra pritaikomas mokestis klientui.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių finansinės ir ekonominės situacijos.	Ne
8. Kliento atstovavimas balsavime elektroniniu būdu – banko klientui pačiam pareiškus norą dalyvauti užsienio įmonės akcininkų susirinkime, jam suteikiamas specialus kodas, įgalinantis prisijungti prie visuotinio akcininkų susirinkimo.	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
9. VP biržos keitimas – kliento VP prekybos vietos keitimas (pvz., vienai biržai nutraukus prekybą tam tikrais VP, jie perkeliama į kitą biržą).	Techninė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
10. Užsienio valstybei sumokėtų mokesčių susigrąžinimas – permokėtų mokesčių sugrąžinimas klientui (pvz., pagal DTT).	Administracinė paslauga, nekeičianti sandorio šalių teisinės ir ekonominės situacijos.	Ne
11. Asmeninė VP sąskaita CSD – atskiros asmeninės kliento sąskaitos centriniame vertybinių popierių depozitoriume atidarymas. Paprastai visi banko klientų VP yra saugomi vienoje banko VP sąskaitoje, tačiau klientui pageidaujant, atidaroma asmeninė centrinio vertybinių popierių depozitoriumo sąskaita konkrečiam klientui ir atitinkamai	Šios paslaugos esmė nematerialių vertybinių popierių saugojimas. Tokia paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga.	Taip

mokamas užmokestis už šios sąskaitos atidarymą, palaikymą ir administravimą.		
12. VP sąskaitų tvarkytojo pakeitimas, kai VP pervedami iš vieno tarpininko pas kitą.	Šios paslaugos iš esmės apima nematerialių vertybinių popierių saugojimą. Tokia paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga.	Taip
13. VP pervedimas tarp savų sąskaitų.	Šios paslaugos iš esmės apima nematerialių vertybinių popierių saugojimą. Tokia paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga.	Taip
14. VP registravimo ir tvarkymo paslauga: • įrašų atlikimas asmeninėse finansinių priemonių sąskaitose; • VP savininko prašymu išdavimas įrašų iš VP sąskaitos; • metinių ataskaitų, VP savininkų sąrašų pateikimas; • dokumentų, kurių pagrindu atlikti įrašai VP sąskaitose, saugojimas.	Ši paslauga yra kompleksinė, susidedanti iš keleto glaudžiai susijusių elementų, kurių pagrindinis - VP fiksavimas asmeninėse finansinių priemonių sąskaitose. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad teikiama VP fiksavimo asmeninėse finansinių priemonių sąskaitose paslauga, kuri kaip paslauga, susijusi su VP, PVM tikslais laikoma finansine paslauga.	Taip
15. Dividendų paskirstymo ir jų išmokėjimo (pavedimo) akcininkams paslaugos, taip pat gyventojų pajamų arba pelno mokesčio apskaičiavimo bei pavedimo į biudžetą paslaugos, ataskaitų apie išmokėtus dividendus pateikimas emitentui bei konsultavimas dividendų mokėjimo klausimais.	Sandoris susideda iš keleto, glaudžiai susijusių, nesavarankiškų elementų ir dėl to PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris, kurio pagrindinis tikslas - išmokėti (pervesti) dividendus akcininkams bei pervesti mokesčius už akcininkus į biudžetą. Banko teikiamos dividendų išmokėjimo (pavedimo) akcininkams bei mokesčių į biudžetą pavedimo paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.	Taip

1 pavyzdys

Bankas su įmone pasirašo valiutos pasirinkimo sutartį (opcioną dėl valiutos kurso). Pagal šią sutartį įmonė įgyja teisę po 3 mėnesių pirkti 10 000 EUR už 9 400 USD (EUR ir USD kursas šiuo atveju 1:0,94000), o bankas gauna 3 procentų komisinį mokestį nuo sandorio sumos eurai arba ekvivalentinę sumą eurai. Šiuo atveju banko gauti komisiniai PVM neapmokestinami.

Sudarius tokį pasirinkimo sandorį, įmonė po 3 mėnesių neprivalo pirkti eurų, t. y. įmonė eurus pirs tik tokiu atveju, jei jai tai bus naudinga. Jeigu ateityje EUR ir USD kursas bus didesnis už aptartą sutartyje, pvz., 1:1,0000, įmonė pasinaudos pasirinkimo sandoriu ir 10 000 EUR pirs už 9400 USD. Jeigu EUR ir USD kursas bus mažesnis nei 1:0,94, įmonė gali nepasinaudoti pasirinkimo sandoriu.

2 pavyzdys

Akcinė bendrovė paveda finansų maklerio įmonei už atitinkamą atlygį prekiauti jos akcijomis vertybinių popierių biržoje. Šiuo atveju finansų maklerio įmonės gaunamas atlygis PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Investicijas valdanti bendrovė, veikianti Lietuvoje, parduoda savo įmonės X valdomas akcijas. Siekdama akcijas parduoti palankiausiomis sąlygomis naudojasi Anglijos įmonės teikiamomis paslaugomis, t. y. Anglijos įmonė ieško potencialių akcijų pirkėjų, teikia konsultacijas, susijusias su investavimu į akcijas, derasi dėl akcijų pardavimo sąlygų, atlygį (komisinius) gauna su sąlyga, kad jo surasti klientai pirs akcijas.

Ar šios Anglijos įmonės teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Pateiktu atveju sandoris susideda iš keleto elementų: klientų paieškos, konsultavimo, derybų. Šie sandorį sudarantys elementai yra glaudžiai susiję ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio. Tokiu atveju PVM tikslais reikia nustatyti, kuris iš šių elementų yra pagrindinis ir taikyti šiam elementui nustatytą PVM tarifą. Pateiktu atveju ypač svarbu atskirti, ar pagrindinis sandorio elementas yra konsultavimas dėl investavimo į vertybinius popierius, ar - tarpininkavimas (įskaitant derybas) dėl vertybinių popierių įsigijimo, nes šiems elementams taikomos skirtingos apmokestinimo PVM taisyklės.

Nagrinėjamu atveju pagrindinis sandorio tikslas yra klientų paieška bei derybų su jais dėl akcijų įsigijimo vedimas. Tokiu atveju laikoma, kad pagrindinis sandorio elementas yra tarpininkavimas (įskaitant derybas), vykdant akcijų pardavimą. Tarpininkavimo (įskaitant derybas) akcijų pardavimo sandoryje paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 5 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

4 pavyzdys

Finansų maklerio įmonė (toliau – FMĮ), veikdama kaip vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkas, sudaro sutartį su klientu, kuria įsipareigoja surasti įmonės Y akcijų pardavėjus ir atstovauti klientą derybose su jais. Už suteiktas paslaugas FMĮ klientas sumoka 2 proc. nuo įmonės Y akcijų įsigijimo kainos.

Ar FMĮ teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

FMĮ klientui teikiamos atstovavimo derybose su akcijų pirkėjais paslaugos, kurių tikslas padaryti viską, kad klientas ir įmonė Y susitartų, kaip tarpininkavimo, parduodant vertybinius popierius, paslaugos PVM neapmokestinamos.

5 pavyzdys

Bankas pagal su akcinėmis bendrovėmis (toliau – emitentas) sudarytas sutartis teikia dividendų išmokėjimo / paskirstymo paslaugas, t. y. paskirsto emitento dividendams pervestas lėšas emitento akcininkams (apskaičiuoja ir išmoka emitento akcininkui priklausančius gauti dividendus už turimas emitento akcijas, apskaičiuoja kiekvienam akcininkui už gautinus dividendus priklausančias sumokėti gyventojų pajamų arba pelno mokesčius į valstybės biudžetą ir šias apskaičiuotas sumas perveda į valstybės biudžetą, pateikia emitentui ataskaitą apie išmokėtus dividendus, teikia konsultacijas dividendų mokėjimo ir vertybinių popierių sąskaitų tvarkymo klausimais, kiek tai susiję su dividendų išmokėjimu, ir pan.).

Ar šios banko teikiamos paslaugos gali būti laikomos paslaugomis, tiesiogiai susijusiomis su vertybinių popierių sandoriais?

Nagrinėjamu atveju sandoris susideda iš keleto paslaugų: dividendų paskirstymo ir jų išmokėjimo (pavedimo) akcininkams paslaugos, taip pat gyventojų pajamų arba pelno mokesčio apskaičiavimo bei pavedimo į biudžetą paslaugos, ataskaitų apie išmokėtus dividendus pateikimo emitentui bei konsultavimo dividendų mokėjimo ir vertybinių popierių sąskaitų tvarkymo klausimais (kiek tai susiję su dividendų išmokėjimu) paslaugos. Iš esmės šie elementai neturi atskiro savarankiško tikslo ir dėl to PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris, kurio pagrindinis tikslas - išmokėti (pervesti) dividendus akcininkams bei pervesti mokesčius už akcininkus į biudžetą. Banko teikiamos dividendų išmokėjimo (pavedimo) akcininkams bei mokesčių į biudžetą pavedimo paslaugos laikomos finansinėmis paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

6 pavyzdys

Latvijos bankas „A“ (toliau – tarpininkas) Lietuvos bankui „B“ (toliau – bankas) teikia tokias paslaugas: savo sąskaita informuoja potencialius klientus apie galimybę prekiauti realiu laiku per platformą X (toliau – platforma) finansinėmis priemonėmis, suteikia pradinę informaciją apie per platformą siūlomas finansines priemones, susidomėjusius klientus identifikuoja pagal finansų įstaigų klientams nustatytus reikalavimus, ir jų duomenis perduoda bankui. Bankui papildomai patikrinus tarpininko pateiktą informaciją ir patvirtinus referuotą asmenį kaip klientą, su tokiau asmeniu sudaroma sutartis dėl prekybos platformoje. Tarpininkui mokamas atlygis (komisiniai) priklauso nuo referuotų klientų platformoje sudarytų finansinių sandorių vertės.

Ar tarpininko bankui teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Pateiktu atveju, kai tarpininkui mokamas atlygis (komisiniai) už bankui suteiktas paslaugas tiesiogiai priklauso nuo tarpininko surastų klientų platformoje sudarytų finansinių sandorių vertės, galima teigti, kad tarpininko bankui teikiamų paslaugų tikslas – surasti potencialius investuotojus (klientus), kurie prekiaus vertybiniais popieriais bei išvestinėmis finansinėmis priemonėmis per banko platformą. Tokios paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos tarpininkavimo, sudarant vertybinių popierių ir (ar) išvestinių finansinių priemonių sandorius, paslaugomis, kurios vadovaujantis minėtomis PVM įstatymo 28 straipsnio 5 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

7 pavyzdys

Bendrovė yra reguliuojamos rinkos operatorė. Bendrovė už atlygį teikia tokias paslaugas:

- 1) finansinių priemonių įtraukimas į Bendrovės prekybos sąrašus (mokama nustatyto dydžio įmoka);
- 2) finansinių priemonių kotiravimas (mokama metinė įmoka);

3) teisės dalyvauti Bendrovės „X“ reguliuojamoje rinkoje suteikimas (imama metinė nario įmoka);

4) galimybių prekiauti reguliuojamoje rinkoje užtikrinimas (imama įmoka už reguliuojamus rinkos sandorius, Bendrovė ima 10 proc. nuo kiekvieno sandorio vertės);

Ar šios Bendrovės teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Finansinių priemonių įtraukimas į Bendrovės prekybos sąrašus ir kotiravimo paslaugos, remiantis Finansinių priemonių rinkų įstatymo nuostatomis, yra būtinos, kad biržos reguliuojamoje rinkoje vyktų akcijų prekyba ir dėl to šios paslaugos laikomos tiesiogiai su vertybinių popierių sandoriais susijusiomis paslaugomis, kurios pagal PVM įstatymo 28 straipsnio 5 dalies nuostatas, PVM neapmokestinamos.

Teisės dalyvauti Bendrovės „X“ reguliuojamoje rinkoje suteikimas (už kurią Bendrovei mokama metinė nario įmoka), taip pat galimybių prekiauti reguliuojamoje rinkoje užtikrinimas (už kurį Bendrovei mokama įmoka už reguliuojamus rinkos sandorius) iš esmės nėra sandoriai, kurie gali sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių ir todėl jiems PVM lengvata netaikoma.

Remiantis ESTT praktika byloje C-540/09 *Skandinaviska Enskilda Banken*, tiesiogiai su vertybinių popierių ar finansinių priemonių sandoriais susijusiomis paslaugomis laikomos paslaugos, kurias kredito įstaiga už atlygį teikia akcijas išleisti ketinančiai bendrovei kaip finansinių priemonių išplatavimo garantiją, kuria kredito įstaiga įsipareigoja įsigyti per akcijų pasirašymo laikotarpį nepasirašytas akcijas.

8 pavyzdys

Bankas „A“ su bendrove „B“ pasirašė paslaugų teikimo sutartį, kurioje bankas už atlygį įsipareigojo bendrovei teikti finansinių priemonių išplatavimo garantijas, t. y. bankas įsipareigojo nupirkti šios bendrovės akcijas, kurios nebus pasirašytos per pasirašymo laikotarpį.

Ar banko „A“ teikiama finansinių priemonių išplatavimo garantijos paslauga apmokestinamos PVM?

Ne, neapmokestinama. Ši paslauga, remiantis ESTT praktika byloje C-540/09 *Skandinaviska Enskilda Banken* laikoma finansine, su finansinių priemonių sandoriais susijusia paslauga.

5. PVM lengvata netaikoma:

1) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių kokias nors teises į nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus (pvz., pajus, patvirtinantis teisę į statinį, sandoriai dėl Nekilnojamojo turto investicinių fondų investicinių vienetų);

2) sandoriams dėl vertybinių popierių (išskyrus tuos sandorius, kurie patvirtina nuosavybės teisę į investicinį auksą), patvirtinančių nuosavybės teisę į prekes (tai įvairūs sandoriai dėl prekių vertybinių popierių, pvz., konosamento);

3) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti vertybinius popierius, patvirtinančių nuosavybės teisę į prekes;

4) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių saugojimo paslaugoms (PVM apmokestinamos tik materialinių vertybinių popierių saugojimo paslaugos);

5) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių portfelio valdymo, konsultavimo investavimo į vertybinius popierius ir (arba) išvestines finansines priemones klausimais, taip pat vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių rinkos tyrimo paslaugoms (vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių portfelio valdymo paslaugas gali teikti

įmonės, kurios pagal Finansinių priemonių rinkų įstatymą turi teisę teikti šias paslaugas (vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkai - finansų maklerio įmonės bei komerciniai bankai ir kt.); konsultavimo investavimo į vertybinius popierius ir (arba) išvestines finansines priemones klausimais ir vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių rinkos tyrimo paslaugas gali teikti vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkai - finansų maklerio įmonės bei komerciniai bankai, taip pat kitos įmonės).

6. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM, apskaičiuotą už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

6. PVM neapmokestinamos investicinių kintamojo kapitalo bendrovių, uždaro tipo investicinių bendrovių, investicinių fondų ir pensijų fondų turto valdymo paslaugos.

Komentaras

1. Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punkte nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymo paslaugų. Lietuva yra pasirinkusi PVM neapmokestinti investicinių kintamojo kapitalo, uždaro tipo investicinių bendrovių, investicinių fondų ir pensijų fondo valdymo paslaugų.

Investicinių kintamojo kapitalo, uždaro tipo investicinių bendrovių, investicinių fondų veiklą ir valdymą reglamentuoja [Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas](#), [Lietuvos Respublikos informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas](#) ir [Lietuvos Respublikos alternatyviųjų kolektyvinio investavimo subjektų valdytojų įstatymas](#).

Pagal šių įstatymų nuostatas investicinių kintamojo kapitalo ar uždaro ir atvirojo tipo investicinių bendrovių (toliau – investicinių bendrovių) ir investicinio fondo valdymas gali būti perduotas valdymo įmonei. Šių fondų valdymo paslaugos, kurias teikia valdymo įmonė (t. y., bendrovė, kurios pagrindinė veikla investicinių fondų ar investicinių bendrovių valdymas) PVM neapmokestinamos.

2. Siekiant nustatyti, ar teikiamoms paslaugoms gali būti taikoma PVM įstatymo 28 straipsnio 6 dalyje nustatyta PVM lengvata, būtina įvertinti:

- ar investicinis fondas, kuriam teikiamos paslaugos, PVM tikslais laikomas specialiu investiciniu fondu, ir

- ar teikiamos paslaugos laikomos specialių investicinių fondų valdymo paslaugomis.

3. ESTT bylos C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* sprendime nurodė, kad Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktis (atitinkamai Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punktas) turi būti aiškinamas taip, jog jis valstybėms narėms suteikia diskreciją apibrėžti jų teritorijoje esančius fondus, kurie atitinka sąvoką „specialūs investiciniai fondai“ šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio tikslais. Tačiau naudodamosi šia diskrecija valstybės narės turi nepažeisti minėtos nuostatos tikslo, kuris yra supaprastinti investuotojams investavimą į vertybinius popierius pasitelkiant investavimo subjektus, taip užtikrinant fiskalinio neutralumo principą renkant pridėtinės vertės mokestį, susijusį su specialių investicinių fondų, konkuruojančių su kitais specialiais investiciniais fondais (pavyzdžiui, fondais, kuriems taikoma Tarybos direktyva 85/611/EEB (atnaujinta Tarybos direktyva 2009/65/EB), toliau – KIPVPS direktyva) valdymu (šie teiginiai taip pat grindžiami kita teismų praktika, ypač sprendimu byloje C-

593 *Staatssecretaris van Financiën*, 33 p.; C-424/11 *Wheels Common Investment Fund Trustees*, 18 p.; C-464/12, *ATP PensionService*, 42 p. ir kt.).

Remiantis ESTT praktika jungtinėje byloje C-639/22–C-644/22 *Stichting BPL Pensioen ir Fiscale Eenheid Achmea BV*, specialiais investiciniais fondais turi būti laikomi fondai, kurie, nebūdami kolektyvinio investavimo subjektai, kaip jie suprantami pagal KIPVPS direktyvą, vykdo tuos pačius sandorius kaip kolektyvinio investavimo subjektai ir arba bent jau turi panašių požymių, kad galėtų su jais konkuruoti. Tam, kad nustatyti, ar fondas PVM tikslais gali būti laikomas specialiu investiciniu fondu, kiekvienas fondas PVM tikslais turi būti vertinamas individualiai.

Remiantis ESTT praktika, fondas PVM tikslais gali būti laikomas specialiu investiciniu fondu, jeigu:

- fondas yra „kolektyvinė investicija“, t. y. kelių investuotojų sujungimas, kai investuotojui priklauso fondo dalis, bet ne pati fondo investicija (C-44/11 *Deutsche Bank*, 33 p.; C-464/12 *Pensios Service*, 50 p.);
- fondas veikia rizikos paskirstymo principu, t. y. investicijų grąža priklauso nuo investicijų efektyvumo ir turėtojai prisiima riziką, susijusią su fondo valdymu (C-44/11 *Deutsche Bank*, C-595/13 *Fiscale Eenheid X*, 36 p ir kt.), be to, šio fondo dalyviams dėl jo investicijų tenkanti rizika turi būti panaši į kolektyvinio investavimo subjekto investicinių vienetų savininkų riziką, susijusią su jų deponuotu turtu (C-639/22–C-644/22 *Stichting BPL Pensioen ir Fiscale Eenheid Achmea BV*, 45 p.);
- fondui valstybė narė taiko specialią valstybės priežiūrą (C-595/13 *Fiscale Eenheid X*, 40, 42, 48 p.);
- fondas, nebūdamas kolektyvinio investavimo subjektas, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 85/611, turi tokias pačias ypatybes kaip šie subjektai ir vykdo tokius pačius sandorius ar bent jau turi panašias ypatybes, kad galėtų su jais konkuruoti (C-424/11 *Wheels*, 24 p.; C-464/12 *ATP PensionService*, 47 p.; C-595/13 *Fiscale Eenheid X*, 47 p.).

1 pavyzdys

UAB „X“ teikia valdymo paslaugas investiciniams fondams ir investicinėms bendrovėms, veikiančioms pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą ir Lietuvos Respublikos informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą.

Ar šios UAB „X“ teikiamos investicinių fondų ir investicinių bendrovių valdymo paslaugos apmokestinamos PVM?

Vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 6 dalies nuostatomis, šios UAB „X“ teikiamos investicinių fondų ir investicinių bendrovių valdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

Bendrovė, turinti komanditinės ūkinės bendrijos (toliau – KŪB) statusą, įsteigė investicinį fondą, kuriam jokia speciali valstybės priežiūra netaikoma.

Ar KŪB įsteigto investicinis fondas PVM tikslais laikomas specialiu investiciniu fondu?

KŪB įsteigtas investicinis fondas, kuriam nėra taikoma speciali valstybės priežiūra, PVM tikslais nelaikomas specialiu investiciniu fondu.

4. Remiantis ESTT praktika byloje C-169/04 *Abbey National*, investicinių fondų „valdymo“ sąvoka apima administracinio investicinio fondų valdymo ir apskaitos paslaugas, suteiktas trečiojo asmens - valdytojo, jei jos sudaro atskirą bendrai įvertintą grupę ir yra būdingos ir esminės specialių investicinių fondų valdymui (t. y. tiesiogiai susijusios su fondo panaudojimu – investavimu į investavimo subjektų investicinius vienetus, sutarčių sudarymu, investicinių vienetų vertinimu, kainos

nustatymu, investicinių vienetų ar akcijų registrų tvarkymu, apskaitos tvarkymu ir pan.). Pagal šio sprendimo 64 punktą, neskaitant investicijų valdymo paslaugų, valdymo sąvoka apima ir pačių kolektyvinio investavimo subjektų administravimą, taip kaip nurodyta iš dalies pakeistos Direktyvos 85/611 II priede, skiltyje „Administravimas“, kurioje nurodytos funkcijų, būdingų kolektyvinio investavimo subjektams, nebaigtinis sąrašas (pvz., į šį sąrašą konsultavimo dėl vertybinių popierių investavimo paslaugos nėra įtrauktos, tačiau jos PVM tikslais laikomos investicinių fondų valdymo paslaugomis). Tačiau „valdymo“ sąvoka neapima depozitoriumo funkcijoms priskiriamų paslaugų, taip pat paprasčiausių materialinių ar techninių paslaugų (pvz., informacinės sistemos įdiegimo paslaugų). Teisės naudotis programinės įrangos suteikimui Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas PVM gali būti taikomas, jeigu teikiamos paslaugos yra laikomos būdingomis ir esminėmis specialių investicinių fondų valdymo veiklai, t. y. jeigu paslaugos yra neatsiejamai susijusios su valdymo bendrovei būdinga veikla (C-58/20 *K* ir C-59/20 *DBKAG*, 44 p.).

Remiantis ESTT praktika (byla C-231/19 *Blackrock*, 43 p.; C-169/04 *Abbey National*, 66 p.), specialių investicinių fondų valdymas apibrėžiamas pagal suteiktos paslaugos pobūdį, o ne pagal paslaugų teikėją ar paslaugų gavėją. Todėl PVM lengvata specialių investicinių fondų valdymo paslaugoms taikoma tiek kai investicinio fondo valdymo paslaugas teikia licencijuota valdymo įmonė, tiek kai tokias paslaugas teikia kiti asmenys.

Remiantis ESTT praktika C-275/11 *GfBk*, trečiojo asmens investicinei bendrovei, specialaus investicinio fondo valdytojai, suteiktos konsultavimo dėl vertybinių popierių investavimo paslaugos patenka į sąvoką „specialaus investicinio fondo valdymas“ siekiant taikyti šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo mokesčio, net jei trečiasis asmuo neveikė pagal įgaliojimą. Taigi, PVM lengvata gali būti taikoma ir tuo atveju, kai valdymo paslaugas paslaugų teikėjas (trečiasis asmuo) teikia specialaus investicinio fondo valdytojui.

Pavyzdys

UAB „A“ yra licencijuota valdymo įmonė, turinti teisę valdyti specialiuosius kolektyvinio investavimo subjektus. UAB „A“ valdo specialųjį uždarojo tipo informuotiesiems investuotojams skirtą privataus kapitalo investicinį fondą (toliau – Fondas).

Siekdama užtikrinti kuo geresnį Fondo valdymą, UAB „A“ sudarė paslaugų sutartį su UAB „B“, pagal kurią ji iš paslaugų teikėjo - UAB „B“ įsigijo su Fondo valdymu susijusias paslaugas:

- 1) strateginio vadovavimo sandoriams ir finansiniam rezultatui paslaugas, kurios apima sandorių paiešką, įgyvendinimą, stebėseną;
- 2) finansinių modelių vertinimo paslaugą, kuri apima potencialių, naujų ir esamų investicijų finansinių modelių peržiūrą, kritinį vertinimą bei rekomendacijos dėl įsigijimo ar pardavimo;
- 3) rinkos ir investicijų tyrimo paslaugas, apimančias galimų investicijų realizavimo scenarijų vertinimą ir rekomendacijų dėl realizavimo pateikimą.

Ar UAB „B“ teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

UAB „B“ teikiamos paslaugos yra būdingos ir esminės specialių investicinių fondų valdymui, t. y. jos yra tiesiogiai susijusios su Fondo panaudojimu – investavimu į investavimo subjektų investicinius vienetus, investicinių vienetų vertinimu ir pan. Todėl šios paslaugos PVM tikslais laikytinos specialiųjų investicinių fondų valdymo paslaugomis.

Remiantis ESTT praktika C-275/11 *GfBk*, PVM lengvata specialiųjų investicinių fondų valdymo paslaugoms gali būti taikoma ir tuo atveju, kai šios paslaugos teikiamos specialaus investicinio fondo valdytojui.

Atsižvelgiant į tai, UAB „B“ teikiamos Fondo valdymo paslaugos UAB „A“, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 6 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

5. Pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą:

5.1. Pensijų fondas - fiziniams asmenims, savanoriškai kaupiantiems pensijas bei mokantiems pensijų įmokas į pensijų fondą, bendrosios dalinės nuosavybės teise priklausantis pensijų turtas, kurio valdymas perduotas pensijų fondo valdymo įmonei ir kuris investuojamas pagal to pensijų fondo taisykles.

5.2. Verstis pensijų kaupimo veikla turi teisę uždaroji akcinė ar akcinė bendrovė, turinti nustatyta tvarka priežiūros institucijos išduotą licenciją. Teisę verstis pensijų kaupimo veikla taip pat turi valdymo įmonės, turinčios licenciją valdyti investicinius fondus ir investicines kintamojo kapitalo bendroves, išduotą pagal [Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą](#) bei atitinkančios Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymo nustatytus reikalavimus. Šių ūkio subjektų teikiamos pensijų fondų valdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

6. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM, apskaičiuotą už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

7. Apmokestinamasis asmuo, teikiantis šio straipsnio 1–4 dalyse nurodytas paslaugas, turi teisę pasirinkti skaičiuoti PVM už šias paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka, jeigu pirkėjas (klientas) yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, kaip jis suprantamas pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalį, ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, teikdamas komentuojamo straipsnio 1-4 dalyse nurodytas paslaugas PVM mokėtojui, kuris PVM įstatymo prasme laikomas apmokestinamuoju asmeniu (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 2 ir 38 dalies komentarą), išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, turi teisę pasirinkti, ar skaičiuoti teikiamų paslaugų PVM, ar ne (paslaugos teikėjas, norėdamas įsitikinti, kad paslaugas teikia apmokestinamajam asmeniui gali susitarti, kad šis jam pateiktų laisvos formos patvirtinimą). Šis pasirinkimas taikomas visoms PVM mokėtojo teikiamoms PVM įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse nurodytoms paslaugoms ir galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokesčių deklaravimo taisyklės nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-26](#) „Dėl pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokesčių deklaravimo taisyklių patvirtinimo“.

Apmokestinamasis asmuo pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM turi pateikti elektroniniu būdu prisijungus prie Valstybinės mokesčių inspekcijos autorizuotų elektroninių paslaugų teikimo portalo [Mano VMI](#).

Pažymėtina, kad toks pasirinkimas taikomas tik šalies viduje vykdomiems finansinių paslaugų sandoriams. Tais atvejais, kai Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo teikia finansines paslaugas kitos valstybės narės apmokestinamiesiems asmenims arba apmokestinamųjų asmenų padaliniais, esantiems kitose valstybėse narėse ar už Europos Sąjungos ribų, tai tokių paslaugų apmokestinimo vieta nelaikoma Lietuva ir tokiais atvejais taikomos kitos valstybės nustatytos apmokestinimo PVM taisyklės.

2. PVM mokėtojas teisę pasirinkti, ar skaičiuoti teikiamų paslaugų PVM, ar ne, gali jei teikia tokias paslaugas:

2.1. paskolų teikimo, taip pat suteiktos paskolos priežiūros paslaugas, jeigu šias paskolas priežiūros paslaugas vykdo tą paskolą suteikęs apmokestinamasis asmuo.

1 pavyzdys

Lizingo kompanija, PVM mokėtoja, su UAB „X“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, netaikanti smulkiojo verslo schemos Lietuvoje, sudarė naujo automobilio finansinės išperkamosios nuomos (lizingo) sutartį ir joje numatė, kad sumokėjus paskutinę įmoką automobilis pereis bendrovės nuosavybėn. Šiuo atveju laikoma, kad yra sudaryti du sandoriai: pagrindinis – automobilio tiekimo ir papildomas – paskolos suteikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro nurodytosios palūkanos. Lizingo kompanija už automobilio įmokų dalį, kaip gautiną atlygį be PVM už automobilio tiekimą, turi skaičiuoti PVM taikant standartinį PVM tarifą. Kadangi lizingo kompanija sandorį sudarė su bendrove, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, netaikanti smulkiojo verslo schemos Lietuvoje, todėl ji, skaičiuodama PVM už palūkanas, turi pasirinkimo teisę, t. y. ji gali pasirinkti, ar nuo palūkanų skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jos sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

2.2. finansinių garantijų ir laidavimų teikimo, taip pat suteiktos finansinės garantijos ar laidavimo priežiūros, jeigu ją vykdo tą garantiją ar laidavimą suteikęs apmokestinamasis asmuo, paslaugas (draudimo įmonių, bankų ar kitų kredito įstaigų tiesiogiai su prekių (išskyrus PVM neapmokestinamas prekes) eksportu susijusių finansinių garantijų ir laidavimų teikimo paslaugos apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą (žr. PVM įstatymo 46 straipsnio komentarą).

2 pavyzdys

PVM mokėtojas UAB „X“ suteikė 70 procentų garantiją bankui dėl akcinei bendrovei „Y“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, netaikanti smulkiojo verslo schemos Lietuvoje, teikiamos 7 mln. eurų paskolos žaliavoms, medžiagoms įsigyti. Už garantijos suteikimą UAB „X“ iš akcinės bendrovės „Y“ ima nustatyto dydžio atlyginimą. Kadangi garantija suteikta apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, netaikantiam smulkiojo verslo schemos Lietuvoje, tai UAB „X“ turi teisę pasirinkti, ar už garantijos suteikimo paslaugą skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą UAB „X“ privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

3 pavyzdys

UAB „X“, suteikusi akcinei bendrovei „Y“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, taikanti smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, garantiją bankui dėl suteiktos paskolos, vykdo suteiktos garantijos priežiūros paslaugą. Šiuo atveju bendrovė, teikdama garantijos priežiūros paslaugą apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, taikančiam smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, neturi teisės pasirinkti už garantijos priežiūros paslaugą skaičiuoti PVM.

2.3. indėlių ir kitų grąžintinų lėšų priėmimo ir tvarkymo paslaugas, atsiskaitymų tarp bankų ir (arba) kitų kredito įstaigų įskaitymo (kliringo), taip pat kitas su atsiskaitymų organizavimu susijusias paslaugas, pinigų pervedimo, atsiskaitymo negrynaisiais pinigais organizavimo (įskaitant banko kortelių ir kitų mokėjimo priemonių išleidimo, jų turėtojų aptarnavimo paslaugas ir operacijų su jomis atlikimą), akreditivų išleidimo ir susijusias su jais operacijas, taip pat sandorius dėl skolų ir skolinių pasižadėjimų. Šios dalies nuostatos netaikomos skolų išieškojimo paslaugoms, taip pat finansuotojo paslaugoms, teikiamoms pagal faktoringo sutartį.

4 pavyzdys

PVM mokėtojas bankas teikia apmokestinamajam asmeniui UAB „X“, PVM mokėtojai, netaikančiai smulkiojo verslo schemas Lietuvoje, sąskaitų tvarkymo ir priežiūros paslaugas. Kadangi šias paslaugas bankas teikia apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, netaikančiam smulkiojo verslo schemas Lietuvoje, tai jis turi teisę pasirinkti, ar už suteiktas sąskaitų tvarkymo ir priežiūros paslaugas skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą bankas privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

2.4. sandorių dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), taip pat grynąjų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų išmokėjimo, pinigų tvarkymo ir kitas paslaugas, tiesiogiai susijusias su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis.

5 pavyzdys

PVM mokėtojas bankas su PVM mokėtoju fiziniu asmeniu (kuris PVM įstatymo prasme yra apmokestinamasis asmuo), taikančiu smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, sudarė valiutos keitimo sandorį. Kadangi valiutos keitimo sandorį bankas sudarė su PVM mokėtoju, taikančiu smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, tai jis neturi teisės pasirinkti šį sandorį apmokestinti PVM.

8. Neteko galios 2025 06 26 įstatymu Nr. XV-366 (nuo 2026 01 01)

9. Vien administracinio, fizinio, techninio ar panašaus pobūdžio paslaugų teikimas, nesukeliantis su šiame straipsnyje nurodytomis finansinėmis paslaugomis susijusio sandorio šalių teisinės ir finansinės padėties pokyčio, nelaikomas šiame straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų, kurioms taikomos šio straipsnio 3–5 dalių nuostatos dėl neapmokestinimo PVM, teikimu.

Komentaras

1. PVM įstatymo 28 straipsnio 3–5 dalyje nurodytoms finansinėms paslaugoms, t. y.:

1.1. indėlių ir kitų grąžintinų lėšų priėmimo ir tvarkymo paslaugoms, atsiskaitymų tarp bankų ir (arba) kitų kredito įstaigų įskaitymui (kliringui), taip pat kitoms su atsiskaitymų organizavimu susijusioms paslaugoms, pinigų pervedimui, atsiskaitymo negrynaisiais pinigais organizavimui (įskaitant mokėjimo kortelių ir kitų mokėjimo priemonių išleidimui, jų turėtojų aptarnavimo paslaugoms ir operacijų su jomis atlikimui), akreditivų išleidimui ir susijusioms su jais operacijoms, o taip pat sandoriams dėl skolų ir skolinių pasižadėjimų;

1.2. sandoriams dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), taip pat grynųjų pinigų įmokų priėmimui ir išmokų išmokėjimui, pinigų tvarkymui ir kitoms paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su bet kokia valiutos banknotais ir monetomis;

1.3. sandoriams dėl vertybinių popierių, išvestinių finansinių priemonių, taip pat tarpininkavimo nurodytuose sandoriuose ir kitoms tiesiogiai su nurodytaisiais sandoriais susijusioms paslaugomis (emisijos organizavimui, vykdymui, registravimui ir kt.),

nepriskiriamos paslaugos, jeigu jos yra vien administracinio, fizinio, techninio ar panašaus pobūdžio, nekeičiančios finansinio sandorio teisinės ar finansinės padėties (žr. PVM įstatymo 28 straipsnio 3-5 dalių komentarą).

(PVMĮ 28 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-12-15 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-54710).

Iki 2025 metų gruodžio 31 d. galiojanti PVMĮ 28 straipsnio redakcija

(Pagal 2002 m. kovo 05 d. įstatymo Nr. IX-751 redakciją)

28 straipsnis. Finansinės paslaugos

1. PVM neapmokestinamas paskolų teikimas, tarpininkavimo paslaugos dėl paskolos suteikimo, taip pat suteiktos paskolos priežiūra, jeigu ją vykdo tą paskolą suteikęs apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamas atlygis, gautas už paskolų teikimą, neatsižvelgiant į tai, ar paskolą suteikęs asmuo yra bankas, kredito unija, įmonė, fizinis asmuo ar pan.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, įmonei B, kuri nėra PVM mokėtoja, metams suteikė paskolą su 5 proc. metinėmis palūkanomis. Šiuo atveju įmonės A už paskolos suteikimą gautam atlygiui – palūkanoms – taikoma PVM lengvata, t. y. įmonės A gautos palūkanos PVM neapmokestinamos.

Mokestis, mokamas už išankstinį paskolos sugrąžinimą, PVM tikslais laikomas atlygiu už su paskolos teikimu susijusią paslaugą, kuri, remiantis Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse, sąrašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 6 d. įsakymu Nr. 157 (Žin., 2002, Nr. 58-2373), 1.2 punktu, PVM neapmokestinama.

2 pavyzdys

Bankas X fiziniam asmeniui suteikė paskolą 5 metų laikotarpiui. Paskolos sutartyje už paskolos grąžinimą prieš laiką numatytas nustatyto dydžio mokestis (tarkime, 0,5 proc. nuo grąžinamos sumos, bet ne mažiau nei 300 litų). Praėjus 3 metams nuo paskolos sutarties pasirašymo (t. y. nepasibaigus paskolos sutarties galiojimui), fizinis asmuo sugrąžino bankui visą likusią paskolos sumą, tarkime, 25 000 litų. Bankas X fiziniam asmeniui papildomai apskaičiavo sumokėti 300 litų, kuriais minimaliai kompensuos savo negautas pajamas.

Toks mokestis (300 litų) negali būti laikomas netesybomis, nes iš banko gautas kreditas sugrąžintas, todėl ši suma savo esme laikoma atlygiu už pirmalaikio sutarties nutraukimo paslaugą.

Ši paslauga, kaip paslauga, susijusi su paskolos suteikimu, PVM neapmokestinama.

(1 dalies komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2012-11-13 raštą Nr. (32.43-31-2)-RM-6149).

2. Tarpininkavimo paslaugos dėl paskolos suteikimo PVM neapmokestinamos. Tarpininkavimo paslaugomis laikomos paslaugos, kurių tikslas yra padaryti viską, kas būtina, kad dvi šalys sudarytų paskolos suteikimo sutartį (t. y. kai paslaugą teikiantis asmuo analizuoja kliento turtinę padėtį, jo finansinius poreikius, derasi dėl paskolos sąlygų, rengia sutarties pasiūlymą, atlygi (komisinius) gauna su sąlyga, kad jo surasti klientai pasirašys paskolos sutartį ir pan.).

1 pavyzdys

Bendrovė „A“ kreditus klientams teikia ne tiesiogiai, o per tarpininkaujančią įmonę „B“. Įmonė „B“ siūlo klientams sudaryti kredito sutartis su bendrove, klientus informuoja apie bendrovės teikiamas paslaugas, supažindina su teikiamo kredito sutarties sąlygomis, atlieka kliento mokumo įvertinimą, asmenybės nustatymą, rengia kredito sutartis sutartį ir pan., be to, įmonei „B“ mokamo atlygio (komisinių) dydis priklauso nuo klientams paskolintų sumų dydžio.

Tokiu atveju galima teigti, kad įmonė „B“ iš esmės daro viską kas būtina, kad dvi šalys – bendrovė ir klientas susitartų dėl kredito sutarties pasirašymo. Dėl to darytina išvada, kad įmonės „B“ bendrovei „A“ teikiamos paslaugos atlieka tarpininkavimo paslaugoms būdingas ir esmines funkcijas. Todėl laikoma, kad įmonė „B“ bendrovei „A“ teikia tarpininkavimo dėl paskolos suteikimo, kurios PVM neapmokestinamos.

3. PVM lengvata taikoma ir suteiktoms paskolos priežiūros paslaugoms, kurių detalus sąrašas nustatytas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 06 06 [įsakymu Nr. 157](#) patvirtinto Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio 1- 4 dalyse, sąrašo (Žin., 2002, Nr. 58–2373) 1 punkte. PVM lengvata paskolos priežiūros paslaugoms bus taikoma tik tokiu atveju, jei paskolos priežiūrą vykdys tą paskolą suteikęs asmuo.

1 pavyzdys

Savivaldybė su komerciniu banku pasirašė lengvatinių paskolų, savivaldybės suteiktų per šį banką gyventojams gyvenamiesiems namams, butams statyti arba pirkti, priežiūros paslaugų teikimo sutartį, kurioje nustatyta, kad bankas, neatsakydamas už paskolų gavėjų prievolių įvykdymą, savivaldybės vardu ir sąskaita atlieka tokius veiksmus: iš paskolų gavėjų priima palūkanas bei grąžinamas paskolas ir perveda jas į savivaldybės nurodytą sąskaitą, primena paskolų gavėjams apie lengvatinių paskolų ir palūkanų mokėjimą, performina gyvenamųjų namų statybos bendrijų paskolas bendrijų nariams ir atlieka kitus veiksmus. Už šias paslaugas bankas iš savivaldybės ima nustatyto dydžio mokestį. Šiuo atveju bankas teikia savivaldybės suteiktų paskolų

priežiūros paslaugas. Šios banko teikiamos paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą.

4. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. 58 str. komentarą).

(28 str. 1 d. komentaras pakeistas pagal 2010-05-10 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2)-R-4742).

2. Jeigu kitaip nenustatyta 46 straipsnyje, PVM neapmokestinamas finansinių garantijų ir laidavimų teikimas, taip pat suteiktos finansinės garantijos ar laidavimo priežiūra, jeigu ją vykdo tą garantiją ar laidavimą suteikęs apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamas atlygis, gautas už finansinių garantijų ir laidavimų suteikimą, nesvarbu, ar garantijas ir laidavimus suteikęs asmuo yra bankas, draudimo įmonė, fizinis asmuo ar pan.

Atkreipiame dėmesį, kad pagal [Civilinio kodekso](#) 6.90 ir 6.76 straipsnių nuostatas:

- garantija – tai vienašalis garanto įsipareigojimas garantijoje nurodyta suma visiškai ar iš dalies atsakyti kitam asmeniui - kreditoriui, jeigu asmuo - skolininkas prievolės neįvykdys ar ją įvykdys netinkamai, ir atlyginti kreditoriui nuostolius tam tikromis sąlygomis (skolininkui tapus nemokiam ir kitais atvejais);

- laidavimo sutartimi laiduotojas už atlyginimą ar neatlygintinai įsipareigoja atsakyti kito asmens kreditoriui, jeigu tas asmuo, už kurį laiduojama, neįvykdys visos ar dalies savo prievolės.

1 pavyzdys

UAB „A“ suteikė 70 procentų [garantiją](#) bankui dėl akcinei bendrovei „B“ teikiamos 7 mln. litų paskolos žaliavoms, medžiagoms įsigyti. Už garantijos suteikimą UAB „A“ iš akcinės bendrovės „B“ ima nustatyto dydžio atlyginimą. Šiuo atveju gautas atlyginimas už garantijos suteikimo paslaugą, kuriai PVM įstatyme nustatyta PVM lengvata, PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė A su banku sudarė įkeitimo sutartį. Pagal šią sutartį įmonė A už atlygį įkeitė bankui dalį savo finansinio turto už kitą įmonę (skolininką). Pagal įkeitimo sutartį įkaito gavėjas (bankas) įgyja teisę nukreipti išieškojimą į įkeistą finansinį turtą, jei suėjus terminui skolininko prievolė nebus įvykdyta. Ar įmonės skolininkui teikiamos turto įkeitimo paslaugos apmokestinamos PVM?

Turto įkeitimas bankui, kaip ir garantijos bei laidavimo suteikimas, yra viena iš banko reikalavimų užtikrinimo priemonių, ir iš esmės atlieka garantijos ir laidavimo suteikimui būdingas funkcijas. Todėl turto bankui įkeitimo už kitą įmonę paslauga pagal savo pobūdį PVM tikslais gali būti laikoma finansine paslauga, kuri, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 2 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinama.

2. Draudimo įmonių, bankų ar kitų kredito įstaigų tiesiogiai su prekių (išskyrus PVM neapmokestinamas prekes) eksportu susijusių finansinių garantijų ir laidavimų teikimo paslaugos apmokestinamas taikant 0 (nulinį) PVM tarifą (žiūr. 46 str. komentarą).

3. PVM neapmokestinamos suteiktos finansinės garantijos ar laidavimo priežiūros paslaugos (detalus tokių paslaugų sąrašas nustatytas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 06 06 [įsakymu Nr.157](#) patvirtinto Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse, sąrašo 2 punkte. PVM lengvata finansinės garantijos ar laidavimo priežiūros paslaugoms bus taikoma tik tokiu atveju, jei finansinės garantijos ar laidavimo priežiūros paskolų priežiūrą vykdys tą laidavimą ar garantiją suteikęs asmuo.

1 pavyzdys

UAB „A“, suteikęs akcinei bendrovei „B“ garantiją bankui dėl suteiktos paskolos, vykdo suteiktos garantijos priežiūros paslaugą. Šiuo atveju bendrovė teikia PVM neapmokestinamą garantijos priežiūros paslaugą.

4. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. 58 str. komentarą).

3. PVM neapmokestinamos indėlių ir kitų grąžintinų lėšų priėmimo ir tvarkymo paslaugos, atsiskaitymų tarp bankų ir (arba) kitų kredito įstaigų įskaitymas (kliringas), taip pat kitos su atsiskaitymų organizavimu susijusios paslaugos, pinigų pervedimas, atsiskaitymo negrynaisiais pinigais organizavimas (įskaitant mokėjimo kortelių ir kitų mokėjimo priemonių išleidimą, jų turėtojų aptarnavimo paslaugas ir operacijų su jomis atlikimą), akreditivų išleidimas ir susijusios su jais operacijos, o taip pat sandoriai dėl skolų ir skolinių pasižadėjimų. Šios dalies nuostatos netaikomos skolų išieškojimo paslaugoms, taip pat finansuotojo paslaugoms, teikiamoms pagal faktoringo sutartį.

Komentaras

1. Detalus tokių paslaugų sąrašas nustatytas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 6 d. [įsakymu Nr.157](#) patvirtinto Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse, sąrašo (toliau - sąrašas) 3 punkte. Remiantis šio sąrašo nuostatomis bei ETT praktika (byla C- 2/95, C-235/00, C-29/08, C-350/10) vien fizinio, techninio, administracinio ar panašaus pobūdžio paslaugų teikimas, nekeičiantis finansinio sandorio teisinės ar finansinės padėties, nelaikomas finansinių paslaugų teikimu. Su atsiskaitymais (pinigų pervedimu) susijusios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis tokiais atvejais, kai šios paslaugos yra esminės atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti ir įtakoja teisinių ir finansinių sąlygų pasikeitimus, t. y. tokios paslaugos, kurios įgalina sukurti, pakeisti ar panaikinti sandorio šalių teises ir/ar pareigas (būdas, kuriuo paslauga teikiama (elektroniniu, automatinio ar rankinio) neturi įtakos priskyrimui finansinei paslaugai). Nustatant paslaugos pobūdį, svarbu nustatyti paslaugos teikėjo atsakomybę prieš paslaugos gavėją, t. y., svarbu nustatyti, ar ši atsakomybė yra tik dėl techninių dalykų, ar dėl teisinių bei finansinių sąlygų. ETT taip pat yra pažymėjęs (byla C - 2/95, C-350/10), jog vien tik faktas, kad atitinkamas elementas

yra būtinas atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti nereikia, kad toks elementas gali būti laikomas išimtimi ir neapmokestinamas PVM.

1 pavyzdys

Klientas, norėdamas pasinaudoti banko teikiama elektroninės bankininkystės (toliau - e-bankas) paslauga, privalo pasirašyti sutartį ir sumokėti e-banko slaptažodžių generatoriaus komisinį mokestį (slaptažodžių generatorius be elektroninės bankininkystės paslaugų sutarties neparduodamas). Slaptažodžių generatorius yra kaip organizacinė priemonė norint atlikti internetu įvairias bankines operacijas susijusias su atsiskaitymais negrynais pinigais.

Klientai, norėdami prisijungti ir atlikti bet kokią bankinę operaciją, privalo kiekvienos operacijos įvykdymo metu patvirtinti savo ketinimus slaptažodžiu, kurį kiekvieną kartą suformuoja slaptažodžių generatorius.

Ar e-banko slaptažodžių generatoriaus suteikimo paslauga gali būti laikoma finansine, PVM neapmokestinama paslauga?

Kadangi slaptažodžių generatorius nėra atskirai parduodamas nuo elektroninės bankininkystės paslaugų sutarties, be to, be jo negalima suformuoti bankinės operacijos, todėl e-banko slaptažodžių generatoriaus suteikimo paslauga PVM tikslais laikoma su atsiskaitymų organizavimu susijusi paslauga ir dėl to jai gali būti taikoma PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta lengvata.

2 pavyzdys

UAB „X“ komunalinių paslaugų teikėjams ir jų vartotojams (gyventojams) teikia tokias paslaugas:

1) komunalinių paslaugų teikėjams:

a) „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą, kurios esmę sudaro duomenų apie komunalines paslaugas surinkimas iš šių paslaugų teikėjų, jų apjungimas į vieną pagal kiekvieną gyventoją, atspausdinimas ir įteikimas vartotojui,

b) piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimas ir pervedimas paslaugų teikėjui, teikėjui priimtų pinigų administravimas ir pan.

2) komunalinių paslaugų vartotojams teikia „bendros sąskaitos“ paslaugą, kuri apima sąskaitų už komunalines paslaugas surinkimą iš komunalinių paslaugų teikėjų, sąskaitų apjungimą į vieną sąskaitą, vienos sąskaitos pateikimą komunalinių paslaugų vartotojui, vartotojų skaitiklių rodmenų surinkimą ir perdavimą komunalinių paslaugų teikėjams, priimtų piniginių įmokų pervedimą paslaugų teikėjams, ataskaitų komunalinių paslaugų teikėjams teikimą ir pan. Atlygio, kurį bendrovei moka komunalinių paslaugų vartotojai, dydis priklauso nuo komunalinių paslaugų tiekėjų, kurių mokėjimai įtraukiami į vieną sąskaitą skaičiaus, ir komunalinių paslaugų vartotojo pasirinkto vienos sąskaitos gavimo būdo, t. y. vartotojas moka papildomą mokestį už „popierinės“ sąskaitos pateikimą (šis mokestis nemokamas, kai sąskaita vartotojui, jo pageidavimu, pateikiama elektroniniu paštu). Įmokas už komunalines paslaugas pagal UAB „X“ suformuotą „bendrą sąskaitą“ priima įmonė B.

Ar šios UAB „X“ komunalinių paslaugų teikėjams ir vartotojams teikiamos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos finansinėmis paslaugomis?

1) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų teikėjams

„Bendros sąskaitos“ suformavimo paslauga iš esmės yra techninio pobūdžio, ji negali įtakoti finansinių sąlygų pasikeitimo ir todėl ši paslauga turi būti apmokestinama PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Piniginių įmokų pagal bendrą sąskaitą surinkimo ir pervedimo paslaugų teikėjui ir šių įmokų administravimo paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga ir PVM neapmokestinama.

1) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų vartotojams „bendros sąskaitos“ paslauga

UAB „X“ komunalinių paslaugų vartotojams teikiama „bendros sąskaitos“ paslauga susideda iš keleto elementų, kurie yra glaudžiai susiję, neturi savarankiško tikslo ir dėl to, remiantis ETT praktika (C-230/87, C-349/96, C-98/05; C-41/04, C-251/05, C-175/09 ir kt.), PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas sandoris. Pagrindinis šio sandorio tikslas yra paruošti vartotojui vieną sąskaitą, pagal kurią jis galėtų sumokėti įmokas už jam suteiktas komunalines paslaugas. „Bendros sąskaitos“ paruošimo paslaugos iš esmės yra techninio pobūdžio ir nėra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti. Todėl UAB „X“ teikiamos „bendros sąskaitos“ paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir dėl to jos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

UAB „X“, turinti Lietuvos banko išduotą mokėjimo įstaigos licenciją, komunalinių paslaugų teikėjams ir jų vartotojams (gyventojams) teikia tokias paslaugas:

1) komunalinių paslaugų teikėjams:

a) „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą, kurios esmę sudaro duomenų apie komunalines paslaugas surinkimas iš šių paslaugų teikėjų, jų apjungimas į vieną pagal kiekvieną gyventoją, atspausdinimas ir įteikimas vartotojui,

b) piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimo, pervedimas paslaugų teikėjui ir teikėjui priimtų pinigų administravimo paslaugą.

2) komunalinių paslaugų vartotojams :

1) „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą. Šios paslaugos esmė sąskaitų už komunalines paslaugas surinkimas iš komunalinių paslaugų teikėjų, sąskaitų apjungimas į vieną sąskaitą, vienos sąskaitos pateikimas komunalinių paslaugų vartotojams, vartotojų skaitiklių rodmenų surinkimas ir perdavimas komunalinių paslaugų teikėjams. Atlygio, kurį bendrovei moka komunalinių paslaugų vartotojai, už „bendros sąskaitos“ suformavimo paslaugą dydis priklauso nuo komunalinių paslaugų tiekėjų, kurių mokėjimai įtraukiami į vieną sąskaitą skaičiaus, ir komunalinių paslaugų vartotojo pasirinkto vienos sąskaitos gavimo būdo, t. y. vartotojas moka papildomą mokestį už „popierinės“ sąskaitos pateikimą (šis mokestis nemokamas, kai sąskaita vartotojui, jo pageidavimu, pateikiama elektroniniu paštu).

2) piniginių įmokų iš vartotojų priėmimo, pervedimo teikėjams paslaugą ir šių priimtų pinigų administravimo paslaugą (priimtų piniginių įmokų pervedimą paslaugų teikėjams, ataskaitų komunalinių paslaugų teikėjams teikimą ir pan.), už kurias bendrovė yra nustačiusi fiksuoto dydžio mokestį.

Ar šios UAB „X“ komunalinių paslaugų teikėjams ir vartotojams teikiamos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos finansinėmis paslaugomis?

1) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų teikėjams

„Bendros sąskaitos“ suformavimo paslauga iš esmės yra techninio pobūdžio, ji negali įtakoti finansinių sąlygų pasikeitimo ir todėl ši paslauga turi būti apmokestinama PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimo ir pervedimo paslaugų teikėjui ir šių įmokų administravimo paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga ir PVM neapmokestinama.

1) kai paslaugas bendrovė teikia komunalinių paslaugų vartotojams „bendros sąskaitos“ paslauga

UAB „X“ komunalinių paslaugų vartotojams teikiama „bendros sąskaitos“ suformavimo paslauga iš esmės yra techninio pobūdžio ir nėra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti. Todėl UAB „X“ teikiamos „bendros sąskaitos“ paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir dėl to jos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

UAB „X“ komunalinių paslaugų vartotojams teikiama piniginių įmokų pagal vieną sąskaitą surinkimo ir pervedimo paslaugų teikėjui ir šių įmokų administravimo paslauga PVM tikslais laikoma finansine paslauga ir PVM neapmokestinama.

4 pavyzdys

Bendrovė A techniškai aptarnauja bendrovės B prekybos vietoje įrengtą terminalą. Jos teikiamų paslaugų tikslas - suteikti bendrovei B galimybes techninėmis priemonėmis paimti įmokas į terminalo kasą (t. y. bendrovė yra atsakinga, kad tuo terminalu įmokos būtų registruojamos, priimamos į terminalo kasą, išduodamas įmokos priėmimą patvirtinantis kvitas, lėšos įnešimos į bendrovės B sąskaitą).

Ar bendrovės A teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Taip, apmokestinamos, nes bendrovė A iš esmės yra atsakinga tik dėl techninių aspektų, o jos teikiamos paslaugos yra techninio pobūdžio ir iš esmės neįtakoja teisinių bei finansinių sąlygų.

5 pavyzdys

Tarp įmonės A, įmonės B ir komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų teikėjų yra sudaryta trišalė sutartis dėl įmokų ir mokesčių surinkimo paslaugų teikimo. Pagal sutarties sąlygas įmonė B iš komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų vartotojų jų vardu priima įmokas ir už šių paslaugų teikimą gauna nustatyto dydžio atlygį, kurį jai moka minėtų paslaugų vartotojai ir šių paslaugų teikėjai. Dalį gauto atlygio (komisinių) įmonė B turi sumokėti įmonei A už tai, kad ši, naudodamasi įmonės B duomenų bazėmis, komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų teikėjams pateikia duomenis apie iš gyventojų surinktas įmokas už jų suteiktas paslaugas, sprendžia įmokų priėmimo ir administravimo procese atsiradusius nesusipratimus, aiškinasi klaidas ir pan.

Kaip apmokestinamos PVM įmonės A ir įmonės B teikiamos paslaugos?

Įmonės B iš komunalinių, interneto, draudimo, telekomunikacijų ir pan. paslaugų teikėjų ir vartotojų gautas atlygis laikomas atlygiu už teikiamas įmokų surinkimo paslaugas, kurios laikomos finansinėmis paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

Tačiau įmonė A pati įmokų surinkimo paslaugos neteikia, o jos įmonei B teikiamos įmokų surinkimo administravimo paslaugos iš esmės yra techninio pobūdžio ir nėra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti. Todėl įmonės A įmonei B teikiamos įmokų surinkimo administravimo paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir dėl to šios paslaugos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

Bendrovė klientams, kurie turi savo bankomatus (t. y. bankams) teikia mokėjimų apdorojimo paslaugas (autorizacija, kliringas ir pan.), o asmenims, kurie neturi nuosavų bankomatų, teikia mokėjimo apdorojimo paslaugą ir bankomatų tinklo valdymo paslaugą. Kaip šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Mokėjimų apdorojimo paslaugos (autorizacija, kliringas ir pan.), be kurių iš esmės negalėtų įvykti pats atsiskaitymo procesas, PVM tikslais laikomos finansinėmis su atsiskaitymų organizavimu susijusiomis paslaugomis, kurioms taikoma PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta PVM lengvata. Bankomatų tinklo valdymo paslaugos (naujų bankomatų montavimas, priežiūra, remontas, papildymas grynaisiais pinigais ir pan.) iš esmės yra techninio pobūdžio ir dėl to šios paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis ir apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

7 pavyzdys

Bankas iš užsienio paslaugų teikėjų įsigyja tokias, su atsiskaitymų banko kortelėmis atlikimu susijusias paslaugas:

1) *neteisėtų operacijų su kortelėmis stebėjimo paslaugas (FRAUD)* – tai klientų tinkle lokalių ir tarptautinių kortelių išleidėjų banko kortelėmis atliktų autorizavimo pranešimų nuolatinis stebėjimas ir įtartinų bei neteisėtų operacijų identifikavimas pagal paslaugų teikėjo, kliento, tarptautinių organizacijų nustatytus parametrus. Paslaugos teikėjas kartu su banku ir prekybos įmone atsako už paslaugos neteisingo atlikimo pasekmes. Jeigu nustatomos neteisingos ar įtartinės atsiskaitymų operacijos, paslaugos teikėjas turi teisę jas blokuoti. Užmokestis už šią paslaugą priklauso nuo autorizavimo paklausimų iš banko skaičiaus;

2) *STAN-IN autorizavimo paslaugas* – tai mokėjimų kortelių autorizavimas pagal iš anksto suderintas sąlygas, jei nepavyksta susisiekti su kortelės išleidėju banku. Už šią paslaugą bankas moka žemiau nurodytus mokesčius:

a) vieno STAN-IN autorizavimo užklausimo mokestį – banko išleistų mokėjimo kortelių autorizavimas pagal banko iš anksto nustatytus autorizavimo limitus ir atitinkantis sutartyje pateiktą aprašymą;

b) mėnesinį vieno STAN-IN limito įrašo palaikymo sistemoje mokestį (BINo, BINo išplėtimo, kortelės numerio). STAN-IN limitas – banko nustatytas lėšų limitas litais bei operacijų skaičius, kurie negali būti viršyti per atitinkamą laikotarpį, atliekant STAN-IN autorizavimą;

c) vienkartinį vieno STAN-IN limitų įrašo įtraukimo, panaikinimo ar koregavimo mokestį;

d) mėnesinį vieno STOP sąrašo duomenų įrašo palaikymo mokestį (STOP sąrašas – banko išleistų blokuotų (neaptarnaujamų) mokėjimo kortelių sąrašas).

3) *MEKS paslaugas* – tai mokėjimo kortele atliktų operacijų perdavimas iš atsiskaitymo vietos, naudojant prekybos ir paslaugų įmonėje (toliau – PPI) esančią MEKS įrangą, į autorizacinę sistemą. MEKS paslauga per vieną MEKS įrangą gali būti teikiama daugiau nei vienam bankui (kortelių priėmėjui).

MEKS paslauga užtikrina atsiskaitymo negrynaisiais pinigais paslaugos pradžią, t.y. MEKS paslaugos teikėjas užtikrina, kad mokėtojo duomenys, reikalingi atlikti atsiskaitymą (vardas, pavardė, kortelės numeris, suma ir pan.), būtų tiksliai, pilnai ir laiku perduoti į autorizacinę sistemą, o pasibaigus mokėtojo autorizavimui - MEKS paslaugos teikėjo teikiamų paslaugų dėka būtų pateiktas patvirtinimas prekybos įmonei ir klientui, kad atsiskaitymas įvykdytas. Atsiskaitymo Banko kortelėmis paslaugos rezultatas yra pirkėjo gautas patvirtinimas apie atliktą mokėjimą ir lėšų iš jo sąskaitos nuskaitymas.

Kadangi MEKS įranga priklauso paslaugų teikėjui, tai pagal sutartį su banku jis pilnai atsako už MEKS paslaugos teikimo užtikrinimą, taip pat už visų reikalingų MEKS paslaugų teikimo užtikrinimui sutarčių su trečiosiomis šalimis sudarymą ir vykdymą, įskaitant apmokėjimą. Be to, MEKS paslaugos teikėjas užtikrina atsiskaitymo operacijos atlikimą bei klientų duomenų apie mokėjimo operacijas perdavimą (t. y. MEKS paslaugos teikėjas yra atsakingas už dalies

atsiskaitymo mokėjimo kortelėmis paslaugos atlikimą, be kurios lėšų pervedimo (atsiskaitymo) operacija negalima).

Už MEKS paslaugą bankas moka fiksuotą mėnesinį mokestį, kurio dydis priklauso nuo per vieną MEKS aptarnaujamų bankų skaičiaus ir banko aptarnaujamų atsiskaitymų vietų skaičiaus. Paslaugos teikėjas už nustatytus papildomus fiksuotus įkainius bankui taip pat teikia tokias papildomas paslaugas:

- 1) operacijų pristatymo paslaugos įjungimas;
- 2) operacijų pristatymo paslaugos išjungimas;
- 3) PPI ir MEKS informacinės duomenų bazės tvarkymas;
- 4) reguliarius ataskaitų išsiuntimas PPI;
- 5) MEKS įrangos parametrų atnaujinimas;
- 6) MEKS įrangos pakeitimas.

Šių papildomų paslaugų teikimo metu banko atsakomybė apima techninius aspektus.

4) *autorizavimo paslaugas* – tai apsisiekimo autorizavimo pranešimais tarp kortelės išleidėjo, banko ir kortelės priėmėjo banko užtikrinimas. Užmokestis priklauso nuo autorizavimo paklausimų skaičiaus atskirai lokaliame ir tarptautiniame tinkle.

5) *kliringo paslaugas* – tai mokėjimo duomenų apdorojimo ir jų perdavimo procesas, kurio metu iš banko kortelės perėmėjo gautų finansinių operacijų, atliktų tinkle, duomenys perduodami banko kortelės išleidėjui. Užmokestis už šią paslaugą priklauso nuo finansinių operacijų skaičiaus atskirai lokaliame ir tarptautiniame tinkle. Kliringo paslauga sudaro sąlygas įvykti tokioms banko operacijoms:

- Lėšų nurašymo operacija (angl. Presentment);
- Antroji lėšų nurašymo operacija (angl. Representment) (pvz. kai yra kliento pretenzija dėl sumos);
- Kreditavimo operacija (angl. Credit transaction) (pvz. kai prekybininkas grąžina lėšas už prekes);
- Operacijos atšaukimas (angl. Reversal).

Kurios iš nurodytų, banko įsigyjamų paslaugų PVM tikslais laikomos finansinėmis PVM neapmokestinamomis paslaugomis?

Pagal PVM įstatymo 28 straipsnio ir Finansų ministro 2002–06-06 įsakymu Nr. 157 patvirtinto PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse, sąrašo 3.9 punktą „banko kortelių ir kitų atsiskaitymo negrynaisiais pinigais mokėjimo priemonių išleidimas, organizavimas, jų turėtojų aptarnavimo paslaugos ir operacijų su jomis atlikimas“ PVM neapmokestinamas.

Tam, kad įvertinti ar nurodytos paslaugos gali laikomos PVM tikslais finansinėmis paslaugomis, reikia nustatyti: ar šios paslaugos yra esminės atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti, t. y., ar šių paslaugų teikimas gali sukelti teisinių ir finansinių sąlygų pasikeitimus, ar paslaugų teikėjai banko atžvilgiu yra atsakingi tik už techninius aspektus, ar jų atsakomybė yra ir dėl teisinių bei finansinių sąlygų. Todėl:

1) Kai bankui teikiamos neteisėtų operacijų su kortelėmis stebėjimo (FRAUD) paslaugos, tai paslaugos teikėjas yra atsakingas ne tik dėl įtartinų bei neteisėtų operacijų identifikavimo, tačiau, nustačius neteisėtas ar įtartinas atsiskaitymų operacijas, paslaugos teikėjas turi teisę šias operacijas blokuoti. Tokiu atveju darytina išvada, kad paslaugos teikėjas gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį ir yra esminės atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcijai atlikti. Dėl to neteisėtų operacijų su kortelėmis stebėjimo (FRAUD) paslaugos PVM tikslais laikytinos finansinėmis paslaugomis.

2) Bankui teikiamos STAN-IN autorizavimo paslaugos susideda iš keleto elementų: banko išleistų mokėjimo kortelių autorizavimo, STAN-IN limitų įrašo palaikymo, STAN-IN limitų įrašo įtraukimo, panaikinimo ar koregavimo, STOP sąrašo duomenų įrašo palaikymo. Iš esmės visi šie elementai yra glaudžiai susiję, neturi savarankiško tikslo ir todėl, remiantis ETT praktika (C-230/87, C-349/96, C-98/05; C-41/04, C-251/05, C-175/09 ir kt.), PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas sandoris. Pagrindinis šio sandorio tikslas – autorizuoti kliento duomenis, kai nepavyksta susisiekti su banku. Todėl PVM tikslais laikoma, kad buvo suteikta išleistų mokėjimo kortelių autorizavimo paslauga, kuri gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį, ir todėl ši paslauga PVM tikslais laikytina finansine paslauga.

3) MEKS paslaugos esmė, naudojant MEKS įrangą, užtikrinti atsiskaitymų mokėjimo kortelėmis vykdymą, klientų duomenų apie mokėjimo operacijas perdavimą. Šios paslaugos gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį ir dėl to šios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.

Su MEKS paslauga susijusios papildomos paslaugos (MEKS įrangos pakeitimas, MEKS įrangos parametrų atnaujinimas ir kt.) yra techninio pobūdžio; jos negali pakeisti finansinio sandorio teisinės bei finansinės padėties ir dėl to nelaikomos finansinėmis paslaugomis.

4) Bankui teikiamos išleistų mokėjimo kortelių autorizavimo paslaugos gali pakeisti finansinio sandorio teisinę bei finansinę padėtį, paslaugos teikėjas yra atsakingas dėl teisinių bei finansinių sąlygų. Dėl to šios paslaugos PVM tikslais laikytinos finansinėmis paslaugomis.

5) Bankui teikiamos kliringo paslaugos yra esminės atsiskaitymo funkcijai atlikti, paslaugos teikėjas yra atsakingas dėl teisinių bei finansinių sąlygų ir todėl šios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis.

9 pavyzdys

Bendrovė savo klientams teikia nuolaidų (lojalumo) kortelių, kurios neskirtos mokėjimo funkcijoms atlikti, personalizavimo bei šių kortelių platinimo paslaugas. Ar šios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis?

Ne, šios paslaugos finansinėms paslaugoms nepriskiriamos, nes jos nėra susijusios su atsiskaitymo (pinigų pervedimo) funkcija ir neįtakoja teisinių ir finansinių sąlygų pasikeitimų.

10 pavyzdys

Bankas savo klientams teikia tiesioginio debeto paslaugą. Tiesioginio debeto paslaugos esmė yra tokia: pagal suteiktą sąskaitos savininko leidimą ir gautą nurodymą iš tiekėjo/teikėjo tiekusio prekes/teikusio paslaugas sąskaitos savininkui, nurašyti atitinkamo dydžio pinigines lėšas iš sąskaitos savininko ir šias pinigines lėšas įskaityti į tiekėjo/teikėjo nurodytą sąskaitą. Ar banko teikiama tiesioginio debeto paslauga apmokestinama PVM?

Tiesioginio debeto paslauga, kaip paslauga susijusi su atsiskaitymais, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 3 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinama.

2. Informacinių technologijų (toliau – IT), susijusių su finansinių paslaugų teikimu, paslaugos: teisės naudotis programine įranga, programinės įrangos diegimo, palaikymo, atnaujinimo, modifikavimo ir kitos panašios paslaugos, PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis. Šios

paslaugos yra tik priemonė, padedanti bankui teikti finansines paslaugas (jos sandorio teisinių ir finansinių sąlygų neįtakoja, nes negali pakeisti ar panaikinti sandorio šalių teisių ir/ar pareigų).

Remiantis ETT praktika byloje C-350/10, finansinėmis paslaugomis taip pat nelaikomos finansų įstaigoms teikiamos elektroninių pranešimų perdavimo paslaugos, suteikiančios galimybę finansų įstaigoms, besinaudojančioms elektroninių pranešimų perdavimo paslaugas teikiančių įmonių sukurtą programine įranga ir jų tarptautiniu saugiu duomenų perdavimo tinklu, keistis standartiniais finansiniais pranešimais bei užtikrinančios pranešimų dėl tarpbankinių mokėjimų ir vertybinių popierių sandorių apdorojimą (pvz., bankams teikiamos SWIFT paslaugos) .

1 pavyzdys

Bankas įsigyja įvairias IT paslaugas iš ES įsikūrusių įmonių ir bankų. Įsigyjamas IT paslaugas sudaro: teisės naudotis programine įranga, programinės įrangos diegimo, palaikymo, atnaujinimo, modifikavimo paslaugos. Banko įsigyjamas paslaugas galima suskirstyti į dvi pagrindines grupes:

1) IT paslaugas, skirtas banko administracinių funkcijų įgyvendinimui. Šių paslaugų tikslas – sudaryti technines sąlygas banko finansinių ir valdymo apskaitos sistemų administravimui, informacijos su kitais bankais apsikeitimui ir kt. panašiomis operacijoms atlikti. Šios paslaugos nėra tiesiogiai naudojamos banko finansinių paslaugų teikime, jų teikėjai atsakingi tik dėl techninių aspektų.

2) IT paslaugas, skirtas finansinėms paslaugoms teikti. Šios paslaugos yra sudedamoji banko teikiamų finansinių paslaugų dalis ir yra skirtos finansinių paslaugų atlikimui, (be jų negalėtų būti suteikta pati finansinė paslauga). Finansinėms paslaugoms teikti banke įdiegtos tokios programinės įrangos:

1) programinė įranga, naudojama teikiant paskolas ir sudarant sutartis su banko klientais. Ši programinė įranga leidžia sudaryti ir keisti paskolų grąžinimo grafikus, paskolų palūkanų išdėstymą, atlikti mokėjimų priskaičiavimą ir nurašymą.

2) programinė įranga, kurios pagalba yra teikiamos pagrindinės su indėlių ir kitų lėšų tvarkymu susijusios paslaugos. Ši programinė įranga automatiškai skaičiuoja palūkanas už indėlius ir sąskaitose laikomas lėšas, bei delspinigius už nepakankamą lėšų kiekį sąskaitose ar laiku negrąžintą paskolą, taip pat nuskaito lėšas iš sąskaitos ir įskaito į kitą sąskaitą

3) programinė įranga, kuri yra naudojama sudarant vertybinių popierių ir prekybos užsienio valiuta sandorius, t. y. programinė įranga automatiškai atlieka šias funkcijas: atsižvelgiant į vertybinių popierių ir valiutos kainą perka ir parduoda valiutą bei vertybinius popierius, kontroliuoja ir prižiūri minėtus sandorius, apskaičiuoja šių sandorių tarpininkavimo mokestį ir pan.

Ar šių programinių įrangų diegimo, palaikymo, atnaujinimo, modifikavimo paslaugos laikomos finansinėmis paslaugomis?

IT paslaugos, skirtos banko administracinių funkcijų įgyvendinimui nėra tiesiogiai naudojamos banko finansinių paslaugų teikime, jų teikėjai atsakingi tik dėl techninių aspektų, t. y. teikiamos paslaugos savo esme yra fizinio, techninio pobūdžio ir neįtakoja sandorio šalių teisių ir finansinių sąlygų pokyčių. Todėl paslaugos, skirtos banko administracinių funkcijų įgyvendinimui, PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis.

IT paslaugos, skirtos finansinėms paslaugoms teikti, iš esmės yra tik priemonė, padedanti bankui teikti finansines paslaugas, tačiau šios IT paslaugos neįtakoja banko teikiamų paslaugų teisinių ar finansinių sąlygų. Todėl programinių įrangų diegimo, palaikymo bei atnaujinimo paslaugos PVM tikslais nelaikomos finansinėmis paslaugomis.

3. Pagal Lietuvos Respublikos elektroninių pinigų ir elektroninių pinigų įstaigų įstatymo 2 str. 1 dalį elektroniniai pinigai – elektroninių pinigų leidėjams gavus piniginių lėšų (toliau – lėšų) iš fizinių arba juridinių asmenų į apyvartą išleidžiama piniginė vertė, išreikšta kaip reikalavimas jos leidėjui ir turinti šiuos požymius:

- 1) yra laikoma elektroninėse, įskaitant magnetines, laikmenose;
- 2) skirta mokėjimo operacijoms atlikti;
- 3) priimama asmenų, kurie nėra tų elektroninių pinigų leidėjai.

Elektroniniai pinigai (Money Bookers, PayPal ir kt.) turi piniginę vertę ir yra turtinių teisių kiekio (apimties) matavimo vienetas, skaitmeniniame formate, kurio kaina (sutartinė tinklo kaina) yra nustatoma jo savininko. Tokie pinigai yra naudojami kaip pigesnis ir greitesnis atsiskaitymo būdas už paslaugas ar prekes.

Todėl elektroninių pinigų leidėjų vykdomos mokėjimo paslaugos elektroniniais pinigais laikomas finansinėmis su atsiskaitymais susijusiomis PVM neapmokestinamomis paslaugomis.

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies d punkto (atitinkamai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio d punktas 3 papunktis) nuostatas PVM neapmokestinami sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų. ETT byloje C-453/05 (28 punktas), aiškindamas terminą „derybos“ nurodė, kad: „derybų veikla yra tarpininkavimo veikla, kurią, be kita ko, gali sudaryti vienai iš sutarties šalių nurodymas galimybės sudaryti tokią sutartį, sutarties su kita šalimi sudarymas ir derybos kliento vardu ir sąskaita dėl abipusių įsipareigojimų detalių, kai tokios veiklos tikslas yra padaryti viską, kas būtina, kad dvi šalys sudarytų sutartį be paties derybininko suinteresuotumo sutarties turiniu“.

Kai elektroniniai pinigai platinami per tarpininką, tai tarpininko teikiamų tarpininkavimo paslaugų esmė – surasti elektroninių pinigų pirkėją ir daryti viską, kad dvi šalys susitartų elektroninių pinigų pirkimo-pardavimo sandoryje. Tokios tarpininkavimo paslaugos, platinant elektroninius pinigus, PVM tikslais laikomos derybų sandoriu dėl kitų „apyvartinių dokumentų“ ir PVM neapmokestinamos.

1 pavyzdys

Įmonė A tarpininkauja platinant elektroninių pinigų leidėjo – elektroninių pinigų įstaigos B išleistus elektroninius pinigus ir už tai ima nustatyto dydžio mokestį. Įmonė A ieško klientų, norinčių įsigyti elektroninius pinigus, daro viską, kad elektroninių pinigų leidėjas ir klientas susitartų.

Ar įmonės A teikiamos tarpininkavimo, platinant elektroninius pinigus paslaugos, laikomos finansinėmis, PVM neapmokestinamomis paslaugomis?

Įmonės A teikiamos tarpininkavimo, platinant elektroninius pinigus paslaugos, kai įmonė A daro viską, kad elektroninių pinigų leidėjas ir klientas susitartų, PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis, kurios PVM neapmokestinamos.

(PVMĮ 28 str. 3 d. komentaras papildytas 3 punktu pagal VMI prie FM 2014-05-09 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM – 7255).

4. Skolų išieškojimo paslaugoms PVM lengvata netaikoma. Remiantis ETT praktika (byla C-305/01, C-175/09), sąvoka „skolos išieškojimas ir faktoringas“ turi būti aiškinama taip, kad apimtų visus finansinius sandorius, kuriais siekiama piniginės skolos apmokėjimo.

1 pavyzdys

Įmonė A įmonei B teikia „mokėjimų surinkimo“ paslaugą. Šios paslaugos esmę sudaro tai, kad įmonė B kiekvieną mėnesį įmonei A pateikia informaciją apie klientų turimus įsiskolinimus ir jų sumas. Gavusi šią informaciją, įmonė A, remdamasi su įmonės B klientais sudarytomis tiesioginio debeto sutartimis, pateikia mokėjimo prašymus šių klientų bankams, kad jie nuo klientų banko sąskaitų nuskaitytų ir į įmonės A banko sąskaitą pervestų klientų įsiskolinimams proporcingas lėšų sumas. Tuo atveju, kai klientų banko sąskaitose lėšų nepakanka, įmonė A susisiečia su šiais klientais ir informuoja juos apie lėšų nepakankamumą, tačiau jokių kitų aktyvių veiksmų tam, kad jie atsiskaitytų už jiems įmonės B suteiktas paslaugas, nesiima. Į įmonės A banko sąskaitą įmonės B klientų pervestas lėšas įmonė A per 10 dienų nuo jų gavimo perveda įmonei B, prieš tai iš šių sumų atskaičiusi savo komisinį atlygį. Ar apmokestinamos įmonės A įmonei B teikiamos „mokėjimų surinkimo“ paslaugos?

Pateiktu atveju įmonė A iš esmės perima įmonės B debitorijų turimų skolinių įsipareigojimų įmonei B kontrolę, t. y. įmonei B buvo teikiama tokia paslauga, kurios esmė yra ne tik surinkti pinigus, bet ir įvykdytus mokėjimus priskirti atitinkamiems mokėtojams, nustatyti, kurie mokėtojai vis dar skolingi įmonei B, apie turimas skolas informuoti mokėtojus. Tokiu atveju įmonės A įmonei B teikiamos paslaugos PVM laikomos skolų išieškojimo paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Bendrovė teikia ūkio subjektams skolų išieškojimo paslaugas. Už šias paslaugas bendrovė ima atlyginimą, kurio dydį nustato paslaugos suteikimo sutartyje. Kadangi šioms paslaugoms PVM lengvata nenumatyta, todėl bendrovė už skolų išieškojimo paslaugas turi skaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė A, remdamasi su banku pasirašyta sutartimi, surenka iš klientų mokėjimus pagal perleistas būsto paskolų sutartis, surinktas lėšas perveda bankui, informuoja klientus apie atsiskaitymus ir įsiskolinimus, tiesiogiai bendrauja su klientais šiais klausimais ir pan. Atlygis, kurį įmonei A moka bankas tiesiogiai priklauso nuo išieškotų sumų. Pagal sutarties sąlygas įmonė A neturi teisės keisti sutarčių sąlygų, atleisti nuo delspinigių, atsisakyti pretenzijos, atleisti nuo žalos ar nuostolių atlyginimo. Ar apmokestinamos PVM įmonės A bankui teikiamos paslaugos?

Pateiktu atveju įmonės A bankui teikiamos paslaugos tikslas - surinkti banko klientų skolas pagal perleistas būsto paskolų sutartis. Siekdama pasiekti šį tikslą įmonė A informuoja klientus apie įsiskolinimą bankui, su jais tiesiogiai bendrauja ir pan. Be to, įmonės A gaunamas atlygis už jos teikiamas paslaugas tiesiogiai priklauso nuo išieškotų skolų dydžio.

Sandoriai, kuriais siekiama piniginės skolos apmokėjimo, PVM tikslais laikomi skolų išieškojimo sandoriais. Todėl įmonės A bankui teikiamos mokėjimų pagal perleistas būsto paskolų sutartis surinkimo iš klientų paslaugos, kaip skolos išieškojimo paslaugos, apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

5. PVM lengvata netaikoma ir finansuotojo paslaugoms, teikiamoms pagal faktoringo sutartį. [Civilinio kodekso](#) 6.903 straipsnyje (Žin., 2000, Nr.74-1864) nustatyta faktoringo sutarties samprata, t. y. nustatyta, kad „Faktoringo sutartimi viena šalis (finansuotojas) perduoda arba įsipareigoja perduoti kitai šaliai (klientui) pinigus mainais už kliento (kreditoriaus) piniginių reikalavimų, susijusių su prekių pardavimu, darbų atlikimu ar paslaugų teikimu, trečiajam asmeniui (skolininkui), o klientas

perleidžia arba įsipareigoja perleisti finansuotojui piniginį reikalavimą skolininkui (finansavimas su sąlyga perleisti piniginį reikalavimą) ir mokėti sutartyje nustatytą atlyginimą“.

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas finansuotojo gautas atlyginimas yra PVM objektas. Kadangi finansuotojo pagal faktoringo sutartį teikiamoms paslaugoms PVM lengvata netaikoma, todėl finansuotojo gautas faktoringo atlyginimas turi būti apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą. Faktoringo atlyginimą sudaro faktoringo sutartyje numatyti faktoringo mokesčiai. Tai gali būti ne tik už piniginių reikalavimų perėmimą finansuotojo imamas mokestis, bet ir jo iš kliento gaunamos faktoringo palūkanos (t. y. palūkanos už finansuotojo suteiktą finansavimą) bei administravimo mokestis.

1 pavyzdys

UAB „A“ (toliau – Pardavėjas), norėdamas užsitikrinti pakankamą apyvartinių lėšų kiekį bei didesnę skolos atgavimo tikimybę, sudaro faktoringo sutartį su banku „B“ (toliau – Finansuotoju), kurioje Finansuotojas suteikia Pardavėjui 200 000 Lt faktoringo limitą.

Pagal Pardavėjo ir Finansuotojo sudarytą sutartį Pardavėjas įsipareigoja perleisti Finansuotojui pardavėjo skolininko (prekių pirkėjo) piniginį reikalavimą. Finansuotojas įsipareigoja perimti piniginį reikalavimą pagal Pardavėjo skolininkui išrašytas sąskaitas faktūras ir Pardavėjui avansu pervesti 85 proc. sąskaitose faktūrose nurodytos sumos.

Pardavėjas įsipareigoja Finansuotojui mokėti: faktoringo (finansavimo) palūkanas – 7 proc. nuo banko finansuotos sumos, komisinį (sąskaitos priėmimo) mokestį – 2 proc. nuo sumų, nurodytų perimtosiose sąskaitose faktūrose, sutarties (administravimo) mokestį – 0,65 procento faktoringo limitu ir PVM.

Vykdant sutartį, Finansuotojas perėmė iš Pardavėjo piniginį reikalavimą skolininkui (prekių pirkėjui) pagal skolininkui Pardavėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytų prekių vertė sudarė 100 000 Lt ir Pardavėjui avansu pervėdė 85 proc. sąskaitose faktūrose nurodytos sumos (85 000 Lt). Šiuo atveju Finansuotojo gautą faktoringo atlyginimą sudarys faktoringo (finansavimo) palūkanos - 5950 Lt ($85\,000 \times 7 : 100$); komisinis (sąskaitos priėmimo) mokestis - 2000 Lt ($100\,000 \times 2 : 100$), sutarties (administravimo) mokestis - 1300 Lt ($200\,000 \times 0,65 : 100$), viso – 9250 Lt. Šios Finansuotojo teikiamos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

6. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. 58 str. komentarą).

4. PVM neapmokestinami sandoriai dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), taip pat grynųjų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų išmokėjimo, pinigų tvarkymo ir kitos paslaugos, tiesiogiai susijusios su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis.

Komentaras

1. Detalus PVM neapmokestinamų sandorių dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), taip pat grynųjų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų išmokėjimo, pinigų tvarkymo ir kitų paslaugų, tiesiogiai susijusių su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis, sąrašas nustatytas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-06-06 [įsakymu Nr.157](#) patvirtinto Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio

1-4 dalyse, sąrašo 3 ir 4 punkte. Atkreipiame dėmesį į tai, kad PVM neapmokestinamoms finansinėms paslaugoms priskiriamos ir tokios (pvz., teikiamos VĮ „Lietuvos paštas“ ar kito ūkio subjekto) paslaugos, nenurodytos minėtame įsakyme:

- draudimo, kitų išmokų pristatymo ir išmokėjimo,
- pensijų, pašalpų bei kitų išmokų pristatymo ir išmokėjimo,
- įmokų už elektros energiją, buto nuomą, dujas, telekomunikacijų bei komunalines paslaugas, draudimo, kitų įmokų ir mokesčių priėmimo.

1 pavyzdys

Bendrovė atlieka pinigų siuntimo paštu (pašto perlaidos) paslaugą. Galimos kelios pašto perlaidos rūšys:

1) grynųjų pinigų pašto perlaidos: siuntėjas pateikia lėšas bendrovės paskirtojo operatoriaus teikimo vietoje ir paprašo visą tą sumą išmokėti gavėjui grynaisiais pinigais;

1) 2) pervedimo iš sąskaitos perlaida: siuntėjas nurodo, kad iš jo sąskaitos, kurią tvarko bendrovės paskirtasis operatorius, būtų nurašyta tam tikra suma ir paprašo visą sumą išmokėti gavėjui grynaisiais pinigais;

3) pervedimo iš sąskaitos į sąskaitą perlaida: siuntėjas pateikia lėšas bendrovės paskirtojo operatoriaus paslaugų teikimo vietoje ir paprašo visą tą sumą pervesti į jo gavėjo sąskaitą;

4) pervedimas iš sąskaitos į sąskaitą: siuntėjas nurodo, kad iš jo sąskaitos, kurią tvarko bendrovės paskirtasis operatorius, būtų nurašyta tam tikra suma ir paprašo tokią pat sumą pervesti į gavėjo sąskaitą.

Visais pateiktais atvejais pašto perlaidos (pinigų siuntimo paštu) paslaugos iš esmės yra susijusios su pinigų priėmimu, tvarkymu, saugojimu, išdavimu ar pristatymu. Tokios paslaugos PVM tikslais laikomos finansinėmis paslaugomis, kurios vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

Remiantis ESTT praktika byloje C-264/14, tradicinių valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai (t. y. kainos, kurią atitinkamas sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui) yra paslaugų teikimas už atlygį, t. y. valiutos keitimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, užsiima bitkoinų pirkimu-pardavimu. Minėta įmonė bitkoino vienetą nuperka už 526 eurus, o jį parduoda už 534 eurus. Tarkim, įmonė įsigijo ir pardavė 1000 bitkoino vienetų, kurių įsigijimo kaina sudarė 526 000 eurų, pardavimo kaina – 534 000 eurai.

Ar bitkoinų pirkimo-pardavimo sandoriai PVM tikslais laikomi finansinėmis, PVM neapmokestinamomis paslaugomis?

Euro keitimas į bitkoino vienetus laikomas valiutos keitimo sandoriu, kurio atlygį sudaro marža - skirtumas tarp kainos, kuria įmonė tą valiutą parduoda savo klientams, ir kainos, kurią įmonė sumokėjo įsigydamas valiutą – 8000 eurų (534 000-526 000). Toks sandoris, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamas.

2. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. 58 str. komentarą).

(PVMĮ 28 str. 4 dalies komentaras pakeistas pagal 2016-10-11 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2E)RM-27780).

5. PVM neapmokestinami sandoriai dėl vertybinių popierių, išvestinių finansinių priemonių, taip pat tarpininkavimo nurodytuose sandoriuose ir kitos tiesiogiai su nurodytaisiais sandoriais susijusios paslaugos (emisijos organizavimas, vykdymas, registravimas ir kt.). Šios dalies nuostatos netaikomos:

1) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių kokias nors teises į nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus;

2) sandoriams dėl vertybinių popierių (išskyrus nurodytuosius šio įstatymo 111 straipsnyje), patvirtinančių nuosavybės teisę į prekes, nenurodytas 1 punkte;

3) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti vertybinius popierius, nurodytus šios dalies 2 punkte;

4) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių saugojimo paslaugoms;

5) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių portfelio valdymo, konsultavimo investavimo į vertybinius popierius ir (arba) išvestines finansines priemones klausimais, taip pat vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių rinkos tyrimo paslaugoms.

Komentaras

1. Pagal [Civilinio kodekso](#) 1.101 straipsnį vertybinis popierius, kaip civilinių teisių objektas, - tai dokumentas, patvirtinantis jį išleidusio asmens (emitento) įsipareigojimus šio dokumento turėtojui. Vertybinis popierius gali patvirtinti dokumento turėtojo teisę gauti iš emitento palūkanų, dividendų, dalį likviduojamos įmonės turto ar emitentui paskolintų lėšų (akcijų, obligacijų ir kt.), teisę ar pareigą atlygintinai ar neatlygintinai įsigyti ar perleisti kitus vertybinius popierius (pasirašymo teises, būsimojus sandorius, opciones, konvertuojamas obligacijas ir pan.), teisę gauti tam tikras pajamas ar pareigą sumokėti, pasikeitus vertybinių popierių rinkos kainoms (indeksui ir pan.). Vertybiniu popieriumi taip pat laikomas dokumentas, kuriuo tiesiogiai pavedama bankui išmokėti tam tikrą pinigų sumą (čekiai) ar kuris patvirtina pareigą sumokėti tam tikrą pinigų sumą šiame dokumente nurodytam asmeniui (vekseliai), arba kuris įrodo nuosavybės teisę į prekes (prekiniai vertybiniai popieriai), taip pat dokumentas, patvirtinantis teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti prekinis vertybinius popierius (išvestinis prekinis vertybinis popierius). Įstatymų numatytais atvejais leidžiami nematerialūs vertybiniai popieriai, kurie yra pažymimi (įtraukiami į apskaitą) vertybinių popierių sąskaitose.

2. Vertybiniams popieriams priskiriama:

- Akcija - tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo (akcininko) teisę dalyvauti valdant įmonę, jeigu įstatymai nenustato ko kita, teisę gauti akcinės įmonės pelno dalį dividendais ir teisę į dalį įmonės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitas įstatymų nustatytas teises. Akcijos gali būti vardinės arba pareikštinės, paprastos arba privilegijuotos, materialios ir nematerialios.

- Obligacija - tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo teisę gauti iš obligaciją išleidusio asmens joje nustatytais terminais nominalią obligacijos vertę, metines palūkanas ar kitokią ekvivalentą arba kitas turtines teises.

- Čekis, kaip vertybinis popierius, - tai čekio davėjo surašytas tam tikros formos pavedimas bankui be išlygų išmokėti jame įrašytą pinigų sumą čekio turėtojui.

- Vekselis, kaip vertybinis popierius, - tai dokumentas, kuriuo jį išrašantis asmuo be išlygų įsipareigoja tiesiogiai ar netiesiogiai sumokėti tam tikrą pinigų sumą vekselyje nurodytam

asmeniui arba kuriuo tai padaryti pavedama kitam asmeniui. Vekselis gali būti įsakomasis (trata) arba paprastasis (solo vekselis). Įsakomuoju vekseliu (trata) jo davėjas paveda kitam asmeniui, kad šis vekselio sumą sumokėtų jame nurodytam asmeniui. Paprastuoju vekseliu (solo) jo davėjas pats įsipareigoja sumokėti jame nurodytą sumą.

- Konosamentas, kaip vertybinis popierius - tai dokumentas, įrodantis sutarties sudarymo faktą ir patvirtinantis jo turėtojo teisę gauti iš vežėjo konosamente nurodytus daiktus (krovinių) bei jais disponuoti. Konosamentas priskiriamas prie prekių vertybinių popierių, suteikiančių nuosavybės teisę į prekes, taip pat teisę gauti prekę.

- Kiti vertybiniai popieriai, atitinkantys aukščiau paminėtus reikalavimus, keliamus vertybiniams popieriams.

3. Pagal komentuojamo įstatymo 2 str. 8 dalį išvestinė finansinė priemonė - finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina susijusi su prekių, kuriomis šis instrumentas remiasi, verte arba kaina, taip pat finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina susijusi su vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumo vertinimu ar kitu kintamuoju.

4. PVM neapmokestinami:

- sandoriai dėl vertybinių popierių (vertybinių popierių pardavimas, mainai, skolinimas, nuoma, pervedimas, emisijos organizavimas ir pan.);

-

1 pavyzdys

Bendrovė, PVM mokėtoja, parduoda kitos įmonės turimas akcijas, taip pat vienos įmonės akcijas keičia į kitos įmonės akcijas. Šiuo atveju bendrovės vykdoma veikla - akcijų pardavimas ir mainai, kaip vertybinių popierių sandoriai, PVM neapmokestinami.

- sandoriai dėl išvestinių finansinių priemonių (būsimasis, išankstinis, pasirinkimo sandoriai dėl palūkanų normų, valiutos kurso, vertybinių popierių kainos, ir pan.). Tokioms PVM neapmokestinamoms išvestinėms finansinėms priemonėms priskiriami, pvz., pasirinkimo sandoriai

- opcionai dėl vertybinių popierių, investicinių priemonių pirkimo ar pardavimo, įskaitant priemones, kurios suteikia teisę tik gauti pinigus, taip pat valiutos ir palūkanų normos opcionai (opcionas yra pasirinkimo sandoris, suteikiantis teisę, bet ne įsipareigojimą pirkti (pirkėjo opcionas), arba parduoti (pardavėjo opcionas) sandorio objektą – vertybinius popierius, valiutą ar finansinius aktyvus už sutartą kainą, sutartą datą arba iki jos), taip pat būsimasis, išankstinis, pasirinkimo ar kitoks sandoris dėl teisės pirkti arba parduoti prekes;

2 pavyzdys

Įmonė sudarytą valiutos pasirinkimo sandorį (opcioną dėl valiutos) už atlygį perleidžia kitai įmonei. Šiuo atveju įmonės gautas atlygis už opciono dėl valiutos perleidimą bus laikomas sandoriu dėl išvestinių finansinių priemonių ir PVM neapmokestinamas.

- tarpininkavimo ir kitos tiesiogiai su vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių sandoriais susijusios paslaugos (emisijos organizavimas, vykdymas, registravimas ir pan.). Tarpininkavimo šiuose sandoriuose paslaugas gali teikti vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkai (toliau – tarpininkai) - finansų maklerio įmonės bei komerciniai bankai, turintys teisę teikti investicines paslaugas. PVM neapmokestinamos tokios tarpininkų teikiamos tarpininkavimo paslaugos: pavedimų dėl vertybinių popierių priėmimas ir perdavimas; pavedimų įsigyti ar perleisti

vertybinius popierius vykdydamas klientų sąskaita; pavedimų įsigyti arba perleisti vertybinius popierius vykdydamas savo sąskaita; vertybinių popierių platinimas pagal susitarimą su emitentu, įsipareigojant arba neįsipareigojant jo emisiją išplatinti ir pan. Be to, PVM lengvata taikoma kitoms, tiesiogiai su vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių sandoriais susijusioms paslaugoms.

Remiantis ETT praktika (byla, C-2/95, C-29/08, C-540/09) su vertybiniais popieriais susiję sandoriai apima sandorius, kuriais galima sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių (teisinės ir finansinės padėties tarp šalių nekeičiančių administracinių, materialių ir techninių paslaugų bei finansinės informacijos veiklos nepriskiriamos sandoriams, susijusiems su vertybiniais popieriais). Prie tokių sandorių priskiriama emisijos organizavimas, vykdymas, registravimas, vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių fiksavimas asmeninėse finansinių priemonių sąskaitose, finansinių priemonių įtraukimas į prekybą reguliuojamoje rinkoje, kotiravimas (vertybinių popierių kurso nustatymas) ir kt. Finansinių priemonių rinkų įstatyme nustatyta tvarka. Tačiau teisės dalyvauti reguliuojamoje rinkoje (už kurią reguliuojamos rinkos operatorė, vadovaudamasi Finansinių priemonių rinkų įstatymu, ima metinę nario įmoką), taip pat reguliuojamos rinkos operatorės teikiamos galimybių prekiauti reguliuojamoje rinkoje užtikrinimo paslaugos (už kurias reguliuojamos rinkos operatorė, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymu, ima nustatyto dydžio įmoką už reguliuojamus rinkos sandorius) iš esmės nėra sandoriai, kurie gali sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių ir todėl jiems PVM lengvata netaikoma.

1 pavyzdys

Bankas su įmone pasirašo valiutos pasirinkimo sutartį (opcioną dėl valiutos kurso). Pagal šią sutartį įmonė įgyja teisę po 3 mėnesių pirkti 10 000 EUR už 9 400 USD (EUR ir USD kursas šiuo atveju 1:0,94000), o bankas gauna 3 procentų komisinį mokestį nuo sandorio sumos eurais arba ekvivalentinę sumą litais. Šiuo atveju banko gauti komisiniai PVM neapmokestinami.

Sudarius tokį pasirinkimo sandorį, įmonė po 3 mėnesių neprivalo pirkti eurų, t. y. įmonė eurus pirsks tik tokiu atveju, jei jai tai bus naudinga. Jeigu ateityje EUR ir USD kursas bus didesnis už aptartą sutartyje, pvz., 1:1,0000, įmonė pasinaudos pasirinkimo sandoriu ir 10 000 EUR pirsks už 9400 USD. Jeigu EUR ir USD kursas bus mažesnis nei 1:0,94, įmonė gali nepasinaudoti pasirinkimo sandoriu.

2 pavyzdys

Akcinė bendrovė paveda finansų maklerio įmonei už atitinkamą atlygį prekiauti jos akcijomis vertybinių popierių biržoje. Šiuo atveju finansų maklerio įmonės gaunamas atlygis PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Investicijas valdanti bendrovė, veikianti Lietuvoje, parduoda savo įmonės X valdomas akcijas. Siekdama akcijas parduoti palankiausiomis sąlygomis naudojasi Anglijos įmonės teikiamomis paslaugomis, t. y. Anglijos įmonė ieško potencialių akcijų pirkėjų, teikia konsultacijas, susijusias su investavimu į akcijas, derisi dėl akcijų pardavimo sąlygų, atlygį (komisinius) gauna su sąlyga, kad jo surasti klientai pirsks akcijas. Ar šios Anglijos įmonės teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Patektu atveju sandoris susideda iš keleto elementų: klientų paieškos, konsultavimo, derybų. Šie sandorį sudarantys elementai yra glaudžiai susiję ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio. Tokiu atveju PVM tikslais reikia nustatyti, kuris iš šių

elementų yra pagrindinis ir taikyti šiam elementui nustatytą PVM tarifą. Pateiktu atveju ypač svarbu atskirti, ar pagrindinis sandorio elementas yra konsultavimas dėl investavimo į vertybinius popierius, ar - tarpininkavimas (įskaitant derybas) dėl vertybinių popierių įsigijimo, nes šiems elementams taikomos skirtingos apmokestinimo PVM taisyklės.

Nagrinėjamu atveju pagrindinis sandorio tikslas yra klientų paieška bei derybų su jais dėl akcijų įsigijimo vedimas. Tokiu atveju laikoma, kad pagrindinis sandorio elementas yra tarpininkavimas (įskaitant derybas), vykdant akcijų pardavimą. Tarpininkavimo (įskaitant derybas) akcijų pardavimo sandoryje paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 5 punkto nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

4 pavyzdys

Finansų maklerio įmonė (toliau – FMĮ), veikdama kaip vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkas, sudaro sutartį su klientu, kuria įsipareigoja surasti įmonės Y akcijų pardavėjus ir atstovauti klientą derybose su jais. Už suteiktas paslaugas FMĮ klientas sumoka 2 proc. nuo įmonės Y akcijų įsigijimo kainos. Ar FMĮ teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

FMĮ klientui teikiamos atstovavimo derybose su akcijų pirkėjais paslaugos, kurių tikslas padaryti viską, kad klientas ir įmonė Y susitartų, kaip tarpininkavimo, parduodant vertybinius popierius, paslaugos PVM neapmokestinamos.

5 pavyzdys

Bankas pagal su akcinėmis bendrovėmis (toliau – emitentas) sudarytas sutartis teikia dividendų išmokėjimo/paskirstymo paslaugas, t. y. paskirsto emitento dividendams pervestas lėšas emitento akcininkams (apskaičiuoja ir išmoka emitento akcininkui priklausančius gauti dividendus už turimas emitento akcijas, apskaičiuoja kiekvienam akcininkui už gautinus dividendus priklausančias sumokėti gyventojų pajamų arba pelno mokesčius į valstybės biudžetą ir šias apskaičiuotas sumas perveda į valstybės biudžetą, pateikia emitentui ataskaitą apie išmokėtus dividendus, teikia konsultacijas dividendų mokėjimo ir vertybinių popierių sąskaitų tvarkymo klausimais, kiek tai susiję su dividendų išmokėjimu, ir pan.).

Ar šios banko teikiamos paslaugos gali būti laikomos paslaugomis, tiesiogiai susijusiomis su vertybinių popierių sandoriais?

Nagrinėjamu atveju sandoris susideda iš keleto paslaugų: dividendų paskirstymo ir jų išmokėjimo (pavedimo) akcininkams paslaugos, taip pat gyventojų pajamų arba pelno mokesčio apskaičiavimo bei pavedimo į biudžetą paslaugos, ataskaitų apie išmokėtus dividendus pateikimo emitentui bei konsultavimo dividendų mokėjimo ir vertybinių popierių sąskaitų tvarkymo klausimais (kiek tai susiję su dividendų išmokėjimu) paslaugos. Iš esmės šie elementai neturi atskiro savarankiško tikslo ir dėl to PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris, kurio pagrindinis tikslas - išmokėti (pervesti) dividendus akcininkams bei pervesti mokesčius už akcininkus į biudžetą. Banko teikiamos dividendų išmokėjimo (pavedimo) akcininkams bei mokesčių į biudžetą pavedimo paslaugos laikomos finansinėmis paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

6 pavyzdys

Latvijos bankas A (toliau – tarpininkas) Lietuvos bankui B (toliau – bankas) teikia tokias paslaugas: savo sąskaita informuoja potencialius klientus apie galimybę prekiauti realiu laiku per platformą X (toliau – platforma) finansinėmis priemonėmis, suteikia pradinę informaciją apie per

platformą siūlomas finansines priemones, susidomėjusius klientus identifikuoja pagal finansų įstaigų klientams nustatytus reikalavimus, ir jų duomenis perduoda bankui. Bankui papildomai patikrinus tarpininko pateiktą informaciją ir patvirtinus referuotą asmenį kaip klientą, su tokiu asmeniu sudaroma sutartis dėl prekybos platformoje. Tarpininkui mokamas atlygis (komisiniai) priklauso nuo referuotų klientų platformoje sudarytų finansinių sandorių vertės.

Ar tarpininko bankui teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Pateiktu atveju, kai tarpininkui mokamas atlygis (komisiniai) už bankui suteiktas paslaugas tiesiogiai priklauso nuo tarpininko surastų klientų platformoje sudarytų finansinių sandorių vertės, galima teigti, kad tarpininko bankui teikiamų paslaugų tikslas – surasti potencialius investuotojus (klientus), kurie prekiaus vertybiniais popieriais bei išvestinėmis finansinėmis priemonėmis per banko platformą. Tokios paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos tarpininkavimo, sudarant vertybinių popierių ir (ar) išvestinių finansinių priemonių sandorius, paslaugomis, kurios vadovaujantis minėtomis PVM įstatymo 28 straipsnio 5 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

7 pavyzdys

Bendrovė yra reguliuojamos rinkos operatorė. Bendrovė už atlygį teikia tokias paslaugas:

- 5) finansinių priemonių įtraukimas į Bendrovės prekybos sąrašus (mokama nustatyto dydžio įmoka);
- 6) finansinių priemonių kotiravimas (mokama metinė įmoka);
- 7) teisės dalyvauti Bendrovės X reguliuojamoje rinkoje suteikimas (imama metinė nario įmoka);
- 8) galimybių prekiauti reguliuojamoje rinkoje užtikrinimas (imama įmoka už reguliuojamus rinkos sandorius, Bendrovė ima 10 proc. nuo kiekvieno sandorio vertės);

Ar šios Bendrovės teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Finansinių priemonių įtraukimas į Bendrovės prekybos sąrašus ir kotiravimo paslaugos, remiantis Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymo nuostatomis, yra būtinos, kad biržos reguliuojamoje rinkoje vyktų akcijų prekyba ir dėl to šios paslaugos laikomos tiesiogiai su vertybinių popierių sandoriais susijusiomis paslaugomis, kurios pagal PVM įstatymo 28 str. 5 dalies nuostatas PVM neapmokestinamos.

Teisės dalyvauti Bendrovės X reguliuojamoje rinkoje suteikimas (už kurią Bendrovei mokama metinė nario įmoka), taip pat galimybių prekiauti reguliuojamoje rinkoje užtikrinimas (už kurį Bendrovei mokama įmoka už reguliuojamus rinkos sandorius) iš esmės nėra sandoriai, kurie gali sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių ir todėl jiems PVM lengvata netaikoma.

Remiantis ETT praktika byloje C-540/09, tiesiogiai su vertybinių popierių ar finansinių priemonių sandoriais susijusiomis paslaugomis laikomos paslaugos, kurias kredito įstaiga už atlygį teikia akcijas išleisti ketinančiai bendrovei kaip finansinių priemonių išplatavimo garantiją, kuria kredito įstaiga įsipareigoja įsigyti per akcijų pasirašymo laikotarpį nepasirašytas akcijas.

8 pavyzdys

Bankas A su bendrove B pasirašė paslaugų teikimo sutartį, kurioje bankas už atlygį įsipareigojo bendrovei teikti finansinių priemonių išplatavimo garantijas, t. y. bankas įsipareigojo nupirkti šios bendrovės akcijas, kurios nebus pasirašytos per pasirašymo laikotarpį.

Ar banko A teikiama finansinių priemonių išplatavimo garantijos paslauga apmokestinamos PVM?

Ne, neapmokestinama. Ši paslauga, remiantis ETT praktika byloje C-540/09 laikoma finansine, su finansinių priemonių sandoriais susijusia paslauga.

5. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, kad PVM lengvata netaikoma:

6) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių kokias nors teises į nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus (pvz., pajų, patvirtinančių teisę į statinį);

7) sandoriams dėl vertybinių popierių (išskyrus tuos sandorius, kurie patvirtina nuosavybės teisę į investicinį auksą), patvirtinančių nuosavybės teisę į prekes, (tai įvairūs sandoriai dėl prekių vertybinių popierių, pvz., konosmento);

8) sandoriams dėl vertybinių popierių, patvirtinančių teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti vertybinius popierius, patvirtinančių nuosavybės teisę į prekes;

9) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių saugojimo paslaugoms (PVM apmokestinamos tik materialinių vertybinių popierių saugojimo paslaugos);

10) vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių portfelio valdymo, konsultavimo investavimo į vertybinius popierius ir (arba) išvestines finansines priemones klausimais, taip pat vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių rinkos tyrimo paslaugoms (vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių portfelio valdymo paslaugas gali teikti įmonės, kurios pagal Finansinių priemonių rinkų įstatymą turi teisę teikti šias paslaugas (vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkai - finansų maklerio įmonės bei komerciniai bankai ir kt.); konsultavimo investavimo į vertybinius popierius ir (arba) išvestines finansines priemones klausimais ir vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių rinkos tyrimo paslaugas gali teikti vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkai - finansų maklerio įmonės bei komerciniai bankai, taip pat kitos įmonės).

6. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. 58 str. komentarą).

(PVMĮ 28 str. 5 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2015-01-21 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-1109).

6. PVM neapmokestinamos investicinių kintamojo kapitalo bendrovių, uždaro tipo investicinių bendrovių, investicinių fondų ir pensijų fondų turto valdymo paslaugos.

Komentaras

1. Investicinių kintamojo kapitalo, uždaro tipo investicinių bendrovių, investicinių fondų veiklą ir valdymą reglamentuoja Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas, Lietuvos Respublikos informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas ir Lietuvos Respublikos profesionaliems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų valdymo įmonių įstatymas. Pagal šių įstatymų nuostatas investicinių kintamojo kapitalo ar uždaro tipo investicinių bendrovių (toliau – investicinių bendrovių) ir investicinio fondo valdymas gali būti perduotas valdymo įmonei.

1 pavyzdys

UAB „X“ teikia valdymo paslaugas investiciniams fondams ir investicinėms bendrovėms, veikiančioms pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą ir Lietuvos Respublikos informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą. Ar šios UAB „X“ teikiamos investicinių fondų ir investicinių bendrovių valdymo paslaugos apmokestinamos PVM?

Vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 6 dalies nuostatomis šios UAB „X“ teikiamos investicinių fondų ir investicinių bendrovių valdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

2. Valdymo įmonė – bendrovė, kurios pagrindinė veikla investicinių fondų ar investicinių bendrovių valdymas.

3. Valdymo įmonės teikiamos valdymo paslaugos (įskaitant ir valdymo paslaugas, teikiamas pagal Lietuvos Respublikos profesionaliems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų valdymo įmonių įstatymą) investicinėms bendrovėms ar investiciniams fondams PVM neapmokestinamos.

1 pavyzdys

UAB, turinti priežiūros institucijos išduotą licenciją, profesionaliam investuotojui –įmonei A teikia kolektyvinio investavimo subjektų (investicinių fondų ir investicinių bendrovių) valdymo paslaugas.

Ar šios UAB teikiamos valdymo paslaugos apmokestinamos PVM?

Šios UAB profesionaliam investuotojui – įmonei A teikiamos investicinių fondų ir investicinių bendrovių valdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

Remiantis ETT praktika (byla C-169/04) investicinių fondų „valdymo“ sąvoka apima administracinio investicinio fondų valdymo ir apskaitos paslaugas, suteiktas trečiojo asmens - valdytojo, jei jos sudaro atskirą bendrai įvertintą grupę ir yra būdingos ir esminės specialių investicinių fondų valdymui (t. y. tiesiogiai susijusios su fondo panaudojimu – investavimu į investavimo subjektų investicinius vienetus, sutarčių sudarymu, investicinių vienetų vertinimu, kainos nustatymu, investicinių vienetų ar akcijų registrų tvarkymu, apskaitos tvarkymu ir pan.). Tačiau „valdymo“ sąvoka neapima depozitoriumo funkcijoms priskiriamų paslaugų, taip pat paprasčiausių materialių ar techninių paslaugų (pavyzdžiui, informacinės sistemos įdiegimo paslaugų).

4. Pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą:

4.1. Pensijų fondas - fiziniams asmenims, savanoriškai kaupiantiems pensijas bei mokantiems pensijų įmokas į pensijų fondą, bendrosios dalinės nuosavybės teise priklausantis pensijų turtas, kurio valdymas perduotas pensijų fondo valdymo įmonei ir kuris investuojamas pagal to pensijų fondo taisykles.

4.2. Verstis pensijų kaupimo veikla turi teisę uždaroji akcinė ar akcinė bendrovė, turinti nustatyta tvarka priežiūros institucijos išduotą licenciją. Teisę verstis pensijų kaupimo veikla taip pat turi valdymo įmonės, turinčios licenciją valdyti investicinius fondus ir investicines kintamojo kapitalo bendroves, išduotą pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą bei atitinkančios Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymo nustatytus reikalavimus. Šių ūkio subjektų teikiamos pensijų fondų valdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

5. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. 58 str. komentarą).

(6 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2015-07-30 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-16828).

7. Apmokestinamasis asmuo, teikiantis šio straipsnio 1–4 dalyse nurodytas paslaugas, turi teisę pasirinkti skaičiuoti PVM už šias paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka, jeigu pirkėjas (klientas) yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, kaip jis suprantamas pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalį, ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Apmokestinamasis asmuo, teikdamas komentuojamo straipsnio 1-4 dalyse nurodytas paslaugas PVM mokėtojui, kuris PVM įstatymo prasme laikomas *apmokestinamuoju asmeniu* (žr. 2 straipsnio 2 ir 38 dalies komentara), turi teisę pasirinkti, ar skaičiuoti teikiamų paslaugų PVM, ar ne (paslaugos teikėjas, norėdamas įsitikinti, kad paslaugas teikia apmokestinamajam asmeniui gali susitarti, kad šis jam pateiktų laisvos formos patvirtinimą). Šis pasirinkimas taikomas visoms PVM mokėtojo teikiamoms PVM įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse nurodytoms paslaugoms ir galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklės nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-26 (Žin., 2004, Nr. 37-1214).

Pažymėtina, kad toks pasirinkimas taikomas tik šalies viduje vykdomiems finansinių paslaugų sandoriams. Tais atvejais, kai Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo teikia finansines paslaugas kitos valstybės narės apmokestinamiesiems asmenims arba apmokestinamųjų asmenų padaliniais, esantiems kitose valstybėse narėse ar už Europos Sąjungos ribų, tai tokių paslaugų apmokestinimo vieta nelaikoma Lietuva ir tokiais atvejais taikomos kitos valstybės nustatytos apmokestinimo PVM taisyklės.

2. PVM mokėtojas teisę pasirinkti, ar skaičiuoti teikiamų paslaugų PVM, ar ne, gali jei teikia tokias paslaugas:

1) paskolų teikimo, taip pat suteiktos paskolos priežiūros paslaugas, jeigu šias paskolas priežiūros paslaugas vykdo tą paskolą suteikęs apmokestinamasis asmuo.

1 pavyzdys

Lizingo kompanija, PVM mokėtoja, su UAB „X“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, sudarė naujo automobilio finansinės išperkamosios nuomos (lizingo) sutartį ir joje numatė, kad sumokėjus paskutinę įmoką automobilis pereis bendrovės nuosavybėn. Šiuo atveju

laikoma, kad yra sudaryti du sandoriai: pagrindinis – automobilio tiekimo ir papildomas – paskolos suteikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro nurodytosios palūkanos. Lizingo kompanija už automobilio įmokų dalį turi skaičiuoti taikant standartinį PVM tarifą. Kadangi lizingo kompanija sandorį sudarė su bendrove, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, todėl ji, skaičiuodama PVM už palūkanas, turi pasirinkimo teisę, t. y., ji gali pasirinkti, ar nuo palūkanų skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jos sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

2) finansinių garantijų ir laidavimų teikimo, taip pat suteiktos finansinės garantijos ar laidavimo priežiūros, jeigu ją vykdo tą garantiją ar laidavimą suteikęs apmokestinamasis asmuo, paslaugas (draudimo įmonių, bankų ar kitų kredito įstaigų tiesiogiai su prekių (išskyrus PVM neapmokestinamas prekes) eksportu susijusių finansinių garantijų ir laidavimų teikimo paslaugos apmokestinamos taikant 0 (nulinį) PVM tarifą, žr. 46 str. komentarą).

1 pavyzdys

PVM mokėtojas UAB „X“ suteikė 70 procentų garantiją bankui dėl akcinei bendrovei „Y“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, teikiamos 7 mln. litų paskolos žaliavoms, medžiagoms įsigyti. Už garantijos suteikimą UAB „X“ iš akcinės bendrovės „Y“ ima nustatyto dydžio atlyginimą. Kadangi garantija suteikta apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, tai UAB „X“ turi teisę pasirinkti, ar už garantijos suteikimo paslaugą skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą UAB „X“ privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

2 pavyzdys

UAB „X“, suteikusi akcinei bendrovei „Y“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, garantiją bankui dėl suteiktos paskolos, vykdo suteiktos garantijos priežiūros paslaugą. Šiuo atveju bendrovė, teikdama garantijos priežiūros paslaugą apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, turi teisę pasirinkti, ar už garantijos priežiūros paslaugą skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą UAB „X“ privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

3) indėlių ir kitų grąžintinų lėšų priėmimo ir tvarkymo paslaugas, atsiskaitymų tarp bankų ir (arba) kitų kredito įstaigų įskaitymo (kliringo), taip pat kitas su atsiskaitymų organizavimu susijusias paslaugas, pinigų pervedimo, atsiskaitymo negrynaisiais pinigais organizavimo (įskaitant banko kortelių ir kitų mokėjimo priemonių išleidimo, jų turėtojų aptarnavimo paslaugas ir operacijų su jomis atlikimą), akredityvų išleidimo ir susijusias su jais operacijas, taip pat sandorius dėl skolų ir skolinių pasižadėjimų. Šios dalies nuostatos netaikomos skolų išieškojimo paslaugoms, taip pat finansuotojo paslaugoms, teikiamoms pagal faktoringo sutartį.

3 pavyzdys

PVM mokėtojas bankas teikia apmokestinamajam asmeniui UAB „X“, PVM mokėtojui, sąskaitų tvarkymo ir priežiūros paslaugas. Kadangi šias paslaugas bankas teikia apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, tai jis turi teisę pasirinkti, ar už suteiktas sąskaitų tvarkymo ir priežiūros

paslaugas skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą bankas privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

4) sandorių dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), taip pat grynųjų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų išmokėjimo, pinigų tvarkymo ir kitas paslaugas, tiesiogiai susijusias su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis.

4 pavyzdys

PVM mokėtojas bankas PVM mokėtojui fiziniam asmeniui (kuris PVM įstatymo prasme yra apmokestinamasis asmuo) suteikė informaciją, reikalingą sandoriams dėl valiutos sudaryti. Kadangi informaciją bankas suteikė PVM mokėtojui, tai jis turi teisę pasirinkti, ar už informacijos suteikimą skaičiuoti PVM, ar ne. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

3. Pasirinkimas skaičiuoti PVM už PVM įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse nurodytas finansines paslaugas, suteiktas neapmokestinamiesiems asmenims, PVM mokėtojams, pagal sutartis sudarytas iki 2007 12 01 galioja iki 2007 12 01 (t. y. iki 2007-11-13 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 28, 31, 32, 40, 62, 80 straipsnių ir 2 priedo pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. X-1322 įsigaliojimo), o vėliau toks pasirinkimas negalioja.

1 pavyzdys

Bankas „A“, PVM mokėtojas, pasirinkęs finansines paslaugas apmokestinti PVM, 2007 metų sausio mėnesį 5-iems metams sudarė paskolos sutartį su biudžetine įstaiga, PVM mokėtoja, kuri nėra apmokestinamasis asmuo. Kadangi bankas yra pasirinkęs finansines paslaugas apmokestinti PVM, iki 2007 m. lapkričio 30 d. šio banko teikiamos paslaugos minėtajai biudžetinei įstaigai yra PVM apmokestinamos.

Ar nuo 2007 metų gruodžio 1 dienos banko „A“ gaunamos palūkanos už biudžetinei įstaigai suteiktą paskolą apmokestinamos PVM?

Ne, neapmokestinamos, nes nuo 2007 m. gruodžio 1 dienos įsigaliojo Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 28, 31, 32, 40, 62, 80 straipsnių ir 2 priedo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. X-1322, pagal kurį pasirinkimo teisės skaičiuoti PVM ar neskaičiuoti nėra, kai paskolos suteikimo paslauga teikiama neapmokestinamajam asmeniui.

(Pakeista pagal VMI prie FM 2008-01-11 raštą Nr.(18.2-31-2)-R-383)

8. Detalų šio straipsnio 1-4 dalyse nurodytų paslaugų sąrašą nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliota institucija.

Komentaras

Detalus PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 6 d. [įsakymu Nr.157](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse, sąrašo patvirtinimo”.

(PVM įstatymo 28 str. komentaras pakeistas ir papildytas VMI prie FM 2012-02-20 raštu Nr. (18.2-31-2)-R- 1698).

29 straipsnis. Specialūs ženklai

PVM neapmokestinami pašto mokes ženklai ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodyti specialūs ženklai, kurie parduodami už jų nominalią vertę. Ši nuostata taikoma tik tiems pašto mokes ženkams, kurie Lietuvos Respublikoje gali būti naudojami apmokėjimui už suteiktą pašto paslaugą patvirtinti.

Komentaras

1. [Lietuvos Respublikos pašto įstatyme](#) nustatyta, kad pašto mokes ženklas - galiojantis Lietuvos Respublikos pašto ženklas, pašto blokas, ženklintas vokas ir atvirukas (atvirlaiškis), ženklinta aerograma, ženklinuvo spaudas ir specialus patvirtintas mokėjimo už pašto paslaugą spaudas.

2. Taikant PVM lengvatą pašto ženkams, reikia atkreipti dėmesį, kad:

- pašto ženklas - įvairių matmenų ir formos už pašto paslaugą sumokėti iš anksto skirtas ženklas, kuriame nurodyta jo nominalioji vertė eurai ir užrašas „Lietuva“. Pašto ženkle taip pat gali būti Lietuvos Respublikos valstybės heraldikos objektai, taip pat tekstas, piešinys, ornamentas, susiję su svarbiais įvykiais ir turintys išliekamąją vertę Lietuvoje ir už jos ribų;

- pašto blokas - vienas ar keli pašto ženklai dekoratyviniais perforuotais ar neperforuotais kraštais;

- ženklinta aerograma - tai aerograma su atspausdintu pašto ženklu (aerograma - pašto korespondencija, kurią sudaro oro paštu siunčiamas laiškas iš vieno popieriaus lapo, sulankstomo ir užklijuojamo kaip vokas);

- ženklintas atvirukas ar atvirlaiškis - atvirukas ar atvirlaiškis su atspausdintu pašto ženklu;

- ženklintas vokas - tai vokas su atspausdintu pašto ženklu;

- ženklinuvo antspaudas - tai specialaus įrenginio atspausda žyma, kuria įforminamas pašto paslaugų apmokėjimas, taip pat joje nurodoma apmokėjimo data ir mokėtojo adresas.

3. Pašto mokes ženklai, kurie parduodami už jų nominalią vertę ir kurie Lietuvos Respublikoje gali būti naudojami apmokėjimui už suteiktą pašto paslaugą patvirtinti, PVM neapmokestinami.

1 pavyzdys

Bendrovė, PVM mokėtoja, kuri nėra universaliųjų pašto paslaugų teikėja, pardavinėja pašto mokes ženklus - ženklintus atvirukus po 5 eurus. Ant atviruko atspausdinto pašto ženklo nominalas, t. y., universaliosios pašto paslaugos kaina, yra 1,35 eurai.

Kokia yra ženklinto atviruko nominali kaina? Kaip apmokestinamas PVM bendrovės parduodamas ženklintas atvirukas?

Nominali ženklinto atviruko kaina yra universaliosios pašto paslaugos kaina atspausdinta ant atviruko (nagrinėjamu atveju - 1,35 eurai).

Kadangi bendrovė pašto mokes ženklus pardavinėja už didesnę nei nominalią kainą, tai tokių ženklų pardavimas apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, kuri nėra universaliųjų pašto paslaugų teikėja, pardavinėja pašto mokes ženklus - ženklintus atvirukus, vokus, aerogramas už jų nominalią vertę.

Ar įmonės A parduodami pašto ženklai apmokestinami PVM?
 Kadangi įmonė A pašto mokes ženklus pardavinėja už jų nominalią kainą, tai tokių ženklų pardavimas, vadovaujantis PVM įstatymo 29 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Įmonė A, kuri nėra universaliųjų pašto paslaugų teikėja, pardavinėja pašto mokes ženklus - ženklintus atvirukus, vokus, aerogramas už didesnę, nei jų nominali vertė.
 Ar įmonės A parduodami pašto ženklai apmokestinami PVM?
 Kadangi įmonė A pašto mokes ženklus pardavinėja už didesnę, nei jų nominali, vertę, tai tokių ženklų pardavimas apmokestinamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Įmonės, kuri platina pašto mokes ženklus už jų nominalią vertę, gautas atlygis už platinimo paslaugą apmokestinamas standartiniu PVM tarifu.

4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliota institucija gali patvirtinti specialių ženklų, kurie parduodami už nominalią vertę, sąrašą, kuriems galės būti taikoma PVM lengvata. Kol kas šis sąrašas nepatvirtintas.

5. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam prekių tiekimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

(PVMĮ 29 str. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2024-03-25 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-12989).

30 straipsnis. Azartiniai lošimai ir loterijos

PVM neapmokestinamas įmokų, lygių loterijos bilietų (kortelių) nominaliai vertei, surinkimas iš loterijų dalyvių, taip pat įmokų surinkimas iš azartinių žaidimų dalyvių, nepriklausomai nuo to, ar sumos įmokėjimas turi būti patvirtinamas išduodant žaidimo dalyviui žetoną, kortelę ar kt., ar ne.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamas įmokų, lygių loterijos bilietų (kortelių) nominaliai vertei, surinkimas iš loterijos dalyvių, taip pat įmokų surinkimas iš azartinių žaidimų dalyvių, neatsižvelgiant į tai, ar sumos įmokėjimas patvirtinamas išduodant žaidimo dalyviui žetoną, kortelę, ar ne.

2. Tuo atveju, kai loterijos bilietai parduodami nominalia kaina, tai PVM neapmokestinamos visos iš loterijos dalyvių surinktos įmokos, t. y. neapmokestinamas loterijos organizatoriaus atlygis ir bilietus parduodančio asmens atlygis (už įmokų surinkimo iš loterijos dalyvių paslaugą).

Pavyzdys

Loterijos bilietų platintojas*, parduodamas loterijos bilietus nominalia verte, iš loterijos dalyvių (loterijos žaidėjų) per mėnesį surinko 50 000 eurų. Už įmokų surinkimo paslaugą loterijos bilietų platintojui mokamas 5 procentų dydžio atlygis nuo surinktos sumos 2 500 (50 000 x 5 / 100) eurų. Loterijos organizatoriaus gautas atlygis iš loterijos dalyvių (loterijos žaidėjų) 50 000 eurų PVM neapmokestinamas. Taip pat PVM neapmokestinamas 2 500 eurų loterijos bilietų platintojo atlygis, gautas už įmokų surinkimo paslaugą, t. y. už loterijos bilietų platinimą jų nominalia verte.

**Loterijų organizatorius loterijos bilietus gali platinti pats arba pagal sutartis su loterijos bilietų platintojais – fiziniais asmenimis, juridiniais asmenimis, organizacijomis, neturinčiomis juridinio asmens teisių, ar jų filialais ([Lietuvos Respublikos loterijų įstatymas](#) 20 straipsnis).*

3. Loterijų organizavimo tvarką ir sąlygas reglamentuoja [Lietuvos Respublikos loterijų įstatymas](#). Loterijas organizuoti gali ūkio subjektai, turintys licencijas organizuoti loterijas. Loterijų licencijavimo taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. [nutarimu Nr. 1550](#) „Dėl loterijų licencijavimo taisyklių patvirtinimo”.

4. Azartinių lošimų sąvoka, rūšys, reikalavimai lošimams organizuoti nustatyti [Lietuvos Respublikos azartinių lošimų įstatyme](#) (toliau šio straipsnio komentare - Įstatymas).

Azartinius lošimus turi teisę organizuoti bendrovės, gavusios licencijas organizuoti lošimus ir leidimus atidaryti automatų, bingo salonus, lošimo namus (kazino) arba gavusios licencijas organizuoti lošimus ir kai Lošimų priežiūros tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau šio straipsnio komentare - Priežiūros tarnyba) patvirtina totalizatoriaus ar lažybų lošimo reglamentą (Įstatymo 8 straipsnio 1 dalis).

Organizuoti nuotolinius stalo lošimus, nuotolinius lošimus automatu, nuotolines lažybas ar nuotolinį totalizatorių, įskaitant ir nuotolinį žirgų totalizatorių, nuotolinius bingo lošimus turi teisę bendrovės, Įstatyme nustatyta tvarka gavusios Įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 6 punkte nurodytą licenciją, Įstatymo 21 straipsnyje nustatyta tvarka gavusios leidimą organizuoti nuotolinius lošimus ir kai Priežiūros tarnyba patvirtina atitinkamo nuotolinio lošimo organizavimo reglamentą (Įstatymo 8¹ straipsnis). Šios nuotolinio lošimo paslaugos yra teikiamos ryšio priemonėmis ir (ar) internetu.

5. Bendrovės, organizuojančios bingo, totalizatoriaus ir lažybų lošimus, surinkdamos lošėjų statomas sumas, kiekvienam lošėjui išduoda bingo, totalizatoriaus ir lažybų korteles (kortelėse nurodyta suma atitinka lošėjo statomą, įmokėtą sumą). Kiekviena lošime naudojama bingo, totalizatoriaus ir lažybų kortelė turi būti numeruota ir turėti individualų numerį. Bendrovės, prieš pradėdamos organizuoti bingą, totalizatorių arba lažybas, privalo bingo, totalizatoriaus arba lažybų korteles įregistruoti teritorinėje valstybinėje mokesčių inspekcijoje, išskyrus atvejį, kai bingo, totalizatoriaus arba lažybų kortelės platinamos per tiesioginių ryšių sistemą arba teikiant nuotolinio bingo, totalizatoriaus ar lažybų lošimo paslaugas (Įstatymo 17 straipsnio 1 dalis).

Bendrovės, organizuojančios lošimus automatų salonuose, stalo lošimus (ruletę, kortų ir (arba) kauliukų lošimus), žaidėjams parduoda žetonus ar bilietus, kurie suteikia teisę žaisti lošimo automatais ar dalyvauti stalo lošimuose.

Lošimus organizuojančių bendrovių lošimų dalyviams (lošėjams) parduodamos minėtos kortelės, žetonai ar bilietai yra PVM objektas, tačiau jiems taikoma PVM lengvata, t. y. juos parduodant PVM neskaičiuojamas.

1 pavyzdys

Fizinis asmuo, lošdamas lošimų automatų salono „Sėkmė“ kasoje įsigijo 100 žetonų po 1 eurą. Salonas „Sėkmė“, parduodamas 100 žetonų lošėjui, PVM neskaičiuoja, nes pagal PVM įstatymą azartiniai lošimai PVM neapmokestinami.

2 pavyzdys

Bendrovė, turinti licenciją nuotoliniams lošimams, leidimą organizuoti nuotolinius lošimus bei Priežiūros tarnybos patvirtintą nuotolinio lošimo organizavimo reglamentą, teikia nuotolinio

lošimo paslaugas, t. y. vykdo azartinių lošimų internete veiklą. Fizinis asmuo, norėdamas lošti nuotolinį stalo lošimą - pokerį, turi užsiregistruoti bendrovės interneto svetainėje ir papildyti savo lošimų sąskaitą pasirinkta pinigų suma, kurią galės naudoti lošdamas bendrovės siūlomą nuotolinį stalo lošimą - pokerį. Tam, kad fizinis asmuo galėtų lošti minėtą lošimą, bendrovė jam už nustatytą įmoką suteikia prieigą prie internetinio pokerio kambario, kuriame lošėjai varžosi vieni su kitais.

Ar įmokos, kurias pokerio lošimo dalyviai, sumoka bendrovei už prieigą prie internetinio pokerio kambario, turi būti apmokestinamos PVM?

Ar fizinio asmens išloštos sumos yra PVM objektas?

Nuotolinis stalo lošimas - pokeris, savo esme yra azartinis lošimas, kurio dalyviai, siekdami piniginio laimėjimo, savo noru rizikuoja netekti įmokėtos sumos, o laimėjimą arba pralaimėjimą lemia atsitiktinumas. Todėl įmokos, kurias pokerio lošimo dalyviai sumoka bendrovei už prieigą prie internetinio pokerio kambario, yra PVM neapmokestinamos, o fizinio asmens pokerio žaidimo metu išloštos sumos nėra PVM objektas.

6. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

(PVMĮ 30 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2024-03-19 raštą (18.2-31-2) RM-11937).

31 straipsnis. Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma

1. PVM neapmokestinama gyvenamųjų patalpų nuoma, išskyrus:

1) viešbučių, motelių, kempingų ir panašios apgyvendinimo paslaugas;

2) šios dalies 1 punkte nenurodytą gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis ne ilgesnis kaip 2 mėnesiai.

Komentaras

1. Gyvenamųjų patalpų nuoma PVM neapmokestinama. PVM tikslais nekilnojamojo turto nuomos sąvoka suprantama, kaip nuomotojo įsipareigojimas suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamuoju turtu kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiai kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (žr. ESTT bylos C-326/99, C-409/98, C-108/99, C-269/00 ir kt.).

Ši PVM lengvata taikoma tokioms nuomojamoms patalpoms, kurios [Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymo](#) nustatyta tvarka Nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) įregistruotos kaip gyvenamieji pastatai ar gyvenamosios patalpos.

Pagal Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2016 m. spalio 27 d. [įsakymu Nr. D1-713](#) patvirtintą statybos techninį reglamentą STR 1.01.03:2017 „Statinių ir patalpų klasifikavimas“ (toliau - Reglamentas; 1, 2 priedai): 1) gyvenamiesiems pastatams priskiriami vienbučiai ir dvibučiai, daugiabučiai gyvenamieji pastatai, o taip pat įvairių socialinių grupių gyvenamieji pastatai (bendrabutis, vienuolynas, motinos ir vaiko namai, pusiaukelės namai, kitos įstaigos, teikiančios socialinės globos ar socialinės priežiūros paslaugas su apgyvendinimu, ir kiti pastatai, atitinkantys Reglamente pateiktą turinio aprašymą); 2) gyvenamosioms patalpoms priskiriami butai (t. y. atskiru Nekilnojamojo turto kadastro objektu suformuota, nuo bendro naudojimo patalpų, kitų butų ar negyvenamųjų patalpų sienomis ir perdangomis (denginiu) atskirta pastato dalis, kurią sudaro vienas ar keli gyvenamieji kambariai ir kitos patalpos, turinti atskirą išėjimą į lauką arba į bendro naudojimo patalpas), o taip pat įvairių socialinių grupių gyvenamosios patalpos (atskiru Nekilnojamojo turto

kadastro objektu suformuota, nuo bendro naudojimo patalpų, kitų gyvenamųjų ar negyvenamųjų patalpų sienomis ir perdangomis (denginiu) atskirta pastato dalis, kurią sudaro vienas ar keli gyvenamieji kambariai ir kitos patalpos, turinti atskirą išėjimą į lauką arba į bendro naudojimo patalpas) - bendrabutis, globos namai, šeimos namai, vienuolynas, motinos ir vaiko namai, pusiaukelės namai, kitų įstaigų, teikiančių socialinės globos ar socialinės priežiūros paslaugas su apgyvendinimu, patalpos ir kitos patalpos, atitinkančios Reglamente pateiktą turinio aprašymą.

2. PVM neapmokestinama ilgalaikė gyvenamųjų patalpų nuoma, t. y. nuoma, kurios laikotarpis ilgesnis kaip 2 mėnesiai.

Trumpalaikė gyvenamųjų patalpų nuoma, t. y. nuoma, kurios laikotarpis trumpesnis kaip 2 mėnesiai, apmokestinama PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Jei sudarius ilgalaikę gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, ši sutartis nutraukiama nepraėjus 2 mėnesių laikotarpiui, PVM tikslais laikoma, kad buvo sudaryta trumpalaikė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis ir tokios nuomos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Jei sudarius trumpalaikę gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, ši sutartis pratęsiama ilgesniam nei 2 mėnesių laikotarpiui, PVM tikslais laikoma, kad buvo sudaryta ilgalaikė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis ir todėl teikiamos gyvenamųjų patalpų nuomos paslaugos neapmokestinamos PVM.

Pavyzdys

Savivaldybė, PVM mokėtoja, socialiai remtiniams žmonėms nuomoja gyvenamąsias patalpas. Su nuomininkais savivaldybė sudarė ilgalaikes (ilgesniam nei 2 mėn. laikotarpiui) nuomos sutartis. Šiuo atveju savivaldybės teikiamoms nuomos paslaugoms taikoma PVM lengvata, t. y. už šias paslaugas savivaldybė PVM neskaičiuoja.

2. Ši PVM lengvata netaikoma:

- viešbučių, motelių, kempingų ir panašioms apgyvendinimo paslaugoms;

1 pavyzdys

Asmenys viešbutyje, kuris yra PVM mokėtojas, apsistoja įvairiais laikotarpiais.

Kaip savo teikiamas paslaugas viešbutis turėtų apmokestinti PVM, kai asmuo viešbutyje apsistoja: a) 14 naktų; b) 30 naktų; c) 60 naktų ir rezervaciją dar pratęsia 14 naktų.

Viešbučių teikiamos apgyvendinimo paslaugos, nesvarbu kuriam laikui apsistoja asmuo, PVM tikslais laikomos apgyvendinimo paslaugomis, kurios apmokestinamos PVM taikant lengvatinį PVM tarifą (PVM įstatymo 19 straipsnio 3 dalis).

2 pavyzdys

Viešbutis, PVM mokėtojas, užsienio piliečiui išnuomojo apartamentus, kuriuos užsienio pilietis, suderinęs su viešbučio administracija, numato naudoti kaip ofisą. Šiuo atveju viešbutis už apartamentų nuomą (kaip patalpų, skirtų ne apgyvendinimo paslaugoms teikti) gali taikyti PVM lengvatą.

- gyvenamųjų patalpų nuomai, kurios laikotarpis trumpesnis kaip 2 mėnesiai.

Nustatant 2 mėnesių laikotarpio termino pradžią ir pabaigą vadovaujamas Civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatomis. Pagal CK 1.118 straipsnio nuostatas: „Terminas prasideda rytojaus dieną nuo nulis valandų nulis minučių po tos kalendorinės datos arba to įvykio, kuriais apibrėžta termino pradžia, jeigu įstatymų nenumatyta ko kita.“. Pagal CK 1.119 straipsnio nuostatas: „Mėnesiais

skaičiuojamas terminas pasibaigia atitinkamą termino paskutinio mėnesio dieną dvidešimt ketvirtą valandą nulis minučių.“.

3 pavyzdys

Sudaryta gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis. Sutartyje numatyta, kad sutartis įsigalioja 2025 m. kovo 5 d. ir kad ji sudaroma 2 mėnesių laikotarpiui.

Kada bus gyvenamųjų patalpų nuomos termino pradžia ir pabaiga?

Šiuo atveju nuomos termino pradžia bus 2025 m. **kovo 6 d. 00:00 val.**, o pabaiga - **2025 m. gegužės 6 d. 24:00 val.**

4 pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, savo turimas, nuosavybės teise priklausančias gyvenamosios paskirties patalpas - butą nuomoja 2 savaitėms, 10 dienų ar pan., t. y. trumpesniai nei 2 mėn. laikotarpiui.

Ar nuomos mokestis turi būti apmokestinamas PVM?

Atsižvelgiant į tai, kad nuomos laikotarpis yra trumpesnis kaip 2 mėnesiai, fizinio asmens, PVM mokėtojo, teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2. PVM neapmokestinama nuoma kitų, nei gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų, išskyrus:

1) bet kokių transporto priemonių (įskaitant orlaivius, laivus, geležinkelio riedmenis) stovėjimo, saugojimo aikštes, garažus ar kitus panašios paskirties nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus;

2) bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančius nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomą;

Komentaras

1. PVM neapmokestinama ir kitų, nei gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma.

PVM įstatymo 2 straipsnio 18 punkte nustatyta, kad 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.

2. Tačiau PVM lengvatos nebus taikomos bet kokių transporto priemonių (įskaitant orlaivius, laivus, geležinkelio riedmenis) stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar kitų panašios paskirties nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomai, taip pat bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančių nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomos atveju.

1 pavyzdys

Įmonė A Lietuvoje turi kolumbariumą, kuriame įrengtos kriptos saugoti urnas su kremuotais palaikais. Įmonė A su fiziniais asmenimis pasirašo ilgalaikes sutartis (10-25 m.) dėl urnos su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume įrengtoje kriptoje, su teise tą sutartį nutraukti. Vienoje kriptoje telpa iki 10 urnų su mirusiųjų pelenais. Urna kriptoje uždemontuojama granito plokšte ir be bendrovės atstovų ji negali būti atidaryta. Mokestis imamas už vieną kriptą, nepriklausomai, kiek joje saugojama urnų su mirusiųjų palaikais. Kokiu PVM tarifu bus apmokestinama fiziniams asmenims teikiama urnos saugojimo paslauga kolumbariume įrengtoje kriptoje?

Lietuvos Respublikos žmonių palaikų laidojimo įstatyme nustatyta, kad kolumbariumas – tai statinys kapinėse karstams su žmonių palaikais ar urnoms su kremuotais žmonių palaikais laidoti. Statinys PVM tikslais laikomas nekilnojamuoju turtu, o paslaugos, susijusios su šiuo nekilnojamu turtu, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies nuostatomis, laikomos suteiktos ten, kur yra tas nekilnojamas turtas.

Nagrinėjamu atveju, įmonės A, teikiamų urnos su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume paslaugų esmė - sutartam laikui (10-25 m.) už atlygį užimti kriptą, t. y. tam tikrą kolumbariumo (statinio) plotą, su teise toje kriptoje patalpinti iki 10 urnų. Toks sandoris, remiantis ESTT praktika (bylos: C-150/99, C-275-01, C-284/03 ir kt.), PVM tikslais laikomas nekilnojamojo turto nuomos sandoriu. Nekilnojamojo turto nuomos sandoriai laikomi su nekilnojamuoju turtu susijusiais sandoriais ir laikomi suteiktais ten, kur tas nekilnojamas turtas yra ar bus pastatytas.

Pateiktu atveju, įmonės A, kolumbariumas yra įrengtas Lietuvoje ir dėl to įmonės A teikiamos urnų su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume įrengtoje kriptoje paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM tikslais laikomos suteiktos Lietuvoje ir čia yra PVM objektas.

Pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas, nekilnojamojo turto nuoma PVM neapmokestinama. Tačiau ši PVM lengvata netaikoma bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančius nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomai.

Kolumbariume įrengta kriptą - tai stacionariai įrengta statinio dalis, skirta saugoti urnas su kremuotais palaikais. Kriptoje nėra įrengti jokie papildomi įrenginiai ar slapti užraktai. Todėl kriptą nelaikoma įrenginiu, atitinkančiu nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką ir jos nuoma, vadovaujantis PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinama.

2 pavyzdys

UAB teikia laivų švartavimosi vietų bei žiemojimui skirtų laikymo vietų sausumoje nuomos paslaugas.

Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Remiantis ESTT praktika (byla C-428/02, 36 p.), švartavimosi uosto akvatorijoje vieta PVM tikslais patenka į nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką. Tačiau pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas, transporto priemonių (įskaitant laivus) stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar kitų panašios paskirties nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomai PVM lengvata netaikoma. Todėl UAB teikiamos laivų švartavimosi vietų bei žiemojimui skirtų laikymo vietų sausumoje nuomos paslaugos bus apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3. Pagal suformuotą ESTT praktiką (bylos: C-326/99, C-409/98, C-108/99, C-269/00 ir kt.) nekilnojamojo turto nuoma PVM tikslais suprantama, kaip nuomotojo išipareigojimas suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamuoju turtu kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiame kitame asmeniui negalint pasinaudoti šia teise. ESTT sprendime C-215/19 (41 p.) patikslino, kad PVM direktyvoje numatytas nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimas paaiškinamas tuo, kad nekilnojamojo turto nuoma, nors ir ekonominė veikla, paprastai yra pasyvi ir nesukuria didelės pridėtinės vertės. Tokia veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių, susijusių arba su pramone ir prekyba, arba nuo veiklos, kurios tikslas atitinka paslaugos teikimą, o ne paprastą turto perleidimą, pavyzdžiui, teisės naudotis golfo aikšte, teisės naudotis tiltu už kelių mokestį ar teisės įrengti cigarečių automatus prekybos vietose. Savo praktikoje ESTT ne kartą akcentavo, kad nekilnojamojo turto nuomos pasyvusis pobūdis, kuris pateisina tokio sandorio neapmokestinimą PVM, susijęs su paties sandorio

pobūdžiu, o ne su tuo, kaip nuomininkas naudoja atitinkamą turtą (bylos C-278/18, 21 punktas). ESTT yra ne kartą nusprendęs, kad PVM neapmokestinimas netaikomas veiklai, kuri yra susijusi ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla, kaip antai nuolatine savininko kontrole, priežiūra, valdymu ir kitos įrangos perleidimu, dėl kurios, išskyrus išimties aplinkybes, šio turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas (bylos C-278/18, 21 punktas).

4. Kai kartu su nekilnojamoju turtu perduodamas ir kitas jame esantis turtas (įrenginiai, inžineriniai tinklai ir pan.), teikiamos papildomos paslaugos, t. y. sudaromas „mišrus“ paslaugų sandoris, tai PVM tikslais laikoma, kad sandorį sudaro keli elementai. Tokiu atveju remiantis ESTT praktika (bylos: C-41/04, C-251/05 ir kt.), reikia nustatyti, ar yra sudarytas vienas, du ar daugiau atskirų sandorių. Tam nustatyti reikia įvertinti visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta.

Jei sandorį sudarantys elementai yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio, neturi atskiro savarankiško tikslo (pagrindinį sandorį padaro tik patrauklesnį, yra tik priemonė geriausiomis sąlygomis įvykdyti šį pagrindinį sandorį), tai PVM įstatymo prasme laikoma, kad šių elementų ar veiksmų visuma sudaro vieną sandorį. Tokiu atveju labai svarbu nustatyti, kuris iš sandorio elementų yra dominuojantis ir taikyti šiam dominuojančiam elementui taikomas apmokestinimo PVM taisyklės. Jei dominuojantis sandorio elementas yra pasyvus tam tikro ploto suteikimas, kartu suteikiant kitai šaliai teisę naudotis šiuo plotu kaip savininkui užtikrinant, kad niekas kitas negalės pasinaudoti šia teise, tai PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas nekilnojamojo turto nuomos sandoris (ESTT bylos: C-409/98, C-275/01, C-428/02, C-284/03, C-451/06). Jeigu sandoris yra susijęs ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla (pvz., nuolatine savininko kontrole, priežiūra, valdymu ir kitos įrangos perleidimu) dėl kurios turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas, PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas kitoks nei nekilnojamojo turto nuomos sandoris.

Jei sandorį sudarantys elementai nėra glaudžiai susiję, kiekvienas jų turi savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti įsigyti tik pagrindinę prekę ar paslaugą, ar už papildomą mokestį įsigyti ir papildomą paslaugą ar prekę, tai tokiu atveju kiekvienas elementas laikomas atskiru tiekimu ir PVM kiekvienas elementas apmokestinamas atskirai.

1 pavyzdys

Įmonė A teikia patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga (patalpose yra integruotas ekranas, demonstracinė ir įgarsinimo įranga) nuomos paslaugas įmonei B, kad ši galėtų jose praveisti konferenciją.

Ar įmonės A įmonei B teikiamos patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga nuomos paslaugos apmokestinamos PVM?

Nagrinėjamu atveju teikiamos paslaugos yra mišrios - kartu su patalpomis nuomojama jose esanti integruota konferencinė įranga: ekranas, demonstracinė ir įgarsinimo įranga. Patalpų ir konferencinės įrangos nuoma iš esmės yra neatskiriami elementai. Todėl šios paslaugos PVM tikslais vertinamos kaip vienas sandoris. Nagrinėjamu atveju dominuojantis sandorio elementas konferencinės įrangos nuoma (be šios įrangos konferencijos pravedimas būtų neįmanomas). Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas konferencinės įrangos nuomos paslaugos sandoris (į šio sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos ir su patalpų nuoma susijusios išlaidos), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A iš įmonės B konferencijos pravedimui nuomojasi patalpas. Patalpose nėra įrengta stacionarios konferencinės įrangos, tačiau įmonė B už papildomą mokestį įmonei A išnuomoja konferencijai praversti reikalingą įrangą (ekraną, projektorių bei įgarsinimo įrangą).

Kaip apmokestinamos PVM įmonės B teikiamos patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga nuomos paslaugos apmokestinamos PVM?

Nagrinėjamu atveju paslaugos gavėjas gali pasirinkti, ar išsinuomoti tik patalpas, ar kartu su patalpomis už papildomą mokestį išsinuomoti ir konferencinę įrangą: ekraną, projektorių ir įgarsinimo įrangą. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad kiekviena paslauga yra savarankiška ir dėl to kiekviena jų PVM apmokestinama atskirai – patalpų nuoma PVM neapmokestinama (šis nuomos sandoris gali būti apmokestinamas PVM, jeigu nuomininkas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, o nuomotojas yra pasirinkęs apmokestinti PVM nuomos sandorius), konferencinės įrangos nuoma apmokestinama PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Bendrovė su turgaus prekiautojais sudarė prekybos vietos nuomos sandorį, kurio esmę sudaro tai, kad bendrovė išpareigoja turgaus prekiautojui 4 metams už atlygį suteikti teisę užimti 14 kv. m. ploto pastato dalį su jame esančiais inžineriniais tinklais, vėdinimo, šaldymo ir kt. įranga bei lengvomis, taip pat su žeme nesusijusiomis, konstrukcijomis, taip pat teisės naudotis pastate esančiais bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra.

Kaip šis sandoris apmokestinamas PVM?

Prekybos vietos nuomos paslauga susideda iš keleto elementų: patalpų, jose esančios įrangos bei sumontuotų konstrukcijų nuoma, teisės naudotis pastate esančiomis bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra suteikimas. Šie elementai yra glaudžiai susiję ir laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. Dominuojantis sandorio elementas – pasyvus tam tikro ploto suteikimas, kartu suteikiant kitai šaliai teisę naudotis šiuo plotu kaip savininkui užtikrinant, kad niekas kitas negalės pasinaudoti šia teise (kt. kartu su patalpų nuoma teikiamos paslaugos (pastate esančios įrangos bei konstrukcijų nuoma bei teisės naudotis pastate esančiais bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra) pagrindinį nuomos sandorį padaro tik patrauklesnį). Todėl nagrinėjamas sandoris PVM tikslais laikomas nekilnojamojo turto nuomos sandoriu ir PVM neapmokestinamas (į sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos visų, sandorį sudarančių elementų, vertės). Šis nuomos sandoris gali būti apmokestinamas PVM, jeigu nuomininkas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, o nuomotojas yra pasirinkęs apmokestinti PVM nuomos sandorius.

4 pavyzdys

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

Kaip apmokestinti PVM tokių paslaugų teikimą?

Šiuo atveju įmonės teikiamos paslaugos yra mišrios - kartu su patalpomis nuomojami įrenginiai, o paslaugą sudarantys elementai yra akivaizdžiai neatskiriami vienas nuo kito ir dėl to laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. Dominuojantis elementas - patalpose esančių įrenginių nuoma. Todėl laikoma, kad suteikta įrenginių nuomos paslauga, kuri apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

5 pavyzdys

Įmonė A su įmone B sudarė penkių transformatorinių pastočių, elektros tiekimo (kabelinių) tinklų bei įrenginių, susijusių su elektros energijos perdavimu bei paskirstymu, nuomos sutartį.

Ar tokio turto nuoma apmokestinama PVM?

Nagrinėjamu atveju sandoris susideda iš keleto elementų: transformatorinių pastočių, elektros tiekimo (kabelinių) tinklų bei įrenginių, susijusių su elektros energijos perdavimu, nuomos. Šie elementai yra glaudžia susiję, neturi atskiro savarankiško tikslo ir objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą. Remiantis Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktika (byla Nr. A-442-2354-11), transformatorinės pastotės, elektros tiekimo (kabeliniai) tinklai bei įrenginiai, susiję su elektros energijos perdavimu, iš esmės yra vieną visumą sudarantis elektros įrenginių kompleksas, o dominuojantis elementas - elektros įrenginių kompleksas, reikalingas elektros energijos perdavimui, paskirstymui ir pardavimui, nuoma (pastatai (patalpos) yra reikalingi tik kaip šio komplekso funkcionavimui būtina komplekso sudėtinė dalis)). Pastatų atskyrimas ir jų laikymas ne įrenginių sudėtinė dalimi, o kitokio pobūdžio nekilnojamuoju turtu šiuo atveju būtų dirbtinis ir nepagrįstas. Todėl PVM tikslais laikoma, kad nagrinėjamu atveju sudaromas įrenginių nuomos sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

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

Ar šiuo atveju įmonė privalo skaičiuoti PVM nuo viso gaunamo atlygio už nuomą, ar galima atskirti patalpų ir įrangos nuomą?

Šiuo atveju sandoris susideda iš dviejų elementų: patalpų ir įrangos nuomos. Šie elementai yra glaudžiai susiję ir PVM tikslais laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. Dominuojantis sandorio elementas automobilių plovimo įrangos nuoma (be šios įrangos automobilių plovimo paslaugų teikimas būtų neįmanomas). Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas automobilių plovimo įrangos nuomos sandoris (į šio sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos ir patalpų nuomos išlaidos), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

7 pavyzdys

UAB, eksploatuojanti futbolo stadioną, su futbolo klubu sudarė sutartį dėl teisės naudotis futbolo stadiono aikštynu. Sutartyje numatyta, kad futbolo klubas futbolo stadiono aikštynu, taip pat žaidėjų ir teisėjų drabužinėmis, galės naudotis ne daugiau nei 18 dienų per sporto sezoną (sporto sezonui prasidedant kiekvienų kalendorinių metų liepos 1 d. ir baigiantis kitų metų birželio 30 d.). Pagal sutartį UAB: 1) turi visišką ir neribotą teisę suteikti tokias pačias teises kitiems savo pasirinktiems fiziniams arba juridiniams asmenims, išskyrus minėtas 18 dienų; 2) turi teisę bet kada patekti į minėtas patalpas tam, kad užtikrintų tinkamą naudojimąsi jomis ir apsisaugotų nuo bet kokios žalos (tam keliama tik viena sąlyga - netrukdyti tinkamai sporto rungtynių eigai); 3) išlaiko patekimo į patalpas nuolatinės kontrolės teisę; 4) reikalauja sumokėti fiksuotą 1750 Eur atlyginimą už kiekvieną naudojimosi aikštynu, drabužinėmis, kavinės, durininko paslaugomis, visų patalpų apsauga ir priežiūra dieną – pagal susitarimą 20 proc. šios reikalaujamos sumos sudaro už teisę patekti į futbolo aikštę, o 80 proc. - mokestis už įvairias priežiūros, valymo, remonto (žolės pjovimas, sėjimas ir kt.) ir žaidimo aikštės atnaujinimo paslaugas bei už papildomas paslaugas.

Ar UAB futbolo klubui teikiamos paslaugos laikytinos nekilnojamojo turto nuomos paslaugomis?

Atsižvelgiant į tai, kad pagal sutartį sandoris yra susijęs ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla (pvz., UAB rūpinasi minėtų

sporto patalpų stebėjimu, valdymu, tvarkymu ir priežiūra), laikytina, kad turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas, ir PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas teisės naudotis futbolo stadiono aikštyno įranga suteikimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

8 pavyzdys

Bendrovė valdo biurų pastatą, skirtą įrengtų darbo vietų nuomai. Biurų pastatas yra naudojamas tenkinti skirtingų klientų, ieškančių darbui skirtos aplinkos (pilnai įrengtų darbo vietų), poreikius. Pagal siūlomus biuro paslaugų paketus nuomojamas erdves galima suskirstyti sekančiai:

- vienas paslaugų paketas: tam tikros darbo vietų erdvės (toliau - Bendradarbybės erdvės) yra skirtos klientams, kuriems priimtina, kad jiems nėra priskirta konkreti darbo vieta (konkretus darbo stalas) ir vieną dieną klientas dirba vienoje darbo vietoje, kuri tuo metu yra laisva, o kitą dieną – kitoje, ir jiems yra priimtina dirbti bendroje darbo erdvėje su kitais žmonėmis (kitais bendrovės nuomininkais);

- kitas paslaugų paketas: tam tikros darbo vietų erdvės yra izoliuotos - yra pertvaros, yra rakinamos durys - tai atskiri pilnai įrengti darbo kabinetai, kuriuose gali dirbti vienas ar keli žmonės (toliau - Biuro erdvės). Biuro erdvės nuomos atveju klientai turi daugiau privatumo, kadangi klientas gali išsinuomoti pilnai darbui įrengtą izoliuotą atskirą rakinamą kabinetą ir jam nereikia dalintis darbo vietos erdve su kitais bendrovės klientais bendroje darbo erdvėje.

Tiek Biuro erdvės nuomininkai, tiek Bendradarbybės erdvės nuomininkai naudojami tomis pačiomis bendromis poilsio zonomis, virtuvėle, sanitariniais mazgais, konferencijų salėmis, juos aptarnauja tie patys bendrovės darbuotojai ir pan. Tiek Biuro erdvės nuomos atveju, tiek Bendradarbybės erdvės nuomos atveju klientui nereikia niekuo rūpintis - nei darbo vietos įrengimu, nei jos priežiūra, aptarnavimu ar remontu, t. y. klientas moka už pilnai įrengtą darbo vietą bendroje erdvėje arba atskirame kabinete ir nesirūpina nei darbo vietos baldais, nei darbo vietai reikalinga įranga, nei internetu, nei interjero detalėmis, nei poilsio, nei virtuvės, nei sanitarinių mazgų zonomis (pvz., virtuvės indais, plovimo priemonėmis, rankšluosčiais ir pan.) ir kt., bei klientui nereikia rūpintis nei darbo vietų, nei bendrai naudojamų erdvių eksploatavimu ir priežiūra (valymu, remontu, apsauga ir pan.).

Kaip apmokestinamos PVM bendrovės teikiamos paslaugos?

Bendradarbybės erdvės paslaugos susideda iš keleto elementų – naudojimosi darbo vieta, bendromis poilsio zonomis, virtuvėle, sanitariniais mazgais, konferencijų salėmis ir kt. elementų. Visi šie elementai yra glaudžiai susiję, neturi savarankiško tikslo ir todėl PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris. Paslaugos gavėjui nėra priskirta konkreti darbo vieta (konkretus darbo stalas) ir vieną dieną klientas dirba vienoje darbo vietoje, kuri tuo metu yra laisva, o kitą dieną - kitoje, jie dirba bendroje darbo erdvėje su kitais žmonėmis, t. y. neturi teisės į aiškiai apibrėžtą erdvę. Atsižvelgiant į tai laikoma, kad dominuojantis sandorio elementas - įrengtos darbo vietos nuoma. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma kad sudarytas darbo vietos nuomos sandoris, kuris apmokestinamas PVM, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

Biuro erdvės nuomos paslauga susideda iš keleto elementų, kurie yra taip glaudžiai susiję, nėra savarankiški ir objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą. Biuro erdvės nuomos atveju nuomininkas įgyja aiškią teisę į apibrėžtą erdvę - kabinetą, naudodamasis jam Bendrovės sutektu kabinetu, apriboja kitų asmenų galimybę naudotis tomis pačiomis patalpomis. Tokiu atveju laikoma, kad dominuojantis sandorio elementas - teisės įgijimas naudotis patalpomis kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiai kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise. Todėl PVM tikslais laikoma, kad bendrovė suteikė kabineto, t. y. kitų, negu gyvenamosios

paskirties patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtų daiktų nuomos paslaugas, kurios, vadovaujantis PVM įstatymo 31 straipsnio 2 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

5. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

3. Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, kuri pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama, skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka, jeigu daiktas nuomojamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis), ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Tuo atveju, kai nekilnojamas pagal prigimtį daiktas (kurio nuoma pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama) yra nuomojamas apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui (nesvarbu, ar jis PVM mokėtoju įsiregistravęs Lietuvoje, ar užsienio valstybėje), išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, taip pat diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms (t. y. PVM įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims, išskyrus fizinius asmenis) ir ši nekilnojamąjį daiktą išnuomoja PVM apmokestinamasis asmuo, tai jis turi pasirinkimo teisę - skaičiuoti PVM nuo nuomos, ar ne (paslaugos teikėjas, norėdamas įsitikinti, kad paslaugas teikia apmokestinamajam asmeniui gali susitarti, kad šis jam pateiktų laisvos formos patvirtinimą). Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklės nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-26](#) „Dėl pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklių ir pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį, taikant investicinio aukso apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu schemą, deklaravimo taisyklių patvirtinimo“. Apmokestinamasis asmuo pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM turi pateikti elektroniniu būdu prisijungus prie Valstybinės mokesčių inspekcijos autorizuotų elektroninių paslaugų teikimo portalo [Mano VMI](#).

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, išnuomoja prieš šešerius metus statytus nenaudojamus sandėlius UAB „S“, kuri taip pat yra PVM mokėtoja ir apmokestinamasis asmuo. Tokia sandėlių nuoma pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM neapmokestinama. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad sandėliai yra išnuomojami apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, o UAB „A“ apskrities VMI yra deklaravusi savo pasirinkimą skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, todėl bendrovė - nuomotoja už teikiamą sandėlių nuomos paslaugą skaičiuoja PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą biudžetinei įstaigai, PVM mokėtojai (ši įstaiga vykdo tik jai pavestas funkcijas, o PVM mokėtoja yra įsiregistravusi dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių narių). Išsinuomotas patalpas biudžetinė įstaiga numato naudoti jai pavestoms funkcijoms vykdyti.

Pateiktu atveju, PVM įstatymo prasme, biudžetinė įstaiga nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu ir todėl UAB „X“, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, minėtą pastatą biudžetinei įstaigai išnuomoja be PVM.

3 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą viešajai įstaigai „B“, PVM mokėtojai, kuri vykdo jai teisės aktais pavestą funkciją - teikia visuomenės informavimo paslaugas. Tam, kad suteiktų šias paslaugas, viešoji įstaiga įsigyja reklamos paslaugas iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo ir dėl to įsiregistruoja PVM mokėtoja Lietuvoje. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 38 dalies, nuostatas viešosios įstaigos teikiamos visuomenės informavimo paslaugos, kurios nėra mažareikšmės, laikomos ekonomine veikla ir dėl to viešoji įstaiga „B“ PVM įstatymo prasme laikoma apmokestinamuoju asmeniu. Viešoji įstaiga „B“ taiko smulkiojo verslo schemą Lietuvoje. Tokiu atveju, UAB „A“, kuri yra pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, seną pastatą viešajai įstaigai „B“ turi išnuomoti be PVM.

4 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą diplomatinei atstovybei.

Pateiktu atveju, UAB „A“, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, minėtą pastatą diplomatinei atstovybei išnuomoja su PVM.

5 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, sudarė tokius sandorius:

1) 2 metams išnuomojo seną pastatą įmonei B, kuri sandorio sudarymo metu nebuvo įsiregistravusi PVM mokėtoja. Sudarytoje pastato nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė A teikiamų įmonei B pastato nuomos paslaugų neapmokestina PVM;

2) 5 metams išnuomojo negyvenamąsias patalpas įmonei C, PVM mokėtojai. Sudarytoje nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė A teikiamas pastato nuomos paslaugas apmokestina PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Praėjus penkiems mėnesiams po sandorio su įmone B sudarymo, įmonė B įsiregistruoja PVM mokėtoja, tačiau nauja pastato nuomos sutartis nesudaroma ir ankstesnė sutartis nekeičiama.

Praėjus metams po sandorio su įmone C sudarymo, įmonė C išsiregistruoja iš PVM mokėtojų ir iš karto patikslina sudarytą negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, kurioje numato, kad įmonė A teikiamų nuomos paslaugų įmonei C neapmokestina PVM.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos nekilnojamojo turto nuomos paslaugos po to, kai įmonė B įsiregistruoja PVM mokėtoja, o įmonė C išsiregistruoja iš PVM mokėtojų?

Kadangi įmonei B tapus PVM mokėtoja nebuvo sudaryta nauja nuomos sutartis, o taip pat nebuvo keičiama ankstesnė sutartis, tai iki sudarytos nuomos sutarties pasibaigimo galios toje

sutartyje numatytos nuomos apmokestinimo PVM sąlygos, t. y. įmonės A įmonei B teikiamos pastato nuomos paslaugos bus neapmokestinamos PVM.

Kadangi įmonei C išsiregistravus iš PVM mokėtojų buvo sudaryta patikslina negyvenamųjų patalpų nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad įmonė A teikiamų nuomos paslaugų įmonei C neapmokestina PVM, tai po šios patikslintos sutarties sudarymo įmonės A įmonei C teikiamos negyvenamųjų patalpų nuomos paslaugos bus neapmokestinamos PVM.

2. Tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (kurio nuoma pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama) tęstinį laikotarpį nuomoja apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtoju, ir tokią nuomą apmokestina PVM, laikoma, kad asmuo pasirinko skaičiuoti PVM už atitinkamų nekilnojamųjų daiktų nuomą, nepriklausomai nuo to, kad toks pasirinkimas nebuvo deklaruotas apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje. Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo turi apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pateikti pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM, kuriame nurodo nuo kurios datos jau skaičiuoja PVM. Toks pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėn. nuo pirmojo apmokestinimo PVM visiems analogiškiems apmokestinamojo asmens sudaromiems sandoriams.

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, nuomoja komercinės paskirties patalpas apmokestinamajam asmeniui - UAB B, kuri yra PVM mokėtoja. UAB „A“ nėra deklaravusi apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje savo pasirinkimo skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, tačiau ji šešis mėnesius nuomoja patalpas UAB „B“, skaičiuodama PVM už tokią nuomą.

Ar gali UAB „A“ išrašyti kreditines PVM sąskaitas faktūras UAB „B“, nurodydama, kad nuomojamos patalpos neapmokestinamos PVM, ir sudarydama nuomos sutartį su įmone „C“, PVM mokėtoja, už kitus nuomos laikotarpius PVM neskaičiuoti?

Kadangi UAB „A“ patalpas UAB „B“ nuomojo tęstinį laikotarpį (6 mėn.), o UAB „B“ yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas ir UAB „A“ visą tą laiką už tokią patalpų nuomą skaičiavo PVM (nors pasirinkimas skaičiuoti PVM nebuvo deklaruotas apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje), laikoma, kad UAB „A“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, kai tokie daiktai nuomojami apmokestinamiesiems asmenims PVM mokėtojams. Toks UAB „A“ pasirinkimas galioja visiems jos sudaromiems nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomos sandoriams 24 mėn. ir negali būti atšaukiamas, todėl UAB „A“ negali išrašyti kreditinių PVM sąskaitų faktūrų UAB „B“ o, sudariusi nuomos sutartį su įmone „C“, apmokestinamuoju asmeniu, esančiu PVM mokėtoju, už vėlesnius nuomos laikotarpius PVM taip pat privalo skaičiuoti.

2 pavyzdys

UAB „X“, PVM mokėtoja, sudarė ilgalaikės nuomos sutartį su UAB „Y“, kuri yra apmokestinamasis asmuo, išsiregistravęs PVM mokėtoju. Pagal sutarties sąlygas UAB „X“ išnuomojo UAB „Y“ pastato dalį 10 m. laikotarpiui, o nustatyta pastato dalies mėnesio nuomos kaina – 4 000 Eur. UAB „X“ vienerius metus už nuomos paslaugas UAB „Y“ PVM neskaičiavo, bet po metų vienoje išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta PVM suma, tačiau už kitus mėnesius PVM vėl nebuvo skaičiuojamas.

Ar laikoma, kad UAB „X“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą? Ar gali UAB „X“ išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą?

Jei UAB „X“ visą laiką UAB „Y“ nuomojo pastato dalį neskaičiuodama PVM, bet, išrašydama vieną PVM sąskaitą faktūrą, suklydo ir PVM už patalpų nuomą apskaičiavo, tačiau sutarties sąlygos nebuvo keistos, o vėlesnius nuomos laikotarpius PVM skaičiuojamas nebuvo, tai UAB „X“ gali išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą UAB „Y“ ir nėra laikoma, kad UAB „X“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą.

3. Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pateikia pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM, tačiau faktiškai nesudaro jokių sandorių dėl nekilnojamojo turto nuomos, tai jis gali atsisakyti savo pasirinkimo ir nepraėjus 24 mėn. nuo pranešimo pateikimo datos.

4. Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos sutarties nutraukimas už atlygį PVM neapmokestinamas, jeigu to daikto nuoma buvo neapmokestinama PVM.

Komentaras

1. ESTT byloje C-63/92 *Lubbock Fine & Co. Commissioners of Customs and Excise* konstatavo, kad sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“, vartojama apibrėžti sandorį, kuris neapmokestinamas PVM, apima atvejį, kai nuomininkas už atlygį sutinka nutraukti nuomos sutartį. Jeigu nekilnojamojo turto nuoma neapmokestinama PVM, tai sutartinių santykių pasikeitimas, toks kaip nuomos sutarties nutraukimas už atlygį, taip pat turi būti neapmokestinamas PVM.

Taigi, kai nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos sutartis nutraukiama, o už sutarties nutraukimą susitariama sumokėti tam tikrą atlygį, kuris pagal PVM įstatymo 7 straipsnio nuostatas laikomas atlygiu už suteiktas paslaugas, tai šis atlygis PVM neapmokestinamas, jeigu to daikto nuoma buvo neapmokestinama PVM.

2. Plačiau apie tai, kokie mokėjimai laikomi atlygiu už paslaugos teikimą žr. PVM įstatymo 7 straipsnio apibendrintą paaiškinimą (komentarą).

1 pavyzdys

UAB X, PVM mokėtoja, su UAB Y sudarė gamybinių patalpų ilgalaikės nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, kad UAB X neskaičiuos nuomos PVM. Tačiau praėjus trejiems metams UAB X, suradusi patalpų pirkėją, nusprendė nutraukti nuomos sutartį ir už pirmalaikį sutarties nutraukimą susitarė nuomininkui sumokėti 3 000 Eur. Šuo atveju, galima teigti, kad buvo pakeistos nuomos sutarties sąlygos ir dėl to sumokėtas nuomininkui susitartas mokestis laikomas atlygiu už suteiktą paslaugą (žr. PVM įstatymo 7 straipsnio komentarą). Kadangi UAB X už nuomą PVM neskaičiavo, tai ir nuo iš UAB Y gauto atlygio už sutarties nutraukimą PVM nebus skaičiuojamas.

2 pavyzdys

2022 m. sausio mėn. įmonė A (nuomotojas) pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM su įmone B (nuomininkas) 4 metams sudarė patalpų nuomos sutartį. 2023 m. liepos mėnesį (po 1,5 metų) įmonė B nuomos sutartį nutraukia. Įmonė A pareikalauja, kad įmonė B jai sumokėtų „sutarties nutraukimo mokestį“ tam, kad būtų kompensuojami galimi (kol suras naują nuomininką) įmonės A nuostoliai dėl pirmalaikio sutarties nutraukimo. Šalys susiderėjo, kad įmonė B įmonei A sumokės 10 000 Eur.

Šiuo atveju laikoma, kad nuomotojas už atlygį sutinka pirma laiko nutraukti sudarytą sutartį, t. y. pakeisti sudarytos sutarties sąlygas (terminą), todėl įmonės A gaunamas iš įmonės B sutarties

nutraukimo mokestis yra atlygis už suteiktą įmonei B atskirą paslaugą (žr. PVM įstatymo 7 straipsnio komentarą). Kadangi patalpų nuoma buvo apmokestinama PVM, tai ir nuomotojo gautas atlygis už sutikimą pirma laiko nutraukti nuomos sutartį turi būti apmokestintas PVM.

(Pagal VMI prie FM 2025-04-30 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr) RM- 22035).

32 straipsnis. Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas

1. PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Laikoma, kad:

1) naujas pastatas ar statinys - tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys - 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo;

2) nauja pastato ar statinio dalis - tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis - 24 mėnesius po jos užbaigimo.

Komentaras

1. Pastatų, statinių, taip pat jų dalių, išskyrus tiekiamus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis, pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas, PVM neapmokestinamas.

2. Pastato, statinio sąvokos, taip pat atvejai, kada pastatas ar statinys laikomas užbaigtu, apibrėžti [Lietuvos Respublikos statybos įstatyme](#) (toliau – Statybos įstatymas).

3. Naujų pastatų ir statinių, naujų pastatų ir statinių dalių pardavimo ar kitokio perdavimo atveju PVM lengvata netaikoma, t. y. tokiu atveju taikomas standartinis PVM tarifas.

Atkreipiamė dėmesį, kad:

3.1. naujas pastatas ar statinys - tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys - 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo;

3.2. nauja pastato ar statinio dalis - tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis - 24 mėnesius po jos užbaigimo.

3.3. data, nuo kurios skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis:

3.3.1. nuo 2010-10-01 iki 2016-12-31 Statybos užbaigimo akto ar Deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo (patvirtinimo, jei Deklaraciją tvirtinti privaloma) data (pagal Statybos įstatymo 24 straipsnio ir Statybos techninio reglamento STR 1.11:01:2010 „Statybos užbaigimas“ V ir VI skyriaus nuostatas užbaigus naujo statinio statybą, statinio rekonstravimą, atnaujinus (modernizavus) daugiabutį namą ar negyvenamosios paskirties pastatą Aplinkos ministerijos nustatyta tvarka surašomas statybos užbaigimo aktas. Užbaigus statinio kapitalinį remontą, pakeitus statinio (patalpų) paskirtį, pastačius, rekonstravus ar atnaujinus (modernizavus) vieno ar dviejų butų namą Aplinkos ministerijos nustatyta tvarka patvirtinta Deklaracija apie statybos užbaigimą);

3.3.2. nuo 2017-01-01 - Statybos užbaigimo data laikoma Statybos užbaigimo akto ar Deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo IS „Infostatyba“ data (Statybos įstatymo 28

straipsnis ir Statybos techninio reglamento STR 1.05.01:2017 „Statybą leidžiantys dokumentai. Statybos užbaigimas. Statybos sustabdymas. Nebaigto statinio registravimas ir perleidimas. Savavališkos statybos padarinių šalinimas. Statybos pagal neteisėtai išduotą statybą leidžiantį dokumentą padarinių šalinimas“ V skyrius).

3.4. nebaigtu statyti pastatu (statiniu), išskyrus atvejus kai įrodoma, kad faktiškai šis pastatas (statinys) yra iš esmės įrengtas ir naudojamas (faktiškai gyvenama, dirbama, nuomojama ar naudojama kitu būdu; to patvirtinimu galėtų būti, pvz., nuotraukos, liudininkų parodymai, sąskaitos už komunalinius mokesčius, deklaruota gyvenama vieta), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą, PVM tikslais laikomas pastatas (statinys):

3.4.1. kuris Nekilnojamojo turto registre įregistruotas kaip nebaigta statyba;

3.4.2. kuris pradėtas statyti, bet nebaigtas ir dar NTR neįregistruotas statinys, nes tai neprivalu pagal Statybos įstatymą (pvz., statinys, nuo kurio statybos pradžios praėjo ne daugiau kaip 3 metai; nebaigtas nesudėtingas statinys - 80 kv. m. negyvenamasis pastatas) ir

3.4.3. kuriam nėra pasirašyti ar IS „Infostatyba“ užregistruoti 3.3.1 – 3.3.2 papunkčiuose nurodyti dokumentai.

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda tokį nekilnojamąjį turtą: UAB „B“ seną prieš 10 metų pastatytą pastatą, UAB „C“ – naujai pastatyto pastato (pastatas baigtas statyti prieš 2 mėnesius) dalį, UAB „D“ – pastatą, kuris buvo pastatytas prieš 3 metus, tačiau prieš metus buvo atliktas jo esminis pagerinimas. Šiuo atveju UAB „A“, parduodama seną pastatą UAB „B“, PVM neskaičiuoja, o nuo parduodamo naujo pastato dalies UAB „C“ ir nuo UAB „D“ parduodamo pastato, kuris buvo pastatytas prieš 3 metus, tačiau prieš metus buvo atliktas jo esminis pagerinimas, vertės turi skaičiuoti PVM taikydama standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, kaip turtinį įnašą už įsigytas akcijas įneša prieš 5 metus pastatytą (Deklaracija apie statybos užbaigimą IS „Infostatyba“ užregistruota 2019-02-01) pastatą, kuriam nebuvo atlikta jokių esminio pagerinimo darbų. Toks nekilnojamojo turto perdavimas PVM neapmokestinamas, nes šis pastatas nėra laikomas nauju.

3 pavyzdys

Įmonė A parduoda daugiabučiame gyvenamajame name esantį butą. Namas, kuriame yra parduodamas butas buvo pastatytas 1981 metais, o 2020 metais rekonstruotas. Pagal nekilnojamojo turto registro duomenis gyvenamojo namo ir buto baigtumas po rekonstrukcijos yra 90 proc.. Tačiau nepaisant tokio baigtumo procento nekilnojamojo turto registre yra pažymėta, kad 2020-01-11 išduotas Statybos užbaigimo aktas užregistruotas IS „Infostatyba“.

Ar apmokestinamas PVM šis įmonės A parduodamas butas?

Ne, neapmokestinamas, nes po Statybos užbaigimo akto užregistravimo IS „Infostatyba“ yra praėję daugiau kaip 24 mėnesiai.

4 pavyzdys

Įmonė A yra įsigijusi butus su daline apdaila daugiabučiame gyvenamajame name su tikslu juos parduoti. Pagal nekilnojamojo turto registro duomenis gyvenamojo namo baigtumas yra 100 proc., namas pagal Statybos užbaigimo aktą, 2019-12-21 užregistruotą IS „Infostatyba“, pripažintas

tinkamu naudoti. Butuose įrengtos vidinės komunikacijos (vandentiekis, elektra, šildymas), tačiau neatlikti apdailos darbai. Šie butai užregistruoti kaip nebaigta statyba, o baigtumo lygis - 68 proc.

Vienas iš minėtų butų 2021 m. rugpjūčio mėnesį buvo parduotas. Prieš pardavimą buvo atlikti kadastriniai matavimai, 2021 -08-12 suformuota Nekilnojamojo turto kadastro duomenų byla, kurios pagrindu registro įmonėje užregistruotas 100 proc. buto baigtumas.

Nuo kurios datos turi būti skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis nustatant ar butas PVM tikslais laikytinas nauju?

Pateiktu atveju, data, nuo kurios skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis tam, kad nustatyti ar butas PVM tikslais laikoma nauju, yra namo Statybos užbaigimo akto pasirašymo data – 2019-12-21.

5 pavyzdys

Įmonė yra įsigijusi nebaigtos statybos butą, kurio (kaip ir gyvenamojo namo) baigtumas pagal Nekilnojamojo turto kadastro ir registro (toliau – NTR) duomenis yra 91 proc., statybos pabaigos metai – 2019 m. Namui, kuriame yra šis butas, nei Statybos užbaigimo aktas, nei Deklaracija apie statybos užbaigimą nėra užregistruota IS „Infostatyba“. Minėtą butą įmonė pardavė 2023 m. spalio mėnesį. Ar apmokestinamas PVM šis įmonės parduodamas butas?

Įmonės parduodamas butas 2019 metais pastatytame name, kuriam iki pardavimo momento IS „Infostatyba“ nebuvo užregistruotas nei Statybos užbaigimo aktas, nei Deklaracija apie statybos užbaigimą, PVM tikslais laikomas nebaigtu statyti pastatu ir apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda gyvenamąjį namą, kurio būklė pagal NTR – nebaigta statyba, statybos pabaigos metai - 2019 m., baigtumas - 75 proc. 2023 m. bendrovė šį pastatą pardavė. Faktiškai šis gyvenamasis namas yra įrengtas (išskyrus mažą dalį rūšio patalpų), naudojamas ir gyvenamas, mokami komunaliniai mokesčiai, pardavimo momentu pastato būklė pakankamai gera, dalis apdailos sudėvėta, reikalingas kosmetinis remontas, be to, šiame name 2020 m. tuometiniai to namo savininkai deklaravo gyvenamąją vietą.

Ar UAB „A“ parduodamas gyvenamasis namas apmokestinamas PVM?

Faktinės aplinkybės (bendrovės parduodamas gyvenamasis namas faktiškai yra įrengtas (išskyrus mažą dalį rūšio patalpų), naudojamas ir gyvenamas, mokami komunaliniai mokesčiai, pastato būklė pakankamai gera, dalis apdailos sudėvėta, reikalingas kosmetinis remontas, kad nuo 2020 m. šiame name tuometiniai to namo savininkai deklaravo gyvenamąją vietą) leidžia daryti išvadą, kad UAB „A“ parduodamas gyvenamasis namas yra naudojamas pagal paskirtį ir pagal paskirtį jis yra naudojamas daugiau kaip 24 mėnesius.

Tokiu atveju PVM tikslais gyvenamojo pastato būklė nelaikoma „nebaigta statyba“, parduodamas gyvenamasis namas laikomas senu pastatu ir neapmokestinamas PVM.

4. Pateikiame keletą pastatų, statinių ar jų dalių, parduodamų atskirai ar kartu su žeme, specifinių apmokestinimo PVM atvejų:

4.1. Parduodant seną pastatą kartu su žeme ar be jos (kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė, ją savininkas nuomoja), PVM tikslais svarbu nustatyti, koks tai yra sandoris – žemės statyboms ar seno pastato ir žemės, perduodamos kartu su senais pastatais, ar tik seno pastato (kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė) tiekimo sandoris. Todėl turi būti atsižvelgiama į visas PVM

apmokestinimo momentu esamas aplinkybės ir, tik įvertinus šias aplinkybes, nustatoma, koks tai yra sandoris:

4.1.1. Jei PVM apmokestinimo momentu vienareikšmiai galima teigti, kad pagrindinis sandorio tikslas yra žemės sklypas statyboms (pvz., yra leidimas nugriauti parduodamą pastatą, pardavėjas pastato pirkimo – pardavimo sutartyje yra įsipareigojęs nugriauti senąjį pastatą, griovimo darbai pradėti, yra teritorijos detalieji planai, kuriuose numatomos naujos statybos), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas standartiniu PVM tarifu.

Remiantis ESTT praktika (bylos C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, C-543/11 *Woningstichting Maasdriel*), parduodant seną pastatą kartu su žeme, sandoris laikomas žemės statyboms tiekimo sandoriu, jeigu:

- parduodant seną pastatą kartu su žeme pardavėjas pastatą yra nugriovęs, net jei šio tiekimo metu žemės tvarkymo darbai, išskyrus minėtą nugriovimą, nebuvo atlikti, jeigu iš šio sandorio ir tiekimo metu buvusių aplinkybių (įskaitant šalių ketinimus, jeigu jie patvirtinti objektyviais įrodymais), bendro vertinimo matyti, jog tuo metu nagrinėjama žemė iš tiesų buvo skirta užstatyti;
- pardavėjas yra įsipareigojęs (pvz., pirkimo-pardavimo sutartyje) nugriauti senąjį pastatą, kad vietoj jo būtų pastatytas naujas pastatas, ir kurio griovimas prieš šį sandorį jau buvo pradėtas vykdyti (neatsižvelgiant į tai, kiek pažengę į priekį senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žemę).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą kartu su žeme įmonei B, PVM mokėtojai. Sandorio sudarymo metu yra žinomos tokios aplinkybės: leidimas nugriauti šį pastatą yra išduotas įmonei A, pastato pirkimo-pardavimo sutartyje įmonė A įsipareigoja pilnai nugriauti parduodamą pastatą, o įmonė B – apmokėti įmonei A jos patirtas išlaidas griauiant pastatą (numatoma, kad griovimo darbų vertė bus įtraukta į parduodamo seno pastato vertę), įmonė A pastato griovimo darbus jau yra pradėjusi.

Kaip įmonės A parduodamas pastatas bei žemė apmokestinami PVM?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes, galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio ekonominis tikslas – perduoti (išigyti) statyboms paruoštą žemę. Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, statybinei įmonei B, PVM mokėtojai, parduoda seną pastatą kartu su žeme bei šalia pastato esančią stovėjimo aikštelę. Pirkimo pardavimo sutartyje pardavėjas įsipareigoja nugriauti parduodamą pastatą, išvežti laužą ir nuimti stovėjimo aikštelės dangą.

Sandorio sudarymo metu pastatas buvo nugriautas, laužas išvežtas, tačiau danga stovėjimo aikštelėje nebuvo nuimta, o stovėjimo aikštelė buvo naudojama pagal paskirtį.

Ar šis sandoris apmokestinamas PVM?

Nagrinėjamu atveju įmonė B yra statybinė organizacija, sandorio sudarymo metu pastatas nugriautas, laužas išvežtas, nors sandorio sudarymo metu danga stovėjimo aikštelėje nebuvo nuimta, tačiau tai padaryti pardavėjas yra įsipareigojęs pirkimo-pardavimo sutartyje.

Tokios aplinkybės leidžia daryti išvadą, kad sandorio tikslas - žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė A parduoda įmonei B savo gamybinę bazę – 5 senus pastatus, kurie yra išdėstyti 1 ha žemės sklype, kurių nugriovimui ir naujai statybai yra išduoti leidimai. Pastatai įmonės A ekonominėje veikloje neeksploatuojami ir pradėti šių pastatų griovimo darbai. Žemė nėra įmonės A nuosavybė, ją bendrovė nuomoja iš valstybės. Sandorio kainai nustatyti buvo pasamdytas turto vertintojas. Vertinimo ataskaitoje buvo atsižvelgta į tai, kad su įmone B bus sudaryta nauja valstybinės žemės nuomos sutartis, taip pat į sklypo vystymo galimybes (šiuo sklype numatomas statyti pramogų kompleksas). Pardavimo sutartyje nurodyta tik pastatų kaina, kuri sudaro nežymią dalį sandorio kainos (t. y. turto vertintojo ataskaitoje apskaičiuotos teisės į valstybės žemės nuomą vertė nenurodyta, nes bendrovė negali nustatyti ar perduoti įmonei teisę į valstybės žemės nuomą).

Kaip apmokestinama PVM įmonės A parduodama gamybinė bazė?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio tikslas - žemės užstatymo teisės perdavimas. Tokiu atveju laikoma, kad sudaromas vienas žemės užstatymo teisės perdavimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

4 pavyzdys

Įmonė A parduoda įmonei B mieste esančią atvirą automobilių stovėjimo aikštelę, neturinčią pastatų (garažų, apsaugos būdelių ir pan.), nuo kurios užbaigimo yra praėję 10 mėnesių. NTR aikštelė įregistruota kaip nekilnojamas daiktas, turintis unikalų daikto numerį, žemės sklype, kuriame ji įrengta. NTR įrašyta, kad šio žemės sklypo pagrindinė žemės naudojimo paskirtis „kita“, o žemės sklypo naudojimo būdas - „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. Teritorijos, kuriame yra šis sklypas, specialiosios žemės naudojimo sąlygos nenustatytos.

Kaip toks sandoris bus traktuojamas PVM tikslais?

Automobilių stovėjimo aikštelė laikytina statiniu. Kadangi nuo jos užbaigimo yra praėję mažiau nei 24 mėnesiai (t. y. 10 mėnesių), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas naujo statinio pardavimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

4.1.2. Jeigu pagrindinis sandorio tikslas yra įsigyti seną pastatą, siekiant jį naudoti savo veikloje, tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas.

Remiantis ESTT praktika byloje C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, jeigu parduodant seną pastatą kartu su žeme, šio tiekimo momentu buvo atlikta tik dalis pastato griovimo darbų, tačiau pastatas dar bent iš dalies buvo naudojamas kaip pastatas (nesvarbu, kad po šio tiekimo pirkėjas prireikus visiškai užbaigs griovimo darbus), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą kartu su žeme įmonei B, PVM mokėtojai. Sandorio sudarymo metu yra žinomos tokios aplinkybės: įmonei A yra išduotas leidimas nugriauti pastatą, tačiau pastatas griauti dar nepradėtas ir dar naudojamas ekonominėje veikloje, be to, visuotinai yra žinoma, kad yra rengiamas teritorijos, kuriame yra parduodamas pastatas, detalusis planas, numatantis daugiaaukščių pastatų statybą.

Kaip įmonės A parduodamas pastatas bei žemė apmokestinami PVM?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes, galima teigti, kad tiekimo momentu nebuvo atlikti seno pastato griovimo darbai, o pastatas dar naudojamas ekonominėje veikloje. Todėl pateiktu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą kartu su žeme įmonei B, PVM mokėtojai. Sandorio sudarymo metu yra žinomos tokios aplinkybės: leidimas nugriauti šį pastatą nėra išduotas, teritorijos, kurioje yra šis pastatas, detalieji planai, numatantys naujas statybas nerengiami, įmonė B numato šiame pastate įrengti gamybos padalinį.

Kaip įmonės A parduodamas pastatas bei žemė apmokestinami PVM?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes, galima teigti, kad pagrindinis įmonės B pastato įsigijimo tikslas – naudoti jį savo veikloje. Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

4.2. Kai parduodamas senas pastatas (statinys), kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, tačiau rekonstravimo darbai nėra pradėti, tai tokio pastato (statinio) pardavimas PVM neapmokestinamas (nepradėtas rekonstruoti objektas nėra laikomas nauju pastatu ar statiniu).

4.3. Kai parduodamas senas pastatas (statinys), kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, rekonstravimo darbai yra pradėti, bet nebaigti, tai toks pastatas PVM tikslais laikomas nauju pastatu (statiniu) ir apmokestinamas PVM.

4.4. Kai pastatas, kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, parduodamas kartu su žeme, tai, apmokestinant PVM, būtina kiekvieną sandorį įvertinti atskirai, atsižvelgiant į apmokestinimo momentu žinomus pirkėjo tikslus ir kitas aplinkybes.

Jei pagrindinis sandorio tikslas yra žemės sklypas statyboms (pvz., pagal ~~techninį~~ projektą, kurio pagrindu buvo išduotas leidimas rekonstravimui, numatoma papildomai pastatyti 2 aukštus, pakeisti pastato laikančias konstrukcijas, be to, yra išduotas leidimas pastato priestato statybai, patvirtintas tos teritorijos detalusis planas, rekonstravimo darbai pradėti vykdyti), tai laikoma, kad sudaromas vienas sandoris dėl žemės statyboms. Toks tiekimas apmokestinamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

1 pavyzdys

Įmonei A išduotas leidimas rekonstruoti seną, nenaudojamą pastatą (iš esmės pastatas yra sugriuvęs, likę tik jo pamatai). Pagal pastato rekonstravimo projektą numatoma iš esmės perstatyti pastatą ir pastatyti jo priestatą. Tuo tikslu buvo patvirtintas teritorijos, kurioje yra rekonstruojamas pastatas, detalusis planas. Įmonė A pradėjo pastato rekonstravimo darbus, tačiau vėliau nusprendė seną pastatą kartu su žeme parduoti įmonei B, PVM mokėtojai, kurios pagrindinė veikla – nekilnojamojo turto (pastatų ir (ar) kitų statinių) statyba.

Kaip PVM apmokestinamas įmonės A parduodamas pastatas bei žemė?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio tikslas įsigyti žemės sklypą, skirtą statyboms. Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas – žemės sklypo statyboms sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Jeigu pagrindinis sandorio tikslas yra įsigyti seną pastatą ar statinį, kurio rekonstravimui yra išduotas leidimas, tai laikoma, kad sudaromas žemės, perduodamos kartu su senu pastatu, tiekimo

sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonei A išduotas leidimas rekonstruoti seną pastatą (pagal projektą numatoma pakeisti statinio paskirtį, atliekant kapitalinį remontą pastato viduje, nedidinat esamo pastato aukščio bei ploto), bet jos nepradėjo. Įmonė A nusprendė seną pastatą kartu su žeme parduoti įmonei B, PVM mokėtojai, kurios pagrindinė veikla – baldų gamyba. Įmonė šį pastatą įsigys gamybos reikmėms.

Kaip PVM apmokestinamas įmonės A parduodamas pastatas bei žemė?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio tikslas įsigyti seną pastatą ir jį pritaikyti gamybinėms reikmėms. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės, perduodamos kartu su senu pastatu, tiekimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

Remiantis ESTT praktika byloje C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, jeigu parduodant į naują pastatą perstatomą (rekonstruojamą) seną pastatą kartu su žeme, šio tiekimo momentu buvo atlikta tik dalis pastato griovimo darbų, tačiau pastatas dar bent iš dalies buvo naudojamas kaip pastatas (nesvarbu, kad po šio tiekimo pirkėjas prireikus visiškai užbaigs griovimo darbus), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas.

2. PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms. Žeme statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne.

Komentaras

1. Žemės, kuri nelaikoma „žeme statyboms“, pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, PVM neapmokestinamas.

2. PVM lengvata netaikoma:

- 2.1. žemei, perduodamai kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis;
- 2.2. žemei statyboms.

Pavyzdys

Nekilnojamojo turto agentūra, PVM mokėtoja, parduoda gyvenamųjų namų statybai skirtus žemės sklypus, taip pat parduoda senus pastatus su žeme.

Agentūra nuo parduodamų žemės sklypų gyvenamųjų namų statybai vertės turi skaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą, o nuo senų pastatų su žeme PVM neskaičiuoja.

3. Žemė statyboms – tai žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie tvarkymo darbai ar ne. Sprendžiant klausimą, ar žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“, reikėtų vadovautis NTR duomenimis bei vertinti patvirtintus teritorijų planavimo

dokumentus (žemės sklypo pardavimo pripažinimas „žemės statyboms“ tiekimu turi būti paremtas aplinkybėmis, egzistavusiomis prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu, t. y. žemės sklypų perleidimo momentu).

Nuo 2014-01-01, įsigaliojus 2013-06-27 Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto kadastro įstatymo 6, 7, 8, 11 ir 13 straipsnių [pakeitimo įstatymui](#), NTR neįrašomi duomenys apie žemės sklypų naudojimo pobūdį, kuris buvo svarbus kriterijus nustatant, ar žemės sklypas PVM tikslais gali būti laikomas „žeme statybai“. Po minėtos datos NTR įrašoma žemės sklypų naudojimo paskirtis ir žemės sklypų naudojimo būdas. Šie NTR duomenys laikomi reikšmingais kriterijais PVM tikslais priskiriant (nepriskiriant) konkretų žemės sklypą „žemei statybai“.

Be to, nuo 2014-01-01, įsigaliojus 2013-06-27 Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo [pakeitimo įstatymui](#), tam, kad būtų vykdoma statinių statyba žemės sklype ne visais atvejais būtina turėti patvirtintą teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalųjį ar specialųjį planą. Minėtame įstatyme yra nustatyti atvejai, kai statinių statyba žemės sklype galima pagal bendrojo plano sprendinius, t. y. statinių statyba galima žemės sklype, kuriam nėra patvirtintas teritorijų detalusis ar specialusis planas.

Atsižvelgiant į minėtų teisės aktų nuostatas:

3.1. Kai NTR pagrindinė žemės naudojimo paskirtis įrašyta „kita“ tai:

3.1.1. jeigu NTR įrašytas toks žemės naudojimo būdas, kurio turinys, vadovaujantis iki 2024-10-31 galiojančiu Žemės naudojimo būdų turinio aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2005 m. sausio 20 d. įsakymu Nr. 3D-37/D1-40 „Dėl Žemės naudojimo būdų turinio aprašo patvirtinimo“ ir nuo 2024-11-01 įsigaliojančiu Žemės naudojimo būdų turinio aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2024 m. birželio 17 d. įsakymu Nr. D1-199 „Dėl žemės naudojimo būdų turinio aprašo patvirtinimo“, žemės sklype leidžia vykdyti statybą (pvz., kai naudojimo būdas yra: vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorija; daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių teritorija; visuomenės paskirties teritorija, susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorija, pramonės ir sandėliavimo objektų teritorija; komercinės paskirties objektų teritorija ir pan.), tokia žemė laikoma „žeme statyboms“, jeigu šiam sklypui NTR nėra įrašytos [Lietuvos Respublikos specialiųjų žemės naudojimo sąlygų įstatyme](#) nurodytos teritorijos, kuriose taikomos specialiosios žemės naudojimo sąlygos (toliau – Teritorijos), dėl kurių nebūtų galima vykdyti statybos tame sklype. Jeigu Teritorijos NTR neįrašytos, tikslinga būtų įsitikinti, ar tokios Teritorijos žemės sklypui nėra nustatytos teritorijų planavimo dokumentuose ar žemės valdos projekte. Jeigu Teritorijos NTR neįrašytos, tačiau šios Teritorijos nustatytos teritorijų planavimo dokumentuose ar žemės valdos projekte, vadovaujamosi teritorijų planavimo dokumentais ar žemės valdos projektu.

Kai žemės sklypui, kurio pagrindinė žemės naudojimo paskirtis NTR įrašyta „kita“, o žemės naudojimo būdas toks, kurio turinys žemės sklype leidžia vykdyti statybą, tačiau pagal Teritorijas visame sklype statyba negalima, toks žemės sklypas nelaikomas „žeme statyboms“.

Kai NTR įrašytos Teritorijos, pagal kurias tam tikrais atvejais galima statyba, žemės sklypas laikomas žeme statyboms tuo atveju, jeigu yra išduotas atitinkamos institucijos (pvz., savivaldybės, elektros tinklų savininko ar valdytojo) leidimas (pritarimas), suteikiantis teisę vykdyti statybas tame sklype.

1 pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,2 ha žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis, įrašyta NTR, yra „kita“, o naudojimo būdas - „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. Teritorijos, kuriame yra šis sklypas, detalizajame plane yra nustatytos Teritorijos, pagal kurias visa sklypo teritorija patenka

į geležinkelio želdinių apsaugos zoną, kurioje statyba negalima. Be to, nėra gautas viešosios geležkelių infrastruktūros valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype.

Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Ne, nelaikomas, nes šiame žemės sklype statyba iš esmės negalima.

2 pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,3 ha žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis, įrašyta NTR, yra „kita“, o naudojimo būdas - „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. NTR šiam sklypui yra įrašytos Teritorijos, pagal kurias dalis 0.2 ha sklypo ploto patenka į elektros linijų apsaugos zoną, kurioje statyba negalima (elektros tinklų valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype nėra gautas).

Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Taip, laikomas, nes pagal NTR parduodamame žemės sklype galima vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statyba, o Teritorijos, draudžiančios statybą, taikomos tik dalyje žemės sklypo.

3 pavyzdys

Įmonė A pardavė du žemės sklypus po 0,2 ha, kurių naudojimo paskirtis, įrašyta NTR, yra „kita“, o naudojimo būdas - „Pramonės ir sandėliavimo objektų teritorijos“. Abiem parduodamiems sklypams NTR yra įrašytos Teritorijos, pagal kurias pirmasis sklypas (visas) patenka į kelių apsaugos zoną, kitas (visas) - į magistralinių dujotiekių ir naftotiekių apsaugos zoną. Sandorio sudarymo metu yra žinoma, kad kelio savininkė - savivaldybė įmonei A yra išdavusi leidimą, leidžiantį vykdyti statybą pirmajame žemės sklype (t. y. žemės sklype, patekusiame į kelių apsaugos zoną), antrajam sklypui nėra gautas dujotiekių ir naftotiekių valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype.

Ar šie žemės sklypai PVM tikslais laikomi žeme statyboms?

Pirmasis žemės sklypas, kuris patenka į Teritoriją, kurioje taikoma kelių apsaugos zona, ir kuriam yra išduotas kelio savininkės - savivaldybės leidimas vykdyti statybą šiame sklype, PVM tikslais laikomas žeme statyboms, antrasis, kuris patenka į Teritoriją, kurioje taikoma magistralinių dujotiekių ir naftotiekių apsaugos zona, ir kuriam nėra gautas dujotiekių ir naftotiekių valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype, nelaikomas žeme statyboms, nes statyba šiame žemės sklype iš esmės negalima.

3.1.2. jeigu NTR įrašytas toks žemės naudojimo būdas, pagal kurio turinį negalima teigti, kad šiame žemės sklype galima statyba (pvz., kai naudojimo būdas yra: rekreacinės teritorijos, bendrojo naudojimo (miestų, miestelių ir kaimų ar savivaldybių bendrojo naudojimo) teritorijos), vertinami teritorijų planavimo dokumentai (duomenys dėl teritorijų planavimo dokumentų kaupiami Teritorijų planavimo registre, kurį galite rasti adresu: www.tpd.lt; informaciją dėl detaliųjų, specialiųjų, bendrųjų planų ir pan. galima rasti savivaldybių interneto puslapiuose arba kreipiantis į šiuos dokumentus rengiančią instituciją), t. y. tokia seka turi būti išsiaiškinta:

1) ar yra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalusis planas, kuris toje teritorijoje leistų vykdyti statybą. Jeigu pagal patvirtintą teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalių planą galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos Teritorijos (įregistruotos NTR ar nustatytos detalajame plane), kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

2) jeigu nėra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalusis planas, išsiaiškinti, ar yra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, specialusis planas, kuris iš esmės konkretizuoja savivaldybės bendrojo plano sprendinius ir pagal kurio duomenis galima spręsti, ar tame

sklype galima statyba. Jeigu pagal patvirtintą teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, specialųjį planą galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos Teritorijos (įregistruotos NTR ar nustatytos specialiajame plane), kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

3) jeigu nėra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalusis planas ar specialusis planas, išsiaiškinti, ar pagal Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo 20 straipsnio nuostatas meras ar jo įgaliotas savivaldybės administracijos valstybės tarnautojas, nėra nurodęs šio sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrų, leidžiančius vykdyti statybą. Kai tokie parametrai žemės sklypui yra nustatyti, reikėtų įsitikinti, ar žemės sklypui NTR neįrašytos Teritorijos, kurios neleistų vykdyti statybos. Jeigu būtų nustatyta, kad žemės sklypui Teritorijos, kurios neleistų vykdyti statybos, NTR neįrašytos, tačiau nurodytos kituose dokumentuose (pavyzdžiui, statinio projekto sklypo sutvarkymo (sklypo) plane; žemės savininko, valstybinės ar savivaldybės žemės patikėtinio rašytiniame susitarime (sutikime) su suinteresuotu subjektu (statytoju ar planuojamos ūkinės veiklos organizatoriumi); planuojamos ūkinės veiklos poveikio aplinkai vertinimo ar planuojamos ūkinės veiklos poveikio visuomenės sveikatai vertinimo dokumentuose), turėtų būti vertinami kiti dokumentai. Jeigu pagal mero ar jo įgalioto valstybės tarnautojo nustatytus šio sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrus žemės sklype galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos Teritorijos, kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

4) jeigu pagal [Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo](#) 17 straipsnio nuostatas teritorijos detalieji planai neturi būti rengiami ir pagal šio įstatymo 20 straipsnio nuostatas savivaldybės meras ar jo įgaliotas valstybės tarnautojas nėra nurodęs žemės sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrų, leidžiančių vykdyti statybą, vertinami savivaldybės lygmens ir (ar) vietovės lygmens bendrieji planai. Jeigu pagal bendrųjų planų duomenis teritorijoje, kurioje yra žemės sklypas, galima statyba, reikia įsitikinti, ar žemės sklypui NTR neįrašytos Teritorijos, kurios neleistų vykdyti statybos. Jeigu būtų nustatyta, kad žemės sklypui Teritorijos, kurios neleistų vykdyti statybos, NTR neįrašytos, tačiau nurodytos kituose dokumentuose (pavyzdžiui, statinio projekto sklypo sutvarkymo (sklypo) plane; žemės savininko, valstybinės ar savivaldybės žemės patikėtinio rašytiniame susitarime (sutikime) su suinteresuotu subjektu (statytoju ar planuojamos ūkinės veiklos organizatoriumi), planuojamos ūkinės veiklos poveikio aplinkai vertinimo ar planuojamos ūkinės veiklos poveikio visuomenės sveikatai vertinimo dokumentuose), turėtų būti vertinami kiti dokumentai. Jeigu pagal bendrųjų planų duomenis teritorijoje, kurioje yra žemės sklypas, galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos Teritorijos, kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

1- 4 punktuose nurodytais atvejais, kai NTR įrašytos ar teritorijų planavimo dokumentuose nurodytos Teritorijos, pagal kurias tam tikrais atvejais galima statyba, žemės sklypas laikomas žeme statyboms tuo atveju, jeigu yra išduotas atitinkamos institucijos ar subjekto (pvz., savivaldybės, elektros tinklų savininko ar valdytojo) leidimas (pritarimas) suteikiantis teisę vykdyti statybas tame sklype.

1 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, pardavė 5 žemės sklypus. Visų sklypų pagrindinė žemės naudojimo paskirtis, įrašyta NTR, yra „kita“, o žemės sklypo naudojimo būdas - „rekreacinė teritorija“ (rekreacinė teritorija – žemės sklypai skirti ilgalaikiam (stacionariam) poilsiui su poilsio paskirties pastatais ar trumpalaikiam poilsiui).

Sandorio sudarymo metu pagal teritorijų planavimo dokumentus:

1) pirmas sklypas pateko į teritoriją, kuriai rajono savivaldybės sprendimu buvo patvirtintas detalusis planas, pagal kurį šiame sklype yra leidžiama naujų statinių statyba (Teritorijos šiam sklypui nėra nustatytos);

2) antrajam sklypui detalusis planas nebuvo patvirtintas, tačiau šiam sklypui savivaldybės mero sprendimu yra nustatytas teritorijos naudojimo reglamentas, pagal kurį minėtame sklype galima statyba (nustatytas užstatymo intensyvumas, leistinas pastatų aukštis ir kt.), šiam sklypui Teritorijos NTR neįrašytos;

3) trečias sklypas pateko į teritoriją, kuriai yra patvirtintas specialusis planas, pagal kurį šiame sklype galima komercinių pastatų statyba (Teritorijos šiam sklypui nėra nustatytos);

4) ketvirtasis sklypas pateko į teritoriją, kuriai nėra patvirtintas detalusis ar specialusis planas, be to, nėra priimtas savivaldybės mero sprendimas dėl teritorijos, kurioje yra šis sklypas, naudojimo reglamento. Pagal savivaldybės bendrąjį planą šis sklypas patenka į Teritoriją, kurioje taikoma geležinkelio želdinių apsaugos zona, ir nėra gautas viešosios geležinkelių infrastruktūros valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype;

5) penktas sklypas pateko į teritoriją, kuriai nėra patvirtintas detalusis ar specialus planas, nėra priimtas savivaldybės administracijos direktoriaus sprendimas dėl teritorijos, kurioje yra šis sklypas, naudojimo reglamento. Pagal savivaldybės bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra šis sklypas, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, o Teritorijos šiam sklypui nėra nustatytos.

Kaip apmokestinami PVM įmonės A parduodami žemės sklypai?

Įmonės A parduodamuose 1, 2 ir 3 sklypuose pagal teritorijų planavimo dokumentus galima statyba. Todėl šie sklypai PVM tikslais laikomi „žeme statyboms“ ir, vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatomis, apmokestinami PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Ketvirtas žemės sklypas, kuris pagal savivaldybės bendrąjį planą patenka į Teritoriją, kurioje taikoma geležinkelio želdinių apsaugos zona, ir dėl kurio nėra gautas viešosios geležinkelių infrastruktūros valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype, PVM tikslais nelaikomas „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinamas, kadangi jame statyba iš esmės negalima.

Tam, kad atsakyti klausimą, ar parduodamas penktas sklypas turi būti apmokestinamas PVM, reikia papildomai savivaldybėje išsiaiškinti, ar teritorijai, kurioje yra šis sklypas, vadovaujantis Teritorijų planavimo įstatymu, nėra privalu rengti teritorijos detalųjį planą. Jeigu savivaldybė pateiktą informaciją, kad minėtas sklypas patenka į neurbanizuojamą teritoriją ir kad teritorijai, kurioje yra šis sklypas, nereikia rengti detaliojo plano, tai, atsižvelgiant į tai, kad pagal savivaldybės bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra šis sklypas, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, parduodamas sklypas PVM tikslais būtų laikomas „žeme statyboms“. Jeigu savivaldybė pateiktą informaciją, kad minėtas sklypas patenka į urbanizuojamą teritoriją ir dėl to teritorijai, kurioje yra šis sklypas, reikia rengti detalųjį planą, tai, nors pagal savivaldybės bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra šis sklypas, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, parduodamas sklypas PVM tikslais nebūtų laikomas „žeme statyboms“.

Atkreiptinas dėmesys, jeigu žemės sklypo, kurio pagrindinė žemės naudojimo paskirtis NTR įrašyta „kita“, atskiroms dalims nustatyti skirtingi žemės sklypų naudojimo būdai, kurių nors vieno turinys leidžia vykdyti statybą, tai toks žemės sklypas laikomas „žeme statybai“, jeigu tai sklypo daliai, kuriai nustatytas statybą vykdyti leidžiantis žemės naudojimo būdas, nėra nustatytos Teritorijos, neleidžiančios vykdyti statybos.

Įmonė A pardavė 0,5 ha žemės sklypą. NTR įrašyta žemės naudojimo paskirtis yra „kita“, o naudojimo būdai: 1) daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių teritorija (0,3 ha); 2) atskirųjų želdynų teritorija (0,2 ha). Teritorijos nenustatytos. Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Taip, laikomas, nes pagal NTR dalyje parduodamo žemės sklypo galima daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių statyba.

3.2. Kai NTR įrašyta žemės sklypo naudojimo paskirtis ne „kita“, o kitokia, pvz., „žemės ūkio“, „miškų ūkio“, tai, nustatant, ar žemės sklypas laikomas žeme statybai, papildomai:

3.2.1. reikia išsiaiškinti:

3.2.1.1. ar nebuvo patvirtintas teritorijų planavimo dokumentas (pvz., patvirtintas detalusis planas ar specialusis planas) ar žemės valdos projektas dėl žemės paskirties pakeitimo (Duomenys dėl teritorijų planavimo dokumentų kaupiami Teritorijų planavimo registre, kurį galite rasti adresu: www.tpdr.lt; informaciją dėl detaliųjų, specialiųjų, bendrųjų planų ir pan. galima rasti savivaldybių interneto puslapiuose arba kreipiantis į šiuos dokumentus rengiančią instituciją);

3.2.1.2. jeigu dėl žemės naudojimo sąlygų pakeitimo teritorijų planavimo dokumentas (pvz., detalusis planas ar specialusis planas) ar žemės valdos projektas neturi būti rengiami (tokią informaciją galima gauti savivaldybių administracijose ar Nacionalinės žemės tarnybos skyriuose) - ar nebuvo priimtas Nacionalinės žemės tarnybos vadovo ar jo įgalioto teritorinio padalinio vadovo, savivaldybės tarybos, savivaldybės administracijos direktoriaus arba specialiojo teritorijų planavimo dokumentą tvirtinančios institucijos sprendimas pakeisti to žemės sklypo paskirtį ir (ar) būdą, leidžiantį šiame žemės sklype vykdyti statybas;

3.2.1.3. jeigu nėra 3.2.1.1. ir 3.2.1.2. punktuose nurodytų teritorijų planavimo dokumentų, išsiaiškinti, ar savivaldybės meras ar jo įgaliotas valstybės tarnautojas nėra nustatęs žemės sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrų (teritorijos naudojimo tipo, statinių parametrų ir kt.), kurie leistų šiame žemės sklype vykdyti statybas (informaciją dėl šių sprendimų turi savivaldybių administracijos);

3.2.2. ar 3.2.1. punkte nurodytuose dokumentuose žemės sklypui nėra nustatytos Teritorijos.

Jeigu žemės sklypo perleidimo metu buvo patvirtinti 3.2.1.1 punkte nurodyti teritorijų planavimo dokumentai, leidžiantys šiame žemės sklype vykdyti statybas, ar buvo priimti 3.2.1.2. punkte nurodyti sprendimai, pagal kuriuos žemės sklype galima vykdyti statybas, ar nustatyti 3.2.1.3. punkte nurodyti žemės sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrai, leidžiantys šiame žemės sklype vykdyti statybas, ir žemės sklypui nebuvo nustatytos Teritorijos, draudžiančios sklype vykdyti statybą, tai nors pagal NTR žemės sklypo naudojimo paskirtis yra ne „kita“, toks sklypas PVM tikslais bus laikomas „žeme statyboms“.

1 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, PVM mokėtojai, už 6 mln. eurų pardavė šalia Vilniaus esantį 1 ha žemės sklypą, kurio pagrindinė žemės naudojimo paskirtis įrašyta NTR buvo „žemės ūkio“. Tuo metu, kai įmonė „A“ pardavė žemės sklypą, jau buvo Nacionalinės žemės tarnybos vadovo patvirtintas žemės sklypų formavimo ir pertvarkymo projektas, pagal kurį šis sklypas padalintas į 12 sklypų, ir priimtas sprendimas pakeisti pagrindinę žemės naudojimo paskirtį iš „žemės ūkio“ į „kitą“, nustatant žemės sklypo naudojimo būdą „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorija“, Teritorijos nenustatytos.

Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Nors žemės sklypo perdavimo (PVM prievolės atsiradimo) momentu parduodamos žemės sklypo pagrindinė žemės naudojimo paskirtis NTR buvo nurodyta „žemės ūkio“, tačiau tuo metu jau buvo priimtas Nacionalinės žemės tarnybos vadovo patvirtintas sklypų formavimo ir pertvarkymo projektas dėl sklypo padalijimo ir žemės naudojimo paskirties pakeitimo iš „žemės ūkio“ į „kitą“, nustatant žemės sklypo naudojimo būdą „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorija“.

Tokiu atveju PVM tikslais parduodamas žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“ ir apmokestinamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“ už 3 mln. eurų pardavė šalia Vilniaus esantį 0,5 ha žemės sklypą, kurio pagrindinė naudojimo paskirtis pagal NTR buvo „žemės ūkio“. Paašškėjo, kad tuo metu, kai įmonė „A“ pardavė žemės sklypą, jau buvo patvirtintas teritorijos, kuriame yra minėtas sklypas, detalusis planas, pagal kurį buvo pakeista žemės sklypo paskirtis ir būdas, leidžiantis šiame žemės sklype vykdyti statybas, o Teritorijos nenustatytos.

Tokiu atveju PVM tikslais parduodamas žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“ ir apmokestinamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, PVM mokėtojai, už 8 mln. eurų pardavė šalia Vilniaus esantį 4 ha žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis, įrašyta NTR „žemės ūkio“. Tuo metu, kai įmonė „A“ pardavė žemės sklypą įmonei „B“, jau buvo parengtas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detaliojo plano, kurio rengimo tikslas: pakeisti žemės naudojimo paskirtį iš žemės ūkio į kitą, nustatyti žemės sklypo naudojimo būdą - gyvenamosios teritorijos, pobūdį - daugiabučių ir aukštybinių gyvenamųjų namų statybos, projektas. Be to, miesto savivaldybės taryba tuo metu jau buvo priėmusi sprendimą (patvirtinusi miesto teritorijos bendrąjį planą), kuriuo buvo pritarta keisti žemės naudojimo paskirtį šioje teritorijoje, numatant plėtoti gyvenamųjų namų statybą.

Nors miesto savivaldybės taryba jau buvo priėmusi sprendimą keisti žemės naudojimo paskirtį šioje teritorijoje, numatant plėtoti gyvenamųjų namų statybą, tačiau sklypo perdavimo (PVM prievolės atsiradimo) momentu parduodamo teritorijos, kurioje yra žemės sklypas, detalusis planas (kuris pagal nustatytą tvarką turėjo būti parengtas) nebuvo patvirtintas. Tokiu atveju PVM tikslais žemė nelaikoma „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinama.

4 pavyzdys

Įmonė A pardavė keturis, anksčiau įsigytus žemės sklypus šalia Kauno. Perleidimo momentu visų šių sklypų pagrindinė žemės naudojimo paskirtis buvo „žemės ūkio“. Pagal patvirtintą savivaldybės teritorijos bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra minėti sklypai, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, tačiau šie sklypai yra urbanizuojamoje teritorijoje ir, keičiant žemės naudojimo paskirtį, šiai teritorijai, vadovaujantis Teritorijų planavimo įstatymo 17 straipsnio nuostatomis, turi būti parengtas teritorijos detalusis planas. Be to, iki sklypų pardavimo buvo pradėta teritorijos, kurioje yra parduodami žemės sklypai, detaliojo plano rengimo procedūra.

Nagrinėjamu atveju sklypų perleidimo momentu teritorijos, kuriame yra parduodami sklypai, detalusis planas, dar tik buvo pradėtas rengti. Tokiu atveju, nesvarbu, kad pagal patvirtintą savivaldybės teritorijos bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra minėti sklypai, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, įmonės A parduodami sklypai PVM tikslais nelaikomi „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinami.

5 pavyzdys

Fizinis asmuo pardavė du, anksčiau įsigytus miškų ūkio paskirties žemės sklypus, kuriuose pagal teritorijų planavimo dokumentus numatoma įveisti mišką. Ar šių sklypų pardavimas apmokestinamas PVM?

Ne, neapmokestinamas, nes žemės sklypai yra skirti ne statyboms, o miško įveisimui.

IŠIMTIS. Žemės ūkio paskirties žemės sklypas nebus laikoma „žeme statyboms“, jeigu žemės sklypui yra parengtas ne tik žemės valdos projektas, bet ir žemės kaimo plėtros žemėtvarkos projektas dėl ūkininko sodybos vietos parinkimo (kuriame nurodytas plotas ir ribos, kur galima ūkininko sodybos statyba) tuo atveju, jeigu ūkininko sodybai skirtas žemės plotas sudaro mažesnę dalį viso žemės sklypo ploto. Jeigu ūkininko sodybai skirtas žemės plotas sudaro pusę arba didesnę dalį viso žemės sklypo, tai toks žemės ūkio paskirties žemės sklypas bus laikomas „žeme statyboms“.

6 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, parduoda 100 ha žemės sklypą kaimo vietovėje. Šiam žemės sklypui nustatyta tvarka yra parengtas žemės valdos projektas – žemės sklypo formavimo ir pertvarkymo projektas. Pagal šį projektą ūkininko parduodamos žemės sklypo naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“. Be žemės valdos projekto šiam sklypui yra parengtas kaimo plėtros žemėtvarkos projektas, kuriame yra nurodyta žemės sklypo vieta (kuri apima apie 0.5 ha plotą), kur gali būti statomi statiniai (esant parengtam žemės ūkio paskirties žemės sklypo žemės valdos projektui, detalusis planas nerengiamas). Ar toks žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Šiuo atveju parduodamo sklypo žemės naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“. Todėl, neatsižvelgiant į tai, kad kaimo plėtros žemėtvarkos projekte ir yra nurodyta vieta, kur gali būti statomi statiniai (teritorija, skirta statyboms, užima nežymią dalį viso ūkininko ūkio žemės sklypo ploto) PVM tikslais toks sklypas nelaikomas „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinamas.

7 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, parduoda 1 ha žemės sklypą kaimo vietovėje. Šiam žemės sklypui nustatyta tvarka yra parengtas žemės valdos projektas – žemės sklypo formavimo ir pertvarkymo projektas. Pagal šį projektą ūkininko parduodamos žemės sklypo naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“. Be žemės valdos projekto šiam sklypui yra parengtas kaimo plėtros žemėtvarkos projektas, kuriame yra nurodyta žemės sklypo vieta (kuri apima 0,7 ha plotą), kur galima kitos paskirties (pvz., kaimo turizmo) pastatų statyba, Teritorijos nenustatytos.

Ar toks žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Šiuo atveju parduodamo sklypo žemės naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“, o kaimo plėtros žemėtvarkos projekte nurodyta vieta, kur galima kitos paskirties pastatų statyba, sudaro didesnę dalį viso žemės sklypo ploto. PVM tikslais toks sklypas laikomas „žeme statyboms“ ir PVM apmokestinamas.

3.3. Žeme statyboms laikomas ir toks žemės sklypas, kuriame numatoma kelio statyba.

Pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,5 ha žemės sklypą. Pardavimo metu žinoma, kad parduotame sklype planuojama statyti kelią (tai numatyta bendrajame plane, patvirtinti šios teritorijos detalieji planai, kuriais pakeista žemės naudojimo paskirtis (iš „žemės ūkio“ į „kitą“, leidžianti statyti kelią). Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Taip, laikomas, nes yra patvirtinti teritorijos detalieji planai, kuriuose numatyta kelio statyba.

3. Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris PVM neapmokestinamas pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį, PVM skaičiuoti šio Įstatymo nustatyta tvarka, jeigu daiktas parduodamas ar kitaip perduodamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojų, išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, kaip jis suprantamas pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalį, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis), ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka. Apmokestinamasis asmuo, kuris parduoda ar kitaip perduoda nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojų, išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, kaip jis suprantamas pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalį, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis) šio Įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nustatytomis sąlygomis, gali pasirinkti skaičiuoti PVM už šį daiktą, jeigu jį įsigyjant jo tiekėjas už jį skaičiavo PVM, arba neskaičiuoti PVM, jeigu jį įsigyjant jo tiekėjas už jį PVM neskaičiavo, neatsižvelgiant į tai, ar buvo deklaruotas 24 mėnesių pasirinkimas skaičiuoti PVM.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Asmuo, PVM mokėtojas, parduodamas ar kitaip perduodamas nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, turi pasirinkimo teisę, kai:

1.1. parduoda ar kitaip perduoda pastatus, statinius, taip pat jų dalis, išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis, žemę, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę, skirtą statyboms;

1.2. 1.1 punkte nurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį turtą parduoda ar kitaip perduoda apmokestinamajam asmeniui (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 2 dalies ir 2 straipsnio 38 dalies komentarus), PVM mokėtojų (nesvarbu ar jis PVM mokėtoju įsiregistravęs Lietuvoje, ar užsienio valstybėje), diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms (t. y. PVM įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims, išskyrus fizinius asmenis). Turto pardavėjas, norėdamas įsitikinti, kad turtą tiekia apmokestinamajam asmeniui, gali susitarti, kad šis jam pateiktų laisvos formos patvirtinimą.

2. Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo

taisyklės nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-26](#).

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda nenaudojamą seną pastatą UAB „B“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja. UAB „A“ apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje yra deklaravusi, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą nekilnojamąjį turtą yra pasirinkusi skaičiuoti PVM. Todėl bendrovė, parduodama seną pastatą UAB „B“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, skaičiuoja PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda Lietuvoje esantį nenaudojamą seną pastatą konsulinei įstaigai. UAB „A“ apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje yra deklaravusi, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą nekilnojamąjį turtą yra pasirinkusi skaičiuoti PVM.

Todėl UAB „A“, parduodama seną pastatą konsulinei įstaigai, skaičiuoja PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda UAB „B“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, naujai pastatyto pastato (pastatas baigtas statyti prieš 2 mėnesius) dalį. Šiuo atveju UAB „A“, parduodama pastato dalį UAB „B“, neturi pasirinkimo teisės (parduodamas naujas nekilnojamasis pagal prigimtį turtas) ir ji nuo šio turto turi skaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

4 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, apmokestinamajam asmeniui - UAB „B“, ne PVM mokėtojai, parduoda pusę seno pastato. Tokiu atveju UAB „A“, parduodama seno pastato dalį bendrovei „B“, pasirinkimo teisės neturi, nes seną pastatą parduoda ne PVM mokėtojai, todėl PVM neskaičiuoja.

5 pavyzdys

Fizinis asmuo (ne PVM mokėtojas) iš įmonės M (PVM mokėtojos, pasirinkusios skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojai) įsigijo senus pastatus su po jais esančia žeme. Žemę fizinis asmuo įsigijo su įmone M sudaręs pirkimo-pardavimo sutartį, o pastatus - pagal trišalę lizingo sutartį, sudarytą tarp įmonės M (pardavėjo), lizingo įmonės L, PVM mokėtoja (pirkėjo), ir fizinio asmens (turto gavėjo).

Tokiu atveju laikoma, kad įmonė M sudarė du sandorius - žemės pardavimo ir senų pastatų pardavimo. Žemės pardavimas fiziniam asmeniui PVM neapmokestinamas, tačiau parduodant senus pastatus lizingo įmonei L, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, pardavimo PVM turi būti apskaičiuojamas, nes įmonė M yra pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojai. Lizingo įmonei pagal lizingo sutartį perduodant senus pastatus fiziniam asmeniui, toks perdavimas PVM neapmokestinamas.

6 pavyzdys

Fizinis asmuo (ne PVM mokėtojas) iš įmonės M (PVM mokėtojos, pasirinkusios skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojai) įsigijo senus pastatus su po jais esančia žeme. Žemę fizinis asmuo įsigijo su įmone M sudaręs pirkimo-

pardavimo sutartį, o pastatus - pagal trišalę faktoringo sutartį, sudarytą tarp įmonės M (pardavėjo), lizingo įmonės L (finansuotojo) ir fizinio asmens (pirkėjo). Faktoringo sutartyje numatyta, kad įmonė M senus pastatus parduoda fiziniam asmeniui, o piniginių reikalavimą fiziniam asmeniui už pastato pardavimą įmonė M perduoda lizingo įmonei L. Remdamasi faktoringo sutartimi, lizingo įmonė L sumoka įmonei M už fizinio asmens įsigytus pastatus, o fizinis asmuo įmonės L už pastatą sumokėtas sumas bei palūkanas (6 proc. metinių palūkanų nuo likutinės prekės vertės kas mėnesį) sutartyje nustatytais terminais įsipareigoja grąžinti įmonei L.

Tokiu atveju laikoma, kad įmonė M sudarė du sandorius - žemės pardavimo ir senų pastatų pardavimo.

Žemės pardavimas fiziniam asmeniui pagal jo su įmone M sudarytą pirkimo-pardavimo sutartį PVM neapmokestinamas.

Fizinio asmens pagal trišalę faktoringo sutartį įsigytas senas pastatas taip pat PVM neapmokestinamas, nes pagal sutarties sąlygas ši seną pastatą įmonė M parduoda fiziniam asmeniui (šiuo atveju lizingo įmonė L yra tik šio sandorio finansuotojas, iš prekės pardavėjo - įmonės M perėmęs piniginių reikalavimą pirkėjui).

7 pavyzdys

Įmonė A (PVM mokėtoja, pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojui) lizingo įmonei B parduoda seną pastatą su po juo esančia žeme. Fizinis asmuo (ne PVM mokėtojas) šį pastatą kartu su žeme įsigyja pagal lizingo sutartį, sudarytą su lizingo įmone B.

Tokiu atveju, parduodant seną pastatą kartu su po juo esančia žeme lizingo įmonei B, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, turi būti apskaičiuojamas pardavimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą, kadangi įmonė A yra pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą PVM mokėtojui. Tačiau lizingo įmonei pagal lizingo sutartį perduodant šį seną pastatą su po juo esančia žeme fiziniam asmeniui (ne PVM mokėtojui), toks tiekimas PVM neapmokestinamas.

3. Pasirinkimas skaičiuoti PVM už PVM neapmokestinamą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, yra taikomas visiems atitinkamiems sandoriams, kurie buvo sudaryti po pirmojo pasirinkimo, t. y. , po pirmojo sandorio, už kurį buvo apskaičiuotas PVM.

1 pavyzdys

Bendrovė „A“ 2024 m. pirmame pusmetyje:

- 1) 2024-01-10 Įmonei B, PVM mokėtojui, pardavė seną, prieš 5 metus statytą pastatą;
- 2) 2024-01-25 Įmonei C, PVM mokėtojui, pardavė seną, prieš 6 metus statytą pastatą;
- 3) 2024-02-02 Įmonei D, PVM mokėtojui, pardavė seną, prieš 3 metus įsigytą pastatą.

Bendrovė „A“ 2024-01-10, parduodama seną pastatą įmonei „B“, PVM neskaiciavo; o 2024-01-25, parduodama pastatą įmonei „C“, už parduodamą pastatą apskaičiavo 21 proc. PVM (tai buvo pirmasis bendrovės pasirinkimas skaičiuoti PVM už parduodamą PVM neapmokestinamą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą).

Bendrovė 2024-02-02, parduodama seną pastatą įmonei „D“, PVM už šį pastatą apskaičiavo, nes sandoris buvo sudarytas po pirmojo pasirinkimo skaičiuoti PVM. Bendrovė „A“ pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti pateikia apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai 2024-02-10.

2 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, 2020-03-16 sudarė nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorį su J.V. individualia įmone, PVM mokėtoja. Įmonė „A“ parduodama nekilnojamąjį turtą (3 senus pastatus) J.V. individualiai įmonei apskaičiavo PVM, nors pranešimo apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai nebuvo pateikusi ir nepateikė per nustatytą terminą, t. y. iki 2020-04-25. Įmonė „A“ 2023-01-03, 2023-06-07, 2023-08-10 sudarė kitus nekilnojamojo turto (senų pastatų) pardavimo sandorius su įmonėmis, PVM mokėtojomis. Už visus šiuos sandorius įmonė „A“ PVM apskaičiavo. 2023-12-10 įmonė „A“ pardavė dar vieną seną pastatą apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, už kurį PVM taip pat apskaičiavo. 2023-12-14 įmonė „A“ informavo apskrities valstybinę mokesčių inspekciją apie pasirinkimo skaičiuoti PVM atšaukimą. Ar gali įmonė „A“ atšaukti savo pasirinkimą skaičiuoti PVM?

PVM įstatymo 32 straipsnio 3 dalyje yra nustatyta, kad įmonės, pasirinkusios skaičiuoti PVM už parduodamą nekilnojamąjį turtą, pasirinkimas galioja ne trumpiau nei 24 mėn. Tai reiškia, jog įmonė, pasirinkusi skaičiuoti PVM už parduodamą nekilnojamąjį turtą ir realiai sandorio metu apskaičiavusi tokį PVM, negali savo pasirinkimo atšaukti anksčiau nei praėjus 24 mėn. nuo tokio pasirinkimo. Tačiau, praėjus 24 mėn. nuo pasirinkimo skaičiuoti PVM už nekilnojamąjį turtą, įmonė bet kuriuo metu gali tokį savo pasirinkimą atšaukti. Todėl įmonė A gali 2023-12-14 pateikti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pranešimą apie pasirinkimo skaičiuoti PVM už parduodamą nekilnojamąjį turtą atšaukimą.

4. Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai 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.

5. Kai apmokestinamasis asmuo nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą parduoda ar kitaip perduoda apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms (t. y. PVM įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims, išskyrus fizinius asmenis) PVM įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nustatytomis sąlygomis (pvz., parduoda pagal lizingo sutartį), tai neatsižvelgiant į tai, ar šis apmokestinamasis asmuo buvo deklaravęs pasirinkimą skaičiuoti PVM, jis gali pasirinkti skaičiuoti PVM už nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, jeigu šis daiktas buvo įsigytas su PVM, arba gali pasirinkti neskaičiuoti PVM, jeigu daiktas buvo įsigytas be PVM.

1 pavyzdys

Lizingo bendrovė, PVM mokėtoja, nėra deklaravusi apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą PVM neapmokestinamą nekilnojamąjį turtą ji yra pasirinkusi skaičiuoti PVM.

Bendrovė 2023-12-03 sudaro lizingo sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, PVM mokėtoju - įmone „B“, kurioje numato įmonei parduoti seną pastatą. Šį pastatą lizingo bendrovė 2021 m. liepos mėn. buvo įsigijusi su PVM. Lizingo bendrovė už parduodamą seną pastatą pasirenka apskaičiuoti PVM.

2 pavyzdys

Lizingo bendrovė, PVM mokėtoja, nėra deklaravusi apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą PVM neapmokestinamą nekilnojamąjį turtą ji yra pasirinkusi skaičiuoti PVM.

Bendrovė 2022-02-03 sudaro lizingo sutartį su užsienio šalies diplomatine atstovybe Lietuvoje, kurioje numato atstovybei parduoti seną pastatą. Šį pastatą lizingo bendrovė buvo įsigijusi su PVM. Lizingo bendrovė parduodama seną pastatą užsienio diplomatinei atstovybei gali pasirinkti apmokestinti PVM.

(PVMĮ 32 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2024-12-04 raštą Nr. (18.2-31-2 Mr)-RM-45496).

33 straipsnis. Ypatingi atvejai, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas PVM neapmokestinami

1. PVM neapmokestinamas prekių tiekimas, kai jokia jų pirkimo ir (arba) importo PVM dalis nebuvo PVM mokėtojo atskaityta, kadangi:

1) jos buvo PVM mokėtojo įsigytos arba importuotos ir ne mažiau kaip 99 procentai naudota veiklai, kuriai naudoti skirtų prekių pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šį Įstatymą negali būti atskaitomas, arba

2) jų pirkimo ir (arba) importo PVM negali būti atskaitomas pagal šio Įstatymo 62 straipsnio 2 dalies nuostatas.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamas prekių tiekimas, kai jokia jų pirkimo ir (arba) importo PVM dalis nebuvo PVM mokėtojo atskaityta kadangi :

1.1. prekės buvo PVM mokėtojo įsigytos arba importuotos ir ne mažiau kaip 99 procentai naudota veiklai, kuriai naudoti skirtų prekių pirkimo ir (arba) importo PVM pagal komentuojamą įstatymą negali būti atskaitomas (t. y. PVM mokėtojas turi teisę įsigytą prekę parduoti be PVM tuo atveju, jeigu ši prekė buvo naudojama PVM mokėtojo mišriai veiklai vykdyti, o gautos pajamos iš veiklos, kuriai vykdyti skirtų prekių pirkimo ir (arba) PVM negali būti atskaitomas, visoje pajamų, gautų iš mišrios veiklos (kuriai buvo naudota ši prekė) sumoje per laikotarpį nuo prekės įsigijimo momento iki jos pardavimo momento sudarė ne mažiau kaip 99 procentus, arba

1 pavyzdys

Bankas A, PVM mokėtojas, 2003 m. birželio mėnesį įsigijo 3 kompiuterius, kurių jokios pirkimo PVM sumos neatskaitė.

2004 metų spalio mėnesį bankas nori parduoti šiuos naudotus kompiuterius. Nuo 2003 m. birželio mėnesio iki 2004 m. spalio mėnesio banko gautos pajamos iš PVM neapmokestinamos veiklos visoje banko gautų pajamų (kuriai buvo naudoti šie kompiuteriai) sumoje sudarė 99,5 proc.

Kadangi per kompiuterių naudojimo laikotarpį banko gautos pajamos iš veiklos, kuriai vykdyti skirtų prekių pirkimo ir (arba) PVM negali būti atskaitomas, visoje pajamų, gautų iš mišrios veiklos (kuriai buvo naudoti šie kompiuteriai) sumoje sudarė ne mažiau kaip 99 procentus, tai bankas turi teisę parduoti šiuos kompiuterius be PVM.

2 pavyzdys

Privati mokykla, PVM mokėtoja, teikianti PVM neapmokestinamas švietimo ir mokymo paslaugas ir vykdanči PVM apmokestinamą veiklą – lengvųjų automobilių nuomą, kompiuterinei klasei nupirko 10 kompiuterių. Mokykla, atsižvelgdama į tai, kad kompiuteriai skirti PVM neapmokestinamai veiklai, šių kompiuterių pirkimo PVM į PVM atskaitą netraukė. Po pusmečio mokykla 5 iš įsigytų kompiuterių pardavė. Kadangi mokykla kompiuterių pirkimo PVM į PVM atskaitą netraukė, tai jos parduodami kompiuteriai PVM neapmokestinami.

3 pavyzdys

Maitinimo įmonė, PVM mokėtoja, vykdanči tik PVM apmokestinamą veiklą, 2004 m. liepos mėnesį įsigijo 100 dėžučių kondensuoto pieno, kurį numatė panaudoti gaminant PVM apmokestinamą produkciją – tortus. Įmonė minėto pieno pirkimo PVM į atskaitą netraukė (nors pagal PVM įstatymo nuostatas kondensuoto pieno pirkimo PVM šiuo atveju galėjo būti traukiamas į PVM atskaitą). Tačiau po mėnesio bendrovė minėtą pieną pardavė ir turėjo skaičiuoti 18 proc. PVM.

1.2. prekių pirkimo ir (arba) importo PVM negali būti atskaitomas pagal šio Įstatymo 62 straipsnio 2 dalies nuostatas (žiūr. 62 str. 2 dalies komentarą). Jei PVM mokėtojas tiekia prekę, kurią jis buvo įsigijęs iki Įstatymo 62 straipsnio 2 dalies įsigaliojimo (t. y. iki 2002 m. liepos 1 d.) ir šios prekės pirkimo (importo) PVM neatskaitė dėl to, kad to nebuvo galima daryti pagal tuo metu galiojusias Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, tai jis šiai prekei gali taikyti PVM įstatymo 33 str. 1 dalies 2 punkte nustatytą lengvatą ir jos neapmokestinti PVM.

1 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, kurios pagrindinė veikla yra baldų gamyba, š. m. rugpjūčio mėnesį svečių ir darbuotojų pramogoms nupirko palapines bei žvejybos įrankius. Atsižvelgdama į tai, kad pagal Pelną mokesčio įstatymą tokios išlaidos nepriskiriamos reprezentacinėms sąnaudoms ir laikomos neleidžiamais atskaitymais, bendrovė minėtų prekių pirkimo PVM į atskaitą netraukė. Tačiau šias prekes bendrovė rugsėjo mėnesį pardavė. Kadangi palapinių ir žvejybos įrankių pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, todėl bendrovė šias prekes parduoda be PVM.

2 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, vykdanči tik PVM apmokestinamą veiklą, 2002 m. liepos mėnesį įsigijo lengvąjį automobilį, kurio pirkimo PVM, vadovaudamasi [PVM įstatymo](#) 62 str. 2 dalies nuostatomis, į PVM atskaitą netraukė. Praėjus mėnesiui po automobilio įsigijimo (rugspjūčio mėnesį) bendrovė minėtąjį automobilį pardavė. Kadangi UAB, automobilio pirkimo PVM į PVM atskaitą netraukė, tai jį, parduodama šį automobilį, PVM neturi skaičiuoti.

UAB 2002 m. rugpjūčio mėnesį be minėtojo automobilio pardavė ir iki 2002 m. liepos 1 d. įsigytą lengvąjį automobilį, kurio pirkimo PVM buvo įtraukusi į PVM atskaitą. Šiuo atveju bendrovė automobilį turi parduoti su PVM, taikant 18 proc. PVM tarifą.

3 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, 2002 m. rugpjūčio mėnesį be PVM įsigijo lengvąjį automobilį. Šis automobilis buvo naudojamas tik įmonės vidiniams tikslams, t.y. nebuvo nuomojamas, nebuvo teikiamos keleivių vežimo paslaugos arba mokymo vairuoti paslaugos. Praėjus metams UAB šį lengvąjį automobilį pardavė. Kadangi UAB minėto lengvojo automobilio pirkimo PVM, vadovaudamasi [PVM įstatymo](#) 62 str. 2 dalies nuostatomis,

nebūtų galėjusi atskaityti (jeigu šis pirkimo PVM būtų buvęs), tai bendrovė neturi skaičiuoti pardavimo PVM.

4 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, 1997 metais balandžio mėnesį įsigijo naują automobilį, už kurį pirkimo PVM, vadovaudamasi tuo metu galiojančio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (1996 01 23 įstatymo Nr. I-1185 redakcija, Žin., 1996, Nr. 13-343) 19 straipsnio nuostatomis, netraukė į PVM atskaitą. 2002 m. rugpjūčio mėnesį šį automobilį įmonė pardavė.

Kadangi pagal tuo metu galiojančio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio nuostatas įmonė automobilio pirkimo PVM į PVM atskaitą traukti negalėjo, tai įmonė 2002 m. rugpjūčio mėnesį parduodama šį automobilį, galėjo taikyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 33 straipsnyje nustatytą lengvatą ir PVM už šį automobilį neskaičiuoti.

2. Šio Įstatymo XII skyriaus ketvirtajame skirsnyje nustatyti kiti atvejai, kai tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos PVM neapmokestinamos.

Komentaras

Komentuojamo [įstatymo](#) XII skyriaus ketvirtajame skirsnyje yra nustatyta investicinio aukso apmokestinimo PVM schema (žiūr. 111-115 str. komentarą).

33¹ straipsnis. Ypatingi atvejai, kuriais prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas

1. PVM neapmokestinamas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės tais atvejais, kai:

1) tokių pačių prekių tiekimas, jeigu jis vykdomas šalies teritorijoje, pagal šio Įstatymo nuostatas visais atvejais būtų neapmokestinamas PVM ar būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą,

Komentaras

1. Kokių prekių tiekimas Lietuvoje neapmokestinamas PVM yra nustatyta Įstatymo 20, 21, 22, 23, 25, 29 ir 33 straipsniuose (plačiau apie tai skaityti šių straipsnių komentaruose). Vadinasi, kai iš kitos valstybės narės įsigijamos minėtuose Įstatymo straipsniuose nurodytos prekės, šių prekių įsigijimas Lietuvoje PVM neapmokestinamas.

Pavyzdys

Lietuvoje PVM mokėtoju įregistruotas Kraujo centras iš Vokietijos įmonės X įsigijo konservuoto kraujo. Kadangi kraujo tiekimas Lietuvoje PVM neapmokestinamas, Kraujo centras nuo įsigijamo iš Vokietijos kraujo apmokestinamos vertės PVM neskaičiuoja.

2. Tuo atveju, kai prekių pirkėjas, PVM mokėtojas, prekes įsigyja iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės, už kurias sumokama iš PHARE lėšų, tokiam prekių įsigijimui gali būti taikomas 0

procentų PVM tarifas, jeigu prekių pirkėjas turi patvirtinimą apie minėtų lėšų skyrimą (plačiau apie tai skaityti Pridėtinės vertės mokesčio pakeitimo ir papildymo įstatymo 114 straipsnio komentarą).

2) arba tokių pačių prekių importas pagal šio Įstatymo nuostatas visais atvejais būtų neapmokestinamas PVM.

Komentaras

1. Atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM yra nurodyti Įstatymo V skyriuje (plačiau apie tai skaityti 34-40 str. komentaruose). Vadinasi, jei iš kitos valstybės narės įsigijamos minėtame V skyriuje nurodytas sąlygas atitinkančios prekės, kai jų importas pagal Įstatymo nuostatas visais atvejais neapmokestinamas PVM, šių prekių įsigijimas Lietuvoje PVM neapmokestinamas.

Pavyzdys

Lietuvoje PVM mokėtoju įregistruota turizmo firma iš Vokietijos įmonės X įsigijo turizmo informacinę literatūrą. Kadangi pagal Įstatymo 40 straipsnio nuostatas turizmo informacinė literatūra importo PVM neapmokestinama, tai turizmo firma nuo įsigijamos iš Vokietijos įmonės turizmo informacinės literatūros apmokestinamos vertės PVM neskaičiuoja.

2. PVM neapmokestinamas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės su sąlyga, kad jas įsigyjantis užsienio apmokestinamasis asmuo, jeigu mokestis būtų sumokėtas, turėtų teisę visą šį mokestį susigrąžinti šio Įstatymo XIII skyriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo Įstatymo nuostatas, PVM neapmokestinamas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės su sąlyga, kad jas įsigyjantis užsienio apmokestinamasis asmuo, jeigu mokestis būtų sumokėtas, turėtų teisę šį mokestį susigrąžinti šio Įstatymo XIII skyriaus nustatyta tvarka (apie PVM grąžinimą užsienio apmokestinamiesiems asmenims skaityti Įstatymo 116-119 str. komentaruose).

Pavyzdys

Vokietijos įmonė, PVM mokėtoja – automobilių gamintoja, dalyvauja parodoje Lietuvoje. Parodos metu Vokietijos įmonė iš Lenkijos įsigyja miniatiūrinius automobilius „modeliukus“, kurie Lietuvoje bus naudojami reklamos tikslais. Kadangi Vokietijos įmonė galėtų PVM susigrąžinti Lietuvoje (nes tenkina visas Įstatymo XIII skyriuje nustatytas sąlygas), tai „modeliukų“ įsigijimas Lietuvoje PVM neapmokestinamas.

3. PVM neapmokestinamas už šalies teritorijos ribų įsikūrusio apmokestinamojo asmens, įsiregistravusio PVM mokėtoju bet kurioje kitoje valstybėje narėje, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės (kitos negu valstybė narė, kurios jam suteiktą PVM mokėtojo kodą jis nurodo įsigydamas šias prekes), kai šis asmuo šias prekes šalies teritorijoje iš karto patiekia PVM mokėtojui, kuriam pagal šį Įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM už šias patiektas prekes.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo Įstatymo nuostatas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai vienos ES valstybės (ne Lietuvos) PVM mokėtojas (tarpininkas trikampėje prekyboje) prekes įsigyja iš kitos ES valstybės PVM mokėtojo ir jas įsigijęs iš karto Lietuvoje parduoda Lietuvos PVM mokėtojui, kuriam yra prievolė apskaičiuoti už šias patiektas prekes PVM, PVM neapmokestinamas.

Tarkime, Vokietijos PVM mokėtojas iš Latvijos PVM mokėtojo nusiperka prekes ir šias prekes iš karto Lietuvoje parduoda Lietuvos PVM mokėtojui.

Vokietijos PVM mokėtojas, tiek įsigydamas iš Latvijos PVM mokėtojo prekes, tiek parduodamas šias prekes Lietuvos pirkėjui, PVM mokėtojui, šių prekių pardavimo PVM neskaiciuoja, kadangi prekės iš karto patiekiamos Lietuvos PVM mokėtojui, kuriam atsiranda prievolė apskaičiuoti savo šalies PVM.

4. Be to, šio Įstatymo 53 straipsnyje nustatyti kiti atvejai, kuriais prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės neapmokestinamas PVM.

Komentaras

1. Komentuojamo įstatymo 53 straipsnyje yra nustatyta, kad PVM neapmokestinamas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai:

1.1. įsigyjamos prekės Lietuvoje bus įforminama muitinio sandėliavimo, muitinės prižiūravimo perdirdimo ar laikinojo įvežimo perdirdbti neapmokestinant importo muitais muitinės procedūra;

1.2. prekės Lietuvoje bus pateiktos laikinai saugoti muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose;

1.3. prekės Lietuvoje padedamos į laisvąjį sandėlį ar į laisvąją zoną;

1.4. prekės skirtos PVM lengvatų sandėliui Lietuvoje.

Plačiau apie tai skaityti 53 straipsnio komentarą.

34 straipsnis. Prekių, kurių tiekimas šalies teritorijoje neapmokestinamas PVM, importas.

Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu jų tiekimas šalies teritorijoje pagal šio Įstatymo nuostatas būtų visais atvejais neapmokestinamas PVM arba būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. Prekės, kurių tiekimas visais atvejais Lietuvoje neapmokestinamas PVM, yra nurodytos PVM Įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje ir 29 straipsnyje (plačiau apie tai skaityti šių straipsnių komentaruose). Vadinasi, kai į šalies teritoriją iš trečiosios teritorijos arba trečiosios valstybės (ne Europos Bendrijų teritorijos) įvežamos minėtuose Įstatymo straipsniuose nurodytos prekės, tai šių prekių importas Lietuvoje PVM neapmokestinamas.

Pavyzdys

Lietuvoje PVM mokėtoju įregistruota Sveikatos įstaiga iš Baltarusijos įmonės X importavo konservuotą kraują. Kadangi kraujo tiekimas Lietuvoje PVM neapmokestinamas, tai Sveikatos įstaiga importuoto iš Baltarusijos konservuoto kraujo neapmokestina importo PVM.

2. Kokių prekių tiekimas Lietuvoje visais atvejais apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą yra nustatyta PVM Įstatymo 43, 44 ir 48 straipsniuose (plačiau apie tai skaityti šių straipsnių komentaruose). Vadinasi, jei iš trečiosios teritorijos arba trečiosios valstybės (ne Europos Bendrijų teritorijos) importuojamos minėtuose Įstatymo straipsniuose nurodytos prekės, tai šių prekių importas Lietuvoje PVM neapmokestinamas.

34¹ straipsnis. Prekės, kurioms taikoma speciali schema

Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, kurioms taikomas PVM turi būti deklaruotas pagal šio Įstatymo XII skyriaus septintajame skirsnyje nurodytą specialią schemą, jeigu muitinei ne vėliau kaip pateikiant importo deklaraciją nurodomas prekių tiekėjui arba jo vardu veikiančiam importo tarpininkui suteiktas atskiras PVM mokėtojo kodas, skirtas šiai specialiai schemei taikyti.

Komentaras

Komentaras rengiamas

35 straipsnis. Importuojamos ir į kitą valstybę narę tiekiamos prekės

1. Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal šio Įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. Į Lietuvos Respubliką iš Europos Sąjungai nepriklausančių šalių įvežtos prekės importuojamos šalies teritorijoje pateikiant jas muitinei įforminti išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrą (apie Europos Sąjungos teritoriją plačiau žr. PVM įstatymo 2 str. 10 d. komentarą). Jeigu importo metu yra žinoma, kad importuojamos prekės bus išgabentos į kitą valstybę narę, šios prekės neapmokestinamos importo PVM.

2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nuostatos dėl prekių neapmokestinimo importo PVM taikomos ne bet kokiais importuojamų prekių išgabenimo į kitą valstybę narę atvejais:

2.1. į kitą valstybę narę turi būti išgabentos tos pačios nepakeisto pavidalo prekės, kurios buvo importuotos šalies teritorijoje, tai yra importuotos prekės negali būti perdirbamos ir su jomis negali būti atliekamos jokios tvarkymo operacijos (perpakavimas, rūšiavimas, šaldymas, glazūravimas ir pan.);

Pavyzdžiai

I. Lietuvos PVM mokėtoja įmonė A iš Baltarusijos importuoja kėdes, kurias numato tiekti Latvijos įmonei PVM mokėtojai. Įmonė A muitinei pateikia transportavimo bei kitus dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabenamos į Latviją verslo tikslais ir kad šiam prekių tiekimui taikomas 0 proc. PVM tarifas. Su importuotomis kėdėmis nebus atliekamos jokios tvarkymo ir perdirbimo operacijos, jas numatoma išgabenti toje pačioje pakuotėje, kokioje buvo importuotos, todėl šios kėdės nebus apmokestintos importo PVM.

II. Lietuvos PVM mokėtoja įmonė B į Lietuvą iš Norvegijos atsigabena žuvis. Šią žuvį ji ketina perpakuoti pagal dydžius ir pateikti Lenkijos įmonei PVM mokėtojai. Įmonė B muitinei pateikia transportavimo bei kitus dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabenamos į Lenkiją. Šios žuvis turės būti apmokestintos importo PVM, nes į kitą valstybę narę išgabenamos žuvis, su kuriomis buvo atliktos tam tikros tvarkymo operacijos (perpakavimas).

2.2. prekės į kitą valstybę narę išgabenamos dėl tiekimu, kuris apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą:

2.2.1. kai importuotojas importuojamas prekes tiekia kitos valstybės narės PVM mokėtoju (plačiau žr. PVM įstatymo 49 str. 1 d. komentarą);

Pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtoja įmonė A į Lietuvą iš Norvegijos atsigabena žuvis. Šią žuvį ji ketina pateikti Latvijos įmonei PVM mokėtojai. Pagal tarp Lietuvos įmonės A ir Latvijos įmonės sudarytos sutarties sąlygas Lietuvos įmonė A įsipareigoja šią žuvį pristatyti į Rygą.

Įmonė A muitinei pateikia transportavimo dokumentus, sutartis ir kitus dokumentus, įrodančius, kad žuvis bus pateikta Latvijos PVM mokėtoju. Todėl importuojamos prekės yra neapmokestinamos importo PVM.

2.2.2. atkreiptinas dėmesys, kad prekių tiekimui taip pat prilyginamas savo paties prekių persivežimas į kitą valstybę narę verslo tikslais (plačiau žr. PVM įstatymo 5(1) str. komentarą). Kai prekes persivežantis Lietuvos PVM mokėtojas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju toje valstybėje narėje, į kurią prekės yra pervežamos, toks prekių tiekimas yra apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą (plačiau žr. PVM įstatymo 49 str. 4 d. komentarą).

Todėl tais atvejais, kai importuotojas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju toje valstybėje narėje, į kurią verslo tikslais išgabenamos importuojamos prekės, šios importuojamos prekės taip pat yra neapmokestinamos PVM.

Pavyzdžiai

I. Lietuvos PVM mokėtoja įmonė A į Lietuvą iš Kinijos atsigabena prekių. Šias prekes ji ketina persivežti į Lenkijoje esantį filialą ir ten jas tiekti Lenkijos apmokestinamiesiems asmenims.

Įmonė A yra įsiregistravusi PVM mokėtoja Lenkijoje ir muitinei pateikia transportavimo bei kitus dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabenamos į Lenkiją verslo tikslais ir kad šiam prekių tiekimui taikomas 0 proc. PVM tarifas. Todėl importuojamos prekės yra neapmokestinamos importo PVM.

II. Lietuvos PVM mokėtoja įmonė A iš Rusijos į Lietuvos Respubliką įveža prekių. Šias prekes ta įmonė ketina išgabenti į Latvijoje esančius sandėlius ir iš ten jas tiekti Latvijos ir Estijos PVM mokėtojams. Ši įmonė turi transportavimo dokumentus, įrodančius, kad prekės skirtos išgabenti į Latviją.

Kadangi Lietuvos įmonė nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja Latvijoje, ji privalo sumokėti importo PVM už importuojamas prekes (kadangi jos atliekamas prekių pervežimas į Latviją apmokestinamas ne taikant 0 proc. PVM tarifą, o taikant šioms prekėms nustatytą standartinį 21 proc. PVM tarifą).

3. Importuotojas turi įrodyti, kad prekės yra skirtos išgabenti į kitą valstybę narę. Tuo tikslu muitinės pareigūnui jis turi pateikti sutartis, transportavimo ir/ar kitus turimus dokumentus.

2. Šio straipsnio nuostatos taikomos, jeigu importuotojas yra registruotas PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje, o prekės išgabenamos į kitą valstybę narę per terminą, ne ilgesnį kaip 7 dienos nuo apmokestinimo momento, nurodyto šio Įstatymo 14 straipsnio 12 arba 13 dalyje, dienos.

Komentaras

Dėl tiekimo, apmokestinamo taikant 0 proc. PVM tarifą, į kitą valstybę narę išgabenamos importuojamos prekės gali būti neapmokestintos importo PVM tik tuo atveju, jeigu:

1. Prekių importuotojas importo muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu yra registruotas šalies teritorijoje PVM mokėtoju;

Pavyzdys

Vokietijos įmonė A (Vokietijos PVM mokėtoja) į Lietuvą iš Rusijos atsigabena Rusijoje įsigytas prekes, kurias ketina išsigabenti į Vokietiją. Įmonė A muitinei pateikia transportavimo dokumentus, įrodančius, kad prekės bus išgabentos į Vokietiją.

Kadangi Vokietijos įmonė nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja Lietuvoje, ji privalo sumokėti importo PVM už importuojamas prekes.

2. Prekės į kitą valstybę narę išgabenamos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo momento. Plačiau apie apmokestinimo momentą prekių importavimo atveju žr. PVM įstatymo 14 str. 12 ir 13 d. komentarą.

Esant objektyvioms aplinkybėms (pvz., dėl prekių pobūdžio, transportavimo būdo ir sąlygų, tiekimo sutarties sąlygų ar pan.) teritorinė muitinė turi teisę nustatyti ilgesnį laiką, per kurį prekės turi būti išgabentos iš šalies teritorijos (ilgesnio prekių išgabenimo laiko nustatymo tvarka nustatyta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 [isakymu Nr. 1B-439/VA-71](#) “Dėl importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr. 70-2476; 2010, Nr. 157-8009).

3. Šio straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) kartu su centriniu mokesčio administratoriumi.

Komentaras

Šio straipsnio įgyvendinimo tvarka nustatyta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 [įsakymu Nr. 1B-439/VA-71](#) “Dėl importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr.70-2476; 2010, Nr. 157-8009)“.

(PVMĮ 35 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-03-09 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2344).

36 straipsnis. Diplomatiniams atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms, agentūroms ir tarptautinių organizacijų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir konsulinių įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekės

1. Importo PVM neapmokestinamos prekės, įvežamos užsienio valstybių diplomatių atstovybių ar konsulinių įstaigų Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai. Importo PVM taip pat neapmokestinamos įvežamos prekės, skirtos šių diplomatių atstovybių ir konsulinių įstaigų narių ir kartu gyvenančių jų šeimos narių asmeniniam naudojimui ir (arba) įsikūrimui, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai, o jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika. Importo PVM taip pat neapmokestinamos prekės, skirtos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms kitose valstybėse narėse, ar jų nariams, laikantis tos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų. Šioje dalyje nurodytos prekės importo PVM neapmokestinamos tik tuo atveju, kai jos gali būti atleistos nuo importo muitų. (Pakeista pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1187](#), 2010-11-30).

2. Importo PVM neapmokestinamos prekės, kurias įveža Europos Sąjungos institucijos, Europos centrinis bankas, Europos investicijų bankas, Europos Sąjungos įsteigtos įstaigos, kurioms taikomas Protokolas dėl Europos Sąjungos privilegijų ir imunitetų. Šioje dalyje nurodytos prekės importo PVM neapmokestinamos laikantis šiame protokole ir pagal jį sudarytuose susitarimuose ar susitarimuose dėl būstinės steigimo nustatytų sąlygų ir apribojimų, jeigu tokiu būdu neiškraipoma konkurencija. (Pakeista pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1187](#), 2010-11-30).

2¹. Importo PVM neapmokestinamos Europos Komisijos arba Europos Sąjungos institucijų įsteigtos įstaigos, agentūros įvežamos prekės, kurios skirtos šioje dalyje nurodytiems subjektams Europos Sąjungos teisės aktais pavestoms užduotims, susijusioms su COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) valdymu, vykdyti ir kurios vėliau nebus tiekiamos už atlygį. Šios dalies nuostatos taikomos, kol Europos Komisija ar Europos Sąjungos institucijos įsteigta įstaiga, agentūra informuoja Lietuvos Respubliką apie jų nebetaikymą.

3. Importo PVM neapmokestinamos prekės, kurias įveža tarptautinės organizacijos, išskyrus nurodytąsias šio straipsnio 2 dalyje, ar jų atstovybės, taip pat šių organizacijų ar jų atstovybių nariai. Šioje dalyje nurodytos prekės importo PVM neapmokestinamos laikantis tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba bet kurios valstybės narės su tarptautine organizacija sudarytose tarptautinėse sutartyse nustatytų sąlygų ir apribojimų. (Pakeista pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1187](#), 2010-11-30).

4. Importo PVM neapmokestinamos įvežamos prekės, skirtos Europos Sąjungos įsteigtų Lietuvos Respublikoje įstaigų, kurioms taikomas Protokolas dėl Europos Sąjungos privilegijų ir imunitetų, darbuotojų (išskyrus aptarnaujantį personalą ir Europos Sąjungos valstybių narių deleguotus ekspertus) asmeniniam naudojimui ir (arba) įsikūrimui, jeigu šie asmenys nėra

Lietuvos Respublikos piliečiai ir praėjusius penkerius metus jų nuolatinė gyvenamoji vieta iki darbo Europos Sąjungos įsteigtoje Lietuvos Respublikoje įstaigoje pradžios nebuvo Lietuvos Respublika. Šioje dalyje nurodyta lengvata taikoma prekėms, kurias darbuotojai importuoja ne vėliau kaip vieni metai nuo jų įsidarbinimo pirmą kartą Europos Sąjungos įsteigtoje Lietuvos Respublikoje įstaigoje pradžios. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti šioje dalyje nurodytos lengvatos taikymo apribojimus. (Pakeista pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1817](#), 2011-12-20).

5. Šiame straipsnyje nustatytos PVM lengvatos taikomos tiesiogiai arba grąžinant PVM už Lietuvos Respublikoje importuotas prekes. Konkrečią šio straipsnio nuostatų taikymo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

Komentaras rengiamas

37 straipsnis. Keleivių atgabenamos prekės

Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais atvejais ir tvarka importo PVM neapmokestinamos keleivių atgabenamos prekės, jeigu jos neviršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytų kiekių, kuriuos keleiviams leista įsivežti be importo mokesčių.

Komentaras

1. Keleivių asmeniniame bagaže įvežamų į Lietuvos Respubliką ne iš Europos Bendrijų teritorijos neapmokestinamų importo pridėtinės vertės mokesčiu prekių kiekius ir atvejus, kada įvežamos ne iš Europos Bendrijų teritorijos prekės neapmokestinamos importo pridėtinės vertės mokesčiu, nustato Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklės (toliau – taisyklės), patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439.

2. Taisyklėse nurodyti apdoroto tabako gaminių, etilo alkoholio, kvėpalų, kavos ir arbatos kiekiai neapmokestinami importo pridėtinės vertės mokesčiu, jeigu prekės įvežamos ne komerciniais tikslais ir jų kiekis neviršija kiekio, leidžiamo keleiviams įvežti į Lietuvos Respubliką neapmokestinant importo pridėtinės vertės mokesčiu.

3. Kiekvienas keleivis asmeniniame bagaže, nemokėdamas importo pridėtinės vertės mokesčio, į Lietuvos Respubliką ne iš Europos Bendrijų teritorijos gali įvežti prekes:

3.1. kurių vertė ne didesnė kaip 600 litų. Į šią sumą neįtraukiamos prekės, kurioms nustatyti kiekybiniai apribojimai; ir

3.2 kurios įvežamos nereguliariai. Laikoma, kad prekės įvežamos nereguliariai, jeigu nenustatoma, kad tas pats asmuo per pakankamai neilgą laiko tarpą dažnai gabena tokias pačias prekes; ir

3.3. kurios skirtos keleivių ar jų šeimos narių asmeniniam naudojimui arba įvežamos kaip dovanos. Prekių kiekis, prigimtis neturi kelti abejonių, kad jos įvežamos ne komerciniais tikslais.

4. Apskaičiuojant importo pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamą 600 litų sumą ar nustatant prekių kiekius, kurie neapmokestinami importo pridėtinės vertės mokesčiu, vienos prekės vertė ar kiekis neskaidomi (apmokestinama visa prekės, kurios vertė didesnė kaip 600 litų, vertė arba kiekis, didesnis už leidžiamą įvežti neapmokestinant importo pridėtinės vertės mokesčiu).

Pavyzdys

Sutuoktinių pora grįžta į Lietuvos Respubliką iš Rusijos Federacijos, kur nusipirko vieną televizorių, kurio vertė – 1 100 litų. Kadangi kiekvienas asmuo gali įvežti importo pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestintų prekių, kurių vertė ne didesnė kaip 600 litų, ir vienos prekės vertė ir kiekis neskaidomi, sutuotinių įvežamas televizorius bus apmokestinamas importo pridėtinės vertės mokesčiu.

Kita sutuotinių pora taip pat grįžta į Lietuvos Respubliką iš Rusijos Federacijos, kur nusipirko 2 televizorius, kurio kiekvieno vertė – 550 litų. Kadangi kiekvienas asmuo gali įvežti importo pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestintų prekių, kurių vertė ne didesnė kaip 600 litų, sutuoktinių įvežami televizoriai nebus apmokestinami importo pridėtinės vertės mokesčiu.

5. Asmenų, gyvenančių pasienio zonoje, taip pat asmenų, dirbančių pasienio zonoje, transporto priemonių, važiuojančių reguliariais tarptautiniais maršrutais, vairuotojų (pilotų) bei įgulos narių, atvykstančių ne iš Europos Bendrijos teritorijos, taip pat asmenų, jaunesnių kaip 15 metų, prekių, kurias galima įvežti asmeniniame bagaže neapmokestintas importo akcizais, vertė sumažinta iki 310 litų.

Taisyklėse nustatyti ir mažesni prekių, kurioms taikomi kiekybiniai apribojimai, kiekiai.

Ar asmuo gyvena pasienio zonoje, nustatoma remiantis Asmenų, gyvenančių Lietuvos Respublikos pasienio zonoje, besiribojančioje su Rusijos Federacija ir Baltarusijos Respublika, Rusijos Federacijos arba Baltarusijos Respublikos pasienio zonose, besiribojančiose su Lietuvos Respublika, nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymo metodika, patvirtinta Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2005 m. vasario 28 d. įsakymu Nr. 1B-141 „Dėl Asmenų, gyvenančių Lietuvos Respublikos pasienio zonoje, besiribojančioje su Rusijos Federacija ir Baltarusijos Respublika, Rusijos Federacijos arba Baltarusijos Respublikos pasienio zonose, besiribojančiose su Lietuvos Respublika, nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymo metodikos patvirtinimo“.

Pasienio zona Lietuvos Respublikoje – tai savivaldybių teritorijos, kurių bent dalis nuo valstybės sienos linijos nutolusi iki 15 km tiesia linija. Savivaldybės (arba atitinkami trečiosios valstybės vietiniai administraciniai vienetai), kurių teritorijos dalis patenka į 15 kilometrų pločio sausumos juostą nuo valstybės sienos linijos, taip pat laikomos pasienio zonos dalimi. Atitinkamai pasienio zona suprantama ir Rusijos Federacijos bei Baltarusijos Respublikos teritorijose. Remiantis šia pasienio zonos samprata Lietuvos Respublikos gyventojui, kurio deklaruota gyvenamoji vieta yra tokioje savivaldybėje ir atvykstančiam iš trečios valstybės, bus taikomos sumažintos prekių įvežimo normos, nebent jis įrodytų, kad atvyksta ne iš Rusijos Federacijos ar Baltarusijos Respublikos pasienio zonos ir vyksta ne į pasienio zoną Lietuvos Respublikoje. Savivaldybės (atitinkamai vietos administraciniai vienetai Rusijos Federacijoje ir Baltarusijos Respublikoje), kurios priklauso pasienio zonai, nurodytos Asmenų, gyvenančių Lietuvos Respublikos pasienio zonoje, besiribojančioje su Rusijos Federacija ir Baltarusijos Respublika, Rusijos Federacijos arba Baltarusijos Respublikos pasienio zonose, besiribojančiose su Lietuvos Respublika, nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymo metodikoje.

Pavyzdys

Molėtų gyventojas automobiliu atvyksta iš Breslaujos Baltarusijos Respublikoje ir atsiveža vieną televizorių, kurio vertė – 400 litų. Šis jo įvežamas televizorius bus apmokestinamas importo PVM, nes keleivis atvyksta iš pasienio zonos Baltarusijos Respublikoje ir vyksta tiesiai į Molėtus, tai yra pasienio zoną Lietuvos Respublikoje.

Tas pats Molėtų gyventojas atvyksta iš Minsko traukiniu į Vilnių ir iš Vilniaus važiuos namo į Molėtus autobusu bei atsiveža vieną televizorių, kurio vertė – 400 litų. Muitinės pareigūnui jis (be prekių ir kitų dokumentų) pateikia konferencijos, vykusios Minske, organizatorių kvietimą, traukinių „Vilnius-Minskas“ ir „Minskas-Vilnius“ bilietus, kurie įrodo, kad jis atvyksta ne iš Baltarusijos Respublikos pasienio zonos ir vyksta ne į pasienio zoną Lietuvos Respublikoje. Jo įvežamas televizorius nebus apmokestinamas importo PVM.

Sumažintos prekių, kurios neapmokestinamos importo PVM, normos visais atvejais taikomos asmenims, dirbantiems pasienio zonoje, ir transporto priemonių, važiuojančių reguliariais tarptautiniais maršrutais, vairuotojams (pilotams) bei įgulos nariams, kai jie įveža prekes savo darbo metu.

38 straipsnis. Importuojamas auksas

Importo PVM neapmokestinamas Europos centrinių bankų sistemos ir Europos centrinio banko importuojamas auksas.

Komentaras

Europos centrinių bankų sistemos ir Europos centrinio banko importuojamas auksas yra PVM neapmokestinamas. Taigi, PVM lengvata taikoma ES valstybių narių centrinių bankų (pvz. Lietuvos Bankui, Deutsche Bundesbank, Eesti Pank ir kt.) ir Europos centrinio banko (kurio būstinė yra Frankfurte, Vokietijoje) importuojamam auksui.

Pavyzdys

Tuo atveju, kai Lietuvos Bankas importuoja auksą iš Rusijos į Lietuvą, tai toks auksas importo PVM neapmokestinamas, nes jis importuojamas ES valstybės narės centrinio banko.

39 straipsnis. Reimportuojamos prekės

Importo PVM neapmokestinamos reimportuojamos prekės, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

- 1) prekes reimportuoja asmuo, eksportavęs šias prekes;**

Komentaras

Komentuojamame straipsnyje nurodyta importo PVM lengvata taikoma tik tuo atveju, jeigu prekes, kurios anksčiau buvo eksportuotos iš Europos Bendrijų teritorijos, importuoja tas pats asmuo, kuris jas eksportavo. Eksportuotojo ir importuotojo tapatumas nustatomas remiantis eksporto ir importo muitinės deklaracijų duomenimis.

Pavyzdys

Įmonė A į Baltarusijos Respubliką 2006-10-20 eksportavo prekes. Eksportuotoju eksporto muitinės deklaracijoje nurodyta įmonė A. Vėliau prekės grąžinamos į Lietuvos Respublikos teritoriją

ir 2006-11-20 jos buvo išleistos į laisvą apyvartą. Importo muitinės deklaracijoje importuotoju nurodyta įmonė A. Gražintos prekės neapmokestinamos importo PVM, jeigu tenkinamos visos trys Įstatymo 39 straipsnyje nurodytos sąlygos.

2) prekės reimportuojamos tos pačios būklės, kokios jos buvo eksportuotos;

Komentaras

1. Gražinant prekes, jos turi būti tokios pačios būklės, kaip jų eksporto metu. Prekių būklės tapatumas nustatomas remiantis eksporto ir importo muitinės deklaracijų duomenimis.

2. Importo PVM lengvata nebus taikoma, jeigu gražinamų prekių būklė bus pakeista, palyginti su eksportuotomis: pagerinta jų išvaizda, pakeistos prekės charakteristikos ir pan. Tačiau nelaikytina, kad prekių būklė pakeista, jeigu jos gražinamos išpakuotos ar supakuotos į kitą pakuotę ir dėl to prekių paskirtis, charakteristikos, statusas, prekinė išvaizda nepasikeičia.

1 pavyzdys

Įmonė A į Baltarusijos Respubliką 2006-10-20 eksportavo prekes. Eksportuotos prekės buvo supakuotos į popierinę pakuotę, siekiant jas apsaugoti transportavimo metu. Tačiau gavėjas, Baltarusijos Respublikos asmuo, išpakavęs ir apžiūrėjęs prekes nusprendė jų atsisakyti ir grąžinti eksportuotojui. Prekės buvo suvyniotos į polietileningą plėvelę ir grąžintos į Lietuvos Respublikos teritoriją. Gražintos prekės išleistos į laisvą apyvartą 2006-11-20. Gražintos prekės neapmokestinamos importo PVM, nes pakeista pakuotė nepakeitė prekės paskirties, charakteristikų ir pan. bei taip pat tenkinamos kitos Įstatymo 39 straipsnyje nurodytos sąlygos.

2 pavyzdys

Įmonė A į Baltarusijos Respubliką 2006-10-20 eksportavo prekes. Eksportuotos prekės buvo suvyniotos į polietileningą plėvelę, siekiant jas apsaugoti transportavimo metu. Vėliau prekės buvo grąžintos ir 2006-11-20 išleistos į laisvą apyvartą Lietuvos Respublikos teritorijoje. Užsienyje buvo pakeista prekių pakuotė: grąžintos prekės buvo sudėtos į atskiras kartono dėžutes, papuoštas šv. Kalėdų ir Naujųjų metų tematika, siekiant padaryti prekes patrauklesnes vartotojui. Tokios grąžintos prekės turi būti apmokestintos importo PVM, nes pakuotės pakeitimas, nors ir nepagerino prekių paskirties, charakteristikų, tačiau pagerino jų prekinę išvaizdą ir dėl jos tapo patrauklesnės vartotojui.

3) prekės gali būti atleistos nuo importo muitų.

Komentaras

1. Gražintų prekių atleidimą nuo muitų nustato 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005) (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas), 185 - 187 straipsniai ir 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2005 m. birželio 10 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 883/2005) (toliau – Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos), 844 – 856 straipsniai.

2. Neapmokestinant reimportuojamų prekių importo PVM taikomos tokios pačios taisyklės, kaip ir neapmokestinant jų importo muitais, išskyrus komentuojamo straipsnio reikalavimus, kad prekes importuotų jas eksportavęs asmuo ir kad prekės būtų tos pačios būklės, kaip jų eksporto metu – muitų teisės aktais nenustatytas draudimas prekes grąžinti kitam nei jas eksportavo asmeniui, taip pat tam tikrais Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų numatytais atvejais grąžintų prekių būklė gali būti pakeista.

3. Grąžintos prekės neapmokestinamos importo muitais, jeigu jos grąžinamos į Bendrijų muitų teritoriją ir išleidžiamos į laisvą apyvartą nepraėjus trejems metams, kai jos buvo eksportuotos iš Bendrijų muitų teritorijos. Šis trejų metų terminas gali būti pratęstas, pratęsimo tvarka nustatyta Prekių pripažinimo grąžintomis taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005 m. liepos 20 d. įsakymu Nr. 1B-520 „Dėl Prekių pripažinimo grąžintomis taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Prekių pripažinimo grąžintomis taisyklės).

4. Atleidimas nuo muitų netaikomas, jeigu eksportuojant prekes buvo taikomos Bendrijos priemonės, susijusios su eksportu į trečiąsias šalis, pavyzdžiui, Bendrosios žemės ūkio politikos priemonės. Tačiau Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos numato atvejus, kai grąžintos prekės, eksportuotos taikant minėtas priemones, neapmokestinamos importo muitais. Šiuo atveju tokios prekės turi būti grąžintos į Bendrijos muitų teritoriją ir išleistos į laisvą apyvartą per vienerius metus nuo eksporto muitinės formalumų užbaigimo. Šis vienerių metų terminas gali būti pratęstas, pratęsimo tvarka nustatyta Prekių pripažinimo grąžintomis taisyklėmis.

5. Pagrindinis įrodymas, kad prekės anksčiau buvo eksportuotos iš Bendrijų muitų teritorijos, yra eksporto muitinės deklaracija (arba jos kopija, patvirtinta muitinės įstaigos), pateikta kartu su importo muitinės deklaracija išleidimo į laisvą apyvartą procedūrai įforminti. Tačiau vietoj minėtos eksporto muitinės deklaracijos gali būti pateiktas informacinis lakštas INF 3. Informacinio lakšto INF 3 išdavimą ir įforminimą reglamentuoja Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatai ir Prekių pripažinimo grąžintomis taisyklės.

40 straipsnis. Ypatingi atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM

1. Importo PVM neapmokestinami:

1) nuolatinę gyvenamąją vietą keičiančių ir persikeliančių iš kitos valstybės į Lietuvos Respubliką fizinių asmenų asmeniniai daiktai;

Komentaras

1. Nuolatinę gyvenamąją vietą keičiančių ir persikeliančių iš kitos valstybės į Lietuvos Respubliką fizinių asmenų asmeninių daiktų neapmokestinimui importo PVM taikoma Importuojamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 438 (toliau – Taisyklės), nustatyta tvarka, sąlygos ir apribojimai.

2. Importo PVM neapmokestinami fizinio asmens, gyvenusio už Europos Bendrijų teritorijos ne trumpiau kaip 12 paskutinių mėnesių iš eilės ir persikeliančio gyventi į Lietuvos Respubliką, asmeniniai daiktai.

3. Asmeniniais daiktais laikomi daiktai, fizinio asmens naudojami asmeniniams ir jo namų ūkio poreikiams tenkinti (asmeninio naudojimo reikmenys, patalynė, baldai, įranga ir panašūs daiktai,

dviračiai, motociklai, asmeninio naudojimo transporto priemonės ir jų priekabos, automobilių priekabos-nameliai, vandens transporto priemonės, skirtos pramogoms arba sportui, asmeninio naudojimo orlaiviai, nešiojamieji taikomosios dailės ir laisvųjų menų įrankiai, kuriuos asmenys naudoja prkybos ar profesinėje veikloje, maisto produktai, jeigu jų kiekis atitinka įprastines fizinio asmens ir jo šeimos reikmes, naminiai ir jojamieji gyvūnai). Asmeninius daiktus sudarančias prekes fizinis asmuo turėjo turėti šalyje, kurioje gyveno, o nesuvartojamas prekes turėjo naudoti mažiausiai 6 mėnesius iki išvykimo. Importo PVM lengvata taikoma tuo atveju, jei asmeniniai daiktai bus naudojami Lietuvos Respublikoje tuo pačiu tikslu, kaip ir valstybėje, kurioje asmuo gyveno. Importuojami asmeniniai daiktai pagal paskirtį, kiekį, rūšį, modelį, kitas aplinkybes neturi kelti įtarimo, kad jie skirti parduoti ar naudoti komercijai, tai yra importo PVM lengvata nebus taikoma, jeigu fizinis asmuo, pavyzdžiui įsiveš didelį kiekį vienos rūšies tokio paties modelio daiktų, kurių akivaizdžiai per daug vieno asmens ar jo šeimos poreikiams, naudojant įvežamus daiktus pagal paskirtį.

4. Jeigu asmeninius daiktus sudaro Importuojamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu Taisyklių 6 punkte nurodyti alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, daiktai, naudojami prekybinėje ar profesinėje veikloje, komercinės transporto priemonės, tokie daiktai apmokestinami importo PVM.

5. Turi būti pateikti dokumentai, įrodantys, kad 12 paskutinių mėnesių iš eilės fizinis asmuo gyveno už Europos Bendrijų teritorijos, ir Vidaus reikalų ministerijos išduotas leidimas nuolat gyventi Lietuvos Respublikoje, jeigu jis turi būti išduotas. Dokumentais, įrodančiais, kad fizinis asmuo 12 paskutinių mėnesių iš eilės gyveno už Europos Bendrijų teritorijos, gali būti darbo sutartis, dokumentai apie asmens gydymąsi, mokymąsi ir pan.

6. Asmeniniai daiktai, kurie neapmokestinami importo PVM, gali būti importuoti viena ar keliomis siuntomis per 12 mėnesių nuo leidimo nuolat gyventi Lietuvos Respublikoje gavimo dienos arba, jeigu tokio leidimo nereikia, per 12 mėnesių nuo pirmos daiktų siuntos išleidimo į laisvą apyvartą dienos. Susidarius ypatingoms aplinkybėms šis laikas gali būti pratęstas. Ypatingomis aplinkybėmis laikoma stichinės nelaimės, riaušės, transporto priemonės gedimas, suinteresuoto asmens liga ir pan.

Pavyzdys

Vardenis Pavardenis 18 mėnesių gyveno Jungtinėse Amerikos Valstijose. Grįždamas gyventi į Lietuvos Respubliką jis atsigabeno ten naudotus asmeninius daiktus: lengvąjį automobilį, patalynę, baldus ir šunį. Taip pat jo bagaže buvo ir 3 buteliai po 0,70 litro rūšinio vyno. Jam leidimo nuolat gyventi Lietuvos Respublikoje nereikia. Minėtus daiktus jis atsigabeno keliomis siuntomis. Muitinės įstaigai Vardas Pavardis pateikė darbo sutartį, kurioje nurodyta, kad jis dirbo Jungtinių Amerikos Valstijų įmonėje IT inžinieriumi nuo 2003-11-01 iki 2005-04-30. Pats atsigabeno patalynę, šunį ir vyną. Jie į laisvą apyvartą buvo išleisti 2005-05-31. Muitinės pareigūnui Vardas Pavardis pateikė patalynės, šuns ir vyno įsigijimo dokumentus, kuriuose nurodyta, kad patalynę įsigijo 2003-10-24, šunį – 2005-04-12, o vyną – 2004-03-10. Patalynė išleista į laisvą apyvartą neapmokestinant jos importo PVM, nes įrodyta, kad ji buvo naudota ilgiau kaip 6 mėnesius iki atvykstant į Lietuvos Respubliką. Šuo buvo apmokestintas importo PVM, nes jis Jungtinėse Amerikos Valstijose buvo įsigytas tik truputį daugiau kaip prieš mėnesį. Importo PVM buvo apmokestintas 1 butelis vyno, o 2 buteliai neapmokestinti (apmokestintas 1 butelis vyno importo PVM, nes Importuojamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių 6 punkte nurodyta, kad persikeliančio gyventi į Lietuvos Respubliką asmens asmeniniai daiktai, kuriuose sudaro alkoholiniai gėrimai, apmokestinami importo PVM, o 2 buteliai vyno neapmokestinti importo PVM remiantis Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklių, patvirtintų

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439, 8.2 punktu). Automobilis buvo atgabentas vėliau ir į laisvą apyvartą išleistas 2005-07-15. Muitinės įstaigai Vardas Pavardis pateikė tą pačią darbo sutartį ir automobilio įsigijimo ir registracijos dokumentus. Automobilis buvo įsigytas ir įregistruotas Jungtinėse Amerikos Valstijose 2003-11-03. Automobilis importo PVM buvo neapmokestintas. 2006-06-28 lėktuvu buvo atgabenti baldai. Muitinės įstaigai Vardas Pavardis pateikė darbo sutartį ir baldų įsigijimo dokumentus, kuriuose nurodyta, kad baldai įsigyti 2003-11-23. Baldai buvo atgabenti praėjus daugiau kaip 12 mėnesių nuo pirmos prekių siuntos išleidimo į laisvą apyvartą dienos. Tačiau jie buvo atgabenti vėliau dėl Jungtinių Amerikos Valstijų įmonės, gabenančios krovinius orlaiviais, darbuotojų streiko. Vardas Pavardis muitinės įstaigai pateikė minėtos įmonės administracijos išduotą dokumentą, kuriame nurodyta, jog baldai turėjo būti atgabenti į Lietuvos Respubliką iki 2006-05-15, tačiau dėl darbuotojų streiko, kuris tęsėsi nuo 2006-04-20 iki 2006-06-10, baldai buvo atgabenti tik 2006-06-28. Baldai importo PVM nebuvo apmokestinti, nes darbuotojų streiką galima priskirti prie ypatingų aplinkybių, dėl kurių išleidimo į laisvą apyvartą terminas gali būti pratęstas

7. Asmeniniai daiktai, kurie buvo neapmokestinti importo PVM, per 12 mėnesių nuo muitinės deklaracijos pateikimo muitinės įstaigai dienos negali būti atlygintinai ar neatlygintinai skolinami, užstatomi, nuomojami ar perleidžiami kitam asmeniui. Jeigu jie skolinami, užstatomi, nuomojami ar perleidžiami nepaėjus šiam laikui, už minėtus asmeninius daiktus turi būti sumokėtas importo PVM.

2) fizinių asmenų, dėl vedybų persikeliančių iš kitos valstybės į Lietuvos Respubliką, daiktai (kraitis, namų apyvokos daiktai), taip pat vedybų proga gautos dovanos;

Komentaras

1. Fizinių asmenų, dėl vedybų persikeliančių iš ne Europos Bendrijos šalies į Lietuvos Respubliką, daiktams (kraičiui, namų apyvokos daiktams), taip pat vedybų proga gautoms dovanoms importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente (EEB) Nr. 918/83, nustatančiame Bendrijos atleidimo nuo maitų sistemą (toliau – Reglamentas Nr. 918/83).

2. Importo PVM neapmokestinami nauji ir naudoti buitiniai daiktai, jeigu jie priklauso asmeniui, dėl vedybų persikeliančiam iš už Europos Bendrijų teritorijos nuolat gyventi į Lietuvos Respubliką. Taip pat importo PVM neapmokestinamos vedybų proga gaunamos dovanos, kurias gauna persikeliantysis asmuo iš nuolatinę gyvenamąją vietą už Europos Bendrijų teritorijos turinčių asmenų. Dovanos, teikiamos vedybų proga ir kurias gauna santuoką sudarantis asmuo, neapmokestinamos importo PVM, jeigu pateikiami įrodymai, kad būtent tokios dovanos yra įvežamos. Tai gali būti kvietimas atvykti vedybos proga, santuokos liudijimo kopija ir pan. Kiekvienos dovanos vertė neturi būti didesnė nei 1 000 eurų. Ši importo PVM lengvata netaikoma alkoholio gaminiais, tabakui ir tabako gaminiais.

3. Importo PVM lengvata taikoma, jeigu persikeliantysis asmuo už Europos Bendrijų teritorijos gyvena ne mažiau kaip 12 mėnesių iš eilės ir muitinės įstaigai pateikia dokumentą, įrodantį santuokos sudarymą, arba santuoką numatančius dokumentus (ikivedybinę sutartį ar kitą ketinimą tuoktis įrodantį dokumentą). Dokumentais, įrodančiais, kad asmuo 12 mėnesių iš eilės gyvena už Europos Bendrijų teritorijos, gali būti darbo sutartis, dokumentai apie asmens mokymąsi, asmens gyvenamosios vietos deklaravimo ar registravimo dokumentai, jeigu pagal tos valstybės, kurioje asmuo gyvena iki

persikeldamas į Lietuvos Respubliką, teisės aktus turi būti deklaruojama ar registruojama gyvenamoji vieta, ir pan.

4. Importo PVM neapmokestinamos prekės gali būti įvežtos per 2 mėnesius iki santuokos įregistravimo arba per 4 mėnesius po santuokos įregistravimo viena ar keliomis siuntomis. Jeigu prekės įvežamos iki santuokos įregistravimo, santuokos įrodymas muitinės įstaigai nepateikiamas, jis turės būti pateiktas per 4 mėnesius nuo santuokos įregistravimo dienos. Šiuo atveju muitinės įstaigai turi būti pateikta garantija, užtikrinanti, kad importo PVM bus sumokėtas, jeigu muitinės įstaigai nebus pateiktas santuokos įrodymas.

Jeigu prekės buvo įvežtos iki santuokos įregistravimo, bet vedybos neįvyksta, asmuo, kuris dėl vedybų persikėlė į Lietuvos Respubliką, turi apie tai informuoti muitinės įstaigą ir nurodyti, kokios prekės buvo įvežtos. Muitinės įstaiga, apskaičiavusi nustatytą importo PVM, apie jo dydį informuos asmenį, kuris importo PVM turės sumokėti per 10 dienų nuo informavimo.

5. Importo PVM neapmokestintos prekės 12 mėnesių nuo prekių išleidimo į laisvą apyvartą dienos negali būti atlygintinai ar neatlygintinai skolinamos, užstatomos, išnuomojamos ar perleidžiamos kitiems asmenims. Jeigu jos bus skolinamos, užstatomos, išnuomos ar perleistos nepraėjus šiam laikui, už įvežtas prekes turi būti sumokėtas importo PVM.

3) importuojami paveldėti daiktai;

Komentaras

1. Importuojamiems paveldėtiems daiktams importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo mity, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami asmeniniai daiktai, šeimos patalynė, namų įranga ir prietaisai, skirti asmenų asmeniniam naudojimui ar jų buitinių poreikių tenkinimui, naminiai gyvūnai (šunys, katės ir pan.), balnojami gyvuliai, nešiojamieji taikomosios dailės ir laisvųjų menų įrankiai, naudojami asmens prekybinėje ar profesinėje veikloje, dviračiai, privačios motorinės transporto priemonės ir jų priekabos, turistiniai nameliai - autopriekabos, pramoginiai laivai bei privatūs lėktuvai ir pan., kurie sudaro mirusiojo palikimą. Minėti daiktai pagal paskirtį, kiekį, rūšį, modelį, kitas aplinkybes neturi kelti įtarimo, kad jie skirti parduoti ar naudoti komercijai, tai yra importo PVM lengvata nebus taikoma, jeigu asmuo, pavyzdžiui, įsiveš didelį kiekį vienos rūšies tokio paties modelio daiktų, kurių akivaizdžiai per daug vieno asmens ar jo šeimos poreikiams, naudojant įvežamus daiktus pagal paskirtį.

3. Importo PVM apmokestinami alkoholio produktai, tabakas ir tabako gaminiai, komercinės transporto priemonės, daiktai naudojami profesinėje veikloje (išskyrus nešiojamuosius taikomosios dailės ir laisvųjų menų įrankius, kurie buvo naudojami mirusiojo prekybinėje ar profesinėje veikloje), žaliavų atsargos, gatavi gaminiai ir pusgaminiai, galvijai ir žemės ūkio produktai, viršijantys įprastiems šeimos poreikiams naudojamą šių daiktų kiekį.

4. Importo PVM neapmokestinami fizinių asmenų ir pelno nesiekiančių organizacijų importuojami paveldėti daiktai.

4. Muitinės įstaigai turi būti pateikti dokumentai, įrodantys paveldėtojo teisę į mirusiojo palikimą: mirties liudijimas, testamentas, susirašinėjimo dokumentai, teismo nutartys ar sprendimai ir pan.

5. Importo PVM neapmokestinami Komentaro 1 punkte nurodyti daiktai, kurie įvežami viena ar keliomis siuntomis, ne vėliau kaip praėjus dviem metams nuo tada, kai galutinai buvo patvirtinta

paveldėtojo teisė į mirusiojo palikimą. Susidarius ypatingoms aplinkybėms šis laikas gali būti pratęstas. Asmuo, pageidaujantis daiktus, sudarančius palikimą, įvežti praėjus dvejų metų nustatytam terminui, muitinės įstaigai turi pateikti prašymą, kuriame būtų nurodytos priežastys, dėl kurių galėtų būti minėtas laikas pratęstas, ir susijusius dokumentus: teismo nutarčių ar sprendimų kopijas, patvirtintas teisės aktų nustatyta tvarka, ir pan.

4) asmenų, kurie mokosi, drabužiai, mokymosi reikmenys ir jų kambariui apstatyti reikalingi daiktai;

Komentaras

1. Asmenų, kurie mokosi, drabužiams, mokymosi reikmenims ir jų kambariui apstatyti reikalingiems daiktams importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kai nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinama asmenų, atvykstančių mokytis į Lietuvos Respubliką ir/arba besimokančių asmenų, atvykusių iš už Europos Bendrijų teritorijos, nauji ir nenauji apatiniai ir viršutiniai drabužiai bei baltiniai ir patalynė, daiktai ir reikmenys (įskaitant kalkuliatorius ir rašomąsias mašinėles), paprastai naudojami mokymuisi, įprasti kambariui apstatyti reikalingi daiktai. Importuojami daiktai turi būti skirti besimokančiųjų asmeniniam naudojimuisi mokymosi laiku.

3. Muitinės įstaigai turi būti pateikti dokumentai, įrodantys, kad asmuo priimtas į kurią nors Lietuvos Respublikos mokymo įstaigą ir turi teisę lankyti jos siūlomus dieninių studijų kursus – studento pažymėjimas, mokymosi sutartis ir pan.

4. Importo PVM lengvata taikoma vieną kartą per mokslo metus.

5) žemės ūkio produktai, importuojami Lietuvos Respublikoje įsikūrusių žemės ūkio produkcijos gamintojų, kurie juos gavo (išaugino) savo naudojamuose sklypuose, esančiuose užsienio valstybėje, kuri ribojasi su Lietuvos Respublika;

Komentaras

1. Žemės ūkio produktams, importuojamiems Lietuvos Respublikoje įsikūrusių žemės ūkio produkcijos gamintojų, kurie juos gavo (išaugino) savo naudojamuose sklypuose, esančiuose užsienio valstybėje, kuri ribojasi su Lietuvos Respublika, importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kai nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente, bei Taisyklių nustatyta tvarka.

2. Importo PVM neapmokestinami žemdirbystės, gyvulininkystės, bitininkystės, sodininkystės ir miškininkystės produktai, gauti Lietuvos Respublikoje įsikūrusių minėtų produktų gamintojų, kurie juos gavo (išaugino) savo naudojamuose sklypuose, esančiuose ne Europos Bendrijų teritorijai priklausančioje užsienio valstybėje, kuri ribojasi su Lietuvos Respublika. Gyvulininkystės produktai turi būti gauti iš Bendrijos kilmės gyvulių arba į ją įvešti laisvai apyvartai. Tomis pačiomis sąlygomis importo PVM neapmokestinami žuvininkystės produktai bei medžioklės laimikliai, jeigu produktai gauti iš žvejybos ar medžioklės veiklos vandens telkiniuose, besiribojančiuose su Lietuvos Respublika.

3. Importo PVM neapmokestinami importuojami neapdoroti produktai, tačiau su jais gali būti atliktas tvarkymas, kuris paprastai atliekamas nuėmus jų derlių ar juos gavus. Šiuos produktus turi

importuoti pats žemės ūkio produktų gamintojas arba jo vardu kitas asmuo. Muitinės įstaigai turi būti pateiktas žemės ūkio produktų gamintojo statusą įrodantis dokumentas (registracijos pažymėjimas, ūkininko, bitininko pažymėjimas ar pan.), o jeigu importuoja kitas asmuo žemės ūkio produktų gamintojo vardu – sutartis (ar įgaliojimas), suteikianti teisę importuoti jo vardu, ir žemės ūkio produktų gamintojo statusą įrodančio dokumento kopija.

Pavyzdys

Lietuvos Respublikos pilietis Vardenis Pavardenis besiverčiantis bulvių auginimu, turi 4,5 ha sklypą Lietuvos Respublikoje ir 4,3 ha sklypą Baltarusijos Respublikoje. Baltarusijos Respublikoje esantis sklypas ribojasi su Lietuvos Respublikoje esančiu sklypu, tačiau šiuos sklypus skiria Lietuvos Respublikos ir Baltarusijos Respublikos valstybės siena. Vardo Pavardžio ūkis yra įregistruotas Ūkininkų ūkių registre jo vardu, jis turi ūkininko ūkio įregistravimo pažymėjimą. Kiekvienų metų rudenį Vardas Pavardis sklype, esančiame Baltarusijos Respublikoje, nuėmęs bulvių derlių, bulves įveža į Lietuvos Respubliką. Muitinės įstaigai Vardas Pavardis pateikia ūkininko ūkio įregistravimo pažymėjimą, pažymas, liudijančias apie nuosavybės teises į abu sklypus. Jo įvežamos bulvės neapmokestinamos importo PVM.

4. Importo PVM neapmokestinami grynaveisliai arkliai iki 6 mėnesių, kuriuos už Europos Bendrijos teritorijos atsivedė kumelė, sukerpta Europos Bendrijų teritorijoje ir po to laikinai išvežta kumeliuotis už Europos Bendrijų teritorijos. Importo PVM lengvata taikoma arkliams, kurie importuojami paties kumelės savininko arba jo vardu kito asmens. Importuojant šiuos arklius, muitinės įstaigai turi būti pateiktas kergimo (sėklinimo) pažymėjimas ir kilmę įrodantis dokumentas, išduotas kompetentingos institucijos.

6) sėklos, trąšos ir dirvai bei derliui apdoroti skirti produktai, importuojami žemės ūkio produkcijos gamintojų, kurių pagrindinė veiklos vieta yra užsienio valstybėje, kuri ribojasi su Lietuvos Respublika, įvežami naudoti savo naudojamuose sklypuose, esančiuose Lietuvos Respublikoje;

Komentaras

1. Sėkloms, trąšoms ir dirvų bei derliui apdoroti skirtiems produktams, importuojamiems žemės ūkio produkcijos gamintojų, kurių pagrindinė veiklos vieta yra užsienio valstybėje, kuri ribojasi su Lietuvos Respublika, įvežamiems naudoti savo naudojamuose sklypuose, esančiuose Lietuvos Respublikoje, importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinamos sėklos, trąšos ir dirvai bei derliui apdoroti skirti produktai, importuojami žemės ūkio produkcijos gamintojų, kurių pagrindinė veiklos vieta yra ne Europos Bendrijos valstybėje, kuri ribojasi su Lietuvos Respublika, įvežami naudoti savo naudojamuose sklypuose, esančiuose Lietuvos Respublikoje.

3. Importo PVM neapmokestinamas sėklų, trąšų ir dirvai bei derliui apdoroti skirtų produktų kiekis, kuris reikalingas ūkiui eksploatuoti, jeigu šias prekes įveža pats žemės ūkio produktų gamintojas arba jo vardu kitas asmuo.

Pavyzdys

Baltarusijos Respublikos pilietis, besiverčiantis bulvių auginimu, turi 4,3 ha sklypą Baltarusijos Respublikoje ir 5,1 ha sklypą Lietuvos Respublikoje. Lietuvos Respublikoje esantis sklypas ribojasi su sklypu, esančiu Baltarusijos Respublikoje, tačiau šiuos sklypus skiria Lietuvos Respublikos ir Baltarusijos Respublikos valstybės siena. Baltarusijos Respublikos pilietis į Lietuvos Respubliką pats savo automobiliu įveža trąšas, skirtas tręšti pasėlius Lietuvos Respublikoje esančiame sklype. Muitinės įstaigai pateikia jo ūkio registracijos Baltarusijos Respublikoje dokumentą, nuosavybės teisę į sklypą Baltarusijos Respublikoje patvirtinančią pažymą bei Lietuvos Respublikoje esančio sklypo nuomos sutartį. Įvežamos į Lietuvos Respubliką trąšos neapmokestinamos importo PVM.

4. Muitinės įstaigai turi būti pateiktas žemės ūkio produktų gamintojo statusą įrodantis dokumentas (registracijos pažymėjimas, ūkininko pažymėjimas ar pan.), o jeigu importuoja kitas asmuo jo vardu – sutartis (ar įgaliojimas), suteikianti teisę importuoti žemės ūkio produktų gamintojo vardu, ir pažymėjimo kopija.

7) bandomieji gyvūnai ir moksliniams tyrimams skirtos biologinės bei cheminės medžiagos;

Komentaras

1. Bandomųjų gyvūnų ir moksliniams tyrimams skirtų biologinių bei cheminių medžiagų neapmokestinimui importo PVM taikoma Taisyklių nustatyta tvarka, sąlygos ir apribojimai.

2. Importo PVM neapmokestinami iš ne Europos Bendrijų teritorijos gaunami specialiai parengti ir skirti laboratoriniams tyrimams gyvūnai bei biologinės ir cheminės medžiagos.

3. Biologinių ir cheminių medžiagų, kurios gali būti neapmokestinamos importo PVM, aprašas pateiktas 1983 m. liepos 29 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2288/83, pateikiančio biologinių ir cheminių medžiagų, numatytų Tarybos reglamento (EEB) Nr. 918/83, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą, 60 straipsnio 1 dalies b punkte, sąraše. Tai gali būti biologinės ir cheminės medžiagos, kurioms nėra lygiavertės produkcijos Europos Bendrijos teritorijoje ir kurios, atsižvelgiant į jų specifiką, yra naudojamos moksliniams tyrimams.

4. Importo PVM neapmokestinami tik tie bandomieji gyvūnai ir biologinės bei cheminės medžiagos, kurios skirtos viešiesiems juridiniams asmenims, kurių pagrindinė veikla – švietimas ir moksliniai tyrimai, taip pat privatiesiems juridiniams asmenims, kurių pagrindinė veikla – švietimas ir moksliniai tyrimai, bei jie turi Švietimo ir mokslo ministerijos ar kitos valstybės narės kompetentingos institucijos išduotą leidimą gauti šias prekes be mokesčių. Muitinės įstaigai turi būti pateiktas šių asmenų registravimo pažymėjimas ir, jeigu jie yra privatieji juridiniai asmenys, – Švietimo ir mokslo ministerijos arba kitos valstybės narės kompetentingos institucijos išduotas leidimas gauti šias prekes be importo PVM.

8) žmogaus kilmės terapinės medžiagos ir kraujo grupių bei audinių tipų nustatymo reagentai, motinos pienas;

Komentaras

1. Žmogaus kilmės terapinių medžiagoms ir kraujo grupių bei audinių tipų nustatymo reagentams importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių

prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinamas žmogaus kraujas ir jo išvestiniai produktai (natūralus žmogaus kraujas, sausa žmogaus plazma, žmogaus albuminas ir žmogaus plazmos proteino fiksuoti tirpalai, žmogaus imunoglobulinas ir žmogaus fibrinogenas); žmogaus, gyvulinės, augalinės ar kitokios kilmės kraujo grupės nustatymo ir kraujo nesuderinamumui aptikti reagentai; gyvulinės, augalinės ar kitokios kilmės reagentai, naudojami žmogaus audinių tipui nustatyti. Importo PVM taip pat neapmokestinamos specialios pakuotės, būtinos transplantuojant žmogaus kilmės terapinės medžiagas bei kraujo grupių ar audinių tipų nustatymo reagentus, taip pat jų vartojimui būtini tirpikliai ar papildomi elementai, kurie gali būti sudėti į siuntas.

3. Importo PVM neapmokestinamos prekės, kurios skirtos įstaigoms ar laboratorijoms naudoti tik nekomerciniais medicininiais ar moksliniais tikslais. Muitinės įstaigai turi būti pateiktas įstaigos ar laboratorijos registracijos pažymėjimas, veiklos nuostatai (įstatai ir pan.) ir trečiojoje valstybėje, iš kurios prekės importuojamos, kompetentingos institucijos išduotas atitikties pažymėjimas. Prekės turi būti sudėtos į kontenerius, pažymėtus specialiomis jas identifikuojančiomis etiketėmis.

4. Importo PVM neapmokestinamas motinos pienas.

9) tarptautiniuose sporto renginiuose naudojami vaistai ir vaistinės medžiagos;

Komentaras

1. Tarptautiniuose sporto renginiuose naudojamiems vaistams ir vaistinėms medžiagoms importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami vaistai ir vaistinės medžiagos, skirtos naudoti Europos Bendrijų teritorijoje organizuojamuose tarptautiniuose sporto renginiuose dalyvaujantiems žmonėms ir gyvūnams, atvykusiems iš už Europos Bendrijų teritorijos.

3. Importo PVM neapmokestinamas vaistų ir vaistinių medžiagų kiekis, reikalingas per visą Europos Bendrijų teritorijoje buvimo laiką.

10) parama;

Komentaras

1. Paramos sampratą, tikslus, dalyką, teikimo būdus, paramos gavėjus ir teikėjus nustato Labdaros ir paramos įstatymas.

2. Importo PVM neapmokestinamos Importuojamų prekių, gautų kaip parama, neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčių taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 15 d. nutarimu Nr. 558, nurodytais nekomerciniais tikslais Lietuvos Respublikoje importuojamos paramos siuntą sudarančios prekės:

a) Importuojamų prekių, gautų kaip parama, neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčių taisyklių priede pateikto Importuojamų prekių, gaunamų kaip parama, kodų sąrašo 1 punkte nurodytos prekės, kurios skirtos labdaros tikslams;

b) prekės, kurias importuoja paramos gavėjai, turintys teisę teikti labdarą, ir kurias numatoma parduoti labdaros renginiuose, o visas gautas lėšas skirti labdarai. Šie renginiai negali būti rengiami daugiau kaip 4 kartus per kalendorinius metus;

c) paramos gavėjų importuojami įrenginiai, biuro įranga ir reikmenys, skirti paramos gavėjų veiklai užtikrinti arba paramos gavėjų paramos tikslams įgyvendinti, biudžetinių įstaigų funkcijoms įgyvendinti. Šiuo atveju importo PVM neapmokestinamos prekės, kurių paramos gavėjas nenumato išdalyti kitiems asmenims, tačiau naudos savo veikloje kaip priemonę įgyvendinti paramos tikslus;

d) neįgaliųjų švietimui, moksliniam ir kultūriniam ugdymui, užimtumui arba socialinei integracijai skirtos prekės, kurios importuojamos paramos gavėjų – įstaigų ar organizacijų, kurių veila susijusi su pagalbos teikimu neįgaliesiems, arba kitų atstovaujančių neįgaliųjų interesams organizacijų ir skirtos naudoti jų tikslams;

e) neįgaliųjų techninės pagalbos priemonės ir jų sudedamosios dalys, atitinkančios techninės pagalbos neįgaliesiems tarptautinių standartų klasifikaciją;

f) prekės, įvežamos pagalbai teikti įvykus stichinei nelaimėi ar katastrofai, įskaitant stichinių nelaimių ar katastrofų likviduotojų reikmėms skirtas prekes, išskyrus statybines medžiagas ar statybos įrangą, skirtas nelaimės ištiktoms gyvenamosioms vietovėms atstatyti.

Pavyzdys

Jungtinėse Amerikos Valstijose gyvenantys lietuviai surinko į vieną siuntą žaislus ir juos nereikalaudami jokio atlygio atsiuntė į Lietuvos Respubliką vaikų globos namams „Rytas“ kaip paramą. Tai nurodyta kartu su siunta atsiųstame rašte. Vaikų globos namai „Rytas“ teisės aktų nustatyta tvarka yra įgijęs paramos gavėjo statusą. Vaikų globos namų „Rytas“ importuojama paramos siunta, kurią sudaro žaislai, nebus apmokestinama importo PVM, nes importuojami žaislai bus naudojami vaikų globos namuose „Rytas“ ir jie nebus išdalyti kitiems asmenims;

3. Importo PVM visais atvejais apmokestinama kava, arbata, transporto priemonės, išskyrus greitosios medicinos pagalbos automobilius.

11) valstybiniai ir žinybiniai apdovanojimai, kiti garbės ir pasižymėjimo ženklai;

Komentaras

1. Valstybiniais ir žinybiniais apdovanojimams, kitiems garbės ir pasižymėjimo ženklams importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami ne komercijai skirti daiktai:

a) ne Europos Bendrijų valstybių vyriausybių suteikti apdovanojimai asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuvos Respublika;

b) taurės, medaliai ir panašūs simbolinio pobūdžio daiktai, kuriuos gavo Lietuvos Respublikoje nuolat gyvenantys asmenys už jų nuopelnus mene, moksle, sporte, visuomeninėje veikloje ar pripažįstant jų nuopelnus tam tikrame įvykyje, jeigu šiuos daiktus įveža patys asmenys, kurie juos gavo, taip pat jeigu šie daiktai atgabenami asmenims Lietuvos Respublikoje įteikti;

c) simbolinio pobūdžio nedidelės vertės dovanos, prizai ar suvenyrai, skirti nemokamai išdalyti per tarptautines konferencijas ar renginius asmenims, kurių gyvenamoji vieta ne Europos Bendrijų

teritorijoje. Tokių įvežamų daiktų kiekis, pobūdis ar vienetinė vertė negali kelti įtarimo, kad jie skirti komercijai.

3. Suinteresuotas asmuo turi pateikti įrodymus, kad daiktai skirti nekomercinio pobūdžio veiklai. Tai galėtų būti garbės raštai, tarptautinių konferencijų rengimo dokumentai ir pan.

12) dovanos, gautos ar skirtos dovanoti oficialių vizitų metu, ir daiktai, kuriuos atsiunčia užsienio valstybės ir tarptautinės institucijos kaip draugystės ir geros valios išraišką;

Komentaras

1. Dovanoms, gautoms ar skirtoms dovanoti oficialių vizitų metu, ir daiktams, kuriuos atsiunčia užsienio valstybės ir tarptautinės institucijos kaip draugystės ir geros valios išraišką, importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami:

a) įvežami daiktai, gaunami geros valios vardan, kaip padėka už kokius nors veiksmus ar panašiomis progomis, kuriuos įveža asmenys, atvykstantys į Europos Bendrijų teritoriją su oficialiu vizitu;

b) asmenų, besilankiusių trečiojoje valstybėje su oficialiu vizitu ir gavusių dovanas iš priimančios šalies valdžios institucijų, taip pat dovanos, skirtos Lietuvos Respublikos valdžios institucijoms ir įvežamos su oficialiu vizitu į Lietuvos Respubliką atvykstančių asmenų;

c) visuomenei naudingą veiklą ne Europos Bendrijų teritorijoje vykdančių asmenų siunčiami daiktai Lietuvos Respublikoje esantiems asmenims, vykdančioms irgi visuomenei naudingą veiklą ir turintiems teisę gauti tokius daiktus.

3. Daiktų kiekis, pobūdis, vertė negali kelti įtarimo, kad jie skirti komercijai.

4. Importo PVM apmokestinami alkoholio gaminiai, tabakas ir tabako gaminiai.

13) Lietuvos Respublikos oficialiems svečiams ir jų delegacijų nariams, viešintiems Lietuvos Respublikoje, naudotis skirti daiktai;

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos oficialiems svečiams ir jų delegacijų nariams, viešintiems Lietuvos Respublikoje, naudotis skirtiems daiktams importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinamos:

a) dovanos, skirtos monarchams, valstybės vadovams arba asmenims, kurie turi panašias prerogatyvas kaip ir valstybės vadovai;

b) prekės, skirtos ne Europos Sąjungos valstybių monarchams, valstybės vadovams, asmenims, turintiems panašias prerogatyvas, ar juos oficialiai atstovaujantiems asmenims naudoti ar suvartoti oficialių vizitų Lietuvos Respublikoje metu.

14) prekybos skatinimo tikslams importuojami daiktai (nedidelės vertės prekių pavyzdžiai, spaudiniai ir reklaminė medžiaga, mugėse ar panašiuose renginiuose naudojami ar suvartojami daiktai);

Komentaras

1. Prekybos skatinimo tikslams importuojamiems daiktams (nedidelės vertės prekių pavyzdžiams, spaudinių ir reklaminės medžiagoms, mugėse ar panašiuose renginiuose naudojamiems ar suvartojamiems daiktams) importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami:

a) menkaverčiai prekių pavyzdžiai, skirti reklamuoti ketinamas importuoti į Lietuvos Respubliką prekes. Prekių pavyzdys – tai bet kokios rūšies daiktas, iliustruojantis (demonstruojantis ar pan.) ketinamą importuoti prekę ir, atsižvelgiant į kiekį, rūšį, nekeliantis įtarimų, kad jis gali būti skirtas parduoti;

Pavyzdys

Ukrainos audimo įmonė, tikėdamasi rasti jos produkcijos pirkėjų Lietuvos Respublikoje, rengiasi dalyvauti Vilniuje vykstančioje tekstilės gaminių parodoje ir importuoja audinių pavyzdžius. Pavyzdžius sudaro įvairių audinių gabalėliai ir atraižos. Tokie audinių pavyzdžiai nebus apmokestinami importo PVM, nes jie skirti ne parduoti, o išdalyti parodoje potencialiems Ukrainos įmonės produkcijos užsakovams.

b) spaudiniai ir reklaminė medžiaga (katalogai, kainoraščiai, brošiūros, naudojimo instrukcijos, iliustruoti ir neiliustruoti kalendoriai ir kiti nemokamai dalijami daiktai, skirti reklamuoti prekes), susijusi su parduodamomis ar išnuomojamomis prekėmis arba su transporto, bankinėmis ar draudimo paslaugomis, kurias siūlo asmuo, įsikūręs už Europos Bendrijų teritorijos. Spaudiniai ir reklaminė medžiaga turi būti susijusi su prekių gamintoju ar pardavėju arba su paslaugos teikėju; spaudiniuose turi būti nurodytas gamintojas, pardavėjas ar nuomotojas; siuntoje gali būti tik po vieną spaudinį, o jeigu spausdinta medžiaga susideda iš kelių spaudinių, tai gali būti tik po vieną kiekvieno spaudinio egzempliorių (reikalavimas dėl vieno egzemplioriaus ar spaudinio netaikomas, jeigu siunta neviršija vieno kilogramo); spaudiniai negali būti siunčiami tam pačiam gavėjui keliomis siuntomis;

Pavyzdys

Lietuvos Respublikos šviestuvų prekybos įmonei, prekiaujančiai Šveicarijoje pagamintais šviestuvais, šviestuvų gamintojas siunčia kitų metų naujos kolekcijos šviestuvų du katalogo egzempliorius. Kataloge nurodytas šviestuvų gamintojas, orientacinės šviestuvų kainos bei preliminarai šviestuvų gaminimo pradžios data. Šviestuvų katalogai nebus apmokestinami importo PVM, nes juose nurodytas gamintojas ir, nors siunčiami du katalogo egzemplioriai, tačiau jų bendras svoris neviršija vieno kilogramo.

c) mugėse ar panašiuose renginiuose naudojamos ar suvartojamos prekės: maži prekių pavyzdžiai; daiktai, skirti parodose pristatyti už Europos Bendrijų teritorijos gaminamas prekes; mugėse suvartojamos nedidelės vertės medžiagos (lakas, dažai ir pan.), skirtos parodos laikinam stendui įrengti.

Mugės ir panašūs renginiai – tai parodos, proginis prekiavimas, parodos-pardavimai, susiję su prekyba, pramone, žemės ūkiu ar amatais. Tokiems renginiams priskirtini ir parodos bei kiti renginiai, organizuojami labdaros, mokslo, technikos, amatų, meno, švietimo, turizmo, sporto ar pan. tikslais ar skatinant tarptautinį bendradarbiavimą, tarptautinių organizacijų sueigos, oficialios ar paminėjimo ceremonijos. Tačiau mugėms ir panašioms renginiams nepriskirtinos parodos, surengtos privačiai parduotuvėse ar kitose patalpose ir skirtos ne Europos Bendrijų prekėms parduoti.

3. Importo PVM neapmokestinami pavyzdžiai, kurie dalijami nemokamai ir skirti juos gavusiems asmenims suvartoti; daiktai, kuriuos galima įvardyti kaip vienetinės vertės pavyzdžius ar jie supakuoti mažesniais kiekiais nei mažiausias jų kiekis, parduodamas rinkoje; jeigu pavyzdžius sudaro gėrimai ar maisto produktai, jie turi būti suvartojami parodos metu ir pan.

Importo PVM apmokestinama mugėse ar panašiuose renginiuose naudojami ir suvartojami alkoholio produktai, tabakas ir tabako gaminiai bei kietas, dujinis ir skystas kuras.

4. Importuojamų daiktų kiekis ir vertė turi atitikti mugės ar parodos mastą, lankytojų skaičių ir pan.

5. Įvežant minėtus daiktus muitinės įstaigai turi būti pateikti dokumentai, įrodantys importo PVM lengvatos taikymo pagrįstumą: sutartys, ketinimo protokolai, mugės ar panašaus renginio organizatorių kvietimas ir pan.

15) ištyrimui, analizei ar bandymui importuojami daiktai;

Komentaras

1. Ištyrimui, analizei ar bandymui importuojamiems daiktams importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinamos prekės, skirtos jas iširti, išanalizuoti ar išbandyti, siekiant nustatyti jų sudėtį, kokybę, technines charakteristikas informacijos, pramoninių ar komercinių tyrimų tikslais. Importo PVM neapmokestinamas tik tas prekių kiekis, kurio būtinai reikia tam tikslui, kuriam prekės įvežamos.

Tačiau importo PVM apmokestinamos prekės, kurios naudojamos patikroms, tyrimams, bandymams, atliekamiems pardavimų skatinimo tikslais.

3. Prekės per tyrimus, analizę ar bandymus turi būti visai sunaudotos ar sunaikintos arba sunaikinamos atlikus tyrimus, analizę ar bandymus.

4. Jeigu atlikus analizę, tyrimą ar bandymą lieka nesunaudotų prekių, jos turi būti visai sunaikintos arba paverstos komerciniu požiūriu bevertėmis, perduotos valstybei ar muitinės įstaigai leidus eksportuotos. Bet jeigu prekės nei sunaikinamos ar paverčiamos komerciniu požiūriu bevertėmis, neperduodamos valstybei ir neeksportuojamos, už jas turi būti sumokėtas importo PVM. Asmuo privalo informuoti muitinės įstaigą apie likusiais nesunaudotas prekes, o muitinės įstaiga apskaičiuoja importo PVM ir informuoja asmenį. Asmuo privalo sumokėti importo PVM per 10 dienų nuo informavimo.

5. Muitinės įstaigai turi būti pateikti dokumentai, įrodantys numatytą prekių paskirtį: sutartys, ketinimų protokolai, programos ar pan.

16) siuntos autorių teises ir pramonines bei komercines patentų teises ginančioms organizacijoms (su pramoninės nuosavybės objektais susiję dokumentai, paraiškos dėl jų įregistravimo ir kt.);

Komentaras

1. Siuntoms autorių teises ir pramonines bei komercines patentų teises ginančioms organizacijoms importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami prekių ženklai, modeliai, juos patvirtinantys dokumentai, paraiškos išradimų patentams gauti ir panašūs dokumentai, pateikiami autorių teisių apsauga arba pramoninių ir komercinių patentų teisių apsauga besirūpinančioms institucijoms.

17) turizmo informacinė literatūra;

Komentaras

1. Turizmo informacinei literatūrai importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinama:

a) brošiūros, lapeliai, knygos, žurnalai, vadovai, įrėminti ir neįrėminti plakatai, iliustruoti ir neiliustruoti žemėlapiai, iliustruoti kalendoriai, neįrėmintos ir padidintos nuotraukos, vitrinų skaidrulės ir pan. leidiniai, skirti nemokamai išdalyti bei skatinti žmones keliauti, aplankyti ne Europos Sąjungos šalis, ypač dalyvauti jose rengiamuose turizmo, sporto, religiniuose, amatų ar profesiniuose susitikimuose ar renginiuose. Turizmo informacinėje literatūroje reklama gali sudaryti iki 25 proc. viso leidinio apimties (išskyrus Europos Sąjungos firmų reklamą);

b) transporto paslaugų tvarkaraščiai, viešbučių sąrašai ir metraščiai, skirti nemokamai išdalyti. Minėtoje literatūroje reklama gali sudaryti iki 25 proc. viso leidinio apimties (išskyrus Europos Sąjungos firmų reklamą);

c) informacinė medžiaga, siunčiama nacionalinių turizmo agentūrų paskirtiems atstovams ir neskirta platinti (viešbučių sąrašai, mugių katalogai, telefonų ir teleksų knygos, menkiaverčiai amatininkų dirbinių pavyzdžiai ir literatūra apie muziejus, universitetus, kurortus ar kitas panašias įstaigas ir pan.). Muitinės įstaigos turi būti pateiktas atstovavimo turizmo agentūrai teisę suteikiantis dokumentas: sutartis, įgaliojimas ar pan.

18) įvairūs dokumentai ir informacijai ar vaizdui perduoti naudojamoms laikmenos;

Komentaras

1. Įvairiems dokumentams ir informacijai ar vaizdui perduoti naudojamioms laikmenoms importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo maitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente, taip pat Taisyklių nustatyta tvarka.

2. Importo PVM neapmokestinami:

- a) dokumentai, siunčiami nemokamai valstybių narių viešosioms tarnyboms;
- b) užsienio vyriausybių ir oficialiųjų tarptautinių institucijų leidiniai, skirti nemokamai išdalyti;
- c) ne Europos Bendrijos teritorijoje įsteigtų institucijų organizuojamų rinkimų biuleteniai;
- d) daiktai, kurie valstybių narių teismams ar kitoms oficialioms žinyboms turi būti pateikti kaip įrodymai arba siunčiami panašiais tikslais;
- e) parašų pavyzdžiai ir spausdinti aplinkraščiai dėl parašų, siunčiami kaip įprastų informacijos mainų tarp viešųjų tarnybų ar banko įstaigų dalis;
- f) oficialūs spaudiniai, siunčiami valstybių narių centriniais bankams;
- g) ataskaitos, pranešimai, komentarai, prospektai, paraiškų formos ir kiti dokumentai, parengti ne Europos Sąjungos šalyje registruotų bendrovių ir siunčiami tokių bendrovių išleistų vertybinių popierių turėtojams;
- h) priemonės su įrašyta informacija (perforacinės kortelės, garso įrašai, mikrofilmai ir t. t.), naudojamos informacijai perduoti ir siunčiamos adresatui nemokamai, jeigu įvežimas be muitų nesudaro sąlygų piktnaudžiavimui ar didesniai konkurencijos iškraipymui;
- i) bylos, archyvinė medžiaga, atspausdintos formos ir kiti dokumentai, kurie bus naudojami tarptautiniuose susitikimuose, konferencijose ar kongresuose, ir ataskaitos apie tokius renginius;
- j) planai, techniniai brėžiniai, brėžinių kopijos, aprašai ir kiti panašūs dokumentai, įvežami siekiant gauti ar įvykdyti užsakymus trečiosiose valstybėse arba dalyvauti konkurse, organizuotame Europos Bendrijos teritorijoje;
- k) dokumentai, skirti naudoti per egzaminus, kuriuos organizuoja trečiosiose šalyse įsteigtos institucijos Europos Bendrijų teritorijoje;
- l) spausdintos formos, kurios bus naudojamos kaip oficialūs dokumentai tarptautiniame transporto priemonių ar prekių judėjime pagal tarptautinius susitarimus;
- m) spausdintos formos, etiketės, bilietai ir panašūs dokumentai, kuriuos siunčia transporto ar viešbučių pramonės įmonės trečiojoje valstybėje kelionių agentūroms, įsteigtoms Europos Bendrijų teritorijoje;
- n) jau panaudotos spausdintos formos ir bilietai, konosamentai, važtaraščiai ir kiti komerciniai bei administraciniai dokumentai;
- o) oficialios spausdintos formos iš trečiosios valstybės ar tarptautinių institucijų ir tarptautinius standartus atitinkantys spaudiniai, kuriuos siunčia išdalyti trečiosios šalies asociacijos atitinkamoms asociacijoms, esančioms Europos Bendrijų teritorijoje;
- p) fotografijos, skaidrės ir stereotipinės matricos fotografijoms su parašais apačioje ar be jų, kurias siunčia spaudos agentūros, laikraščių ar žurnalų leidėjai;
- r) banderolės ir panašūs žyminiai ženklai, įrodantys, kad mokesčiai buvo sumokėti ne Europos Sąjungos šalyse.

3. Importo PVM taip pat neapmokestinami:

- a) Taisyklių priede nurodytos prekės, kurias tiekia Jungtinės Tautos arba Jungtinių Tautų specializuotos agentūros, neatsižvelgiant į prekių paskirtį;
- b) nemokamai įsigyti ne parduoti skirti mokomojo, mokslinio arba kultūrinio pobūdžio kolekciniai daiktai ir meno kūriniai, importuojami muziejų, galerijų ar kitų ne pelno siekiančių asmenų. Kai mokomojo, mokslinio arba kultūrinio pobūdžio kolekciniai daiktai ir meno kūriniai nebuvo įsigyti nemokamai, importo PVM lengvata taikoma tik tuo atveju, jeigu jie įsigyti ne iš apmokestinamojo asmens. Muitinės įstaigai turi būti pateiktas veiklos pobūdį įrodantis dokumentas: registracijos pažymėjimas, nuostatai (įstatatai) ar pan. Pelno siekiantys asmenys gali minėtus daiktus importuoti be importo PVM, jeigu muitinės įstaigai bus pateiktas Švietimo ir mokslo arba Kultūros ministerijos leidimas minėtus daiktus importuoti be importo PVM. Leidimo išdavimo tvarka nustatyta Lietuvos

Respublikos Vyriausybės 2005 m. rugpjūčio 10 d. nutarimu Nr. 870 „Dėl Užsienio valstybių, ne Europos Sąjungos valstybių narių, meno kūrėjų renginiuose sukurtų meno kūrinių įvežimo į Lietuvos Respubliką taisyklių patvirtinimo“, o leidimo forma nustatyta kultūros ministro 2005 m. spalio 6 d. įsakymu Nr. IV-406 „Dėl Leidimo įvežti į Lietuvos Respubliką meno kūrėjų meno kūrinius, jų sukurtus užsienio valstybių, ne Europos Sąjungos valstybių narių, meno kūrėjų renginiuose, formos patvirtinimo“.

Pavyzdys

Lietuvos Respublikos pilietis Vardenis Pavardenis nusipirko iš Norvegijos piliečio dailininko Norvegijoje vykusio plenero metu nutapytą paveikslą ir atsiveža į Lietuvos Respubliką. Norėdamas, kad jo importuojamas paveikslas būtų neapmokestinamas importo PVM, Vardas Pavardis muitinės įstaigai importuojant paveikslą turėtų pateikti Kultūros ministerijos išduotą leidimą paveikslą importuoti neapmokestinant jo importo PVM.

Nemokamai įsigytus ne parduoti skirtus mokomojo, mokslinio arba kultūrinio pobūdžio kolekcinis daiktus ir meno kūrinius, kuriems taikoma importo PVM lengvata, gali importuoti ne tik Lietuvos Respublikos, bet ir kitų Europos Sąjungos valstybių asmenys, t. y. importo PVM lengvata šiuo atveju taikoma ir tais atvejais, kai leidimus minėtus daiktus importuoti be importo PVM išduoda ir kitų Europos Sąjungos valstybių kompetentingos institucijos;

c) oficialūs už Europos Bendrijų teritorijos įsikūrusių valstybinių, regioninių ir vietinės valdžios institucijų, tarptautinių organizacijų ir viešųjų juridinių asmenų leidiniai, taip pat spausdinta medžiaga, platinama dėl rinkimų, organizuojamų už Europos Bendrijų teritorijos, kuriuos siunčia užsienio valstybės politinė organizacija, oficialiai pripažinta Europos Bendrijų teritorijoje, jeigu šie leidiniai ir spausdinta medžiaga išgabenimo valstybėje buvo apmokestinami PVM ar jam tapačiu mokesčiu ir dėl to, kad jie įvežti į Europos Bendrijų teritoriją, šis mokestis nėra grąžintas. Muitinės įstaigai turi būti pateiktas dokumentas, įrodantis tokio mokesčio sumokėjimą: mokėjimo pavedimas, kuriame nurodyta mokėjimo paskirtis, trečiosios valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinimas apie tokio mokesčio sumokėjimą ar pan.

19) medžiagos, reikalingos prekių apsaugai jų sandėliavimo ir transportavimo metu;

Komentaras

1. Medžiagų, reikalingų prekių apsaugai jų sandėliavimo ir transportavimo metu, neapmokestinimui importo PVM taikoma Taisyklių nustatyta tvarka, sąlygos ir apribojimai.

2. Importo PVM neapmokestinamos virvės, šiaudai, audiniai, popierius, kartonas, mediena, plastikinės medžiagos, kurių reikia importuojamoms prekėms apsaugoti (įskaitant šiluminę apsaugą) jų gabenimo per Europos Bendrijų teritoriją metu, jeigu šie pagalbiniai daiktai negali būti naudojami antrą kartą ir jų vertė įtraukta į importo PVM apmokestinamąją vertę.

20) kraikas ir pašarai, reikalingi gyvūnams jų pervežimo metu;

Komentaras

1. Kraikui ir pašarui, reikalingiems gyvūnams jų pervežimo metu, importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos

į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami kraikas ir pašarai, esantys transporto priemonėje, naudojamoje gyvuliams gabenti Europos Bendrijos teritorijoje, ir skirti gyvuliams jų gabenimo metu.

21) kuras ir tepalai, esantys automobilių transporto priemonėse, reikalingi tų priemonių eksploatavimui;

Komentaras

1. Kurui ir tepalams, esantiems automobilių transporto priemonėse, reikalingiems tų priemonių eksploatavimui, importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente, taip pat Taisyklių nustatyta tvarka.

2. Importo PVM neapmokestinami:

a) degalai ir tepalai, esantys kelių motorinių transporto priemonių standartinėse gamintojo techninėje dokumentacijoje numatytoje nuolatinei pritvirtintose kuro talpyklose (bakuose) ir naudojamos šių transporto priemonių judėjimui užtikrinti;

b) dujos, esančios standartinėje talpykloje (bake), pritvirtintoje prie transporto priemonės, ir tiesiogiai naudojamos kaip degalai;

c) kuras specialiuose konteneriuose, kuriuose sumontuota speciali šildymo, šaldymo, aprūpinimo deguonimi arba kita įranga, kai šis kuras naudojamas šios įrangos veikimui užtikrinti.

3. Importo PVM apmokestinami importuoti degalai ir tepalai, jeigu jie bus panaudoti kitoje transporto priemonėje, nei kurioje buvo įvežti į Lietuvos Respubliką, arba jie bus išpilti ir sandėliuojami, išskyrus būtinus transporto priemonių remonto atvejus. Jeigu asmuo degalus panaudoja kitoje transporto priemonėje arba juos išpila ir sandėliuoja, jis apie tai turi informuoti muitinės įstaigą ir nurodyti, kokios prekės buvo įvežtos. Muitinės įstaiga, apskaičiavusi nustatytą importo PVM, apie jo dydį informuos asmenį, kuris importo PVM turės sumokėti per 10 dienų nuo informavimo.

22) karo, genocido ir okupacinių režimų represijų aukų paminklų, memorialų ir kapinių statybai, priežiūrai ir puošimui skirtos medžiagos;

Komentaras

1. Karo, genocido ir okupacinių režimų represijų aukų paminklams, memorialų ir kapinių statybai, priežiūrai ir puošimui skirtoms medžiagoms importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinamos bet kokios prekės, kurias įveža organizacijos ir kurios skirtos ne Europos Bendrijos valstybių karo aukų, palaidotų Lietuvos Respublikoje, kapams, antkapiams ir paminklams pastatyti, prižiūrėti ar papuošti.

23) karstai bei laidojimo urnos su mirusiųjų palaikais ir laidojimo puošalai;

Komentaras

1. Karstams bei laidojimo urnoms su mirusiųjų palaikais ir laidojimo puošalams importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kaip nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami:

a) karstai su mirusiojo palaikais ir urnos su mirusiojo pelenais, taip pat gėlės, vainikai ir kiti puošalai, įvežami paprastai su karstu ar urna;

b) gėlės, vainikai ir kiti puošalai, kuriuos įveža ne Europos Bendrijų teritorijoje gyvenantys asmenys, dalyvaujantys laidotuvėse ar atvykstantys papuošti Lietuvos Respublikoje esančių kapų, jeigu tokie daiktai savo pobūdžiu ar kiekiu nekelia įtarimų, kad jie skirti pardavimui.

24) Neteko galios 2020 11 05 įstatymu Nr. XIII-3346 (nuo 2021 07 01).

Komentaras

Taikomas iki 2021 06 30

1. Importo PVM neapmokestinamos vieną prekių siuntą sudarančios prekės, jeigu bendra tokių prekių vertė ne didesnė kaip 75 litai. Vieną siuntą sudarančių prekių bendra vertė – tai kaina, sumokėta už prekes (arba mokėtina, jeigu prekės būtų pirkotos), esančias vienoje siuntoje, neįskaitant transportavimo, draudimo ir kitų išlaidų, kurios paprastai įtraukiamos į importo PVM apmokestinamąją vertę.

(1 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 ratą Nr. (18.2-31-2)-R-2072).

2. Importo PVM apmokestinamas etilo alkoholis, alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas ir etilo alkoholio turintys skysti parfumerijos, kosmetikos, tualetiniai preparatai.

3. Keleivių atgabenamų į Lietuvos Respubliką ne iš Europos Bendrijų teritorijos apdoroto tabako gaminių, etilo alkoholio, kvepalų neapmokestinamus importo PVM prekių kiekius nustato Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439 (žr. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 37 straipsnio komentarą).

25) žvejybos metu pagautos žuvys ir iš jų gauti produktai, taip pat perdirbti (pagaminti) žuvų produktai (jeigu pagautos žuvys bei gauti iš jų produktai tame pačiame žvejybos laive perdirbami), kuriuos į jūrų uostus įveža asmenys, turintys teisę verstis žvejyba.

Komentaras

1. Jūros žvejybos produktams ir kitiems produktams, kuriuos trečiosios valstybės teritoriniuose vandenyse sugavo arba išgavo laivai, registruoti valstybėse narėse ir plaukiojantys su tų valstybių narių vėliavomis, turintis leidimą verstis žvejybos veikla jūrų vandenyse, importo PVM lengvatos taikomos ta pačia tvarka ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir šių prekių, jeigu jos būtų importuojamos į Europos Bendrijų teritoriją, atleidimas nuo importo muitų, kai nustatyta 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamente.

2. Importo PVM neapmokestinami produktai, pagaminti iš komentuojamo punkto komentaro 1 dalyje nurodytų produktų žuvų perdirbimo laive, registruotame valstybėje narėje ir plaukiojančiame su tos valstybės narės vėliava.

2. Šio straipsnio 1 dalies nuostatos *mutatis mutandis* taikomos ir tais atvejais, kai importuojamos Europos Sąjungos prekės, kurių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją yra PVM objektas. Konkrečias šio straipsnio 1 dalies 1–23 ir 25 punktų nuostatų taikymo sąlygas, tvarką ir apribojimus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. (Pakeista pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1187](#), 2010-11-30).

Pastaba: Iki komentaro patikslinimo, tekste vietoj žodžio „Bendrijos“, „Europos Bendrijos“ skaityti „Europos Sąjungos“

Komentaras

1. Komentuojamo straipsnio 1 dalies nuostatos taikomos ir tais atvejais, kai importuojamos Bendrijos prekių statusą turinčios prekės iš Europos Bendrijų teritorijos dalių, kuriose netaikomos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB „Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas“ nuostatos. Tokių teritorijų sąrašas nustatytas finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. įsakymu Nr. 1K-069 „Dėl Teritorijų, kurios laikomos trečiosiomis teritorijomis, sąrašo patvirtinimo“. Šiuo atveju importo PVM lengvatai pagrįsti taikomos tos pačios nuostatos kaip ne Bendrijos prekėms, importuojamoms iš ne Europos Sąjungos valstybių, importo PVM neapmokestinamas toks pats importuojamų prekių kiekis kaip ir tais atvejais, kai tokios prekės importuojamos iš trečiųjų valstybių ir pan.

2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 15 d. nutarimu Nr. 558 „Dėl Importuojamų prekių, gautų kaip parama, neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo“ ir 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 438 „Dėl Importuojamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu“ nustatytos komentuojamo straipsnio 1 dalies nuostatų konkrečios taikymo sąlygos, apribojimai ir tvarka.

3. Importo PVM neapmokestinamos prekės, įvežamos kitų Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetų šiems vienetams ar juos lydintiems civiliams darbuotojams naudoti, kai šie vienetai dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje, taip pat prekės, įvežamos kitų valstybių narių ginkluotųjų pajėgų šioms pajėgoms ar jas lydintiems civiliams darbuotojams naudoti, kai šios pajėgos dalyvauja gynybos operacijose, kurios įgyvendinamos vykdant Sąjungos veiklą pagal bendrą saugumo ir gynybos politiką. Šioje dalyje nustatyta PVM lengvata taikoma tiesiogiai arba gražinant PVM už Lietuvos Respublikoje importuotas prekes. Konkrečią šios dalies nuostatų taikymo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Importo PVM neapmokestinamos prekės, kurias gauna kiti, ne Lietuvos Respublikos, Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetai ir (arba) juos lydintys civiliai darbuotojai, kai šie vienetai Lietuvos Respublikoje dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje.

2. Importo PVM lengvatų taikymo tvarka prekėms, kurios yra teikiamos kitų, ne Lietuvos Respublikos, Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, kai šie vienetai Lietuvos Respublikoje dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje, bei į kitą valstybę narę vykstantiems kitų negu paskirties valstybė narė Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams nustatyta Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų taikymo prekėms ir paslaugoms, skirtoms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 442.

3. Muitinės įstaigai turi būti pateiktas Lietuvos kariuomenės vado ar jo įgalioto asmens patvirtintas prekių, kurios neapmokestinamos importo PVM, sąrašas.

4. Importo PVM neapmokestinamos prekės, fizinio asmens atsiunčiamos nedidelės vertės nekomercinio pobūdžio siuntmenose (dokumentų siuntose, pašto siuntose ar pašto siuntiniuose). Siuntmena laikoma nedidelės vertės, jeigu bendra jos vertė neviršija 45 eurų. Siuntmena laikoma nekomercinio pobūdžio, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos: 1) siuntmenos gavėjas – fizinis asmuo;

2) siuntmeną sudarantys daiktai yra akivaizdžiai skirti gavėjo ar jo šeimos narių asmeniniams

poreikiams tenkinti, t. y. nei prekių kiekis, nei jų pobūdis nesudaro prielaidos manyti, jog šie daiktai skirti ekonominei veiklai;

3) siuntmenos gavėjas siuntmeną iš siuntėjo gauna neatlygintinai;

4) siuntmenoje nėra prekių, kurios pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą yra akcizų objektas;

5) siuntmenoje esančios kavos svoris neviršija 500 gramų (arba kavos ekstrakto ir esencijos – 200 gramų), arbatos svoris neviršija 100 gramų (arba arbatos ekstrakto ir esencijos – 40 gramų).

Komentaras

1. „Pašto siuntinio“ ir „pašto siuntos“ sąvokos apibrėžtos Lietuvos Respublikos pašto įstatymo 2 straipsnyje. Pašto siuntinys – paštu siunčiami daiktai (prekės), tarp jų ir neturintys komercinės vertės. Pašto siunta – adresuota ir išsiųsti paruošta siunta, kurią turi pristatyti pašto ar pasiuntinių paslaugų teikėjai. Tai pašto korespondencijos, reklaminė pašto siunta, taip pat siunta, kurioje siunčiami spaudiniai ir pašto siuntiniai.

Siuntmenos bendra vertė – tai mokėtina kaina už vienoje siuntmenoje esančias prekes, jeigu prekės būtų pirktos, neįskaitant transportavimo, draudimo ir kitų išlaidų, kurios paprastai įtraukiamos į importo PVM apmokestinamąją vertę.

(1 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 ratą Nr. (18.2-31-2)-R-2072).

2. Importo PVM neapmokestinamos siuntmenos, jeigu jų gavėjas yra fizinis asmuo, jas sudaro daiktai skirti gavėjo ar jo šeimos narių asmeniniams poreikiams tenkinti, tai yra daiktai, sudarantys siuntmeną, pagal paskirtį, kiekį, rūšį, modelį, kitas aplinkybes neturi kelti įtarimo, kad jie skirti parduoti ar naudoti komercijai, tai yra importo PVM lengvata nebus taikoma, jeigu siuntmeną sudarys

didelis kiekis vienos rūšies tokio paties modelio daiktų, kurių akivaizdžiai per daug vieno asmens ar jo šeimos poreikiams, naudojant įvežamus daiktus pagal paskirtį.

3. Importo PVM neapmokestinamos siuntmenos, už kurias gavėjas niekaip neatsilygina (prekės perleidžiamos nemokamai, be jokio gavėjo įsipareigojimo) siuntėjui, t. y. už kurias siuntėjas negauna jokio užmokesčio. Nupirkus prekes internetu ir parsisiunčiant jas ne sau, bet nurodant gavėju kitą asmenį, nelaikoma, kad siuntmena iš siuntėjo gauta neatlygintinai. Jei prekės perkamos internetu ir tokių prekių vertė neviršija 75 litų (išskyrus etilo alkoholį, alkoholinius gėrimus, apdorotą tabaką ir etilo alkoholio turinčius skystus parfumerijos, kosmetikos, tualetinius preparatus), nepriklausomai, kas nurodomas gavėju, taikoma komentuojamo straipsnio 1 dalies 24 punkte nustatyta importo PVM lengvata. (papildyta pagal VMI prie FM 2012-04-20 raštą Nr.(18.2-31-2)-R-3664)).

4. Siuntmeną negali sudaryti daiktai, kurie pagal Akcizų įstatymą yra akcizų objektas, tai yra importo PVM neapmokestinamose siuntmenose negali būti alkoholinių gėrimų, tabako gaminių ir kitų prekių, kurios yra akcizų objektas. Importo PVM neapmokestinamose siuntmenose gabenamos kavos svoris neturi viršyti 500 gramų (kavos ekstraktas ir esencija negali viršyti 200 gramų), o arbatos svoris negali viršyti 100 gramų (arbatos ekstrakto ir esencija negali viršyti 40 gramų).

(PVM įstatymo 40 str. 4 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2008-03-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-3064).

Komentaras

Komentaras rengiamas

5. Importo PVM neapmokestinamos gamtinių dujų sistemomis ar prie jų prijungtais tinklais arba laivais į tokias sistemas ar gavybos proceso dujotiekių tinklus importuojamos dujos, importuojama elektros energija, šilumos ar vėsumos tinklais importuojama šilumos ar vėsumos energija. (40 str. 5 dalies redakcija pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1187](#), 2010-11-30).

6. Importo PVM neapmokestinamos importuojamos Lietuvoje surenkamos arba instaliuojamos prekės, už kurias PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 3 dalies 2 punkto nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šių prekių pirkėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas arba PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, kaip jis suprantamas pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalį.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, kurias numatoma Lietuvoje surinkti arba instaliuoti ir už kurias PVM turi sumokėti prekių pirkėjas (PVM mokėtojas). Prekių pirkėjas PVM turi sumokėti pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies 2 punkto nuostatas (žr. PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies 2 punkto komentarą).

(1 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 ratą Nr. (18.2-31-2)-R-2072).

2. Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, kurias surenka arba instaliuoja prekių pardavėjas arba tai daroma prekių pardavėjo vardu. Minėta lengvata taikoma, jeigu užsienio apmokestinamieji asmenys – prekių pardavėjai – nėra įsikūrę Lietuvos Respublikoje.

3. Komentuojamos dalies nuostatos taikomos, kai prekių pirkėjas yra PVM mokėtojas Lietuvoje, importuojami įvairūs sumontuojami įrenginiai, gamybinių technologijų linijos, kita technika ar kitos surenkamos (instaliuojamos prekės), kurias surinkti ar instaliuoti pagal sudarytas tarpusavio sutartis su pirkėju įsipareigoja prekių pardavėjas (kitas asmuo pardavėjo vardu) (pavyzdžiui, prekių pardavėjas pasamdo trečiąją asmenį, kuris surenka (instaliuoja) prekes), o muitinei yra pateikiami tokius faktus įrodantys dokumentai. Tokiais įrodymais gali būti: PVM mokėtojo registracijos pažymėjimas, prekių pirkimo-pardavimo sutartys, kuriose numatyta pardavėjo įsipareigojimas surinkti (instaliuoti) prekes, ir pan.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė (PVM mokėtoja Lietuvoje) Rusijoje nusipirko medienos apdirbimo stakles. Pardavėjas (Rusijos įmonė) įsipareigojo atsiųsti į pirkėjo įmonę savo darbuotojus, kurie šias stakles surinks, kai jos bus importuotos Lietuvoje, toks įsipareigojimas numatytas pirkimo-pardavimo sutartyje. Deklarantas prekių muitinio įforminimo metu muitiniam tikrinimui kartu su muitinės deklaracija, be kitų dokumentų, pateikė ir pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią matyti, kad tiekiamos prekės Lietuvoje turės būti surenkamos ir kad prekių pirkėjas yra PVM mokėtojas, bei PVM mokėtojo registracijos pažymėjimą. Atsižvelgiant į tai, kad pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies 2 punkto nuostatas už tiekiamas medienos apdirbimo stakles PVM turi sumokėti pirkėjas (Lietuvos įmonė), importuotos staklės neapmokestinamos importo PVM.

(PVMĮ 40 str. 6 d. pavyzdys pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 ratą Nr. (18.2-31-2)-R-2072)

7. Be to, šio Įstatymo 53 straipsnyje bei XII skyriaus ketvirtajame skirsnyje yra nustatyti kiti atvejai, kuriais importuojamos prekės importo PVM neapmokestinamos.

Komentaras

1. Importo PVM neapmokestinamos prekės PVM įstatymo 53 straipsnyje nurodytais atvejais (žr. 53 straipsnio komentara).

2. Importuojamas investicinis auksas neapmokestinamas importo PVM.

(PVM įstatymo 40 str. 6 ir 7 dalies komentaras papildytas ir pakeistas pagal 2008-03-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-3064).

41 straipsnis. Prekių išgabenimas iš Europos Sąjungos teritorijos

1. Jeigu šiame skyriuje nenustatyta kitaip, tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, jeigu jas tiekėjas ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Sąjungos teritorijos.

Komentaras

1. Prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas taikomas tuo atveju, jeigu tiekiamos prekės tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens išgabenamos iš Europos Sąjungos (toliau šio straipsnio komentare – ES teritorijos). ES teritorijos sąvoka yra apibrėžta PVM įstatymo 2 str. 10 d. (žr. PVM įstatymo 2 str. komentarą).

Kaip matyti, PVM įstatymo 41 str. 1 dalis numato 0 proc. PVM tarifo taikymą tais atvejais, kai:

- tiekiamos prekės išgabenamos iš ES teritorijos, ir
- už prekių išgabenimą yra atsakingas pardavėjas (t.y. prekes išgabena arba pats pardavėjas, arba pardavėjo užsakymu kitas asmuo).

Taigi 0 proc. PVM tarifo taikymas nėra siejamas:

- 1) su tuo, kas eksporto deklaracijoje yra nurodytas kaip prekių eksportuotojas;
- 2) su tuo, kas trečiojoje valstybėje yra tiekiamų prekių importuotojas;
- 3) su tuo, ar prekių importuotojas ir jų gavėjas, nurodytas eksporto deklaracijoje, yra tas pats asmuo;
- 4) su tuo, ar tiekiamas prekes trečiojoje valstybėje importuojantis ar gaunantis asmuo (jei gavėjas nesutampa su importuotoju) yra tas pats asmuo, kuris prekes įsigijo iš tiekėjo;
- 5) su tuo, ar prekes gaunantis asmuo yra įsikūręs toje valstybėje, į kurią prekės yra gabenamos.

Reikia atkreipti dėmesį, kad 0 proc. PVM tarifas tiekiamoms prekėms yra taikomas tik išgabenant prekes iš ES teritorijos ir turint tokio išgabenimo įrodymus, nepriklausomai nuo to, kur pradedama eksporto procedūra, t.y. Lietuvoje ar kitoje ES valstybėje narėje.

1 pavyzdys

I variantas

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda šaldytas mėlynės Norvegijos įmonei B, kuri nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja nei Lietuvoje, nei bet kurioje kitoje ES valstybėje narėje. Norvegijos įmonės nurodymu šaldytos mėlynės iš Lietuvos yra išvežamos į Švediją, kurioje yra sandėliuojamos 2 mėn., o vėliau, įforminus eksporto procedūrą, yra išvežamos į Norvegiją. Sutartyje, sudarytoje tarp įmonių A ir B numatyta, kad mėlynių nuosavybės teisė Norvegijos įmonei pereina nuo priėmimo-perdavimo akto sudarymo. Aktas yra sudaromas mėlynės pakraunant į refrižeratorius (mėlynės į refrižeratorius pakraunamos įmonės A sandėliuose, esančiuos Vilniuje). Kokiu PVM tarifu Lietuvos įmonė A turi apmokestinti parduotas mėlynės?

Atsižvelgiant į tai, kad šaldytos mėlynės eksportuojamos, t.y. yra išvežamos iš ES teritorijos, tai Lietuvos įmonė A galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei turėtų atitinkamus įrodymus, patvirtinančius 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą: kad už prekių transportavimą buvo atsakinga Lietuvos įmonė, kad prekės buvo išvežtos iš ES teritorijos ir pan.

II variantas

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda 25 tonas šaldytų mėlynių Norvegijos įmonei B, kuri nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja nei Lietuvoje, nei bet kurioje kitoje ES valstybėje narėje. Norvegijos įmonės nurodymu visos šaldytos mėlynės iš Lietuvos yra išvežamos į Švediją, kurioje yra sandėliuojamos, o į Norvegiją vežamos dalimis pagal Norvegijos įmonės B poreikius, išvežamai mėlynių daliai įforminant eksporto procedūrą Švedijoje. Sutartyje, sudarytoje tarp įmonių A ir B numatyta, kad šaldytos mėlynės yra parduodamos EXW Vilnius sąlygomis, o nuosavybės teisė Norvegijos įmonei pereina nuo priėmimo-perdavimo akto sudarymo. Aktas yra sudaromas mėlynės pakraunant į šaldomasias puspriekabas (mėlynės pakraunamos įmonės A sandėliuose, esančiuos

Vilniuje). Ar Lietuvos įmonė A turi teisę apmokestinti 0 proc. PVM tarifu visas parduotas šaldytas mėlynės?

Viena iš pagrindinių sąlygų, kuriai esant įmonė gali taikyti 0 proc. PVM tarifą prekių eksportui yra ta, kad prekės turi būti fiziškai išvežtos iš ES teritorijos ir pardavėjas turi turėti atitinkamus įrodymus. Vadinasi, Lietuvos įmonė gali taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei turi įrodymus, jog prekės buvo išgabentos iš ES teritorijos.

Vadinasi, vertinant, ar konkrečiu prekių pardavimo atveju gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas dėl to, kad prekės yra išgabenos iš ES teritorijos, reikia vertinti visumą įvairių aplinkybių: tai, ar prekės faktiškai buvo išgabentos iš ES teritorijos, t.y. ar pardavėjas turi įrodymus, pagrindžiančius tokį faktą, kas organizavo prekių transportavimą (t.y. kas prekes išgabeno, kieno užsakymu tai buvo padaryta) ir pan.

Sprendžiant klausimą, kuris asmuo yra laikomas atsakingu už transportavimo organizavimą, reikia įvertinti, kieno transportu prekės buvo išgabentos, kas sudarė prekių transportavimo sutartį, kas faktiškai užsakė transportą, kam už transportavimo paslaugas buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, kuris asmuo apmokėjo transportavimo kaštus ir pan.

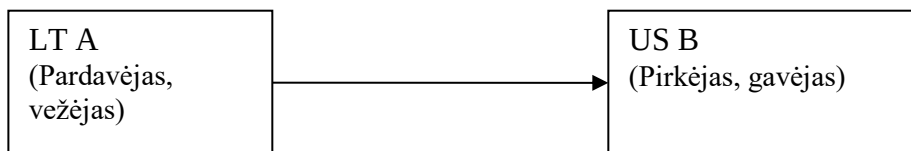
Tuo atveju, kai dalį transportavimo organizavimo veiksmų atlieka pardavėjas, o dalį pirkėjas, vertinant, kuris asmuo veikia kaip transportavimo organizatorius, reikėtų didžiausią dėmesį atkreipti į tai, tarp ko buvo sudaryta transportavimo paslaugų sutartis, kam buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra ir kas apmokėjo už transportavimo kaštus.

Jei vienas asmuo organizuoja prekių nugabenimą iki ES teritorijos sienos, o kitas asmuo organizuoja tolimesnį prekių gabenimą už ES teritorijos ribų, tai laikoma, kad už prekių išgabėimą iš ES teritorijos teritorijos buvo atsakingas tas asmuo, kurio veiksmų dėka prekės kirta ES teritorijos sieną (pavyzdžiui, pardavėjas organizuoja prekių nugabenimą iki ES teritorijos sienos, tačiau prekės sienos nekerta. Pirkėjas organizuoja tolimesnį prekių gabenimą, t.y. prekės kerta ES teritorijos sieną ir vyksta toliau iki galutinio paskirties taško. Vadinasi, prekių gabenimo organizatoriumi yra pirkėjas).

Tais atvejais, kai transportavimui yra naudojamas pardavėjui priklausantis (nuosavybės teise ar kitais pagrindais valdomas) transportas, laikoma, kad transportavimą organizavo pardavėjas, o jei naudojamas pirkėjui priklausantis transportas, laikoma, kad transportavimą organizavo pirkėjas.

2 pavyzdys

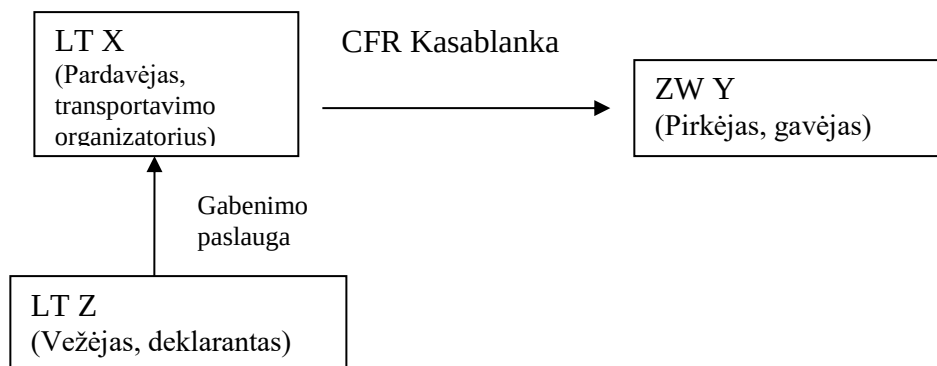
Lietuvos įmonė A patiekia prekes JAV įmonei B. Įmonė A pati šias prekes išgabena į JAV, informindama eksporto procedūrą 1000. Kokiu PVM tarifu apmokestinamas prekių tiekimas įmonei B?



Įmonės A tiekiamos prekės įmonei B yra išgabenos iš ES teritorijos, prekes gabena pati įmonė A, todėl įmonė A prekių tiekimui taiko 0 proc. PVM tarifą.

3 pavyzdys

UAB X pardavė šaldytuvus Zimbabvės įmonei Y CFR Kasablanka sąlygomis (t.y. UAB X įsipareigojo surasti vežėją, padengti šaldytuvų gabenimo į Kasablanką kaštus, sutvarkyti eksporto dokumentus, prisiėmė atsakomybę už šaldytuvus, iki pastarųjų pakrovimo ant laivo denio). UAB X pasamdė UAB Z, kad pastaroji nugabentų šaldytuvus Zimbabvės įmonei Y į Maroko uostą Kasablanką. Kokiu PVM tarifu UAB X turėjo apmokestinti parduotus šaldytuvus?



Kadangi UAB X buvo šaldytuvų tiekėja, atsakinga už parduotų šaldytuvų išgabenimo organizavimą ir šaldytuvai buvo išgabenti iš ES teritorijos, tai UAB X parduotus šaldytuvus turėjo apmokestinti 0 proc. PVM tarifu.

Atkreiptinas dėmesys, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas ir tais atvejais, kai prekes išgabena pats pirkėjas ar pirkėjo užsakymu kitas asmuo, tačiau plačiau apie tai – šio straipsnio 2 dalies komentare.

2. Praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kai tų pačių prekių pardavimo sandoriuose dalyvauja daugiau nei 2 asmenys, t.y. tos pačios prekės yra perparduodamos vieno asmens kitam (pardavėjas parduoda pirkėjui, kuris savo ruožtu iškarto parduoda dar kitam pirkėjui, kuris prekes vėl iš karto perparduoda ir t.t.), taip sudarant neatsiejamas pardavimų grandines, t.y. pardavimų atvejus, kai iš visų sudarytų sandorių aplinkybių galima teigti, kad vienas po kito einantys pardavimai yra praktiškai neatskiriami laike, sandoriuose kaip neatsiskleidę tarpininkai dalyvaujantys asmenys iš anksto žino, kad prekės bus perparduodamos ir pan.

3. Tais atvejais, kai susidaro pardavimų grandinė, analizuojant, kuris pardavėjas turi teisę parduodamoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą, kadangi prekės yra eksportuojamos, taip pat reikia vertinti visas sudarytų sandorių aplinkybes ir nustatyti, kokiomis sąlygomis prekės buvo parduotos, kas buvo atsakingas už prekių transportavimo organizavimą, per kiek laiko prekės buvo išgabentos ir pan.

Taigi sprendžiant klausimą dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pardavimų grandinės atveju, būtina išsiaiškinti:

- ar prekės faktiškai buvo išgabentos iš ES teritorijos;
- kuris asmuo atsakingas už prekių transportavimo organizavimą;
- ar laiko tarpas tarp prekių tiekimo ir šių prekių išgabenimo yra objektyviai

pateisinamas, t.y. ar prekės buvo išgabentos per normalios verslo praktikos požiūriu objektyviai pateisinamą laikotarpį.

Pardavimų grandinėse 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik toje grandyje, kurioje kaip pardavėjas ar pirkėjas dalyvaujantis asmuo yra ir asmuo atsakingas už prekių išgabenimą iš ES

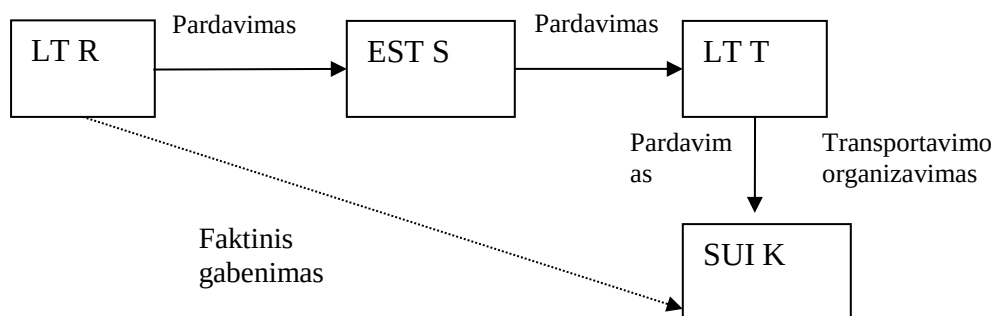
teritorijos. Kitaip tariant, 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas toje grandyje, kurioje veikiantys asmenys pirmieji atitinka būtinas 0 proc. PVM tarifo taikymui sąlygas (plačiau žr. šio straipsnio 2 dalies komentaro 2 punkte).

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė R pardavė kiaules Estijos įmonei S, neįsiregistravusiai Lietuvoje PVM mokėtoja. Estijos įmonė S iš karto kiaules pardavė kitai Lietuvos įmonei T, kuri jas perpardavė Šveicarijos įmonei K.

Kiaulės buvo išgabentos iš Lietuvos įmonės R kiaulidžių Šveicarijos įmonei K per 1 savaitę nuo sandorio tarp Lietuvos įmonės R ir Estijos įmonės S sudarymo. Transporto įmonę, kuri gabeno kiaules, surado Lietuvos įmonė T, kuri ir apmokėjo transportavimo kaštus.

Kaip kiaulių pardavimą turėjo apmokestinti įmonės R, S ir T?



Kadangi Lietuvos įmonės R parduodamos kiaulės Estijos įmonei S yra išvežamos iš ES teritorijos ne pardavėjo (Lietuvos įmonės R) ir ne pirkėjo (Estijos įmonės S) užsakymu, tai Lietuvos įmonė R parduodama kiaules turėjo taikyti standartinį PVM tarifą.

Estijos įmonė S parduodama kiaules Lietuvos įmonei T turėjo registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje ir kiaulių pardavimui taikyti standartinį PVM tarifą, kadangi nors kiaulių transportavimą iš ES teritorijos organizavo Estijos įmonės pirkėjas, tačiau šis pirkėjas buvo įsikūręs Lietuvoje (tuo atveju, kai prekių išgabenimą organizuoja Lietuvoje neįsikūręs pirkėjas, žr. šio straipsnio 2 dalies komentarą).

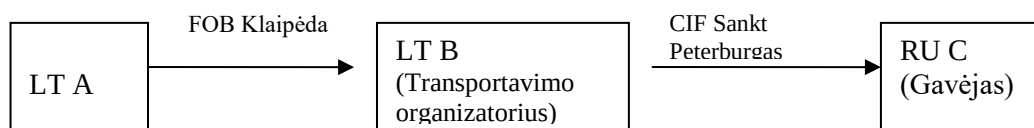
Lietuvos įmonė T parduodama kiaules Šveicarijos įmonei K turėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą, kadangi kiaulės buvo išgabentos iš ES teritorijos, kiaulių transportavimą organizavo Lietuvos įmonė T, t.y. pardavėjas, kuris turėjo įrodymus, pagrindžiančius kiaulių išgabenimo iš ES teritorijos faktą.

Tais atvejais, kai pardavimų grandinėse prekių transportavimui naudojamos transporto priemonės, priklausančios kuriems nors pardavimų grandinėje dalyvaujantiems asmenims, nelaikoma, kad prekių transportavimą organizavo ankstesnis pardavėjas arba pirkėjas, jei vėlesnis pardavėjas arba pirkėjas pasinaudojo tokiems ankstesniems pardavėjams ar pirkėjams priklausančiomis transporto priemonėmis. Pavyzdžiui, Lietuvos įmonė pardavė prekes Latvijos įmonei, kuri jas perpardavė Suomijos įmonei. Suomijos įmonė šias prekes dar kartą perpardavė Švedijos įmonei, kuri, pasinaudodama Lietuvos įmonei priklausančiu laivu, šias prekes išgabeno į JAV. Šiuo atveju laikoma, kad prekių transportavimą organizavo Švedijos įmonė, išsinuomavusi Lietuvos įmonės laivą, tačiau negalima teigti, kad transportavimą organizavo Lietuvos įmonė, kuriai priklausė laivas.

Atkreiptinas dėmesys, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas ir tais pardavimų grandinėje atvejais, kai prekes išgabena pats pirkėjas ar pirkėjo užsakymu kitas asmuo, tačiau plačiau apie tai šio straipsnio 2 dalies komentare.

5 pavyzdys

Rusijos įmonė C kreipiasi į Lietuvos įmonę B, prašydama jai parduoti 1000 tonų miežių. Lietuvos įmonė B šių miežių neturi, todėl perka juos iš Lietuvos įmonės A. Įmonė B, įsigijusi miežius iš įmonės A, iš karto juos parduoda Rusijos įmonei C CIF Sankt Peterburgas sąlygomis (t.y. miežių pristatymo kaštus iki Sankt Peterburgo apmoka įmonė B, kuri atsakinga už miežių transportavimą ir eksporto įforminimą, tačiau miežių sugedimo rizika pereina pirkėjui miežius pakrovus į laivą) ir iš karto juos išgabena. Pagal įmonių A ir B susitarimą įmonė A miežius tik pristato į Klaipėdą FOB Klaipėda sąlygomis (t.y. gabenimo į Sankt Peterburgą neorganizuoja). Eksporto deklaracijoje nurodoma, kad eksportuotoju yra įmonė B, o gavėjas – įmonė C. Kokiu PVM tarifu įmonė A turi apmokestinti įmonei B parduodamus miežius? Kokį PVM tarifą turi taikyti įmonė B parduodama miežius Rusijos įmonei C?



Kadangi įmonė A neorganizuoja miežių gabenimo iš ES teritorijos, o įmonė B yra įsikūrusi Lietuvoje (tuo atveju, kai prekių išgabenimą organizuoja Lietuvoje neįsikūręs pirkėjas, žr. šio straipsnio 2 dalies komentarą), tai įmonė A parduodama miežius turi taikyti standartinį PVM tarifą.

Įmonė B parduodama miežius taiko 0 proc. PVM tarifą, kadangi ji organizuoja miežių transportavimą ir miežiai yra išgabunami iš ES teritorijos ir įmonė B turi tokio išgabenimo įrodymus.

6 pavyzdys

Islandijos įmonė E perka iš Lietuvos įmonės F 3000 vnt. skėčių DEQ Akureyris sąlygomis (t.y. įmonė F organizuoja ir apmoka skėčių gabenimo iki Akureyrio uosto Islandijoje išlaidas, sutvarko eksporto formalumus). Lietuvos įmonė F šiuos skėčius įsigyja iš kitos Lietuvos įmonės A CIF Akureyris sąlygomis (t.y. įmonė A organizuoja ir apmoka skėčių gabenimo iki Akureyrio uosto Islandijoje išlaidas, be to, ji taip pat atsakinga ir už eksporto įforminimą). Kokiu PVM tarifu įmonė A turi apmokestinti įmonei F parduodamus skėčius? Kokį PVM tarifą turi taikyti įmonė F parduodama skėčius Islandijos įmonei E?

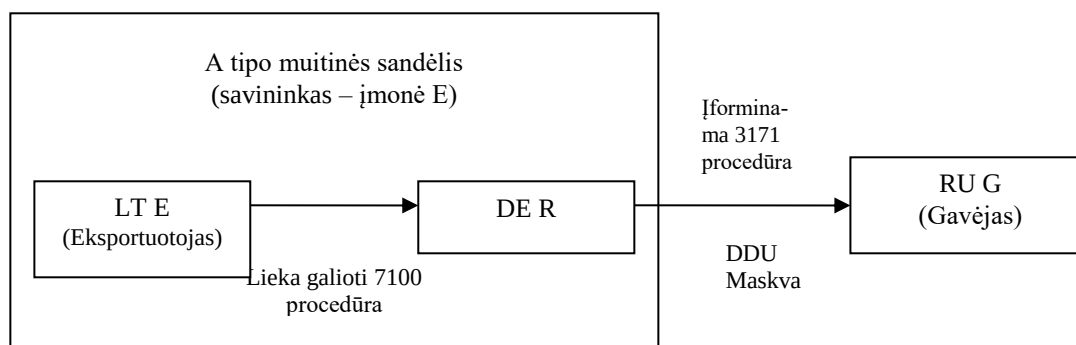


Kadangi įmonė A pagal sutartį, sudarytą su Lietuvos įmone F, yra atsakinga už skėčių nugabenimą į Akureyrio uostą, tai įmonė A parduodama skėčius taiko 0 proc. PVM tarifą (t.y. skėčiai yra išgabunami iš ES teritorijos ir juos išgabena skėčių pardavėjas).

Įmonės F parduodami skėčiai yra ne PVM objektas Lietuvoje, kadangi įmonės F tiekimas Islandijos įmonei E yra laikytinas įvykusi už Lietuvos Respublikos teritorijos ribų. Vadinas įmonė F už parduodamus skėčius išrašydama PVM sąskaitą faktūrą Islandijos įmonei E tik nurodo, kad šis pardavimas yra ne PVM objektas Lietuvoje (joks PVM tarifas nėra nurodomas).

7 pavyzdys

Lietuvos įmonė E parduoda trikotažo gaminius, kuriems yra įforminta muitinio sandėliavimo procedūra (71 procedūra) ir kurie yra laikomi įmonei E priklausančiame A tipo muitinės sandėlyje Vilniuje, Vokietijos įmonei R. Įmonė R šiuos trikotažo gaminius dar mėnesį laiko muitinės sandėlyje, o vėliau parduoda Rusijos bendrovei G ir įsipareigoja juos jai pristatyti į Maskvą (pardavimas vyksta DDU Maskva sąlygomis). Parduodant prekes Rusijos bendrovei G yra įforminama reeksporto procedūra (procedūra 3171), užpildoma eksporto deklaracija, kurioje nurodoma, kad eksportuotojas yra įmonė E, o gavėjas – Rusijos įmonė G. Įmonė R pasamdo įmonę E, kad ši nugabentų gaminius į įmonės R nurodytą vietą, todėl bendrovei G gaminius pristato įmonė E. Kokį PVM tarifą parduodama trikotažo gaminius turėtų taikyti įmonė E ir kokį įmonė R?



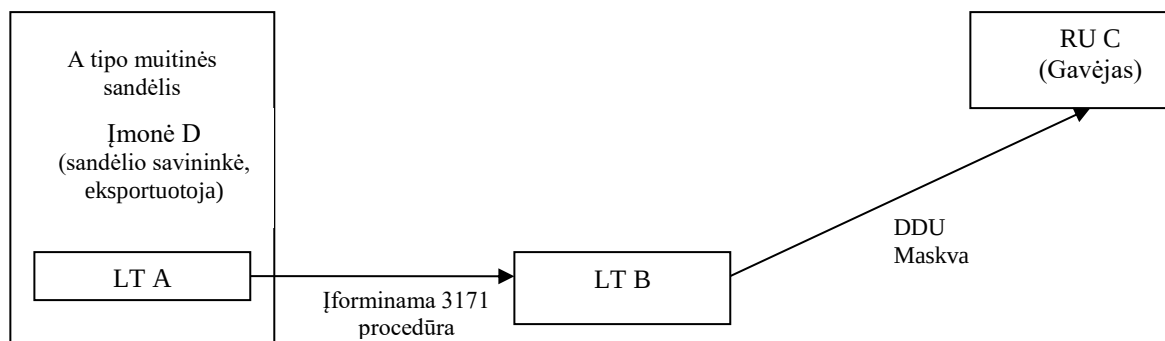
Kadangi Lietuvos įmonė E parduoda trikotažo gaminius, kuriems yra įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, liekanti galioti pardavus prekes įmonei R, o įmonė R šiuos gaminius Rusijos įmonei parduoda tik po mėnesio, tai reikia laikyti, kad pardavimai tarp įmonių E, R ir T buvo ne pardavimų grandinė, o atskiri sandoriai. Įmonė E taikyti PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatų dėl eksporto neturi pagrindo, kadangi prekės eksportuojamos ne iš karto. Todėl sprendžiant klausimą dėl šių gaminių pardavimo apmokestinimo reikia nagrinėti, ar gali būti taikomos PVM įstatymo 53 straipsnio nuostatos. Atsižvelgiant į tai, kad 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 53 straipsnio nuostatas negali būti taikomas pardavimui muitinės sandėlyje aprašytoje situacijoje, t.y. kai įmonė E parduoda trikotažo gaminius įmonei R, tai toks pardavimas yra apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą (plačiau žr. 53 straipsnio komentare). Pažymėtina, kad įmonė E eksporto deklaracijoje yra nurodyta kaip eksportuotoja, nes pagal Muitinės kodeksą ir jį įgyvendinančius teisės aktus, kai yra reeksportuojamos prekės iš A tipo muitinės sandėlio eksportuotoju deklaracijoje yra nurodomas muitinės sandėlio savininkas (t.y. reeksportuojamoms prekėms taikytos muitinės procedūros vykdytojas).

Įmonė R parduotiems trikotažo gaminiams taiko 0 proc. PVM tarifą, kadangi prekės yra išvežamos iš ES teritorijos ir jas išveža įmonė E įmonės R užsakymu (t.y. išveža trečias asmuo pardavėjo užsakymu). Tačiau, nepaisant to, kad įmonė R savo vykdomą tiekimą apmokestina 0 proc. PVM tarifu, įmonė R privalo registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje dėl čia vykdomos ekonominės veiklos.

8 pavyzdys

Lietuvos įmonė B iš kitos Lietuvos įmonės A įsigyja ananasus, kuriems yra įforminta muitinio sandėliavimo procedūra (procedūra 7100) ir kurie yra laikomi A tipo muitinės sandėlyje. Įmonei B įsigyjant šiuos ananasus muitinio sandėliavimo procedūra yra panaikinama ir įforminamas

reeksportas (procedūra 3171). Pildant eksporto deklaraciją yra nurodoma, kad eksportuotojas yra įmonė D (A tipo muitinės sandėlio savininkas), gavėjas – Rusijos įmonė C. Be to, eksporto deklaracijoje taip pat nurodoma, kad eksportuojama PVM sąskaitos faktūros, išrašytos įmonės B Rusijos įmonei C pagrindu. Pagal ananasų pirkimo-pardavimo sutartį, sudarytą tarp įmonių B ir C, ananasų pardavimas įvyko DDU Maskva sąlygomis, t.y. įmonė B įsipareigojo ananasus pristatyti į Maskvą Kokį PVM tarifą parduodama ananasus turėtų taikyti įmonė A ir kokį įmonė B?



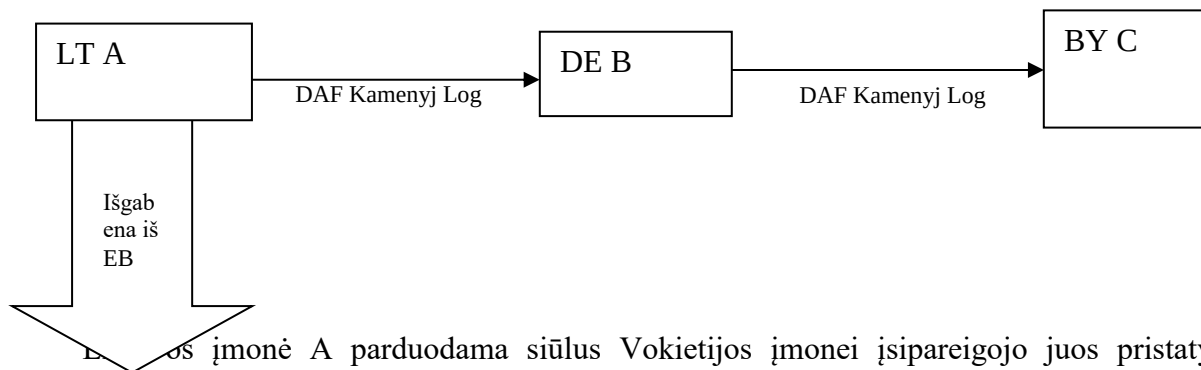
Kadangi Lietuvos įmonės A parduodamiems ananasams yra įforminamas reeksportas, tai neatsižvelgiant į tai, kad prieš pardavimą šiems gaminiams buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, sprendžiant klausimą dėl minėtų gaminių apmokestinimo reikia vadovautis PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatomis.

Kadangi įmonės A pirkėjas, organizuojantis ananasų išgabenimą iš ES teritorijos, yra Lietuvoje įsikūrusi įmonė B, tai įmonė A parduodamus ananasus apmokestina, taikydama standartinį PVM tarifą (tuo atveju, kai prekių išgabenimą organizuoja Lietuvoje neįsikūrusis pirkėjas, žr. šio straipsnio 2 dalies komentarą).

Įmonė B parduodama ananasus taiko 0 proc. PVM tarifą, kadangi jie yra išgabunami iš ES teritorijos ir juos išgabena pati įmonė B.

9 pavyzdys

Lietuvos įmonė A pardavė siūlus Vokietijos įmonei B DAF Kamenyj Log (Baltarusija) sąlygomis, t.y. įmonė A yra atsakinga už prekių pristatymą iki Kamenyj Log. Vokietijos įmonė B perpardavė siūlus Baltarusijos įmonei C tomis pačiomis DAF Kamenyj Log sąlygomis. Kaip parduodamas prekes turėjo apmokestinti įmonės A ir B?



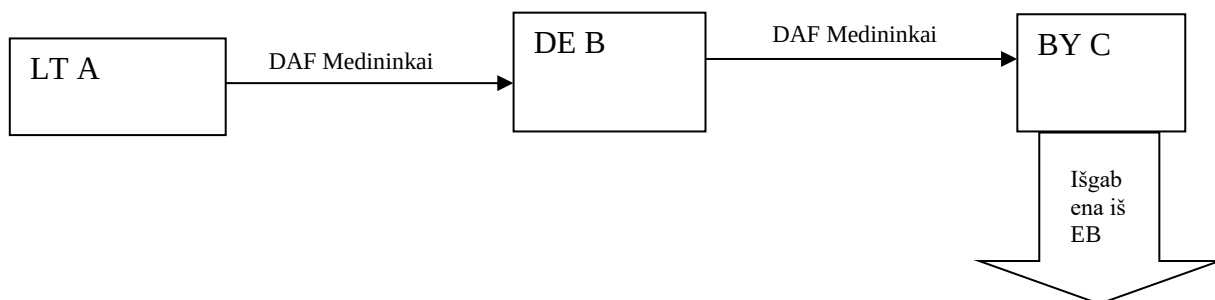
Įmonė A parduodama siūlus Vokietijos įmonei įsipareigojo juos pristatyti į Kamenyj Log. Kadangi, Kamenyj Log yra Baltarusijoje, laikoma, kad Lietuvos įmonė A buvo asmuo, kuris išgabeno siūlus iš ES teritorijos. Taigi, įmonė A parduodama siūlus Vokietijos įmonei

B turėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą, kadangi prekės buvo išgabentos iš ES teritorijos ir jų išgabėnimą organizavo pardavėjas, t.y. pati įmonė A.

Įmonės B parduodami siūlai yra ne PVM objektas Lietuvoje, kadangi įmonės B tiekimas Baltarusijos įmonei C yra laikytinas įvykusi už Lietuvos Respublikos teritorijos ribų.

10 pavyzdys

Lietuvos įmonė A pardavė viščiukus Vokietijos įmonei B DAF Medininkai sąlygomis, t.y. įmonė A yra atsakinga už prekių pristatymą iki Medininkų. Vokietijos įmonė B perpardavė viščiukus Baltarusijos įmonei C tomis pačiomis DAF Medininkai sąlygomis, o Baltarusijos įmonė viščiukus išgabeno iš ES teritorijos. Kaip parduodamus viščiukus turėjo apmokestinti įmonės A ir B?



Lietuvos įmonė A parduodama viščiukus Vokietijos įmonei įsipareigojo juos pristatyti tik į Medininkus. Vokietijos įmonė viščiukų iš ES teritorijos taip pat neišgabeno. Vadinasi, Lietuvos įmonė A parduodama viščiukus Vokietijos įmonei B turėjo taikyti standartinį PVM tarifą, kadangi viščiukų iš ES teritorijos neišgabeno nei Lietuvos įmonė A, nei Vokietijos įmonė B.

Vokietijos įmonė B perparduodama viščiukus Baltarusijos įmonei C turėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą, kadangi viščiukai buvo išgabenti iš ES teritorijos ir juos išgabeno Baltarusijos įmonė C, t.y. pirkėjas, neišsikūręs Lietuvoje (apie atvejus, kai prekių išgabėnimą organizuoja pirkėjas, žr. šio straipsnio 2 dalies komentare). Tačiau, nepaisant to, kad įmonė B savo vykdomam tiekimui taiko 0 proc. PVM tarifą, įmonei B yra privaloma registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje dėl čia vykdomos ekonominės veiklos.

4. Prekių tiekėjas, taikantis 0 proc. PVM tarifą šiuo atveju, turi turėti dokumentus, įrodančius prekių išgabėnimo iš ES teritorijos faktą. Rekomenduojamas dokumentų sąrašas yra nurodytas PVM įstatymo 56 str. 1 d. komentare.

5. 4. Pažymėtina, kad prekių gabenimas nesukuria PVM objekto (išskyrus prekių importą). Todėl tuo atveju, kai prekės yra išvežamos iš ES teritorijos ir nėra įvykęs jų tiekimas (t.y. prekėmis ir toliau disponuoja tas pats asmuo), PVM objektas nebus sukurtas, nepaisant to, kad prekės yra įforminta eksporto muitinės procedūra. Nurodytuoju atveju eksporto muitinės procedūros įforminimui pateikiamas laisvos formos dokumentas ("sąskaita-proforma").

11 pavyzdys

Lietuvos įmonė įformino eksporto procedūrą, išvežė prekes į Rusiją ir padėjo į Rusijoje esantį sandėlį. Prekės, nors ir esančios trečiojoje valstybėje, priklauso tai pačiai Lietuvos įmonei.

Prekių išvežimas iš ES teritorijos nėra prekių tiekimas PVM prasme, ir toks prekių išvežimas nesukuria PVM objekto. Tokiu atveju PVM sąskaita faktūra neišrašoma ir prekių išvežimo iš ES teritorijos operacija PVM deklaracijoje nedeklaruojama. Kai prekės, esančios užsienio sandėlyje,

parduodamos ar įvykdomos kitos prekių tiekimą nusakančios sąlygos, jų vertė deklaruojama PVM deklaracijos (FR0600 forma) 20 laukelyje.

2. Jeigu šiame skyriuje nenustatyta kitaip, tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, jeigu jas pirkėjas, įsikūręs už šalies teritorijos ribų ir neturintis šalies teritorijoje padalinio, ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Sąjungos teritorijos, išskyrus atvejus, kai pirkėjas išgabena įrangą, atsargines dalis ar atsargas, skirtas asmeniniams poreikiams naudojamiems laivams, orlaiviams ar kitoms transporto priemonėms. Kai prekės išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže, 0 procentų PVM tarifas taikomas 42 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas ir tais atvejais, kai tiekiamas prekes iš ES teritorijos išgabena pats jų pirkėjas ar jo užsakymu kitas asmuo. Atkreiptinas dėmesys, kad šios nuostatos yra taikomos tik tuo atveju, jeigu prekių pirkėjas yra įsikūręs už šalies teritorijos ribų ir neturi šalies teritorijoje padalinio.

Taigi 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 41 str. 2 dalies nuostatas gali būti taikomas, jei:

- tiekiamos prekės išgabenamos iš ES teritorijos, ir
 - prekes išgabena arba pats prekių pirkėjas, arba kitas asmuo prekių pirkėjo užsakymu,
- ir
- prekių pirkėjas yra neįsikūręs Lietuvoje.

Tačiau 0 proc. PVM tarifo taikymas nėra siejamas:

1. su tuo, kas eksporto deklaracijoje yra nurodytas kaip prekių eksportuotojas;
2. su tuo, kas trečiojoje valstybėje yra tiekiamų prekių importuotojas;
3. su tuo, ar prekių importuotojas ir jų gavėjas, nurodytas eksporto deklaracijoje, yra tas pats asmuo;
4. su tuo, ar tiekiamas prekes trečiojoje valstybėje importuojantis ar gaunantis asmuo (jei gavėjas nesutampa su importuotoju) yra tas pats asmuo, kuris prekes įsigijo iš tiekėjo;
5. su tuo, ar prekes gaunantis asmuo yra įsikūręs toje valstybėje, į kurią prekės yra gabenamos.

Reikia atkreipti dėmesį, kad 0 proc. PVM tarifas prekių tiekimui yra taikomas tik išgabenant prekes iš ES teritorijos ir turint tokį išgabenimą patvirtinančius įrodymus, tačiau neatsižvelgiama į tai, kurioje ES valstybėje narėje yra pradėta taikyti eksporto procedūra.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė H pardavė 256 stalus Bosnijos ir Hercogovinos įmonei J. Pagal pirkimo-pardavimo sutartį stalus išsigabenti turėjo pati įmonė J. Įmonė J pasamdė UAB D, kad ši nuvežtų stalus į Zimbabvę. Eksporto deklaracijoje buvo nurodyta, kad eksportuotojas yra įmonė H, stalų gavėjas - įmonės J padalinys Zimbabvėje. Stalai turėjo būti išgabenti ne vėliau kaip per 2 mėnesius nuo sandorio sudarymo, o įmonei H turėjo būti pateikti stalų išvežimo iš ES teritorijos įrodymai. Kokį PVM tarifą įmonė H turėjo taikyti parduotiems stalams?

Įmonė H parduotus stalus turėjo apmokestinti taikydama 0 proc. PVM tarifą, kadangi įmonė J Lietuvoje yra neįsikūrusi, stalai iš ES teritorijos buvo išgabenti, juos išgabeno trečias asmuo įmonės J užsakymu, o įmonė H gavo įrodymus apie stalų išgabėnimą iš ES teritorijos.

Tais atvejais, kai šalies teritorijoje įsikūręs asmuo parduoda prekes kitam šalies teritorijoje įsikūrusiam asmeniui, o prekes išgabena ne pardavėjas ar jo užsakymu kitas asmuo, o pats pirkėjas ar jo užsakymu kitas asmuo, tokiame prekių tiekime taikyti 0 proc. PVM tarifą dėl to, kad prekės yra eksportuojamos, nėra pagrindo.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A pardavė čiužinius kitai Lietuvos įmonei B. Įmonė B pasamdė įmonę C, kad pastaroji jos įsigytus čiužinius iš Lietuvos nugabentų į Albaniją. Eksporto deklaracijoje buvo nurodyta, kad eksportuotojas yra įmonė B. Kokiu PVM tarifu Lietuvos įmonė A turėjo apmokestinti parduotus čiužinius?

Atsižvelgiant į tai, kad įmonės A pirkėjas yra įsikūręs Lietuvoje, o čiužinių išvežimą į Albaniją organizavo pirkėjas, t.y. įmonė B, tai įmonė A parduodama čiužinius turėjo taikyti standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė S pardavė 100 vnt. durų kitai Lietuvos įmonei V. Parduotas duris įmonė V išgabena į Senegalą. Eksporto deklaracijoje nurodyta, kad eksportuotojas yra įmonė S. Kokiu PVM tarifu Lietuvos įmonė S turėjo apmokestinti parduotas duris?

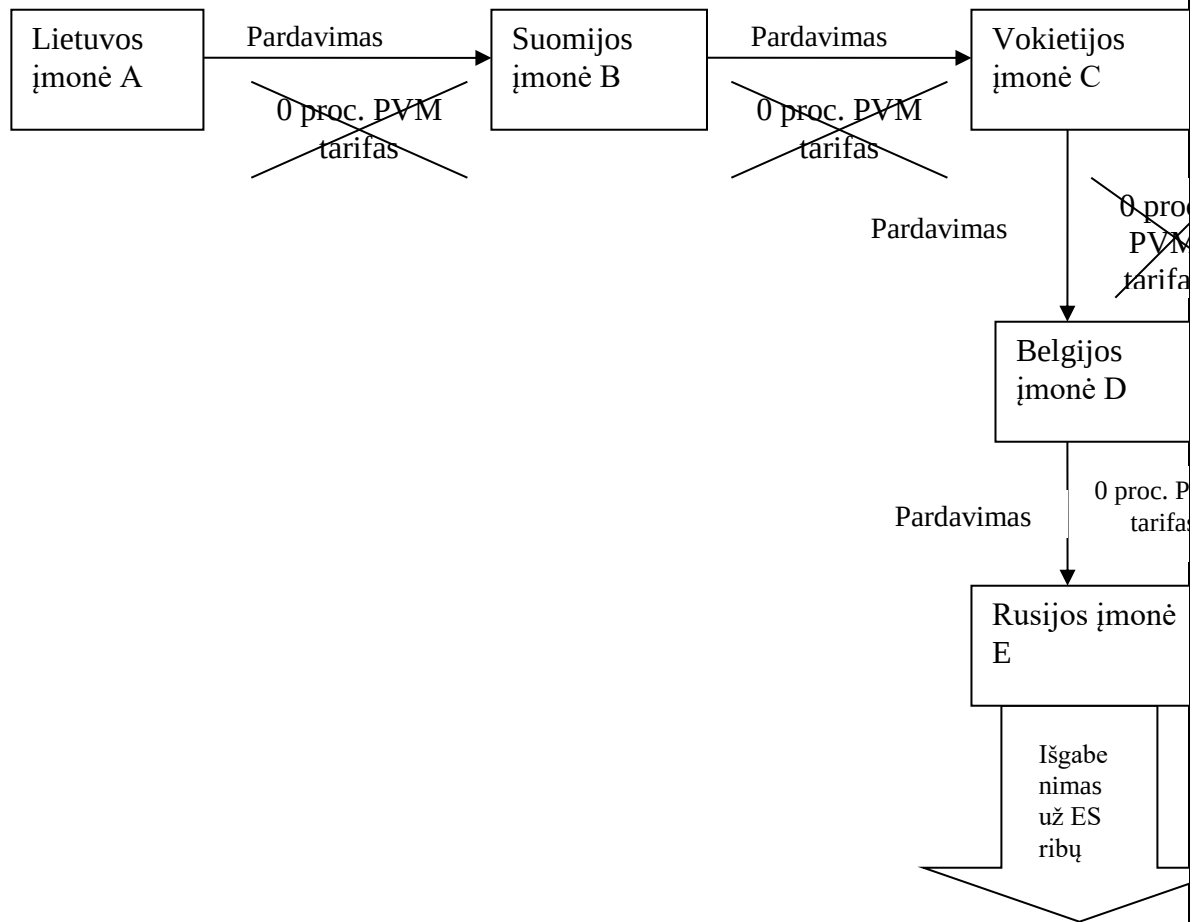
Atsižvelgiant į tai, kad įmonė V yra įsikūrusi Lietuvoje ir nupirktas duris pati išsigabena iš ES teritorijos, tai įmonė S parduodama duris turėjo taikyti standartinį PVM tarifą.

2. Tais atvejais, kai yra tų pačių prekių pardavimo grandinė, sprendžiant klausimą dėl 0 PVM tarifo taikymo, vadovaujantis PVM įstatymo 41 str. 2 dalies nuostatomis, yra labai svarbu nustatyti, kuris asmuo, t.y. pirkėjas ar pardavėjas, vežė prekes ar organizavo jų vežimą.

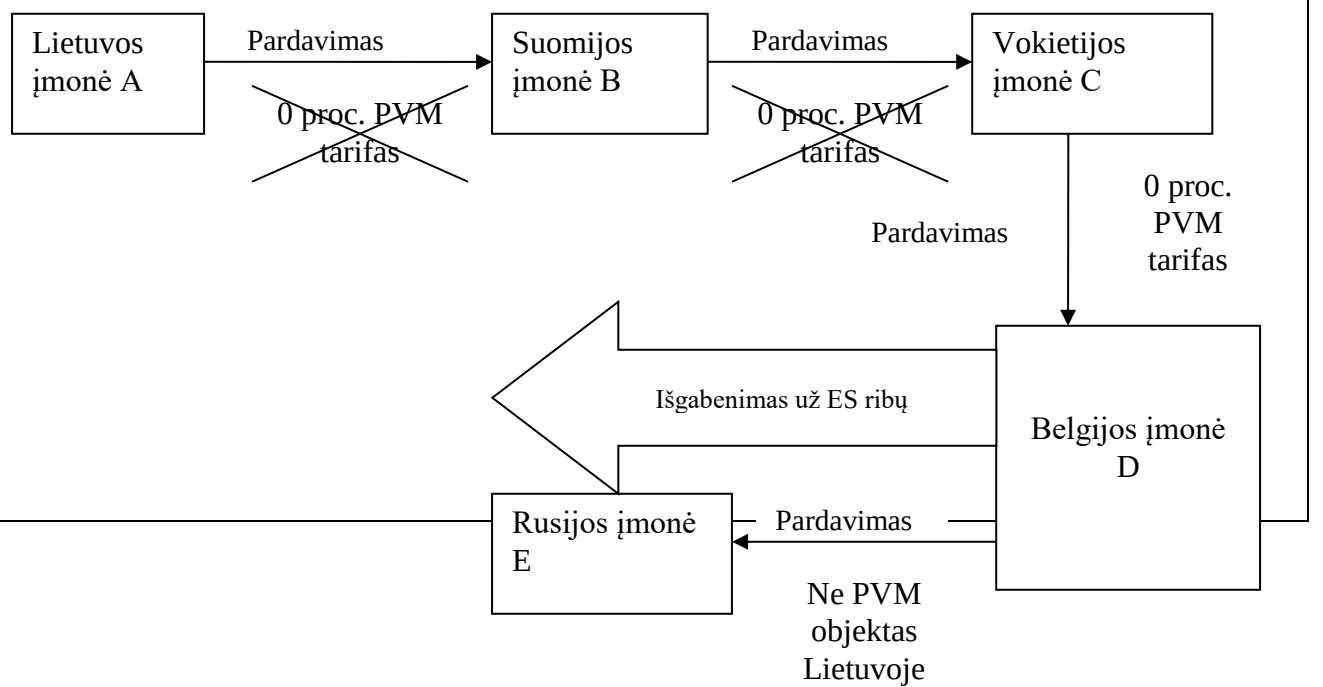
Pažymėtina, kad pardavimų grandinėse tas pats asmuo vienu atveju veikia kaip pirkėjas, kitu kaip pardavėjas, todėl vertinant, kas vežė prekes ar organizavo prekių vežimą, būtina įvertinti, kaip konkretus asmuo atitinkamame sandoryje veikė, t.y. buvo pirkėjas ar pardavėjas. Priklausomai nuo šios aplinkybės sprendžiant 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių, kurios yra išgabėamos iš ES teritorijos, tiekimui gali tekti vadovautis arba PVM įstatymo 41 str. 1 dalies, arba 41 str. 2 dalies nuostatomis.

Pardavimų grandinėse 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik toje grandyje, kurioje kaip pardavėjas ar pirkėjas dalyvaujantis asmuo yra ir asmuo atsakingas už prekių išgabėnimą iš ES teritorijos. Tokiais atvejais, kai pardavimų grandinė, pavyzdžiui, sudaro 4 grandys, o prekių išgabėtimas iš ES teritorijos yra organizuojamas tik 4 grandyje ir tai daro 4 grandyje kaip pirkėjas veikiantis asmuo, tai ir 0 proc. PVM tarifas (atsižvelgiant į kitas sąlygas) gali būti taikomas tik šioje 4 grandyje. Jei tokių 4 grandinių sandoryje išgabėnimą organizuoja asmuo, kuris ketvirtoje grandyje veikia kaip pardavėjas, o 3 grandyje kaip pirkėjas, tai 0 proc. PVM tarifas (atsižvelgiant į kitas sąlygas) galėtų būti taikomas jau 3 grandyje. Kitaip tariant, 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas toje grandyje, kurioje veikiantys asmenys pirmieji atitinka būtinas 0 proc. PVM tarifo taikymui sąlygas.

4 pavyzdys
I variantas

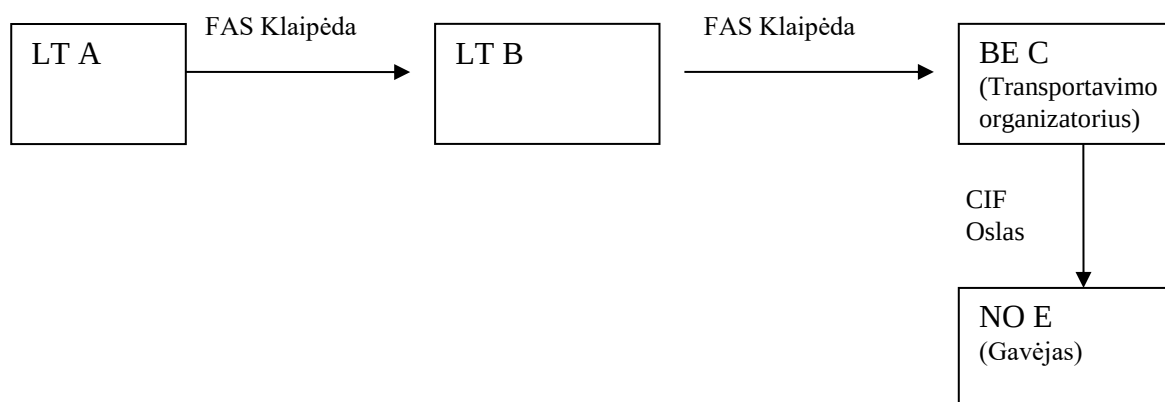


II variantas



5 pavyzdys

Lietuvos įmonė A FAS Klaipėda sąlygomis (t.y. pardavėjas neorganizuoja prekių gabenimo, pristato parduotas prekes tik iki prekių pakrovimo į laivą vietos) parduoda žaislinius meškiukus kitai Lietuvos įmonei B. Lietuvos įmonė B tuos pačius žaislinius meškiukus FAS Klaipėda sąlygomis perparduoda Belgijos įmonei C, neįsikūrusiai Lietuvoje, sutartyje numatydama, kad įmonė C pateiks įmonei B meškiukų išgabėmą iš ES patvirtinančius dokumentus. Belgijos įmonė C įsigytus žaislinius meškiukus perparduoda dar kartą Norvegijos įmonei E CIF Oslas sąlygomis (t.y. žaislinių meškiukų pristatymą į Oslą organizuoja ir apmoka įmonė C). Kokių tarifų parduodamus žaislinius meškiukus turi apmokestinti įmonės A, B, ir C?



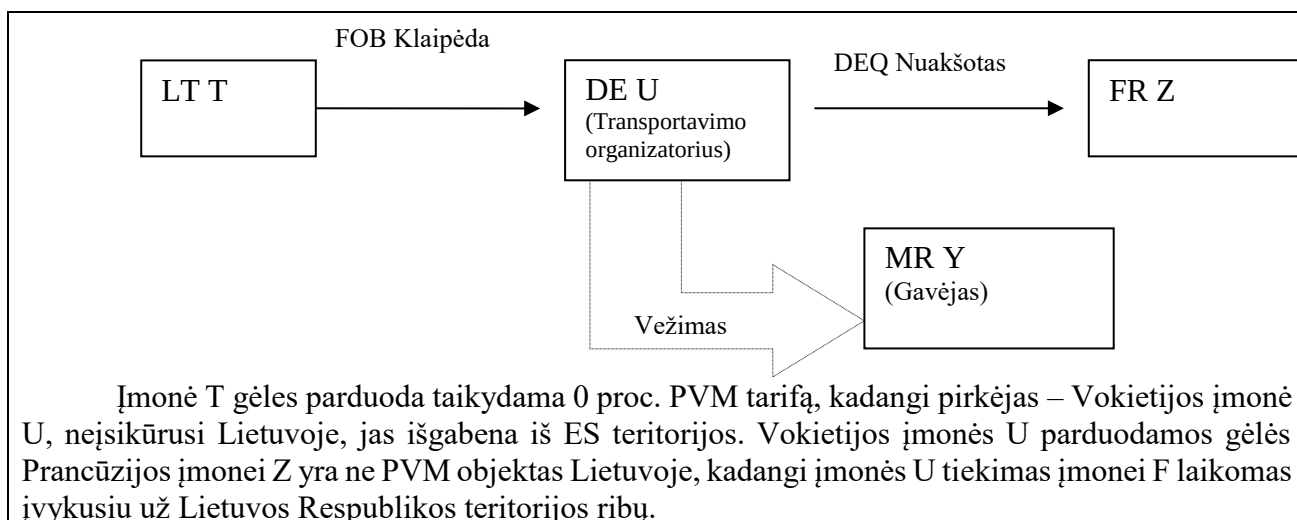
Įmonė A turi taikyti standartinį PVM tarifą, kadangi ji parduoda žaislinius meškiukus Lietuvoje įsikūrusiai įmonei ir nėra atsakinga už parduotų meškiukų išgabėmą iš ES teritorijos.

Įmonė B perparduotus meškiukus apmokestina taikydama 0 proc. PVM tarifą, kadangi juos parduoda Lietuvoje neįsikūrusiai įmonei, kuri šiuos meškiukus pati ir išgabena, o įmonė B gauna įrodymus, patvirtinančius meškiukų išgabėmimo faktą.

Įmonės C perparduodami meškiukai yra ne PVM objektas Lietuvoje, kadangi įmonės C tiekimas Norvegijos įmonei E yra laikytinas įvykiu už Lietuvos Respublikos teritorijos ribų.

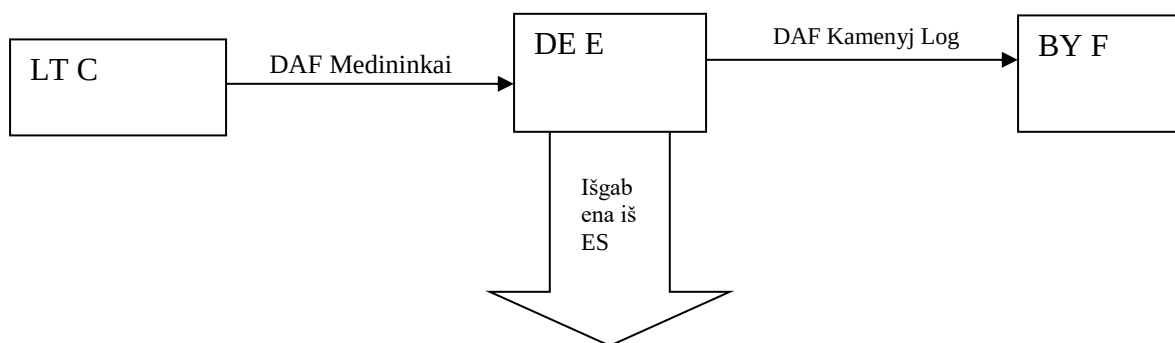
6 pavyzdys

Lietuvos įmonė T parduoda gėles Vokietijos įmonei U, kuri yra įsiregistravusi Lietuvoje PVM mokėtoja, tačiau nėra Lietuvoje įsikūrusi. Sandoris tarp įmonės T ir įmonės U sudaromas FOB Klaipėda sąlygomis, t.y. įmonė T turi pakrauti gėles į laivą ir apmokėti jų krovimo kaštus, tačiau transportavimo iš Klaipėdos uosto įmonė T neorganizuoja ir tokio transportavimo kaštų nemoka. Įmonė U nupirkta gėles iš karto parduoda Prancūzijos įmonei Z, Lietuvoje neįsikūrusiai ir neįsiregistravusiai PVM mokėtojai, DEQ Nuakšotas sąlygomis, t.y. įmonė U turi pristatyti gėles į Maurititanijos uostą Nuakšotą, apmokėti transportavimo ir iškrovimo kaštus. Nuakšote faktinis gėlių gavėjas yra ne Prancūzijos įmonė Z, o Maurititanijos įmonė Y. Kokį PVM tarifą parduodamoms gėlėms turi taikyti įmonė T ir kokį įmonė U?



7 pavyzdys

Lietuvos įmonė C pardavė ventiliatorius Vokietijos įmonei E, neįsikūrusiai Lietuvoje, DAF Medininkai sąlygomis, t.y. įmonė C yra atsakinga už prekių pristatymą iki Medininkų. Vokietijos įmonė E prekes perpardavė Baltarusijos įmonei F DAF Kamenyj Log sąlygomis, t.y. Vokietijos įmonė išgabeno ventiliatorius iš ES teritorijos. Kaip parduodamas prekes turėjo apmokestinti įmonės C ir E?

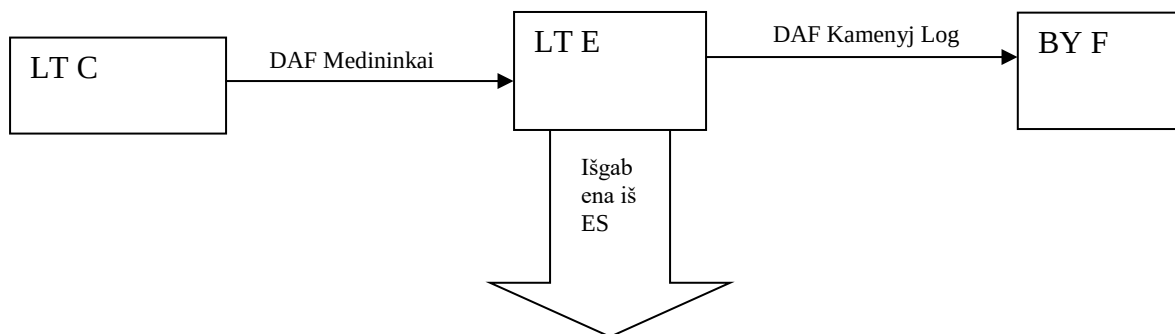


Lietuvos įmonė C parduodama ventiliatorius Vokietijos įmonei E įsipareigojo juos pristatyti tik į Medininkus. Tačiau Vokietijos įmonė E ventiliatorius iš ES teritorijos išgabeno. Vadinasi, Lietuvos įmonė C parduodama ventiliatorius Vokietijos įmonei E turėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą, kadangi ventiliatoriai iš ES teritorijos buvo išgabenti ir juos išgabeno Lietuvoje neįsikūręs įmonės C pirkėjas..

Vokietijos įmonė E perparduodami ventiliatoriai yra ne PVM objektas Lietuvoje, kadangi įmonės E tiekimas Baltarusijos įmonei F yra laikytinas įvykusi už Lietuvos Respublikos teritorijos ribų.

8 pavyzdys

Lietuvos įmonė C pardavė kondicionierius Lietuvos įmonei E DAF Medininkai sąlygomis, t.y. įmonė C yra atsakinga už kondicionierių pristatymą iki Medininkų. Lietuvos įmonė E kondicionierius perpardavė Baltarusijos įmonei F DAF Kamenyj Log sąlygomis. Kaip parduodamus kondicionierius turėjo apmokestinti įmonės C ir E?



Lietuvos įmonė C parduodama kondicionierius Lietuvos įmonei E įsipareigojo juos pristatyti į Medininkus, t.y. įmonė C kondicionierių iš ES teritorijos neišgabeno. Kondicionierius iš ES teritorijos išgabeno įmonė E, kuri yra įsikūrusi Lietuvoje. Vadinasi, įmonė C parduodama kondicionierius turėjo taikyti standartinį PVM tarifą, kadangi nors kondicionieriai buvo išgabenti iš ES teritorijos, tačiau juos išgabeno įmonės C pirkėjas, įsikūręs Lietuvoje.

Įmonė E parduodama kondicionierius turėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą, kadangi kondicionieriai buvo išgabenti iš ES teritorijos ir juos išgabeno pardavėjas (apie atvejus, kaip turi būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, kai prekes išgabena pardavėjas, žr. šio komentaro 1 dalį).

3. Prekių tiekėjas, taikantis 0 proc. PVM tarifą privalo turėti dokumentus, įrodančius prekių išgabenimo iš ES teritorijos faktą, taip pat dokumentus, leidžiančius nustatyti, kas buvo atsakingas už prekių transportavimo organizavimą ir pan. Rekomenduojamas dokumentų sąrašas yra nurodytas PVM įstatymo 56 str. 1 d. komentare.

4. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad PVM įstatymo 41 str. 2 dalies nuostatos netaikomos tuo atveju, kai pirkėjas išgabena įrangą, atsargines dalis ar atsargas, skirtas asmeniniams poreikiams naudojamiems laivams, orlaiviams ar kitoms transporto priemonėms. Šių prekių tiekimas apmokestinamas taikant toms prekėms nustatytą PVM tarifą (išskyrus tuos atvejus, kai 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas PVM įstatymo 42 str. nustatyta tvarka).

Jeigu prekių pirkėjas yra užsienio keleivis ir išgabena prekes asmeniname bagaže, 0 proc. PVM tarifas tokiam prekių tiekimui taikomas PVM įstatymo 42 str. nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 42 str. komentarą).

(PVMĮ 41 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2014-06-16 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-10083).

5. Šio straipsnio nuostatos, t.y. 0 proc. PVM tarifas, gali būti taikomos ir Lietuvos Respublikos ar kitų valstybių diplomatinėms atstovyboms, konsulinėms įstaigoms, įsikūrusioms trečiojoje valstybėje (pvz., Rusijos Federacijoje, Baltarusijoje, Ukrainoje, Norvegijoje ir t. t.) (toliau-atstovybė),

Lietuvos Respublikoje įsigyjamos prekės, jeigu prekės atstovybės (prekių pirkėjo) ar jos samdytu transportu išgabenamos (t.y. eksportuojamos) iš Lietuvos Respublikos į trečią valstybę.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu prekių pardavėjas turi dokumentus, įrodančius prekių išgabenimo (t.y. prekių eksporto) iš ES teritorijos faktą. Rekomenduojamų dokumentų, įrodančių 0 proc. tarifo taikymo pagrįstumą, sąrašas yra nurodytas PVM įstatymo 56 straipsnio komentare.

9 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda baldus Lietuvos Respublikos atstovybei, įsikūrusiai Baltarusijoje, (toliau – atstovybė). Pagal Lietuvos įmonės A ir atstovybės sudarytą sutartį baldus iš Vilniaus iki Minsko savo transportu išsigabena baldų pirkėjas, t.y. atstovybė. Kokiu PVM tarifu Lietuvos įmonė A turi apmokestinti minėtus baldus?

Jeigu Lietuvos įmonė A turės dokumentus, įrodančius prekių pirkėjo ar jo užsakymu kito asmens prekių išgabenimo (t.y. eksporto) iš šalies teritorijos į Baltarusiją faktą, tai parduotas prekes atstovybei ji galės apmokestinti taikant 0 proc. PVM tarifą.

(PVMĮ 41 straipsnio 2 dalies komentaras papildytas 5 punktu ir 9 pavyzdžiu pagal VMI prie FM viršininko 2014-03-19 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-3476).

42 straipsnis. Keleivių išgabenamos prekės

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos asmenų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Sąjungos teritorijoje (toliau šiam straipsnyje – užsienio keleivis), išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos Lietuvos Respublikoje įsigytos prekės, kurių vertė viršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą minimalią ribą. Užsienio keleivis privalo įrodyti, kad jo nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Sąjungos teritorijoje, pateikdamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytos rūšies dokumentą.

Komentaras

1. Vadovaujantis šio straipsnio nuostatomis bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. [nutarimu Nr. 899](#) „Dėl pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo užsienio asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Sąjungos teritorijoje“ (toliau Nutarimas), užsienio keleivių įsigijamos prekės, kurias šie keleiviai išgabena iš Europos Sąjungos (toliau - ES) teritorijos, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

2. Užsienio keleiviais šio straipsnio tikslais yra laikomi bet kokie fiziniai asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra ES teritorijoje, nepriklausomai nuo to, kokios valstybės piliečiais jie yra (pvz., užsienio keleiviu laikomas Lietuvos pilietis, nuolat gyvenantis Norvegijoje, kai tuo tarpu Norvegijos pilietis, nuolat gyvenantis Lietuvoje, nėra laikomas užsienio keleiviu, taip pat, užsienio keleiviu bus laikomas asmuo, kuris yra Šiaurės Airijos pilietis, tačiau, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta yra Didžiojoje Britanijoje). Nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka yra apibrėžta PVM įstatymo 2 straipsnio 19 dalies komentare.

3. Užsienio keleivis, pageidaujantis susigrąžinti PVM, prekių įsigijimo metu prekybininkui privalo pateikti dokumentus, pagal kuriuos galima nustatyti užsienio keleivio tapatybę ir kuriais įrodoma, kad užsienio keleivio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra ES teritorijoje (asmens pasą, asmens identifikavimo (tapatybės) kortelę, nuolatinį leidimą gyventi ar dirbti trečiojoje valstybėje ir panašiai).

Užsienio keleiviais, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra ES teritorijoje, laikytini asmenys, kurių nuolatinis adresas arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra ne ES. Šiais atvejais nuolatinė gyvenamoji vieta reiškia vietą, įrašytą pase, asmens tapatybės kortelėje ar kitame dokumente, kurį valstybė narė, kurios teritorijoje vykdomas tiekimas, pripažįsta asmens tapatybę patvirtinančiu dokumentu. Nustatant nuolatinį adresą ar nuolatinę gyvenamąją vietą galima remtis vienu įrodymu, tačiau jis gali būti papildytas ir kitais dokumentais.

Paprastai pase, asmens tapatybės kortelėje ar kitame asmens tapatybę patvirtinančiame dokumente nėra informacijos apie nuolatinį adresą (gyvenamosios vietos adresas nenurodytas). Tačiau, galima daryti prielaidą, kad nuolatinė gyvenamoji vieta yra dokumentą išdavusioje šalyje, ir asmens nuolatinė gyvenamoji vieta gali būti įrodoma pateikiant asmens tapatybę patvirtinantį dokumentą, t. y.: pasą arba asmens identifikavimo (tapatybės) kortelę.

Tuo atveju, jeigu asmens tapatybę patvirtinantis dokumentas yra išduotas ES valstybėje narėje, tai norint įrodyti, kad užsienio keleivio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra ES teritorijoje, privaloma pateikti kitą dokumentą (pvz., nekilnojamojo turto nuomos, darbo sutartis ar kt.), kuriuo remiantis prekybininkas, kuris teikia klientui PVM grąžinimo paslaugą, gali įsitikinti, kad asmuo yra trečiosios valstybės arba teritorijos nuolatinis gyventojas. Užsienio keleiviai, kurie turi nuolatinę gyvenamąją vietą užsienio valstybėje, taip pat galėtų pateikti atitinkamos užsienio šalies tai patvirtinančią pažymą.

Nuolatinė gyvenamąją vietą PVM įstatymo tikslais yra laikoma ta valstybė, kurioje fizinis asmuo turi nuolatinę gyvenamąją vietą, o jeigu nuolatinės gyvenamosios vietos nustatyti neįmanoma - valstybė, kurioje yra to asmens interesų (asmeninių, socialinių, ekonominių) vieta. Vertinant, kurioje valstybėje yra asmens asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta, reikia atsižvelgti į kriterijų visumą. Objektiviais kriterijais galima laikyti asmens turto buvimo, pajamų šaltinio buvimo vietą, darbo ar kitą veiklą, jo šeimos nuolatinę gyvenamąją vietą, jo šeimyninius ryšius, asmens pilietybę ir panašiai. Laikoma, kad fizinio asmens asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra Lietuvoje, jeigu Lietuvoje yra didžioji jam nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo ir kilnojamojo turto dalis, jo banko sąskaitos, jo šeimos nuolatinė gyvenamoji vieta, toks asmuo turi Lietuvos Respublikos pilietybę, jis vykdo veiklą (ne tik darbo, bet ir politinę, kultūrinę, visuomeninę ir t.t.) Lietuvoje ir panašiai. Bet kokiu atveju būtina atsižvelgti į su konkrečiu asmeniu susijusią visą informaciją tam, kad būtų įmanoma konstatuoti, ar tam tikra valstybė gali būti laikoma nuolatinės gyvenamosios vietos valstybe.

Už nepilnamečius keleivius PVM grąžinimo užsienio keleiviui (TaxFree) deklaracijos nėra užpildomos.

4. ES teritoriją šio straipsnio tikslais apima valstybių narių teritorijos, kaip jos apibrėžtos PVM įstatymo 2 straipsnio 39 dalyje.

5. Patalpose, kuriose vykdoma prekyba, prie kasos turi būti užrašas anglų kalba „Tax free shopping“. Užsienio keleiviui, pageidaujančiam už įsigytas prekes susigrąžinti PVM, PVM grąžinimo sąlygos (anglų ar kitomis užsienio kalbomis) turi būti pateikiamos spausdintine forma (lankstinukas, brošiūra ir panašiai) arba užsienio keleiviui turi būti pateikiama nuoroda į interneto svetainę, kurioje jis galėtų susipažinti su PVM grąžinimo sąlygomis. Jose taip pat turi būti nurodytas už PVM grąžinimo paslaugas imamas atlygis (jeigu jis imamas).

6. PVM grąžinimas („Tax free shopping“) nėra taikomas įsigyjant prekes elektroninėse parduotuvėse, todėl dėl PVM grąžinimo taikymo į prekybininką užsienio keleivis gali kreiptis tik tais atvejais, kai prekių įsigijimas atliekamas fizinėse prekybininko prekybos vietose, esančiose Lietuvos Respublikos teritorijoje, metu.

7. Užsienio keleiviui pirkimo metu sumokėtas PVM gali būti grąžinamas, kai įsigytų prekių vertė (įskaitant PVM) yra ne mažesnė kaip 40 eurų ir kai visi muitinės formalumai, susiję su įsigytų

prekių išgabenimu iš ES teritorijos, atliekami ne vėliau kaip iki trečio mėnesio, einančio po to mėnesio, kurį įsigytos prekės, paskutinės dienos bei, kai įsigyjamoms prekėms atitinka abi šias sąlygas:

1) prekės neturi turėti akivaizdžių naudojimo (vartojimo) požymių, etikečių ar kitų ženklavimo priemonių panaikinimo požymių. Vertindamas atitiktį šiai sąlygai, Lietuvos Respublikos muitinės pareigūnas gali atsižvelgti ir į kitus prekių išvaizdos požymius, kurių visuma neturėtų kelti įtarimo, kad prekės pradėtos naudoti (vartoti);

2) prekės neturi būti pakeisto pavidalo.

8. PVM negražinamas už prekes, kurios dėl savo rūšies, paskirties ar kiekio akivaizdžiai negali būti laikomos skirtomis asmeniniams (nekomerciniams) tikslams (pvz., užsienio keleivis iš prekybininko Lietuvoje perka 5 vnt. šaldytuvų, 10 vnt. kompiuterių ir pan.).

9. Prekybininkas įsitikinęs, kad prekių pirkėjas yra užsienio keleivis ir, kad jis perka prekių ne mažiau kaip už 40 eurų (įskaitant PVM) užsienio keleivio, pageidaujančio susigrąžinti PVM už prekes, prašymu privalo užpildyti ir užsienio keleiviui pateikti PVM grąžinimo užsienio keleiviams deklaraciją (toliau – PVM grąžinimo deklaracija) vadovaudamasis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2022 m. gegužės 11 d. [įsakymu Nr. VA-47](#) patvirtintomis Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo užsienio keleiviui deklaracijos užpildymo ir pateikimo taisyklėmis (toliau - PVM grąžinimo deklaracijos užpildymo taisyklės).

10. Užpildęs PVM grąžinimo deklaracijos duomenis, prekybininkas užsienio keleiviui privalo pateikti: arba užpildytos PVM grąžinimo deklaracijos elektroninį vaizdą su brūkšninio kodu arba QR kodu (pvz., nusiųsti užsienio keleivio nurodytu el. paštu pdf, jpeg ar kito formato failą su PVM grąžinimo deklaracijos vaizdu), arba PVM grąžinimo deklaracijos brūkšninį kodą arba QR kodą, arba nuorodą į PVM grąžinimo deklaraciją pardavėjo / tarpininko portale, su kuria užsienio keleivis galės gauti ir pateikti Lietuvos Respublikos muitinės pareigūnui PVM grąžinimo deklaracijos elektroninį vaizdą su brūkšninio kodu arba QR kodu. Tačiau, jeigu užsienio keleivis pageidauja, prekybininkas turi atspausdinti PVM grąžinimo deklaraciją (su brūkšninio kodu arba QR kodu) arba pateikti interneto svetainės nuorodą, kuria naudodamasis užsienio keleivis galėtų atspausdinti deklaraciją pats.

11. Išvykstant iš ES teritorijos per Lietuvos Respublikos sienos patikros punktą, užsienio keleivis muitinės pareigūnui turi pateikti:

1) iš prekybininko gautos PVM grąžinimo deklaracijos brūkšninį kodą, QR kodą, unikalų numerį arba popierinę PVM grąžinimo deklaraciją;

2) Lietuvos Respublikos muitinės pareigūnui pareikalavus, kasos aparato kvitą (kvitus) arba kitus, atsiskaitymą už PVM grąžinimo deklaracijoje nurodytas prekes, patvirtinančius dokumentus.

12. Muitinės pareigūnui, patikrinus užsienio keleivio pateiktas PVM grąžinimo deklaracijoje įrašytas prekes ir įvertinus ar jos visos išvežamos, ar nėra pažeisti Nutarime išgabenamoms prekėms nustatyti reikalavimai, patikrinimo rezultatai pažymimi Muitinės departamento e. sistemoje ir duomenys apie prekių išgabenimą iš ES prekybininkui perduodami į prekybininko naudojamą e. sistemą naudojantis žiniatinklio paslaugomis.

13. Išvykstant iš ES teritorijos per kitos ES valstybės narės sienos perėjimo punktą, užsienio keleivis muitinės pareigūnui privalo pateikti atspausdintą PVM grąžinimo deklaraciją, kurioje muitinės pareigūnas pažymi prekių išgabenimą iš ES teritorijos.

Atspausdintą ir kitos ES valstybės narės muitinės pareigūno pažymėtą PVM grąžinimo deklaraciją užsienio keleivis privalo pateikti prekybininkui, iš kurio prekės pirktos, arba tarpininkui, kurio paslaugomis naudojasi prekybininkas, prekybininko ir (ar) tarpininko nustatytu būdu (pvz., el. paštu), tiesiogiai.

14. Užsienio keleivis, siekiantis iš prekybininko susigrąžinti sumokėtą PVM, visus muitinės formalumus susijusius su iš ES teritorijos išgabenamomis prekėmis turi atlikti ne vėliau, kaip iki trečio mėnesio, einančio po to mėnesio, kurį įsigytos prekės, paskutinės dienos.

Tuo atveju, jeigu užsienio keleivis visus muitinės formalumus susijusius su iš ES išgabenamomis prekėmis atliko laiku, tai remiantis MAĮ 68 straipsnio nuostatomis, prekybininkas užsienio keleiviui PVM gali grąžinti ne vėliau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais prekės buvo parduotos, sausio 1 dienos.

15. Užsienio keleiviui jo sumokėtas PVM grąžinamas, kai prekybininkui arba tarpininkui, kurio paslaugomis naudojasi prekybininkas, pateikiamas prekių išgabenimo iš ES teritorijos patvirtinimas (t. y. gavus patvirtinimą į e. sistemą arba užsienio keleiviui tiesiogiai pateiktus popierinę PVM grąžinimo deklaraciją).

16. Grąžinama suma pervedama į užsienio keleivio nurodytą sąskaitą mokėjimo ar kredito įstaigoje arba grąžinama kitais būdais. Visais atvejais iš grąžinamos PVM sumos turi būti atimamas už PVM grąžinimo paslaugas imamas atlygis (jeigu atlygis imamas), taip pat mokėjimo ar kredito įstaigų paslaugų kaina (jeigu grąžinamas PVM pervedamas į sąskaitą mokėjimo ar kredito įstaigoje).

2. Šio straipsnio 1 dalies nuostatos įgyvendinamos grąžinant nurodytiesiems užsienio keleiviams PVM sumą, kurią jie sumokėjo už Lietuvos Respublikoje įsigytas ir išgabenamas prekes. Šių nuostatų taikymo tvarką ir atvejus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

Komentaras

1. Vadovaujantis Nutarimu patvirtintomis taisyklėmis, 0 proc. PVM tarifas, kai Lietuvos Respublikos teritorijoje prekes įsigyjantis užsienio keleivis, jas išgabena iš ES teritorijos, taikomas grąžinant šiam užsienio keleiviui įsigijimo metu sumokėtą PVM sumą.

2. Prekybininkai užsienio keleiviui grąžinti PVM gali patys arba gali naudotis tarpininkų - kitų asmenų, kurie teikia PVM grąžinimo užsienio keleiviams (tarpininkavimo) paslaugas ir su kuriais prekybininkas yra sudaręs sutartį dėl PVM grąžinimo užsienio keleiviams (tarpininkavimo), paslaugų.

3. Nuo 2022 m. spalio 1 d. prekybininkai / tarpininkai gali teikti tik elektronines PVM grąžinimo deklaracijas. PVM grąžinimo deklaracijos duomenys VMI perduodami elektroniniu būdu.

4. PVM grąžinimo deklaraciją prekybininkas užpildo savo naudojamoje elektroninėje duomenų tvarkymo sistemoje (toliau e. sistema), vadovaujantis PVM grąžinimo deklaracijos užpildymo taisyklėmis.

Tuo atveju, kai prekybininkas naudojasi tarpininko paslaugomis, PVM grąžinimo deklaracijai užpildyti reikalingus pardavimo duomenis prekybininkas registruoja tarpininko platformoje ar sutartu būdu pateikia tarpininkui pagal savo e. sistemoje įvestus duomenis.

5. PVM grąžinimo deklaracija gali būti įforminta:

1) pagal kiekvieną prekių pardavimą įforminantį kasos aparato kvitą ar kitą atsiskaitymą patvirtinantį dokumentą (toliau – atsiskaitymo dokumentai) arba

2) pagal visus atsiskaitymo dokumentus už visas užsienio keleivio per vieną kalendorinę dieną iš to paties prekybininko kelis kartus įsigytas prekes.

6. Užpildytą PVM grąžinimo deklaraciją prekybininkas privalo perduoti VMI. PVM grąžinimo deklaracijos duomenys VMI privalo būti pateikti iš karto po to, kai įvyko pardavimas ir kai prekybininkas PVM grąžinimo deklaracijai užpildyti reikalingus duomenis užregistravo savo ar tarpininko e. sistemoje.

7. PVM grąžinimo deklaracijos duomenys VMI perduodami elektroniniu būdu, naudojantis žiniatinklio paslauga, pateikiant XML formato PVM grąžinimo deklaracijos duomenų rinkmeną (viena XML formato duomenų rinkmena skirta vienos PVM grąžinimo deklaracijos duomenims pateikti). Jeigu dėl VMI žiniatinklio paslaugos neveikimo prekybininkui / tarpininkui nepavyko pateikti PVM grąžinimo deklaracijos duomenų VMI, pradėjus veikti žiniatinklio paslaugai, PVM grąžinimo deklaracijos duomenys turi būti pateikti VMI nedelsiant.

8. Žiniatinklio paslaugomis perduodama PVM grąžinimo deklaracijos duomenų rinkmena turi būti rengiama ir užpildoma, vadovaujantis PVM grąžinimo deklaracijos duomenų rinkmenos XML struktūros apraše bei PVM grąžinimo užsienio keleiviui duomenų mainų [specifikacijoje](#) nustatytais reikalavimais, patvirtintais PVM grąžinimo deklaracijos užpildymo taisyklėse.

9. Prisijungimas prie žiniatinklio paslaugos vyksta perduodant naudotojo sertifikatą, kurio viešasis raktas yra saugomas Išmaniosios mokesčių administravimo informacinės sistemos (toliau – i. MAS) sertifikatų saugykloje. Kliento sertifikatai generuojami ir užregistruojami, užsakant i. MAS žiniatinklio paslaugas (i. MAS -> Žiniatinklio paslaugos -> Užsakyti sertifikatą).

10. Žiniatinklio paslaugos URL adresas (pasiekiamas su galiojančiu i. MAS duomenų teikimo sertifikatu):

<https://taxfree-ws.vmi.lt:8843/VATRefundforForeignTravelerTR>

11. Žiniatinklio paslaugos testinės aplinkos URL adresas (pasiekiamas su galiojančiu i. MAS duomenų teikimo sertifikatu):

<https://taxfree-tst-ws.vmi.lt:8844/VATRefundforForeignTravelerTR>

12. Informacija apie prekių išvežimą iš ES teritorijos per e. sistemą prekybininkui pateikiama, jeigu prekių išvežimas iš ES teritorijos Lietuvos Respublikos valstybės sienos perėjimo punkte patvirtinamas e. sistemos priemonėmis. Kitais atvejais (t. y., kai prekės išgabenamas ne per Lietuvos Respublikos, o per kitos valstybės narės sienos perėjimo punktą, kurios muitinės pareigūnas patvirtina prekių išgabenimą iš ES teritorijos popierinėje PVM grąžinimo deklaracijoje) duomenys apie prekių išgabenimą iš ES teritorijos per e. sistemą prekybininkui nėra pateikiami.

13. Informacija apie prekių išgabenimą gaunama elektroniniu būdu, naudojantis žiniatinklio paslauga. Duomenys apie VMI priimtų deklaracijų būseną gaunami, kviečiant žiniatinklio paslaugos metodą queryDeclarations, jame nurodant reikiamus paieškos kriterijus. Informacija (atsakymas) apie deklaracijoje nurodytų prekių (ne)išvežimą gaunama, kviečiant žiniatinklio paslaugos metodą getInfoOnExportedGoods, jame nurodant deklaracijos DocId.

14. Prekybininkui, įvykdžius PVM išmokėjimą užsienio keleiviui, informacija apie PVM grąžinimo būdą turi būti pateikta VMI žiniatinklio paslaugomis, perduodant XML formato duomenų rinkmeną.

(PVMĮ 42 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM (2024-12-10 Nr.(18.2-31-2 Mr)- RM-46199)

43 straipsnis. Laivai ir orlaiviai

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas tiekimas, priežiūra, remontas ir (arba) pertvarkymas (modernizavimas), taip pat nuoma ar čarteris:

1) atvirojoje jūroje plaukiojančių laivų, skirtų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti;

2) jūrų žvejybos laivų;

3) laivų, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje.

Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamas šioje dalyje nurodytų laivų tiekimas, priežiūra, remontas (arba) pertvarkymas (modernizavimas), nuoma ar čarteris.

2. Laivo priežiūros paslaugomis yra laikoma laivo ar jo dalių priežiūra, laivo valymas, dezinfekavimas ir skalbimo paslaugos, išskyrus tuos atvejus, kai šios paslaugos yra skirtos įgulos ar keleivių privatiems poreikiams tenkinti.

3. Laivo pertvarkymu (modernizavimu) yra laikomas laivo perstatymas arba pailginimas, laivo įrangos atnaujinimas ar pagerinimas ir laivo struktūros pakeitimas. Atkreiptinas dėmesys, kad šios nuostatos gali būti taikomos tik tuo atveju, kai dėl tokio perplanavimo nesikeičia laivo paskirtis. Atitinkamai šio straipsnio nuostatos negali būti taikomos tais atvejais, kai perplanuojamas laivas, neatitinkantis šio straipsnio nuostatų, net jeigu po tokio perplanavimo laivas šias nuostatas atitiktų.

4. Atkreipiame dėmesį į tai, kad laivo statybos paslaugos nelaikomos laivo pertvarkymu, todėl laivo statybos paslaugoms šio straipsnio nuostatos netaikomos.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A kitai Lietuvos įmonei B teikia naujo jūrų žvejybos laivo statybos, Klaipėdos uoste, paslaugas. Tokios laivo statybos paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje ir yra Lietuvos PVM objektas (PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punktą), tačiau joms 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatas netaikomas. Tokios paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą.

5. Remiantis ESTT praktika byloje C- 97/06 *Navicon*, 0 proc. PVM tarifas taikomas tiek daliniam, tiek visiškam jūrų laivų, skirtų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, jūrų žvejybos laivų, laivų, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, čarteriui (frachtavimui). Taikant 0 proc. PVM tarifą minėtų laivų čarteriui (frachtavimui), būtina įvertinti sudaryto sandorio esmę bei turinį, šalių sudarytos sutarties sąlygas, surasti požymius, pagal kuriuos galima būtų įvertinti, ar sandorį galima laikyti čarteriu (frachtavimu), ar laikyti keleivių (krovininių) vežimo paslaugos teikimu.

Remiantis ESTT praktika byloje C- 97/06 *Navicon*, čarterio (frachtavimo) sutartis nuo krovininių (keleivių) vežimo sutarties skiriasi tuo, kad čarterio (frachtavimo) sutartis reikalauja iš asmens, t. y. frachtininko, perduoti teisę naudotis visu ar dalimi laivo, o prekių pervežimo sutarties atveju vežėjo įsipareigojimas jo kliento atžvilgiu apima tik prekių pervežimą iš vienos vietos į kitą.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, yra laivo valdytoja ir ji su įmone B (frachtuotoju) sudarė dalinio čarterio (frachtavimo) sutartį. Šioje sutartyje laivo valdytojas – įmonė A įsipareigoja įmonei B už užmokestį (frachtą) leisti naudotis tam tikru laivo plotu, tam, kad iš Klaipėdos į Kopenhagą ir Kopenhagos į Klaipėdą būtų gabenami kroviniai. Pagal sutarties sąlygas frachtuotojas laivo kapitonui turi teisę duoti nurodymus dėl tam tikro laivo ploto naudojimo laivo čarterio (frachtavimo) sutartyje numatytiems tikslams, tačiau frachtuotojas laivo kapitonui neturi teisės duoti nurodymų dėl laivo valdymo.

Tokiu atveju laikoma, kad sudaryta dalinio čarterio (frachtavimo) sutartis, pagal kurią suteiktoms paslaugoms taikomos PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatos, t. y. už šią paslaugą gautas atlygis apmokestinamas PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, yra laivo valdytoja ir ji su įmone B (frachtuotoju) sudaro laivo charterio (frachtavimo) sutartį, pagal kurią įmonė A laivą be įgulos metams perduoda naudotis įmonei B, o ši įgyja teisę valdyti laivą ir išskirtinai juo naudotis.

Pagal tokią sutartį, įmonės A įmonei B teikiamos laivo charterio (frachtavimo) paslaugos savo esme yra laivo nuomos paslaugos ir jos, vadovaujantis PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatomis, PVM apmokestinamos, taikant 0 proc. PVM tarifą.

Tačiau įmonė B, iš įmonės A perėmusi laivą ir suformavusi jo įgulą, sudaro sutartis su įmone C ir įmone D. Šiose sutartyse įmonė B įmonei C ir įmonei D įsipareigoja pervežti krovinius nustatytais maršrutais (sutartyse numatyta krovinių pakrovimo – iškrovimo vieta, baudos už prastovas, atlygis už suteiktą paslaugą (frachtas) priklauso nuo pervežtų krovinių svorio bei atstumo).

Pateiktu atveju įmonė B, įmonei C ir įmonei D suteikia krovinių vežimo paslaugas, kurių suteikimo vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas, o už šią paslaugą gautas atlygis (frachtas) apmokestinamas PVM taikant PVM įstatymo 45 straipsnio nuostatas.

6. Taikant 0 proc. PVM tarifą šioje dalyje nurodytų laivų priežiūros, remonto (arba pertvarkymo (modernizavimo), nuomos ar charterio paslaugoms turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom*. ESTT paaiškino, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad PVM įstatymo prasme tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui) teikiamomis paslaugomis laikomos ir tokios paslaugos, kurių PVM sąskaita faktūra išrašyta ne laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), tačiau šios paslaugos realiai yra suteiktos laive ir iš esmės jomis naudojasi laivo savininkas.

Pagal [Konvenciją dėl tarptautinės jūrų laivybos sąlygų lengvinimo](#), laivo savininkas, tas, kuriam priklauso laivas arba kuris eksploatuoja laivą, – tiek fizinis asmuo, tiek korporacija ar kitas juridinis asmuo, tiek bet koks asmuo, veikiantis savininko ar eksploatuotojo vardu.

1 pavyzdys

Laivų remonto įmonė Y su laivo savininku sudarė jūrų žvejybos laivo remonto darbų sutartį, kurioje įmonė Y įsipareigoja suremontuoti šį žvejybinį laivą.

Įmonė Y pati neturi galimybių atlikti tam tikrų suvirinimo darbų remontuojamame laive bei suremontuoti laive esantį liftą. Todėl įmonė Y pasamdo subrangovą – įmonę X, su kuria sudaro sutartį dėl suvirinimo darbų atlikimo remontuojamame laive ir įmonę Z, su kuria sudaro laive esančio lifto remonto sutartį.

Įmonė X atliktų suvirinimo darbų PVM sąskaitą faktūrą ir įmonė Z lifto remonto darbų PVM sąskaitą faktūrą išrašo įmonei Y. Tačiau pateiktu atveju tiek suvirinimo, tiek lifto remonto paslauga buvo atlikta laive ir šiomis paslaugomis realiai naudojasi laivo savininkas. Todėl tiek įmonė X suteiktai suvirinimo paslaugai, tiek įmonė Z lifto remonto paslaugai gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

Laivo, skirto paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, savininkas su įmone X sudarė atsarginių dalių nuomos sutartį, pagal kurią laivo savininkas iš įmonės X išsinuomojo atsargines dalis, kurias įmontavo savo laive.

Nepasibaigus minėtai nuomos sutarčiai, buvo atliktas išnuomotų atsarginių dalių remontas. Šį remontą atliko įmonė Y, kuri atsarginių dalių remonto PVM sąskaitą faktūrą išrašė įmonei X.

Pateiktu atveju atsarginių dalių remontas buvo atliktas laive, tačiau realiai šiomis paslaugomis naudojosi ne laivo savininkas, o įmonė X – atsarginių dalių nuomotoja. Todėl įmonė Y suteiktą atsarginių dalių remonto paslaugą turi apmokestinti PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A Klaipėdoje vykdo tokią veiklą: remontuoja tarptautiniais maršrutais atviroje jūroje plaukiojančius laivus bei atviroje jūroje žvejojančius žvejybos laivus, taip pat iš užsakovų patiektų arba savo pasigamintų ar įsigytų dalių surenka laivų korpusus, įmontuoja įrangą (tačiau laivų pilnai nepastato). Šiuos laivų korpusus įmonė tiekia įvairiems pirkėjams. Įmonė A daliai darbų atlikti (tiek laivų remonto, tiek laivų korpusų surinkimo) samdo subrangovus. Subrangovais samdomos tiek Lietuvoje registruotos įmonės, tiek užsienio įmonės, neturinčios padalinio Lietuvos Respublikoje.

1. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos laivų korpusų surinkimo paslaugos?
2. Kokiu PVM tarifu apmokestinamas laivų korpusų tiekimas?
3. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos laivų remonto paslaugos?
4. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos Lietuvos ir užsienio subrangovų teikiamos PVM įstatymo 43 straipsnio nuostatas atitinkančių laivų remonto paslaugos?

5. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos įrangos į laivus montavimo paslaugos?

1. Laivo korpusų surinkimo darbai (kai surenkama iš užsakovo patiektų dalių) priskiriami PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodytoms paslaugoms. Šioms paslaugoms PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nustatyta lengvata netaikoma, nes laivas dar nepastatytas. Kai šių paslaugų pirkėjai yra Lietuvos įmonės paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą, kai pirkėjai užsienio apmokestinamieji asmenys, paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje.

2. Laivo korpuso (įskaitant, kai į jį įmontuota įrangą), kai jis surinktas iš savo, o ne užsakovo dalių, tiekimas apmokestinamas taikant bendras PVM įstatymo nuostatas. Tai reiškia, kad 0 proc. PVM tarifas laivo korpuso tiekimui taikomas tais atvejais, kai laivo korpusas (bet ne visas laivas, nes tokiu atveju pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalį 0 proc. PVM tarifas taikomas besąlygiškai) yra tiekiamas esant šioms sąlygoms:

1) taikant PVM įstatymo 49 straipsnio nuostatas, kai laivo korpusas yra tiekiamas į kitą valstybę narę tos valstybės narės PVM mokėtojui arba

2) taikant PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatas, kai tiekiamas laivo korpusas yra eksportuojamas.

3. Remiantis PVM įstatymo 2 straipsnio 13 dalies nuostatomis, laivai PVM įstatymo požiūriu yra laikomi kilnojamaisiais daiktais. Laivų remonto paslaugos apmokestinamos pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 ir 10 dalyse nurodytas taisykles. Todėl atliekamos PVM įstatymo 43 straipsnyje nurodytų laivų remonto paslaugos, kurios yra PVM objektas Lietuvoje vadovaujantis PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatomis apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

4. Pagal PVM įstatymo 43 straipsnio nuostatas, šiame straipsnyje nurodytų laivų remonto darbai, kai jų atlikimo vieta yra laikoma Lietuva, apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą, kai jie atlikti laive ir jais realiai naudojasi laivo savininkas (valdytojas ar jam prilygintas asmuo).

5. Laivo aptarnavimo paslaugos, įskaitant įrangos montavimo į laivus paslaugą, yra priskiriamos PVM įstatymo 13 straipsnio 2 ir 10 dalyse nurodytoms paslaugoms (žr. atsakymą į 3 klausimą).

7. Jūrų laivo sąvoka šio straipsnio taikymo prasme turi būti interpretuojama atsižvelgiant į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom* ESTT paaikškino, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje jūroje ir gabena keleivius už atlygį, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje ir naudojamiems komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

Vadinasi, 0 proc. PVM tarifas laivų tiekimui, priežiūrai, remontui, pertvarkymui (modernizavimui), nuomai ar charteriui gali būti taikomas:

7.1. atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais;

7.2. atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems kitokioms paslaugoms už atlygį teikti.

Kai atviroje jūroje plaukiojantis laivas yra skirtas kitokioms, nei keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais, paslaugoms už atlygį teikti, sprendžiant klausimą, ar galėtų būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, reikia nustatyti, ar šis laivas atitinka šiuos du esminius reikalavimus:

- ar laivas yra atviroje jūroje (didžiąją laiko dalį) plaukiojantis laivas bei ar

- atlygis (didžioji jo dalis) yra / bus gaunamas už kitokių paslaugų, laivui plaukiojant atviroje jūroje, teikimą. Tokiais dokumentais galėtų būti sutartys, laivo licencija ar klasifikacinių bendrovių išduoto laivui dokumento kopija, kurioje būtų nurodyta laivo paskirtis, taip pat suteiktų paslaugų ir apmokėjimo už paslaugas dokumentai, uosto kapitono išduoti leidimai plaukioti atviroje jūroje ir pan.;

7.3. atviroje jūroje plaukiojantiems žvejybos laivams. Žvejybos laivu, vadovaujantis [1995 m. Tarptautine konvencija dėl žvejybos laivų personalo rengimo, atestavimo ir budėjimo normatyvų](#), laikomas, laikomas bet koks laivas, komerciškai naudojamas žuvims ar kitiems gyviems jūros ištekliais gaudyti.

7.4. jūrų laivams, skirtiems paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje. Pagal [1979 metų Tarptautinę jūrų paieškos ir gelbėjimo konvenciją](#) konvencijos šalys privalo vienodai taikyti jūrų paieškos ir gelbėjimo darbus, kad būtų apsaugota žmonių gyvybė jūroje. Kaip numatyta šioje Konvencijoje:

- paieška – tai operacija, kurią, naudodamasis turimais darbuotojais ir priemonėmis, paprastai koordinuoja gelbėjimo koordinavimo centras ar gelbėjimo padalinys nelaimės ištiktų asmenų buvimo vietai nustatyti;

- gelbėjimas – tai operacija nelaimės ištiktiems žmonėms išgelbėti, suteikti jiems pirminę medicinos bei kitą pagalbą ir nugabenti į saugią vietą;

7.5. jūrų žvejybos laivams, naudojamiems žvejybai pakrantėse. Jūrų žvejybos laivu, vadovaujantis 1995 m. Tarptautine konvencija dėl žvejybos laivų personalo rengimo, atestavimo ir budėjimo normatyvų, laikomas - žvejybos laivas, išskyrus tuos, kurie plaukioja tik vidaus vandenimis arba uždarais ar greta esančiais vandenimis ar vandens plotais, kuriems taikomos uosto taisyklės.

Jeigu laivas, kurio paskirtis gabenti keleivius ar krovinius, yra įregistruotas jūrinių laivų registre kaip jūrinis laivas, tačiau jis nenaudojamas plaukioti atviroje jūroje, tai tokių laivų tiekimui, priežiūrai, remontui, pertvarkymui (modernizavimui), nuomai 0 proc. PVM tarifas negalės būti taikomas.

Jeigu laivas, kuris nėra įregistruotas jūrinių laivų registre, bet pagal nustatytą tvarką (pvz., gavęs uosto kapitono leidimą) plaukioja atviroje jūroje, tai tokių laivų tiekimui, priežiūrai, remontui, pertvarkymui (modernizavimui), nuomai 0 proc. PVM tarifas galės būti taikomas.

Sprendžiant klausimą dėl laivo naudojimo atviroje jūroje reikėtų atsižvelgti į tai, ar laivas iš esmės naudojamas laivybai atviroje jūroje. Pvz., tuo atveju jeigu laivas daugiausia naudojamas vidaus vandenyse ir tik keletą kartų buvo išplaukęs į atvirą jūrą, tai toks laivas neturėtų būti laikomas laivu, naudojamu plaukioti atviroje jūroje.

„Atviroji jūra” reiškia visas jūros dalis, kurios nepriskiriamos atskirų valstybių teritorijoms.

1 pavyzdys

Įmonė X atlieka remonto paslaugas įmonės Y turimam laivui – vilkikui, kuris padeda prisišvartuoti į uostą atplaukusiems laivams. Minėtas laivas – vilkikas yra laivas, įregistruotas Jūrinių laivų registre, tačiau darbus už atlygį jis atlieka tik uoste ir atviroje jūroje neplaukioja.

Tokiu atveju įmonės X atliktiems laivo remonto darbams taikomas standartinis PVM tarifas.

2 pavyzdys

Klaipėdos uosto akvatorijoje dirba du laivai: laivas-žemkasė ir barža. Šie laivai į atvirą jūrą išplaukia kelis kartus per visą darbo laiką. Vadinasi šie laivai iš esmės nėra naudojami plaukioti atviroje jūroje, todėl jie neatitinka PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytų kriterijų ir šių laivų priežiūros paslaugoms, remonto darbams ir kt. taikomas standartinis PVM tarifas.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas orlaivių tiekimas, nuoma ar čarteris, jeigu orlaiviai tiekiami ar nuomojami apmokestinamiesiems asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, taip pat šių orlaivių (išskyrus orlaivius, naudojamus asmeniniams poreikiams) priežiūra ir remontas, jeigu šios paslaugos teikiamos šioje dalyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 2 dalį, apmokestinamasis asmuo – tai Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo.

2. Vadinasi, jeigu orlaiviai tiekiami, nuomojami ar pagal čarterį perduodami naudotis apmokestinamiesiems asmenims, kurie daugiau nei pusę pajamų per metus gauna iš keleivių (krovinių) vežimo už atlygį tarptautiniais maršrutais, tai tokių orlaivių tiekimas, nuoma ar čarteris apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą. Taigi, svarbiausias 0 proc. PVM tarifo pritaikymo kriterijus yra, kad asmuo, kuriam tiekiamas, nuomojamas ar pagal čarterio sutartį perduodamas orlaivis, daugiau nei pusę savo pajamų gautų iš nurodyto keleivių (krovinių) vežimo už atlygį.

ESTT sprendime C-33/11 A Oy nurodė, kad neapmokestinimas taip pat taikomas orlaivio tiekimui ūkio subjektui, kuris pats nėra „oro linijos, už atlygį gabenančios daugiausia tarptautiniais maršrutais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tačiau kuris įsigyja šį orlaivį, kad jį išimtinai naudotų tokia bendrovė. Taip pat ESTT šioje byloje nurodė, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, PVM neapmokestinimo atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį, išimtis. Remiantis šiuo sprendimu orlaivio tiekimas asmeniui, kuris nėra oro transporto įmonė, galėtų būti apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, kai tas asmuo įsigyja orlaivį tam, kad jį išimtinai naudotų oro transporto įmonė (pavyzdžiui, išnuomotų orlaivį oro transporto įmonei).

3. Asmuo, orlaivių tiekimo, nuomos ar čarterio veiklai taikantis 0 proc. PVM tarifą, turi turėti apmokestinamojo asmens patvirtinimą, kad jis daugiau nei pusę pajamų per metus gauna iš keleivių (krovinių) vežimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais (kai šios prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad prekės yra patiekto ar paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro

transportu tarptautiniais maršrutais). Priešingu atveju, orlaivių tiekimo bei nuomos veikla būtų apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

4. Taikant 0 proc. PVM tarifą orlaivių charteriui, būtina įvertinti sudaryto sandorio esmę bei turinį, šalių sudarytos sutarties sąlygas, surasti požymius, pagal kuriuos galima būtų įvertinti, ar sandorį galima laikyti charteriu, ar – keleivių (krovinių) vežimo paslaugos teikimu.

Remiantis ESTT praktika byloje C- 97/06 *Navicon*, pažymėtina, kad charterio sutartis nuo keleivių (krovinių) vežimo sutarties skiriasi tuo, kad charterio sutartis reikalauja iš asmens, perduoti teisę naudotis visu ar dalimi lėktuvo (pvz., pagal sutartį orlaivis už atlygį tam tikram laikotarpiui perduodamas kitam asmeniui naudotis juo kaip savininkui), o keleivių (krovinių) pervežimo sutarties atveju vežėjo įsipareigojimas jo kliento atžvilgiu apima tik keleivių (krovinių) pervežimą iš vienos vietos į kitą.

Tais atvejais, kai tarp orlaivio naudotojo ir kitos šalies yra sudaromas susitarimas dėl užsakomojo (čarterinio) skrydžio, kuriame orlaivio naudotojas įsipareigoja kitai šaliai už atlygį tam tikru reisu nuskraidinti keleivius, nugabenti krovinį ir pan., tai pagal tokį susitarimą suteiktos paslaugos bus laikomos keleivių ar krovinių vežimo paslaugomis, jų suteikimo vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas, o gautas atlygis apmokestinamas PVM taikant PVM įstatymo 45 straipsnio 6 dalies nuostatas.

Pavyzdys

Aviakompanija A su aviakompanija B, kuri daugiau nei pusę pajamų per metus gauna iš keleivių (krovinių) vežimo tarptautiniais maršrutais, sudarė užsakomojo (čarterinio) reiso sutartį dėl keleivių ir jų bagažo gabenimo reisu Vilnius – Paryžius. Pagal šią sutartį aviakompanija B neįgyja teisės valdyti orlaivio, bet įsipareigoja keleivius ir jų bagažą pervežti iš vienos vietos į kitą. Tokios aviakompanijos A teikiamos paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos keleivių vežimo paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant PVM įstatymo 45 straipsnio 6 dalies nuostatas.

5. Orlaivių priežiūros ir remonto veikla taip pat apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu šios paslaugos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais (kai šios paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais). Ši nuostata netaikoma orlaiviams, kurie naudojami asmeniniams poreikiams.

6. Orlaivio naudojimu asmeniniams poreikiams turėtų būti laikomi tokie skrydžiai, kai orlaiviu skrendama ne už atlygį asmeniniais tikslais.

Todėl orlaivio naudojimu asmeniniams poreikiams neturėtų būti laikomi tokie skrydžiai, kai jis naudojamas vykdyti veiklą, už kurią gaunamas atlygis, pvz., keleiviams ar kroviniams pervežti, ar kitoms paslaugoms už atlygį teikti, ar valstybės (savivaldybių) institucijų funkcijoms vykdyti. Taip pat orlaivis neturėtų būti laikomas naudojamu asmeniniams poreikiams tuo atveju, kai jis naudojamas veiklai, už kurią kaip tokią tuo metu negaunamas atlygis, pvz., vykimas į tarnybines komandiruotes, tačiau tokia veikla yra sudėtinė valstybės (savivaldybių) institucijų veiklos arba veiklos, už kurią gaunamas atlygis, dalis.

7. Dokumentas, įrodantis, kad orlaivis nėra naudojamas asmeniniams poreikiams tenkinti, yra Civilinės aviacijos administracijos leidimas vykdyti skrydžius. Tais atvejais, kai leidimas vykdyti skrydžius nereikalingas, turi būti pateikti kiti įrodymai, leidžiantys nustatyti, kad orlaivis nėra

naudojamas asmeniniams poreikiams ir skrydis yra komercinis. Kitais įrodymais gali būti: oro vežėjo pažymėjimo, orlaivio tinkamumo skraidyti pažymėjimo, orlaivio registracijos pažymėjimo kopijos, taip pat pranešimo Civilinės aviacijos administracijai (kuris teikiamas, kai nereguliarus komercinis skrydis yra vykdomas Bendrijos oro vežėjo pagal Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2408/92 dėl Bendrijos oro vežėjų galimybės naudotis Bendrijos vidaus oro eismo maršrutais) kopija, sutartys bei kiti dokumentai.

8. Taikant 0 proc. PVM tarifą šioje dalyje nurodytų orlaivių priežiūros, remonto, nuomos paslaugoms ar charteriui turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 *tarp Elmeke NE ir Ypourgos Oikonomikom*. Pagal šios bylos išvadas 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui) teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad tokiu atveju, kai orlaivio priežiūros, remonto, nuomos ar charterio paslaugų PVM sąskaita faktūra nėra išrašyta orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), tačiau realiai šios paslaugos yra suteiktos orlaivyje ir iš esmės jomis naudojasi orlaivio savininkas (orlaivio naudotojas), tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui) teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Orlaivių remonto įmonė Y su orlaivio savininku sudarė orlaivio remonto darbų sutartį, kurioje įmonė Y įsipareigoja suremontuoti šį orlaivį.

Įmonė Y pati neturi galimybių atlikti tam tikrus suvirinimo darbus remontuojamame orlaivyje. Todėl įmonė Y pasamdo subrangovą – įmonę X, su kuria sudaro sutartį dėl suvirinimo darbų atlikimo remontuojamame orlaivyje.

Įmonė X atliktų suvirinimo darbų PVM sąskaitą faktūrą išrašo įmonei Y. Šiuo atveju įmonė X suvirinimo paslaugą suteikė ne tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), o įmonei Y. Tačiau realiai suvirinimo darbai buvo atlikti orlaivyje, atitinkančiame PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalyje nurodytus reikalavimus, ir iš esmės šiomis paslaugomis naudojasi orlaivio savininkas (orlaivio naudotojas). Dėl to įmonė X suteiktai suvirinimo paslaugai gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

3. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas įprastinės ir būtinos šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytiems laivams ir orlaiviams įrangos tiekimas ir montavimas į tokius laivus ir orlaivius, jau įmontuotos tokios įrangos remontas ir priežiūra (įskaitant atvejus, kai įrangos, naudotos šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytuose laivuose ir orlaiviuose, remontas ar priežiūra atliekama šią įrangą išmontavus), atsarginių dalių tiekimas į nurodytus laivus ir orlaivius, taip pat atsarginių dalių nuoma, kai šios dalys įmontuojamos į nurodytus laivus ir orlaivius. Šios dalies nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams.

Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamas įprastinės ir būtinos įrangos tiekimas bei montavimas į:

1.1. atviroje jūroje plaukiojančius laivus, kurie skirti keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais,

1.2. atviroje jūroje plaukiojančius laivus, skirtus kitokioms paslaugoms už atlygį teikti,

1.3. atviroje jūroje plaukiojančius žvejybos laivus,

1.4. jūrų laivus, skirtus vykdyti paieškos ir gelbėjimo darbus jūroje,

1.5. jūrų žvejybos laivus, naudojamus žvejybai pakrantėse;

1.6. orlaivius, kuriuos naudoja apmokestinamieji asmenys, daugiau nei pusę pajamų per metus gaunantys iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo už atlygį oro transportu tarptautiniais maršrutais (kai ši įranga tiekama ar montuojama į užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms priklausančius orlaivius, tai laikoma, kad įranga yra patiekta (sumontuota) asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais).

2. Pagal [Konvenciją dėl tarptautinės jūrų laivybos sąlygų lengvinimo](#), laivo įrenginiai – tai laive esantys vėlesniam naudojimui skirti daiktai, neįskaitant laivo atsarginių dalių, kurie yra kilnojamojo, bet ne vartojamojo pobūdžio, įskaitant tokius reikmenis kaip gelbėjimo valtys, gelbėjimo įrenginiai, baldai, škiperio asmeniniai daiktai ir panašiai.

Orlaivio įranga laikomos dalys (išskyrus orlaivio atsargas ir keičiamas atsargines dalis), skirtos naudoti orlaivyje skrydžio metu, taip pat pirmosios pagalbos ir avarinė gelbėjimosi įranga.

Prie įprastinės (standartinės) įrangos būtų galima priskirti įrangą, kuri būna sumontuota laivuose ir orlaiviuose bei esančią minimalią įrangą, kuri būtina, kad būtų išduotas tinkamumo naudoti pažymėjimas, ir kuri paprastai būna nurodyta laivo ar orlaivio techninėje dokumentacijoje (prie laivo įprastinės įrangos priskiriama ir įranga, naudojama pervežti krovinius, jeigu ji yra sumontuota ar įmontuojama laive). O prie būtinos įrangos priskirtina ta įranga, kuri periodiškai atnaujinama pagal išleidžiamus naujus laivų ir orlaivių įrangos reikalavimus.

Taigi prie įprastinės ir būtinos laivo įrangos, kurių tiekimui taikomas 0 proc. PVM tarifas, galėtų būti priskiriamos šios prekės:

- virtuvės įranga, technika, virtuvės reikmenys ir įrankiai būtini įgulos narių buitinių sąlygų užtikrinimui;

- priešgaisrinė įranga, gelbėjimo valtys, plaustai, liemenės bei pirmajai pagalbai būtini medikamentai, jei šie medikamentai privalo būti laive, kad būtų išduotas tinkamumo naudoti laivą pažymėjimas;

- baldai, šiukšlinės, čiužiniai ir pan. skirtos laivo (pvz., kajučių) įrengimui;

- švartavimo lynai, virvės, tvirtinimo ir kita švartavimui skirta įranga;

- dažai, skiedikliai, tirpikliai, teptukai, voleliai ir pan., jei yra skirti tik laivų remontui ir priežiūrai;

- kompiuterinė įranga (monitoriai, spausdintuvai ir pan.), jei šios priemonės nurodytos laivo techninėje dokumentacijoje ir privalo būti laive;

- radarai ir navigacinės priemonės;

- laivo žurnalai, žemėlapiai, jūrlapiai ir kita speciali spauda ir literatūra;

- patalynė (antklodės, pagalvės) bei jų užvalkalai, rankšluosčiai ar kiti skalbiniai įgulai ir keleiviams;

Tačiau prie įprastinės ir būtinos laivo įrangos nepriskiriamos šios prekės:

- virtuvės įranga, technika, virtuvės reikmenys ir įrankiai skirti naudoti laivų baruose ar restoranuose;

- barų, restoranų baldai (prekystaliai, lentynos);

- įranga ir darbo priemonės (kasos aparatai, juostos, pinigų tikrinimo aparatai, seifai, vitrinos, šaldytuvai, kavos ir kita išpilstymo įranga laivo pardavimo taškuose (parduotuvėse, baruose, restoranuose);

- laivo įgulos uniformos, darbo rūbai, spec. rūbai ir avalynė, darbo saugos priemonės, prijuostės, chalatai, pirštinės.

1 pavyzdys

Prancūzijos įmonė L, Lietuvoje įsiregistravusi PVM mokėtoja, iš sandėlio Lietuvoje tiekia specialius dažus, skirtus laivų remontui ir priežiūrai, į jūrų laivus, skirtus keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais. Dažai patiekiami Lietuvos uoste tiesiai į laivą, PVM sąskaita faktūra išrašoma galutiniam pirkėjui – Lietuvos laivybos įmonei – laivo savininkui.

Tiekiami dažai yra specialus produktas, skirtas tik laivų remontui ir priežiūrai. Dėl šių dažų antikoroziųjų ir kitų techninių savybių jie yra būtini tam, kad laivas atitiktų Tarptautinės Jūrų Organizacijos nustatytus standartus dėl laivų techninės būklės ir galėtų būti eksploatuojamas. Nudažius laivą, dažai tampa neatskiriama jo dalimi. Todėl specialūs dažai, skirti laivams, gali būti laikomi įprastinės ir būtinos laivų įrangos dalimi.

Atsižvelgiant į šias aplinkybes, įmonės L tiekiami dažai, remiantis PVM įstatymo 43 straipsnio 3 dalies nuostatomis, apmokestinami 0 proc. PVM tarifu.

2 pavyzdys

Lietuvos bendrovė A PVM mokėtoja Lietuvoje pardavė orlaivio dalis (sėdynes) lizingo bendrovei B, orlaivio dalys (sėdynės) buvo instaliuojamos orlaivyje, kuris pagal veiklos nuomos sutartį jau buvo perduotas naudojimui oro linijų bendrovei C, orlaivis buvo naudojamas išimtinai keleivių (krovinių) gabenimui už atlygį tarptautiniais maršrutais ir ši paskirtis buvo žinoma orlaivio dalių (sėdynių) pardavimo metu.

Atsižvelgiant į aplinkybes, kad orlaivis buvo naudojamas išimtinai keleivių (krovinių) gabenimui už atlygį tarptautiniais maršrutais, ši paskirtis buvo žinoma orlaivio dalių (sėdynių) pardavimo metu ir Bendrovė A turi tai įrodančius dokumentus, tai orlaivio dalių (sėdynių), kai jos tiekiamos kaip įprastinė (standartinė) įranga, kuri būtina, kad būtų išduotas orlaivio tinkamumo naudoti pažymėjimas, pardavimas galėtų būti apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 3 dalies nuostatas.

3. Taikant 0 proc. PVM tarifą taip pat apmokestinamas jau įmontuotos tokios įrangos remontas ir priežiūra (įskaitant atvejus, kai įrangos remontas ar priežiūra atliekama šią įrangą išmontavus).

4. Be to, taikant 0 proc. PVM tarifą taip pat apmokestinamas atsarginių dalių tiekimas į minėtus laivus ir orlaivius.

Pagal minėtą [Konvenciją dėl tarptautinės jūrų laivybos sąlygų lengvinimo](#), laivo atsarginėmis dalimis laikomos detalės remontui arba keitimui, skirtos įmontuoti į laivą, kuris jas gabena.

Orlaivio atsarginėmis dalimis laikomos dalys, skirtos taisyti orlaivį ar keisti jo sugedusias dalis, tarp jų ir varikliai bei oro sraigtai.

5. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šios nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams.

6. Remiantis ESTT praktika byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE* ir *Ypourgos Oikonomikom*, 0 proc. PVM tarifas įprastinės ir būtinos įrangos tiekimui bei montavimui į šiame straipsnyje nurodytus laivus ar orlaivius, taip pat jau įmontuotos tokios įrangos remontui ir priežiūrai taikomas tokiu atveju, kai ši įranga tiekama ar montavimo paslaugos teikiamos tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilyginto asmens) ar orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

Kai įprastinės ir būtinos įrangos montavimo paslaugų PVM sąskaita faktūra nėra išrašoma laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilyginto asmens) ar orlaivio savininkui

(orlaivio naudotojui), tačiau realiai šios paslaugos yra atliktos laive ar orlaivyje ir iš esmės tomis paslaugomis naudojasi laivo ar orlaivio savininkas, tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai laivo ar orlaivio savininkui teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Įmonė A patiekia standartinę laivo įrangą, kuri skirta pervežti krovinius, įmonei B (neatsiskleidusiai tarpininkei). Šią įrangą įmonė B sumontuoja laive, tai tokiu atveju įmonė A negali taikyti 0 proc. PVM tarifo, kadangi įmonė B nėra laivo savininkė.

4. Taikant 0 procentų PVM tarifą taip pat apmokestinamos:

1) paslaugos, reikalingos šio straipsnio 1 dalyje nurodytiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti;

Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą paslaugoms, reikalingoms komentuojamo straipsnio 1 dalyje nurodytiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom*. ESTT paaiškino, kad atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas siaurai ir nurodė, kad 0 proc. PVM gali būti taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui) teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad tokiu atveju, kai paslaugų, reikalingų komentuojamo straipsnio 1 dalyje nurodytiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, PVM sąskaitos faktūros nėra išrašomos laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), tačiau realiai šios paslaugos yra suteiktos laive ir iš esmės jomis naudojasi laivo savininkas (laivo valdytojas ar kitas laivo savininkui prilygintas asmuo), tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai laivo savininkui teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Laivų remonto įmonė Y su laivo savininku sudarė laivo remonto darbų sutartį, kurioje įmonė Y įsipareigoja laivą suremontuoti taip, kad jis po remonto iš karto galėtų būti pradėtas eksploatuoti. Remiantis tarptautiniais reikalavimais, tam, kad laivas po remonto galėtų būti pradėtas eksploatuoti, turi būti atlikti laivo korpuso metalo matavimai. Atlikti šiuos matavimus įmonė Y neturi techninių galimybių ir dėl to ji su įmone X sudaro sutartį, kurioje įmonė X įsipareigoja įmonės Y suremontuotame laive atlikti laivo korpuso metalo storio matavimus, o PVM sąskaitą faktūrą už šią paslaugą išrašyti įmonei Y.

Laivo korpuso metalo matavimo paslauga gali būti laikoma paslauga, būtina laivo tiesioginiams poreikiams tenkinti, nes, kaip buvo minėta, neatlikus šių matavimų laivas negalės būti pradėtas eksploatuoti. Šios paslaugos PVM sąskaitą faktūrą įmonė X išrašo ne laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), o įmonei Y. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad ši paslauga yra suteikta laive ir realiai ja naudojasi laivo savininkas, įmonė X suteiktai laivo, plaukiojančio atviroje jūroje, korpuso matavimo paslaugai gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

2. Paslaugomis, reikalingomis laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti laikomos Klaipėdos valstybinio jūrų uosto paslaugos, už kurias imamos uosto rinkliavos, nustatytos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. kovo 5 d. [nutarimu Nr. 245](#) „Dėl Klaipėdos valstybinio jūrų uosto rinkliavų rūšių, jų maksimalių dydžių sąrašo ir taikymo principų aprašo patvirtinimo“.

Pavyzdys

Į Klaipėdos uostą atplaukė vilkikai ir pontonai, kurie yra įregistruoti jūrų laivų registre, tačiau laivų agentai nepateikė jokių įrodymų, kad laivai naudojami atviroje jūroje. Taigi Klaipėdos uosto direkcija, apskaičiuodama uosto rinkliavas ar teikdama kitas šiems laivams skirtas paslaugas, 0 proc. PVM tarifo taikyti negali. 0 proc. PVM tarifas galėtų būti taikomas tik tuo atveju, jeigu atitinkami įrodymai būtų pateikti.

3. Atkreiptinas dėmesys, kad ESTT sprendime C-33/16 A Oy konstatavo, kad siekiant neapmokestinti PVM paslaugų (apmokestinti jas taikant 0 proc. PVM tarifą), skirtų atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems keleiviams ir / arba kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ar kitokioms paslaugoms teikti, turi būti ryšys tarp suteiktų paslaugų ir atitinkamo laivo naudojimo.

Todėl taikant 0 proc. gali būti apmokestinamos ir kitos paslaugos, už kurias neimamos uosto rinkliavos, jeigu jos yra skirtos laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti. Prie tokių paslaugų galima būtų priskirti laivo švartavimo, saugojimo, priešgaisrinės apsaugos, įgulos tiekimo, locmano, kitas tiesiogiai laivui teikiamas paslaugas (balastinių vandenų ir šiukšlių priėmimo ir perdirbimo, laivo vandens bei nuotekų cheminės analizės) ir panašias paslaugas.

Pavyzdys

Įmonė X Lietuvoje savo vardu perka paslaugas (pvz., laivo švartavimas, krantinės rinkliava), kurias vėliau perparduoda laivo savininkui (užsienio įmonėms). Šios paslaugos pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies nuostatas PVM tikslais laikomos su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusiomis paslaugomis, todėl, jei šios paslaugos suteiktos šalies teritorijoje, tai PVM objektas Lietuvoje.

Su laivais susijusios paslaugos, kurių teikimas yra PVM objektas Lietuvoje, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, jei šių paslaugų teikimas atitinka PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus t. y. vienas iš esminių reikalavimų 0 proc. PVM tarifui taikyti yra siejamas su tuo, ar paslaugos teikiamos laivams, kurie laikomi nustatytus kriterijus atitinkančiais laivais - atviroje jūroje plaukiojantys laivai, skirti keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, atviroje jūroje plaukiojantys žvejybos laivai, jūros laivai, skirti paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, jūrų žvejybos laivai, naudojami žvejybai pakrantėse ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti.

Vadinasi, jeigu laivas, kuriam teikiamos laivo švartavimo, krantinės paslaugos atitinka aukščiau nurodytus kriterijus ir šios paslaugos teikiamos laivo savininkui, tai jos apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą. Reikia turėti įrodymus, jog laivai naudojami atviroje jūroje.

Kai tokios paslaugos teikiamos užsienio šalyje, toks paslaugų teikimas ne PVM objektas Lietuvoje.

Taip pat taikant 0 proc. gali būti apmokestinamos krovinių pakrovimo į laivą išvykimo uoste ir iškrovimo atvykimo uoste paslaugos, neatsižvelgiant į tai, ar paslaugos yra teikiamos laivo savininkui ar valdytojui, kadangi šios paslaugos būtinos, norint, kad krovinyt būtų nugabentas.

1 pavyzdys

Įmonė teikia laivų agentavimo paslaugas laivams, atitinkantiems PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus. Kokių PVM tarifų apmokestinamos šios paslaugos?

Laivų agentavimu yra laikomas paslaugų, susijusių su laivyba, teikimas pagal sutartį su laivo savininku, frachtuotoju, operatoriumi ar valdytoju, įskaitant jų interesų atstovavimą uosto ir valstybės institucijose, teisėtvarkos ir teisės saugos organuose, tarpininkavimą parduodant ir perkant laivus, tarpininkavimą frachtuojant laivus ir charterio sąlygų laikymosi kontrolę, frachto ir charterinių paslaugų mokesčių rinkimą, atsiskaitymą su uosto subjektais, muitinės ir krovinių dokumentų tvarkymą, laivo įplaukimo ir išplaukimo, pakrovimo, iškrovimo, remonto, techninio ir materialinio tiekimo organizavimą.

Apmokestinant laivo agento teikiamas paslaugas PVM, reikia įvertinti kiekvieną paslaugą atskirai.

Pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 4 dalies nuostatas, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos paslaugos, reikalingos atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, atviroje jūroje plaukiojantiems žvejybos laivams, jūros laivams, skirtiems paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, jūrų žvejybos laivams, naudojamiems žvejybai pakrantėse ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti.

Šias įstatymo nuostatas laivo agentas gali taikyti teikiamoms muitinės ir krovinių dokumentų tvarkymo, laivo įplaukimo ir išplaukimo, pakrovimo, iškrovimo, remonto, techninio ir materialinio tiekimo organizavimo paslaugoms, kai paslaugos, kurias jis teikia ar dėl kurių atstovauja, realiai yra suteiktos laive ir iš esmės jomis naudojasi laivo savininkas (arba kitas laivo savininkui prilygintas asmuo).

PVM įstatymo 52 straipsnyje nustatyta, kad atstovavimo (agento) paslaugos, kai kito vardu ir sąskaita dalyvaujama prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje, kuriam pagal šio įstatymo 43 straipsnio nuostatas taikomas 0 proc. PVM tarifas, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatas, 0 proc. PVM tarifu apmokestinama atviroje jūroje plaukiojančių laivų, skirtų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, atviroje jūroje plaukiojančių jūrų žvejybos laivų, jūrų žvejybų laivų, naudojamų žvejybai pakrantėse, jūrų laivų, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, tiekimas, o taip pat šių laivų priežiūra, remontas ir (arba) pertvarkymas, taip pat nuoma ar charteris.

Todėl laivo agento teikiamos tarpininkavimo paslaugos parduodant ir perkant 0 proc. PVM tarifu apmokestinamus laivus, taip pat parduodant ir perkant 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas paslaugas, reikalingas tokiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, apmokestinamos 0 proc. PVM tarifu.

2 pavyzdys

Į Klaipėdos valstybinį jūrų uostą atvyksta iš kitų valstybių laivai (žemkasės, žemsiurbės, baržos), kurie už atlygį gilina uostą. Šie laivai į atvirą jūrą išplaukia kelis kartus per visą darbo laiką. Vadinasi šie laivai iš esmės nėra naudojami plaukioti atviroje jūroje, todėl jie neatitinka PVM

įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytų kriterijų, todėl šiuo atveju tiesioginio aptarnavimo paslaugoms 0 proc. PVM tarifas netaikomas.

4. Pažymėtina, kad prie paslaugų, reikalingų laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, nepriskiriamos tokios paslaugos, kaip:

1) įgulos narių pervežimas iš aerouosto į jūrų uostą / iš jo ir į aerouostą;
2) įgulos narių apgyvendinimas ir maitinimas viešbutyje, kai jie apsistoja viešbutyje pakeliui į laivą;

3) įgulos narių asmeninių rūbų valymo, skalbimo paslaugos (kai asmeniniai ir darbiniai rūbai skalbiami kartu ir nėra galimybės nustatyti, ar buvo skalbti asmeniniai, ar darbiniai rūbai, skalbimo paslaugos nelaikomos paslaugomis, reikalingomis laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti ir tiesioginiams jų poreikiams tenkinti);

3) įgulos narių gydymo bei nugabenimo pas gydytoją ir parvežimo atgal paslaugos;

4) teisės įvažiuoti į uosto teritorijoje stovintį laivą suteikimas (išduodant leidimą įvažiuoti į šią teritoriją), kai leidimai išduodami asmenims, kurie nėra laivo įgulos nariai ir nėra laivo valdytojo darbuotojai, bet atliks laive remonto arba techninės apžiūros darbus (už išduotus leidimus apmoka laivo valdytojas);

6) transporto kurjerių paslaugos, pervežant laivo ir jo įgulos dokumentus iš šalies teritorijoje stovinčio laivo už šalies teritorijos ribų.”

2) paslaugos, teikiamos šio straipsnio 2 dalyje nurodytiems asmenims, reikalingos orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti. Šio punkto nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams.

Komentaras

1. 0 proc. PVM tarifas paslaugoms, reikalingoms orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, taikomas tik tokiu atveju, kai šios paslaugos teikiamos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais (šio punkto nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams). Kai šios paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

2. Paslaugomis, reikalingomis orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti yra laikomos oro navigacijos ir naudojimosi oro uostu paslaugos, už kurias imamos rinkliavos vadovaujantis Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2011 m. vasario 28 d. [įsakymu Nr. 3-118](#) (toliau – Įsakymas Nr. 3-118). „Dėl rinkliavų už naudojimąsi oro uostais nustatymo ir mokėjimo tvarkos aprašo patvirtinimo”.

Įsakyme Nr. 3-118 nustatyta, kad už naudojimąsi oro uosto įrenginiais ir jame teikiamomis paslaugomis, reikalingais orlaiviams kilti, tūpti, stovėti ir apšviesti, taip pat keleiviams aptarnauti ir kroviniams tvarkyti imamos rinkliavos. Oro uosto paslaugos, už kurias imamos rinkliavos laikomos paslaugomis, susijusiomis su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais, todėl tokių paslaugų suteikimo vieta yra Lietuva ir jos apmokestinamos PVM Lietuvoje.

Atliekant mokomuosius skrydžius yra teikiamos avarinių gelbėjimo darbų ir naudojimosi signaliniais žibintais paslaugos (už kurias imamos oro uostų rinkliavos). Tokios paslaugos laikomos su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą, tačiau galėtų būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, jei šių paslaugų pirkėjas yra oro transporto įmonė, kuri atitinka PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalyje nustatytus reikalavimus.

Kadangi pagal [Lietuvos Respublikos aviacijos įstatymo](#) nuostatas, oro navigacijos paslaugas gali teikti bet kuri įmonė (ne vien tik valstybės įmonė), nustatyta tvarka įgijusi oro navigacijos paslaugų teikėjo pažymėjimą, tai oro navigacijos paslaugų (tame tarpe ir oro eismo paslaugų) teikimas PVM įstatymo prasme nelaikomas valstybės ar savivaldybių veikla, bet yra laikomas ekonomine veikla ir PVM objektu. 0 proc. PVM tarifas oro navigacijos paslaugoms taikomas tokiu atveju, kai tos paslaugos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Kai šios paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

2 pavyzdys

Susisiekimo ministras įsakymu Nr. X paskyrė valstybės įmonę A (turinčią atitinkamą oro navigacijos paslaugų teikėjo pažymėjimą) teikti oro eismo paslaugas civiliams ir valstybės orlaiviams. Įmonė A teikia ne tik oro eismo paslaugas (kurios yra sudedamoji oro navigacijos paslaugų dalis), bet ir kitokias oro navigacijos paslaugas, už kurias imamos Vyriausybės nutarimu nustatytos rinkliavos. Tokias paslaugas įmonė A teikia tiek Lietuvos, tiek užsienio šalių oro transporto įmonėms. Ar įmonės A teikiamos oro navigacijos paslaugos yra PVM objektas, jei taip – ar šios paslaugos gali būti apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą?

Įmonės A teikiamos oro navigacijos paslaugos laikomos ekonomine veikla ir yra PVM objektas. Įmonės A teikiamos oro navigacijos paslaugos laikomos paslaugomis, reikalingomis orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti. Įmonė A, vadovaudamasi PVM įstatymo 43 straipsnio 4 dalies nuostatomis, šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifą gali taikyti tokiu atveju, kai šias paslaugas ji teikia apmokestinamiesiems asmenims daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

3. Taikant 0 proc. PVM tarifą taip pat apmokestinamos ir kitos minėtų orlaivių tiesioginio aptarnavimo paslaugos, t. y. tos paslaugos, kurios teikiamos tiesiogiai orlaiviui aptarnauti, tačiau už jas nenustatyta oro uosto rinkliava. Prie kitų orlaivio tiesioginio aptarnavimo paslaugų galima būtų priskirti tokias paslaugas kaip: vidinis ir išorinis orlaivio valymas, vandens sistemų užpildymas, sniego ir ledo šalinimas, orlaivio parkavimas, saugojimas angaruose, pilotavimo, skrydžių palydovų nuomos ir pan.

1 pavyzdys

Įmonės A darbuotojai, skrydžių palydovai, kitai Lietuvos įmonei – aviakompanijai teikia paslaugas, susijusias su pagalba skrydžių orlaiviais metu, t. y.: skrydžio dokumentų patikrą; prieš skrydį būtiną su skrydžio saugumu susijusių patikrinimų atlikimą; rūpinimąsi orlaivio švara ir tvarka prieš skrydį, skrydžio metu ir po jo; su skrydžio saugumu susijusias konsultacijas ir instruktažus;

galimą pasiruošimą avariniam nutūpimui; orlaiviu skrendančių klientų prašymų ir skundų sprendimą; kitokią pagalbą orlaivio pilotams, kitiems įgulos nariams ir keleiviams.

Bendrovės teikiamų paslaugų esmė yra aprūpinti aviakompaniją personalu, t. y. Bendrovė aviakompanijai teikia aprūpinimo personalu (skrydžių palydovų nuomos) paslaugas. Tokios paslaugos reikalingos orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti ir tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, todėl, kai jos teikiamos Lietuvoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui – aviakompanijai, kuri daugiau kaip pusę pajamų per metus gauna iš keleivių vežimo ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, joms apmokestinti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

2 pavyzdys

Įmonė A teikia orlaivio detalių vežimo paslaugas kitai Lietuvos įmonei B. Prekės vežamos maršrutu Lietuva – Prancūzija. Tokios paslaugos nėra tiesiogiai skirtos orlaiviams ar jų kroviniams aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, todėl joms PVM įstatymo 43 straipsnio nuostatos netaikomos, tokios paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu (PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalis).

4. Taikant 0 proc. PVM tarifą paslaugoms, reikalingoms orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom*. Remiantis šios bylos išvadomis, atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas siaurai ir 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui) teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad tokiu atveju, kai paslaugų, reikalingų komentuojamo straipsnio 2 dalyje nurodytiems orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, PVM sąskaita faktūra nėra išrašoma orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), tačiau realiai šios paslaugos yra suteiktos orlaivyje ir iš esmės jomis naudojasi orlaivio savininkas (orlaivio naudotojas), tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai orlaivio savininkui teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Įmonė A su orlaivio savininku, kuris daugiau kaip pusę pajamų per metus gauna iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, sudarė sutartį, kurioje įsipareigojo atlikti orlaivių valymo paslaugas.

Dėl techninių galimybių įmonė A tam tikrą laikotarpį negalėjo pati atlikti išorinių orlaivių valymo paslaugų ir šioms paslaugoms atlikti pasisamdė įmonę B.

Įmonė B orlaivių išorinio valymo paslaugų, kurios yra reikalingos orlaiviams aptarnauti, PVM sąskaitą faktūrą išrašo ne orlaivio savininkui, o įmonei A. Tačiau įmonė B orlaivių valymo paslaugas atliko orlaivyje, o šiomis paslaugomis realiai naudojasi orlaivio savininkas. Todėl įmonė B orlaivio valymo paslaugoms gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

5. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šios straipsnio dalies nuostatos netaikomos tais atvejais, kai orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams (plačiau apie orlaivių naudojimą asmeniniams poreikiams žr. PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalies komentarą).

(PVMĮ 43 straipsnio komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2023-04-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-13029).

44 straipsnis. Laivų ir orlaivių atsargos

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai prekės tiekiamos kaip atsargos į šio Įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytus laivus, taip pat į iš šalies teritorijos išplaukiančius ir už šalies teritorijos ribų plaukiančius karo laivus.

Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai jos tiekiamos kaip atsargos į PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytus laivus:

1.1. atviroje jūroje plaukiojančius laivus, kurie skirti keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais,

1.2. atviroje jūroje plaukiojančius laivus, skirtus kitokioms paslaugoms už atlygį teikti,

1.3. atviroje jūroje plaukiojančius žvejybos laivus,

1.4. jūrų laivus, skirtus vykdyti paieškos ir gelbėjimo darbus jūroje,

1.5. jūrų žvejybos laivus, naudojamus žvejybai pakrantėse;

Plačiau apie šiuos laivus žr. PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies komentarą.

Taikant 0 proc. PVM tarifą atsargoms, atkreiptinas dėmesys į ESTT bylos C-185/89 *Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV* išvadas dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo prekėms, tiekiamoms kaip atsargos, į laivus. Šioje byloje buvo konstatuota, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik prekių tiekimui tokiam pirkėjui, kuris jas sunaudos kaip atsargas, ir negali būti plečiamai taikomas ankstesnėse prekių tiekimo grandyse. Todėl, kai įmonė prekes kaip atsargas tiekia agentui (jam išrašo PVM sąskaitas faktūras), bet ne laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), tai ji tokiam prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifo negali taikyti. Šiuo atveju laivo agentas įmonės ir laivo atžvilgiu veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas (t. y. kaip tikrasis prekių pirkėjas ir pardavėjas) ir PVM įstatymo požiūriu laikoma, kad jis iš įmonės įsigytas prekes perparduoda laivui.

Jeigu laivo agentas veiktų kaip atsiskleidęs tarpininkas ir atsargų tiekimo sandoryje laivui teiktų tik tarpininkavimo paslaugą, tai būtų laikoma, kad įmonė prekes kaip atsargas tiesiogiai tiekia laivui ir dėl to šioms prekėms galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą. Laivo agentas, vadovaudamasis PVM įstatymo 52 straipsnio nuostatomis, savo teikiamoms tarpininkavimo dėl laivo aprūpinimo atsargomis paslaugoms galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Tačiau, nagrinėjant prekių, skirtų aprūpinti laivus atsargomis, apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu klausimą, būtina atsižvelgti ir į ESTT sprendimą byloje C-526/13 *UAB Fast Bunkering Klaipėda*. Remiantis šios bylos praktika, esant tam tikroms aplinkybėms (pavyzdžiui, kai neatsiskleidusiam tarpininkui nors pagal civilinės teisės nuostatas ir pereina nuosavybės teisė į prekes, skirtas aprūpinti laivus atsargomis, tačiau realiai jis neįgyja teisės disponuoti šiomis prekėmis kaip savininkas), laikoma, kad prekės, skirtos aprūpinti laivus atsargomis, buvo patiekto tiesiogiai laivo valdytojui, o ne neatsiskleidusiam tarpininkui, ir dėl to tokiam tiekimui gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A tiekia variklių alyvą kaip atsargas laivo valdytojui (užsienio įmonei priklausančiam žvejybos laivui). Užsakymą alyvai pateikti atsiuntė Lietuvos įmonė B (neatsiskleidusi tarpininkė). Įmonė A, supylusi alyvą į laivą, išrašo PVM sąskaitą faktūrą įmonei B. Įmonė B tik perrašo PVM sąskaitą faktūrą laivo savininkui. Taigi vadovaujantis ESTT sprendimu

byloje C-526/13 *UAB Fast Bunkering Klaipėda*, įmonė A galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekiamai variklių alyvai.

Tačiau, jei įmonė A patiekia variklių alyvą įmonei B, o laivo aptarnavimo paslaugas teikia (supila variklių alyvą į laivą) pati įmonė B, tai tokiu atveju turi būti atsižvelgiama į ESTT sprendimą byloje C-185/89 *Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV*, pagal kurį 0 proc. PVM tarifas nėra taikomas, kadangi įmonė B nėra laivo savininkė ir, teikdama minėtas paslaugas, ji realiai disponuoja prekėmis (variklių alyva) kaip jų savininkė.

2. Šio straipsnio nuostatos taip pat taikomos ir iš šalies teritorijos išplaukiantiems karo laivams. Karo laivo sąvoka yra apibrėžta [Lietuvos Respublikos Klaipėdos valstybinio jūrų uosto įstatymo](#) 2 straipsnyje. Karo laivu yra vadinamas valstybės karinėms pajėgoms priklausantis ir tai patvirtinančiais tos valstybės išoriniais ženklais pažymėtas laivas, kuriam vadovauja į šias pareigas paskirtas tos valstybės vyriausybės karininkas (jo pavardė turi būti įrašyta atitinkamame karininkų sąrašė arba analogiškame dokumente) ir kurį aptarnauja įgula, laikydamosi reguliariųjų karinių pajėgų drausmės.

3. Atsargų tiekimo į laivus tvarka nustatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. [nutarime Nr. 792](#), „Dėl akcizų lengvatų taikymo, energinių produktų žymėjimo bei laivų ir orlaivių atsargų tiekimo taikant 0 procentų pridėtinės vertės mokesčio tarifą tvarkos aprašo patvirtinimo“.

4. Laivo atsarginės dalys yra detalės, skirtos remontui arba keitimui laivui, kuris jas gabena. Laivo atsargų gavėju gali būti laivo valdytojas (laivo savininkas, operatorius, frachuotojas arba kurio nors iš šių asmenų įgaliotas asmuo) arba laivo kapitonas, arba kitas laivo kapitono įgaliotas įgulos narys.

1 pavyzdys

Ar maisto produktų tiekimas į Klaipėdos uostą atplaukusiam užsienio žvejybiniam laivui gali būti apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu?

Jei maisto produktai yra tiekiami kaip atsargos į užsienio žvejybinį laivą, tai tokių prekių tiekimas yra apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

Ar kuro tiekimas remontuojamam jūrų laivui, skirtam keleiviams vežti, stovinčiam Klaipėdos uoste, gali būti apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu?

Jei kuras tiekiamas kaip atsargos į jūrų laivą, skirtą keleiviams vežti tarptautiniais maršrutais ar kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, tai kuro tiekimas į tokį laivą apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą.

5. Asmuo, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į laivą važtaraštį, kurių rekvizitai yra nustatyti [Nutarime Nr. 792](#), muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar pan.), įrodančius, kad prekės patiekios kaip atsargos į laivus.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai jos tiekiamos kaip atsargos į orlaivius apmokestinamiesiems asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

Komentaras

1. Pagrindinis kriterijus, kuriuo reikia vadovautis norint taikyti 0 proc. PVM tarifą prekėms, tiekiamoms kaip atsargos į orlaivius, yra tai, kad tokių prekių pirkėjas turi būti asmuo, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantis iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Kai šios prekės tiekiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad prekės yra patiekto asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

Pavyzdys

Ar kuro tiekimas remontuojamam orlaiviui gali būti apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu?
 Jei kuras tiekiamas kaip atsargos į orlaivį asmeniui, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunančiam iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, tai kuro tiekimas į tokį orlaivį apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą.

2. Pažymėtina, kad remiantis ESTT bylos C-185/89 *Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV* išvadamis, 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik prekių tiekimui tokiam pirkėjui, kuris jas sunaudos kaip atsargas, ir negali būti plečiamai taikomas ankstesnėse prekių tiekimo grandyse. Todėl, kai įmonė prekes kaip atsargas tiekia ne tiesiogiai asmeniui, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunančiam iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, o tarpininkui (jam išrašo atsargų PVM sąskaitas faktūras), tai ji tokiam prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifo negali taikyti. Šiuo atveju tarpininkas įmonės ir asmens, kuris sunaudos įsigytas atsargas, atžvilgiu veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas (t. y. kaip tikrasis prekių pirkėjas ir pardavėjas) ir PVM įstatymo požiūriu laikoma, kad jis iš įmonės įsigytas prekes perparduoda minėtam asmeniui.

Jeigu tarpininkas veiktų kaip atsiskleidęs tarpininkas ir atsargų tiekimo sandoryje asmeniui, kuris sunaudos įsigytas atsargas, teiktų tik tarpininkavimo paslaugą, tai būtų laikoma, kad įmonė prekes kaip atsargas tiesiogiai tiekia šiam asmeniui ir dėl to šioms prekėms galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą.

3. Atsargų tiekimo į orlaivius tvarka nustatyta [Nutarimu Nr. 792](#). Orlaivių atsargomis laikomos prekės (maisto produktai, įskaitant alkoholinius gėrimus, tabako gaminiai, vanduo ir kt.), skirtos keleiviams ir (arba) įgulos nariams naudoti orlaiviuose, taip pat degalai (variklių kuras) ir tepalai, išskyrus atsargines dalis ir įrangą (kas laikoma orlaivio įranga ir atsarginėmis dalimis žr. PVM įstatymo 43 straipsnio 3 dalies komentarą). Orlaivio atsarginėmis dalimis – detalės remontui arba keitimui, skirtos orlaiviui, kuris jas gabena. Orlaivio atsargų gavėju gali būti orlaivio valdytojas arba orlaivio vadas, arba kitas orlaivio valdytojo ar vado įgaliotas įgulos narys.

4. Asmuo, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į orlaivį važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar kt.), įrodančius, kad prekės patiekto kaip atsargos į orlaivį asmeniui, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunančiam iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Kai atsargos tiekiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad jos yra patiekto asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

3. Šiame Įstatyme atsargomis laikomos prekės (maisto produktai ir kitos), skirtos keleiviams ir (arba) įgulos nariams naudoti nurodytuose laivuose ar orlaiviuose, taip pat degalai (variklių kuras) ir tepalai. Atsargų tiekimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Nutarimas Nr. 792 reglamentuoja atsargų tiekimo laivams ir orlaiviams tvarką, neatsižvelgiant į jų registravimo šalį. Atsargų tiekimo tvarka taikoma tais atvejais, kai kaip atsargos tiekiamos Europos Sąjungos prekės ir tik tada, kai naudojamosi [Akcizų įstatymo](#) 19 straipsnio 1 dalies 5 punkto ir (arba) 43 straipsnio 1 dalies 1 ir (arba) 2 punktų ir (arba) PVM įstatymo 44 straipsnio nuostatomis.

2. Kuras į laivus ir orlaivius turi būti pristatomas specialios paskirties transporto priemonėmis (autocisternomis, tanklaiviais ir pan.) arba tam turi būti naudojama stacionari (kranto) įranga laivams bunkeriuoti.

3. Asmuo, pritaikęs Akcizų įstatyme numatytas lengvatas ir (arba) 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar kt.), įrodančius, kad prekės patiekto tiems tikslams, kuriais tiekiamoms prekėms taikomos akcizų lengvatos ir (arba) 0 proc. PVM tarifas.

4. Atsargų krovimui į orlaivį (laivą) (tiek Lietuvos, tiek į užsienio šalies) turi išrašyti atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį Nutarime Nr. 792 nustatyta tvarka. Važtaraštyje turi būti nurodyti minėtame nutarime nustatyti rekvizitai.

5. Papildomai atsargų tiekimui įforminti teisės aktų nustatyta tvarka turi būti išrašoma ir sąskaita faktūra (PVM sąskaita faktūra).

(PVMĮ 44 straipsnio komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2023-04-12 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-13029).

45 straipsnis. Vežimo paslaugos ir susiję sandoriai

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos paslaugos, įskaitant vežimą bei papildomas vežimo paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos.

Komentaras

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas eksportuojamų (įskaitant tranzitu per šalies teritoriją (Lietuvą)) iš Europos Sąjungos teritorijos prekių vežimas bei bet kokios su tuo tiesiogiai susijusios papildomos vežimo paslaugos.

2. Kaip apibrėžta šio komentuojamo [Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo](#) 2 straipsnio 10 dalyje Europos Sąjungos teritorija – valstybių narių teritorijos, kaip jos apibrėžtos šio straipsnio 39 dalyje, valstybės narės teritorija – Europos Sąjungos valstybės narės teritorija, kaip ji apibrėžta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 355 straipsnyje, išskyrus trečiąsias teritorijas. Valstybės narės teritorija laikoma ir finansų ministro sąraše nurodytos teritorijos, kuriose sudaryti ar kurioms skirti sandoriai laikomi toje valstybėje narėje sudarytais ar jai skirtais sandoriais.

Minėto straipsnio 22 dalyje nustatyta, kad prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartinė programinė įranga.

Prekių vežimas –prekių (įskaitant pašta) gabenimas visų rūšių transporto priemonėmis, taip pat prekių transportavimas (vamzdynais, elektros energijos perdavimo linijomis ir kt.).

3. Reikia atkreipti dėmesį, kad ši 45 str. 1 dalis numato 0 proc. PVM tarifo taikymą tokioms paslaugoms, įskaitant vežimo bei papildomas vežimo paslaugas, kurios:

- pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, ir
- yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos.

3.1. Atvejai, kuriais laikoma, kad prekių vežimo ar papildomos vežimo paslaugos yra suteiktos Lietuvoje, yra nustatyti PVM įstatymo 13 str. 2, 6, 7, 8 ir 18 dalyse. (žiūrėti šių dalių komentarą). Pavyzdžiui, pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas teikiant prekių vežimo paslaugas (išskyrus nurodytas šio straipsnio 18 dalyje) apmokestinamajam asmeniui laikoma, kad šios paslaugos yra suteiktos šalies teritorijoje tuo atveju, jeigu šis asmuo yra įsikūręs šalies teritorijoje, t.y. jeigu jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, išskyrus atvejus, kai paslaugos suteiktos šalies teritorijoje įsikūrusio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam užsienio valstybėje. Kai prekių vežimo paslaugos (išskyrus nurodytas šio straipsnio 18 dalyje) suteiktos užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, taip pat laikoma, kad paslaugos suteiktos Lietuvoje.

3.2. Pagal PVM įstatymo 13 str. 18 dalies nuostatas prekių vežimo paslaugos, papildomos vežimo paslaugos (pakrovimas, iškrovimas, krovinių tvarkymas ir kitos pagalbinės paslaugos, būdingos prekių vežimui) ar atstovavimo (agento) šių paslaugų teikimo sandoriuose paslaugos, teikiamos šalies teritorijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, nelaikomos suteiktomis šalies teritorijoje, kai prekių vežimo paslaugos ar papildomos vežimo paslaugos faktiškai suteikiamos už Europos Sąjungos teritorijos ribų, o teikiant atstovavimo (agento) šių paslaugų teikimo sandoriuose paslaugas – kai prekių vežimo paslaugos ar papildomos vežimo paslaugos, kurių teikimo sandoriuose atstovaujama, faktiškai suteikiamos tik už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Jeigu prekių vežimo paslaugos, teikiamos šalies teritorijoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui ar užsienio apmokestinamojo asmens padaliniui, esančiam šalies teritorijoje, faktiškai atliktos tiek už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tiek Europos Sąjungos teritorijoje, laikoma, kad ne šalies teritorijoje suteikta tokia paslaugos dalis, kuri yra proporcinga einančiai už Europos Sąjungos teritorijos ribų maršruto daliai.

3.3. Pažymėtina, kad Lietuvos PVM mokėtojo suteiktos prekių vežimo paslaugos, kurių dalis faktiškai suteikta už Europos Sąjungos teritorijos ir yra ne PVM objektas Lietuvoje, o kita dalis pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatas – laikoma suteikta Lietuvoje, tačiau pagal šio straipsnio nuostatas apmokestinama taikant 0 procentų PVM tarifą, gali būti PVM mokėtojo deklaruotos kaip paslaugos, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą visa apimtimi. Atsižvelgiant į tai, toliau šio 45 straipsnio komentare ir pavyzdžiuose tokios vežimo paslaugos nebus skaidomos į dvi dalis (į apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą ir į ne PVM objektą), o bus įvardijamos kaip viena paslauga, apmokestinama PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą.

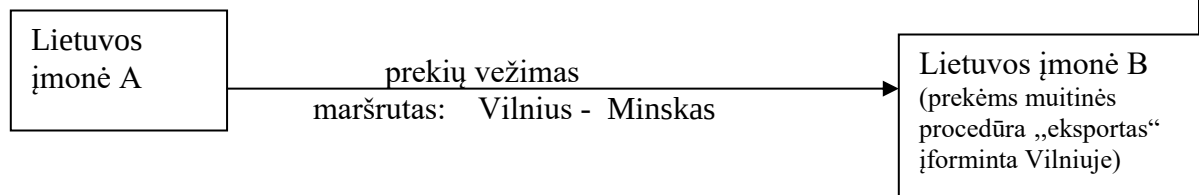
3.4. Prekių vežimo bei papildomos prekių vežimo paslaugos laikomos tiesiogiai susijusiomis su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos tuo atveju, kai:

- prieš pradėdant teikti konkrečias prekių vežimo ar papildomas vežimo paslaugas (vežimo maršruto pradžioje), arba pradėjus jas teikti (vežimo maršruto eigoje) šioms prekėms yra pradėta forminti eksporto procedūra (Šiuo atveju prekių pervežimai iki prekės bus išvežtos iš Europos Sąjungos teritorijos vyksta prižiūrint muitinės tarnybų), arba

- prekių vežimo bei papildomų vežimo paslaugų teikimo eigoje yra užbaigiama prekių eksporto iš Europos Sąjungos teritorijos procedūra.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, veža prekes pagal Lietuvos įmonės B užsakymą maršrutu Vilnius – Minskas. Prekėms Vilniuje yra įforminama muitinės procedūra „eksportas“.



Šiuo atveju, pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies nuostatas vežimo paslauga, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, suteikta Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (įmonei B), laikoma įvykusia Lietuvoje. Be to, kadangi vežimo paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos, tai įmonės A vežimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 procentų tarifą (žiūr. šio 45 str. 1 dalies komentaro 3.3. punktą)

4. Pažymėtina, kad tiekiamoms prekėms, kurios išgabenamos už Europos Sąjungos teritorijos ribų, eksporto procedūra gali būti pradėta bei užbaigta bet kurioje Europos Sąjungos valstybėje narėje (t. y. nebūtinai Lietuvoje). Pavyzdžiui, eksporto procedūra gali būti pradėta Lietuvoje (kai Lietuva yra tokio prekių gabenimo maršruto pradžia ar vidurys), arba kitoje valstybėje narėje (kai kita valstybė narė tokio prekių gabenimo maršruto pradžia ar vidurys).

Be to, eksportuojamų prekių vežimo paslaugas, kaip taisyklė, organizuoja ekspeditoriai, kurie iš atskirų vežėjų įsigyja šių eksportuojamų prekių gabenimo atskirais maršruto etapais paslaugas, o vėliau šias paslaugas (jau viso eksportuojamų prekių gabenimo maršruto) savo vardu parduoda (suteikia) prekių eksportuotojui ar kitam asmeniui.

Todėl labai svarbu nustatyti, kaip tokiais atvejais turi būti apmokestinamos atskirų vežėjų teikiamos eksportuojamų prekių vežimo ir papildomos vežimo paslaugos bei ekspeditoriaus teikiamos eksportuojamų prekių vežimo paslaugos.

Panagrinėkime atskirai vežėjų bei ekspeditorių teikiamų vežimo paslaugų apmokestinimo PVM, taikant 0 proc. tarifą atvejus:

Vežėjų teikiamų vežimo (bei papildomų vežimo) paslaugų, susijusių su prekių eksportu, apmokestinimas PVM

1) prekių gabenimo visas maršrutas: kita valstybė narė – Lietuva – trečioji valstybė ir eksporto procedūra pradedama toje kitoje valstybėje narėje (vežimo maršruto pradžioje), o užbaigiama Lietuvoje;

Šiuo atveju kaip buvo minėta, prekių pervežimai iki prekės bus išvežtos iš Europos Sąjungos teritorijos vyksta prižiūrint muitinės tarnyboms. Kai vežamoms prekėms yra įforminta eksporto procedūra, toks vežimas (ir papildomos vežimo paslaugos) nuo eksporto procedūros įforminimo yra tiesiogiai susijęs su prekių eksportu. Todėl nurodytos paslaugos, kai jų teikimo vieta, vadovaujantis

PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis yra šalies teritorija, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą. Vadinasi, atskiri vežėjai, vežantys prekes atskirais maršrutais: kita valstybė narė – Lietuva ir Lietuva – trečioji valstybė savo teikiamoms vežimo paslaugoms turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu teikiamų paslaugų (maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją) teikimo vieta vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis laikoma Lietuva.

Pažymėtina, jeigu prekes vienas vežėjas gabena maršrutu kita valstybė narė – Lietuva – trečioji valstybė, jo teikiamos vežimo paslaugos (kai šių paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta laikoma Lietuva), kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamomis prekėmis, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą.

2) prekių gabenimo visas maršrutas: kita valstybė narė – Lietuva – trečioji valstybė ir eksporto procedūra pradedama (vežimo maršruto viduryje) ir užbaigiama Lietuvoje;

Šiuo atveju iki prekių eksporto procedūros įforminimo pradžios įvykęs prekių vežimas maršrutu: kita valstybė narė – Lietuva (ir papildomos vežimo paslaugos) nelaikomas tiesiogiai susijęs su eksportuojamomis prekėmis, todėl šioms paslaugoms netaikomos PVM įstatymo 45 str. 1 dalies nuostatos. Todėl atskiro vežėjo suteiktos vežimo ir papildomo vežimo paslaugos maršrutu kita valstybė narė – Lietuva, jeigu jų teikimo vieta, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis, yra šalies teritorija, apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą.

Prekių vežėjo, vežančio eksportuojamas prekes maršrutu: Lietuva – trečioji valstybė teikiamos vežimo (ir papildomos vežimo) paslaugos, kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamomis prekėmis, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą (jeigu šių paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta vadovaujantis minėtomis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis laikoma Lietuva).

Pažymėtina, jeigu vienas vežėjas prekes gabena maršrutu kita valstybė narė – Lietuva – trečioji valstybė, tai jo visu maršrutu teikiamos vežimo paslaugos (kai šių paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta laikoma Lietuva), kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamomis prekėmis, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, kadangi vežimo paslaugų teikimo eigoje gabenamoms prekėms buvo įforminta eksporto procedūra.

3) prekių vežimo visas maršrutas: Lietuva – kita valstybė narė – trečioji valstybė ir eksporto procedūra pradedama Lietuvoje (maršruto pradžioje), o užbaigiama kitoje valstybėje narėje;

Šiuo atveju prekių vežėjai, vežantys prekes atskirais maršrutais: Lietuva - kita valstybė narė ir kita valstybė narė – trečioji valstybė, savo teikiamoms paslaugoms turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu jų teikiamų paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis laikoma Lietuva.

4) prekių vežimo visas maršrutas: Lietuva – kita valstybė narė – trečioji valstybė ir eksporto procedūra pradedama (maršruto viduryje) ir užbaigiama kitoje valstybėje narėje;

Šiuo atveju atskiro vežėjo iki eksporto procedūros įforminimo pradžios vykdomas prekių pervežimas (ir papildomos vežimo paslaugos) maršrutu: Lietuva - kita valstybė narė, nėra tiesiogiai susijęs su eksportuojamomis prekėmis ir PVM įstatymo 45 str. 1 dalies nuostatos netaikomos. Šių vežėjų teikiamos paslaugos, jeigu jų teikimo vieta, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis yra šalies teritorija, apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą. Kitų vežėjų, vežančių eksportuojamas prekes maršrutu: kita valstybė narė – trečioji valstybė teikiamos vežimo (ir papildomos vežimo) paslaugos kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamomis prekėmis, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą (jeigu šių paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta vadovaujantis minėtomis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis laikoma Lietuva).

Pažymėtina, jeigu prekes tas pats vežėjas gabena visu maršrutu Lietuva – kita valstybė narė – trečioji valstybė, jo visu maršrutu teikiamos vežimo paslaugos (kai šių paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta laikoma Lietuva), kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamomis prekėmis, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, neatsižvelgiant į tai, ar prekių eksporto procedūra buvo įforminta nuo maršruto pradžios ar šio vežėjo maršruto metu.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad tuo atveju, kai prekės, kurios galutiniam rezultate bus eksportuotos iš Europos Sąjungos teritorijos, konkretaus vežėjo yra gabenamos tik vienos valstybės (pvz., Lietuvos ar kitos valstybės narės) teritorijoje, tai šio konkretaus vežėjo suteiktos vežimo paslaugos (jeigu jų teikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 str. nuostatas laikoma Lietuva) gali būti apmokestintos taikant 0 proc. PVM tarifą tik tuo atveju, jeigu šioms prekėms jau buvo pradėta forminti eksporto procedūra.

Pavyzdys

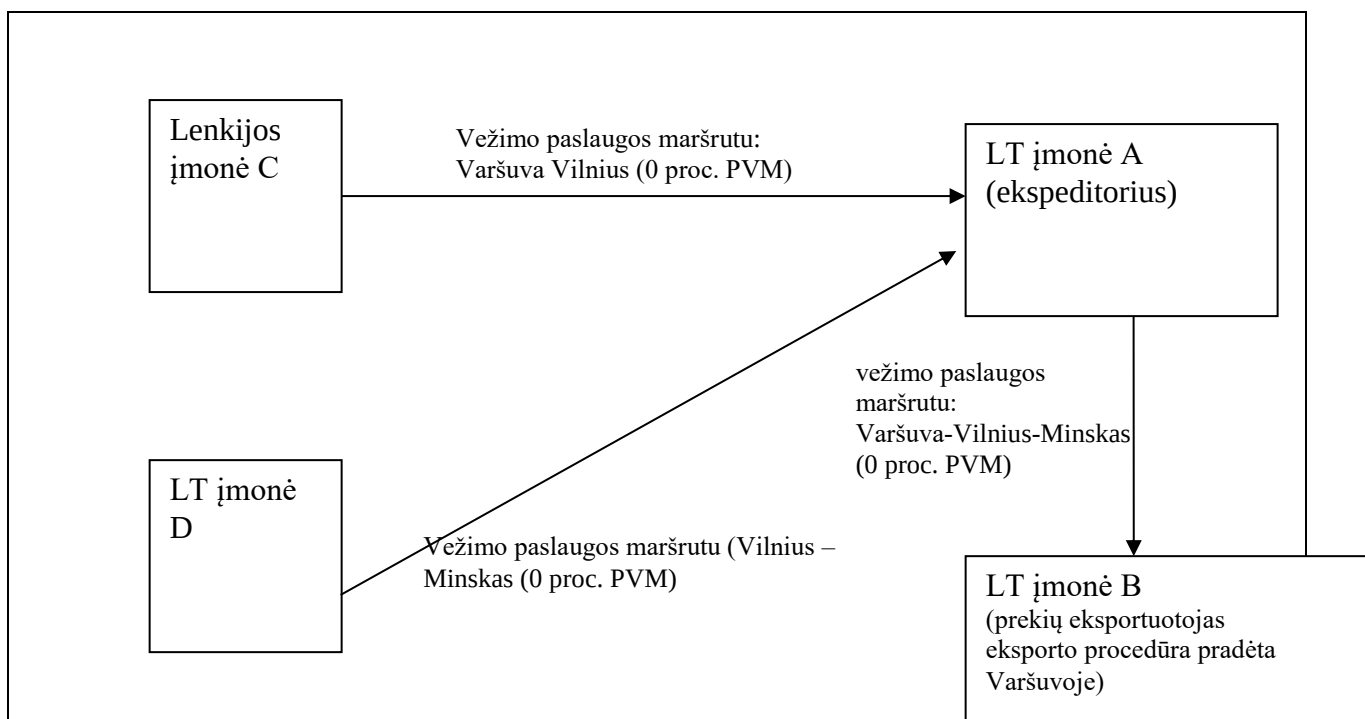
Eksportuojamos iš Lietuvos prekės turi būti išgabentos geležinkeliu maršrutu Marijampolė – Kazachstanas. Prekių eksporto procedūra pradėta Marijampolėje. Ekspeditoriaus Lietuvos įmonės A užsakymu vežėjas – Lietuvos įmonė B veža prekes geležinkeliu maršrutu Marijampolė – Baltarusijos siena. Toliau eksportuojamas prekes maršrutu Baltarusijos siena – Kazachstanas geležinkeliu gabena kitos valstybės vežėjas. Lietuvos įmonės B prekių gabenimo geležinkeliu paslaugų teikimo vieta yra Lietuva (paslaugų pirkėjas – Lietuvos apmokestinamasis asmuo). Kadangi maršrutu Marijampolė – Baltarusijos siena buvo gabenamos prekės, kurioms jau pradėta eksporto procedūra, tai laikoma, kad įmonės B vežimo paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos ir todėl šios vežimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 proc. tarifą.

Ekspeditoriaus teikiamų eksportuojamų prekių gabenimo organizavimo paslaugų apmokestinimas PVM

Kaip jau buvo minėta, ekspeditorius, kaip taisyklė, prekių eksportuotojo (ar pirkėjo) užsakymu organizuoja eksportuojamų prekių vežimą visu jų išgabavimo iš Europos Sąjungos teritorijos maršrutu, įsigydamas atskiras vežimo bei papildomas vežimo paslaugas iš atskirų šių paslaugų teikėjų ir savo vardu parduodamas šias visas paslaugas užsakovui (prekių eksportuotojui ar jų pirkėjui). Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad ekspeditoriaus teikiamos eksportuojamų prekių gabenimo organizavimo paslaugos, perparduodant įsigytas iš atskirų vežėjų šio komentaro punkto 4 punkto 1, 2, 3 ir 4 papunkčiuose nurodytas vežimo bei papildomas vežimo paslaugas, laikomos tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos, nes šių paslaugų teikimo metu gabenamoms prekėms yra įforminama eksporto procedūra. Todėl ekspeditoriaus teikiamos (perparduodamos) tiek aukščiau nurodytos prekių gabenimo maršrutu: kita valstybė narė – Lietuva – trečioji valstybė, tiek maršrutu: Lietuva- kita valstybė narė- trečioji valstybė paslaugos (kai jo teikiamos paslaugos, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta laikoma Lietuva), apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, neatsižvelgiant į tai, ar gabenamų prekių eksporto procedūra buvo įforminta jų gabenimo maršruto pradžioje ar gabenimo metu.

1 pavyzdys

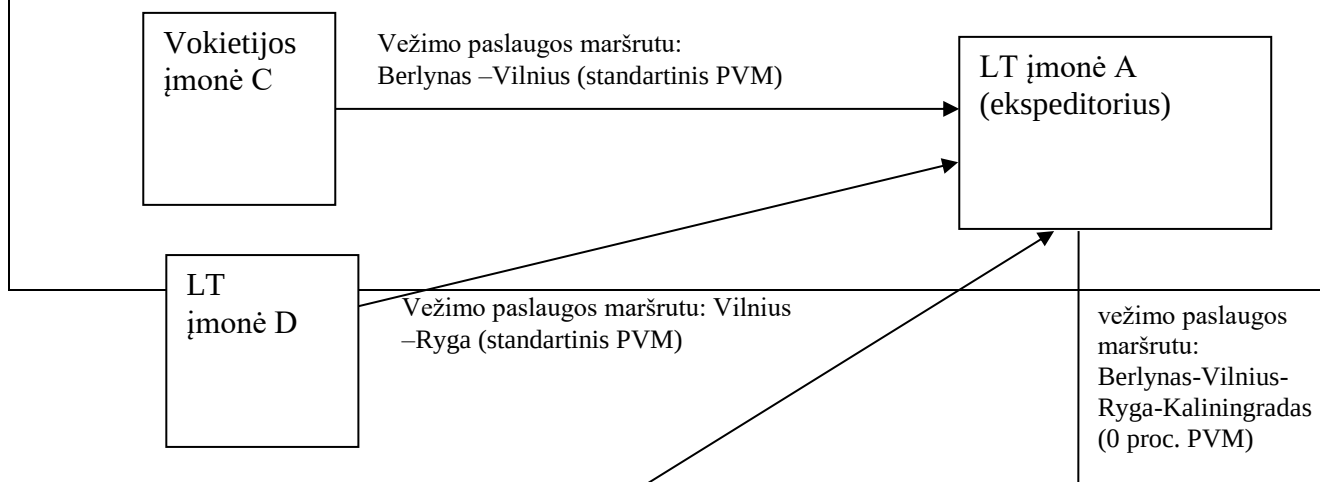
Lietuvos įmonė A, veikdama kaip ekspeditorius, turi nugabenti prekes pagal Lietuvos įmonės B užsakymą maršrutu Varšuva – Vilnius – Minskas. Prekėms Varšuvoje yra pradėta forminti eksporto procedūra, kuri bus užbaigta Vilniuje. Prekes maršrutu Varšuva – Vilnius veža Lenkijos įmonė C, o maršrutu Vilnius – Minskas veža Lietuvos įmonė D.



Šiuo atveju abiejų vežėjų: tiek Lenkijos įmonės C, tiek Lietuvos įmonės D, suteiktų Lietuvos įmonei A (ekspektorius) prekių gabenimo paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 punkto nuostatas laikoma Lietuva (paslaugų gavėjas Lietuvos apmokestinamasis asmuo – Lietuvos įmonė A). Kadangi eksporto procedūra pradėta Varšuvoje, tai tiek Lenkijos įmonės C, tiek Lietuvos įmonės D Lietuvos ekspektorius (įmonei A) teikiamos prekių vežimo paslaugos apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą (kaip tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Bendrijų teritorijos). Analogiškai ekspektorius Lietuvos įmonės A prekių eksportuotojui Lietuvos įmonei B suteiktos prekių vežimo maršrutu Varšuva-Vilnius-Minskas paslaugos, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, kurios laikomos suteiktomis Lietuvoje (paslaugų pirkėjas Lietuvos apmokestinamasis asmuo – Lietuvos įmonė B), apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

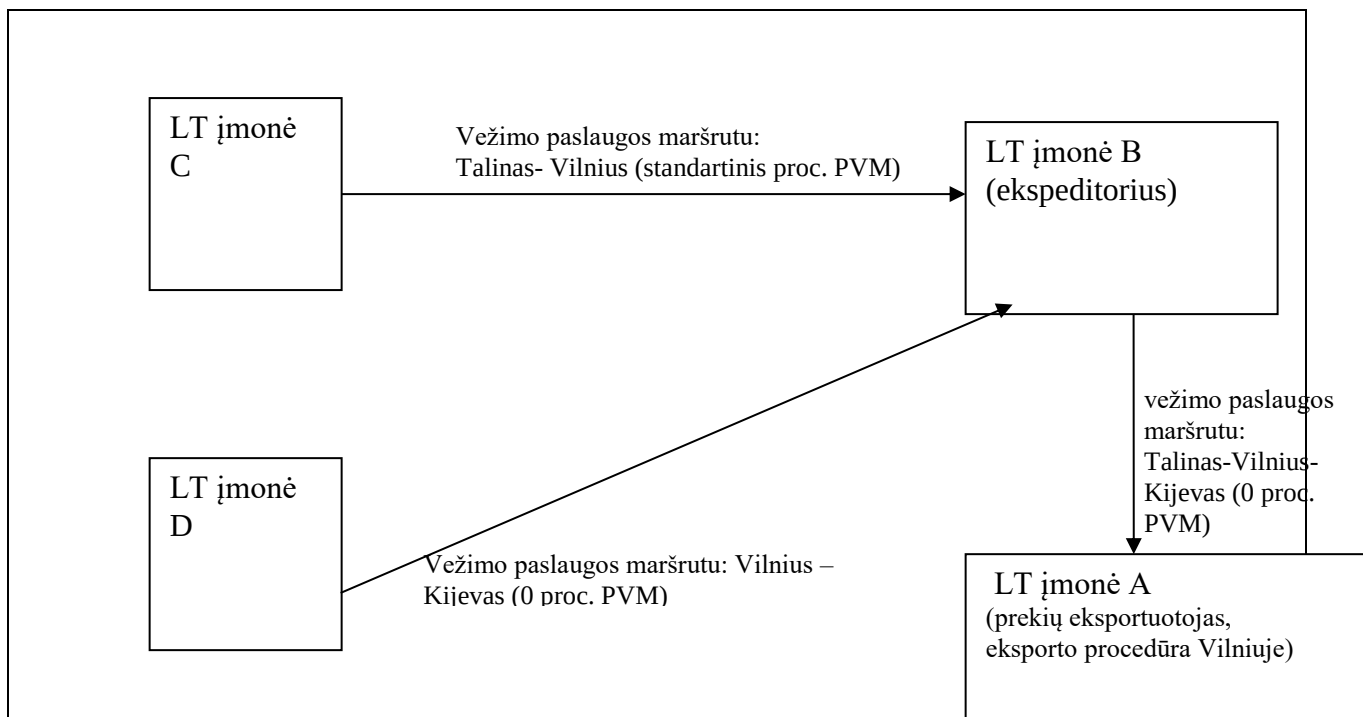
Lietuvos įmonė A (ekspektorius pagal Lietuvos įmonės B užsakymą turi organizuoti prekių išgabenimą maršrutu Berlynas-Vilnius-Ryga- Kaliningradas. Prekių eksporto procedūra įforminama Rygoje. Vokietijos įmonė C gabena prekes maršrutu Berlynas –Vilnius; Lietuvos įmonė D gabena prekes Vilnius – Ryga; Latvijos įmonė E gabena prekes maršrutu Ryga –Kaliningradas.



Šiuo atveju Vokietijos įmonės C, suteiktos vežimo paslaugos Lietuvos ekspeditoriui (įmonei A) yra PVM objektas šalies teritorijoje, tačiau kadangi įmonės C vežimo paslaugos suteiktos iki eksporto procedūros įforminimo, todėl jos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą. Šių paslaugų pardavimo PVM „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoja paslaugų pirkėjas - Lietuvos įmonė A (PVM įstatymo 95 str. 2 dalis). Lietuvos įmonės D suteiktos Lietuvos ekspeditoriui (įmonei A) vežimo paslaugos taip pat yra PVM objektas šalies teritorijoje, tačiau kadangi įmonės D vežimo paslaugos suteiktos iki eksporto procedūros įforminimo, todėl jos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą. Latvijos įmonės D vežimo paslaugos, suteiktos po eksporto procedūros įforminimo, kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamų iš Europos Sąjungos teritorijos gabenimu, apmokestinamos taikant 0 PVM tarifą (šių paslaugų šių paslaugų, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta laikoma Lietuva, nes jos yra suteiktos Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (įmonei A). Ekspeditoriaus, veikiančio kaip neatsiskleidęs tarpininkas, suteiktos vežimo paslaugos maršrutu Berlynas-Vilnius-Ryga –Kaliningradas, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, taip pat PVM objektas Lietuvoje (suteiktos Lietuvos įmonei B) ir kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamų iš Europos Sąjungos teritorijos prekių gabenimu (gabenimo metu įforminama eksporto procedūra), apmokestinamos taikant 0 PVM tarifą.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A prekių eksportuotoja sudarė sutartį su Lietuvos ekspeditoriumi – įmone B dėl prekių išgabenimo organizavimo maršrutu Talinas – Vilnius – Kijevas. Prekių eksporto procedūra pradedama forminti Vilniuje. Prekių gabenimą maršrutu Talinas – Vilnius ekspeditoriaus užsakymu vykdė Lietuvos įmonė C, o pervežimą maršrutu Vilnius –Kijevas vykdė Lietuvos įmonė D.



Šiuo atveju Lietuvos įmonės C Lietuvos ekspeditoriui suteiktų paslaugų suteikimo vieta laikoma Lietuva, tačiau, kadangi prekių eksporto procedūra įforminta tik Vilniuje, tai šios suteiktos vežimo paslaugos maršrutu Talinas – Vilnius nelaikomos tiesiogiai susijusiomis su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos ir todėl jos apmokestinamos PVM taikant standartinį tarifą. Lietuvos įmonės D suteiktos Lietuvos ekspeditoriui (įmonei B) prekių vežimo paslaugos, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, laikomos suteiktomis Lietuvoje (nes paslaugų pirkėjas – Lietuvos apmokestinamasis asmuo), ir kadangi jos suteiktos po eksporto procedūros įforminimo, tai jos apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Ekspeditoriaus, veikiančio kaip neatsiskleidęs tarpininkas, suteiktos vežimo paslaugos maršrutu Talinas – Vilnius – Kijevas, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, taip pat PVM objektas Lietuvoje (suteiktos Lietuvos įmonei A) ir kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamų iš Europos Sąjungos teritorijos gabenimu (gabenimo metu įforminama eksporto procedūra), apmokestinamos taikant 0 PVM tarifą.

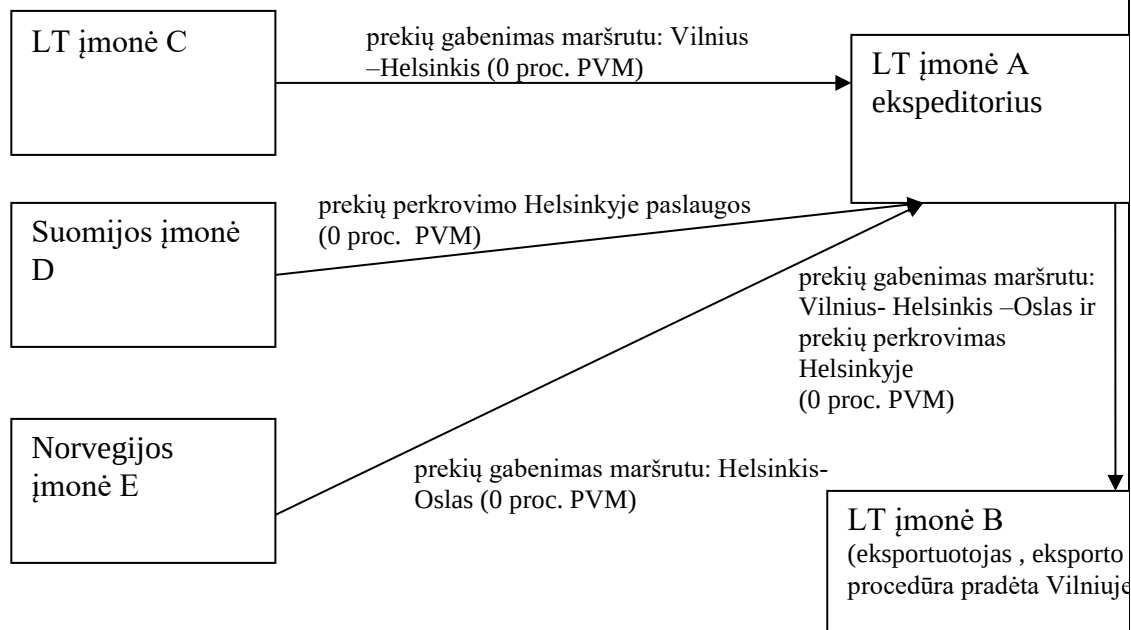
4 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, ekspeditorius, Lietuvos įmonės B užsakymu organizuoja prekių vežimą maršrutu Paryžius – Vilnius – Maskva. Prekių eksporto procedūra įforminama Vilniuje. Ekspeditorius pasamdė vežėją – Lietuvos įmonę C kuri viena nugabeno prekes maršrutu Paryžius – Vilnius – Maskva.

Kadangi prekių gabenimo metu (maršruto viduryje) prekėms buvo įforminta eksporto procedūra, tai tiek prekių vežėjo – Lietuvos įmonės C, tiek ekspeditoriaus – įmonės A (kaip neatsiskleidusio tarpininko) suteiktoms prekių vežimo paslaugoms, kurių maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, suteikimo vieta laikoma Lietuva (nes paslaugų pirkėjai yra Lietuvos apmokestinamieji asmenys), taikomas 0 proc. PVM tarifas.

5 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, veikdama kaip ekspeditorius, turi nugabenti prekes pagal Lietuvos įmonės B užsakymą maršrutu Vilnius – Helsinkis – Oslas. Eksporto procedūra šioms prekėms pradėta forminti Vilniuje. Prekes maršrutu Vilnius – Helsinkis gabena Lietuvos įmonė C, Helsinkyje prekes perkrauna į kitą transportą Suomijos įmonė D, toliau prekes maršrutu Helsinkis – Oslas gabena Norvegijos įmonė E.

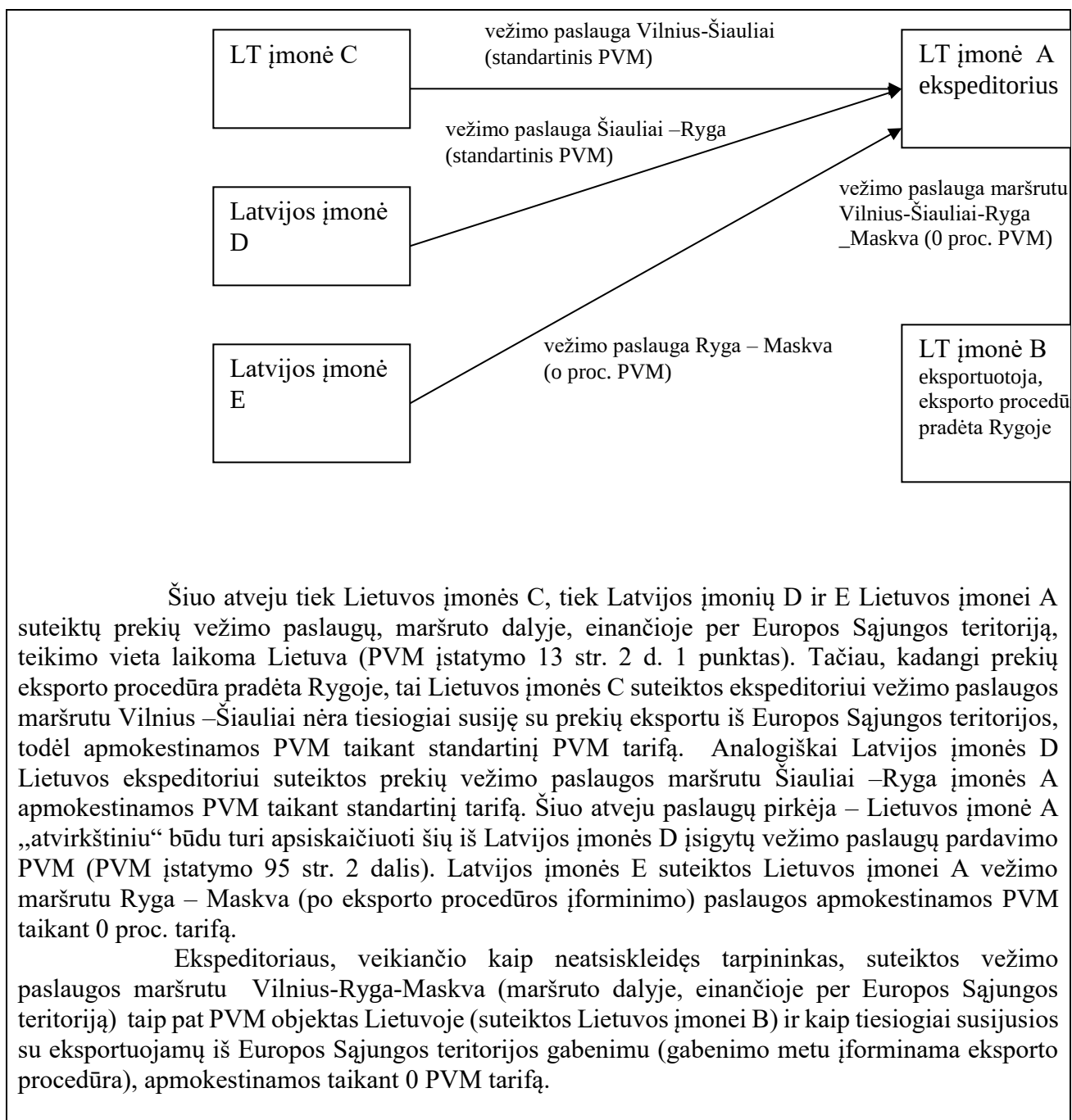


Šiuo atveju Lietuvos įmonės C prekių vežimo maršrutu Vilnius – Helsinkis paslaugos; Suomijos įmonės D prekių perkrovimo Helsinkyje paslaugos ir Norvegijos įmonės E prekių vežimo maršrutu Helsinkis – Oslas paslaugos, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, suteiktos Lietuvos įmonei A (ekspeditoriui) laikomos suteiktomis Lietuvoje (PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 punktas). Tačiau, kadangi prekių eksporto procedūra yra pradėta Vilniuje, tai visos išvardintos Lietuvos ekspeditoriui teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą.

Be to, ekspeditoriaus (įmonės A), veikiančio kaip neatsiskleidęs tarpininkas, Lietuvos įmonei B suteiktos vežimo paslaugos maršrutu Vilnius – Helsinkis – Oslas (maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją) taip pat prekių perkrovimo Helsinkyje paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje (paslaugų pirkėjas Lietuvos įmonė B) ir šios visos paslaugos kaip tiesiogiai susijusios su eksportuojamų iš Europos Bendrijos teritorijos gabenimu apmokestinamos PVM taikant 0 tarifą.

6 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, veikdama kaip ekspeditorius, pagal Lietuvos įmonės B užsakymą organizuoja eksportuojamų prekių gabenimą maršrutu Vilnius – Ryga – Maskva. Eksporto procedūra šioms prekėms pradėta forminti Rygoje. Prekes maršrutu Vilnius –Šiauliai gabena Lietuvos įmonė C, maršrutu Šiauliai – Ryga Latvijos vežimo įmonė D, o maršrutu Ryga –Maskva prekes gabena Latvijos įmonė E.



5. Prie papildomų vežimo paslaugų priskiriamos tokios paslaugos kaip pavyzdžiui: pakrovimas, iškrovimas, krovinių tvarkymas, ir kitos pagalbinės paslaugos, būdingos prekių vežimui.

Pavyzdys

Muitinės tarpininkas, Lietuvos įmonė A, teikia įvairias muitinės tarpininkų paslaugas, susijusias su prekių eksportu iš ES teritorijos, kitoms Lietuvos įmonėms. Kokių PVM tarifų apmokestinti muitinio tarpininko muitinės deklaracijų pildymo paslaugas?

Taikant 0 (nulinį) PVM tarifą apmokestinamos Lietuvoje suteiktos papildomos vežimo paslaugos, kai jos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos. Atsižvelgiant į tai, kad muitinės deklaracijų pildymo paslaugos priskiriamos prie papildomų vežimo paslaugų, tai jos apmokestinamos PVM taikant 0 (nulinį) tarifą.

Pažymėtina, kad tuščių vagonų ir tuščių konteinerių vežimo (pristatymo į nustatytą vietą) paslaugų suteikimo vietos nustatymui taikomos prekių vežimo paslaugų vietos nustatymo taisyklės). Tuo atveju, jeigu Lietuvos apmokestinamojo asmens užsakymu atskiro apmokestinamojo asmens yra teikiamos tokios atskiros paslaugos, kaip tuščių vagonų ar konteinerių:

- atgabenimas į eksportuojamų krovinių pakrovimo vietas;
- grąžinimas (pargabenimas) į Lietuvą po eksporto operacijų užbaigimo (prekių iškrovimo trečiosiose valstybėse);
- išgabenimas (grąžinimas) į trečiąsias valstybes po įvykdyto prekių importo Europos Sąjungos teritorijoje;
- gabenimas per kitų valstybių teritorijas ir pan. , tai

šios paslaugos maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, laikomos suteiktomis Lietuvoje ir, kai jų teikimas nėra susietas su konkrečių prekių eksportu už Europos Sąjungos teritorijos ribų, šios paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį tarifą, nes jos nėra tiesiogiai susijusios atitinkamai su prekių eksportu. Tuščių vagonų ir tuščių konteinerių vežimas tik už Europos Sąjungos teritorijos ribų – ne PVM objektas Lietuvoje.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad prekių sandėliavimo (laikino pasaugojimo) paslaugos nelaikomos nekilnojamojo turto nuoma, o laikomos papildomomis prekių vežimo paslaugomis tuo atveju, jeigu jų teikimas susijęs su konkrečių gabenamų prekių laikinu pasaugojimu, tikslu jas perkrauti, sukaupti tam tikrą kiekį, skirtą tolesniam gabenimui, ir panašiai. Jeigu tokios teikiamos prekių sandėliavimo (laikino pasaugojimo) paslaugos yra tiesiogiai susijusios su eksportuojamų iš Europos Sąjungos teritorijos prekių gabenimu (t. y. šioms laikinai sandėliuojamoms (pasaugotoms) prekėms jau pradėta eksporto procedūra), tai šios paslaugos, kaip papildomos vežimo paslaugos, apmokestinamos PVM taikant 0 proc. tarifą.

6. Pažymėtina, kad teikiant tiesiogiai susijusias su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos prekių vežimo paslaugas (kurios nėra prekių vežimas tarp valstybių narių) asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama tik šios prekių vežimo paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai, likusi dalis – ne Lietuvos Respublikos PVM objektas. Neatsižvelgiant į tai, pildant PVM deklaraciją (formą FR0600 02 versiją) 19 laukelyje nurodoma visa teikiamų paslaugų (apmokestinamų tiek taikant 0 proc. PVM tarifą, tiek ne PVM objekto) apmokestinamoji vertė, kadangi šiuo atveju pagal [PVM įstatymo](#) 58 straipsnio 1 dalį PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą visą pirkimo PVM, tenkanti šioms PVM mokėtojo teikiamoms tarptautinio vežimo paslaugoms.

Tačiau kai asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, teikiamos tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos prekių vežimo paslaugos, kurios yra Lietuvos Respublikos PVM objektas, ir kurios yra laikomos prekių vežimu tarp valstybių narių, tai taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama visa prekių vežimo paslauga, o ne tik prekių vežimo paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai. Pildant PVM deklaraciją (formą FR0600 02 versiją) 19 laukelyje nurodoma visa teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė.

Pavyzdys

Ukrainos piliečiui tiekiamos prekės Lietuvos įmonės A yra eksportuojamos iš Lietuvos ir Ukrainos piliečio užsakymu vežamos maršrutu Lietuva-Lenkija-Ukraina. Eksporto procedūra pradėta Lietuvoje. Iš Lietuvos į Lenkiją prekes veža viena Lietuvos transporto priemonė, o maršrutu Lenkija – Ukraina – kita įmonė. Ukrainos piliečiui suteiktos prekių vežimo maršrutu Lietuva – Lenkija paslaugos, laikomos prekių vežimu tarp valstybių narių ir šios paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje (PVM įstatymo 13 str. 7 dalis). Atsižvelgiant į tai, kad šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos, jos apmokestinamos PVM taikant 0 (nulinį) PVM tarifą.

Ukrainos piliečiui suteiktų kitos Lietuvos transporto įmonės prekių vežimo maršrutu Lenkija – Ukraina, paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas, nes šis maršrutas neina per Lietuvos teritoriją.

7. Pažymėtina, kad asmuo pritaikęs 0 proc. PVM tarifą šioje dalyje nurodytoms teikiamoms paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos, turi turėti tai patvirtinančius dokumentus, nurodantys PVM įstatymo 56 straipsnyje.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos paslaugos, įskaitant vežimą bei papildomas vežimo paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekėmis, kurioms taikomi šio Įstatymo 12³ straipsnio 1 ar 3 dalyje nurodytos procedūros ar režimas, taip pat su į Europos Sąjungos teritoriją įvežtomis prekėmis, gabenamomis į PVM lengvatų sandėlį.

Komentaras

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos vežimo bei papildomos vežimo paslaugos, kurios yra tiesiogiai susijusios su prekėmis, kurioms taikomos šio komentuojamo įstatymo 12-3 straipsnio 1 ir 3 dalyje nurodyti veiksmai, procedūros ar režimas. Būtent kai vežimo ar papildomos vežimo paslaugos yra tiesiogiai susijusios su ne Europos Sąjungos ir Europos Sąjungos prekėmis, kurios įvežtos į Europos Sąjungos teritoriją nėra išleidžiamos laisvai cirkuliuoti, o pateikiamos laikinam saugojimui muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose, įvežamos į laisvąją zoną ar padedamos į laisvąjį sandėlį, joms įforminama muitinio sandėliavimo, muitinės prižiūrimo perdirbimo, laikinojo įvežimo perdirbti neapmokestinant importo muitais, laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais ar išorinio arba vidinio tranzito muitinės procedūra.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia papildomas vežimo paslaugas Lietuvos muitinės sandėlyje, t.y. pakrauna ir iškrauna prekes, kurioms įforminama muitinio sandėliavimo procedūra. Šiuo atveju įmonės A teikiamos paslaugos Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims, taip pat asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, yra apmokestinamos PVM taikant 0 procentų tarifą ir Lietuvos įmonė A paslaugų užsakovui išrašydama PVM sąskaitą faktūrą nurodo 0 procentų PVM tarifą.

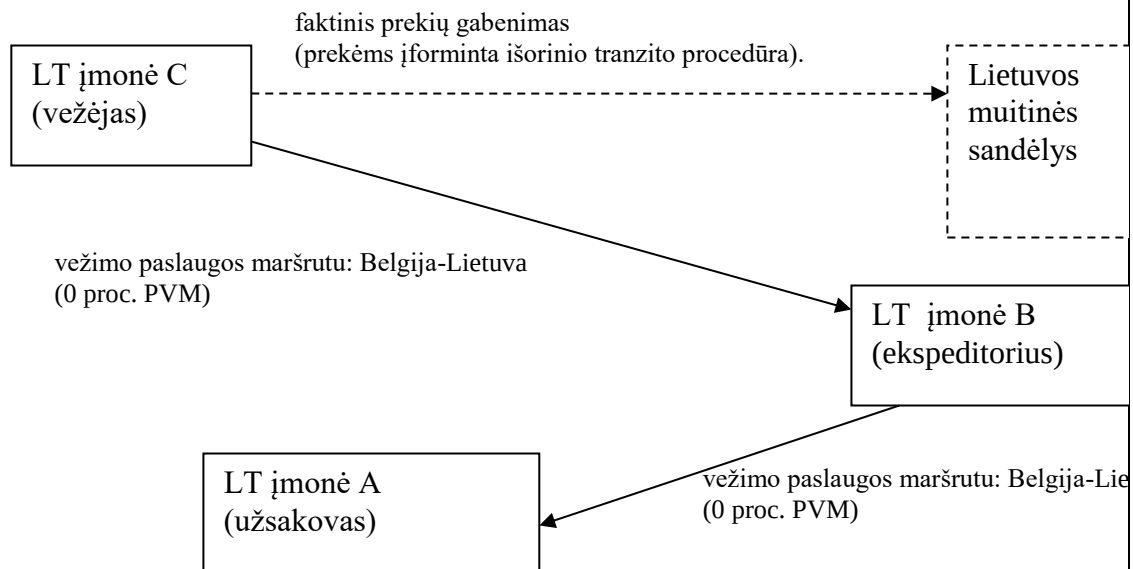
2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A- pagal kitos Lietuvos įmonės B užsakymą gabena prekes iš Lenkijos į Lietuvą. Prekėms yra įforminta muitinio sandėliavimo procedūra. Vadinasi, prekės vežamos iš Lenkijos muitinės sandėlio į Lietuvos muitinės sandėlį, t.y. prekės dar nėra išleistos laisvai cirkuliacijai. Šiuo atveju, įmonė A už vežimo paslaugas galės taikyti 0 procentų PVM tarifą, kadangi

šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekėmis, kurioms taikomos atitinkamos muitinės procedūros.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A užsakė ekspeditoriui Lietuvos įmonei B organizuoti importuojamų į Lietuvą prekių pervežimą maršrutu iš Belgijos į Lietuvą. Prekėms yra įforminta išorinio tranzito procedūra (muitinės T1 deklaracija) ir jos turi būti pristatytos į Lietuvos muitinės sandėlį tolesnei muitinės procedūrai. Šiai prekių vežimo paslaugai atlikti ekspeditorius pasamdė Lietuvos įmonę C.



Lietuvos įmonės C suteiktų vežimo paslaugų maršrutu: Belgija – Lietuva teikimo vieta laikoma Lietuva (užsakovas Lietuvos apmokestinamasis asmuo). Kadangi gabenamoms prekėms įforminta išorinio tranzito procedūra, tai laikoma, kad vežimo paslaugų teikimas tiesiogiai susijęs su prekėmis, kurioms taikomos PVM įstatymo 12-3 str. 1 dalyje nurodyti veiksmai, procedūros ar režimas, tai pagal PVM įstatymo 45 str. 2 dalies nuostatas šioms paslaugoms taikomas 0 proc. PVM tarifas. Kai Lietuvos įmonė B ekspeditorius, veikdama kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perparduoda užsakovui – Lietuvos įmonei A įsigytas iš Lietuvos įmonės C minėtas prekių vežimo paslaugas, tai šioms Lietuvoje suteiktoms paslaugoms taip pat taikomas 0 proc. tarifas.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad vežimo ar papildomų vežimo paslaugų apmokestinimui taikant šioje PVM įstatymo 45 str. 2 dalyje nustatytą 0 proc. PVM tarifą, nėra reikalavimo, kad tokių vežimo paslaugų vertė būtų įtraukta į importuojamų prekių vertę.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos vežimo bei papildomos vežimo paslaugos, kurios yra tiesiogiai susijusios su į Europos Sąjungos teritoriją įvežtomis prekėmis, gabenamomis į PVM lengvatų sandėlį.

Pagal šio komentuojamo įstatymo 53 straipsnio 4 dalį PVM lengvatų sandėliu laikoma patalpa ir (arba) teritorija, kurioje atitinkamos valstybės narės kompetentingos institucijos (Lietuvos Respublikoje – centrinis mokesčių administratorius) suteikė teisę laikyti prekes atidėjus PVM mokėjimą, jeigu tiekiamos, importuojamos ar iš kitos valstybės narės įsigijamos prekės, skirtos:

- parduoti specialioje tarptautiniame jūrų ar oro uoste esančioje prekybos vietoje, kurioje šios prekės bus tiekiamos keleiviams, oro ar jūrų transportu išvykstantiems į trečiąsias teritorijas ar trečiąsias valstybes, jeigu toks prekių tiekimas pagal bendras šio komentuojamo įstatymo nuostatas būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą;

- reiso metu tiekti keleiviams, oro ar jūrų transportu vykstantiems į paskirties vietą, esančią ne Europos Sąjungos teritorijoje.

Plačiau apie PVM lengvatų sandėlius žr. šio komentuojamo įstatymo 53 straipsnio 4 dalies komentarą.

Pavyzdys

Įmonė A, Lietuvos PVM mokėtoja, veža prekes, pagal kitos Lietuvos įmonės B užsakymą, iš Klaipėdos į Vilniuje esantį PVM lengvatų sandėlį. Prekes įmonė B į Lietuvą (kurios buvo atgabentos laivu į Klaipėdą) importavo iš Čilės. Šiuo atveju įmonės A vežimo paslaugos, bus apmokestinamos PVM taikant 0 procentų tarifą, kadangi vežimo paslauga yra tiesiogiai susijusi su į Europos Sąjungos teritoriją įvežtomis prekėmis, gabenamomis į PVM lengvatų sandėlį.

Taikant šią nuostatą nėra svarbu į kurią valstybę narę, t.y. ar į Lietuvą, ar į kitą Europos Sąjungos teritoriją, yra įvežtos prekės, tačiau būtina, kad teikiamos vežimo ar papildomos vežimo paslaugos, kurios yra Lietuvos Respublikos PVM objektas, yra tiesiogiai susijusios su minėtomis įvežtomis į Europos Sąjungos teritoriją prekėmis, gabenamomis į PVM lengvatų sandėlį.

3. Pildant PVM deklaraciją (formą [FR0600](#) 02 versiją) teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant 0 procentų PVM tarifą, apmokestinamoji vertė nurodoma 19 laukelyje.

3. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos paslaugos, įskaitant vežimą ir papildomas vežimo paslaugas, kai šios paslaugos yra susijusios su prekių importavimu Europos Sąjungos teritorijoje ir šių paslaugų apmokestinamoji vertė pagal šio Įstatymo 15 straipsnio 15 dalies nuostatas ar joms tolygias valstybės narės, kurioje prekės bus importuojamos, nuostatas privalo būti įtrauktos į apmokestinamąją importuojamų prekių vertę.

Komentaras

1. Pagal šios dalies nuostatas taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos vežimo bei papildomos vežimo paslaugos, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1.1. teikiamų paslaugų teikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas laikoma Lietuva (žiūr. 13 straipsnio komentarą);

1.2. šios paslaugos yra susijusios su prekių importavimu Europos Sąjungos teritorijoje;

1.3. šių paslaugų apmokestinamoji vertė pagal šio komentuojamo įstatymo 15 straipsnio 15 dalies nuostatas ar joms tolygias valstybės narės, kurioje prekės bus importuojamos, nuostatas privalo būti įtraukta į apmokestinamąją importuojamų prekių vertę.

2. Pagal šio komentuojamo įstatymo 2 straipsnio 24 dalį prekių importas:

2.1. ne Bendrijos prekių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai;

2.2. Bendrijos prekių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją iš trečiųjų teritorijų arba jų įvežimą sukėlę veiksmai.

Valstybių narių teritorijų, kurios yra priskiriamos prie trečiųjų teritorijų, sąrašas yra patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. [įsakymu Nr. 1K-069](#) „Dėl teritorijų, kurios laikomos trečiosiomis teritorijomis, sąrašo patvirtinimo”.

3. Pagal šio komentuojamo įstatymo 15 straipsnio 5 dalį į prekių apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami:

3.1. visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM;

3.2. su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė;

3.3. bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai.

4. Be to, pagal šio komentuojamo 15 straipsnio 15 dalį importuojamų prekių apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas importo PVM, apskaičiuojama prie šių prekių muitinės vertės, nustatytos vadovaujantis Muitinės kodeksu ir jo taikymą reglamentuojančiais teisės aktais (o Europos Sąjungos prekių, kurių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją laikomas importu, atveju – prie prekių vertės, nustatytos pagal Muitinės kodeksą ir jo taikymą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas dėl prekių muitinės vertės nustatymo), papildomai pridedant šias sumas (jeigu jos nėra įtrauktos į šių prekių muitinę vertę):

4.1. už šias prekes sumokėtus arba sumokėtinus ne Europos Sąjungoje ar ne Lietuvos Respublikoje nustatytus muitus, mokesčius ir kitas įmokas, taip pat Europos Sąjungoje už šias prekes nustatytus importo muitus, Europos Sąjungoje ar Lietuvos Respublikoje nustatytus mokesčius ir kitas įmokas (išskyrus patį PVM);

4.2. išlaidų, susijusių su prekių vežimu (įskaitant papildomas vežimo paslaugas) bei draudimu, dydį, taip pat sumokėtus ar sumokėtinus komisinius už atstovavimą ir prekių pakavimo vertę, jeigu visos nurodytosios išlaidos susijusios su prekių atgabenimu į pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje. Taikant šias nuostatas, pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje laikoma vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta arba, jeigu prekių pristatymo vieta nenurodyta, pirmoji jų įvežimo į šalies teritoriją vieta;

4.3. aukščiau minėtame 4.2. papunktyje nurodytų paslaugų, susijusių su prekių gabenimu iš pirmosios paskirties vietos į kitą paskirties vietą Europos Sąjungos teritorijoje, jeigu ši vieta yra žinoma apmokestinimo momentu, vertę.

Plačiau apie importuojamų prekių apmokestinamąją vertę žr. PVM įstatymo 15 straipsnio komentarą.

1 pavyzdys

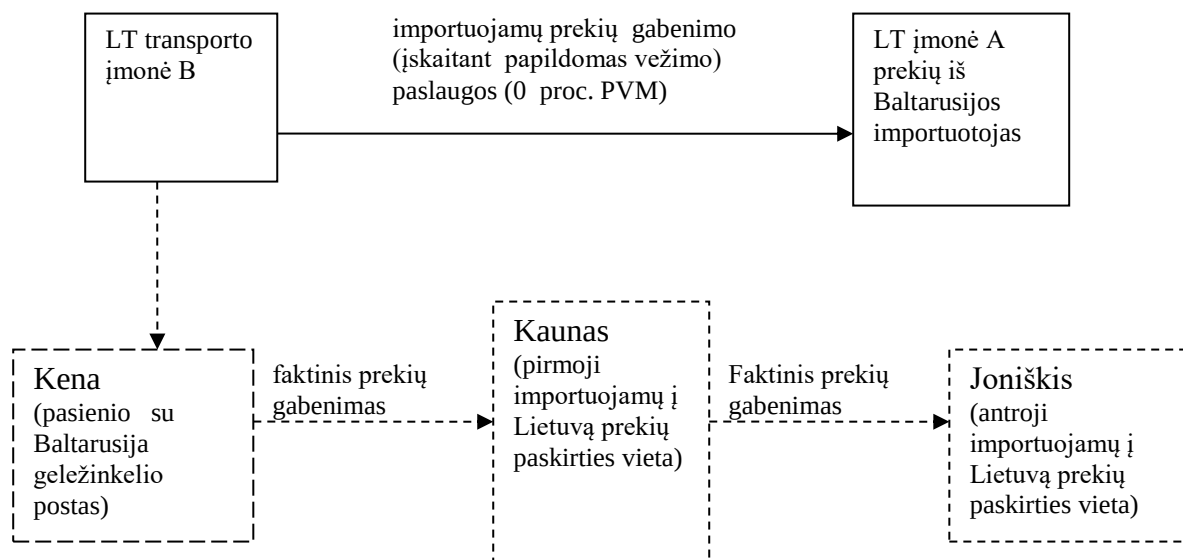
Lietuvos įmonė B, PVM mokėtoja, įsigyja iš Rusijos įmonės A prekes. Prekes veža Lietuvos įmonė C, PVM mokėtoja, maršrutu Maskva – Kaunas. Įmonė B importuoja į Lietuvą prekes, įformindama muitinės procedūrą: išleidimas į laisvą apyvartą. Vežimo dokumentuose nurodyta, kad pirmoji paskirties vieta šalies teritorijoje – Kaunas. Įmonė B į šių importuojamų prekių apmokestinamąją vertę įtraukė ir vežimo paslaugų apmokestinamąją vertę. Vadinasi, šios prekių

vežimo paslaugos maršrutu Maskva - Kaunas, susijusios su prekių importavimu Europos Bendrijoje, apmokestinamos (maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją) PVM taikant 0 procentų tarifą.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A geležinkelio transportu importavo iš Baltarusijos prekes, kurių pardavimo sąskaitoje-faktūroje nurodyta vertė sudarė 150 000 Lt. Prekių muitinė vertė – 150 000 Lt. Prekių vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta (pirmoji paskirties vieta) – Kaunas.

Importo PVM apmokestinimo momentu Kauno krovinių poste Lietuvos įmonė A pateikė dokumentus, kad prekės iš Kauno (pirmoji paskirties vieta) dar bus gabenamos į Joniškį (kitą paskirties vietą).



Lietuvos transporto įmonės B importuotojui Lietuvos įmonei A išrašytoje PVM sąskaitoje-faktūroje nurodytos:

- krovinio vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas – apsaugos tarnybos paslaugas, vagonų naudojimą pakelinėse stotyse, krovinių perkrovimą ir kt.) išlaidos nuo Kenos iki Kauno – 1 200 Lt. Šios įmonės B paslaugos apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą);

- papildomos vežimo paslaugos (vagonų buvimas stoties keliuose, pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas, prastovos ir kt.) Kauno stotyje – 500 Lt;

- vežimo (įskaitant papildomas vežimo paslaugas - apsaugos tarnybos paslaugas, vagonų naudojimą pakelinėse stotyse ir kt.) išlaidos nuo Kauno (pirmosios paskirties vietos) į Joniškį (kitą paskirties vietą) – 1 000 Lt;

- papildomų vežimo paslaugų (pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas ir kt.), suteiktų kitoje paskirties vietoje (Joniškio stotyje), jau po prekių atgabenimo į šią paskirties vietą, išlaidos – 400 Lt.

Šiuo atveju analogiškos papildomos vežimo paslaugos (vagonų buvimas stoties keliuose, pusvagonio naudojimas, krovinio saugojimas vagonuose, konteineriuose arba atvirose aikštelėse, riedmenų varymas, prastovos ir kt.), suteiktos pirmojoje paskirties vietoje – Kauno stotyje, kaip ir vežimas iš pirmosios paskirties vietos į antrąją paskirties vietą – laikomos susijusiomis su prekių gabenimu į kitą paskirties vietą – Joniškį – turi būti pridedamos prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės ir apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

Importuojamų prekių PVM apmokestinamoji vertė yra 152 700 Lt (150 000 Lt (prekių muitinė vertė) + 1 200 Lt (vežimų paslaugų į pirmąją paskirties vietą vertė) + 500 Lt (papildomų vežimo paslaugų pirmojoje paskirties vietoje vertė) + 1 000 Lt (vežimo paslaugų į kitą paskirties vietą išlaidos)).

400 Lt papildomų vežimo paslaugų, įmonės B suteiktų kitoje paskirties vietoje (Joniškio stotyje), jau po prekių atgabenimo į antrą paskirties vietą, išlaidos prie importuojamų prekių PVM apmokestinamosios vertės nepridedamos ir 0 proc. PVM tarifas netaikomas – šios papildomos vežimo paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą.

5. Analogiškai, kaip prekių eksporto, taip ir prekių importo atveju, prekėms, kurios importuojamos į Europos Sąjungos teritoriją, importo procedūra gali būti įforminta bet kurioje Europos Sąjungos valstybėje narėje (t. y. nebūtinai Lietuvoje). Be to, importuojamų prekių vežimo bei papildomas vežimo paslaugas (kaip ir eksportuojamų) gali organizuoti ekspeditoriai, kurie iš atskirų vežėjų įsigyja importuojamų prekių gabenimo atskirais maršruto etapais paslaugas arba papildomas vežimo paslaugas, o vėliau šias paslaugas (jau viso importuojamų prekių gabenimo maršruto) savo vardu parduoda (suteikia) prekių importuotojui.

Todėl tokiais importuojamų prekių vežimo (papildomų vežimo) ar vežimo organizavimo (ekspeditoriaus) paslaugų teikimo atvejais siekiant teisingai apmokestinti PVM paslaugų teikimo grandinėje dalyvaujančių atskirų asmenų suteiktas paslaugas, labai svarbu nustatyti kur buvo įforminta prekių importo procedūra, kokios muitinės procedūros buvo šioms prekėms įformintos iki importo procedūros įforminimo, kokia yra atgabenamų į Lietuvą importuojamų prekių pirmoji ar kita paskirties vieta (žinoma šių prekių apmokestinimo importo mokesčiais momentu), kada (iki importo procedūros įforminimo ar po jos įforminimo) buvo suteiktos konkrečios paslaugos ir pan.

Panagrinėkime atskirai vežėjų bei ekspeditorių teikiamų vežimo paslaugų apmokestinimo PVM, taikant 0 proc. tarifą atvejus:

Vežėjų teikiamų importuojamų prekių vežimo (bei papildomų vežimo) paslaugų apmokestinimas PVM

- 1) kai prekių importo procedūra yra įforminta Lietuvoje;

Šiuo atveju atskirų asmenų PVM mokėtojų teikiamos vežimo bei su tuo susijusios papildomos vežimo paslaugos (jeigu šių visų paslaugų arba maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją, teikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas laikoma Lietuva), kurios yra suteiktos iki importo procedūros įforminimo, gali būti apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą, nes laikoma, kad šių suteiktų paslaugų išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuotų prekių apmokestinamąją vertę. Jeigu šios paslaugos būtų tiesiogiai suteiktos prekių importuotojui, tai jos taip pat būtų

apmokestintos PVM taikant 0 proc. tarifą, nes šių paslaugų išlaidos tiesiogiai turėtų būti įtrauktos į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę.

Kitų asmenų suteiktos ekspeditoriui vežimo (papildomos vežimo) paslaugos (kurios laikomos suteiktomis Lietuvoje), suteiktos po importo procedūros Lietuvoje įforminimo ir susijusios su importuojamų prekių gabenimu iš pirmos paskirties vietos į kitą paskirties vietą Europos Sąjungos teritorijoje (kuri yra žinoma importuojamų prekių apmokestinimo momentu), taip pat apmokestinamos PVM taikant 0 proc. tarifą, nes ir šiuo atveju taip pat laikoma, kad tokių suteiktų paslaugų išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuotų prekių apmokestinamąją vertę.

Analogiškai, jeigu šias paslaugas minėtieji asmenys suteiktų tiesiogiai prekių importuotojui, tai šios paslaugos būtų apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą, nes šių paslaugų išlaidos tiesiogiai turėtų būti įtrauktos į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę.

2) kai prekių importo procedūra yra įforminta kitoje valstybėje narėje;

Šiuo atveju atskirų vežėjų PVM mokėtojų teikiamos ekspeditoriui vežimo (maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją) bei su tuo susijusios papildomos vežimo paslaugos (jeigu šių paslaugų teikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas laikoma Lietuva), kurios yra suteiktos iki importo procedūros įforminimo kitoje valstybėje narėje, apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą, nes laikoma, kad šių suteiktų paslaugų išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuotų prekių apmokestinamąją vertę. Kitos suteiktos ekspeditoriui vežimo (papildomos) paslaugos (kurios laikomos suteiktomis Lietuvoje), suteiktos po importo procedūros įforminimo kitoje valstybėje narėje ir yra susijusios su importuojamų prekių gabenimu iš pirmos paskirties vietos į kitą paskirties vietą Europos Bendrijų teritorijoje (pvz., Lietuvą), kuri žinoma importuojamų prekių apmokestinimo momentu), taip pat apmokestinamos PVM taikant 0 proc. tarifą, kadangi šių paslaugų išlaidos, kaip sudedamoji ekspeditoriaus perparduodamų prekių importuotojui paslaugų dalis, turi būti įtrauktos į importuotų prekių apmokestinamąją vertę.

Jeigu šias paslaugas minėtieji asmenys suteiktų tiesiogiai prekių importuotojui, tai šios paslaugos būtų apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą, nes šių paslaugų išlaidos turėtų būti tiesiogiai įtrauktos į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę.

Ekspeditoriaus teikiamų importuojamų prekių gabenimo organizavimo paslaugų apmokestinimas PVM

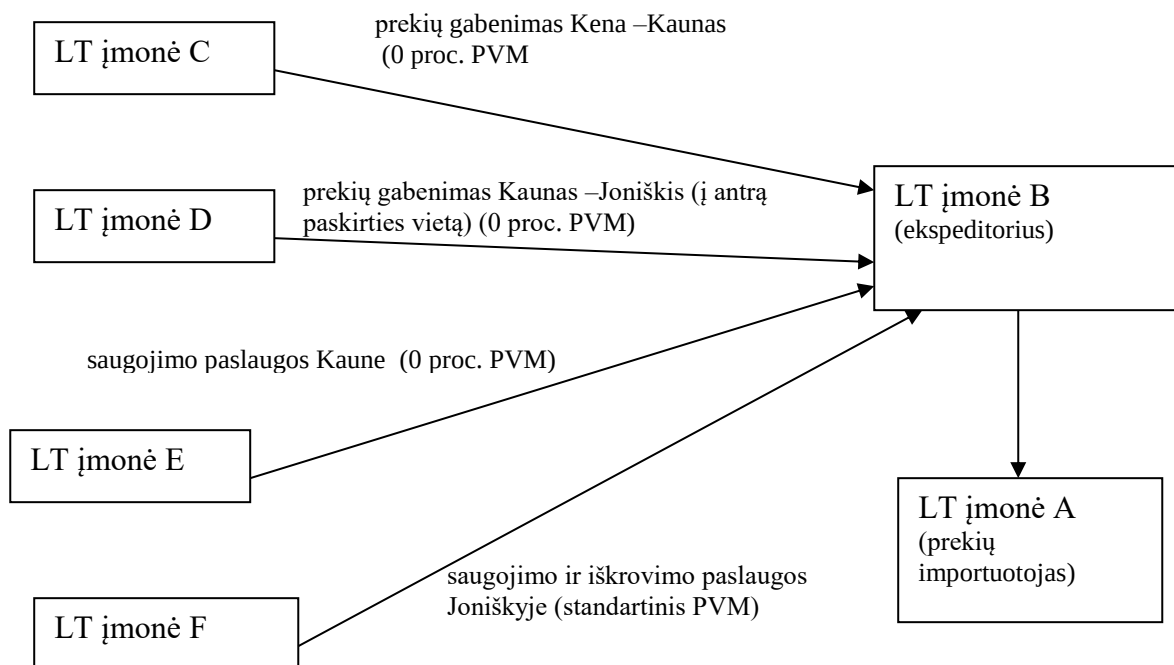
Ekspeditoriaus, veikiančio kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perparduodamos prekių importuotojui visos šios dalies komentaro 5 punkto 1 ir 2 papunkčiuose nurodytos įsigytos iš trečiųjų asmenų (vežėjų) vežimo ir papildomos vežimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą, nes pagal šios dalies nuostatas paminėtosios paslaugos turi būti įtrauktos šių importuojamų prekių apmokestinamąją vertę.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A geležinkelio transportu importavo iš Baltarusijos prekes. Prekių vežimo dokumentuose nurodyta prekių pristatymo vieta (pirmoji paskirties vieta) – Kaunas.

Importo PVM apmokestinimo momentu Kauno krovinių poste Lietuvos įmonė A pateikė dokumentus, kad prekės iš Kauno (pirmoji paskirties vieta) dar bus gabenamos į Joniškį (kitą paskirties vietą). Importuojamų prekių vežimo organizavimui importuotojas pasamdė Lietuvos įmonę B (ekspeditorių).

Importuojamas prekes pagal transporto įmonės B (ekspeditorius, veikiantis kaip neatsiskleidęs tarpininkas) užsakymą maršrutu Kena – Kaunas, su įforminta tranzito procedūra, veža Lietuvos transporto įmonė C, o maršrutu Kaunas – Joniškis veža Lietuvos įmonė D, krovinio saugojimo paslaugas Kaune teikia Lietuvos įmonė E, o krovinio saugojimo ir iškrovimo paslaugas Joniškyje teikia Lietuvos įmonė F.



Visos nurodytos vežimo ir papildomos vežimo paslaugos suteiktos transporto įmonei B – PVM objektas šalies teritorijoje. Įmonės C suteiktos vežimo paslaugų išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuotų prekių apmokestinamąją vertę, todėl apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą. Įmonės D suteiktos vežimo paslaugos, taip pat įmonės E suteiktos papildomos vežimo paslaugos, nors jos suteiktos ekspeditoriui (o ne prekių importuotojui) kaip paslaugų išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuotų prekių apmokestinamąją vertę, apmokestinamos PVM taikant 0 proc. tarifą. Tuo tarpu įmonės F jau po prekių atgabenimo į antrąją paskirties vietą suteiktos papildomos vežimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį tarifą.

Įmonės B, ekspeditoriaus, perparduodamos prekių importuotojui įmonių C, D ir E suteiktos paslaugos, kaip tiesiogiai susijusios su importuojamomis į Europos Sąjungos teritoriją, kurios turi būti įtraukiamos į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę, apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. tarifą. Ekspeditoriaus perparduodamoms prekių importuotojui įmonės F suteiktos paslaugos turi būti apmokestintos PVM taikant standartinį tarifą.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė B (ekspeditorius) kitos Lietuvos įmonės A - prekių importuotojo užsakymu organizuoja importuojamų į Lietuvą iš Rusijos prekių gabenimą. Prekės gabenamos maršrutu Maskva – Ryga – Vilnius. Prekių importo procedūra įforminama Rygoje (Latvijoje). Importo procedūros įforminimo metu buvo nurodyta kita paskirties vieta – Vilnius. Šiam prekių gabenimo organizavimui ekspeditorius sudaro sutartis su atskirais prekių vežėjais dėl prekių gabenimo bei papildomų vežimo paslaugų teikimo:

- su Rusijos įmone C dėl prekių nugabenimo maršrutu – Maskva – Ryga;
- su Latvijos įmone D dėl prekių iškrovimo bei pakrovimo Rygoje;
- su Lietuvos įmone E dėl prekių pervežimo maršrutu Ryga – Vilnius.

Kadangi įmonių D ir E ir C paslaugos yra suteiktos Lietuvos apmokestinamajam asmeniui - Lietuvos įmonei B, tai visų įmonės D ir E suteiktų paslaugų bei įmonės C paslaugų dalis, tenkanti maršruto daliai, einančiai per Europos Sąjungos teritoriją, suteikimo vieta yra Lietuva.

Rusijos įmonės C suteiktos ekspeditoriui paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą pagal 45 str. 2 dalies nuostatas, kadangi yra susijusios su prekių importavimu į Europos Sąjungos teritoriją ir šios paslaugos (kaip sudedamoji ekspeditoriaus suteiktų įmonei A paslaugų dalis) turi būti įtraukta į importuojamų prekių vertę.

Latvijos įmonės D suteiktos ekspeditoriui paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 proc. tarifą, nes šios papildomos vežimo paslaugos yra susijusios su prekių importavimu į Europos Sąjungos teritoriją ir šios paslaugos (kaip sudedamoji ekspeditoriaus suteiktų įmonei A paslaugų dalis) turi būti įtraukta į importuojamų prekių vertę.

Kadangi Lietuvos įmonei B suteiktos Lietuvoje neįsikūrusių užsienio įmonių C ir D paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 proc. tarifą, tai pagal PVM įstatymo 95 str. 1 dalies nuostatas, paslaugų pirkėjui - įmonei B nėra prievolės „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoti šių įsigytų paslaugų pardavimo PVM.

Lietuvos įmonės E suteiktos ekspeditoriui (įmonei B) importuojamų prekių gabenimo maršrutu Ryga-Vilnius paslaugos, t. y. gabenimas į kitą paskirties vietą, žinomą importo procedūros įforminimo metu, taip pat apmokestinamas PVM taikant 0 proc. tarifą, nes ir šios paslaugos (kaip sudedamoji ekspeditoriaus suteiktų įmonei A paslaugų dalis) turi būti įtraukiamos į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę.

Ekspeditoriaus - Lietuvos įmonės B suteiktos (perparduotos) prekių importuotojui prekių gabenimo maršrutu Maskva-Ryga-Vilnius paslaugos bei papildomos vežimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą, kadangi šios paslaugos susijusios su prekių importavimu į Europos Sąjungos teritoriją ir turi būti įtraukiamos į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę.

3 pavyzdys

(praktikoje pasitaikantys klausimai)

1. Koks PVM tarifas taikomas vežimo paslaugoms, jei importuojamas prekes vežėjas veža tik maršrutu Varšuva – Vilnius, visas prekių vežimo maršrutas yra Kijevas – Varšuva – Vilnius,

importo procedūra įforminama Varšuvoje, PVM sąskaita faktūra rašoma Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (prekių importuotojui)?

Atsakymas.

Paslaugos suteikimo vieta – Lietuva. Paslauga gali būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą – PVM, kai Vilnius laikomas antra paskirties vieta (žinoma šių prekių apmokestinimo importo mokesčiais metu), o vežimo išlaidos turi būti įtrauktos į importuojamų prekių vertę). (PVM įstatymo 45 str.3 dalis).

2. Koks PVM tarifas taikomas vežimo paslaugoms, jei importuojamas prekes vežėjas veža tik maršrutu Kijevas – Varšuva, visas prekių vežimo maršrutas yra Kijevas – Varšuva – Vilnius, importo procedūra įforminama Varšuvoje, PVM sąskaita faktūra rašoma Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (ekspeditoriui, kuris vėliau šį vežimą perparduoda prekių importuotojui)?

Atsakymas.

Paslaugos, tenkančios maršruto daliai, einančiai per Europos Sąjungos teritoriją, suteikimo vieta – Lietuva. Paslauga gali būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, nes vežimo išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuojamų prekių vertę). (PVM įstatymo 45 str. 3 dalis).

3. Koks PVM tarifas taikomas vežimo paslaugoms, jei importuojamas prekes vežėjas veža tik maršrutu Varšuva – Vilnius, visas prekių vežimo maršrutas yra Kijevas – Varšuva – Vilnius, importo procedūra įforminama Vilniuje, PVM sąskaita faktūra rašoma Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (ekspeditoriui, kuris vėliau šį vežimą perparduoda prekių importuotojui)?

Atsakymas

Paslaugos suteikimo vieta – Lietuva. Paslauga gali būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, nes vežimo išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuojamų prekių vertę). (PVM įstatymo 45 str. 3 dalis).

4. Koks PVM tarifas taikomas vežimo paslaugoms, jei importuojamas prekes vežėjas veža tik maršrutu Varšuva – Berlynas, visas prekių vežimo maršrutas yra Kijevas – Varšuva – Berlynas, importo procedūra įforminama Berlyne, PVM sąskaita faktūra rašoma Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (ekspeditoriui, kuris vėliau šį vežimą perparduoda prekių importuotojui)?

Atsakymas

Paslaugos suteikimo vieta – Lietuva. Paslauga gali būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, nes vežimo išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuojamų prekių vertę). (PVM įstatymo 45 str. 3 dalis).

5. Koks PVM tarifas taikomas vežimo paslaugoms, jei prekes vežėjas veža tik maršrutu Ryga – Daugpilis, visas prekių vežimo maršrutas yra Maskva – Ryga – Daugpilis – Minskas, PVM sąskaita faktūra rašoma Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (ekspeditoriui)?

Atsakymas.

Paslaugos suteikimo vieta – Lietuva. Jeigu vežamoms prekėms buvo įformintas reeksportas arba viena iš PVM įstatymo 12³ str. 1 arba 3 dalyje nurodyta procedūra (pvz., tranzitas), tai galėtų būti taikomas 0 proc. tarifas (PVM įstatymo 45 str. 1 arba 2 dalis).

6. Lietuvos PVM mokėtojas (ekspeditorius) įsigyja importuojamų prekių vežimo paslaugą maršrutu Baltarusija-Suomija (importo procedūra forminama Suomijoje). Ar reikia apskaičiuoti pardavimo PVM?

Atsakymas.

Paslaugos, tenkančios maršruto daliai, einančiai per Europos Sąjungos teritoriją, suteikimo vieta – Lietuva. Paslauga gali būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, nes vežimo išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuojamų prekių vertę). (PVM įstatymo 45 str. 3 dalis).

7. Lietuvos PVM mokėtojas (prekių pirkėjas) įsigyja importuojamų prekių vežimo paslaugą maršrutu Baltarusija-Suomija (importo procedūra forminama Suomijoje). Ar reikia apskaičiuoti pardavimo PVM?

Atsakymas

Paslaugos, tenkančios maršruto daliai, einančiai per Europos Sąjungos teritoriją, suteikimo vieta – Lietuva. Paslauga gali būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, nes vežimo išlaidos turi būti įtrauktos į importuojamų prekių vertę). (PVM įstatymo 45 str.3 dalis).

8. Lietuvos PVM mokėtojas (ekspeditorius) įsigyja importuojamų prekių vežimo paslaugą maršrutu Baltarusija-Lietuva. Ar reikia apskaičiuoti pardavimo PVM?

Atsakymas

Paslaugos, tenkančios maršruto daliai, einančiai per Europos Sąjungos teritoriją, suteikimo vieta – Lietuva. Paslauga gali būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, nes vežimo išlaidos (kaip ekspeditoriaus perparduotų prekių importuotojui vežimo paslaugų sudėtinė dalis) turi būti įtrauktos į importuojamų prekių vertę). (PVM įstatymo 45 str. 3 dalis).

5. Pažymėtina, kad teikiant vežimo paslaugas, kurios nėra prekių vežimas tarp valstybių narių) asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama tik prekių vežimo paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai, likusi dalis – ne Lietuvos Respublikos PVM objektas. Pildant PVM deklaraciją (formą FR0600 02 versiją) 19 laukelyje nurodoma visa teikiamų paslaugų (apmokestinamų tiek taikant 0 proc. PVM tarifą, tiek ne PVM objekto) apmokestinamoji vertė, kadangi šiuo atveju pagal PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalį PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą visą pirkimo PVM, tenkanti šioms PVM mokėtojo teikiamoms tarptautinio vežimo paslaugoms.

Ši nuostata nėra taikoma tuomet, kai prekių vežimo paslaugos, kurios yra Lietuvos Respublikos PVM objektas, teikiamos asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, yra laikomos prekių vežimu tarp valstybių narių ir jeigu jos yra tiesiogiai susijusios, pavyzdžiui, su prekių importu į Europos Sąjungos teritoriją arba su prekėmis, kurioms taikomos įstatymo 12-3 straipsnio 1 ar 3 dalyje nurodyti veiksmai, procedūros ar režimas. Šiuo atveju taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama visa prekių vežimo paslauga, t.y. ne tik prekių vežimo paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai. Pildant PVM deklaraciją (formą FR0600 02 versiją) 19 laukelyje nurodoma visa teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė.

Pavyzdys

Prekės vežamos iš Rusijos per Lietuvą į Lenkiją. Prekės importuojamos Lenkijoje. Iki Lietuvos prekes veža viena įmonė, o nuo Lietuvos į Lenkiją – kita įmonė. Prekių vežimas maršrutu Lietuva-Lenkija yra prekių vežimas tarp valstybių narių, o tuo atveju, jeigu šių vežimo paslaugų pirkėjas būtų neapmokestinamasis asmuo, jos būtų laikomos suteiktomis Lietuvoje. Kadangi šios paslaugos susijusios su importuojamomis prekėmis, jos yra apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

6. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad asmenys, pritaikę 0 proc. PVM tarifą šioje dalyje teikiamoms paslaugoms turi turėti dokumentus nurodytus PVM įstatymo 56 straipsnyje.

4. Šio straipsnio 1, 2 ir 3 dalių nuostatos ta pačia tvarka taikomos ir pašto įvežimui į Europos Sąjungos teritoriją, išvežimui iš jos arba vežimui tranzitu ir susijusioms papildomoms paslaugoms.

Komentaras

1. Pagal [Pašto įstatymo pakeitimo įstatymo](#) 2 straipsnio 14 dalį pašto siunta - adresuota ir išsiųsti paruošta siunta, kurią turi pristatyti pašto ar pasiuntinių paslaugų teikėjai. Tai pašto korespondencijos, reklaminė pašto siunta, taip pat siunta, kurioje siunčiami spaudiniai ir pašto siuntiniai.

Pagal minėtą įstatymą pašto ir (ar) pasiuntinių paslaugų teikėjas – pašto ir (ar) pasiuntinių paslaugas teikiantis asmuo. Pašto paslaugos - pašto siuntų surinkimas, paskirstymas, vežimas ir pristatymas ar įteikimas. Pasiuntinių paslaugos - pašto siuntų surinkimas, paskirstymas, vežimas ir pasirašytinas įteikimas gavėjams asmeniškai per pasiuntinį, suteikiant siuntėjo pageidaujamas papildomas paslaugas.

Prie susijusių papildomų paslaugų galima priskirti tokias paslaugas, kaip pavyzdžiui: pakrovimo, iškrovimo, pašto siuntų pakavimo, įvairių dokumentų, susijusių su pašto siuntų gabenimu, tvarkymas ir pan..

2. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos, pavyzdžiui, šios vežimo bei susijusios papildomos paslaugos, kai :

2.1. paštas (pašto siuntos) atsiunčiamas į Europos Sąjungos teritoriją, t.y. importuojamas Europos Sąjungos teritorijoje, o vežimo ar susijusių papildomų paslaugų vertė įtraukta į šio importuojamo pašto apmokestinamąją vertę;

2.2. paštas (pašto siuntos) yra išsiunčiamas iš Europos Sąjungos teritorijos, t.y. eksportuojamas iš Europos Sąjungos teritorijos, o vežimo ar susijusios papildomos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su šio pašto eksportu iš ES teritorijos;

2.3. paštas (pašto siuntos) yra vežamas tranzitu per Europos Sąjungos teritoriją, o vežimo bei susijusios papildomos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su šio pašto vežimu.

Kadangi pašto įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją, išvežimas iš jos arba vežimas tranzitu ir susijusios papildomos paslaugos apmokestinamos PVM taikant 0 procentų tarifą analogiška tvarka, kaip ir aprašyta šio komentuojamo straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse, tai plačiau apie tai žr. minėtų dalių komentarus.

3. Pildant PVM deklaraciją (formą FR0600 02 versiją) 19 laukelyje nurodoma teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant 0 proc. PVM tarifą:

5. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas TIR ir ATA knygelių išdavimas.

Komentaras

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas TIR knygelių išdavimas. [Muitinės konvencija dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis](#) nustato pagrindines TIR knygelių nuostatas.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. vasario 27 d. [nutarimu Nr. 224](#) „Dėl muitinės konvencijos dėl tarptautiniu krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (1975 TIR konvencija) nuostatų įgyvendinimo“ Lietuvos nacionalinė vežėjų automobiliais asociacija LINAVA įgaliota išduoti TIR knygeles.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas ATA knygelių išdavimas.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės [1999 m. balandžio 21 d. nutarime Nr. 454](#) „Dėl ATA knygelių išdavimo tvarkos patvirtinimo“ nustatyta, kad ATA knygelė - tai tarptautinis tam tikrų prekių (išskyrus transporto priemones) laikinojo įvežimo dokumentas, atstojantis muitinės deklaraciją ir liudijantis, kad su juo gabenamoms prekėms taikoma tarptautinė garantija, jog pažeidus nustatytą ATA operacijos atlikimo tvarką bus sumokėti už prekes nustatyti importo muitai ir mokesčiai.

Pagal šį nutarimą Lietuvos Respublikoje ATA knygeles išduodančios asociacijos įgaliojimus turi Lietuvos prekybos, pramonės ir amatų rūmų asociacija.

6. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas keleivių vežimas tarptautiniais maršrutais, taip pat šių keleivių bagažo vežimas, nepaisant transporto priemonių rūšies. Taikant šią nuostatą, tarptautiniu maršrutu laikomas vežimas, kuris prasideda šalies teritorijoje ir baigiasi už jos ribų, vežimas, kuris prasideda už šalies teritorijos ribų ir baigiasi šalies teritorijoje, taip pat vežimas, kuris prasideda ir baigiasi už šalies teritorijos ribų.

Komentaras

1. Keleivių vežimo tarptautiniais maršrutais, neatsižvelgiant į transporto priemonės rūšį, paslaugos apmokestinamos pagal 0 procentų PVM tarifą.

Taikant šią nuostatą, tarptautiniu maršrutu laikomas:

- vežimas, kuris prasideda Lietuvos Respublikoje ir baigiasi už jos ribų (pvz. Kaunas – Ryga);
- vežimas, kuris prasideda už Lietuvos Respublikos ribų ir baigiasi Lietuvos Respublikoje (pvz.: Liepoja – Klaipėda);
- vežimas, kuris prasideda ir baigiasi už Lietuvos Respublikos ribų (pvz.: Minskas – Vilnius - Ryga).

Pavyzdys

Keleivinio transporto kompanija teikia keleivių vežimo paslaugas vietiniais (Lietuvoje) ir tarptautiniais maršrutais. Kokiu PVM tarifu apmokestinti keleivio vežimo paslaugą, jei keleivis važiuoja maršrutu Vilnius – Ryga.

Šiuo atveju keleivių vežimo paslaugos tarptautiniu maršrutu Vilnius – Ryga dalis, kuri yra laikoma Lietuvos PVM objektu, apmokestinama PVM taikant 0 procentų tarifą.

Kai keleivis važiuoja ne maršrutu Vilnius - Ryga, o į tarpinį punktą, kuris yra Lietuvoje (pvz.: Panevėžys), tai apmokestinant PVM keleivių vežimo paslaugas reikia atsižvelgti į kiekvieno keleivio maršrutą ir todėl keleivio, kuris vyksta į tarpinį punktą Lietuvoje (maršrutas Vilnius – Panevėžys), vežimo paslauga apmokestinama PVM taikant standartinį PVM tarifą ir neatsižvelgiant į tai, kad autobuso maršrutas yra tarptautinis.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą taip pat apmokestinama keleivių, vykstančių minėtais tarptautiniais maršrutais, bagažo vežimo paslauga, nepaisant transporto priemonių rūšies. Keleivio bagažas – tai keleivio daiktai (prekės), įskaitant asmeninio naudojimo daiktus, kuriuos jis vežasi su savimi ta pačia transporto priemone, kuria vyksta, arba bagažas, kuris gabenamas ne ta pačia transporto priemone ar ne tuo pačiu metu (nelydimas bagažas).

3. Pažymėtina, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama tik keleivių (ar keleivių bagažo) vežimo paslaugos dalis, proporcingai tenkanti einančiai per Lietuvos teritoriją maršruto daliai, likusi dalis – ne Lietuvos Respublikos PVM objektas. Pildant PVM deklaraciją (formą FR0600 02 versiją) 19 laukelyje nurodoma visa teikiamų paslaugų (apmokestinamų tiek taikant 0 proc. PVM tarifą, tiek ne PVM objekto) apmokestinamoji vertė, kadangi šiuo atveju pagal PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalį PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą visą pirkimo PVM, tenkanti šioms PVM mokėtojo teikiamoms tarptautinio vežimo paslaugoms.

7. Taikant 0 procentų tarifą apmokestinamas prekių vežimas į Azorų ir Madeiros salas ir iš šių salų, taip pat vežimas tarp Azorų ir Madeiros salų.

Komentaras

1. Atlanto vandenyno Azorų (kurias sudaro devynios salos) ir Madeiros salos įeina į Portugalijos sudėtį ir dėl to jos priskiriamos Europos Sąjungos teritorijai.

Vadinasi, kai prekės yra vežamos į Azorų ir Madeiros salas ar iš šių salų, taip pat kai jos vežamos tarp Azorų ir Madeiros salų, ir šios vežimo paslaugos yra objektas Lietuvoje (t. y. pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas laikomos suteiktomis Lietuvoje), tai šios prekių vežimo paslaugos yra apmokestinamos PVM taikant 0 procentų tarifą.

1 Pavyzdys

Įmonė A, Lietuvos PVM mokėtoja, pagal kitos Lietuvos įmonės B, PVM mokėtojos, užsakymą gabena prekes jūrų laivu, skirtu vežti krovinius tarptautiniais maršrutais, iš Klaipėdos į Azorų salas. Įmonė A išrašydama teikiamų paslaugų PVM sąskaitą faktūrą įmonei B už prekių vežimą į Azorų salas taiko 0 proc. PVM tarifą.

2 Pavyzdys

Įmonė A, Lietuvos PVM mokėtoja, pagal Vokietijos įmonės B, PVM mokėtojos, užsakymą gabena prekes jūrų laivu, skirtu vežti krovinius tarptautiniais maršrutais, iš Klaipėdos į Azorų salas. Šiuo atveju, prekių vežimo paslaugos, suteiktos užsienio apmokestinamajam asmeniui (Vokietijos įmonei B) yra ne Lietuvos Respublikos PVM objektas, t.y. PVM neskaičiuojamas.

2. Pildant PVM deklaraciją (formą FR0600 02 versiją) 19 laukelyje nurodoma teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant 0 procentų PVM tarifą, apmokestinamoji vertė.

8. Šio straipsnio nuostatos netaikomos šio Įstatymo IV skyriuje nurodytoms paslaugoms, išskyrus šio Įstatymo 46 straipsnyje nurodytas draudimo ir finansines paslaugas.

Komentaras

1. Šio komentuojamo įstatymo IV skyriuje (nuo 20 iki 33-1 str.) yra nurodyti atvejai, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas, kaip pavyzdžiui: su sveikatos priežiūra susijusios prekės bei paslaugos, švietimo ir mokymo, socialinės, kultūros ir sporto paslaugos ir pan.. Plačiau apie PVM neapmokestinamą prekių tiekimą, paslaugų teikimą ar prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės žr. 20 - 33-1 straipsnių komentarus.

Minėto įstatymo 46 straipsnyje nustatyta taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos draudimo paslaugos, taip pat finansinės paslaugos, nurodytos šio PVM įstatymo 28 straipsnio 1-5 dalyse (kaip pavyzdžiui: finansinių garantijų ar laidavimu teikimas, suteiktos finansinės garantijos ar laidavimo priežiūra ir pan.), kai šios draudimo ar finansinės paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių, nenurodytų Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo IV skyriuje, eksportu iš ES teritorijos.

2. Paslaugoms, kurių teikimas šalies teritorijoje (Lietuvoje) būtų visais atvejais neapmokestinamas PVM, 0 procentų PVM tarifas negali būti taikomas. Ši nuostata netaikoma draudimo paslaugoms, taip pat finansinėms paslaugoms, kurios tiesiogiai susijusios su prekių (išskyrus prekes, kurios yra neapmokestinamos PVM) eksportu iš ES teritorijos.

Pavyzdys

Lietuvos sveikatos įstaiga A pati perveža ligonį, kuris yra Rusijos pilietis, specialiai tam pritaikyta transporto priemone iš Vilniaus į Kaliningrado ligoninę. Šiuo atveju vežimo paslaugoms nėra taikomas 0 proc. PVM tarifas, kadangi pagal šio komentuojamo įstatymo 20 str. 5 dalį ligonių, sužeistųjų ar kitų medicinos pagalbos reikalingų asmenų vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugos PVM neapmokestinamos.“

(PVMĮ 45 str. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2011-03-22 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2731).

46 straipsnis. Draudimo ir finansinės paslaugos, susijusios su prekių eksportu

Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos draudimo paslaugos, taip pat finansinės paslaugos, nurodytos šio Įstatymo 28 straipsnio 1–5 dalyse, kai šios draudimo ar finansinės paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių, nenurodytų šio Įstatymo IV skyriuje, eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos (46 str. redakcija pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1187](#), 2010-11-30).

Pastaba: Iki komentaro patikslinimo, tekste vietoj žodžio „Bendrijos“ skaityti „Sąjungos“

Komentaras

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos draudimo paslaugos, kai šios paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių, nenurodytų šio įstatymo IV skyriuje „Atvejai, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinimas“, eksportu iš Europos Bendrijų teritorijos.

Prie draudimo paslaugų, kurios tiesiogiai susijusios su prekių, nenurodytų šio komentuojamo įstatymo IV skyriuje, eksportu ir yra apmokestinamos PVM taikant 0 procentų tarifą, galima būtų priskirti: vežamų krovinių draudimą, turto draudimą nuo įvairių žalų, bei kito pobūdžio draudimą, tačiau konkreti draudimo paslauga, kuriai taikomas 0 tarifas turi būti susijusi su eksportuojamomis prekėmis, pvz. transporto priemonės, kuria kartais gabenamos eksportuojamos prekės, draudimas, tokioms paslaugoms negali būti priskirtas.

1 pavyzdys

Draudimo kompanija 2006 m. sausio mėnesį su įmone A sudarė krovinių draudimo sutartį. Krovinių draudimo sutartis buvo sudaryta dėl baldų, eksportuojamų į Rusiją.

Pateiktu atveju draudimo kompanijos teikiamos krovinių draudimo paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Bendrijų teritorijos. Be to, krovinių draudimo sutartis sudaryta dėl prekių - baldų, kurie nėra nurodyti PVM įstatymo IV skyriuje. Todėl draudimo kompanija įmonei A teikiamoms draudimo paslaugoms gali taikyti 0 PVM tarifą.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos finansinės paslaugos, nurodytos šio Įstatymo 28 straipsnio 1–5 dalyse (žr. 28 str. 1–5 dalių komentarą), kai šios paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių, nenurodytų šio įstatymo IV skyriuje, eksportu iš Europos Bendrijų teritorijos.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A eksportuoja į Rusiją baldus. Rusijos įmonė už baldus įmonei A perveda avansą (50 proc. baldų vertės). Rusijos įmonė pareikalauja, kad įmonė A pateiktų banko garantijos dokumentą, pagal kurį bankas įsipareigojęs grąžinti Rusijos įmonei jos sumokėtą avansą, jei Lietuvos įmonė sutartyje numatytu laiku nepateiktų baldų Rusijos įmonei.

Už garantijos suteikimą bankas iš įmonės A ima nustatyto dydžio atlyginimą. Šiuo atveju garantijos suteikimas yra tiesiogiai susijęs su prekių, kurios nėra nurodytos PVM įstatymo IV skyriuje, eksportu iš Europos Bendrijų teritorijos. Todėl bankas įmonei A teikiamoms finansinėms (garantijos teikimo) paslaugoms gali taikyti 0 PVM tarifą.

3. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 PVM tarifą draudimo paslaugoms, taip pat finansinėms paslaugoms, nurodytoms šio Įstatymo 28 straipsnio 1–5 dalyse, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad suteikta paslauga yra susijusi su eksportuojamomis iš Europos Bendrijų teritorijos prekėmis (žr. 56 str. 3 dalies komentarą).

4. Apie prekes, kurių tiekimas PVM neapmokestinamas, nurodyta IV skyriuje (žr. IV skyriaus komentarą). Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad 0 procentų PVM tarifas prekėms, kurių tiekimas šalies teritorijoje neapmokestinamas PVM, negali būti taikomas (plačiau apie tai žr. 55 str. komentarą).

47 straipsnis. Diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms, agentūroms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir konsulinių įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekės ir paslaugos

1. Tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos, skirtos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą. Taikant 0 procentų PVM tarifą taip pat apmokestinamos šių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms narių, išskyrus aptarnaujantį personalą, ir kartu gyvenančių jų šeimos narių asmeniniam naudojimui tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai ir jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika. Prekių ir paslaugų, už kurias sumokėtas PVM negrąžinamas, sąrašą nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas Lietuvos Respublikoje pripažintoms tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms ir jų nariams tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, jeigu tai numatyta tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse su atitinkama tarptautine organizacija. Šiuo atveju *mutatis mutandis* taikomos šio straipsnio 1 dalies nuostatos.

Komentaras

1. Šio straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatų taikymas yra reglamentuotas:

1.1. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. [nutarime Nr. 442](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų taikymo prekėms ir paslaugoms, skirtoms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, tarptautinėms organizacijoms, Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams, Europos Sąjungos valstybių narių ginkluotosioms pajėgoms, Europos Sąjungos institucijoms, įstaigoms, agentūroms ir Europos investicijų bankui“ (toliau – Nutarimas Nr. 442);

1.2. Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų taikymo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 5 d. viršininko [įsakymu Nr. VA-126](#) „Dėl pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų grąžinimo Lietuvos Respublikoje įsikūrusioms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių, įstaigų ir organizacijų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenės vienetams ar (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams“ (toliau – Įsakymas Nr. VA-126).

2. Vadovaujantis šio straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatomis, PVM lengvatos (0 procentų PVM tarifo) taikymas yra įgyvendinamas dviem būdais:

2.1. grąžinant sumokėtą PVM (tai reiškia, kad šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyti asmenys pardavėjams už įsigytas prekes (paslaugas) sumoka standartinį (arba lengvatinį, jei toks nustatytas) PVM tarifą);

2.2. tiesiogiai taikiant 0 proc. PVM tarifą (t.y. pirkimo metu prekės (paslaugos) apmokestinamos, taikant 0 proc. PVM tarifą, toliau – tiesioginė PVM lengvata).

3. Teisę susigrąžinti pardavėjams sumokėtą PVM arba įsigyti prekes (paslaugas), taikant tiesioginę PVM lengvatą turi šie asmenys:

3.1. užsienio valstybių diplomatinės atstovybės ir konsulinės įstaigos, akredituotos Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijoje, už oficialiai veiklai įsigytas prekes (paslaugas) (toliau – atstovybė);

3.2. užsienio valstybių diplomatinė atstovybė ar konsulinė įstaiga nariai ir kartu gyvenantys jų šeimos nariai, už asmeniniam naudojimui įsigytas prekes (paslaugas), jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai ir jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika (toliau – atstovybės nariai). Ši PVM lengvata netaikoma tiekiamoms prekėms (teikiamoms paslaugoms), kurias įsigyja diplomatinė atstovybė ar konsulinė įstaiga narius aptarnaujantis personalas;

3.3. Lietuvos Respublikoje Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijoje (toliau – URM) akredituotos tarptautinės organizacijos ar jų atstovybės (toliau – organizacija) ir jų nariai (toliau – organizacijos nariai), jeigu tai numatyta tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse su atitinkama tarptautine organizacija.

4. Pažymėtina, kad ne už visas Lietuvoje įsigytas prekes (paslaugas) sumokėtas pirkimo PVM yra grąžinamas 3.1-3.3 punkte nurodytiems asmenims. Prekių ir (arba) paslaugų, kurioms netaikoma pridėtinės vertės mokesčio lengvata, sąrašas, nurodytas Nutarimu Nr. 442 patvirtintų taisyklių priede.

5. Nutarimu Nr. 442 patvirtintose taisyklėse taip pat yra nustatyta, kad PVM grąžinamas tik už prekes (paslaugas), už kurias yra apmokėta su PVM, pagal PVM sąskaitas faktūras, kurių kiekvienoje nurodyta ne mažesnė kaip 55 eurų prekių (paslaugų) (išskyrus atvejus, nurodytus šio straipsnio 3 dalies komentare), už kurias gali būti grąžintas PVM, vertė (įskaitant PVM).

Už kelių transporto priemonių degalus, ryšių paslaugas, šildymo, elektros energijos, vandens, dujų tiekimo, komunalines ir eksploatacines paslaugas sumokėtas PVM grąžinamas nepriklausomai nuo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos prekių (paslaugų) vertės (įskaitant PVM).

Sumokėtas PVM už degalus yra grąžinamas tik tais atvejais, jeigu atsiskaitymui už degalus naudojamos specialios degalų pardavėjo atstovybės / organizacijos ar atstovybės narių / organizacijos narių vardu išduotos kortelės (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigų darbuotojų vardu išduotos kortelės).

6. Atstovybė / organizacija, norėdama susigrąžinti sumokėtą įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, turi pateikti Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau Vilniaus – AVMI) popierinę paraišką (FR0678 formą su priedu (FR0678A forma) ir papildomu lapu (FR0678AP forma), patvirtintą Įsakymu Nr. VA-126), įskaitant prekių (paslaugų) apmokėjimą ir įsigijimą patvirtinančius dokumentus (PVM sąskaitų faktūrų, kasos aparato kvitų ir kt. originalus (ar jų kopijas, jeigu atstovybė / organizacija nori susigrąžinti originalus)) arba elektroninę paraišką, įskaitant pridedamas prekių (paslaugų) įsigijimą ir apmokėjimą patvirtinančių dokumentų kopijas.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Vilniaus AVMI išvardytų dokumentų originalus atstovybėms / organizacijoms grąžina tik tuo atveju, jeigu su minėtų dokumentų originalais buvo pateiktos ir kopijos.

Paraiška turi būti pateikta kalendorinių metų ketvirčiui pasibaigus iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 15 dienos. Tačiau, jeigu paraiška bus pateikta praleidus nustatytą paraiškos pateikimo terminą, tuomet sumokėtas pirkimo PVM grąžinamas tik tuo atveju, jeigu paraiška grąžinti PVM bus

pateikta ne vėliau kaip iki pabaigos kitų kalendorinių metų, einančių po tų kalendorinių metų, kuriais įformintas prekių (paslaugų) įsigijimas (pvz., jeigu prekės (paslaugos) įsigytos 2021-05-14, tai paraiška grąžinti sumokėtą šių prekių (paslaugų) pirkimo PVM vėliausiai gali būti pateikta iki 2022-12-31).

7. Atstovybė / organizacija, norėdama susigrąžinti PVM, sumokėtą už Nutarimu Nr. 442 patvirtintų taisyklių priedo 1, 2, 7 ir 10 punktuose išvardytas prekes (paslaugas), o atstovybės nariai / organizacijos nariai (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigų darbuotojai) – už Nutarimu Nr. 442 patvirtintų taisyklių priedo 2 punkte išvardytas prekes, turi Vilniaus AVMI papildomai pateikti URM išduotą laisvos formos patvirtinimą (toliau – patvirtinimas) dėl PVM grąžinimo už minėtas prekes (paslaugas) galimybes.

Atstovybės nariai / organizacijos nariai tinkamai užpildytą paraišką ir priedą su papildomu lapu Vilniaus AVMI gali teikti tik per atstovybę / organizaciją (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigų darbuotojai tik per ES įstaigą).

8. Popierinė paraiška (užpildyta rankiniu būdu arba techninėmis priemonėmis) pateikiama tiesiogiai Vilniaus AVMI arba išsiunčiama klasikiniu paštu.

Paraiškos formą galima rasti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto tinklapyje adresu: <https://www.vmi.lt/evmi/formos>.

9. Elektroninė paraiška pateikiama per Valstybinės mokesčių inspekcijos Elektroninę prašymų registravimo informacinę sistemą (toliau – EPRIS).

Vadovaujantis Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. liepos 21 d. [įsakymu Nr. VA-83](#) „Dėl dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklės) užsienio valstybės piliečiai, neregistruoti Mokesčių mokėtojų registre, Mano VMI atstovais gali būti paskirti, kai jiems Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklių 25 punkte nurodyta tvarka suteikiamos prisijungimo prie Mano VMI priemonės. Atstovybės / organizacijos nariams užsienio valstybės piliečiams, neregistruotiems Mokesčių mokėtojų registre, prisijungimo prie Mano VMI priemonės (prisijungimo vardas, slaptažodis) suteikiamos Vilniaus AVMI pateikus Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklių 25.2 punkte nurodytą tinkamai užpildytą Užsienio valstybės piliečio prašymą suteikti prisijungimo prie Valstybinės mokesčių inspekcijos informacinių sistemų priemonės. Atstovybės / organizacijos Mano VMI atstovus (kurie teiks elektroninę paraišką už atstovybę / organizaciją ir / arba už jos narius) paskiria atstovybės / organizacijos vadovas. Paskirtas Mano VMI atstovas paraiškas per EPRIS gali teikti, jei Mano VMI portale turi priskirtą bent vieną galiojančią EPRIS sistemos rolę.

Atstovybė / organizacija (įskaitant atvejus, kai teikia elektroninę paraišką už save ir / arba už atstovybės narius / organizacijos narius) užpildyti ir pateikti elektroninę paraišką gali per atstovybės / organizacijos (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju ES įstaigos darbuotojai per ES įstaigą) paskirtą Mano VMI atstovą (atstovus), turintį teisę prisijungti prie EPRIS.

10. Atstovybė / organizacija ar atstovybės nariai / organizacijos nariai (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigos darbuotojai), norėdami prekes (paslaugas) įsigyti su tiesiogine PVM lengvata, turi kreiptis į pardavėją, kuris yra pasirinkęs taikyti tiesioginę PVM lengvatą (kadangi teisės aktai neįpareigoja pardavėjų privalomai taikyti minėtą lengvatą) ir gauti prekių (paslaugų) užsakymo formą. Gavusi užsakymo formą, atstovybė / organizacija ar atstovybės nariai / organizacijos nariai (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigos darbuotojai) turi užpildyti popierinį Tiesioginio atleidimo nuo PVM ir / arba akcizų sertifikatą (toliau – tiesioginio atleidimo sertifikatas). Užpildytas tiesioginio atleidimo sertifikatas ir užsakymo forma pateikiami Vilniaus AVMI. Vilniaus AVMI per 5 darbo dienas nuo tiesioginio atleidimo sertifikato gavimo dienos

atstovybei / organizacijai ar atstovybės nariui / organizacijos nariui (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigos darbuotojui) spaudu patvirtina tiesioginio atleidimo sertifikatą arba priima sprendimą jo nepatvirtinti. Patvirtintą tiesioginio atleidimo sertifikatą su užsakymo forma atstovybė / organizacija ar atstovybės nariai / organizacijos nariai (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigos darbuotojai) turi pateikti pardavėjui, kuris užsakymo formoje nurodytas prekes (paslaugas) parduoda su tiesiogine PVM lengvata.

Taikant tiesioginę PVM lengvatą atsižvelgiama į išimtis ir apribojimus, nurodytus šio straipsnio 1 ir 2 dalies komentaro 4 ir 5 punktuose.

Atstovybė / organizacija norėdama įsigyti Nutarimu Nr. 442 patvirtintų taisyklių priedo 1, 2, 7 ir 10 punktuose išvardytas prekes (paslaugas) su tiesiogine PVM lengvata, o atstovybės nariai / organizacijos nariai (šio straipsnio 8 dalies komentare nurodytu atveju - ES įstaigų darbuotojai) – už Nutarimu Nr. 442 patvirtintų taisyklių priedo 2 punkte išvardytas prekes, prieš kreipdamiesi į Vilniaus AVMI dėl tiesioginio atleidimo sertifikato patvirtinimo, turi gauti patvirtinimą dėl tiesioginės PVM lengvatos taikymo ir kartu su prekių (paslaugų) užsakymo forma ir užpildytu tiesioginio atleidimo sertifikatu jį pateikti Vilniaus AVMI.

Tiesioginio atleidimo sertifikato formą galima rasti [čia](#).

11. Apie PVM lengvatos taikymą Lietuvos Respublikoje pripažintoms ir Lietuvos Respublikoje neįsiskūrusioms tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių organizacijų ir atstovybių nariams taikymą žr. šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 4 ir 6 punkte.

3. Šio straipsnio 1 dalies nuostatos taikomos pariteto pagrindais. Jeigu Lietuvos Respublikos diplomatinei atstovybei ar konsulinei įstaigai užsienio valstybėje taikoma PVM (ar jam prilygintino mokesčio) grąžinimo tvarka yra nepalankesnė arba palankesnė už tvarką, taikomą tos valstybės diplomatinei atstovybei ar konsulinei įstaigai Lietuvos Respublikoje, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti tos valstybės diplomatinei atstovybei ar konsulinei įstaigai Lietuvos Respublikoje taikomą atitinkamai nepalankesnę arba palankesnę PVM grąžinimo tvarką.

Komentaras

1. Jeigu Lietuvos Respublikos atstovybei ir / ar atstovybės nariams užsienio valstybėje taikoma PVM (ar jam prilyginto mokesčio) grąžinimo tvarka yra nepalankesnė arba palankesnė už tvarką, taikomą tos valstybės atstovybei ir / ar atstovybės nariams Lietuvos Respublikoje, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti tos valstybės atstovybei ir / ar atstovybės nariams Lietuvos Respublikoje taikomą atitinkamai nepalankesnę arba palankesnę PVM grąžinimo tvarką. (Nutarimu Nr. 442 patvirtintose taisyklėse nustatyti kriterijai ir apribojimai tokiu atveju gali būti netaikomi visiškai, taikomi iš dalies, taikomi visi).

Kai kurių užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir (arba) konsulinėms įstaigoms taikomos palankesnės arba nepalankesnės atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 21 d. [įsakymu Nr. 188](#) „Dėl Kai kurių užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir (arba) konsulinėms įstaigoms taikomos palankesnės arba nepalankesnės atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų tvarkos aprašo patvirtinimo“ (toliau – FM įsakymas Nr. 188).

Pavyzdys

Lietuvoje įsikūrusi Estijos Respublikos ambasada (toliau – ambasada) Lietuvoje įsigijo kanceliarinių prekių už 40 eurų (įskaitant PVM). Pagal Nutarimu Nr. 442 patvirtintų taisyklių 14 punktą PVM grąžinamas pagal PVM sąskaitas faktūras, kurių kiekvienoje nurodyta ne mažesnė kaip 55 eurų prekių, už kurias gali būti grąžintas PVM, vertė (įskaitant PVM). Tačiau, kadangi pagal FM įsakymo Nr. 188 nuostatas ambasadai PVM lengvata taikoma visoms Lietuvoje įsigytoms prekėms (paslaugoms), nenustačius PVM sąskaitose faktūrose arba kitose vietoj jų naudojamuose apskaitos dokumentuose minimalios piniginės sumos (t. y. ambasadai taikoma palankesnė tvarka), todėl ambasados įsigytoms prekėms PVM lengvata bus taikoma, neatsižvelgiant į tai, kad įsigytų prekių suma PVM sąskaitoje faktūroje yra mažesnė nei nustatyta Nutarimu Nr. 442 patvirtintose taisyklėse.

(PVMĮ 47 str. 3 dalies komentaras pakeistas pagal 2024-09-13 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-36932).

4. Šio straipsnio nuostatos taikomos ir kitų negu Lietuvos Respublika Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetų šiems vienetams ar juos lydintiems civiliams darbuotojams naudoti Lietuvos Respublikoje įsigijamoms prekėms ir paslaugoms, kai šie vienetai dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje.

4¹. Šio straipsnio nuostatos taikomos ir kitų valstybių narių negu Lietuvos Respublika ginkluotosioms pajėgoms ar jas lydintiems civiliams darbuotojams naudoti Lietuvos Respublikoje įsigijamoms prekėms ir paslaugoms, kai šios pajėgos dalyvauja gynybos operacijose, kurios įgyvendinamos vykdant Sąjungos veiklą pagal bendrą saugumo ir gynybos politiką.

Komentaras

1. Šio straipsnio 4 ir 4¹ dalių nuostatų taikymas yra reglamentuotas Nutarimu Nr. 442 patvirtintose taisyklėse ir Įsakyme Nr. VA-126.

2. Komentuojamo straipsnio 4 ir 4¹ dalių nuostatos įgyvendinamos dviem būdais:

2.1. gražinant iš biudžeto pardavėjui sumokėtas pirkimo PVM sumas už Lietuvos Respublikoje įsigytas prekes (paslaugas), skirtas naudoti kitų negu Lietuvos Respublika Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenės vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, kai šie vienetai dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje (toliau - NATO vienetai) arba kitų valstybių narių negu Lietuvos Respublika ginkluotosioms pajėgoms ar jas lydintiems civiliams darbuotojams kai šios pajėgos dalyvauja gynybos operacijose, kurios įgyvendinamos vykdant Sąjungos veiklą pagal bendrą saugumo ir gynybos politiką (toliau – ginkluotosios pajėgos);

2.2. iš karto (tiesiogiai) taikant PVM lengvatą, t. y. prekes ir paslaugas apmokestinant 0 proc. PVM tarifu (jeigu pardavėjui pateikiamas Lietuvos kariuomenės vado ar jo įgalioto asmens patvirtintas dokumentas (įsakymas), kad šias prekes ir paslaugas įsigyja NATO vienetai arba ginkluotosios pajėgos).

NATO vienetai ar ginkluotosios pajėgos, norėdami susigrąžinti PVM iš biudžeto, Vilniaus AVMI turi pateikti laisvos formos prašymą. Kartu su minėtu prašymu turi būti pateiktas Lietuvos kariuomenės vado patvirtintas pirkinių, NATO vieneto ar ginkluotojų pajėgų įsigytų Lietuvoje, kurių PVM gali būti grąžintas, sąrašas; pirkinių įsigijimą ir apmokėjimą patvirtinančių dokumentų originalai (jeigu originalus norima susigrąžinti, - jų kopijos).

Sugrąžinti pirkimo PVM už NATO vienetų ar ginkluotojų pajėgų įsigytas prekes ir paslaugas gali ne tik patys NATO vienetai ar ginkluotosios pajėgos, bet ir tų užsienio valstybių, kurių NATO vienetai ar ginkluotosios pajėgos naudoja mokesčių lengvatomis Lietuvoje, atstovybės.

PVM grąžinamas tik už prekes (paslaugas), už kurias yra apmokėta su PVM, pagal PVM sąskaitas faktūras. Grąžinimo tvarka nurodyta Įsakyme Nr. VA-126.

3. Prekės ir paslaugos, skirtos NATO vienetais arba ginkluotosioms pajėgoms, taikant toms prekėms ir paslaugoms 0 proc. PVM tarifą, apmokestinamos ne tik tuo atveju kai jas tiesiogiai įsigyja NATO vienetai arba ginkluotosios pajėgos, tačiau ir kai jas įsigyja Lietuvos kariuomenė su sąlyga, kad tos prekės (paslaugos) bus parduotos NATO vienetais arba ginkluotosioms pajėgoms. Šiuo atveju Lietuvos kariuomenė prekių (paslaugų) pardavėjui turi pateikti Lietuvos kariuomenės vado ar jo įgalioto asmens patvirtintus dokumentus, kad šios prekės (paslaugos) skirtos NATO vienetais arba ginkluotosioms pajėgoms. Atkreiptinas dėmesys, kad tokios Lietuvos kariuomenės įsigytos prekės (paslaugos) apskaitoje turi būti rodomos atskirai nuo savo reikmėms įsigyjamų prekių (paslaugų).

Pavyzdys

Lietuvos kariuomenė iš degalinės įsigyja degalus, kuriuos perparduos NATO kariuomenės vienetai. Degalų pardavėjui Lietuvos kariuomenė pateikia Lietuvos kariuomenės vado patvirtintą dokumentą (pvz. įsakymą), kuriame nurodyta, kad Lietuvos kariuomenės įsigyti degalai bus skirti NATO kariuomenės vienetai naudoti. Degalų pardavėjas, turėdamas minėtą įsakymą, degalus apmokestina PVM, taikydamas 0 proc. PVM tarifą.

4. Pažymėtina, kad PVM apmokestinimo lengvata negali būti taikoma NATO vienetų karių ar ginkluotojų pajėgų narių asmeninėms reikmėms įsigyjamos prekės (paslaugoms). Todėl NATO vienetų kariai, atvykę į Lietuvą dalyvauti bendrose karinėse operacijose, bendrose karinėse pratybose ar kitame kariniame renginyje ar ginkluotojų pajėgų nariai - dalyvauti gynybos operacijose, kurios įgyvendinamos vykdant Sąjungos veiklą pagal bendrą saugumo ir gynybos politiką, negali savo asmeninėms reikmėms įsigytų prekių (pvz. šaldytuvo, kompiuterio ir pan.) sumokėto pirkimo PVM susigrąžinti iš Lietuvos biudžeto arba įsigyti su 0 proc. PVM lengvata.

5. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio nuostatas jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės. Šiaurės Atlanto Sutarties Šalių susitarimo dėl jų karinių pajėgų statuso, pasirašyto 1951-06-19 Londone (Lietuvos Respublikos Seimas ratifikavo 2004-05-06), XI straipsnio 11 dalyje nustatyta, kad šalis, kurios teritorijoje yra karinės pajėgos ar civilių komponentas, nesvarbu, ar jos toje teritorijoje būtų dislokuotos, ar vykėtų per ją tranzitu, turi atleisti nuo muitų ir mokesčių karinių pajėgų ar civilių komponento tarnybinių transporto priemonių, lėktuvams ir laivams skirtą kūrą, alyvą ir tepalus.

6. Taigi, šiame straipsnyje nenustatytais atvejais, įgyvendinant minėtojo Šiaurės Atlanto Sutarties Šalių susitarimo dėl jų karinių pajėgų statuso nuostatas, PVM lengvatos kurui, alyvoms ir tepalams taikomos tiesiogiai, t. y., tiekiamas kuras, alyvos ir tepalai turėtų būti apmokestinami PVM, taikant 0 procentų PVM tarifą, jei prekių pardavėjai, tiekiantys šias prekes, turės dokumentus, įrodančius, kad kuras, alyvos ir tepalai bus patiekti į kitą, ne Lietuvos Respublikos, Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių karinių pajėgų ar civilių komponentų tarnybines transporto priemones, lėktuvus ir laivus. Tokiu patvirtinančiu dokumentu gali būti Lietuvos kariuomenės vado ar jo įgalioto asmens patvirtintas dokumentas, kad šios prekės (kuras, alyvos ir tepalai) yra skirtos kitų, ne Lietuvos

Respublikos, Šiaurės Atlanto sutarties organizacijos šalių karinių pajėgų ar civilių komponentų tarnybinėms transporto priemonėms, lėktuvams ir laivams.

5. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas kitose valstybėse narėse įsikūrusioms užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms, šių atstovybių ir įstaigų nariams, Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių, kitų negu paskirties valstybė narė, kariuomenių vienetams šiems vienetams ar juos lydintiems civiliams darbuotojams naudoti, taip pat kitų negu paskirties valstybė narė valstybių narių ginkluotosioms pajėgoms ar jas lydintiems civiliams darbuotojams naudoti, kai šios pajėgos dalyvauja gynybos operacijose, kurios įgyvendinamos vykdant Sąjungos veiklą pagal bendrą saugumo ir gynybos politiką. Šios dalies nuostatos taikomos laikantis toje kitoje valstybėje narėje nustatytų sąlygų ir apribojimų.

6. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas tarptautinėms organizacijoms, kurias tokiomis pripažino bet kuri kita valstybė narė, ar jų atstovybės, taip pat šių organizacijų ar atstovybių nariams. Šios dalies nuostatos taikomos laikantis tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba bet kurios kitos valstybės narės tarptautinėse sutartyse su tarptautinėmis organizacijomis nustatytų sąlygų ir apribojimų.

Komentaras

1. Komentuojamo straipsnio 5-6 dalių nuostatų taikymas yra reglamentuotas Nutarimu Nr. 442 patvirtintose taisyklėse.

2. Šio straipsnio 5-6 dalių nuostatos įgyvendinamos prekėms (paslaugoms) tiesiogiai taikant 0 procentų PVM tarifą.

3. Taikant 0 procentų PVM tarifą yra apmokestinamos Lietuvoje parduodamos prekės (paslaugos), kurias įsigyja:

3.1. kitose valstybėse narėse įsikūrusios užsienio valstybių diplomatinės atstovybės ar konsulinės įstaigos, šių atstovybių ir įstaigų nariai;

3.2 kitų negu paskirties valstybė narė Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių, kariuomenių vienetai ir (arba) juos lydintys civiliai darbuotojai;

3.3. tarptautinės organizacijos, kurias tokiomis pripažino bet kuri kita valstybė narė, ar jų atstovybės, šių organizacijų ar atstovybių nariai;

3.4. kitų negu paskirties valstybė narė valstybių narių ginkluotosios pajėgos ar jas lydintys civiliai darbuotojai.

4. Asmenims, nurodytiems šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 3.1 punkte, PVM lengvata Lietuvoje taikoma pagal kitos ES valstybės narės nustatytus kriterijus. Šiuo atveju į Lietuvą įvežtos prekės (paslaugos) apribojimus neatsižvelgiama. Prekių (paslaugų) pardavėjas, turintis kitos ES valstybės narės kompetentingos institucijos įgaliojimą patvirtintą Atleidimo nuo PVM ir akcizų sertifikatą (toliau – ES sertifikatas), kuriame yra išvardytos prekės (paslaugos), kurioms gali būti taikoma lengvata, apmokestindamas prekes (paslaugas), nurodytas ES sertifikate, gali taikyti 0 procentų PVM tarifą.

5. Kai šalies teritorijoje prekes (paslaugas) įsigyja pati Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacija (toliau - NATO), šioms prekėms (paslaugoms) PVM lengvatos taikomos, jeigu pardavėjas turi Lietuvos Respublikos krašto apsaugos ministro nustatyta tvarka patvirtintus dokumentus, kad šias

prekes (paslaugas) įsigyja NATO. Dokumentų, patvirtinančių, kad Lietuvos Respublikos teritorijoje įsigyja prekes ir paslaugas ir (arba) į Lietuvos Respubliką prekes importuoja, išdavimo tvarkos aprašas yra patvirtintas Lietuvos Respublikos krašto apsaugos ministro 2011 m. rugsėjo 16 d. [įsakymu Nr. V-1064](#) „Dėl dokumentų, patvirtinančių, kad Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacija Lietuvos Respublikos teritorijoje įsigyja prekes ir (paslaugas) ir (arba) į Lietuvos Respubliką prekes importuoja, išdavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

6. Asmuo (organizacija) pageidaujantis įsigyjamoms prekėms (paslaugoms) taikyti PVM lengvatą, turi kreiptis į savo valstybės kompetentingas institucijas (dažniausiai Užsienio reikalų ministeriją) dėl ES sertifikato patvirtinimo. ES sertifikato forma bei formos užpildymo paaiškinimai (įskaitant lietuvių k.) patvirtinti 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (II priede), kurį galima rasti [čia](#).

1 pavyzdys

Lietuvos ambasada, įsikūrusi Estijos Respublikoje, Lietuvoje įsigyja prekes savo veiklai. Tuo atveju, jeigu Lietuvos ambasada prekių pardavėjui pateiks Estijos Respublikos kompetentingos institucijos patvirtintą ES sertifikatą, tai prekių pardavėjas tiekiamoms prekėms taikytų 0 procentų PVM tarifą, t. y., neskaičiuotų PVM.

2 pavyzdys

Belgijoje įsikūrusioje Lietuvos diplomatinėje atstovybėje dirbantis diplomatas Belgijoje įsigijo naują automobilį.

Jeigu diplomatas Belgijoje įsigytą naują automobilį atgabens į Lietuvą, toks automobilis (pagal PVM įstatymo nuostatas dar atitinkantis naujo automobilio aprašymą) PVM įstatymo nustatyta tvarka bus apmokestintas PVM. Tačiau, jeigu minėtas diplomatas mokesčių administratoriui pateiks Belgijos kompetentingos institucijos patvirtintą ES sertifikatą (kuriame bus nurodyta nauja transporto priemonė, kuriai Belgijos mokesčių administratorius taiko lengvatą), tai tokiu atveju diplomato naujas automobilis Lietuvoje nebus apmokestintas PVM.

7. Asmenys, nurodyti šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 3.2 ir 3.4 punktuose, norintys, kad Lietuvoje jų įsigytoms prekėms (paslaugoms) būtų taikoma PVM lengvata (0 proc. PVM tarifas) prekių (paslaugų) pardavėjui turi pateikti kitos ES valstybės narės kompetentingos institucijos patvirtintą ES sertifikatą. Prekes (paslaugas), kurioms gali būti pritaikytos PVM lengvatos, nustato tos valstybės narės, kurioje įsikūrę minėtuose 3.2 ir 3.4 punktuose nurodyti asmenys, įsigyjantys prekes (paslaugas), teisės aktai (plačiau apie ES sertifikatą žr. šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 6 punktą).

8. Asmenims, nurodytiems šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 3.3 punkte, PVM lengvata taikoma laikantis tarptautinės sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba bet kurios kitos valstybės narės tarptautinėse sutartyse su tarptautinėmis organizacijomis nustatytų sąlygų ir apribojimų. Asmenys, norintys, kad jų įsigyjamoms prekėms (paslaugoms) būtų pritaikyta PVM lengvata prekių (paslaugų) pardavėjui turi pateikti kitos valstybės narės kompetentingos institucijos įgaliojimų asmenų patvirtintą ES sertifikatą. Plačiau apie ES sertifikatą žr. šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 6 punkte.

7. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas Europos Sąjungos institucijoms, Europos centriniam bankui, Europos investicijų bankui, Europos Sąjungos įsteigtoms įstaigoms, kurioms taikomas Protokolas dėl Europos Sąjungos

privilegijų ir imunitetų. Šioje dalyje nurodytos prekės importo PVM neapmokestinamos laikantis šiamo protokole ir pagal jį sudarytuose susitarimuose ar susitarimuose dėl būstinės steigimo nustatytų sąlygų ir apribojimų, jeigu tokiu būdu neiškraipoma konkurencija.

Komentaras

1. Šios PVM lengvatos Europos Sąjungos institucijoms, Europos centriniam bankui, Europos investicijų bankui, Europos Sąjungos įsteigtoms įstaigoms (toliau – ES institucijos) taikomos laikantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Komisijos susitarime dėl Protokolo dėl Europos Bendrijų privilegijų ir imunitetų Lietuvos Respublikoje įgyvendinimo nustatytų apribojimų.

ES institucijoms, kurioms taikomas Protokolas dėl Europos Sąjungos privilegijų ir imunitetų, PVM lengvatos taikymo tvarka yra nustatyta Susitarimų dėl pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų Europos Sąjungos institucijoms ir įstaigoms įgyvendinimo taikymo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. sausio 20 d. [įsakymu Nr. 1K-030](#) „Dėl susitarimų dėl pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų Europos Sąjungos institucijoms ir įstaigoms įgyvendinimo taikymo tarkos aprašo patvirtinimo“ (toliau – Susitarimų aprašas).

2. PVM lengvatos Lietuvoje įsikūrusioms ES institucijoms taikomos grąžinant sumokėtą PVM už Lietuvoje įsigytas prekes (paslaugas). PVM grąžinamas tik pagal tokius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras ir kt.), kuriose įsigytų prekių (paslaugų) vertė kiekvienoje yra nurodyta ne mažesnė kaip 55 eurai (įskaitant PVM).

ES institucijos, norėdamos susigrąžinti pardavėjui sumokėtą įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, kartą per metus turi pateikti laisvos formos prašymą (įskaitant PVM sąskaitų faktūrų, apmokėjimą patvirtinančių dokumentų ar kitų prekių (paslaugų) įsigijimą patvirtinančių dokumentų kopijas) grąžinti sumokėtą PVM Lietuvos Respublikos finansų ministerijai (toliau – Finansų ministerija). Finansų ministerija per 15 darbo dienų nuo minėtų dokumentų gavimo dienos dokumentus pateikia Vilniaus AVMI. Sprendimą dėl PVM grąžinimo / negrąžinimo Vilniaus AVMI priima per 3 mėnesius nuo jų gavimo. Priėmusi sprendimą PVM grąžinti, Vilniaus AVMI per 10 darbo dienų nuo sprendimo priėmimo, grąžinamą pinigų sumą eurai perveda į ES institucijos prašyme nurodytą sąskaitą.

3. Jeigu Lietuvoje įsikūrusi ES institucija nori kitoje ES valstybėje narėje prekes (paslaugas) (kurioms, jeigu jos būtų įsigyjamoms Lietuvoje, galėtų būti taikomos PVM lengvatos) įsigyti su lengvata, turi kreiptis į Finansų ministeriją su prašymu patvirtinti ES sertifikatą, suteikiantį teisę prekes (paslaugas) įsigyti be PVM.

4. Jeigu kitoje ES valstybėje narėje įsikūrusi ES institucija Lietuvoje nori įsigyti prekių (paslaugų) su PVM lengvata (0 proc. PVM tarifu) prekių (paslaugų) pardavėjui turi pateikti kitos ES valstybės narės kompetentingos institucijos įgaliotų asmenų patvirtintą ES sertifikatą.

Prekes (paslaugas), kurioms gali būti pritaikytos PVM lengvatos Lietuvoje, nustato tos ES valstybės narės, kurioje įsikūrusios ES institucijos, teisės aktai. Šiuo atveju į kituose teisės aktuose nustatytus kriterijus ir apribojimus neatsižvelgiama.

5. Paminėtina, kad aukščiau nurodytos nuostatos gali būti taikomos ir asmenims (pvz. parlamentarams), dirbantiems Europos Sąjungos institucijose (pvz. Europos Komisijoje ir pan.). Plačiau apie ES sertifikatą žr. šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 6 punkte.

7¹. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas Europos Komisijai arba Europos Sąjungos institucijų įsteigtoms įstaigoms, agentūroms, jeigu tokios prekės ir paslaugos skirtos šioje dalyje nurodytiems subjektams Europos Sąjungos teisės

aktais pavestoms užduotims, susijusioms su COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) valdymu, vykdyti ir jeigu vėliau šios prekės ir paslaugos nebus tiekiamos ar teikiamos už atlygį. Šios dalies nuostatos taikomos, kol Europos Komisija ar šioje dalyje nurodytas prekes ir (ar) paslaugas gavusi Europos Sąjungos institucijos įsteigta įstaiga, agentūra informuoja Lietuvos Respubliką apie jų netaikymą.

Komentaras

1. Šio straipsnio 7¹ dalies nuostatų taikymas yra reglamentuotas Nutarimu Nr. 442 patvirtintose taisyklėse ir Susitarimų apraše.

2. Vadovaujantis šio straipsnio 7¹ dalies nuostatomis, 0 proc. PVM tarifo taikymas yra įgyvendinamas grąžinant Europos Sąjungos institucijų įsteigtoms įstaigoms, agentūroms, (toliau – ES įsteigtos įstaigos) įsikūrusioms Lietuvoje, sumokėtą PVM už Lietuvoje įsigytas prekes (paslaugas), su sąlyga, kad jos bus skirtos ES teisės aktais pavestoms užduotims, susijusioms su COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) valdymu, vykdyti ir jeigu vėliau šios prekės (paslaugos) nebus parduodamos už atlygį.

Lietuvoje įsikūrusios ES įsteigtos įstaigos, norėdamos susigrąžinti pardavėjams sumokėtą PVM, Finansų ministerijai turi pateikti prašymą kartu su prekių (paslaugų) įsigijimą patvirtinančių dokumentų, pagal kuriuos prašoma grąžinti PVM, kopijomis.

Grąžinant PVM *mutatis mutandis* taikomas Susitarimų aprašas, kuriame reglamentuotas prašymo nagrinėjimas, informavimas apie sprendimą dėl PVM grąžinimo ir PVM grąžinimą.

3. Lietuvoje įsikūrusios ES įsteigtos įstaigos, norėdamos, kad jų įsigyjamos prekės (paslaugoms), su sąlyga, kad jos bus skirtos Europos Sąjungos teisės aktais pavestoms užduotims, susijusioms su COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) valdymu, vykdyti ir jeigu vėliau šios prekės (paslaugos) nebus parduodamos už atlygį, kitose valstybėse narėse būtų pritaikytos PVM lengvatos, turi Finansų ministerijai pateikti prašymą patvirtinti ES sertifikatą, suteikiantį teisę kitoje valstybėje narėje įsigyti prekes (paslaugas) be PVM. ES sertifikatą Finansų ministerija patvirtina per 15 darbo dienų nuo prašymo gavimo dienos arba atsisako jį patvirtinti, nurodydama atsisakymo priežastį.

4. Komisija arba kitose ES valstybėse narėse įsikūrusios ES įsteigtos įstaigos, norėdamos, kad jos Lietuvoje įsigyjamos prekės (paslaugoms), su sąlyga, kad jos bus skirtos ES teisės aktais pavestoms užduotims, susijusioms su COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) valdymu, vykdyti ir jeigu vėliau šios prekės (paslaugos) nebus parduodamos už atlygį, kitose ES valstybėse narėse būtų pritaikytos PVM lengvatos, prekių (paslaugų) pardavėjui turi pateikti kitos ES valstybės narės kompetentingos institucijos patvirtintą ES sertifikatą, suteikiantį teisę prekes (paslaugas) įsigyti su 0 proc. PVM tarifu. Plačiau apie ES sertifikatą žr. šio straipsnio 5-6 dalių komentaro 6 punkte.

5. Šios dalies nuostatos taikomos, kol Europos Komisija ar šioje dalyje nurodytas prekes (paslaugas) gavusi ES įsteigta įstaiga informuoja Lietuvą apie jų netaikymą.

8. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos Europos Sąjungos įsteigtų Lietuvos Respublikoje įstaigų, kurioms taikomas Protokolas dėl Europos Sąjungos privilegijų ir imunitetų, darbuotojų (išskyrus aptarnaujantį personalą ir Europos Sąjungos valstybių narių deleguotus ekspertus) asmeniniam naudojimui ir (arba) įsikūrimui tiekiamos prekės, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai ir praėjusius penkerius metus jų nuolatinė gyvenamoji vieta iki darbo Europos Sąjungos įsteigtoje Lietuvos Respublikoje įstaigoje pradžios nebuvo Lietuvos Respublika. Šioje dalyje nurodyta lengvata taikoma prekėms, kurias darbuotojai įsigyja ne vėliau kaip vieni metai nuo jų įsidarbinimo pirmą kartą Europos Sąjungos

įsteigtoje Lietuvos Respublikoje įstaigoje pradžios. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti šioje dalyje nurodytos lengvatos taikymo apribojimus.

Komentaras

1. Europos Sąjungos įsteigtų Lietuvos Respublikoje įstaigų, kurioms taikomas Protokolas dėl Europos Sąjungos privilegijų ir imunitetų (toliau - įstaiga), darbuotojų (toliau – ES įstaigų darbuotojai) savo asmeniniam naudojimui ir (arba) įsikūrimui įsigytoms prekėms (pvz. perkant asmeninius ir namų apyvokos daiktus, automobilį asmeninėms reikmėms) PVM lengvata gali būti taikoma dviem būdais:

1.1. grąžinant iš biudžeto pardavėjui sumokėtą PVM arba

1.2. taikant PVM lengvatą tiesiogiai (t. y. prekes iš karto apmokestinant 0 proc. PVM tarifu). PVM lengvata taikoma tik pagal tokius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras ir kt.), kuriose įsigytų prekių vertė kiekvienoje yra nurodyta ne mažesnė kaip – 55 eurai (įskaitant PVM).

PVM lengvata netaikoma Nutarimu Nr. 442 patvirtintų taisyklių priede nurodytoms prekėms, skirtoms ne ES įstaigų darbuotojams ir (arba) kai įsigytų prekių kiekis akivaizdžiai viršija asmeninio naudojimo ir (arba) įsikūrimo reikmes.

PVM lengvatos taikymo tvarka aprašyta šio straipsnio 1-2 dalies komentare (įskaitant išimtis ir apribojimus).

2. Kad ES įstaigų darbuotojai galėtų susigrąžinti pardavėjui sumokėtą PVM, jie turi atitikti tokius kriterijus:

2.1. neturi būti Lietuvos piliečiais,

2.2. ES valstybių narių deleguotais ekspertais,

2.3. praėjusius penkerius metus jų nuolatinė gyvenamoji vieta iki darbo įstaigoje pradžios neturi būti Lietuvos Respublikoje.

Be kita ko, ES įstaigų darbuotojai turi turėti tai įrodančius dokumentus, kaip pvz. nuolatinės gyvenamosios vietos nustatymo (plačiau žr. PVM įstatymo 2 str. 19 d. komentarą), leidimus gyventi Lietuvoje, pasus ir kt.

3. Taikant minėtą PVM lengvatą, prekės turi būti įsigytos ne vėliau kaip per vienerius metus nuo darbuotojų įsidarbinimo pirmą kartą įstaigoje pradžios.

4. Jeigu prekes Lietuvoje įsigyja įstaigos aptarnaujantis personalas ir Europos Sąjungos valstybių narių deleguoti ekspertai, aukščiau paminėta lengvata jiems netaikoma.

Atkreipiamas dėmesys, kad ES įstaigų darbuotojų įsigytoms paslaugoms minėta PVM lengvata netaikoma. Atsižvelgiant į konkrečius ES įstaigų susitarimus gali būti nustatytos ir kitokios sąlygos.

5. Vadovaujantis 2006 m. gruodžio 6 d. Europos Sąjungos Parlamento ir Tarybos sprendimu šiuo metu Lietuvoje yra įkurtas Europos lyčių lygybės institutas su buveine Vilniuje, kurio darbuotojai, atitinkantys aukščiau išdėstytas sąlygas, galėtų pasinaudoti šiame punkte nurodyta PVM lengvata.

6. PVM grąžinimas vadovaujantis šio straipsnio 9 dalies komentaro 2.1. ir 2.2. punkte nurodytais teisės aktais.

9. Šiame straipsnyje nustatytos PVM lengvatos taikomos tiesiogiai arba grąžinant PVM už Lietuvos Respublikoje įsigytas prekes ir (arba) paslaugas. Konkrečią šio straipsnio nuostatų įgyvendinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Konkrečią šio straipsnio nuostatų įgyvendinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Šiame straipsnyje nustatytos PVM lengvatos taikomos tiesiogiai arba grąžinant PVM už Lietuvos Respublikoje įsigytas prekes (paslaugas).

2. Šio straipsnio nuostatų taikymas yra įgyvendinamas vadovaujantis:

2.1. Nutarimu Nr. 442;

2.2. Įsakymu Nr. VA-126;

2.3. [Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Komisijos susitarimu](#) „Dėl protokolo dėl Europos Bendrijų privilegijų ir imunitetų Lietuvos Respublikoje įgyvendinimo, patvirtintu Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. rugpjūčio 30 d. Nr. (14.13-02);

2.4. FM įsakymu Nr. 188;

2.5. Susitarimų aprašu.

(PVMĮ 47 str. apibendrintas paaiškinimas (komentaras) papildytas pagal VMI prie FM 2023-05-04 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-17092).

48 straipsnis. Aukso tiekimas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui.

Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui tiekiamas auksas.

Komentaras

1. Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui tiekiamas auksas yra apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą. Taigi, taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas ES valstybių narių centriniams bankams (pvz. Lietuvos Bankui, Deutsche Bundesbank, Eesti Pank ir kt.) ir Europos centriniam bankui (kurio būstinė yra Frankfurte, Vokietijoje) tiekiamas auksas.

2. Tiekiant auksą Europos centriniam bankui ar ES valstybių narių centriniams bankams (pvz. Lietuvos Bankui) ir pritaikius 0 proc. PVM tarifą, PVM mokėtojas (tiekęjas) turi turėti įrodymus (atitinkamas sąskaitas, sutartis ir pan.), pagrindžiančius 0 proc. PVM tarifo taikymą. Kokie tai gali būti įrodymai, nurodyta PVM įstatymo 56 straipsnio komentare (žiūrėti PVM įstatymo 56 straipsnio komentarą).

3. Aukso tiekimą Europos centriniam bankui ar ES valstybių narių centriniams bankams PVM mokėtojas turi deklaruoti PVM deklaracijoje (forma FR0600) 18 laukelyje, kur nurodoma patiekto aukso apmokestinamoji vertė.

49 straipsnis. Prekės, tiekiamos į kitą valstybę narę

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui, kuris šių prekių tiekėjui nurodė tos kitos valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą, ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

Komentaras

1. Šiame straipsnyje nurodytais atvejais 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tada, jeigu yra įvykdytos šios sąlygos:

1.1. prekės tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojai (Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalis);

1.2. pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis, t. y. kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu asmeniui, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų šiam asmeniui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui. Pagal ESTT praktiką (bylos C-78/12 *Evita-K*, C-526/13 *Fast Bunkering Klaipėda*, C-108/17 *Enteco Baltic*) „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta šioje nuostatoje, reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomą nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė.

Taigi prekių tiekimo momento nustatymas priklauso nuo disponavimo perduodamomis prekėmis kaip prekių savininkui teisės perėjimo prekių gavėjui ar kitam asmeniui momento ir nėra sietinas su nuosavybės teisės perleidimu, kaip jis suprantamas pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatas bei gali apimti tokius atvejus, kai asmuo, nors ir nėra laikomas savininku pagal Civilinio kodekso nuostatas, tačiau turi teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas. Tai, ar asmuo turi teisę disponuoti prekėmis kaip prekių savininkas, priklauso nuo tokių kriterijų kaip teisės priimti sprendimus, atlikti tam tikrus veiksmus su prekėmis (pvz., prekes pervežti, supakuoti, perdirbti ir pan.), įgijimo, nuo rizikos dėl prekių žuvimo, sugadinimo ir pan. veiksmų perėjimo ir pan.;

1.3. prekės fiziškai išgabenamos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos, o už prekių išgabenimą atsakingas prekių tiekėjas ar pirkėjas.

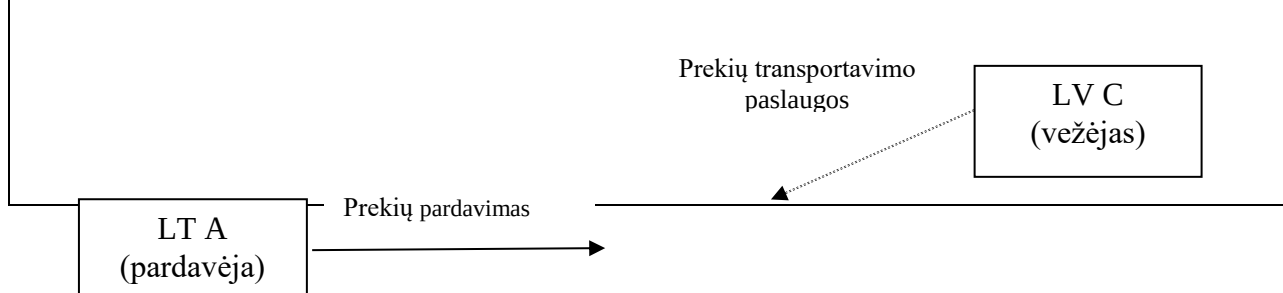
Sprendžiant klausimą, kuris asmuo yra laikomas atsakingu už transportavimo organizavimą, reikia įvertinti, kieno transportu prekės buvo išgabentos, kas sudarė prekių transportavimo sutartį, kas faktiškai užsakė transportą, kam už transportavimo paslaugas buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, kuris asmuo apmokėjo transportavimo kaštus, kas pateikė vežėjams duomenis, būtinus transportavimui atlikti ir pan.

Tuo atveju, kai dalį transportavimo organizavimo veiksmų atlieka pardavėjas, o dalį pirkėjas, vertinant, kuris asmuo veikia kaip transportavimo organizatorius, reikėtų didžiausią dėmesį atkreipti į tai, kas davė nurodymą vežėjui arba pateikė vežėjui duomenis, būtinus transportavimui atlikti (nurodė galutinį adresą, sandėlio duomenis ir pan.).

Tais atvejais, kai transportavimui yra naudojamas pardavėjui priklausantis (nuosavybės teise ar kitais pagrindais valdomas) transportas, laikoma, kad transportavimą organizavo pardavėjas, o jei naudojamas pirkėjui priklausantis transportas, laikoma, kad transportavimą organizavo pirkėjas.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes Latvijos įmonei B, PVM mokėtojai EXW Vilnius sąlygomis. Latvijos įmonė kaip prekių savininkė sudarė prekių transportavimo sutartį su Latvijos vežėju C ir prekės buvo išgabentos iš Lietuvos į Latviją. Latvijos įmonė B pateikė Lietuvos įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos.

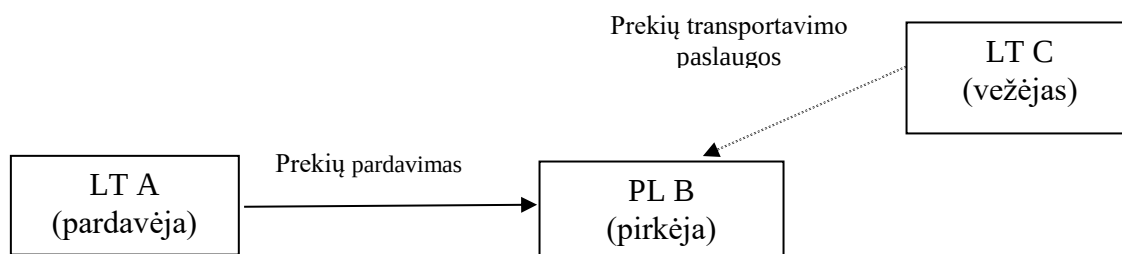


LV B
(pirkėja)

Įmonė A galėtų patiektoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei turėtų visas šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus, t. y.: kad Latvijos įmonė B yra registruota PVM mokėtoja Latvijoje, prekės buvo parduotos ir teisės disponuoti jomis kaip savininkei Latvijos įmonei B buvo perduotos (šias aplinkybes galėtų įrodyti INCOTERMS pardavimo sąlygos EXW), prekės iš Lietuvos į kitą valstybę narę buvo išgabentos Latvijos įmonės B (pirkėjos) užsakymu (Latvijos įmonės vežimo sutarties kopija; apmokėjimo kopija; PVM sąskaitos faktūros, išrašytos Latvijos įmonei už vežimo paslaugas, kopija; Latvijos įmonės nurodymai kokia transporto priemonė atvažiuos; patvirtinimas, kad transportą samdys Latvijos įmonė ir pan.).

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes Lenkijos įmonei B, PVM mokėtojai, EXW sąlygomis Marijampolė. Lenkijos įmonė sudarė prekių transportavimo sutartį su Lietuvos vežėju C ir prekės buvo išgabentos iš Lietuvos į Estiją, kur Lenkijos įmonė turi sandėlį. Lenkijos įmonė B pateikė Lietuvos įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos.



Įmonė A galėtų patiektoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei turėtų visas šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus, t. y.: kad Lenkijos įmonė B yra registruota PVM mokėtoja Lenkijoje, prekės buvo parduotos ir teisės disponuoti jomis kaip savininkei Lenkijos įmonei B buvo perduotos (šias aplinkybes galėtų įrodyti INCOTERMS pardavimo sąlygos EXW), prekės iš Lietuvos į kitą valstybę narę (šiuo atveju – Estiją) buvo išgabentos Lenkijos įmonės B (pirkėjos) užsakymu (Lietuvos įmonės vežimo sutarties kopija; apmokėjimo kopija; PVM sąskaitos faktūros, išrašytos Lenkijos įmonei už vežimo paslaugas, kopija; Lenkijos įmonės nurodymai kokia transporto priemonė atvažiuos; patvirtinimas, kad transportą samdys Lenkijos įmonė ir pan.).

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes Lenkijos įmonei B, PVM mokėtojai. Prekes išgabeno Lenkijos įmonės B prekių pirkėjos Lenkijos įmonės C pasamdytas vežėjas ir prekės buvo išgabentos iš Lietuvos į Lenkiją. Lenkijos įmonė B pateikė Lietuvos įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos.

Įmonė A pateiktu atveju 0 proc. PVM tarifo taikyti negali, kadangi prekes išgabeno Lenkijos įmonės B prekių pirkėjos Lenkijos įmonės C pasamdytas vežėjas.

2. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, nurodytus Reglamento (ES) Nr. 282/2011 (toliau – Reglamentas) 45a straipsnyje, arba kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas (PVM įstatymo 56 straipsnis).

PVM mokėtojas gali remtis arba Reglamento 45a straipsnyje nurodytais dokumentais, arba kitais dokumentais, nurodytais PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalies komentare.

Įrodymai pagal Reglamento 45a straipsnį	
Reglamento 45a str. 3 dalies a punktas (toliau – A punktas):	Reglamento 45a str. 3 dalies b punktas (toliau – B punktas):
• pasirašytas krovinių vežimo keliais dokumentas arba pranešimas, • konosamentas, • oro krovinio sąskaita faktūra, arba • prekių vežėjo sąskaita faktūra.	• draudimo liudijimas, susijęs su prekių išsiuntimu; • banko dokumentai, kuriais įrodoma, kad už prekių išsiuntimą ar išgabenimą sumokėta, • oficialūs dokumentai, kuriuos išduoda valdžios institucija (notaras, kuriais patvirtinamas prekių atvykimas į paskirties valstybę narę); • sandėlio savininko išrašytas kvitas, kuriuo patvirtinamas prekių sandėliavimas toje valstybėje narėje.

Kai už prekių gabenimą atsakingas tiekėjas, jis turi turėti: bent 2 vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus, nurodytus A punkte, kuriuos išdavė dvi skirtingos viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir pirkėjo nepriklausančios šalys arba vieną iš įrodymų, nurodytų A punkte, ir vieną iš įrodymų, nurodytų B punkte, išduotus dviejų skirtingų viena nuo kitos, nuo pardavėjo ir pirkėjo nepriklausomų šalių ir vienas kitam neprieštaraujančius.

Kai už prekių gabenimą atsakingas pirkėjas, tiekėjas turi turėti: bent 2 vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus, nurodytus A punkte, arba vieną iš įrodymų nurodytų A punkte, kartu su vienu jam neprieštaraujančiu įrodymu, nurodytu B punkte, išduotus dviejų skirtingų nuo pardavėjo ir pirkėjo nepriklausomų šalių ir rašytinį pirkėjo patvirtinimą, kuriame nurodyta: prekių paskirties valstybė narė; patvirtinimo išdavimo data; pirkėjo pavadinimas, adresas; prekių rūšis, kiekis; prekių atvykimo data ir vieta; pirkėjo vardu prekes priimančiojo asmens tapatybė; transporto priemonių tiekimo atveju – transporto priemonės identifikacinis numeris.

Taip pat, norėdamas taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekiamoms prekėms Lietuvos PVM mokėtojas prekių tiekimus kitos valstybės narės PVM mokėtojams (PVM įstatymo 49 straipsnio 6 dalies nuostatos) turi tinkamai deklaruoti Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje (FR0564 forma), kurios užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 12 d. [įsakymu Nr. VA-34](#) „Dėl Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2022 m. liepos mėnesį Latvijos įmonei B (kuri yra registruota PVM mokėtoja Latvijoje) už 20 000 Eur patiekė statybinių medžiagų. Įmonė A įmonei B išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodė pirkėjo (įmonės B) PVM mokėtojo kodą. Be to, įmonė A

turi dokumentus, patvirtinančius kad prekės fiziškai išgabentos iš Lietuvos ir patiektos įmonei B (statybinių medžiagų pirkimo - pardavimo sutartį, šių medžiagų gabenimo važtaraščio kopiją su žyma, kad prekės gautos, taip pat pirkėjo patvirtinimą, kad šis statybines medžiagas gavo).

Šiuo atveju įmonė A tiekiamoms į Latviją statybinėms medžiagoms gali taikyti 0 proc. PVM tarifą. Tiekiamų prekių apmokestinamąją vertę – 20 000 Eur įmonė traukia į to mokesčio laikotarpio, kada buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, PVM deklaracijos 18 laukelį „ES PVM mokėtojams patiektos prekės (0 proc.)“.

Įmonė A duomenis apie šių tiekiamų prekių vertę įtraukė į Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos 13 laukelį.

3. Kai Lietuvos PVM mokėtojas tiekia prekes (kurių tiekimo vieta laikoma Lietuva) kitos valstybės narės pirkėjui, neįregistruotam savo valstybėje narėje PVM mokėtoju (pvz., neapmokestinamajam asmeniui, apmokestinamajam asmeniui, kuriam pagal savo šalies įstatymą nėra prievolės registruotis PVM mokėtoju ir pan.), tai patiektoms prekėms 0 proc. PVM tarifas netaikomas, nors prekės ir būtų pardavėjo, pirkėjo ar trečiojo asmens išgabėtos iš Lietuvos. Šiuo atveju taikomas standartinis arba lengvatinis, jeigu toks nustatytas, PVM tarifas. Šios nuostatos netaikomos kai dėl Lietuvos PVM mokėtojo vykdomos kitoje valstybėje narėje nuotolinės prekybos prekių vieta persikelia į tą kitą valstybę narę (žr. PVM įstatymo 12 straipsnio komentarą).

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A PVM mokėtoja, 2022 m. liepos mėnesį patiekė baldus Lenkijos biudžetinei įstaigai B, kuri nevykdo ekonominės veiklos ir nėra įregistruota Lenkijoje PVM mokėtoja. Tarkime, minėtai biudžetinei įstaigai buvo patiekta baldų už 45 000 Eur (be PVM). Patiekti baldai paties pirkėjo - Lenkijos biudžetinės įstaigos B buvo išgabenti į Lenkiją.

Kadangi Lenkijos pirkėjas nenurodė tiekėjui savo šalies PVM mokėtojo kodo (jis nėra įregistruotas PVM mokėtoju savo šalyje), tai nors baldai buvo išgabenti iš Lietuvos, tačiau šiam tiekimui 0 proc. PVM tarifas netaikomas. Šiuo atveju, Lietuvos įmonė A išrašytoje Lenkijos įstaigai B PVM sąskaitoje faktūroje be patiektų baldų apmokestinamosios vertės – 45 000 Eur turi nurodyti 21 proc. PVM tarifą ir PVM sumą – 9 450 Eur ($45\,000 \times 21\%$).

Įmonė A 2022 m. liepos mėn. PVM deklaracijos 11 laukelyje nurodo patiektų prekių apmokestinamąją vertę – 45 000 Eur, o 29 laukelyje – 9 450 Eur PVM sumą.

Atkreiptinas dėmesys, kad tarp Europos Sąjungos valstybių narių yra valstybių (pvz., Lenkija, Ispanija ir kt.), kurios turi dvigubą PVM mokėtojų registravimo sistemą, t. y. suteikia PVM mokėtojų kodus, kurie galioja tik sandoriams, sudaromiems valstybės viduje ir kurių galiojimas negali būti patikrintas nei Europos Komisijos svetainėje, nei Lietuvos VMI priemonėmis, ir PVM mokėtojų kodus, kurie yra naudojami tarptautinės prekybos sandoriams, kurie gali būti patikrinti Europos Komisijos svetainėje ir Lietuvos VMI priemonėmis.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė B, PVM mokėtoja, 2022 m. rugsėjo mėnesį sudarė statybinių prekių tiekimo sutartį su Lenkijos įmone C, kuri nurodė jai mokesčių administratoriaus suteiktą PVM mokėtojo kodą Lenkijoje. Įmonė B patiekė įmonei C prekių už 10 000 Eur (be PVM), pati prekes pristatė į Lenkijos įmonės sandėlį ir šį sandorį apmokestino 0 proc. PVM tarifu.

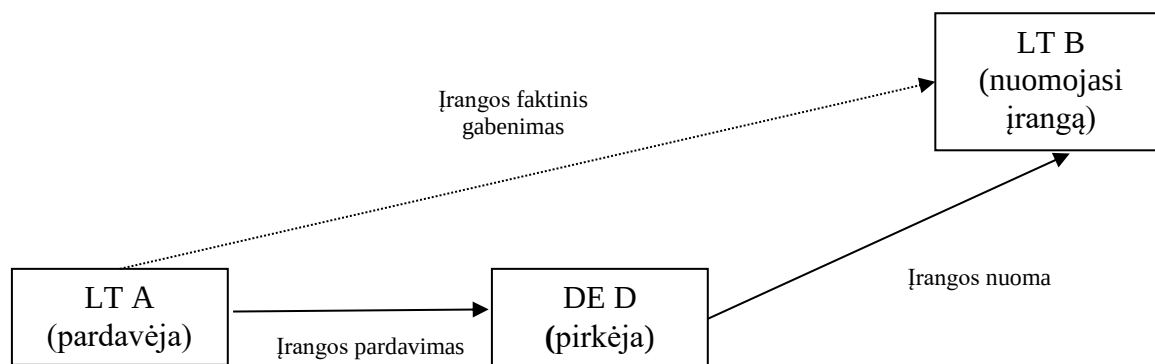
Paaiškėjo, kad įmonės C nurodytas PVM mokėtojo kodas yra taikomas tik prekybai Lenkijos Respublikos viduje, o tarptautinei prekybai įmonė C nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja.

Taigi šiuo atveju įmonė B neturi teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo patiektoms prekėms ir turi apskaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

4. Jeigu Lietuvos PVM mokėtojo kitos valstybės narės PVM mokėtojai patiektos prekės nebuvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos (tiektėjas neturi šių prekių išgabavimo iš Lietuvos įrodymų), tai tokiems tiekimams jis neturi teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo. Tokiu atveju, nors prekės patiektos valstybės narės PVM mokėtojai, tačiau, neturint įrodymų apie jų išvežimą iš Lietuvos, joms taikomas standartinis arba lengvatinis, jeigu toks nustatytas, PVM tarifas.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2022 m. birželio mėnesį patiekė Vokietijos įmonei D, PVM mokėtojai, įrangą už 30 000 Eur (be PVM). Vokietijos PVM mokėtojo nurodymu, patiekta įranga buvo perduota Lietuvos įmonei B, su kuria Vokietijos įmonė sudarė įrangos nuomos sutartį.



Nors įranga buvo patiekta kitos valstybės narės (Vokietijos) PVM mokėtojai, tačiau ji nebuvo išgabenta iš Lietuvos, todėl šiam tiekimui 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas. Lietuvos įmonė A išrašytoje Vokietijos įmonei PVM sąskaitoje faktūroje nurodo įrangos apmokestinamąją vertę – 30 000 Eur, PVM tarifą 21 proc. ir PVM sumą – 6 300 Eur (30 000 x 21 proc.).

Įmonė A 2022 m. birželio mėn. PVM deklaracijos 11 laukelyje nurodo patiektų prekių apmokestinamąją vertę – 30 000 Eur, o 29 laukelyje – 6 300 Eur PVM sumą.

5. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinami Lietuvos PVM mokėtojų Lietuvoje kitos valstybės narės PVM mokėtojai pagal sudarytą su juo dvišalę, trišalę ar kitokią sutartį patiekti kilnojamieji daiktai, kurie pirkėjo nurodymu perduodami kitai Lietuvos įmonei, su kuria pirkėjas yra sudaręs šių kilnojamųjų daiktų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo paslaugų teikimo sutartį, o po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo išgabunami į kitą (pirkėjo) valstybę narę. Pritaikęs tiekiamiems kitos valstybės narės PVM mokėtojai kilnojamiesiems daiktams 0 proc. PVM tarifą, Lietuvos PVM mokėtojas turi:

5.1. išrašytoje kilnojamųjų daiktų tiekimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti pirkėjo (kitos valstybės narės) PVM mokėtojo kodą bei nuorodą į PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį arba į Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį arba įrašyti „tiekimas į kitą ES valstybę narę“;

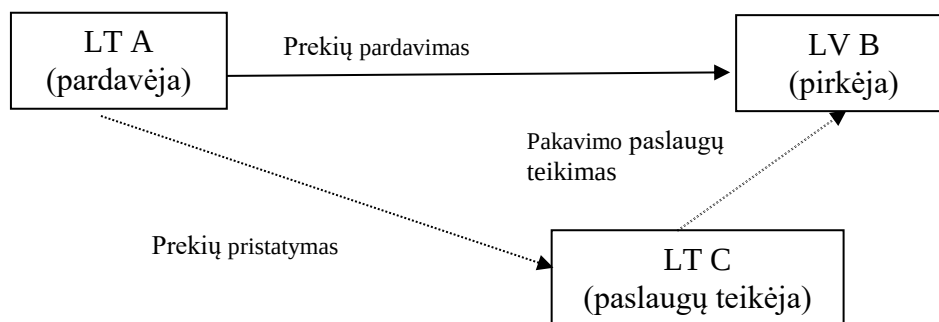
5.2. turėti patiektų kilnojamųjų daiktų (po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo) išgabavimo iš Lietuvos įrodymus. Įmonė pati turi nuspręsti kaip surinkti šiuos įrodymus, pvz., gauti ar iš kilnojamųjų daiktų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo paslaugų teikėjo, iš paties kitos valstybės narės pirkėjo ar pan.;

5.3. turėti įrodymus, kad paslaugų teikėjas aptarnavo, apdirbo, perdirbo būtent jo patiektus kitos valstybės narės PVM mokėtojai kilnojamuosius daiktus, ir kad visi patiekti kilnojamieji daiktai po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo buvo išgabenti iš Lietuvos. Šiam tikslui PVM mokėtojas turėtų gauti iš paslaugų teikėjo ar paties kilnojamųjų daiktų pirkėjo reikiamus dokumentus, pvz., išėigų normas, kalkuliacijas, kitus apskaičiavimus, kuriuose būtų pateikta informacija, kiek paslaugų teikėjas sunaudavo jam perduotų kilnojamųjų daiktų tiems konkrečioms kilnojamiesiems daiktams pagaminti (perdirbti), kurie visi buvo išgabenti iš Lietuvos (pvz., audinių tiekėjas turi turėti apskaičiavimus, kad visi audiniai, kurių tiekimui buvo taikytas 0 proc. PVM tarifas, siuvimo paslaugų gavėjo buvo sunaudoti tiems siuvimo gaminiams pasiūti, kurie po jų pasiuvimo buvo išgabenti iš Lietuvos ir pan.);

5.4. šiuos tiekimus deklaruoti Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos (FR0600 forma) 18 laukelyje ir Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nars ataskaitos (FR0564 forma) 13 laukelyje.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2022-09-29 pardavė prekes Latvijos įmonei B, PVM mokėtojai. Prieš išgabenant prekes iš Lietuvos teritorijos, Latvijos įmonės B užsakymu, prekės buvo nugabentos Lietuvos įmonei C pakavimo paslaugoms suteikti. Įmonė B įsipareigojo įsigyti prekes išvežti iš Lietuvos teritorijos per 30 dienų ir pateikti įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos. Įmonei C, supakavus prekes, įmonė B jas 2022-10-20 išgabeno iš Lietuvos teritorijos ir atsiuntė įmonei A tai patvirtinančius dokumentus.



Įmonė A turi teisę patiektoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą bei atsižvelgiant į tai, kad prekių išgabavimo dokumentai buvo gauti iki 2022 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaracijos (FR0600 forma) pateikimo termino pabaigos (t. y. iki 2022-10-25), tai patiektų prekių apmokestinamoji vertė deklaruojama šio mėnesio PVM deklaracijos 18 laukelyje bei šio mėnesio Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nars ataskaitos (FR0564 forma) 13 laukelyje.

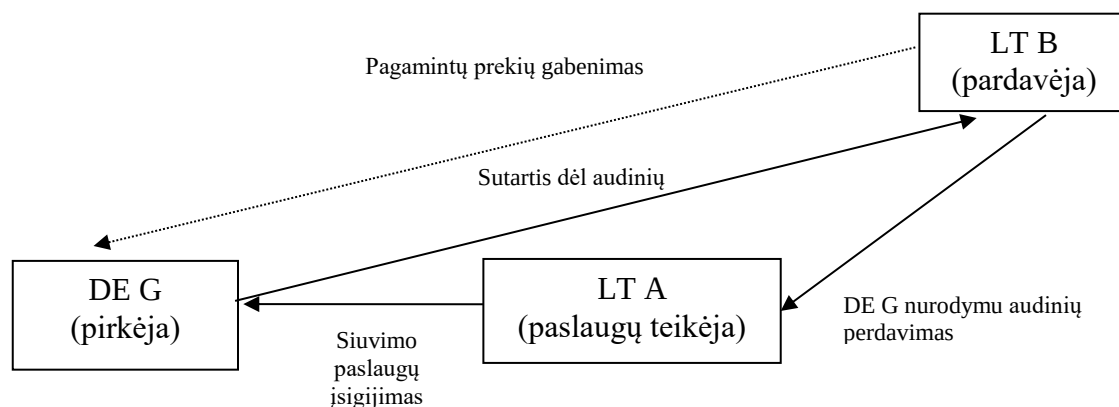
6. Jeigu PVM mokėtojas, patiekęs kitos valstybės narės PVM mokėtojai kilnojamuosius daiktus iki to mokesčio laikotarpio, kurį minėti kilnojamieji daiktai buvo patiekti, PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos dar negauna šių kilnojamųjų daiktų (po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo) išgabavimo iš Lietuvos įrodymų, tai jis turėtų mokesčių administratoriui pateikti raštišką laisvos formos pranešimą ir nurodyti, kada numatoma pateikti kilnojamųjų daiktų išgabavimo įrodymus, pagrindžiant tai atitinkamais dokumentais.

Jeigu minėtus kilnojamuosius daiktus Lietuvoje kitos valstybės narės PVM mokėtojai patiekęs PVM mokėtojas neturės kilnojamųjų daiktų (po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo) išgabavimo iš Lietuvos ir kitų įrodymų, tai jis neturi teisės taikyti šiems tiekimams 0 proc. PVM tarifo.

1 pavyzdys

Vokietijos įmonė G, PVM mokėtoja, sudarė su Lietuvos siuvimo įmone A, PVM mokėtoja, moteriškų drabužių siuvimo iš lietuviškų audinių paslaugų teikimo sutartį. Šiam tikslui Vokietijos įmonė G Lietuvoje sudarė sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, dėl audinių įsigijimo iš šios įmonės.

Įmonė B, patiektus Vokietijos įmonei G audinius, šios įmonės nurodymu perduoda įmonei A, siuvančiai iš šių audinių drabužius. Pasiūti drabužiai išgabunami į Vokietiją.



Šiuo atveju įmonė B, tiekiamiems Vokietijos įmonei G audiniams turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Tarkime, 2022 m. liepos mėnesį įmonė B patiekė Vokietijos įmonei G audinių už 9 000 Eur.

Įmonės B išrašytoje Vokietijos įmonei G audinių tiekimo PVM sąskaitoje faktūroje būtinai turi būti nurodytas pirkėjo – Vokietijos PVM mokėtojo kodas, be to nurodoma audinių vertė be PVM – 9 000 Eur, PVM tarifas – 0 proc. 2022 m. liepos mėnesio PVM deklaracijoje (forma FR0600) įmonė B įrašo 18 laukelyje – 9 000 Eur.

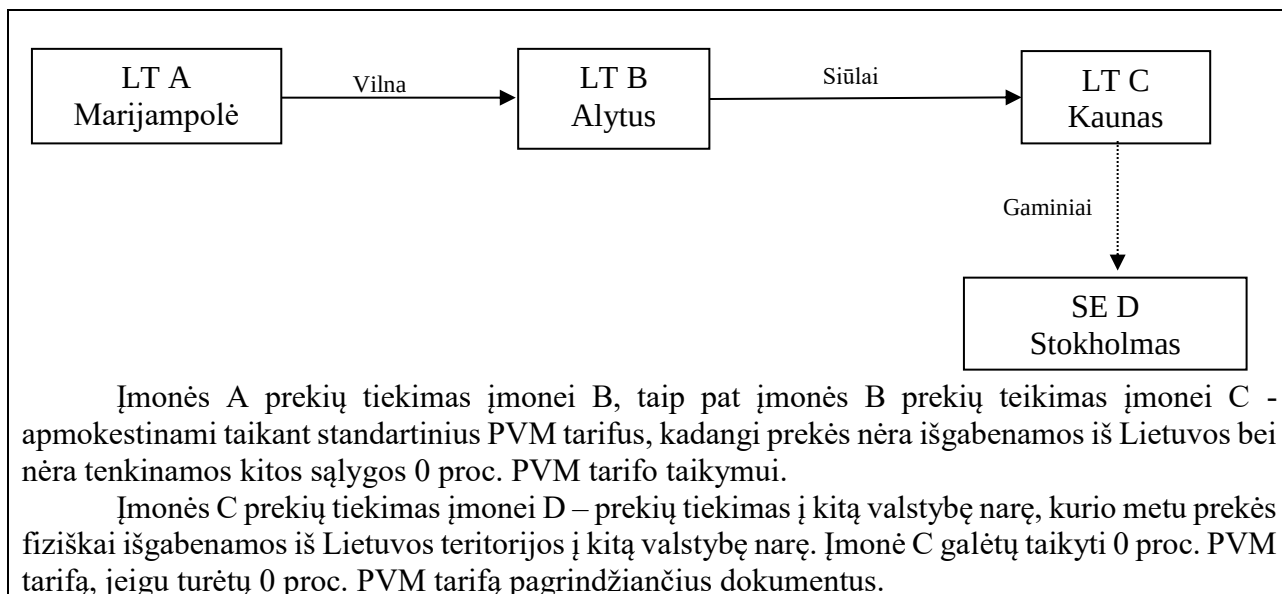
Be to, šių patiektų audinių apmokestinamąją vertę (9 000 Eur) įmonė B turi deklaruoti Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje (FR0564 forma).

Iki liepos mėnesio PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos (iki 2022-08-25) įmonė B negavo iš įmonės A (arba Vokietijos įmonės G siuvimo gaminių, kuriems pasiūti buvo sunaudoti įmonės B audiniai, išgabavimo į Vokietiją dokumentų kopijų, nes patiekta audinių partija buvo panaudota net trijų kalendorinių mėnesių siuvimo paslaugų užsakymui vykdyti ir tik tada visi pasiūti gaminiai bus išgabenti į Vokietiją. Todėl įmonė B pateikia mokesčių administratoriui raštišką pranešimą, kuriame nurodo, kad ji siuvimo gaminių, kuriems pasiūti buvo sunaudoti jos patiekti audiniai, išgabavimo iš Lietuvos įrodymus turės tik 2022m. lapkričio mėnesį.

Be to, įmonė B iš siuvimo įmonės A turi gauti (ne vėliau kaip lapkričio mėnesį) visus apskaičiavimus, įrodančius, kad visi jos patiekti audiniai tikrai buvo sunaudoti tiems drabužiams pasiūti, kurie išgabenti į Vokietiją.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A (Marijampolė) auginą avis ir kerpa jų vilną, kurią parduoda įmonei B (Alytus), čia vilna perdirbama į siūlus. Vėliau, šie siūlai parduodami įmonei C (Kaunas), kur iš jų mezgami megztiniai. Baigtus gaminius, įmonė C parduoda (teises disponuoti kaip savininkei perduoda) Švedijos įmonei D, kuri yra PVM mokėtoja Švedijoje ir įsigytas prekes išsigabena iš Lietuvos į Švediją (Stokholmą).



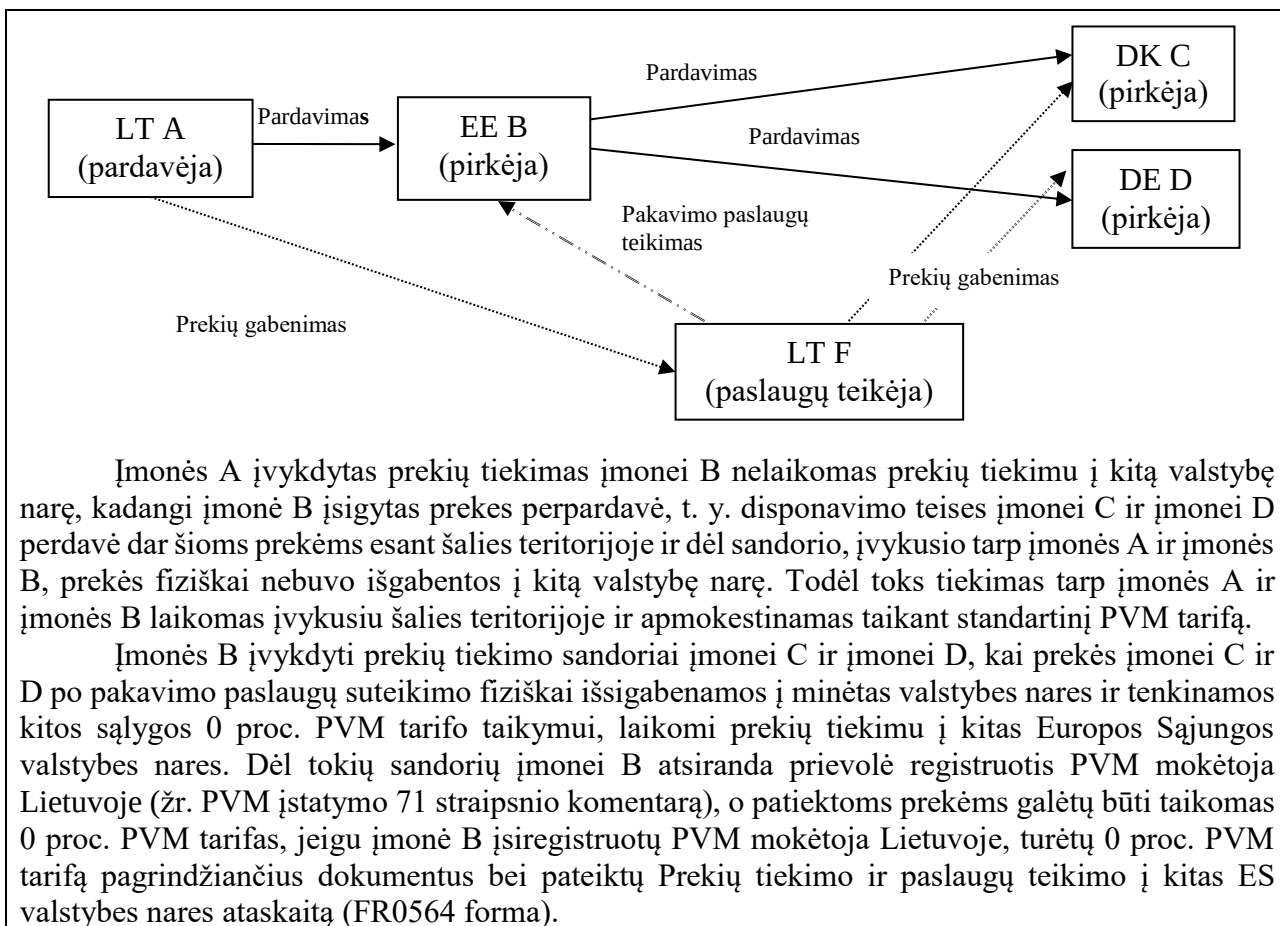
7. Lietuvos PVM mokėtojo išrašytoje kitos valstybės narės PVM mokėtojai prekių, apmokestinamų taikant 0 proc. PVM tarifą, PVM sąskaitoje faktūroje be kitų PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodytų rekvizitų turi būti įrašyta nuoroda į Lietuvos PVM įstatymo 49 straipsnį ar į Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį, reglamentuojančius 0 proc. PVM tarifo taikymą šiems tiekimams arba frazė, pvz., „tiekimas į kitą ES valstybę narę“.

8. Praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kai tų pačių prekių pardavimo sandoriuose dalyvauja daugiau nei 2 asmenys, t. y. tos pačios prekės yra perparduodamos vieno asmens kitam (pardavėjas parduoda pirkėjui, kuris savo ruožtu iškarto parduoda dar kitam pirkėjui, kuris prekes vėl iš karto perparduoda ir t.t.), taip sudarant neatsiejamas pardavimų grandines, t. y. pardavimų atvejus, kai iš visų sudarytų sandorių aplinkybių galima teigti, kad vienas po kito einantys pardavimai yra praktiškai neatskiriami laike, sandoriuose kaip neatsiskleidę tarpininkai dalyvaujantys asmenys iš anksto žino, kad prekės bus perparduodamos ir pan.

ESTT yra pripažinęs, kad kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Europos Sąjungos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimų, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčio. Siekiant nustatyti, kurį iš dviejų tiekimų priskirti prie šio gabenimo, reikia išsiaiškinti, ar šis gabenimas vykdytas po antrojo tiekimo. Jei taip būtų, tik antrasis tiekimas turi būti laikomas tiekimu Europos Sąjungos viduje ir, konkrečiu atveju, atleidžiamas nuo mokesčio (bylos C-245/04 *EMAG Handel Eder*, C-430/09 *Euro Tyre Holding*, C-386/16 *Toridas*, C-628/16 *Kreuzmayr GmbH* ir kt.).

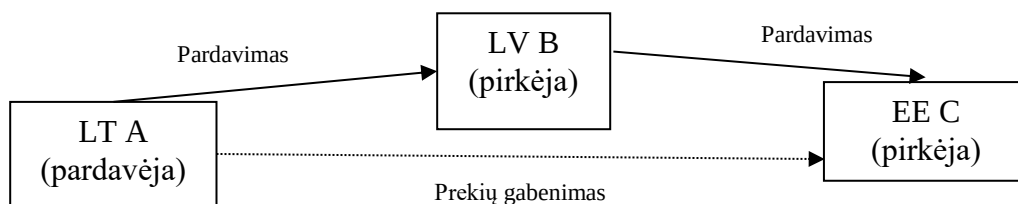
1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes (džiovintus vaisius) Estijoje įsikūrusiai ir šioje šalyje registruotai PVM mokėtojai įmonei B EXW Vilnius sąlygomis. Įmonė B įsipareigojo įsigyti prekes išvežti iš Lietuvos teritorijos ir pateikti įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos. Įmonė B, įsigijusi prekes, jas tą pačią ar kitą dieną pardavė Danijos įmonei C ir Vokietijos įmonei D, įsikūrusioms ir registruotoms PVM mokėtojomis šiose šalyse, tomis pačiomis EXW Vilnius sąlygomis. Prekės, prieš išgabenant jas iš Lietuvos teritorijos, buvo nuvežtos Lietuvos įmonei F, pakavimo paslaugoms suteikti.



2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes Latvijos įmonei B, PVM mokėtojai, kuri užsakė transportą ir prekės buvo išgabentos į Estiją. Estijoje prekės buvo iš karto parduotos Estijos įmonei C, PVM mokėtojai. Lietuvos įmonė A Latvijos įmonei B prekes pardavė EXW Biržai sąlygomis, o Latvijos įmonė B prekes Estijos įmonei C pardavė CIP Talinas sąlygomis.



Įmonė A galėtų patiektoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei turėtų visas šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus, t. y.: kad, Latvijos įmonė B yra registruota PVM mokėtoja Latvijoje, sandoris deklaruotas ataskaitoje (FR0564 forma), įsigytų prekių Latvijos įmonė neperpardavė ir teisių disponuoti jomis kaip savininkui Estijos įmonei C neperdavė Lietuvoje bei, kad prekės iš Lietuvos į kitą valstybę narę buvo išgabentos Latvijos įmonės B (pirkėjos) užsakymu (t. y. turėtų įrodymus, jog Latvijos įmonė B pardavė prekes Estijos įmonei C CIP Talinas sąlygomis, jog transportavimą užsakė Latvijos įmonė B ir pan.).

2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos naujos transporto priemonės, tiekiamos bet kuriam asmeniui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

Komentaras

1. Kadangi pagal PVM įstatymo nuostatas tiekiamų ES valstybių narių pirkėjams naujų transporto priemonių pardavimo PVM visais atvejais apskaičiuojamas pirkėjo ES valstybėje narėje, todėl Lietuvos PVM mokėtojas į ES valstybę tiekiamoms naujoms transporto priemonėms turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą. 0 proc. PVM tarifas taikomas ne tik tokiu atveju, kai jos tiekiamos kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui, bet ir tuo atveju, kai jos tiekiamos bet kuriam kitam asmeniui, t. y. nesvarbu, ar pirkėjas yra PVM mokėtojas ar ne, ar jis yra fizinis asmuo ar juridinis.

2. Tiekiamoms į kitas ES valstybes nars naujoms transporto priemonėms PVM mokėtojas 0 proc. PVM tarifą gali taikyti tik tokiu atveju, jei turi įrodymus, patvirtinančius, kad tos naujos transporto priemonės yra išgabentos iš Lietuvos teritorijos į kitą ES valstybę narę. Kokie tai gali būti įrodymai – žiūrėti PVM įstatymo 56 straipsnio komentare.

3. Šioje PVM įstatymo 49 straipsnio dalyje nurodytais atvejais taikant 0 proc. PVM tarifą gali būti apmokestinamos naujos keleiviams ir (arba) kroviniams vežti skirtos transporto priemonės, kurių sąvokos apibrėžimas pateiktas PVM įstatymo 2 straipsnio 16 dalyje (žr. 2 straipsnio komentarą).

4. Kitų ES valstybių PVM mokėtojams patiektų naujų transporto priemonių apmokestinimą taikant 0 proc. PVM tarifą reglamentuoja 49 straipsnio 1 dalis, todėl šie tiekimai deklaruojami Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nars ataskaitoje FR0564 forma. Tuo tarpu kitų ES valstybių narių asmenims, nesantiems PVM mokėtojais, patiektų naujų transporto priemonių (taip pat apmokestintų taikant 0 proc. PVM tarifą) vertė minėtoje FR0564 formos ataskaitoje nedeklaruojama.

Be to, kaip nustatyta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-29](#) patvirtintų Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklių 36.5 punkte, kai PVM mokėtojas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje deklaruoja kitų ES valstybių narių pirkėjams patiektas naujas transporto priemones, apmokestintas taikant 0 proc. PVM tarifą, tai jis kartu su PVM deklaracija turi pateikti PVM sąskaitų faktūrų, kuriomis įformintas naujų transporto priemonių tiekimas, kopijas. Dokumentų, kuriais įformintas naujų transporto priemonių tiekimas į kitą valstybę narę, kopijas PVM mokėtojas turi pateikti per EDS paslaugą „Papildomo dokumento pridėjimas“, komentare pažymėdamas „Naujos transporto priemonės tiekimas“.

5. Išrašytoje patiektų naujų transporto priemonių PVM sąskaitoje faktūroje be kitų PVM įstatymo 80 straipsnyje nurodytų rekvizitų PVM mokėtojas turi nurodyti duomenis apie naują transporto priemonę (eksplotavimo pradžią, ridą, valandų skaičių) ir laisva forma duoti nuorodą į Lietuvos PVM įstatymo 49 straipsnį, į Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnį, reglamentuojančius 0 proc. PVM tarifo taikymą šioms tiekimams, arba frazę, pvz., „naujos transporto priemonės tiekimas į kitą ES valstybę narę“.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, kurios veikla naujų automobilių prekyba, 2022 m. liepos mėnesį patiekė Latvijos PVM mokėtojams naujų lengvųjų automobilių už 150 000 Eur, Lenkijos PVM mokėtojams – už 300 000 Eur, kurie buvo išgabenti iš Lietuvos, todėl jiems buvo

taikytas 0 proc. PVM tarifas. Išrašytose minėtiems pirkėjams PVM sąskaitose faktūrose įmonė A be kitų rekvizitų (apmokestinamosios vertės, 0 proc. PVM tarifo ir kt.) būtinai turi nurodyti atitinkamai Latvijos ir Lenkijos pirkėjų PVM mokėtojų kodus, lengvųjų automobilių eksploatavimo pradžios datą, ridą pardavimo momentu, nuorodą į PVM įstatymo 49 straipsnį, į Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnį, arba pvz., frazę „naujos transporto priemonės teikimas į kitą ES valstybę narę“. Be to, įmonė A turi turėti naujų transporto priemonių išgabenimo iš Lietuvos įrodymus.

Patiektų Latvijos ir Lenkijos PVM mokėtojams lengvųjų automobilių vertė – 450 000 Eur (150 000 + 300 000) įrašoma į 2022 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos 18 laukelį. Šių automobilių apmokestinamoji vertė (450 000 Eur) deklaruojama ir Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitos FR0564 formoje 13 laukelyje.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė B, PVM mokėtoja, kurios veikla naujų automobilių prekyba, 2022 m. liepos mėnesį patiekė Latvijos viešajai įstaigai, ne PVM mokėtojai, naują lengvąjį automobilį už 60 000 Eur.

Lengvasis automobilis išgabentas iš Lietuvos. Įmonė B turi teisę patiektam automobiliui taikyti 0 proc. PVM tarifą. Išrašytoje Latvijos viešajai įstaigai PVM sąskaitoje faktūroje įmonė B be kitų rekvizitų (apmokestinamosios vertės, 0 proc. PVM tarifo ir kt.) būtinai turi nurodyti lengvojo automobilio eksploatavimo pradžios datą, ridą pardavimo momentu, nuorodą į PVM įstatymo 49 straipsnį, į Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnį arba frazę „naujos transporto priemonės tiekimas į kitą ES valstybę narę“. Be to įmonė A turi turėti naujų transporto priemonių išgabenimo iš Lietuvos įrodymus.

Patiekto Latvijos viešajai įstaigai lengvojo automobilio apmokestinamoji vertė nurodoma 2022 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos 19 laukelyje. Be to, kartu su mokestinio laikotarpio PVM deklaracija pateikiama išrašytos patiekto naujo lengvojo automobilio PVM sąskaitos faktūros kopija.

3. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės, tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kai šių asmenų kitų negu akcizais apmokestinamų prekių įsigijimas kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvos 2006/112/EB 3 straipsnio 1 dalies nuostatas yra ne PVM objektas, ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena), kai jos laikantis Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatų gabenamos su akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu ar su supaprastintu akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu.

Komentaras

1. Kai Lietuvos PVM mokėtojas į kitą ES valstybę tiekia akcizais apmokestinamas prekes (etilo alkoholi, alkoholinius gėrimus, apdorotą tabaką, energetinius produktus ir kt.), tai joms 0 proc. PVM tarifas taikomas ne tik šias prekes tiekiant PVM mokėtojui, bet ir tuo atveju, kai jos tiekiamos į kitą ES šalį narę juridiniam asmeniui, ne PVM mokėtojui.

2. PVM mokėtojas 0 proc. PVM tarifą gali taikyti tokiu atveju, jei turi dokumentus, patvirtinančius, kad tos prekės iš Lietuvos teritorijos išgabentos į kitą ES valstybę ir kad tų prekių gabenimas, laikantis Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatų, yra įformintas akcizais

apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu ar supaprastintu akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu. [Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo](#) 3 straipsnio 5 ir 29 dalyse nustatyta, kad:

2.1. akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentas - dokumentas, naudojamas, kai akcizais apmokestinamos prekės (o jeigu tai energetiniai produktai - tik Akcizų įstatymo 2 priede nurodytos prekės) gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentas parengiamas, vadovaujantis 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 684, kuriuo įgyvendinamos Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo kompiuterinėmis procedūromis, nuostatomis.

2.2. supaprastintas akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentas - dokumentas, naudojamas, kai akcizais apmokestinamos prekės, už kurias akcizai sumokėti, komerciniams tikslams gabenamos tarp valstybių narių iš patvirtinto siuntėjo patvirtintam gavėjui. Supaprastinto akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumento formą, naudojimo ir užpildymo taisyklės nustato 1992 m. gruodžio 17 d. Europos Komisijos reglamentas 3649/92/EEB dėl supaprastinto lydimosio dokumento, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizo mokesčiu apmokestinamiems produktams, kuriuos leista vartoti siunčiančioje valstybėje narėje.

3. Įrašytoje patiektų akcizais apmokestinamų prekių PVM sąskaitoje faktūroje be kitų PVM įstatymo 80 straipsnyje nurodytų rekvizitų PVM mokėtojas laisva forma turi pateikti nuorodą į Lietuvos PVM įstatymo 49 straipsnį ar į Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnį, reglamentuojančius 0 proc. PVM tarifo taikymą šiems tiekimams, arba tiesiog įrašyti iš PVM įstatymo sakinį „Prekės tiekiamos į kitą Europos Sąjungos valstybę“ ir panašiai. Kitų ES valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims ar juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, nesantiems PVM mokėtojais, patiektų akcizais apmokestinamų prekių (apmokestintų taikant 0 proc. PVM tarifą) vertė minėtoje FR0564 formos ataskaitoje nedeklaruojama.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2022 m. birželio mėnesį Belgijos įmonei B, kuri turi juridinio asmens statusą, tačiau nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, tiekia alkoholinius gėrimus, įformintus PVM sąskaita faktūra. Be to, įmonė A turi atitinkamai patvirtintą supaprastinto akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumento egzempliorių, kuris įrodo, kad prekės Belgijoje gautos. Šiuo atveju įmonė A, apmokestindama tiekiamus alkoholinius gėrimus, gali taikyti 0 proc. PVM tarifą. Šių patiektų prekių vertę įmonė A traukia į 2022 m. birželio mėnesio PVM deklaracijos 19 laukelį.

4. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių pervežimas į kitą valstybę narę (kuris laikomas prekių tiekimu pagal šio Įstatymo nuostatas), jeigu, tas prekes patiekus kitam asmeniui, joms pagal šio straipsnio 1-3 dalių nuostatas galėtų būti taikomas 0 procentų PVM tarifas.

Komentaras

1. Kai Lietuvos PVM mokėtojas savo disponuojamas prekes verslo tikslais persiveža (pats ar jo užsakymu kitas asmuo) į kitą valstybę narę (pvz., į kitoje valstybėje narėje esantį savo padalinį (fiksotą vietą), per kurį Lietuvos įmonė verčiasi ekonomine veikla toje šalyje ar pan.), tai toks prekių tiekimas laikomas prekių tiekimu už atlygį ir, nors prekės savininkas nesikeičia, toks tiekimas laikomas PVM objektu.

2. Tokiam prekių tiekimui (verslo tikslais į kitą valstybę pervežamoms prekėms) 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tokiu atveju, jei Lietuvos įmonė kitoje ES valstybėje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ir turi įrodymus, nurodantys PVM įstatymo 56 straipsnyje, kad prekės išgabentos iš Lietuvos į ES valstybę narę.

3. Toks prekių tiekimas (pervežimas verslo tikslais į kitą ES valstybę), vadovaujantis PVM įstatymo 79 straipsnio 1 dalies 3 punktu, turi būti įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje turi būti nurodomas asmens, pervežančio prekes į kitą valstybę narę ir joje įregistruoto PVM mokėtoju, PVM mokėtojo kodas, suteiktas jam toje valstybėje. Be to, išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje PVM mokėtojas laisva forma turi duoti nuorodą į Lietuvos PVM įstatymo 49 straipsnį ar į Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnį, reglamentuojančius 0 proc. PVM tarifo taikymą šiems tiekimams, arba tiesiog įrašomas iš PVM įstatymo sakinyse „Prekės tiekiamos į kitą Europos Sąjungos valstybę“ ir panašiai.

Taip pat Lietuvos PVM mokėtojas pritaikęs šiems tiekimams 0 proc. PVM tarifą turi juos deklaruoti Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitos FR0564 formoje.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, į savo padalinį Estijoje veža prekes, kurias ji ketina vėliau panaudoti kitų prekių gamyboje. Lietuvos įmonė Estijoje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja, turi Estijoje suteiktą PVM mokėtojo kodą, kurį nurodo išrašytoje gabenamų prekių PVM sąskaitoje faktūroje. Lietuvos įmonė turi dokumentus, patvirtinančius, kad prekės išgabentos iš Lietuvos (prekių gabenimo važtaraščius, patvirtinimą, kad prekės gautos ir už šias prekes Estijoje, kaip už prekes, įsigytas iš kitos ES valstybės, yra apskaičiuotas pardavimo PVM). Šiuo atveju, nepaisant to, kad Lietuvos įmonė neperleido prekių nuosavybės teisės, ji apmokestindama į savo įmonę Estijoje išgabentas prekes galės taikyti 0 proc. PVM tarifą. Šių prekių apmokestinamąją vertę įmonė traukia į PVM deklaracijos 18 laukelį „ES valstybių narių PVM mokėtojams išgabentos prekės“. Šių prekių apmokestinamąją vertę Lietuvos įmonė traukia į Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitos 13 eilutę.

4. Ne visais atvejais prekių pervežimas į kitą ES valstybę laikomas prekių tiekimu. Tokie atvejai nustatyti PVM įstatymo 5-1 straipsnio 2 dalyje. Pvz., prekių tiekimu nelaikomi atvejai kai pagal PVM įstatymo nuostatas prekių tiekimo vieta iš Lietuvos persikelia į kitą ES valstybę, arba į kitą valstybę prekės iš Lietuvos laikinai išvežamos perdirbti, paslaugoms teikti, remontuoti ir pan. (žiūrėti PVM įstatymo 5-1 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, perveža prekes į kitą ES valstybę narę garantiniam remontui atlikti (po remonto prekės bus grąžinamos atgal į Lietuvą), toks prekių pervežimas nelaikomas tų prekių tiekimu už atlygį, kadangi prekės į kitą valstybę narę, kurioje atliekamas šių prekių garantinis aptarnavimas, pervežtos laikinai (PVM įstatymo 5-1 straipsnio 2 dalies 5 punktas). Vadinasi, įmonei A prievolės nei deklaruoti tokių prekių pervežimo PVM deklaracijoje (FR0600 forma), nei skaičiuoti PVM nėra.

5. 0 procentų PVM tarifas netaikomas prekėms, apmokestinamoms taikant specialią schemą, nustatytą šio Įstatymo XII skyriaus trečiajame skirsnyje, išgabenamoms į kitą valstybę narę.

Komentaras

1. Kai tiekiamoms į kitas ES valstybes nares prekėms naudotoms prekėms, meno kūriniais, kolekciniais ir antikvariniams daiktams taikoma speciali apmokestinimo schema, tai tokioms prekėms PVM įstatymo 49 straipsnyje nurodytas 0 proc. PVM tarifas netaikomas.

Tai reiškia, kad kai taikoma speciali apmokestinimo schema, tai tiekiamų į kitą ES valstybę narę prekių išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nenurodomas 0 proc. PVM tarifas, o šių prekių apmokestinamoji vertė nedeklaruojama Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitos FR0564 formoje.

Prekių tiekimo PVM sąskaitoje faktūroje, įforminančioje prekes, kurioms taikoma speciali apmokestinimo PVM schema, turi būti įrašyta nuoroda „Maržos apmokestinimo schema“ bei nurodoma kokių prekių pvz., „Naudotos prekės“, „Meno kūriniai“, ir kt.

Šių prekių tiekimo PVM sąskaitoje faktūroje PVM tarifas ir suma nenurodomi, o šių prekių apmokestinimo tvarką reglamentuoja PVM įstatymo XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatos.

6. Šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, kai prekių tiekėjas nevykdo šio Įstatymo 88¹ straipsnyje nustatytos prievolės pateikti prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą arba kai jo pateiktoje prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitoje nėra pateikta pagal šio Įstatymo 88¹ straipsnio 3 dalį centrinio mokesčių administratoriaus nustatyto turinio teisinga informacija apie šį tiekimą, išskyrus atvejus, kai prekių tiekėjas gali tokį informacijos nepateikimą arba teisingos informacijos nepateikimą tinkamai pagrįsti centrinio mokesčių administratoriaus nustatytu būdu.

Komentaras

1. Lietuvos PVM mokėtojai, tiekiantys į kitą valstybę narę prekes ir (arba) teikiantys paslaugas, kurių teikimo vieta pagal nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatomis yra kita valstybė narė, išskyrus paslaugas, kurios toje kitoje valstybėje narėje yra neapmokestinamos PVM arba apmokestinamos, taikant 0 proc. PVM tarifą, pasibaigus kalendoriniam mėnesiui iki kito kalendorinio mėnesio 25 dienos privalo pateikti vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jie registruoti mokesčių mokėtojais, prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 forma ir jos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 12 d. [įsakymu Nr. VA-34](#) „Dėl Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“.

2. Lietuvos PVM mokėtojai, Lietuvoje tiekiamoms prekėms, kurios išgabenamos į kitą valstybę narę, negali taikyti 0 proc. PVM tarifo pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, jeigu toks prekių tiekimas nėra tinkamai deklaruotas Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje (FR0564 forma) ir PVM mokėtojas negali mokesčių administratoriui pagrįsti kodėl šios ataskaitos nepateikė.

3. Mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriui teikia ataskaitas, vadovaujantis Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 9 d. [įsakymu Nr. VA-135](#) „Dėl Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo“.

ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo“ nustatyta tvarka. Šioje tvarkoje nustatyti atvejai, kada ir kaip galima pagrįsti, deklaracijų, ataskaitų nepateikimą.

(PVMĮ 49 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2023-07-21 raštą (18.2-31-2) RM-28150).

50 straipsnis. Prekės, tiekiamos paramos gavėjams

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nurodytiems Lietuvos Respublikoje įregistruotiems paramos gavėjams, jeigu šios prekės minėtų paramos gavėjų kaip parama išgabenamos už Europos Sąjungos teritorijos ribų veikiantiems juridiniams asmenims ir kitoms organizacijoms, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą galintiems būti paramos gavėjais

Komentaras

1. Pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo (toliau – LPI) nuostatas, parama pripažįstama, jeigu ji yra teikiama:

1.1. paramos gavėjo statusą turintiems Lietuvos Respublikoje įregistruotiems paramos gavėjams (LPI 7 straipsnio 1 dalis):

- labdaros ir paramos fondams;
- biudžetinėms įstaigoms;
- asociacijoms;
- viešosioms įstaigoms;
- religinėms bendruomenėms, bendrijoms ir religiniams centrams;
- tarptautinių visuomeninių organizacijų skyriams (padaliniais);
- kitiems juridiniams asmenims (išskyrus politines organizacijas ir analitinius centrus), kurių veiklą reglamentuoja specialūs įstatymai ir kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų dalyviams;

1.2. Užsienio paramos gavėjams:

1.2.1. užsienyje įsteigtoms lietuvių bendruomenėms ir kitoms lietuviškoms įstaigoms ar organizacijoms, nurodytoms Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše (LPI 7 straipsnio 4 dalis);

1.2.2. Europos ekonominės erdvės valstybėse įsteigtiems juridiniams asmenims ar kitoms organizacijoms, kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų dalyviams (LPI 7 straipsnio 5 dalis);

1.3. į Vyriausybės sudarytą sąrašą, patvirtintą Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016 m. rugpjūčio 11 d. [nutarimu Nr. 812](#) „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą“, įtrauktose demokratinėse bei teisinėse valstybėse, patiriančiose nusikaltimus, kaip jie suprantami pagal Tarptautinio baudžiamojo teismo Romos statutą, ir šių nusikaltimų padarinius, įsteigtiems juridiniams asmenims ar kitoms organizacijoms, kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų dalyviams bei šių demokratių bei teisinių valstybių valstybinėms institucijoms (LPI 7 straipsnio 5 dalis).

2. Jeigu paramos teikėjai (juridiniai asmenys) neatlygintinai suteikia paramą (pinigais, materialinėmis vertybėmis ar paslaugomis):

- paramos gavėjo statusą turintiems Lietuvos Respublikoje įregistruotiems paramos gavėjams (įskaitant Lietuvoje registruotus tarptautinių visuomeninių organizacijų skyrius (padalinius) - Lietuvos Raudonojo kryžiaus draugiją, Lietuvos Caritą ir kt.), kurie yra juridiniai asmenys,
- bei šio straipsnio komentaro 1.2. punkte nurodytiems paramos gavėjams (užsienio asmenims), tai paramos teikėjų suteiktos paramos vertė traktuojama kaip suteikta parama pagal LPI.

3. 0 proc. PVM tarifas, šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka, taikomas tik tuomet, kai prekės, kaip parama išgabenamos iš Lietuvos Respublikos už ES teritorijos ribų veikiantiems asmenims ir kitoms organizacijoms, pagal LPI galinčioms būti paramos gavėjais (plačiau žr. šio straipsnio 2 dalies komentarą).

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nuostatos įgyvendinamos grąžinant Lietuvos Respublikoje įregistruotiems paramos gavėjams PVM sumą, kurią jie sumokėjo už įsigytas ir išgabentas iš Europos Sąjungos teritorijos prekes. Šių nuostatų taikymo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Pridėtinės vertės mokesčio sumų grąžinimo paramos gavėjams tvarka yra patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 14 d. [įsakymu Nr. 169](#) „Dėl pridėtinės vertės mokesčio sumų grąžinimo paramos gavėjams taisyklių patvirtinimo“. Sumokėtas PVM už prekes, kaip parama išgabentas iš Lietuvos Respublikos už ES teritorijos ribų veikiantiems asmenims ir kitoms organizacijoms, pagal Labdaros ir paramos įstatymą galinčioms būti paramos gavėjais, grąžinamas Lietuvoje registruotiems paramos gavėjams. Paramos gavėjas PVM mokėtojas neturi teisės traukti į PVM atskaitą PVM už prekes, už kurias pagal minėtos tvarkos nuostatas yra grąžinamas sumokėtas PVM.

2. Paramos gavėjas, norėdamas susigrąžinti PVM, teikia prašymą elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos portalą e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų sritį Mano VMI: Paslaugos – Kitos paslaugos – Paramos gavėjų prašymas grąžinti sumokėtą PVM. Prašymo grąžinti sumokėtą pridėtinės vertės mokestį rekomenduojama pavyzdinė forma bei jos užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko [2002 m. liepos 31 d. įsakymu Nr. 223](#) „Dėl paramos gavėjų prašymo grąžinti sumokėtą pridėtinės vertės mokestį užpildymo taisyklių patvirtinimo“.

3. Kartu su prašymu grąžinti PVM turi būti pateikta (-os):

3.1. PVM sąskaitos faktūros, pagal kurias Lietuvos Respublikoje buvo sumokėtos atitinkamos PVM sumos;

3.2. prekių išgabenimo iš ES teritorijos įrodymai; kokie įrodymai galėtų pagrįsti prekių išgabenimą iš ES teritorijos yra paaiškinta PVM įstatymo 56 straipsnio komentare: t. y. užsienio valstybės (ne ES valstybės narės) įformintas muitinės ar kitos kompetentingos valstybės institucijos dokumentas (ar tos įstaigos patvirtinta dokumento kopija), liudijantis, kad iš ES teritorijos išgabentoms prekėms toje užsienio valstybėje buvo įforminta muitinės procedūra ar kitas muitinės sankcionuotas veiksmas. Šiame dokumente turi būti informacija, kuri leistų identifikuoti iš ES teritorijos išgabentas prekes; užsienio valstybės (ne ES valstybės narės) muitinės ar kitos kompetentingos institucijos išduotas laisvos formos patvirtinimas apie prekių įvežimą į tos užsienio valstybės teritoriją; prekių gabenimo dokumentai (gaunami iš vežėjo atsakingo už prekių pristatymą gavėjui); užsakymai ar / ir kita korespondencija ir kt. Pažymėtina, kad siekiant pagrįsti prekių išgabenimą nėra privaloma turėti

visus išvardintus dokumentus, svarbu, tai, kad turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad prekės buvo išgabentos iš ES teritorijos ir būtų galima jas identifikuoti;

3.3. įrodymai, kad prekių gavėjas yra už ES teritorijos ribų veikiantis juridinis asmuo ar kita organizacija, pagal LPI galintys būti paramos gavėjais.

4. Jei paramos gavėjas PVM mokėtojas PVM įstatymo nustatyta tvarka pirkimo (importo) PVM už prekes yra įtraukęs į PVM atskaitą, paramos gavėjui grąžinant PVM už prekes, ši pirkimo (importo) PVM suma atimama iš bendros grąžintinos pagal prašymą PVM sumos.

5. PVM grąžinamas per 30 dienų nuo paramos gavėjo prašymo ir kitų dokumentų bei įrodymų pateikimo dienos, o kai atliekamas paramos gavėjo patikrinimas, – per 10 dienų nuo mokesčio administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto gavimo dienos. Grąžinamą PVM sumą Valstybinė mokesčių inspekcija perveda į paramos gavėjo sąskaitą mokėjimo, kredito ir (ar) elektroninių pinigų įstaigoje.

1 pavyzdys

Viešoji įstaiga A (Lietuvos Respublikos paramos gavėjas) iš Lietuvos įmonės B įsigijo prekių už 10 000 Eur ir vėliau šias prekes kaip paramą išgabeno Moldovoje įsikūrusiai lietuvių bendruomenei. Lietuvos įmonė B už patiektas prekes išrašė PVM sąskaitą faktūrą viešajai įstaigai A, nurodyma prekių vertę 10 000 Eur ir apskaičiavo 2 100 eurų PVM. Viešoji įstaiga A norėdama susigrąžinti sumokėtą PVM, turi pateikti prašymą grąžinti PVM per Mano VMI. Viešoji įstaiga A taip pat turi pateikti jai įmonės B išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, prekių išgabenimą už ES teritorijos ribų patvirtinančius dokumentus, patvirtinimą, kad paramos gavėjas yra lietuvių bendruomenė Moldovoje, prekių, išgabentų kaip parama, priėmimo-perdavimo aktą.

2 pavyzdys

Viešoji įstaiga (Lietuvos Respublikos paramos gavėja, ne PVM mokėtoja) iš Turkijos įmonės įsigijo prekių (dronų dalių), kurias kaip paramą išgabeno į Ukrainą nevyriausybinei organizacijai. Viešoji įstaiga, norėdama susigrąžinti sumokėtą PVM už įsigytas prekes, turi pateikti pirkimo PVM sąskaitas faktūras, importo deklaraciją, importo PVM sumokėjimą patvirtinantį dokumentą, prekių išgabenimą už ES teritorijos ribų patvirtinančius dokumentus, patvirtinimą, kad paramos gavėjas yra už ES ribų veikianti organizacija, prekių, išgabentų kaip parama, priėmimo-perdavimo aktą.

3 pavyzdys

Viešoji įstaiga (Lietuvos Respublikos paramos gavėja, ne PVM mokėtoja) iš Lietuvos įmonės PVM mokėtojos įsigijo prekių (patalynės, indų), kurias kaip paramą išgabeno į Ukrainą nevyriausybinei organizacijai. Viešoji įstaiga, norėdama susigrąžinti sumokėtą PVM už įsigytas prekes, pateikė tik pirkimo PVM sąskaitas faktūras, tačiau nepateikė nei prekių išgabenimą patvirtinančių dokumentų, nei, kad paramos gavėjas yra už ES ribų veikianti organizacija. Vien tik pirkimo PVM sąskaitų faktūrų pateikimas nėra pakankamas pagrindas PVM grąžinimui, todėl tokiu atveju PVM nebūtų grąžinamas.

(PVMĮ 50 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2024-12-09 raštą Nr. RM-46028).

50¹ straipsnis. Nelaimių aukoms skirtos prekės ir paslaugos

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms, nurodytoms Europos Komisijos sprendime Lietuvos Respublikai, pateiktame įgyvendinant Direktyvos 2009/132/EB 53 straipsnį, teikti skirtos prekės, tiekiamos paramos gavėjams, kaip jie suprantami pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nuostatas, ir (arba) kitiems nelaimių padarinius šalinantiems asmenims, jeigu pagal šioje dalyje nurodytą Europos Komisijos sprendimą Lietuvos Respublikai yra suteikta teisė šių prekių neapmokestinti importo PVM.

Komentaras

1. Šio straipsnio nuostatos taikomos nuo 2022 m. vasario 24 d., kai paramos gavėjams yra tiekiamos prekės, kurios turi būti skirtos neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms (pavyzdžiui, karo Ukrainoje atveju - gyventojams, nukentėjusiems dėl karinės Rusijos agresijos) teikti (išdalinamos nemokamai nelaimių aukoms arba skirtos nemokamai naudotis nelaimių aukoms, paliekant jas paramos gavėjų nuosavybei).

Nelaimių aukos – pvz., asmenys, bėgantys nuo Rusijos agresijos ir atvykstantys į Europos Sąjungą, arba asmenys, nukentėję nuo Rusijos agresijos Ukrainoje.

Paramos gavėjai - ne pelno siekiančios organizacijos, valstybinės organizacijos, veikiančioms pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą (toliau – LPI) ir turinčios paramos gavėjo statusą.

2. Konkreti PVM lengvatos taikymo apimtis ir sąlygos yra susietos su Europos Komisijos sprendimais dėl nelaimių aukoms skirtų prekių neapmokestinimo importo PVM, kuriuos galima rasti čia: [2022 m. sprendimas](#), [2023 m. sprendimas](#), [2024 m. sprendimas](#), [2025 m. sprendimas](#).

3. Europos Komisija leido valstybėms narėms, įskaitant Lietuvą, laikinai netaikyti PVM iš trečiųjų šalių importuojamiems maisto produktams (įskaitant kavą, arbatą), maisto tiekimo įrangai, antklodėms, palapinėms, elektros generatoriams ir kitiems būtiniausiems daiktams (drabužiams, galvos apdangalams, avalynei, higienos reikmenims, patalynei) bei kitai gyvybes gelbstinčiai įrangai (vaistams, medicinos reikmenims), skirtiems nuo karo nukentėjusiems Ukrainos gyventojams.

Pavyzdinių prekių, kurioms taikoma PVM lengvata, teikiant paramą Ukrainai, sąrašą anglų kalba galima rasti [čia](#), tačiau baigtinio tokių prekių ir su jomis susijusių paslaugų sąrašo nėra.

4. Prekių pardavėjai, PVM mokėtojai, gali taikyti 0 proc. PVM tarifą, kai neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms skirtos prekės tiekiamos ne pelno siekiančioms organizacijoms, valstybinėms organizacijoms, veikiančioms pagal LPI ir turinčioms paramos gavėjo statusą, todėl atitinkamai pardavėjams, PVM mokėtojams, turėtų būti pateikiamas paramos gavėjo statusą įrodantis dokumentas. Paramos gavėjo statusą galima patikrinti [VMI](#) interneto svetainėje.

Tai pat turėtų būti įsitikinama ir koks yra prekių panaudojimo tikslas, kuris turėtų būti deklaruojamas pateikiant organizacijos rašytinį patvirtinimą, kad prekės bus naudojamos tik nemokamai išdalinti ar nemokamai naudotis nelaimių aukoms, taip pat pateikiami kiti dokumentai (žr. PVM įstatymo 56 straipsnio komentarą).

2. PVM neapmokestinamas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai tokių prekių tiekimas šalies teritorijoje pagal šio straipsnio 1 dalį būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. Nuo 2022 m. vasario 24 d. paramos gavėjams, įsigijus prekių iš kitos valstybės narės PVM mokėtojų ar privalančių jais būti, nereikia apskaičiuoti pardavimo PVM, jei šios prekės skirtos neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms.

Pavyzdys

Paramos gavėja PVM mokėtoja įsigijo avalynės, skirtos neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms, iš Latvijos įmonės PVM mokėtojos. Paramos gavėja, turėdama įrodymus, jog avalynė bus išdalinta neatlygintinai nelaimių aukoms Ukrainoje, neturi apskaičiuoti pardavimo PVM Lietuvoje.

3. Šio straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos taikomos tokia pačia apimtimi ir sąlygomis, kokiomis Lietuvos Respublika neapmokestina importo PVM šio straipsnio 1 dalyje nurodytų prekių.

Komentaras

1. Importuojamų prekių, gautų kaip parama, neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu atvejai ir tvarka reglamentuoja, kokiais atvejais ir tvarka importuojamos kaip parama gautos prekės, atitinkančios LPI nustatytą paramos sampratą, neapmokestinamos importo PVM.

Dėl prekių įsigyjamų, kaip parama Ukrainai ir PVM lengvatos taikymo, prekių kodus galima pasitikslinti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 15 d. [nutarimu Nr. 558](#) patvirtintame Importuojamų prekių, gaunamų kaip parama, kodų sąrašė.

4. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos su šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytomis prekėmis susijusios paslaugos, įskaitant nuomą, kai jos teikiamos šias prekes šio straipsnio 1 dalyje nurodytomis sąlygomis įsigyjantiems ar įsigijusiems asmenims.

Komentaras

1. Nuo 2022 m. vasario 24 d. 0 proc. PVM tarifas taikomas ir paslaugoms, susijusioms su nelaimių aukoms skirtomis prekėmis tiekiamomis ne pelno siekiančioms organizacijoms, valstybinėms organizacijoms, veikiančioms pagal LPI ir turinčioms paramos gavėjo statusą.

1 pavyzdys

Viešoji įstaiga, paramos gavėja, nupirko vaistų, kurie skirti neatlygintinai išdalinti nelaimių aukoms iš Lietuvos įmonės, kuri juos apmokestino taikant 0 proc. PVM tarifą. Po pirkimo viešoji įstaiga kreipėsi į vežimo paslaugas teikiančią įmonę, kad ji šiuos vaistus pervežtų į sandėlį kitame Lietuvos mieste. Vežėjas tokiu atveju gali taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu gaus iš viešosios įstaigos įrodymus, kad šie vaistai buvo įsigyti neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms.

2 pavyzdys

Viešoji įstaiga, paramos gavėja, įsigijo maisto prekių, skirtų neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms, iš Lietuvos įmonių. Maisto prekėms saugoti įstaiga išsinuomojo šaldytuvus. Įmonė suteikusi šaldytuvų nuomos paslaugas gali taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu gaus iš viešosios įstaigos įrodymus, kad šios maisto prekės buvo įsigytos neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms.

5. Jeigu pagal šio straipsnio 1–4 dalių nuostatas neapmokestintos PVM ar apmokestintos taikant 0 procentų PVM tarifą prekės ir (arba) paslaugos neatitinka šio straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų ir (arba) pradedamos naudoti kitais tikslais, negu nurodyta Direktyvos 2009/132/EB VIII antraštinės dalies 4 skyriuje, šias prekes ir (arba) paslaugas įsigijusiems asmenims atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM taikant PVM tarifą, galiojusį tokių aplinkybių atsiradimo dieną. Apmokestinamoji vertė yra nurodytų prekių ir (arba) paslaugų įsigijimo vertė, tai yra pirkimo kaina (išskyrus patį PVM), o jeigu prekės ir (arba) paslaugos buvo naudotos neatlygintinos pagalbos nelaimių aukoms teikimo tikslais, apmokestinamoji vertė sumažinama aplinkybių atsiradimo dieną esančia prekių ir (arba) paslaugų panaudojimo (sunaudojimo) dalies verte.

Pastaba. Straipsnis nelaimių aukoms, nukentėjusioms dėl Rusijos Federacijos 2022 m. vasario 24 d. pradėtos vykdyti karinės agresijos prieš Ukrainos gyventojus, skirtoms prekėms ir paslaugoms taikomas nuo 2022 m. vasario 24 d., jeigu pagal 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/132/EB dėl Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu, 53 straipsnį yra priimtas atitinkamas Europos Komisijos sprendimas.

Komentaras

1. Jei paramos gavėjai įsigiję prekių ar paslaugų pagal šio straipsnio 1–4 dalių nuostatas, t. y. šioms prekėms ar paslaugoms buvo pritaikytas 0 proc. PVM tarifas, nes prekės ar paslaugos buvo skirtos neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms, šias prekes ar paslaugas panaudoja kitiems tikslams, prievolė patikslinti PVM tenka paramos gavėjams. Paramos gavėjai, ne PVM mokėtojai, teikia Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitą (toliau – forma FR0608), tikslindami formos FR0608 24 laukelį (įrašoma PVM suma su minuso ženklu). Paramos gavėjai, PVM mokėtojai, tikslinimus atlieka PVM deklaracijoje (toliau – forma FR0600) 35 laukelyje (įrašoma PVM suma su minuso ženklu).

1 pavyzdys

Paramos gavėja, ne PVM mokėtoja, 2022 m. lapkričio mėnesį įsigijo iš Lietuvos įmonės 1 000 dėžučių arbatos (vienos dėžutės kaina - 4,84 Eur: apmokestinamoji vertė - 4 Eur, PVM - 0,84 Eur), kurias ketino išgabenti į Ukrainą. Pateikė Lietuvos įmonei sutartį, jog arbata skirta neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms Ukrainoje ir pardavėja pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Tačiau paramos gavėja, ne visą arbatą išgabeno į Ukrainą, o gruodžio mėnesį dalį - 300 dėžučių neatlygintinai išdalino Lietuvoje. Tokiu atveju, paramos gavėjai gruodžio mėnesį atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM nuo 300 dėžučių ($300 \times 0,84 = 252$ Eur) bei grąžinti jį į biudžetą. Paramos gavėja, ne PVM mokėtoja, turi pateikti formą FR0608 bei 24 laukelyje deklaruoti apskaičiuotą 252 Eur PVM sumą su minuso ženklu.

2 pavyzdys

Paramos gavėja, PVM mokėtoja, 2023 kovo mėnesį įsigijo iš Lietuvos įmonės 300 vnt. antklodžių (vienos antklodės kaina – 48,40 Eur: apmokestinamoji vertė - 40 Eur, PVM - 8,40 Eur), kurias ketino išgabenti į Ukrainą. Pateikė Lietuvos įmonei sutartį, jog antklodės skirtos neatlygintinai pagalbai nelaimių aukoms Ukrainoje ir pardavėja pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Tačiau paramos gavėja, ne visas antklodes išgabeno į Ukrainą, o gegužės mėn. 20 vnt. antklodžių skyrė vaikų globos namams. Tokiu atveju, paramos gavėjai birželio mėnesį atsiranda prievolė

apskaičiuoti PVM nuo 20 vnt. antklodžių (20 x 8,40 = 168 Eur) bei grąžinti jį į biudžetą. Paramos gavėja PVM mokėtoja turi pateikti formą FR0600 bei 35 laukelyje deklaruoti apskaičiuotą 168 Eur PVM sumą su minuso ženklu.

(PVMĮ 50¹ str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-04-08 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-17816.).

51 straipsnis. Kilnojamųjų daiktų aptarnavimas ir perdirbimas

Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos kilnojamųjų daiktų aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugos, teikiamos už šalies teritorijos ribų įsikūrusiam ir neturinčiam šalies teritorijoje padalinio paslaugų pirkėjui, jeigu šie daiktai buvo įsigyti ar įvežti į Europos Sąjungos teritoriją tokiame aptarnavime, apdirbime ar perdirbime atlikti, o vėliau jie bus išgabenti iš Europos Sąjungos teritorijos. Jeigu paaiškėja, kad daiktai nebus išgabenti iš Europos Sąjungos teritorijos, PVM už suteiktas aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo paslaugas perskaičiuojamas taikant standartinį PVM tarifą (51 str. redakcija pagal įstatymo redakciją Nr. [XI-1187](#), 2010-11-30).

Pastaba: Iki komentaro patikslinimo, tekste vietoj žodžio „Bendrijos“ skaityti „Sąjungos“

Komentaras

1. Kai, įsigyjamas ar taikant laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrą, į Lietuvą įvežamas kilnojamas daiktas tam, kad būtų atlikti jo aptarnavimo darbai (remonto, apdirbimo, garantinio aptarnavimo ar kt.) taip pat apdirbimas ar perdirbimas ir šių paslaugų pirkėjas (klientas) – užsienio asmuo, įsikūręs už šalies teritorijos ribų ir neturintis padalinio šalies teritorijoje, tokios aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo paslaugos apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą.

2. Tam, kad 0 procentų PVM tarifas būtų pritaikytas kilnojamųjų daiktų aptarnavimo paslaugoms, turi būti patenkinamos šios sąlygos:

2.1. kilnojamas daiktas, kuriam atliekamos aptarnavimo paslaugos, turi būti įsigytas Lietuvoje arba atgabentas iš kitos valstybės narės ar įvežtas į Europos Bendrijų teritoriją taikant laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrą;

2.2. aptarnavimo paslaugos teikiamos užsienyje įsikūrusiam paslaugų pirkėjui (klientui), neturinčiam padalinio šalies teritorijoje;

2.3. kilnojamieji daiktai, atlikus aptarnavimo paslaugas, bus išgabenti iš Europos Bendrijų teritorijos.

3. Pagal [PVM įstatymo](#) 2 straipsnį kilnojamas daiktas – bet koks daiktas, išskyrus nekilnojamus pagal prigimtį daiktus.

4. Laikinojo prekių įvežimo perdirbti procedūra vykdoma vadovaujantis Europos Tarybos 1992-10-12 reglamentu (EEB) Nr. 2319/92, nustatančiu Bendrijų muitinės kodeksą bei Europos Komisijos 1993-07-02 reglamentu (EEB), nustatančiu Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas.

1 pavyzdys

Užsienio įmonė A, neturinti padalinio Lietuvoje, sudarė sutartį su Lietuvos įmone B dėl metalo apdirbimo staklių remonto darbų. Staklės buvo įvežtos į Lietuvą taikant muitinės procedūrą „laikinas įvežimas perdirbti“. Darbams atlikti Lietuvos įmonė B pasirašė sutartis su subrangovais. Ar subrangovai, atliekantys staklių (kilnojamojo daikto) remontą, gali išrašyti įmonei B sąskaitą faktūrą nurodydami 0 procentų PVM tarifą? Kokiu PVM tarifu apmokestinamos Lietuvos įmonės B užsienio įmonei teikiamos staklių remonto paslaugos?

Kilnojamojo daikto (staklių) aptarnavimui bus taikomos [PVM įstatymo](#) 51 straipsnio nuostatos tik tada, kai paslaugų pirkėjas yra užsienio įmonė, neturinti padalinio Lietuvoje, o kilnojamieji daiktai po remonto darbų atlikimo išgabenami iš Europos Bendrijų teritorijos. Minėtu atveju, subrangovai remonto paslaugas teikia generaliniam rangovui, įsikūrusiam Lietuvoje. Subrangovai PVM sąskaitą faktūrą turėtų išrašyti Lietuvos ūkio subjektui (įmonei B) taikant 19 procentų PVM tarifą, o įmonė B užsienio įmonei – taikant 0 procentų PVM tarifą.

2 pavyzdys

Rusijos firma, PVM mokėtoja, neturinti padalinio Lietuvoje, sudarė sutartį su Lietuvos įmone A dėl iš Danijos atvežtų prietaisų derinimo. Suderinti prietaisai bus išvežti į Rusiją. Prietaiso aptarnavimo paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, nes paslaugų pirkėjas yra užsienio įmonė, neturinti padalinio Lietuvoje, o prietaisai po derinimo darbų atlikimo išgabenami iš Europos Bendrijų teritorijos.

3 pavyzdys

Norvegijos firma, PVM mokėtoja, neturinti padalinio Lietuvoje, perka Lietuvoje iš įmonės A, PVM mokėtojos, audinius. Ši Norvegijos firma yra sudariusi drabužių siuvimo iš Lietuvoje įsigytų audinių sutartį su Lietuvos įmone B, PVM mokėtoja. Pasiūti drabužiai pagal sutartį su pirkėju (Norvegijos firma) išvežami į Norvegiją. Šiuo atveju įmonės B suteikta Norvegijos PVM mokėtojui siuvimo paslauga Lietuvoje apmokestinama PVM taikant 0 procentų PVM tarifą, nes paslaugų pirkėjas yra užsienio įmonė, neturinti padalinio Lietuvoje, o pasiūti drabužiai išgabenami iš Europos Bendrijų teritorijos.

5. Asmuo, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, turi turėti dokumentus, pagrindžiančius 0 procentų PVM tarifo taikymą (plačiau apie tai žiūrėti PVM įstatymo 56 straipsnio komentara).

6. Jeigu užbaigus laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą (atlikus aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo paslaugas) paaiškėja, kad kilnojamieji daiktai nebus išgabenti iš Europos Bendrijų teritorijos, tai PVM už suteiktas paslaugas perskaičiuojamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis nustatytas.

52 straipsnis. Atstovavimas šiame skyriuje nurodytuose sandoriuose ir sandoriai už Lietuvos Respublikos ribų.

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos atstovavimo (agento) paslaugos, kai kito vardu ir sąskaita dalyvaujama:

1) prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje, kuriam pagal šio Įstatymo 41–45, 47, 48, 50, 51 straipsnių nuostatas taikomas 0 procentų PVM tarifas, arba

2) prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoryje, kai pagal šio Įstatymo nuostatas laikoma, kad tas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas įvyko ne Europos Sąjungos teritorijoje.

Komentaras

1. Atsiskleidusio tarpininko sąvoka yra paaiškinta PVM įstatymo 2 straipsnio 6 dalyje. Su tarpininkavimu susijusios nuostatos išdėstytos PVM įstatymo 11 straipsnyje.

2. Jeigu atsiskleidęs tarpininkas dalyvauja apmokestinamų 0 proc. PVM tarifu prekių tiekimo ir / arba paslaugų teikimo sandoryje:

2.1. tiekiant prekes, kai jos tiekėjo, pirkėjo ar bet kurio jų užsakymu kito asmens, išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos (PVM įstatymo 41 straipsnis);

2.2. tiekiant prekes, kai jos užsienio keleivių išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos (PVM įstatymo 42 straipsnis);

2.3. tiekiant laivus ir lėktuvus, jų įrangą bei teikiant laivų ir lėktuvų priežiūros, remonto, pertvarkymo, nuomos ar kitas paslaugas (PVM įstatymo 43 straipsnis);

2.4. tiekiant laivų ir lėktuvų atsargas (PVM įstatymo 44 straipsnis);

2.5. teikiant vežimo paslaugas ar kitus susijusius sandorius (PVM įstatymo 45 straipsnis);

2.6. tiekiant prekes (teikiant paslaugas) diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms bei tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtas prekes (PVM įstatymo 47 straipsnis);

2.7. tiekiant auksą Lietuvos bankui (PVM įstatymo 48 straipsnis);

2.8. tiekiant prekes paramos gavėjams (PVM įstatymo 50 straipsnis);

2.9. teikiant kilnojamųjų daiktų aptarnavimo ir perdirbimo paslaugas (PVM įstatymo 51 straipsnis),

tai tokios atstovavimo (agento) paslaugos taip pat apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas kitai Lietuvos įmonei B, tiekiančiai taikant 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas prekes Ukrainos įmonei. Tiekiamos prekės išgabenamos į Ukrainą. Įmonės A teikiama agento paslauga taip pat apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas kitai Lietuvos įmonei B. Įmonės A agentas suranda įmonei B prekių tiekėją Norvegijoje ir už tai rašo PVM sąskaitą faktūrą. Prekės bus gabenamos iš Norvegijos į Lietuvą (t. y. įmonė B pirsks prekes iš surasto Norvegijos tiekėjo ir jas importuos į Lietuvą). Įmonės A teikiama agento paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas Ukrainos neapmokestinamajam asmeniui, t. y. asmeniui nevykdančiam ekonominės veiklos, kuris iš Lietuvos įmonės B įsigyja prekių, tiekiamų taikant 0 proc. PVM tarifą. Tiekiamos prekės iš Lietuvos išgabenamos į Ukrainą. Įmonės A teikiama agento paslauga taip pat apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

4 pavyzdys

Užsienio įmonė C teikia agento paslaugas Lietuvos įmonei B, tiekiančiai 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas prekes Ukrainos įmonei. Tiekiamos prekės iš Lietuvos išgabenamos į Ukrainą. Lietuvos įmonei B, įsigijus šias paslaugas iš užsienio įmonės C, nėra prievolės apskaičiuoti PVM

Lietuvoje vadovaujantis PVM įstatymo 95 straipsnio 1 dalies nuostatomis, kadangi įsigyjama agento paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

5 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas Lietuvos įmonei B, kuri nori įsigyti jūrų žvejybos laivą iš Lietuvos įmonės C. Jūrų žvejybos laivo tiekimas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą (PVM įstatymo 43 straipsnis). Įmonės A teikiama agento paslauga taip pat apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

6 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas Lietuvos neapmokestinamajam asmeniui, įsigyjančiai vežimo paslaugą, kurią teikia Latvijos įmonė B, veždama maršrutu Klaipėda - Kaunas importuojamas į Europos Sąjungos teritoriją prekes, kurioms įforminta muitinio tranzito procedūra. Vežimo paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą. Įmonės A teikiama agento paslauga taip pat apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

7 pavyzdys

Lietuvos įmonė C teikia agento paslaugas Latvijos įmonei B, vežančiai keleivius Lietuvos įmonės A užsakyму maršrutu Kaunas - Ryga. Vežimo paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą. Tačiau, atkreipiame dėmesį, kad šiuo atveju Lietuvos įmonės C teikiamų agento paslaugų Latvijos įmonei B teikimo vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas ir yra ne PVM objektas Lietuvoje (plačiau žiūrėti PVM įstatymo 13 straipsnio komentare).

8 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia tarpininkavimo (agento) paslaugas dėl skrydžio bilietų pardavimo (keleivių vežimas) kitai Lietuvos įmonei B, o skrydžių maršrutai yra šie:

- Lietuva-Latvija;
- Lietuva-Norvegija;
- Norvegija-Norvegija;
- Norvegija-Šveicarija.

Kokiu PVM tarifu apmokestinamos įmonės A teikiamos tarpininkavimo paslaugos?

Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos tarpininkavimo paslaugos, kai kito vardu ir sąskaita dalyvaujama keleivių vežimo paslaugų teikimo sandoryje, kuriam pagal PVM įstatymo 45 straipsnio 6 dalies nuostatas taikomas 0 proc. PVM tarifas arba jis įvyko ne ES teritorijoje.

Keleivių vežimo paslaugų suteikimo vieta nustatoma vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 5 dalimi. Pagal šias nuostatas keleivių vežimo paslaugos yra laikomos suteiktomis Lietuvoje, jei jos faktiškai buvo suteiktos Lietuvoje, o tuo atveju, jei keleivių vežimo paslaugos buvo suteiktos tiek Lietuvoje, tiek už Lietuvos ribų, tai laikoma, kad Lietuvoje buvo suteikta tokia paslaugų dalis, yra proporcinga einančiai per šalies teritoriją maršruto daliai.

Pagal PVMĮ 45 straipsnio 6 dalies nuostatas, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamas keleivių vežimas tarptautiniais maršrutais. Tarptautiniu maršrutu laikomas vežimas, kuris prasideda šalies teritorijoje (Lietuvoje, pvz., Vilnius-Ryga) ir baigiasi už jos ribų, vežimas, kuris prasideda už šalies teritorijos ribų ir baigiasi šalies teritorijoje (Lietuvoje, pvz., Ryga-Vilnius), taip pat vežimas, kuris prasideda ir baigiasi už šalies teritorijos ribų (pvz., Ryga-Vilnius-Berlynas).

Kai keleiviai skrenda aukščiau nurodytais maršrutais, įmonės A teikiamos tarpininkavimo paslaugos apmokestinamos 0 proc. PVM tarifu, tačiau jei maršrutai būtų, pavyzdžiui, Estija-Latvija ar Vokietija-Vokietija, teikiamoms tarpininkavimo paslaugoms būtų taikomas standartinis PVM tarifas (tokie skrydžiai, kurie vyko tarp šių šalių (Estija-Latvija), ar tik toje šalyje (Vokietija-Vokietija) laikomi ne PVM objektu Lietuvoje, todėl kai tarpininkavimo paslaugas dėl skrydžių bilietų teikia Lietuvos įmonė A, kitai Lietuvos įmonei B, jos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu).

3. Jeigu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris pagal PVM įstatymo nuostatas laikomas įvykusi ne Europos Sąjungos teritorijoje, atstovavimo (agento) paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas Amerikos įmonei B, tiekiančiai prekes Norvegijos įmonei C. Prekės iš Amerikos gabenamos į Norvegiją. Prekių tiekimas – ne PVM objektas Europos Sąjungos teritorijoje. Lietuvos įmonės A teikiamų agento paslaugų teikimo vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas. Agento paslauga yra ne PVM objektas Lietuvoje (plačiau žiūrėti PVM įstatymo 13 straipsnio komentare).

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas Lietuvos įmonei B, tiekiančiai papildomas krovinių vežimo paslaugas, t. y. krovinių tvarkymo paslaugas Norvegijoje šios šalies neapmokestinamajam asmeniui. Tokios papildomos vežimo paslaugos – ne PVM objektas Europos Sąjungos teritorijoje. Lietuvos įmonės A teikiama agento paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas kitai Lietuvos įmonei B dėl vizų išdavimo į trečiąsias šalis. Įmonės A teikiama tarpininkavimo paslauga apmokestinama 0 proc. PVM tarifu.

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia agento paslaugas Lietuvos neapmokestinamajam asmeniui dėl vizų išdavimo į trečiąsias šalis. Įmonės A teikiama tarpininkavimo paslauga pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 3 dalies nuostatas ne PVM objektas Lietuvoje.

2. Atvejai, kai dėl sandorių už šalies teritorijos ribų 0 procentų PVM tarifas taikomas kelionių organizatorių paslaugoms, nustatyti šio Įstatymo 104 straipsnyje.

Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama tik tokia kelionių organizatoriaus marža, kuri apskaičiuojama už kelionės organizatoriaus savo vardu pirkėjui (klientui) parduotas iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas paslaugas, kurias tie kiti apmokestinamieji asmenys teikia už ES teritorijos ribų, t. y. trečiose šalyse (pvz., Šveicarijoje, Norvegijoje, Japonijoje, Tunise, Egipte ir pan.). Jeigu kelionės organizatorius iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigyja ir pirkėjui (klientui) teikia paslaugas, kurias vieni apmokestinamieji asmenys teikia už ES teritorijos ribų, kiti – ES teritorijoje, 0

proc. PVM tarifas taikomas tik už ES teritorijos ribų suteiktai paslaugų daliai (daugiau PVM įstatymo 104 straipsnio komentare).

(PVMĮ 52 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2023-05-19 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-19358).

53 straipsnis. Tam tikrais su tarptautine prekyba susijusiais atvejais taikomos specialios taisyklės.

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinami šie sandoriai:

- 1) prekių tiekimo, kai tiekiamos prekės pateikiamos laikinai saugoti;**
- 2) prekių tiekimo, kai tiekiamoms prekėms įforminama laisvosios zonos, muitinio sandėliavimo ar laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra;**
- 3) prekių, kurios laikinai saugomos, taip pat prekių, kurioms taikoma laisvosios zonos ar laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra, tiekimo, jeigu ir tiekimo metu minėtosios aplinkybės tebegalioja;**
- 4) prekių, kurioms taikoma laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais, išorinio tranzito ar vidinio tranzito muitinės procedūra, tiekimo, jeigu tiekimo metu minėtosios aplinkybės tebegalioja;**
- 5) prekių tiekimo, kai tiekiamos prekės išgabenamos į PVM lengvatų sandėlį;**
- 6) prekių, kurioms taikomas PVM lengvatų sandėlyje galiojantis režimas, tiekimo šalies teritorijoje, jeigu tiekimo metu ši aplinkybė tebegalioja.**

Komentaras

1. Prekės, tiekiamos muitinės sandėlyje, apmokestinamos taikant standartinį (lengvatinį, jei toks tarifas tiekiamoms prekėms yra nustatytas) arba 0 proc. PVM tarifą.

Pagal PVM įstatymo 53 straipsnio nuostatas, 0 proc. PVM tarifo taikymas priklauso nuo to, ar tiekiant atitinkamas prekes jos laikinai saugomos, ar joms taikoma kokia nors muitinės procedūra, ir kada tiekiamos prekės buvo pateiktos laikinajam saugojimui ar joms buvo įforminta tam tikra muitinės procedūra.

Norint pritaikyti PVM įstatymo nuostatas tinkamai, reikia žinoti visas sandorio sudarymo metu galiojančias (galiosiančias) aplinkybes, t. y. kokia muitinės procedūra taikoma prekių tiekimo metu, ar prekės pateikiamos kitai muitinės procedūrai įforminti ir pan.

2. Laikinasis saugojimas ir muitinės procedūros, numatytos PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalyje, gali būti suskirstytos į 3 grupes pagal tai, kada prekės turi būti pateiktos laikinajam saugojimui ar muitinės procedūra turi būti įforminta tam, kad prekių tiekimui būtų taikomas 0 proc. PVM tarifas:

2.1. 1 grupė. Šią grupę sudaro tokios muitinės procedūros, kurios tiekiamoms prekėms turi būti įforminamos prekių tiekimo metu (t. y. prieš šių prekių tiekimą tiekiamoms prekėms atitinkama muitinės procedūra negali būti taikoma). Pagal PVM įstatymo nuostatas, prie šios grupės muitinės procedūrų priskiriama tik muitinio sandėliavimo procedūra.

Prekės, kurioms įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, paprastai laikomos muitinės nustatytoje vietoje – muitinės sandėliuose. Muitinės sandėliuose prekės gali būti saugomos neribotą laiką, o importuojant prekes dažnai nėra žinoma, kaip toliau bus jomis disponuojama. Todėl atsiranda galimybė muitinės sandėliuose saugoti tokias prekes tol, kol surandamas pirkėjas. Prekių saugojimo metu nereikia mokėti importo muitų ir kitų privalomųjų mokesčių. Šie mokesčiai sumokami, kai

prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą. Muitinio sandėliavimo procedūra taikoma tiesiogiai iš trečiųjų šalių atgabentoms arba laikinai saugotoms prekėms, taip pat nustatyta tvarka baigiant tranzito, laikinojo įvežimo, laikinojo įvežimo perdirbti ir kt.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A iš trečiosios šalies atgabenamoms prekėms turi pirkėją įmonę B. Prekių tiekimo metu įmonė A įformina muitinės sandėliavimo procedūrą bei prekes padeda į muitinės sandėlį. Parduodamas prekės apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

Prekės tiekiamos muitinės sandėlyje gali būti apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą ne tik pagal PVM įstatymo 53 straipsnio, bet ir pagal PVM įstatymo 41 ar 49 straipsnio nuostatas, jei atitinka šiuose straipsniuose nustatytas sąlygas.

PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatų taikymas siejamas su tokiais kriterijais: prekės turi būti išgabentos iš ES teritorijos; prekių išgabėnimą iš ES turi organizuoti pardavėjas ar jo užsakymu trečias asmuo (41 straipsnio 1 dalis) arba prekių išgabėnimą iš ES turi organizuoti už šalies teritorijos įsikūręs, šalies teritorijoje padalinio neturintis pirkėjas, ar jo užsakymu trečias asmuo (41 straipsnio 2 dalis). Nustatant, kuris asmuo yra laikomas atsakingu už transportavimo organizavimą, reikia įvertinti, kieno transportu prekės buvo išgabentos, kas sudarė prekių transportavimo sutartį, kam už transportavimo paslaugas buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, kuris asmuo apmokėjo transportavimo kaštus ir pan.

Pardavimų grandinėse 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 41 straipsnį gali būti taikomas tik toje grandyje, kurioje kaip pardavėjas ar pirkėjas dalyvaujantis asmuo yra ir asmuo atsakingas už prekių išgabėnimą iš ES. Tai reiškia, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik toje grandyje, kurioje veikiantys asmenys pirmieji atitinka būtinas 0 proc. PVM tarifo taikymui sąlygas. Ankstesnėje prekių tiekimo grandyje taikomas standartinis, lengvatinis (jeigu toks nustatytas) PVM tarifas arba 0 proc. PVM tarifas, jeigu sandoris sudarytas PVM įstatymo 53 straipsnyje nurodytomis sąlygomis.

Pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 ir 6 dalių nuostatas, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojai, kuris šių prekių tiekėjui nurodė tos kitos valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą, ir išgabėnamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Nurodytos nuostatos taikomos, kai prekių tiekėjas tinkamai vykdo PVM įstatymo 88¹ straipsnyje nustatytas prievolės - nustatyta tvarka teikia prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A muitinės sandėlyje Lietuvos įmonei B tiekia prekes, kurioms įforminta muitinės sandėliavimo procedūra ir ši procedūra taikoma prekių tiekimo metu, prekių pirkėja (Lietuvos įmonė B) įsigytas prekes tik ketina išgabenti į Sakartvelą, tai tokiam prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas (nei pagal PVM įstatymo 53 straipsnį – tiekimo metu tebetaikoma muitinės sandėliavimo procedūra, nei pagal PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatas – prekės nebuvo išgabentos į trečiąją šalį) negali būti taikomas ir turi būti apmokestinamas taikant standartinį arba lengvatinį PVM tarifą (jeigu tiekiamoms prekėms toks PVM tarifas nustatytas).

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A muitinės sandėlyje ES įmonei PVM mokėtojai B tiekia prekes, kurioms įforminta muitinės sandėliavimo procedūra ir ši procedūra prekių tiekimo metu tebetaikoma. Prekių

pirkėja (įmonė B) įsigytas prekes išgabena į ES. Šiuo atveju, 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas pagal PVM įstatymo 49 straipsnio nuostatas, jei Lietuvos įmonė A turi įrodymus, pagrindžiančius, kad prekės buvo parduotos kitos ES valstybės narės PVM mokėtojai ir išgabentos iš šalies teritorijos (Lietuvos) į kitą ES valstybę narę (PVM įstatymo 56 straipsnis) bei tinkamai vykdo PVM įstatymo 88¹ straipsnyje nustatytas prievolės - nustatyta tvarka teikia prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą.

4 pavyzdys

Įmonė A muitinės sandėlyje įmonei B tiekia prekes, kurioms įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, o įmonė B taikant tą pačią muitinio sandėliavimo procedūrą, parduoda prekes įmonei C, tada įmonė C tebetaikant muitinio sandėliavimo procedūrą parduoda prekes įmonei D, kuri minėtas prekes reeksportuoja, tai 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas grandyje, kai įmonė C prekes tiekia įmonei D (PVM įstatymo 41 straipsnis).

2.2. 2 grupė. Šią grupę sudaro tokios muitinės procedūros, kurios turėjo būti taikomos prekėms iki jų tiekimo ir tebetaikomos prekių tiekimo metu. Šią muitinės procedūrų grupę sudaro išorinio tranzito, vidinio tranzito ir laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais muitinės procedūros.

Tranzitas paprastai suprantamas kaip krovinų (prekių) vežimas per kurios nors valstybės teritoriją į kitas valstybes – ir krovinų gabenimas valstybės teritorija į trečią šalį iš vieno punkto į kitą per tarpinius punktus, juose neatliekant papildomų operacijų, pavyzdžiui (perkrovimo). Muitų teisėje tranzitu paprastai laikomas bet koks muitinės prižiūrimų prekių vežimas iš vienos muitinės įstaigos į kitą. Tranzitas – muitinės procedūra, kurią atliekant nemokami importo mokesčiai, kuriuos reiktų sumokėti išleidžiant prekes į laisvą apyvartą (arba jas eksportuojant).

Laikinojo įvežimo procedūra, tai procedūra kai į Lietuvą įvežamos ne Sąjungos prekės, kurias ketinama naudoti pagal tikslinę paskirtį, o po to reeksportuoti.

5 pavyzdys

Įmonė A iš trečiųjų šalių atgabenusi prekes muitinėje įformina tranzito procedūrą (T1 deklaracija) ir tebetaikant tranzito procedūrą prekes parduoda Lietuvos įmonei B, tai tokiam prekių tiekimui įmonė A gali taikyti 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalies 4 punktą, jeigu turi įrodymus, patvirtinančius atitinkamų muitinės procedūrų įforminimą (t. y., kad tiekiamoms prekėms taikoma tranzito procedūra ir ji tebetaikoma toliau po prekių tiekimo).

6 pavyzdys

Prekes įmonė A tiekia muitinės sandėlyje įmonei B ir tiekimo metu įformina tranzito procedūrą. Tokiam prekių tiekimui įmonė A negali taikyti 0 proc. PVM tarifo, nes tranzito procedūra buvo įforminta tik prekių tiekimo metu, t. y. ji nebuvo taikoma iki prekių tiekimo.

7 pavyzdys

Lietuvos įmonė A tiekia iš Taivano įmonės įsigytas prekes, kurioms yra įforminta tranzito procedūra, Lietuvos įmonei B, o įmonė B jas parduoda Lietuvos įmonei C, įmonė C parduoda prekes ES įmonei D, o prekės parduodamos tebetaikant tranzito procedūrą, tai tokiam prekių tiekimui gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalies 4 punktą, jei prekių tiekėjai (įmonės A, B, C) turi tai patvirtinančius dokumentus. Tačiau, jeigu Lietuvos įmonė C prekes ES įmonei D parduoda tuo metu, kai tranzito procedūra užbaigiama, tai tokiam

sandoriui PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatos netaikomos, bet atsižvelgiant į sandorio metu galiojančias aplinkybes prekių tiekimui galėtų būti taikomos kitos PVM įstatymo 53 straipsnio nuostatos.

8 pavyzdys

Lietuvos įmonė B muitinės sandėlyje esančias prekes, kurioms įforminta muitinio sandėliavimo procedūra parduoda Latvijos PVM mokėtojai ir įforminus tranzito procedūrą išgabena į Latviją. Šiuo atveju prekių tiekimasis yra Lietuvos PVM objektas, tačiau tokiam prekių tiekimui taikomas 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį.

Lietuvos įmonė B, pritaikiusi 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti dokumentus, pagrindžiančius, kad prekės buvo parduotos kitos ES valstybės narės PVM mokėtojai ir išgabentos iš šalies teritorijos (Lietuvos) į kitą ES valstybę narę (PVM įstatymo 56 straipsnis) bei tinkamai vykdo PVM įstatymo 88¹ straipsnio nustatytas prievolės - nustatyta tvarka teikia prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą.

2.3. 3 grupė. Prie šios grupės priskiriama laikinasis saugojimas ir tokios muitinės procedūros, kurios gali būti įformintos tiek prekių tiekimui metu, tiek dar prieš prekių tiekimą, jei prekių tiekimui metu procedūra tebetaikoma. Šią grupę sudaro laikinasis saugojimas, laisvosios zonos ar laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra, lengvatų sandėlio režimas.

Ne Sąjungos prekės laikinai saugomos nuo jų pateikimo muitinei momento. Muitinei pateiktos ne Sąjungos prekės nurodomos laikinojo saugojimo deklaracijoje. Laikinai saugomoms prekėms per 90 dienų turi būti įforminta muitinės procedūra arba jos turi būti reeksportuojamos.

Ne Sąjungos prekėms įforminus laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą, jos gali būti naudojamos Sąjungos muitų teritorijoje atliekant vieną arba daugiau perdirbimo operacijų.

9 pavyzdys

Lietuvos įmonė A kitai Lietuvos įmonei B pardavė laikinai saugomas prekes, kurių tiekimui metu šios aplinkybės tebegaliojo (t. y. prekių tiekimasis buvo vykdomas laikinojo saugojimo metu), tai tokiam prekių tiekimui gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, jeigu Lietuvos įmonė A turi dokumentus, pagrindžiančius, jog prekių tiekimasis įvyko PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytomis sąlygomis (PVM įstatymo 56 straipsnio 2 dalis).

10 pavyzdys

Tiekiamos laikinai saugomos prekės, kurios jas laikinai saugant perparduodamos kelis kartus – įmonė A tiekia įmonei B, B tiekia įmonei C - tai šiuos sandorius įmonės gali apmokestinti taikydamos 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalies 3 punktą atitinkamai, jei turi tai patvirtinančius dokumentus.

Tais atvejais, kai įmonė tiekia Sąjungos prekes, kurios skirtos PVM lengvatų sandėliui, tokiam tiekimui taip pat taikomas 0 proc. PVM tarifas. Pažymėtina, kad tiekiant prekes į PVM lengvatų sandėlį jokia muitinės procedūra neišforminama, todėl nėra atitinkamo muitinės dokumento, pagrindžiančio 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą. Tačiau tokiu atveju prekių tiekėjas turi turėti kitus dokumentus (pagrindžiančius 0 proc. tarifo taikymą ir įrodančius, kad prekės skirtos PVM lengvatų sandėliui (pvz. sutartis su lengvatų sandėliu, apmokėjimo už paslaugas dokumentai ir kt.)).

Kai įmonė, turinti leidimą steigti PVM lengvatų sandėlį, savo prekes, kurioms taikomas lengvatų sandėlio režimas, perparduoda kitai įmonei, turinčiai leidimą steigti PVM lengvatų sandėlį,

ir ta įmonė ketina šiomis prekėmis prekiauti savo PVM lengvatų sandėlyje, tokie sandoriai apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą.

3. Pagal PVM įstatymo 56 straipsnio 1- 3 dalies nuostatas, PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 41, 49 ar 53 straipsnį, privalo turėti dokumentus, įrodančius, 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą. Plačiau apie dokumentus, pagrindžiančius 0 proc. PVM tarifo taikymą, paaiškinta PVM įstatymo 56 straipsnio komentare.

4. Atkreiptinas dėmesys, kad užsienio apmokestinamieji asmenys pagal PVM įstatymo 71 straipsnio 3 dalį turi registruotis Lietuvoje PVM mokėtojais, jeigu jie vykdo šią veiklą:

- tiekia prekes į kitą valstybę narę;
- išgabena prekes iš ES teritorijos;
- tiekia prekes, kurios pateikiamos laikinai saugoti muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose;
- tiekia prekes, kurios įvežamos į laisvąją;
- tiekia prekes, kurioms įforminama muitinio sandėliavimo ar laikino įvežimo perdirbti procedūra;
- tiekia prekes, kurios išgabenamos į PVM lengvatų sandėlį ar kurioms tiekimo metu taikomas PVM lengvatų sandėlio režimas;
- teikia atstovavimo paslaugas, susijusias su aukščiau paminėtais ir kitais, PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalyje nurodytais, prekių tiekimo sandoriais;
- teikia paslaugas, tiesiogiai susijusias su prekėmis, kurioms įforminta kuri nors muitinės procedūra, kurios laikomos PVM lengvatų sandėlyje;
- tiekia taikant 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas prekes, kurioms buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, kai tiekiamos prekės yra importuojamos ir tai yra pagrindas atsirasti prievolei apskaičiuoti importo PVM šalies teritorijoje.

2. Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, kurios nugabenamos į PVM lengvatų sandėlį.

Komentaras

1. Tais atvejais, kai įmonė importuoja prekes, kurias nugabena į PVM lengvatų sandėlį, importo PVM už tokias prekes neturi būti skaičiuojamas.

3. PVM neapmokestinamas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės tais atvejais, kai prekių tiekimas šalies teritorijoje atitinkamomis aplinkybėmis pagal šio straipsnio 1 dalį būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. PVM neapmokestinamas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai:
 - 1.1. įsigyjamoms prekėms Lietuvoje bus įforminama muitinio sandėliavimo, laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra, išorinio tranzito ar vidinio tranzito muitinės procedūra;
 - 1.2. prekės Lietuvoje bus pateiktos laikinai saugoti muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose;
 - 1.3. prekės Lietuvoje padedamos į laisvąją zoną;
 - 1.4. prekės skirtos PVM lengvatų sandėliui Lietuvoje.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, turinti PVM lengvatų sandėlį, iš Prancūzijos PVM mokėtojo įsigyja prekių, kuriomis ketina prekiauti tame sandėlyje.

Įmonei, prievolės apskaičiuoti PVM Lietuvoje nuo tokių įsigytų prekių apmokestinamosios vertės, neatsiranda.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė B įsigyja prekes iš kitų valstybių narių tiekėjų PVM mokėtojų, prekes atgabenamos į Lietuvą, tačiau Lietuvoje jos padedamos į laisvąją zoną. Prievolės apskaičiuoti pardavimo PVM Lietuvoje nuo tokių įsigytų prekių apmokestinamosios vertės, neatsiranda.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė C įsigijusi prekių iš Lenkijos tiekėjo PVM mokėtojo, prekes atgabena į Lietuvą, tačiau Lietuvoje šioms prekėms įforminama mutinio sandėliavimo procedūra. Prievolės apskaičiuoti pardavimo PVM Lietuvoje nuo tokių įsigytų prekių apmokestinamosios vertės, neatsiranda.

4. PVM lengvatų sandėliu laikoma patalpa ir (arba) teritorija, kurioje atitinkamos valstybės narės kompetentingos institucijos (Lietuvos Respublikoje – centrinis mokesčio administratorius) suteikė teisę laikyti prekes atidėjus PVM mokėjimą, jeigu tiekiamos, importuojamos ar iš kitos valstybės narės įsigijamos prekės, skirtos:

1) parduoti specialioje tarptautiniame jūrų ar oro uoste esančioje prekybos vietoje, kurioje šios prekės bus tiekiamos keleiviams, išvykstantiems į trečiąsias teritorijas ar trečiąsias valstybes, jeigu toks prekių tiekimas pagal bendras šio Įstatymo nuostatas būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą;

2) reiso metu tiekti keleiviams, oro ar jūrų transportu vykstantiems į paskirties vietą, esančią ne Europos Sąjungos teritorijoje.

Komentaras

1. PVM lengvatų sandėlio režimas Lietuvoje yra taikomas vartojimui už ES ribų skirtoms prekėms:

1.1. parduodamoms išvykstantiems į trečiąsias valstybes ar teritorijas keleiviams jūrų ar oro uosto teritorijoje esančiose parduotuvėse;

1.2. parduodamoms išvykstantiems į trečiąsias valstybes ar teritorijas keleiviams lėktuve ar laive reiso metu;

1.3. parduodamoms išvykstantiems į trečiąsias valstybes ar teritorijas keleiviams Lietuvos Respublikos valstybės sienos su trečiosiomis šalimis perėjimo punkte esančioje prekybos vietoje.

Išvykstančių į trečiąsias valstybes ar teritorijas keleivių sąvoka yra paaiškinta šio straipsnio 9 dalies komentare.

2. PVM lengvatų sandėlyje prekės laikomos atidėjus PVM mokėjimą, t. y., prekėms taikomos PVM lengvatos. Tai reiškia, kad prekės, kurios skirtos PVM lengvatų sandėliui, neapmokestinamos

PVM (tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, o importuojamos ar iš kitos valstybės narės įsigytos prekės PVM neapmokestinamos (žr. šio straipsnio 1 dalies 6 punkto, 2 ir 3 dalių komentarą)).

3. Kai PVM lengvatų sandėlio prekės parduodamos į trečiąsias valstybes ar teritorijas išvykstantiems keleiviams, PVM už tokias prekes yra neskačiuojamas.

4. PVM lengvatų sandėlio steigimo tvarką reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. VA-49 patvirtintos Leidimų steigti pridėtinės vertės mokesčio lengvatų sandėlį išdavimo ir panaikinimo taisyklės.

5. Įmonėje, turinčioje PVM lengvatų sandėlį, PVM lengvatų sandėlio prekių apskaita turi būti atskirta nuo kitų prekių apskaitos, tačiau pačios prekės nebūtinai turi būti atskirtos nuo prekių, kurioms PVM lengvatų sandėlio režimas nėra taikomas.

5. Atstovavimo (agento) paslaugų teikimas, kai kito vardu ir sąskaita atstovaujama šio straipsnio 1 dalyje nurodytuose prekių tiekimo sandoriuose, apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. Atsiskleidusio tarpininko paslaugos PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A teikia muitinės tarpininko paslaugas kitai Lietuvos įmonei B, tiekiančiai taikant 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas prekes (taikant tranzito procedūrą) Ukrainos įmonei. Lietuvos įmonės A gaunami komisiniai už suteiktas atstovavimo (agento) paslaugas apmokestinami 0 proc. PVM.

6. Su šio straipsnio 1 dalies 3, 4 ir 6 punktuose nurodytomis prekėmis tiesiogiai susijusių paslaugų (tokių kaip tų prekių tvarkymas, pakavimas) ir pagal savo esmę panašių paslaugų teikimas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos paslaugos, tiesiogiai susijusios su prekėmis, kurios:

- 1) laikinai saugomos muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose, laikomos laisvojoje zonoje, kurioms taikoma laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra,
- 2) kurioms taikoma laikinojo įvežimo visiškai atleidžiant nuo importo muitų, išorinio tranzito procedūra ar vidinio tranzito procedūra,
- 3) kurioms taikomas PVM lengvatų sandėlyje galiojantis režimas.

2. Tiesiogiai susijusiomis paslaugomis šioje 53 straipsnio dalyje laikomos paslaugos, glaudžiai susijusios su nurodytomis prekėmis, tokios kaip prekių pakavimas, tvarkymas ir kitos panašios paslaugos.

7. Jeigu pagal šio straipsnio 1, 2 ir 3 dalių nuostatas atleistoms nuo PVM ar apmokestinantoms taikant 0 procentų PVM tarifą ir esančioms šalies teritorijoje prekėms nustoja galioti šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės ir tai nebūtų pagrindas prievolei apskaičiuoti importo PVM atsirasti šalies teritorijoje, PVM už šias prekes turi būti apskaičiuotas nuo tokios apmokestinamosios vertės:

1) kai buvo sudaromi vien šio straipsnio 1 dalies 1, 2 ir 5 punktuose nurodyti sandoriai ar atitinkamai importuojama arba įsigijama iš kitos valstybės narės, – nuo prekių apmokestinamosios vertės, nuo kurios šio Įstatymo nustatyta tvarka būtų skaičiuojamas PVM, jeigu prekių tiekimas, importas ar įsigijimas iš kitos valstybės narės nebūtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą (ar atitinkamai atleistas nuo PVM), taip pat nuo paslaugų, kurių teikimas remiantis šio Įstatymo nuostatomis buvo apmokestintas taikant 0 procentų PVM tarifą, apmokestinamosios vertės;

2) kai buvo sudaromi šio straipsnio 1 dalies 3, 4 ir 6 punktuose nurodyti prekių tiekimo sandoriai, – nuo prekių apmokestinamosios vertės, nuo kurios paskutinio tokių sandorių atveju šio Įstatymo nustatyta tvarka būtų skaičiuojamas PVM, jeigu prekių tiekimas nebūtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą, taip pat nuo paslaugų, kurių teikimas remiantis šio Įstatymo nuostatomis buvo apmokestintas taikant 0 procentų PVM tarifą, apmokestinamosios vertės, kai šių paslaugų vertė nėra įskaičiuota į paskutinio šių prekių tiekimo sandorio vertę.

Komentaras

1. Paprastai prievole apskaičiuoti PVM už laikinai saugomas prekes ar prekes, kurioms buvo įforminta kuri nors muitinės procedūra, atsiranda tuomet, kai laikinasis saugojimas ar ta procedūra užbaigiama išleidžiant prekes į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimui. Tokiu atveju mokėtinus importo muitus ir mokesčius apskaičiuoja muitinė arba deklarantas, kuris juos nurodo muitinės deklaracijoje.

PVM yra apskaičiuojamas nuo to sandorio, dėl kurio buvo užbaigtas laikinasis saugojimas arba prekėms įforminta muitinės procedūra, apmokestinamosios vertės. Jeigu prekėms tuo metu, kai jos buvo pateiktos laikinajam saugojimui arba joms buvo įforminta kuri nors muitinės procedūra, ar kitos PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalyje nustatytos aplinkybės, buvo suteikiamos paslaugos, tiesiogiai susijusios su tomis prekėmis, ir šių paslaugų vertė nėra įskaičiuota į paskutinio sandorio vertę, tiesiogiai susijusių paslaugų apmokestinamoji vertė turi būti pridedama prie prekių paskutinio sandorio apmokestinamosios vertės.

2. Tačiau galimi ir tokie atvejai, kai nurodytos aplinkybės nustoja galioti, tačiau prievole apskaičiuoti importo PVM nekyla. Tai pvz., kai PVM lengvatų sandėlio prekės parduodamos ne už ES ribų vykstantiems keleiviams ir pan.

8. Prievole apskaičiuoti PVM nustatyta tvarka tenka asmeniui, dėl kurio veiksmų ar neveikimo prekėms nustojo galioti šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės (tuo atveju, kai asmuo sudaro prekių tiekimo sandorį, kurio metu žinoma, kad nustos galioti šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, – prekių tiekėjui). Laikoma, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės nustoja galioti ir tada, kai prekės suvartojamos ar prarandamos, išskyrus atvejus, kai prekės prarastos dėl nenugalimos jėgos (*force majeure*) ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, jeigu tai įrodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka, arba kitų nuo asmens nepriklausančių priežasčių (prekių sunaikinimo dėl realizacijos terminų pasibaigimo ir kt.), kai šis asmuo gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus. Prievole

apskaičiuoti PVM neatsiranda, jeigu prekės, kurioms nustojo galioti šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos ar išgabenamos į kitą valstybę narę, kai toks išgabenimas laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę pagal šio Įstatymo 5¹ straipsnį.

Komentaras

1. PVM turi apskaičiuoti tas asmuo, dėl kurio veiksmų nustoja galioti prekėms įforminta kuri nors muitinės procedūra, ar kitos PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalyje nustatytos aplinkybės.

2. Tais atvejais, kai prekių tiekėjas žino, kad prekėms nustatyta procedūra, ar aplinkybės nustos galioti patiekus prekes, jis privalo apskaičiuoti PVM už tokias tiekiamas prekes.

Pavyzdys

Įmonė A atsigabeno prekes iš Norvegijos, jas išleido į laisvą apyvartą ir padėjo į PVM lengvatų sandėlį. Tas prekes įmonė A parduoda keleiviui, išvykstančiam į Belgiją.

Įmonė A apskaičiuoja PVM nuo tokio tiekimo taikydama standartinį PVM tarifą (arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis nustatytas).

3. Kai prekės suvartojamos ar prarandamos, taip pat kyla prievolė apskaičiuoti PVM, išskyrus tuos atvejus, kai prekės prarastos dėl nenugalimos jėgos (*force majeure*) ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, ir tai yra įrodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 patvirtinta tvarka.

4. Prievolė apskaičiuoti PVM neatsiranda, t. y., prekių tiekimas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu prekės, kurioms buvo įforminta kuri nors muitinės procedūra, ar kitos PVM įstatymo 53 straipsnio 1 dalyje nustatytos aplinkybės, išgabenamos iš ES teritorijos ar išgabenamos į kitą valstybę narę, kai toks išgabenimas laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę pagal PVM įstatymo 5-1 straipsnį.

9. Taikant šio straipsnio 4 dalies 1 punkto nuostatas, susijusias su keleivio vykimu oro ar jūrų transportu, keleivio vykimo vieta laikoma artimiausia keleivio išlipimo iš orlaivio ar laivo vieta po įlipimo šalies teritorijoje, o taikant šio straipsnio 4 dalies 2 punkto nuostatas, paskirties vieta laikoma pirmoji už šalies teritorijos ribų esanti vieta, kurioje orlaivis ar laivas sustoja išlaipinti ir (arba) įlaipinti keleivių.”

Komentaras

1. PVM lengvatų sandėlio režimas gali būti taikomas ir tokioms prekėms, kurios yra skirtos parduoti specialioje tarptautiniame jūrų ar oro uoste esančioje prekybos vietoje, kurioje šios prekės bus tiekiamos keleiviams, oro ar jūrų transportu išvykstantiems į trečiąsias teritorijas ar trečiąsias valstybes, jeigu toks prekių tiekimas pagal bendras PVM įstatymo nuostatas būtų apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. Parduodant PVM lengvatų sandėlio prekes, keleivio vykimo vieta laikoma artimiausia keleivio išlipimo iš orlaivio ar laivo vieta po įlipimo šalies teritorijoje. Tai reiškia, kad tais atvejais, kai keleivis iš Lietuvos išvyksta į trečiąją valstybę, tačiau jo reisas yra „su persėdimu“ bet kurioje valstybėje narėje, Lietuvoje jam negalima parduoti prekių taikant PVM lengvatų sandėlio režimą.

Pavyzdys

Studentas skrenda iš Lietuvos į JAV reisu Vilnius – Kopenhaga – Niujorkas. Kadangi studento artimiausia išlipimo vieta yra Kopenhaga (t. y., ES teritorijoje), Vilniaus oro uoste jam negali būti parduodamos prekės taikant PVM lengvatų sandėlio režimą.

2. PVM lengvatų sandėlio režimas gali būti taikomas ir tokioms prekėms, kurios yra skirtos reiso metu tiekti keleiviams, oro ar jūrų transportu vykstantiems į paskirties vietą, esančią ne ES teritorijoje. Šiuo atveju paskirties vieta laikoma pirmoji už šalies teritorijos ribų esanti vieta, kurioje orlaivis ar laivas sustoja išlaipinti ir (arba) įlaipinti keleivių. Tai reiškia, kad PVM lengvatų sandėlio režimas negali būti taikomas prekėms, kurios parduodamos reisuose, kurie turi tarpinių sustojimų ES teritorijoje, kuriuose išlaipina ar įlaipina keleivius.

Pavyzdys

I. Laivas plaukia iš Lietuvos į Norvegiją reisu Klaipėda – Kopenhaga – Bergen. Kopenhagoje laivas sustoja išlaipinti bei įlaipinti keleivių, todėl reiso dalies Klaipėda – Kopenhaga metu negali būti parduodamos prekės taikant PVM lengvatų sandėlio režimą.

II. Laivas plaukia iš Lietuvos į Norvegiją reisu Klaipėda – Kopenhaga – Bergen. Kopenhagoje laivas sustoja tik pasipildyti kuro atsargas, todėl visame maršrute prekės gali būti parduodamos taikant PVM lengvatų sandėlio režimą.

10. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių, kurioms buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, tiekimas, kai tiekiamos prekės yra importuojamos ir tai yra pagrindas atsirasti prievolei apskaičiuoti importo PVM šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Jeigu parduodamoms prekėms Lietuvoje buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra ir ši procedūra prekių tiekimo metu užbaigiama įforminant joms išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrą, tai tiekiamos prekės gali būti apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A parduoda prekes, kurioms įforminta muitinio sandėliavimo procedūra Lietuvos įmonei B. Tiekiamas prekes įmonė B importuoja į Lietuvą (prekės bus išleistos į laisvą ir bus apskaičiuotas importo PVM). Įmonė A tiekiamoms prekėms gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

(PVMĮ 53 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2024-05-06 raštą Nr. (18.2-31-2)- R-1672).

53¹ straipsnis. Prekių tiekimui naudojantis elektronine sąsaja taikoma speciali taisyklė

Jeigu pagal šio Įstatymo 4³ straipsnio 2 dalį laikoma, kad apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia prekes, tų prekių tiekimas tam apmokestinamajam asmeniui apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. PVM įstatymo 4³ straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad, kai apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, ES neįsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, tiekti prekes neapmokestinamajam asmeniui ES, laikoma, kad sąlygas tiekti prekes sudarantis apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes.

Reglamento 5b straipsnyje nustatyta, kad taikant Direktyvos 2006/112/EB 14a straipsnį, terminas „sudaro sąlygas“ reiškia, kad naudojant elektroninę sąsają klientui suteikiama galimybė užmegzti ryšį su tiekėju, siūlančiu parduoti prekes per elektroninę sąsają, ir to ryšio rezultatas – per tą elektroninę sąsają tiekiamos prekės.

Kai pagal PVM įstatymo 4³ straipsnį laikoma, kad apmokestinamasis asmuo (elektroninė sąsaja), pats gauna ir tiekia prekes, prekių siuntimas arba gabenimas priskiriamas to apmokestinamojo asmens vykdomam tiekimui (PVM įstatymo 9³ straipsnis).

Taigi, PVM tikslais laikoma, kad, kai apmokestinamasis asmuo (elektroninė sąsaja) ES neįsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui (faktiniam „tikrajam“ prekių pardavėjui) sudaro sąlygas, tiekti prekes neapmokestinamiesiems asmenims ES, šis apmokestinamasis asmuo pats įsigijo prekes iš tikrojo prekių tiekėjo (pardavėjo) ir vėliau šias prekes parduoda klientams ES, atitinkamai prekių tiekimas šiam apmokestinamajam asmeniui (elektroninei sąsajai) atleidžiamas nuo PVM (Direktyvos 2006/112/EB 136a straipsnis ir 169 straipsnio b punktas).

2. Tikrajam prekių pardavėjui nėra prievolės mokėti vietinių šalių PVM nuo pardavimų per elektroninę sąsają, tačiau remiantis PVM įstatymo 71 straipsnio 3 dalies nuostatomis, tokiam asmeniui (tikrajam prekių pardavėjui) dėl prekių teikimo elektroninei sąsajai, atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje.

Jeigu tikrasis prekių pardavėjas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje, tai tokie pardavimai deklaruojami PVM deklaracijos (FR0600 forma) 19 laukelyje.

Pažymėtina, kad remiantis Direktyvos 2006/112/EB 36b straipsnio nuostatomis, jeigu laikoma, kad apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia prekes, prekių siuntimas arba gabenimas priskiriamas to apmokestinamojo asmens vykdomam tiekimui.

Pavyzdys

JAV įsteigta bendrovė A, registruota PVM mokėtoja Lietuvoje, perka drabužius Lietuvoje iš skirtingų tiekėjų, PVM mokėtojų.

Bendrovė A prekiauja drabužiais įvairiose platformose: Ebay, Amazon ir kt. Platformos parduodamos prekes taiko klientų (pirkėjų) šalių PVM, o bendrovei A perveda atlygį be PVM.

Prekės yra laikomos Lietuvos tiekėjų sandėliuose iki to momento, kol yra išvežamos bendrovės A arba bendrovės A tiekėjų transportu tiesiai pirkėjams į kitas ES valstybes nares.

Kokios prievolės atsiranda bendrovei A Lietuvoje? Ar bendrovė A privalo registruotis OSS? Kaip tokius pardavimus bendrovė A turi deklaruoti PVM deklaracijoje?

PVM tikslais laikoma, kad platformos (Ebay, Amazon ir kt.) įsigyja prekes iš bendrovės A ir vėliau jas tiekia klientams, t. y. iš pradžių įvyksta sandoris tarp bendrovės A ir platformos (pvz., Ebay), o vėliau platforma parduoda prekes klientams. Bendrovei A nėra prievolės registruotis OSS ir mokėti kitų valstybių narių PVM, nes už PVM prievoles yra atsakingos platformos.

Bendrovės A vykdomi prekių tiekimo sandoriai platformoms apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą ir deklaruojami PVM deklaracijos (FR0600 forma) 19 laukelyje.

(PVMĮ 53-1 str. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2023-05-30 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-21131).

54 straipsnis. Prekės ir paslaugos, susijusios su eksportui (reeksportui) sirtų prekių gamyba. Nuo 2004-05-01 neteko galios pagal 2004-01-15 įstatymą Nr. IX-1960.

Komentaras

Komentaras rengiamas

55 straipsnis. Prekės, kurių tiekimas šalies teritorijoje neapmokestinamas PVM

0 procentų PVM tarifas prekėms, kurių tiekimas šalies teritorijoje pagal šio Įstatymo nuostatas būtų visais atvejais neapmokestinamas PVM, negali būti taikomas.

Komentaras

1. Jeigu pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas prekė, kaip tokia, yra PVM neapmokestinama (pvz., žmogaus organai, kraujas (konservuotas kraujas ir kraujo komponentai), motinos pienas, odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai), tai eksporto atveju, o taip pat kitų PVM įstatymo VI skyriuje nurodytų sandorių atveju, jų tiekimui 0 procentų PVM tarifas netaikomas, t. y. jos neapmokestinamos bet kokio jų tiekimo atveju.

1 pavyzdys

Kraujo centras, PVM mokėtojas, eksportuoja konservuotą kraują. Ar eksportuojant konservuotą kraują, kuris pagal PVM įstatymą neapmokestinamas, taikomas 0 procentų PVM tarifas? Pagal PVM įstatymo 55 straipsnio nuostatas 0 procentų PVM tarifas prekėms (šiuo atveju – konservuotam kraujui), kurių tiekimas šalies teritorijoje (Lietuvoje) pagal PVM įstatymo nuostatas būtų visais atvejais neapmokestinamas PVM, negali būti taikomas.

2. PVM mokėtojas, eksportavęs į užsienį arba PVM įstatymo VI skyriuje nustatyta tvarka patiekęs prekes, kurių tiekimas, jeigu jos būtų tiekiamos Lietuvoje – būtų neapmokestinamas, neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą šių prekių tiekimui įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM.

56 straipsnis. 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymas

1. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 41 straipsnį, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti arba įrodymus, nurodytus Reglamento (ES) Nr. 282/2011 45a straipsnyje, arba kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.

Komentaras

I. Įrodymai, pagrindžiantys prekių išgabenimą iš Europos Sąjungos teritorijos.

1. Prekių tiekimas yra apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu pagal PVM įstatymo 41 straipsnį, jeigu jos yra išgabenamos, t. y. eksportuojamos iš Europos Sąjungos teritorijos. 0 proc. PVM tarifą

pritaikęs PVM mokėtojas privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės yra eksportuotos iš Europos Sąjungos teritorijos.

Pažymėtina, kad nuo to, kuri PVM įstatymo 41 straipsnio dalis taikoma, priklauso ir tai, kaip bus vertinama, kokius įrodymus, pagrindžiančius prekių išgabenimą iš Europos Sąjungos teritorijos, turi pateikti mokesčių mokėtojas.

2. Įrodymu, kad prekės yra išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos, gali būti:

2.1. užsienio valstybės (ne Europos Sąjungos valstybės narės) įformintas muitinės ar kitos kompetentingos valstybės institucijos dokumentas (ar tos įstaigos patvirtinta dokumento kopija), liudijantis, kad iš Europos Sąjungos teritorijos išgabentoms prekėms toje užsienio valstybėje buvo įforminta muitinės procedūra ar kitas muitinės sankcionuotas veiksmas. Šiame dokumente turi būti informacija, kuri leistų identifikuoti iš Europos Sąjungos teritorijos išgabentas prekes;

2.2. užsienio valstybės (ne Europos Sąjungos valstybės narės) muitinės ar kitos kompetentingos institucijos išduotas laisvos formos patvirtinimas apie prekių įvežimą į tos užsienio valstybės teritoriją;

2.3. prekių gabenimo dokumentai (gaunami iš vežėjo atsakingo už prekių pristatymą gavėjui);

2.4. užsakymai ar / ir kita korespondencija;

2.5. vidinė įmonės korespondencija;

2.6. PVM sąskaitos faktūros;

2.7. prekių pakavimo dokumentai;

2.8. draudimo dokumentai;

2.9. prekių pirkimo-pardavimo sutartys;

2.10. pirkėjo apmokėjimo dokumentai;

2.11. pirkėjo patvirtinimas, kad prekės gautos;

2.12. kiti papildomi dokumentai.

3. Nuo 2007 m. liepos 1 d. muitinės įstaigoje įforminus bendrąjį administracinio dokumento eksporto rinkinį, eksporto fakto patvirtinimui eksportuotojui neišduodamas šio rinkinio trečiasis egzempliorius. Eksporto faktą patvirtinančius duomenis elektroniniame formate turi valstybinė mokesčių inspekcija.

4. Kai prekės iš Lietuvos išgabenamos jūrų transportu, kuris nėra priskiriamas reguliariajai laivybos linijai, prekėms visais atvejais pagal muitinės veiklą reglamentuojančius teisės aktus yra forminama eksporto procedūra (t. y. nepriklausomai nuo to, ar kroviniai yra gabenami į kitoje valstybėje narėje esantį jūrų uostą, ar į trečiosios valstybės jūrų uostą) ir tokia įforminta eksporto procedūra yra pilnai užbaigiama Lietuvoje (išvežimo muitinės įstaigoje / muitinės įstaigoje), neatsižvelgiant į tai į kokį uostą (Europos Sąjungos teritorijoje ar už Europos Sąjungos teritorijos ribų) prekės yra gabenamos. Taigi, eksporto muitinės procedūros užbaigimas tokiu atveju pats savaime PVM įstatymo tikslais negali būti laikomas įrodančiu prekių eksportą kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatas, t. y. kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos. Todėl užbaigta eksporto deklaracija, ypatingai tais atvejais, kai pagal atitinkamus prekių gabenimo dokumentus (pvz., konosamentą (*angl.* Bill of Lading) ar jūrinį važtaraštį (*angl.* Sea Waybill) matyti, kad laivas plaukė į kitą Europos Sąjungos uostą, nėra pakankamas įrodymas, jog prekės buvo išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos. Mokesčių mokėtojas, norėdamas pagrįsti 0 proc. PVM tarifo taikymą pagal PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatas turi turėti ir kitus įrodymus (išvardytus 2 punkte), patvirtinančius prekių išgabenimo iš Europos Sąjungos teritorijos ir pristatymo pirkėjams faktą.

5. Pažymėtina, kad nėra privaloma turėti visus išvardintus dokumentus, svarbu, tai, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad prekės buvo išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos ir būtų galima identifikuoti išgabentas Lietuvos tiekėjo patiektas prekes.

II. Įrodymai, pagrindžiantys disponavimo teisių perdavimą ir prekių išgabenimą į kitą valstybę narę.

1. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnį (prekių tiekimas į kitą valstybę narę), privalo turėti tokius įrodymus:

1.1. įrodymą, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos ir pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, taip pat kas buvo atsakingas už prekių išgabenimą (prekių tiekėjas ar pirkėjas),

1.2. o tais atvejais, kai prekės tiekiamos pirkėjui kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtoju – dar ir įrodymą, kad asmuo, kuriam prekės yra išgabentos, yra registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje.

Įrodyti šias aplinkybes pareiga tenka PVM mokėtoju, tiekusiam prekes į kitą valstybę narę ir jis turi turėti tokius faktinius duomenis apie prekių išgabenimą iš Lietuvos, kurie nekeltų abejonių. PVM mokėtojas vadovaudamasis protingumo kriterijumi pats turi spręsti dėl dokumentų pobūdžio ir jų pakankamumo.

Pagal ESTT (bylos C-430/09 *Euro Tyre Holding*, C-587/10 *VSTR*, C-409/04 *Teleos and Others* ir kt.) suformuotus principus, PVM mokėtojas, siekdamas pagrįsti, kad 0 proc. PVM tarifą jis pritaikė pagrįstai, jis turėtų imtis visų galimų pagrįstų priemonių, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Europos Sąjungos viduje nelemia jo dalyvavimo sukčiavime mokesčių srityje.

2. PVM direktyva 2006/112/EB konkrečiai nenustato, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekdami prekes į kitą valstybę narę. Tai paliekama spręsti valstybėms narėms.

PVM įstatyme nėra nustatyta, kokius konkrečiai dokumentus turi turėti PVM mokėtojas išgabenant prekes į kitą valstybę narę, svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išgabenimo į kitą valstybę narę faktą. Norėdami patvirtinti prekių išgabenimo į kitą valstybę narę faktą, PVM mokėtojai gali pateikti dokumentus išvardintus žemiau.

Pažymėtina, kad nėra privaloma turėti visus išvardintus dokumentus, svarbu, tai, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad prekės buvo fiziškai išgabentos į kitą valstybę narę ir pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, taip pat kas buvo atsakingas už prekių išgabenimą. Taigi, disponavimo teisių perdavimą ir prekių išgabenimą ir į kitą valstybę narę gali įrodyti šie dokumentai:

2.1. prekių gabenimo dokumentai (gaunami iš vežėjo atsakingo už prekių išgabenimą);

2.2. užsakymai ar / ir kita korespondencija;

2.3. vidinė įmonės korespondencija;

2.4. PVM sąskaitos faktūros;

2.5. prekių pakavimo dokumentai;

2.6. draudimo dokumentai;

2.7. prekių pirkimo-pardavimo sutartys;

2.8. pirkėjo apmokėjimo dokumentai;

2.9. pirkėjo patvirtinimas, kad prekės gautos (prekių pristatymo dokumentas, kuriuo pardavėjas ir pirkėjas patvirtina, kad prekės yra išgabentos ir pristatytos; patvirtinimas, kad pirkėjas deklaruoja mokesčių administratoriui prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės galėtų būti, kaip papildomas dokumentas);

2.10. dokumentai patvirtinantys teisės disponuoti prekėmis perdavimo faktą ir sąlygas (pvz., priėmimo-perdavimo aktas su pardavėjo ir pirkėjo parašais, CMR krovinio važtaraštis su gavėjo parašu, taikytos INCOTERMS sąlygos ir pan.);

2.11. pirkėjo statusą patvirtinantys dokumentai (pvz., oficialaus juridinių asmenų registro išrašas, kad pirkėjas yra realus juridinis asmuo; naujausia pirkėjo finansinė atskaitomybė, oficialių institucijų išduoti dokumentai (leidimai, licencijos), ar kt. dokumentai);

2.12. kiti papildomi dokumentai.

PVM mokėtojo turimi dokumentai turi užtikrinti, ne tik prekių pardavimo (t. y. teisės disponuoti prekėmis perdavimo) faktą, bet ir tai, kad jos buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos.

3. Atkreipiamė dėmesį ir į tai, kad dokumentų, įrodančių prekių išgabavimo faktą, pobūdis priklausys ir nuo to, kas tas prekes gabena: ar pardavėjas (tiekėjas) savo ar nuomotu transportu, ar pasamdytas vežėjas, ar pats pirkėjas:-

3.1. kai prekes veža pasamdytas vežėjas, prekių išgabavimo faktą galėtų patvirtinti:

- prekių gabavimo važtaraštis ar jo kopija, patvirtintas prekių gavėjo ar prekių gavėjo transporto kompanijos, perimančios prekes, spaudais ir parašais. Į kitą valstybę narę prekės gabamos su gabavimo dokumentu – važtaraščiu (CMR - gabenant kelių transportu, CIM, SMGS- gabenant geležinkelių transportu, Bill of Lading – gabenant jūrų transportu, Air Waybill- gabenant oro transportu), todėl važtaraštis laikomas pagrindiniu dokumentu pagrindžiančiu prekių išgabavimą iš Lietuvos, jei važtaraštyje yra atitinkamos žymos su parašais, pagal kurias galima nustatyti, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą valstybę narę;

- PVM sąskaita faktūra;

- pirkimo-pardavimo sutartis ar pan.;

- tais atvejais, kai prekių gavėjo transporto kompanija perima prekes Lietuvos Respublikos teritorijoje (pvz., EXW pagal INCOTERMS sąlygas), rekomenduojama turėti pirkėjo patvirtinimą su parašu, kad tam tikros prekės buvo išgabentos iš Lietuvos (nurodant transporto priemonės modelį ir valstybinį numerį ir / ar vežėją identifikuojančius duomenis) ir nugabentos į konkrečią Europos Sąjungos valstybės vietą konkrečiam pirkėjui ar jo nurodytam gavėjui.

Svarbu pažymėti, jog Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR) 9 straipsnis, būtent ir numato, kad CMR važtaraštis yra įrodymas, patvirtinantis, jog yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad krovinyos perėjo vežėjo dispozicijon.

3.2. kai prekes veža tiekėjas savo transportu (nepasamdęs vežėjo įmonės), prekių išgabavimo faktą galėtų patvirtinti:

- PVM sąskaitos faktūros egzempliorius (ar kopija), kuriame būtų nurodyti važtaraščio rekvizitai (jei teisės aktai leidžia naudoti šį dokumentą vietoje važtaraščio;

- gabavimo važtaraščio (CMR) trečiasis egzempliorius, kuriame kaip vežėjas nurodytas tiekėjas (užpildyti tiekėjo duomenys);

- ar kiti dokumentai, įrodantys prekių išgabavimo faktą.

3.3. kai prekes veža prekių pirkėjas savo transportu, prekių išgabavimo faktą galėtų patvirtinti:

- pirkėjo atsiųstas patvirtinimas, kad konkrečios prekės buvo išsivežtos iš Lietuvos, nurodant išsivežtų prekių pavadinimą, kiekį, atsivežimo į kitą valstybę narę datą, transporto priemonės modelį, valstybinį numerį ar pan.

4. Lietuvos tiekėjas (pardavėjas) gali susitarti su Europos Sąjungos pirkėju, kad šis jam atsiųstų važtaraščių kopijas su atitinkamomis žymomis ir parašais ir / ar kitus pirkėjo patvirtinimus, pagrindžiančius prekių išgabavimą iš Lietuvos. Kai kuriose Europos Sąjungos valstybėse tiekėjai, norėdami užsitikrinti reikalingų dokumentų gavimą, iš pirkėjo paima užstatą, kuris grąžinamas po dokumentų pateikimo.

5. Tais atvejais, kai yra gabenamos akcizais apmokestinamos prekės, tai vietoj prekių vežimo važtaraščio kaip įrodymas gali būti naudojamas elektroninis akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentas (e-AD), kuriuo įforminamas akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas. Tuo atveju, jei akcizais apmokestinamos prekės yra gabenamos su supaprastintais akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentais (SAAD), tai SAAD vietoj važtaraščio kaip prekių gabenimo įrodymas gali būti naudojamas tais atvejais, kai jis yra patvirtintas prekių pristatymo valstybės narės kompetentingos institucijos.

III. Įrodymai, pagrindžiantys, kad prekių pirkėjas yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtoju.

1. Tais atvejais, kai prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas yra taikomas pagal PVM įstatymo 49 straipsnio nuostatas ir prekės yra tiekiamos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, PVM mokėtojas pritaikęs 0 proc. PVM tarifą privalo turėti ne tik įrodymus, pagrindžiančius prekių išgabenimo iš Lietuvos faktą, bet ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės yra išgabentos yra registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje.

2. Įrodymu, pagrindžiančiu asmens PVM registraciją kitoje valstybėje narėje, gali būti:

2.1. pirkėjo atsiųsta (faksu, klasikiniu ar elektroniniu paštu) jo PVM registracijos pažymėjimo kopija;

2.2. pirkėjo atsiųsta tos Europos Sąjungos valstybės narės, kurioje įsikūręs pirkėjas, mokesčių administratoriaus išduota pažyma, patvirtinanti registravimo PVM mokėtoju faktą;

2.3. pirkėjo laiškas, kuriame jis nurodo savo identifikacinius duomenis.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, pagal Vokietijos įmonės B užsakymą, sudarė prekių pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią Lietuvos įmonė įsipareigojo pristatyti šias prekes Vokietijos įmonei B, CIP Berlynas. Vokietijos įmonė B nurodė savo PVM mokėtojo kodą. Lietuvos įmonė šiam prekių tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Prekėms pervežti Lietuvos įmonė A sudarė prekių pervežimo sutartį su Lietuvos įmone C.

Norėdama pagrįsti 0 proc. PVM tarifo taikymą Lietuvos įmonė turi turėti šiuos dokumentus: dokumentus įrodančius, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos, disponavimo teisės perduotos Vokietijos įmonei B ir dokumentus, įrodančius, kad Vokietijos įmonė B yra registruota PVM mokėtoja Vokietijoje.

Lietuvos įmonė A turi šiuos dokumentus: prekių gabenimo važtaraščio kopiją, kurioje yra prekių gavėjo spaudas ir parašas, kad prekės yra gautos; sutartį su Vokietijos įmone B, kurioje yra aptartos ir prekių pristatymo sąlygos (iš kurių galima spręsti ir apie disponavimo teisių perdavimą); sutartį su vežėju Lietuvos įmone C; Vokietijos įmonei išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas pirkėjo (Vokietijos įmonės) PVM mokėtojo kodas ir pirkėjo atsiųstą PVM mokėtojo registracijos pažymėjimo, išduoto Vokietijoje, kopiją. Ar pagrįstai Lietuvos įmonė A pritaikė 0 proc. PVM tarifą?

Šiuo atveju, įmonės A turimi dokumentai galėtų pagrįsti 0 proc. PVM tarifo taikymą.

3. Atkreipiame dėmesį, kad PVM mokėtojas pritaikęs 0 proc. PVM tarifą turi imtis visu tinkamų priemonių ir būdų įsitikinti, kad asmuo, kuriam prekės yra tiekiamos yra registruotas PVM mokėtoju. Jeigu kitoje valstybėje narėje esantis asmuo, kuriam prekės yra tiekiamos atsiunčia laišką

ar savo PVM mokėtojo registracijos pažymėjimą, tačiau Lietuvoje registruotas tų prekių tiekėjas nėra pilnai įsitikinęs, kad pirkėjo pateikti duomenys yra tikslūs ir sąžiningi, jis turėtų imtis atitinkamų priemonių tam, kad pasitikrintų gautų duomenų tikrumą.

4. Europos Sąjungos valstybių narių PVM mokėtojų identifikacinius duomenis arba valstybės narės PVM mokėtojo kodo galiojimą galima patikrinti tokiais būdais:

- Europos Komisijos interneto svetainėje (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?locale=lt), įvedę tokius duomenis: Europos Sąjungos valstybės narės pavadinimą ir tos Europos Sąjungos valstybės narės tikrintino PVM mokėtojo kodą (įskaitant prefiksą);

- tiesiogiai i.MAS portale;

- naudojant i.MAS žiniatinklio paslaugą (*angl.* WebService).

5. Tuo atveju, kai PVM mokėtojas, pritaiko 0 proc. PVM tarifą, tačiau paaiškėja, kad pirkėjas nėra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtoju, tai vadovaujantis ESTT sprendimais (bylos C-587/10 *VSTR*, C-492/13 *Traum*, C-24/15 *Plöckl*, C-21/16 *Euro Tyre BV-Sucursal EM Portugal*), PVM mokėtojas be visų kitų 0 proc. PVM tarifą pagrindžiančių dokumentų turi turėti ir įrodymus, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, t. y. asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas (žr. PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies komentare pateiktus 4, 5 pavyzdžius).

Ekonominės veiklos vykdymą patvirtinančiais dokumentais galėtų būti pvz., oficialių institucijų išduoti pažymėjimai / leidimai / licencijos vykdyti tam tikrą veiklą, finansinės atskaitomybės dokumentai / deklaracijos, kad ekonominė veikla yra realiai vykdoma, pirkėjo patvirtinimas ir kiti dokumentai.

Pažymėtina, kad mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojo atžvilgiu atliekamų kontrolės veiksmų metu, įvertinęs visas su PVM mokėtojo įvykdytu sandoriu susijusias aplinkybes, 0 proc. PVM tarifui pagrįsti turimus dokumentus bei, ar mokesčių mokėtojas veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių siekdamas įrodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, galėtų spręsti, ar 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai.

Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, vertina 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą ir tais atvejais, kai sudarant sandorį pasikeičia nurodytas galiojantis Europos Sąjungos valstybės narės verslo partnerio PVM mokėtojo kodas, kuris buvo nurodytas ir prekių gabenimo dokumentuose, pavyzdžiui, prekių gabenimo laikotarpyje Europos Sąjungos verslo partneris buvo reorganizuotas (įmonės skaidymas, apjungimas, dukterinės kompanijos įkūrimas ir kt.), Europos Sąjungos pirkėjui suteiktas kitas galiojantis PVM kodas, kurį gavėjas nurodo prekių priėmimo dokumentuose. Prekių gavėjas pateikia naujo PVM kodo galiojimo bei prievolių ir įsipareigojimų perėmimo patvirtinimą, deklaruoja prekių gavimą iš Lietuvos PVM mokėtojo.

6. Nulinio PVM tarifo taikymo pagrįstumui, kai prekės išgabenamos kitos valstybės narės PVM mokėtoju, kuriam pagal sandorio sąlygas numatytas prekių nuosavybės perdavimas, o prekės yra padedamos saugoti į šiam PVM mokėtoju nuosavybės teise priklausančius ar kitais teisėtais pagrindais naudojamus sandėlius ar kitas patalpas, t. y. konsignacinės prekybos atvejais, PVM mokėtojas (kaip nurodyta PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalyje), turi turėti papildomų įrodymų. Nurodytuoju atveju be patvirtinimų, kad asmuo, kuriam išgabentos prekės, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtoju ir patvirtinimų, kad prekės, išgabentos iš šalies teritorijos, svarbu turėti įrodymus, kad toje valstybėje narėje, į kurią išgabenamos prekės būtų laikoma, kad toks prekių atgabenimas yra tos kitos valstybės narės PVM mokėtojo, kuriam prekės bus perduotos, prekių įsigijimas iš Lietuvos. Tokiu įrodymu galėtų būti kitos valstybės narės teisės aktai, reglamentuojantys apmokestinimo PVM kitoje valstybėje narėje tvarką, jei iš jų galima spręsti, kad toje valstybėje narėje

taikoma supaprastinta apmokestinimo PVM tvarka konsignacinei prekybai arba oficialus kitos valstybės narės mokesčių administratoriaus atsakymas į konkretų PVM mokėtojo paklausimą. PVM mokėtojas gali turėti ir kitus įrodymus, patvirtinančius, kad tenkinamos PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos.

7. Be kitų PVM mokėtojo turimų dokumentų, įrodančių 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą, gali būti naudojami ir PVM mokėtojo tvarkomos informacinės sistemos sukurti elektroniniai duomenys (dokumentai), įrodantys prekių išgabenimą iš Lietuvos į užsienio valstybę, jeigu šie duomenys ar dokumentai yra kaupiami, archyvuojami ir yra mokesčių mokėtojo tvarkomoje informacinėje sistemoje lengvai prieinami mokesčių administratoriui. Pvz., Mokesčių administratorius, vertindamas mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus dėl pritaikyto 0 proc. PVM tarifo pagrįstumo prekėms, gabenamoms į užsienį per Klaipėdos valstybinį jūrų uostą, esant poreikiui, gali naudoti krovinų, gabenamų per Klaipėdos valstybinį jūrų uostą, informacinės sistemoje (KIPIS) esančius duomenis bei elektroninius dokumentus, nereikalaudamas krovybos kompanijų ar prekių gabenimą jūrų transportu atlikusių įmonių pateikti mokesčių administratoriui duomenis ar dokumentus apie prekių gabenimą per Klaipėdos valstybinį jūrų uostą.

Tačiau pažymėtina, kad bet kuriuo atveju mokesčių administratorius gali prašyti ir papildomų dokumentų, įrodančių, kad mokesčių mokėtojas pagrįstai tiekiamoms prekėms (paslaugoms) taikė 0 proc. PVM tarifą (žr. šio straipsnio 4 dalį ir jos komentarą).

(PVMĮ 56 str. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2019-02-22 raštą (18.4-31-2 E) RM-5928).

2. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą 53 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose nurodytais atvejais, privalo turėti įrodymus, patvirtinančius prekių laikinąjį saugojimą ar atitinkamų muitinės procedūrų įforminimą.

Komentaras

1. PVM mokėtojas 0 proc. PVM tarifą turi teisę taikyti šiais prekių tiekimo atvejais:

1.1. kai tiekiamos prekės pateikiamos laikinai saugoti muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose;

1.2. kai tiekiamos prekės įvežamos į laisvąją zoną arba padedamos į laisvąjį sandėlį;

1.3. kai tiekiamoms prekėms įforminama muitinio sandėliavimo, muitinės prižiūrimo perdirbimo ar laikinojo įvežimo perdirbti neapmokestinant importo muitais muitinės procedūra;

1.4. kai prekėms jau yra įforminta kuri nors šios dalies 1-3 punktuose nurodyta muitinės procedūra (išskyrus muitinio sandėliavimo procedūrą), ir patiekus šias prekes, joms įforminta procedūra liks galioti;

1.5. kai prekėms yra įforminta laikinojo įvežimo visiškai atleidžiant nuo importo muitų, išorinio tranzito muitinės procedūra ar vidinio tranzito procedūra, ir patiekus šias prekes, joms įforminta procedūra liks galioti.

2. Asmuo, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą aukščiau nurodytais atvejais, privalo turėti 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93 išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas nurodytus dokumentus, patvirtinančius prekių laikinąjį saugojimą, arba atitinkamos muitinės procedūros įforminimą. Šiuose dokumentuose turi būti žymos leidžiančios identifikuoti prekės taikomą muitinės procedūrą arba prekių laikinąjį saugojimą.

3. Kitais šiame skyriuje nurodytais atvejais pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, PVM mokėtojas privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad įvyko šiame skyriuje nurodytas prekių tiekimo, prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimo sandoris.

Komentaras

1. PVM įstatymo VI skyriuje be prekių išgabenimo už Europos Bendrijos teritorijos ribų ir prekių išgabenimo į kitą valstybę narę numatyti ir kiti atvejai, kai prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikomas 0 procentų PVM tarifas, t.y.:

- 1.1. keleivių išgabenamos prekės (42 straipsnis);
- 1.2. laivai ir orlaiviai (43 straipsnis);
- 1.3. laivų ir orlaivių atsargos susiję sandoriai (45 straipsnis);
- 1.4. draudimo ir finansinės paslaugos, susijusios su prekių eksportu (46 straipsnis);
- 1.5. diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms bei tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekė ir paslaugos (47 straipsnis); (44 straipsnis);
- 1.6. vežimo paslaugos ir susiję sandoriai (45 straipsnis);
- 1.7. aukso tiekimas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui;
- 1.8. prekės tiekiamos paramos gavėjams (50 straipsnis);
- 1.9. kilnojamųjų daiktų aptarnavimas ir perdirbimas (51 straipsnis)
- 1.10. atstovavimas PVM įstatymo VI skyriuje nurodytuose sandoriuose ir sandoriai už Lietuvos Respublikos ribų (52 straipsnis);
- 1.11. tam tikrais atvejais su tarptautine prekyba susijusiais atvejais taikomos specialios taisyklės (53 straipsnis);

2. Keleivių išgabenamoms prekėms 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrindumas.

2.1. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą keleivių išgabenamoms prekėms turėtų turėti šiuos dokumentus:

2.1.1. PVM sąskaitą faktūrą, kuri atitiktų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. [nutarime Nr. 443](#) nustatytus reikalavimus;

2.1.2. PVM grąžinimo užsienio keleiviui deklaraciją ar kitą vietos jos naudojamą dokumentą su muitinės pareigūno žymomis, kad prekės buvo išgabentos iš Europos Bendrijų teritorijos.

3. 0 procentų PVM tarifo sandoriams, numatytiems PVM įstatymo 43 straipsnyje, taikymo pagrindumą įrodo:

3.1. Asmuo, pritaikęs 0 (nulinį) PVM tarifą 43 straipsnio 1 dalyje nurodytų laivų tiekimui, priežiūrai, remontui ir (arba) pertvarkymui (modernizavimui), nuomai ar charteriui, taip pat įprastinės ir būtinos įrangos į šiuos laivus tiekimui, montavimui, jau įmontuotos tokios įrangos remontui ir priežiūrai, atsarginių dalių tiekimui į nurodytus laivus, atsarginių dalių nuomai, kai šios dalys įmontuotos į nurodytus laivus bei paslaugoms, reikalingoms šiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti ar tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, privalo turėti dokumentus, patvirtinančius, kad:

3.1.1. prekes ar paslaugas jis suteikė laivui, atitinkančiam 43 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus, t. y. tas laivas yra:

3.1.1.1. atviroje jūroje plaukiojantis laivas, skirtas keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniams maršrutais;

3.1.1.2. atviroje jūroje plaukiojantis laivas, skirtas kitokioms paslaugoms už atlygį teikti;

3.1.1.3. atviroje jūroje plaukiojantis žvejybos laivas; jūrų laivas, skirtas paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje; jūrų žvejybos laivas, naudojamas žvejybai pakrantėse

Tokiais dokumentais gali būti sutartis, laivo licencija ar klasifikacinių bendrovių išduoto laivui dokumento kopija, kurioje būtų nurodyta laivo paskirtis, taip pat suteiktų paslaugų ir apmokėjimo už paslaugas dokumentai, uosto kapitono išduoti leidimai plaukioti atviroje jūroje ir pan.

3.1.2. prekes patiekė ar paslaugas suteikė tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam jam prilygintam asmeniui), jei šių paslaugų PVM sąskaita faktūra išrašyta ne tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam jam prilygintam asmeniui) - dokumentus, patvirtinančius, kad paslaugos atliktos laive ir yra skirtos laivo savininkui. Tokiais dokumentais gali būti sutartys, apmokėjimo dokumentai, darbų priėmimo aktai ir pan.

3.1.3. Asmuo, pritaikęs 0 (nulinį) PVM tarifą laivų charteriui (frachtavimui), turėtų turėti charterio (frachtavimo) paslaugos teikimo sutartį (t. y. sutartį pagal kurią frachtininkas už atlygį nustatytam laikotarpiui įsipareigoja kitai šaliai perduoti teisę naudotis visu ar dalimi laivo).

3.2. Asmuo, orlaivių tiekimui, nuomai ar charteriui, įprastinės ir būtinos įrangos į šiuos orlaivius tiekimui, montavimui, jau įmontuotos tokios įrangos remontui ir priežiūrai, atsarginių dalių tiekimui į nurodytus orlaivius, atsarginių dalių nuomai, kai šios dalys įmontuotos į nurodytus orlaivius, taip pat paslaugoms, reikalingoms šiems orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti ir tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, taikantis 0 procentų PVM tarifą, turi turėti apmokestinamojo asmens – pirkėjo (paslaugų gavėjo) patvirtinimą, kad jis daugiau nei pusę pajamų per metus gauna iš keleivių (krovinų) vežimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Kai šios prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad prekės yra patiekto ar paslaugos suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinų vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Priešingu atveju, minėta veikla būtų apmokestinama pagal standartinį – 18 procentų PVM tarifą.

Asmuo, pritaikęs 0 (nulinį) PVM tarifą orlaivių charteriui, turėtų turėti charterio (frachtavimo) paslaugos teikimo sutartį (t. y. sutartį pagal kurią už atlygį nustatytam laikotarpiui jis įsipareigoja kitai šaliai perduoti teisę naudotis visu ar dalimi orlaivio).

Asmuo pritaikęs 0 (nulinį) PVM tarifą nuomai ar charteriui, įprastinės ir būtinos įrangos į šiuos orlaivius tiekimui, montavimui, jau įmontuotos tokios įrangos remontui ir priežiūrai, atsarginių dalių tiekimui į nurodytus orlaivius, atsarginių dalių nuomai, kai šios dalys įmontuotos į nurodytus orlaivius, taip pat paslaugoms, reikalingoms šiems orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti ir tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, taip pat turi turėti dokumentus, patvirtinančius, kad prekes ir paslaugas jis patiekė (suteikė) tiesiogiai šiam apmokestinamam asmeniui, jei minėtų paslaugų PVM sąskaita faktūra išrašyta ne nurodytajam apmokestinamajam asmeniui - turi turėti dokumentus, patvirtinančius, kad paslaugos atliktos orlaivyje ir yra skirtos laivo savininkui (pvz., prekių tiekimu (paslaugų teikimo) sutartys, apmokėjimo dokumentai).

3.3. Pažymėtina, kad 0 procentų PVM tarifas orlaivių priežiūrai, remontui, įrangos ar atsarginių detalių tiekimui į orlaivius, taikomas tik tada, kai orlaiviai nėra naudojami asmeniniams poreikiams. Dokumentas, įrodantis, kad orlaivis nėra naudojamas asmeniniams poreikiams tenkinti, yra Civilinės aviacijos administracijos leidimas vykdyti skrydžius. Tais atvejais, kai leidimas vykdyti skrydžius nereikalingas (tokie atvejai nustatyti Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2004 m. birželio 8 d. įsakymu Nr. 3-329, turi būti pateikti kiti įrodymai, leidžiantis nustatyti, kad orlaivis nėra naudojamas asmeniniams poreikiams ir skrydis yra komercinis. Kitais įrodymais gali būti: oro vežėjo pažymėjimo, orlaivio tinkamumo skraidyti pažymėjimo, orlaivio registracijos pažymėjimo kopijos, taip pat pranešimo Civilinės aviacijos administracijai (kuris teikiamas, kai nereguliarus komercinis skrydis yra

vykdomas Bendrijos oro vežėjo pagal Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2408/92 dėl Bendrijos oro vežėjų galimybės naudotis Bendrijos vidaus oro eismo maršrutais) kopija, sutartys bei kiti dokumentai. (Pakeista ir papildyta pagal VMI prie FM 2007-12-19 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-12488)

4. 0 procentų PVM tarifo taikymo atsargų tiekimui į laivus ir orlaivius pagrindumas.

4.1. Asmuo, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar kt.), įrodančius, kad prekės patiektos tiesiogiai laivo savininkui (ar jam prilyginamam asmeniui) ar orlaivio savininkui (naudotojui), daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunančiam iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais (kai atsargos yra tiekiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad jos yra patiektos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais).

4.2. Atsargų krovimui į orlaivį (laivą) privaloma išrašyti atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį, kuriame turi būti nurodyta kokiam orlaiviui (laivui) yra tiekiamos atsargos.

(Pakeista ir papildyta pagal VMI prie FM 2007-12-19 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-12488)

5. 0 procentų PVM tarifo taikymo vežimo paslaugoms ir susijusiems sandoriams pagrindumas.

5.1. Kiekvienas asmuo, PVM mokėtojas, teikiantis keleivių, prekių vežimo, papildomas vežimo paslaugas ar šių paslaugų atstovavimo (agento) paslaugas ir norintis taikyti 0 procentų PVM tarifą, turi turėti dokumentus, patvirtinančius, kad įvyko toks paslaugų teikimo sandoris. Kaip pavyzdžiui:

5.1.1. PVM mokėtojas, vežantis keleivius tarptautiniu maršrutu - PVM sąskaitą faktūrą, keleivių maršrutą patvirtinančius dokumentus, apmokėjimo už suteiktą paslaugą patvirtinančius dokumentus ir kitus papildomus dokumentus, kurie galėtų patvirtinti paslaugos suteikimą.

5.1.2. PVM mokėtojas, vežantis prekes - PVM sąskaitą faktūrą, prekių gabenimo dokumentus (CMR, SMGS (CIM), konosamentą (Bill of Lading) ir pan.), sutartis (ar paslaugų užsakymo dokumentus), iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos esmę, apmokėjimo už suteiktą paslaugą patvirtinančius dokumentus ir kitus papildomus dokumentus, kurie galėtų patvirtinti, kad suteiktos paslaugos ar paslaugų teikimas susijęs su importuojamų, eksportuojamų prekių vežimu ar su prekėmis, kurios yra muitinės prižiūrimose prekių saugojimo vietose.

Dokumentai, patvirtinantys, kad atitinkamos teikiamos paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos, importavimu Europos Sąjungos teritorijoje, tranzitu gabenamomis prekėmis, galėtų būti arba prekių deklaranto iš eksporto muitinės gautas elektroninis pranešimas IE529 apie eksporto procedūros pradžią, arba iš išvežimo įstaigos gautas elektroninis pranešimas IE599, patvirtinantis prekių išvežimo iš Europos Sąjungos teritorijos faktą, arba iš importo muitinės įstaigos gautas elektroninis pranešimas IE129, patvirtinantis sprendimą išleisti prekes, arba iš išvykimo įstaigos gautas elektroninis pranešimas IE29 apie tranzito procedūros pradžią, ar iš paskirties įstaigos – IE25 apie tranzito procedūros pabaigą ar kiti dokumentai. Pažymėtina, kad atitinkami deklaranto gauti elektroniniai dokumentai, kaip patvirtinimas suteiktų paslaugų 0 PVM tarifo taikymo pagrindumui tinkami tiek vežėjui, tiek ekspeditoriui, tiek kitiems paslaugų teikėjams, kurių suteiktoms paslaugoms taikomas 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 45 straipsnio nuostatas. (5.1.2 papunktis papildytas pagal VMI prie FM viršininko 2011-07-15 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-6825).

5.1.3. PVM mokėtojas, teikiantis papildomas vežimo ar atstovavimo (agento) paslaugas, kai kito vardu ir sąskaita atstovaujama įsigyjant ar teikiant prekių vežimo arba papildomas vežimo paslaugas - PVM sąskaitą faktūrą, atstovavimo sutartis, apmokėjimo už teikiamas paslaugas, prekių gabenimo dokumentų (CMR, SMGS (CIM), konosamentą ir pan.) kopijas ir kitus papildomus dokumentus, kurie patvirtintų, kad jie dalyvauja vykdomame sandoryje, kuriam taikomas 0 procentų PVM tarifas. (žr. 5.1.2 punktą).

5.2. Pažymėtina, kad nėra privaloma turėti visus išvardintus dokumentus, svarbu, tai, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad buvo suteikta vežimo, papildoma vežimo ar atstovavimo (agento) paslauga ir 0 procentų PVM tarifas buvo pritaikytas pagrįstai.

6. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos draudimo paslaugos, taip pat finansinių garantijų ir laidavimų teikimas, kai šios paslaugos yra susijusios su prekių nenurodytų PVM įstatymo IV skyriuje eksportu iš Europos Bendrijų teritorijos (pvz., apdraustos eksportuojamos prekės arba išduotas laidavimo dokumentas už eksportuojamas prekes apskaičiuotų mokesčių sumai ar pan.). Draudimo įmonės, bankai ar kitos kredito įstaigos, pritaikiusios 0 procentų PVM tarifą, turėtų turėti draudimo sutartis, apmokėjimo dokumentus bei kitus dokumentus, įrodančius, kad suteikta paslauga yra susijusi su eksportuojamomis prekėmis.

7. Diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms bei tarptautinių organizacijų atstovybėms, tai pat šių atstovybių ir įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekės ir paslaugos. Atkreipiame dėmesį, kad PVM įstatymo 47 straipsnyje numatytų lengvatų taikymas organizuotas per PVM grąžinimo procedūrą. Plačiau apie tai žiūrėti PVM įstatymo 47 straipsnio komentara.

Tais atvejais, kai remiantis PVM įstatymo 47 straipsnio 5 dalies nuostatomis, prekės yra tiekiamos ar paslaugos yra teikiamos kitoje valstybėje narėje įsikūrusiai diplomatinei atstovybei, konsulinei įstaigai ar Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių, kitų negu paskirties valstybė narė, kariuomenių vienetais (juos lydintiems civiliams darbuotojams), tai tokiame tiekime 0 procentų PVM tarifas taikomas iš karto. Šiuo atveju, PVM mokėtojas pritaikęs 0 procentų PVM tarifą turėtų turėti užsienio atstovybės ar kariuomenės vieneto pateiktą Atleidimo nuo akcizų ir (arba) PVM sertifikato, leidžiančio įsigyti prekes ir (arba) paslaugas be PVM ir (arba) akcizų, kopiją.

8. Aukso tiekimas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui. PVM mokėtojas pritaikęs 0 procentų PVM tarifą auksui tiekiamam kuriam nors iš Europos centrinių bankų sistemai priklausančiam bankui ar Europos centriniam bankui, turi turėti įrodymus (atitinkamas sąskaitas, sutartis ir pan.), kad įvyko toks sandoris, t.y. aukso tiekimo minėtiems bankams sandoris.

9. Prekių, tiekiamų paramos gavėjams, apmokestinimo 0 procentų PVM tarifu, pagrindumas. Atkreipiame dėmesį, kad PVM įstatymo 50 straipsnyje numatytos lengvatos taikymas neturi jokios įtakos prekių tiekėjo veiklai, kadangi 0 procentų PVM tarifo taikymas yra organizuotas per grąžinimo procedūrą. Taigi, šiuo atveju, prekių tiekėjas PVM mokėtojas 0 procentų PVM tarifo pagrįsti visai neprivalo, nes jo išrašomuose dokumentuose bus nurodytas atitinkamai toms prekėms ar paslaugoms taikomas PVM tarifas.

10. Kilnojamųjų daiktų aptarnavimo ir perdirbimo paslaugų apmokestinimo 0 procentų PVM tarifu pagrindumas.

Apmokestinamasis asmuo, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, turėtų turėti dokumentus, patvirtinančius kilnojamojo daikto aptarnavimo, apdirbimo ir/ar perdirbimo paslaugos atlikimą. Tai galėtų būti:

- sutartys;
- dokumentai (pažymos ar kt.), įrodantys, kad kilnojamojo daikto aptarnavimas vykdomas užsienyje įsikūrusiam paslaugos pirkėjui;
- muitinės dokumentai, įrodantys, kad kilnojamas daiktas išgabentas už Europos Bendrijų teritorijos ribų;
- apmokėjimą už paslaugas patvirtinantys dokumentai;
- ir kiti dokumentai.

11. Atstovavimo “0 tarifo” sandoriuose bei sandoriuose už Lietuvos Respublikos ribų apmokestinimo 0 procentų PVM tarifu pagrįstumas.

Dokumentai pagrindžiantys agento paslaugos apmokestinimą 0 procentų PVM tarifu: atstovavimo sutartys, apmokėjimo dokumentai ir kiti dokumentai.

12. Pažymėtina, kad PVM įstatymo 56 straipsnio 3 dalies komentare išvardintų dokumentų sąrašas nėra baigtinis ir PVM mokėtojas 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumą gali įrodinėti ir kitais šio straipsnio komentare nepaminėtais dokumentais, tačiau visais atvejais, PVM mokėtojas turi įrodyti, kad įvyko atitinkamas sandoris ir 0 procentų PVM tarifas buvo pritaikytas pagrįstai.

4. Nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

Komentaras

1. Jeigu PVM mokėtojas negali pateikti įrodymų, pagrindžiančių 0 (nulinio) PVM tarifo taikymą, tai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

Pavyzdys

Įmonė A deklaravo atlikusi tarpininkavimo (ekspedijavimo) paslaugą tarp įmonės B ir įmonės C. Įmonė A užsakė vežimo paslaugą, kad įmonė B nuvežtų įmonės C prekes iš Kauno į Minską. Įmonė C už jau suteiktą paslaugą sumokės 10 procentų vežimo paslaugos vertės įmonei A. Įmonė A išrašė PVM sąskaitą faktūrą įmonei C už tarpininkavimo paslaugą ir nurodė 0 procentų PVM tarifą. Mokesčių administratoriui pareikalavus įmonė A nepateikė sutarčių, vežimo dokumentų, įrodančių, kad tarpininkavimo paslauga atlikta eksportuojamoms prekėms, todėl tokiu atveju suteikta paslauga apmokestinama taikant 19 procentų PVM tarifą.

5. Nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0

procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

Komentaras

1. Mokesčių administratorius turi teisę atsižvelgti į kiekvieną konkretų atvejį ir, jeigu yra pagrindo manyti, kad yra pateikti neteisingi duomenys, suklastoti dokumentai, turi teisę rinkti iš kitų valstybės institucijų, užsienio valstybių bei užsienio valstybių institucijų papildomą informaciją dėl mokesčių mokėtojo pateiktų duomenų tikrumo.

2. Kai mokesčių administratorius turi patvirtinimą, kad yra pateikti klaidingi duomenys apie 0 procentų PVM tarifo taikymą ir 0 procentų PVM tarifas buvo pritaikytas nepagrįstai, tai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

VII SKYRIUS PVM ATSKAITA

57 straipsnis. Teisė į PVM atskaitą

1. Teisė į PVM atskaitą turi:

1) PVM mokėtojai, išskyrus:

a) asmenis, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ar dėl paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir nevykdo jokios ekonominės veiklos;

b) apmokestinamuosius asmenis, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl šio Įstatymo XII skyriaus penktajame, šeštajame ar septintajame skirsnyje nustatytų schemų taikymo;

c) PVM mokėtojus, taikančius smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, kaip jie suprantami pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalį;“.

2) PVM mokėtojais neįregistruoti:

a) Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, privalėję registruotis PVM mokėtojais pagal šio Įstatymo 71 straipsnį;

b) Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, tiekę prekes ir (arba) teikę paslaugas už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje;

c) užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekę PVM apmokestinamas prekes ir (arba) teikę paslaugas, išskyrus nurodytąsias šio Įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje;

3) visi asmenys tuo atveju, kai jie šio Įstatymo nustatyta tvarka tiekia į kitą valstybę narę naujas transporto priemonės.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnyje pateiktus sąvokų apibrėžimus, PVM atskaita – pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal PVM įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma

pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma. PVM atskaita gali pasinaudoti asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdomas PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą. Tokiu būdu per PVM atskaitą užtikrinama, kad PVM, sumokėtas (mokėtinas) tiekėjams už iš jų įsigytas prekes arba gautas paslaugas, taip pat importo PVM, sumokėtas už importuotas prekes, neturėtų įtakos savikainai tų PVM mokėtojo gaminamų ir parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų, kurios yra PVM objektas ir už kurias pats PVM mokėtojas turi mokėti į biudžetą nustatyto dydžio PVM, taip pat kitų prekių ir paslaugų, kurios nurodytos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 2 punkte. Pažymime, kad ESTT savo sprendimuose, kurių nuostatos yra privalomos visoms valstybėms narėms, yra pasisakę apie teisę į PVM atskaitą taip:

1.1. Byloje C-50/87 *Commission/French Republic* yra konstatuota, kad teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų. Teisės į PVM atskaitą ribojimas sąlygoja mokestinę naštą ir turi būti taikomas vienodai visose valstybėse narėse. Todėl PVM atskaitos ribojimas galimas tik aiškiai Direktyvoje [2006/112/EB](#) nurodytais atvejais. Nesant Direktyvos [2006/112/EB](#) nuostatų, leidžiančių valstybei riboti teisę į PVM atskaitą, ši teisė turi būti įgyvendinta nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu;

1.2. Byloje C-396/98 *Grundstucksgemeinschaft Sclosstrasse* yra konstatuota, kad asmuo, kuris numato vykdyti ekonominę veiklą taip, kaip tai nustatyta Direktyvos [2006/112/EB](#) 4 straipsnyje, ir tai gali pagrįsti objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomai veiklai vykdyti patiria išlaidas, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, pagal Direktyvos [2006/112/EB](#) 17 straipsnio nuostatas, jis turi teisę įtraukti PVM atskaitą prekių (paslaugų), įsigytų numatomai ekonominei veiklai, kuriai PVM atskaita galima, vykdyti. Ši teisė į PVM atskaitą gali būti realizuota iš karto, dar nepradėjus realiai šios veiklos vykdyti. Teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia Direktyvos [2006/112/EB](#) nuostatų interpretacija sąlygotų nevienodą įsigytų ekonominei veiklai vykdyti prekių (paslaugų) susiejimą su ekonomine veikla, atsižvelgiant į tai, kada prekės (paslaugos) buvo įsigytos. Tokia pati nuostata buvo pateikta ir ESTT byloje C-110/98-C-147/98 *Gabalfrija and Others*.

2. Jeigu asmuo yra įsiregistravęs PVM mokėtoju tik dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ar dėl paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių bei pats nevykdo jokios ekonominės veiklos, tai toks asmuo neturi teisės į PVM atskaitą. Šis asmuo neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą nei apskaičiuoto įsigytų iš kitų valstybių narių prekių pardavimo PVM, nei iš užsienio valstybių įsigytų paslaugų pardavimo PVM, nei kitų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM sumų.

1 pavyzdys

Biudžetinė įstaiga A, nevykdanti ekonominės veiklos (nevykdanti jokių prekių tiekimo ir / ar paslaugų teikimo už atlygį sandorių), įsigyja ir įsiveža į Lietuvą iš kitų valstybių narių PVM mokėtojų kompiuterius ir kitą įrangą savo funkcijoms vykdyti. Kadangi šie įsigijimai viršija PVM įstatymo 71-1 straipsnyje nustatytą ribą, ši įstaiga įsiregistruoja PVM mokėtoja dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių. Tačiau ši įstaiga tiek iki įsiregistravimo PVM mokėtoja, tiek po įsiregistravimo neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą savo funkcijoms vykdyti įsigytų (importuotų) prekių ir / ar paslaugų pirkimo (importo) PVM.

2 pavyzdys

Lietuvos biudžetinė įstaiga, vykdoma valstybės deleguotas funkcijas, yra įsiregistravusi PVM mokėtoja dėl prekių įsigijimo, ir perka elektronines paslaugas iš Google. Ši įstaiga neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą nuo įsigytų paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuoto pardavimo

PVM, kuris tuo pačiu laikomas ir pirkimo PVM, nei kitų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM sumų.

3. Teisės į PVM atskaitą taip pat neturi apmokestinamieji asmenys, įsikūrę už Europos Sąjungos teritorijos ribų (kaip jie apibrėžti PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje), kuriems taikomos PVM įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos.

Tokie už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, teikiantys Europos Sąjungos teritorijoje įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamas paslaugas ir PVM prievolių už šias suteiktas paslaugas vykdymui pasirinkę specialią schemą, turi teisę įsiregistruoti PVM mokėtojais bet kurioje pasirinktoje valstybėje narėje. Tokiais atvejais šiems užsienio apmokestinamiesiems asmenims (įsiregistravusiems PVM mokėtojais pagal specialią schemą Lietuvoje ar kitoje valstybėje narėje) įsigytų Lietuvoje prekių bei paslaugų, skirtų minėtoms paslaugoms teikti, pirkimo PVM grąžinamas ne per PVM atskaitą, o PVM įstatymo 116-119 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 116 straipsnio 2 dalies 1 punktą).

4. Analogiškai, teisės į PVM atskaitą neturi apmokestinamieji asmenys, įsikūrę Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje (kaip jie apibrėžti PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje) ir PVM mokėtojais registruoti vien dėl PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje nustatytos specialios telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, kurias teikia Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsikūrę apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo schemas (toliau – Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema) taikymo.

Kai kitose valstybėse narėse (ne Lietuvoje) įsikūrę apmokestinamieji asmenys, teikiantys Europos Sąjungos teritorijoje (įskaitant ir Lietuvos Respublikos teritoriją) įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamas paslaugas ir PVM prievolių už šias suteiktas paslaugas vykdymui pagal Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą įsiregistravę PVM mokėtojais savo įsikūrimo valstybėje narėje, įsigyja Lietuvoje su PVM prekių bei paslaugų, skirtų minėtoms paslaugoms teikti, tai šių prekių (paslaugų) pirkimo PVM grąžinamas ne per PVM atskaitą, o PVM įstatymo 116-119 straipsniuose nustatyta tvarka.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Lietuvoje įsikūrę apmokestinamieji asmenys, kurie telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimui Europos Sąjungos teritorijoje (įskaitant ir Lietuvos Respublikos teritoriją) įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims yra įsiregistravę PVM mokėtojais Lietuvoje pagal Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, šių paslaugų teikimui Lietuvoje įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turi teisę susigražinti per PVM atskaitą. Tokiu atveju jie į teikiamą mokesčio laikotarpio PVM deklaraciją (FR0600 forma) turėtų įtraukti ne tik PVM deklaracijoje deklaruojamiems sandoriams skirtų įsigytų prekių bei paslaugų atskaitomas pirkimo PVM sumas, bet ir minėtų telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimui Europos Sąjungos teritorijoje (įskaitant ir Lietuvos Respublikos teritoriją) įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims, sandoriams, kurie turi būti deklaruojami specialiose atskirose PVM deklaracijose, tenkančias atskaitomas pirkimo PVM sumas.

5. Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys ir apmokestinamieji asmenys, įsisteigę kitoje valstybėje narėje, kurie yra įsiregistravę arba privalo registruotis PVM mokėtojais prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių, paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir (arba) paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse tikslais ir kurie atitinka PVM įstatymo 71 straipsnio 2 ir 2¹ dalyse nustatytas

sąlygas ir neviršija šiose dalyse nurodytų ribų, gali taikyti smulkiojo verslo schemą Lietuvoje. Tokie PVM mokėtojai, taikantys smulkiojo verslo schemą (toliau – SVS) Lietuvoje neturi teisės į įsigytų prekių ir paslaugų PVM atskaitą.

Direktyvos [2006/112/EB](#) 167 straipsnyje nustatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

Nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM pagal Direktyvos [2006/112/EB](#) 167–171 ir 173–177 straipsnius ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose faktūrose (Direktyvos [2006/112/EB](#) 289 straipsnis).

Direktyvos [2006/112/EB](#) 282 straipsnyje nustatyta, kad mažųjų įmonių tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM.

ESTT byloje C-507/16 *Entertainment Bulgaria System* paaiškino, kad valstybės narės teritorijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniui, kuriam toje valstybėje taikoma atleidimo nuo mokesčio tvarka, neleidžiama pasinaudoti teise į mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM, sumokėto šioje valstybėje už kitose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų suteiktas paslaugas, kurios buvo panaudotos teikiant paslaugas kitose valstybėse narėse nei ta, kur šis apmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, atskaitą (44, 45 punktai).

1 pavyzdys

Kirpėja, kuri yra PVM mokėtoja, taikanti SVS Lietuvoje, įsigyja priemonių savo veiklai vykdyti iš kitos Lietuvos įmonės PVM mokėtojos, kuri kirpėjai išrašo PVM sąskaitą faktūrą bei išskiria PVM. Kirpėja PVM atskaitos neturi, nors ji yra įsiregistravusi PVM mokėtoja, tačiau taiko SVS Lietuvoje.

2 pavyzdys

Latvijos įmonė, prekiaujanti žaislais, turi savo įsikūrimo valstybės narės jai suteiktą identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje bei taiko SVS Lietuvoje. Latvijos įmonė įsigyja iš Lietuvos PVM mokėtojų įvairias prekes ir paslaugas savo veiklai bei gauna PVM sąskaitas faktūras su jose išskirtu PVM, tokio PVM Latvijos įmonė atskaityti negali, nes taiko SVS Lietuvoje.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė, įsiregistravusi PVM mokėtoja dėl paslaugų teikimo apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems kitose valstybėse narėse, ir taikanti SVS Lietuvoje, teikia paslaugas Norvegijos įmonei. Lietuvos įmonė neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, tenkančio paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų.

4 pavyzdys

Įmonė PVM mokėtoja, taikanti SVS Lietuvoje, parduoda prekes į kitą valstybę narę. Traukti į PVM atskaitą su šiuo pardavimu susijusių prekių ir paslaugų pirkimo PVM, negali, kadangi tokiame prekių pardavime PVM neskaičiuoja, nes Įmonė yra PVM mokėtoja, taikanti SVS Lietuvoje.

6. Teisę į PVM atskaitą turi PVM mokėtojais neįregistruoti Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, privalėję pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojais pagal PVM įstatymo 71 straipsnį (žr. PVM įstatymo 71 komentarą).

Pavyzdys

Lietuvos įmonės, kurios veikla yra prekyba žaislais Lietuvoje, pajamos 2025 m. birželio mėnesį viršijo 45 000 Eur ribą. Įmonei atsirado prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą bei privalomai įsiregistruoti PVM mokėtoja. Tačiau įmonė PVM mokėtoja neįsiregistravo. Todėl įmonė turi apskaičiuoti mokėtiną į biudžetą PVM sumą pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę, ir pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608 forma). Tokiu atveju įmonė gali pasinaudoti įsigytų prekių (bei paslaugų), panaudotų PVM apmokestinantiems sandoriams vykdyti t. y. prekybai žaislais, PVM atskaita (PVM atskaita galima tik toms prekėms, kurias pardavus, buvo apskaičiuotas PVM).

7. Teisę į PVM atskaitą turi ir tie PVM mokėtojai neįsiregistravę Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, kurie patiekė prekes ir (arba) suteikė paslaugas už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal PVM įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM (būtų prievolė skaičiuoti PVM), jeigu jis vyktų šalies teritorijoje.

Pagal Direktyvos [2006/112/EB](#) 169 straipsnio nuostatas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais: a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje.

Taigi, pagal Direktyvos [2006/112/EB](#) nuostatas, Lietuvos apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti pirkimo PVM, tenkantį užsienio valstybėse PVM apmokestinamiems sandoriams, jeigu vykdančios sandorius Lietuvoje būtų prievolė juos apmokestinti PVM.

Pavyzdys

Lietuvos gyventojas, vykdančias individualią veiklą, teikia programavimo paslaugas užsienio apmokestinamiesiems asmenims. Šiai veiklai vykdyti asmuo įsigyja reklamos paslaugas iš kitos Lietuvos įmonės. Ar gali Lietuvos gyventojas pasinaudoti reklamos paslaugų pirkimo PVM, atskaita?

Jeigu programavimo paslaugų pirkėjas yra kitos valstybės narės apmokestinamasis asmuo (pvz., Latvijos įmonė ar gyventojas vykdančias ekonominę veiklą), tai tokiu atveju Lietuvos gyventojas privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju (galima pasirinkti taikyti SVS Lietuvoje). Reklamos paslaugų pirkimo PVM atskaita galima būtų tik tuo atveju, jeigu Lietuvos gyventojas įsiregistruos įprastu PVM mokėtoju.

Jeigu programavimo paslaugų pirkėjas yra įsisteigęs už ES teritorijos ribų (pvz., Šveicarijos įmonė ar gyventojas vykdančias ekonominę veiklą), tai tokiu atveju, prievolės įsiregistruoti PVM mokėtoju Lietuvoje nėra, reklamos pirkimo PVM atskaita galima būtų, jei šias paslaugas teikiant Lietuvoje, būtų prievolė apmokestinti jas PVM, t. y. tik tokiu atveju jei pajamos viršytų 45 000 Eur ribą. Norint pasinaudoti PVM atskaita galima savanoriškai įsiregistruoti įprastu PVM mokėtoju.

8. Analogiškai teisę į PVM atskaitą turi PVM mokėtojai neįregistruoti užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekė (teikė) PVM apmokestinamas prekes (paslaugas), išskyrus nurodytąsias PVM įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje.

Kitų valstybių narių apmokestinamieji asmenys įsiregistravę SVS ir turintys identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ tokio numerio pabaigoje neturi prievolės skaičiuoti ir mokėti PVM Lietuvoje, kol neviršija PVM įstatyme nustatytos registravimosi PVM mokėtojais ribos. Kitiems užsienio apmokestinamiesiems asmenims atsiranda prievolė įsiregistruoti PVM mokėtojais nuo pat

veiklos pradžios Lietuvoje. Jei užsienio apmokestinamieji asmenys neįsiregistravo PVM mokėtojais, jie turi apskaičiuoti mokėtiną į biudžetą PVM sumą pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę, ir pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608 forma).

Pavyzdys

Danijos įmonė 2025 m. vasario mėnesį pradėjo prekiauti drabužiais Lietuvoje, PVM mokėtoja neįsiregistravo, identifikacinio PVM numerio su žymeniu „EX“ tokio numerio pabaigoje, neturi, todėl turi gautas pajamas Lietuvoje apmokestinti nuo pirmo euro, t. y. Danijos įmonė turi apskaičiuoti mokėtiną į biudžetą PVM sumą pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę, ir pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608 forma). Tokiu atveju įmonė gali traukti į PVM atskaitą įsigytų prekių (paslaugų), kurios buvo skirtos PVM apmokestinamiems sandoriams vykdyti, pirkimo PVM.

Pažymėtina, kad užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie Lietuvoje vykdyt vien tik PVM įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje nurodytą veiklą (teikė tik prekių vežimo ir papildomas vežimo paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo 43, 45, 47, 52, 53 straipsnių nuostatas būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, ir (arba) teikė tik tokias paslaugas ir tiekė tik tokias prekes, už kurias PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2–4 dalių nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti jų pirkėjas; turi teisę susigrąžinti Lietuvoje įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM (ar jo dalį) PVM įstatymo XIII skyriuje nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo XIII skyriaus komentarą). Todėl šie užsienio apmokestinamieji asmenys neturi teisės į PVM atskaitą.

9. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad anksčiau nurodyti PVM mokėtojais neįregistruoti apmokestinamieji asmenys (tiek Lietuvos, tiek užsienio) turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tik faktiškai PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti panaudotų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM (žr. PVM įstatymo 63¹ komentarą).

10. Neatsižvelgiant į aukščiau išdėstytas nuostatas, neįsiregistravę PVM mokėtojais asmenys ir asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais dėl prekių įsigijimų iš kitų valstybių narių (patys nevykdantys ekonominės veiklos), dėl paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių, dėl paslaugų teikimo į kitas valstybes nares, tiekiantys į kitą valstybę narę naujas transporto priemonės, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šių transporto priemonių pirkimo (importo) PVM įstatymo 58 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

2. Į PVM atskaitą laikantis šio skyriaus nuostatų gali būti traukiamas pirkimo ir (arba) importo PVM.

Komentaras

1. Pirkimo PVM – tai PVM suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už įsigytas prekes ir paslaugas, taip pat suma, apskaičiuota už pasigaminatą PVM įstatymo 6 straipsnyje nurodytą ilgalaikį materialųjį turtą; importo PVM – tai PVM suma, kuri PVM įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuota arba turi būti apskaičiuota už importuojamas prekes, dėl kurių pagal teisės aktus atsiranda prievolė skaičiuoti importo PVM.

2. PVM mokėtojas, atsižvelgdamas į savo vykdomą veiklą ir vadovaudamasis PVM įstatymo 58 straipsnio nuostatomis, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti visą arba dalį jam išrašytose įsigytų prekių ar paslaugų PVM sąskaitose faktūrose išskirto pirkimo PVM bei sumokėto importo PVM.

3. Į PVM atskaitą PVM mokėtojas turi teisę įtraukti ne tik jam išrašytose įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitose faktūrose išskirtas pirkimo PVM sumas (ar jų dalį), bet ir tokias paties PVM mokėtojo apskaičiuotas pardavimo PVM sumas:

3.1. pasigaminus ilgalaikį materialųjį turtą ir apskaičiavus pardavimo PVM (pagal PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatas), ši PVM suma yra laikoma to turto pirkimo PVM suma, kuri įtraukiama į PVM atskaitą ta pačia tvarka kaip ir pirkto turto pirkimo PVM (visa priskiriama vien PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, ar skirstoma proporcingai). Turto, kurį ketinama naudoti PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje, gamybos procese įsigyjant prekes ir paslaugas, PVM atskaita gali būti daroma be apribojimų, o jį pasigaminus turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM (žr. PVM įstatymo 6 straipsnio komentarą);

3.2. už gautą turtinį įnašą, turtą perimtą dėl kito PVM mokėtojo pasibaigimo dėl reorganizavimo, taip pat perimtą esminį pastato (statinio) pagerinimą apskaičiuotas PVM yra toks pats „pirkimo PVM“, kaip ir bet kuris kitas ir atskaitomas bendra tvarka, nepaisant to, kad pagal PVM įstatymo 96 straipsnį pirkėjas (turto ar pagerinimo perėmėjas) privalo mokėti „išskaityti“;

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė statosi pastatą, kurį ketina naudoti PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje. Tam įsigyja prekes ir paslaugas, kurių pirkimo PVM (iš viso - 100 tūkst. Eur) atskaito. Pastato pasigaminimo savikaina – 1 mln. Eur. Pastatą įvedusi į eksploataciją įmonė apskaičiuoja pardavimo PVM – 210 000 Eur (kadangi naudojosi PVM atskaita, todėl taikomas PVM įstatymo 6 straipsnis). Šią pardavimo PVM sumą įmonė nurodo mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 29 laukelyje (apmokestinamoji vertė - 1 mln. Eur įrašoma į 15 laukelį).

Pastatas bus naudojamas tik PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje. Todėl įmonė į PVM atskaitą, kaip pirkimo PVM, įtraukia visą apskaičiuotą pardavimo PVM sumą - 210 000 Eur ir nurodo PVM deklaracijos (FR0600 forma) 25 ir 35 laukeliuose.

Pardavimo PVM suma, apskaičiuota už įvestą į eksploataciją pasigaminatą ilgalaikį turtą, ir atskaitoma ši suma, kaip pirkimo PVM suma, nurodoma to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, todėl į biudžetą mokėtina PVM suma už šį ilgalaikį turtą lygi 0 (210 000 - 210 000).

2 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, gavo turtinį įnašą už 500 000 Eur. Įnašo perdavėjas už jį apskaičiavo 105 000 Eur pardavimo PVM. Įnašas (pastatas) bus naudojamas tik PVM apmokestinamai veiklai (šaldytuvų surinkimui). Pagal PVM įstatymo 96 straipsnį turto perėmėjas privalo tokiu atveju PVM išskaityti ir sumokėti į biudžetą, todėl įmonė, perėmusi įnašą:

- 105 000 Eur deklaruoja kaip pardavimo PVM ir nurodo mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 33 laukelyje;

- 105 000 Eur gali atskaityti, nes tai yra įsigytas turtas, o 105 000 Eur yra jo pirkimo PVM suma. Šią PVM sumą nurodo to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 25 ir 35 laukelyje. Todėl turtinio įnašo gavėjo apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma už gautą turtinį įnašą lygi 0 (105 000 – 105 000).

3.3. už iš užsienio apmokestinamojo asmens, neįsiregistravusio Lietuvoje PVM mokėtoju, Lietuvoje įsigytas prekes ir paslaugas apskaičiuotas PVM, kurį Lietuvos PVM mokėtojas vadovaudamasis PVM įstatymo 95 straipsniu apskaičiavo pats, tam Lietuvos PVM mokėtojui yra toks pats „pirkimo PVM“, kaip ir bet kuris kitas ir atskaitomas bendra tvarka.

Pavyzdys

Švedijos PVM mokėtojas, neįsiregistravęs PVM mokėtoju ir neįsikūręs Lietuvoje, suteikė Lietuvos PVM mokėtojui konsultavimo paslaugų už 100 000 Eur. Vadovaudamasis PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto ir 95 straipsnio 2 dalies nuostatomis, Lietuvos PVM mokėtojas apskaičiavo šių įsigytų paslaugų pardavimo PVM 21 000 Eur ir nurodė šią sumą mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 32 laukelyje „Pardavimo PVM (95 str. nustatytais atvejais)“. Tarkime, kad PVM mokėtojas vykdo vien tik PVM apmokestinamąją veiklą, tai jis turi teisę tą pačią 21 000 Eur PVM sumą nurodyti ir PVM deklaracijos 25 laukelyje „Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM“ bei 35 laukelyje „Atskaitomas PVM“. Apmokestinamoji vertė 100 000 Eur įrašoma į 23 laukelį „Iš užsienio valstybių įsigytos paslaugos“ ir į 24 laukelį „Iš jų: įsigytos iš ES PVM mokėtojų“.

3.4. už iš kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo įsigytas prekes, kurių įsigijimas laikomas įvykusi Lietuvoje, apskaičiuotas įsigytų prekių pardavimo PVM atskaitomas kaip pirkimo PVM.

Lietuvos PVM mokėtojas įsigijo iš Danijos PVM mokėtojo prekių už 50 000 Eur. Kadangi šių prekių gabenimas baigėsi Lietuvoje, tai Lietuvos PVM mokėtojas apskaičiavo šių įsigytų iš kitos ES valstybės PVM mokėtojo prekių pardavimo PVM 10 500 Eur ir nurodė šių prekių apmokestinamąją vertę mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 21 laukelyje, o pardavimo PVM sumą 34 laukelyje. Tarkime, kad PVM mokėtojas vykdo vien tik PVM apmokestinamąją veiklą, tai jis turi teisę tą pačią 10 500 Eur PVM sumą nurodyti to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 25 laukelyje „Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM“ bei 35 laukelyje „Atskaitomas PVM“.

3. Asmenys, turintys teisę į PVM atskaitą, gali šia teise nesinaudoti.

Komentaras

1. PVM įstatyme numatyta galimybė PVM mokėtojui nesinaudoti PVM atskaita. Tokia pasirinkimo teisė susijusi ir su tuo, kas laikoma PVM objektu, t. y. pagal PVM įstatymą, PVM objektu yra laikomas prekių ir paslaugų suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, ilgalaikio materialaus turto pasigaminimas, pastatų (statinių) esminis pagerinimas, turtinio įnašo perdavimas. Visi šie sandoriai tampa PVM objektu tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas naudojosi PVM atskaita. Tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas nebuvo įtraukęs į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų (o jeigu prekės pasigamintos – joms pasigaminti įsigytų prekių ir paslaugų) ar jų dalies pirkimo (importo) PVM sumų (išskyrus, kai pagal PVM įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 3 punkto nuostatas paslaugos suteikiamos neatlygintinai, kai tai nėra susiję su PVM mokėtojo ekonomine veikla, t. y. neatsižvelgiama ar tokiu atveju PVM atskaita buvo pasinaudota), tai, nei tokias prekes (paslaugas) suvartojus PVM mokėtojo privatiems tenkinti, nei iš jų pasigaminus ilgalaikį materialųjį turtą ar atlikus pastatų (statinių) esminį pagerinimą bei perdavus kaip turtinį įnašą, pardavimo PVM neskaičiuojamas.

2. PVM mokėtojas turi teisę neatskaityti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM. Pavyzdžiui, tai gali būti atvejai, kai PVM mokėtojo, vykdančio mišrią veiklą, pirkimo (importo) PVM suma, tenkanti PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, sudaro nežymią dalį, todėl jis, nenorėdamas daryti papildomų PVM atskaitos paskirstymo apskaičiavimų savo iniciatyva gali visiškai nesinaudoti PVM atskaita ir deklaruoti tik pardavimo PVM (pavyzdžiui, bankai, kitos kredito įstaigos

ir pan.), taip pat tie atvejai, kai PVM mokėtojas gaminasi ilgalaikį materialųjį turtą ir yra didelė tikimybė, kad tas turtas vėliau gali būti nebenaudojamas PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje.

(PVMĮ 57 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2025-11-21 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-51757).

58 straipsnis. Veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas

1. PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai:

- 1) PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui;**
- 2) prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų, kai tokios prekės ir (arba) paslaugos nėra skirtos veiklai vykdyti kitų valstybių narių teritorijoje pagal smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse arba toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje;**
- 3) draudimo ir (arba) šio Įstatymo 28 straipsnio 1–5 dalyse nurodytų finansinių paslaugų teikimui už Europos Sąjungos teritorijos ribų.**

2. Į kitą valstybę narę tiekiantys naujas transporto priemonės asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai, taip pat asmenys, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ar dėl paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir nevykdo jokios ekonominės veiklos, arba PVM mokėtojai, taikantys smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, kaip jie suprantami pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalį, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM sumą, kuri buvo šio Įstatymo nustatyta tvarka sumokėta įsigyjant arba importuojant naujas transporto priemonės, bet ne didesnę kaip sąlyginė 21 procento PVM suma, apskaičiuota nuo į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės apmokestinamosios vertės. Teisę atskaityti šią sumą šie asmenys įgyja ne anksčiau, negu įvyksta naujos transporto priemonės tiekimas.

3. Norėdamas į PVM atskaitą įtraukti prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti šio straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytoje veikloje, pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalį, PVM mokėtojas privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šiame Įstatyme nustatytus kriterijus gali būti laikomas įvykusi už šalies teritorijos ribų. To neįrodžius, laikoma, kad prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas įvyko šalies teritorijoje.

4. Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris pagal šio Įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamas, netampa PVM apmokestinama veikla net ir tuo atveju, kai PVM mokėtojas už jį apskaičiuoja PVM, išskyrus atvejus, kai šio Įstatymo nuostatos numato PVM mokėtojui tokio pasirinkimo teisę ir PVM mokėtojas tokį pasirinkimą deklaruoja šio Įstatymo nustatyta tvarka.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM sumas gali traukti į atskaitą tuo atveju, jeigu įsigytos prekės ir paslaugos yra skirtos PVM apmokestinamų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui.

1.1. Pagal Europos Teisingumo Teismo praktiką, tam, kad PVM mokėtojas turėtų teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, tarp tų prekių ar paslaugų pirkimo ir vieno ar kelių pardavimo sandorių (dėl kurių įgyjama teisė į PVM atskaitą), turi būti tiesioginis ir betarpiškas ryšys. Tačiau teisė į PVM atskaitą gali būti suteikiama ir kai tokio tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp minėtų sandorių, nėra, bet su tų prekių ar paslaugų įsigijimu susijusios išlaidos sudaro dalį PVM mokėtojo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis ir jei PVM mokėtojas gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais.

1.2. Be to, Europos Teisingumo Teismas savo priimtuose sprendimuose bylose dėl PVM atskaitos (byla C- 110/94, C-400/98, C-98/98 ir kt.) yra konstatavęs, kad teisė į PVM atskaitą PVM mokėtojui išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigyja numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (tai PVM mokėtojas turi pagrįsti objektyviais įrodymais), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo. Tokiu atveju PVM mokėtojas turi teisę atskaityti PVM tik tada, jeigu jis pasinaudodamas įsigytų prekių bei paslaugų, skirtų tokiai numatomai ekonominei veiklai vykdyti, kurios vykdyti dėl objektyvių priežasčių nepradėjo, PVM atskaita veikia sąžiningai ir jeigu tai nėra susiję su mokesčių vengimu bei sukčiavimu.

Pavyzdys

1 atvejis

UAB X, PVM mokėtoja, vykdanči vien ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą, siekdama padidinti savo įstatinį kapitalą, išleido naują akcijų emisiją. Su šios akcijų emisijos išleidimu UAB X patyrė įvairių išlaidų, t. y. įsigijo PVM apmokestinamų teisinių, konsultacinių, turto vertinimo, finansų maklerių ir kitų paslaugų.

Ar ši bendrovė turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų minėtų paslaugų pirkimo PVM?

Europos Teisingumo Teismo sprendime byloje C 465/03 (*Kretztechnik AG prieš Finanzamt Linz.*) buvo argumentuota, kad nors akcijų emisija pati savaime nėra PVM objektas, tačiau, kai išleidus naują akcijų emisiją padidinamas įmonės kapitalas, kuris vėliau naudojamas įmonės ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai, galima teigti, kad ir įsigytos paslaugos, susijusios su akcijų emisijos išleidimu, yra išlaidos, skirtos įmonės bendrai ekonominei veiklai vykdyti. Todėl, jeigu tokia įmonė vykdo vien PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tai ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų paslaugų, susijusių su naujos akcijų emisijos išleidimu, pirkimo PVM.

Vadinasi, UAB X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų PVM apmokestinamų teisinių, konsultacinių, turto vertinimo, finansų maklerių ir kitų paslaugų, susijusių su naujos akcijų emisijos išleidimu, pirkimo PVM.

2 atvejis.

UAB X, PVM mokėtoja, vykdanči vien ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą, siekdama padidinti savo įstatinį kapitalą, planavo išleisti naują akcijų emisiją. Šiuo tikslu ji įsigijo PVM apmokestinamų teisinių, konsultacinių, turto vertinimo, finansų maklerių ir kitų paslaugų, tačiau nepritarus UAB X akcininkui, nauja akcijų emisija nebuvo išleista.

Ar ši bendrovė turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų minėtų paslaugų pirkimo PVM?

UAB X įsigydama paslaugas, susijusias su naujos akcijų emisijos išleidimu, planavo išleisti šią akcijų emisiją, t. y. įsigytas paslaugas planavo panaudoti įmonės ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

Todėl, jeigu UAB X šiomis aplinkybėmis veikė sąžiningai, tai nors dėl objektyvių priežasčių (dėl akcininko nepritarimo) nauja akcijų emisija nebuvo išleista, t. y. planuota ekonominė veikla nebus vykdoma, tačiau, atsižvelgus šios PVM įstatymo dalies komentaro 1.2 punkte nurodytą Europos Teisingumo Teismo praktiką, bendrovė turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų paslaugų, susijusių su naujos akcijų emisijos išleidimu, pirkimo PVM.

1.3. Atsižvelgiant į ETT sprendimo byloje C-438/09 (*Boguslaw Juliusz Dankowski prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi*) nuostatas dėl pirkėjo, įsigijusio paslaugų su PVM iš asmens, neįregistruoto į PVM mokėtojų registrą, teisės į šių įsigytų paslaugų pirkimo PVM atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas savo vykdomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai įsigijo prekes (paslaugas) iš nustatyta tvarka neįregistruoto į PVM mokėtojų registrą kito Lietuvos apmokestinamojo asmens, kuris išrašytoje sąskaitoje faktūroje ar kitame dokumente nuo suteiktų paslaugų (parduotų prekių) apmokestinamosios vertės išskyrė PVM, tai pirkėjas - PVM mokėtojas turi teisę šį pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

Tokiu atveju svarbu, kad prekių (paslaugų) pirkėjas – PVM mokėtojas turėtų įsigytų paslaugų (prekių) sąskaitą faktūrą ar kitą dokumentą, kuriame be kitų rekvizitų (pvz., prekių paslaugų pavadinimo) yra nurodytas prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas), pagal kurį galima būtų identifikuoti šį asmenį, nes vadovaujantis PVM įstatymo 71 straipsnio 6 dalies nuostatomis, toks asmuo išskirtą išrašytame dokumente ir paimtą iš pirkėjo PVM sumą privalo sumokėti į biudžetą.

Be to, svarbu, kad PVM mokėtoju neįsiregistravęs prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas), išskyręs išrašytame dokumente PVM sumą, ir šių prekių (paslaugų) pirkėjas PVM mokėtojas, norintis pasinaudoti PVM atskaita veiktu sąžiningai, jie nebūtų tarpusavyje susiję asmenys ir tai nebūtų susiję su mokesčių vengimu.

Pavyzdys

1 atvejis

Apmokestinamasis asmuo per paskutiniuosius 12 mėnesių viršijo nustatytą privalomam registravimuisi PVM mokėtoju ribą ir privalėjo, bet laiku neįsiregistravo PVM mokėtoju. Toks asmuo, dar neįsiregistravęs PVM mokėtoju, pirkėjui PVM mokėtojui išrašė suteiktų PVM apmokestinamų paslaugų (patiektų prekių) sąskaitą faktūrą (be kitų privalomų rekvizitų, nurodė savo mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį (kodą) ir joje išskyrė PVM sumą, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes (paslaugas) savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu asmuo, išrašytame dokumente išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo (PVM įstatymo 92 straipsnio 5 dalis).

2 atvejis

Apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų registro mokesčių administratoriaus iniciatyva. Šis asmuo po jo išregistravimo iš PVM mokėtojų registro ir toliau išrašė pirkėjams suteiktų prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras ir išskyrė jose PVM sumas, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes (paslaugas) savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu iš PVM mokėtojų registro išregistruotas asmuo, išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo (PVM įstatymo 92 straipsnio 5 dalis).

3 atvejis

Apmokestinamasis asmuo privalėjo įsiregistruoti PVM mokėtoju dėl prekių (paslaugų) įsigijimo iš kitos valstybės narės (pvz., šių įsigytų prekių vertė per kalendorinius metus viršijo 35000 Lt ir pan.) bet neįsiregistravo PVM mokėtoju. Toks PVM mokėtoju neįsiregistravęs asmuo vykdydamas ekonominę veiklą pirkėjui PVM mokėtoju išrašė suteiktų PVM apmokestinamų paslaugų (patiektų prekių) sąskaitą faktūrą (ar kitą dokumentą) kuriame be kitų privalomų rekvizitų, nurodė savo mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį (kodą) ir jame išskyrė PVM sumą, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes (paslaugas) savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu asmuo, išrašytame dokumente išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo (PVM įstatymo 92 straipsnio 5 dalis).

4 atvejis

Apmokestinamasis asmuo, kuris dėl savo vykdomos ekonominės veiklos bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės neprivalėjo registruotis PVM mokėtoju (nebuvo įgijęs privalomo PVM mokėtojo statuso). Toks PVM mokėtoju neįsiregistravęs asmuo vykdydamas ekonominę veiklą pirkėjui PVM mokėtoju išrašė suteiktų PVM apmokestinamų paslaugų (patiektų prekių) sąskaitą faktūrą (ar kitą dokumentą) kuriame be kitų privalomų rekvizitų, nurodė savo mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį (kodą) ir jame išskyrė PVM sumą, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes (paslaugas) savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu asmuo, išrašytame dokumente išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo (PVM įstatymo 92 straipsnio 5 dalis).

Pažymėtina, kad nurodytos nuostatos dėl pirkėjo teisės į PVM atskaitą netaikomos, jeigu prekių (paslaugų) pardavėjas, apmokestinamasis asmuo, išrašytame dokumente neteisingai išskyrė PVM už parduodamas tokias prekes bei paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo nuostatas neapmokestinamos PVM, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą arba apmokestinamos taikant kitokią PVM tarifą, negu nurodytas išrašytame dokumente (ETT sprendimai bylose: C-342/87 *Genius Holding*, C-456/98 *Schmeink & Cofreth* ir *Strobel* ir kt.).

1.4. Pagal ETT praktiką apmokestinamojo asmens vykdomą PVM apmokestinamos ekonominės veiklos procesą apima tiek paruošiamieji darbai, skirti ekonominės veiklos pradžiai, tiek šios veiklos vykdymas, tiek ekonominės veiklos užbaigimo (likvidavimo) darbai. Todėl minėtiems darbams vykdyti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą, kaip PVM apmokestinamai veiklai vykdyti skirtų prekių bei paslaugų pirkimo PVM. Analogiškos nuostatos dėl PVM atskaitos taikytinos ir PVM mokėtoju priklausančio konkretaus turto vieneto naudojimo jo

ekonominėje PVM apmokestinamoje veikloje procesui (šio turto vieneto sukūrimo darbams, naudojimui ekonominėje veikloje ir naudojimo šioje veikloje užbaigimo darbams).

Pavyzdys

PVM mokėtojas X numatė nugriauti savo ekonominėje veikloje naudotą sandėlį, nes jo vietoje planuoja statyti naują pastatą, ir griovimo darbams atlikti pasamdė kitą apmokestinamąjį asmenį, PVM mokėtoją Y. Ar PVM mokėtojas X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų iš PVM mokėtojo Y sandėlio griovimo darbų pirkimo PVM?

Jeigu sandėlis anksčiau buvo naudojamas PVM mokėtojo X PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai galima teigti, kad ir šio PVM mokėtojo X patirtos išlaidos, susijusios su šio sandėlio nugriovimo darbais, yra susijusios su jo vykdoma PVM apmokestinama veikla (su sandėlio naudojimo ekonominėje veikloje užbaigimu). Tokiu atveju PVM mokėtojas X sandėlio griovimo darbų pirkimo PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Be to, tokiu atveju PVM mokėtojas X neturėtų tikslinti ir įtraukti į PVM atskaitą PVM apmokestinamai veiklai naudoto sandėlio pirkimo PVM.

1.5. Praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kai apmokestinamieji asmenys PVM mokėtojai vykdo Europos Sąjungos (toliau - ES) struktūrinių fondų lėšomis finansuojamus (dalinais finansuojamus) projektus. Vykdam tokie projektai įsigyjamos įvairios prekės ir paslaugos, už kurias apmokama ES lėšomis. Pažymėtina, kad teisė į tokio projekto vykdymui įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM atskaitą PVM mokėtojai atsiranda tik tuo atveju, jeigu jis kaip ES struktūrinių fondų paramos gavėjas yra ir minėtų prekių ar paslaugų pirkėjas, t. y. paslaugų teikėjas (prekių tiekėjas) minėto projekto vykdymui skirtų suteiktų paslaugų bei parduotų prekių PVM sąskaitas faktūras išrašo šio PVM mokėtojo vardu ir šios įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos šio PVM mokėtojo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (PVM apmokestinamų paslaugų teikimui (prekių tiekimui), ilgalaikio turto, skirto naudoti PVM apmokestinamai veiklai sukūrimui ir pan.).

Pavyzdys

X miesto savivaldybė kartu su partnere UAB Y, PVM mokėtoja, vykdo Europos Sąjungos (toliau - ES) struktūrinių fondų lėšomis finansuojamą projektą, susijusį miesto centralizuoto šilumos tiekimo sistemų modernizavimu (toliau - Projektas). Projekto vykdymui skirtomis ES struktūrinių fondų lėšomis disponuoja X miesto savivaldybė. Galutiniame rezultate modernizuotas miesto centralizuoto šilumos tiekimo sistemos savo veikloje naudos UAB Y, tiekianti PVM apmokestinamą šiluminę energiją ir karštą vandenį miesto X gyventojams, įmonėms bei įstaigoms.

Ar UAB Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą minėto Projekto vykdymui įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM?

Vadovaujantis komentuojamo PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatomis, tuo atveju, kai Projekto vykdymo rezultate sukurtas (modernizuotas) turtas (centralizuoto šilumos tiekimo sistemos) yra skirtos UAB Y ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai šio Projekto vykdymui įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo UAB Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Šiuo atveju Projekto vykdymui skirtų įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitos faktūros turi būti išrašytos UAB Y vardu, bei įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM (kaip netinkamas finansuoti) turėtų būti apmokamas ne iš ES struktūrinių fondų, o iš UAB Y ar kitų lėšų.

Pastaba. Šiuo atveju X miesto savivaldybė, kaip Projekto partneris, disponuojantis gautomis šio Projekto vykdymui skirtomis ES fondų lėšomis, yra tik mokėtoja, vykdam

atsiskaitymus už kitos partnerės – UAB Y įsigytas prekes bei paslaugas (partneriui - UAB Y išrašytose PVM sąskaitose faktūrose minėta savivaldybė yra nurodoma kaip mokėtoja).

1.6. Pažymėtina, kad kai PVM mokėtojas vykdo ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir neekonominę veiklą (kuri nėra PVM objektas), tai šio asmens bendrai šiai veiklai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo (importo) PVM skirstomas kitaip negu nustatyta PVM įstatymo 60 straipsnyje. Praktikoje ekonominę ir neekonominę veiklą (valstybės funkcijas, visuomenei naudingą veiklą tam tikroje srityje, įvairius Europos Sąjungos lėšomis finansuojamus projektus, kurie nėra PVM objektas, ir pan.) dažnai vykdo PVM mokėtojomis įsiregistravusios įvairios asociacijos, agentūros, viešosios įstaigos, valstybės bei savivaldybių įmonės ir kiti juridiniai asmenys. Tokiais atvejais iškyla klausimas dėl šių asmenų PVM mokėtojų teisės į įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo (importo) PVM atskaitą.

Kaip nurodyta šio punkto komentaro 1.1 papunktyje, pagal nusistovėjusią Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) praktiką iš esmės yra būtinas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos sudaro apmokestinamų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą. Teisė į atskaitą taip pat gali būti suteikiama ir tuo atveju, kai nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei išlaidos už įsigytas prekes bei paslaugas sudaro dalį apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji šio asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. (byla C – 98/98 *Midland Bank*, byla C – 29/08 *AB SKF*).

Tuo tarpu, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams (neekonominėi veiklai vykdyti), tai dėl to jam negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo PVM, nei teisė į pirkimo (importo) PVM atskaitą (byla C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*).

Atsižvelgiant į išdėstytas nuostatas, apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę ir neekonominę veiklą (pvz., valstybės funkcijas), šiai bendrai veiklai vykdyti tenkančių įsigytų prekių (paslaugų) išlaidų pirkimo (importo) PVM negali atskaityti tiek, kiek šios išlaidos yra susijusios su veikla, kuri atsižvelgiant į jos pobūdį, nelaikoma ekonomine veikla ir nėra PVM objektas.

Vadinasi, asociacija, viešoji įstaiga ar kitas juridinis asmuo, kuris vykdo PVM apmokestinamą ekonominę veiklą ir neekonominę veiklą (pvz., valstybės funkcijas, kurios nėra PVM objektas), neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą pirkimo (importo) PVM tų įsigytų prekių bei paslaugų, kurios yra skirtos šio asmens neekonominėi veiklai vykdyti.

Tačiau, atsižvelgiant į PVM neutralumo principus bei į ETT praktiką, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę PVM apmokestinamą ir į neekonominę veiklą, tai su bendromis išlaidomis susijusių įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turi būti leidžiama atskaityti tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip ji apibrėžta PVM įstatymo 2 straipsnyje.

Todėl, jeigu asociacija, viešoji įstaiga ar kitas juridinis asmuo vykdo PVM apmokestinamą ekonominę veiklą ir neekonominę veiklą (pvz., valstybės funkcijas, kurios nėra PVM objektas), tai ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų bendroms savo reikmėms (pvz., ofiso išlaikymo ir remonto, kanceliarinių prekių, įsigytų prekių bei paslaugų, tokių kaip komunalinės, paslaugos, elektros energija, ryšių paslaugos ir kitos) pirkimo (importo) PVM (ar jo dalį) tik tuo atveju, jeigu šių prekių (paslaugų) įsigijimo išlaidos yra tiesiogiai susijusios su šio apmokestinamojo asmens

ekonominė PVM apmokestinama veikla, t. y. sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų PVM apmokestinamų prekių ar teikiamų PVM apmokestinamų paslaugų kainos dalis.

Šiuo atveju, atsižvelgiant į PVM įstatymo 59 straipsnio nuostatas, negali būti įtraukta į PVM atskaitą tiesiogiai (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis) neekonominėi veiklai tenkančių išlaidų (įsigytų prekių bei paslaugų) sumai tenkantis pirkimo (importo) PVM. O bendroms tokio asmens reikmėms įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM galėtų būti atskaitomas dalimi, tenkančia šių prekių bei paslaugų įsigijimo išlaidų daliai (šio asmens paskaičiavimais), priskirtai tiekiamų PVM apmokestinamų prekių (teikiamų paslaugų) savikainai.

Pavyzdys

1 situacija

PVM mokėtoja asociacija X, pelno nesiekiantis asmuo, vykdo savo įstatuose numatytą visuomenei naudingą veiklą plėtojant ir populiarinant sportą Lietuvoje ir už jos ribų. Kadangi vykdam šią veiklą nėra teikiamos už atlygį PVM apmokestinamos (ar PVM neapmokestinamos) paslaugos konkrečioms asmenims (paslaugų gavėjams), tai ši veikla nelaikoma ekonomine veikla, todėl nėra PVM objektas. Šiai veiklai vykdyti asociacija X gauna lėšų iš biudžeto, įnašus iš steigėjų, paramą iš Europos Sąjungos fondų, paramą iš trečiųjų asmenų bei naudoja gautas pajamas iš komercinės veiklos.

Be minėtos visuomenei naudingos veiklos, asociacija X, vykdydo ir komercinę ūkinę veiklą, kurią vykdydama teikia už atlygį PVM apmokestinamas reklamos paslaugas.

Kokią dalį įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo (importo) PVM ši asociacija turi teisę įtraukti į PVM atskaitą?

Šiuo atveju asociacija X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tiesiogiai skirtų PVM apmokestinamoms reklamos paslaugoms teikti įsigytų prekių (pvz., įsigytų reklaminių stendų, plakatų, dažų ir pan.) ir paslaugų pirkimo (importo) PVM.

Be to, asociacija X turi teisę įtraukti skirtų jos bendriems reikalams įsigytų prekių bei paslaugų (pvz., įsigytų komunalinių paslaugų, kitų ofiso išlaikymui, remontui atlikti įsigytų prekių bei prekių bei paslaugų, kanceliarinių prekių ir pan.), pirkimo (importo) PVM dalį, tenkančią šių prekių bei paslaugų įsigijimo išlaidų daliai (asociacijos X paskaičiavimais) įtrauktai į teikiamų reklamos paslaugų savikainą.

2 situacija

Biudžetinė įstaiga Y, finansuojama iš biudžeto, vykdoma valstybės funkcijas, teikia paslaugas, kurias ją teikti įpareigoja teisės aktai ir kurios nekonkuruoja su kitų asmenų teikiamomis paslaugomis. Todėl ši įstaiga Y vykdoma veikla nelaikoma ekonomine veikla ir nėra PVM objektas. Be to, ši įstaiga Y teikia už atlygį kitas paslaugas, kurios nelaikomos valstybės funkcijomis ir yra PVM objektas. Įstaiga Y yra įsiregistravusi PVM mokėtoja.

Šiuo atveju įstaiga Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tiesiogiai skirtų PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM bei skirtų jos bendriems reikalams įsigytų prekių bei paslaugų (pvz., įsigytų komunalinių paslaugų, kitų ofiso išlaikymui, remontui įsigytų prekių bei prekių bei paslaugų, kanceliarinių prekių ir pan.), pirkimo (importo) PVM dalį, tenkančią šių prekių bei paslaugų įsigijimo išlaidų daliai (įstaigos Y paskaičiavimais) įtrauktai į teikiamų paslaugų savikainą.

Tačiau tuo atveju, jeigu biudžetinės įstaigos Y visos išlaidos (įskaitant visų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo išlaidas įskaitant PVM) yra apmokamos gautomis valstybės biudžeto lėšomis, tai pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

viršininko 2005 m. kovo 18 d. įsakymu Nr. VA-25 patvirtintų Pridėtinės vertės mokesčio sumų, apmokamų iš valstybės biudžeto bei privatizavimo fondo ir įtrauktų į PVM atskaitą, grąžinimo taisyklių (Žin., 2005, Nr. 38-1258, toliau – Taisyklės) 3 punkto nuostatas ši biudžetinė įstaiga Y sumas, lygias aukščiau nurodytoms įtrauktoms į PVM atskaitą pirkimo (importo) PVM sumoms, privalėtų grąžinti į Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą“.

(Pagal VMI prie FM viršininko 2012-07-20 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-6327) papildyta 1. 6 papunkčiu)

2. Pagal PVM įstatymo nuostatas PVM apmokestinamų prekių (paslaugų) tiekimu laikomas prekių ir paslaugų, apmokestinamų standartiniu PVM tarifu, lengvatiniiais, jeigu tokie nustatyti, bei 0 (nulinis) PVM tarifu, tiekimas. Todėl nesvarbu, kokio dydžio PVM pagal PVM įstatymą mokėtojai priklauso apskaičiuoti už savo tiekiamas PVM apmokestinamas prekes ir paslaugas, jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiai PVM apmokestinamai veiklai įsigytų prekių ir paslaugų visą pirkimo (importo) PVM sumą.

Pavyzdys

1 atvejis

Šilumos tiekimo įmonės gyventojams 2010 metais tiekama šilumos energija, skirta gyvenamųjų patalpų šildymui, apmokestinama PVM, taikant lengvatinį PVM tarifą. Šilumos tiekimo įmonė įsigyja įvairias medžiagas, žaliavas bei paslaugas apmokestinamas standartiniu PVM, šiai savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Neatsižvelgiant į tai, kad už savo tiekiamą gyventojams šiluminę energiją įmonė skaičiuoja tik 9 proc. dydžio PVM, jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų, apmokestinamų, taikant standartinį PVM tarifą, pirkimo (importo) PVM sumas.

2 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, tiekia prekes, kurias eksportuoja, o įsigyja šias prekes iš kitų įmonių su standartiniu PVM. Nors eksportuojamos prekės apmokestinamos pagal 0 (nulinį) PVM tarifą, t. y. PVM už jas neskaičiuojamas, tačiau įmonė turi teisę traukti į PVM atskaitą standartinio tarifo dydžio šių prekių pirkimo PVM.

3. PVM mokėtojas, kuriantis savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti naudojamą ilgalaikį turtą (arba jau prie veikiančių objektų) kai kuriais atvejais savo lėšomis pastato ir infrastruktūros objektus.

3.1. Praktikoje galima išskirti tokius PVM mokėtojų savo lėšomis infrastruktūros objektų sukūrimo (pastatymo) atvejus:

3.1.1. kai, vadovaujantis Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo (Žin., 1995, Nr.: 107-2391; Žin., 2004, Nr. 21 –617) nuostatomis, rengiant statybos detalųjį statybos planą, kuris yra būtinas, norint gauti statybos leidimą, inžineriškai neparengtose teritorijose yra reikalinga parengti ir būtinos infrastruktūros plėtros planus, kuriuose numatytus infrastruktūros objektus (arba jų dalį) įpareigojama atlikti įmonė, statanti savo ilgalaikį turtą;

3.1.2. kai pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo (Žin., 1996, Nr. 32-788) nuostatas rengiant naujo statinio projektą pagal statinio projektavimo sąlygas būtina nutiesti naujus inžinierinius tinklus, susisiekiimo komunikacijas;

3.1.3. kai įmonė atskiroje sutartyje su savivaldybe dėl infrastruktūros plėtros įsipareigoja sutvarkyti tam tikrus savivaldybei nuosavybės teise priklausančius objektus (pvz., nutiesti gatvę šalia prekybos centro, rekonstruoti sankryžą, pastatyti viaduką ir pan.);

3.1.4. kai, teikdama prašymą savivaldybei išduoti statybos leidimą pagal savivaldybės priimtus teisės aktus įmonė turi įsipareigoti teikti paramą socialinei infrastruktūrai ilgalaikiu turtu ar paslaugomis;

3.1.5. kai įmonė savo iniciatyva, suderinusi su savivaldybe, prie statomo objekto naujai sukuria arba sutvarko senus infrastruktūros objektus (pvz., įrengia automobilių stovėjimo aikštelę, įrengia įvažiavimą į savo pastatą, įrengia invalidų važiavimo takus ir pan.);

3.1.6. kiti atvejai.

3.2. Vadovaujantis bendrais PVM atskaitos principais, PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tiems infrastruktūros objektams sukurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, kurie yra tiesiogiai susiję su PVM mokėtojo vykdoma ekonomine PVM apmokestinama veikla (yra tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp įmonės vykdomos ekonominės veikos ir infrastruktūros objekto sukūrimo) ir po jų sukūrimo bus naudojami įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (neatsižvelgiant į tai, ar šių infrastruktūros objektų nuosavybės teisė po jų sukūrimo bus perduota savivaldybei ar ne). PVM atskaitos tikslais PVM mokėtojo sukurtus infrastruktūros objektus galima būtų suskirstyti į tokias grupes :

3.2.1. Kelių ir su keliais susiję infrastruktūros objektai (gatvių tiesimas, platinimas, viadukų statyba; šviesoforai, perėjos, automobilių stovėjimo aikštelės, invalidams skirti privažiavimo prie PVM mokėtojo objektų takai ir pan.);

3.2.2. Energetinių resursų, geriamo vandens tiekimo bei nuotekų transportavimo inžineriniai tinklai ir įrenginiai (išoriniai šilumos, dujų, elektros energijos tiekimo, vandens tiekimo nuotekų šalinimo ir kt. tinklai, elektros transformatorinės pastotės, dujų paskirstymo ir reguliavimo punktai, siurblinės ir pan.);

3.2.3. Socialinės infrastruktūros objektai (vaikų darželiai, sporto, vaikų žaidimo aikštelės ir pan.).

3.3. Sprendžiant klausimą, ar įmonės sukurti infrastruktūros objektai po jų sukūrimo gali būti naudojami įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, reikia išsiaiškinti, kieno interesais plečiama infrastruktūra ir kas yra tikrieji infrastruktūros objekto naudotojai.

3.3.1. Kelių ir su keliais susiję infrastruktūros objektai

Dėl šių infrastruktūros objektų sukūrimo iniciatyvos ir naudojimo gali būti keli variantai:

3.3.1.1. naudoja PVM mokėtojas ir/ar jo klientai arba naudoja bendrai – tiek PVM mokėtojas ir jo klientai, tiek ir visi miesto gyventojai. Tokiu atveju infrastruktūra dažniausiai plečiama PVM mokėtojo, kuriančio savo turtą, iniciatyva ir interesais, nes visų pirma tai yra reikalinga jam. Pvz., PVM mokėtojas praplatina šalia statomo objekto esančią pagrindinę gatvę, pastato netoli statomo objekto viaduką, šviesoforą, nutiesia kelią (nuo pagrindinio kelio) iki savo statomo objekto, (pvz., statomo prekybos centro, iki statomų, skirtų pardavimui su PVM gyvenamųjų namų ir pan.), pastato viaduką įvažiavimui į savo objektą, pastato prie savo objekto automobilių aikštelę, nutiesia invalidams skirtus privažiavimo prie PVM mokėtojo objekto takus, sutvarko aplinką aplink statomus objektus ir pan. Kai šių infrastruktūros objektų kūrimas yra tiesiogiai susijęs su PVM mokėtojo statomu ilgalaikiu turtu, tai jų išlaidos turi būti įtrauktos į įmonės savo reikmėms kuriamo ilgalaikio materialiojo turto savikainą (nuo kurios pasigaminus ilgalaikį turtą turi būti apskaičiuotas pardavimo

PVM) arba į šio PVM mokėtojo statomų skirtų pardavimui su PVM objektų (pvz., gyvenamųjų namų ir kt. pastatų) apmokestinamąją vertę. Kai šių infrastruktūros objektų kūrimo išlaidos sudaro dalį PVM mokėtojo bendrųjų išlaidų, tai šios išlaidos yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų vertės dalis ir, galima teigti, jos taip pat turi tiesioginį ir betarpišką ryšį su mokesčių mokėtojo vykdoma ekonomine veikla. Todėl PVM mokėtojas abiem atvejais turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiems infrastruktūros objektams sukurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM pirkimo PVM.

3.3.1.2. nenaudoja nei pats nei jo klientai. Pvz., nutiesia gatvę, pastato viaduką visai kitoje miesto dalyje, negu statomas PVM mokėtojo objektas, pastato šviesoforą ar padaro perėją ne prie savo statomo objekto, o visai kitoje gatvėje ir pan. Šiuo atveju, kadangi sukurtas infrastruktūros objektas nėra skirtas PVM mokėtojo apmokestinamai veiklai vykdyti, tai šių infrastruktūros objektų sukūrimui įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM neturi būti traukiamas į PVM atskaitą.

3.3.2. Energetinių resursų, geriamo vandens tiekimo bei nuotekų transportavimo inžineriniai tinklai ir įrenginiai

Kaip buvo minėta, tam tikrais atvejais pagal Teritorijų planavimo įstatymo nuostatas, rengiant statybos detalųjį statybos planą inžineriškai neparengtose teritorijose arba pagal Statybos įstatymo nuostatas rengiant naujo statinio projektą pagal statinio projektavimo sąlygas būtina nutiesti naujus inžinerinius tinklus, susisiektis komunikacijas tinklus ir jų įrenginius bei statinius (išorinius šilumos, dujų, elektros energijos tiekimo, vandens tiekimo nuotekų šalinimo ir kt. tinklus, elektros transformatorinės pastotės, dujų paskirstymo ir reguliavimo punktus, siurbines ir pan.). Kokiais atvejais galima teigti, kad PVM mokėtojas sukurti inžineriniai tinklai bei įrenginiai yra tiesiogiai skirti jo ekonominei veiklai vykdyti:

3.3.2.1. kai PVM mokėtojas, kuriantis ilgalaikį turtą PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, pastato geriamojo vandens naudojimo įrenginius ar geriamajam vandeniui tiekti reikalingas komunikacijas bei nuotekų šalinimo įrenginius, kurie yra reikalingi prisijungimui prie vandens tiekimo įmonėms ar savivaldybei priklausančios vandens tiekimo ir (arba) nuotekų tvarkymo infrastruktūros, tai šiems įrenginiams ar komunikacijoms kurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą;

3.3.2.2. kai PVM mokėtojas, kuriantis ilgalaikį turtą PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, įrengia elektros tinklus ir įrenginius (teritorijoje iki elektros tinklų nuosavybės ribos tarp elektros energijos vartotojo ir elektros tinklų operatoriaus), reikalingus šiems elektros įrenginiams prijungti prie elektros perdavimo sistemos ir skirstomųjų tinklų operatoriaus, tai šiems įrenginiams ir tinklams kurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą;

3.3.2.3. kai PVM mokėtojas, kuriantis ilgalaikį turtą PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, įrengia šilumos tinklus ir šilumos vartojimo įrenginius, gamtinių dujų tiekimo įrenginius, reikalingus prisijungti prie viešųjų šilumos tiekimo bei gamtinių dujų tiekimo tinklų, ir įrenginių, tai šiems įrenginiams ir tinklams kurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą;

3.3.3. Socialinės infrastruktūros objektai

Dėl šių infrastruktūros objektų sukūrimo iniciatyvos ir naudojimo gali būti keli variantai:

3.3.3.1. naudoja PVM mokėtojo klientai. Šiuo atveju socialinės infrastruktūros objektai kuriami PVM mokėtojo, kuriančio turtą pardavimui turtą, iniciatyva ir interesais, nes yra reikalingi jo klientams. Pvz., PVM mokėtojas stato pardavimui naujose gyvenvietėse gyvenamuosius namus, prie kurių įrengia sporto aikšteles, vaikų žaidimo aikšteles ir pan., kuriomis naudosis tik namų savininkai. Šių infrastruktūros objektų sukūrimo išlaidos įtraukiamos į PVM mokėtojo statomų skirtų pardavimui su PVM objektų (pvz., gyvenamųjų namų ir kt. pastatų) apmokestinamąją vertę. Todėl PVM

mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiems infrastruktūros objektams sukurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM pirkimo PVM.

3.3.3.2. nenaudoja nei pats PVM mokėtojas nei jo klientai. Pvz., teikdama prašymą savivaldybei išduoti statybos leidimą įmonė įsipareigoja teikti paramą socialinei infrastruktūrai ilgalaikiu turtu ar paslaugomis: suremontuoti mokyklą, vaikų darželį, įrengti sporto aikštes, vaikų žaidimo aikštes ir pan. (Pvz. Vilniaus miesto savivaldybės taryba 2006 m. balandžio 26 d. priėmė sprendimą Nr. 1-1130, pagal kurį nustatė paramos socialinei infrastruktūrai plėsti teikimo tvarką) Šiuo atveju, kadangi sukurtas infrastruktūros objektas nėra skirtas PVM mokėtojo apmokestinamai veiklai vykdyti, tai šių infrastruktūros objektų sukūrimui ar remonto darbams atlikti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM neturi būti traukiamas į PVM atskaitą.

(Pakeista iš išdėstyta nauja redakcija pagal VMI prie FM raštą 2007-05-30 Nr. (18.2-31-2)-R-5707)

4. Praktikoje galimi atvejai, kai privatus subjektai sudaro partnerystės sutartis su viešuoju sektoriumi, ir šių sutarčių vykdymo eigoje yra teikiamos už atlygį tam tikros paslaugos, naudojant jau anksčiau sukurtą viešajam sektoriui nuosavybės teise priklausančią arba privataus sektoriaus naujai sukurtą turtą.

Pažymėtina, kad valdžios ir privataus sektorių partnerystės sąvoka yra nustatyta Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme (Žin., 1999, Nr. 66-2127, toliau - Investicijų įstatymas), pagal kurio nuostatas viešojo ir privataus sektorių partnerystė - tai valstybės arba savivaldybės institucijos ir privataus subjekto bendradarbiavimo būdai, kuriais valstybės arba savivaldybės institucija perduoda jos funkcijoms priskirtą veiklą privačiam subjektui, o privatus subjektas investuoja į šią veiklą ir jai vykdyti reikalingą turtą, už tai gaudamas įstatymų nustatytą atlyginimą. Pagrindiniai iš šių bendradarbiavimo būdų galėtų būti Investicijų įstatyme nustatytos valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartys ir Lietuvos Respublikos koncesijų įstatyme (Žin., 1996, Nr. 92-2141, toliau - Koncesijų įstatymas) nustatytos koncesijos sutartys.

Kokias paslaugas gali teikti privatus asmuo, vykdydamas šias sutartis, yra paaiškinta PVM įstatymo 7 straipsnio komentaro 8 punkte. Paprastai privatus subjektas šiose sutartyse nustatytomis sąlygomis vykdo konkretaus turto (pastatų) statybą, remontą, rekonstrukciją, valdymą, priežiūrą, ir/ar teikia sutartyje numatytas viešąsias ar kitas paslaugas, už kurias jis gauna atlygį iš trečiųjų asmenų ir /ar iš viešojo sektoriaus tam tikrą atlyginimą. Kaip taisyklė, privatus asmuo minėtose sutartyse nurodyto turto (infrastruktūros objektų ar kito turto) projektavimui, statybai ir kitiems darbams vykdyti reikalingas prekes bei paslaugas įsigyja savo vardu.

4.1. Kadangi, kaip nurodyta PVM įstatymo 7 straipsnio komentaro 8 punkte, privataus asmens, PVM mokėtojo, tiek gautinas atlyginimas iš valdžios subjekto už turto statybą, šio turto valdymą, priežiūrą, eksploatavimą ir panašiai, tiek gautinas atlygis už tretiesiems asmenims suteiktas paslaugas yra PVM objektas, todėl šis apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiam turtui (infrastruktūros objektui ar kitam turtui) sukurti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM bei paties apskaičiuotą jau pasigaminto ilgalaikio turto pardavimo PVM.

4.2. Jeigu pagal minėtų sutarčių sąlygas privatus asmuo PVM mokėtojas, po turto (infrastruktūros objekto) sukūrimo formaliai šio turto nuosavybės teisę perduoda valdžios subjektui, tačiau ir toliau disponuoja šiuo turtu ir jį realiai naudoja aukščiau nurodytai PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai dėl tokio formalaus šio turto nuosavybės perdavimo apmokestinamojo asmens teisė į minėtą PVM atskaitą neturi būti ribojama.

4.3. Jeigu valdžios subjektas nenumato pats naudoti ekonominėje PVM apmokestinamoje veikloje jam priklausančio sukurto arba privataus asmens pagal minėtas sutartis sukurto ir jam patiekto už atlygį turto (infrastruktūros objekto), o numato šį turtą neatlygintinai (pvz., panaudos ar

patikėjimo teise) privačiam subjektui valdyti, prižiūrėti, eksploatuoti, teikti viešąsias paslaugas ir pan., tai šis valdžios subjektas neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą jokios šio turto (arba jam sukurti įsigytų prekių ir paslaugų) pirkimo PVM sumos.

(PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas papildytas 4 papunkčiu pagal VMI prie FM 2010-07-10 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-6789).

2) prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje. Ši sąlyga netaikoma, jeigu už Europos Sąjungos teritorijos ribų suteiktos draudimo ir (arba) šio Įstatymo 28 straipsnio 1-5 dalyse nurodytos finansinės paslaugos.

Komentaras

1. Pagal šio punkto nuostatas pirkimo (importo) PVM atskaita galima ir tuo atveju, kai prekės (paslaugos) yra įsigytos ir skirtos tokiam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje (išskyrus PVM įstatymo 28 str. 1-5 dalyse nurodytas draudimo ir finansines paslaugas, suteiktas už Europos Sąjungos teritorijos ribų, kurioms suteikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM visais atvejais galima traukti į PVM atskaitą).

2. Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio nuostatas PVM objektas yra toks prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris vyksta šalies teritorijoje.

2.1. Kriterijai, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo vieta, nurodyti PVM įstatymo 12 straipsnyje (žiūrėti PVM įstatymo 12 straipsnio komentarą). Pavyzdžiui, kai PVM mokėtojas įsigytas Lietuvoje su PVM ar importuotas į Lietuvą prekes nuotolinės prekybos būdu tiekia kitos valstybės narės asmenims, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo šalyje, tokių prekių tiekimo vieta nelaikoma Lietuva tuo atveju, jei prekių tiekėjas, Lietuvos PVM mokėtojas, yra įsiregistravęs PVM mokėtoju nuotolinei prekybai toje kitoje valstybėje narėje. Tačiau šių, nuotolinei prekybai skirtų, prekių pirkimo PVM arba sumokėtas Lietuvoje importo PVM gali būti įtraukimas į PVM atskaitą. Nuotolinės prekybos būdu parduotų kitoje ES valstybėje prekių apmokestinamoji vertė (už kurias mokėtinas į biudžetą PVM sumokamas kitoje ES valstybėje narėje) nurodoma mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 20 laukelyje, o šių prekių pirkimo (importo) PVM suma atitinkamai 25, 26 laukelyje ir kaip atskaitoma PVM suma – 35 laukelyje.

2.2. Kriterijai, pagal kuriuos nustatoma paslaugų teikimo vieta nurodyti PVM įstatymo 13 straipsnyje (žiūrėti PVM įstatymo 13 straipsnio komentarą). Pavyzdžiui, tokiais atvejais, kai Lietuvos PVM mokėtojas, teikia tokias paslaugas, kaip konsultacinės, teisinės, reklamos, rinkos tyrimo ir kt. kitos ES valstybės narės apmokestinamajam asmeniui arba trečiųjų valstybių bet kuriam asmeniui, tai šios paslaugos laikomos suteiktomis už šalies teritorijos ribų ir nėra PVM objektas, tačiau šalies teritorijoje tokios suteiktos paslaugos būtų PVM apmokestinamos, tai PVM atskaita, tenkanti minėtoms paslaugoms, galima. Tokių, atliktų už šalies teritorijos ribų paslaugų (kurioms galima PVM atskaita), apmokestinamąją vertę PVM mokėtojas deklaruoja PVM deklaracijos FR0600 formos 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai“) ne PVM objektas Lietuvoje“.

Pavyzdys

1 atvejis

Reklamos agentūra sudarė sutartį su Latvijos trikotažo fabriku (įsikūrusiu Latvijoje) dėl šio fabriko gaminamų trikotažo gaminių reklamos Lietuvoje. Kadangi suteiktos kitos šalies juridiniam asmeniui reklamos paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje, todėl už minėtas paslaugas reklamos agentūra Latvijos fabrikui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodė 25000 Lt reklamos paslaugų vertę (PVM neišskyrė, nes šios paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje). Šių reklamos paslaugų apmokestinamoji vertė 25000 Lt įrašoma į PVM deklaracijos FR0600 20 laukelį. Šioms reklamos paslaugoms atlikti reklamos agentūra iš kitų PVM mokėtojų įsigijo įvairių prekių ir paslaugų už 5000 Lt ir 1050 Lt PVM, iš viso už 6050 Lt. Kadangi reklamos agentūros teikiamos šalies viduje reklamos paslaugos yra PVM apmokestinamos, todėl ji turi teisę įtraukti į atskaitą ir pirkimo PVM, tenkantį atliktoms užsienio apmokestinamajam asmeniui reklamos paslaugoms. Ryšium su tuo, įsigytų prekių ir paslaugų PVM suma (1050 Lt) įrašoma į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelį.

2 atvejis

Projektavimo biuras, PVM mokėtojas, pagal sutartį su Rusijos įmone (įsikūrusia Kaliningrade) atliko projektavimo darbus pastato, kuris bus pastatytas Kaliningrado srityje. Pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalies nuostatas su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusios projektavimo ir kt. paslaugos laikomos suteiktos, ten kur tie daiktai yra ar bus pastatyti, todėl numatomo pastatyti Kaliningrade pastato projektavimo darbai nėra PVM objektas Lietuvoje. Atlikęs minėtus projektavimo darbus, projektavimo biuras išrašė Rusijos įmonei PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo atliktų projektavimo darbų vertės PVM neišskyrė, nes šie darbai nėra PVM objektas Lietuvoje (ta pati situacija būtų ir tuo atveju, jeigu užsakovas būtų Lietuvos asmuo – paslaugų, susijusių su nekilnojamoju daiktu, suteikimo vieta nustatoma tik pagal esamą ar būsimą daikto buvimo vietą). Šių projektavimo darbų apmokestinamąją vertę projektavimo biuras turi įrašyti į PVM deklaracijos 20 laukelį. Kadangi projektavimo biuro atliekami šalies viduje statomų pastatų projektavimo darbai yra apmokestinami PVM, tai jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų Kaliningrade statomo pastato projektavimo darbams atlikti. Šiems projektavimo darbams atlikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM įrašomas į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius.

3. Kai PVM mokėtojas teikia PVM įstatymo 45 straipsnyje nurodytas 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas keleivių ir kurių dalis, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis, yra laikoma suteikta Lietuvoje, o kita dalis laikoma suteikta ne Lietuvoje, tai atsižvelgiant į tai, kad vežimo paslaugos atliktos Lietuvoje apmokestinamos PVM, tokią veiklą vykdomas PVM mokėtojas turi teisę atskaityti pirkimo ar importo PVM, tenkantį visiems tokiems tarptautiniams pervežimams. Kadangi tai yra viena paslauga (nors dviem jos dalims taikomas skirtingas apmokestinimo režimas), šios paslaugos teikimas įforminamas vienu apskaitos dokumentu. Be to, siekiant palengvinti ir supaprastinti šių paslaugų apmokestinamosios vertės atvaizdavimą PVM deklaracijoje, PVM mokėtojas gali bendrą paslaugos vertę deklaruoti PVM deklaracijos 19 laukelyje. Tai reiškia, kad šių keleivių ir krovinių vežimo paslaugų, nurodytų PVM įstatymo 45 straipsnyje apmokestinamoji vertė neskaidoma į 0 (nuliniu) PVM tarifu apmokestinamą vežimo paslaugos dalį, proporcingai tenkančią vežimo maršruto daliai, einančiai per Europos Sąjungos teritoriją (arba per šalies teritoriją, kai teikiama keleivių vežimo paslauga bei neapmokestinamiesiems asmenims teikiama prekių vežimo ir trečiasias valstybes paslauga) ir PVM objektui nepriskiriamą paslaugos dalį, tenkančią vežimo maršruto daliai, einančiai už Europos Sąjungos ar atitinkamai šalies teritorijos ribų.

Pavyzdys

1 atvejis

Keleivių vežimo paslaugas teikianti įmonė, Lietuvos PVM mokėtoja, nuvežė turistus maršrutu Vilnius – Berlynas – Vilnius ir išrašė užsakovui PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė pervežimo paslaugos sumą – 5000 Lt. Pagal PVM įstatymo nuostatas šią paslaugą sudaro dvi skirtingai PVM požiūriu traktuojamos dalys – paslaugos dalis, tenkanti maršruto nuo Vilnius iki Lietuvos sienos daliai, apmokestinama PVM 0 (nulinio) tarifu, o paslaugos dalis, tenkanti maršrutui nuo Lietuvos sienos iki Berlyno, nėra PVM objektas Lietuvoje. Tačiau, kadangi ir pirmu ir antru atveju PVM nereikia skaičiuoti, o pagal PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies nuostatas PVM atskaita, tenkanti tiek pirmai, tiek antrai paslaugos daliai, yra galima, todėl visa vežimo paslaugos apmokestinamoji vertė (5000 Lt) įrašoma į PVM deklaracijos 19 laukelį.

2 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, vežė prekes pagal Lietuvos įmonės B (ekspeditoriaus) užsakymą maršrutu Vilnius – Maskva ir išrašė šių prekių vežimo PVM sąskaitą faktūrą 35000 litų sumai. Prekėms Vilniuje yra įforminama muitinės procedūra – „eksportas“. Šiuo atveju pagal PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 punkto nuostatas vežimo paslauga, maršruto dalyje, einančioje per Europos Sąjungos teritoriją (nuo Vilniaus iki Europos Sąjungos sienos), suteikta Lietuvos apmokestinamajam asmeniui (įmonei B), laikoma įvykusia Lietuvoje. Kita vežimo paslaugos dalis, tenkanti einančiai už Europos Sąjungos teritorijos ribų maršruto daliai, nėra PVM objektas. Kadangi vežimo paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš ES ir suteiktų vežimo paslaugų dalis, kuri yra laikoma Lietuvos PVM objektu, apmokestinama PVM taikant 0 procentų tarifą, o pagal PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies nuostatas PVM atskaita, tenkanti tiek pirmai, tiek antrai paslaugos daliai, yra galima, todėl Lietuvos įmonė A visą suteiktų vežimo paslaugų apmokestinamąją vertę (35000 Lt) turi teisę nurodyti mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos formos FR0600 19 laukelyje (Kiti PVM apmokestinami sandoriai (0 proc.)).

4. Kai PVM mokėtojas už šalies ribų teikia tokias paslaugas, kurios yra ne PVM objektas Lietuvoje, tačiau, jeigu būtų suteiktos Lietuvoje - būtų neapmokestinamos PVM, tai jis neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą šioms paslaugoms teikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM, išskyrus atvejus, kai už Europos Sąjungos teritorijos ribų suteiktos draudimo ir (arba) šio Įstatymo 28 str. 1-5 dalyse nurodytos finansinės paslaugos.

Pavyzdys

PVM mokėtojas pelno nesiekiantis juridinis asmuo - lėlių teatras (kuris yra viešojo įstaiga) - išvežė savo spektaklį parodyti į Lenkiją (pardavė Lenkijos gyventojams bilietus į šį Lenkijoje vykstantį spektaklį). Šio kultūros renginio lankymo paslaugos suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalį yra faktinė spektaklio atlikimo vieta. Todėl lėlių teatro suteikta kultūros paslauga (parodytas spektaklis) Lietuvoje nėra PVM objektas.

Kadangi pelno nesiekiančio juridinio asmens teikiamos Lietuvoje kultūros paslaugos pagal PVM įstatymo 23 straipsnio 1 dalį PVM neapmokestinamos, todėl ir suteiktai už šalies ribų kultūros paslaugai, kuri nėra PVM objektas Lietuvoje, PVM atskaita negalima.

Tokios paslaugos apmokestinamoji vertė nedeklaruojama mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje.

5. Analogiškai, kai PVM mokėtojas tiekia prekes už šalies ribų (toks tiekimas nėra PVM objektas Lietuvoje), kurių tiekimai šalies viduje būtų PVM apmokestinami, tai jis turi teisę pasinaudoti šioms tiekimams tenkančia pirkimo (importo) PVM atskaita. Kai tokios prekės yra įsigytos užsienyje ir ten parduotos, tai pačių prekių pirkimo (importo) PVM nėra, todėl atskaitomos PVM sumos gali susidaryti dėl įsigytų prekių ir paslaugų, reikalingų administracinėms reikmėms, ofiso išlaikymui pirkimo, ilgalaikio turto įsigijimo ir pan.

6. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad kai PVM mokėtojas pagamintas arba įsigytas už atlygi Lietuvoje prekes išveža už Europos Sąjungos teritorijos ribų (eksportuoja), tačiau neparduoda, t. y. neįvyksta prekių tiekimas, tai toks prekių išgabenimas už Europos Sąjungos teritorijos ribų nėra PVM objektas ir nedeklaruojamas PVM deklaracijoje. Vėlesnis jų tiekimas už Europos Sąjungos teritorijos ribų taip pat nėra PVM objektas Lietuvoje, tačiau tokiam prekių tiekimui už Europos Sąjungos teritorijos ribų tenkantis pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitomas, jeigu tokių prekių tiekimas Lietuvoje būtų apmokestinamas PVM.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A, gaminanti trikotažo gaminius, turinti filialą Maskvoje, eksportavo savo filialui į Maskvą prekių už 200 000 Lt. Šias prekes įmonė per filialą Maskvoje pardavė kitą mėnesį po jų išvežimo į Maskvą. Nors prekės iš Lietuvos buvo eksportuotos, tačiau šių prekių tiekimas tuo momentu neįvyko, todėl išvežtų prekių vertė į to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją netraukiama. Nors kitą mėnesį Maskvoje parduotos prekės nėra PVM objektas Lietuvoje, tačiau, kadangi šių trikotažo gaminių tiekimas Lietuvoje būtų PVM apmokestinamas, tai patiektų užsienyje prekių vertė (200 000 Lt) įrašoma į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 20 laukelį ir įmonė gali įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų užsienyje patiektoms prekėms gaminti pirkimo (importo) PVM.

7. Pagal šio straipsnio nuostatas išimtis yra padaryta už Europos Sąjungos teritorijos ribų suteiktoms draudimo ir finansinėms paslaugoms, nurodytoms PVM įstatymo 28 str. 1-5 dalyse. Pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas draudimo ir finansinės paslaugos kitų ES valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims bei už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrusiems visiems asmenims (įskaitant fizinius asmenis) laikomos suteiktomis paslaugų gavėjo valstybėje (t. y. už Lietuvos teritorijos ribų).

Pagal PVM įstatymo 27 ir 28 straipsnius šalies viduje teikiamos draudimo ir finansinės paslaugos PVM neapmokestinamos, t. y. PVM už jas neskaičiuojamas, o įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų minėtoms paslaugoms atlikti, pirkimo (importo) PVM neatskaitomas. Tuo tarpu, kai draudimo ar finansinės paslaugos, nurodytos PVM įstatymo 28 str. 1-5 dalyse, suteikiamos už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrusiems asmenims, tai šios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas, t. y. PVM už jas neskaičiuojamas, bet įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų minėtoms paslaugoms atlikti, pirkimo (importo) PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Lietuvos draudimo įmonė suteikė draudimo paslaugas Rusijos piliečiams už 5000 Lt. Kadangi klientas yra už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs fizinis asmuo, tai šios draudimo

paslaugos laikomos suteiktomis už šalies teritorijos ribų, todėl nėra PVM objektas. Lietuvoje suteikta tokia draudimo paslauga būtų laikoma PVM neapmokestinama paslauga, jos vertė būtų įtraukta į PVM deklaracijos 13 laukelį, o prekių ir paslaugų, skirtų šiai paslaugai atlikti, pirkimo (importo) PVM negalėtų būti atskaitomas.

Tuo tarpu suteiktos draudimo paslaugos Rusijos piliečiams vertė (5000 Lt) įrašoma į PVM deklaracijos 20 laukelį, o prekių ir paslaugų, skirtų minėtoms paslaugoms atlikti, pirkimo (importo) PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

(PVMĮ 58 str. 1 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM viršininko 2011-11-14 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-10702).

Bendri reikalavimai PVM atskaitai

1. Įstatymo 58 straipsnio 1 dalies preambulė nustato pagrindinę sąlygą PVM atskaitai – įsigytos (importuotos) prekės ir paslaugos turi būti skirtos 1 ir (arba) 2 punkte nurodytai veiklai. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo ar importo PVM sumų už prekes (paslaugas), kurių jis nenaudoja ir nenaudos minėtoje veikloje. PVM mokėtojas privalo pats įrodyti, kad jo įsigytos prekės ar paslaugos, kurių pirkimo ar importo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma ar numatoma vykdyti 1 ar 2 punkte nurodyta veikla.

Pavyzdys

PVM mokėtojas, besiverčiantis prekyba maisto produktais, įsigyja gyvenamąjį namą. Jeigu PVM mokėtojas negali pagrįsti, kuo šis pirkinys susijęs su jo vykdoma ar numatoma vykdyti PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodyta veikla, jis neturi teisės atskaityti šio daikto pirkimo PVM.

2. Jeigu PVM mokėtojas įsigyja prekes, reikalingas jo darbuotojų normalioms darbo sąlygoms sudaryti (maitinimo vietų įranga bei tam reikalingos prekės ir pan.), šių prekių pirkimo (importo) PVM suma gali būti atskaitoma bendra tvarka. Vertinant tokiems tikslams įsigytų prekių pobūdį ir galimybę jas priskirti normalių darbo sąlygų užtikrinimui (adekvatumą realioms darbuotojų poreikiams) bus atsižvelgiama į PVM mokėtojo veiklos pobūdį, darbo grafiką, įmonės dydį, įsigytų prekių pobūdį ir paskirtį.

3. Kadangi PVM įstatyme nenustatyta kitaip, tai tais atvejais, kai PVM mokėtojas PVM įstatymo 58 straipsnio nurodytoje veikloje naudoja jam nuosavybės teise nepriklausantį (išsinuomotą, gautą panaudos būdu, individualios įmonės atveju – gautą iš įmonės savininko jam priklausantį nuosavybės teise, ar pan.) turtą, jis turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su tokiu turtu pirkimo (importo) PVM sumas.

Jeigu PVM mokėtojas yra fizinis asmuo, jis taip pat turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su jo vykdomoje PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje naudojamu jam nuosavybės teise nepriklausančiu turtu, pirkimo (importo) PVM, atsižvelgiant į faktinį turto naudojimą minėtoje veikloje, tačiau ne daugiau nei nustatyta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 8 d. įsakyme Nr. 1K-112 „Dėl pirkimo ir (arba) importo pridėtinės vertės mokesčio dalies, kuri gali būti įtraukta į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą,

už fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat už susijusias su šiuo turtu kitas prekes ir (arba) paslaugas, patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 53-1823).

2. Į kitą valstybę narę tiekiantys naujas transporto priemones asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai, taip pat asmenys, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir nevykdo jokios ekonominės veiklos, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM sumą, kuri buvo šio Įstatymo nustatyta tvarka sumokėta naujas transporto priemones įsigyjant arba importuojant, bet ne didesnę kaip sąlyginę 21 procento PVM sumą, apskaičiuota nuo į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės apmokestinamosios vertės. Teisę atskaityti šią sumą šie asmenys įgyja ne anksčiau, negu įvyksta naujos transporto priemonės tiekimas.

Komentaras

1. Neatsižvelgiant į PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies nuostatas, asmenys, neesantys PVM mokėtojais, bei asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais tik dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių narių, patiekę į kitą ES valstybę narę naujas transporto priemones, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM sumą, kurią jie buvo sumokėję (į biudžetą arba pardavėjui, kai įsigyja Lietuvoje iš Lietuvos PVM mokėtojo) įsigydam (importuodami) šias transporto priemones. Naujų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti skirtų transporto priemonių sąvokos apibrėžimas pateiktas PVM įstatymo 2 straipsnyje (žiūrėti 2 straipsnio komentarą).

Sumokėtą į biudžetą PVM sumą, apskaičiuotą įsigyjant (importuojant) naujas transporto priemones, minėtieji asmenys gali įtraukti į PVM atskaitą, laikydamiesi šių reikalavimų:

1.1. į PVM atskaitą įtraukta PVM suma neturi būti didesnė, kaip sąlyginę 21 procento PVM suma, apskaičiuota nuo šio asmens į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės apmokestinamosios vertės.

Pavyzdys

1 atvejis

Biudžetinė įstaiga, įsiregistravusi PVM mokėtoja, 2010 m. liepos mėn. įsigijo iš Vokietijos įmonės naują lengvąjį automobilį už 60000 Lt, kurio įsigijimo PVM - 12600 Lt sumokėjo į biudžetą. 2010 m. rugsėjo mėn. ši įstaiga pardavė minėtą transporto priemonę (kuri pardavimo metu atitiko naujos transporto priemonės apibrėžimą) Latvijos įmonei už 50000 Lt. Pateiktas lengvasis automobilis tą patį mėnesį buvo išgabentas iš Lietuvos.

Biudžetinė įstaiga turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne visą 12600 Lt PVM sumą, sumokėtą į biudžetą įsigyjant šį automobilį, o tik 10500 Lt, t. y. sąlyginę PVM sumą nuo į kitą valstybę narę pateikto automobilio kainos. (50000 x 21 proc.).

2 atvejis

Fizinis asmuo X 2010 m. birželio mėnesį įsigijo iš Lietuvos PVM mokėtojo naują lengvąjį automobilį, kurį įsigydamas pardavėjui sumokėjo 50000 Lt ir 10500 Lt PVM. 2010 m. liepos mėnesį fizinis asmuo X pardavė automobilį Lenkijos piliečiui už 40000 Lt. Lengvasis automobilis buvo išgabentas iš Lietuvos. Fizinis asmuo X turi teisę susigrąžinti iš biudžeto ne 1050 Lt pirkimo PVM, bet 8400 Lt (40000x21 proc.).

1.2. teisę atskaityti PVM sumą šie asmenys įgyja ne anksčiau negu įvyksta naujos transporto priemonės tiekimas. Tai reiškia, kad šios dalies komentaro 1.1 punkte nurodytame pavyzdyje 1 atveju biudžetinė įstaiga turi teisę 10500 Lt PVM sumą įtraukti į PVM deklaracijos 35 laukelį ne tame mokestiniame laikotarpyje, kurį lengvasis automobilis buvo įsigytas ir sumokėtas įsigijimo PVM (2010 m. liepos mėnesį), o 2010 m. rugsėjo mėnesį, t. y. tą mokestinį laikotarpį, kai lengvasis automobilis buvo patiektas. Analogiškai minėto pavyzdžio nurodytu antru atveju fizinis asmuo X turi teisę sumokėtą įsigyto lengvojo automobilio PVM susigrąžinti iš biudžeto ne 2010 m. birželio mėnesį, o 2010 m. liepos mėnesį.

1.3. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal PVM įstatymo 92 straipsnio nuostatas 58 str. 2 dalyje nurodytiems asmenims įtraukta į atskaitą sumokėta įsigytų (importuotų) naujų transporto priemonių PVM suma, grąžinama ne anksčiau, negu pateikiami įrodymai, kad už jų pateiktą naują transporto priemonę PVM sumokėtas kitoje valstybėje narėje. Atskaityta PVM suma grąžinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais terminais ir tvarka.

3. Norėdamas į PVM atskaitą įtraukti prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti šio straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytoje veikloje, pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalį, PVM mokėtojas privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šiame Įstatyme nustatytus kriterijus gali būti laikomas įvykusių už šalies teritorijos ribų. To neįrodžius, laikoma, kad prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas įvyko šalies teritorijoje.

Komentaras

1. PVM mokėtojas, norėdamas neskaičiuoti PVM už prekes ir paslaugas, nurodytas PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 2 punkte, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad tokių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal PVM įstatyme nustatytus kriterijus gali būti laikomas įvykusių už šalies teritorijos ribų.

2. Priklausomai nuo už šalies teritorijos ribų atliktų paslaugų pobūdžio, atsižvelgiant į PVM įstatymo 13 straipsnyje išvardintus paslaugų suteikimo vietas nustatymo kriterijus PVM mokėtojas pats turi nuspręsti, kokius dokumentus jis turi turėti, norėdamas pagrįsti, kad jo suteikta paslauga laikoma suteikta už Lietuvos Respublikos ribų. Pavyzdžiui:

- jeigu teikiamos paslaugos susijusios su nekilnojamu turtu (projektavimas, statyba, remontas ir pan.) tai paslaugų atlikimą už šalies teritorijos ribų patvirtinančiais dokumentais galėtų būti darbų atlikimo sutartys, projektai, darbų atlikimo aktai, komandiruotės dokumentai, ir kt. dokumentai, įrodantys kad tas nekilnojamas turtas yra arba bus pastatytas užsienyje;

- jeigu teikiamos kultūros, meno, sporto, mokymo, švietimo ir kitos paslaugos, kurios turi būti fiziškai atliktos už Lietuvos ribų, tai paslaugų atlikimą už šalies ribų patvirtinančiais dokumentais galėtų būti paslaugų atlikimo užsienyje sutartis, atliktų paslaugų apskaitos dokumentas, komandiruočių dokumentai, kelionės bilietai, nakvynės užsienyje sąskaitos, draudimo dokumentai ar kiti dokumentai, patvirtinantys, kad konkreti paslauga suteikta už Lietuvos Respublikos ribų;

- jeigu teikiamos paslaugos, kurios pagal PVM įstatymo 13 str. 1 d. 2 punktą, laikomos atliktomis už šalies teritorijos ribų, kai paslaugų gavėjas (klientas) yra Lietuvoje neįsikūręs užsienio šalies juridinis asmuo, tai paslaugų atlikimą už šalies teritorijos ribų patvirtinančiais dokumentais galėtų būti paslaugų atlikimo sutartis, apskaitos dokumentas, kuriuo įformintas paslaugos atlikimas,

apmokėjimo už paslaugą dokumentai, reikalui esant, užsienio valstybės apmokestinamojo asmens registravimo ar steigimo dokumento kopija, fizinio asmens pasas ar kiti asmens dokumentai bei kiti dokumentai, patvirtinantys, kad paslauga atlikta užsienio asmeniui.

3. Kai už šalies teritorijos ribų tiekiamos prekės, tai tokius tiekimus patvirtinantys dokumentai galėtų būti, pavyzdžiui, jeigu prekės buvo eksportuotos į laisvąjį sandėlį, o vėliau parduotos užsienyje - prekių eksporto įforminimo dokumentai (su atitinkamomis muitinės žymomis), sutartys, prekių pardavimo apskaitos dokumentai ir kiti dokumentai, įrodantys fizinį prekių buvimą tiekimo metu už šalies teritorijos ribų.

4. Jeigu PVM mokėtojas negali pateikti įrodymų, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriai įvyko už šalies teritorijos ribų, tai tokios prekės ar paslaugos laikomos patiektomis (suteiktomis) šalies viduje ir apmokestinamos PVM įstatyme nustatyta tvarka.

4. Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris pagal šio Įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamas, netampa PVM apmokestinama veikla net ir tuo atveju, kai PVM mokėtojas už jį apskaičiuoja PVM, išskyrus atvejus, kai šio Įstatymo nuostatos numato PVM mokėtojui tokio pasirinkimo teisę ir PVM mokėtojas tokį pasirinkimą deklaruoja šio Įstatymo nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 71 straipsnio 6 dalies nuostatas, tuo atveju, kai PVM mokėtojas dokumente, kuriuo įforminamas prekių tiekimas (paslaugų teikimas), išskyrė PVM už prekes ar paslaugas jis privalo taip išskirtą PVM sumą sumokėti į biudžetą. Tačiau pagal komentuojamo 58 straipsnio nuostatas prekių ar paslaugų teikimas, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamas, netampa PVM apmokestinama veikla, t. y. PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą net tuo atveju, kai už neapmokestinamas prekes (paslaugas) apskaičiuoja PVM, jei įstatymas nenumato pasirinkimo teisės. Tai reiškia, kad nors PVM mokėtojas apskaičiavo ir išskyrė apskaitos dokumente PVM už tokias prekes ar paslaugas, jis neturi teisės į PVM atskaitą, tenkančią tokiems prekių (paslaugų) tiekimams, nors privalo apskaičiuotąjį PVM sumokėti į biudžetą.

2. Todėl PVM suma, apskaičiuota nuo PVM neapmokestinamų prekių (paslaugų) vertės, priklausomai nuo taikomo PVM tarifo, įrašoma į PVM deklaracijos atitinkamai 29, 30, 31 laukelius, o apmokestinamoji vertė į 13 laukelį (PVM neapmokestinami sandoriai).

Pavyzdys

Įmonė išnuomojo dalį gamybinių patalpų fiziniam asmeniui, vykdančiam individualią veiklą, kuris nėra PVM mokėtojas. Pagal PVM įstatymo 31 str. tokia nuoma PVM neapmokestinama. Įmonė nuomotoja už šių patalpų nuomą išrašė nuomininkui PVM sąskaitą faktūrą ir joje nuo 2000 Lt nuomos vertės apskaičiavo 420 Lt PVM. Pagal PVM įstatymo 58 straipsnį prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris pagal šio įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamas, netampa PVM apmokestinama veikla net tuo atveju, kai PVM mokėtojas už jį apskaičiuoja PVM, jei įstatymas nenumato pasirinkimo teisės. Todėl PVM suma (420 Lt), apskaičiuota nuo gamybinių patalpų nuomos vertės įrašoma į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (2000 Lt) į 13 laukelį (PVM neapmokestinami sandoriai).

59 straipsnis. PVM atskaita mišrios veiklos atveju

1. Jeigu PVM mokėtojas vykdo ne tik nurodytąją šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje veiklą, jis privalo įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM, paskirstyti (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis) šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdamas į tai, kokiai veiklai tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti. Prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti tik šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtojas vykdo ne tik PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą bet ir kitą veiklą, tai jis negali įtraukti į PVM atskaitą visų įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų savo ekonominei veiklai vykdyti, pirkimo (importo) PVM sumų, išskyrus tą atvejį, kai visos su PVM įsigytos prekės (paslaugos) ar importuotos prekės skirtos naudoti išimtinai 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje. Tokiu atveju PVM mokėtojas, naudodamasis savo apskaitos duomenimis turi paskirstyti įsigytų ir importuotų prekių, bei jam suteiktų paslaugų pirkimo (importo) PVM sumas taip, kad į atskaitą būtų įtrauktos tik tų įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM sumos, kurios skirtos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

2. Pirmiausia visas pirkimo ir importo PVM skirstomas tiesiogiai, kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis, t. y. :

2.1. Prekių ir paslaugų, kurios skirtos išimtinai PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo (importo) PVM atskaitomas 100 procentų ir šios PVM sumos įrašomos į PVM deklaracijos 35 laukelį „Atskaitomas PVM“, tiesiogiai. Tai gali būti įsigytų iš kitų PVM mokėtojų prekių, skirtų pardavimui su PVM, pirkimo (importo) PVM sumos, tokių prekių transportavimo paslaugų PVM sumos ir kitos pagal apskaitos duomenis tiesiogiai tenkančios PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai PVM sumos.

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdo mišrią veiklą - prekiauja PVM apmokestinamais buitinės technikos gaminiais ir gauna PVM neapmokestinamas gamybinių patalpų, išnuomotų asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais, nuomos pajamas. 2010 m. spalio mėnesį ši įmonė importavo buitinės technikos skirtos pardavimui su PVM, už 100000 Lt ir sumokėjo į muitinės sąskaitą 21000 Lt importo PVM. Neatsižvelgiant į tai, kad ši įmonė vykdo mišrią veiklą, ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, t. y. į 2010 m. spalio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį, visą sumokėtą importo PVM sumą – 21000 Lt.

2.2. Prekių ir paslaugų, kurios skirtos išimtinai kitai, negu nurodyta PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje, veiklai, pirkimo (importo) PVM neatskaitomas ir šios neatskaitomos PVM sumos įrašomos tik į PVM deklaracijos 25 laukelį „Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM“, o į 35 laukelį visai netraukiama.

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdo mišrią veiklą – gauna PVM neapmokestinamas pajamas iš negyvenamųjų patalpų, išnuomotų asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais,

nuomos ir vykdo PVM apmokestinamas krovinių pervežimo paslaugas. Įmonė su savo nuomininkais sudarytose sutartyse yra nustačiusi tik nuomos mokesį, kurį ir nurodo savo išrašomose PVM sąskaitose-faktūrose. Komunalinių paslaugų, tenkančių išnuomotam pastatui, perpardavimas arba patirtų išlaidų, susijusių su šio pastato eksploatavimu, kompensavimas sutartyje nenumatytas. Įmonės ofisas įkurtas atskirame nuo nuomojamų patalpų pastate. Nuomojamose patalpose įrengti atskiri šilumos, elektros, vandens apskaitos prietaisai, priskirti atskiri telefonų numeriai. Įmonė gavusi iš elektros tinklų, šilumos tiekimo įmonės, telekomunikacijų įmonės ir kt. tiekėjų suteiktų paslaugų PVM sąskaitas faktūras ar kitus apskaitos dokumentus, pagal apskaitos duomenis tiksliai gali nustatyti nuomojamoms patalpoms tenkančias komunalinių paslaugų pirkimo PVM sumas. Todėl tiesiogiai vien neapmokestinamai veiklai (nuomai) tenkančių pirkimo PVM sumų už eksploatavimo paslaugas įmonė netraukia į PVM atskaitą ir įrašo tik į PVM deklaracijos 25 laukelį, kaip pirkimo PVM.

Jeigu įmonė be imamo iš nuomininko nuomos mokesčio, jam „perparduotų“ ir komunalines paslaugas, t. y. mokesį už šildymą, elektrą, vandenį ar telefono pokalbius, ir apskaičiuotų už šias paslaugas standartinio tarifo pardavimo PVM, tai tuomet išnuomotų patalpų eksploatavimo išlaidoms tenkantis pirkimo PVM gali būti traukiamas į PVM atskaitą ir rašomas į PVM deklaracijos 35 laukelį.

2.3. Prekių ir paslaugų, kurios pagal PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatas visais atvejais negali būti atskaitomos, neatsižvelgiant į tai, kokią veiklą vykdo PVM mokėtojas, PVM sumos įrašomos tik į PVM deklaracijos 25 laukelį, kaip pirkimo PVM. Plačiau apie tai žiūrėti PVM įstatymo 62 straipsnio komentare.

2. Tas pirkimo ir (arba) importo PVM, kurio pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, šioms dviem veiklos grupėms paskirstomas proporcingai, laikantis šio Įstatymo 60 straipsnyje nustatytos tvarkos.

Komentaras

Likusi PVM mokėtojo, vykdančio mišrią veiklą, įsigytų prekių (įskaitant ilgalaikį turtą) ir paslaugų pirkimo (importo) PVM suma, kurios pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nei kitai veiklai, šioms abiem veiklos grupėms skirstomos proporcingai, pagal PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatytus kriterijus. Dažniausiai proporcingai skirstomos PVM mokėtojo, vykdančio mišrią veiklą, įsigytų prekių skirtų bendroms reikmėms, tokių kaip kanceliarinių prekių, paslaugų, susijusių su pastatų eksploatavimu, komunalinių paslaugų, transporto paslaugų, mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio turto ir kitų prekių bei paslaugų pirkimo (importo) PVM sumos.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdo mišrią veiklą – teikia PVM apmokestinamas konsultacines paslaugas, o taip pat dalį sau priklausančio administracinio pastato nuomoja organizacijai, kuri nėra PVM mokėtoja. Kadangi visam pastatui yra bendri šilumos, elektros, vandens apskaitos prietaisai ir nėra galimybių tiesiogiai paskirstyti šildymo, elektros bei vandens tiekimo išlaidų, tai šioms išlaidoms tenkantis pirkimo PVM skirstomas proporcingai.

2 atvejis

Kai įmonė dalį pastato išnuomoja be PVM, proporcingai yra skirstomas pirkimo PVM, tenkantis su viso pastato naudojimu susijusioms išlaidoms. Tokiomis išlaidoms gali būti laikomas šiukšlių išvežimas, pastato teritorijos tvarkymas, visos pastato šildymo sistemos paruošimas žiemai, viso pastato remonto darbai ir pan.

60 straipsnis. Proporcingas pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstymas

1. Šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai priskiriama tokia šio Įstatymo 59 straipsnio 2 dalyje nurodyto pirkimo ir (arba) importo PVM dalis (procentais), kuri atitinka PVM mokėtojo pajamų iš šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo ir paslaugų teikimo (išskyrus patį PVM) dalį (procentais) visose PVM mokėtojo pajamose (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka apskaičiuojant šį santykį, prie PVM mokėtojo pajamų iš bet kokios veiklos pridedamos ir jo gautų bei panaudotų subsidijų ar dotacijų sumos. Tačiau apskaičiuojant šį santykį, neatsižvelgiama į PVM mokėtojo pajamas:

- 1) iš ilgalaikio turto, naudoto PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, tiekimo;
- 2) iš nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimo ir šio Įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimo tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir PVM mokėtojas įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.

Komentaras

1. Pagrindinis kriterijus, pagal kurį PVM mokėtojas, vykdamas mišrią veiklą, turi proporcingai paskirstyti įsigytų prekių ir paslaugų (tiesiogiai nepriskirtinų nei PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai) pirkimo (importo) PVM sumas, tai pajamų (išskyrus patį PVM), gautų (gautinų) iš PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, santykis su pajamomis (išskyrus patį PVM), iš bet kokių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo. Tai reiškia, PVM mokėtojas, vykdamas mišrią veiklą, apskaičiuoja, kokią procentą jo gautos (gautinos) pajamos iš vykdomos 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos sudaro visose pajamose iš bet kokio prekių (paslaugų) tiekimo už tą patį laikotarpį ir pagal šį procentą apskaičiuoja, kokią dalį iš konkrečiame mokestiniame laikotarpyje įsigytų (importuotų) prekių pirkimo (importo) PVM sumos jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

2. Šiame PVM įstatymo nurodytame straipsnyje „pajamų iš bet kokios veiklos“ sąvoka neturi būti siejama su Pelno mokesčio įstatyme naudojama pajamų sąvoka. PVM mokėtojo pajamos iš bet kokios veiklos apima gautą ar gautiną atlygį iš bet kokio prekių tiekimo ir paslaugų teikimo ir kitas pajamas iš veiklos, pvz.: nario mokestį, gaunamas palūkanas, ir kitokios veiklos pajamas.

2.1. Jeigu mišrią veiklą vykdamas PVM mokėtojas savo privatiems poreikiams tenkinti sunaudojo prekes ar paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo 5 ir 8 straipsnio nuostatas laikomos PVM objektu - prekių tiekimu ar paslaugų teikimu už atlygį, tai apskaičiuojant PVM atskaitos procentą turėtų būti atsižvelgiama ir į šių sandorių vertę. T. y., privatiems poreikiams pateiktų PVM apmokestinamų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamoji vertė turėtų būti įtraukiama į PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės skaitiklį ir į vardiklį, o privatiems poreikiams suteiktų PVM

neapmokestinamų paslaugų (prekių) apmokestinamoji vertė turėtų būti įtraukiama tik į PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės vardiklį.

2.2. Į mišrią veiklą vykdančių bankų ir kitų apmokestinamųjų asmenų visas per kalendorinius metus gautas (gautinas) pajamas, imamas PVM atskaitos procento apskaičiavimui, turėtų būti įtraukiamos tokios iš jų per kalendorinius metus įvykdytų finansinių sandorių (kai šie sandoriai nelaikomi atsitiktiniais (žiūr. šios dalies komentaro 6 punktą)) gautos (gautinos) pajamos :

Palūkanos už paskolas. Atlygį už paskolos teikimą sudaro paskolos davėjo apskaičiuotos palūkanos, kurias jam turi sumokėti paskolos gavėjas. Todėl ir PVM atskaitos procentui apskaičiuoti turi būti imamos apskaičiuotų palūkanų sumos. Kadangi paskola suteikiama tęstiniam laikotarpiui, todėl ir atlygis (palūkanos) už suteiktas paslaugas gaunamas ne iš karto, o dalimis per visą paskolos grąžinimo laikotarpį PVM atskaitos procentui apskaičiuoti turi būti imamos kalendoriniais metais gautos pajamos iš paskolos teikimo.

Jeigu bankas ar kitas apmokestinamasis asmuo nurašo blogas paskolas, pakeisdamas su skolininku pasirašytą paskolos sutartį, t. y. nutraukdamas skolinimo paslaugos teikimą klientui, tai PVM atskaitos procentui apskaičiuoti turėtų būti imama banko apskaičiuota palūkanų suma, tenkanti laikotarpiui iki paskolos suteikimo sutarties nutraukimo (perrašymo) dienos ir vėliau (po sutarties pakeitimo) skolininko sumokėta palūkanų suma, viršijanti palūkanų sumą, tenkančią laikotarpiui iki paskolos suteikimo sutarties nutraukimo (perrašymo) dienos.

Palūkanos už skolos vertybinius popierius. Kai bankas ar kitas apmokestinamasis asmuo įsigyja skolos vertybinius popierius, tai PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslais pajamomis laikomos per praėjusius metus iš turimų skolos vertybinių popierių sukauptos palūkanos.

Jeigu įsigyti skolos vertybiniai popieriai parduodami iki jų išpirkimo dienos, tai pajamomis laikomos kalendoriniais metais iki jų pardavimo dienos sukauptos palūkanos ir gautos (gautinos) jų pardavimo pajamos.

Užsienio valiutos keitimo pajamos. Pajamomis iš užsienio valiutos keitimo operacijų, kai iš klientų neimamas papildomas mokestis už valiutos keitimą, turėtų būti laikomas banko ar kito apmokestinamojo asmens gautas bendras rezultatas (tarp gautos ir sumokėtos valiutos sumos, skaičiuojant oficialiais valiutų keitimo kursais), įskaitant tam tikro laikotarpio neigiamą rezultatą. Šios nuostatos dėl pajamų iš užsienio valiutos keitimo išdėstytos Europos Teisingumo Teismo sprendime byloje C-172/96 *First National Banko of Chicago*.

Išvestinių finansinių priemonių pajamos. Atsižvelgiant į tai, kokie išvestinių priemonių sandoriai (išankstiniai, apsikeitimo, ateities, pasirinkimo sandoriai ir panašiai bei tarpininkavimas dėl šių sandorių) yra sudaromi ir kokios banko ar kito apmokestinamojo asmens teisės yra realizuojamos iš jo sudarytų išvestinių finansinių priemonių sandorių (valiutos, palūkanų normos, vertybinių popierių ir pan.), šių sudarytų sandorių pajamomis laikoma:

- sandorio vykdymo dieną banko gauta (gautina) suma, kai išvestinių priemonių sandorį sudariusios šalys (pvz., bankas ir kita sandorio šalis) sandorio pabaigoje tik apsikeičia tikrąjį sandorio verte, o pats sandoris neįvykdomas (pvz., jeigu buvo sudarytas sandoris ateityje (sutartyje nurodytą dieną) pirkti valiutą nustatytu kursu, tačiau valiuta nebuvo nupirktą, tai sandorio vykdymo dieną įvertinamas rinkos kursas ir sandorio šalys apsikeičia tik skirtumo tarp nustatyto kurso ir tuo metu esančio rinkos kurso sumomis). Kadangi PVM atskaitos procentui apskaičiuoti imamos pajamos, gautos per kalendorinius metus, tai PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslu turėtų būti imamas iš tokių išvestinių priemonių sandorių per metus banko gautas rezultatas;

Pavyzdys

2012 metais bankas X gavo šias pajamas (patyrė nuostolius) iš įvykdytų PVM neapmokestinamų išvestinių finansinių priemonių sandorių:

- apskaitė realizuotą pelną pagal valiutos apskeitymo sandorį (SWAP) „A“ – 5000 Lt;
- apskaitė realizuotą nuostolį pagal valiutos apskeitymo sandorį (SWAP) „B“ – 2000 Lt;
- pagal palūkanų apskeitymo sandorį (IRS) „C“ klientui turi sumokėti (t. y. bankas payrė nuostolį) – 1000 Lt;
- pagal palūkanų apskeitymo sandorį (IRS) „D“ iš kliento gavo (t. y., bankas uždirbo realizuotą pelną) – 1500 Lt;
- apskaitė realizuotą pelną iš su klientu sudaryto išankstinio valiutos pirkimo-pardavimo sandorio „E“ – 900 Lt;
- apskaitė realizuotą nuostolį iš su klientu sudaryto išankstinio valiutos pirkimo-pardavimo sandorio „F“ – 500 Lt.

Šiuo atveju apskaičiuojant PVM atskaitos procentą pagal 2012 metų faktinius rezultatus į pajams iš bet kokios banko X veiklos (PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės vardiklį) turi būti įtraukta 3900 Lt (5000-2000-1000+1500+900-500) pajamų, gautų iš aukščiau nurodytų išvestinių finansinių priemonių sandorių vykdymo.

- sandorio pabaigoje gautos (gautinos) vykdomų išvestinių priemonių sandorių pajamos (atlygis), kai sandorio pabaigoje vykdomas sandoris, dėl kurio buvo susitarta (pvz., valiutos keitimo (pardavimo) pajamos, vertybių popierių pardavimo pajamos ir pan.). Šiuo atveju neturi būti imamas visų vienos rūšies sandorių bendras metinis rezultatas (teigiamas ar neigiamas), o per kalendorinius metus gautos pajamos (atlygis) iš kiekvieno konkretaus išvestinių priemonių sandorio įvykdymo atskirai.

Pavyzdys

1 atvejis

2012 metais bankas Y kliento pavedimu antrinėje rinkoje savo vardu nupirko skolos vertybinių popierių (SVP), kurių nominali vertė – 1000 Lt, palūkanų norma – 5 proc., terminas 5 metai. Šiuos SVP bankas 2012 metais savo vardu parduoda klientui už 1010 Lt. Bankas taiko komisinį mokestį 10 Lt bei 10 Lt operacijos mokestį.

Šiuo atveju apskaičiuojant PVM atskaitos procentą pagal 2012 metų faktinius rezultatus į pajamas iš bet kokios banko Y veiklos (PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės vardiklį) turi būti įtraukta 1030 Lt (1010+10+10) pajamų, gautų iš aukščiau nurodytos išvestinių finansinių priemonių sandorio vykdymo.

2 atvejis

2012 metais bankas Y antrinėje rinkoje už 2000 Lt nupirko skolos vertybinių popierių (SVP), kurių nominali vertė – 2000 Lt, palūkanų norma – 5 proc., terminas 5 metai. Po trijų mėnesių šiuos SVP bankas parduoda klientui už 3000 Lt.

Šiuo atveju apskaičiuojant PVM atskaitos procentą pagal 2012 metų faktinius rezultatus į pajamas iš bet kokios banko Y veiklos (PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės vardiklį) turi būti įtraukta 3000 Lt pajamų, gautų iš aukščiau nurodytos išvestinių finansinių priemonių sandorio vykdymo.

- opciono premija, gauta sudarius pasirinkimo sandorius. PVM atskaitos procentui apskaičiuoti turėtų būti imama per kalendorinius metus sudaryto kiekvieno sandorio pabaigos dieną pajamomis pripažinta opciono premija.

Pavyzdys

2012 metais bankas A gavo šias pajamas (patyrė nuostolius) iš įvykdytų PVM neapmokestinamų išvestinių finansinių priemonių sandorių:

- pripažino realizuotomis pajamomis opciono premiją gautą iš kliento pagal sudarytą opciono sutartį „G“ – 2500 Lt;
- pripažino realizuotu nuostoliu sumokėtą premiją pagal sudarytą opciono sutartį „H“ 3000 Lt.

Šiuo atveju apskaičiuojant PVM atskaitos procentą pagal 2012 metų faktinius rezultatus į pajamas iš bet kokios banko A veiklos (PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės vardiklį) turi būti įtraukta 2500 Lt pajamų, gautų iš aukščiau nurodyto išvestinių finansinių priemonių sandorio (pagal sutartį „G“) vykdymo.

2. 3. Į pajamų iš bet kokios veiklos apimtį neįeina PVM mokėtojo gauti dividendai ar kitos pajamos iš akcijų (dalių, paju), taip pat kitų vertybinių popierių turėjimo, gaunamos pajamos iš banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės turėjimo, gauta pagautė, pardavėjo gautos kompensacijos, skirtos atliekant mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu patirtoms išlaidoms padengti, ir kitos panašios gautos (gautinos) sumos, kurios nėra pajamos iš veiklos.

2.4. Kai bankas ar kitas apmokestinamasis asmuo gauna atsitiktines palūkanas iš turimų skolos vertybinių popierių, tai šios palūkanos PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslu neturėtų būti laikomos pajamomis iš bet kokios veiklos, nes vien vertybinių popierių turėjimas, jeigu su jais neatliekami aktyvūs veiksmai, pvz., neinvestuojama, neskolinama ar pan., nėra ekonominės veiklos vykdymas. Tokios nuostatos apie ekonominės veiklos vykdymą yra išdėstytos PVM įstatymo 2 str. 8 dalies komentare, taip pat šios nuomonės laikosi ir Europos Teisingumo Teismas savo sprendimuose aiškindamas, kas laikoma ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme (pvz., *C-80/95 Harnas & Helm*, *C-155/94 byloje Wellcome Trust Ltd* ir kt.). Tuo pačiu banko ar kito apmokestinamojo asmens pajamoms iš bet kokios veiklos nepriskiriamos palūkanos, gautos už lėšas, laikomas užsienio bankų korespondentinėse sąskaitose, už indėlius kituose bankuose ir už privalomų atsargų laikymą Lietuvos banko sąskaitoje.

(1 dalies komentaro 2 punktą papildytas 2.1 - 2.4 papunkčiais pagal VMI prie FM 2014-02-14 raštą Nr. Nr. (18.2-31-2)-RM-2090)).

3. Nustatant minėtą santykį (procentą) neatsižvelgiama:

3.1. į PVM mokėtojo pajamas iš ilgalaikio turto, naudoto PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, tiekimo.

PVM mokėtojo ekonominėje veikloje naudoto ilgalaikio turto tiekimo sandoriai paprastai yra PVM mokėtojui atsitiktiniai ir neatspindi jo vykdomos ekonominės veiklos pobūdžio. Tam, kad dirbtinai nebūtų sumažintas ar padidintas mišrią veiklą vykdančios įmonės, PVM atskaitos procentas, skaičiuojant šį PVM atskaitos procentą, į pajamas, gautas iš naudoto ilgalaikio turto tiekimo, neatsižvelgiama. Įmonė, gavusi pajamas už parduotą su PVM naudotą kilnojamą ilgalaikį turtą ir mažiau kaip 24 mėnesius įmonėje naudotą (pagal PVM įstatymo 32 straipsnį laikomą nauju) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (laikytiną jos ilgalaikiu materialiuoju turtu), aukščiau nurodytu būdu apskaičiuodama PVM atskaitos procentą, šių pajamų sumos neįtraukia nei į PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės skaitiklį nei į vardiklį, t. y. nei į gautas (gautinas) pajamas iš

vykdomos 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, nei į visas gautas pajamas iš bet kokio prekių (paslaugų) tiekimo. Įmonė gavusi pajamas už parduotą be PVM ilgiau kaip 24 mėnesius naudotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (laikytiną jos ilgalaikiu materialiuoju turtu), ar kitą ilgalaikį materialųjį turtą (kurį pagal PVM įstatymo nuostatas turi teisę parduoti be PVM), skaičiuodama PVM atskaitos procentą, šių pajamų neįtraukia į minėtos PVM atskaitos apskaičiavimo formulės vardiklį, t. y. neįtraukia į visas gautas pajamas iš bet kokio prekių (paslaugų) tiekimo.

Pavyzdys

1 atvejis

PVM mokėtojas, vykdamas mišrią veiklą (teikiantis PVM apmokestinamas paslaugas ir PVM neapmokestinamas paslaugas), per 2009 metus gavo pajamų (be PVM) iš bet kokio prekių ir paslaugų teikimo (įskaitant naudoto ilgalaikio turto tiekimą) 500000 Lt; pajamų (be PVM) už suteiktas PVM apmokestinamas paslaugas (patiektas prekes) 200000 Lt. Bendroje pajamų sumoje 30000 Lt sudaro pajamos (be PVM), gautos 2009 m. spalio mėnesį pardavus 3 metus naudotą vilkiką, kuris buvo įmonėje apskaitomas kaip ilgalaikis turtas. Kadangi vilkikas yra kilnojamasis ilgalaikis turtas, tai jis buvo parduotas su PVM.

PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas taip: $(200000 - 30000) / (500000 - 30000) \times 100 \text{ proc.} = 36 \text{ proc.}$ Šis procentas įrašomas į PVM deklaracijos FR0600 25 laukelį 9 nuo 2010 m. sausio 1 d. -28 laukelis) ir pagal šį procentą PVM atskaita apskaičiuojama teikiant 2009 metų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijas.

2 atvejis

1 atvejyje nurodytas PVM mokėtojas prie visų kitų tų pačių sąlygų pardavė ne naudotą vilkiką, o 5 metus naudotą administracinį pastatą už 100000 Lt. Kadangi praėjo daugiau kaip 24 mėnesiai nuo šio pastato užbaigimo (taip pat per šį laikotarpį nebuvo atliktas joks šio pastato esminis pagerinimas), tai šis nekilnojamasis turtas PVM neapmokestinamas, ir PVM mokėtojas minėtą pastatą pardavė be PVM.

PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas taip: $200000 / (500000 - 100000) \times 100 \text{ proc.} = 50 \text{ proc.}$

3.2. į PVM mokėtojo gautas pajamas iš nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimo ir PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimo tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir PVM mokėtojas nesiverčia tokios rūšies veikla.

Tai reiškia, kad jei PVM mokėtojas gavo pajamas už parduotą arba kitaip patiektą jam priklausančią nekilnojamą turtą, tai į pajamas iš tokių tiekimų, jeigu jie yra atsitiktinio pobūdžio, neatsižvelgiama apskaičiuojant PVM atskaitos procentą. Analogiškai, jei tomis pačiomis sąlygomis buvo gautos pajamos už parduotą naują nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinamas PVM, tai apskaičiuojant PVM atskaitos procentą šių pajamų suma neįtraukiama nei į gautas (gautinas) pajamas iš vykdomos 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, nei į visas gautas (gautinas) pajamas iš bet kokio prekių (paslaugų) tiekimo.

Pavyzdys

Įmonė, vykdamas mišrią veiklą, per kalendorinius metus gavo pajamų (be PVM) iš bet kokio prekių ir paslaugų teikimo (įskaitant nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą) 2500000

Lt; tame tarpe pajamų (be PVM) už suteiktas PVM apmokestinamas (prekes) paslaugas (įskaitant naujo nekilnojamojo turto tiekimą) 1500000 Lt. Bendroje atlygio sumoje 500000 Lt sudaro pajamos (be PVM), gautos už parduotą žemės sklypą, kuri įmonė įsigijo ir perpardavė, tačiau įprastai jokios veiklos susijusios su prekyba žeme įmonė nevykdo.

PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas taip: $(1500000 - 500000) / (2500000 - 500000) \times 100$ proc. = 50 proc.

Apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, taip pat neturi būti atsižvelgiama į PVM mokėtojo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto (tiek kilnojamo, tiek nekilnojamo), kurį PVM mokėtojas naudos savo veikloje, apmokestinamąją vertę, nes tokio ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas laikytinas atsitiktiniu sandoriu. Todėl apskaičiuojant PVM atskaitos procentą pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto vieneto (atlikto pastato esminio pagerinimo) apmokestinamoji vertė neturi būti įtraukiama nei į gautas (gautinas) pajamas iš vykdomos 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, nei į visas gautas (gautinas) pajamas iš bet kokio prekių (paslaugų) tiekimo (teikimo).

(PVMĮ 60 str. 1 dalies komentaro 3.2 papunktis papildytas pagal VMI prie FM 2015-01-27 raštą Nr. (18.2-31-2) RM 1380).

4. Kai parduodamas be PVM ilgiau kaip 24 mėnesius naudotas nekilnojamas pagal prigimtį daiktas, tai gautų pajamų (išskyrus patį PVM) suma, apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, neįtraukiama į visas gautas pajamas iš bet kokio prekių (paslaugų) tiekimo (žiūrėti šios komentaro dalies 3.1 punkto pavyzdį).

5. Jeigu PVM mokėtojo vykdoma ekonominė veikla (viena iš veiklos rūšių) yra nekilnojamų pagal prigimtį daiktų tiekimas, tai gautos pajamos (be PVM) iš tokių tiekimų apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, įtraukiamos į šio procento apskaičiavimo formulę kaip ir pajamos iš kitų prekių ar paslaugų tiekimo. Pavyzdžiui, jeigu PVM mokėtojas sudaro butų (naujų ir nenaujų) pirkimo - pardavimo sandorius, kurių dažnumas ir mastas neleidžia jų laikyti atsitiktiniais, bei gauna pajamų iš kitų PVM apmokestinamų ir neapmokestinamų prekių (paslaugų) tiekimo, tai į pajamas, gautas iš tokių nekilnojamų pagal prigimtį daiktų, kaip butai, tiekimo, apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, būtų atsižvelgiama.

6. Be to, apskaičiuojant PVM atskaitos procentą neatsižvelgiama į PVM mokėtojo gautas pajamas iš PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų teikimo, jeigu sandoriai dėl šių paslaugų teikimo yra atsitiktiniai ir PVM mokėtojas įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla. Tai gali būti sandoriai dėl vertybinių popierių pardavimo, paskolų teikimo, finansinių laidavimų ir garantijų bei kiti PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimo sandoriai. Iš minėtų sandorių gautos pajamos gali sudaryti ir ženklų pajamų sumą, lyginant su įmonės gautomis pajamomis iš kitų prekių (paslaugų) tiekimo, tačiau, jeigu tai yra vienkartiniai, atsitiktiniai sandoriai ir įmonė nesiverčia nuolat tokia veikla, tai į pajamas iš tokių sandorių, nepriklausomai nuo jų dydžio, neatsižvelgiama apskaičiuojant PVM atskaitos procentą.

Pavyzdys

PVM mokėtojas, vykdomas mišrią veiklą (PVM apmokestinamą ir neapmokestinamą) per metus gavo pajamų (be PVM) iš bet kokio prekių ir paslaugų teikimo 350000 Lt, tame tarpe

pajamų (be PVM) už suteiktas PVM apmokestinamas (prekes) paslaugas 90000 Lt. PVM mokėtojas pardavė turėtas dukterinės įmonės akcijas ir gavo 100000 Lt PVM neapmokestinamų pajamų.

PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas taip: $90000 / (350000 - 100000) \times 100 \text{ proc.} = 36 \text{ proc.}$

6.1. Pažymėtina, kad aukščiau nurodytas pavyzdys nereiškia, kad visais atvejais į dukterinių įmonių akcijų perleidimo sandorius neturi būti atsižvelgiama. Nustatant, ar minėti sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio, turėtų būti kreipiamas dėmesys į PVM mokėtojo įprastai vykdomą (pagrindinę) veiklą (kelias veiklas). Jeigu PVM mokėtojas įprastai tiekia prekes ar teikia kokias nors paslaugas (nesusijusias su sandoriais dėl vertybinių popierių, paskolų teikimu ar pan.), o laikinai laisvas lėšas investuoja į vertybinius popierius ir iš tų operacijų gali gauti pajamų, tai tokiu atveju neturėtų būti laikoma, kad PVM mokėtojas įprastai vykdo tokio pobūdžio veiklą, kadangi šiuo atveju sudaromiems sandoriams būdingi kiti požymiai nei įprastos veiklos atveju ir paskirstant pirkimo ir (arba) importo PVM neturėtų būti atsižvelgiama į šias pajamas. Todėl kiekvienu konkrečiu atveju turėtų būti atskirai nagrinėjama pajamų, gautų iš įprastinės veiklos, pajamų, gautų iš finansinių operacijų ir (arba) nekilnojamojo turto sandorių, struktūra, siekiant išvengti tokių atvejų, kai formaliai bandoma atitikti įstatymo nuostatas. Tuo pačiu pažymėtina, kad sandorių atsitiktinumo kriterijumi negali būti laikomas vien sudaromų sandorių skaičius ar gautų pajamų suma.

6.1.1. Vadinasi, sprendžiant klausimą, ar apskaičiuojant PVM atskaitos procentą turi būti atsižvelgiama į PVM mokėtojo (pvz., banko ar kito apmokestinamojo asmens) gautas pajamas iš antrinių įmonių akcijų pardavimo, ar ne, visų pirma reikia nustatyti, ar šie akcijų pardavimo sandoriai gali būti laikomi ekonomine veikla, ir antra, jeigu jie laikomi ekonomine veikla, ar jie PVM tikslais laikytini atsitiktiniais sandoriais.

6.1.2. Pagal Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) praktiką (byla 29/08 SKF ir kitos) ekonominei veiklai priskiriami sandoriai, susiję su vertybinių popierių įsigijimu, turėjimu bei perleidimu, kai šiais sandoriais siekiama dalyvauti įsigyjamose bendrovės kapitale tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujant jos valdyme, t. y. teikiant įsigytai bendrovei PVM apmokestinamas arba neapmokestinamas paslaugas, pvz., administracines, apskaitos, konsultavimo, informacinių technologijų, finansines paslaugas ir pan.

Tuo tarpu ekonominei veiklai nepriskiriami sandoriai susiję su vertybinių popierių įsigijimu, turėjimu bei perleidimu, kai šiais sandoriais nesiekama dalyvauti įsigyjamose bendrovės kapitale tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujant jos valdyme. Šiais sandoriais apmokestinamieji asmenys siekia kitų nei dalyvavimas įsigytos bendrovės valdyme tikslų, pvz., laisvų apyvartinių lėšų investavimas, vertybinių popierių įsigijimas siekiant gauti dividendų pajamų ar tikintis vėliau juos parduoti didesne kaina, vertybinių popierių įsigijimas formuojant teisės aktais numatytus finansinio pakankamumo ir likvidumo rezervus (pvz., bankų ir draudimo bendrovių atveju) ir pan. Tačiau pastarieji sandoriai gali būti priskiriami ekonominei veiklai šiais atvejais:

- kai šie sandoriai atliekami vykdant komercinę vertybinių popierių prekybą, arba
- kai šiais sandoriais siekiama išsaugoti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendrovę, kurioje turima akcijų, arba
- kai šie sandoriai yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos išplėtimas.

Pažymėtina, kad pajamos iš sandorių, kurie pagal aukščiau nustatytus kriterijus nepriskirtini ekonominei veiklai, nėra traukiamos į PVM atskaitos proporcijos skaičiavimą.

6.1.3. Atsižvelgiant į išdėstytas nuostatas, jeigu viena iš PVM mokėtojo vykdomos veiklos rūšių yra dukterinių įmonių akcijų valdymas, naudojimasis akcijų suteiktomis turtinėmis ir

neturtinėmis teisėmis, verslo valdymas ir panašiai, tai galima teigti, kad toks PVM mokėtojas minėtų akcijų pardavimo sandoriuose veikia ne kaip privatus asmuo, bet kaip apmokestinamasis asmuo, o akcijų pardavimo pajamos turėtų būti laikomos pajamomis, gautomis vykdant ekonominę veiklą.

6.1.4. Tuo atveju, kai vertybinių popierių pardavimo sandoriai laikytini ekonominės veikos vykdymu, tačiau savo esme jie gali būti laikomi atsitiktiniais sandoriais, tai pajamos iš šių sandorių taip pat neturi būti traukiamos į PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimą.

ETT savo sprendime C-77/01 byloje *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) prieš Fazenda Public* yra pareiškęs, kad skaičiuojant PVM atskaitos procentą finansiniai sandoriai turi būti laikomi atsitiktiniais tiek, kiek jie apima tik labai ribotą apmokestinamų PVM prekių bei paslaugų naudojimą ir tas faktas, jog iš finansinių sandorių gaunamos pajamos yra didesnės už pagrindinės veiklos pajamas nėra pakankamas, kad neleistų jų klasifikuoti kaip atsitiktinių sandorių.

6.1.5. Jeigu PVM mokėtojo dukterinių įmonių akcijų pardavimas, atsižvelgiant į nurodytą ETT praktiką, laikomas ekonomine veikla, bet naudojami tik labai riboti PVM mokėtojo ištekliai, tai į tokius sandorius neturi būti atsižvelgiama apskaičiuojant PVM atskaitos procentą.

Pavyzdys

Bendrovė X yra holdingo įmonė, kurios pagrindinė veikla yra grupei priklausančių bendrovių valdymo optimizavimas ir vertės augimas, apimanti akcijų valdymą, naudojimąsi akcijų suteikiamomis turtinėmis ir neturtinėmis teisėmis, projektų valdymo paslaugos, finansavimo paslaugos grupės įmonių verslo plėtrai ir pan. Bendrovė X neprekiuoja akcijomis vertybinių popierių biržoje, o visos Bendrovei X priklausančios dukterinių įmonių akcijos apskaitomos Bendrovės ilgalaikio turto sąskaitose ir pan. Be to, Bendrovės vykdoma veikla, susijusi su akcijų pardavimu, lyginant su kita Bendrovės vykdoma ekonomine veikla, apima nežymų įsigytų prekių ir paslaugų bei Bendrovės X turto naudojimą, o pajamos, gaunamos iš akcijų pardavimo, sudaro gana ženklias sumas.

Bendrovė X vykdo mišrią veiklą: teikia PVM apmokestinamas paslaugas (nekilnojamojo turto nuomos paslaugas PVM mokėtojams, projektų vystymo paslaugas, konsultavimo ir kt.) bei neapmokestinamas paslaugas (paskolų teikimas grupės įmonėms). Bendrovė neužsiima prekyba vertybiniais popieriais. Tačiau 2008 -2010 metais Bendrovė pardavė kai kurių valdomų įmonių akcijas. Akcijos buvo parduotos strateginiais tikslais – buvo nuspręsta stambinti verslo grupes, ir pasitraukti iš sąlyginai nedidelių nestrateginių įmonių, be to vienos įmonės akcijos buvo parduotos kitai grupės įmonei vykdant restruktūrizavimą, siekiant su efektyvinti valdymą ir pan.

Ar apskaičiuojant PVM atskaitos procentą gautos pajamos iš akcijų pardavimo turi būti įtrauktos į PVM atskaitos procento apskaičiavimui naudojamas pajamas iš bet kokios veiklos?

Kadangi Bendrovės X pagrindinė veikla yra akcijų valdymas, naudojimasis akcijų suteiktomis turtinėmis ir neturtinėmis teisėmis, verslo valdymas, tai galima teigti, kad šioje veikloje ji veikia kaip apmokestinamasis asmuo. Todėl Bendrovės X įvykdytas vienos ar kitos valdomos grupės įmonės akcijų pardavimas yra susijęs su jos vykdoma pagrindine ekonomine veikla, nes šie akcijų pardavimai tiesiogiai ar netiesiogiai gali įtakoti tos įmonės, kurios akcijos buvo parduotos, valdymą. Šiuo atveju laikytina, kad Bendrovė minėtų akcijų pardavimo sandoriuose veikia ne kaip privatus asmuo, bet kaip apmokestinamasis asmuo, o akcijų pardavimo pajamos turėtų būti laikomos pajamomis, gautomis vykdant ekonominę veiklą.

Tačiau Bendrovė X nors ir pardavė (bei ateityje gali parduoti) dalį savo valdomų įmonių akcijų, tačiau šie akcijų pardavimo sandoriai nėra įprastinė ir nuolatinė Bendrovės X veikla, nes:

- grupės įmonių akcijų įsigijimo tikslas - gauti pelno iš šių įmonių uždirbamų pajamų, o ne gauti papildomų pajamų iš šių akcijų pardavimo;
- visos Bendrovei X priklausančios dukterinių įmonių akcijos apskaitomos Bendrovės ilgalaikio turto sąskaitose.
- akcijų pardavimo sandoriams buvo naudojami labai riboti Bendrovės X ištekliai.

Todėl atsižvelgiant nurodytą ETT praktiką, Bendrovės X įvykdyti turimų grupės įmonių akcijų pardavimo sandoriai, kurie, galima teigti, buvo įvykdyti daugiau strateginiais tikslais, PVM požiūriu laikytini atsitiktiniais sandoriais ir į tokius akcijų pardavimo sandorius neturi būti atsižvelgiama apskaičiuojant PVM atskaitos procentą.“

(Pagal VMI prie FM viršininko 2012-07-20 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-6327 papildyta 16.1.1 – 6.1.5 papunkčiais).

6.1.6. Kai sandoriai su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis (išankstiniai, apsikaitimo, ateities, pasirinkimo sandoriai ir panašiai bei tarpininkavimas dėl šių sandorių) yra viena iš bankų ir kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomos veiklos rūšių, tai pajamos iš šių sandorių neturi būti prilyginamos pasyvioms pajamoms iš akcijų ar kitų vertybinių turėjimo, todėl šios pajamos laikomos ekonominės veiklos pajamomis ir turi būti naudojamos PVM atskaitos procento apskaičiavimui. Tuo atveju, jeigu bankai sudaromuose IPF sandoriuose dalyvauja kaip atsiskleidę tarpininkai (sandoris sudaromas kito asmens vardu ir sąskaita), tai PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslais turi būti imamas banko (gautinas) atlygis iš tarpininkavimo.

(6.1.6 papunkčiu papildyta pagal VMI prie FM 2014-02-14 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-2090)).

6.2. Jeigu PVM mokėtojas vykdo tik PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą bei yra gavęs PVM neapmokestinamų pajamų iš atsitiktinių PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimo sandorių (pvz. su vertybiniais popieriais, paskolos suteikimu ar kt.), kurie nėra jo įprastinė veikla, tai jis turi teisę į visą pirkimo, importo PVM atskaitą.

6.3. Tačiau, jeigu PVM mokėtojo viena iš veiklos rūšių yra, pavyzdžiui, prekyba vertybiniais popieriais, paskolų teikimas ir pan., tai, neatsižvelgiant į gautų iš šių sandorių pajamų dydį, PVM mokėtojas, apskaičiuodamas PVM atskaitos procentą, turi atsižvelgti į šias pajamas.

7. PVM mokėtojai, vykdančys ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, apskaičiuodami pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą, prie gautų pajamų iš bet kokios veiklos prideda gautų bei panaudotų subsidijų sumą. Subsidijų ar dotacijų sumų pridėjimo prie PVM mokėtojo pajamų mišrios veiklos atveju tvarka ir atvejai patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 31 d. [isakymu Nr. 1K-107](#) „Dėl subsidijų ar dotacijų sumos pridėjimo prie PVM mokėtojo pajamų mišrios veiklos atveju taisyklių ir atvejų patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 51-1704, toliau Tvarka). Pagal Tvarką subsidijos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos 21 – ajame verslo apskaitos standarte „Dotacijos ir subsidijos“, patvirtintame Viešosios įstaigos Lietuvos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. [nutarimu Nr. 1](#) „Dėl verslo apskaitos standartų patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 20-616). Tvarkoje nurodyta:

7.1. prie PVM mokėtojo pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos nepridedamos subsidijos, kurios remiantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio 5 dalimi įtraukiamos į apmokestinamąją vertę; subsidijos, kurios yra tiesiogiai susijusios su veikla, nurodyta PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje; subsidijos, kurios gaunamos pagal Lietuvos Respublikos tarptautinę sutartį ir (arba) techninės pagalbos programas ir projektus. Techninė pagalba laikoma negražintina parama, kurią Lietuvos Respublikai teikia užsienio valstybės ir tarptautinės organizacijos, pasirašydamos sutartis su valstybės ar savivaldybių institucijomis ar įstaigomis ir finansuojamos mokymo, pažangios patirties

perdavimo, gyvenimo bei verslo sąlygų gerinimo, infrastruktūros ir kitus projektus bei programas, kurių tikslas skatinti šalies ekonominę ir socialinę plėtrą.

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdanči mišrią veiklą, pagal Lietuvos Respublikos tarptautinę sutartį 2009 metais gavo 400000 Lt lėšų (subsidiją) techninės pagalbos programai vykdyti. 2009 m. sausio – gruodžio mėn. iš subsidijos lėšų buvo įsigyta prekių (paslaugų) už 200000 Lt. Apskaičiuojant pagal faktinius 2009 metų duomenis 2009 metų pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą, prie gautų pajamų nepridedama 200000 Lt gautos ir 2009 metais panaudotos gautos pagal tarptautinę sutartį subsidijos suma.

7.2. kai praėjusiais kalendoriniais metais buvo gauta ir panaudota subsidija ar dotacija ilgalaikiam turtui, nurodytam PVM įstatymo 66 straipsnyje, įsigyti, tai prie PVM mokėtojo pajamų iš bet kokios veiklos (išskyrus patį PVM) pagal praėjusių metų faktinius duomenis pridedama visa praėjusiais kalendoriniais metais gautos ir panaudotos tokiam ilgalaikiam turtui (kurio teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno (pajamų) apmokestinimą, nustatytas trumpesnis kaip 5 metų (įsigyto nuo 2004-05-01 – trumpesnis kaip 4 metų) nusidėvėjimo (amortizacijos) laikotarpis) įsigyti subsidijos ar dotacijos suma.

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdanči mišrią veiklą, 2009 metais gavo iš valstybės biudžeto 300000 Lt dydžio subsidiją ilgalaikiam materialiam turtui įsigyti. 2009 metais iš šių lėšų už visus 300000 Lt buvo įsigyti kompiuteriai (kurių nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį 3 metai).

Šiuo atveju apskaičiuojant pagal faktinius 2009 metų duomenis 2009 metų pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą, prie gautų pajamų iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) pridedama visa 300000 Lt valstybės biudžeto subsidijos suma, panaudota kompiuteriams įsigyti.

7.3. kai praėjusiais kalendoriniais metais buvo gauta ir panaudota subsidija ar dotacija prekėms ir paslaugoms įsigyti, tai tokios subsidijos ar dotacijos suma pridedama prie tų kalendorinių metų faktinių pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos, kuriais tokia subsidija ar dotacija finansinėje apskaitoje pripažįstama pajamomis.

2. Jeigu, PVM mokėtojo nuomone, šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai tenkančios konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto pirkimo arba importo PVM dalies (procentais) nustatymas pagal šio straipsnio 1 dalyje nurodytą paskirstymo kriterijų neatspindėtų realaus šio turto panaudojimo, jis turi teisę kreiptis į vietos mokesčio administratorių su prašymu leisti naudoti kitą paskirstymo kriterijų (pastatų, statinių - pagal faktinį jų ploto naudojimą; įrenginių ar įrangos - pagal jų pajėgumų naudojimą; ar kitą kriterijų, PVM mokėtojo nuomone, realiai atspindintį šio turto naudojimo proporcijas). Vietos mokesčio administratorius, išnagrinėjęs pateiktą prašymą ir PVM mokėtojo pateiktus apskaičiavimus, suteikia teisę taikyti PVM mokėtojo prašomą (ar jau pritaikytą) paskirstymo

kriterijų, jeigu įsitikina, kad šis prašymas yra pagrįstas ir kad paskirstymo pagal šio straipsnio 1 dalyje nurodytą bei pagal PVM mokėtojo prašomą paskirstymo kriterijų rezultatai gerokai skiriasi PVM mokėtojo nenaudai, jeigu PVM mokėtojo prašomo paskirstymo kriterijaus taikymas netrukdytų PVM atskaitos pagrįstumo ir jos tikslinimo kontrolės. Kriterijus, pagal kurį buvo paskirstytas konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto pirkimo arba importo PVM, vėliau negali būti pakeistas.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtojas, savo mišriai veiklai (PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai ir kitai) vykdyti naudoja ilgalaikį materialųjį turtą, o PVM įstatymo 60 str. 1 dalyje nurodytas pirkimo (importo) PVM paskirstymo „pajamų“ kriterijus neatspindi realaus šio turto panaudojimo, t. y. pagal realų šio turto panaudojimo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti dalį jam priklausytų žymiai didesnė pirkimo (importo) PVM atskaita, jis gali kreiptis į vietos mokesčių administratorių, prašydamas suteikti jam teisę taikyti kitokį pirkimo (importo) PVM paskirstymo kriterijų.

Dažniausiai pasitaikantys atvejai galėtų būti susiję su nekilnojamojo turto nuoma, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas PVM neapmokestinama, naudoto nekilnojamojo turto pardavimu, atskirų įrengimų, naudojamų tiek apmokestinamai, tiek neapmokestinami veiklai vykdyti, naudojimu ir pan.

2. Tam tikslui PVM mokėtojas pateikia vietos mokesčių administratoriui prašymą, kuriame nurodo, kokį PVM atskaitos apskaičiavimo kriterijų jis norėtų taikyti konkrečiam ilgalaikiam materialiajam turtui ir kodėl. Kartu su prašymu pateikia savo siūlomo PVM atskaitos procento apskaičiavimą. Vietos mokesčių administratorius, išnagrinėjęs pateiktą prašymą bei apskaičiavimus ir įsitikinęs, kad PVM mokėtojo prašomas PVM atskaitos apskaičiavimo kriterijus yra jam palankesnis, teisingiau atspindi realų ilgalaikio turto panaudojimą mišrioje veikloje, bei įsitikinęs, kad prašomo paskirstymo kriterijaus taikymas netrukdytų PVM atskaitos pagrįstumo ir jos tikslinimo kontrolės, suteikia teisę taikyti PVM mokėtojo prašomą (ar jau pritaikytą) paskirstymo kriterijų. Kriterijus, pagal kurį buvo paskirstytas konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto pirkimo arba importo PVM, vėliau negali būti pakeistas.

Pavyzdys

PVM mokėtojas įsigijo pastatą, kurio dalį sudaro butai, o dalį – komercinės patalpos. Butų nuoma gyventojams – PVM neapmokestinama, o už PVM mokėtojams nuomojamas komercines patalpas PVM mokėtojas nutarė skaičiuoti PVM. Taigi PVM mokėtojo veikla mišri, o ir pastatas įsigytas mišriai veiklai. Paties pastato ir jo eksploatacijai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitos skirstymas pagal „pajamų“ kriterijų (gautų pajamų už nuomą iš PVM mokėtojų pajamų santykio su visomis gautomis pajamomis už nuomą) gali neatitikti realaus šio pastato panaudojimo PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai veiklai. Pastato panaudojimą PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai veiklai pakankamai tiksliai galima nustatyti pagal gyvenamųjų patalpų ploto ir komercinių patalpų ploto santykį, todėl PVM mokėtojas, pageidaujantis tokį kriterijų naudoti vietoje „pajamų“ kriterijaus, gali kreiptis su prašymu taikyti kitą PVM atskaitos paskirstymo kriterijų, t. y. skaičiuoti PVM atskaitą pagal procentą, apskaičiuotą kaip santykį tarp gyvenamųjų patalpų ploto, už kurio nuomą skaičiuojamas PVM, ir viso išnuomoto ilgalaikio turto ploto. Kartu su prašymu pateikė PVM atskaitos procento apskaičiavimą pagal „pajamų“ kriterijų ir pagal „ploto“ kriterijų. Vietos mokesčių

administratorius, išnagrinėjęs pateiktus apskaičiavimus ir įsitikinęs, kad PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal „pajamų“ kriterijų žymiai skiriasi (PVM mokėtojo nenaudai) nuo procento, apskaičiuoto pagal „ploto“ kriterijų ir yra PVM mokėtojiui parankesnis, leidžia PVM mokėtojiui PVM atskaitą už ilgalaikį turtą skaičiuoti pagal procentą, apskaičiuotą, taikant „ploto“ kriterijų (Pritaikyto kriterijaus mokesčio mokėtojas pakeisti nebeturės teisės!).

3. Pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, susijusias su mišriai veiklai naudojamu konkrečiu ilgalaikio materialiojo turto vienetu (jo eksploatavimas ir kt.), paskirstomas taikant tą patį paskirstymo kriterijų kaip ir paties turto vieneto pirkimo ir (arba) importo PVM.

Komentaras

1. Jeigu PVM mokėtojiui buvo suteikta teisė naudojamo mišriai veiklai konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto pirkimo arba importo PVM atskaitą daryti pagal PVM atskaitos procentą, nustatytą pagal kitą kriterijų, negu nurodytas PVM įstatymo 60 str. 1 dalyje „pajamų“ kriterijus, tai jis pagal tą patį kriterijų turi paskirstyti ir prekių bei paslaugų, skirtų minėtam ilgalaikio turto vienetui, pirkimo (importo) PVM sumas.

Pavyzdys

PVM mokėtojas 2009 m. spalio mėnesį ekonominei veiklai vykdyti (nuomai) įsigijo naują pastatą už 3000000 Lt, pirkimo PVM suma nuo jo kainos sudarė 630 000 Lt. Dalį šio pastato (1500 kv. m) sudaro butai, o dalį (4500 kv. m) – komercinės patalpos. Butų nuoma gyventojams – PVM neapmokestinama, o už PVM mokėtojams nuomojamas komercines patalpas PVM mokėtojas nutarė mokesį skaičiuoti. PVM mokėtojas kreipėsi į vietos mokesčių administratorių leisti jam šio pastato pirkimo PVM paskirstyti ne pagal „pajamų“ kriterijų, o pagal pastato „ploto“ kriterijų. Buvo pateiktas apskaičiavimas, kuriame nurodyta, kad PVM atskaitos dalis sudaro 75 proc. $[4500/(1500+4500) \times 100]$. Mokesčių administratorius suteikė teisę PVM mokėtojiui taikyti apskaičiavime nurodytą PVM atskaitos procentą. Taikydamas šį procentą PVM mokėtojas įtraukė į PVM atskaitą 472500 Lt PVM ir nurodė šią PVM sumą 2009 m. spalio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 formos 30 laukelyje (nuo 2010-01-01 – 35 laukelis).

Pavyzdžiui, 2009 m. lapkričio mėnesį PVM mokėtojas gavo iš kitų PVM mokėtojų, apskaitos dokumentus už suteiktas paslaugas ir patiektas prekes, skirtas šio pastato eksploatavimui, kuriuose nurodytos tokios sumos: už patiektą šiluminę energiją - 15000 Lt ir 3150 Lt PVM; už elektros energiją - 20000 Lt ir 4200 Lt PVM; už kitas komunalines paslaugas ir šalto vandens tiekimą - 5000 Lt ir 1050 Lt PVM. Iš viso gauta paslaugų už 40000 Lt ir 8400 Lt PVM. Šių paslaugų (prekių) pirkimo PVM paskirstomas pagal tą patį kriterijų, kaip ir pastato, todėl įmonė lapkričio mėnesį turi teisę įtraukti į PVM atskaitą 6300 Lt $(8400 \times 75 \text{ proc.})$ minėtų paslaugų (prekių) pirkimo PVM sumą ir šią sumą turi įrašyti į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 30 laukelį (nuo 2010-01-01 – 35 laukelis)..

Analogiškos nuostatos taikomos ir tuo atveju, jeigu ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM yra paskirstytas pagal „pajamų“ kriterijų – šiuo atveju susijusių prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM taip pat skirstomas pagal šį kriterijų.

4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir atvejais vietos mokesčio administratorius turi teisę nurodyti PVM mokėtojai, koks paskirstymo kriterijus turi būti naudojamas nustatant konkrečių įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais), tenkančią šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

Komentaras

1. Galima ir atvirkščia situacija, kai „pajamų“ kriterijaus naudojimas, skirstant visų mišriai veiklai naudojamų prekių ar paslaugų pirkimo ir importo PVM sumas, suteiks PVM mokėtojai nepagrįstą PVM atskaitą, lyginant su faktiniu tų prekių panaudojimu. Todėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. lapkričio 12 d. [įsakymu Nr. 356](#) yra patvirtinti Atvejai, kai vietos mokesčio administratorius turi teisę nurodyti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, kokį paskirstymo kriterijų naudoti apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą ir šių nuostatų taikymo tvarka. Ši tvarka nustato atvejus ir tvarką, kai vietos mokesčio administratorius turi teisę PVM mokėtojai nurodyti, kokį paskirstymo kriterijų naudoti nustatant konkrečių įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais), tenkančią PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

2. Minėtoje tvarkoje nustatyta, kad tais atvejais, kai įsigytas (išsinuomotas) nekilnojamasis turtas naudojamas tiek PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje, tiek kitoje veikloje, vietos mokesčio administratorius turi teisę nurodyti PVM mokėtojai pirkimo (importo) PVM paskirstymo kriterijų (apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą) nustatyti pagal faktinį šio turto ploto naudojimą PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai. Toks nurodymas duodamas, jeigu PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nurodytu būdu apskaičiuota atskaitoma PVM suma PVM mokėtojo naudai gerokai skiriasi nuo atskaitomos PVM sumos, kuri būtų apskaičiuota naudojant šiame punkte nustatytą paskirstymo kriterijų.

3. Jeigu vietos mokesčių administratoriaus nuomone, PVM mokėtojo, vykdančio ne tik Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, naudojamas įsigytų ir (arba) importuotų prekių arba paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstymo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai kriterijus neatitinka realaus tų prekių ir (arba) paslaugų panaudojimo PVM mokėtojo veikloje, vietos mokesčių administratorius turi teisę nurodyti šiam PVM mokėtojai taikyti paskirstymo kriterijų, kuris realiai atspindi šių prekių ir (arba) paslaugų naudojimo proporcijas.

4. Vietos mokesčių administratorius, norėdamas nurodyti PVM mokėtojai taikyti kitą pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstymo kriterijų, PVM mokėtojai privalo siųsti raštišką nurodymą, kuriame būtų išdėstyti argumentai, dėl kurių vietos mokesčių administratorius nurodo taikyti kitą paskirstymo kriterijų apskaičiuojant atskaitomą PVM, nei PVM mokėtojas taiko. Vietos mokesčių administratoriaus nurodytas paskirstymo kriterijus privalo būti taikomas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nustatyta tvarka tikslinant PVM atskaitą pradedant nuo tų kalendorinių metų, kuriais tas nurodymas buvo gautas.

5. Skaičiuojant šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai proporcingai tenkančią pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais), remiamasi atitinkamais praėjusių kalendorinių metų rodikliais, o jeigu praėjusių kalendorinių metų rodiklių nėra, - PVM mokėtojo prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų rodikliais, suderintais su vietos mokesčio administratoriumi. Nustatyta dalis naudojama visus einamuosius kalendorinius metus. Kalendoriniams metams pasibaigus, šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai tenkanti pirkimo ir (arba) importo PVM dalis turi būti perskaičiuota atsižvelgiant į faktinius tų kalendorinių metų rodiklius ir PVM atskaita patikslinta pagal šio Įstatymo VIII skyriaus nuostatas.

Komentaras

1. Apskaičiuojant pirkimo (importo) PVM atskaitos dalį (procentais), proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nustatytai veiklai vykdyti (toliau – PVM atskaitos procentas) pagal „pajamų“ kriterijų, kaip taisyklė, remiamasi praėjusių kalendorinių metų rodikliais, o jeigu jų nėra – tai PVM mokėtojo prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų rodikliais.

Tai reiškia, kad PVM atskaitos procentas, pagal kurį visus einamuosius kalendorinius metus PVM mokėtojas, vykdamas mišrią veiklą, turi teisę paskirstyti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM, nustatomas praėjusių kalendorinių metų įmonės pajamas (išskyrus patį PVM) iš PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, dalijant iš praėjusių kalendorinių metų pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokio prekių ir paslaugų tiekimo-

1.1. Apskaičiuojant PVM atskaitos procentą atsižvelgiama ir į PVM mokėtojo pajamas (išskyrus patį PVM) iš už šalies teritorijos ribų patiektas prekes (suteiktas paslaugas), kurių pirkimo (importo) PVM atskaitomas. Už šalies teritorijos ribų patiektų prekių ir suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė nurodoma mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 forma 20 laukelyje ir, skaičiuojant PVM atskaitos procentą, turi atsispindėti tiek formulės skaitiklyje, t.y. pajamų (išskyrus patį PVM) iš vykdomos 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos sumoje, tiek formulės vardiklyje, t. y. pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokio prekių (paslaugų) tiekimo sumoje.

1.2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, imamos pajamos (išskyrus patį PVM) iš bet kokio prekių ir paslaugų tiekimo, įskaitant ir tuos prekių (paslaugų) tiekimus, kurių pajamos, kaip neturinčios įtakos mokesčio laikotarpio mokėtinai į biudžetą PVM sumos apskaičiavimui, nebuvo deklaruotos mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje, pvz., gautos už PVM neapmokestinamų prekių ir paslaugų (išskyrus draudimo ir finansinius), tiekimus, įvykdytus už šalies teritorijos ribų, kurie nėra PVM objektas, bet pagal PVM įstatymo nuostatas nesuteikia teisės į PVM atskaitą, ir pan.

2. Jeigu nėra praėjusių kalendorinių metų rodiklių, reikalingų PVM atskaitos procentui apskaičiuoti, tai, PVM mokėtojas minėtą PVM atskaitos dalį (procentais) gali apskaičiuoti remdamasis prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų rodikliais, suderintais su vietos mokesčių administratoriumi. Naudojamų prognozuojamų rodiklių suderinimo tvarką reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. vasario 23 d. įsakymu Nr. VA-19 patvirtintos Prekių (paslaugų) pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokesčio dalies, proporcingai tenkančios pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, suderinimo su vietos mokesčių administratoriumi taisyklės. PVM mokėtojas, pateikęs vietos mokesčių administratoriui prašymą taikyti PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą pagal prognozuojamus einamųjų metų rodiklius, gali jį taikyti tik gavęs iš vietos mokesčių administratoriaus minėtose taisyklėse nurodytą sprendimą.

3. Apskaičiuotą pagal praėjusių kalendorinių metų faktinius (arba prognozuojamus einamųjų metų) duomenis PVM atskaitos procentą PVM mokėtojai naudoja visus einamuosius metus, apskaičiuodami mokestinio laikotarpio PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai tenkančią pirkimo (importo) PVM sumą. Pasibaigus kalendoriniams metams, PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai tenkanti pirkimo ir (arba) importo PVM dalis perskaičiuojama atsižvelgiant į faktinius tų kalendorinių metų rodiklius ir PVM atskaita patikslinama pagal šio Įstatymo VIII skyriaus nuostatas. (žiūrėti PVM įstatymo VIII skyriaus 65-70 straipsnių komentarą). Atskaitomos pirkimo ir (arba) importo PVM dalies perskaičiavimas atliekamas metinėje PVM deklaracijoje, kuri pateikiama PVM įstatymo 87 straipsnyje nurodytu terminu (iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos).

Pavyzdys

2009 metais įsisteigusi įmonė, PVM mokėtoja, pradėjo vykdyti mišrią veiklą: teikti PVM neapmokestinamas nekilnojamojo turto nuomos paslaugas ir vykdyti PVM apmokestinamų prekių tiekimą.

Kadangi įmonė yra naujai įsisteigusi, tai ji neturi 2008 metų faktinių rodiklių, pagal kuriuos galėtų apskaičiuoti 2009 metais taikytiną įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM atskaitos dalį (procentais), proporcingai tenkančią įmonės vykdomai PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai. Todėl ši įmonė kreipėsi į vietos mokesčių administratorių su prašymu leisti jai 2009 metais taikyti PVM atskaitos procentą pagal 2009 metų prognozuojamus rodiklius. Savo prašyme ši įmonė nurodė, kad:

- einamaisiais kalendoriniais metais numato vykdyti PVM neapmokestinamą nekilnojamojo turto nuomą;
- 2009 metais numatoma gauti pajamų (išskyrus patį PVM) iš PVM apmokestinamos veiklos – 150000 Lt, o pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos – 500000 Lt;
- PVM atskaitos dalis sudaro 30 proc. $(150000/500000 \times 100)$.

Apskritis valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – AVMI), gavusi minėtą prašymą ir išnagrinėjusi jį, priėmė sprendimą, kad įmonės apskaičiuotas PVM atskaitos procentas laikomas suderintas su AVMI. Todėl įmonė, gavusi šį sprendimą turi teisę 2009 metais mišriai veiklai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų 30 proc. pirkimo (importo) PVM dalį įtraukti į PVM atskaitą.

6. Jeigu skaičiuojant šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai tenkančią pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais) nustatoma, kad šiai veiklai tenka ne mažiau kaip 95 procentai proporcingai paskirstytino pirkimo ir (arba) importo PVM, laikoma, kad visas šis paskirstytinas pirkimo ir (arba) importo PVM tenka tik šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

Komentaras

1. Tais atvejais, kai PVM mokėtojo, vykdančio mišrią veiklą, apskaičiuota proporciniu būdu atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis, tenkanti PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, sudaro ne mažiau 95 procentų visos skirstomosios pirkimo (importo) PVM sumos, visa veikla laikoma PVM apmokestinama, ir visą pirkimo (importo) PVM sumą, kurios nebuvo galima tiesiogiai

priskirti nei PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nei PVM neapmokestinamai veiklai, galima atskaityti. Tokiu atveju PVM deklaracijos FR0600 formos 28 laukelyje įrašoma „100%“.

Pavyzdys

Įmonės, teikiančios PVM apmokestinamas ir PVM neapmokestinamas paslaugas įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, nepriskirtinų tiesiogiai nei PVM apmokestinamai, nei neapmokestinamai veiklai, per mokesčio laikotarpį sudarė 5 000 litų .

Tarkime, įmonės pagal prognozuojamus 2010 metų rodiklius gautų pajamų (iš viso – 1 mln. litų) struktūra tokia: 960 000 litų – iš PVM apmokestinamų paslaugų teikimo, 40000 litų – iš PVM neapmokestinamų paslaugų teikimo. PVM atskaitos dalis - 96 proc.(960000/(960000+40000)).

Išvada: įmonė gali atskaityti 100 procentų, t.y. 5 000 litų skirstomo pirkimo PVM (įstatymo 60 straipsnio 6 dalis). Į PVM deklaracijos FR0600 formos 28 laukelį įrašoma 100 %, o į 35 laukelį – 5 000 Lt.

7. Šio straipsnio 1-6 dalyse nustatyta tvarka apskaičiuotas šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai tenkantis pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti įtraukiamas į PVM mokėtojo PVM atskaitą.

Komentaras

1. PVM mokėtojas, apskaičiavęs šio straipsnio nustatyta tvarka 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai tenkančią pirkimo (importo) PVM sumą ar sumos dalį, turi teisę ją įtraukti į PVM atskaitą ir nurodyti šias atskaitomas PVM sumas atitinkamos mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 35 laukelyje.

8. Šiame straipsnyje nurodyta pirkimo ir (arba) importo PVM dalis (procentais), kuri gali būti atskaitoma, turi būti išreikšta sveikuoju skaičiumi.

Komentaras

Kadangi pagal šios dalies nuostatas pirkimo ir (arba) importo PVM dalis (procentais), kuri gali būti atskaitoma, turi būti išreikšta sveikuoju skaičiumi, todėl apskaičiuota PVM atskaitos dalis procentais turi būti suapvalinta iki sveikų skaičių.

Tarybos direktyvos 112/EB 175 straipsnyje yra nustatyta, kad: „atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus“. Atsižvelgiant į šias nuostatas ir į Europos Teisingumo Teismo sprendime byloje C-488/07 suformuotus principus, apskaičiuota ir nustatyta procentais atskaitoma proporcinga pirkimo (importo) PVM dalis turi būti apvalinama iki artimiausio didesnio sveikąjo skaičiaus (pvz., 25,2 procentų laikomi 26 procentais).

(PVMĮ 60 str. 8 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-05-25 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-5063)

61 straipsnis. Specialios nuostatos dėl PVM atskaitos už fizinio asmens įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą

Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigyto ar importuoto ilgalaikio materialiojo turto, taip pat su šiuo turtu susijusių kitų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM dalį, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo straipsnio nuostatas Lietuvos Respublikos finansų ministras 2004 m. balandžio 8 d. [įsakymu Nr. 1K-112](#) „Dėl pirkimo ir (arba) importo pridėtinės vertės mokesčio dalies, kuri gali būti įtraukta į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, už fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat už susijusias su šiuo turtu kitas prekes ir (arba) paslaugas patvirtinimo“ patvirtino Pirkimo ir (arba) importo PVM dalį, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą, už fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat su šiuo turtu susijusias kitas prekes ir (arba) paslaugas.

2. Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, įsigijęs arba importavęs ilgalaikį materialųjį turtą, turi teisę jį ar jo dalį priskirti savo ekonominei veiklai vykdyti.

Ilgalaikio materialiojo turto ar jo dalies priskyrimas ekonominei veiklai vykdyti turi būti deklaruotas vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. [įsakymu Nr. 372](#) (2009 m. lapkričio 30 d. įsakymo Nr. VA-87 redakcija) patvirtintomis Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir/arba kitai ekonominei veiklai FR00457 formos ir jos papildomo lapo FR0457P formos pildymo bei pateikimo mokesčių administratoriui taisyklėmis.

62 straipsnis. Neatskaitomas pirkimo ir importo PVM bei pirkimo ir importo PVM, kurio atskaita apribota

1. Įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM, tiesiogiai ar proporcingai priskirtas kitai, negu nurodyta šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje, veiklai, negali būti atskaitomas, jeigu šio Įstatymo XII skyriuje nenustatyta kitaip.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 58 straipsnio nuostatas PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą prekių ir paslaugų, skirtų PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai (t. y. PVM apmokestinamai veiklai ir veiklai, kuri nėra PVM objektas, bet PVM atskaita jai galima) vykdyti, pirkimo (importo) PVM sumas. Todėl prekių ir paslaugų, skirtų kitai veiklai, negu nurodyta PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje, vykdyti, pirkimo (importo) PVM neatskaitomas. Neatskaitoma pirkimo (importo) PVM suma gali būti priskirta tiesiogiai, jeigu tai įmanoma nustatyti pagal mokėtojo apskaitos duomenis, arba proporcingai (taikant „atlygio“ arba kitą 60 straipsnyje nustatytą kriterijų. Tiesiogiai priskirta kitai, negu nurodyta PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai, veiklai pirkimo PVM suma įrašoma tik kaip pirkimo PVM suma į PVM deklaracijos 25 laukelį.

2. Negali būti atskaitomas:

1) pirkimo ir (arba) importo PVM už reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus nepriskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų, taip pat 50 procentų pirkimo ir (arba) importo PVM už reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų;

Komentaras

1. Taikant šias PVM įstatymo nuostatas, svarbu atskirti, ar PVM mokėtojas įsigytas prekes bei gautas paslaugas panaudojo reprezentacijai ar reklamai.

Sprendžiant klausimą, ar juridinio asmens įsigytos prekes (paslaugas) buvo skirtos reprezentacijai, atsižvelgiama į Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, ar fizinio asmens, vykdančio individualią veiklą, įsigytos prekės (paslaugos) skirtos reprezentacijai – į Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas. Tuo tarpu dėl reklamai įsigytų prekių reikia atsižvelgti į ESTT praktiką.

ESTT priimtuose sprendimuose pažymėjo, kad reklamos paslaugų samprata apima bet kokią reklaminę veiklą, kurios tikslas yra informuoti visuomenę apie tam tikrus produktus ar paslaugas bei jų savybes, siekiant padidinti minėtų prekių ar paslaugų pardavimą.

Taip pat ESTT sprendime C-68/92 *Commission of the European Communities v French Republic* konstatavo, kad paslaugos, kurios sudaro neatsiejamą reklamos kampanijos dalį ir tokiu būdu prisideda prie reklaminės žinutės perdavimo (kaip tai yra tokiu atveju, kai teikiamos pagalbinių priemonių, naudojamų konkrečiai reklamai, pagaminimo paslaugos, pavyzdžiui, reklaminių stendų sukonstravimas, reklaminių leidinių spausdinimas ir pan.), yra priskiriamos prie reklamos paslaugų.

Atsižvelgiant į tai, reklamai skirtos prekės (paslaugos) yra susijusios su apmokestinamojo asmens vykdoma ekonomine veikla ir todėl, jei PVM mokėtojas vykdo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, jis įsigytų ir panaudotų reklamai prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą be apribojimų (išskyrus apribojimus dėl PVM mokėtojo veiklos „mišrumo“).

2. Juridinis asmuo PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti reprezentacijai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo ar importo PVM, tačiau ne daugiau kaip 50 proc. tokių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos ir jei tokios išlaidos pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas yra priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų.

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).

3. Individualią veiklą vykdančio fizinio asmens, įsiregistravęs PVM mokėtoju, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne daugiau kaip 50 proc. reprezentacijai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumos ir jei tokios išlaidos gali būti atskaitomos iš individualios veiklos pajamų pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, vykdančio individualią veiklą (teikia vertimo paslaugas), patyrė išlaidų 242 Eur (apmokestinamoji vertė – 200 Eur, PVM – 42 Eur) vaišindamas verslo partnerius. Šiuo atveju fizinis asmuo PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą 50 proc. šių patirtų išlaidų pirkimo PVM, t. y. 21 Eur.

Šiuo atveju nei PVM įstatymo 5 straipsnio, nei 8 straipsnio nuostatos netaikomos, t. y. pardavimo PVM nuo vaišių vertės skaičiuoti nereikia.

4. Tuo pačiu, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad padovanojus reprezentacines dovanas, kurių vertė yra didesnė už Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 nustatytą „nedidelės vertės dovanos“ – 75 Eur – limitą, pardavimo PVM skaičiuojamas nuo visos tų prekių įsigijimo vertės (pasigaminimo) savikainos, šiuo atveju į PVM atskaitą įtraukiama 100 proc. šių prekių pirkimo (importo) PVM (žr. PVM įstatymo 5 straipsnio komentarą).

5. Reprezentacinėms vaišinimo išlaidoms, įskaitant ir tuos atvejus, kai PVM mokėtojas tam tikslui įsigyja saldinius, kavos, arbatos ar pan. prekes (t. y. ne maitinimo paslaugas), taikomos tos pačios nuostatos, susijusios su PVM atskaita, t. y. gali būti atskaitoma 50 proc. pirkimo (importo) PVM.

Pažymėtina, kad šiuo atveju netaikomas PVM įstatymo 5 straipsnis (kadangi vaišinimas reprezentacijos tikslais nėra „dovanojimas“), o reprezentacijos išlaidos laikomos susijusiomis su PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytos veiklos vykdymu.

1 pavyzdys

Įmonė, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, įsigijo 5 rašiklius su įmonės simbolika reprezentacijai. Vieno rašiklio įsigijimo kaina – 12,10 Eur (apmokestinamoji vertė – 10 Eur, PVM – 2,10 Eur). 50 proc. pirkimo PVM, t. y. 1,05 Eur gali įtraukti į PVM atskaitą. Padovanojus rašiklius (po vieną) verslo partneriams, pardavimo PVM neskaičiuojamas, kadangi vertė neviršija Vyriausybės nutarimu Nr. 861 nustatyto limitu (75 Eur).

2 pavyzdys

Įmonė prekiauja įvairiais indais, parduoda taures, kurių (komplekto) įsigijimo kaina – 121 Eur (apmokestinamoji vertė – 100 Eur, PVM – 21 Eur). Pirkimo PVM atskaitomas visas (prekės įsigytos perparduoti). Vieną tokį taurių komplektą, kurio įsigijimo kaina 121 Eur, įmonė panaudoja reprezentacijai (padovanoja verslo partneriui). Kadangi vertė viršija Vyriausybės nutarimu Nr. 861 nustatytą „nedidelės vertės dovanos“ limitą, turi būti apskaičiuota 21 Eur pardavimo PVM (nuo apmokestinamosios vertės, t. y. nuo 100 Eur). Kadangi už reprezentacijai panaudotą prekę apskaičiuotas pardavimo PVM, tai PVM atskaita netikslinama.

3 pavyzdys

Įmonė prekiauja įvairiais indais, tačiau vieną taurių komplektą, kurio įsigijimo kaina – 60,50 Eur (apmokestinamoji vertė – 50 Eur, PVM – 10,50 Eur) ir kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą 100 proc., padovanojo verslo partneriui. Tokiu atveju pardavimo PVM neskaičiuojamas, bet PVM atskaita tikslinama (mažinama 50 proc., t. y. 5,25 Eur), kadangi prekės sunaudotos reprezentacijai, o galima pirkimo PVM atskaita tokiu atveju – 50 proc.

4 pavyzdys

Įmonė, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, patyrė išlaidų 605 Eur (apmokestinamoji vertė – 500 Eur, PVM – 105 Eur) vaišindama verslo partnerių atstovus restorane (ar vaišės buvo

organizuotos įmonės patalpose). 50 proc. pirkimo PVM, t. y. 52,5 Eur gali būti įtraukti į PVM atskaitą.

Šiuo atveju nei PVM įstatymo 5 straipsnio, nei 8 straipsnio nuostatos netaikomos, t. y. pardavimo PVM nuo vaišių vertės skaičiuoti nereikia.

6. Kai PVM mokėtojas vykdo mišrią veiklą, t. y. PVM apmokestinamą ir PVM neapmokestinamą veiklą ir patiria reprezentacinių išlaidų, tai, be aukščiau nurodytų apribojimų PVM atskaitai, jis turi atsižvelgti ir į apribojimus, nustatytus PVM įstatymo 59 straipsnyje, pagal kuriuos negali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, tiesiogiai ar proporcingai skirtas kitai, negu PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai. Kitaip tariant, jei PVM mokėtojas vykdo mišrią veiklą ir patiria su šia veikla susijusių reprezentacinių išlaidų, tai jis turi teisę atskaityti ne daugiau kaip 50 proc. tokių išlaidų pirkimo PVM, tačiau taip pat turi atsižvelgti ir į apribojimus, nustatytus mišriai veiklai (pvz., jei įmonė mišriai veiklai taiko 60 proc. PVM atskaitos procentą, tai reprezentacijai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM ji turės teisę įtraukti 60 proc. nuo 50 proc. patirtų išlaidų pirkimo PVM; jei mišriai veiklai taiko 45 proc. PVM atskaitos procentą, tai ir reprezentacijai įsigytų prekių (paslaugų) ji turės teisę įtraukti 45 proc. nuo 50 proc. patirtų išlaidų pirkimo PVM).

Kadangi, apribojimai, nustatyti mišriai veiklai, kai taikomas pajamų kriterijus, siejami su faktiškai per mokestinį laikotarpį (mokestinius metus) gautomis pajamomis, ir einamaisiais metais praktiškai nėra galimybės tiksliai apskaičiuoti atskaitomos PVM sumos, todėl mokestiniams metams pasibaigus, PVM mokėtojas turi, vadovaudamasis faktiniais praėjusių metų duomenimis, apskaičiuoti tikslią atskaitomo PVM sumą ir, jei faktiškai atskaityta PVM suma skiriasi nuo apskaičiuotos, patikslinti atskaitomą PVM. Jeigu pagal faktinius rodiklius apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina prekių (paslaugų) 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. Skirtumas, susidaręs, dėl mišriai veiklai pritaikyto PVM atskaitos procento pasikeitimo turi būti apskaičiuotas metinėje PVM deklaracijoje (FR0516 forma).

7. Pažymėtina, kad iki 2017-12-31 PVM mokėtojai turėjo teisę į PVM atskaitą įtraukti reprezentacijai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM, tačiau tik tiek, kiek atitinkamas išlaidas galima buvo priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal tuo metu galiojusias Pelną mokesčio įstatymo nuostatas, t. y. 75 proc. tokių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos.

Nuo 2018-01-01 PVM mokėtojai turi teisę į PVM atskaitą įtraukti 50 proc. reprezentacijai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM, jei tokios išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų, neatsižvelgiant į Pelną mokesčio bei Gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose nustatytą 2 proc. pajamų kriterijų.

(PVMĮ 62 str. 2 d. 1 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2022-08-09 raštą Nr. (18.2-31-2Mr)-RM-27138).

2) už kitą asmenį šio Įstatymo 15 straipsnio 7 dalies 2 punkte nurodytais atvejais sumokėtas pirkimo arba importo PVM;

Komentaras

1. Kaip nustatyta PVM įstatymo 15 straipsnio 7 dalies 2 punkte, į įmonės patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamąją vertę neįtraukiamos sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairus mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus. Tai reiškia, kad nuo gautų iš kitų asmenų minėtų kompensacijos sumų neskaičiuojamas pardavimo PVM. Atskirais atvejais kitas asmuo gali už pirkėją (klientą) sumokėti ir pirkimo (importo) PVM ir už tą kitą asmenį sumokėtas pirkimo ar importo PVM negali būti atskaitomos. Tokiu atveju, kompensuojama suma turėtų padengti PVM mokėtojo patirtas trečiųjų asmenų naudai (kartu su pirkimo (importo) PVM).

Pavyzdys

Muitinės tarpininkas už atstovaujamąjį asmenį sumokėjo į muitinės sąskaitą 10000 Lt importo PVM už išleistas laisvai cirkuliuoti prekes. Muitinės tarpininkas yra PVM mokėtojas ir už savo teikiamą atstovavimo paslaugą išrašė klientui PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 200 Lt atstovavimo paslaugos vertę ir 42 Lt PVM. Be to, šioje PVM sąskaitoje faktūroje, kaip papildomą informaciją, muitinės tarpininkas nurodė už klientą sumokėtą į muitinės sąskaitą 10000 Lt importo PVM, kurį klientas jam kompensuoja (Minėtos kompensacijos sumai muitinės tarpininkas gali išrašyti klientui ir atskirą laisvos formos dokumentą). Vadovaujantis PVM įstatymo 15 straipsnio nuostatomis, į muitinės tarpininko suteiktų paslaugų apmokestinamąją vertę gauta iš kliento minėtos kompensacijos suma (skirta jo patirtoms išlaidoms dėl importo PVM sumos už kliento importuotas prekes sumokėjimo į muitinės sąskaitą) neįtraukiama ir PVM nuo jos neskaičiuojamas.

Atitinkamai muitinės tarpininkas neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą už klientą sumokėtos į muitinės sąskaitą importo PVM sumos (10000Lt).

Analogiškai pašto siuntų vežėjai neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą į muitinės sąskaitą sumokėto importo PVM už įvežtas iš užsienio Lietuvos klientams pašto siuntas. Šias importo PVM sumas pašto siuntų vežėjams kompensuoja siuntų gavėjai.

3) pirkimo arba importo PVM už lengvąjį automobilį, skirtą vežti ne daugiau kaip 8 žmones (neskaičiuojant vairuotojo), arba nurodytos klasės automobilį, priskiriamą visureigių kategorijai, jeigu automobilis nebus tiekiamas arba išnuomojamas, taip pat juo nebus teikiamos keleivių vežimo už atlygį paslaugos. Tie patys apribojimai taikomi atskaitant pirkimo PVM už nurodytų kategorijų automobilių nuomą. Šie apribojimai netaikomi M1 klasės elektromobiliams, jeigu M1 klasės elektromobilio vertė neviršija 50 000 eurų (įskaitant PVM), ir nurodytų kategorijų automobiliams, jeigu jie pagal teisės aktus, reglamentuojančius transporto priemonių klasifikavimą ir kodavimą, priskiriami specialios paskirties transporto priemonėms;

***Pastaba.** 62 straipsnio 2 dalies 3 punkto nuostatos taikomos prekėms ir paslaugoms, dėl kurių prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį ar importo pridėtinės vertės mokestį atsirado nuo 2023-01-01.*

Komentaras

1. Pagal šio punkto nuostatas negali būti traukiamas į PVM atskaitą lengvųjų automobilių (iki 8 vietų neskaiciuojant vairuotojo) pirkimo ar importo PVM, jeigu šis automobilis nėra įsigytas:

- 1) perpardavimui;
- 2) automobilių nuomos paslaugoms teikti;
- 3) keleivių pervežimo už atlygį paslaugoms teikti (pvz. taksi).

2. Svarbu pažymėti, kad tie patys apribojimai taikomi ir tuo atveju, kai automobilis yra įsigijamas ne nuosavybės teise ar pagal sutartį, kurioje numatyta nuosavybės teisės perėjimas įmokėjus paskutinę įmoką, o išsinuomojamas - pirkimo PVM nuo nuomos mokėjimų taip pat negali būti atskaitomas, jeigu automobilis nėra skirtas naudoti nė vienam iš paminėtų tikslų.

3. Apribojimai netaikomi specialios paskirties lengviesiems automobiliams. Sprendžiant ar transporto priemonė yra priskiriama prie specialiosios paskirties transporto priemonių, reikėtų atsižvelgti į jos registracijos dokumentus. Valstybinės kelių transporto inspekcijos prie Susisiekimo ministerijos viršininko 2008 m. gruodžio 2 d. įsakymu Nr. 2B-479 patvirtintuose Motorinių transporto priemonių ir jų priekabų kategorijų ir klasių pagal konstrukciją reikalavimuose nustatyta, kad M kategorijos M₁ klasei priskiriama transporto priemonė keleiviams vežti, turinti ne daugiau kaip 8 sėdimas vietas keleiviams ir 1 sėdimą vietą vairuotojui (lengvasis automobilis). Specialios paskirties transporto priemonės – M, N ir O kategorijų transporto priemonės, kurių pagrindinė paskirtis specialia įranga atlikti specialias funkcijas, pvz., SA- gyvenamasis automobilis; SB- šarvuotasis automobilis; SC – medicininės pagalbos automobilis, ST – mokomosios transporto priemonės (t. y. transporto priemonės su papildoma valdymo įranga vairavimo instruktoriui) ir pan. Kaip nustatyta minėtuose reikalavimuose, transporto priemonės kodas - tai tam tikrų arabiškų skaitmenų ir didžiųjų lotyniškų raidžių junginys. Kodą sudaro trys dalys. Trečioji kodo dalis susideda iš dviejų simbolių ir ji pildoma tik specialios paskirties transporto priemonėms.

1 pavyzdys

UAB X teikia A, B ir BE kategorijos vairavimo mokymo paslaugas. Dalis teikiamų vairavimo mokymo paslaugų apmokestinamos PVM, dalis – neapmokestinamos. UAB X įsigyja vairavimo mokymams skirtus tris lengvuosius automobilius su papildoma valdymo įranga vairavimo instruktoriui.

Ar gali UAB X vairavimo mokymams skirtų lengvųjų automobilių pirkimo PVM traukti į PVM atskaitą?

Pagal Valstybinės kelių transporto inspekcijos prie Susisiekimo ministerijos viršininko 2008 m. gruodžio 2 d. įsakymu Nr. 2B-479 patvirtintų Motorinių transporto priemonių ir jų priekabų kategorijų ir klasių pagal konstrukciją reikalavimų 18.20 punktą vairavimo mokymams skirtos transporto priemonės priskiriamos specialios paskirties transporto priemonėms, kurių pirkimo PVM atskaitai nėra taikomi PVM įstatymo 62 straipsnio 3 dalyje nustatyti apribojimai.

Pateiktu atveju UAB X vykdo mišrią - PVM apmokestinamą ir PVM neapmokestinamą veiklą. Tokiu atveju UAB X į PVM atskaitą gali traukti vairavimo mokymams skirtų lengvųjų automobilių pirkimo PVM dalį, skirtą PVM apmokestinamoms vairavimo paslaugoms teikti.

4. Po 2002 m. liepos 1d. įsigytus lengvuosius automobilius, kurių pirkimo (importo) PVM nebuvo atskaitytas, PVM mokėtojas parduoda kitiems asmenis be PVM (pagal PVM įstatymo 33 straipsnio 1 dalies 2 punktą), o perdavus juos kaip turtinį įnašą, panaudojus PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, jiems nebus taikomos nei PVM įstatymo 5 straipsnio, nei 8, nei 9 straipsnių nuostatos.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanči PVM apmokestinamąją veiklą 2009 m. spalio mėnesį nusipirko įmonės reikmėms naują lengvąjį automobilį už 55000 Lt, kurio pirkimo PVM sudarė 11550 Lt. Vadovaujantis PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatomis įmonė neįtraukė į PVM atskaitą šio lengvojo automobilio pirkimo PVM sumos. Po metų eksploatacijos ši įmonė pardavė minėtą lengvąjį automobilį kitai įmonei už 30000 Lt. Kadangi įmonė A nebuvo įtraukusi į PVM atskaitą lengvojo automobilio, įsigyto po 2002-07-01, pirkimo PVM sumos, tai pardavusi šį automobilį, vadovaujantis PVM įstatymo 33 straipsnio nuostatomis, nuo automobilio pardavimo kainos neturi apskaičiuoti pardavimo PVM.

2 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanči PVM apmokestinamąją veiklą 2009 m. spalio mėnesį nusipirko įmonės reikmėms naują lengvąjį automobilį už 60000 Lt, kurio pirkimo PVM sudarė 12600 Lt. Vadovaujantis PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatomis įmonė neįtraukė į PVM atskaitą šio lengvojo automobilio pirkimo PVM sumos. Nuo 2010 m. sausio 1 d. įmonė šį automobilį neatlygintinai pagal panaudos sutartį perdavė laikinam naudojimui įmonei B. Kadangi šio automobilio pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, tai perdavusi šį automobilį neatlygintinai laikinam naudojimui kitai įmonei, įmonė A (jeigu ji nepadarė jokios susijusios su šiuo automobiliu PVM atskaitos), neturi apskaičiuoti paslaugų suvartotų PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti pardavimo PVM (t.y. įmonei A netaikomos PVM įstatymo 8 straipsnio nuostatos.)

5. Tiems lengviesiems automobiliams, kurių pirkimo ar importo PVM buvo visas ar iš dalies atskaitytas iki PVM įstatymo įsigaliojimo (iki 2002 m. liepos 1 d.), o taip pat tiems lengviesiems automobiliams, kurių pirkimo ar importo PVM buvo visas ar iš dalies atskaitytas po įstatymo įsigaliojimo, kadangi tai leidžia daryti PVM įstatymo nuostatos (pvz. taksi firmų automobiliai) bus taikomos PVM įstatymo 5, 8 ar 9 straipsnių nuostatos, be to, dažnu atveju jiems bus taikytinos 67 ir 128 straipsnių nuostatos dėl PVM atskaitos tikslinimo 5 metus nuo PVM atskaitos momento (kai pagal Pelno mokesčio įstatymą taikytinas 6 ar 10 metų nusidėvėjimo normatyvas).

6. Įsigytų prekių ir paslaugų (kuro, tepalų, padangų, lengvųjų automobilių saugojimo, plovimo ar remonto paslaugų pan.), susijusių su PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje naudojamų lengvųjų automobilių panaudojimu, pirkimo (importo) PVM atskaitomas bendra tvarka.

7. Šios 2 dalies nuostatos netaikomos, kai PVM mokėtojas, vykdančias lengvųjų automobilių detalių tiekimo veiklą, importuotus ar įsigytus naudotus lengvuosius automobilius išardo ir parduoda jų detales, apskaičiuodamas už jas pardavimo PVM. Šios 62 str. 2 dalies prasme lengvasis automobilis suprantamas kaip transporto priemonė, skirta kroviniams ar keleiviams vežti, o tuo tarpu PVM mokėtojas, vykdančias lengvųjų automobilių detalių tiekimo veiklą, lengvąjį automobilį perka ne kaip transporto priemonę, o kaip visumą detalių, kurias jis vėliau parduoda, už jas apskaičiuodamas pardavimo PVM. Todėl PVM mokėtojas, vykdančias PVM apmokestinamą lengvųjų automobilių detalių tiekimą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų (importuotų) lengvųjų automobilių, kurių detalės bus tiekiamos, pirkimo (importo) PVM."

(PVMĮ 62 str. 2 dalies 3 p. papildytas pagal VMI prie FM 2015-12-15 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-27033)).

4) pirkimo PVM už keleivių vežimo šios dalies 3 punkte nurodytų kategorijų automobiliais paslaugą, jeigu PVM mokėtojas nedalyvauja šios paslaugos teikimo sandoryje kaip neatsiskleidęs tarpininkas.

Komentaras

1 Jeigu PVM mokėtojas, vietoj lengvojo automobilio pirkis pvz. taksi paslaugas arba kitas keleivių pervežimo lengvaisiais automobiliais paslaugas, tokių paslaugų pirkimo PVM negalės būti atskaitytas. Šis apribojimas netaikomas tik neatsiskleidusiems tarpininkams, t.y. PVM mokėtojams, kurie įsigyja šią paslaugą ir ją „perparduoda“ savo vardu.

Pavyzdys

Reklamos agentūra, PVM mokėtoja, gavo užsakymą suorganizuoti uždarą renginį, į kurį užsakovo svečiai turėjo būti atvežti lengvosiomis taksi mašinomis. Kadangi reklamos agentūra užsakovui išrašė ne tik suteiktą jam reklamos paslaugų PVM sąskaitą faktūrą, bet ir perparduotų transporto taksi paslaugų PVM sąskaitą faktūrą, kurioje apskaičiavo standartinio tarifo PVM nuo šių paslaugų vertės, tai reklamos agentūra gali atskaityti pirkimo PVM, išskirtą taksi firmos išrašytoje PVM sąskaitoje-faktūroje.

2. Tai reiškia, kad tuo atveju, kai PVM mokėtojas yra galutinis keleivių vežimo lengvuoju automobiliu paslaugos gavėjas, jis šios paslaugos pirkimo PVM atskaityti negali.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, neturi savo lengvųjų automobilių, todėl jos vadovą į darbą ar kitais reikalais lengvuoju automobiliu vežioja įmonė B ir už šią paslaugą išrašo įmonei A PVM sąskaitą faktūrą, kurioje išskiria standartinio tarifo dydžio PVM sumą. Įmonė A pirkimo PVM už tokias keleivių vežimo paslaugas PVM atskaitos daryti negali.

2 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, neturi savo lengvojo automobilio. Todėl atvykusiems į įmonę savo filialo darbuotojams darbo reikalais nuvežti į kitą Lietuvos miestą įmonė užsisakė taksi paslaugas firmoje, teikiančioje šias paslaugas. Už suteiktas taksi paslaugas išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtos PVM sumos įmonė A neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą.

3. Šio Įstatymo XII skyriuje nustatyti ir kiti atvejai, kai prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM negali būti atskaitomas.

Komentaras

1. PVM įstatymo XII skyriuje, kuris reglamentuoja specialių apmokestinimo PVM schemų taikymą, nustatyti atvejai kai asmenys, kuriems taikomos specialios apmokestinimo schemas, neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą jiems išrašytose įsigytų prekių (paslaugų) įsigijimo PVM sąskaitose faktūrose ar kituose apskaitos dokumentuose išskirtų pirkimo PVM sumų ar importo dokumentuose nurodytų ir sumokėtų importo PVM sumų, būtent:

1) ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, neturi teisės įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM atskaitą;

2) PVM mokėtojai, kurie už tiekiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus PVM skaičiuoja nuo maržos, neturi teisės traukti į PVM atskaitą šių prekių pirkimo (importo) PVM, kadangi šios PVM sumos įtraukiamos į maržos skaičiavimą;

3) kelionės organizatoriai, kurie už suteiktas turizmo paslaugas PVM skaičiuoja nuo maržos, neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą tretiesiems asmenims sumokėto ar mokėtino pirkimo PVM už iš jų įsigytas turizmo paslaugas, kadangi šios PVM sumos įtraukiamos į maržos skaičiavimą.

2. Detalesni specialių apmokestinimo PVM schemų paaiškinimai pateikti 97 –110 straipsnių komentaruose.

63 straipsnis. Iki įregistravimo PVM mokėtoju įsigytos ir (arba) importuotos prekės ir (arba) paslaugos.

1. PVM mokėtojas turi teisę prekių ir (arba) paslaugų, įsigytų ir (arba) importuotų iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo ir (arba) importo PVM, laikantis šio skyriaus nuostatų ir šiame straipsnyje nustatytų apribojimų, įtraukti į PVM atskaitą, jeigu jos bus naudojamos to PVM mokėtojo šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

Komentaras

1. Asmenys, tapę PVM mokėtojais, gali atskaityti ir iki įregistravimo PVM mokėtojais dienos įsigytų prekių PVM sąskaitose faktūrose, importo deklaracijose ar kituose juridinę galią turinčiuose dokumentuose nurodytas pirkimo (sumokėto importo) PVM sumas, jeigu įsigytos prekės ar paslaugos bus naudojamos įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje. Jeigu iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigytos prekės yra skirtos perpardavimui, atskaitoma PVM suma nustatoma pagal jų likutį įsiregistravimo PVM mokėtoju dieną.

Pavyzdys

Prekybos įmonė, numatanti, kad jos pajamos už parduotas PVM apmokestinamas prekes per praėjusius 12 mėnesių viršys 100 tūkst. litų, 2009 m. spalio 20 d. pateikė teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai prašymą įregistruoti ją PVM mokėtoja. Mokesčių inspekcija įregistravo ją PVM mokėtoja nuo 2009 11 01. Įmonė iš kitų PVM mokėtojų turėjo įsigijusi skirtų pardavimui 500 dulkių siurblių už 100000 Lt, kurių pirkimo PVM sąskaitose faktūrose buvo išskirta 21000 Lt PVM suma. 2009 m. lapkričio 1 dieną padariusi inventurizaciją, įmonė nustatė, kad minėtų prekių likutis sudaro 200 vienetų, arba 40 procentų įsigytų prekių, kurių pirkimo PVM suma buvo 21000 Lt. PVM suma, tenkanti neparduotam prekių likučiui, sudaro 4410 Lt. Kadangi po įsiregistravimo PVM mokėtoja šios prekės turės būti parduotos su PVM, tai 40 procentų pirkimo PVM sumos – 7200 Lt (21000 x 40 proc.) įmonė įrašo į 2009 metų lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 30 laukelį.(nuo 2010-01-01 – į 35 laukelį).

2. Analogiškai į PVM atskaitą gali būti įtraukta ir gamybinę, paslaugų teikimo veiklą vykdančių PVM mokėtojų atskaitoma iki įsiregistravimo PVM mokėtojais įsigytų prekių, žaliavų, medžiagų pirkimo (importo) PVM suma (jeigu ji buvo išskirta šių prekių įsigijimo dokumentuose arba apskaičiuota importo deklaracijoje ir sumokėta į muitinės sąskaitą), kai šios prekės, žaliavos, medžiagos bus panaudotos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

Pavyzdys

Naujai įsisteigusi siuvimo gaminių įmonė, numatanti vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, padavė prašymą teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai savanoriškai įregistruoti ją PVM mokėtoja nuo 2009 m. gruodžio 15 d. Iki įsiregistravimo PVM mokėtoja ši įmonė buvo įsigijusi iš kitų PVM mokėtojų audinių, siūlų, sagų ir kitų prekių, skirtų drabužių siuvimui už 150000 Lt, pirkimo PVM suma nuo jų įsigijimo vertės sudarė 31500 Lt. Iki įsiregistravimo PVM mokėtoja, ši įmonė dar nebuvo pradėjusi gamybos ir nebuvo panaudojusi įsigytų prekių. Atsižvelgiant į tai, kad įmonės iki įsiregistravimo PVM mokėtoja įsigytos prekės, jai tapus PVM mokėtoja, bus panaudotos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą visų šių prekių pirkimo PVM sumą – 31500 Lt ir parodyti ją gruodžio mėnesio PVM deklaracijos 30 laukelyje .(nuo 2010-01-01 – 35 laukelyje).

2.1. Galimi ir tokie atvejai, kai iki įsiregistravimo PVM mokėtoju asmuo (juridinis ar fizinis) įsigytas su PVM žaliavas, medžiagas ar kitas prekes jau yra panaudojęs savo gamyboje, ar kitoje veikloje (pvz., gamybinės įmonės – žaliavas perdavę į gamybą, arba iš žaliavų pagaminta produkcija, ūkininkas – trąšas, sėklas subėręs į dirvą ir pan.,), tačiau prekės, kurioms pagaminti buvo panaudotos minėtos žaliavos, bus patiekto (derlius nuimtas ir išauginta žemės ūkio produkcija bus parduota) po šio asmens įsiregistravimo PVM mokėtoju. Tokiu atveju, įsiregistravimo PVM mokėtoju dienai gali būti atskaityta šių panaudotų minėtoje gamyboje žaliavų kiekiui tenkanti pirkimo PVM sumos dalis tik tuo atveju, jeigu asmuo gali pateikti normatyvinius tokių žaliavų ar medžiagų sunaudojimo kiekius ar kitą informaciją, leidžiančią nustatyti, kokia įsigytų medžiagų, žaliavų dalis sunaudota gamyboje ir tenka tai produkcijai, kuri po jo įsiregistravimo PVM mokėtoju bus parduota su PVM (ar paslaugoms, kurios bus suteiktos su PVM).

2.2. Kai iki įsiregistravimo PVM mokėtoju buvo įsigytos paslaugos, jų pirkimo PVM gali būti atskaitytas tik tokiu atveju, jeigu PVM mokėtojas gali įrodyti šių paslaugų faktinį naudojimą 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje

3. Jeigu įsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo numato vykdyti ne tik PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, bet ir kitą veiklą, nesuteikiančią teisės į PVM atskaitą, tai toks asmuo turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne visą iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigytų prekių ir paslaugų, kurių pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitomas šiame straipsnyje nustatyta tvarka, o jos dalį, apskaičiuotą pagal PVM deklaracijos 28 laukelyje nurodytą procentą.

2. Į PVM atskaitą gali būti įtraukiama tik ta iki įregistravimo PVM mokėtoju įsigytų paslaugų, sudarančių PVM mokėtojo ilgalaikį nematerialųjį turtą, pirkimo PVM dalis, kuri atitinka iki įregistravimo PVM mokėtoju dar nenudėvėtą (neamortizuotą) to turto vertės dalį, apskaičiuotą vadovaujantis pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais.

Komentaras

1. Šios dalies nuostatos taikomos iki įsiregistravimo PVM mokėtoju asmenų, nurodytų Pelno mokesčio įstatyme, įsigytam nematerialiajam ilgalaikiam turtui, kuris nurodytas Lietuvos Respublikos [pelno mokesčio įstatymo](#) (toliau - PMI) 1 priedelyje ir kuris pagal PVM įstatymo nuostatas prilyginamas paslaugų įsigijimui. Tai gali būti asmens, iki įsiregistravimo PVM mokėtoju, įsigyta programinė įranga, įsigytos teisės ir kitas nematerialusis turtas. Į atskaitą PVM mokėtojas gali

įtraukti tik tą iki įregistravimo PVM mokėtoju įsigytų paslaugų, sudarančių PVM mokėtojo ilgalaikį nematerialųjį turtą, pirkimo PVM dalį, kuri atitinka iki įregistravimo PVM mokėtoju dar neamortizuotą to turto vertės dalį, apskaičiuotą vadovaujantis PMĮ nuostatomis.

Pavyzdys

Įmonė, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, 2009 m. rugsėjo mėnesį įsigijo programinę įrangą už 360000 Lt, PVM suma sudarė 75600 Lt, ir tą patį mėnesį pradėjo ją naudoti. Ši programinė įranga PMĮ 1 priedelyje nurodyta kaip nematerialusis turtas, kurio maksimalus amortizacijos laikotarpis 3 metai. Įmonė šiai programinei įrangai nustatė 3 metų amortizacijos laikotarpį. 2010 m. kovo 15 d. ši įmonė pateikė prašymą vietos valstybinei mokesčių inspekcijai įregistruoti ją PVM mokėtoja. Ji buvo įregistruota PVM mokėtoja nuo 2010 m. balandžio 1 d. Tarkim, įmonė pasirinko tiesioginį programinės įrangos amortizacijos skaičiavimo metodą ir taikė PMĮ 18 straipsnio 10 dalyje nustatytą amortizacijos skaičiavimo pradžios būdą, todėl už laikotarpį nuo 2009 m. rugsėjo mėnesio (nuo programinės įrangos įsigijimo laikotarpio) iki 2010 m. balandžio mėnesio (iki įsiregistravimo PVM mokėtoja momento) apskaičiavo 60000 Lt amortizacinių atskaitymų $[(360000/3/12 \times 6)]$, kur 6 – tai amortizacijos skaičiavimo laikotarpis mėnesiais iki įsiregistravimo PVM mokėtoju momento]. Reiškia, neamortizuota programinės įrangos vertės dalis įsiregistravimo PVM mokėtoja diena sudaro 300000 Lt $(360000 - 60000)$, o PVM suma, tenkanti šiai neamortizuotai vertės daliai yra 63000 Lt. Todėl įsiregistravusi PVM mokėtoja ir numatanti šią programinę įrangą naudoti vien PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, ši įmonė turi teisę įtraukti į PVM atskaitą 63000 Lt programinės įrangos pirkimo PVM ir įtraukti šią PVM sumą į PVM deklaracijos 35 laukelį

3. Į PVM atskaitą gali būti įtraukiama kito, negu nurodytas šio straipsnio 4 dalyje, ilgalaikio materialiojo turto, įsigyto arba importuoto iki įregistravimo PVM mokėtoju, pirkimo arba importo PVM dalis, atitinkanti iki įregistravimo PVM mokėtoju dar nenudėvėtą (neamortizuotą) to turto vertės dalį, apskaičiuotą vadovaujantis pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais.

Komentaras

1. Šios dalies nuostatos taikomos tokiam iki įsiregistravimo PVM mokėtoju asmenų, nurodytų Pelno mokesčio įstatyme, iki 2004-05-01 įsigytam arba importuotam materialiam ilgalaikiam turtui, kurio nusidėvėjimo laikotarpis nustatytas PMĮ 1 priedelyje trumpesnis kaip 5 metų, o nuo 2004-05-01 įsigytam ilgalaikiam turtui – trumpesnis kaip 4 metai nusidėvėjimo laikotarpis.

4. Iki įregistravimo PVM mokėtoju įsigyto arba importuoto ilgalaikio materialiojo turto, nurodyto šio Įstatymo 67 straipsnyje, pirkimo arba importo PVM dalis, atitinkanti metų skaičių, įregistravimo PVM mokėtoju dieną likusių iki šio Įstatymo 67 straipsnio 2 dalyje nurodyto 10 arba 5 metų termino pabaigos (šio termino pradžia laikoma tas kalendorinis mėnuo, kurį turtas įsigytas arba importuotas), gali būti traukiama į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Jeigu asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, iki 2004-05-01 buvo įsigijęs arba importavęs kilnojamąjį ilgalaikį turtą, nurodytą PVM įstatymo 67 straipsnyje, t. y. kurio nusidėvėjimo laikotarpis nustatytas PMĮ 1 priedelyje ne trumpesnis kaip 5 metai, o nuo 2004-05-01 įsigijęs tokį turtą, kuriam nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metai (mašinas ir įrengimus, geležinkelio riedmenis, baldus, ir kt.), tai šio turto pirkimo arba importo PVM dalis, atitinkanti metų skaičių, įregistravimo PVM mokėtoju dieną likusių iki PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodyto 5 metų termino pabaigos (šio termino pradžia laikoma tas kalendorinis mėnuo, kurį turtas įsigytas arba importuotas), gali būti traukiama į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Įmonė, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, 2009 m. rugsėjo mėn. įsigijo ofiso baldus, kurių vertė (be PVM) 50000 Lt, PVM suma – 10500 Lt. Nuo 2010 m. liepos 1 d. ši įmonė įregistruojama PVM mokėtoja ir vykdo tik PVM apmokestinamą veiklą. Nuo baldų įsigijimo iki įsiregistravimo PVM mokėtoja laikotarpio baldai įmonėje buvo naudoti 10 mėnesių, todėl įmonės įsiregistravimo PVM mokėtoja dienai baldų pirkimo PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio likutis yra 4 metai ir 2 mėnesiai (iš 5 metų atėmus 10 mėnesių, praėjusių nuo įsigijimo laikotarpio, arba 50 mėnesių). Įmonė galės įtraukti į PVM atskaitą 8750 Lt baldų pirkimo PVM sumos $[(10500/(12 \times 5) \times 50)]$. Šią atskaitomą PVM sumą įmonė turi įtraukti į 2010 m. kovo mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

2. Tuo atveju, kai neįsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo buvo įsigijęs nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, tai šio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pirkimo PVM sumos dalis, atitinkanti metų skaičių, įregistravimo PVM mokėtoju dieną likusių iki PVM įstatymo 2 dalyje nurodyto 10 metų termino pabaigos (šio termino pradžia laikoma tas kalendorinis mėnuo, kurį turtas įsigytas arba importuotas), gali būti traukiama į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Įmonė įsigijo pastatą 2009 m. sausio mėnesį už 2 mln. Lt (be PVM), PVM suma sudarė - 360000 Lt. Nuo 2010 m. sausio 1 d. įmonė įregistruojama PVM mokėtoja. Pastatas naudojamas įmonės gamybinei veiklai, kuri yra PVM apmokestinama.

Iki įmonės įsiregistravimo PVM mokėtoja pastatas įmonėje buvo naudotas 2 metus, todėl įsiregistravimo PVM mokėtoja dienai pastato pirkimo PVM atskaitos tikslinimo likutis yra 8 metai (iš 10 metų atėmus 2 metus, praėjusius nuo įsigijimo laikotarpio). Įmonė galės įtraukti į PVM atskaitą 288000 Lt pastato pirkimo PVM $(360000/10 \times 8)$. Šią atskaitomą PVM sumą įmonė turi įtraukti į 2010 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

5. Šio straipsnio nuostatos netaikomos įsigytoms ir (arba) importuotoms prekėms ir (arba) paslaugoms, sunaudotoms iki įregistravimo PVM mokėtoju pasigamintam ilgalaikiam turtui (įskaitant iki įregistravimo PVM mokėtoju atliktus esminius pastatų (statinių) pagerinimus).

Komentaras

1. Asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių (paslaugų), kurios dar iki jo įsiregistravimo PVM mokėtoju buvo sunaudotos pasigamintam ilgalaikiam turtui, arba jo esminiam pagerinimui, (importo) PVM sumų.

Pavyzdys

Asmuo iki įsiregistravimo PVM mokėtoju pasistatė ūkio būdu administracinį pastatą, kuriam buvo įsigijęs iš kitų mokėtojų statybines medžiagas, langus, duris, metalo konstrukcijas ir kitas prekes, kainomis su PVM. Kadangi šios medžiagos iki įsiregistravimo PVM mokėtoju buvo panaudotos ilgalaikio turto pasigaminimui, tai po įsiregistravimo PVM mokėtoju jų pirkimo PVM negali būti atskaitomas, nepaisant to, kad pats pastatas gali būti naudojamas 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje.

2. Įsiregistravęs PVM mokėtoju apmokestinamasis asmuo turi teisę įtraukti į PVM atskaitą iki jo įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigytų prekių ir/ar paslaugų, skirtų ar jau panaudotų ilgalaikio turto pasigaminimui bei pastato (statinio) esminiam pagerinimui atlikti, pirkimo (importo) PVM tuo atveju, jeigu minėto ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas arba pastato (statinio) esminis pagerinimas bus pabaigtas jau po šio asmens įsiregistravimo PVM mokėtoju dienos. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo ir pastato (statinio) esminio pagerinimo (nesvarbu, ar šis pastatas (statinys) priklauso asmeniui nuosavybės teise, ar naudojamas kitais pagrindais) įforminimas bei PVM apskaičiavimas paaiškintas PVM įstatymo 6 straipsnio komentare.

63¹ straipsnis. PVM mokėtoju neįregistruoto asmens įsigytos ir (arba) importuotos prekės ir (arba) paslaugos

1. PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir paslaugų, šio asmens faktiškai panaudotų šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM, laikydamasis šio skyriaus nuostatų ir šiame straipsnyje nustatytų apribojimų.

Komentaras

1. Kai ekonominę veiklą vykdančias PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo (tiek Lietuvos, tiek užsienio) įsigytas (importuotas) prekes bei įsigytas paslaugas panaudoja savo PVM įstatymo 58 straipsnyje nurodytai veiklai vykdyti, tai jis turi teisę šių prekių bei paslaugų pirkimo PVM (ar jo dalį) įtraukti į PVM atskaitą laikydamasis tų pačių PVM įstatymo VII skyriuje nustatytų nuostatų, kurios taikomos ir PVM mokėtojais įregistruotiems apmokestinamiesiems asmenims (žiūr. kitus PVM įstatymo VII skyriaus straipsnius ir šių straipsnių komentarus), bei papildomai laikydamasis šio straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatytų apribojimų.

2. Laikytina, kad aukščiau nurodytas apmokestinamasis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, panaudojo įsigytas prekes (paslaugas) PVM įstatymo 58 straipsnyje nurodytai veiklai vykdyti tokiais atvejais, jeigu įsigytos prekės (paslaugos) buvo panaudotos:

2.1. šio asmens šalies teritorijoje patiektoms prekėms (suteiktoms paslaugos), už kurias buvo apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą PVM.

Praktikoje dažnas atvejis, kai šie asmenys patys pavėluotai įsiregistruoja PVM mokėtojais, o iki įsiregistravimo PVM mokėtoju nuo sandorių, dėl kurių buvo viršyta 155 000 Lt riba (per paskutiniuosius 12 mėnesių) apmokestinamosios vertės apskaičiuoja mokėtiną į biudžetą PVM sumą

pagal PVM įstatymo 92 str. nurodytą formulę, ir pateikia PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos FR0608 formą. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo įgyja teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių bei paslaugų, kurios buvo sunaudotos tiekimams, nuo kurių apmokestinamosios vertės buvo apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma, pirkimo PVM.

Galimi ir tokie atvejai, kai viršijęs 155 000 Lt ribą apmokestinamasis asmuo nesiregistruoja PVM mokėtoju (pvz., dėl numatomos apyvartos sumažėjimo, dėl veiklos sezoniškumo ar dėl kitų priežasčių), tačiau analogiškai, kaip nurodyta aukščiau apskaičiuoja mokėtiną į biudžetą PVM sumą pagal PVM įstatymo 92 str. nurodytą formulę, ir pateikia PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos FR0608 formą. Tokiais atvejais šis asmuo taip pat gali pasinaudoti įsigytų prekių (bei paslaugų), panaudotų PVM apmokestintiems sandoriams vykdyti, PVM atskaita.

2.2. prekių teikimui (paslaugų teikimui), kurie pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą.

Kai PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo tiekia prekes kitos valstybės narės PVM mokėtojams, eksportuoja prekes į trečiąsias valstybes arba vykdo kitus prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandorius, kurie pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinami PVM taikant 0 proc. PVM tarifą (PVM įstatymo 49, 41, 35, 43 - 44, 45, 46, 48, 51, 52, 53, 42, 47 straipsniuose nurodytais atvejais), tai jis taip pat turi teisę šiems tiekimams sunaudotų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

2.3. PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytiems prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandoriams, kurių tiekimo (teikimo) vieta pagal PVM įstatymo nuostatas yra užsienio valstybė ir kurių pirkimo PVM gali būti atskaitomas (žiūr. PVM įstatymo 58 str. 1 dalies 2 punkto komentarą). Šiems sandoriams įvykdyti skirtų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM apmokestinamasis asmuo taip pat turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

3. Galimi ir kitokie PVM mokėtoju neįregistruoto apmokestinamojo asmens įvykdyti PVM įstatymo 58 straipsnyje nurodytos veiklos sandoriai, kuriems sunaudotų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM gali būti atskaitomas.

4. Pažymėtina, kad neįregistruotas PVM mokėtoju apmokestinamasis asmuo, norėdamas pasinaudoti teise į PVM atskaitą, per mokestinį laikotarpį įvykdytus aukščiau nurodytus prekių tiekimus (paslaugų teikimus), įskaitant ir apmokestinamus 0 proc. PVM tarifu bei tuos, kurių vieta pagal PVM įstatymo 58 str. 1 dalies 2 punkto nuostatas nelaikoma Lietuva, o pirkimo PVM gali būti atskaitomas, turi deklaruoti FR0608 formos (02 versija) Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitos, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 46-1545; 2012, Nr. 126-6367) atitinkamuose laukeliuose. Pvz., Prekių (paslaugų) tiekimų, apmokestinamų taikant 0 proc. PVM tarifą, apmokestinamoji vertė nurodoma FR0608 formos (02 versija) 22 laukelyje, už Lietuvos ribų įvykusių teikimų (ne PVM objektas Lietuvoje) apmokestinamoji vertė nurodoma 23 laukelyje.

FR0608 formos (02 versija) 24 laukelyje deklaruojama šio straipsnio 2 dalyje nurodyta tvarka apskaičiuota atskaitoma PVM suma.

2. Prekių ir (arba) paslaugų, panaudotų tik šio straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Skirtingai nuo PVM mokėtoju įregistruoto asmens, kuris turi teisę įsigytų prekių bei paslaugų, skirtų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą iš karto įsigijus šias prekes ir paslaugas, PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne iš karto įsigijus šias prekes bei paslaugas, o tik po to, kai jos buvo panaudotos jo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti (šio straipsnio 1 dalies komentare išvardintiems sandoriams vykdyti).

2. Apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą, tenkančią iki įsiregistravimo PVM mokėtoju PVM įstatymo nustatyta tvarka apmokestintiems PVM prekių teikimo bei paslaugų teikimo sandoriams, turėtų būti remiamasi šio asmens apskaitos duomenimis, t.y. jo turimose įsigytų prekių bei paslaugų PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis PVM sumomis bei atsižvelgiama kokia dalis su PVM įsigytų prekių bei paslaugų buvo faktiškai panaudota tiesiogiai ar netiesiogiai šio asmens įvykdytiems PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytiems sandoriams.

3. Jeigu PVM buvo apskaičiuotas už parduotas prekes (dalį prekių), kurios buvo įsigytos su PVM, tai į PVM atskaitą visų pirma gali būti įtraukta šių prekių pirkimo PVM suma, tenkanti parduotam prekių kiekiui (už kurį buvo apskaičiuotas PVM, arba kurioms taikomas 0 proc. PVM tarifas). Analogiškai su paslaugomis - jeigu įsigytos prekės bei paslaugos su PVM buvo visos sunaudotos apmokestinamojo asmens įvykdytiems paslaugų teikimo sandoriams, už kuriuos buvo apskaičiuotas PVM, arba apmokestinamiems PVM taikant 0 proc. PVM tarifą, arba paslaugų teikimo sandoriams, kurių teikimo vieta nelaikoma Lietuva (PVM įstatymo 58 str. 1 dalies 2 punktas), tai šių įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM visas gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

1 pavyzdys

Įmonė X, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, užsiimanti pramoninių prekių perpardavimu, 2013 m. gegužės mėnesį viršijo 155 000 Lt ribą (per paskutiniuosius 12 mėnesių). Kadangi įmonė pavėluotai pateikė prašymą įregistruoti ją PVM mokėtoja, tai PVM mokėtoja ji buvo įregistruota tik nuo 2013-07-01.

2013 m. gegužės mėnesį sudarytų sandorių suma, dėl kurios buvo viršyta 155 000 Lt riba, sudarė 45 000 Lt; birželio mėnesį - 30 000 Lt.

Tarkime, kad perparduodamas pramonines prekes įmonė X perka iš Lietuvos PVM mokėtojų, kurie išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodo prekės vieneto kainą su PVM ir be PVM, bei išskiria PVM sumas atskirai. Šiuo atveju galima apskaičiuoti PVM pirkimo PVM sumas tiesiogiai tenkančias parduotoms prekėms.

2013 m. gegužės mėnesį iš viso buvo parduota prekių už 53 000 Lt. Pagal apskaitos duomenis galima nustatyti, kad gegužės mėnesį pagal įvykdytus sandorius, dėl kurių buvo viršyta 155 000 litų riba ir kurie sudarė 45 000 Lt, buvo parduota 300 vienetų prekių, kurių pirkimo PVM suma (nurodyta pirkimo PVM sąskaitose faktūrose) sudaro 2500 Lt ir 250 vienetų prekių, kurių pirkimo PVM suma sudarė 1650 Lt. Vadinasi, iš viso gegužės mėnesį parduotoms apmokestintoms PVM prekėms tenkanti PVM atskaitos suma sudaro 4150 Lt (2500+1650);

Įmonė X pateiktoje gegužės mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje FR0608 formos (02 versija) mokėtiną į biudžetą PVM sumą turi apskaičiuoti taip:

pateiktų prekių pardavimo PVM suma: – 7 810 Lt ($45\,000 \times 21 / (100 + 21)$) Ši 7810 Lt PVM suma įrašoma į FR0608 formos 12 laukelį; apmokestinamoji vertė – 45000 Lt – į 8 laukelį;

apskaičiuota atskaitoma PVM suma – 4150 Lt įrašoma į 24 laukelį.

mokėtina į biudžetą PVM suma sudaro 3660 Lt (7810-4150) ir įrašoma į 21 laukelį.

Vadinasi, įmonė X iki 2013 m. birželio 25 d. turi sumokėti į biudžetą 3660 Lt PVM.

2013 m. birželio mėnesį iš viso buvo parduota už 38 000 Lt. Pagal apskaitos duomenis galima nustatyti, kad buvo parduota 350 vienetų prekių, kurių pirkimo PVM suma sudaro 1250 Lt ir 200 vienetų prekių, kurių pirkimo PVM suma sudaro 950 Lt, iš viso atskaitoma pirkimo PVM suma sudaro 2200 Lt (1250+950).

Įmonė X pateiktoje birželio mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje FR0608 formos (02 versija) mokėtiną į biudžetą PVM sumą turi apskaičiuoti taip:
 patiektų prekių pardavimo PVM suma: – 5207 Lt (30 000)x21/(100+21). Ši 5207 Lt PVM suma įrašoma į FR0608 formos 12 laukelį; apmokestinamoji vertė – 30 000 Lt – į 8 laukelį; apskaičiuota atskaitoma PVM suma – 2200 Lt įrašoma į 24 laukelį.
 mokėtina į biudžetą PVM suma sudaro 3007 Lt (5207 - 2200) ir įrašoma į 21 laukelį.
 Vadinasi, įmonė X iki 2013 m. liepos 25 d. turi sumokėti į biudžetą 3007 Lt PVM.

2 pavyzdys

Įmonė X, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, užsiima reklamos paslaugų teikimu. Tarkime, kad 2013 m. sausio mėn. ši įmonė Vokietijos PVM mokėtojui suteikė reklamos paslaugų už 35 000 Lt. Šių Vokietijos PVM mokėtojui skirtų reklamos paslaugų teikimui buvo įsigyta iš kitų Lietuvos PVM mokėtojų tokių paslaugų: reklamos skelbimo laikraštyje paslaugų už 12100 Lt (10 000 Lt ir 2100 Lt PVM), reklamos priemonių (plakātų, stendų ir kt.) gamybos paslaugų už 6050 Lt (5000 Lt ir 1050 Lt PVM), iš telekomunikacijų paslaugų (pokalbiai telefonu su šiuo Vokietijos PVM mokėtoju) iš Lietuvos operatoriaus už 242 Lt (200 Lt + 42 Lt PVM).

Kadangi pagal nuostatas, tapačias PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatoms, Vokietijos PVM mokėtojui suteiktų reklamos paslaugų vieta laikoma pirkėjo valstybė (Vokietija), todėl šios suteiktos paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas ir pardavimo PVM už jas neturi būti skaičiuojamas. Tačiau įmonė X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių bei paslaugų, panaudotų Vokietijos PVM mokėtojui reklamos paslaugų teikimui, pirkimo PVM. Ši atskaitoma PVM suma sudaro – 3192 Lt (2100+1050+42).

Šiam tikslui įmonė X turi pateikti užpildytą 2013 m. sausio mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje FR0608 formos (02 versija) ir joje atlikti tokius įrašus:

Vokietijos PVM mokėtojui suteiktų reklamos paslaugų apmokestinamąją vertę – 35 000 Lt įrašyti į 23 laukelį;

Atskaitomą PVM sumą – 3192 Lt - įrašyti į 24 laukelį

Gražintiną iš biudžeto PVM sumą – 3192 Lt - įrašyti į 21 laukelį.

Vadinasi, įmonė X už 2013 m. sausio mėn. turi teisę susigrąžinti iš biudžeto 3192 Lt neigiamo PVM skirtumo sumą.

4. Jeigu PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo vykdė PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytus prekių teikimo (paslaugų teikimo) sandorius ir neįmanoma tiesiogiai priskirti kokia dalis su PVM įsigytų prekių bei paslaugų buvo sunaudota tiems sandoriams (pvz., sandoriams, dėl

kurių buvo viršyta 155 000 Lt riba per paskutinius 12 mėnesių ir buvo apskaičiuotas PVM), tai atskaitoma pirkimo PVM suma gali būti apskaičiuota remiantis proporcijos principu.

Pavyzdys

Individuali įmonė Y, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, atlieka užsakovams statybos-remonto darbus. Tarkime, 2013 m. sausio mėnesį šios įmonės pajamos per paskutiniuosius 12 mėnesių (skaičiuojant atgal iki 2012 m. vasario mėn.) pasiekė 165 000 Lt, t. y. viršijo nustatytą ribą – 155 000 Lt. Sandorio vertė, dėl kurio ši riba buvo viršyta, sudarė 15 000 Lt. Todėl ji tapo privaloma PVM mokėtoja. Kadangi minėta įmonė Y planuoja mažinti atliekamų darbų apimtį, todėl ji nepateikė prašymo įregistruoti ją PVM mokėtoja.

Atsižvelgiant į tai, individuali įmonė Y privalo pateikti 2013 m. sausio mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą FR0608 formos (02 versija) ir joje apskaičiuoti mokėtiną į biudžetą PVM sumą

Suteiktų PVM apmokestinamų paslaugų pardavimo PVM suma sudaro – 2603 Lt [$15\,000 \times 21 / (100 + 21)$]. (šiuo atveju galima teigti, kad iki įsiregistravimo PVM mokėtoja, įmonės Y apmokestintų PVM paslaugų apmokestinamoji vertė be PVM sudarė 12 397 Lt (15 000-2603).

Tarkime, kad per tą patį laikotarpį (per paskutiniuosius 12 mėnesių skaičiuojant atgal nuo 2012 m. vasario mėn.) šis asmuo savo ekonominei veiklai vykdyti buvo įsigijęs su PVM prekių bei paslaugų, kurių pirkimo PVM suma sudarė 20 000 Lt PVM (turi šių prekių bei paslaugų įsigijimo PVM sąskaitas faktūras) ir kurias iki įsiregistravimo PVM mokėtoju jau sunaudavo šiai ekonominei veiklai vykdyti.

Kadangi pavyzdyje nurodytu paslaugų teikimo atveju negalima tiksliai nustatyti, kiek konkrečiai įsigytų su PVM prekių bei paslaugų buvo sunaudota apyskaitoje FR0608 formos (02 versija) deklaruotai PVM apmokestinamai veiklai, tai atskaitomą PVM sumą galima būtų apskaičiuoti kaip proporcingai tenkančią apmokestintų PVM paslaugų apmokestinamajai vertei, lyginant su visų per tą laikotarpį (paskutiniuosius 12 mėnesių gautomis (gautinomis) pajamomis (be PVM):

- PVM apmokestintų paslaugų dalis visose pajamose sudaro 8 proc. [$2\,397 / (165\,000 - 2603) \times 100$ proc.),

- atskaitoma PVM suma sudaro 1600 Lt ($20\,000 \times 8$ proc.).

Mokėtiną į biudžetą PVM sumą įmonė Y turi apskaičiuoti pateiktoje 2013 m. sausio mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje FR0608 formos (02 versija) tokiu būdu:

Apskaičiuota suteiktų paslaugų PVM suma – 2603 Lt turi būti įrašyta į FR0608 formos 12 laukelį, šių paslaugų apmokestinamoji vertė su PVM – 15 000 Lt – į 8 laukelį.

Atskaitoma PVM suma – 1600 Lt įrašoma į 24 laukelį

Mokėtina į biudžetą PVM suma sudaro 1003 Lt (2603-1600) ir įrašoma į 21 laukelį.

Vadinasi, įmonė Y iki 2013 m. vasario 25 d. turi sumokėti į biudžetą 1003 Lt PVM.

2 pavyzdys

Fizinis asmuo X vykdo ekonominę veiklą susijusią su žemės sklypų pardavimu. Tarkime, kad savo esme jo parduodami sklypai, kaip žemė statyboms, yra PVM objektas.

Šio fizinio asmens X žemės sklypų pardavimo pajamos 2013 m. vasario mėnesį viršijo 155 000 Lt ribą (per paskutiniuosius 12 mėnesių) ir sudarė 600 000 Lt. Šį mėnesį buvo sudarytas sklypo pardavimo sandoris, dėl kurio buvo viršyta nustatyta riba, už 500 000 Lt.

Nuo minėto sandorio apmokestinamosios vertės apskaičiuota PVM suma sudaro 86 777 Lt [500 000 x 21/(100+21)].

Tarkime, kad minėtas fizinis asmuo X šios žemės nepirko, jam buvo atkurta nuosavybės teisė į žemę. Tačiau jis šią žemę padalino į sklypus bei pakeitė paskirtį į žemę skirtą statybai. Prieš parduodant sklypus fizinis asmuo savo lėšomis į minėtus sklypus nutiesė privažiavimo kelius, atvedė iki sklypų vandentiekį, kanalizaciją, elektrą ir kitas komunikacijas ir šiam tikslui jis įsigijo iš kitų asmenų įvairias paslaugas, kurių pirkimo PVM sudarė 52 000 Lt.

Šio fizinio asmens apmokestintų PVM pajamų (be PVM) dalis bendrose gautose pajamose (be PVM) sudaro 81 proc. [(500 000-86 777) / 600 000 – 86 777] x 100 proc.].

Vadinasi šio fizinio asmens X apmokestintai PVM veiklai tenkanti PVM atskaita sudaro 42 120 Lt (52 000 x 81 proc.).

Mokėtiną į biudžetą PVM sumą fizinis asmuo X turi apskaičiuoti pateiktoje 2013 m. vasario mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje FR0608 formos (02 versija) tokiu būdu:

Apskaičiuota parduotų sklypų PVM suma – 86 777 Lt turi būti įrašyta į FR0608 formos 12 laukelį, šių paslaugų apmokestinamoji vertė su PVM – 500 000 Lt – į 8 laukelį.

Atskaitoma PVM suma – 42 120 Lt įrašoma į 24 laukelį

Mokėtina į biudžetą PVM suma sudaro 44657 Lt (86 777 – 42 120) ir įrašoma į 21 laukelį.

Vadinasi, fizinis asmuo X iki 2013 m. kovo 25 d. turi sumokėti į biudžetą 44657 Lt PVM.

Atsižvelgiant į PVM mokėtojais neįregistruotų apmokestinamųjų asmenų vykdytą PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytų sandorių rūšis konkrečiais atvejais gali būti taikomi ir kitokie šiems sandoriams tenkančios PVM atskaitos sumos apskaičiavimo būdai, jeigu asmuo tuo būdu apskaičiavęs PVM atskaitos sumą įrodo, kad šis apskaičiavimo būdas realiausiai atspindi tikrovę ir juo nėra siekiama nepagrįstai padidinti priklausančią PVM atskaitos sumą.

5. Analogiškai taikant pavyzdžiuose nurodytą ar panašų proporcinio PVM atskaitos apskaičiavimo būdą neįregistruotas PVM mokėtoju apmokestinamais asmuo gali apskaičiuoti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti panaudotų įsigytų bendroms šio asmens reikmėms prekių, paslaugų (pvz., komunalinių paslaugų, turto nuomos ir pan.) bei ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM sumos atskaitomą dalį, jeigu tai įmanoma nustatyti pagal atskaitos duomenis ir pagrįsti objektyviais įrodymais (pvz., kad parduotos su PVM prekės buvo gaminamos tęstinį laikotarpį naudojant įmonės ilgalaikį turtą ir pan.).

6. Aukščiau išdėstytos nuostatos dėl PVM atskaitos taikomos ir PVM mokėtojais neįregistruotiems užsienio apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekė (teikė) PVM apmokestinamas prekes (paslaugas), išskyrus nurodytąsias PVM įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje.

Pavyzdys

1 atvejis

Vokietijos įmonė X, neįsikūrusi Lietuvoje ir neįsiregistravusi Lietuvoje PVM mokėtoja, 2013 m. sausio mėn. įsigijo iš Lietuvos PVM mokėtojo Y prekių už 150 000 Lt su 31 500 Lt PVM. Šios prekės tą patį mėnesį buvo parduotos Rusijos įmonei už 250 000 Lt ir eksportuotos iš Lietuvos į Rusiją. Vokietijos įmonė X dėl šio tiekimo, kuris pagal PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, neįsiregistravo Lietuvoje PVM mokėtoja (nors ir turėjo tai padaryti pagal PVM įstatymo 71 str. nuostatas). Šiuo atveju Vokietijos įmonė X (prieš tai nustatyta tvarka įsiregistravusi mokesčių mokėtoja Lietuvos mokesčių mokėtojų registre) turi teisę

pateikti užpildytą 2013 m. sausio mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą FR0608 formos, į šios apyskaitos 22 laukelį įrašyti eksportuotų iš Lietuvos prekių vertę – 250 000 Lt, o į 24 laukelį atskaitomą PVM sumą – 31 500 Lt. Į apyskaitos 21 laukelį įrašoma (-31 500) Lt suma, kaip grąžintina iš biudžeto PVM suma. Vadinasi Vokietijos įmonė X turi teisę PVM įstatymo 91 straipsnio nustatyta tvarka susigrąžinti iš Lietuvos biudžeto 31500 Lt. susidariusį neigiamą PVM skirtumą.

2 atvejis

Lenkijos įmonė X, neįsikūrusi Lietuvoje ir neįsiregistravusi Lietuvoje PVM mokėtoja, atliko Lietuvos neapmokestinamajam asmeniui Y (tarkime, biudžetinei įstaigai) administracinio pastato (kuris bus pastatytas Lietuvoje) projektavimo darbus. 2013 m. sausio mėnesį buvo atlikta šių darbų už 160000 Lt (be PVM). Kadangi šių paslaugų atlikimo vieta yra Lietuva (PVM įstatymo 13 str. 4 dalis) ir Lenkijos įmonei yra prievolė registruotis PVM mokėtoja ir skaičiuoti bei mokėti į PVM nuo „pirmo lito“, todėl Lenkijos įmonei X (prieš tai nustatyta tvarka įsiregistravusi mokesčių mokėtoja Lietuvos mokesčių mokėtojų registre) turi pateikti užpildytą 2013 m. sausio mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą FR0608 formos ir joje nuo suteiktų pastato projektavimo paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuoti PVM: 27 769 Lt. $[160000 \times 21 / (100 + 21)]$. Tarkime šių projektavimo paslaugų atlikimui Lenkijos įmonė Lietuvoje įsigijo ir faktiškai sunaudavo prekių bei paslaugų (pvz., apgyvendinimo Lietuvos viešbutyje paslaugų, dalį šio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto projektavimo paslaugų iš Lietuvos subrangovo ir pan.) už 56 000 Lt su 11 760 Lt PVM.

Tokiu atveju Lenkijos įmonė X užpildytoje 2013 m. sausio mėnesio FR0608 formoje turi įrašyti:

8 laukelyje – 160 000 Lt

12 laukelyje – 27 769 Lt

24 laukelyje – 11 760 Lt

21 laukelyje – 16 009 (27 769-11 760)

Vadinasi, Lenkijos įmonė X iki 2013-02-25 turi sumokėti į Lietuvos biudžetą 16 009 Lt PVM sumą.

Pažymėtina, kad užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie Lietuvoje vykdė vien tik PVM įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje nurodytą veiklą (teikė tik prekių vežimo ir papildomas vežimo paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo 43, 45, 47, 52, 53 straipsnių nuostatas būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, ir (arba) teikė tik tokias paslaugas ir tiekė tik tokias prekes, už kurias PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2–4 dalių nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti jų pirkėjas; vykdė veiklą, nurodytą PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje) turi teisę susigrąžinti Lietuvoje įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM (ar jo dalį) PVM įstatymo XIII skyriuje nustatyta tvarka (žiūr. PVM įstatymo XIII skyrių ir šio skyriaus komentara). Todėl šie užsienio apmokestinamieji asmenys neturi teisės į PVM atskaitą.

3. Šio straipsnio nuostatos netaikomos prekėms ir (arba) paslaugoms (jų daliai), kurios dar nėra panaudotos apmokestinamojo asmens veiklai ir kurių pirkimo (importo) PVM (jo dalis) atskaitoma šio Įstatymo 63 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komentaras

PVM mokėtoju neįregistruoto apmokestinamojo asmens įsigytų prekių bei paslaugų, kurios dar nebuvo panaudotos šio asmens vykdytai (iki įsiregistravimo PVM mokėtoju) PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo PVM (jo dalis) negali būti traukiama į PVM atskaitą. Jeigu šis asmuo vėliau įsiregistruoja PVM mokėtoju, tai minėtų prekių bei paslaugų (ar jų dalies) pirkimo PVM galės būti įtrauktas į PVM atskaitą PVM įstatymo 63 straipsnyje nustatyta tvarka.

(PVMĮ 63¹ str. komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2013-02-11 raštą Nr. (32. 42-31-1)-RM-971).

64 straipsnis. Reikalavimai dėl PVM sumų įtraukimo į PVM atskaitą

1. Pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio Įstatymo ir kitų jo įgyvendinamųjų teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl joje pateikiamos informacijos: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti šio Įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija). Jeigu PVM mokėtojas buvo į PVM atskaitą įtraukęs pirkimo PVM nuo prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui sumokėtų avansų, tokia (tokiomis) pirkimo PVM suma (sumomis) atitinkamai mažinama pagal galutinę PVM sąskaitą faktūrą į PVM atskaitą įtrauktina pirkimo PVM suma.

Komentaras

1. PVM mokėtojas, vykdamas PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą jam (kaip pirkėjui) išrašytose įsigytų prekių bei paslaugų PVM sąskaitose faktūrose išskirtas PVM sumas. Tuo atveju, kai prekių (paslaugų) pardavėjas, PVM mokėtojas, į tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) kainą įtraukė PVM sumą, tačiau PVM sąskaitoje faktūroje PVM suma nebuvo išskirta, pats PVM mokėtojas (pirkėjas) negali nuo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos pardavėjui mokėtinės PVM sumos išskirti PVM sumos ir įtraukti jos į PVM atskaitą. Tokiu atveju prekių (paslaugų) pardavėjas turėtų išrašyti pirkėjui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo pateiktų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamosios vertės išskirtų PVM sumą.

2. PVM mokėtojo (pirkėjo) turimos PVM sąskaitos faktūros turi atitikti visus PVM įstatymo reikalavimus. Išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija (žr. PVM įstatymo 80 straipsnio komentarą). Pagrindiniai reikalavimai PVM sąskaitoms faktūroms yra išdėstyti PVM įstatymo 79, 80 straipsniuose (žr. šių straipsnių komentarą).

3. Direktyvos 2006/112/EB 178 straipsnyje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo, norėdamas pasinaudoti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaita, privalo turėti pagal Direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.

Atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos minėti straipsniai apima ir supaprastintą PVM sąskaitą faktūrą (žr. PVM įstatymo 79 straipsnio 13 dalį), kurioje nurodyta visa PVM įstatymo 80 straipsnio 9 dalyje nustatyta informacija, tai tokioje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtas PVM taip pat gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą.

4. Pagal PVM įstatymo 80 straipsnio 7 dalies nuostatas mažmeninėje degalų (variklių benzino, dyzelinių degalų, suskystintų dujų) prekyboje parduodant prekes (paslaugas), kasos aparato kvitas, kuriame nurodyta prekių (paslaugų) vertė (įskaitant PVM) neviršija 150 eurų ir kuriame yra visa teisės

aktuose nustatyta kasos aparato kvitui privaloma informacija, taip pat informacija, pagal kurią galima identifikuoti prekių (paslaugų) pirkėją, laikomas PVM sąskaita faktūra (žiūrėti 80 straipsnio 7 dalies komentarą). Todėl tokiam kasos aparato kvite išskirtą PVM sumą PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, jeigu įsigytos mažmeninėje degalų prekyboje prekės (paslaugos) yra skirtos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

5. Kitais atvejais išduotuose prekių (paslaugų) pirkimo kasos aparato kvituose, kurie nelaikomi PVM sąskaitomis faktūromis, nurodytos PVM sumos negali būti įtraukiamos į PVM atskaitą. Tačiau, kai PVM mokėtojai perkant prekes mažmeninėje prekyboje išduodamas kasos aparato kvitas, tai, vadovaujantis PVM įstatymo bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) patvirtintų Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių nuostatomis, pirkėjui pareikalavus, jam turi būti išrašyta ir PVM sąskaita faktūra, kurioje nurodytą PVM sumą PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, jeigu prekės (paslaugos) yra skirtos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

6. Pirkėjas, PVM mokėtojas, sumokėjęs avansą, už kurį avanso gavėjas pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas privalo arba pasirinko apskaičiuoti PVM, turi gauti iš avanso gavėjo išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo avanso sumos turi būti apskaičiuota PVM suma. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje nuo avanso išskirtą PVM sumą PVM mokėtojas turi teisę atskaityti ta pačia tvarka, kaip ir kitas pirkimo PVM sumas. Įvykus prekių (paslaugų), už kurias buvo sumokėtas minėtas avansas, tiekimo (teikimo) sandoriui ir pirkėjui, PVM mokėtojai, gavus iš prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) patiektų prekių (suteiktų paslaugų) „galutinę“ PVM sąskaitą faktūrą (kurioje nurodomas skirtumas tarp galutinės kainos ir sumokėtos avanso sumos ir nuo šios likusios dalies (skirtumo) turi būti apskaičiuotas PVM) šis pirkėjas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą.

7. Atkreipiamė dėmesį į tai, kad PVM mokėtojas turi teisę jam išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtas PVM sumas įtraukti į PVM atskaitą tik tada, kai PVM mokėtojai (pirkėjai) išrašyta PVM sąskaita faktūra yra įforminta iš tikrųjų įvykusi ūkinė operacija, t. y., kad PVM mokėtojai (pirkėjai) iš tikrųjų buvo patiektos prekės (suteiktos paslaugos), kurių tiekimui įforminti buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra. Mokesčių administratoriui nustatius, kad ūkinė operacija neįvyko, t. y. kad nebuvo prekių tiekimo (paslaugų teikimo) pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, tokioje PVM sąskaitoje faktūroje išskirta PVM suma negali būti įtraukta į PVM atskaitą, nors PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodyta visa privaloma informacija ir PVM mokėtojas vykdo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą.

2. Jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, į PVM atskaitą pirkimo PVM suma gali būti įtraukiama tik tada, kai PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, o jeigu PVM sąskaita faktūra, kuri yra popierinė, yra prarasta, – sandorio šalių arba teisės aktų nustatyta tvarka patvirtintą kopiją.

Komentaras

1. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) patvirtintų Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių 10 punktą išrašytos prekių tiekimo (paslaugų teikimo) popierinės PVM sąskaitos faktūros komplektą turi sudaryti ne mažiau kaip 2 egzemplioriai. Vienas egzempliorius skirtas prekių (paslaugų) pirkėjui, kitas – prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui), tai yra pardavėjui. Todėl prekių (paslaugų) pirkėjas, PVM

mokėtojas, turėdamas jam skirtą PVM sąskaitą faktūrą, kuria įforminamas prekių (paslaugų) pardavimas, joje nurodytą pirkimo PVM gali įtraukti į PVM atskaitą.

2. Tais atvejais, kai PVM mokėtojas yra praradęs popierinę PVM sąskaitą faktūrą, jis privalo turėti sandorio šalių (pardavėjo ir pirkėjo) arba teisės aktų nustatyta tvarka patvirtintą kopiją.

3. Pirkimo PVM, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotas už iš kitos valstybės narės įsigyjamas prekes, į PVM atskaitą gali būti įtrauktas tik tuo atveju, kai įsigytų prekių apmokestinamoji vertė ir pardavimo PVM, apskaičiuotas už šias prekes, yra deklaruoti šio Įstatymo nustatyta tvarka teikiamoje PVM deklaracijoje, o PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, kuria įformintas prekių tiekimas ir kuri atitinka reikalavimus, keliamus PVM sąskaitai faktūrai, kuria įforminamas prekių tiekimas kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui. Jeigu PVM sąskaita faktūra nėra gauta, tačiau prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM pagal šio Įstatymo 14 arba 14¹ straipsnį atsirado, pirkimo PVM gali būti atskaitytas, jeigu tenkinami kiti šioje dalyje nustatyti reikalavimai. Ta pačia tvarka atskaitomos ir pirkimo PVM sumos už prekes ir paslaugas, kai pagal šio Įstatymo nuostatas prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas tenka jų pirkėjui.

Komentaras

1. Kai pagal PVM įstatymo nuostatas PVM mokėtojas už iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigytas prekes turi apskaičiuoti pardavimo PVM, tai apskaičiuota pardavimo PVM suma tuo pačiu laikoma ir šių prekių pirkimo PVM suma. Todėl, jeigu PVM mokėtojas (prekių pirkėjas) įsigytas iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo prekes naudoja PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, tai apskaičiuotą šių prekių pardavimo PVM jis gali įtraukti į PVM atskaitą kaip ir kitas pirkimo PVM sumas.

2. PVM mokėtojas gali į PVM atskaitą įtraukti apskaičiuotas pardavimo PVM sumas už įsigytas iš kitų valstybių narių PVM mokėtojų prekes, jeigu yra išpildytos šios būtinos sąlygos:

2.1. PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, kuria buvo įformintas prekių iš kitos valstybės narės tiekimas ir kuri turi atitikti reikalavimus, keliamus PVM sąskaitai faktūrai, kuria įforminamas prekių tiekimas kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui;

2.2. PVM mokėtojas įsigytų iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo prekių apmokestinamąją vertę ir apskaičiuotą pardavimo PVM už šias įsigytas prekes deklaravo mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (FR0600 forma) (atitinkamai PVM deklaracijos 21 laukelyje įsigytų prekių apmokestinamąją vertę, o 34 laukelyje nuo šios apmokestinamosios vertės apskaičiuotą pardavimo PVM sumą). PVM apskaičiavimo momentas už iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigytas prekes nurodytas PVM įstatymo 14 straipsnio 11 dalyje (žr. PVM įstatymo 14 straipsnio komentarą).

3. Apskaičiuotą pardavimo PVM už įsigytas iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo prekes PVM mokėtojas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (FR0600 forma) deklaruoja ir kaip pirkimo PVM (25 laukelyje) ir, jeigu įsigytos prekės skirtos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, kaip atskaitomą PVM (35 laukelyje).

Pavyzdys

UAB X, įsiregistravusi PVM mokėtoja, 2023 metų sausio mėnesį įsigijo iš Vokietijos PVM mokėtojo skirtų pardavimui PVM apmokestinamų prekių už 100 000 Eur. Vokietijos PVM mokėtojas 2023 m. sausio 3 d. išrašė UAB X patiektų prekių PVM sąskaitą faktūrą.

UAB X privalo apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM – 21 000 Lt (100 000 x 21 proc.) bei deklaruoti šią pardavimo PVM sumą 2023 m. sausio mėnesio PVM deklaracijoje: 21 laukelyje nurodyti įsigytų prekių apmokestinamąją vertę – 100 000 Eur, o 34 laukelyje – 21 000 Eur pardavimo PVM sumą.

Kadangi UAB X įsigytos prekės yra skirtos šios įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai apskaičiuota įsigytų iš Vokietijos PVM mokėtojo prekių pardavimo PVM suma (21 000 Eur) 2023 m. sausio mėnesio PVM deklaracijoje deklaruojama 25 laukelyje kaip pirkimo PVM suma ir 35 laukelyje kaip atskaitoma PVM suma.

4. Jeigu PVM mokėtojas savo vykdomai PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai įsigijo iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo prekių, bet iki PVM įstatymo 14 straipsnyje nustatyto prievolės apskaičiuoti už šias prekes pardavimo PVM atsiradimo momento (t. y., iki kito mėnesio, einančio po prekių išgabenimo, 15 dienos) negavo iš prekių tiekėjo PVM sąskaitos faktūros, tai atlikęs visus kitus veiksmus nurodytus šios dalies komentaro 2.2 punkte, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą apskaičiuotą šių prekių pardavimo PVM sumą.

5. Analogiškai, laikydamasis šioje dalyje nurodytų reikalavimų (išvardintų šios dalies komentaro 2.1-2.2 punktuose) PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM sumas už kitas įsigytas prekes bei paslaugas, kai pagal PVM įstatymo nuostatas prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už pardavėjo tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas tenka jų pirkėjui. Pavyzdžiui, PVM įstatymo 95 straipsnyje nurodytais atvejais, kai už užsienio apmokestinamojo asmens, neįsiregistravusio PVM mokėtoju Lietuvoje, patiektas Lietuvoje prekes bei suteiktas paslaugas, kurių tiekimo (teikimo) vieta laikoma Lietuva, pardavimo PVM turi apskaičiuoti prekių pirkėjas, PVM mokėtojas, tai apskaičiuotą pardavimo PVM jis turi teisę atskaityti kaip pirkimo PVM komentuojamoje dalyje nustatyta tvarka.

4. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti atvejus, kuriais PVM suma, išskirta PVM sąskaitoje-faktūroje, gali būti dalimis įtraukta į kelių PVM mokėtojų PVM atskaitą, taip pat tvarką, kurios laikantis tokios PVM sumos įtraukiamos į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) patvirtintų Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių 13 punktą, viena PVM sąskaita faktūra gali būti įformintas prekių tiekimas ir (ar) paslaugų teikimas, kai prekės tiekiamos ir (ar) paslaugos teikiamos bendrai advokatų kontoros advokatams, notarų biuro notarams, taip pat kitais Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. [įsakymu Nr. 1K-207](#) „Dėl Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Įsakymas Nr. 1K-207).

2. Kai viena PVM sąskaita faktūra įforminamos advokatų kontoros advokatams, notarų biuro notarams ar kitais [Įsakymu Nr. 1K-207](#) nustatytais atvejais keliems asmenims bendrai tiekiamos prekės (teikiamos paslaugos), tokiuose apskaitos dokumentuose atskirai nurodytos PVM sumos gali būti [Įsakymu Nr. 1K-207](#) nustatyta tvarka traukiamos dalimis į konkrečių PVM mokėtojų PVM atskaitą. Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklėse.

5. Importo PVM suma gali būti įtraukiama į PVM atskaitą, jeigu ji nurodyta nustatytos formos importo muitinės deklaracijoje arba kitame vietoj importo muitinės deklaracijos naudojamame dokumente.

Komentaras

1. Į PVM atskaitą gali būti įtraukiama nustatytos formos muitinės importo deklaracijoje ar kitame vietoj jo naudojamame dokumente nuo importuotų į Lietuvą prekių apmokestinamosios vertės apskaičiuota importo PVM suma, kuri turi būti įrašoma į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 26 laukelį (kai pagal teisės aktų nuostatas importo PVM turi būti sumokamas į muitinės surenkamąją sąskaitą). Ši importo PVM suma gali būti atskaitoma (įrašoma į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 35 laukelį) tą mokestinį laikotarpį, kuriame atsirado importo PVM skola muitinei (t. y., kada ji buvo apskaičiuota muitinės importo deklaracijoje ar kitame dokumente), nelaukiant faktinio šios importo PVM sumos sumokėjimo į muitinės sąskaitą.

2. Kai Lietuvos PVM mokėtojų importuotų į Lietuvą prekių apskaičiuota muitinės deklaracijoje importo PVM suma įskaitoma (sumokama) Valstybinėje mokesčių inspekcijoje (toliau – VMI) Importo pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2012 m. spalio 15 d. [įsakymu Nr. VA-94/1B-785](#) „Dėl Importo pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo taisyklių patvirtinimo“, nustatyta tvarka, tai ši apskaičiuota importo PVM suma turi būti įrašoma į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 27 laukelį (Importo PVM, kurio įskaitymą kontroliuoja VMI) bei 36 laukelį (Mokėtinas į biudžetą arba grąžintinas iš biudžeto (-) PVM) ir, jeigu šios importuotos prekės yra skirtos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti - į to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelį (žr. PVM įstatymo 94 straipsnio komentarą).

3. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad importo PVM už importuotus meno kūrinius, kolekcinis ir antikvarinius daiktus atskaitomas PVM įstatymo 108 straipsnyje nustatyta tvarka.

4. Be to, PVM mokėtojų, kuriems netaikoma šio komentaro 2 punkte nurodyta apskaičiuoto importo įskaitymo VMI tvarka, apskaičiuotas mokėtinas į muitinės sąskaitą importo PVM gali būti įskaitytas turima mokesčių permoka (skirtumu) VMI Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. lapkričio 23 d. [įsakymu Nr. VA-182/1B-1042](#) „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. lapkričio 23 d. įsakymo Nr. VA-182/1B-1042 „Dėl Mokesčių permokos (skirtumo) įskaitymo mokestinei nepriemokai ir kitoms nesumokėtoms sumoms ar skoloms valstybei padengti tvarkos“ pakeitimo“ nustatyta tvarka. Šiuo atveju apskaičiuotas mokėtinas į muitinės sąskaitą importo PVM įrašomas į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 26 laukelį ir taip pat gali būti atskaitomas (įrašomas į 35 laukelį) tą mokestinį laikotarpį, kuriame atsirado importo PVM skola muitinei (t. y., kada ji buvo apskaičiuota muitinės importo deklaracijoje ar kitame dokumente), nelaukiant, kol, vadovaujantis nurodytais teisės aktais, bus priimtas sprendimas įskaityti mokesčio permoka (skirtumu) importo PVM skolą muitinei.

5. Kai už įvežtas iš trečiųjų valstybių pašto siuntas už pašto siuntų gavėjus importo PVM ir kitus importo mokesčius į muitinės sąskaitą sumoka pašto siuntų vežėjai, tai pašto siuntų gavėjai importo PVM gali traukti į PVM atskaitą tą mokestinį laikotarpį, kai vežėjas jiems išrašo atitinkamą dokumentą su apskaičiuota, jiems tenkančia importo PVM suma.

Jeigu įvežamų pašto siuntų importo deklaracija forminama siuntos gavėjo vardu, tuomet importo PVM įtraukimas į PVM atskaitą nepriklauso nuo to, kas sumoka importo PVM. Šiuo atveju siuntos gavėjas, PVM mokėtojas, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą importo deklaracijoje apskaičiuotą importo PVM sumą, jeigu importuotos prekės yra skirtos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

6. Pirkimo PVM suma už pasigaminą ilgalaikį materialųjį turtą įtraukiama į PVM atskaitą remiantis PVM sąskaita-faktūra, įforminančia tokį prekių tiekimą.

Komentaras

1. PVM įstatymo 6 straipsnyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra. Reikalavimai išrašomai PVM sąskaitai faktūrai nurodyti PVM įstatymo 80 straipsnyje bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) patvirtintose Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėse. Be to, kaip nurodyta minėtose taisyklėse, išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nuoroda į PVM įstatymo 6 straipsnį arba nurodyta: „ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas“. Šios informacijos neįrašymas PVM sąskaitoje faktūroje neriboja asmens teisės traukti į PVM atskaitą joje nurodytas PVM sumas.

2. Vadovaudamasis nurodytomis PVM įstatymo nuostatomis, PVM mokėtojas, pasigaminęs ilgalaikį turtą, kuriam pasigaminti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą ir joje nuo pasigaminto ilgalaikio turto apmokestinamosios vertės apskaičiuoti pardavimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Jeigu pasigamintas ilgalaikis turtas skirtas naudoti PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje, tai PVM mokėtojas turi teisę apskaičiuotą pasigaminto ilgalaikio turto pardavimo PVM įtraukti į PVM atskaitą ta pačia tvarka kaip ir kitas pirkimo (importo) PVM sumas.

7. Pirkimo PVM sumos už nuosavybės teisės objektus, perimamus kaip turtinis įnašas arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo, taip pat pirkimo PVM sumos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto savininko šio Įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka perimtą šio daikto esminį pagerinimą traukiamos į PVM atskaitą remiantis PVM sąskaita-faktūra, įforminančia tokį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

Komentaras

1. PVM įstatymo 9 straipsnio 2-4 dalyse nurodytų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo (bet kokio nuosavybės teisės objekto, kaip juridinio asmens dalyvio turtinio įnašo perdavimas, bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl juridinio asmens, PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu ar iš esmės pagerinto pastato (statinio), naudoto kitais pagrindais negu nuosavybės teise, grąžinimas jo savininkui) faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra. Reikalavimai išrašomai PVM sąskaitai faktūrai nurodyti PVM įstatymo 80 straipsnyje bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) patvirtintose Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėse.

Be to, išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nuoroda į atitinkamą PVM įstatymo 9 straipsnio dalį (pvz., 2, 3 ar 4 dalį arba nurodyta: „turtinis įnašas“, „nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl reorganizavimo“ ar „esminio pastato (statinio) pagerinimo perdavimas“ – atsižvelgiant

į tai, koks prekių tiekimo (paslaugų teikimo) atvejis įforminamas). Šios informacijos neįrašymas PVM sąskaitoje faktūroje neriboja asmens teisės traukti į PVM atskaitą joje nurodytas PVM sumas.

2. Jeigu PVM mokėtojo PVM įstatymo 9 straipsnyje nurodytais atvejais perimti nuosavybės teisės objektai yra skirti naudoti PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje, tai PVM mokėtojas turi teisę išrašytose perimtų nuosavybės teisės objektų bei perimto esminio pagerinimo PVM sąskaitose faktūrose apskaičiuotą pardavimo PVM įtraukti į PVM atskaitą ta pačia tvarka kaip ir kitas pirkimo (importo) PVM sumas.

8. Joks PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti PVM sumų, apskaičiuotų ir nurodytų dokumentuose, kuriais įformintas prekių suvartojimas arba paslaugų suteikimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti.

Komentaras

1. PVM įstatymo 5 straipsnyje nurodytas prekių suvartojimas privatiems poreikiams tenkinti ir 8 straipsnyje nurodytas paslaugų teikimas privatiems poreikiams tenkinti įforminami PVM sąskaitomis faktūromis, tačiau jose apskaičiuotos PVM sumos negali atskaityti joks PVM mokėtojas.

9. Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose-faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos:

1) negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita-faktūra atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus;

2) gali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita-faktūra atitinka ne visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus.

Komentaras

1. PVM įstatyme nurodyta, kad PVM sąskaita faktūra, pagal kurią galima atskaityti pirkimo (importo) PVM, privalo atitikti visus PVM įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus. Tačiau galimi atvejai, kai [Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo](#) nustatytais pagrindais taikant turinio viršenybės prieš formą principą, PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita faktūra atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus.

Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje nustatyta kad „tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“. Todėl, nustačius minėtus atvejus, nors PVM mokėtojas turi formaliai atitinkančius reikalavimus PVM sąskaitas faktūras, pagal tokias PVM sąskaitas faktūras pirkimo (importo) PVM atskaita nebus pripažįstama.

2. Taip pat galimi atvejai, kai PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos gali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita faktūra atitinka ne

visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Tame pačiame Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje nustatyta, kad „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“. Vadovaujantis šiomis nuostatomis, jeigu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje, kuria įformintas prekių tiekimas (paslaugų teikimas), trūksta kurios nors informacijos, tai neatsižvelgiant į tai, prekių (paslaugų) gavėjas, PVM mokėtojas, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tokioje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą PVM sumą, jeigu įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos jo vykdomai PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

3. Trūkstama apskaitos dokumentuose, įskaitant PVM sąskaitas faktūras, informacija turi būti papildoma, vadovaujantis Apskaitos dokumentų papildymo tvarkos aprašu, patvirtintu Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2023 m. balandžio 19 d. [įsakymu Nr. VA-27](#) „Dėl Apskaitos dokumentų papildymo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

10. Kai PVM už žemės ūkio produkciją apskaičiuojamas pagal specialią šio Įstatymo 14 straipsnio 9 dalyje nustatytą tvarką, pirkimo PVM už ją gali būti atskaitomas, jeigu PVM mokėtojas turi šio Įstatymo ir kitų teisės aktų reikalavimus atitinkančią PVM sąskaitą-faktūrą, kuria įformintas šios žemės ūkio produkcijos tiekimas, ir atlygio mokėjimą įforminantį dokumentą, atitinkantį šio Įstatymo 81 straipsnio reikalavimus.

Komentaras

1. Žemės ūkio produkcijos tiekėjams, pasirinkusiems PVM įstatymo 14 straipsnio 9 dalyje nurodytą specialaus apmokestinimo momento nustatymo tvarką, už patiektą žemės ūkio produkciją prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai sumokamas atlygis už šią produkciją. Todėl šios produkcijos pirkėjai pagal jų išrašytas PVM sąskaitas faktūras atskaityti pirkimo PVM negali. Šiuo atveju žemės ūkio produkcijos pirkėjai turi teisę supirktos žemės ūkio produkcijos pirkimo PVM atskaityti tik turėdami dokumentą, kurį jie išrašo mokėdami atlygį žemės ūkio produkcijos tiekėjui ir kuriame nuo mokamo atlygio sumos (išskyrus patį PVM) apskaičiuojama ir atskira eilute išskiriama PVM suma. Plačiau apie žemės ūkio produkcijos pardavimo PVM sąskaitų faktūrų bei atlygio mokėjimo apskaitos dokumentų išrašymo tvarką ir privalomą informaciją žr. PVM įstatymo 81 straipsnio komentare.

2. Kadangi žemės ūkio produkcijos tiekėjams, pasirinkusiems specialaus apmokestinimo momento nustatymo tvarką, už patiektą žemės ūkio produkciją visais atvejais prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM ir jį deklaruoti PVM deklaracijoje atsiranda tik pirkėjui sumokėjus už šią produkciją, todėl šios žemės ūkio produkcijos pirkėjai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtos PVM sumos atskaityti negali, kol nėra išrašę atlygio mokėjimo dokumento.

(PVMĮ 64 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2025-11-19 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-51419).

VIII SKYRIUS PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS

65 straipsnis. Bendrosios PVM atskaitos tikslinimo taisyklės

1. Jeigu PVM mokėtojas po mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo dalį įsigytų prekių grąžino, gavo iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo papildomų nuolaidų ar dėl kokių nors kitų priežasčių sumažėjo prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui mokėtina PVM suma, taip pat jeigu PVM mokėtojai buvo grąžintas importo PVM, o minėtos pirkimo ir (arba) importo PVM sumos buvo įtrauktos į PVM atskaitą, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtosios aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą.

Komentaras

1. PVM mokėtojas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje deklaruoja (įtraukia į PVM atskaitą, kai prekės (paslaugos) yra skirtos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai) tame mokestiname laikotarpyje jam išrašytose įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitose faktūrose ar kituose apskaitos dokumentuose išskirtas pirkimo PVM sumas bei prekių importo deklaracijose apskaičiuotas ir tą mokestinį laikotarpį į muitinės sąskaitą sumokėtas importo PVM sumas. Importo PVM sumą, kurios sumokėjimą (įskaitymą) kontroliuoja AVMI, PVM mokėtojas į PVM deklaraciją įrašo tą mokestinį laikotarpį, kurį jam AVMI išduotoje [FR0398](#) formos pažymoje teritorinė muitinė patvirtino apie importo PVM sumos sumokėjimo kontrolės perdavimą AVMI (pagal minėtos pažymos II dalyje įrašytą datą).

2. Tačiau pasitaiko atvejų, kai pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, dėl pasikeitusių aplinkybių pasikeičia kurių nors PVM mokėtojo ankstesniame mokestiniame laikotarpyje įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma (kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą ir deklaruota ankstesnio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje). Tokiais atvejais netikslinama ankstesnio mokestinio laikotarpio PVM deklaracija, o įsigytų prekių ir paslaugų tikslinamos pirkimo (importo) PVM sumos deklaruojamos to mokestinio laikotarpio, kuriame paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijos atitinkamuose laukeliuose. Tokie aplinkybių pasikeitimai, įtakojantys PVM atskaitą gali būti: kai po prekių teikimo ar paslaugų suteikimo keičiama patiektų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) grąžinama, prekių ar paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis. Minėtų aplinkybių pasikeitimai įforminami prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) išrašytomis prekių (paslaugų) gavėjui kreditinėmis PVM sąskaitomis faktūromis, o prekių grąžinimas šalių susitarimu gali būti įformintas ir prekių pirkėjo išrašytu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas yra PVM mokėtojas (Plačiau apie kreditinių ir debetinių dokumentų išrašymą žiūrėti PVM įstatymo 83 straipsnio komentare).

Prie šiame punkte nurodytų aplinkybių pasikeitimo priskiriama ir PVM atskaitos tikslinimas dėl importo PVM perskaičiavimo arba grąžinimo. Šiame punkte nurodytų aplinkybių pasikeitimu yra laikomas toks importo PVM grąžinimas, kai jis yra atliekamas remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. kovo 24 d. [nutarimu Nr. 330](#) „Dėl Atvejų, kai už importuojamas prekes nepagrįstai sumokėti pridėtinės vertės mokestis ir (arba) akcizai grąžinami arba atsisakoma juos išieškoti patvirtinimo ir kai importuotojas atsisako importuotų arba importuojamų prekių, pateikia atitinkamą prašymą teritorinei muitinei, ir jos leidimu prekės yra eksportuojamos arba sunaikinamos, o PVM mokėtojai yra grąžinamas sumokėtas importo PVM.

3. Patikslinta praėjusiais mokestiniais laikotarpiais atskaityta prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma pagal išrašytus kreditinius ir/ar debetinius dokumentus nurodoma mokestinio

laikotarpio PVM deklaracijos [FR0600](#) formos 35 laukelyje. Ši patikslinta PVM suma įrašoma kaip teigiama, kai išrašomas kreditinis dokumentas su teigiama PVM suma, t. y., kai PVM atskaita padidinama, arba su minuso ženklu, kai išrašomas neigiamos PVM sumos kreditinis dokumentas ar debetinis dokumentas, t. y., kai PVM atskaita mažinama.

Panagrinėkime keletą konkrečių pavyzdžių, kada dėl 2 punkte nurodytų aplinkybių tikslinama PVM atskaita:

Pavyzdys

1 atvejis

Pirkėjas, PVM mokėtojas, 2010 m. liepos 2 dieną įsigijo iš kito PVM mokėtojo prekių, skirtų pardavimui su PVM, kurių išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta prekių vertė be PVM - 20000 Lt, PVM suma – 4200 Lt. Pirkėjas liepos mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje nurodė šių prekių pirkimo PVM sumą – 4200 Lt. Kadangi šios prekės skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai jų visa pirkimo PVM suma (4200 Lt) įrašoma ir į deklaracijos 35 laukelį. 2010 m. rugpjūčio 9 dieną (t. y. kitą mokestinį laikotarpį), dalį šių prekių (už 5000 Lt be PVM) pirkėjas grąžino (išrašė debetinį prekių grąžinimo dokumentą). Tai šiame išrašytame debetiniame dokumente nurodytą PVM sumą, tenkančią grąžintoms prekėms, - 1050 Lt (5000 x 21 proc.) jis nurodo rugpjūčio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje, įrašydamas šią PVM sumą su (-) ženklu (-1050).

2 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiauja statybiniais blokeliais. 2010 m. liepos mėn. ši įmonė pardavė įmonei B, PVM mokėtojai, II rūšies 2000 blokelių po 30 Lt už 1 kubinį metrą ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė blokelių apmokestinamąją vertę be PVM – 60000 Lt (2000 x 30) ir 12600 Lt PVM (60000 x 21 proc.). Įmonė B jai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą 12600 Lt įtraukė į 2010 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelį ir į 35 laukelį (nes įmonė B vykdo tik PVM apmokestinamą veiklą). Rugpjūčio mėnesį A įmonė nustatė, kad šie blokeliai yra I rūšies ir atsižvelgiant į tai, padidino jų kainą 10 Lt už vieneta. Taigi, įmonė A rugpjūčio mėnesį išrašo įmonei B kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo blokelių apmokestinamosios vertės skirtumo + 20000 Lt (2000 x 10) apskaičiavo +4200 Lt PVM.

Įmonė B (pirkėja) patikslina PVM atskaitą rugpjūčio mėnesį ir į savo rugpjūčio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį įrašo jai išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą kaip teigiamą sumą (4200).

3 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, 2010 m. liepos mėnesį importavo prekių, skirtų pardavimui su PVM už 100000 Lt ir į muitinės sąskaitą tą patį mėnesį sumokėjo 21000 Lt importo PVM. Įmonė A į 2010 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos 26 laukelį, bei į 35 laukelį įrašė sumokėtą į muitinės sąskaitą PVM sumą (21000 Lt). 2010 m. gruodžio mėnesį įmonei A buvo grąžinta už liepos mėnesį importuotas prekes nepagrįstai sumokėto importo PVM – 1500 Lt. Šiuo atveju įmonė A patikslina gruodžio mėnesio PVM atskaitą ir gruodžio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje įrašo su (-) ženklu 1500 Lt.

4. Kai PVM įstatymo 14 straipsnio 4 dalies nustatyta tvarka PVM apskaičiuojamas nuo avanso, tai avanso gavėjas, gavęs iš PVM mokėtojo (avanso davėjo) avansą, išrašo jam PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo avanso sumos išskiria PVM ir deklaruoja jį PVM deklaracijos 29 laukelyje, o

avanso davėjas turi teisę šį PVM įtraukti į PVM atskaitą, t. y. įtraukti į PVM deklaracijos 25 laukelį ir 35 laukelį (jeigu jis vykdo vien PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą).

4.1. Kai PVM mokėtojas patiekia prekes (suteikia paslaugas), už kurias jis buvo gavęs avansą ir apskaičiavęs PVM, tai jis išrašo pirkėjui (avanso davėjui) patiektų prekių (paslaugų) PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo patiektų prekių (paslaugų) vertės apskaičiuoja PVM ir deklaruoja jį kaip pardavimo PVM atitinkamai PVM deklaracijos 29- 31 laukelyje. Prekių pirkėjas turi teisę šį PVM įtraukti į PVM atskaitą ir deklaruoja PVM deklaracijos 25 laukelyje ir 35 laukelyje (jeigu jis vykdo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą). Šiuo atveju to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurį buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos (už kurias buvo sumokėtas avansas), dėl nuo avanso apskaičiuoto ir deklaruoto PVM daromi tokie įrašai:

prekių (paslaugų) pardavėjas - avanso gavėjas, PVM deklaracijos 29 laukelyje su (-) ženklu įrašo PVM sumą, apskaičiuotą nuo ankstesniame laikotarpyje gauto avanso už prekes (paslaugas), kurios patiektos (suteiktos) mokestiniame laikotarpyje;

prekių (paslaugų) pirkėjas - avanso davėjas, įtrauktą į PVM atskaitą nuo ankstesniame mokestiniame laikotarpyje duoto avanso už prekes, kurių pirkimo PVM atskaitė mokestiniame laikotarpyje, apskaičiuotą PVM sumą įrašo į PVM deklaracijos su (-) ženklu 35 laukelį.

4.2. Jeigu nutraukiamas sandoris, pagal kurį buvo sumokėtas avansas, o nuo avanso 4 punkte nustatyta tvarka buvo apskaičiuotas PVM, tačiau sumokėtas avansas grąžinamas avanso davėjui, tai avanso gavėjas išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo grąžinto (grąžinamo) avanso sumą ir nuo jos apskaičiuotą PVM. Šioje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą nuo grąžinto avanso PVM sumą prekių (paslaugų) pardavėjas - avanso gavėjas nurodo PVM deklaracijos 29 laukelyje su (-) ženklu, o avanso davėjas (gavęs šį dokumentą) šią PVM sumą su (-) ženklu, įrašo į PVM deklaracijos 35 laukelį.

5. Kai pirkėjas, PVM mokėtojas, įsigijo per mokestinį laikotarpį prekes su PVM ir iki to paties mokestinio laikotarpio pabaigos dalį šių prekių grąžino (išrašė debetinį prekių grąžinimo dokumentą), arba jam buvo suteiktos nuolaidos nuo šių prekių apmokestinamosios vertės ar pan. (iki mokestinio laikotarpio pabaigos jam buvo išrašytas šių prekių kreditinė PVM sąskaita faktūra), tai jis to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 25 laukelyje ir 35 laukelyje turi nurodyti per deklaruojamą mokestinį laikotarpį įsigytų prekių pirkimo PVM sumą, jau sumažintą minėtuose debetiniame ar kreditiniame dokumente nurodyta PVM suma.

Pavyzdys

Įmonė A 2010 m. lapkričio 15 d. įsigijo iš įmonės B prekių už 20000 Lt, kurių pirkimo PVM sudarė 4200 Lt. Lapkričio 20 d. įmonė A dalį šių prekių grąžino, t. y. išrašė įmonei B prekių grąžinimo debetinį dokumentą, kuriame nurodė 5000 Lt prekių vertę ir 1050 Lt PVM (5000 x 21 proc.). Šiuo atveju įmonė A lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelyje įrašo 3150 Lt (4200 – 1050).

66 straipsnis. Prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM atskaitos tikslinimas

1. Jeigu pasibaigus kalendoriniams metams ir šio Įstatymo 60 straipsnio nustatyta tvarka pagal faktinius tų kalendorinių metų rodiklius apskaičiavus prekių ir paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais), tenkančią šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, nustatoma, kad pagal tais kalendoriniais metais naudotą dydį buvo atskaityta per daug pirkimo

ir (arba) importo PVM, PVM atskaita tikslinama tų kalendorinių metų metinėje PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą, o jeigu nustatoma, kad buvo atskaityta per mažai, - atitinkamai mažinant mokėtiną į biudžetą (didinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą. Jeigu pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuotos dalies (procentais) dydis nuo tų kalendorinių metų eigoje naudotojo skiriasi ne daugiau kaip 5 procentais, PVM atskaita gali būti netikslinama.

Komentaras

1. Kaip nurodyta PVM įstatymo 60 straipsnyje, PVM mokėtojai, vykdantys mišrią veiklą, kalendoriniais metais įsigytų prekių bei paslaugų (tiesiogiai nepriskirtinų nei PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai) 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, suderinus su vietos 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 kalendorinių metų PVM atskaitą.

2. Kalendorinių metų PVM atskaita tikslinama metinėje Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijoje FR0516, kurios 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 užpildymo taisyklių“ (toliau – metinė PVM deklaracija). Metinę PVM deklaraciją PVM mokėtojas turi pateikti iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos.

3. 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 praėjusiais kalendoriniais metais faktiškai gautų pajamų (išskyrus patį PVM) iš PVM įstatymo 58 straipsnio pirmoje dalyje nurodyto prekių tiekimo ir paslaugų teikimo su PVM mokėtojo praėjusiais kalendoriniais metais gautomis faktiškoms pajamoms (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos (Žiūrėti 60 straipsnio komentarą).

4. Jeigu PVM mokėtojo mišriai veiklai naudojamo 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.

Pavyzdys

Mišrią veiklą vykdomas PVM mokėtojas 2009 metais 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 jų pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas pagal PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą taikant „pajamų“ kriterijų, pagal prognozuojamus 2009 metų rodiklius). Šis PVM atskaitos procentas sudarė 60 proc.

Pagal šį PVM atskaitos procentą 2009 metais buvo atskaityta:

1) 60000 Lt nuo įsigytų prekių pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 100000 Lt (100000×60 proc.);

2) 18000 Lt nuo gautų paslaugų pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 30000 Lt (30000×60 proc.);

3) 90000 Lt nuo mišriai veiklai naudojamu ilgalaikio turto (kurio pirkimo PVM buvo atskaitytas taikant „pajamų“ kriterijų) eksploatavimo, remonto išlaidų pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 150000 Lt (150000×60 proc.).

Iš viso taikant PVM atskaitos procentą (60 proc.) buvo atskaityta 168000 Lt pirkimo (importo) PVM.

PVM mokėtojo 2009 metais gautos pajamos iš bet kokios veiklos sudarė – 2 700000 Lt, o iš prekių bei paslaugų, nurodytų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje, tiekimo – 1300000 Lt.

Be to, PVM mokėtojas 2009 metais gavo iš valstybės biudžeto 1100000 Lt dydžio subsidiją materialiam turtui įsigyti. 2009 metais iš šių lėšų buvo įsigyta prekių už 80000 Lt (ši panaudota subsidija 2009 metų finansinėje apskaitoje buvo pripažinta pajamomis).

PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2009 metų rodiklius, apskaičiuojamas taip:

prie gautų pajamų iš bet kokios veiklos - 2700000 Lt pridedama 80000 Lt subsidijos, gautos ir 2009 metais panaudotos prekėms įsigyti.

Bendros pajamos kartu su subsidijomis sudaro 2780000 Lt ($2700000 + 80000$);

PVM atskaitos procentas sudaro 47 proc. [$(1300000/2780000) \times 100$ proc.].

Į metinės PVM deklaracijos FR0516 10 laukelį įrašomas 2009 metais naudotas PVM atskaitos procentas – 60;

į 11 laukelį įrašomas apskaičiuotas pagal faktinius 2009 metų rodiklius PVM atskaitos procentas – 47

į 12 laukelį įrašoma 22 proc., t. y. $(60-47)/60 \times 100$ proc.

į 13 laukelį įrašoma faktiškai 2009 metais pagal PVM atskaitos procentą atskaityta įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma – 168000 Lt

į 14 laukelį įrašoma patikslinta faktiškai atskaityta PVM suma, kuri apskaičiuojama pagal metinės PVM deklaracijos 14 laukelyje nurodytą formulę ir sudaro 36960 Lt [$(168000 \times 22/100)$ proc.].

Tai reiškia, kad pagal metinę PVM deklaraciją mokėtina į biudžetą (26 laukelis) PVM suma sudaro 36960 Lt (kadangi šia suma sumažinama 2009 metų PVM atskaita).

5. Jeigu PVM mokėtojas PVM įstatymo 60 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka buvo suderinęs su vietos mokesčių administratoriumi taikyti kitokių 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 materialaus 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 turtu, 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 mokestinio laikotarpio PVM deklaracijų 49 laukelį.

5.1. 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 turtą, kurio pirkimo (importo) PVM suma buvo paskirstyta ne pagal „pajamų“ o kitą (ploto, pajėgumų ar kitą) kriterijų ir kuriam buvo skirtos prekės ir paslaugos, kurių pirkimo PVM atskaita tikslinama).

Pavyzdys

Mišrią veiklą vykdančiam PVM mokėtojui vietos mokesčių administratoriaus leidimu buvo suteikta teisė mišriai veiklai vykdyti skirtą pastatą pirkimo PVM atskaityti ne pagal „pajamų“ o pagal „ploto“ kriterijų. PVM mokėtojas šį pastatą įsigijo 2009 metais, ir pagal pateiktus vietos mokesčių administratoriui paskaičiavimus jis numatė 40 proc. šio pastato ploto naudoti PVM neapmokestinami veiklai (nuomoti be PVM), o 60 proc. ploto naudoti PVM apmokestinamoje veikloje.

2009 metais buvo įsigytos šios prekės ir paslaugos, susijusios su mišriai veiklai naudojamu pastato eksploatavimu:

elektros energijos, kurios pirkimo PVM sudarė 20000 Lt, buvo atskaityta, kaip tenkanti PVM apmokestinamai veiklai 12000Lt pirkimo PVM sumos dalis (20000 x 60 proc.).

šiluminės energijos, kurios pirkimo PVM sudarė 50000Lt, buvo atskaityta 30000Lt (50000 x 60proc.) pirkimo PVM.

kitų komunalinių paslaugų, kurių pirkimo PVM sudarė 10000 Lt, buvo atskaityta 6000 Lt (10000 x 60 proc.) pirkimo PVM;

remonto darbų, kurių pirkimo PVM sudarė 250000 Lt, buvo atskaityta 150000 Lt (250000 x 60 proc.) pirkimo PVM.

Iš viso, taikant „ploto“ kriterijų, 2009 metais buvo atskaityta 198000 Lt prekių (paslaugų), susijusių su mišriai veiklai naudojamu pastato eksploatavimu, pirkimo PVM.

Šiuo atveju 2009 metų metinės PVM deklaracijos 15 laukelyje įrašoma faktiškai atskaityta 2009 metais prekių (paslaugų) pirkimo PVM suma – 198000 Lt.

Pagal faktinius 2009 metų rodiklius mišriai veiklai naudojamu pastato tik 30 proc. ploto buvo panaudota PVM neapmokestinamai veiklai (išnuomota be PVM asmenims, nesantiems PVM mokėtojais) ir 70 proc. pastato ploto buvo naudota įmonės PVM apmokestinamai veiklai.

Apskaičiuota patikslinta 15 laukelyje nurodyta PVM atskaitos suma sudaro 33000 Lt $[198000 \times (60 - 70)/60]$ ir įrašoma į 16 metinės PVM deklaracijos laukelį.

Šiuo atveju reiškia, kad pagal metinę PVM deklaraciją PVM mokėtojo grąžintina iš biudžeto PVM suma (27 laukelis) sudaro 33000 Lt (kadangi šia suma padidinama 2009 metų PVM atskaita).

5.2. Analogiškai apskaičiuojama atskaityta įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo patikslinta PVM suma, jeigu PVM įstatymo 60 str. 4 dalyje ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. lapkričio 12 [isakyme Nr. 356](#) nustatyta tvarka PVM mokėtojai mokesčių administratorius buvo nurodęs taikyti kitokį įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM paskirstymo kriterijų, negu PVM mokėtojas buvo pasirinkęs.

5.3. Jeigu PVM atskaitos tikslinimui metinėje PVM deklaracijoje naudojamos pagal faktinius pasibaigusius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuotos dalies (procentais) dydis yra ne mažesnis kaip 95 procentai, tai laikoma, kad PVM mokėtojas tais kalendoriniais metais įgyja teisę į pilną proporcingai skirstytino pirkimo PVM atskaitą (žiūrėti PVM įstatymo 60 str. 6 dalį). Norėdamas pasinaudoti šia teise, PVM mokėtojas teikiamos tų kalendorinių metinės PVM deklaracijos FR0516 formos 11 laukelyje turėtų įrašyti skaičių – 100 (o ne skaičių, atitinkantį PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą pagal faktinius duomenis).

Vykdamas mišrią veiklą PVM mokėtojas 2007 metais taikė 74 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Taikant šį PVM atskaitos procentą 2007 metais buvo įtraukta į PVM atskaitą tokios mišriai veiklai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM sumos:

1) 74 000 Lt nuo įsigytų prekių pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 100000 Lt ($100000 \times 74 \text{ proc.}$);

2) 22 200 Lt nuo gautų paslaugų pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 30000 Lt ($30000 \times 74 \text{ proc.}$);

3) 111 000 Lt nuo mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio turto eksploatavimo, remonto išlaidų pirkimo PVM sumos, kuri sudarė 150000 Lt ($150000 \times 74 \text{ proc.}$).

Iš viso taikant 74 procentų dydžio PVM atskaitos procentą buvo atskaityta 207 200 Lt pirkimo (importo) PVM. (Visa įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM suma sudaro 280 000 Lt).

Tarkime, kad pagal faktinius 2007 metų rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas sudarė 97 proc. Vadinasi, PVM mokėtojas turi teisę atskaityti 100 proc. 2007 metais įsigytų aukščiau nurodytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM.

Norėdamas pasinaudoti teise į pilną PVM atskaitą PVM mokėtojas 2007 metų metinę PVM deklaraciją FR0516 formos turėtų užpildyti taip:

10 laukelis – 74 (taikytas PVM atskaitos procentas)

11 laukelis – 100 (PVM atskaitos procentas pagal faktinius duomenis)

12 laukelis – (-35) $[(74-100/74) \times 100]$

13 laukelis – 207 200 (atskaityta PVM suma)

14 laukelis – (-72 520) $(207200 \times 35/100)$

25 laukelis – (-72 520)

27 laukelis – 72 520 (grąžintina iš biudžeto PVM suma)

Tai reiškia, kad PVM mokėtojas pagal 2007 metų metinės PVM deklaracijos duomenis turi teisę papildomai susigrąžinti iš biudžeto 72520 Lt.

(66 str. 1 dalies komentaro 5 punktas papildytas 5.3 papunkčiu pagal VMI prie FM 2009-06-18 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-5905).

6. Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, kalendoriniais metais įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su ekonominei veiklai priskirto ilgalaikio turto (ar jo dalies) naudojimu, pirkimo (importo)

PVM sumą atskaito pagal tą patį procentą, pagal kurį buvo atskaityta paties ekonominei veiklai priskirto ilgalaikio turto (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.

6.1. 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 nurodo kartu su metine PVM deklaracija pateikto priedo FR0516A formoje.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, 2009 m. spalio mėn. įsigijo traktorių. Kadangi šį traktorių fizinis asmuo numatė naudoti ir privatiems poreikiams tenkinti, tai šį traktorių priskyrė ekonominei veiklai vykdyti 90 proc., deklaravo tai vietos mokesčių administratoriui.

2009 metais šiam traktoriui eksploatuoti buvo įsigyta:

degalų, kurių pirkimo PVM sudarė 1500 Lt, buvo atskaityta 1350 Lt (1500 x 90 proc.); atsarginių dalių, kurių pirkimo PVM sudarė 3000 Lt, buvo atskaityta 2700 Lt (3000x90 proc.)

Iš viso buvo atskaityta 4050 Lt traktoriui eksploatuoti įsigytų prekių pirkimo PVM. (ši suma įrašoma į metinės PVM deklaracijos 17 laukelį).

1 atvejis

Faktiškai 2009 metais traktorių buvo naudojamas ekonominėje veikloje mažiau, nes fizinis asmuo daugiau naudojo jį asmeniniame ūkyje. Todėl pagal paties fizinio asmens paskaičiavimus faktiškai šis traktorių ekonominei veiklai vykdyti buvo naudojamas apie 70 proc.

Duomenys apie traktoriaus priskyrimą ekonominei veiklai (90 proc.) ir faktinis jo panaudojimas ekonominei veiklai (70 proc.) deklaruojami metinės PVM deklaracijos priedo FR0516A formoje.

Patikslinta 2009 metais atskaityta prekių, susijusių su traktoriaus eksploatavimu pirkimo PVM suma sudaro 900 Lt (4050 Lt x (90-70)/90). Ši suma 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 Lt (kadangi šia suma sumažinama 2009 metų PVM atskaita).

2 atvejis

Faktiškai 2009 metais 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. faktiškai 2009 metais naudojo ekonominei veiklai 100 proc.

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

Patikslinta 2009 metais atskaityta prekių, susijusių su traktoriaus eksploatavimu pirkimo PVM suma sudaro (-450) Lt (4050 Lt x (90-100)/90). Ši suma su (-) ženklu 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 Lt (kadangi šia suma padidinama 2009 metų PVM atskaita).

6.2. 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 skirtumo tarp taikyto PVM atskaitos procento ir apskaičiuoto pagal faktiškus praėjusių kalendorinių metų rodiklius PVM atskaitos procento 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.

7. Įmonėje naudojamo ilgalaikio turto, kuriam teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno apmokestinimą, numatytas iki 5 metų (nuo 2004-05-01 įsigyto turto- iki 4 metų) nusidėvėjimo normatyvas ir kurio pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, pirkimo (importo) PVM atskaita taip pat tikslinama Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 66 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka. Tai reiškia, jeigu įsigytas ilgalaikis turtas tais kalendoriniais metais, kuriais jis buvo įsigytas ir kuriais buvo padaryta šio turto PVM atskaita, buvo naudojamas įmonėje mišriai veiklai, t. y. ne vien PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai šio turto, kaip ir įsigytų kitų prekių bei paslaugų, visa pirkimo (importo) PVM atskaita tikslinama tų kalendorinių metų metinėje PVM deklaracijoje. Vėlesniais šio turto naudojimo įmonėje metais jo pirkimo (importo) PVM atskaita netikslinama, neatsižvelgiant į tai, ar pasikeitė jo naudojimo skirtingose veiklos grupėse santykis ar ne.

Pavyzdys

PVM mokėtojas, vykdamas mišrią veiklą, 2009 m. spalio mėn. įsigijo kompiuterių už 90000 Lt, kurių pirkimo PVM sudarė 18900 Lt. 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 2009 metais-taikytą PVM atskaitos procentą – 40 proc. ir sudarė 7560 Lt (18900 x 40 proc.).

Kadangi Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje kompiuteriams nustatytas 3 metų 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 buvo padaryta jų pirkimo PVM atskaita) 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 2009 metų rodiklius PVM atskaitos procentas sudarė 50 proc. (metinės PVM deklaracijos 11 laukelis)

Patikslinta kompiuterių pirkimo PVM atskaitos suma sudaro (-1890) Lt [7560x (40-50)/40]

Ši suma su (-) ženklu įrašoma į metinės PVM deklaracijos 18 laukelį.

Šiuo atveju PVM mokėtojui pagal metinę PVM deklaraciją grąžintina iš biudžeto PVM suma (27 laukelis) sudaro 1890 Lt (kadangi šia suma padidinama 2009 metų PVM atskaita).

8. 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 procentais, PVM atskaita gali būti netikslinama. Tokiu atveju metinė PVM deklaracija nepateikiama. Tačiau, kai PVM mokėtojas kalendoriniais metais taikė mažesnę PVM atskaitos procentą už apskaičiuotą pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius PVM atskaitos procentą ir dėl to patikslinus PVM atskaitą PVM mokėtojui priklausytų papildomai grąžinti iš biudžeto 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 procentais.

Pavyzdys

1 atvejis

Vykdantis mišrią veiklą PVM mokėtojas 2009 metais taikė 65 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2009 metų 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

Vykdantis mišrią veiklą PVM mokėtojas 2009 metais taikė 35 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2009 metų 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 apskaičiuotą pagal faktinius rodiklius 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.

9. Kaip nurodyta minėtose Metinės pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0516 formos užpildymo taisyklėse, PVM mokėtojas, nepateikęs metinės PVM deklaracijos, šiuo savo veiksmu deklaruoja, kad PVM atskaitos jam tikslinti nereikia.

2. Paaiškėjus, kad prekės ir (arba) paslaugos, jeigu jų (o jeigu jos pasigamintos, – joms pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtrauktas (įtraukta) į atskaitą, pradėtos naudoti kitoje negu šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje arba prarandamos, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą.

Komentaras

1. Komentuojamoje 66 straipsnio 2 dalyje nurodytais atvejais prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM atskaita tikslinama ne metinėje PVM deklaracijoje, o PVM deklaracijoje to mokestinio laikotarpio, kuriame paaiškėjo minėtos aplinkybės. Patikslinta atskaityta pirkimo (importo) PVM

suma deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma didinama mokėtina į biudžetą (mažinama grąžintina iš biudžeto) 36 laukelyje nurodyta PVM suma. Šios dalies nuostatos taikomos tais atvejais, kai PVM mokėtojo įsigytos prekės ir (arba) paslaugos, kurių pirkimo (importo) PVM, o jeigu jos pasigamintos, tai joms pasigaminti sunaudotų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą:

1.1. prarandamos. Prekių praradimu, dėl kurio turi būti tikslinama jų pirkimo PVM atskaita, turi būti laikomi įvairūs prekių praradimo atvejai, po kurių prekės jau nebebus naudojamos PVM mokėtojo PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, pavyzdžiui:

- prekių praradimas (nurašymas kaip netinkamų naudoti) dėl netinkamo jų laikymo ar saugojimo;

- prekių vagystė (išskyrus kai Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka įrodoma, kad prekės prarastos dėl nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos);

- nustatytas prekių trūkumas, išskyrus neviršijantį nustatytų natūralios netekties normų ir kiti prekių praradimo atvejai.

Pavyzdys

1 atvejis

PVM mokėtojas 2009 m. spalio mėnesį įsigijo prekių, kurias ketino naudoti PVM apmokestinamoje veikloje, todėl jų pirkimo PVM - 10 000 Lt įtraukė į PVM atskaitą.

2010 m. spalio mėnesį buvo nustatyta, kad dėl netinkamo laikymo pusė prekių sugedo ir kad PVM mokėtojas negalės jų parduoti ir apskaičiuoti pardavimo PVM. Todėl 2010 m. spalio mėnesio PVM deklaracijoje turi būti tikslinama šių prekių PVM atskaita 5 000) Lt (10 000 /2).

Ši patikslinta PVM suma su (-) ženklu, t. y. (-5000) Lt turi būti įrašyta į deklaracijos FR0600 35 laukelį ir šia suma turi būti padidinta mokėtina į biudžetą (mažinama grąžintina iš biudžeto) PVM suma.

2 atvejis

PVM mokėtojas, gaminantis PVM apmokestinamus pieno produktus, šiems produktams gaminti įsigijo žaliavas, medžiagas ir įvairias paslaugas, kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Pagal apskaitos duomenis apskaičiuota, kad 1 kg šios produkcijos pagaminti sunaudota žaliavų bei paslaugų už 10 Lt, kurių į atskaitą įtrauktas pirkimo PVM sudarė 2,1 Lt.

2010 m. liepos mėnesį buvo nustatyta, kad dėl netinkamo laikymo 500 kg gatavos produkcijos sugedo. Šiuo atveju PVM mokėtojas privalo patikslinti PVM atskaitą ir grąžinti į biudžetą atskaitytą PVM už sugedusioms prekėms pagaminti sunaudotas žaliavas, medžiagas ir paslaugas 1050 Lt (2,1 Lt x 500). Patikslinta PVM atskaitos suma (-900 Lt) įrašoma į 2010 m. liepos mėnesio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį ir šia suma turi būti padidinta mokėtina į biudžetą (mažinama grąžintina iš biudžeto) PVM suma.

3 atvejis

Iš PVM mokėtojo, prekiaujančio PVM apmokestinamomis prekėmis, sandėlio 2010 m. birželio mėnesį buvo pavogta prekių už 15000 Lt, kurių pirkimo PVM suma – 3150 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą. PVM mokėtojas neturi dokumentų, įrodančių, kad prekės buvo prarastos dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos. Todėl, paaiškęjus, kad prekės pavogtos ir dėl to jos nebebus naudojamos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, 2010 metų birželio mėnesį turi būti patikslinta PVM atskaita, t. y. į 2010 m. birželio mėnesio PVM

deklaracijos FR0600 formos 35 laukelį turi būti įrašyta (-3150) Lt, bei šia suma turi būti padidinta mokėtina į biudžetą (mažinama grąžintina iš biudžeto) PVM suma.

1.2. pradėtos naudoti įmonėje veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, pavyzdžiui: PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti, valstybės ar savivaldybės funkcijoms vykdyti (ši veikla nėra PVM objektas ir jai PVM atskaita negalima) ir pan.

Pavyzdys

1 atvejis

PVM mokėtojas, ketinantis vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, buvo įsigijęs prekių už 25000 Lt, kurių pirkimo PVM 5250 Lt įtraukė į PVM atskaitą. 2010 metų birželio mėnesį PVM mokėtojas pradėjo vykdyti PVM neapmokestinamą veiklą (pvz., teikti PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugas). Todėl šios prekės, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, nebebus naudojamos PVM mokėtojo vykdomoje PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje. Atsižvelgiant į tai, PVM mokėtojas 2010 metų birželio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 formos 35 laukelyje turi įrašyti (-5250) Lt, t. y. patikslinti PVM atskaitą, bei šia suma turi būti padidinta mokėtina į biudžetą (mažinama grąžintina iš biudžeto) PVM suma.

2 atvejis

2010 m. sausio mėnesį PVM mokėtojas, teikiantis PVM apmokestinamas paslaugas, įsigijo statybinių medžiagų patalpų remontui už 20000 Lt, pirkimo PVM sudarė 4200 Lt. Ši PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, nes įmonė vykdė vien PVM apmokestinamą veiklą. Nuo 2010-07-01 ši įmonė pradėjo vykdyti tik PVM neapmokestinamą veiklą. 2010 metų lapkričio mėnesį įmonė atliko patalpų (kuriose vykdoma PVM neapmokestinama veikla) remontą, kuriam panaudojo minėtas prekes.

Kadangi įmonėje pasikeitė prekių paskirtis, ir jos nebuvo panaudotos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai tą mokestinį laikotarpį, kurį paaikškėjo minėtos aplinkybės, PVM mokėtojas turi patikslinti PVM atskaitą ir į 2010 metų lapkričio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį turi įtraukti (-4200) Lt.

2. PVM atskaita netikslinama, kai įsigytos prekės (įskaitant ilgalaikį turtą), kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, lieka PVM mokėtojo, vykdančio PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, nuosavybėje, 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 susidėvėjusios ir iš viso jau nenaudojamos, arba įmonėje laikomos menkos vertės turtu, kurio įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus ir pan.

3. Kai dėl šios dalies komentaro 1 punkte nurodytų priežasčių PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai nebebus naudojamos ne prekių ar žaliavų atsargos, bet ilgalaikis turtas, kuriam teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno apmokestinimą, numatytas iki 5 metų (įsigytam nuo 2004-05-01 – iki 4 metų) nusidėvėjimo normatyvas, į biudžetą grąžinama tokia atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos dalis, kuri atitiktų laikotarpį, likusį nuo turto nebenaudojimo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai laikotarpio pradžios (turto praradimo momento, jo naudojimo vien

PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti laikotarpio pradžios), iki jo nusidėvėjimo normatyvo (metais), nurodyto šiam turtui Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje, pabaigos.

Pavyzdys

PVM mokėtojas 2009 m. rugsėjo mėnesį buvo įsigijęs kompiuterį už 15000 Lt, kurio pirkimo PVM 3150 Lt buvo įtraukęs į PVM atskaitą. 2010 m. birželio mėnesį šis kompiuteris buvo pavogtas, tačiau įmonė neturi dokumentų, įrodančių, kad prekės buvo prarastos dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos. Šio kompiuterio nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį - 3 metai.

Šiuo atveju, kadangi kompiuterio jau nebėra įmonėje ir todėl jis nebebus naudojamas įmonėje PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai 2010 m. birželio mėnesio PVM deklaracijoje patikslinama (atstatoma) pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo kompiuterio praradimo momento (2010 m. birželio mėnesio) iki nusidėvėjimo laikotarpio, nustatyto Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje pabaigos (2008 m. rugpjūčio mėnesio), t. y. už 27 mėnesius.

Patikslinta atskaityta pirkimo PVM suma sudaro 2363 Lt ($3150/36 \times 27$), kur 3150 Lt – atskaityta pirkimo PVM suma, 36 – nusidėvėjimo laikotarpis mėnesiais, nustatytas Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje, 27 - laikotarpis, mėnesiais, už kurį tikslinama pirkimo PVM suma.“

4. 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 paaiškęs, kad tokios prekės nebebus naudojamos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, atstatoma ne visa pirkimo (importo) PVM suma, o tik ta jos dalis, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą.

Pavyzdys

2010 m. sausio mėnesį PVM mokėtojas, vykdamas mišrią veiklą, įsigijo statybinių medžiagų patalpų remontui už 20000 Lt, pirkimo PVM sudarė 4200 Lt. Į PVM atskaitą pagal apskaičiuotą 2010 m. sausio mėnesio PVM deklaracijoje proporciją buvo įtraukta 1200 Lt šių prekių pirkimo PVM. Iki 2010-06-30 šios prekės nebuvo panaudotos įmonėje. Nuo 2010-07-01 šios įmonės veikla tapo vien PVM neapmokestinama. 2010 m. lapkričio mėnesį įmonė atliko patalpų remontą, kuriam panaudojo minėtas prekes.

Kadangi įmonėje pasikeitė prekių paskirtis, ir jos visiškai nebuvo panaudotos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai tą mokesstinį laikotarpį, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM mokėtojas turi patikslinti PVM atskaitą ir į 2010 metų gruodžio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį turi įtraukti (-1200) Lt.

5. Pateikiame keletą specifinių PVM atskaitos tikslinimo (netikslinimo) atvejų:

5.1. Kai prarandamas (pvz., pavagiamas, nėra dokumentų, įrodančių, kad turtas buvo prarastas dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos“) ir dėl to nebebus naudojamas įmonės PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje toks turtas, kuris įmonėje laikomas menkos vertės turtu ir kurio įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus (pvz., - mobilusis telefonas, 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, t. y. 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 įvertinti, kiek (kokia dalimi) šį turtą jis jau naudojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje. Tokį įvertinimą būtų galima atlikti atsižvelgiant į atitinkamai turto rūšiai Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytą nusidėvėjimo laikotarpį (nepaisant to, kad konkretus turto vienetas PVM mokėtojo apskaitoje nėra ilgalaikis turtas), o PVM atskaita patikslinta 3 punkte nurodyta tvarka. Jeigu turtas, kurio pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas, nebuvo naudojamas PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje, pvz. prarastas iš karto po įsigijimo, tai į biudžetą turėtų būti gražinta visa atskaityta jo pirkimo (importo) PVM suma.

Pavyzdys

Įmonėje turtas iki 1000 Lt laikomas menkos vertės turtu, ir pradėjus jį eksploatuoti, įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus. 2010 m. kovo mėn. buvo įsigytas 1200 Lt vertės mobilusis telefonas, kurio pirkimo PVM 252 Lt buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Įmonėje šis mobilus telefonas laikomas trumpalaikiu turtu, todėl jo įsigijimo savikaina iš karto buvo pripažinta leidžiamais atskaitymais. 2010 m. birželio mėn. telefonas buvo pavogtas, bet įmonė neturi dokumentų, patvirtinančių trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos faktą.

Pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį ryšių priemonėms nustatytas 3 metų nusidėvėjimo normatyvas. Kadangi mobilusis telefonas iki jo vagystės buvo naudotas įmonėje PVM apmokestinamai veiklai vykdyti tik 3 mėnesius, tai įmonė 2010 m. birželio mėnesio PVM deklaracijoje turi patikslinti PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo vagystės momento iki nusidėvėjimo laikotarpio, nustatyto Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje, pabaigos.

Patikslinta PVM atskaita sudaro 231 Lt ($252 \text{ Lt} / 3 \text{ metų} / 12 \text{ mėnesių} \times 33 \text{ mėnesių}$), todėl į minėtos PVM deklaracijos 35 laukelį turi būti įrašyta (-231) Lt.

5.2. Kai PVM mokėtojas buvo įtraukęs į PVM atskaitą atlikto jam nepriklausančio nuosavybės teise (pvz. išsinuomoto pastato, patalpų ir pan.) ilgalaikio turto remonto (kuris nėra esminis pagerinimas), ar kitų paslaugų pirkimo PVM, ir tuoj pat po remonto atlikimo, gražina šį ilgalaikį turtą savininkui (neperparduodamas jam atlikto remonto ar kitų paslaugų, kurių pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą), tai gražinęs ilgalaikį turtą, kuris nebebus naudojamas PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, turės patikslinti remonto paslaugų pirkimo PVM atskaitą.

Pagal Civilinio kodekso 6.499 straipsnio 1 dalies nuostatas nuomos sutarčiai pasibaigus, nuomininkas privalo grąžinti nuomotojui daiktą tokios būklės, kokios gavo, atsižvelgiant į normalų nusidėvėjimą, arba sutartyje suldytos 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.

5.3. Kai tuoj pat (nenaudojus PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje) po pastato (statinio) remonto (kuris nėra pastato (statinio) esminis pagerinimas) ar kitų įsigytų paslaugų šis pastatas (statinys) parduodamas be PVM (kai jis naudotas ilgiau kaip 24 mėnesius) arba perduodamas kitam ūkio subjektui (ne PVM mokėtojui) dėl akcinių bendrovių atskyrimo skaidymosi būdu arba kitais PVM įstatymo 9 str. 1 dalyje nurodytais atvejais, tai įtrauktas į PVM atskaitą atlikto remonto ar kitų įsigytų 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 perdavus pastatą (statinį) be PVM, remonto darbų ar kitų įsigytų paslaugų PVM atskaita neturi būti tikslinama.

5.4. Kai prekės, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą ir kurios PVM mokėtojo veikloje nebenaudojamos iš viso, tačiau lieka PVM mokėtojo nuosavybėje, tai šių prekių pirkimo PVM atskaita netikslinama. Tačiau, jeigu šios prekės bus sunaudotos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, tai tokiu atveju šioms prekėms bus taikomos PVM įstatymo 5 ir 8 straipsnio nuostatos. Tai reiškia, kad, paaiškėjus minėtoms aplinkybėms, prekių panaudojimas privatiems poreikiams tenkinti laikomas prekių tiekimu arba paslaugų teikimu už atlygį ir dėl to atitinkamai PVM įstatymo 5 ar 8 straipsnių nustatyta tvarka turi būti apskaičiuotas tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų pardavimo PVM“.

(PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalies 5 punkto

5.5 papunktis panaikintas pagal VMI prie FM 2010-05-18 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-5017).

5.6. Praktikoje pasitaiko atvejų, kai lizingo davėjas nutraukia su lizingo gavėju sudarytą nekilnojamojo ilgalaikio turto (pastato, statinio ar jų dalių), kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, lizingo sutartį nepasibaigus jos terminui ir susigrąžina šį turtą iš lizingo gavėjo, išrašydamas jam kreditinę PVM sąskaitą faktūrą neapmokėtai turto vertės daliai. Jeigu lizingo davėjo susigrąžintas nekilnojamojo turto vienetas vėliau parduodamas (arba lizinguojamas) kitam asmeniui be PVM, tai turi būti patikslinta šio turto pirkimo PVM atskaita.

Tačiau, kadangi susigrąžinęs nekilnojamąjį turtą iš pirmojo lizingo gavėjo, lizingo davėjas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje turi patikslinti (atstatyti) ne visą apskaičiuotą šio turto pardavimo PVM sumą, o tik tą PVM sumą, kuri buvo nurodyta išrašytoje lizingo gavėjui kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje, todėl, galima teigti, kad iki šio turto pardavimo (arba pakartotinio lizingavimo) be PVM, lizingo davėjas dalinai jį jau panaudojo savo PVM apmokestinamai veiklai (tiekimui su PVM) vykdyti. Atsižvelgiant į tai, perdavus (arba pakartotinai lizingavus) šį turtą be PVM, turi būti tikslinama tik PVM apmokestinamai veiklai (tiekimui su PVM) nepanaudotai daliai priskiriama (tenkanti) įtraukta į PVM atskaitą šio turto pirkimo PVM suma.

Pavyzdys

Lizingo įmonė A 2007-09-01 įsigijo naują pastatą už 2 mln. Lt ir 360 tūkst. Lt PVM. Kadangi pastatas buvos skirtas tiekimui (perdavimui pagal lizingo sutartį) su PVM, tai šio pastato pirkimo PVM suma – 360 tūkst. Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą.

Lizingo įmonė A su įmone B 2007-09-01 penkiems metams sudarė šio naujo pastato lizingo sutartį, pagal kurią ne vėliau negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (2 mln. Lt plius 360 tūkst. PVM Lt ir 11 procentų dydžio palūkanos) nuosavybės teisė tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris – naujo pastato tiekimas). Įmonė A lizingo būdu perduodamam turtui 2007-09-01 įmonei B išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė: apmokestinamoji vertė – 2 mln. Lt, PVM – 360 tūkst. litų. Šį tiekimą 2007 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaracijoje lizingo įmonė A deklaravo taip: 11 laukelyje – 2 mln. Lt, o 26 laukelyje 360 tūkst. Lt.

Nepasibaigus lizingo sutarties terminui 2009-09-01 lizingo sutartis buvo nutraukta ir pastatas buvo grąžintas lizingo įmonei A. Lizingo įmonė A išrašė lizingo gavėjui – įmonei B kreditinę PVM sąskaitą faktūrą neapmokėtai pastato vertės sumai: (-1,2 mln.) ir (-216 tūkst. Lt) PVM. Šią operaciją lizingo įmonė A 2009 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaracijoje deklaravo taip:

11 laukelyje – (-1,2 mln. Lt); 26 laukelyje – (-216 tūkst. Lt). Vadinasi, galima teigti, kad PVM apmokestinamai veiklai nepanaudota turto dalis sudarė 1,2 mln. Lt arba 60 proc. (1,2 mln./2mln. x 100 proc.).

2009-10-01 lizingo įmonė A sudarė lizingo sutartį su biudžetine įstaiga C dėl šio pastato, nuo kurio pripažinimo tinkamu naudoti yra praėję daugiau kaip 24 mėnesiai, perdavimo (tiekimu PVM tikslais) be PVM. Įmonė A lizingo būdu perduodamam turtui 2009-10-01 biudžetinei įstaigai C išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė: apmokestinamoji vertė – 1, 2 mln., ir padarė įrašą „PVM neapmokestinamas pagal PVM įstatymo 32 str. 1 dalį“.

2009 m. spalio mėnesio PVM deklaracijoje lizingo įmonė A turi patikslinti (atstatyti) šio pastato PVM atskaitos dalį, t. į deklaracijos 30 laukelį įrašyti (-216 tūkst. Lt) (360 tūkst. x 60 proc.), šia suma padidindama mokėtiną į biudžetą (sumažindama grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą.“

(PVM įstatymo 66 str. 2 dalies komentaro 2 punktas papildytas 5.6 papunkčiu pagal 2010-01-18 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2)-R-550)

PVM atskaita netikslinama:

1) dėl prarasto prekių kiekio, neviršijančio teisės aktų nustatytų natūralios netekties normų, taip pat dėl prarasto technologiniuose procesuose prekių kiekio, jeigu nustatant atlygį už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas į jį įtraukiama ir tokių nuostolių vertė;

Komentaras

1. Pagal Pelną mokesčio įstatymo 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 procentas vieneto pajamų.

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

2. Kadangi PVM mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo ar kalendorinis pusmetis, tai imant atskirame kalendoriniame mėnesyje ar pusmetyje nustatytą prarastų dėl natūralios netekties prekių vertę, ji 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 sekantį mėnesį ar pusmetį, jau prarastų prekių vertė (imant 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).

3. Todėl įmonės, PVM mokėtojos, nustačiusios PVM mokestiniame laikotarpyje prekių, kurių pirkimo (importo) PVM, o jeigu prekės pasigamintos įmonėje, joms pasigaminti sunaudotų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumos buvo atskaitytos, 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 mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje (35 laukelyje) įrašyti patikslintą PVM atskaitos sumą (kaip teigimą sumą), tenkančią prarastų prekių vertei, viršijančiai 1 procentą aukščiau nurodytų įmonės pajamų.

4. Kai kitame mokestiniame laikotarpyje vėl nustatomas prekių natūralios netekties faktas, tai turi būti apskaičiuota visa, imant nuo metų pradžios, užfiksuota prekių natūralios netekties vertė, po to ši vertė lyginama su įmonės gautų pajamų, imant nuo metų pradžios, suma ir :

1) jeigu tokiu būdu apskaičiuota prekių natūralios netekties vertė neviršija 1 proc. pajamų, tai ankstesniame laikotarpyje patikslinta PVM atskaita atstatoma ir įrašoma į mokesčio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelyje su (-) ženklu;

2) jeigu tokiu būdu apskaičiuota prekių natūralios netekties vertė viršija 1 proc. įmonės pajamų, tai viršijančiai natūralios netekties normą prekių vertei tenkanti priklausanti patikslinti PVM atskaitos suma, atėmus ankstesniuose mokesčio laikotarpiuose patikslintas PVM atskaitos sumas, įrašoma į PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį su (-) ženklu, kai ankstesniais laikotarpiais buvo patikslinta mažesnė PVM atskaitos suma negu apskaičiuota šiame laikotarpyje, ar kaip teigiama suma, kai ankstesniais laikotarpiais buvo patikslinta didesnė PVM atskaitos suma negu apskaičiuota patikslinti šiame laikotarpyje.

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

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiaujanti vaisiais, 2010 m. spalio mėnesį dėl natūralios netekties nuostolių nurašė už 2500 Lt sumą įsigytų vaisių, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Įmonės pajamos, imant nuo 2010 metų pradžios (įmonės mokestiniai metai pelno mokesčio požiūriu sutampa su kalendoriniais) sudarė 150000 Lt. Pelno mokesčio požiūriu leistina natūralios netekties nuostolių suma - 1 proc. nuo šių pajamų, sudaro 1500 Lt ($150000 \times 1 \text{ proc.}$). Reiškia 2010 m. spalio mėnesį įmonės nurašyta prekių natūralios netekties nuostolių vertė viršija 1 proc. įmonės gautų pajamų 1000 Lt ($2500 - 1500$), 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 Lt ($1000 \times 21 \text{ proc.}$) PVM suma įrašoma su (-) ženklu į spalio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį.

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

1 atvejis.

2010 m. lapkričio mėnesį įmonė vėl dėl natūralios netekties nuostolių nurašė vaisių už 500 Lt, o jos pajamos, imant nuo metų pradžios, sudarė 300000 Lt. Todėl imant nuo metų pradžios, nurašyta natūralios netekties nuostolių suma sudarė 3000 litų ($2500 + 500 \text{ Lt}$) ir neviršijo 1 proc. įmonės pajamų ($300000 \text{ Lt} \times 1 \text{ proc.} = 3000 \text{ Lt}$). Atsižvelgiant į tai, įmonė turi teisę atstatyti spalio mėnesį patikslintą PVM atskaitą ir 210 litų PVM suma (kuria buvo spalio mėnesį patikslinta PVM atskaita) įrašoma į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį (kaip teigiama suma).

2 atvejis.

2010 m. lapkričio mėnesį įmonė vėl dėl natūralios netekties nuostolių nurašė vaisių už 1000 Lt, o jos pajamos, imant nuo metų pradžios, sudarė 300000 Lt. Kadangi 1 proc. nuo šių pajamų sudaro 3000 Lt (300000 Lt x 1 proc.), o nurašyta dėl natūralios netekties nuostolių suma, imant nuo metų pradžios sudarė 3500 Lt (2500+1000) todėl ši suma viršijo pelno mokesčio požiūriu leistiną natūralios netekties nuostolių sumą 500 litų (3500-3000) suma. Atsižvelgiant į tai, įmonė turi patikslinti PVM atskaitą 105 litų (500x21 proc.) PVM suma, tenkančia leistiną natūralios netekties nuostolių sumą viršijančiai sumai. Kadangi spalio mėnesį PVM atskaita buvo patikslinta 210 litų, o lapkričio mėnesį priklauso PVM atskaitą tikslinti tik 105 litų, tai 105 litų (210 – 105) iš patikslintos PVM atskaitos atstatoma, ir ši 105 litų suma, kaip teigiama suma, įrašoma į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį.

3 atvejis.

2010 m. lapkričio mėnesį įmonė vėl dėl natūralios netekties nuostolių nurašė vaisių už 2500 Lt, o jos pajamos, imant nuo metų pradžios, sudarė 300000 Lt. Kadangi 1 proc. nuo šių pajamų sudaro 3000 Lt (300000 Lt x 1 proc.), o nurašyta dėl natūralios netekties nuostolių suma, imant augančiai nuo metų pradžios sudarė 5000 Lt (2500+2500), todėl ši suma viršijo pelno mokesčio požiūriu leistiną natūralios netekties nuostolių sumą 2000 litų (5000-3000) suma. Atsižvelgiant į tai, įmonė turi patikslinti PVM atskaitą 420 litų (2000x21 proc.) PVM suma, tenkančia leistiną natūralios netekties nuostolių sumą viršijančiai sumai. Kadangi spalio mėnesį PVM atskaita buvo patikslinta tik 210 litų, o lapkričio mėnesį jau priklauso PVM atskaitą tikslinti 420 litų, tai 210 litų (420 – 210) papildomai patikslinama PVM atskaita, ir ši 210 litų suma su (-) ženklu įrašoma į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

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

6. Gamybos ir technologinių procesų metu susidarę prekių (produkcijos) nuostoliai natūralios netekties nuostoliams nepriskiriami. PVM mokėtojai, atsižvelgdami į gamybos proceso ypatumus, patys nusistato gaminamos produkcijos išėigos (gamybinių atliekų) normas (išskyrus tuos atvejus, kai tokie normatyvai (išėiga) nustatyti teisės aktais). 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, įkalkuliuotų į Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nustatytas produkcijos kainas (tarifus). “

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-09-21 raštą Nr.(18.2-31-2)-R-8533)

2) jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka įrodoma, kad prekės prarastos dėl force majeure arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos;

Komentaras

Išgytų 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. [nutarimu Nr. 861](#) (Žin., 2002, Nr. 60-2429) patvirtinta Įrodymo, kad prekės prarastos dėl *force majeure* ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, tvarka.

3) dėl kitų nuo PVM mokėtojo nepriklausančių priežasčių (prekių sunaikinimo dėl realizacijos terminų pasibaigimo ir kt.) prarasto prekių kiekio, kai šis asmuo gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtojas savo vykdomai (numatomai vykdyti) PVM apmokestinamai veiklai įsigyja (importuoja) prekes ir jų pirkimo (importo) PVM įtraukia į PVM atskaitą, o vėliau paaiškėja, kad šios prekės (dalis prekių) nebebus panaudotos minėtai ekonominei veiklai, nes jos buvo prarastos dėl objektyvių, nuo PVM mokėtojo nepriklausančių priežasčių, tai šių prarastų prekių kiekio PVM atskaita netikslinama, jeigu PVM mokėtojas tinkamai įrodo šių prekių praradimo faktą (gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus). Pažymėtina, kad visais atvejais svarbu ir tai, kad PVM mokėtojas pasinaudojęs įsigytų prekių, kurios PVM apmokestinamai veiklai vykdyti nebuvo panaudotos dėl objektyvių priežasčių, PVM atskaita, veikia sąžiningai ir jeigu tai nėra susiję su mokesčių vengimu bei sukčiavimu.

2. Praktikoje pasitaiko įvairių įsigytų prekių praradimo atvejų: prekės sunaikinamos kaip netinkamos vartoti pasibaigus jų realizacijos terminams (pvz., maisto prekės, vaistai ir kt.); sunaikinamos pasenusios neturinčios paklausos, užsigulėjusios prekės; sunaikinamos įsigytos sandėlyje esančios nurašytų, nenaudojamų įrengimų atsarginės dalys; sunaikinamos įsigytos ir dėl vežėjų kaltės nepataisomai sugadintos prekės ir panašiai.

3. Kai PVM mokėtojo įsigytos, skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, prekės sunaikinamos (utilizuojamos) dėl aukščiau nurodytų priežasčių, tai PVM mokėtojas turi turėti sunaikinimo faktą patvirtinančius dokumentus ar kitus įrodymus, pagal kuriuos galima tiksliai nustatyti, kokios įsigytos su PVM prekės bei koks konkretus jų kiekis buvo perduotas utilizavimui ir buvo utilizuotas ir panašiai (pvz., kai prekės, kaip pavojingos atliekos, perduodamos utilizuoti utilizavimo paslaugas teikiančiai įmonei - pavojingų atliekų lydraštį, patvirtintą 2008 m. birželio 5 d. Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu Nr. D1-314 (Žin., 2008, Nr. 67-2541), kitais atvejais-surašytus prekių nurašymo bei sunaikinimo aktus ir panašiai).

1 pavyzdys

Įmonė A PVM mokėtoja, vykdomai PVM apmokestinamą veiklą, nurašė ir sunaikino įrengimų remontui skirtas atsargas, kurias privaloma turėti įrengimų eksploatacijos metu, siekiant užtikrinti nepertraukiamą įrengimų veiklą (pvz., varžtai, atsarginės detalės ir pan.) ir kurios tampa nebereikalingos, nes įmonės įrengimai buvo atnaujinti ir atsarginės detalės yra netinkamos naujiems įrengimams. Kadangi minėtos detalės pagamintos iš neperdirbamų medžiagų, tai jų negalima parduoti kaip antrinių žaliavų, pvz., metalo laužo, medienos, todėl jos nurašomos ir pridodamos utilizavimui į sąvartyną.

Ar šiuo atveju turi būti tikslinama įtraukta į PVM atskaitą šių prekių pirkimo PVM suma?

Kadangi įmonė A įsigytų PVM apmokestinamai veiklai įrengimų atsarginių detalių, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, nebepanaudotos šiai veiklai dėl objektyvių priežasčių, be to šios detalės negali būti panaudotos kitais tikslais ir todėl buvo sunaikintos, tai

įmonė A turi teisę netikslinti šių prarastų (sunaikintų) detalių PVM atskaitos, jeigu turi įrodymus, kad šios detalės buvo perduotos utilizavimui.

2 pavyzdys

Įmonė B PVM mokėtoja gamina ir tiekia receptinius ir nereceptinius vaistinius preparatus, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Įmonė B veikloje pasitaiko atvejų, kai vaistiniai preparatai ir su jų gamyba susijusios medžiagos nurašomos ir sunaikinamos dėl šių priežasčių:

- 1) nustačius vaistinių preparatų nuokrypį nuo nustatytų normų;
- 2) pasibaigus vaistinių preparatų registracijos terminui;

3) pasibaigus pakavimo medžiagų galiojimo terminui (kai pakavimo medžiagos negali būti naudojamos dėl dizaino ar informacijos turinio pasikeitimo, kuriuos įmonei B nustato ją valdanti tarptautinė farmacijos kampanija);

Ar aukščiau nurodytais atvejais nurašius ir sunaikinus (perdavus atitinkamoms įmonėms sunaikinimui) prekes bei medžiagas ji turi teisę netikslinti PVM atskaitos?

1) Nustačius vaistinių preparatų nuokrypį nuo nustatytų normų, ir dėl to nurašius bei sunaikinus pagamintus brokuotus vaistinius preparatus, PVM atskaita neturėtų būti tikslinama tik tuo atveju, jeigu brokuoti vaistiniai preparatai buvo pagaminti dėl objektyvių nuo įmonės B nepriklausančių priežasčių, o ne dėl jos darbuotojų kaltės arba įmonės B padarytų gamybos pažeidimų;

2) Kai pasibaigus įmonės B gaminamų vaistinių preparatų registracijos Lietuvoje terminui ir nutraukus jų prekybą Lietuvos rinkoje, vaistinės grąžina įmonei B turimus tokio vaistinio preparato likučius, kurie pagal teisės aktų reikalavimus turi būti sunaikinti, tai įmonė B neturi tikslinti šių sunaikintų prekių PVM atskaitos;

3) Kai įmonė B nurašo ir sunaikina vaistinių preparatų pakuotes ir kitas susijusias medžiagas, kurios negali būti naudojamos dėl dizaino ar informacijos turinio pasikeitimo, kuriuos įmonei B nustato ją valdanti tarptautinė farmacijos kampanija, tai šių pakuočių ir susijusių medžiagų PVM atskaita neturi būti tikslinama tuo atveju, jeigu įmonė B buvo įsigijusi optimalų šių pakuočių kiekį, ir dėl objektyvių aukščiau nurodytų priežasčių turėjo dalį šių pakuočių sunaikinti.

Visais šiais atvejais įmonė B privalo turėti sunaikinimo faktą patvirtinančius dokumentus arba kitus įrodymus, kad prekės buvo perduotos sunaikinimui, pagal kuriuos galima tiksliai nustatyti, kokios prekės bei koks konkretus jų kiekis buvo perduotas utilizavimui ir buvo utilizuotas.

3 pavyzdys

Įmonė C įsigijo iš Vokietijos PVM mokėtojo prekių, skirtų perpardavimui su PVM. Prekes gabeno įmonės C pasamdytas vežėjas. Prekės buvo išgabentos iš Vokietijos, tačiau Lenkijoje prekių vežėjas patyrė avariją, kurios metu prekės buvo sugadintos. Įmonė C gavo sugadintas, netinkamas realizavimui prekes, o kaltininkas yra vežėjas.

Ar įmonė C turi apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM, įtraukti šį PVM į PVM atskaitą ir netikslinti PVM atskaitos, kai paaiškėjo, jog prekės prarastos ir nebebus panaudotos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti?

Šiuo atveju, kai kitos ES valstybės narės prekių tiekėjas patiekė bendrovei prekes, išrašė šių patiektų prekių PVM sąskaitą faktūrą ir šios prekės buvo išgabentos iš prekių tiekėjo valstybės narės,

tai įmonė C turi apskaičiuoti šių įsigytų prekių pardavimo PVM nuo išrašytoje šių prekių tiekimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodyto atlygio (išskyrus patį PVM) už šias prekes. Be to, pagal PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatas įmonė C turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių pirkimo PVM, nes šios prekės buvo skirtos jos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

Paaikšėjus, kad įsigytos prekės netinkamos naudojimui dėl ne nuo įmonės C priklausančių priežasčių ir turi būti sunaikintos, šių prekių PVM atskaita neturi būti tikslinama, jeigu įmonė C gali tinkamai pagrįsti, kad prekės buvo nepataisomai sugadintos ne dėl jos kaltės ir turi prekių sunaikinimo faktą patvirtinančius dokumentus arba kitus įrodymus, kad prekės buvo perduotos sunaikinimui, pagal kuriuos galima tiksliai nustatyti, kokios prekės bei koks konkretus jų kiekis buvo perduotas utilizavimui ir buvo utilizuotas.

4. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad sprendžiant klausimą, ar PVM mokėtojas turi teisę netikslinti prarastų (sunaikintų) prekių PVM atskaitos, kiekvienas konkretus atvejis turėtų būti nagrinėjamas atskirai ir įvertinamos visos susidariusios aplinkybės

5. Be to, jeigu prekės tapo netinkamomis naudojimui (pvz., sugedo) dėl paties PVM mokėtojo kaltės (pvz., netinkamo prekių saugojimo, aplaidumo ir pan.). ir dėl to buvo sunaikintos, tai tokiu atveju PVM mokėtojas turi patikslinti (atstatyti) šių prarastų prekių PVM atskaitą.

6. Pažymėtina, kad tuo atveju, kai prekių pirkėjas PVM mokėtojas jau iš prekių pardavėjo įsigijo nekokybiškas, netinkamas naudojimui (realizavimui) prekes, tai, jis visais atvejais turėtų reikalauti, kad šiam prekių kiekiui pardavėjas išrašytų kreditinę PVM sąskaitą faktūrą (arba pats pirkėjas išrašytų grąžinamų nekokybiškų prekių debetinį dokumentą) ir grąžintų šias prekes pardavėjui. Tokiu atveju nekokybiškam prekių kiekiui būtų sumažinta jau pati pirkimo PVM suma.

Pavyzdys

Įmonė A pagal sutartį su Ispanijos įmone (PVM mokėtoja) įsigijo apelsinus, kuriuos pardavėjas įsipareigojo parduoti tinkamus, t.y. su visais reikiama dokumentais (kokybės pažymėjimu) bei tinkamos kokybės, kad galėtų būti realizuojami Lietuvoje. Valstybinė maisto ir veterinarijos tarnyba patikrinusi siuntą nustatė, kad apelsinai užkrėsti biologiniais parazitais, todėl visa siunta turėjo būti sunaikinta.

Ar įmonė turi tikslinti įtrauktą į PVM atskaitą iš Ispanijos įmonės įsigytų apelsinų apskaičiuotą PVM sumą?

Kadangi šiuo atveju galima teigti, kad apelsinų tiekėjas – Ispanijos įmonė patiekė netinkamus pardavimui apelsinus, todėl įmonė A, pateikusi prekių pardavėjui (Ispanijos įmonei) įrodymus, kad iš jo buvo gautos netinkamos naudojimui prekės, kurios turėjo būti sunaikintos, turėtų reikalauti, kad Ispanijos įmonė išrašytų kreditinę PVM sąskaitą faktūrą šiam netinkamų pardavimui prekių kiekiui. Tokiu atveju įmonė A apskaičiuotą pardavimo PVM už įsigytus iš Ispanijos įmonės apelsinus sumažintų PVM suma, tenkančia išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje nurodytam (sunaikintam) apelsinų kiekiui, analogiškai ta pačia suma būtų sumažintas ir įtrauktas į PVM atskaitą šių apelsinų pirkimo PVM.

(PVMĮ 66 str. 2 dalies komentaras papildytas 3 punktu pagal VMI prie FM 2012-04-06 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-3239).

3. Šio straipsnio nuostatos netaikomos šio Įstatymo 67 straipsnyje nurodytam ilgalaikiam materialiajam turtui.

Komentaras

Kadangi nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą) bei kito ilgalaikio materialiojo turto, kuriam Perno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytas ne trumpesnis kaip 5 metų (įsigytam nuo 2004 m. gegužės 1 d. turtui – 4 metų) nusidėvėjimo normatyvas, PVM atskaita tikslinama PVM įstatymo 67 straipsnyje nustatyta tvarka, tai šiam ilgalaikiam materialiajam turtui šio 66 straipsnio nuostatos netaikomos.

67 straipsnis. PVM atskaitos tikslinimas dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo

1. Šio straipsnio nuostatos taikomos:

1) nekilnojamiesiems pagal prigimtį daiktams (įskaitant pastatų (statinių) esminius pagerinimus);

Komentaras

Komentuojamo 67 straipsnio nuostatos, visų pirma, taikomos nekilnojamiesiems pagal prigimtį daiktams (įskaitant pastatų (statinių) esminį pagerinimą). Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 18 dalies nuostatas nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas – daiktas, kuris yra nekilnojamas 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), bei atliktas pastatų (statinių) esminis pagerinimas, kuris pagal Įstatymo 6 straipsnio nuostatas laikomas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu (žiūrėti PVM įstatymo 6 straipsnio komentarą (paaiškinimą).

2) kitoms ilgalaikio materialiojo turto rūšims, kurioms teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno (pajamų) apmokestinimą, nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas.

Komentaras

1. 67 straipsnio nuostatos taikomos ir kitoms ilgalaikio materialiojo turto rūšims, kurioms Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas (jeigu įsigytas iki 2004-04-30 – 5 metų nusidėvėjimo normatyvas).

2. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad 67 straipsnio nuostatų taikymas tiesiogiai nepriklauso nuo PVM mokėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais faktiškai nusistatyto ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo laikotarpio. Būtent, jeigu PVM mokėtojas savo įsigytam ilgalaikiam turtui nusistato 5 metų arba ilgesnį nusidėvėjimo laikotarpį, bet Perno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje tokiame turtui yra nurodytas trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo laikotarpis, tai 67 straipsnio

nuostatos tokiam turtui netaikomos. Pavyzdžiui, PVM mokėtojas kompiuterinei technikai nusistatė 5 metų nusidėvėjimo laikotarpį, tačiau jo pirkimo PVM atskaita pagal 67 straipsnio nuostatas netikslinama, nes Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje kompiuterinei technikai nustatytas 3 metų nusidėvėjimo normatyvas.

Taigi, PVM mokėtojas, norėdamas sužinoti, ar jo turimam ilgalaikiam materialiajam turtui taikytinas Pridėtinės vertės mokesčio 67 straipsnis, ar ne, turi atsižvelgti į Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį.

Ilgalaikio materialiojo turto rūšims, kurioms netaikomas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 67 straipsnis, taikomos PVM įstatymo 66 straipsnio nuostatos.

2. PVM atskaita šiame straipsnyje nustatyta tvarka turi būti tikslinama: nekilnojamojo pagal prigimtį daikto - 10 metų, o šio straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodyto turto - 5 metus, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį atskaityta to turto pirkimo arba importo PVM ar jo dalis (pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju - taip pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM atskaita tikslinama 10 metų nuo to mokestinio laikotarpio, kurį buvo užbaigti pagerinimo darbai). Jeigu turtas buvo įsigytas arba importuotas iki įregistravimo PVM mokėtoju, PVM atskaita tikslinama tokį skaičių metų, kiek metų atitinkanti pirkimo arba importo PVM dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo nuostatas PVM mokėtojas įsigijęs (importavęs) ilgalaikį materialųjį turtą, jo pirkimo (sumokėtą importu) 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 ilgą tęstinį laikotarpį.

Todėl PVM atskaitos tikslais, pasikeitus ilgalaikio materialaus 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:

1.1. 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);

1.2. ilgalaikio materialiojo turto rūšims, kurioms Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 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 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);

Šios dalies nuostatos netaikomos ir PVM atskaita kasmet netikslinama tuo atveju, jeigu įmonės mišriai veiklai vykdyti įsigytas materialus turtas, kurio Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nusidėvėjimo normatyvas ne trumpesnis kaip 4 metai, 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 padaryta šio turto PVM atskaita, metinėje PVM deklaracijoje.

Pavyzdys

Mišrią veiklą vykdanči įmonė 2009 metais įsigijo specdrabužių, patalynės, įvairaus inventoriaus ir kito panašaus turto, kurio įsigijimo išlaidos dėl nedidelės šio turto vertės iš karto priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams. Šio turto pirkimo PVM suma buvo atskaityta pagal 2009 metais nustatytą tvarką apskaičiuotą PVM atskaitos procentą. Nors Pelno mokesčio įstatymo 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 2009 metų 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.

1.3. 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.

1.4. 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 vykdančias PVM mokėtojas 2010 m. spalio mėnesį įsigijo (nusipirko) pastatą, kurio pirkimo PVM dalį, proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 straipsnio 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 2010 m. spalio mėnesio iki 2020 metų rugsėjo mėnesio.

2 atvejis

Mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas 2010 liepos mėn. įsigijo krovininį automobilį, kuriam Pelno mokesčio įstatymo 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 mažesnis kaip 4 metai, tai šio automobilio PVM atskaita tikslinama 5 metus. PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaiga bus 2015 m. birželio mėnuo.

3 atvejis

Įmonė įsiregistravo PVM mokėtoja nuo 2010 m. rugsėjo 1 d. Jos veikla mišri. Įmonė į 2010 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaraciją įtraukė krovininio automobilio (kurio nusidėvėjimo normatyvas nurodytas šio pavyzdžio 2 atvejyje), įsigyto 2008 m. gegužės mėn., t. y. iki įregistravimo PVM mokėtoja, pirkimo PVM dalį, atitinkančią laikotarpį iki PVM atskaitos

tikslinimo pabaigos ir proporcingai tenkančią PVM apmokestinamai veiklai. Kadangi šiuo atveju įmonė, įsiregistravusi PVM mokėtoja, turėjo teisę įtraukti į PVM atskaitą krovininio automobilio pirkimo PVM sumos dalį, tenkančią dvejiems metams ir 8 mėnesiams (iš 5 metų atėmus 2 metus ir 4 mėnesius, kuriuos automobilis buvo naudojamas įmonėje iki jos įsiregistravimo PVM mokėtoja datos), tai PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaiga bus 2013 m. balandžio mėnuo.

2. Kaip nurodyta PVM įstatymo 128 straipsnyje, 67 straipsnyje nustatyta tvarka dėl ilgalaikio materialaus turto naudojimo PVM mokėtojo veikloje pasikeitimo, iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos tikslinama ir iki naujo PVM įstatymo įsigaliojimo (iki 2002-06-30) įsigyto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaita, jeigu :

2.1. nepraėjo 10 metų nuo mokestinio laikotarpio, kuriuo į PVM atskaitą buvo įtrauktas pirkimo PVM ar jo dalis už iki PVM įstatymo įsigaliojimo įsigytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, o jeigu nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas pasigaminintas ir jo pasigaminimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, – nepraėjo 10 metų nuo mokestinio laikotarpio, kuriuo šis turtas pradėtas naudoti;

2.2. nepraėjo 10 metų nuo mokestinio laikotarpio, per kurį buvo baigtas iki PVM įstatymo įsigaliojimo atliktas pastato (statinio) esminis pagerinimas, kuriam sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą;

2.3. nepraėjo 5 metai nuo mokestinio laikotarpio, kuriuo į PVM atskaitą buvo įtrauktas pirkimo PVM ar jo dalis už iki PVM įstatymo įsigaliojimo įsigytą arba importuotą šio PVM įstatymo 67 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytą ilgalaikį materialųjį turtą, o jeigu toks turtas pasigaminintas ir jo pasigaminimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, – nepraėjo 5 metai nuo to mokestinio laikotarpio, kuriuo šis turtas pradėtas naudoti.

PVM atskaita dėl 2.1-2.3 punktuose nurodyto ilgalaikio materialiojo turto naudojimo PVM mokėtojo veikloje pasikeitimo PVM įstatymo 67 straipsnio nustatyta tvarka tikslinama iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

Pavyzdys

PVM mokėtojas, vykdęs mišrią veiklą, 1997 metais sausio mėnesį įsigijo pastatą, kurio pirkimo PVM dalį, proporcingai tenkančią PVM apmokestinamai veiklai, buvo įtraukęs į PVM atskaitą;

1999 metų gegužės mėnesį šis PVM mokėtojas buvo įsigijęs krovininius automobilius, už kuriuos sumokėtą į maitinės sąskaitą importo PVM, proporcingai tenkančią PVM apmokestinamai veiklai, tą patį mėnesį įtraukė į PVM atskaitą;

2000 metų vasario mėnesį pradėjo naudoti naujai pasistatytą pastatą, kuriam pastatyti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM, proporcingai tenkančią PVM apmokestinamai veiklai, buvo įtraukęs į PVM atskaitą.

Šis PVM mokėtojas dėl aukščiau nurodyto ilgalaikio materialiojo turto naudojimo PVM mokėtojo veikloje pasikeitimo šio ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM atskaitą tikslina taip:

1997 metų sausio mėnesį įsigyto pastato, nuo kurio pirkimo PVM dalies įtraukimo į PVM atskaitą nepraėjo 10 metų, pirkimo PVM atskaitą tikslina iki 2006 m. gruodžio mėnesio;

1999 metų gegužės mėnesį įsigytų krovinių automobilių (jų nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį daugiau kaip 5 metai), nuo kurių importo PVM įtraukimo į PVM atskaitą nepraėjo 5 metai, importo PVM atskaita tikslinama iki 2004 m. balandžio mėnesio;

2000 metų vasario mėnesį pradėto naudoti naujo pasistatyto pastato, kuo kurio pradėjimo naudoti nepraėjo 10 metų, PVM atskaitą tikslina iki 2010 metų sausio mėnesio.

3. Konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą) pirkimo arba importo PVM suma dalijama iš PVM atskaitos tikslinimo metų skaičiaus. Kiekvieniems kalendoriniams metams pasibaigus, atsižvelgiant į faktinį to turto naudojimą šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje per tuos kalendorinius metus, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka turi būti apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina pirkimo ir (arba) importo PVM dalis ir metinėje PVM deklaracijoje PVM atskaita turi būti patikslinta.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 60 straipsnio nuostatas, PVM mokėtojai, vykdanys mišrią veiklą, kalendoriniais metais ne tik PVM įstatymo 66 straipsnyje nurodytų įsigytų prekių bei paslaugų, bet ir PVM įstatymo 67 straipsnio 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 taikytą kalendoriniais metais PVM atskaitos procentą patikslinę (perskaičiavę) pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius, turi patikslinti minėto ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitą.

2. Jeigu mišriai veiklai vykdyti įsigytų (importuotų) PVM įstatymo 66 straipsnyje nurodytų prekių ir paslaugų (įskaitant ilgalaikį materialųjį turtą, kuriam Pelno mokesčio įstatymo 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 straipsnio 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.

3. Kalendorinių metų ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita tikslinama metinėje Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijoje FR0516, kurios 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 užpildymo taisyklių“ (2004 m. gruodžio 30 d. įsakymo Nr. VA-211 redakcija, toliau – metinė PVM deklaracija). Konkretaus ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos metinė tikslinimo suma apskaičiuojama PVM mokėtojo kartu su metine PVM deklaracija pateiktame FR0516A formos priede.

4. Ilgalaikio materialiojo turto metinė PVM atskaitos tikslinimo suma apskaičiuojama pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 4 d. įsakymu Nr. 222 patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo pasikeitus ilgalaikio materialiojo turto naudojimui

tvarkos nuostatas. Kaip nustatyta minėtoje tvarkoje, metinė tikslinimo suma apskaičiuojama pagal tokią formulę.

Metinė tikslinimo suma = $\text{pirkimo PVM}/m * (A \text{ (pradinė)} - A \text{ (pagal faktą)})/100 \text{ proc.}$,

Kur:

Pirkimo PVM -- visa to turto vieneto pirkimo (importo) PVM suma. Turto vienetu Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nustatyta tvarka laikomas ir pastato (statinio) esminis pagerinimas,

m -- Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis (metais),

A (pradinė) -- atskaityta pirkimo (importo) PVM dalis (procentais) turta įsigijus (importavus), A (pagal faktą) -- turto naudojimas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje pagal pasibaigusį kalendorinių metų faktinius rodiklius (procentais).

5. 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 straipsnio pirmoje dalyje nurodyto prekių tiekimo ir paslaugų teikimo su PVM mokėtojo praėjusių kalendorinių metų faktiškais pajamomis (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos (Žiūrėti 60 straipsnio komentarą).

6. PVM mokėtojo mišriai veiklai vykdyti įsigyto konkretaus ilgalaikio materialiojo turto, kurio pirkimo PVM atskaita buvo paskirstyta pagal „pajamų“ kriterijų, metinės PVM atskaitos tikslinimo sumos apskaičiavimą galima pailiustruoti tokiais pavyzdžiais:

Pavyzdys

1 atvejis

Mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas 2009 metų sausio mėnesį įsigijo įrengimus (kurių nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį ne mažiau kaip 4 metai, skirtus ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai, bet ir kitai veiklai (kuriai PVM atskaita negalima), todėl jų pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas pagal apskaičiuotą taikant „pajamų“ kriterijų PVM atskaitos procentą (pagal 2008 metų faktinius rodiklius), kuris sudarė 60 proc. (šis PVM atskaitos procentas buvo nurodytas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 28 laukelyje). Įrengimų kaina be PVM – 500000 Lt, pirkimo PVM – 90000 Lt.

Šių įrengimų pirkimo PVM suma – 54000 Lt (90000 Lt x 60 proc.) buvo įtraukta į atskaitą ir įrašyta į 2009 metų sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

PVM mokėtojo 2009 metais gautos pajamos iš bet kokios veiklos sudarė – 2 700000 Lt, iš veiklos, nurodytos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje – 1300000 Lt.

PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2009 metų faktinius rodiklius, sudarė 48 proc. (1300000/2700000 x 100 proc.).

Taikant 4 punkte nurodytą formulę, įrengimų metinė (2009 metų) PVM atskaitos tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$90000 \text{ Lt} / 5 \times (60-48) / 100 \text{ proc.} = 2160 \text{ Lt}$ (kur, 90000 Lt 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 2009 metų PVM atskaita ir ši suma (kaip teigiama suma) įrašoma į 2009 metų metinės PVM deklaracijos 20, 25 laukelius ir kaip mokėtina į biudžetą PVM suma – į 26 laukelį.

2 atvejis

Įmonė, vykdanči mišrią veiklą, 2009 metų sausio mėnesį pasistatė pastatą, kurį naudos mišriai veiklai vykdyti (nuomoti PVM mokėtojams su PVM ir kitiems asmenims –be PVM). Apskaičiuotas pastato pardavimo PVM sudarė 1500000 Lt, į PVM atskaitą, kaip pirkimo PVM, buvo įtraukta 50 proc. šios sumos (50 proc. PVM atskaitos dalis buvo apskaičiuota taikant „pajamų“ kriterijų pagal prognozuojamus 2009 metų rodiklius) ir PVM atskaita sudarė 750000 Lt. ($1500000 \times 50 \text{ proc.}$)

Tarkim, PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2009 metų faktinius rodiklius, sudarė 65 proc.

Šio pastato PVM atskaitos metinė tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$1500000 \text{ Lt} / 10 \times (50-65) / 100 \text{ proc.} = -22500 \text{ Lt}$ (kur, 1500000 Lt pastato pirkimo PVM suma, 10 – PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 50 – 2009 metais taikytas PVM atskaitos procentas, 65 – PVM atskaitos procentas pagal faktinius 2009 metų rodiklius).

Tai reiškia, kad šia 22500 Lt suma didinama PVM mokėtojo PVM atskaita ir ši suma su (-) ženklu įrašoma į metinės PVM deklaracijos 20 laukelį ir 25 laukelį ir kaip grąžintina iš biudžeto PVM suma įrašoma (kaip teigiama) į 27 laukelį.

7. Jeigu PVM mokėtojas PVM įstatymo 60 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka buvo suderinęs su vietos mokesčių administratoriumi taikyti kitokį mišriai veiklai naudojamą 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 konkretaus ilgalaikio materialiojo turto, kurio pirkimo (importo) PVM suma buvo paskirstyta ne pagal „pajamų“ o kitą (ploto, pajėgumų ar kitą) 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 2009 m. sausio mėnesį įsigijo pastatą, kurio bendras plotas – 2500 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 800000 Lt. Suderinusi su

vietos mokesčių administratoriumi, įmonė taikė šio pastato pirkimo PVM paskirstymą pagal „ploto“ kriterijų.

Pagal prognozuojamus duomenis įmonė planavo išnuomoti be PVM 800 kv. m., todėl apskaičiavo pastato PVM atskaitos dalį – 68 proc. $(2500-800)/2500 \times 100$ proc. ir atskaitė 340000 Lt pirkimo PVM.

Faktiškai 2009 metais be PVM buvo išnuomota 1200 kv. m. pastato, todėl faktinis turto panaudojimas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai sudarė 52 proc. $(2500-1200)/2500 \times 100$ proc.

Tokiu atveju 2009 metų metinė PVM atskaitos tikslinimo suma sudaro 8000 Lt ir ji apskaičiuojama taip:

$$500000/10 \times (68-52)/100 = 8000 \text{ Lt}$$

Tai reiškia, kad šia 8000 Lt suma sumažinama 2009 metų PVM atskaita ir ši suma (kaip teigiama suma) įrašoma į 2009 metų metinės PVM deklaracijos 20, 25 laukelius ir kaip mokėtina į biudžetą PVM suma į 26 laukelį.

8. Tais atvejais, kai PVM atskaita tikslinama pasibaigus kalendoriniams metams, kuriais buvo atskaitytas ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM (ar jo dalis), arba kalendoriniais metais, kuriais baigėsi atskaitos tikslinimo laikotarpis, minėtoje metinės PVM atskaitos tikslinimo sumos apskaičiavimo formulėje nurodytas *pirkimo PVM/m* santykis tikslinamas pagal:

mėnesių skaičių nuo mokestinio laikotarpio, kurį buvo atskaitytas ilgalaikio turto pirkimo (importo) PVM (ar jo dalis), jį įskaitant, iki tų kalendorinių metų pabaigos - pirmiesiems PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio kalendoriniams metams pasibaigus;

mėnesių skaičių nuo kalendorinių metų pradžios iki to mokestinio laikotarpio, kurį baigėsi atskaitos tikslinimo laikotarpis, jį įskaitant - paskutiniams PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio kalendoriniams metams pasibaigus.

Pavyzdys

2009 metų spalio mėnesį PVM mokėtojas įsigijo naują nekilnojamą turtą – administracinį pastatą, skirtą mišriai veiklai vykdyti (dalį pastato įmonė numato išnuomoti ir neskaičiuoti už nuomą PVM, kitoje pastato dalyje įmonė numato vykdyti PVM apmokestinamą veiklą) už 900000 Lt, pirkimo PVM sudarė 189000 Lt. PVM mokėtojas kreipėsi į vietos mokesčių administratorių su prašymu leisti šio pastato pirkimo PVM sumos atskaitos procentą (kaip skirtą PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti) apskaičiuoti pagal pastato ploto, skirtą PVM apmokestinamai veiklai, santykį su visu pastato plotu. Gavęs sutikimą iš vietos mokesčių administratoriaus, PVM mokėtojas apskaičiavo, kad pagal prognozuojamus pastato panaudojimo (pagal plotą) rodiklius, PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti bus naudojama 70 proc. pastato ploto. Todėl 2009 m. spalio mėnesį atskaitė pirkimo PVM sumos dalį, proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai naudojamam pastato plotui (procentais). Faktiškai 2009 m. šis (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 taip: $[(189000/120 \times 3 \times (70-62))/100 \text{ proc.}] = 378 \text{ Lt}$ (kur, 120 - visas PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis mėnesiais), 3 – mėnesių skaičius nuo turto įsigijimo iki 2009 metų pabaigos).

Patikslinta metinė šio turto 2009 metų PVM atskaitos suma (jei faktinio panaudojimo procentas išliktų tas pats, 62 proc.) būtų apskaičiuota taip: $[189000 / 120 \times 12(70-62)] / 100 \text{ proc.} = 1512 \text{ Lt.}$

9. 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 (ar jo dalis) buvo įtrauktas į PVM atskaitą, kalendoriniais metais buvo išnuomotas be PVM asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais), tai metinei PVM atskaitos tikslinimo sumai apskaičiuoti nurodytoje formulėje A (pagal faktą), t. y. turto naudojimas PVM 58 st. 1 dalyje nurodytoje veikloje pagal pasibaigusią kalendorinių metų faktinius rodiklius (procentais), yra laikoma lygiu 0.

Pavyzdys

Įmonė 2009 m. sausio mėnesį už 2 000 000 Lt (be PVM) įsigijo pastatą, kurio pirkimo PVM sudarė 380 000 Lt ir buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Šis ilgalaikis turtas 2009 metais buvo išnuomotas be PVM asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais. Kadangi minėtas pastatas 2009 metais buvo naudojamas kitai, negu nustatyta PVM įstatymo 58 str. 1 d. nurodytai veiklai, tai 2009 metų metinėje PVM deklaracijoje turi būti patikslinta šio pastato metinė pirkimo PVM atskaitos suma. Ši patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$380000 / 10 \times (100 - 0) / 100 \text{ proc.} = 38000 \text{ Lt}$, 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 2009 metais.

Patikslinta metinė PVM atskaitos suma (38000 Lt) turi būti įrašoma į 2009 metų metinės PVM deklaracijos 21 laukelį.

9¹. Kai lizingo įmonė susigrąžintą iš lizingo gavėjo nepasibaigus lizingo sutarčiai nekilnojamąjį turtą, kurio pirkimo PVM visą buvo įtrauktas į PVM atskaitą, laikinai kalendoriniais metais išnuomoja kitiems asmenims be PVM, tai šio turto PVM atskaita (metinė PVM atskaitos suma) tikslinama tų kalendorinių metų metinėje PVM deklaracijoje FR0516 forma, analogiškai, kaip nurodyta šios dalies komentaro 9 punkte. Tačiau, kadangi susigrąžinęs nekilnojamąjį turtą iš pirmojo lizingo gavėjo, lizingo davėjas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje turi patikslinti (atstatyti) ne visą apskaičiuotą šio turto pardavimo PVM sumą, o tik tą PVM sumą, kuri buvo nurodyta išrašytoje lizingo gavėjui kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje, todėl, galima teigti, kad iki šio turto išnuomojimo be PVM, lizingo davėjas dalinai jį jau panaudojo vien PVM apmokestinamai veiklai (tiekimui su PVM) vykdyti. Atsižvelgiant į tai, metinės PVM tikslinimo sumos apskaičiavimui imama ne visa įtraukta į PVM atskaitą pirkimo PVM suma, o tik PVM apmokestinamai veiklai (tiekimui su PVM) nepanaudotai daliai priskiriama (tenkanti) įtraukta į PVM atskaitą šio turto pirkimo PVM suma.

Pavyzdys

Lizingo įmonė A 2007-06-01, vykdanti vien PVM apmokestinamą veiklą įsigijo naują pastatą už 2 mln. Lt ir 360 tūkst. Lt PVM. Kadangi pastatas buvos skirtas tiekimui (perdavimui pagal lizingo sutartį) su PVM, tai šio pastato pirkimo PVM suma – 360 tūkst. Lt buvo

įtraukta į PVM atskaitą. Lizingo įmonė A su įmone B 2007-06-01 penkiems metams sudarė šio naujo pastato lizingo sutartį, pagal kurią ne vėliau negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina (2 mln. Lt plius 360 tūkst. PVM Lt ir 11 procentų dydžio palūkanos) nuosavybės teisė tikrai pereis įmonei B (pagrindinis sandoris – naujo pastato tiekimas). Įmonė A lizingo būdu perduodamam turtui 2007-06-01 įmonei B išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė: apmokestinamoji vertė – 2 mln. Lt, PVM – 360 tūkst. litų. Šį tiekimą 2007 m. birželio mėnesio PVM deklaracijoje lizingo įmonė A deklaravo taip: 11 laukelyje – 2 mln. Lt, o 26 laukelyje 360 tūkst. Lt.

Nepasibaigus lizingo sutarties terminui 2009-05-31 lizingo sutartis buvo nutraukta ir pastatas buvo grąžintas lizingo įmonei A. Lizingo įmonė A išrašė lizingo gavėjui – įmonei B kreditinę PVM sąskaitą faktūrą neapmokėtai pastato vertės sumai: (-1,2 mln.) ir (-216 tūkst. Lt) PVM. Šią operaciją lizingo įmonė A 2009 m. gegužės mėnesio PVM deklaracijoje deklaravo taip: 11 laukelyje – (-1,2 mln. Lt); 26 laukelyje – (-216 tūkst. Lt). Vadinas, galima teigti, kad PVM apmokestinamai veiklai nepanaudota turto dalis sudarė 1,2 mln. Lt arba 60 proc. ($1,2 \text{ mln.} / 2 \text{ mln.} \times 100 \text{ proc.}$). Šiuo atveju PVM apmokestinamai veiklai nepanaudoto turto daliai tenkanti įtraukta į PVM atskaitą turto pirkimo PVM suma sudaro 216 tūkst. Lt ($360 \text{ tūkst.} \times 60 \text{ proc.}$).

2009-06-01 lizingo įmonė A laikinai iki 2009-12-31 šį pastatą išnuomojo be PVM biudžetinei įstaigai C. Kadangi minėtas pastatas 2009 metais laikinai buvo naudojamas kitai, negu nustatyta PVM įstatymo 58 str. 1 d. nurodytai veiklai, tai 2009 metų metinėje PVM deklaracijoje turi būti patikslinta šio pastato metinė pirkimo PVM atskaitos suma.

Ši patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$216000 / 120 \times 7 \times (100 - 0 / 100 \text{ proc.}) = 12600 \text{ Lt}$, kur 216000 Lt – atskaityta pastato pirkimo PVM suma, atsižvelgiant į dalinį pastato panaudojimą vien PVM apmokestinamai veiklai; 120 – PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis mėnesiais, 7- laikotarpis mėnesiais, kurį kalendoriniais metais pastatas buvo naudojamas PVM neapmokestinamai veiklai; 100 – atskaityta pirkimo PVM dalis procentais ilgalaikio turto įsigijimo momentu, 0 – faktiškas turto naudojimas procentais PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai 2009 metais 7 mėnesius.

Patikslinta metinė PVM atskaitos suma (126000 Lt) turi būti įrašoma į 2009 metų metinės PVM deklaracijos 21 laukelį.“

(PVM įstatymo 67 str. 3 dalies komentaras papildytas 9-1 punktu pagal 2010-01-18 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2)-R-550)

10. Pažymime, kad apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, vykdančias PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, turi teisę iš karto įtraukti į PVM atskaitą viso įsigyto ilgalaikio turto, skirto naudoti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, pirkimo (importo) PVM sumas, nepriklausomai nuo to, kada šis turtas bus pradėtas naudoti minėtoje ekonominėje veikloje. Tokios nuostatos šiuo klausimu konstatuotos ir Europos Teisingumo Teismo sprendimuose (Žiūrėti PVM įstatymo 57 str. 1 dalies 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), metinėje tų kalendorinių metų PVM deklaracijoje šio ilgalaikio turto metinė PVM atskaitos suma netikslinama.

11. Kadangi 67 straipsnyje nustatyta tvarka dėl ilgalaikio materialaus turto naudojimo PVM mokėtojo veikloje pasikeitimo iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos tikslinama ir iki 2002-06-30, įsigyto (pasigaminto) ilgalaikio materialiojo turto, nurodyto PVM įstatymo 128 straipsnyje, pirkimo (importo) PVM atskaita, (šio turto PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis nurodytas

67 straipsnio 2 dalies komentaro 2 punkte), tai šio turto metinės PVM atskaitos tikslinimo suma apskaičiuojama kartu su metine PVM deklaracija pateikto FR0516A formos priedo B dalyje ir deklaruojama PVM metinės PVM deklaracijos 23 laukelyje.

12. Jeigu iki 2002-06-30 ilgalaikis materialusis turtas yra pasigamintas arba pastatas (statinys) iš esmės pagerintas, tokio ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM, taikant PVM įstatymo nuostatas, susijusias su PVM atskaita ir jos tikslinimu, laikoma to turto pasigaminimui (jeigu atliktas pastato (statinio) esminis pagerinimas - pagerinimo darbams) sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM suma.

13. Faktiškai atskaityta ilgalaikio materialiojo turto, įsigyto (pasigaminto) iki 2002-06-30, pirkimo (importo) PVM dalis (procentais) turėtų būti apskaičiuojama taip:

13.1. Įsigyto ar importuoto ilgalaikio turto, kurio atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis buvo apskaičiuota kaip proporcingai tenkanti to mokestinio laikotarpio gautoms PVM apmokestinamoms pajamoms, PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas kaip santykis to mokestinio laikotarpio (kurį šio ilgalaikio turto pirkimo (importo) PVM dalis buvo atskaityta) gautų pajamų (be PVM) už parduotas PVM apmokestinamas prekes bei suteiktas paslaugas su visomis to mokestinio laikotarpio gautomis pajamomis (be PVM) už parduotas prekes ir suteiktas paslaugas, išskyrus pajamas, gautas už be PVM parduotą ilgiau kaip metus naudotą ilgalaikį turtą. Jeigu PVM mokėtojas pagal apskaitos duomenis gali nustatyti, kokią konkretaus ilgalaikio turto pirkimo (importo) PVM sumą jis buvo atskaitęs, tai PVM atskaitos procentą jis gali apskaičiuoti kaip santykį atskaitytos to ilgalaikio turto vieneto pirkimo (importo) PVM sumos dalies (litaais) su visa šio turto pirkimo (importo) PVM suma, padauginta iš 100 proc.

Pavyzdys

PVM mokėtojas, prekiavęs PVM apmokestinamomis ir neapmokestinamomis prekėmis, 1999 metų liepos mėnesį įsigijo šioms prekėms pervežti krovininį automobilį už 250000 Lt, pirkimo PVM sudarė 45000 Lt. Pagal naujojo PVM įstatymo nuostatas šio krovininio automobilio PVM atskaita tikslinama 5 metus (nes pagal PMĮ 1 priedėlį jo nusidėvėjimo normatyvas ilgesnis kaip 5 metai).

Įsigytas automobilis buvo skirtas įmonėje naudoti mišriai veiklai ir buvo atskaityta jo pirkimo PVM sumos dalis, proporcingai tenkanti 1999 metų liepos mėnesio gautoms PVM apmokestinamoms pajamoms.

PVM atskaitos procentas gali būti apskaičiuotas tokiais būdais:

1 būdas. Pagal savo apskaitos duomenis PVM mokėtojas gali nustatyti, kad buvo atskaityta 31500 Lt šio turto pirkimo PVM. Šiuo atveju krovininio automobilio PVM atskaitos procentas yra 70 proc. $31500/45000 \times 100$ proc.

2 būdas. Kai PVM mokėtojas neturi konkrečių duomenų, tai jis iš 1999 metų liepos mėnesio PVM deklaracijos nustato, kad jo gautos pajamos už parduotas prekes ir suteiktas paslaugas sudarė 500000 Lt, o gautos pajamos iš PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų pardavimo sudarė 350000 Lt. Taigi, PVM atskaitos procentas sudarė 70 proc. $(350000/500000 \times 100$ proc.).

13.2. Pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto (įskaitant pastato esminį pagerinimą) PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas kaip turto pasigaminimui ar pastato esminio pagerinimo darbams įsigytų prekių ir (arba) paslaugų atskaitytų pirkimo (importo) PVM sumų, apskaičiuotų pagal skirtingus PVM atskaitos procentus skirtingais įsigijimo laikotarpiais, svertinis vidurkis.

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdanči mišrią veiklą, 1998 metais pradėjo statyti rangos būdu pastatą. 2000 metų vasario mėnesį pabaigė šio pastato statybą ir pradėjo jį naudoti. Kaip buvo numatyta sutartyje, statybos įmonė, įvykdžiusi tam tikrus statybos darbus, išrašydavo įmonei statybos darbų priėmimo aktus ir PVM sąskaitas faktūras.

1998 metų gruodžio mėnesį išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta 150000 Lt darbų vertė ir 27000 Lt PVM. PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos duomenis (kaip santykis pajamų, gautų už PVM apmokestinamas prekes (paslaugas), su gautomis pajamomis už visas parduotas prekes ir suteiktas paslaugas) sudarė – 60 proc. Atskaityta pirkimo PVM suma sudarė 16200 Lt.

1999 metų liepos mėnesį išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje – 200000 Lt darbų vertė ir 36000 Lt PVM, PVM atskaitos procentas – 75 proc. Atskaityta pirkimo PVM suma sudarė 27000 Lt.

1999 metų gruodžio mėnesį - 300000 Lt darbų vertė ir 54000 Lt PVM. PVM atskaitos procentas – 100 proc. Atskaityta pirkimo PVM suma sudarė 54000 Lt.

2000 metų sausio mėnesį – 100000 Lt darbų vertė ir 18000 Lt PVM. Atskaitos procentas – 70 proc. Atskaityta pirkimo PVM suma sudarė 12600 Lt.

Svertinis šio ilgalaikio turto PVM atskaitos vidurkis apskaičiuojamas taip: $16200 \times 60 + 27000 \times 75 + 54000 \times 100 + 12600 \times 70 / [16200 + 27000 + 54000 + 12600] = 84,5$ proc.

13.3. Iki 2002-06-30 įsigyto ar importuoto ilgalaikio turto, kuris pagal ankstesnio PVM įstatymo nuostatas buvo naudojamas vien PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, ir visa jo pirkimo (importo) PVM suma buvo atskaityta, o pagal naujojo PVM įstatymo nuostatas jis jau naudojamas mišriai veiklai vykdyti, todėl turi būti patikslinta metinė PVM atskaitos suma, PVM atskaitos procentas, t. y. A(pradinis) bus lygus 100.

14. Iki 2002-06-30 įsigyto (pasigaminto, įskaitant pastato esminį pagerinimą) ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos metinė tikslinimo suma apskaičiuojama pagal tą pačią formulę kaip ir įsigyto nuo 2002-07-01 ilgalaikio materialiojo turto.

Pavyzdys

1 atvejis

PVM mokėtojas, prekiavęs PVM apmokestinamomis ir neapmokestinamomis prekėmis, 1999 metų liepos mėnesį įsigijo šioms prekėms pervežti krovininį automobilį už 250000 Lt, pirkimo PVM sudarė 45000 Lt. Pagal naujojo PVM įstatymo nuostatas šio krovininio automobilio PVM atskaita tikslinama 5 metus (nes pagal PMĮ 1 priedėlį jo nusidėvėjimo normatyvas ilgesnis kaip 5 metai). Šio automobilio PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis baigiasi 2004 metų birželio mėnesį.

Įsigytas automobilis buvo skirtas įmonėje naudoti mišriai veiklai ir buvo atskaityta jo pirkimo PVM sumos dalis, proporcingai tenkanti 1999 metų liepos mėnesio gautoms PVM apmokestinamoms pajamoms ir sudarė 70 proc.

Tarkim, PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2004 metų faktinius rodiklius, sudarė 63 proc.

Šiuo atveju metinė automobilio PVM atskaitos tikslinimo suma už 2004 m. 6 mėnesius (sausio – birželio mėnesius) apskaičiuojama taip:

$45000 \text{ Lt} / (5 \times 12) \times 6 \times (70 - 63) / 100 = 315 \text{ Lt}$ (kur, 45000 automobilio pirkimo PVM suma, 5 – PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 12 – mėnesių skaičius, 6 – mėnesių skaičius, už kuriuos tikslinama 2004 metų PVM atskaita, 70 – taikytas PVM atskaitos procentas, 63 – PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2004 metų rodiklius).

Šia 315 Lt suma mažinama PVM atskaita ir ši suma įrašoma į 2004 metų metinės PVM deklaracijos 23 laukelį ir kaip mokėtina į biudžetą – į 26 laukelį.

Kadangi 2004 m. birželio mėnesį pasibaigė šio automobilio PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis, tai 2005 metų ir vėlesnių metų metinėse PVM deklaracijose šio automobilio pirkimo PVM atskaita jau nebebus tikslinama.

2 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdomi mišrią veiklą, 1998 metais pradėjo statyti rangos būdu pastatą. 2000 metų vasario mėnesį pabaigė šio pastato statybą ir pradėjo jį naudoti. Prekių ir paslaugų, sunaudotų šiam pastatui pastatyti, pirkimo PVM suma sudarė 109800 Lt.

PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal 13.2 punkto pavyzdyje nurodytą svertinį vidurkį, sudarė 84,5 proc.

Tarkim, PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2004 metų rodiklius, sudarė 60 proc.

Šiuo atveju metinė pastato PVM atskaitos tikslinimo suma už 2004 metus apskaičiuojama taip:

$109800 / 10 \times (84,5 - 60) / 100 = 2690 \text{ Lt}$ (kur, 10 – PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 84,5 – taikytas PVM atskaitos procentas, 60 – PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal faktinius 2004 metų rodiklius).

Šia 2690 Lt suma mažinama PVM atskaita ir ši suma įrašoma į metinės PVM deklaracijos 23 laukelį ir kaip mokėtina į biudžetą – į 26 laukelį.

2005 metų ir vėlesnėse iki 2010 metų metinėse PVM deklaracijose šio pastato PVM atskaita turės būti patikslinta taip pat už visus metus, t. y. už 12 mėnesių, o 2010 metų metinėje deklaracijoje už sausio mėnesį (likusį iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos).

15. Jeigu konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto metinės PVM atskaitos sumos tikslinimui metinėje PVM deklaracijoje naudojamos pagal faktinius pasibaigusius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuotos dalies (procentais) dydis yra ne mažesnis kaip 95 procentai, tai laikoma, kad PVM mokėtojas tais kalendoriniais metais turėjo teisę į pilną metinę (o 8 šio komentaro punkte nurodytais atvejais - tenkančią atitinkamam mėnesių skaičiui) ilgalaikio materialiojo turto vieneto pirkimo PVM sumos atskaitą (žiūrėti PVM įstatymo 60 str. 6 dalį). Norėdamas pasinaudoti šia teise, PVM mokėtojas teikiamos tų kalendorinių metinės PVM deklaracijos FR0516 formos atitinkamai priedo FR0516A A8 laukelyje bei priedo FR0516B B7 laukeliuose turėtų įrašyti skaičių – 100 (o ne skaičių, atitinkantį PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą pagal faktinius duomenis).

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, 2007 m. sausio mėnesį įsigijo pastatą, kurio pirkimo PVM suma sudarė 540 000 Lt. Šį pastatą įmonė numatė naudoti mišriai veiklai vykdyti: didesnę dalį pastato išnuomoti PVM mokėtojams su PVM, o kitą dalį – be PVM asmenims, neįsiregistravusiems PVM

mokėtojais. Pagal prognozuojamus 2007 metų gautinų pajamų rodiklius, įmonė apskaičiavo 80 proc. dydžio PVM atskaitos procentą, kurį suderino su vietos apskrities valstybine mokesčių inspekcija. Taikant šį PVM atskaitos procentą buvo įtraukta į PVM atskaitą 432 000 Lt pastato pirkimo PVM sumos.

Pagal faktinius 2007 metų rodiklius, taikant „pajamų“ kriterijų PVM atskaitos procentas sudarė 97 proc. Vadinasi, įmonei 2007 metų metinėje PVM deklaracijoje FR0516 formos atsirado teisė patikslinti, t. y. papildomai atskaityti iki 100 proc., 2007 metams tenkančią mišriai veiklai naudoto pastato metinę pirkimo PVM atskaitą.

Norėdamas pasinaudoti teise į pilną PVM atskaitą PVM mokėtojas 2007 metų metinę PVM deklaraciją FR0516 formos ir jos priedą FR0516A formos, turėtų užpildyti taip:

Priedo FR0516A formos laukeliai

A1 – 1 (nekilnojamojo pagal prigimtį daikto kodas)

A2 – 2007 01 (pastato įsigijimo data)

A3 – 540 000 (pirkimo PVM suma)

A4 – 01 9PVM atskaitos paskirstymo kriterijus - „pajamų“)

A5 – 80 (taikytas PVM atskaitos procentas)

A6 – 12 (PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis mėnesiais)

A7 – 2016 12 9PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaiga)

A8 – 100 (PVM atskaitos procentas pagal faktinius duomenis)

A9 – (-10800) (pastato PVM atskaitos metinė tikslinimo suma, kuri apskaičiuojama pagal formulę: $[540000/120 \times 12 \times (80-100)]/100$)

Metinės PVM deklaracijos FR0516 laukeliai

20 – (-10 800)

25 – (-10 800)

27 – 10 800 (grąžintina iš biudžeto PVM suma)

Vadinasi, įmonė A pagal 2007 metų metinės PVM deklaracijos duomenis turi teisę papildomai susigrąžinti iš biudžeto 10 800 Lt.

(67 str. 3 dalies komentaras papildytas 15 punktu pagal VMI prie FM 2009-06-18 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-5905).

4. Jeigu pagal faktinius rodiklius apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina turto pirkimo ir (arba) importo PVM dalis skiriasi nuo tiems kalendoriniams metams tenkančios faktiškai atskaityto pirkimo ir (arba) importo PVM dalies ne daugiau kaip 5 procentais, PVM atskaita gali būti netikslinama.

Komentaras

1. Jeigu pagal faktinius rodiklius apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina konkretaus 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 procentais, PVM atskaita gali būti netikslinama.

Toks turtas į metinę PVM deklaraciją neįtraukiamas. Tačiau, kai PVM mokėtojas kalendoriniais metais, kuriais buvo padaryta konkretaus ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaita, taikė mažesnę PVM atskaitos procentą už apskaičiuotą pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius ir dėl to patikslinus PVM atskaitą, PVM mokėtojui priklausytų papildomai grąžinti iš

biudžeto 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 procentais. Šios nuostatos taikomos tikslinant tiek po 2002-07-01, tiek iki 2002-06-30 įsigyto ilgalaikio materialiojo turto metinę PVM atskaitos sumą.

Pavyzdys

1 atvejis

Vykdantis mišrią veiklą PVM mokėtojas 2009 metais sausio mėnesį įsigyto ilgalaikio turto (kurio PVM atskaita tikslinama 5 metus) pirkimo PVM – 50000 Lt dalį (32500 Lt) atskaitė taikydamas 65 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2009 metų rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas buvo mažesnis ir sudarė 63 proc.

Pagal taikytą PVM atskaitos procentą 2004 metams tenkanti metinė PVM atskaitos suma sudaro 6500 Lt ($50000/5 \times 65$ proc.);

Taikant pagal faktiškus rodiklius apskaičiuotą PVM atskaitos procentą 2009 metams tektų 6300 Lt ($50000/5 \times 63$ proc.).

Apskaičiuotos metinės PVM atskaitos sumos skiriasi 3 proc. $(6500-6300)/6500 \times 100$ proc. tai šio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita gali būti netikslinama, todėl metinė PVM deklaracija neteikiama.

2 atvejis

Vykdantis mišrią veiklą PVM mokėtojas 2009 metų liepos mėnesį įsigyto pastato pirkimo PVM 600000 Lt atskaitė taikydamas 35 proc. dydžio PVM atskaitos procentą. Pasibaigus metams, pagal faktinius 2004 metų rodiklius apskaičiuotas PVM atskaitos procentas buvo didesnis ir sudarė 36 proc.

Nors 2009 metams tenkanti faktiškai atskaityta pirkimo PVM suma 10500 Lt ($600000/(10 \times 12) \times 6 \times 35$ proc.) nuo apskaičiuotos pagal faktinius rodiklius atskaitomos PVM sumos (-10800 Lt) ($600000/(10 \times 12) \times 6 \times 36$ proc.) skiriasi tik 2,8 proc. $[10500-10800]/10500 \times 100$ proc.] tačiau, kadangi šiuo atveju PVM atskaitos tikslinimas yra PVM mokėtojo naudai, t. y. perskaičiavus pagal apskaičiuotą pagal faktinius rodiklius 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.

5. Jeigu paaiškėja, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytas ilgalaikis materialusis turtas pradėtas naudoti kitoje negu šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje arba prarandamas, PVM atskaita turi būti patikslinta to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai (t. y. atskaityta pirkimo arba importo PVM dalimi, tenkančia iki PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos likusiam laikotarpiui) padidinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą. PVM atskaita netikslinama, jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka įrodoma, kad turtas prarastas dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos.

Komentaras

1. Komentuojamoje 67 straipsnio 5 dalyje nurodytais atvejais ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaita tikslinama ne metinėje PVM deklaracijoje, o PVM deklaracijoje to mokestinio laikotarpio, kuriame paaiškėjo minėtos aplinkybės. Patikslinta atskaityta pirkimo (importo) PVM suma deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma didinama mokėtina į biudžetą (mažinama grąžintina iš: biudžeto) 31 laukelyje nurodyta PVM suma. Šios dalies nuostatos taikomos tais atvejais, kai PVM mokėtojo įsigytas (pasigamintas) ilgalaikis materialusis turtas, kurio pirkimo (importo) PVM, o jeigu jis pasigamintas, tai jam pasigaminti sunaudotų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą:

1.1. pradėtas naudoti kitoje negu šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje. Tai gali būti tokie atvejai, kai parduodami be PVM daugiau kaip 24 mėnesius naudoti nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai, kai ilgalaikis materialusis turtas pradedamas naudoti įmonėje vien veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, pvz., PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti, vien valstybės ir savivaldybės funkcijoms vykdyti ir ir kitai nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą veiklai;

1.2. prarandamas. Ilgalaikio materialiojo turto praradimu, dėl kurio turi būti tikslinama šio turto pirkimo PVM atskaita, turi būti laikomi įvairūs turto praradimo atvejai, po kurių turtas jau nebebus naudojamas PVM mokėtojo PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, pavyzdžiui: ilgalaikio turto vagystė (išskyrus kai Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka įrodoma, kad turtas prarastas dėl nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos); kiti ilgalaikio turto praradimo atvejai.

2. Šiais atvejais patikslinama (atstatoma) iš karto visa atskaityta pirkimo (importo) PVM suma, tenkanti laikotarpiui nuo turto praradimo, pardavimo be PVM ar panaudojimo įmonėje veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, momento iki tikslinimo laikotarpio pabaigos (atitinkamai 5 ar 10 metų laikotarpio pabaigos). Ši patikslinta PVM atskaitos suma deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 35 laukelyje ir šia patikslinta (atstatyta) pirkimo (importo) PVM suma didinama mokėtina į biudžetą (mažinama grąžintina iš biudžeto) PVM suma.

Pavyzdys

1 atvejis

PVM mokėtojas, vykdamas vien PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, 2008 m. sausio mėnesį įsigijo pastatą, kurio 600000 Lt pirkimo PVM įtraukė į atskaitą. Šio pastato PVM atskaitos tikslinimo (dėl jo naudojimo įmonės veikloje pasikeitimo) laikotarpis yra 10 metų ir baigiasi 2012 metų gruodžio mėnesį.

2010 metų lapkričio mėnesį įmonė šį pastatą pardavė be PVM (kaip naudotą ilgiau kaip 24 mėnesius).

PVM mokėtojas 2010 metų lapkričio mėnesio PVM deklaracijoje turi deklaruoti patikslintą šio pastato atskaitytą PVM sumą, tenkančią laikotarpiui nuo 2010 metų lapkričio mėnesio iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos – iki 2018 metų gruodžio mėnesio, t. y. už 7 metus ir 2 mėnesius (86 mėnesius).

Ši tikslinama PVM suma apskaičiuojama taip:

$600000 / (10 \times 12) \times 86 = 430000$ Lt (kur, 600000 Lt – atskaityta pastato pirkimo PVM suma, 10 – atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 12 – mėnesių skaičius metuose, 86 – laikotarpis mėnesiais už kurį tikslinama PVM atskaita).

Ši (-430000) Lt suma įrašoma į 2010 metų lapkričio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 35 laukelį.

2 atvejis

PVM mokėtojas, vykdamas vien PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, 2006 m. liepos mėnesį įsigijo krovininį automobilį, kurio pirkimo PVM 30000 Lt įtraukė į PVM atskaitą. Šių krovininių automobilių nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį ne mažiau kaip 5 metai, todėl jų atskaita tikslinama 5 metus.

2010 m. birželio mėnesį krovininis automobilis buvo pavogtas, tačiau PVM mokėtojas neturi dokumentų, įrodančių, kad prekės buvo prarastos dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos.

Šiuo atveju PVM mokėtojas 2010 m. birželio mėnesio PVM deklaracijoje turi patikslinti šio automobilio PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo jo vagystės momento iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos, t. y. už vienerius metus ir 1 mėnesį (13 mėnesių). Ši suma apskaičiuojama taip:

$30000 / (5 \times 12) \times 13 = 6500$ Lt (kur, 30000 Lt – atskaitytas pirkimo PVM, 5 – atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 12 – mėnesių skaičius metuose, 13 – laikotarpis mėnesiais už kurį tikslinama PVM atskaita.

Ši (-6500) Lt Lt suma įrašoma į 2010 metų birželio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 formos 35 laukelį. “

3 atvejis

PVM mokėtojas, ketinantis vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, 2010 metų sausio mėnesį įsigijo šiai veiklai vykdyti pastatą už 600000 Lt, kurio pirkimo PVM 126000 Lt įtraukė į PVM atskaitą. 2010 metų 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 mokėtojo vykdomoje PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje. (Iki 2010 m. birželio mėnesio PVM mokėtojas jokios ekonominės veiklos nevykdė ir minėtas pastatas visiškai nebuvo naudotas PVM mokėtojo ekonominėje veikloje). Atsižvelgiant į tai, PVM mokėtojas 2010 metų birželio mėnesį turi patikslinti PVM atskaitą, t. y. į 2010 metų birželio PVM deklaracijos FR0600 formos 35 laukelį turi įrašyti (-108000) Lt, bei šia suma padidinti mokėtiną į biudžetą (sumažinti grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą.

3. Šios dalies nuostatos netaikomos ir 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, nuosavybėje, bet visiškai nenaudojamas jo veikloje, nurašomas kaip susidėvėjęs arba įmonėje laikomas menkos vertės turtu ir jo įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus ir pan.

4. Atkreipiamė dėmesį, kad jeigu pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui atitinkamai 10 ar 5 metams), ilgalaikis materialusis turtas būtų parduodamas be PVM, pradedamas naudoti vien PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti, prievolės tikslinti PVM atskaitos jau nebėra.

5. 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 straipsnio nuostatos. Tai reiškia, kad, paaiškėjus minėtoms aplinkybėms, šio turto PVM atskaita netikslinama, 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 apskaičiuojamas tiekiamo turto ar teikiamų paslaugų pardavimo PVM.

6. 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 mokėtojo vykdoma veikla pasikeitė ir jis pradėjo vykdyti vien PVM neapmokestinamą veiklą) arba pardavus ilgiau kaip 24 mėnesius naudotą nekilnojamą pagal prigimtį daiktą be PVM ir pan., 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 (pagal galiojusį iki 2002-06-30 PVM įstatymą) 2000 metų sausio mėnesį buvo įsigijęs pastatą, kurio pirkimo PVM 800000 Lt. Šio pirkimo PVM dalį lygią 450000 Lt, apskaičiuotą pagal to mokesčio laikotarpio (PVM apmokestinamos ir neapmokestinamos veiklos) proporciją, buvo tą patį mėnesį įtraukęs į PVM atskaitą.

Tarkime, nuo 2004 metų liepos 1 dienos šio PVM mokėtojo veikla tapo vien PVM neapmokestinama. Šiuo atveju, kadangi pastatas nuo 2004-07-01 nebebuvo naudojamas įmonėje PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai 2004 –metų liepos mėnesio PVM deklaracijoje 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 laikotarpio tikslinimo pabaigos (10 metų). Šiuo atveju patikslinama PVM atskaita, tenkanti 5 metams ir 6 mėnesiams, [10 metų – 4 metai ir 6 mėnesiai (laikotarpis, nuo pastato įsigijimo iki jų panaudojimo PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti pradžios)]. Tai sudaro 66 mėnesius (5x12 +6).

Patikslinta PVM atskaitos suma sudaro 247500 Lt $(450000 / (10 \text{ metų} \times 12 \text{ mėnesių}) \times 66 \text{ mėnesių})$

Patikslinta PVM atskaita – 247500 Lt įrašoma į 2004 metų liepos mėnesio PVM deklaracijos FR0600 30 laukelį.

7. Tuo tarpu, 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 pabaigos šis turtas PVM mokėtojo buvo panaudotas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, 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, vykdomas mišrią veiklą, šiai veiklai vykdyti 2009 m. sausio mėnesį įsigijo vilkiką už 200000 Lt, kurio pirkimo PVM sudarė 38000 Lt. Taikant PVM atskaitos procentą – 40 proc., buvo atskaityta 15200 Lt šio vilkiko pirkimo PVM $(38000 \times 40 \text{ proc.})$. Šio ilgalaikio materialaus turto PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai.

2010 metų sausio mėnesį vilkikas buvo parduotas kitai įmonei už 150000 Lt ir nuo pardavimo kainos (be PVM) apskaičiuotas 31500 Lt PVM.

Kadangi pardavus vilkiką su PVM galima teigti, kad jis buvo panaudotas PVM mokėtojo apmokestinamai veiklai vykdyti, tai PVM mokėtojas turi teisę patikslinti šio vilkiko pirkimo PVM atskaitą, papildomai įtraukdamas 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 18240 Lt (38000/5m. x 4 m. x60 proc.)

Ši PVM suma įtraukiama į PVM mokėtojo 2010 metų sausio mėnesio PVM deklaracijos FR0600 formos 35 laukelį.

8. Įsigyto (pasigaminto) ilgalaikio materialiojo turto įtrauktas į PVM atskaitą pirkimo (importo) PVM netikslinamas, jeigu turtas buvo prarastas dėl force majeure aplinkybių arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos ir šiuos praradimo faktus PVM mokėtojas įrodo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. [nutarimu Nr. 861](#) patvirtintose Įrodymo, kad prekės prarastos dėl force majeure ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos taisyklėse nustatyta tvarka“.

(8-as p. išdėstytas naujai pagal VMI prie FM 2006-06-30 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-5844)

6. Fizinio asmens PVM mokėtojo ilgalaikiam materialiajam turtui taikomos šio Įstatymo 70 straipsnio nuostatos.

Komentaras

Pasikeitus fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigyto ilgalaikio materialiojo turto naudojimui ekonominėje veikloje, įtrauktas į PVM atskaitą šio turto (ar jo dalies) pirkimo (importo) PVM tikslinamas PVM įstatymo 70 straipsnyje nustatyta tvarka.

68 straipsnis. Specialios taisyklės dėl prievolės tikslinti PVM atskaitą perdavimo

1. Kai PVM mokėtojas atliko pastato (statinio), kurį jis naudoja kitais negu nuosavybės teisė pagrindais, esminį pagerinimą, PVM atskaitos tikslinimo prievolės jam ir pastato (statinio) savininkui pasiskirsto taip:

**1) visos prievolės, susijusios su PVM atskaitos tikslinimu, tenka tik pastato (statinio) savininkui, kai jį iš esmės pagerinęs PVM mokėtojas iš karto užbaigus pagerinimo darbus šio Įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka perdavė pagerinimą pastato (statinio) savininkui, apskaičiuodamas pardavimo PVM ir išrašydamas savininkui atitinkamą dokumentą,
arba**

Komentaras

1. Kaip nurodyta PVM įstatymo 6 straipsnyje ilgalaikio turto pasigaminimu laikomas ne tik naujo turto vieneto susikūrimas, bet ir pastatų, statinių esminis pagerinimas.

Užbaigus tokius turto pagerinimo darbus, jie tampa PVM objektu ir nuo jų vertės turi būti apskaičiuojamas 21 proc. pardavimo PVM. Pardavimo PVM nuo turto esminio pagerinimo darbų apskaičiuojamas neatsižvelgiant į tai, ar PVM mokėtojas esminį pagerinimą atliko jam nuosavybės teise priklausančio pastato, ar nepriklausančio.

2. Jeigu PVM mokėtojas iš esmės pagerino jam nuosavybės teise priklausančią pastatą ar statinį ir nuo pastato esminio pagerinimo darbų 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 pačia tvarka kaip nurodyta 67 straipsnio 1 ir 2 dalyje.

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 straipsnio 4 dalies nuostatas, gali pasirinkti kaip vykdyti pardavimo PVM, susijusio su šiais esminio pagerinimo darbais, apskaičiavimo ir sumokėjimo prievolę. Jeigu jis, atlikęs pastato esminį pagerinimą, iš karto pabaigus pagerinimo darbus, šį esminį pagerinimą patiekia pastato savininkui (primename, kad esminis pagerinimas gali būti perduotas iš karto po darbų užbaigimo, jeigu pastato savininkas sutinka), tai šiuo atveju jis neturi priskaičiuoti nuo esminio pagerinimo darbų vertės pardavimo PVM (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės). Jis išrašo turto savininkui pagerinimo darbų pardavimo PVM sąskaitą faktūrą, apskaičiuoja nuo jo pardavimo PVM, kurį PVM įstatymo 96 straipsnyje nustatyta tvarka apskaito ir sumoka pagerinto pastato (statinio) savininkas (žiūrėti 96 straipsnio komentarą). Šiuo atveju prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės) tenka turto savininkui. Pastato (statinio) esminis pagerinimas laikomas patiektu turto 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 pasigamina ilgalaikį materialųjį turtą ir jam taikomos visos su tuo susijusios įstatymo nuostatos iki faktinio pastato (statinio) grąžinimo savininkui.

Šiuo atveju, pastato savininkas, pasikeitus pastato, kurio esminio pagerinimo darbai buvo nuomininko jam perduoti, paskirčiai, turės tikslinti ne tik įtrauktą į PVM atskaitą šio pastato pirkimo PVM sumą - 10 metų nuo pastato įsigijimo, bet ir įtrauktą į atskaitą esminio pagerinimo darbų (kaip pastato pasigaminimo) apskaičiuotą pardavimo PVM sumą - 10 metų, nuo šios esminio pagerinimo (kurį jam iš karto po esminio pagerinimo atlikimo perdavė nuomininkas) apskaičiuotos pardavimo PVM sumos įtraukimo į PVM atskaitą momento.

Pavyzdys

Įmonė, vykdanči mišrią veiklą, 2008 metų sausio mėnesį įsigijo pastatą už 500000 Lt, kurio pirkimo PVM 90000 Lt. Pirkimo PVM dalis – 63000 Lt (70 proc.), proporcingai tenkanti PVM apmokestinamai veiklai, buvo įtraukta į PVM atskaitą. Vėliau pastatas buvo išnuomotas įmonei A.

Įmonė A, 2010 metų sausio mėnesį atliko išsinuomoto iš įmonės B pastato esminį pagerinimą už 300000 Lt, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukusi į PVM atskaitą. Atlikusi esminį pagerinimą, įmonė A įmonei B (pastarajai sutikus) 2010 metų sausio mėnesį išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo esminio pagerinimo vertės – 300000 Lt apskaičiavo 21 proc. PVM – 63000 Lt PVM.

Įmonė A esminio pagerinimo vertę (300000 Lt) įrašo į PVM deklaracijos 11 laukelį.

Įmonė B PVM esminio pagerinimo perdavimo dokumente išskirtą PVM sumą įrašo į PVM deklaracijos 33 ir į 25 bei 35 laukelius. Be to, įmonė B nuo šio esminio pagerinimo darbų vertės (300000 Lt) apskaičiuoja 63000 Lt (300000 x 21 proc.) pardavimo PVM (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimą) ir šią PVM sumą įrašo į PVM deklaracijos 29 laukelį ir 25 laukelį kaip pirkimo PVM, tačiau kadangi ji vykdė mišrią veiklą tai į PVM atskaitą – 35 laukelį ji įtraukė 37800 Lt (pagal PVM deklaracijos 28 laukelyje nurodytą PVM atskaitos procentą –60 proc.).

Pasibaigus 2010 metams, pagal faktinius 2010 metų rodiklius PVM atskaitos procentas pas įmonę B sudarė 50 proc., todėl 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 pirkimo PVM metinė tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$$90000/10 \times (70-50)/100 \text{ proc.} = 1800 \text{ Lt}$$

Atskaitytos pastato pirkimo PVM sumos tikslinimo laikotarpio paskutiniai metai bus 2018 metai (10 metų – skaičiuojant nuo 2008 metų).

Pastato esminio pagerinimo (pastato pasigaminimo) atskaitytos pardavimo PVM sumos metinė tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$$63000/10 \times (60-50)/100 \text{ proc.} = 630 \text{ Lt}$$

Atskaityto pastato esminio pagerinimo (ilgalaikio turto pasigaminimo) PVM sumos tikslinimo laikotarpio paskutiniai metai bus 2020 metai (10 metų – skaičiuojant nuo 2010 metų).

2010 metų metinėje PVM deklaracijoje įmonė B į 23 laukelį turės įrašyti 1800 Lt, o į 20 laukelį – 630 Lt. iš viso mokėtina į biudžetą PVM suma sudarys 2430 Lt (26 laukelis).

2) prievolės, susijusios su PVM atskaitos tikslinimu, pirmiausia tenka PVM mokėtojui, iš esmės pagerinusiam pastatą (statinį) ir įtraukusiam į savo PVM atskaitą taip pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM. Kai pastatas (statinys) grąžinamas savininkui ir šio Įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka perduodamas pagerinimas, apskaičiuojant už jį pardavimo PVM ir išrašant daikto savininkui PVM sąskaitą faktūrą, prievolė tikslinti PVM atskaitą pereina savininkui. PVM atskaitą pastato (statinio) savininkas tikslina tiek metų, kiek yra likę iki 10 metų laikotarpio, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį buvo užbaigti pagerinimo darbai ir tokio pasigaminto turto pirkimo PVM pastatą (statinį) pagerinusio PVM mokėtojo buvo įtrauktas į PVM atskaitą, pabaigos.

Komentaras

1. Kai nuomininkas, atlikęs išsinuomoto pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, šio esminio pagerinimo darbų iš karto neperduoda turto savininkui, tada nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės) jis turi apskaičiuoti 21 proc. PVM, kurį, jeigu vykdo PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Šiuo 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 pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM

Jeigu nuomininkas grąžina turto savininkui pastatą dar nepasibaigus PVM įstatyme nustatytam atskaitos tikslinimo laikotarpiui (nepraėjus 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 21 proc. 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, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį buvo užbaigti pagerinimo darbai ir tokio pasigaminto turto pirkimo PVM pastatą (statinį) pagerinusio PVM mokėtojo buvo įtrauktas į PVM atskaitą, pabaigos.

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

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanči mišrią veiklą, 2007 metų sausio mėnesį atliko iš įmonės B išsinuomoto pastato esminį pagerinimą už 500000 Lt, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų įtraukė į PVM atskaitą. Įmonė A iš karto po pastato esminio pagerinimo atlikimo neperdavė įmonei B šių esminio pagerinimo darbų, kadangi pastaroji įmonė perimti pastato pagerinimo nesutiko. Todėl įmonė A, atlikusi šį esminį pagerinimą, nuo esminio pagerinimo darbų vertės turėjo apskaičiuoti 18 proc. PVM – 90000 Lt (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimo darbus) ir įrašyti šią PVM sumą į PVM deklaracijos 26 laukelį, be to dalį šios PVM sumos pagal PVM deklaracijoje (25 laukelyje) nurodytą PVM atskaitos procentą (50 proc.) 45000 Lt įtraukė į PVM atskaitą, t. y. deklaracijos 30 laukelį.

Pasibaigus 2007 metams, pagal faktinius 2007 metų rodiklius PVM atskaitos procentas pas įmonę A sudarė 40 proc., todėl metinėje PVM deklaracijoje turėjo būti patikslinta išsinuomoto pastato esminio pagerinimo (kaip ilgalaikio turto pasigaminimo) metinė PVM atskaitos suma:

Pastato pirkimo PVM metinė tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

$$90000/10 \times (50-40)/100 \text{ proc.} = 900 \text{ Lt}$$

Ši patikslinta PVM suma įtraukiama į įmonės A 2007 metų metinės PVM deklaracijos 20 laukelį ir kaip mokėtina į biudžetą suma įrašoma į 26 laukelį.

Prievolė nuomininkui tikslinti šio esminio pagerinimo atskaitytą PVM sumą teks kasmet iki tol, kol esminis pagerinimas bus perduotas turto savininkui.

Tarkim, praėjus 3 metams, po atlikto esminio pagerinimo darbų, t. y. 2010 metais sausio mėnesį įmonė A grąžino pastatą įmonei B. Kadangi pastatas jo savininkui grąžintas dar nesuėjęs PVM atskaitos tikslinimo terminui, tai įmonė A, grąžindama įmonei B pastatą, turi jai perduoti likusią nenudevėtą esminio pagerinimo darbų dalį ir nuo jos apskaičiuoti pardavimo PVM. Tarkim, esminio pagerinimo darbų vertės dalis, atitinkanti metų skaičių, likusį iki PVM atskaitos tikslinimo termino (10 metų) yra 350000 Lt. Tai įmonė A išrašytoje įmonei B PVM sąskaitoje faktūroje turi apskaičiuoti 73500 Lt PVM ($350000 \times 21 \text{ proc.}$). Įmonė A PVM deklaracijos 12 laukelyje įrašo perduoto esminio pagerinimo darbų apmokestinamąją vertę – 350000 Lt, o įmonė B jai perduoto nenudevėtą esminio pagerinimo 73500 Lt darbų PVM sumą įrašo į PVM deklaracijos 33 laukelį ir į 25 laukelį kaip pirkimo PVM. Kadangi įmonė B vykdė mišrią veiklą, tai ji į atskaitą įtraukė (į 35 laukelį) pagal PVM deklaracijos 28 laukelyje nurodytą PVM atskaitos procentą 65 proc., t. y. 47775 Lt ($73500 \times 65 \text{ proc.}$) esminio pagerinimo pardavimo PVM sumos. Pagal faktinius 2010 metų rodiklius PVM atskaitos procentas sudarė 55 proc.

Įmonė B 2010 metų metinėje PVM deklaracijoje pastato esminio pagerinimo PVM atskaitos metinę tikslinimo sumą turėtų apskaičiuoti taip:

$73500/10 \times (65-55)/100 \text{ proc.} = 735 \text{ Lt}$. Ši patikslinta PVM suma turi būti įtraukta į įmonės B 2010 metų metinės PVM deklaracijos 20 laukelį ir kaip mokėtina į biudžetą suma įrašoma į 26 laukelį.

Pavyzdyje nurodytu atveju dėl pastato paskirties pasikeitimo nuo 2010 metų iki 2017 metų (iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos, skaičiuojant nuo 2007 metų (nuo nuomininko atliktų pastato esminio pagerinimo darbų ir jų pardavimo PVM apskaičiavimo datos) prievolė tikslinti esminio pagerinimo darbų atkaitytą pirkimo PVM tenka įmonei B.

2. Kai apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo ekonominė veikla (ar jos dalis), kaip kompleksas perduodama kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra PVM mokėtojas, laikoma, kad su tuo susijusių nuosavybės teisės objektų perėmėjas jų (o jeigu jie buvo pasigaminti, – jiems pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukė į savo PVM atskaitą ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą šiame skyriuje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Kai apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo ekonominė veikla, kaip kompleksas perduodama kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra PVM mokėtojas, laikoma, kad su tuo susijusių nuosavybės teisės objektų perėmėjas jų (o jeigu jie buvo pasigaminti - jiems pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukė į savo PVM atskaitą ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą šiame skyriuje nustatyta tvarka.

2. 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 kitais panašiais atvejais.

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.

3. Nuostata dėl prievolės tikslinti PVM atskaitą perdavimo 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.).

4. Tokias atvejas laikoma, kad turto perėmėjas, PVM mokėtojas, pats įtraukė į atskaitą jo perimto turto, kurio PVM atskaita buvo padaryta, pirkimo (importo) PVM ir pasikeitus jo perimto turto naudojimo jo veikloje paskirčiai, jis turės prievolės tikslinti atskaitą už laikotarpį 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.

Pavyzdys

Mirus ūkininkui (tėvui), PVM mokėtojui, 2008 m. metų kovo mėnesį paveldėjimo būdu visą jo „verslą“, įskaitant įvairias žaliavų atsargas ir medžiagas, įsigytus ir naudotus ūkininko veikloje nuosavybės teisės objektus, skolas ir kitokių pareigų visumą, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, perima vienintelis sūnus, įsiregistravęs PVM mokėtoju 2008 m. balandžio mėnesį. Šis sūnus toliau tęs tėvo pradėtą „verslą“.

Tarkime, buvo perimtas toks ilgalaikis materialusis turtas:

ūkinis pastatas, pastatytas 2007 liepos mėnesį, kurio apskaičiuota pardavimo PVM suma 100000 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą (pastato PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 10 metų).

traktorius, kuris buvo įsigytas 2007 metų rugsėjo mėnesį ir jo pirkimo PVM suma – 25000 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą (traktoriaus PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai); kombainas, kuris buvo įsigytas 2008 m. sausio mėnesį ir jo pirkimo PVM suma – 1500 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą (kombaino PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai).

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

Tarkim, ūkio paveldėtojas (sūnus), aukščiau nurodytą (paveldėtą) ūkinį pastatą 2010 m. liepos mėnesį pardavė be PVM (kaip naudotą ilgiau kaip 24 mėnesius). Šiuo atveju, šis ūkininkas mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje turi patikslinti šio ūkinio pastato PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo šio pastato pardavimo (be PVM) momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos - iki 2017 m. birželio mėnesio (10 metų - skaičiuojant nuo 2007 metų liepos mėnesio, t. y. nuo to laikotarpio kurį buvo padaryta šio pastato PVM atskaita), t. y. už 7 metus.

Patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$100000/10 \times 7 = 70000$ Lt. Ši suma su (-) ženklu nurodoma 2010 m. liepos mėn. PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Analogiškai paveldėtojas, PVM mokėtojas, turėtų tikslinti PVM atskaitą ir kito paveldėto ilgalaikio turto, pasikeitus šio turto naudojimo jo veikloje paskirčiai.

Pavyzdys

X bendrovė PVM mokėtoja, užsiimanti baldų gamyba, pagal sutartį su kita Y bendrove PVM mokėtoja, 2010 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 2007 liepos mėnesį ir apskaičiuota pardavimo PVM suma 200 000 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą.

- kompiuteriai, kurie buvo įsigyti 2007 sausio mėn. už 30000 Lt (be PVM), kurių pirkimo PVM suma 5400 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą.

- krovininis automobilis, kuris buvo įsigytas 2007 metų spalio mėn. už 100 000 Lt (be PVM), kurio pirkimo PVM suma 18000 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą.

Y bendrovė toliau tęs X bendrovės pradėtą veiklą. Kadangi pagal PVM įstatymo 9 straipsnio 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 2010 metais liepos mėnesį Y bendrovė sustabdo savo veiklą ir perimtą gamybinį pastatą parduoda be PVM (kaip naudotą ilgiau kaip 24 mėnesius).

Y bendrovei, pardavusiai gamybinį pastatą, atsiranda prievolė tikslinti PVM atskaitą. Todėl Y bendrovė savo PVM deklaracijoje (FR0600) turi patikslinti minėto pastato PVM

atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo šio pastato pardavimo (be PVM) momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos - iki 2017 m. birželio mėnesio (pastato atskaitos tikslinimo laikotarpis 10 metų - skaičiuojant nuo 2007 metų liepos mėnesio, t. y. nuo to laikotarpio kurį buvo padaryta šio pastato PVM atskaita), t. y. už 7 metus.

Patikslinta PVM atskaitos suma sudarys 140 000 Lt ($200\,000/10 \times 7$). Ši suma su (-) ženklu nurodoma 2010 m. liepos mėn. PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Kadangi Y bendrovė 2010 m. spalio mėn. išregistruojama iš PVM mokėtojų registro, ji turi patikslinti įtraukto į PVM atskaitą krovininio automobilio pirkimo PVM dalį.

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

Krovininio automobilio pirkimo PVM atskaita tikslinama 5 metus, t.y. skaičiuojant nuo 2007 m. spalio mėn. iki tikslinimo laikotarpio pabaigos 2012 rugsėjo mėn. Kadangi bendrovė iš PVM mokėtojų išregistruojama 2010 m. spalio mėn. galima teigti, kad įsigytas krovininis automobilis PVM apmokestinamoje veikloje buvo naudojamas 3 metus. Tokiu atveju patikslinta PVM atskaitos suma, tenkanti laikotarpiui likusiems 2 metams - 7200 Lt ($18\,000/5 \times 2$). Ši suma su (-) ženklu taip pat nurodoma PVM deklaracijos 35 laukelyje.

5. Atkreipiame dėmesį į tai, kad kai PVM mokėtojas savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį), kuriai skirtų prekių ar paslaugų visa (ar dalis) pirkimo (importo) PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, kaip kompleksą perduoda kitam apmokestinamajam asmeniui, neįsiregistravusiam ir neketinančiam įsiregistruoti PVM mokėtoju, tai šią veiklą perduodantis PVM mokėtojas pats privalo patikslinti PVM atskaitą PVM įstatymo 66 ar 67 straipsnių nustatyta tvarka.

(PVMĮ 68 str. 2 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-03-08 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2287).

3. Kai PVM mokėtojas perduoda turtą, valdomą ir naudojamą patikėjimo teise ir kurio (o jeigu jis pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtrauktas (įtraukta) į PVM atskaitą, kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra PVM mokėtojas, taip pat tais atvejais, kai turtas, kurio (o jeigu jis pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtrauktas (įtraukta) į PVM atskaitą, perduodamas kitam PVM mokėtojui dėl turto perduodančio PVM mokėtojo skaidymo atskyrimo būdu pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą, laikoma, kad turto perėmėjas jo (o jeigu jis buvo pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukė į savo PVM atskaitą ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą šiame skyriuje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. PVM mokėtojui perdavus patikėjimo teise valdomą ar naudojamą turtą kitam PVM mokėtojui, taip pat PVM mokėtojui perdavus turtą kitam PVM mokėtojui dėl pirmojo PVM mokėtojo skaidymo atskyrimo būdu pagal Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, laikoma, kad turto perėmėjas perimto turto (o jeigu jis buvo pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų)

pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį pats įtraukė į savo PVM atskaitą, ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo VIII skyriaus nustatyta tvarka.

2. Kadangi tokias atvejas laikoma, kad turto perėmėjas, PVM mokėtojas, pats įtraukė į 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 už laikotarpį, 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. (Šiuo atveju turto PVM atskaita tikslinama analogiškai kaip nurodytais šio straipsnio 2 dalies 1 punkto atvejais, todėl prašome žiūrėti šio straipsnio 2 dalies 1 punkto komentaro pavyzdį).

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

4. Nuostata dėl prievolės tikslinti PVM atskaitą, taikoma neatsižvelgiant į tai, ar turto perdavimo momentu turto 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.).

Pavyzdys

Uždaroji akcinė bendrovė, kuri yra PVM mokėtoja, pagal Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas skaidoma atskyrimo būdu. Skaidymas įvyksta ir turtas naujai įsteigtai bendrovei perduodamas 2009 m. gruodžio 31 d. Naujai įsteigta bendrovė prašymą įregistruoti PVM mokėtoja (nuo 2009 m. gruodžio 31 d.) pateikia 2009 m. gruodžio 31 d. Tačiau apskrities VMI įregistravo naujai įsteigtą bendrovę PVM mokėtoja tik 2010 m. sausio 8 d., t.y. po 5 darbo dienų nuo prašymo gavimo dienos. Šiuo atveju perduoto turto PVM atskaita neturi būti tikslinama, nes laikoma, kad naujai įsteigta bendrovė įtraukė į atskaitą perimamo turto pirkimo PVM ir prievolės tikslinti šio turto pirkimo PVM atskaitą, jeigu turtas nebus panaudotas šios bendrovės, kaip PVM mokėtojos, PVM apmokestinamoje veikloje, tenka šiai bendrovei.

5. PVM įstatymo 68 straipsnio pakeitimo įstatymo (Žin., 2003, Nr.69 – 3120), 2 straipsnyje nustatyta, kad iki šio Įstatymo įsigaliojimo valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės patikėjimo teise valdomą ir naudojamą valstybei nuosavybės teise priklausančią turtą Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais perdavus patikėjimo teise valdyti ir naudoti valstybės įmonėms „Visagino energija“, „Visagino poligrafija“, „Visagino statybininkai“ ir Visagino transporto centrui, PVM atskaita neturi būti tikslinama. Šiuo atveju laikoma, kad turto perėmėjas jo (o jeigu jis buvo pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukė į savo PVM atskaitą, ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą PVM įstatymo VIII skyriaus nustatyta tvarka.

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-09-21 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-8533)

69 straipsnis. PVM atskaitos tikslinimas dėl išregistravimo iš PVM mokėtojų arba likvidavimo

1. Apmokestinamąjį asmenį išregistruojant iš PVM mokėtojų arba PVM mokėtoju pasibaigiant dėl likvidavimo, išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaracijoje šio Įstatymo 66 ir 67 straipsniuose nustatyta tvarka patikslinama PVM atskaita ir į biudžetą grąžinamas į PVM atskaitą įtrauktas prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM.

Komentaras

1. Apmokestinamąjį asmenį išregistruojant iš PVM mokėtojų arba PVM mokėtoju pasibaigiant dėl likvidavimo, jis turi PVM įstatymo 66 ir 67 straipsniuose nustatyta tvarka patikslinti PVM atskaitą ir į biudžetą grąžinti į PVM atskaitą įtrauktas prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM sumas.

2. Šiam tikslui išregistruotas iš PVM mokėtojų ar PVM mokėtojas pasibaigęs dėl likvidavimo (toliau – išregistruotas iš PVM mokėtojų) asmuo turi pateikti paskutinio laikotarpio, kuris paprastai yra trumpesnis už įprastinį mokestinį laikotarpį, FR0600 formos PVM deklaraciją, kurios forma ir užpildymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-29](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo. Šioje PVM deklaracijoje nurodyto mokestinio laikotarpio pradžia, paprastai sutampa su kalendorinio mėnesio pirma diena, o pabaiga – mokėtojo išregistravimo ar likvidavimo diena.

3. Išregistruotas iš PVM mokėtojų asmuo minėtą išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaraciją pateikia per 20 dienų po jo išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos, o likviduojamo asmens – iki pažymos apie atsiskaitymą su biudžetu, išdavimo dienos. Šioje PVM deklaracijoje išregistruotas iš PVM mokėtojų asmuo apskaičiuoja ir deklaruoja savo paskutines prievoles, susijusias su PVM apskaičiavimu už laikotarpį, likusį nuo paskutinio mokestinio laikotarpio, už kurį buvo pateikta mokestinio laikotarpio PVM deklaracija, iki išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, bei patikslina į PVM atskaitą įtrauktą pirkimo (importo) PVM prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

4. Išregistruotas iš PVM mokėtojų asmuo minėtoje PVM deklaracijoje turi patikslinti:

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

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad kai tikslinama PVM atskaita ilgalaikio materialiojo turto, kuriam teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno apmokestinimą, numatytas iki 5 metų (nuo 2004-05-01 įsigyto ilgalaikio turto - iki 4 metų) nusidėvėjimo normatyvas, ir kurio pirkimo (importo) PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, tai į biudžetą turi būti grąžinta tokia atskaitytos pirkimo (importo) PVM sumos dalis, kuri atitiktų laikotarpį, likusį nuo turto nebenaudojimo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai laikotarpio pradžios iki jo nusidėvėjimo normatyvo (metais), nurodyto šiam turtui Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje, pabaigos;

4.2. 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 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai

laikotarpio pradžios iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Šio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita tikslinama 67 straipsnio 5 dalyje nustatyta tvarka (žiūrėti 67 straipsnio 5 dalies komentarą).

Pavyzdys

Įmonė A išregistruota iš PVM mokėtojų nuo 2010 m. kovo 15 d. Ši įmonė 2010 m. kovo 15 dienai turėjo:

neparduotų prekių, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, 20000 Lt sumai be PVM, PVM suma 4200 Lt;

3 kompiuterius įsigytus 2008 metų sausio mėn., už 30000 Lt (be PVM), kurių pirkimo PVM suma 5400 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą;

lengvąjį automobilį, įsigytą 2008 m. gegužės mėn. už 60000 Lt, kurio pirkimo PVM 10800 Lt nebuvo įtrauktas į PVM atskaitą;

buvo pradėjusi statyti administracinį pastatą rangos būdu, 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 vertė (be PVM) 100000 Lt ir 21000 Lt PVM suma, kuri buvo įtraukta į PVM atskaitą.

gamybinį pastatą, įsigytą 2005 metų sausio mėn. už 500000 Lt (be PVM), kurio pirkimo PVM suma – 90000 Lt;

krovininį automobilį, įsigytą 2009 metų spalio mėn. už 100000 Lt (be PVM), kurio pirkimo PVM 21000 Lt buvo įtrauktas į PVM atskaitą.

Įmonė A, išsiregistravusi iš PVM mokėtojų, ne vėliau kaip iki 2010 m. balandžio 4 d. (per 20 dienų nuo išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos) turi pateikti vietos mokesčių administratoriui paskutinio laikotarpio (nuo 2010 m. kovo 1 iki kovo 15 d) PVM deklaraciją, kurioje be apskaičiuotos mokėtinos PVM sumos už per šį laikotarpį pateiktas prekes (suteiktas paslaugas) turi patikslinti aukščiau nurodyto turto pirkimo (importo) PVM atskaitą. Patikslinta PVM atskaitos suma sudaro:

1) 2010 m. kovo 15 d. neparduotų prekių likučio patikslinta (atstatyta) visa atskaityta šiam prekių likučiui tenkanti PVM suma – 4200 Lt;

2) atskaityta kompiuterių pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki jų nusidėvėjimo normatyvo (metais), nurodyto šiam turtui Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje, pabaigos;

(kompiuterių nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį yra 3 metai, tai apskaičiuojama atskaityta kompiuterių pirkimo PVM dalis, tenkanti 10 mėnesių) (3 metai - 2 metai ir 2 mėnesiai, t. y. laikotarpis, kurį nuo kompiuterių įsigijimo iki išsiregistravimo iš PVM mokėtojų, jie buvo naudojami įmonėje PVM apmokestinamai veiklai vykdyti).

$$5400/(3 \times 12) \times 10 = 1500 \text{ Lt}$$

3) įtraukta į atskaitą pirkimo PVM suma už statybos darbus 21 000 Lt,

(kadangi pastatas, kurio statybos darbai buvo atlikti, išsiregistravimo iš PVM mokėtojų dienai dar nebuvo pastatytas, reiškia jis nebebus panaudotas įmonės PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti)

4) gamybinio pastato pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos (kadangi pastato pirkimo PVM atskaita tikslinama 10 metų, tai patikslinama PVM atskaita tenkanti

4 metams ir 10 mėnesių (58 mėnesiams) (10 metų – 5 metai ir 2 mėnesiai, t. y. laikotarpis nuo pastato įsigijimo iki įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėto momento)

$$90000 / (10 \times 12) \times 58 = 43500 \text{ Lt}$$

5) krovininio automobilio pirkimo PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui nuo įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėtojų momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos

((kadangi krovininio automobilio pirkimo PVM atskaita tikslinama 5 metus, tai patikslinama PVM atskaita tenkanti 4 metams ir 7 mėnesiams (55 mėnesiams) (5 metai – 5 mėnesiai, t. y. laikotarpis nuo krovininio automobilio įsigijimo iki įmonės išsiregistravimo iš PVM mokėto momento)

$$18000 / (5 \times 12) \times 55 = 16500 \text{ Lt}$$

Įmonė A į paskutinio mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 35 laukelį įrašo prekių (paslaugų) patikslintą PVM atskaitos sumą (- 86700 Lt) (4200+1500++21000+16500+43500).

Iš viso įmonė A išsiregistravusi iš PVM mokėtojų turi patikslinti PVM atskaitą 86700 Lt ir šia suma padidinti mokėtiną į biudžetą sumą.

5. 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 PVM atskaitos procentą, tai paskutinio laikotarpio PVM deklaracijoje, jis turi patikslinti (atstatyti) tik į PVM atskaitą įtrauktas prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM dalies sumas.

6. Be to, mišrią veiklą vykdęs asmuo, išsiregistravęs iš PVM mokėtojų, jeigu dar nebuvo pateikęs paskutinių kalendorinių metų (einančių prieš išsiregistravimo iš PVM mokėtojų kalendorinius metus) metinės PVM deklaracijos, paskutinio laikotarpio PVM deklaracijoje be 4 punkte nurodytų prekių, paslaugų ir ilgalaikio materialiojo turto, kuris nebebus panaudotas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti PVM atskaitos tikslinimo sumų, privalo:

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

6.2. PVM įstatymo 67 straipsnio 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.

7. Kai žemės ūkio produkcijos gamyba užsiimantis asmuo išsiregistruoja iš PVM mokėtojų, tai iki jo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų PVM apmokestinamoje veikloje naudoto biologinio turto (augalų ir gyvūnų), kuris nėra nurodytas Pelno mokesčio įstatymo 1 priedelyje ir kuriam neskaičiuojamas nusidėvėjimas, PVM atskaita neturi būti tikslinama. Jeigu tokio PVM mokėtojo įsigytas arba paties pasigamintas (pvz., užsiauginti gyvuliai) biologinis turtas iki išsiregistravimo iš PVM mokėtojų visiškai nebuvo naudojamas jo PVM apmokestinamoje veikloje, tai išsiregistravęs iš PVM mokėtojų tokio įsigyto (užsiauginto) turto ir su juo susijusių išlaidų pirkimo PVM suma turi būti patikslinta (atstatyta).

Pavyzdys

1 situacija

Ūkininkas, PVM mokėtojas, išsiregistravo iš PVM mokėtojų.

Ar jis turi patikslinti įtrauktą į PVM atskaitą melžiamų karvių (tiek įsigytų iš kitų asmenų, tiek paties užsiaugintų) pirkimo PVM (ar jo dalį), jeigu iki jo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų, šių karvių pienas testinį laikotarpį buvo parduodamas su PVM?

Kadangi galima teigti, jog šis ūkininko, PVM mokėtojo, biologinis turtas buvo naudojamas jo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai jam išsiregistravus iš PVM mokėtojų, minėtų melžiamų karvių pirkimo PVM atskaita neturi būti tikslinama.

2 situacija

Ūkininkas, PVM mokėtojas, išsiregistravo iš PVM mokėtojų. Būdamas PVM mokėtoju jis augino kiaules, skirtas pardavimui su PVM.

Ar išsiregistravęs iš PVM mokėtojų jis turi patikslinti įtrauktą į PVM atskaitą likusių neparduotų kiaulių pirkimo bei jų auginimui patirtų išlaidų pirkimo PVM?

Kadangi neparduotos kiaulės nebuvo panaudotos ūkininko - PVM mokėtojo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai vadovaujantis PVM įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, išsiregistravęs iš PVM mokėtojų, jis turi patikslinti (atstatyti) šiam biologinio turto likučiui tenkančią įtrauktą į PVM atskaitą įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM sumą.

(PVMĮ 69 str. 1 d. komentaras papildytas 7 punktu pagal VMI prie FM 2012 -09-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-8063).

2. PVM atskaita gali būti netikslinama, kai likviduojamos individualios (personalinės) įmonės savininkas, kuris yra PVM mokėtojas, numato vykdyti šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą neįsteigęs įmonės ir įmonės įsigytos ir (arba) importuotos prekės ir (arba) paslaugos, įskaitant ilgalaikį turtą, bus naudojamos tai veiklai. Šiuo atveju laikoma, kad įmonės savininkas prekių ir (arba) paslaugų (o jeigu jos buvo pasigamintos, - joms pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukė į savo PVM atskaitą ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą šiame skyriuje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Jeigu likviduojamos individualios (personalinės) įmonės savininkas, kuris yra PVM mokėtojas, numato vykdyti šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą neįsteigęs įmonės ir likviduojamos įmonės įsigytos ir (arba) importuotos prekės ir (arba) paslaugos, įskaitant ilgalaikį turtą, bus naudojamos tai veiklai, tai perduotų iš likviduojamos įmonės prekių, paslaugų bei ilgalaikio turto PVM atskaita netikslinama. Šiuo atveju laikoma, kad įmonės savininkas prekių ir (arba) paslaugų (o jeigu jos buvo pasigamintos, - joms pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukė į savo PVM atskaitą ir jam tenka prievolės tikslinti PVM atskaitą šiame skyriuje nustatyta tvarka.

Tokias atvejais laikoma, kad turto perėmėjas, PVM mokėtojas, (likviduojamos įmonės savininkas) pats įtraukė į atskaitą jo perimto turto pirkimo (importo) PVM ir pasikeitus jo perimto turto naudojimo jo veikloje paskirčiai, jis turės prievolės tikslinti atskaitą už laikotarpį 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.

Pavyzdys

Likvidavus fizinio asmens X individualią (personalinę) įmonę PVM mokėtoją, jos savininkas –fizinis asmuo X, įsiregistravęs PVM mokėtoju ir numatantis vykdyti PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, 2010 m. metų kovo mėnesį perėmė šios įmonės turtą.

Buvo perimtas toks ilgalaikis materialusis turtas:

pastatas, pastatytas 2009 liepos mėnesį, kurio apskaičiuota pardavimo PVM suma 100000 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą (pastato PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 10 metų).

krovininis automobilis, kuris buvo įsigytas 2009 metų rugsėjo mėnesį ir jo pirkimo PVM suma – 25000 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą (krovininio PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai);

balnai, kurie buvo įsigyti 2010 m. sausio mėnesį ir jo pirkimo PVM suma – 1500 Lt buvo įtraukta į PVM atskaitą (balnų PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis 5 metai).

Fiziniam asmeniui X, kuris įsiregistravęs PVM mokėtoju, perėmus savo likviduojamos personalinės minėtą turtą, jo PVM atskaita netikslinama. Tai reiškia, kad šio asmens personalinę įmonę, dėl jos likvidavimo išregistruojant iš PVM mokėtojų, neturi būti tikslinama asmeniui X, įsiregistravusiam PVM mokėtoju, perduoto turto dalies, nepanaudotos fizinio asmens X personalinės įmonės PVM apmokestinami veiklai vykdyti, pirkimo PVM atskaita, nes laikoma, kad (fizinis asmuo X įtraukė į atskaitą minėto ilgalaikio turto pirkimo PVM ir prievolės tikslinti šio turto pirkimo PVM atskaitą, jeigu jis nebus panaudotos PVM mokėtojo PVM apmokestinamoje veikloje, tenka jam (fiziniam asmeniui X).

Tarkim, fizinis asmuo X aukščiau nurodytą (perimtą iš likviduojamos savo personalinės įmonės) pastatą 2012 m. liepos mėnesį parduos be PVM (kaip naudotą ilgiau kaip 24 mėnesius). Šiuo atveju, fizinis asmuo X, PVM mokėtojas, mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje turės patikslinti šio pastato PVM atskaitą, tenkančią laikotarpiui nuo šio pastato pardavimo (be PVM) momento iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos - iki 2019 m. birželio mėnesio (10 metų - skaičiuojant nuo 2009 metų liepos mėnesio, t. y. nuo to laikotarpio kurį buvo padaryta šio pastato PVM atskaita), t. y. už 7 metus.

Patikslinta PVM atskaitos suma apskaičiuojama taip:

$100000/10 \times 7 = 70000$ Lt. Ši suma su (-) ženklu nurodoma mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

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

70 straipsnis. PVM atskaitos tikslinimas pasikeitus fizinio asmens ilgalaikio materialiojo turto naudojimui

Fizinio asmens PVM mokėtojo ilgalaikio materialiojo turto, kurio dalis šio Įstatymo nustatyta tvarka buvo priskirta to asmens ekonominei veiklai vykdyti, PVM atskaitos tikslinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Pirkimo ir (arba) importo PVM dalį, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą, už fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat su šiuo turtu susijusias kitas

prekes ir (arba) paslaugas Lietuvos Respublikos finansų ministras 2004 m. balandžio 8 d. patvirtino [įsakymu Nr. 1K-112](#) „Dėl pirkimo ir (arba) importo pridėtinės vertės mokesčio dalies, kuri gali būti įtraukta į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, už fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat už susijusias su šiuo turtu kitas prekes ir (arba) paslaugas patvirtinimo”.

2. Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimo pasikeitus ilgalaikio materialiojo turto naudojimui tvarka yra patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 4 d. [įsakymu Nr. 222](#).

3. PVM mokėtojai, fiziniai asmenys, kurie buvo ekonominei veiklai priskyre įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą (ar jo dalį) ir šio turto pirkimo (importo) PVM ar jo dalį, tenkančią ekonominei veiklai priskirtai turto daliai (procentais), įtraukė į PVM atskaitą, o deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais ekonominei veiklai faktiškai naudojo kitokią (mažesnę ar didesnę), negu buvo deklaruota, šio turto dalį (procentais), privalo pateikti metinę PVM deklaraciją. Tie PVM mokėtojai metinėje PVM deklaracijoje turi patikslinti metinę minėto turto PVM atskaitos sumą (ar jos dalį). Metinės pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0516 formos ir jos priedų FR0516A bei FR0516B formų užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. gegužės 6 d. [įsakymu Nr. V-140](#) (2004 m. gruodžio 30 d. įsakymo Nr. VA-211 redakcija).

4. Tuo atveju, jeigu pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuotos dalies dydis (procentais) nuo PVM atskaitos apskaičiavimui naudoto dydžio skiriasi ne daugiau kaip 5 procentais, metinė PVM deklaracija ir priedų FR0516A bei FR0516B formos iš viso gali būti neteikiami.

5. Metinės PVM deklaracijos FR0516 formos ir jos priedų FR0516A bei FR0516B formų užpildymo pavyzdžiai pateikti šių taisyklių priede.

6. Kitais atvejais (pvz., paaiškėjus, kad prekės (paslaugos), kurių pirkimo PVM buvo įtraukta į PVM atskaitą, nebebus naudojamos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai arba prarandamos ir pan.) fizinis asmuo, PVM mokėtojas, PVM atskaitą tikslina vadovaujantis PVM įstatymo VIII skyriuje nustatyta tvarka.

IX SKYRIUS

PRIEVOLĖ SKAIČIUOTI IR MOKĖTI Į BIUDŽETĄ PVM, PVM MOKĖTOJŲ REGISTRAVIMAS IR JŲ PRIEVOLĖS

71 straipsnis. Prievolė skaičiuoti ir (arba) mokėti į biudžetą PVM ir privalomas registravimasis PVM mokėtoju

1. Prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2, 3 ir 4 dalių nuostatas tenka pirkėjui. Toks asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju, neatsižvelgdamas į tai, ar jis buvo registruotas PVM mokėtoju šio Įstatymo 71¹ straipsnio ar XII skyriaus penktajame, šeštajame ir septintajame skirsniuose nustatyta tvarka.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Registruotis PVM mokėtojais ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą turi tokie apmokestinamieji asmenys:

1.1. bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.

1.2. užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus arba bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

2. Jeigu asmeniui yra prievolė registruotis PVM mokėtojais dėl vykdomos ekonominės veiklos, tai jis privalo pateikti prašymą, nurodytą šios dalies komentaro 4 punkte, įregistruoti jį PVM mokėtoju, neatsižvelgiant į tai, kad jis yra įregistruotas PVM mokėtoju PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje nustatyta tvarka, t.y. įregistruotas PVM mokėtoju tik dėl telekomunikacijų, transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamų paslaugų.

3. Skaičiuoti PVM ir registruotis PVM mokėtojais neprivalo užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie Lietuvoje tiekia tik tokias prekes ir (arba) teikia tik tokias paslaugas už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2, 3 ir 4 dalį tenka pirkėjui.

4. Apmokestinamųjų asmenų įregistravimą PVM mokėtojais tvarką nustato Įregistravimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais / išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčių mokėtojų taisyklės (toliau – Taisyklės), kurios yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 26 d. įsakymu Nr. 178 „Dėl įregistravimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju / išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju taisyklių“.

Asmenys, nurodyti komentuojamos straipsnio dalies komentaro 1 ir 2 punktuose, kuriems yra prievolė registruotis PVM mokėtojais arba registruojasi savanoriškai (žr. 72 straipsnio komentarą), turi pateikti Prašymą įregistruoti PVM mokėtoju/išregistruoti iš PVM mokėtojų/keisti/papildyti registrinius duomenis (toliau – Prašymas). Prašymas užpildomas ir pateikiamas elektroniniu būdu Valstybinės mokesčių inspekcijos portalo e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų srityje Mano VMI (toliau – Mano VMI).

2. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo gali taikyti smulkiojo verslo schemą Lietuvoje – neprivalo registruotis PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemonės) ir (arba) teikiamas paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir jį sumokėti (toliau – smulkiojo verslo schema Lietuvoje), jeigu bendra atlygio už vykdančią ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per praėjusius

kalendorinius metus neviršijo 45 000 eurų ir nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais (naujai įsteigtiems Lietuvos Respublikos apmokestinamiesiems asmenims ši nuostata taikoma, jeigu nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais). PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. PVM privalo būti apskaičiuotas už visas patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodyta 45 000 eurų riba buvo viršyta.

(Galioja nuo 2025-05-01)

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras (Taikomas iki 2025-05-01)

1. Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą, privalo pateikti Prašymą įregistruoti PVM mokėtoju, jeigu bendra atlygio suma už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) viršijo 45 000 eurų. Jeigu apmokestinamųjų asmenų atlygis už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) buvo didesnis negu 45 000 eurų, tai PVM turi būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) pateiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta.

2. Asmenys, kurie pajamas pelno mokesčio tikslais pripažįsta pagal pinigų apskaitos principą, PVM mokesčio mokėtojų registravimui nustatytą suma skaičiuoja taikydami bendruosius apmokestinimo PVM principus, t.y. PVM mokėtojų registravimui nustatyta 45 000 eurų atlygio suma yra apskaičiuojama atsižvelgiant į atlygį už per 12 paskutiniųjų mėnesių patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas (išskyrus atlygį nurodytą 71 straipsnio 2 d. 1, 2, 3 ir 4 papunkčiuose, žr. nurodytų papunkčių komentarus (apibendrintus paaiškinimus)). PVM mokėtojais neįsiregistravę asmenys mokėtiną į biudžetą PVM sumą apskaičiuoja vadovaudamiesi PVM įstatymo 92 str. nuostatomis (žr. PVM įstatymo 92 str. komentarą (apibendrintą paaiškinimą)).

Asmenys, pajamas pripažįstantys pagal pinigų apskaitos principą, į 45 000 eurų atlygio sumą turi įskaityti už per 12 paskutiniųjų mėnesių patiektas prekes (parduotas ar perduotas kitam asmeniui disponuoti kaip savininkui) ir/ar suteiktas paslaugas, t. y.:

2.1 jau gautą atlygį;

2.2 numatomą gauti atlygį.

Pavyzdys

Paslaugų įmonė, įsteigta 2014 m. balandžio mėnesį. Pajamos pripažįstamos pagal pinigų apskaitos principą. Apskaičiuojant, kada įmonei atsiras prievolė registruotis PVM mokėtoja, skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM, būtina nustatyti 12 paskutiniųjų mėnesių gautą (gautiną) atlygį už šalies teritorijoje suteiktas paslaugas ir ar patiektas prekes.

Iki euro įvedimo kalendorinių mėnesių (įeinančių į 12 paskutiniųjų mėnesių laikotarpį) gautas (gautinas) atlygis turi būti perskaičiuojamas (konvertuojamas) į eurus pagal nustatytą euro ir lito perskaičiavimo kursą (1 litas – 3,45280 eurų).

Pavyzdyje nagrinėjamu atveju, visas atlygis, gautas per 12 paskutiniųjų mėnesių sudarė:

2014		
m	04	20 000 Lt suteikė paslaugų, bet atlygio negavo
	05	5 000 Lt suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	06	4 000 Lt suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	07	2 000 Lt suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	08	5 000 Lt suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	09	5 000 Lt suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	10	3 000 Lt – suteikta paslaugų, bet atsilyginta prekėmis
	11	10 000 Lt suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	12	5 000 Lt suteikė paslaugų ir gavo atlygį
2015		
m.	01	1 900 eurų suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	02	1 000 eurų suteikė paslaugų ir gavo atlygį
	03	7 240 eurų suteikė paslaugų, bet atlygio negavo

Taigi, pavyzdyje nagrinėjamu atveju, visas atlygis, gautas 2014 m. perskaičiavus (konvertavus) į eurus sudarytų: 17 087,58 eurų (59 000 Lt : 3,45280).

Per 12 paskutiniųjų mėnesių (nuo 2014 m. balandžio iki 2015 m. kovo atlygis sudarė 27 227,58 eurų, t.y. :

- gautas atlygis sudarė 14 195,18 eurų;

- numatomas gauti atlygis - 13 032,40 eurų (5792,40 eurų (t.y. 20 000 Lt : 3,45280) + 7 240,00 eurų)

Atsižvelgiant į tai, kad už per paskutiniuosius 12 mėnesių atlygis neviršijo nustatytos PVM registravimuisi 45 000 eurų sumos, tai šiai įmonei 2015 m. kovo mėnesį dar neatsirado prievolė registruotis PVM mokėtoja.

Analizuojame kitą 12 paskutiniųjų mėnesių laikotarpį (nuo 2014 m. gegužės iki 2015 m. balandžio mėn.) .

2015	04	24 617,70 eurų suteikė paslaugų ir gavo atlygį
m.		5 792,40 eurų gavo už paslaugas suteiktas prieš 13 mėnesių (2014 m. balandžio mėnesį)

Taigi, už per sekantį 12 paskutiniųjų mėnesių laikotarpį suteiktas paslaugas atlygis sudarė 46 052,88 eurų, t.y.: 27 227,58 eurų - 5 792,40 (t.y. 20 000 Lt / 3,45280) + 24 617,70 eurų.

Atkreiptinas dėmesys, kad atlygis (5 792,40 eurų), šiame laikotarpyje gautas už paslaugas suteiktas prieš 13 mėnesių, į PVM registravimuisi nustatytą 45 000 eurų sumą netraukiamas.) Atsižvelgiant į tai, kad atlygis gautas už laikotarpį nuo 2014 m. gegužės iki 2015 m. balandžio mėn. (imtina) suteiktas paslaugas viršijo PVM registravimui nustatyta 45 000 eurų ribą, įmonei atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoja ir už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM.

Tarkime, kad pavyzdyje pateiktu atveju 2015 m. balandžio 15 d. buvo išrašyta sąskaita faktūra už tą mėnesį šalies teritorijoje suteiktas paslaugas už 24 617,70 eurų, ir gautas visas atlygis už šias paslaugas. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad registravimuisi nustatyta 45 000 eurų atlygio riba buvo viršyta dėl šio paslaugų sandorio, tai už balandžio mėnesį nuo 24 617,70 eurų sumos turi būti apskaičiuotas PVM. Tai sudarytų 4 272,49 (eurų (24 617,70 eurų x 21 proc. / (100 proc.+21 proc.)).

3. Pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį vykdančiams asmenims prievolė registruotis PVM mokėtojais atsiranda tuomet, kai konkrečiam asmeniui tenkanti atlygio suma už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas per paskutiniuosius 12 mėnesių yra didesnė negu 45 000 eurų. Tokie asmenys skaičiuodami 12 paskutiniųjų mėnesių atlygį turėtų atsižvelgti ir atlygį gautą iš kitokių konkretaus asmens vykdomų veiklų.

4. Atkreipiame dėmesį, kad pagal Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarką ir (ar taisykles) kiekvienas asmuo turi pildyti Pinigų, pirkimo ir pardavimo žurnalą ar Individualios veiklos pajamų apskaitos žurnalą (toliau – Žurnalas) ir juose nurodyti atlygio sumą už savo vardu parduotas prekes ir (ar) suteiktas paslaugas. Pagal šiuos įrašus galima apskaičiuoti asmens, žemės ūkio veikla, 12 paskutiniųjų mėnesių atlygį už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas.

Žemės ūkio veiklą pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį vykdančias asmuo skaičiuodamas paskutiniųjų 12 mėnesių atlygį turi atsižvelgti ir į atlygį ne tik iš šalies teritorijoje vykdomos žemės ūkio veiklos, bet ir iš kitokių jo šalies teritorijoje vykdomų veiklų. Šiuo atveju prie Žurnale apskaitytų pajamų reikia pridėti ir atlygį už pvz., pagal verslo liudijimą gaminamus ir patiektus baldus ir pan., statybos darbus; atlygį už savarankišką dailininkų, rašytojų, kompozitorių ir pan. veiklą; už savarankišką advokatų, notarų, teismo antstolių, gydytojų, architektų, projektuotojų ir pan. profesinę veiklą; už sporto veiklą; už savarankišką fizinio asmens vykdomą atlikėjo – aktorius, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo ir pan. veiklą, už kurią šiems asmenims mokamas honoraras; už PVM apmokestinamų nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir/ar nuomą ir už vykdoma kitokio pobūdžio veiklą. Atsižvelgiant į tai, prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą bei registruotis PVM mokėtoju gali atsirasti žymiai anksčiau, negu, kad Žurnale apskaitytos pajamos pasieks 45 000 eurų sumą.

Tuo atveju, jeigu veiklą pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį vykdančias asmuo dalį savo produkcijos šalies teritorijoje parduoda naudodamas kasos aparatą, tai skaičiuojant 12 paskutiniųjų mėnesių bendrą atlygį yra atsižvelgiama ir į jo pildomame kasos operacijų žurnale nurodytas atlygio už parduotą produkciją sumas.

1. Nustatant kelionių organizatorių, kurie pirkėjui (klientui) teikia turizmo paslaugas (parduoda (perparduoda) pavienės turizmo paslaugas arba kelionės rinkinius), kurioms taikoma maržos schema ir kurios pagal PVM įstatymo 101 straipsnio 2 dalies nuostatas laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, prievolė registruotis PVM mokėtojais, gautu (gautinu) atlygiu už šalies teritorijoje suteiktas šias turizmo paslaugas laikoma visa suma, kurią jam sumokėjo (turėjo sumokėti) šių turizmo paslaugų pirkėjai (klientai). Pažymėtina, kad PVM mokėtojais neįsiregistravusiems kelionių organizatoriams, teikiantiems minėtas turizmo paslaugas, viršijus nustatytą registravimuisi PVM mokėtoju gauto (gautino) atlygio ribą, mokėtina į biudžetą PVM suma už šias paslaugas apskaičiuojama nuo maržos PVM įstatymo 92 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 92 straipsnio komentarą).

Skaičiuojant nurodytą 45 000 eurų sumą neatsižvelgiama į :

1) atlygį už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, kuriam naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šio įstatymo 62 straipsnio 1 dalies nuostatas negalėtų būti atskaitomas, jeigu apmokestinamasis asmuo būtų PVM mokėtojas;

Komentaras

1. Skaičiuojant **45 000 eurų** atlygio ribą, kurią pasiekus tampa privalomu PVM mokėtoju, neįskaičiuojamas atlygis, gautas:

1.1 už vykdant ekonominę veiklą, jeigu šiai veiklai naudojamų prekių ir paslaugų pirkimo ir/ar importo PVM negalėtų būti atskaitomas, jeigu apmokestinamasis asmuo būtų PVM mokėtojas (PVM įstatymo 62 str. 1 d.) , t.y. neatsižvelgiama į atlygį gautą:

- iš PVM neapmokestinamų prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo;

Pavyzdys

Biblioteka teikia bibliografinės ir informacinės paslaugas. Per 12 paskutiniųjų mėnesių atlygis už šias paslaugas sudarė 27 514 eurų. Be to, ši biblioteka dar vykdo kitą PVM apmokestinamą veiklą (teikia reklamos paslaugas Lietuvoje įregistruotiems juridiniams asmenims) ir atlygis už šią veiklą per 12 paskutiniųjų mėnesių sudarė 23 170 eurų.

Atsižvelgiant į tai, kad bibliotekos, kaip pelno nesiekiančio juridinio asmens teikiamos bibliografinės ir informacinės paslaugos PVM neapmokestinamos (PVM įstatymo 23 straipsnis), ir negalima atskaityti prekių bei paslaugų, skirtų bibliografinių ir informacinių paslaugų teikimui, pirkimo PVM, skaičiuojant 45 000 eurų atlygio sumą, neatsižvelgiama į per 12 paskutiniųjų mėnesių už PVM neapmokestinamų paslaugų teikimą gautą atlygį, (t.y. į 27 514 eurų atlygį). Nors bendras atlygis per 12 paskutiniųjų mėnesių ir viršijo 45 000 eurų ribą, tačiau atlygis už vykdomą PVM apmokestinamą veiklą sudarė tik 23 170 eurų ir todėl biblioteka neturi privalomai registruotis PVM mokėtoja.

- iš prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo už šalies teritorijos ribų;

Pavyzdys

Lietuvos bendrovė šalies teritorijoje ir už Lietuvos Respublikos ribų teikia paslaugas. Per 12 paskutiniųjų mėnesių (2014 m. kovo – gruodžio ir 2015 m. sausio – vasario (įimtina)) iš tokios veiklos gautas atlygis sudarė atitinkamai 13 033 eurų ir 57 924 eurų.

Atlygis už šalies teritorijos ribų suteiktas paslaugas neįtraukiamas skaičiuojant registravimuisi nustatytą 45 000 eurų ribą, todėl bendrovei nėra prievolės registruotis PVM mokėtoja.

Atkreiptinas dėmesys, kad pagal PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatas, už šalies teritorijos ribų tiekiamoms prekėms ir (arba) teikiamoms paslaugoms, kurios pagal PVM įstatymą, jeigu būtų tiekiamos (teikiamos) šalies teritorijoje, būtų apmokestinamos PVM, yra galima joms skirtų prekių ir arba paslaugų pirkimo (importo) PVM atskaita. Todėl asmenys, vykdantys tokią veiklą PVM mokėtojais gali įsiregistruoti savanoriškai, neatsižvelgiant į atlygį iš tokio prekių tiekimo ir (arba) paslaugų (teikimo).

2) atlygį už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą;

Komentaras

1. Skaičiuojant per 12 paskutiniųjų mėnesių gauto atlygio sumą, neatsižvelgiama į atlygį už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą.

Pavyzdys

Bendrovė šalies teritorijoje tiekia (parduoda) gėles. Per paskutiniuosius 12 mėnesių (2014 m. kovo – gruodžio ir 2015 m. sausio – vasario (imtina)) jos atlygis už gėlių tiekimą sudarė 27 514 eurų. Be to, per paskutiniuosius 12 mėnesių ši bendrovė už 17 377 eurų pardavė savo ekonominėje veikloje naudotą ilgalaikį turtą - prekybos kioską.

Atsižvelgiant į tai, kad parduotas bendrovės ekonominėje veikloje naudotas ilgalaikis turtas - prekybos kioskas, tai skaičiuojant per 12 paskutiniųjų mėnesių gautą atlygį į šį atlygį neatsižvelgiama ir tokiu atveju bendrovė neturi registruotis PVM mokėtoja.

3) gautus avansus.

Komentaras

1. Skaičiuojant per 12 paskutiniųjų mėnesių bendrą atlygio sumą, už patiektas prekes ir/ar suteiktas paslaugas, neatsižvelgiama į gautus avansus.

Pavyzdys

Įmonės per 12 paskutiniųjų mėnesių (2014 m. kovo – gruodžio ir 2015 m. sausio – vasario (imtina)) atlygis už šalies teritorijoje vykdomą PVM apmokestinamą veiklą sudarė 28 383 eurus. Be to, 2015 m. vasario mėnesį ši įmonė gavo 23 170 eurų avansą už PVM apmokestinamas paslaugas, kurios bus suteiktos 2015 metų rugsėjo mėnesį. Skaičiuojant 45 000 eurų sumą (atlygį) į gautą avansą neatsižvelgiama, todėl įmonei 2015 m. vasario mėnesį nėra prievolės registruotis PVM mokėtoja.

4) atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir šio Įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.

Komentaras

1. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla, nes ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojimas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Todėl, tuo atveju kai asmenys gauna atlygį už parduotą nekilnojamą pagal prigimtį daiktą (pvz., savo butą ir pan.) ar už paslaugas, nurodytas PVM įstatymo 28 str., ir galima daryti išvadą, jog šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo paprastai tokios rūšies veikla nesiverčia, tai skaičiuojant 45 000 eurų atlygio ribą į šį atlygį neatsižvelgiama.

2¹. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį, apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, (šios dalies nuostatų taikymo tikslais apmokestinamuoju asmeniu, įsisteigusiu kitoje valstybėje narėje, nelaikomas užsienio apmokestinamasis asmuo, turintis tik padalinį

kurioje nors valstybėje narėje) nuo įsisteigimo valstybės narės nurodytos atleidimo nuo PVM dienos neprivalo registruotis PVM mokėtoju ir gali taikyti smulkiojo verslo schemą Lietuvoje (PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį buvo viršyta šios dalies 1 ir (arba) 2 punktuose nurodyta riba; jeigu buvo viršyta šios dalies 1 punkte nurodyta riba, PVM privalo būti apskaičiuotas už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) ši riba buvo viršyta, jeigu buvo viršyta šios dalies 2 punkte nurodyta riba, PVM privalo būti apskaičiuotas už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) ši riba buvo viršyta, jeigu toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas įvyko Lietuvos Respublikos teritorijoje, o jeigu šios dalies 2 punkte nurodyta riba buvo viršyta dėl prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo kitoje valstybėje narėje, – už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, įvykusius po šio nurodytą ribą viršijusio sandorio sudarymo dienos), jeigu:

1) šio apmokestinamojo asmens bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 45 000 eurų ir nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais (naujai įsteigtiems apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, ši nuostata taikoma, jeigu nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais) ir

2) šio apmokestinamojo asmens bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą Europos Sąjungos teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 100 000 eurų, perskaičiuotų taikant Europos Centrinio Banko 2018 m. sausio 18 d. paskelbtus valiutos kursus, ir nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais (naujai įsteigtiems apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, ši nuostata taikoma, jeigu nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais), ir

3) šis apmokestinamasis asmuo turi įsisteigimo valstybės narės suteiktą identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje, suteikiantį teisę taikyti smulkiojo verslo schemą Lietuvoje.

(Galioja nuo 2025-05-01)

Komentaras

Komentaras rengiamas.

2². Vertinant, ar nebuvo viršytos šio straipsnio 2 ir 2¹ dalyse nurodytos ribos, skaičiuojant bendrą atlygio sumą neatsižvelgiama į:

1) atlygį už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, kuriems naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šio Įstatymo 62 straipsnio 1 dalies nuostatas negalėtų būti atskaitomas, jeigu apmokestinamasis asmuo būtų PVM mokėtojas;

2) atlygį už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą;

3) gautus avansus;

4) atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir šio Įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimą, kai šių paslaugų sandoriai yra atsitiktiniai ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.

(Galioja nuo 2025-05-01)

Komentaras

Komentaras rengiamas.

3. Užsienio apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs trečiojoje valstybėje arba turintis tik padalinį kurioje nors valstybėje narėje, PVM mokėtoju privalo registruotis per šalies teritorijoje esantį padalinį, o jeigu tokio padalinio nėra, – per paskirtą Lietuvos Respublikoje esantį fiskalinį agentą. Reikalavimas paskirti fiskalinį agentą netaikomas kitose valstybėse ar teritorijose, kuriose taikomos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, iš esmės savo taikymo sritimi tolygios 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis, ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje su visais pakeitimais nuostatoms, įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims ir apmokestinamiesiems asmenims, kurie PVM mokėtojais registruojasi dėl šio Įstatymo XII skyriaus penktajame, šeštajame ir septintajame skirsniuose nurodytų specialių schemų taikymo (jie PVM mokėtojais gali būti registruojami tiesiogiai). Užsienio apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs trečiojoje valstybėje arba turintis tik padalinį kurioje nors valstybėje narėje, neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis šalies teritorijoje vykdo tik šią veiklą:

(Galioja nuo 2025-05-01)

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras (Taikomas iki 2025-05-01)

1. PVM įstatymo 2 str. 37 dalyje yra nustatyta, kad užsienio apmokestinamasis asmuo - bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias: užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas ir fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

2. Užsienio apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje tiekiantis prekes ir (arba) teikiantis paslaugas, PVM mokėtoju privalomai yra registruojamas neatsižvelgiant į tai, ar jo atlygis už Lietuvos teritorijoje vykdomą ekonominę veiklą viršijo 45 000 eurų sumą, ar ne, t.y. nuo pirmojo lito.

3. Užsienio apmokestinamąjį asmenį, kuris ketina per padalinį Lietuvoje ~~ketina~~ vykdyti veiklą, dėl kurios jam yra prievolė registruotis PVM mokėtoju, įregistruoti PVM mokėtoju (užpildyti ir pateikti prašymą AVMI) privalo padalinys, t.y. tokio užsienio apmokestinamojo asmens struktūrinis ar kitoks darinys (toliau - padalinys), per kurį tiekia ir (arba) įsigyja prekes ir (arba) teikia ir (arba) gauna paslaugas kitoje valstybėje.

4. Užsienio asmenys, neturintys Lietuvoje padalinio, turi registruotis per paskirtą Lietuvos Respublikoje esantį fiskalinį agentą. Užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinio agento skyrimo taisyklės ir reikalavimai asmeniui, galinčiam būti užsienio apmokestinamojo asmens

fiskaliniu agentu yra patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 20 d. įsakymu Nr. 221 „Dėl užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinio agento skyrimo taisyklių ir reikalavimų asmeniui, galinčiam būti užsienio apmokestinamojo asmens fiskaliniu agentu, patvirtinimo“.

5. Reikalavimas paskirti fiskalinį agentą netaikomas kitose valstybėse narėse ar teritorijose, kuriose taikomos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, iš esmės savo taikymo sritimi tolygios 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (toliau – Direktyva 2010/24/ES), ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/210 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (toliau - Reglamentas (ES) Nr. 904/2010) nuostatomis, įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims ir apmokestinamiesiems asmenims, kurie PVM mokėtojais registruojasi specialios telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, kurias teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo schemos taikymo tikslais.

Šie asmenys gali pasirinkti, koku būdu jie Lietuvoje įsiregistruos PVM mokėtojais - tiesiogiai patys ar, jeigu pageidauja, per fiskalinį agentą.

6. Reikalavimas paskirti fiskalinį agentą minėtose teritorijose netaikomas nuo 2013 sausio 1 dienos. Pažymėtina, kad šiuo metu tokių įsikūrimo teritorijų, kuriose būtų taikomos nurodytos analogiškos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, nėra.

7. Nuo 2015 m. sausio 1 d. netaikomas reikalavimas paskirti fiskalinį agentą apmokestinamiesiems asmenims, kurie PVM mokėtojais registruojasi specialios telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, kurias teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo schemos taikymo tikslais.

1) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį įstatymą neapmokestinamos PVM;

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamasis asmuo gali nesiregistruoti PVM mokėtoju, jeigu jis šalies teritorijoje tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos. Atvejais, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas PVM neapmokestinamas yra nurodyti PVM įstatymo 20-33 straipsniuose.

Pagal šių straipsnių nuostatas PVM neapmokestinamos: su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos, socialinės paslaugos ir susijusios prekės, švietimo ir mokymo paslaugos, kultūros ir sporto paslaugos, pašto paslaugos, pelno nesiekiančių juridinių asmenų radijo ir televizijos teikiamos informavimo paslaugos, finansinės paslaugos, specialūs ženklai, azartiniai lošimai ir loterijos, nekilnojamų pagal prigimtį daiktų nuoma ir jų pardavimas ar kitoks perdavimas ir kitais, nurodytais šiuose straipsniuose atvejais. (Žr. 20-33 straipsnių paaiškinimus (komentarus).

2) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį įstatymą nėra PVM objektas;

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio nuostatas PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1.1. prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;

- 1.2. prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta Lietuvos teritorijoje;
- 1.3. prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.

Todėl, jeigu prekių tiekimas ir/ar paslaugų teikimas neatitinka šių išdėstytų sąlygų laikoma, kad toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas nėra PVM objektas.

3) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, išskyrus šio Įstatymo 41, 49 straipsniuose, taip pat 53 straipsnio 1 dalies 1, 2, 5, 6 punktuose ir 5, 6, 10 dalyse bei 53¹ straipsnyje nurodytą veiklą.

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamieji asmenys neturi registruotis Lietuvoje PVM mokėtojais, jeigu Lietuvoje tiekia prekes ir/ar teikia paslaugas, kurios apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, išskyrus PVM įstatymo 41, 49 straipsnyje, taip pat 53 straipsnio 1 dalies 1-3, 6 ir 7 punktuose bei 5, 6 ir 10 dalyse nurodytą veiklą (žr. minėtų straipsnių komentarus), t.y. kai:

- tiekia prekes į kitą valstybę narę,
- išgabena prekes iš Europos Sąjungos teritorijos,
- tiekia prekes, kurios pateikiamos laikinai saugoti muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose,
- tiekia prekes, kurios įvežamos į laisvąją ekonominę zoną ar padedamos į laisvąjį sandėlį,
- tiekia prekes, kurioms įforminama muitinio sandėliavimo, muitinės prižiūrimo perdirbimo ar laikino įvežimo perdirbti neapmokestinant importo muitais procedūra,
- tiekia prekes, kurios išgabenamos į PVM lengvatų sandėlį ar kurioms tiekimo metu taikomas PVM lengvatų sandėlio režimas,
- tiekia atstovavimo paslaugas, susijusias su aukščiau paminėtais ir kitais, PVM įstatymo 53 str. 1 dalyje nurodytais, prekių tiekimo sandoriais,
- tiekia paslaugas, tiesiogiai susijusias su prekėmis, kurioms įforminta kuri nors muitinės procedūra ar kitas sankcionuotas veiksmas, ar kurios laikomos PVM lengvatų sandėlyje,
- tiekia taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekes, kurioms buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, kai tiekiamos prekės yra importuojamos ir tai yra pagrindas atsirasti prievolei apskaičiuoti importo PVM šalies teritorijoje.

4. Neįsiregistravimas PVM mokėtoju neatleidžia apmokestinamojo asmens nuo prievolės skaičiuoti PVM už jo tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas, įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes ar įsigyjamas iš užsienio valstybės paslaugas ir mokėti jį į biudžetą, jeigu tai privaloma daryti pagal šio straipsnio 1, 2, 2¹ ir 3 dalių ir šio Įstatymo 71¹ straipsnio nuostatas.
(Galioja nuo 2025-05-01)

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras (Taikomas iki 2025-05-01)

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris privalėjo įsiregistruoti PVM mokėtoju pagal 71 straipsnį arba pagal 71¹ straipsnį, nepateikė prašymo AVMI įsiregistruoti jį PVM mokėtoju, jis vis tiek privalo vadovaudamasis PVM įstatymo 92 straipsnyje nustatyta tvarka skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal PVM įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju (žr. 92 straipsnio komentarą (paaškinimą).

5. Užsienio apmokestinamojo asmens padalinys arba jo paskirtas fiskalinis agentas solidariai su užsienio apmokestinamuoju asmeniu atsako už šio apmokestinamojo asmens mokestinių prievolių, susijusių su PVM, vykdymą. Užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinio agento skyrimo tvarką ir reikalavimus asmeniui, galinčiam būti užsienio apmokestinamojo asmens fiskaliniu agentu, tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinio agento skyrimo tvarka ir reikalavimai asmeniui, galinčiam būti užsienio apmokestinamojo asmens fiskaliniu agentu (toliau – Tvarka) yra patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 4 d. įsakymu Nr. 221 „Dėl užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinio agento skyrimo taisyklių ir reikalavimų asmeniui, galinčiam būti užsienio apmokestinamojo asmens fiskaliniu agentu, patvirtinimo“.

2. Užsienio apmokestinamieji asmenys, skirdami fiskalinį agentą, turi vadovautis Tvarkos 2 punktu. Būtina atkreipti dėmesį į tai, kad fiskaliniu agentu gali būti paskirtas tik nustatytus reikalavimus, kurie nurodyti Tvarkoje, atitinkantis Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo.

3. Fiskaliniu agentu taip pat gali būti skiriamas:

3.1. tarptautinės parodos organizatorius - PVM mokėtojas, - tuo atveju PVM mokėtoju yra registruojamas užsienio apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje numatantis vykdyti tik prekybą tarptautinėse parodose;

3.2. komisionierius – PVM mokėtojas, tuo atveju, kai registruojamas užsienio apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje numatantis vykdyti prekybą pagal komiso sutartis.

4. Pagal Tvarkos 6 punkto nuostatas užsienio apmokestinamasis asmuo privalo notariškai įgalioti paskirtąjį fiskalinį agentą teisės aktų nustatyta tvarka skaičiuoti PVM už užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas ir mokėti jį į biudžetą, taip pat teisės aktų nustatyta tvarka teikti mokestinio laikotarpio PVM deklaracijas už užsienio apmokestinamąjį asmenį ir vykdyti to užsienio apmokestinamojo asmens prievolės, susijusias su dokumentų išrašymu.

5. Užsienio apmokestinamojo asmens padalinys ar jo paskirtas fiskalinis agentas solidariai kartu su užsienio apmokestinamuoju asmeniu atsako už šio apmokestinamojo asmens mokestinių prievolių, susijusių su PVM, vykdymu. Vadinasi, AVMI tiek iš užsienio apmokestinamojo asmens, tiek ir iš jo padalinio ar paskirtojo fiskalinio agento gali pareikalauti, kad būtų laikomasi PVM įstatymo 77 straipsnyje apibrėžtų PVM mokėtojų prievolių, būtent :

5.1 tvarkyti apskaitą ir turėti visus šio PVM įstatymo reikalaujamus dokumentus;

5.2. laikytis šio įstatymo ir kitų teisės aktų reikalavimų dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įforminimo;

5.3. teikti šio PVM įstatymo reikalaujamas PVM deklaracijas prekių tiekimo į kitas valstybes nares bei kitas nustatytas ataskaitas ir PVM įstatymo nustatyta tvarka bei terminais mokėti į biudžetą PVM įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotą mokėtiną PVM sumą ir avansinius PVM mokėjimus (žr. 85-90 straipsnių paaiškinimus (komentarų)).

6. Bet kas išskyręs PVM dokumente, kuriuo įformintas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, už kurį (kuriuos) PVM neturėjo būti skaičiuojamas, privalo taip išskirtą PVM sumą sumokėti į biudžetą.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtoju įsiregistravęs apmokestinamasis asmuo dokumente, kuriuo įformina PVM neapmokestinamų prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą arba ne PVM objekto tiekimą, apskaičiuoja PVM, tai šis išskirtas PVM į biudžetą turi būti sumokėtas vadovaujantis PVM įstatymo 85 straipsnio nuostatomis, t.y. ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos, kai mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo ar iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 d., kai mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, ar ne vėliau kaip per 25 dienas nuo jam nustatyto kitokio mokestinio laikotarpio pabaigos.

2. Kai PVM mokėtojais neįsiregistravę asmenys už savo prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą išskiria PVM sumą, tai ši išskirtoji PVM suma turi būti sumokėta į biudžetą per 92 straipsnyje nustatytą terminą, t.y. ne vėliau kaip per 10 dienų nuo dokumento, įskaitant ir kasos aparato kvitus, kuriame nepagrįstai išskirta PVM suma, išrašymo (išdavimo).

7. Kai tas pats asmuo (vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal šį Įstatymą laikomi su juo susijusiais) kontroliuoja keletą juridinių asmenų, visi jo kontroliuojami juridiniai asmenys ir jis pats (jeigu jis pats vykdo ekonominę veiklą) privalo registruotis PVM mokėtojais, jeigu bendra visų jų gauta ar gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma tiek praėjusiais, tiek einamaisiais kalendoriniais metais viršijo šio straipsnio 2 ir 2¹ dalyse nustatytą ribą (45 000 eurų) (naujai įsteigtiems asmenims skaičiuojamas tik einamųjų kalendorinių metų atlygis), neatsižvelgiant į tai, kad kiekvieno tokio asmens ar dalies jų gauto ar gautino atlygio suma yra mažesnė už nustatytą ribą. Šios dalies nuostatos netaikomos, jeigu šie asmenys gali įrodyti, kad:

1) nė vienas jų valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organo narys nėra tas pats asmuo ir

2) jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla nėra to paties pobūdžio, ir jie neveikia vienas kito naudai ar interesais.

(Galioja nuo 2025-05-01)

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras (Taikomas iki 2025-05-01)

1. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 3 dalies nuostatas, apmokestinamąjį asmenį kontroliuojantis asmuo, tai asmuo, kuris:

1) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba

2) pats valdydamas ne mažiau kaip 10 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, kartu su susijusiais asmenimis jų valdo daugiau kaip 50 procentų, arba

3) turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą apmokestinamojo asmens valdymo organų narių ir (arba) faktiškai kontroliuoja to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus.

Pavyzdys

Fizinis asmuo A ir fizinis asmuo B, kurie tarpusavyje nėra susiję, valdo po 50 proc. bendrovės X akcijų.

Fizinis asmuo A ir fizinis asmuo B faktiškai kontroliuoja bendrovės X priimamus sprendimus, todėl jie laikomi kontroliuojančiais bendrovę X asmenimis.

2. Nuo 2023 m. sausio 1 d., jeigu tas pats asmuo (vienas ar su kitais asmenimis, kurie pagal PVM įstatymo nuostatas laikomi su juo susijusiais (žr. 2 straipsnio 31 dalies komentarą)) kontroliuoja keletą juridinių asmenų, t. y. ne mažiau kaip du juridinius vienetus, tai visi jo kontroliuojami asmenys ir jis pats (jeigu jis pats vykdo ekonominę veiklą) privalo pateikti prašymus įregistruoti juos PVM mokėtojais, jeigu jų visų bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir / ar suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) buvo didesnė už PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą neatsižvelgiant į tai, kad kiekvieno tokio asmens ar dalies jų gauto ar gautino atlygio suma buvo mažesnė už nustatytąją ribą. Tačiau šios nuostatos netaikomos, jeigu šie asmenys gali įrodyti, kad nė vienas jų valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organo narys nėra tas pats asmuo ir jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla nėra to paties pobūdžio ir jie neveikia vienas kito naudai ar interesais.

Kitaip tariant, apmokestinamiesiems asmenims suteikta galimybė įrodyti, jog jų veikla vykdoma ne dirbtinai išskaidžius, t. y. vertinant prievolę registruotis PVM mokėtoju pagal PVM įstatymo 71 straipsnio 7 dalies nuostatas, apskaičiuojant PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą, bendra to paties asmens kontroliuojamų asmenų ir jo paties (jeigu jis pats vykdo PVM apmokestinamą ekonominę veiklą) atlygio suma gali būti nesumuojama, jeigu:

1) kontroliuojamų asmenų valdymo organai ir (arba) valdymo organų nariai nėra tie patys asmenys ir

2) jų faktiškai vykdoma veikla nėra to paties pobūdžio, ir šie juridiniai asmenys neveikia vienas kito naudai ar interesais.

Vadinasi, norint teisingai pritaikyti šią išimtį dėl galimybės bendrai nesumuoti pajamų reikia atsakyti į šiuos klausimus:

1) Ar to paties asmens (vieno ar kartu su susijusiais asmenimis) kontroliuojamų asmenų valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organo narys yra tas pats asmuo?

2) Ar kontroliuojami asmenys faktiškai vykdo to paties pobūdžio ekonominę veiklą?

3) Ar šie asmenys veikia vienas kito naudai ar interesais?

Jei bent vienas atsakymas į aukščiau nurodytą klausimą yra „Taip“, vadinasi išimtis netaikoma, ir pajamos sumuojamos bendrai tiek visų to paties asmens (vieno ar kartu su susijusiais asmenimis) kontroliuojamų asmenų ir jo paties, jei toks asmuo vykdo ekonominę veiklą.

Asmens valdymo organai ir valdymo organo nariai paprastai nurodomi juridinio asmens steigimo dokumentuose (įstatuose, nuostatuose ar pan.). [Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo](#) 18 straipsnyje akcinėms bendrovėms, uždarosioms akcinėms bendrovėms numatyta galimybė turėti vienasmenį valdymo organą - bendrovės vadovą arba kolegialų valdymo organą – valdybą. Pagal [Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymo](#) 12 straipsnio nuostatas, mažosios bendrijos (toliau - MB) valdymo organu gali būti MB bendrijos narių susirinkimas ir / ar MB vienasmenis valdymo organas – MB vadovas. VŠĮ valdymą reglamentuoja [Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymas](#), pagal kurį turi būti išrinktas vadovas, taip pat kolegialūs organai ir jų nariai, jeigu VŠĮ įstatuose nurodyta, kad sudaromi kolegialūs organai.

Vertinant to paties asmens (susijusių asmenų) kontroliuojamų asmenų vykdomas veiklas, atsižvelgiama į tai, kokio pobūdžio veiklą faktiškai asmuo vykdo, nepriklausomai nuo to kokių rūšių veiklos yra nurodytos mokesčio administratoriui. Todėl, būtina vertinti ir papildomas aplinkybes, kuris kontroliuojamas asmuo ir konkrečiai kokią veiklą vykdo, ar įdarbinti tie patys darbuotojai, ar ne, ar įmonės vykdo veiklą tose pačiose patalpose, kas yra pirkėjai ir pan.

To paties asmens kontroliuojami asmenys laikomi veikiančiais vienas kito naudai ir interesais, jei vienas kitam parduoda prekes / paslaugas kitomis nei rinkos sąlygomis ar aplinkybėmis, teikia paskolas ar atlieka kitus tarpusavio sandorius, t. y. vykdo susijusią ekonominę veiklą.

1 pavyzdys

Lietuvos fizinis asmuo turi individualios veiklos pažymą, taip pat po 100 proc. Lietuvos įmonių A, B ir C akcijų. Šių visų trijų įmonių veiklos skirtingos (PVM apmokestinamos), jos neveikia viena kitos naudai, tačiau įmonių A ir B valdymo organo narys yra tas pats asmuo. Kieno pajamos bus sumuojamos bendrai, fizinio asmens ir įmonių A ir B? Ar turėtų būti sumuojamos visos pajamos, tiek fizinio asmens, tiek visų trijų įmonių, A, B ir C?

Atsižvelgiant į tai, kad A ir B valdymo organo narys yra tas pats asmuo, vertinant prievolę registruotis PVM mokėtojais, turėtų būti vertinamos bendrai Lietuvos fizinio asmens, vykdančio individualią veiklą bei A ir B įmonių pajamos.

2 pavyzdys

Fizinis asmuo yra 3 skirtingų įmonių vienintelis akcininkas. Visų 3 įmonių vadovai yra paskiriami kiti asmenys. Visos įmonės faktiškai vykdo skirtingas veiklas: maisto prekių pardavimas, kirpykla ir statybos. Ar nustatant prievolę registruotis PVM mokėtojais visos įmonės turi bendrai skaičiuoti pajamas?

Atsižvelgiant į tai, kad fizinis asmuo (akcininkas) nevadovauja nei vienai iš savo kontroliuojamų įmonių ir visų įmonių faktiškai vykdomos ekonominės veiklos nėra to paties pobūdžio, vertinant prievolę registruotis PVM mokėtojais, įmonių pajamos būtų sumuojamos tik tuo atveju, jeigu šios įmonės veiktų viena kitos naudai ar interesais, t. y. vykdytų susijusią ekonominę veiklą.

3 pavyzdys

Fizinis asmuo pagal individualios veiklos pažymą šalies teritorijoje nuo 2023 m. kovo mėnesio pradėjo vykdyti PVM apmokestinamą prekių tiekimą. Fizinis asmuo kartu su susijusiu asmeniu (sūnumi) yra įsteigęs dvi bendroves. Bendrovių vykdomos veiklos yra skirtingos, jos neveikia viena kitos naudai. Vienai bendrovei vadovauja pats fizinis asmuo, o kitai sūnus, atlygis per 12 paskutinių mėnesių (nuo 2022 m. balandžio iki 2023 m. kovo mėnesio (imtinai)) už PVM apmokestinamų prekių tiekimą šalies teritorijoje sudarė atitinkamai 30 000 eurų ir 25 000 eurų.

Neatsižvelgiant į tai, kad fiziniam asmeniui 2023 m. kovo mėnesį pradėjus vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, bendra jo ir jo kontroliuojamų abiejų bendrovių atlygio suma per paskutinius 12 mėnesių buvo didesnė kaip 45 000 eurų, kovo mėnesį prievolė skaičiuoti PVM fiziniam asmeniui taip pat ir jo kartu su sūnumi kontroliuojamoms bendrovėms, neatsirado.

Pažymėtina, kad mokėtina į biudžetą PVM suma tokiu atveju privalėtų būti apskaičiuota už tokias visas šalies teritorijoje fizinio asmens ir kontroliuojamų bendrovių PVM apmokestinamas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta, jeigu kontroliuojami asmenys veikėtų vienas kitos naudai, t. y. vykdytų tokio pačio pobūdžio ekonominę veiklą arba šioms bendrovėms vadovautų tas pats asmuo.

4 pavyzdys

Tėvas ir sūnus turi 2 įmones „A“ ir „B“, kuriose kiekvienas turi po 50 proc. akcijų. Įmonės „A“ vadovu samdomas su tėvu ir sūnumi nesusijęs asmuo Jonas J., įmonės „B“ vadovu paskiriamas su tėvu ir sūnumi taip pat nesusijęs asmuo Petras P. Įmonės „A“ veikla maitinimo paslaugų teikimas, įmonės „B“ veikla remonto ir apdailos darbai.

Ar tokiu atveju, kai abiejų įmonių akcininkai yra tie patys, bet akcininkų paskirti įmonių valdymo organai (vadovai) yra skirtingi, bus laikoma, kad įmonių valdymo organai yra tie patys asmenys ir abiejų įmonių pajamos bus sumuojamos?

Įmonės „A“ ir „B“ yra kontroliuojamos susijusių asmenų, tėvo ir sūnaus. Atsižvelgiant į tai, kad įmonių „A“ ir „B“ vadovai nėra tie patys asmenys (įmonės „A“ vadovas yra Jonas J., o įmonės „B“ vadovas Petras P.) ir įmonės faktiškai vykdo skirtingas veiklas, vertinant prievolę registruotis PVM mokėtojais, įmonės „A“ ir „B“ pajamos būtų sumuojamos tik tuo atveju, jeigu šios įmonės veikėtų viena kitos naudai ar interesais.

5 pavyzdys

UAB „A“, kuri jau yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ir kurios atlygis per 12 paskutinių mėnesių (2022 m. kovo – gruodžio ir 2023 m. sausio – vasario (imtinai)) už PVM apmokestinamų prekių tiekimą sudarė 31 858 eurų, 2022 m. vasario mėnesį įsigijo UAB „X“ ir UAB „Y“ (atitinkamai 80 proc. ir 55 proc.) akcijų. Šios bendrovės nėra PVM mokėtojos, o jų gauto atlygio už PVM apmokestinamų prekių tiekimą per 12 paskutinių mėnesių suma buvo atitinkamai 5 792 ir 8 689 eurų, t. y. kiekvienos iš jų nebuvo didesnės kaip 45 000 eurų.

Ar turi UAB „X“ ir UAB „Y“ registruotis PVM mokėtojais?

Atsižvelgiant į tai, kad bendrovė „A“ kiekvienoje įmonėje tiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. apmokestinamojo asmens akcijų, galima teigti, kad UAB „A“ kontroliuoja dvi bendroves, o jų visų trijų bendras atlygis per paskutinius 12 mėnesių buvo didesnis kaip 45 000 eurų. Jeigu bendrovės UAB „X“ ir UAB „Y“ gali įrodyti, kad nė vienas jų valdymo organas ir (arba) atskiras

valdymo organo narys nėra tas pats asmuo ir jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla nėra to paties pobūdžio ir jie neveikia vienas kito naudai ar interesais, vertinant prievolę registruotis PVM mokėtoju PVM įstatymo 71 straipsnio 7 dalies nuostatos, apskaičiuojant PVM įstatyme nustatytą ribą netaikomos.

6 pavyzdys

UAB „X“, PVM mokėtojos, steigėjai yra trys asmenys: tėvas, sūnus ir giminystės ryšiais su šiais asmenimis nesusijęs fizinis asmuo Andrius B. Kiekvienam iš jų priklauso 33,3 proc. akcijų ir atsižvelgiant į tai, kad susiję asmenys (tėvas ir sūnus) kartu valdo daugiau kaip 50 proc. UAB „X“ akcijų, laikoma, kad kiekvienas iš susijusių asmenų yra UAB „X“ kontroliuojantis asmuo. UAB „X“ atlygis per 12 paskutinių mėnesių (2022 m. kovo – gruodžio ir 2023 m. sausio – vasario mėnesius (imtinai)) už PVM apmokestinamų prekių tiekimą sudarė 102 000 eurų.

Tėvas ir minėtas fizinis asmuo Andrius B. yra įsteigęs po vieną individualią įmonę. Šių individualių įmonių atlygis už PVM apmokestinamų prekių tiekimą per 12 paskutinių mėnesių laikotarpį (2022 m. kovo – gruodžio ir 2023 m. sausio – vasario mėnesius (imtinai)) sudarė atitinkamai 11 585 ir 18 825 eurų. Sūnus, kaip fizinis asmuo, kitokios ekonominės veiklos nevykdo.

Ar turėtų registruotis PVM mokėtojais tėvo ir fizinio asmens Andriaus B. individualios įmonės?

Atsižvelgiant į tai, kad tėvas kartu su susijusiu asmeniu – savo sūnumi kontroliuoja UAB „X“ (pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 31 dalį) ir savo įsteigtą individualią įmonę, t. y. asmuo kontroliuoja 2 juridinius asmenis, kurių bendras atlygis už PVM apmokestinamų prekių tiekimą per 12 paskutinių mėnesių laikotarpį buvo didesnis kaip 45 000 eurų. Tėvo individuali įmonė neturi privalomai registruotis PVM mokėtoja, jeigu ši individuali įmonė ir UAB „X“ gali įrodyti, kad nė vienas jų valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organo narys nėra tas pats asmuo ir jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla nėra to paties pobūdžio ir jie neveikia vienas kito naudai ar interesais.

Fizinis asmuo Andrius B. kontroliuoja tik vieną juridinį asmenį – savo paties įsteigtą individualią įmonę, kurios pajamos per paskutinius 12 mėnesių neviršija 45 000 eurų, todėl šio giminystės ryšiais su tėvu ir sūnumi nesusijusio fizinio asmens įsteigta įmonė neprivalo registruotis PVM mokėtoja.

7 pavyzdys

Ministerija „X“ yra 17 biudžetinių įstaigų steigėja ir biudžeto asignavimų valdytoja. Ministerija ir 12 jos įsteigtų biudžetinių įstaigų yra įsiregistravusios PVM mokėtojomis ir vykdo PVM apmokestinamąją veiklą.

Ministerijos „X“ įsteigta biudžetinė įstaiga A, kuri nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, be jai norminiais aktais deleguotų funkcijų, vykdo ekonominę veiklą, kuri yra PVM objektas, t. y. platina įvairius blankus ir už tai gauna atlygį. 2023 m. vasario mėnesį biudžetinės įstaigos A gautas atlygis už blankų platinimą per paskutinius 12 mėnesių viršijo 45 000 eurų ribą.

Kada minėtajai biudžetinei įstaigai atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoja:

- ar kai jos gautas (gautinas) atlygis už blankų platinimą per paskutinius 12 mėnesių viršija 45 000 eurų ribą;- ar kai ministerijos „X“ ir visų jos pavaldžių įstaigų bendras gautas (gautinas) atlygis už vykdančią ekonominę veiklą patiektas prekes ir (ar) suteiktas paslaugas per paskutinius 12 mėnesių viršijo 45 000 eurų ribą?

Ministerija „X“, vadovaudamasi [Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo](#) nuostatomis, skiria biudžetinės įstaigos vadovą, tvirtina ir yra atsakinga už jai pavaldžių įstaigų teisingą išlaidų sąmatų bei nebiudžetinių lėšų sąmatų sudarymą ir pan., t. y. ji turi užtikrinti, kad jos

įsteigtos įstaigos biudžeto asignavimus naudotų pagal paskirtį. Tačiau kai ministerijos įsteigtos biudžetinės įstaigos vykdo ekonominę veiklą, kuri yra PVM objektas, tai šios veiklos bei su ja susijusių sprendimų ministerija faktiškai nekontroliuoja.

Todėl ministerija „X“ nelaikoma savo pavaldžias biudžetines įstaigas kontroliuojančiu asmeniu, o jos įsteigtos biudžetinės įstaigos nelaikomos ministerijos „X“ kontroliuojamaisiais asmenimis. Atsižvelgdama į tai, biudžetinė įstaiga „A“ registruotis PVM mokėtoja turi 2023 m. vasario mėnesį, kai jos atlygis, gautas už blankų platinimą, per paskutinius 12 mėnesių, viršijo 45 000 eurų ribą.

3. Vieno sutuoktinio po santuokos įsteigta įmonė yra laikoma bendrąja jungtine nuosavybe (jeigu ta įmonė nėra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė, pvz., įmonė įsteigta už asmenines vieno sutuoktinio lėšas), ir abu sutuoktiniai šios įmonės atžvilgiu laikomi kontroliuojančiais asmenimis (kadangi šią įmonę valdo kartu ir jiems priklauso lygios šios įmonės dalys).

Todėl, kai sutuoktiniai po santuokos sudarymo yra įsteigę keletą įmonių, kurios yra bendroji jungtinė nuosavybė ir bendras tų įmonių atlygis (ir kiekvieno sutuoktinio, kuris vykdo ekonominę veiklą) iš prekių tiekimo (paslaugų teikimo) šalies teritorijoje per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršija PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą jų įsteigtos įmonės ir jie patys, jeigu vykdo ekonominę veiklą, privalo registruotis PVM mokėtojais, nebent kontroliuojami asmenys gali įrodyti, kad nė vienas jų valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organo narys nėra tas pats asmuo ir jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla nėra to paties pobūdžio ir jie neveikia vienas kito naudai ar interesais.

1 pavyzdys

Fiziniam asmeniui, kuris nevykdo ekonominės veiklos, kartu su susijusiu asmeniu (su žmona) bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklauso dvi UAB. Per 12 paskutinių mėnesių laikotarpį (2022 m. kovo – gruodžio ir 2023 m. sausio – vasario mėnesius (imtinai)) už PVM apmokestinamų prekių tiekimą šalies teritorijoje šių UAB atlygis sudarė 40 547 eurų ir 52 132 eurų.

Atsižvelgiant į tai, kad kiekvienas iš susijusių asmenų kontroliuoja bendrosios jungtinės nuosavybės teise abiems sutuoktiniams priklausančias dvi įmones, t. y. kiekvienas iš jų kontroliuoja du juridinius asmenis, prievolė registruotis šioms UAB neatsirastų, jeigu vyras ir žmona gali įrodyti, kad nė vienas jų kontroliuojamų UAB valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organo narys nėra tas pats asmuo ir jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla nėra to paties pobūdžio ir jie neveikia vienas kito naudai ar interesais.

2 pavyzdys

Vyras ir žmona santuokoje įsteigia 2 įmones: įmonę „A“, kurioje 100 proc. akcininkė ir vadovė yra žmona ir įmonę „B“, kurioje 100 proc. akcininkas ir vadovas yra vyras. Vyras ir žmona jokios individualios veiklos nevykdo. Įmonės „A“ veikla yra kirpykla, įmonės „B“ veikla yra krovinių pervežimas. Ar šiuo atveju vertinant prievolę registruotis PVM mokėtojais abiejų įmonių pajamos sumuojamos?

Jeigu sutuoktiniai nėra sudarę vedybų sutarties, o įmonės yra įsteigtos santuokos metu, tai abi įmonės priklauso sutuoktiniams bendra jungtinės nuosavybės teise ir yra kontroliuojamos abiejų sutuoktinių. Atsižvelgiant į tai, kad įmonių vadovai yra skirtingi asmenys (įmonės „A“ vadovė žmona, o įmonės „B“ vadovas vyras) ir įmonės faktiškai vykdo skirtingą veiklą, vertinant prievolę registruotis PVM mokėtojais, įmonės „A“ ir „B“ pajamos būtų sumuojamos tik tuo atveju, jeigu šios įmonės veiktų viena kitos naudai ar interesais, t. y. vykdytų susijusią ekonominę veiklą.

3 pavyzdys

Santuokoje įsteigtų įmonių: MB vienintelis narys ir vadovas - vyras, UAB vadovė - žmona. UAB prekiauja medžiagomis, o MB įsigijusi medžiagas siuva gaminius pardavimui. Ar nustatant prievolę registruotis PVM mokėtojais MB ir UAB pajamos turėtų būti sumuojamos?

Jeigu sutuoktiniai nėra sudarę vedybų sutarties, o įmonės yra įsteigtos santuokos metu, tai abi įmonės priklauso sutuoktiniams bendra jungtinės nuosavybės teise ir yra kontroliuojamos abiejų sutuoktinių. Atsižvelgiant į tai, kad abiejų įmonių vadovai skirtingi asmenys (MB vadovas - vyras, UAB vadovė – žmona) ir jų faktiškai vykdomos ekonominės veiklos nėra to paties pobūdžio, vertinant prievolę registruotis PVM mokėtojais, įmonių pajamos būtų sumuojamos, jeigu įmonės veiktų viena kitos naudai ar interesais, t. y. vykdytų susijusią ekonominę veiklą.

4 pavyzdys

Vyras ir žmona santuokoje įsteigia 2 įmones: įmonę „A“, kurioje 100 proc. akcininkė yra žmona ir įmonę „B“, kurioje 100 proc. akcininkas yra vyras. Įmonės „A“ direktoriumi yra paskirtas vyras, įmonei „B“ vadovauja taip pat vyras. Įmonės „A“ veikla yra mažmeninė prekyba, įmonės „B“ veikla autoservisas. Ar tokiu atveju abiejų įmonių pajamos sumuojamos bendrai?

Jeigu sutuoktiniai nėra sudarę vedybų sutarties, o įmonės yra įsteigtos santuokos metu, tai abi įmonės priklauso sutuoktiniams bendra jungtinės nuosavybės teise ir yra kontroliuojamos abiejų sutuoktinių. Kadangi abiejoms įmonėms vadovauja tas pats asmuo - vyras, tai vertinant prievolę registruotis PVM mokėtojais abiejų įmonių pajamos sumuojamos.

5 pavyzdys

Jeigu susijusių asmenų valdomų įmonių (UAB „A“ vyro, UAB „B“ žmonos), vienos bendrovės veikla statybinių prekių pardavimas, kitos bendrovės nupirktomis statybinėmis medžiagomis vykdomos statybos paslaugos, ar nebus laikoma, kad bendrovės veikia viena kitos naudai?

Jeigu sutuoktiniai nėra sudarę vedybų sutarties, o įmonės yra įsteigtos santuokos metu, tai abi įmonės priklauso sutuoktiniams bendra jungtinės nuosavybės teise ir yra kontroliuojamos abiejų sutuoktinių. Jeigu abi įmonės vykdo susijusią veiklą, t. y. vienintelis statybinių prekių pardavimo veiklą veikiančios bendrovės pirkėjas yra kito sutuoktinio bendrovė, arba sandoriai tarp bendrovių vyksta kitomis aplinkybėmis ir kitokiomis nei rinkos sąlygomis, laikytina, kad bendrovės veikia viena kitos naudai.

4. Taikant PVM įstatymo 71 straipsnio 7 dalies nuostatas, reikėtų atsižvelgti ir į tai, ar įsteigti juridiniai asmenys realiai vykdo ekonominę veiklą, t. y. jeigu asmens kontroliuojami juridiniai asmenys realiai ekonominės veiklos nevykdo, neturi būti reikalaujama, kad jie pateiktų prašymą registruotis PVM mokėtoju. Jiems pradėjus vykdyti ekonominę veiklą, šie juridiniai asmenys privalomai turi registruotis PVM mokėtojais, jeigu per paskutinius 12 mėnesių jų bendras atlygis bus didesnis nei PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatyta riba.

Tais atvejais, kai juridinis asmuo vykdo PVM neapmokestinamą veiklą, jo pajamos neįtraukiamos skaičiuojant bendrą privalomo registravimosi PVM mokėtoju ribą, ir šis juridinis asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, kol vykdoma tik PVM neapmokestinama veikla, neatsižvelgiant į tai, kad kito kontroliuojamo juridinio asmens pajamos viršijo privalomo registravimosi PVM mokėtoju ribą ir jam atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoju.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, pats vykdamas ekonominę veiklą (šalies teritorijoje tiekia prekes) yra įsteigęs dvi bendroves. Fizinio asmens atlygis per 12 paskutinių mėnesių (2022 m. kovo – gruodžio ir 2023 m. sausio – vasario mėnesius (įmtinai)) už PVM apmokestinamų prekių tiekimą sudarė 8 689 eurų, o jo kontroliuojamų dviejų bendrovių - atitinkamai 14 481 ir 18 962 eurų.

Vienas iš fizinio asmens kontroliuojamų juridinių asmenų nuo 2023 m. kovo mėnesio stabdo ekonominę veiklą. Todėl fiziniam asmeniui ir kitai kontroliuojamai bendrovei nėra prievolės registruotis PVM mokėtojais.

Privalomai registruotis PVM mokėtojais minėtiems kontroliuojamiems asmenims ir pačiam fiziniam asmeniui atsiras tuomet, kai sustabdžiusi veiklą bendrovė vėl pradės ją vykdyti ir bendra atlygio suma per paskutinius 12 mėnesių bus didesnė už PVM įstatyme nustatytą ribą ir šių kontroliuojamų asmenų bent vienas valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organo narys bus tas pats asmuo arba jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla bus to paties pobūdžio, arba jie veiks vienas kito naudai ar interesais.

5. Įsigaliojus PVM įstatymo 71 straipsnio 7 dalies pakeitimo nuostatoms, t. y. nuo 2023 m. sausio 1 d., asmenys, kuriems nėra prievolės būti PVM mokėtojais (neviršijama PVM įstatyme nustatyta riba dėl prekių tiekimo (paslaugų teikimo) Lietuvoje ir prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių), gali pateikti prašymą išsiregistruoti iš PVM mokėtojų, jei įrodys, kad jų valdymo organas ir (arba) atskiras valdymo organų narys nėra tas pats asmuo, kad jie faktiškai vykdo skirtingo pobūdžio ekonominę veiklą bei neveikia vienas kito naudai ar interesais.

(PVMĮ 71 str. 7 dalies komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2023-11-15 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-39019).

8. Neteko galios 2020 11 05 įstatymu Nr. XIII-3346 (nuo 2021 07 01).

Komentaras

Taikomas iki 2021 06-30

1. Kai vienos valstybės narės PVM mokėtojas tiekia prekes kitos valstybės narės asmenims (neapmokestinamiesiems asmenims ir apmokestinamiesiems asmenims neturintiems teisės į PVM atskaitą) nesantiems PVM mokėtojais savo šalyje, o prekės tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens atgabamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, tokia prekyba yra vadinama nuotoline prekyba.

2. Nuotolinės prekybos atveju, kai prekių tiekimo vieta persikelia į Lietuvą, užsienio apmokestinamieji asmenys turi registruotis Lietuvoje PVM mokėtojais, jeigu:

2.1. Prekės tiekėjo arba jo užsakymu kito asmens iš kitos valstybės narės atgabentos į Lietuvą (t.y. prekių gabenimas baigėsi šalies teritorijoje);

2.2. Tiekiamų į Lietuvos Respubliką atgabentų prekių vertė (neįskaitant PVM sumokėto savo valstybėje narėje), einamaisiais kalendoriniais metais viršijo 35 000 eurų ar praėjusiais kalendoriniais metais tokių prekių vertė viršijo 35 000 eurų.

Atkreiptinas dėmesys, kad nuostatos dėl per praėjusius kalendorinius metus atgabentų prekių vertės (t.y. dėl 35 000 eurų ribos) yra taikomos nuo 2016 m. sausio 1 dienos. Todėl 2015 metais prievolė registruotis PVM mokėtojais atsiranda, jeigu 2014 m. nuotoliniu būdu patiektų prekių vertė viršijo 125 000 Lt (36 203 eurų) ar einamaisiais kalendoriniais metais (2015 m.) numato, kad nuotoliniu būdu pateiktų prekių vertė viršys 35 000 eurų.

Kai nuotoliniu būdu tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės, į šią ribą neatsižvelgiama;

2.3. Prekių tiekėjas nėra įsikūręs Lietuvos Respublikoje (t.y. jo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) nėra Lietuvos Respublikoje) arba Lietuvos Respublikoje neturi padalinio;

2.4. Prekės yra parduodamos Lietuvos Respublikos asmenims, nurodytiems PVM įstatymo 71¹ straipsnio 1 dalies 1 punkte (ūkininkams, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema; apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms tik veiklą, kuriai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM negali būti atskaitomas; juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo) arba fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.) Kai tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės, tiekimo vieta persikelia į Lietuvos Respubliką tik tuo atveju, jei šioms Lietuvos Respublikos asmenims toks prekių įsigijimas nėra laikomas prekių įsigijimu iš ES valstybės narės.

3. Įsiregistravę PVM mokėtojais Lietuvoje, dėl to, kad jie Lietuvoje vykdo nuotolinę prekybą, kitos valstybės narės asmenys nuo patiektų prekių vertės turi skaičiuoti PVM, taikant PVM įstatyme nustatyto dydžio PVM tarifą ir mokėti apskaičiuotą mokėtiną PVM sumą į Lietuvos biudžetą ir teikti PVM deklaracijas (FR0600 forma).

Iki įregistravimo PVM mokėtoju Lietuvoje, kitos valstybės narės PVM mokėtojas parduodamas Lietuvoje prekes ima iš jų savo valstybės teisės aktais nustatyto dydžio PVM, kuri moka į savo šalies biudžetą.

4. Jeigu netenkinamos šio komentaro 2 dalyje nurodytos sąlygos, prekių tiekimo vieta nelaikoma Lietuva. Tačiau kitos valstybės narės asmuo gali pasirinkti prekių tiekimo vieta Lietuvą ir

užsiregistruoti Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoju savanoriškai, pateikdamas savo valstybės kompetentingos institucijos išduotą leidimą laikyti prekių tiekimo vieta Lietuvą, jei tokį leidimą privaloma gauti pagal jo valstybės narės teisės aktus (žr. 72 straipsnio komentarą (paaiškinimą)).

Pavyzdys

Italijos įmonė PVM mokėtoja Lietuvos gyventojams, nevykdantiems ekonominės veiklos ir nesantiems PVM mokėtojais, Lietuvoje platina iš katalogų užsakytus drabužius, t.y. vykdo nuotolinę prekybą. Dalis šių prekių atsiunčiamos paštu, o kita dalis atgabenamoms į Lietuvą paties tiekėjo ar jo užsakymu.

Parduotų Lietuvos gyventojams prekių vertė per 2014 m. sausio - gruodžio mėnesius sudarė 80 000 Lt - perskaičiavus (konvertavus į eurus) - 23 170 eurų. Kadangi 2014 m. Italijos įmonės neįsiregistravusiems PVM mokėtojais asmenims Lietuvoje parduotų prekių vertė per kalendorinius metus neviršija 125 000 Lt (t.y. 36 203 eurų), o einamaisiais 2015 m. numato nuotoliniu būdu atgabenti ir pateikti prekių už 25 000 eurų, t.y. už mažesnę negu 35 000 eurų, tai šiai Italijos įmonei 2014 m. ir 2015 m. nėra prievolės registruotis PVM mokėtojais Lietuvoje dėl vykdomos nuotolinės prekybos. Tačiau, jeigu Italijos įmonė pageidauja tapti PVM mokėtoja, tai ji gali padaryti savanoriškai, kai mokesčių administratoriui pateiks savo valstybės kompetentingos institucijos išduotą leidimą laikyti prekių tiekimo vieta Lietuvą, jei tokį leidimą privaloma gauti pagal Italijos teisės aktus.

5. Jeigu kitos valstybės narės asmeniui, kuris yra įsiregistravęs PVM mokėtoju savo šalyje, buvo atsiradusi prievolė registruotis PVM mokėtoju dėl nuotolinės prekybos, tačiau asmuo PVM mokėtoju neįsiregistravo, tai tokiam asmeniui atsiranda prievolė skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes, už kurias jis privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM tuo atveju, jeigu būtų įsiregistravęs PVM mokėtoja Lietuvoje.

PVM apskaičiuojamas pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę ir mokesčių administratoriui pateikiama Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitos FR0608 forma (šios apyskaitos forma ir jos užpildymo taisyklės patvirtintos VMI prie FM viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA- 29 Dėl Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo).

9. Šio įstatymo 53 straipsnyje nurodyti asmenys, privalantys skaičiuoti ir mokėti PVM, privalo jį skaičiuoti ir mokėti nepaisant to, kad jie nėra ir neprivalo būti įregistruoti PVM mokėtojais.

Komentaras

1. PVM įstatymo 53 straipsnyje nurodytais atvejais, tame straipsnyje nurodyti asmenys privalo apskaičiuoti ir mokėti PVM nepaisant to, kad jie nėra ir neprivalo būti įregistruoti PVM mokėtojais (žr. 53 str. komentarą (paaiškinimą)).

10. Asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, tačiau į kitas valstybes nares tiekia naujas transporto priemones, PVM mokėtojais neregistruojami, tačiau jie privalo šio Įstatymo 92 straipsnio 6 dalyje nustatyta tvarka pateikti toje dalyje nurodytą deklaraciją.

Komentaras

1. Asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (juridiniai ar fiziniai asmenys, kurie nėra ir neprivalo būti PVM mokėtojai) į kitą valstybę narę patiekę naujas transporto priemones, PVM mokėtojai neregistruojami.

2. Šie asmenys, turintys transporto priemonių išgabenimą patvirtinančius dokumentus, įgyja teisę iš biudžeto susigrąžinti PVM sumą, kuri buvo PVM įstatymo nustatyta tvarka sumokėta šias transporto priemones įsigyjant arba importuojant (ši suma turi būti ne didesnė kaip sąlyginė 21 proc. PVM suma, apskaičiuota nuo į kitą valstybę narę tiekiamos transporto priemonės apmokestinamosios vertės). Naujų transporto priemonių tiekimas į kitą valstybę narę privalo būti įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje be kitų privalomų rekvizitų turi būti nurodyti ir duomenys apie naują transporto priemonę (t.y. eksploataavimo pradžia, rida, valandų skaičius).

3. Naujos transporto priemonės - tai keleiviams ir (arba) kroviniams vežti skirtos transporto priemonės, nurodytos PVM įstatymo 2 str. 16 dalyje. (Žr. 2 straipsnio komentarą (paaiškinimą)).

4. Atkreipiamė dėmesį, kad naują transporto priemonę tiekiantis Lietuvos arba užsienio juridinis arba fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neturi būti PVM mokėtojas, už kiekvieną į kitą valstybę narę tiekiamą naują transporto priemonę turi pateikti atskirą deklaraciją FR0620 forma. Ši deklaracijos forma ir jos užpildymo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. balandžio 2 d. įsakymu Nr. VA - 41 Dėl naujų transporto priemonių tiekimo į kitą valstybę narę.

11. Apmokestinamieji asmenys, kuriems taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo ir (arba) šeštojo, ir (arba) septintojo skirsnių nuostatos, kurie šalies teritorijoje teikia paslaugas ir (arba) tiekia prekes, nurodytas atitinkamai šio Įstatymo XII skyriaus penktajame ir (arba) šeštajame, ir (arba) septintajame skirsniuose, ir jau yra įsiregistravę PVM mokėtojai kurioje nors valstybėje narėje pagal tos valstybės narės teisės aktų nuostatas, iš esmės tolygias atitinkamai šio Įstatymo XII skyriaus penktojo ir (arba) šeštojo, ir (arba) septintojo skirsnių nuostatoms, registruotis PVM mokėtojai Lietuvos Respublikoje neprivalo, tačiau tik tuo atveju, kai jų prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda vien dėl tokių paslaugų teikimo ir (arba) prekių tiekimo.

Komentaras

Taikomas iki 2021 06 30

1. Už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibrėžtas PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje, šalies teritorijoje teikiantis telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamas paslaugas (toliau – elektroninės paslaugos) asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, ir jau įsiregistravęs PVM mokėtoju kurioje nors valstybėje narėje elektroninių paslaugų teikėju, PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje neprivalo registruotis, jeigu teikia tik minėtas paslaugas. Tuo atveju, jeigu už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo Lietuvoje vykdo kitokią, negu elektroninių paslaugų teikimo neapmokestinamiesiems asmenims paslaugą, ekonominę veiklą, tai jam gali atsirasti prievolė registruotis PVM mokėtoju nuo pat tokios ekonominės veiklos pradžios.

2. Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo (kaip jis apibrėžtas šio PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje), kuris Lietuvos Respublikoje neturi buveinės ar padalinio ir kuris šalies teritorijoje teikia elektronines paslaugas asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, ir yra įsiregistravęs PVM mokėtoju kurioje nors valstybėje narėje pagal tos valstybės narės teisės aktų nuostatas, iš esmės tolygias šio PVM įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatoms, registruotis PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje neprivalo, tačiau tik tuo atveju, jeigu jo prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda vien dėl tokių paslaugų teikimo.

Pavyzdys

Latvijos įmonė, neturinti Lietuvoje nei buveinės nei padalinio, elektroninėje parduotuvėje prekiauja audio knygų failais, kuriuos pirkėjas gali iš karto atsisiųsti į savo kompiuterį, mobilųjį telefoną ar kitą įrenginį, t.y. teikia elektronines paslaugas. Elektroninių paslaugų pirkėjai yra Lietuvos fiziniai asmenys. Įmonė dėl elektroninių paslaugų teikimo Latvijoje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja.

Taigi, elektronines paslaugas įsigyja asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, todėl laikoma, kad paslaugos suteikimo vieta yra Lietuva. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad šalies teritorijoje teikiamos tik minėtos elektroninės paslaugos, Latvijos įmonei nėra prievolės registruotis PVM mokėtoja.

Tuo atveju, jeigu Latvijos įmonė pradėtų Lietuvoje vykdyti PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tai jai atsirastų prievolė registruotis PVM mokėtoja nuo pat ekonominės veiklos pradžios.

12. Valdymo įmonė, valdanti investicinį fondą, atsako už jos valdomo investicinio fondo mokestinių prievolių, susijusių su PVM, vykdymą.

Komentaras

1. PVM mokėtoju yra registruojamas juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas (toliau - investicinis fondas).

2. Prievolė įregistruoti PVM mokėtoju investicinį fondą atsiranda tuomet, jeigu investicinis fondas vykdo PVM apmokestinamą veiklą, pvz., tiekia PVM apmokestinamus nekilnojamojo turto objektus, ir iš tokios šalies teritorijoje vykdomos ekonominės veiklos per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių) gauna didesnę kaip 45 000 eurų atlygį. PVM yra apmokestinami tiekiami nauji pastatai ir statiniai, naujos pastatų ir statinių dalys (nauju pastatu ar statiniu yra laikomas nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys ar nauja pastato ar statinio dalis - 24 mėnesius po jo užbaigimo (pripažinimo naudoti). (Žr. PVM įstatymo 32 straipsnio komentarą.)

3. Tuo atveju, jeigu investicinis fondas vykdo veiklą, kurios metu tiekia tik PVM neapmokestinamą nekilnojamą pagal prigimtį daiktą (seną pastatą ar statinio dalį, t.y., jeigu praėjo daugiau kaip 24 mėnesiai po jo statybos užbaigimo, žemę, išskyrus žemę statyboms ir nėra pasirinkęs skaičiuoti PVM už tokį tiekiamą turtą) ar kitokią PVM neapmokestinamą veiklą, tai jam nėra prievolės registruotis PVM mokėtoju.

4. Investicinį fondą PVM mokėtoju įregistruoja investicinio fondo valdymo įmonė.

5. Investicinio fondo valdymo įmonė, atsako už investicinio fondo PVM mokestinių prievolių, nustatytų PVM įstatymo 77 straipsnyje (žr. 77 straipsnio komentarą), vykdymą.

(PVMĮ 71 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(18.2-31-2) RM-18271)).

71¹ straipsnis. Kiti registravimo PVM mokėtojai atvejai

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalo registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 straipsnį, taip pat juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, įsigyja šalies teritorijoje prekių iš kitos valstybės narės, jis privalo už prekes, įsigyjamas iš kitos valstybės narės, skaičiuoti PVM ir jį mokėti į biudžetą, taip pat registruotis PVM mokėtoju prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių tikslais, neatsižvelgdamas į tai, ar jis buvo įsiregistravęs PVM mokėtoju šio Įstatymo XII skyriaus penktajame, šeštajame ir septintajame skirsniuose nustatyta tvarka, išskyrus atvejus, kai tenkinamos visos šios sąlygos:

1) prekių įsigyjantis asmuo yra:

a) ūkininkas, įsigyjantis prekių savo vykdomai ekonominei veiklai, kuriai taikoma šio Įstatymo XII skyriaus pirmajame skirsnyje nustatyta kompensacinio PVM tarifo schema, arba

b) apmokestinamasis asmuo, vykdamas tik tokią veiklą, kuriai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM pagal šį Įstatymą negali būti atskaitomas, arba

c) juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo;

2) visų asmens įsigytų iš kitų valstybių narių prekių (išskyrus naujas transporto priemonės ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 14 000 eurų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šios ribos viršyti.

2. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalo registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 straipsnį, įsigyja užsienio valstybių apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje teikiamų paslaugų, už kurias jis šio Įstatymo 95 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM, taip pat šalies teritorijoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalo registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 straipsnį, teikia paslaugas, kurių teikimo vieta, remiantis paslaugų teikimo vietos nustatymo kriterijais (pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio Įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatoms), yra kita valstybė narė (išskyrus paslaugas, kurios toje kitoje valstybėje narėje neapmokestinamos PVM arba apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą), šis apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir (arba) paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse tikslais.

3. Jeigu iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertė viršija šio straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytą ribą, už įsigytas prekes, kurių vertė neviršija 14 000 eurų sumos, PVM neskaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodyta vertė viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas įsigytas prekes, dėl kurių įsigijimo ši riba buvo viršyta.

4. Užsienio asmuo, kuris šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės įsigyja tik tokių prekių, kurių įsigijimui taikomos šio Įstatymo 33¹ straipsnio 3 dalies nuostatos, neprivalo registruotis PVM mokėtoju.

5. Užsienio asmeniui, įsisteigusiam trečiojoje valstybėje ir privalančiam registruotis PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje pagal šio straipsnio 1 ir 2 dalis, taikomos šio Įstatymo 71 straipsnio 3 dalies nuostatos dėl registravimosi būdo.

6. Neįsiregistravimas PVM mokėtoju neatleidžia asmens nuo prievolės skaičiuoti PVM už jo įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes, už jam užsienio apmokestinamojo asmens šalies

teritorijoje teikiamas paslaugas ir mokėti jį į biudžetą, jeigu tai privaloma daryti pagal šio straipsnio nuostatas.

7. Šio Įstatymo 71 straipsnio 7 dalies nuostatos *mutatis mutandis* taikomos ir nustatant to paties asmens kontroliuojamų apmokestinamųjų asmenų ar juridinių asmenų, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, prievolę registruotis PVM mokėtojais pagal šio straipsnio 1 dalį.

8. Bet kuris asmuo, kuris nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalo registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 straipsnį arba šio straipsnio 1 dalį, iš kitos valstybės narės įsigijęs naują transporto priemonę, taip pat bet kuris neįsiregistravęs PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalantis registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 straipsnį arba šio straipsnio 1 dalį juridinis asmuo, iš kitos valstybės narės įsigijęs akcizais apmokestinamų prekių, PVM mokėtojais nesiregistruoja ir privalo mokesťį deklaruoti ir sumokėti šio Įstatymo 92 straipsnyje nustatyta tvarka.

9. Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo ir apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, kurie šiame straipsnyje nustatytais pagrindais yra įsiregistravę arba privalo registruotis PVM mokėtojais prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių, paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir (arba) paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse tikslais ir kurie atitinka šio Įstatymo 71 straipsnio 2 ir 2¹ dalyse nustatytas sąlygas ir neviršija šiose dalyse nurodytų ribų, gali taikyti smulkiojo verslo schemą Lietuvoje. Šio įstatymo taikymo tikslais šioje dalyje nurodyti asmenys, pasirinkę taikyti smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, vadinami PVM mokėtojais, taikančiais smulkiojo verslo schemą Lietuvoje.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. PVM mokėtoju registruojami tokie prekes iš kitų valstybių narių asmenų įsigyjantys ir/ar verslo tikslais jas įsivežantys asmenys, kuriems nepriklauso registruotis PVM mokėtojais dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo šalies teritorijoje pagal PVM įstatymo 71 straipsnį:

- ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, jeigu jie iš kitų ES valstybių narių įsigyja prekes savo vykdomai ekonominei veiklai. Būtina pažymėti, kad tuo atveju, jeigu ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, įsiregistruoja PVM mokėtojais, tai jie turi pateikti Prašymą mokesčių administratoriui dėl išregistravimo iš Ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, registro;

- juridiniai asmenys, vykdanys ekonominę veiklą, tačiau neįsiregistravę PVM mokėtojais, nes vykdo veiklą, kuriai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM negali būti atskaitomas arba atlygis iš jo vykdomos ekonominės veiklos per paskutiniuosius 12 mėnesių nesiekė 45 000 eurų;

- fiziniai asmenys, vykdanys ekonominę veiklą (besiverčiantys individualia, profesine ar kitokia veikla), tačiau neįsiregistravę PVM mokėtojais, nes atlygis iš jų vykdomos ekonominės veiklos per paskutiniuosius 12 mėnesių nebuvo didesnis negu 45 000 eurų;

- juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (tai galėtų būti įstaigos, organizacijos, viešosios įstaigos, biudžetinės organizacijos, t.y. tokie juridiniai asmenys, kurie vykdo teisės aktų nustatytas funkcijas), ir

visų asmens įsigytų iš kitų valstybių narių prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos) praėjusiais kalendoriniais metais viršijo 14 000 eurų ar einamaisiais kalendoriniais metais numatoma šią ribą viršyti.

Atkreiptinas dėmesys, kad nuostatos dėl įsigyjamų prekių vertės dydžio – 14 000 eurų, kurią viršijus atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju, įsigaliojo 2015 m. sausio 1 d., įvedus eurą. Pažymėtina, kad iki 2014 m. gruodžio 31 d. prievolė registruotis dėl prekių įsigijimų iš kitos valstybės narės atsiranda, jeigu įsigytų prekių vertė buvo didesnė negu 35 000 Lt, t.y. perskaičius (konvertavus) į eurus sudaro 10 137 eurų.

2. Taigi, nuo 2015 m. sausio 1 d. PVM mokėtojais privalo užsiregistruoti tokie asmenys, kurie iš kitų valstybių narių įsigyja prekes ir visų įsigytų prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino kitoje valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo atgabentos) praėjusiais kalendoriniais metais yra didesnė kaip 14 000 eurų ar einamaisiais kalendoriniais metais viršijo šią ribą (įskaitant ir tokių prekių vertę, kurias šie asmenys į Lietuvą įsiveža verslo tikslais).

3. Skaičiuojant iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertę, atsižvelgiama tik į tų prekių vertę, kurių pardavėjai yra ekonominę veiklą vykdančios kitų valstybių narių juridiniai ir fiziniai asmenys, kurie pagal savo valstybės teisės aktus įregistruoti (ar kitaip identifikuoti) arba privalo įsiregistruoti PVM mokėtojais, bet neatsižvelgiama į įsigytas prekes:

- kurios kitoje valstybėje narėje buvo apmokestintos taikant specialią apmokestinimo schemą (maržą);
- kurioms, jeigu tokių prekių tiekimai vyktų šalies teritorijoje, tai būtų taikomas 0 procentų PVM tarifas pagal PVM įstatymo 43, 44 ar 47 straipsnių nuostatas;
- kurių tiekimai, jeigu jis vyktų Lietuvoje būtų PVM neapmokestinamas;
- kurias tiekiant buvo taikoma speciali PVM apmokestinimo schema nustatyta toje šalyje mažiems mokesčių mokėtojams;
- kurias asmenys tiekė kaip savo turtą, jeigu tai nėra ekonominės veiklos vykdymas.

1 pavyzdys

Lietuvos fizinis asmuo, nuo 2014 m. liepos m. verčiasi naudotų automobilių prekyba. 2014 m. įsigytų naudotų automobilių vertė - 18 000 Lt, o perskaičius (konvertavus) į eurus sudarė 5 213,16 eurų. Atsižvelgiant į tai, kad iki euro įvedimo (iki 2014 m. gruodžio 31 d.) galiojo 35 000 Lt (perskaičius (konvertavus) į eurus – 10 137 eurų riba, o fizinio asmens 2014 kalendoriniais metais įsigytų prekių vertė neviršijo nustatytos ribos, tai 2014 m. šiam fiziniui asmeniui nebuvo prievolės registruotis PVM mokėtoju.

Prievolė registruotis PVM mokėtoju gali atsirasti tuomet, kai atlygis, gautas už ekonominę veiklą vykdančioms patiektas prekes ir/ar paslaugas (pavyzdyje nurodytu atveju už parduotas naudotas transporto priemones) bus didesnis negu 45 000 eurų.

2015 m. iš Vokietijos minėtas fizinis asmuo įsigijo naudotų automobilių už 17 377,20 eurų. Dalis naudotų automobilių (už 1 020,90 eurų) buvo įsigyta iš Vokietijos PVM mokėtojo, kuris verčiasi naudotų automobilių prekyba ir tiekiamiems naudotiems automobiliams pritaikė specialią

apmokestinimo schemą (maržą). Kita dalis (už 16 356,3 eurų) buvo įsigyta iš Vokietijos PVM mokėtojo, kuris juos apmokestino taikydamas savo šalyje nustatytą standartinį PVM tarifą.

Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 5 punkto nuostatas, jeigu įsigytiems naudotiems automobiliams juos tiekiant iš kitos valstybės narės buvo pritaikyta marža, tai toks įsigijimas nelaikomas PVM objektu ir asmuo, skaičiuodamas įsiregistravimui nustatytą 14 000 eurų ribą, šios vertės neįtraukia. Į šią nustatytą ribą turi būti įtraukta tik tų naudotų automobilių vertė, kuriems kitoje valstybėje narėje nebuvo pritaikyta marža, t.y. pavyzdyje nurodytu atveju įtraukiama 16 356,3 eurų suma (neįskaitant PVM sumokėto ar mokėtino Vokietijoje).

Taigi 2015 m. iš kitos valstybės narės įsigytų naudotų automobilių vertė viršijo 14 000 eurų ribą, ir todėl fiziniam asmeniui atsirado prievolė skaičiuoti pardavimo PVM už įsigytus automobilius bei teikti prašymą registruotis PVM mokėtoju dėl prekių įsigijimų iš kitos valstybės narės.

2 pavyzdys

Bendrovė verčiasi jūrų žvejybos laivų (toliau – laivai) tiekimu. 2014 m. iš Švedijos PVM mokėtojo, ji įsigijo laivą už 980 000 Lt, o perskaičiavus (konvertavus) į eurus – 283 827,61 eurų, kurio tiekimui, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje būtų taikomas 0 procentų PVM tarifas pagal PVM įstatymo 43 straipsnio nuostatas. Todėl tokio laivo įsigijimas iš kitos valstybės narės Lietuvoje ne PVM objektas. Skaičiuojant PVM mokėtoju įsiregistravimui nustatytą 14 000 eurų vertės ribą, tokio laivo vertė neįtraukiama. Šiuo atveju bendrovei 2014 m. nebuvo prievolės registruotis PVM mokėtoju dėl iš kitos valstybės narės į įsigytų prekių.

4. Tuo atveju, jeigu asmenų, nurodytų komentuojamo straipsnio 1 dalyje, įsigytų iš kitų valstybių narių prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos, tačiau įskaitant tuos atvejus, jeigu šie asmenys savo prekes į Lietuvą įsivežė verslo tikslais) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 14 000 eurų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šios ribos viršyti, tai prievolės registruotis PVM mokėtoju nėra. Tačiau toks asmuo turi teisę pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju savanoriškai (žr. 72 str. komentarą).

5. Asmenys privalomai ar savanoriškai įsiregistravę PVM mokėtojais dėl to, kad įsigyja prekes iš kitų valstybių narių, privalo skaičiuoti ir deklaruoti ne tik iš kitų valstybių narių įsigyjamų prekių pardavimo PVM, bet ir savo patiektų prekių ir/ar suteiktų paslaugų pardavimo PVM, jeigu vykdo ekonominę veiklą. Taigi, asmenys tampa PVM mokėtojais, privalančiais teikti PVM deklaracijas ir PVM įstatymo nustatyta tvarka mokėti į biudžetą apskaičiuotą PVM, ir vykdyti kitas PVM mokėtoju nustatytas pareigas.

1 pavyzdys

Fizinis asmuo, nuo 2014 m. kovo mėnesio turintis verslo liudijimą ir neįsiregistravęs PVM mokėtoju, nes atlygis iš jo vykdomos veiklos per paskutinius 12 mėnesių (2014 m. kovas - gruodis ir 2015 m. sausis - vasaris) nesiekė 45 000 eurų, savo vykdomai prekybinei veiklai iš Lenkijos įmonių bei fizinių asmenų, kurie yra PVM mokėtojai savo šalyje, 2015 m. sausio mėnesį įsigijo prekių už 5 792,40 eurų, o gegužės mėnesį - už 14 481,00 eurų. Atsižvelgiant į tai, kad gegužės mėnesį įsigijus prekių už 14 481,00 eurų, bendra 2015 m. įsigytų prekių vertė viršijo 14 000 eurų, fiziniam asmeniui atsirado buvo prievolė pateikti FR0388 (2 versija) formos Prašymą Įregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju / išregistruoti iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų / keisti / papildyti registrinius duomenis ir, už prekes, dėl kurių įsigijimo buvo viršyta ši riba, apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM.

Fizinis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, Lenkijos įmonėms bei fiziniams asmenims, iš kurių perka ar numato pirkti prekes, turi pranešti savo PVM mokėtojo kodą. Šie kitų valstybių narių asmenys parduodamų prekių išrašytuose apskaitos dokumentuose PVM neskaičiuoja.

Fizinis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju dėl prekių iš kitų valstybių narių įsigijimo, privalo:

- skaičiuoti ne tik iš kitų valstybių narių įsigytų prekių PVM, kurį gali atskaityti, jeigu prekės skirtos PVM apmokestinamai veiklai, bet ir visų savo tiekiamų prekių ir/ar teikiamų paslaugų pardavimo PVM, neatsižvelgiant į tai, kad atlygis gautas už per paskutiniuosius 12 mėnesių šalies teritorijoje parduotas prekes ir suteiktas paslaugas nesiekia 45 000 eurų;

- jeigu PVM mokesstinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, tai iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos, o jeigu kalendorinis mėnuo - tai kas mėnesį, iki kito mėnesio 25 dienos, teikti PVM deklaraciją ir sumokėti į Lietuvos biudžetą toje deklaracijoje apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą.

2 pavyzdys

Ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema (t.y. ūkininkas, kuris už savo parduotą žemės ūkio produkciją ar suteiktas žemės ūkio paslaugas turi teisę iš pirkėjų gauti 6 procentų kompensacinį PVM priedą), iš Lenkijos įmonės 2015 m. kovo mėnesį numato įsigyti įvairių sėklų ir žemės ūkio technikos už 44 891,10 eurų. 2014 m. įsigijimų iš kitos valstybės narės nebuvo. Atsižvelgiant į tai, kad šio ūkininko 2015 m. numatomų įsigyti prekių vertė viršija 14 000 eurų, tai jam atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju.

PVM mokėtoju įsiregistravęs ūkininkas Lenkijos įmonėms, iš kurios jis perka minėtas prekes, turi nurodyti savo PVM mokėtojo kodą. Lenkijos įmonės, žinodamos, kad prekes parduoda PVM mokėtojui, pardavimo dokumente PVM neskaičiuoja.

Be to, toks ūkininkas turi žinoti, kad įsiregistravęs PVM mokėtoju, jis:

- netenka teisės gauti iš pirkėjų 6 procentų kompensacinį priedą, todėl jis privalo išsiregistruoti iš Ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, registro;

- privalo skaičiuoti ne tik iš kitų valstybių narių įsigytų prekių PVM, kurį gali atskaityti, jeigu prekės skirtos PVM apmokestinamai veiklai, bet ir visų savo tiekiamų prekių ir/ar teikiamų paslaugų pardavimo PVM, neatsižvelgiant į tai, kad atlygis gautas už per paskutiniuosius 12 mėnesių šalies teritorijoje parduotas prekes ir suteiktas paslaugas nesiekia 45 000 eurų.

3 pavyzdys

Biudžetinė organizacija, nevykdanti ekonominės veiklos, iš Jungtinės Karalystės įmonės, PVM mokėtojos, 2015 m. sausio – gruodžio mėnesiais ketina įsigyti įrengimų, kurių bendra vertė 30 410,10 eurų.

Atsižvelgiant į tai, kad 2015 m. numatomų įsigyti įrengimų vertė viršija 14 000 eurų ribą, biudžetinei organizacijai atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoja.

Biudžetinė organizacija, įsiregistravusi PVM mokėtoja, Jungtinės Karalystės įmonei, iš kurios perka įrengimus, turi pranešti savo PVM mokėtojo kodą. Jungtinės Karalystės įmonė, PVM mokėtoja, tiekianti prekes Lietuvos biudžetinei įstaigai, PVM mokėtojai, parduodamų įrengimų išrašytuose apskaitos dokumentuose PVM neskaičiuoja.

6. PVM mokėtojais dėl prekių įsigijimų privalo užsiregistruoti ir užsienio asmenys, kurie Lietuvoje vykdo ekonominę veiklą, dėl kurios jiems nėra prievolės registruotis PVM mokėtojais,

tačiau jie Lietuvoje įsigyja prekes iš kitų ES valstybių narių (įskaitant ir tuos atvejus, kai šie asmenys savo prekes į Lietuvą įsiveža verslo tikslais).

Užsienio asmuo, neįsiregistravęs Lietuvoje PVM mokėtoju, nes jam nebuvo prievolės juo būti, privalo užsiregistruoti PVM mokėtoju, jeigu įsigytų prekių vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino ES valstybėje narėje, iš kurios prekės atvežtos, o taip pat akcizinių prekių ir naujų transporto priemonių vertės, tačiau įskaitant verslo tikslais į Lietuvą įvežtas prekes) kalendoriniais metais viršijo ar numato viršyti registravimui nustatytą 14 000 eurų.

2. Jeigu iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertė viršijo šio straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytą ribą, už įsigytas prekes, kurių vertė neviršijo nurodytosios 14 000 eurų sumos, PVM neskaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodytoji vertė viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas įsigytas prekes, dėl kurių įsigijimo ši riba buvo viršyta.

Komentaras

1. Jeigu asmenys, ne PVM mokėtojai, per kalendorinius metus iš kitos valstybės narės įsigijo prekių, kurių vertė viršijo 14 000 eurų, tai PVM turi būti apskaičiuotas už visas įsigytas prekes, dėl kurių ši riba buvo viršyta.

1 pavyzdys

Viešoji įstaiga, ne PVM mokėtoja, iš Vokietijos 2014 m. įsigijo kompiuterį, kurio vertė 2 896,20 eurų, o 2015-10-10 - kopijavimo aparatą, kurio vertė 15 929,10 eurų.

Taigi, 2014 m. viešajai įstaigai nebuvo prievolės registruotis PVM mokėja, nes nebuvo viršyta registravimuisi PVM mokėtoju dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių nustatyta 14 000 eurų riba. Tačiau 2015-10-10 įsigijus kopijavimo aparatą, kurio vertė 15 929,10 eurų, buvo viršyta privalomam PVM mokėtojo registravimui nustatytą 14 000 eurų ribą ir todėl jai atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoja.

Kadangi minėta riba buvo viršyta dėl kopijavimo aparato įsigijimo, tai nuo visos šio kopijavimo aparato vertės turi būti apskaičiuotas 21 procentų PVM.

2 pavyzdys

Švedijos įmonė, veikianti per padalinį Lietuvoje, vykdo ekonominę veiklą – teikia perdraudimo paslaugas. Šios paslaugos PVM neapmokestinamos, todėl ši įmonė neprivalo registruotis PVM mokėtoja. Tačiau 2015 m. gegužės mėnesio 10 d. savo vykdomai ekonominei veiklai iš Suomijos firmos, PVM mokėtojos, įsigijo kompiuterinės įrangos komplektą už 14 481,00 eurų. Šiuo atveju įsigytų prekių vertė per kalendorinius metus viršijo 14 000 eurų, todėl kompiuterinę įrangą įsigijusi Švedijos įmonė turi Lietuvoje registruotis PVM mokėtoja.

Kadangi yra įsigytas vienas kompiuterinės įrangos komplektas ir dėl šio įsigijimo 14 000 eurų riba buvo viršyta, Švedijos įmonė turės sumokėti Lietuvoje 21 proc. dydžio PVM nuo visos įsigytos kompiuterinės įrangos vertės., t.y. nuo 14 481,00 eurų.

3. Užsienio asmuo, kuris šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės įsigyja tik tokias prekes, kurių įsigijimui taikomos šio Įstatymo 33⁽¹⁾ straipsnio 3 dalies nuostatos, neprivalo pateikti prašymo įregistruoti PVM mokėtoju.

Komentaras

PVM mokėtoju neprivalo registruotis užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris yra įsikūręs už Lietuvos teritorijos ribų, tačiau yra įsiregistravęs PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje (išskyrus Lietuvos Respubliką) ir prekes Lietuvoje iš karto patiekia PVM mokėtojui, kuriam pagal PVM įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM už šias patiektas prekes. Tai galėtų būti tokiu atveju, kai užsienio asmuo yra tarpininkaujanti šalis trikampėje prekyboje, kuris įsigijęs prekes iš kitos ES valstybės iš karto patiekia kitam PVM mokėtojui Lietuvoje, kurioje galutinis pirkėjas apskaičiuoja nuo įsigytų prekių PVM pagal savo šalies tarifą.

4. Užsienio asmeniui, privalančiam registruotis PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje pagal šio straipsnio 1 dalį, taikomos šio Įstatymo 71 straipsnio 3 dalies nuostatos dėl registravimosi būdo.

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamasis asmuo, įsigyjantis prekes iš ES kitos valstybės narės PVM mokėtoju privalo registruotis per šalies teritorijoje esantį padalinį, o jeigu tokio padalinio nėra, - per paskirtą Lietuvoje esantį fiskalinį agentą. Reikalavimas paskirti fiskalinį agentą netaikomas Atvejais, nurodytais PVM įstatymo 71 straipsnio 3 dalyje (Žr. 71 str. 3 dalies komentarą).

5. Prašymo įregistruoti PVM mokėtoju nepateikimas neatleidžia asmens nuo prievolės skaičiuoti PVM už jo įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes, tiekiamas šalies teritorijoje prekes (teikiamas paslaugas), už jam užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje teikiamas paslaugas ir mokėti jį į biudžetą, jeigu tai privaloma daryti pagal šio bei 71 straipsnių nuostatas.

Komentaras

1. Jeigu asmuo privalėjo įsiregistruoti PVM mokėtoju dėl to, kad iš kitos valstybės narės įsigijo prekių, kurių vertė per kalendorinius metus viršijo 14 000 eurų, tačiau prašymo įregistruoti PVM mokėtoju nepateikė, tai toks asmuo privalo skaičiuoti ir deklaruoti ne tik iš kitų valstybių narių įsigyjamų prekių pardavimo PVM, bet ir už įsigytas iš užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje teikiamas paslaugas bei savo patiektų prekių ir/ar suteiktų paslaugų, jeigu vykdo ekonominę veiklą, pardavimo PVM.

Pavyzdys

Individuali įmonė, vykdo ekonominę veiklą, tačiau PVM mokėtoja nesiregistruoja, nes atlygis per paskutiniuosius 12 mėnesių neviršijo 45 000 eurų. Ši įmonė 2015 m. vasario mėnesį iš Vokietijos įsigijo prekių, kurių bendra vertė viršijo 14 000 eurų ir todėl jai 2015 m. vasario mėnesį atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoja, tačiau prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju nepateikė. Ši įmonė, nors ir nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, tačiau jai yra prievolė skaičiuoti ir

deklaruoti iš kitų valstybių narių įsigyjamų prekių ir (ar) šalies teritorijoje užsienio apmokestinamojo asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, teikiamų paslaugas pardavimo PVM, o taip pat ir PVM už šalies teritorijoje tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, neatsižvelgiant į tai, kad atlygis per paskutiniuosius 12 mėnesių nesiekė 45 000 eurų.

2. Prievolė skaičiuoti PVM pasibaigia, kai atsiranda teisė būti išregistruotu iš PVM mokėtojų (žr. 75 str. komentarą) .

6. Šio Įstatymo 71 straipsnio 7 dalies nuostatos *mutatis mutandis* taikomos ir nustatant to paties asmens kontroliuojamų apmokestinamųjų asmenų ar juridinių asmenų, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, prievolę registruotis PVM mokėtojais pagal šio straipsnio 1 dalį.

Komentaras

1. Jeigu asmuo (vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal PVM įstatymą laikomi su juo susijusiais), kontroliuoja keletą (ne mažiau kaip du) juridinių vienetų, ir šie kontroliuojami asmenys ir jis pats įsigyja prekes iš kitų valstybių narių, tai jie visi turi įsiregistruoti PVM mokėtojais, kai šio asmens ir jo kontroliuojamų juridinių asmenų bendra iš kitos valstybės narės įsigyjamų prekių vertė per kalendorinius metus viršija 14 000 eurų (nors kiekvieno asmens atskirai įsigijimai iš kitų valstybių narių neviršija šios sumos).

7. Bet kuris asmuo, kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 straipsnį arba šio straipsnio 1 dalį, iš kitos valstybės narės įsigijęs naują transporto priemonę, taip pat bet kuris juridinis asmuo, kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 straipsnį ar šio straipsnio 1 dalį, iš kitos valstybės narės įsigijęs akcizais apmokestinamų prekių, PVM mokėtoju neregistruojamas ir privalo mokėti deklaruoti ir sumokėti šio Įstatymo 92 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Asmuo, kuriam nepriklauso registruotis PVM mokėtoju dėl tiekiamų ar įsigyjamų iš kitų valstybių narių prekių vertės ribų viršijimo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis iš kitos valstybės narės įsigyja naują transporto priemonę, neatsižvelgiant į tai kokia įsigytos transporto priemonės vertė.

2. Juridinis asmuo, kuriam nepriklauso registruotis PVM mokėtoju dėl tiekiamų ar įsigyjamų iš kitų valstybių narių prekių vertės ribų viršijimo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis iš kitos valstybės narės įsigyja akcizais apmokestinamas prekes.

3. Asmenys, nurodyti komentuojamo įstatymo straipsnio 7 dalies komentaro 1 ir 2 punktuose, įsigiję iš kitos valstybės narės naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamų prekių, privalo ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šių prekių atgabenimo į šalies teritoriją sumokėti už šias prekes mokėtiną PVM. Kartu turi būti pateikiama PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita (FR0608 forma).

Kai naują transporto iš kitos ES valstybės narės įsigyja fizinis asmuo, kuris nėra ir neprivalo būti PVM mokėtoju pagal PVM įstatymą, ne vėliau kaip iki kito po naujos transporto priemonės įsigijimo mėnesio 25 dienos mokesčių administratoriui privalo pateikti PVM sąskaitos faktūros, informinančios naujos transporto priemonės įsigijimą iš kitos valstybės narės, kopiją. Mokesčių

administratorius, gavęs PVM sąskaitos faktūros kopiją, apskaičiuoja mokėtiną naujos transporto priemonės įsigijimo PVM ir pateikia fiziniam asmeniui užpildytą Pranešimo apie iš kitos valstybės narės įsigytos naujos transporto priemonės pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimą formą FR0656.

8. Lietuvos Respublikos apmokestinamajam asmeniui, kuris šiame straipsnyje nustatytais pagrindais yra įregistruotas arba privalo būti įregistruotas PVM mokėtoju, netaikomos šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalies nuostatos.“

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, kuriam yra prievolė registruotis PVM mokėtoju dėl to, kad įsigyja prekes iš kitų valstybių narių, PVM mokėtoju yra registruojamas neatsižvelgiant į tai, kad jo bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) neviršijo 45 000 eurų.

(PVMĮ 71-1 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(18.2-31-2) RM – 18271)).

71² straipsnis. Lietuvos Respublikos apmokestinamųjų asmenų, ketinančių taikyti smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse, registravimas

Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas ekonominę veiklą kitos valstybės narės teritorijoje tiekia ir (ar) numato tiekti prekes ir (arba) teikia ir (ar) numato teikti paslaugas bei ketina taikyti smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse, turi registruotis smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais (toliau – asmuo, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais) šio Įstatymo 74¹ straipsnyje nustatyta tvarka.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

72 straipsnis. Savanoriškas registravimasis PVM mokėtojais

1. Lietuvos Respublikos ar kitos valstybės narės asmuo, vykdomas ar ketinantis vykdyti ekonominę veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje, turi teisę registruotis PVM mokėtoju, neatsižvelgdamas į tai, kad bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje ir (arba) Europos Sąjungos teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma nesiekia šio Įstatymo 71 straipsnio 2 ir 2¹ dalyse nustatytų ribų, išskyrus atvejį, kai vykdoma ir numatoma vykdyti vien tokia veikla, kurioje naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šio Įstatymo 62 straipsnio 1 dalies nuostatas negalėtų būti atskaitomas, jeigu šio Įstatymo XII skyriuje nenustatyta kitaip.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras**Taikomas iki 2025-05-01**

1. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais savanoriškai yra registruojami asmenys, kurie jau vykdo arba tik ketina vykdyti ekonominę veiklą ir jeigu jų atlygis gautas ir/ar gautinas už vykdomą ekonominę veiklą per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių) neviršijo PVM įstatymo 71 str. 2 dalyje nurodytosios 45 000 eurų ribos.

Prašymo savanoriškai įregistruoti PVM mokėtoju neturėtų pateikti asmenys, kurie vykdo ar numato vykdyti vien tik tokią veiklą, kurioje naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM negali būti atskaitomas (žr. 62 str. komentarą).

2. Pateikti prašymą įsiregistruoti PVM mokėtojais turi teisę asmenys, kurie:

2.1. verčiasi vien tik investicinio aukso tiekimu ir pagal PVM įstatymo 112 straipsnio nuostatas ketina skaičiuoti to investicinio aukso tiekimo PVM;

2.2. nuomoja nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus ir pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas ketina skaičiuoti PVM už šių daiktų nuomą;

2.3. parduoda ar kitaip perduoda nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus ir pagal PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatas ketina skaičiuoti PVM už tiekiamus PVM neapmokestinamus nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus;

2.4. teikia PVM įstatymo 28 straipsnio 1–4 dalyse nurodytas finansines paslaugas ir pagal PVM įstatymo 28 straipsnio 7 dalies nuostatas ketina skaičiuoti tų paslaugų tiekimo PVM;

3. Savanoriškai įsiregistruoti Lietuvoje PVM mokėtoju gali kitos valstybės narės PVM mokėtojas, vykdamas nuotolinę prekybą Lietuvoje, jeigu per kalendorinius metus neviršijama PVM įstatyme nustatyta 35 000 eurų riba. Toks ES valstybės narės PVM mokėtojas mokesčių administratoriui turi pateikti savo valstybės kompetentingos institucijos išduotą leidimą laikyti prekių tiekimo vieta Lietuvą, jei tokį leidimą privaloma gauti pagal jo valstybės narės teisės aktus.

2. Asmuo, įsigyjantis ar ketinantis įsigyti prekių iš kitos valstybės narės, turi teisę pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, neatsižvelgdamas į tai, kad bendra įsigytų ar ketinamų įsigyti prekių vertė neviršija šio Įstatymo 71¹ straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatytos ribos, išskyrus atvejį, kai įsigijamos ar numatomos įsigyti vien tik naujos transporto priemonės arba akcizais apmokestinamos prekės.

Komentaras

Jeigu asmenų (nurodytų 71¹ straipsnio 1 dalies komentaro 5 punkte), kalendoriniais metais iš kitų valstybių narių Lietuvoje įsigytų prekių vertė (išskyrus naujas transporto priemones ir akcizais apmokestinamas prekes) neviršijo ir nenumato viršyti 14 000 eurų, tai šie asmenys turi teisę pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojais savanoriškai.

(PVMĮ 72 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(18.2-31-2) RM – 18271)).

73 straipsnis. Registruojamo PVM mokėtoju asmens mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimas laidavimu arba garantija. Neteko galios 2007 07 03 įstatymu Nr. X-1251 (nuo 2007 07 19)

74 straipsnis. PVM mokėtojo kodas

Asmeniui, registruotam PVM mokėtoju prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo tikslais pagal šio Įstatymo 71 straipsnį, taip pat asmeniui, registruotam PVM mokėtoju prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių, paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir (arba) paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse tikslais pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnį, suteikiamas PVM mokėtojo kodas, kurio sudarymo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčių registro taisyklėse, kurios yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 26 d. [įsakymu Nr. 178](#) „Dėl įregistravimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju / išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju taisyklių“ yra nurodyta PVM mokėtoju įregistruotam asmeniui suteikiamas PVM mokėtojo kodo sudarymo tvarka.

(PVMĮ 74 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(18.2-31-2) RM – 18271)).

74¹ straipsnis. Asmens, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, identifikacinis PVM numeris

1. Asmeniui, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, mokesčio administratorius suteikia identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas asmuo, norėdamas gauti identifikacinį PVM numerį, turi pateikti mokesčio administratoriui išankstinį pranešimą. Mokesčio administratorius identifikacinį PVM numerį suteikia ne vėliau kaip per 35 darbo dienas nuo išankstinio pranešimo gavimo dienos. Jeigu išankstinio pranešimo ir identifikacinio PVM numerio suteikimo pagrįstumui nagrinėti reikia papildomo tyrimo, mokesčio administratoriaus sprendimu šioje dalyje nurodytas identifikacinio PVM numerio suteikimo terminas gali būti pratęstas, tačiau ne ilgiau, negu būtina mokesčių administravimo procedūroms atlikti.

Identifikacinis PVM numeris įsigalioja nuo mokesčio administratoriaus sprendime dėl identifikacinio PVM numerio suteikimo asmeniui, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, nurodytos dienos.

3. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas asmuo mokesčio administratorių turi informuoti apie visus išankstiniame pranešime nurodytų duomenų pasikeitimus, įskaitant ketinimą taikyti smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse išankstiniame pranešime nenurodytose valstybėse narėse ir sprendimą nebetaikyti smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse išankstiniame pranešime nurodytose valstybėse narėse. Tokiu atveju mokesčio administratorius priima sprendimą dėl identifikacinio PVM numerio taikymo, *mutatis mutandis* taikydamas šio straipsnio 2 dalies nuostatas dėl išankstinio pranešimo nagrinėjimo termino, jo pratęsimo ir identifikacinio PVM numerio įsigaliojimo.

4. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytam asmeniui suteikto identifikacinio PVM numerio galiojimas sustabdomas, jeigu:

- 1) asmuo viršija šio Įstatymo 71 straipsnio 2¹ dalies 2 punkte nurodytą ribą;
- 2) valstybė narė, kurioje asmuo taiko smulkiojo verslo schemą kitoje valstybėje narėje, praneša, kad asmuo šioje valstybėje narėje neturi teisės taikyti smulkiojo verslo schemas kitoje valstybėje narėje arba kad šioje valstybėje narėje nebetaikoma smulkiojo verslo schema kitoje valstybėje narėje;
- 3) asmuo pagal šio straipsnio 3 dalį mokesčio administratorių informavo apie sprendimą nebetaikyti smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse;
- 4) asmuo nebevykdo ekonominės veiklos (apie ekonominės veiklos nebevykdymą mokesčio administratorių informavo pats arba mokesčio administratorius turi duomenų apie ekonominės veiklos nevykdymą).

5. Taikant šio straipsnio 4 dalies 3 punktą, jeigu šio straipsnio 1 dalyje nurodytas asmuo kreipiasi į mokesčio administratorių pirmą arba antrą kalendorinio ketvirčio mėnesį, jam suteikto identifikacinio PVM numerio galiojimas sustabdomas nuo pirmos kito kalendorinio ketvirčio dienos, jeigu trečią kalendorinio ketvirčio mėnesį, – nuo pirmos kito kalendorinio ketvirčio antro mėnesio dienos.

6. Identifikacinio PVM numerio sudarymo, suteikimo ir galiojimo sustabdymo tvarką, taip pat šiame straipsnyje nurodyto išankstinio pranešimo formą bei informacijos apie išankstiniame pranešime nurodytų duomenų pasikeitimus pateikimo tvarką ir būdą nustato centrinis mokesčio administratorius.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

75 straipsnis. PVM mokėtojų išregistravimas.

1. Jeigu asmuo yra registruotas PVM mokėtoju tik prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo arba prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių tikslais, jis turi teisę pateikti prašymą išregistruoti jį iš PVM mokėtojų arba gali būti iš jų išregistruotas mokesčio administratoriaus iniciatyva, jeigu, jam nesant PVM mokėtoju, nebūtų atsiradusi prievolė juo įsiregistruoti pagal šio Įstatymo 71 ar 71¹ straipsnį.

2. Jeigu asmuo yra registruotas PVM mokėtoju paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir (arba) paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse tikslais pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnį ir, jam nesant PVM mokėtoju, nebūtų atsiradusi prievolė juo įsiregistruoti prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo arba prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių tikslais pagal šio Įstatymo 71 ar 71¹ straipsnį, jis turi teisę pateikti prašymą išregistruoti jį iš PVM mokėtojų, jeigu praėjusiais ir (arba) einamaisiais kalendoriniais metais jis neįsigijo paslaugų iš užsienio valstybių ir (arba) neteikė paslaugų kitose valstybėse narėse, išskyrus atvejus, kai asmuo likviduojamas.

3. Jeigu asmuo įsiregistruo PVM mokėtoju savanoriškai pagal šio Įstatymo 72 straipsnio 2 dalį, jis negali būti išregistruotas iš PVM mokėtojų nepraėjus 24 kalendoriniams mėnesiams nuo jo įregistravimo, išskyrus atvejus, kai asmuo likviduojamas.

4. Mokesčio administratoriaus iniciatyva iš PVM mokėtojų gali būti išregistruojami PVM mokėtojai, kurie, mokesčio administratoriaus duomenimis, nevykdo ekonominės veiklos ar neįsigyja prekių iš kitų valstybių narių, paslaugų iš užsienio valstybių ir (arba) neteikia paslaugų kitose valstybėse narėse.“

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Asmuo turi teisę pateikti prašymą išregistruoti jį iš PVM mokėtojų ar gali būti išregistruotas iš PVM mokėtojų mokesčių administratoriaus iniciatyva, jeigu šiam asmeniui nesant PVM mokėtoju, jam neatsirastų prievolė pagal PVM įstatymo 71 ir 71¹ straipsnius įsiregistruoti PVM mokėtoju. Asmuo iš PVM mokėtojų jo prašymu išregistruojamas ar mokesčių administratoriaus iniciatyva gali būti išregistruojamas, jeigu įvertinus visas PVM mokėtojo veiklos ypatybes yra tenkinamos tokios sąlygos:

- bendras atlygis per paskutiniuosius 12 mėnesių iš PVM apmokestinamų prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo šalies teritorijoje neviršija 45 000 eurų;
- turi du ir daugiau kontroliuojamus juridinius asmenis ir šio asmens ir jo turimų kontroliuojamų juridinių asmenų bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir/ar paslaugas suma per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) neviršijo 45 000 eurų;
- iš kitų valstybių narių per kalendorinius metus įsigijo prekių ne daugiau kaip už 14 000 eurų;
- vykdant nuotolinę prekybą kalendoriniais metais atgabentų prekių vertė ne didesnė kaip 35 000 eurų.

2. Asmuo išregistruojamas iš PVM mokėtojų registro ir 1 komentaro punkte nurodytos aplinkybės nevertintinos tuo atveju, jeigu mokesčio mokėtojas pradėjo vykdyti ir/ar vykdo tik tokią veiklą, dėl kurios jam nereikia būti įregistruotu į PVM mokėtojų registrą pagal PVM įstatymo 71 ar 71¹ straipsnių nuostatas (pvz., pradeda tiekti tik tokias prekes ir (arba) teikti tokias paslaugas, kurios

PVM neapmokestinamos; tiekia tik tokias prekes ir (arba) teikia tik tokias paslaugas, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2 - 4 punktus tenka šalies teritorijoje įsikūrusiam pirkėjui, apmokestinamajam asmeniui) ar pasibaigia dėl likvidavimo arba reorganizavimo.

3. Mokesčių administratoriaus iniciatyva išregistruojami:

3.1. asmenys, kurie pasibaigia dėl likvidavimo arba reorganizavimo (juridinis asmuo pasibaigia nuo jo išregistravimo iš Juridinių asmenų registro dienos).

3.2. mirę arba paskelbti mirusiais (fiziniai asmenys). Mokesčių administratorius vadovaudamasis Gyventojų registro duomenimis, tokius asmenis išregistruoja per 5 darbo dienas nuo tokių duomenų gavimo dienos.

4. Mokesčių administratoriaus iniciatyva negali būti išregistruojami PVM mokėtojai, kuriantys (statantys) ilgalaikį materialųjį turtą ir kurie gali pagrįsti, kad turtas bus naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje.

5. Atkreiptinas dėmesys, kad iki euro įvedimo (iki 2014 m. gruodžio 31 d.) galiojo 35 000 Lt (atitinkamai 10 137 eurų) privalomo registravimosi PVM dėl prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės mokėtojų riba.

Atsižvelgiant į tai, kad nuo 2015 m. sausio 1 d. minėta riba yra padidinta nuo 10 137 eurų iki 14 000 eurų, asmenys, kurie 2014 m. yra įsiregistravę PVM mokėtojais dėl prekių įsigijimo, tačiau prekių, įsigytų iš kitos valstybės narės vertė 2014 m. neviršijo 14 000 eurų ir nenumato 2015 m. įsigyti prekių iš kitų valstybių narių už didesnę negu 14 000 eurų sumą, gali nuo euro įvedimo dienos (nuo 2015-01-01) pateikti Prašymą išsiregistruoti iš PVM mokėtojų, jeigu jiems dėl prekių ir (ar) paslaugų tiekimo šalies teritorijoje neatsirado prievolė būti PVM mokėtojais.

2. Jeigu asmuo įsiregistruo PVM mokėtoju savanoriškai pagal šio Įstatymo 72 straipsnio 2 dalį, jis negali būti išregistruotas iš PVM mokėtojų nepraėjus 24 kalendoriniams mėnesiams nuo jo įregistravimo, išskyrus atvejus, kai asmuo likviduojamas.

Komentaras

1. Jeigu asmuo yra įsiregistravęs savanoriškai dėl to, kad įsigyja prekių iš kitų valstybių narių, jis gali būti išregistruotas iš PVM mokėtojų praėjus 24 kalendoriniams mėnesiams nuo jų įregistravimo ir tik tuo atveju, jeigu šio asmens įsigytų iš kitų valstybių narių prekių vertė praėjusiais kalendoriniais neviršijo ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumato viršyti 14 000 eurų ribos. Šios nuostatos netaikomos tais atvejais, kai asmuo likviduojamas.

2. Jeigu užsienio asmuo savanoriškai yra užsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje dėl to, Lietuvoje vykdo nuotolinę prekybą, tai toks asmuo gali būti išregistruotas iš PVM mokėtojų registro tik tuomet, jei nuo savanoriško įsiregistravimo PVM mokėtoju praėjo daugiau kaip 24 kalendoriniai mėnesiai ir tik tuo atveju, kai užsienio asmens, vykdančio nuotolinę prekybą Lietuvoje, praėjusiais kalendoriniais metais atgabendų visų prekių, kurios yra ne akcizais apmokestinamos prekės, vertė neviršijo ir einamaisiais metais neviršija 35 000 eurų ribos. Šios nuostatos netaikomos, jeigu asmuo likviduojamas.

3. Neteko galios 2010 11 30 įstatymu Nr. XI-1187 (nuo 2011 01 01)

4. Mokesčio administratoriaus iniciatyva iš PVM mokėtojų gali būti išregistruojami PVM mokėtojai, kurie, mokesčio administratoriaus duomenimis, nevykdo ekonominės veiklos ar neįsigyja prekių iš kitų valstybių narių.

Komentaras

1. Mokesčio administratorius iniciatyva gali būti išregistruojami PVM mokėtojai, kurie mokesčių administratoriaus duomenimis, įvertinus atskiro PVM mokėtojo veiklos ypatybes (sezoniškumą ir panašiai), nevykdo ekonominės veiklos ir (ar) prekių įsigijimų iš kitų ES valstybių narių. Išvada, kad PVM mokėtojas nevykdo ekonominės veiklos ir (ar) neįsigyja prekių iš kitų valstybių narių turi būti pagrįsta surinktais tai pagrindžiančiais įrodymais, kurių pakankumas yra vertinamas kiekvienoje konkrečioje situacijoje. Tokiais atvejais turėtų būti nagrinėjama ir vertinama aplinkybių visuma, t.y. informacija, kad PVM mokėtojas:

- 1) nerandamas jo nurodytose buveinės ir/arba deklaruotos veiklos vykdymo vietose;
- 2) nepateikė ne mažiau kaip 2 iš eilės mokestinių laikotarpių PVM deklaracijų (kai mokestinis laikotarpis yra mėnuo), o tais atvejais, kai mokestinis laikotarpis yra pusmetis, PVM mokėtojas nepateikė vieno mokestinio laikotarpio (pusmetinės) PVM deklaracijos;
- 3) ne mažiau kaip 2-jų iš eilės mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose, kai mokestinis laikotarpis yra mėnuo, o tais atvejais, kai mokestinis laikotarpis yra pusmetis – vienoje PVM deklaracijoje deklaravo tik grąžintiną PVM sumą, ir nebuvo deklaruota prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, ar prekių įsigijimų iš kitų valstybių narių, nėra informacijos, kad buvo įsigyjamas (statomas) ilgalaikis turtas ar įsigyjamos prekės (paslaugos);
- 4) nepateikė finansinės atskaitomybės dokumentų ir nereagavo į išsiųstus priminimus juos pateikti;
- 5) nepateikė mokesčių deklaracijų, apyskaitų, pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registru, apskaitos dokumentų patikrinti;
- 6) remiantis turimais duomenimis, neturi samdomų darbuotojų;
- 7) nevykdo mokesčio administratoriaus nurodymų, kurie duodami, siekiant įsitikinti, kad jis vykdo ekonominę veiklą ir deklaruoja teisingus duomenis;
- 8) mokesčių administratoriaus duomenimis, nevykdė jokių ūkinių operacijų, tačiau nepagrįstai jas įformino apskaitos dokumentuose ir (arba) apskaitė buhalterinėje apskaitoje;
- 9) mokesčių administratorius turi įrodymų, kad PVM mokėtojas įsteigtas ar įregistruotas pagal pamestus, dingusius, suklaidotus ar kitaip prarastus dokumentus arba asmuo, pagal kurio dokumentus įsteigtas ar įregistruotas PVM mokėtojas, raštiškai neigia jį steigęs ar registravęs;
- 10) su užsienio apmokestinamaisiais asmenimis vykdė sandorius, apie kuriuos iš skirtingų šaltinių gauta prieštaringa informacija, pvz., užsienio asmuo neigia turėjęs sandorių, užsienio asmuo nerandamas ir/ar nepateikė apskaitos dokumentų patikrinti;
- 11) mokesčių administratorius turi įrodymų, kad asmens PVM mokėtojo kodas buvo naudojamas sukčiaujant mokesčių srityje;
- 12) PVM mokėtojas neatsiliepia į mokesčių administratoriaus raginimą pateikti paaiškinimus apie vykdomą ekonominę veiklą;
- 13) nustatytos kitos aplinkybės (pvz., nemoka deklaruoto PVM ir/ar kitų mokesčių, fizinio asmens deklaruota gyvenamoji vieta prie savivaldybės ir nenurodyti kontaktiniai duomenys ir veiklos vykdymo vieta ir panašiai), kurios leidžia daryti išvadą, kad PVM mokėtojas nevykdo PVM apmokestinamos ekonominės veiklos.

2. Jeigu mokesčių administratorius surinktų įrodymų pagrindu padaro išvadą, kad PVM mokėtojas nevykdo realios ekonominės veiklos, tai toks asmuo išregistruojamas iš PVM mokėtojų registro ir šio straipsnio 1 dalies komentaro 1 punkte nurodytos aplinkybės nevertintinos.

(PVMĮ 75 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(18.2-31-2) RM – 18271)).

76 straipsnis. PVM mokėtojų registravimo tvarka

PVM mokėtojai registruojami *Mokesčių administravimo įstatymo* ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Prašymas įregistruoti PVM mokėtoju gali būti pateiktas elektroninėmis priemonėmis laikantis centrinio mokesčio administratoriaus nustatytų reikalavimų

Komentaras

1. Asmenys PVM mokėtojais registruojami vadovaujantis Įregistravimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais/išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų taisyklėmis patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 26 d. [įsakymu Nr. 178](#) „Dėl įregistravimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju / išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju taisyklių“ (toliau - Taisyklės) .

2. Taisyklėse yra nustatyta, kad Prašymas įregistruoti PVM mokėtoju gali būti pateiktas elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) portalą autorizuotų elektroninių paslaugų sritį Mano VMI arba tiesiogiai, įteikiant arba išsiunčiant paštu apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.

(PVMĮ 76 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(18.2-31-2) RM – 18271)).

77 straipsnis. PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės ir teisės (Galioja nuo 2025-05-01)

1. PVM mokėtojas privalo:

- 1) tvarkyti apskaitą ir turėti visus šio Įstatymo reikalaujamus dokumentus;
- 2) laikytis šio Įstatymo ir kitų teisės aktų reikalavimų dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įforminimo;

Komentaras

1. PVM mokėtojas privalo tvarkyti apskaitą ir turėti visus PVM įstatymo reikalaujamus dokumentus. Plačiau žr. 78, 79 straipsnių komentarus.

2. PVM mokėtojas privalo laikytis PVM įstatymo ir kitų teisės aktų reikalavimų dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įforminimo. Plačiau žr. 79, 80 straipsnių komentarus.

3. Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780 (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. [nutarimo Nr. 407 redakcija](#)).

4. PVM mokėtojas apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai privalo teikti PVM įstatymo reikalaujamas PVM deklaracijas, prekių tiekimo į kitas valstybes nares bei kitas nustatytas ataskaitas

ir PVM įstatymo nustatyta tvarka bei terminais mokėti į biudžetą apskaičiuotą mokėtiną PVM ir avansinius PVM mokėjimus.

5. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino tokias PVM deklaracijų, apyskaitų bei ataskaitų formas ir jų užpildymo taisykles:

5.1. Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0600 formą;

5.2. Pridėtinės vertės mokesčio atidėjimo terminų pabaigos duomenų FR0616 formą;

5.3. Žemės ūkio produkcijos ir/ar paslaugų pirkimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema, ataskaitos FR0617 formą;

5.4. Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisykles.

5.5. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 12 d. įsakymu Nr. VA-34 „Dėl prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos formos ir jos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formą su papildomu lapu bei Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisykles.

5.6. Valstybinė mokesčių inspekcija 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“ (Žin., 2003, Nr. 47-2093; 2005, Nr. 2-29) patvirtino Metinės pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0516 formą ir jos priedų FR0516A bei FR0516B formas bei Metinės pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos FR0516 formos ir jos priedų FR0516A bei FR0516B formų užpildymo taisykles.

6. Mokėtiną į biudžetą PVM sumą sumokėjimas nustatytas PVM įstatymo 90 straipsnyje. Plačiau žr. 90 straipsnio komentarą.

3) teikti šio Įstatymo reikalaujamas PVM deklaracijas, prekių tiekimo į kitas valstybes nares bei kitas nustatytas ataskaitas ir šio Įstatymo nustatyta tvarka bei terminais mokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotą mokėtiną PVM.

Komentaras

Komentaras rengiamas

1¹. PVM mokėtojams, taikantiems smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, netaikomos šio Įstatymo nuostatos, nustatančios prievolės ir teises asmenims, registruotiems PVM mokėtojais prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo tikslais ir netaikantiems smulkiojo verslo schemos Lietuvoje, jeigu šiame Įstatyme nenustatyta kitaip.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nenurodytas asmuo, iš kitos valstybės narės įsigyjantis naują transporto priemonę ir (arba) akcizais apmokestinamas prekes, kai už jas pagal šį Įstatymą jis privalo sumokėti PVM, privalo laikytis šio Įstatymo 92 straipsnyje nustatytų reikalavimų dėl mokesčio administratoriaus informavimo, deklaracijų (apyskaitų) pateikimo ir PVM sumokėjimo.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 92 straipsnio nuostatas, Lietuvos arba užsienio juridinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neprivalo būti PVM mokėtoju, iš kitos valstybės narės įsigijęs naują transporto priemonę arba akcizais apmokestinamų prekių, turi nuo jų apmokestinamosios vertės apskaičiuoti PVM. PVM apskaičiuojamas Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitoje (forma FR0608), patvirtintoje Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29. Apskaičiuotą PVM privaloma sumokėti ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šių prekių atgabenimo į Lietuvą.

2. Fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neprivalo būti PVM mokėtoju, iš kitos valstybės narės įsigijęs naują transporto priemonę, turi savo nuolatinės gyvenamosios vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos teritoriniam skyriui ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po naujos transporto priemonės įsigijimo, 25 dienos pateikti PVM sąskaitos faktūros, įforminančios naujos transporto priemonės įsigijimą iš kitos valstybės narės kopiją ar kitus dokumentus. Dokumentų pateikimo tvarka nustatyta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-06 įsakymu Nr. VA-44 patvirtintose Naujos transporto priemonės iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės įsigijusio fizinio asmens dokumentų pateikimo ir pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo taisyklėse.

3. Fizinis asmuo, gavęs iš teritorinio skyriaus užpildytą Pranešimo apie iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės įsigytos naujos transporto priemonės pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimą formą FR0656, joje apskaičiuotą PVM turi sumokėti ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo dienos, kurią fizinis asmuo buvo informuotas apie apskaičiuotą mokesčio sumą.

3. Šio straipsnio 1 dalyje nenurodytas asmuo, tiekiantis į kitą valstybę narę naują transporto priemonę, privalo laikytis šio Įstatymo 79 straipsnyje nustatytų reikalavimų dėl tiekimo įforminimo bei 92 straipsnyje nustatytų reikalavimų dėl mokesčio administratoriaus informavimo ir deklaracijų pateikimo.

Komentaras

1. Kai į kitą ES valstybę tiekiamos naujos transporto priemonės, jų tiekimo faktą PVM sąskaitomis faktūromis turi įforminti ir asmenys, ne PVM mokėtojai (viešosios įstaigos, biudžetinės įstaigos, įsigiję verslo liudijimus fiziniai asmenys, bankai ar draudimo įstaigos, fiziniai asmenys, nevykdantys ekonominės veiklos (gyventojai) ir kiti).

2. Į kitą valstybę narę naują transporto priemonę tiekiantis Lietuvos arba užsienio juridinis asmuo arba fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neturi būti PVM mokėtojas turi pateikti Naujos transporto priemonės tiekimo į kitą valstybę narę deklaraciją (FR0620 formą), patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-02 įsakymu Nr. VA-41. Plačiau žr. 92 straipsnio 6 dalies komentarą.

78 straipsnis. Apskaita ir dokumentų saugojimas

1. Apmokestinamieji asmenys privalo tvarkyti apskaitą teisės aktų nustatyta tvarka ir tokiu būdu, kad iš jos duomenų būtų galima teisingai nustatyti šio asmens prievoles, susijusias su PVM.

Komentaras

1. Siekiant teisingai ir laiku apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį (toliau - PVM), labai svarbu teisingai ir laiku įforminti prekių pirkimo ir pardavimo dokumentus. Tik tinkamai įforminti juridinę galią turintys dokumentai yra pagrindas apskaičiuoti prekių (paslaugų) pardavimo PVM ir daryti PVM atskaitą. Apskaita turi būti tvarkoma tokiu būdu, kad iš apskaitos duomenų būtų galima teisingai nustatyti prievoles, susijusias su PVM. Mokestinio laikotarpio mokėtina į biudžetą (grąžintina iš biudžeto) PVM suma apskaičiuojama ir deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (forma FR0600), patvirtintoje Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-29](#) „Dėl pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo”.

2. Ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio tarifo schema (toliau - Ūkininkai), savo patiekto žemės ūkio produkcijos ir suteiktų žemės ūkio paslaugų apskaitą turi tvarkyti pagal apskaitos taisykles, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 18 d. [įsakymu Nr.161](#). Patiekto žemės ūkio produkcijos ir/ar paslaugų apskaitą Ūkininkai gali tvarkyti laisvos formos žurnaluose, kompiuterinėse laikmenose, kuriose turi būti nurodyti minėtu įsakymu patvirtintos Ūkininko, kuriam taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema, patiekto žemės ūkio produkcijos ir/ar paslaugų apskaitos FR0329 formoje (ją galima rasti VMI prie FM interneto puslapyje adresu: (<http://nauja.vmi.lt>) nurodyti įrašai:

2.1. parduotos žemės ūkio produkcijos ir/ar paslaugų pavadinimas, kiekis, kaina už mato vienetą, gautas ar numatomas gauti atlyginimas;

2.2. pirkėjo pavadinimas,

2.3. apskaitos dokumento, kuriuo įformintas šis pardavimas, pavadinimas, data.

3. Juridiniai, pelno siekiantys asmenys, PVM mokėtojai, buhalterinėje apskaitoje registruodami PVM gali vadovautis Pavyzdiniu sąskaitų planu, patvirtintu Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004 m. sausio 7 d. nutarimu Nr. 2 (toliau - Sąskaitų planas) ir kitais apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais.

Sąskaitų plane nurodyta, kad PVM apskaitai skirtos šios sąskaitos:

2431 sąskaita „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“

4484 sąskaita „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“.

4. Įrašai PVM mokėtojo apskaitoje:

4.1. 2431 sąskaita „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“

4.1.1. Į 2431 sąskaitos „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ debetą įtraukiamas pirkimo PVM, nurodytas apskaitos dokumentuose, kredituojant 27 sąskaitą „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“, arba 4486 sąskaitą „Kitos mokėtinos sumos“, 443 sąskaitą „Skolos tiekėjams“ ir 402 sąskaitą „Skolos tiekėjams“ (ilgalaikės).

4.1.2. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – Įstatymas) 78 straipsnio 2 dalį, 58 straipsnio 1 dalyje nurodytos veiklos ir bet kokios kitos veiklos apskaita turi būti tvarkomos atskirai,

todėl rekomenduojama mišrios veiklos atveju naudoti sąskaitos „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ atskiras sąskaitas.

4.1.3. Importo PVM suma registruojama debetuojuant 2431 sąskaitos „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ atskirą sąskaitą, kredituojant 4484 sąskaitos „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“ atskirą sąskaitą.

4.1.4. Tuo atveju, kai po apmokestinimo momento (t. y. po prekių pateikimo ar paslaugų pateikimo) prekių ar paslaugų atsisakoma, prekės grąžinamos arba pardavėjas suteikia nuolaidų, pirkėjo (kliento) buhalterinėje apskaitoje grąžintų prekių (nuolaidų) PVM suma debetuojama 27 sąskaita „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“, 402 sąskaita „Skolos tiekėjams“, 443 sąskaita „Skolos tiekėjams“, arba 4486 sąskaita „Kitos mokėtinios sumos“ ir kredituojama 2431 sąskaita „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“.

4.1.5. Jeigu pagal PVM įstatymo 14 str. 4 dalies nuostatas prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos (arba anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos ir apmokestinamasis asmuo yra pasirinkęs prekių tiekimo arba paslaugų teikimo apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą), tai sumokant visišką ar dalinį atlygį debetuojama 202 sąskaita „Išankstiniai mokėjimai“ ir kredituojama 27 sąskaita „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“. Nuo gauto atlygio apskaičiuotas PVM registruojamas debetuojuant 2431 sąskaitą „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ ir kredituojant ~~403~~ sąskaitą „Išankstiniai mokėjimai“ PVM suma.

4.1.6. Prekių ir (arba) paslaugų PVM atskaitos tikslinimas, PVM atskaitos tikslinimas dėl materialiojo turto naudojimo pasikeitimo, kai dėl patikslinimo atskaitomo PVM suma didėja, registruojamas debetuojuant 2431 sąskaitą „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ ir kredituojant 612 sąskaitos „Veiklos mokesčių sąnaudos“ atskirą sąskaitą.

4.1.7. Neatskaitomas pirkimo PVM registruojamas debetuojuant 6123 sąskaitą „Neatskaitomos pridėtinės vertės mokesčio sąnaudos“ ir kredituojant 2431 sąskaitą „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“, jeigu neatskaitomas PVM buvo įtrauktas į 2431 sąskaitos „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ debetą.

4.1.8. Pripažinus PVM atskaitą atskaitos suma debetuojama 4484 sąskaita „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“ ir kredituojama 2431 sąskaita „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“.

4.2. 4484 sąskaita „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“

4.2.1. Pardavimo dokumentuose apskaičiuota PVM suma 4484 sąskaita „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“ kredituojama, debetuojuant 27 sąskaitą „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“, 241 sąskaitą „Pirkėjų įsiskolinimas“, 2434 „Kitos gautinos skolos“.

4.2.2. Tuo atveju, kai po apmokestinimo momento (t. y. po prekių pateikimo ar paslaugų pateikimo) prekių ar paslaugų atsisakoma, prekės grąžinamos arba suteikiama nuolaidų, pardavėjo buhalterinėje apskaitoje grąžintų prekių (nuolaidų) PVM suma debetuojama 4484 sąskaita „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“ ir kredituojama 27 sąskaita „Pinigai bankuose ir kasoje“, 241 sąskaita „Pirkėjų įsiskolinimas“, 2434 „Kitos gautinos skolos“.

4.2.3. Pagal Įstatymo 5, 8 straipsnius, suvartojus prekes, teikiant paslaugas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, pardavimo PVM registruojamas debetuojuant 612 sąskaitos „Veiklos mokesčių sąnaudos“ atskirą sąskaitą ir kredituojant 4484 sąskaitą „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“.

4.2.4. Pagal Įstatymo 14 straipsnio 4 dalies nuostatas, kai prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos (arba anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos ir apmokestinamasis asmuo yra pasirinkęs prekių tiekimo arba paslaugų teikimo apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą), tai,

gavus visišką ar dalinį atlygį, debetuojama 27 sąskaita „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“ ir kredituojama 444 sąskaita „Gauti išankstiniai apmokėjimai“, o nuo atlygio apskaičiuotas PVM registruojamas debetuojant 444 sąskaitą „Gauti išankstiniai apmokėjimai“ ir kredituojant 4484 sąskaitą „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“.

4.2.5. Už užsienio asmens šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas apskaičiuotas pardavimo pridėtinės vertės mokestis, kitais atvejais už įsigyjamas prekes ir (arba) paslaugas išskaitomas PVM (PVM įstatymo 95, 96 straipsniai) pirkėjo (kliento) PVM mokėtojo buhalterinėje apskaitoje registruojamas debetuojant 2431 sąskaitą „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ ir kredituojant 4484 sąskaitą „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“, ne PVM mokėtojo buhalterinėje apskaitoje – debetuojant 612 sąskaitos „Veiklos mokesčių sąnaudos“ atskirą sąskaitą arba atitinkamas turto bei atsargų sąskaitas, jeigu PVM įskaitomas į įsigijimo savikainą, ir kredituojant 443 sąskaitą „Skolos tiekėjams“ arba 4486 sąskaitą „Kitos mokėtinų sumos“, 402 sąskaitą „Skolos tiekėjams“ (ilgalaikės).

Kai pirkėjas gauna PVM sąskaitą faktūrą su nuoroda į Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalį, jis apskaitoje registruoja: D 2431 Gautinas pridėtinės vertės mokestis K 4484 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis. Kai pardavėjas išrašo PVM sąskaitą faktūrą su nuoroda į Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalį, jis savo apskaitoje registruoja tik pajamas ir gautiną sumą.

4.2.6. Pripažinus PVM atskaitą, atskaitos suma debetuojama 4484 sąskaita „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“ ir kredituojama 2431 sąskaita „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“.

4.2.7. Sumokant mokėtiną į biudžetą PVM sumą, debetuojama 4484 sąskaita „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“ ir kredituojama 27 sąskaita „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“ arba sąskaita 2432 „Biudžeto skola įmonei“, kai mokėtinas PVM įskaitomas iš kitų mokesčių permokų sumų.

4.2.8. Gražinto iš biudžeto PVM suma debetuojama 27 sąskaita „Pinigai ir pinigų ekvivalentai“ ir kredituojama 2431 sąskaita „Gautinas pridėtinės vertės mokestis“ arba 2432 sąskaita „Biudžeto skola įmonei“.

4.2.9. Prekių ir (arba) paslaugų PVM atskaitos tikslinimas, PVM atskaitos tikslinimas dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo, PVM atskaitos tikslinimas dėl išregistravimo iš PVM mokėtojų arba PVM mokėtojo likvidavimo (PVM įstatymo 66, 67, 69 straipsniai), kai dėl patikslinimo mokėtino PVM suma didėja, registruojamas debetuojant 612 sąskaitos „Veiklos mokesčių sąnaudos“ atskirą sąskaitą ir kredituojant 4484 sąskaitą „Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis“.

5. Užsienio apmokestinamieji asmenys, Lietuvoje įsiregistravę PVM mokėtojais, PVM apskaitą tvarko pagal savo šalies įstatymus ir savarankiškai pasirenka buhalterinės apskaitos registrus, iš kurių būtų galima teisingai nustatyti PVM prievolės Lietuvos biudžetui ir/ar gautinas iš biudžeto PVM sumas.

2. Šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytos veiklos apskaita ir bet kokios kitos veiklos apskaita turi būti tvarkomos atskirai.

Komentaras

1. Jeigu PVM mokėtojas vykdo ne tik PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, bet ir kitą veiklą (t. y. tokią veiklą, kuriai PVM atskaita negalima), tai jis privalo atskirai tvarkyti prekių (paslaugų), skirtų veiklai, kuriai galima PVM atskaita ir atskirai - prekių (paslaugų), skirtų veiklai, kuriai PVM atskaita negalima, apskaitą.

3. Apmokestinamieji asmenys privalo atskirai registruoti prekių išgabenimo į kitą valstybę narę šio Įstatymo 5-1 straipsnio 2 dalies 5-7 punktuose nurodytais tikslais atvejus. Šių atvejų registravimo reikalavimus nustato centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

1. Asmuo, kuris perveža prekes PVM įstatymo 5-1 straipsnio 2 dalies 5-7 punktuose nurodytais tikslais į kitą valstybę narę, tas prekes privalo deklaruoti laisvos formos apskaitos žurnale ar kompiuterinėse laikmenose, laikydamasis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-03-01 [įsakymu Nr. VA-27](#) „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5-1 straipsnio 2 dalies 5-7 punktuose nurodytais tikslais į kitą Europos Sąjungos valstybę išvežamų prekių ir 13 straipsnio 5 dalyje nurodytoms paslaugoms teikti įvežamų prekių bei suteiktų paslaugų apskaitos taisyklių patvirtinimo“ nustatytos tvarkos.

2. Primename, kad aukščiau nurodytą žurnalą reikia pildyti tais atvejais:

2.1. kai prekės į kitą valstybę narę pervežamos vertinimui, aptarnavimui (remontui, priežiūrai, derinimui ir kt.), apdirbimui ir (arba) perdirbimui, o po tokio perdirbimo, aptarnavimo ar apdirbimo jos grąžinamos į Lietuvą tam pačiam apmokestinamajam asmeniui, kuris tas prekes išvežė;

2.2. kai prekes į kitą valstybę narę perveža tomis prekėmis disponuojantis Lietuvos apmokestinamasis asmuo, kuris tas prekes naudoja teikti paslaugoms ir jos toje valstybėje yra laikomos tol, kol reikalingos paslaugoms teikti, o vėliau grąžinamos į Lietuvą;

2.3. kai prekės į kitą valstybę narę pervežamos ne ilgesniam kaip 24 mėnesių laikotarpiui, jeigu šioms prekėms, jei jos būtų importuojamos iš trečiosios valstybės kitoje valstybėje narėje, galėtų būti įforminta laikinojo įvežimo muitinės procedūra, kurią taikant prekės visai neapmokestinamos importo muitais.

3. Plačiau apie minėtus atvejus žr. PVM įstatymo 5-1 str. 2 dalies 5-7 punktų komentare.

4. Apmokestinamieji asmenys privalo atskirai tvarkyti prekių, kurias šiems asmenims į šalies teritoriją atgabena kitoje valstybėje narėje PVM mokėtoju registruotas asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo prekių vertinimo, taip pat jų aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugoms atlikti, ir suteiktų paslaugų (įskaitant tam sunaudotas prekes) apskaitą. Šios apskaitos tvarkymo reikalavimus nustato centrinis [mokesčio administratorius](#).

Komentaras

Apmokestinamasis asmuo (PVM mokėtojas ir ne PVM mokėtojas), kuris asmens, kitoje valstybėje narėje registruoto PVM mokėtoju ar jo užsakymu - kito asmens, į šalies teritoriją iš kitų valstybių narių atgabentoms prekėms teiks vertinimo, taip pat jų aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugas, privalo atskirai tvarkyti prekių, kurios atgabenamos į šalies teritoriją anksčiau nurodytoms paslaugoms teikti, ir suteiktų paslaugų (įskaitant tam sunaudotas prekes) apskaitą, laikydamasis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2012-02-27 [įsakymu Nr. VA-23](#) „Dėl Paslaugoms atlikti atgabenamų prekių bei suteiktų paslaugų (įskaitant tam sunaudotas prekes) apskaitos taisyklių patvirtinimo“ (toliau-taisyklės).

Pavyzdys

Lietuvos apmokestinamasis asmuo gamintojas Vokietijos įmonei tiekia šaldytuvus. Šaldytuvų partijai sugedus, Vokietijos įmonė juos atgabeno į Lietuvą nemokamam garantiniam remontui atlikti, o suremontavus, jie bus išgabenti atgal į Vokietiją. Šiuos šaldytuvus, suteiktas remonto paslaugas ir teikiant paslaugas, sunaudotas detales Lietuvos apmokestinamasis asmuo turi apskaityti, vadovaudamasis taisyklių nuostatomis.

5. Apmokestinamieji asmenys privalo tvarkyti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus; į juos turi būti įtraukiamos visos išrašytos, taip pat gautos PVM sąskaitos faktūros, išskyrus PVM sąskaitas faktūras, nurodytas šio Įstatymo 80 straipsnio 7 dalyje. Šių registrų tvarkymo reikalavimus nustato centrinis mokesčio administratorius. Iš šių registrų PVM sąskaitų faktūrų duomenys Valstybinei mokesčių inspekcijai teikiami laikantis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų.

Komentaras

Apmokestinamieji asmenys privalo tvarkyti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus (toliau - registras). Vadinasi asmenys, kurie nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis šio Įstatymo požiūriu, neprivalo tvarkyti registro, pvz., biudžetinės įstaigos ta apimtimi, kiek tai susiję su jų valstybės ir savivaldybių veikla. Į registrus privalo būti įtraukiamos visos išrašytos ir gautos PVM sąskaitos faktūros, išskyrus PVM sąskaitas faktūras, nurodytas šio Įstatymo 80 straipsnio 7 dalyje (tai kasos aparato kvitai, kurie laikomi PVM sąskaitomis faktūromis) ar supaprastintas PVM sąskaitas faktūras (žr. 80 straipsnio 7 dalies ir 79 straipsnio 13 dalies komentarą).

Registre taip pat neregistruojamos gaunamos Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780, 18-1 punkte nustatyta tvarka išrašytos ir gautos PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų PVM sąskaitos faktūros.

Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrų tvarkymo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-21 įsakymu Nr. VA-55.

5¹. Apmokestinamieji asmenys, iš šalies teritorijos išgabenantys prekes, skirtas pristatyti, kad jos būtų patiektos pagal pareikalavimą, kaip nustatyta šio Įstatymo 4² straipsnyje, ir apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje įsigyjantys prekes, skirtas pristatyti, kad jos būtų patiektos pagal pareikalavimą, kaip nustatyta šio Įstatymo 4² straipsnyje, privalo pildyti tų prekių žurnalą. Gabentų prekių, skirtų pristatyti, kad jos būtų patiektos pagal pareikalavimą, žurnale reikalaujamus pateikti duomenis ir jų pateikimo (pildymo) tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius.

Komentaras

Komentaras rengiamas

5². Jeigu apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 54b straipsnį, tiekti prekes ar teikti paslaugas Europos Sąjungoje

neapmokestinamajam asmeniui pagal šio Įstatymo 12, 12¹, 13 ir 13² straipsnių arba atitinkamas kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas, šias sąlygas tiekti prekes ar teikti paslaugas sudarantis apmokestinamasis asmuo privalo saugoti su tuo prekių tiekimu ar paslaugų teikimu susijusius apskaitos registrus 10 kalendorinių metų, skaičiuojamų nuo metų, kuriais buvo įvykdytas sandoris, pabaigos, taip pat privalo sudaryti galimybę šiuo 10 metų laikotarpiu valstybės narės, kurioje prekės laikomos patiektomis ir (arba) paslaugos laikomos suteiktomis, kompetentingoms institucijoms jų reikalavimu šių apskaitos registrų duomenis gauti elektroninėmis priemonėmis, juos skaityti ir kitaip naudoti priežiūros tikslais. Su prekių (paslaugų) tiekimu (teikimu) neapmokestinamajam asmeniui pagal šio Įstatymo 12, 12¹, 13 ir 13² straipsnių arba atitinkamas kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas susijusių apskaitos registrų tvarkymo reikalavimus ir šiuose registruose pateiktinus duomenis detalizuoja centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

Komentaras rengiamas

6. Centrinis mokesčio administratorius turi teisę nustatyti ir kitus reikalavimus dėl PVM apskaičiavimui naudojamų apskaitos registrų, jų pildymo bei tvarkymo.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo 78 straipsnio 6 dalies nuostatas Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos šiuo metu nėra nustačiusi reikalavimų dėl PVM apskaičiavimui naudojamų apskaitos registrų ir jų pildymo bei tvarkymo.

2. Tačiau atkreipiame dėmesį į tai, kad tam tikri apskaitos registrai yra nustatyti vadovaujantis tokiais PVM įstatymo straipsniais, kaip pvz.:

2.1. Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrų tvarkymo taisyklės - vadovaujantis Įstatymo 78 str. 5 dalimi (plačiau žiūrėti 78 str. 5 dalies komentarą);

2.2. Išvežamų prekių į kitą Europos Sąjungos valstybę, kurioje bus atliekami šių prekių vertinimo, aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir (arba) perdirbimo darbai, su sąlyga, kad tos prekės bus grąžinamos atgal į Lietuvą, apskaita – vadovaujantis PVM įstatymo 78 str. 3 dalimi (plačiau žiūrėti 78 str. 3 dalies komentarą);

2.3. Prekių, su kuriomis laikinai kitoje Europos Sąjungos valstybėje bus teikiamos paslaugos, apskaita - vadovaujantis PVM įstatymo 78 str. 3 dalimi (plačiau žiūrėti 78 str. 3 dalies komentarą);

2.4. Prekių, laikinai išvežamų iš Lietuvos ne ilgesniam kaip 24 mėnesių laikotarpiui į kitą Europos Sąjungos valstybę, jeigu šioms prekėms, jei jos būtų importuojamos iš trečiosios valstybės kitoje valstybėje narėje, galėtų būti įforminta laikinojo įvežimo muitinės procedūra, kurią taikant prekės visai neapmokestinamos importo muitais - vadovaujantis Įstatymo 78 str. 3 dalimi (plačiau žiūrėti 78 str. 3 dalies komentarą);

2.5. Prekių, kurios atgabenamos į šalies teritoriją vertinimo, taip pat jų aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugoms teikti, ir suteiktų paslaugų (įskaitant tam sunaudotas prekes) apskaitą - vadovaujantis Įstatymo 78 str. 4 dalimi (plačiau žiūrėti 78 str. 4 dalies komentarą).

7. Apmokestinamieji asmenys privalo užtikrinti, kad jų (ar jų vardu pirkėjų arba trečiosios šalies) išrašytos PVM sąskaitos faktūros, taip pat jų gautos PVM sąskaitos faktūros

būtų saugomos šiame straipsnyje nustatyta tvarka. PVM sąskaitos faktūros, kuriomis įformintas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas šalies teritorijoje, taip pat Lietuvos Respublikoje įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų gautos PVM sąskaitos faktūros privalo būti saugomos 10 metų nuo jų išrašymo. Apmokestinamieji asmenys privalo užtikrinti, kad per visą dokumentų saugojimo laikotarpį būtų išlaikytas PVM sąskaitų faktūrų kilmės autentiškumas ir turinio vientisumas, taip pat kad dokumentai išliktų įskaitomi. Jeigu PVM sąskaitos faktūros yra elektroninės formos ir (arba) saugomos elektronine forma, kartu naudojant elektronines priemones turi būti saugomi ir duomenys, užtikrinantys šių PVM sąskaitų faktūrų kilmės autentiškumą ir turinio vientisumą. Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys privalo šiuos dokumentus saugoti šalies teritorijoje, jeigu dokumentai nėra saugomi naudojant elektronines priemones. Jeigu Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys saugo dokumentus naudodami elektronines priemones ir užtikrina visišką prieigą prie juose esančių duomenų (t. y. galimybę gauti šiuos dokumentus elektroninėmis priemonėmis, juos skaityti ir kitaip naudoti *Mokesčių administravimo įstatymo* nustatytais pagrindais), dokumentai gali būti saugomi ir ne šalies teritorijoje. Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys privalo informuoti vietos mokesčio administratorių apie dokumentų saugojimo vietą, jeigu dokumentai saugomi ne šalies teritorijoje. PVM sąskaitos faktūros, kuriomis įformintas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas šalies teritorijoje, taip pat Lietuvos Respublikoje įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų gautos PVM sąskaitos faktūros ir kiti su šiais dokumentais susiję duomenys bet koku atveju negali būti saugomi teritorijose, kuriose netaikoma Direktyva 2010/24/ES ir Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 ar jiems iš esmės savo taikymo sritimi tolygūs savitarpio pagalbos taikymo dokumentai. Apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje saugo savo (ar jų vardu pirkėjų arba trečiosios šalies) išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat gautas PVM sąskaitas faktūras, naudodami elektronines priemones, kurios užtikrina visišką prieigą prie jose esančių duomenų, privalo sudaryti valstybių narių, kuriose šie apmokestinamieji asmenys yra įsikūrę arba kuriose tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, kompetentingoms institucijoms galimybę gauti šiuos dokumentus elektroninėmis priemonėmis, juos skaityti ir kitaip naudoti priežiūros tikslais.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriomis įformintas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas šalies teritorijoje (pvz., prekių tiekimas Lietuvos Respublikos, kitos Europos Sąjungos valstybės narės, trečiosios valstybės pirkėjui, paslaugos, kurių suteikimo vieta laikoma Lietuva ir pan.), taip pat gautas (iš Lietuvos Respublikos, Europos Sąjungos valstybių narių, trečiųjų valstybių pardavėjų/pirkėjų) PVM sąskaitas faktūras privalo saugoti 10 metų nuo jų išrašymo datos.

2. PVM sąskaitos faktūros turi būti saugomos tokios formos (rašytinės ar elektroninės), kokios jos buvo išsiųstos ar gautos bei turi būti užtikrinta, kad per visą saugojimo laikotarpį (t.y. nuo išrašymo momento iki jos saugojimo laikotarpio pabaigos) būtų užtikrintas PVM sąskaitų faktūrų kilmės autentiškumas, turinio vientisumas ir įskaitomumas.

3. Kai teikiamos PVM įstatymo 14 straipsnio 6 dalyje nurodytos ilgalaikės paslaugos (t. y. paslaugos, kurios teikiamos tam tikrą testinį laikotarpį, pvz., telekomunikacijų, nuomos ar kt.) ir prekės (elektros energija, dujos, šilumos ir kitų rūšių energija), tai minėtų paslaugų ir (arba) prekių pardavėjas išsiųstas (ne elektroniniu būdu) rašytines PVM sąskaitas faktūras gali saugoti tik elektronine forma. Tačiau, jeigu minėtas pardavėjas pageidauja, jis gali tokias išrašytas PVM sąskaitas faktūras saugoti

ir/arba popieriniame variante. Tuo tarpu pirkėjai, gavę anksčiau paminėtų paslaugų ir (arba) prekių rašytines (popierines) PVM sąskaitas faktūras, jas turi saugoti tik popieriniame variante (kadangi tai nėra elektroninės PVM sąskaitos faktūros).

4. Išrašytos PVM sąskaitos faktūros, kuriomis Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys įformina prekių tiekimą arba paslaugų teikimą šalies teritorijoje, taip pat gautos PVM sąskaitos faktūros ir kiti su šiais dokumentais susiję duomenys turi būti saugomi šalies teritorijoje (Lietuvoje).

Išrašymo metu sugadintos PVM sąskaitos faktūros taip pat turi būti saugomos pas apmokestinamąjį asmenį, kuris minėtas PVM sąskaitas faktūras išrašė.

5. Kartu su elektroninėmis priemonėmis išrašytais ir/arba gautomis PVM sąskaitomis faktūromis turi būti saugomi PVM sąskaitų faktūrų siuntėjo ir gavėjo rekvizitai, išrašymo, siuntimo ir/arba gavimo datos.

6. Elektroninėmis priemonėmis išrašytos PVM sąskaitos faktūros gali būti saugomos ne tik Lietuvoje, bet ir kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje, tačiau šiuo atveju privaloma užtikrinti visišką internetinę prieigą prie juose esančių duomenų (juos skaityti, galimybę gauti elektroninėmis priemonėmis, kitaip naudoti Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais ir pan.). Šiuo atveju apmokestinamieji asmenys privalo informuoti apskrities valstybinę mokesčių inspekciją apie minėtų dokumentų (elektroninių PVM sąskaitų faktūrų) saugojimo vietą.

7. Jeigu PVM sąskaitos faktūros saugomos pvz. DVD, CD, USB laikmenose ir jeigu užtikrinta prieiga prie jų, tai toks saugojimas gali būti laikomas saugojimu elektroninėmis priemonėmis. Svarbu, kad PVM mokėtojai užtikrintų, jog bus išsaugotas PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumas, turinio vientisumas, įskaitomumas.

8. PVM sąskaitos faktūros, kuriomis įformintas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas šalies teritorijoje, taip pat Lietuvos Respublikos įsikūrusių apmokestinamų asmenų gautos PVM sąskaitos faktūros ir kiti su šiais dokumentais susiję duomenys bet koku atveju negali būti saugomi teritorijose, kuriose netaikoma Direktyva 2010/24/ES ir Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 ar jiems iš esmės savo taikymo sritimi tolygūs savitarpio pagalbos taikymo dokumentai.

8. Juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, įsigyjantys prekes iš kitų valstybių narių, fiziniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, įsigyjantys naujas transporto priemones iš kitų valstybių narių, taip pat juridiniai ir fiziniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, į kitas valstybes nares tiekiantys naujas transporto priemones, privalo saugoti su tuo susijusias PVM sąskaitas-faktūras 10 metų nuo jų išrašymo.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo straipsnio nuostatas PVM sąskaitas faktūras, susijusias su prekių įsigijimu iš kitų valstybių narių, privalo saugoti 10 metų nuo jų išrašymo dienos:

1.1. juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, įsigyjantys prekes iš kitų valstybių narių;

1.2. fiziniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, įsigyjantys naujas transporto priemones iš kitų valstybių narių;

1.3. juridiniai ir fiziniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, į kitas valstybes nares tiekiantys naujas transporto priemones.

(PVMĮ 78 str. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2013-05-07 raštą Nr. (32.43-31-2)-RM-2920).

78¹ straipsnis. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įforminimui PVM sąskaita faktūra taikomos taisyklės

1. Šio Įstatymo reikalavimai dėl prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo PVM sąskaita faktūra taikomi tais atvejais, kai prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje.

Komentaras

1. PVM sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės nustato ta valstybė narė, kurioje yra vykdomas prekių tiekimas (paslaugų teikimas). PVM įstatyme nustatyti reikalavimai PVM sąskaitų faktūrų išrašymui taikomi prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje (Lietuvoje).

1 pavyzdys

1 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, užsiimanti baldų prekyba, kitai Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, tiekia baldus. Kadangi baldų tiekimas vyksta šalies teritorijoje, tai Lietuvos įmonė A Lietuvos įmonei B turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, taikydama PVM įstatyme nustatytus reikalavimus dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, užsiimanti baldų prekyba, tiekia baldus kitai Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai. Pagal išankstinį abiejų šalių susitarimą PVM sąskaitas faktūras už įmonę A išrašo įmonė B. Įmonė B privalo išrašyti (išsirašyti) PVM sąskaitą faktūrą, taikydama PVM įstatyme nustatytus reikalavimus dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2 pavyzdys

1 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes kitos valstybės narės įmonei B, PVM mokėtojai, o prekės iš Lietuvos išgabenamos į kitą valstybę narę.

Kadangi šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra laikoma Lietuva, todėl Lietuvos įmonė A PVM sąskaitas faktūras įmonei B turi išrašyti laikydamasi PVM įstatyme nustatytų reikalavimų dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes Norvegijos įmonei. Prekės yra išgabenamos iš Lietuvos už Europos Sąjungos teritorijos.

Kadangi šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra Lietuva, todėl Lietuvos įmonė A PVM sąskaitas faktūras Norvegijos įmonei turi išrašyti, laikydamasi PVM įstatyme nustatytų reikalavimų dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

3 atvejis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes kitos ES valstybės narės apmokestinamajam asmeniui, nesančiam PVM mokėtoju. Tiekiamos prekės išgabenamos iš Lietuvos į kitą valstybę narę (tiekiamos prekės apmokestinamos taikant standartinį arba lengvatinį (jeigu jis nustatytas) PVM tarifą). Kadangi šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra laikoma Lietuva, todėl Lietuvos įmonė A PVM sąskaitas faktūras kitos valstybės apmokestinamajam asmeniui turi išrašyti vadovaudamasi PVM įstatymo nuostatomis dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

3 pavyzdys

1 dalis

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, vykdo ES vidaus nuotolinę prekybą prekėmis. Latvijos, Estijos ir Lenkijos gyventojams, nevykdantiems ekonominės veiklos, todėl neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėse, t. y., Latvijoje, Estijoje ir Lenkijoje, platina iš katalogų užsakytas lietuviškas prekes (trikotažo gaminius). Šios prekės siunčiamos paštu arba paties tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens transporto priemonėmis nugabenamos į Latviją, Estiją ir Lenkiją.

Lietuvos įmonė A nei Latvijoje, nei Estijoje, nei Lenkijoje PVM mokėtoja neišregistravusi (nes bendra patiektų prekių vertė už einamuosius ir praėjusius kalendorinius metus neviršija 10 000 eurų (be PVM) ribos, nustatytos ES vidaus nuotolinei prekybai). Kadangi šiuo atveju prekių tiekimo vieta yra Lietuva, todėl Lietuvos įmonė A PVM sąskaitas faktūras Latvijos, Estijos ir Lenkijos gyventojams turi išrašyti, taikydama šiame PVM įstatyme nustatytus reikalavimus dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2 dalis

Lietuvos įmonės A Latvijos, Estijos ir Lenkijos asmenims, neįregistruotiems PVM mokėtojais, parduotų prekių bendra vertė už praėjusius ir einamuosius kalendorinius metus viršija ES vidaus nuotolinei prekybai nustatytą 10 000 eurų (be PVM) ribą. Todėl ši įmonė įsiregistruoja PVM mokėtoja Latvijoje, Estijoje bei Lenkijoje, ir parduodama Latvijos, Estijos bei Lenkijos gyventojams minėtas prekes, skaičiuoja Latvijoje, Estijoje bei Lenkijoje nustatyto dydžio PVM, kurį deklaruoja ir moka į minėtų valstybių biudžetą.

Lietuvoje šio PVM mokėtojo tokie prekių tiekimai nėra PVM objektas, todėl Lietuvos įmonė, išrašydama Latvijos, Estijos ir Lenkijos gyventojams PVM sąskaitas faktūras, neturi vadovautis šio PVM įstatymo nuostatomis dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, teikianti baldų surinkimo paslaugas kitai Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, surinko mokyklinius baldus. Kadangi baldų surinkimo paslauga laikoma suteikta Lietuvos teritorijoje, tai Lietuvos įmonė A Lietuvos įmonei B turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, taikydama PVM įstatyme nustatytus reikalavimus dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2. Šio Įstatymo reikalavimai dėl prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo PVM sąskaita faktūra taip pat taikomi, kai prekes ar paslaugas, kurių tiekimo (teikimo) vieta, remiantis nuostatomis, iš esmės tolygiomis šio Įstatymo nuostatomis, nustatančioms prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vietą, yra už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tiekia (teikia) Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Pagal šios dalies nuostatas PVM įstatyme nustatyti reikalavimai sąskaitų faktūrų išrašymui taikomi ir tuo atveju, kai prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vieta yra laikoma už ES teritorijos ribų, o prekes tiekia (paslaugas teikia) Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje (Lietuvoje).

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, Norvegijos įmonei suteikė teisinės paslaugas, kurių suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punktą nelaikoma Lietuva. Nors teisinių paslaugų suteikimo vieta yra už ES teritorijos ribų, tačiau šias paslaugas Norvegijos įmonei suteikė Lietuvos apmokestinamasis asmuo, todėl Lietuvos įmonė PVM sąskaitas faktūras turi išrašyti, vadovaudamasi PVM įstatymo nuostatomis.

2 pavyzdys

Vokietijos įmonė, apmokestinamasis asmuo, per savo padalinį, esantį Lietuvoje, Norvegijos įmonei suteikė konsultavimo paslaugas, kurių suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punktą nelaikoma Lietuva. Nors šių konsultavimo paslaugų suteikimo vieta yra už ES teritorijos ribų, tačiau šias paslaugas suteikė užsienio apmokestinamasis asmuo per Lietuvoje esantį savo padalinį, todėl Vokietijos įmonė, išrašydama PVM sąskaitas faktūras, turi vadovautis PVM įstatymo nuostatomis.

(PVMĮ 78¹ str. 1, 2 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-23 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-40740).

3. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, tais atvejais, kai prievolė PVM už prekių tiekimą arba paslaugų tekimą pagal šio Įstatymo 95 straipsnio nuostatas arba joms tolygias kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas atitinkamai šalies teritorijoje ar kitoje valstybėje narėje apskaičiuoti ir sumokėti tenka jų pirkėjui (arba tektų jų pirkėjui, jeigu prekės nebūtų neapmokestinamos PVM ar apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą), šio Įstatymo reikalavimai dėl prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo PVM sąskaita faktūra:

1) netaikomi, jeigu šalies teritorijoje prekes tiekia arba paslaugas teikia kitoje valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo (tuo atveju, jei jis šalies teritorijoje turi padalinį, prekes tiekia ar paslaugas teikia ne per šį padalinį) arba kai šalies teritorijoje prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos per užsienio apmokestinamojo asmens padalinį, esantį kitoje valstybėje narėje;

Komentaras

Jeigu Lietuvoje prekes tiekia (paslaugas teikia) kitos valstybės narės apmokestinamasis asmuo arba prekės tiekiamos (paslaugos teikiamos) per užsienio apmokestinamojo asmens padalinį, esantį kitoje valstybėje narėje, kai prievolė PVM apskaičiuoti tenka pirkėjui, tai PVM įstatyme nustatyti PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, netaikomi.

1 pavyzdys

Vokietijos įmonė teikia reklamos paslaugas Lietuvos įmonei. Kadangi paslaugos suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas yra Lietuva, tai Lietuvos įmonei yra prievolė apskaičiuoti įsigytų reklamos pardavimo PVM. Šiuo atveju Vokietijos įmonei netaikomi PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, nustatyti šiame PVM įstatyme.

2 pavyzdys

Kitoje ES valstybėje narėje įsikūrę apmokestinamieji asmenys tiekia elektros energiją Lietuvos elektros tinklo operatoriui A, PVM mokėtojui, kurio pagrindinis tikslas perparduoti šią energiją kitiems asmenims. Pagal PVM įstatymo 12 straipsnio 6 dalies nuostatas elektros energijos tiekimo vieta – Lietuva, o Lietuvos elektros tinklo operatoriui A, PVM mokėtojui, yra prievolė apskaičiuoti įsigytos elektros energijos pardavimo PVM. Šiuo atveju kitoje ES valstybėje narėje įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims netaikomi PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, nustatyti šiame PVM įstatyme.

3 pavyzdys

Vokietijos įmonė, turinti Lietuvoje atstovybę, per kurią ji ekonominės veiklos nevykdo, Lietuvos biudžetinei įstaigai, PVM mokėtojai, parduoda pagal užsakymą sukurtą programinę įrangą (paslaugos suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva). Lietuvos biudžetinei įstaigai atsiranda prievolė apskaičiuoti programinės įrangos pardavimo PVM. Šiuo atveju užsienio asmenims, t.y. Vokietijos įmonei, teikiančiai paslaugas ne per Lietuvoje esanti padalinį, netaikomi PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, nustatyti šiame PVM įstatyme.

4 pavyzdys

Lietuvos ekspedijavimo firma užsakė Lenkijos vežėjui, apmokestinamajam asmeniui, nuvežti krovinį maršrutu Varšuva – Berlynas, kurio eksporto procedūra įforminta Varšuvoje. Kadangi vežimo tarp valstybių narių paslaugos pirkėjas – Lietuvos apmokestinamasis asmuo, tai vežimo paslauga laikoma suteikta Lietuvoje. Lietuvos ekspedijavimo firmai nėra prievolės apskaičiuoti vežimo paslaugų, kurių vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva, pardavimo PVM, nes taikomas 0 proc. PVM tarifas, tačiau būtų prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM, jeigu 0 proc. PVM tarifas nebūtų taikomas. Šiuo atveju Lenkijos vežėjui netaikomi PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, nustatyti šiame PVM įstatyme.

5 pavyzdys

Lietuvos ekspedijavimo firma užsakė Vokietijos kompanijai perkrauti krovinį, gabenamą maršrutu Berlynas - Amsterdamas. Kadangi papildomų vežimo tarp valstybių narių paslaugų pirkėjas – Lietuvos apmokestinamasis asmuo, tai papildomų vežimo paslaugų vieta – Lietuva (pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas). Lietuvos ekspedijavimo firmai yra prievolė apskaičiuoti perkrovimo paslaugų pardavimo PVM. Šiuo atveju Vokietijos kompanijai Lietuvoje netaikomi PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, nustatyti PVM įstatyme

6 pavyzdys

Lietuvos ūkininkui, kuriam taikoma PVM kompensacinio PVM tarifo schema, Vokietijos įmonė suteikė prekių pervežimo maršrutu Jonava – Tauragė paslaugas. Prekių pervežimo paslaugų teikimo vieta – Lietuva (pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas), todėl šios

paslaugos yra PVM objektas. Vadinasi, Lietuvos ūkininkas, kuriam taikoma PVM kompensacinio PVM tarifo schema, kaip apmokestinamasis asmuo, privalo apskaičiuoti prekių vežimo paslaugų pardavimo PVM. Vokietijos įmonė, išrašydama PVM sąskaitą faktūrą, neturi vadovautis šio PVM įstatymo nuostatomis dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2) taikomi, jeigu prekes ar paslaugas, kurių tiekimo (teikimo) vieta, remiantis nuostatomis, iš esmės tolygiomis šio Įstatymo nuostatomis, nustatančioms prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vietą, yra kita valstybė narė, tiekia (teikia) Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo (tuo atveju, jei jis kitoje valstybėje narėje turi padalinį, prekes tiekia ar paslaugas teikia ne per šį padalinį) ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje.

Komentaras

Pagal komentuojamos dalies nuostatas, kai prievolė PVM už prekių tiekimą (paslaugų teikimą), kurių tiekimo (teikimo) vieta pagal nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo nuostatomis, yra kita valstybė narė, kitoje valstybėje narėje apskaičiuoti ir sumokėti tenka jų pirkėjui, tai PVM įstatymo reikalavimai dėl prekių tiekimo (paslaugų teikimo) įforminimo PVM sąskaita faktūra taikomi, jeigu prekes ar paslaugas teikia (teikia) Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo (tuo atveju, jei jis kitoje valstybėje narėje turi padalinį, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia ne per šį padalinį) ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, suteikė prekių vežimo paslaugas Estijos įmonei maršrutu Vilnius – Ryga, kurio eksporto procedūra įforminta Lietuvoje. Kadangi prekių vežimo paslaugos pirkėjas Estijos apmokestinamasis asmuo, tai vežimo paslauga laikoma suteikta Estijoje. Estijos įmonei nėra prievolės apskaičiuoti prekių vežimo paslaugų, kurių vieta pagal nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatomis – Estija, pardavimo PVM (nes taikomas 0 proc. PVM tarifas), tačiau būtų, jeigu 0 proc. PVM tarifas nebūtų taikomas. Lietuvos įmonė, išrašydama Estijos įmonei PVM sąskaitas faktūras, turi taikyti PVM įstatyme nustatytus PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimus.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, teikia reklamos paslaugas Latvijos įmonei B, PVM mokėtojai. Šiuo atveju pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas paslaugos suteikimo vieta laikoma Latvija ir įmonei B atsiranda prievolė apskaičiuoti reklamos paslaugų pardavimo PVM. Lietuvos įmonė, išrašydama PVM sąskaitas faktūras, turi taikyti PVM įstatyme nustatytus PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimus.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, iš Vokietijos įmonės B, PVM mokėtojos, įsigyja buitinės technikos prekių ir tas prekes nugabena į Latviją ir parduoda Latvijos įmonei C, PVM mokėtojai (trikampės prekybos atvejis). Latvijos įmonei C pagal nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatomis, yra prievolė apskaičiuoti

pardavimo PVM. Lietuvos įmonė A, įformindama prekių pardavimą Latvijos įmonei C PVM sąskaita faktūra, turi vadovautis PVM įstatymo reikalavimais dėl PVM sąskaitų išrašymo.

4. Jeigu šio straipsnio 3 dalyje nurodytų prekių tiekimą arba paslaugų teikimą pagal šio Įstatymo nuostatas ar joms tolygias kitų valstybių narių nuostatas PVM sąskaita faktūra įformina šių prekių ar paslaugų pirkėjas, taikomos šio straipsnio 1 dalies nuostatos.

Komentaras

Jeigu prekių (paslaugų) tiekimo (teikimo), tais atvejais, kai prievolė PVM už prekių tiekimą (paslaugų teikimą) pagal PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatas atitinkamai šalies teritorijoje ar kitoje valstybėje narėje apskaičiuoti ir sumokėti tenka jų pirkėjui, PVM sąskaitą faktūrą išrašo jų pirkėjas, tai jam taikomi PVM įstatyme nustatyti PVM sąskaitų faktūrų reikalavimai.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, užsakė iš Italijos firmos, neįsikūrusios Lietuvoje, technologinę liniją. Linija Italijos įmonės darbuotojų bus surenkama Lietuvoje. Pagal PVM įstatymo 12 straipsnio 2 dalies nuostatas šios prekės tiekimo vieta yra Lietuva. Kadangi prekės pirkėjas yra Lietuvos PVM mokėtojas, jis privalo apskaičiuoti įsigytos technologinės linijos pardavimo PVM. Pagal abiejų sandorio šalių susitarimą PVM sąskaitą faktūrą Italijos įmonės vardu išrašo Lietuvos įmonė (pirkėjas) ir joje nurodo PVM įstatyme nustatytus reikalavimus dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2 pavyzdys

Kitoje ES valstybėje narėje įsikūrę apmokestinamieji asmenys tiekia elektros energiją Lietuvos elektros tinklo operatoriui A, PVM mokėtojui, kurio pagrindinis tikslas perparduoti šią energiją kitiems asmenims. Pagal PVM įstatymo 12 straipsnio 6 dalies nuostatas elektros energijos tiekimo vieta – Lietuva, o Lietuvos elektros tinklo operatoriui A, PVM mokėtojui, yra prievolė apskaičiuoti įsigytos elektros energijos pardavimo PVM. Pagal sandorio šalių susitarimus PVM sąskaitas faktūras išrašys ne kitos ES valstybės narės apmokestinamieji asmenys, o Lietuvos elektros tinklo operatorius A. Jis turės taikyti PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimus, nustatytus PVM įstatyme.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, vykdanči ekonominę veiklą, pagal licencinę sutartį iš Jungtinės Karalystės firmos įsigijo gretutines teises. Kadangi paslaugos suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas yra Lietuva, tai Lietuvos įmonei yra prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM. Pagal abiejų šalių susitarimą PVM sąskaitas faktūras išrašys Lietuvos įmonė pagal PVM įstatymo reikalavimus, nustatytus PVM sąskaitoms faktūroms.

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė užsakė Vokietijos vežėjui nuvežti krovinį maršrutu Berlynas – Varšuva, kurio eksporto procedūra įforminta Vokietijoje. Kadangi vežimo tarp valstybių narių paslaugos, pirkėjas – Lietuvos apmokestinamasis asmuo, tai vežimo paslauga laikoma suteikta Lietuvoje. Lietuvos firmai nėra prievolės apskaičiuoti vežimo paslaugų, kurių vieta pagal PVM įstatymo 13

straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva, pardavimo PVM, nes taikomas 0 proc. PVM tarifas, tačiau būtų prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM, jeigu 0 proc. PVM tarifas nebūtų taikomas. Vokietijos vežėjas iš anksto susitarė su Lietuvos įmone, kad Lietuvos įmonė Vokietijos vežėjo vardu išrašys PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju Lietuvos įmonė PVM sąskaitą faktūrą privalo išrašyti, vadovaudamasi PVM įstatymo nuostatomis dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

(PVMĮ 78-1 str. komentaras pagal VMI prie FM 2012-10-12 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-8517)).

5. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, šio Įstatymo reikalavimai dėl prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo įforminimo PVM sąskaita faktūra taikomi tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurioms taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo, šeštojo ar septintojo skirsnio nuostatos, ir šis asmuo Lietuvos Respublikoje registruojasi šio Įstatymo XII skyriaus penktajame, šeštajame ar septintajame skirsnyje nurodytų specialių schemų taikymo tikslais.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo straipsnio nuostatas, PVM įstatymo reikalavimai dėl prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo įforminimo PVM sąskaita faktūra taikomi ir tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurioms taikomos PVM įstatymo XII skyriaus penktojo, šeštojo ar septintojo skirsnio nuostatos, ir šis asmuo Lietuvos Respublikoje registruojasi PVM įstatymo XII skyriaus penktajame, šeštajame ar septintajame skirsnyje nurodytų specialių schemų taikymo tikslais (toliau - speciali schema).

2. Specialią schemą sudaro:

2.1. Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema, skirta prievolių, susijusių su Europos Sąjungos vidaus nuotoline prekyba prekėmis, prekių tiekimo valstybėje narėje naudojant elektronines sąsajas, kuriomis sudaromos sąlygos tiekti prekes, ir paslaugų, kurias teikia Europos Sąjungoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsisteigę apmokestinamieji asmenys, įvykdymui (toliau – Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema);

2.2. Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema skirta Europos Sąjungoje neįsikūrusiems asmenims, kurie teikia paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, kai tokių paslaugų suteikimo vieta yra atitinkama Europos Sąjungos valstybė narė (toliau – Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema);

2.3. Importuojamų prekių schema, naudojama, siekiant supaprastintai įvykdyti PVM prievoles, susijusias su nuotoline prekyba iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis mažos vertės (iki 150 eurų) prekėmis (toliau – importuojamų prekių schema).

3. Pagal Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – LRV nutarimu Nr. 780 patvirtintos taisyklės), 19.7 papunkčio nuostatas, fiziniam asmeniui, kuris pagal PVM įstatymą nėra apmokestinamasis asmuo, PVM sąskaita faktūra nenaudojama, kai tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, kurioms taikoma PVM įstatymo XII skyriaus šeštajame skirsnyje nustatyta speciali apmokestinimo schema (Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema).

Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo yra įsiregistravęs Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemeje Lietuvoje ir tiekia prekes ar teikia paslaugas kitų valstybių narių fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, PVM sąskaitų faktūrų pagal PVM įstatymo nuostatas jis neprivalo išrašyti.

Jeigu apmokestinamasis asmuo vis tik nusprendžia išrašyti PVM sąskaitas faktūras, tai tokios PVM sąskaitos faktūros turi atitikti PVM įstatymo 80 straipsnyje nustatytus reikalavimus, tačiau jose turi būti nurodytas pirkėjo šalies PVM tarifas. Tokių PVM sąskaitų faktūrų duomenys į i. SAF (i. MAS Elektroninis sąskaitų faktūrų posistemis, per kurį teikiami registrų duomenys, teikiamos e. paslaugos) neįtraukiami.

1 pavyzdys

Lietuvoje įsikūrusi UAB „X“ vykdo nuotolinę prekybą prekėmis Europos Sąjungos viduje, t. y. per savo sukurtą elektroninę prekyvietę parduoda prekes, esančias Europos Sąjungos teritorijoje, fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, esantiems Latvijoje, Estijoje ir Lenkijoje. Prekių gabenimą vykdo pati UAB „X“ arba prekės gabenamos jos vardu. Prekių tiekimo vieta minėtiems asmenims atitinkamai yra Latvijoje, Estijoje ir Lenkijoje. Prekės apmokestinamos PVM, taikant tų valstybių nustatytus PVM tarifus. UAB „X“, įsiregistravusiai Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemeje Lietuvoje, nėra prievolės minėtiems fiziniams asmenims išrašyti PVM sąskaitų faktūrų, laikantis PVM įstatyme nustatytų reikalavimų.

2 pavyzdys

Šveicarijos įmonė per elektroninę prekyvietę Lietuvoje, parduoda prekes, kurios yra Europos Sąjungoje, fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, esantiems Latvijoje ir Estijoje. Prekių gabenimą vykdo pardavėjas (Šveicarijos įmonė) arba prekės gabenamos jo vardu. Elektroninė prekyvietė yra įsiregistravusi Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemeje Lietuvoje. Tiekimas fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims apmokestinamas, taikant atitinkamai Latvijoje ir Estijoje nustatytus PVM tarifus. Elektroninė prekyvietė minėtų valstybių neapmokestinamiesiems asmenims išrašyti PVM sąskaitų faktūrų, laikantis PVM įstatyme nustatytų reikalavimų, neprivalo.

3 pavyzdys

Lietuvoje įsikūrusi UAB „X“ per savo elektroninę prekyvietę teikia elektronines paslaugas (pardavinėja išmaniesiems telefonams skirtos programėlės prenumeratas) ir kitas paslaugas, kurių suteikimo vieta yra kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse (pvz., Lenkijoje, Latvijoje) gyvenantiems fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims. UAB „X“, įsiregistravusiai Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemeje Lietuvoje, nėra prievolės minėtiems fiziniams asmenims išrašyti PVM sąskaitų faktūrų, laikantis PVM įstatyme nustatytų reikalavimų.

4. Pagal LRV nutarimu Nr. 780 patvirtintų taisyklių 19.8 papunkčio nuostatas, fiziniam asmeniui, kuris pagal PVM įstatymą nėra apmokestinamasis asmuo, PVM sąskaita faktūra nenaudojama, kai tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, kurioms taikomos PVM įstatymo XII skyriaus penktajame ir septintajame skirsniuose nustatytos specialios apmokestinimo schemos, jeigu sąskaita faktūra arba PVM sąskaita faktūra buvo išrašyta pagal prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo valstybės taisykles:

4.1. PVM įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos taikomos paslaugoms, kurias asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, teikia apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų ir Europos Sąjungos teritorijoje teikiantis paslaugas skirtingų valstybių narių asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, turi teisę pasirinkti taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą.

Todėl, jeigu už Europos Sąjungos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje įsiregistravęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą, tai tokiu atveju, kai teikiamos paslaugos kitų valstybių narių fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, PVM sąskaitų faktūrų pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinamasis asmuo neprivalo išrašyti tik tuo atveju, jeigu PVM sąskaitos faktūros buvo išrašytos pagal jo valstybės teisės aktus.

Jeigu apmokestinamasis asmuo pagal savo valstybės teisės aktus PVM sąskaitų faktūrų pirkėjui neišrašė, tai jis turi išrašyti PVM sąskaitas faktūras, kurios atitiktų PVM įstatymo 80 straipsnyje nustatytus reikalavimus, tačiau jose turi būti nurodytas pirkėjo šalies PVM tarifas. Tokių PVM sąskaitų faktūrų duomenys į i. SAF (i. MAS Elektroninis sąskaitų faktūrų posistemis, per kurį teikiami registru duomenys, teikiamos e. paslaugos) neįtraukiami.

Pavyzdys

Šveicarijos įmonė per savo elektroninę prekyvietę teikia elektronines paslaugas ir kitas paslaugas, kurių suteikimo vieta Europos Sąjungos valstybėse narėse, fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims. Šveicarijos įmonė minėtų paslaugų teikimui yra pasirinkusi taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir registruojasi Lietuvoje. Kadangi, suteikusi kitų valstybių narių fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims elektronines paslaugas, ji išrašė PVM sąskaitas faktūras pagal savo šalies teisės aktus, tai išrašyti PVM sąskaitų faktūrų, laikantis PVM įstatyme nustatytų reikalavimų, nebereikia.

4.2. PVM įstatymo XII skyriaus septintojo skirsnio nuostatos taikomos nuotolinei prekybai iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurios importuojamos siuntose, kurių savoji (pačių prekių) vertė neviršija 150 eurų, išskyrus akcizais apmokestinamas prekes.

Todėl, jeigu apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje įsiregistravęs taikyti importuojamų prekių schemą, importuojamas mažose siuntose prekes, kurių vertė neviršija 150 eurų, tiekia Europos Sąjungos valstybių narių fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, PVM sąskaitų faktūrų pagal PVM įstatymo nuostatas jis neprivalo išrašyti, tačiau tik tuo atveju, jeigu PVM sąskaitos faktūros buvo išrašytos pagal apmokestinamojo asmens valstybės teisės aktus.

1 pavyzdys

Šveicarijos įmonė per savo elektroninę prekyvietę vykdo nuotolinę prekybą importuojamomis mažos vertės prekėmis, esančiomis trečiųjų valstybių teritorijose, fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims Lietuvoje. Prekių gabenimą į Lietuvą vykdo pati Šveicarijos įmonė arba prekės gabenamos jos vardu. Šveicarijos įmonė yra įsiregistravusi importuojamų prekių schemoje Lietuvoje. Prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva, o importo PVM neskaiciuojamas. Jeigu Šveicarijos įmonė fiziniams asmenims PVM sąskaitų faktūrų pagal savo šalies teisės aktus neišrašė, tai PVM sąskaitas faktūras privalo išrašyti, laikantis PVM įstatyme nustatytų reikalavimų. Tokios PVM sąskaitos faktūros turi atitikti PVM įstatymo 80 straipsnyje nustatytus reikalavimus, tačiau

jose turi būti nurodytas pirkėjo šalies PVM tarifas. Minėtų PVM sąskaitų faktūrų duomenys į i. SAF (i. MAS Elektroninis sąskaitų faktūrų posistemis, per kurį teikiami registrų duomenys, teikiamos e. paslaugos) neįtraukiami.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė „A“ per elektroninę prekyvietę „B“ Vokietijoje vykdo nuotolinę prekybą importuojamomis mažos vertės prekėmis, esančiomis trečiųjų valstybių teritorijose, fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims Lietuvoje. Prekių gabenimą į Lietuvą vykdo pati Lietuvos įmonė arba prekės gabenamos jos vardu. Elektroninė prekyvietė „B“ yra pasirinkusi taikyti importuojamų prekių schemą ir registruojasi Lietuvoje. Prekių tiekimas elektroninei prekyvieteii yra ne PVM objektas Lietuvoje, o prekių tiekimo vieta fiziniam asmeniui yra laikoma Lietuva (importo PVM neskaičiuojamas). Kadangi fiziniams asmenims elektroninė prekyvietė „B“ išrašė PVM sąskaitas faktūras pagal savo šalies teisės aktus, tai PVM sąskaitų faktūrų, laikantis PVM įstatyme nustatytų reikalavimų, išrašyti nebereikia.

5. Atkreipiame dėmesį, kad apmokestinamieji asmenys, kurie pasirinkę taikyti specialią schemą ir Lietuvoje registruoti PVM mokėtojai, privalo tvarkyti prekių ir (arba) paslaugų apskaitą, kaip nustatyta Tarybos Įgyvendinimo reglamento (ES) 2019/2026 2019 m. lapkričio 21 d., kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo naudojant elektronines sąsajas ir specialių schemų, skirtų apmokestinamiesiems asmenims, teikiantiems paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms nuotolinę prekybą prekėmis ir tam tikromis šalies viduje tiekiamomis prekėmis, 63c straipsnyje. Plačiau žr. PVM įstatymo 115⁴, 115⁹, 115¹⁴ straipsnių komentarus.

(PVMĮ 78¹ str. 5 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-23 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-40740).

79 straipsnis. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimas PVM sąskaita faktūra

1. Įvykusį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą apmokestinamasis asmuo (išskyrus Lietuvos Respublikos apmokestinamąjį asmenį, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, nebent jis yra įsiregistravęs PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnį) privalo įforminti PVM sąskaita faktūra arba užtikrinti, kad įvykusį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą jo vardu įformintų šių prekių ar paslaugų pirkėjas arba trečiasis asmuo. PVM sąskaita faktūra išrašoma įforminant:

1) prekių tiekimą arba paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo (jeigu teikiamos šio Įstatymo 27 ir 28 straipsniuose nurodytos draudimo ir finansinės paslaugos, PVM sąskaita faktūra išrašoma tik tais atvejais, jeigu draudimo ir finansinės paslaugas šalies teritorijoje teikia Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje). Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais PVM sąskaita faktūra gali būti neišrašoma, kai tiekiamos (teikiamos) PVM neapmokestinamos ar 0 procentų PVM tarifu apmokestinamos prekės (paslaugos);

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 30 dalies nuostatas, PVM sąskaita faktūra laikoma PVM įstatyme nustatytus privalomus reikalavimus atitinkantis dokumentas, kuriuo įforminamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, taip pat avanso sumokėjimas.

Vadinasi, tai gali būti bet kokio formato dokumentas, tačiau svarbu, kad jame būtų nurodyta privaloma PVM sąskaitai faktūrai informacija ir įforminta faktiškai įvykusi ūkinė operacija.

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitos faktūros pavadinimas „PVM sąskaita faktūra“ nėra privaloma informacija. Todėl PVM sąskaitos faktūros pavadinimo neįrašymas neturi įtakos PVM sąskaitos faktūros duomenų įtraukimui į apskaitą, pirkėjo PVM atskaitai, PVM grąžinimui iš biudžeto ir kt.

Pavyzdžiui, jeigu elektroniniame kvite yra visa privaloma PVM sąskaitai faktūrai informacija, toks kvitas laikomas PVM sąskaita faktūra. Plačiau žiūrėti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2024 m. kovo 29 d. [įsakymą Nr. VA-33](#) „Dėl Elektroninio kvito naudojimo taisyklių patvirtinimo“.

2. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą PVM sąskaita faktūra privalo įforminti apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje įsiregistravęs PVM mokėtoju.

PVM mokėtojas - asmuo, kuriam pagal PVM įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo ūkininkams schemas tikslais.

3. Asmenys, kurie PVM įstatymo požiūriu nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis (pvz., biudžetinės įstaigos ta apimtimi, kiek tai susiję su jų valstybės ir savivaldybių veikla), neprivalo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo atveju išrašyti PVM sąskaitos faktūros.

4. Lietuvos Respublikos apmokestinamiesiems asmenims, kurie taiko smulkiojo verslo schemą (toliau - SVS) Lietuvoje ir nėra įsiregistravę PVM mokėtojais, kitaip tariant, ne PVM mokėtojams, nėra prievolės išrašyti PVM sąskaitų faktūrų.

Tačiau, jeigu apmokestinamieji asmenys, taikantys SVS Lietuvoje, yra įsiregistravę PVM mokėtojais dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir (ar) paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ar paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse (PVM įstatymo 71¹ straipsnis), tokiu atveju jiems atsiranda prievolė išrašyti PVM sąskaitas faktūras.

Prievolė išrašyti PVM sąskaitas faktūras Lietuvoje taip pat yra ir apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems kitose valstybėse narėse ir taikantiems SVS Lietuvoje. Apie informaciją, kuri privalo būti nurodyta minėtų asmenų išrašytose PVM sąskaitose faktūrose žr. PVM įstatymo 80 straipsnio komentare.

5. Pagal Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ nuostatas, tais atvejais, kai gyventojai, vykdančys ekonominę veiklą, įskaitant individualią veiklą, privalėjo įsiregistruoti PVM mokėtojais, bet to nepadarė, prekių tiekimą arba paslaugų teikimą privalo įforminti sąskaita faktūra, jeigu būtų privalėję išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, įsiregistravę PVM mokėtojais.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, vykdo ekonominę veiklą, 2025 m. gegužės mėn. parduoda gėles juridiniams asmenims. Per praėjusius kalendorinius metus fizinio asmens atlygis už gėlių pardavimą Lietuvoje viršijo PVM mokėtojų registravimui nustatytą 45 000 Eur sumą ir jam atsirado prievolė registruotis

PVM mokėtoju. Kadangi fizinis asmuo laiku neįsiregistravo PVM mokėtoju, tai gėlių pardavimą jis privalo įforminti sąskaita faktūra ir joje išskirti PVM.

6. PVM sąskaita faktūra išrašoma, neatsižvelgiant į tai, ar prekės arba paslaugos apmokestinamos PVM, ar ne, ar PVM mokėtojo patiektos prekės arba suteiktos paslaugos pagal PVM įstatymą nėra PVM objektas Lietuvoje.

7. PVM sąskaita faktūra išrašoma, įforminant prekių tiekimą arba paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

8. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 2 dalies nuostatas, apmokestinamasis asmuo – tai Lietuvos Respublikos arba užsienio valstybės apmokestinamasis asmuo.

Lietuvos Respublikos apmokestinamaisiais asmenimis gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai ekonominę veiklą vykdančys asmenys bei juridinio asmens statuso neturintys Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.

Užsienio valstybės apmokestinamasis asmuo - tai bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias:

8.1. užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba

8.2. bet kuris kitas užsienio valstybėje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba

8.3. fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

Vadinasi, PVM sąskaita faktūra turi būti išrašoma tiek Lietuvos, tiek kitos ES valstybės narės (Lenkijos, Estijos ir pan.), tiek trečiosios valstybės (Norvegijos, Šveicarijos, Albanijos ir pan.) aukščiau nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat juridiniams asmenims, nesantiems apmokestinamaisiais asmenimis.

9. Apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai ir ne PVM mokėtojai) (toliau – apmokestinamieji asmenys) pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso LI skyriaus „Jungtinė veikla (partnerystė)“ nuostatas gali sudaryti jungtinės veiklos (partnerystės) sutartis. Du ar daugiau asmenų (partnerių), kooperuodami savo turtą, darbą ar žinias, įsipareigoja veikti bendrai tam tikram tikslui, neprieštaraujančiam įstatymui, arba tam tikrai veiklai.

Todėl praktikoje jungtinės veiklos (partnerystės) pagrindu veikiantys apmokestinamieji asmenys bendrai įsigytas prekes (paslaugas) gali įforminti vieno PVM mokėtojo vardu, kuris turi teisę atskaityti pirkimo PVM. Tokiu atveju apmokestinamieji asmenys, veikiantys partnerystės pagrindais, išlaidas, susijusias su prekių ar paslaugų įsigijimu, PVM apskaičiavimo tikslais gali paskirstyti įvairiais būdais, pavyzdžiui:

1) veikdami kaip neatsiskleidę tarpininkai, perparduoti įsigytų prekių (paslaugų) dalį savo partneriams. Tokiu atveju PVM mokėtojas savo partneriams turi išrašyti perparduotų prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras, kuriose nuo PVM apmokestinamųjų prekių (paslaugų) turi apskaičiuoti ir išskirti PVM sumą, taikydamas PVM įstatyme nustatytus PVM tarifus;

2) partneriai tam asmeniui (kuris patyrė šias išlaidas ir kurio vardu išrašyta PVM sąskaita faktūra) gali kompensuoti jiems tenkančių išlaidų dalį. Tokiai kompensacijai gauti PVM mokėtojas (kurio vardu išrašyta PVM sąskaita faktūra ar sąskaita faktūra) partneriams turi išrašyti laisvos formos apskaitos dokumentą, turintį privalomą [Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatyme](#) (toliau – FAĮ) nustatytą informaciją. Į išrašytame apskaitos dokumente nurodytą kompensuojamų išlaidų, patirtų įsigyjant partneriams skirtas prekes (paslaugas) iš PVM mokėtojų su PVM, sumą turi įeiti ir minėta pirkimo PVM suma, kuri negali būti atskirai išskirta iš kompensuojamos sumos.

Ūkininkas, PVM mokėtojas, kartu su partneriu verčiasi žemės ūkio veikla ir miškininkystę pagal sudarytą jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį. Ūkininkas kartu su partneriu iš ES struktūrinių fondų gavo finansinę paramą ir įsigijo traktorių. Tokiu atveju traktoriaus įsigijimo PVM sąskaita faktūra išrašoma ūkininko PVM mokėtojo vardu.

2 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, kartu su partneriu, PVM mokėtoju, verčiasi gyvulininkystę (bendrai augina gyvulius ir juos parduoda) pagal sudarytą jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį. Tarkime, ūkininkas kartu su partneriu įsigyja 20 tonų kombinuoto pašaro gyvuliams šerti. Tokio pašaro įsigijimo PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma vieno ūkininko vardu, o šis (kaip neatsiskleidęs tarpininkas) dalį minėto pašaro (pvz., 10 tonų) gali perparduoti savo partneriui.

3 pavyzdys

A bendrovė, PVM mokėtoja, ir partneris, ne PVM mokėtojas, sudarę jungtinės veiklos sutartį bendram projektui vykdyti, įsigijo prekių už 36 300 Eur (su PVM). Prekių tiekėjas PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo prekių apmokestinamosios vertės, 30 000 Eur, apskaičiavo 6 300 Eur PVM (taikant 21 proc. PVM tarifą), išrašė A bendrovei. Partneris jam tenkančią išlaidų dalį (15 000 + 3 150 PVM) nusprendė kompensuoti A bendrovei. Bendrovė tam tikslui savo partneriui išrašė laisvos formos apskaitos dokumentą ir, be kitos privalomos informacijos, nustatytos [FAI](#), jame įrašė partnerio kompensuojamą sumą 18 150 Eur (įskaitant PVM).

Atkreipiame dėmesį, kad partnerystės pagrindais veikiantiems advokatams ir notarams, dirbantiems pagal bendros veiklos sutartį notarų biure, vadovaujantis Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. [įsakymu Nr. 1K-207](#) „Dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklių patvirtinimo“, nuostatomis, gali būti išrašoma viena PVM sąskaita faktūra.

10. Pažymėtina, kad tik pinigams priimti yra naudojamas pinigų priėmimo kvitas (apskaitos dokumentas, kuris nustatytais atvejais išduodamas, pardavus prekę arba suteikus paslaugą) ar kitas vietoj jo naudojamas apskaitos dokumentas; kompensacijai (subsidiškai) įforminti - laisvos formos apskaitos dokumentas, turintis [FAI](#) nustatytą privalomą informaciją.

1 pavyzdys

Autobusų parkui vietinio susisiekimo maršrutų tarifus patvirtina savivaldybė. Be to, savivaldybė su autobusų parku yra sudariusi sutartis, kuriose autobusų parkas įsipareigoja vežti keleivius savivaldybės nustatytais maršrutais, o savivaldybė - padengti nuostolius, susidariusius dėl mažo keleivių kiekio. Mėnesiui pasibaigus, autobusų parkas savivaldybei pateikia ataskaitą apie faktiškai patirtas išlaidas ir gautas pajamas iš vietinio susisiekimo maršrutų. Nuostoliams padengti savivaldybė autobusų parkui skiria kompensaciją (subsidią).

Kadangi savivaldybės subsidijos mokėjimas autobusų parkui nėra susijęs su paslaugų teikimu, vadinasi, jis nėra atlygis už autobuso parko teikiamas keleivių vežimo paslaugas ir tokiam mokėjimui įforminti autobusų parkas savivaldybei negali išrašyti PVM sąskaitos faktūros. Patirtų išlaidų kompensacijai įforminti gali būti naudojamas laisvos formos ar kitas apskaitos dokumentas, kurį savivaldybei išrašo autobusų parkas.

2 pavyzdys

Bendrovė vaistų gamintoja Lietuvoje platina receptinius vaistus. Bendrovė minėtus vaistus parduoda vaistų didmeninio platinimo įmonėms ir joms išrašo vaistų pardavimo PVM sąskaitas faktūras. Vaistų didmeninio platinimo įmonės savo ruožtu minėtus vaistus parduoda vaistinėms, kuriose receptinius vaistus įsigyja pacientai. Tarkime, pacientams šie vaistai yra kompensuojami 100 proc., todėl vaistinei už parduotus minėtus vaistus sumoka ne pirkėjai (pacientai), o Valstybinė ligonių kasa prie Sveikatos apsaugos ministerijos (toliau - VLK). Atsižvelgiant į tai, kad VLK vaistų neįsigyja, o tik apmoka už pacientų nemokamai iš vaistinės įsigyjamus vaistus, todėl vaistinės VLK turi išrašyti ne PVM sąskaitas faktūras, o laisvos formos apskaitos dokumentus ir juose, be kitos [FAI](#) nustatytos informacijos, turi nurodyti kompensuojamąją sumą (įskaitant PVM).

11. PVM sąskaitoje faktūroje pagal poreikį gali būti nurodoma papildoma informacija, pvz., užstato suma už daugkartinę tarą, parašas ir kt.

Pavyzdys

Bendrovė, alaus gamintoja, gamina ir importuoja alų, supilstytą į 0,25 l – 0,5 l talpos daugkartinę pakuotę - stiklinius butelius. Bendrovė nuolat tiekia alų mažmeninės prekybos įmonėms ir, vadovaudamasi [Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymo](#) nuostatomis, buteliams taiko užstato sistemą.

Kadangi bendrovė buteliams taiko užstato sistemą, tai ji, skaičiuodama tiekiamo alaus pardavimo PVM, į alaus apmokestinamąją vertę butelių vertės netraukia. Tačiau alaus PVM sąskaitose faktūrose, išrašytose mažmeninės prekybos įmonėms, atskira eilute nurodo, kokią užstato sumą už daugkartinę pakuotę mažmeninės prekybos įmonės turi sumokėti bendrovei.

Kadangi PVM tikslais minėtas užstatas nėra laikomas PVM objektu, todėl PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas tik kaip papildoma informacija.

12. Praktikoje taip pat pasitaiko atvejų, kai iš PVM mokėtojų išregistruotas asmuo patiektas prekes arba suteiktas paslaugas pirkėjui įformina PVM sąskaita faktūra. Ar gali toks asmuo išrašyti PVM sąskaitas faktūras?

PVM sąskaitas faktūras iš PVM mokėtojų išregistruotas asmuo gali išrašyti tik įvertinus išrašomų PVM sąskaitų faktūrų priežastis (pvz., jeigu PVM sąskaita faktūra išrašoma už ankstesnį laikotarpį, kai pirkėjas prekių tiekimo arba paslaugų teikimo metu buvo įsiregistravęs PVM mokėtoju).

1 pavyzdys

Bendrovė Y, PVM mokėtoja, 2025-01-15 bendrovei X suteikė automobilio remonto paslaugas, tačiau per klaidą PVM sąskaitos faktūros neišrašė ir PVM deklaracijoje nedeklaravo pardavimo PVM. 2025-03-20 bendrovė Y buvo išregistruota iš PVM mokėtojų.

Ar gali bendrovė Y, jau nebebūdama PVM mokėtoja, 2025 m. kovo mėnesį išrašyti bendrovei X už 2025-01-15 suteiktas automobilio remonto paslaugas PVM sąskaitą faktūrą?

Įvertinus tai, kad bendrovė Y paslaugų suteikimo laikotarpiu buvo PVM mokėtoja, ji gali bendrovei X išrašyti PVM sąskaitą faktūrą už sausio mėnesį suteiktas paslaugas ir deklaruoti šių paslaugų pardavimo PVM, pateikiant patikslintą sausio mėnesio PVM deklaraciją. Už praėjusį laikotarpį išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje, be kitos privalomos PVM sąskaitai faktūrai informacijos, turi būti nurodytas minėtų paslaugų suteikimo metu bendrovės Y buvęs PVM mokėtojo kodas, automobilio remonto paslaugų suteikimo data bei išskirtas PVM. Kadangi bendrovė Y PVM sąskaitą faktūrą išrašė jau nebūdama PVM mokėtoja, tai minėtos PVM sąskaitos faktūros duomenų teikti į Išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą (i. SAF) nereikia. Tuo tarpu

bendrovė X gautos PVM sąskaitos faktūros duomenis turi įtraukti į Gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą (i. SAF), nurodant [PVM klasifikatoriaus](#) mokesčio kodą PVM1.

2 pavyzdys

Bendrovė A nuo 2025 m. vasario 1 d. buvo išregistruota iš PVM mokėtojų, tačiau prekių pirkėjams ir toliau rašė PVM sąskaitas faktūras ir jose išskirdavo PVM.

Ar galėjo bendrovė, nebūdama PVM mokėtoja, už einamuosius laikotarpius išrašyti PVM sąskaitas faktūras?

Pagal PVM įstatymo nuostatas, prekių tiekimą ar paslaugų teikimą įforminti PVM sąskaita faktūra gali tik PVM mokėtojai, įsiregistravę apmokestinamieji asmenys. Todėl asmuo, nebūdamas PVM mokėtoju, PVM sąskaitos faktūros išrašyti neturi.

Kadangi bendrovė A, nebūdama PVM mokėtoja, prekių tiekimą įformindavo PVM sąskaitomis faktūromis ir išskirdavo PVM, tai jei neišrašys kreditinių PVM sąskaitų faktūrų, tuomet, vadovaujantis PVM įstatymo 71 straipsnio 6 dalies nuostatomis, privalės taip PVM sąskaitose faktūrose išskirtą PVM sumą sumokėti į biudžetą. Pagal PVM įstatymo 92 straipsnio 5 dalies nuostatas, šios iš pirkėjo paimitos sumos turi būti sumokėtos ne vėliau kaip per 10 dienų nuo apskaitos dokumento, kuriame nepagrįstai išskirtas PVM, išrašymo. Kadangi bendrovė A PVM sąskaitas faktūras išrašė jau nebūdama PVM mokėtoja, tai minėtų PVM sąskaitų faktūrų duomenys į Išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą (i. SAF) neteikiami. Pirkėjas, PVM mokėtojas, jam išrašytos PVM sąskaitos faktūros duomenis turi teikti į Gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą (i. SAF), nurodant [PVM klasifikatoriaus](#) mokesčio kodą PVM1.

13. Tuo atveju, jeigu teikiamos PVM įstatymo 27 ir 28 straipsniuose nurodytos draudimo ir finansinės paslaugos, PVM sąskaita faktūra išrašoma tik tais atvejais, jeigu draudimo ir finansinės paslaugos teikiamos šalies teritorijoje ir jas teikia Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje.

Vadinasi, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje (Lietuvoje įsiregistravęs PVM mokėtoju), suteikęs draudimo ir / arba finansines paslaugas Lietuvoje įsikūrusiems apmokestinamiesiems arba juridiniams neapmokestinamiesiems asmenims, taip pat kitoje valstybėje narėje įsikūrusiems juridiniams neapmokestinamiesiems asmenims (ir Lietuva yra šių paslaugų suteikimo valstybė), privalo jiems išrašyti PVM sąskaitas faktūras.

1 pavyzdys

Lietuvos draudimo įmonė „X“, PVM mokėtoja, turinti Draudimo priežiūros komisijos licenciją gyvybės draudimo veiklai, taip pat sudaro ne gyvybės draudimo šakai priskiriamas draudimo nuo nelaimingų atsitikimų ir draudimo ligos atveju sutartis. Šios įmonės teikiamos draudimo (tiek gyvybės, tiek ne gyvybės draudimo) paslaugos PVM neapmokestinamos. Draudimo įmonė „X“, suteikusi draudimo paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo nuostatas laikomos suteiktomis Lietuvoje, turi išrašyti PVM sąskaitas faktūras.

2 pavyzdys

Užsienio įmonės padalinys, esantis Lietuvos teritorijoje, PVM mokėtojas (toliau – įmonė A), įmonei B, PVM mokėtojai, įsikūrusiai Lietuvoje, vieneriems metams suteikė paskolą su 5 proc. metinėmis palūkanomis. Šiuo atveju įmonė A gautos palūkanos PVM neapmokestinamos. Įmonė A, įformindama įmonei B suteiktą paslaugą, turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą.

3 pavyzdys

Lietuvos draudimo kompanija, PVM mokėtoja, draudimu nuo nelaimingų atsitikimų apdraudė Latvijoje esančios įmonės, PVM mokėtojos, darbuotojus. Šios draudimo kompanijos teikiamos draudimo paslaugos PVM neapmokestinamos. Kadangi draudimo paslaugos yra suteiktos Latvijos įmonei, tai jos nėra PVM objektas Lietuvoje ir PVM sąskaita faktūra Latvijos įmonei neišrašoma.

14. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę tam tikrais nustatytais atvejais atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo prievolės įforminti PVM sąskaitomis faktūromis neapmokestinamą ar 0 proc. apmokestinamą prekių tiekimą (paslaugų teikimą).

Šiuo metu tokių atvejų nenustatyta.

2) prekių tiekimą pagal šio Įstatymo 12 straipsnio 3 dalies 1 punktą, išskyrus atvejus, kai apmokestinamasis asmuo taiko šio Įstatymo XII skyriaus šeštajame skirsnyje nurodytą specialią schemą;

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 12 straipsnio 3 dalies 1 punkto nuostatas, vykdant ES vidaus nuotolinę prekybą prekėmis, prekių tiekimas laikomas įvykusių šalies teritorijoje (Lietuvoje), kai jos yra šalies teritorijoje (Lietuvoje) tuo momentu, kai baigiasi šių prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui. Šiuo atveju prekių tiekimai apmokestinami standartiniu 21 proc. (arba lengvatiniu, jei toks nustatytas) PVM tarifu ir įforminami PVM sąskaitomis faktūromis.

2. Kai tiekiamos prekės, kurioms taikoma PVM įstatymo XII skyriaus šeštajame skirsnyje nustatyta speciali Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema (OSS ES schema) ir toks prekių tiekimas yra laikomas įvykusių ne šalies teritorijoje, PVM sąskaitos faktūros neišrašomos, o tokie prekių tiekimai deklaruojami OSS ES schemas PVM deklaracijose. Jeigu tokie sandoriai vis dėlto yra įforminami išrašant PVM sąskaitas faktūras, jų duomenys į Išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą (i. SAF) neteikiami (žr. PVM įstatymo 78¹ straipsnio 5 dalies komentarą).

3) prekių tiekimą, kuriam pagal šio Įstatymo 49 straipsnį taikomas 0 procentų PVM tarifas.

Komentaras

1. PVM sąskaita faktūra taip pat įforminamas prekių, kurias apmokestinant pagal PVM įstatymo 49 straipsnį, taikomas 0 proc. PVM tarifas, tiekimas. Minėtame straipsnyje nurodytais atvejais 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tada, kai Lietuvos PVM mokėtojas prekes tiekia kitoje ES valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir nesvarbu, kas tiekiamas prekes gabena: prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis. PVM mokėtojas, tiekdamas į kitas ES valstybes prekes, 0 proc. PVM tarifą gali taikyti, jeigu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodo kitos ES valstybės pirkėjo PVM mokėtojo kodą ir turi įrodymų, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę, taip pat prekių tiekimas deklaruotas Prekių ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitoje (FR0564 forma). Plačiau apie atvejus, kuriais į kitą ES valstybę narę tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą (žr. PVM įstatymo 49 straipsnio komentarą).

2. PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta:

1) nedelsiant patiekus prekes ar suteikus paslaugas, tačiau teikiant ilgalaikes paslaugas (t. y. paslaugas, kurios teikiamos tam tikrą tęstinį laikotarpį (telekomunikacijų, nuomos ar kt.), taip pat ilgą laiką tiekiant elektros energiją, dujas, šilumos ir kitų rūšių energiją, PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos;

2) ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 15 dienos tais atvejais, kai vykdomas prekių į kitą valstybę narę tiekimas, kuriam taikomos šio Įstatymo VI skyriaus nuostatos arba iš esmės joms tolygios kitos valstybės narės teisės aktų nuostatos, arba teikiamos paslaugos, už kurias prievolė PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio nuostatas arba joms tolygios kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas, atitinkamai šalies teritorijoje ar kitoje valstybėje narėje apskaičiuoti ir sumokėti tenka jų pirkėjui (arba tektų jų pirkėjui, jeigu prekės nebūtų neapmokestinamos PVM ar apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą). Už šiame punkte nurodytas prekes, tiekiamas ilgiau negu vieną kalendorinį mėnesį, PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, 15 dienos. Už šiame punkte nurodytas ilgalaikes paslaugas PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos, 15 dienos.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo straipsnio nuostatas, PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta nedelsiant, po prekių patiekimo arba paslaugų suteikimo fakto, išskyrus atvejus, kai teikiamos ilgalaikės paslaugos ar ilgalaikį laikotarpį tiekiamos prekės (pvz., elektra, vanduo, dujos ir kt.).

Ar PVM sąskaita faktūra išrašyta nedelsiant, t. y., per trumpiausią terminą, per kurį įmanoma tai padaryti, turi nuspręsti pats ūkio subjektas, atsižvelgdamas į protingumo principus, bei įvertinęs kiekvieną konkrečią situaciją ar konkretų atvejį, veiklos specifiką ir kitus objektyvius veiksnius.

Atsižvelgiant į PVM mokėtojo veiklos specifiką, PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma ir vėliau. Tai gali būti tokie atvejai, kai PVM mokėtojas už užsienio valstybėje suteiktos paslaugos PVM sąskaitą faktūrą gali išrašyti tik tada, kai iš užsienio valstybės duomenis apie ten suteiktas paslaugas (pvz., kelionės bilietų pardavimą ir pan.) gauna, pvz., ne anksčiau kaip trečią mėnesį po paslaugos suteikimo ir / ar pan.

Jeigu yra parduodamas didelis prekių kiekis (pvz., medienos), kuris pirkėjui yra gabenamas keliomis transporto priemonėmis ir yra išrašyti keli važtaraščiai (krovinio vežimo sutartį patvirtinantys apskaitos dokumentai), tai PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma, nuvežus pirkėjams visą parduodamų prekių kiekį ir joje, kaip papildoma informacija, gali būti nurodyti ir važtaraščiai.

2. Jeigu prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktas įforminamas ne PVM sąskaita faktūra, o kasos aparato kvitu, tai PVM sąskaita faktūra išrašoma tik pirkėjui pareikalavus.

Pažymėtina, kad jeigu prekes arba paslaugas įsigyja juridinis asmuo ar bet koks kitas apmokestinamasis asmuo ir jis pageidauja gauti to sandorio PVM sąskaitą faktūrą, jis privalo nedelsdamas, po įvykusio prekių tiekimo arba paslaugų teikimo fakto, pareikalauti tokios PVM sąskaitos faktūros.

Jeigu prekių arba paslaugų pirkėjas dėl PVM sąskaitos faktūros išrašymo kreipiasi, pvz., ne tą pačią dieną, kada išduotas kasos aparato kvitas, o vėliau (per protingą terminą), tai PVM sąskaita

faktūra išrašoma tos dienos data, kurią pirkėjas kreipiasi, ir joje, be kitos PVM sąskaitai faktūrai privalomos informacijos, įrašomi išduoto kasos aparato kvito unikalus kasos aparato numeris, kasos kvito eilės numeris bei išdavimo data.

3. Ilgalaikių paslaugų (t. y. paslaugų, kurios teikiamos tam tikrą tęstinį laikotarpį, pvz., telekomunikacijų, nuomos ar pan.) teikimo, taip pat ilgalaikio elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos tiekimo atvejais gali būti išrašoma visų per mėnesį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių PVM sąskaita faktūra ne vėliau kaip iki 10 dienos kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės.

4. Šiame straipsnyje yra nustatyta, kokių per visą mėnesį patiektų prekių PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma, tai elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos. Šis prekių sąrašas yra baigtinis. Tuo tarpu teikiamų ilgalaikių paslaugų sąrašas nėra baigtinis. Nustatant, ar paslaugos teikiamos tęstinį laikotarpį, turi būti vertinamos paslaugų teikėjo ir kliento sudarytos sutartys. Jeigu iš tokių sutarčių galima spręsti, kad paslaugos yra teikiamos tęstinį laikotarpį (t. y., jei paslaugas numatoma teikti atitinkamą nustatytą laikotarpį), tokiu atveju paslaugų teikėjas gali išrašyti vieną per mėnesį klientui suteiktų paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Pavyzdžiui, jeigu įmonė savo leidinyje pagal sutartį tęstinį laikotarpį suteikia ūkio subjektui plotą reklamai, tai įmonė tokiam ūkio subjektui gali išrašyti vieną per mėnesį suteiktų reklamos paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Tokia PVM sąskaita faktūra turi būti išrašoma iki 10 dienos kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos minėtos paslaugos.

5. Tuo atveju, jeigu prekių tiekimas arba paslaugų teikimas vyksta tarp ES valstybių narių, PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės (įskaitant ilgiau negu vieną kalendorinį mėnesį tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas), 15 dienos.

Aukščiau paminėtos nuostatos taikomos tokiais atvejais:

a) kai į kitą valstybę narę tiekiamos prekės, kurių tiekimui taikomas 0 proc. PVM tarifas (PVM įstatymo VI skyriaus nuostatos arba iš esmės joms tolygios kitos valstybės narės teisės aktų nuostatos);

b) arba kai teikiamos paslaugos, už kurias prievolė PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatas arba joms tolygias kitų valstybių narių nuostatas atitinkamai šalies teritorijoje arba kitoje valstybėje narėje apskaičiuoti ir sumokėti tenka jų pirkėjui (arba tektų jų pirkėjui, jeigu prekės nebūtų neapmokestinamos PVM ar apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą).

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, iš Vokietijos įmonės įsigyja teisinės paslaugas. Lietuvos įmonės įsigyjamų teisinių paslaugų suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas - Lietuva. Lietuvos įmonė privalo apskaičiuoti paslaugų pardavimo PVM. Šalių susitarimu Lietuvos įmonė išsirašo PVM sąskaitas faktūras ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos, 15 dienos. Apie šalių susitarimą dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo žr. šio straipsnio 8 dalies komentare.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, su Latvijos įmone (kuri yra PVM mokėtoja Latvijoje) sudaro ilgalaikę 5 metų statybinių medžiagų tiekimo sutartį, pagal kurią Lietuvos įmonė nuo 2025 metų kas mėnesį Latvijos įmonei ties statybines medžiagas. Atsižvelgdama į tai, kad tai yra ilgalaikių prekių tiekimas į kitą valstybę narę, Lietuvos įmonė Latvijos įmonei PVM sąskaitas faktūras privalės išrašyti ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, 15 dienos.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, teikia ilgalaikes prekių vežimo paslaugas Estijos įmonei maršrutu Vilnius-Talinas. Kadangi prekių vežimo paslaugos pirkėjas yra Estijos apmokestinamasis asmuo, tai jam yra prievolė apskaičiuoti prekių vežimo paslaugų (kurių vieta pagal nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatomis - Estija) pardavimo PVM.

Lietuvos įmonė Estijos įmonei už ilgalaikes vežimo paslaugas PVM sąskaitas faktūras privalės išrašyti ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos, 15 dienas.

3. Lietuvos Respublikos PVM mokėtojai, PVM mokėtojai, taikantys smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, taip pat apmokestinamieji asmenys, įsisteigę kitoje valstybėje narėje ir taikantys smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, PVM sąskaita faktūra privalo įforminti ir prekių tiekimą ar paslaugų teikimą fiziniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, jeigu prekių tiekimas ar paslaugų teikimas įvyko šalies teritorijoje, išskyrus Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytus atvejus.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos PVM mokėtojai, PVM mokėtojai, taikantys SVS Lietuvoje, taip pat apmokestinamieji asmenys, įsisteigę kitoje valstybėje narėje ir taikantys SVS Lietuvoje PVM sąskaita faktūra privalo įforminti ir prekių tiekimą ar paslaugų teikimą fiziniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (fiziniams asmenims, nevykdantiems ekonominės veiklos, t. y. gyventojams), išskyrus Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytus atvejus.

2. Atvejai, kada fiziniam asmeniui, kuris pagal PVM įstatymą nėra apmokestinamasis asmuo (išskyrus atvejus, kai į kitą ES valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės) PVM sąskaita faktūra neišrašoma, yra nurodyti Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“, 19 punkte. Pagal šio punkto nuostatas PVM sąskaita faktūra minėtam fiziniam asmeniui, gali būti neišrašoma:

2.1. kai išduodamas kasos aparato kvitas arba, vadovaujantis Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 13 d. [nutarimu Nr. 1283](#) „Dėl kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, nereikalaujama naudoti kasos aparatų;

2.2. kai draudimo paslaugoms įforminti naudojamas draudimo liudijimas, kuriame nurodoma Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatyme nustatyta apskaitos dokumento privaloma informacija ir kuris atitinka Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo nuostatas;

2.3. kai teikiant PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytas paslaugas naudojami apskaitos dokumentai, kuriuose nurodyta [FAI](#) nustatyta apskaitos dokumento privaloma informacija, o jeigu vertybinių popierių viešąją apyvartą reglamentuojantys teisės aktai nustato kitus reikalavimus, – apskaitos dokumentai, atitinkantys šiuos reikalavimus;

2.4. kai teikiamos [FAI](#) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytos paslaugos. Šio straipsnio 2 dalyje nurodytomis nuolatinio pobūdžio paslaugomis laikytinos paslaugos, kai pagal paslaugų teikimo sutartį paslaugos teikiamos ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį. Elektros energijos, dujų, šilumos, vėsumos

ir kitų rūšių energijos tiekimas finansinėje apskaitoje registruojamas kaip suteiktos / gautos energijos tiekimo paslaugos, t. y. suteiktų paslaugų pajamos / gautų paslaugų sąnaudos. Todėl čia įvardytos paslaugos turėtų būti suprantamos kaip finansinėje apskaitoje, t. y., apimti ir energijos, dujų, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energijos tiekimą, kurios pagal PVM įstatymą laikomos prekėmis;

2.5. kai prekės tiekiamos (paslaugos teikiamos) per prekybos (paslaugų teikimo) automatų, atitinkančius prekybos (paslaugų) automatams Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytus techninius, naudojimo ir gautų įplaukų apskaitos reikalavimus;

2.6. kai daugiabučių namų butų ir kitų patalpų savininkams teikiamos (teikiamos) daugiabučio namo atnaujinimo (modernizavimo), administravimo, daugiabučių namų dujų sistemų pertvarkymo ir kitos paslaugos (prekės), susijusios su daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) projektu, kurie vykdomi pagal [Lietuvos Respublikos valstybės paramos daugiabučiams namams atnaujinti \(modernizuoti\) įstatymą](#), Valstybės paramos daugiabučiams namams atnaujinti (modernizuoti) teikimo ir daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) projektų įgyvendinimo priežiūros taisyklės, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. gruodžio 16 d. nutarimu Nr. 1725 „Dėl Valstybės paramos daugiabučiams namams atnaujinti (modernizuoti) teikimo ir daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) projektų įgyvendinimo priežiūros taisyklių patvirtinimo ir daugiabučio namo atnaujinimo (modernizavimo) projektui įgyvendinti skirto kaupiamojo įnašo ir (ar) kitų įmokų didžiausios mėnesinės įmokos nustatymo“ (toliau - nutarimas Nr. 1725), ir Lietuvos Respublikos energetikos ministro nustatomas suskystintų naftos dujų balionų daugiabučiuose pakeitimo kitais energijos šaltiniais finansavimo sąlygas, įgyvendinimu;

Nutarimo Nr. 1725 nuostatos taikomos bus iki to laiko, kol daugiabučio namo atnaujinimo (modernizavimo) projektai, kurių paraiškos pateiktos pagal kvietimus teikti paraiškas daugiabučiams namams atnaujinti (modernizuoti), paskelbtus iki 2024 m. rugpjūčio 31 d., bus įgyvendinti. (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2024 m. rugpjūčio 7 d. [nutarimas Nr. 656](#) „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015 m. sausio 7 d. nutarimo Nr. 19 „Dėl Įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos valstybės paramos daugiabučiams namams atnaujinti (modernizuoti) įstatymą“ pakeitimo“).

2.7. kai tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, kurioms taikoma PVM įstatymo XII skyriaus šeštajame skirsnyje nustatyta speciali apmokestinimo schema;

2.8. kai tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, kurioms taikomos PVM įstatymo XII skyriaus penktajame ir septintajame skirsniuose nustatytos specialios apmokestinimo schemas, jeigu sąskaita faktūra arba PVM sąskaita faktūra buvo išrašyta pagal prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo valstybės taisykles.

4. Jeigu bet kuriuo iš šio straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse nurodytų atvejų prieš prekių tiekimą (paslaugų tekimą) gaunamas avansas, dėl kurio gavimo pagal šio Įstatymo 14 straipsnio nuostatas atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM, toks avanso gavimas turi būti įformintas PVM sąskaita faktūra, o pačių prekių tiekimas (paslaugų teikimas) įformintas PVM sąskaita faktūra, kurioje atlygis sumažinamas gautu avansu.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas, jeigu prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sutartyje yra numatyta gauti avansą, t. y. numatyta, kad už prekes (paslaugas) pirkėjas visiškai ar iš dalies sumokės iš anksto, tai prekių (paslaugų) tiekėjui prievolė nuo gauto avanso apskaičiuoti PVM atsiranda, jeigu pagal sutarties sąlygas šios prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos ne

anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos (žr. PVM įstatymo 14 straipsnio 4 dalies komentarą).

Jeigu avansas gaunamas, kai pagal sandorio sąlygas prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti prekių tiekimo arba paslaugų teikimo apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą ir nuo gauto avanso skaičiuoti PVM.

PVM mokėtojas laikomas pasirinkusiu gautą avansą apmokestinti PVM, kai jis avanso gavimą PVM įstatymo 79 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka įformina, išrašydamas PVM sąskaitą faktūrą.

2. Prekių (paslaugų) pardavėjas, gavęs avansą, nuo kurio yra apskaičiuojamas PVM, išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo gautos avanso sumos apskaičiuoja pardavimo PVM ir jį deklaruoja to mokestinio laikotarpio, kurį išrašyta PVM sąskaita faktūra, PVM deklaracijoje.

Tokia avanso suma yra gauta įskaitant PVM, todėl pardavimo PVM nuo gauto avanso yra išskaičiuojamas pagal formulę, nurodytą PVM įstatymo 92 straipsnyje (Mokėtina PVM suma = atlygis x T (PVM tarifas)/(100 % + T).

3. Prekių (paslaugų) pardavėjas, gavęs galutinį atlygį už patiektas prekes (suteiktas paslaugas), turi išrašyti prekių tiekimą (paslaugų teikimą) įforminančią „galutinę“ PVM sąskaitą faktūrą, kurioje turi būti nurodomas skirtumas tarp galutinės kainos ir sumokėto avanso sumos ir nuo likusios dalies (skirtumo) išskaičiuotas PVM.

Jeigu PVM mokėtojas, prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas), avansu gauna visą sandoryje nurodytą atlygio sumą (100 proc.), tai neatsižvelgiant į tai, kad „galutinėje“ PVM sąskaitoje faktūroje nesusidaro sumų skirtumo, prievolė išrašyti „galutinę“ PVM sąskaitą faktūrą išlieka. Tokiu atveju „galutinėje“ PVM sąskaitoje faktūroje nurodomos nulinės (0) sumos.

4. Jeigu avanso suma yra sumokėta per du ar daugiau kartų, tai kiekviena gauta avanso suma įforminama atskira PVM sąskaita faktūra, o prekių tiekimo (paslaugos teikimo) įforminimui išrašoma viena „galutinė“ PVM sąskaita faktūra, kurioje nurodomas „galutinės“ vertės ir visų per kelis kartus gautų avansų sumos skirtumas ir nuo likusios dalies (skirtumo) išskaičiuota PVM suma.

1 pavyzdys

Pagal UAB „X“ (paslaugos pirkėja - užsakovė) ir UAB „Y“ (paslaugos teikėja) 2024-05-09 sudarytą spaudos maketavimo paslaugų sutartį, UAB „Y“ įsipareigojo ne vėliau kaip per 14 mėn. atlikti maketavimo paslaugas už 8 000 Eur (įskaitant PVM) su sąlyga, kad užsakovė sumokės 3 000 Eur (įskaitant PVM) avansą, o suteikusi visas paslaugas, likusią pinigų sumą – 5 000 Eur.

1 variantas

1) UAB „Y“ 2024-05-13 iš užsakovės gavusi 3 000 Eur avansą, jo įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra	
2024-05-13	
Nr. 13 serija Y	
Paslaugos teikėja UAB „Y“	
Paslaugos pirkėja UAB „X“	
Avansas už spaudos maketavimo paslaugas (įskaitant PVM)	3 000 Eur
PVM tarifas	21 proc.

Apmokestinamoji vertė	2 479 Eur
PVM suma	521 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija.

2) UAB „Y“ minėtas paslaugas atlieka, tarkime, 2025-05-08 ir jų įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo skirtumą (įskaitant PVM) tarp galutinės paslaugų kainos (vertės) ir sumokėto avanso sumos (t. y. likusią sumą 5 000 Eur) (8 000 Eur atlygis už darbus – 3 000 Eur sumokėtas avansas) ir apskaičiuotą PVM sumą bei apmokestinamąją vertę:

PVM sąskaita faktūra	
2025-05-08	
Nr. 14 serija YY	
Paslaugos teikėja UAB „Y“	
Paslaugos pirkėja UAB „X“	
Spaudos maketavimo paslaugos	5 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	4 132 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	868 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija. Kaip papildoma informacija „galutinėje“ PVM sąskaitoje faktūroje galėtų būti pateikta nuoroda į avansą įforminusių PVM sąskaitą faktūrą.

2 variantas

Pagal UAB „X“ (paslaugos pirkėja - užsakovė) ir UAB „Y“ (paslaugos teikėja) 2024-05-08 sudarytą spaudos maketavimo paslaugų sutartį, UAB „Y“ įsipareigojo ne vėliau kaip per 15 mėn. atlikti maketavimo paslaugas už 8 000 Eur (įskaitant PVM) su sąlyga, kad užsakovė sumokės 2 000 Eur (įskaitant PVM) avansą, o suteikusi visas paslaugas, likusią pinigų sumą – 6 000 Eur.

1) UAB „Y“ 2024-05-10 iš spaudos maketavimo paslaugų pirkėjos gauna 2 000 Eur (įskaitant PVM) (maketavimo darbų vertė 8 000 Eur (įskaitant PVM)) avansą ir avanso įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra	
2024-05-10	
Nr. 12 serija YY	
Paslaugos teikėja UAB „Y“	
Paslaugos pirkėja UAB „X“	
Avansas už maketavimo paslaugas (įskaitant PVM)	2 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	1 653 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	347 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija.

2) UAB „Y“ minėtas paslaugas atlieka, tarkime, 2025-05-05 ir atliktų paslaugų įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo skirtumą (įskaitant PVM) tarp galutinės paslaugos kainos (vertės) ir sumokėto avanso sumos (t. y. likusią sumą 6 000 Eur) (8 000 Eur atlygis už darbus – 2 000 Eur sumokėtas avansas) ir apskaičiuotą PVM sumą bei apmokestinamąją vertę:

PVM sąskaita faktūra	
2025-05-05	
Nr. 15 serija YYY	
Paslaugos teikėja UAB „Y“	
Paslaugos pirkėja UAB „X“	
Spaudos maketavimo paslaugos	6 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	4 959 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	1 041 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija. Kaip papildoma informacija „galutinėje“ PVM sąskaitoje faktūroje galėtų būti pateikta nuoroda į avansą įforminusių PVM sąskaitą faktūrą.

3 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja (užsakovė), 2024-04-10 su UAB „B“, PVM mokėtoja (prekės pardavėja), sudarė gamybinių įrengimų pirkimo sutartį už 10 000 Eur (įskaitant PVM). Sutartyje numatyta, kad UAB „A“ už įrengimus UAB „B“ sumokės 6 000 Eur (įskaitant PVM) avansą, tačiau per 2 kartus. Kadangi įrengimų perdavimas numatytas per 15 mėnesių nuo sutarties sudarymo, UAB „B“, 2024-05-06 gavusi 1 500 Eur ir 2024-06-12 – 4 500 Eur avansus, jų įforminimui privalo išrašyti 2 atskiras PVM sąskaitas faktūras ir jose nuo gautų avanso sumų išskaičiuoti pardavimo PVM.

1) UAB „B“ 2024-05-06 iš UAB „A“ gauna pirmą 1 500 Eur (įskaitant PVM) avanso sumą ir jos įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra	
2024-05-06	
Nr. 5 serija X	
Prekių tiekėja UAB „B“	
Prekių pirkėja UAB „A“	
Avansas už gamybinius įrengimus	1 500 Eur
Apmokestinamoji vertė	1 240 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	260 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija.

2) UAB „B“ 2024-06-12 iš UAB „A“ gauna antrą 4 500 Eur (įskaitant PVM) avanso sumą ir jos įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra	
2024-06-12	
Nr. 6 serija XX	
Prekių tiekėja UAB „B“	
Prekių pirkėja UAB „A“	
Avansas už gamybinius įrengimus	4 500 Eur
Apmokestinamoji vertė	3 719 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	781 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija.

3) UAB „B“ 2025-05-12 UAB „A“ patiekia gamybinius įrengimus ir jų įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo skirtumą (įskaitant PVM) tarp galutinės vertės ir sumokėtų avansų sumų (t. y., likusią sumą) 4 000 Eur (10 000 Eur atlygis už darbus - (1 500 Eur avansas + 4 500 Eur avansas) ir apskaičiuotą PVM sumą bei apmokestinamąją vertę:

PVM sąskaita faktūra	
2025-05-12	
Nr. 117 serija B	
Prekių tiekėja UAB „B“	
Prekių pirkėja UAB „A“	
Gamybiniai įrengimai	4 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	3 306 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	694 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija. Kaip papildoma informacija „galutinėje“ PVM sąskaitoje faktūroje galėtų būti pateikta nuoroda į avansą įforminusių PVM sąskaitą faktūrą.

4 pavyzdys

UAB „Y“ (paslaugos teikėja) pagal su UAB „X“ (paslaugos pirkėja - užsakovė) 2024-05-02 sudarytą spaudos maketavimo paslaugų sutartį įsipareigojo per 14 mėn. atlikti maketavimo paslaugas už 8 000 Eur (įskaitant PVM) su sąlyga, kad užsakovė 8 000 Eur (įskaitant PVM) sumą sumokės avansu.

1) UAB „Y“ 2024-05-03 iš paslaugos pirkėjo UAB „X“ gavusi 8 000 Eur (įskaitant PVM) avansą, išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra	
2024-05-03	

Nr. 11 serija Y

Paslaugos teikėja UAB „Y“
Paslaugos pirkėja UAB „X“

Avansas už maketavimo paslaugas (įskaitant PVM)	8 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	6 612 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	1 388 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija.

2) UAB „Y“ minėtas paslaugas atlieka, tarkime, 2025-05-30 ir atliktų paslaugų įforminimui išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo skirtumą (įskaitant PVM) tarp galutinės vertės ir sumokėto avanso sumos (t. y. likusią sumą 0 (nuli) Eur) (8 000 Eur atlygis už darbus – 8 000 Eur sumokėtas avansas) ir apskaičiuotą PVM sumą bei apmokestinamąją vertę:

PVM sąskaita faktūra

2025-05-30

Nr. 16 serija YY

Paslaugos teikėja UAB „Y“
Paslaugos pirkėja UAB „X“

Spaudos maketavimo paslaugos	0 Eur
Apmokestinamoji vertė	0 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	0 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija. Kaip papildoma informacija „galutinėje“ PVM sąskaitoje faktūroje galėtų būti pateikta nuoroda į avansą įforminusių PVM sąskaitą faktūrą.

5 pavyzdys

UAB „Y“ (paslaugos teikėja) pagal 2023 m. gruodžio mėnesį sudarytą spaudos maketavimo paslaugų sutartį su UAB „X“ (paslaugos pirkėja - užsakovė) įsipareigojo ne vėliau kaip per 18 mėn. atlikti maketavimo paslaugas už 8 000 Eur (įskaitant PVM) su sąlyga, kad užsakovė sumokės 2 000 Eur (įskaitant PVM) avansą. UAB „Y“, gavusi 2 000 Eur avanso (įskaitant PVM) sumą, minėtas maketavimo paslaugas atliks 2 etapais: 2024 m. rugsėjo mėn. ir 2025 gegužės mėn. (kiekvienam atliktų paslaugų etapui bus išrašomi suteiktų paslaugų perdavimo-priėmimo aktai).

1) Paslaugų teikėja, gavusi 2 000 Eur avansą už sutartyje numatytas paslaugas, išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra

2023-12-28

Nr. 12 serija YY

Paslaugos teikėja UAB „Y“

Paslaugos pirkēja UAB „X“

Avansas už spaudos maketavimo paslaugas (įskaitant PVM)	2 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	1 653 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	347 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija.

2) UAB „Y“, 2024 m. rugsėjo mėnesį suteikusi I etape numatytas paslaugas, išrašo darbų priėmimo - perdavimo aktą, kuriame nurodo, kad I etape atlikta maketavimo paslaugų už 6 000 Eur (įskaitant PVM).

Pirkėjai pasirašius minėtą aktą, paslaugų teikimo įforminimui išrašoma PVM sąskaita faktūra (1), kurioje nurodomas skirtumas (įskaitant PVM) tarp I etape atliktų paslaugų vertės ir sumokėto avanso sumos (2 000 Eur) (6 000 Eur atlygis už darbus – 2 000 Eur sumokėtas avansas) ir apskaičiuota PVM suma bei apmokestinamoji vertė:

PVM sąskaita faktūra

2024-09-20

Nr. 15 serija YYY

Paslaugos teikėja UAB „Y“

Paslaugos pirkėja UAB „X“

Maketavimo paslaugos	4 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	3 306 Eur
PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	694 Eur

3) UAB „Y“, 2025 m. gegužės mėnesį suteikusi II etape numatytas paslaugas, išrašo paslaugų priėmimo - perdavimo aktą, kuriame nurodo, kad II etape atlikta maketavimo paslaugų už 2 000 Eur (įskaitant PVM).

Pirkėjai pasirašius minėtą aktą, paslaugų teikimo įforminimui išrašoma PVM sąskaita faktūra (2), kurioje nurodomas skirtumas (įskaitant PVM) tarp galutinės paslaugų vertės ir I etape atliktų paslaugų bei sumokėto avanso sumos (t. y. likusią sumą 2 000 Eur (8 000 – 2 000 – 4 000)) ir apskaičiuota PVM suma bei apmokestinamoji vertė:

PVM sąskaita faktūra

2025-05-05

Nr. 115 serija YYY

Paslaugos teikėja UAB „Y“

Paslaugos pirkėja UAB „X“

Maketavimo paslaugos	2 000 Eur
Apmokestinamoji vertė	1 653 Eur

PVM tarifas	21 proc.
PVM suma	347 Eur

Atkreipiame dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje taip pat turi būti nurodoma ir kita privaloma informacija. Kaip papildoma informacija „galutinėje“ PVM sąskaitoje faktūroje galėtų būti pateikta nuoroda į avansą įforminusią PVM sąskaitą faktūrą.

Analogiškai PVM sąskaitos faktūros išrašomos ir tais atvejais, kai PVM mokėtojas yra pasirinkęs gautą avansą apmokestinti PVM.

5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir atvejais viena PVM sąskaita faktūra gali būti įforminamos kelių PVM mokėtojų bendrai tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. [įsakyme Nr. 1K-207](#) „Dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklių patvirtinimo“ nustatyti atvejai, kada gali būti išrašoma viena PVM sąskaita faktūra.

Pagal minėtų taisyklių nuostatas partnerystės pagrindais veikiantys advokatai gali išrašyti bendrai tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) PVM sąskaitą faktūrą.

1 pavyzdys

X advokatas ir jo partneriai PVM mokėtojai, veikiantys partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, bendrai suteikė teises paslaugas Lietuvos bendrovei A, PVM mokėtojai. X advokatas ir jo partneriai bendrovei A išrašo vieną PVM sąskaitą faktūrą. Tokioje PVM sąskaitoje faktūroje vietoje paslaugų teikėjo kodo (asmens kodo) ir PVM mokėtojo kodo nurodoma kita taisyklėse nustatyta informacija (t. y. visų partnerystės pagrindais veikiančių advokatų vardai (vardo pirma raidė), pavardės arba tik pavardės, taip pat, kad jie yra advokatai ir jų PVM mokėtojų kodai, arba bent vieno iš partnerystės pagrindais veikiančių advokatų advokato vardas (vardo pirma raidė) ir pavardė arba tik pavardė su žodžiais „ir partneriai“).

Atkreipiame dėmesį, kad kai Lietuvoje partnerystės pagrindais veikiantys advokatai į kitą valstybę narę tiekia prekes arba teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas nelaikomas suteiktomis Lietuvos Respublikoje, tai vienos PVM sąskaitos faktūros minėto įsakymo nustatyta tvarka išrašyti negalima.

2 pavyzdys

Tarkime, partnerystės pagrindais veikiantys advokatai teikia teises paslaugas trečiųjų valstybių bet kokiems asmenims (apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems) arba kitų valstybių narių klientams - apmokestinamiesiems asmenims. Kadangi tokių teisinių paslaugų vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas yra ne Lietuva, tai atsižvelgiant į minėtų taisyklių 3 punktą, tokios paslaugos negali būti įformintos viena PVM sąskaita faktūra, o advokatai, suteikę šias paslaugas, turi išrašyti atskiras PVM sąskaitas faktūras arba galėtų būti išrašoma vieno partnerio (vadovaujančio) vardu, jeigu jis sandoryje veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, o kiti advokatai savo suteiktų paslaugų, apmokestintų taikant standartinį PVM tarifą, PVM sąskaitas

faktūros išrašytų jam. Šiuo atveju partnerio (vadovaujančio) vardu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti duomenys turėtų būti įtraukti į jo teikiamos PVM deklaracijos (FR0600 forma) 20 laukelį, o atskirų advokatų PVM sąskaitose faktūrose nurodytų paslaugų apmokestinamoji vertė - į PVM deklaracijos 11 laukelį, PVM suma - į 29 laukelį.

2. Kitais, taisyklėse nenustatytais atvejais, jungtinės veiklos (partnerystės) pagrindu veikiantys kiti apmokestinamieji asmenys bendrai tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) gali įforminti vieno PVM mokėtojo vardu, kuris tampa atsakingas už PVM sumokėjimą į biudžetą.

1 pavyzdys

Tarkime, Viešojo įstaiga PVM mokėtoja pasirašė jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį su kitu partneriu dėl tyrimo paslaugų atlikimo ministerijai. Tokiu atveju Viešojo įstaiga PVM sąskaitą faktūrą išrašo savo partneriui, o pastarasis savo vardu suteiktų tyrimo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą išrašo ministerijai.

2 pavyzdys

Ūkininkas ir jo ūkio partnerė (jo sutuoktinė) vykdo veiklą pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį. Ūkininkas ir jo sutuoktinė yra PVM mokėtojai. Šie ūkininkai augina gyvulius ir juos parduoda, taip pat parduoda pieną ir kitą pagamintą produkciją.

Abu PVM mokėtojai, pagal sutartyje nustatytą pajamų pasidalijimo procentą, patys gali nuspręsti, kieno vardu yra tiekama tokiam ūkyje užauginta ir (ar) pagaminta konkreti produkcija. Taigi, ūkyje išauginta ir (ar) pagaminta produkcija galėtų būti parduodama vieno iš sutuoktinių vardu, t. y. PVM sąskaitoje faktūroje šis asmuo turėtų būti įvardintas kaip pardavėjas.

Tuo atveju, jeigu asmuo (sutuoktinis) tiekia produkciją, kurią (ar kurios dalį) pagamina jo partneris (pvz., sutuoktinė), tai PVM prasme laikoma, kad toks asmuo (sutuoktinis) veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas. Šiuo atveju, asmens (sutuoktinio) partnerė, turėtų išrašyti PVM sąskaitą faktūrą už asmeniui (sutuoktiniui) tiekiamą (perparduodamą) savo užaugintą ir (ar) pagamintą produkciją ar produkcijos dalį.

6. Bendra PVM sąskaita faktūra gali būti įforminami visi per tam tikrą laiką įvykę prekių tiekimai ar paslaugų teikimai, už kuriuos prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tą patį kalendorinį mėnesį. Bendroje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta visa PVM sąskaitoje faktūroje privaloma nurodyti kiekvieno konkretaus įvykusio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo informacija, išskyrus bendrą šiems tiekimams ar teikimams PVM sąskaitos faktūros informaciją (išrašymo datą, prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodą ir kt.). Centrinis mokesčio administratorius turi teisę nustatyti ir kitus atvejus, kuriais visi per tam tikrą laiką įvykę prekių tiekimai ar paslaugų teikimai, už kuriuos prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda per ilgesnį negu kalendorinis mėnuo laikotarpį, įforminami bendra PVM sąskaita faktūra, išrašoma centrinio mokesčio administratoriaus nustatytu laiku.

Komentaras

1. Pagal komentuojamos dalies nuostatas visi per tam tikrą laiką įvykę prekių tiekimai ar paslaugų teikimai, už kuriuos prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tą patį kalendorinį mėnesį, gali būti įforminami bendra PVM sąskaita faktūra. Tokioje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodoma informacija apie keletą kartų atskirai patiektas prekes arba suteiktas paslaugas. Tačiau bendrą šiems

prekių tiekimams ar paslaugų teikimams PVM sąskaitos faktūros informaciją (išrašymo datą, prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodą ir kt.) pakanka nurodyti tik vieną kartą.

Tokia bendra PVM sąskaita faktūra turi būti išrašyta nedelsiant (tą patį kalendorinį mėnesį pabaigus tiekti visas prekes ar teikti paslaugas), per trumpiausią terminą, per kurį įmanoma tai padaryti.

2. Tuo atveju, kai mažmeninėje degalų (variklių benzino, dyzelinių degalų, suskystintų dujų) prekyboje, parduodant prekes ir (arba) paslaugas, už kurias prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tą patį kalendorinį mėnesį, pirkėjui paprašius ir pateikus kasos aparato kvitus, išrašoma viena per mėnesį parduotų prekių ar paslaugų PVM sąskaita faktūra, ji taip pat turi būti išrašyta nedelsiant, per trumpiausią terminą, per kurį įmanoma tai padaryti.

3. Pirkėjui susitarus su pardavėju, gali būti išrašyta viena bendra per mėnesį parduotų prekių ar paslaugų, už kuriuos prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tą patį kalendorinį mėnesį, PVM sąskaita faktūra ir tuo atveju, kai kasos aparato kvitas yra laikomas PVM sąskaita faktūra. Šiuo atveju pirkėjas neprivalo pateikti pardavėjui kvitų, nes kvitai į šią PVM sąskaitą faktūrą paprastai įtraukiami pagal pardavėjo kompiuterinės programos duomenis. Tokiu atveju PVM atskaita galima tik pagal šią PVM sąskaitą faktūrą, o kvitai nelaikomi PVM sąskaitomis faktūromis. Tokia PVM sąskaita faktūra taip pat turi būti išrašoma nedelsiant, per trumpiausią terminą, per kurį įmanoma tai padaryti.

4. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 21 d. [įsakymu Nr. VA-57](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 79 straipsnio įgyvendinimo“ (toliau – įsakymas Nr. VA-57) nustatyta, kad finansų įstaigos, kaip jos suprantamos pagal [Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymą](#), teikiančios PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytas PVM neapmokestinamas paslaugas, turi teisę ne vėliau kaip iki sausio mėnesio 10 dienos kitų metų, einančių po metų, kuriais buvo suteiktos PVM neapmokestinamos finansinės paslaugos, išrašyti vieną bendrą per kalendorinius metus suteiktų paslaugų PVM sąskaitą faktūrą.

5. Vadovaujantis [įsakymu Nr. VA-57](#), PVM mokėtojai, kuriems pagal PVM įstatymo 5 straipsnį atsiranda prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už privatiems poreikiams tenkinti per mėnesį suvartotą kūrą, kai automobilius darbo ir asmeniniais tikslais naudoja darbuotojai (ar kiti asmenys), taip pat gali išsirašyti vieną bendrą PVM sąskaitą faktūrą. Tokia PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta ne vėliau kaip iki kitų metų, einančių po metų, kuriais automobilių kuras buvo sunaudotas privatiems poreikiams tenkinti ir nuo jo buvo apskaičiuotas pardavimo PVM, sausio mėnesio 10 dienos.

7. Kai į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės, PVM sąskaitas faktūras privalo išrašyti ir asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai, neatsižvelgiant į tai, kokiam asmeniui jos tiekiamos.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo straipsnio nuostatas, kai į kitą ES valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės, jų tiekimo faktą PVM sąskaitose faktūrose turi įforminti ir asmenys, ne PVM mokėtojai (viešosios įstaigos, biudžetinės įstaigos, įsigiję verslo liudijimus fiziniai asmenys, bankai ar draudimo įstaigos, fiziniai asmenys, nevykdantys ekonominės veiklos (gyventojai), ir kiti).

8. Prekių tiekimą arba paslaugų tekimą prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo vardu turi teisę įforminti trečiasis asmuo. Prekių tiekimą arba paslaugų tekimą prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo vardu gali įforminti ir šių prekių arba paslaugų pirkėjas, tačiau tik tuo atveju, kai yra išankstinis tiekėjo (teikėjo) ir pirkėjo susitarimas.

Komentaras

1. Prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas gali susitarti su trečiuoju asmeniu ar prekių arba paslaugų pirkėju, kad jo vardu pastarieji išrašytų prekių tiekimo arba paslaugų teikimo PVM sąskaitą faktūrą.

Pavyzdys

Įmonė tarpininkė platina įvairių renginių, koncertų, loterijų organizatorių ir kitų paslaugų teikėjų bilietus, bilietų savininkų nustatytais kainomis. Tarpininkė, pardavusi bilietus, gali paslaugų teikėjo vardu bilietų pirkėjams išrašyti PVM sąskaitas faktūras, jeigu yra toks susitarimas dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo tarp tarpininkės ir paslaugų teikėjo. Paslaugų teikėjo vardu tarpininkės išrašytas PVM sąskaitas faktūras į Išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą turi įtraukti paslaugų teikėjas.

2. Šios nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai PVM sąskaitos faktūros išrašomos užsienio valstybių asmenų (įskaitant ES valstybes nares), prekių tiekėjų arba paslaugų teikėjų, vardu.

3. Išankstinis prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo ir pirkėjo susitarimas gali būti išreikštas tiek žodiniu, tiek raštišku susitarimu (oficialiu arba neoficialiu), kurį gali nustatyti tik abi sandorio šalys. Taip pat tokį susitarimą gali įrodyti ir PVM sąskaitų faktūrų tvarkymas (pvz., pirkėjas už tiekėją (teikėją vardu) išrašytą PVM sąskaitą faktūrą įtraukia į gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrus, prekių (paslaugų) tiekėjas - į išrašytų), sutartys, apmokėjimai už prekes (paslaugas), prekių gabenimo dokumentai, susirašinėjimai ir pan.

Tam, kad mokesčių administratoriui paprašius, abi šalys galėtų įrodyti, jog išankstinis susitarimas buvo sudarytas, rekomenduojama, kad abi sandorio šalys išsaugotų išankstinio susitarimo įrodymą.

4. Siekiant išvengti nesusipratimų, išankstinis susitarimas tarp pardavėjo ir trečiojo asmens turėtų būti aiškus, jis turėtų patvirtinti, kad trečiasis asmuo atstovauja pardavėją ir už jį išrašo PVM sąskaitas faktūras.

9. PVM sąskaitas faktūras už Lietuvos Respublikoje registruotų PVM mokėtojų tiekiamą žemės ūkio produkciją visais atvejais išrašo žemės ūkio produkcijos pirkėjas, jeigu jis yra Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas.

Komentaras

1. Pagal komentuojamos dalies nuostatas, sąvoka „žemės ūkio produkcija“ apima tik žemės ūkio produkcijos perdirbėjams ar supirkėjams (pvz., grūdų supirkimo įmonėms) tiekiamą produkciją. Kai tokia produkcija parduodama kitiems asmenims, PVM sąskaitos faktūros išrašomos vadovaujantis PVM įstatymo 79 straipsnio 1 dalies nuostatomis, t. y. už PVM sąskaitos faktūros išrašymą yra atsakingas prekių tiekėjas.

2. PVM sąskaitas faktūras už tiekiamą žemės ūkio produkciją turi išrašyti žemės ūkio produkcijos perdirbėjai, kai jie žemės ūkio produkciją superka:

2.1. iš asmenų, PVM mokėtojų, besiverčiančių žemės ūkio veikla (įskaitant žemės ūkio bendroves, PVM mokėtojas),

2.2. iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema.

Tuo atveju, kai žemės ūkio produkcijos perdirbėjai (PVM mokėtojai ir ne PVM mokėtojai) žemės ūkio produkciją perka iš minėtų asmenų (išskyrus ūkininkus, kuriems taikoma PVM kompensacinio tarifo schema), ne PVM mokėtojų, tai žemės ūkio produkcijos perdirbėjai turi išrašyti ne PVM sąskaitą faktūrą, o sąskaitą faktūrą.

3. Tiekiamos žemės ūkio produkcijos PVM sąskaitas faktūras turi išrašyti žemės ūkio produkcijos supirkėjai (tarpininkai, kurie perparduoda supirktą žemės ūkio produkciją žemės ūkio produkcijos perdirbėjams, didmenininkams, kurie žemės ūkio produkciją eksportuoja arba tiekia į kitas ES valstybes nares arba perparduoda kitiems ūkio subjektams ir pan.), PVM mokėtojai, kai jie perka žemės ūkio produkciją:

3.1. iš asmenų, PVM mokėtojų, besiverčiančių žemės ūkio veikla,

3.2 iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema.

Tuo atveju, kai žemės ūkio produkcijos supirkėjai (PVM mokėtojai ir ne PVM mokėtojai) žemės ūkio produkciją perka iš asmenų, ne PVM mokėtojų, besiverčiančių žemės ūkio veikla, tai žemės ūkio produkcijos supirkėjai turi išrašyti ne PVM sąskaitas faktūras, o sąskaitas faktūras.

4. Ūkininkui, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, visais atvejais PVM sąskaitas faktūras turi išrašyti žemės ūkio produkcijos pirkėjas, nesvarbu, kam tas ūkininkas tiekia žemės ūkio produkciją: perdirbėjams, tarpininkams, prekybinėms bendrovėms, visuomeninio maitinimo įmonėms ar kitiems.

Pavyzdys

Restoranas perka iš ūkininko, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, 20 kg svogūnų po 0,29 centus už kilogramą. Restoranas tam ūkininkui išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo svogūnų vertę 5,80 Eur ir apskaičiuoja 6 proc. kompensacinį PVM priedą - 0,35 centus.

10. Jeigu pageidaujama, kad prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminančias PVM sąskaitas faktūras prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo vardu išrašytų pirkėjas ar trečiasis asmuo, įsikūręs teritorijoje, kurioje netaikomos Direktyvos 2010/24/ES ir Reglamento (ES) Nr. 904/2010 ar jiems iš esmės savo taikymo sritimi tolygių savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, centrinis mokesčio administratorius turi teisę nustatyti papildomas sąlygas ir reikalavimus, kuriuos įvykdžius toks prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimas yra galimas.

Komentaras

1. Šiuo metu centrinis mokesčių administratorius nėra nustatęs papildomų sąlygų ir reikalavimų, kuriuos įvykdžius, prekių tiekimą ar paslaugų teikimą įforminančias PVM sąskaitas faktūras prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo vardu išrašytų pirkėjas ar trečiasis asmuo, įsikūręs teritorijoje, kurioje netaikomos [Direktyvos 2010/24/ES](#) ir [Reglamento \(ES\) Nr. 904/2010](#) ar jiems iš esmės savo taikymo sritimi tolygių savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos.

11. PVM sąskaitos faktūros gali būti popierinės (išrašomos spausdintame blanke) ir elektroninės. Elektronine PVM sąskaita faktūra laikoma PVM sąskaita faktūra, kurioje nurodoma šio Įstatymo 80 straipsnyje nustatyta PVM sąskaitos faktūros informacija ir kuri yra išrašyta ir gauta elektroniniu formatu. Elektroninė PVM sąskaita faktūra gali būti naudojama tik tuo atveju, kai yra išankstinis pirkėjo sutikimas. Asmuo, kuris pagal šį Įstatymą privalo įforminti PVM sąskaitą faktūrą arba užtikrinti jos įforminimą, taip pat turi nustatyti būdus,

kuriais užtikrinamas PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumas, turinio vientisumas ir įskaitomumas. PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumu šiame Įstatyme laikomas prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) arba asmens, kuris įformina PVM sąskaitą faktūrą, tapatybės tikrumas, o PVM sąskaitos faktūros turinio vientisumas – informacijos, kuri PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma pagal šį Įstatymą, pakeitimų nebuvimas. PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumą, turinio vientisumą ir įskaitomumą asmuo gali užtikrinti bet kokiomis verslo kontrolės priemonėmis, kuriomis sudaroma galimybė patikimai patikrinti PVM sąskaitos faktūros ir ja įforminto prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sąryšį. Elektroninės PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumas, turinio vientisumas taip pat gali būti užtikrinamas ir tokiais būdais:

- 1) naudojant pažangųjį elektroninį parašą arba kvalifikuotąjį elektroninį parašą;
- 2) taikant elektroninių duomenų apsaugos priemones, kaip jos apibrėžtos 1994 m. spalio 19 d. Komisijos rekomendacijos 1994/820/EB dėl apsaugos elektroniniais duomenimis teisinių aspektų 1 priedo 2 straipsnyje, jeigu susitarime dėl apsaugos elektroniniais duomenimis numatyta taikyti procedūras, kuriomis užtikrinamas duomenų kilmės autentiškumas ir vientisumas.

Komentaras

1. PVM sąskaitos faktūros gali būti popierinės (išrašomos spausdintame blanke) ir elektroninės. Elektroninė PVM sąskaita faktūra – PVM sąskaita faktūra, kurioje yra nurodyta PVM įstatymo 80 straipsnyje nustatyta PVM sąskaitos faktūros informacija ir kuri yra išrašyta ir gauta bet kokia elektronine forma.

Asmenys (Lietuvos Respublikoje registruoti PVM mokėtojai, taip pat PVM mokėtojai taikantys SVS Lietuvoje, apmokestinamieji asmenys, įsisteigę kitose valstybėse narėse ir taikantys SVS Lietuvoje bei fiziniai ar juridiniai asmenys, Lietuvos Respublikoje neįregistruoti PVM mokėtojai, tačiau iš Lietuvos Respublikos tiekiantys naujas transporto priemones ir kitas ES valstybės nares (toliau - PVM mokėtojai) elektronines PVM sąskaitas faktūras gali išrašyti tik turėdami išankstinius pirkėjų sutikimus, kurie reikalingi tam, kad pirkėjai iš anksto galėtų pasiruošti gauti elektroninę PVM sąskaitą faktūrą, t. y., galėtų iš anksto atlikti tam tikrus techninius ir kitus šioje dalyje nustatytus reikalavimus.

Išankstiniai pirkėjų sutikimai gali būti išreikšti konkludentiniais veiksmais (pirkėjai priėmė prekes, paslaugas, sumokėjo už jas, įtraukė į apskaitą ir pan.), taip pat raštu įforminti (oficialūs ar neoficialūs) sutikimai dėl elektroninės PVM sąskaitos faktūros priėmimo.

2. PVM mokėtojai taip pat privalo nustatyti būdus, kuriais gali būti užtikrinamas PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumas, turinio vientisumas ir įskaitomumas.

Tai galima atlikti verslo kontrolės priemonėmis, kuriomis nustatoma patikima PVM sąskaitos faktūros ir prekių tiekimo ar paslaugų teikimo audito seka. Jeigu tai elektroninės PVM sąskaitos faktūros, tai ir technologijomis, pavyzdžiui:

- 1) naudojant pažangųjį elektroninį parašą arba kvalifikuotąjį elektroninį parašą;
- 2) taikant elektroninių duomenų apsaugos priemones, kaip jos apibrėžtos 1994 m. spalio 19 d. Komisijos rekomendacijos 1994/820/EB dėl apsaugos elektroniniais duomenimis teisinių aspektų 1 priedo 2 straipsnyje, jeigu susitarime dėl apsaugos elektroniniais duomenimis numatyta taikyti procedūras, kuriomis užtikrinamas duomenų kilmės autentiškumas ir vientisumas.

Pažymėtina, kad verslo kontrolės sąvoka yra labai plati, tačiau tai gali būti atsakingų asmenų (vadovų, savininkų, darbuotojų) sukurtas, įgyvendinamas ir nuolat atnaujinamas procesas, kuris yra

skirtas užtikrinti deramą finansinių, apskaitos ir priežiūros teisės aktuose numatytų ataskaitų tikrumo ir teisinių reikalavimų laikymąsi.

3. PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumas – prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo arba PVM sąskaitos faktūros rengėjo tapatybės nustatymas (tikrumas).

Vadinasi, tiek prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, tiek pirkėjas (abi sandorio šalys) turi užtikrinti PVM sąskaitos faktūros kilmės autentiškumą, ir tai jie gali padaryti nepriklausomai vienas nuo kito.

Prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) privalo sugebėti užtikrinti, kad tikrai jis išrašė PVM sąskaitą faktūrą arba kad PVM sąskaita faktūra išrašyta jo vardu ir jo naudai. Tai galima užtikrinti, išrašytą PVM sąskaitą faktūrą įregistruojant PVM sąskaitų faktūrų registre, apskaitos dokumentuose ir t.t. Jeigu prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) vardu PVM sąskaitą faktūrą išrašo trečiasis asmuo ar prekių pirkėjas, galima įrodyti tai pateikiančiais dokumentais ir pan.

Prekių (paslaugų) pirkėjas, priimdamas jam patiekta prekes arba paslaugas, turi užtikrinti, kad PVM sąskaita faktūra yra gauta būtent iš to tiekėjo arba PVM sąskaitos faktūros rengėjo ir kad jis tas prekes arba paslaugas patiekė. Kad įvykdytų šią prievolę, pirkėjas gali taikyti bet kurias verslo kontrolės priemones, kad sukurtų patikimą PVM sąskaitos faktūros - patiektų prekių arba suteiktų paslaugų - audito seką.

Verslo kontrolės priemonės pavyzdžiu galėtų būti: prekių (paslaugų) pardavėjo išrašytos PVM sąskaitos faktūros patikrinimas su pirkimo užsakymu, sutartimis, transporto dokumentais, gautu apmokėjimu ir pan., pirkėjo - su patvirtintu pirkimo užsakymu, pristatymo pranešimu, pranešimu apie apmokėjimą ir lėšų perlaidą. Tačiau PVM sąskaita faktūra gali būti tikrinama ir su daugeliu kitų dokumentų ir pan.

4. Sąvoka „turinio vientisumas“ reiškia, kad PVM sąskaitos faktūros turinys, kurio reikalaujama pagal PVM įstatymą, nėra pakeistas (t. y., nėra pakeista PVM sąskaitos faktūros informacija).

PVM sąskaitos faktūros turinio vientisumas yra tiek prekių (paslaugų) tiekėjo, tiek pirkėjo prievolė. Jie abu, nepriklausomai vienas nuo kito, gali laisvai pasirinkti, koku būdu šią prievolę įvykdyti, arba susitarti, kaip užtikrinti, kad PVM sąskaitos faktūros turinys nebūtų pakeistas (pvz., naudodami tam tikras technologijas - apsikeitimo elektroniniais duomenimis priemonės arba saugius elektroninius parašus). Taigi, pats PVM mokėtojas turi pasirinkti, ar taikyti verslo kontrolės priemones, kuriomis būtų sukurta patikima PVM sąskaitos faktūros tiekimo audito seka, arba naudoti specialias technologijas šiai prievolei įvykdyti.

5. Be aukščiau nurodytų PVM sąskaitos faktūros reikalavimų (kilmės autentiškumo ir turinio vientisumo), turi būti užtikrintas ir PVM sąskaitos faktūros įskaitomumas nuo PVM sąskaitos faktūros išrašymo pradžios iki jos saugojimo laikotarpio pabaigos.

6. PVM sąskaitos faktūros įskaitomumas reiškia, kad PVM sąskaitą faktūrą galima būtų perskaityti. PVM sąskaita faktūra turi būti pateikta taip, kad visas PVM sąskaitos faktūros turinys būtų aiškiai įskaitomas popieriuje arba ekrane, kad nereikėtų papildomo interpretavimo ar nagrinėjimo. Pavyzdžiui, laikoma, kad apsikeitimo elektroniniais duomenimis priemonių pranešimų, XML pranešimų ir kitų struktūrinių pranešimų originaliu formatu perskaityti žmogus negali (po konvertavimo proceso gali būti laikoma, kad jie yra žmogui perskaitomi).

7. Taigi, kad PVM sąskaita faktūra būtų laikoma elektronine, ji turi būti išrašyta ir gauta bet koku elektroniniu formatu (pateikimo tipu). Koks tai elektroninis formatas, nėra svarbu. Svarbu tai, kad ji būtų elektroninė tuo atveju, kai ji yra išrašoma ir gaunama. Kokį formatą pasirinkti, sprendžia pats PVM mokėtojas.

8. Popierinės PVM sąskaitos faktūros, kurios nuskenuojamos, siunčiamos ir gaunamos elektroniniu paštu, yra laikomos elektroninėmis PVM sąskaitomis faktūromis.

Jeigu PVM sąskaitos faktūros siunčiamos ir gaunamos elektroniniu paštu Word formatu, jos taip pat laikomos elektroninėmis PVM sąskaitomis faktūromis.

PVM sąskaita faktūra laikoma išrašyta, kai prekių (paslaugų) pardavėjas (pardavėjo vardu trečioji šalis ar pirkėjas) pateikia PVM sąskaitą faktūrą taip, kad ją įsigyjantis asmuo galėtų gauti. Tai galėtų būti padaryta ir elektroniniu paštu, pateikiama interneto portale, prie kurio PVM sąskaitą faktūrą gaunantis asmuo gali prisijungti, kaip struktūriniai (pvz., XML) pranešimai arba kito pobūdžio elektroninio formato pranešimai (pvz., elektroninis laiškas su PDF programa parengtu priedu arba faksimilė, gauta elektroniniu formatu, arba kitais būdais).

9. Atkreipiamė dėmesį, kad ne visos elektroniniu formatu sukurtos PVM sąskaitos faktūros gali būti laikomos elektroninėmis. Elektroniniu formatu, pvz., naudojant apskaitos programinę įrangą arba tekstų redagavimo programinę įrangą, sukurtos PVM sąskaitos faktūros, kurios siunčiamos ir gaunamos atspausdintos popieriuje, nėra laikomos elektroninėmis PVM sąskaitomis faktūromis. Taip pat elektronines PVM sąskaitas faktūras galima siųsti ir gauti vienu formatu, o tada jų formatą galima pakeisti į kitą.

10. PVM sąskaita faktūra perduota faksu gali būti ir elektroninė (naudojant elektroninį faksą) ir nelaikoma elektronine, kai faksas gautas popierine forma.

12. PVM sąskaita faktūra įforminamas ir prekių tiekimas bei paslaugų teikimas šio Įstatymo 5, 6, 8 ir 9 straipsniuose nurodytais atvejais.

Komentaras

1. Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas PVM sąskaitomis faktūromis įforminamas tokiais PVM įstatymo 5, 6, 8 ir 9 straipsniuose nurodytais atvejais:

- 1.1. prekių suvartojimas privatiems poreikiams tenkinti (5 str.),
- 1.2. paslaugų teikimas privatiems poreikiams tenkinti (8 str.),
- 1.3. ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas (6 str.),
- 1.4. prekių tiekimas ir paslaugų teikimas (9 str.).

13. Supaprastinta PVM sąskaita faktūra, nurodyta šio Įstatymo 80 straipsnio 9 dalyje, gali būti išrašoma šiais atvejais:

1) kai bendra PVM sąskaitoje faktūroje nurodomų patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų vertė (įskaitant PVM) neviršija 100 eurų;

2) kai prekių tiekimą ar paslaugų teikimą įformina PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje;

3) kai prekių tiekimą ar paslaugų teikimą įformina apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje.

Komentaras

1. Supaprastintą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje turi būti nurodyta PVM įstatymo 80 straipsnio 9 dalyje nustatyta informacija, gali išrašyti:

1.1. PVM mokėtojas, jeigu vienoje jo išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų bendra vertė (įskaitant PVM) neviršija 100 eurų;

1.2. PVM mokėtojas, taikantis SVS Lietuvoje, neatsižvelgiant į tai, kokia tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų vertė nurodoma išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje;

1.3. apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis SVS Lietuvoje, neatsižvelgiant į tai, kokia tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų vertė nurodoma išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje.

Plačiau apie supaprastintose PVM sąskaitose faktūrose nurodomą informaciją žr. PVM įstatymo 80 straipsnio 9 dalies komentare.

14. Šio straipsnio 13 dalies nuostatos netaikomos, jeigu PVM sąskaitą faktūrą išrašyti reikalaujama pagal šio straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktus, 7 dalį arba kai prekes tiekia (paslaugas teikia) apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsikūręs valstybėje narėje (tuo atveju, jeigu jis šioje valstybėje narėje turi padalinį, prekes tiekia arba paslaugas teikia ne per šį padalinį), kurioje prekės laikomos patiektomis (paslaugos suteiktomis) ir šių prekių arba paslaugų pirkėjas toje valstybėje narėje, kurioje prekės laikomos patiektomis (paslaugos suteiktomis), privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio ar joms tolygias kitos valstybės narės teisės aktų nuostatas.

Komentaras

1. Supaprastinta PVM sąskaita faktūra negali būti išrašoma tokiais atvejais:

1.1. pagal PVM įstatymo 12 straipsnio 3 dalies 1 punktą, kai vykdant ES vidaus nuotolinę prekybą prekėmis, jos yra šalies teritorijoje tuo momentu, kai baigiasi šių prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui (kai prekių tiekėjui atsiranda prievolė Lietuvoje registruotis PVM mokėtoju);

1.2. prekių, kurioms taikomas 0 proc. PVM tarifas, tiekimui įforminti (PVM įstatymo 49 straipsnis);

1.3. naujų transporto priemonių į kitą valstybę narę tiekimui įforminti (PVM įstatymo 49 straipsnio 2 dalis);

1.4. prekių tiekimui (paslaugų teikimui) įforminti tuo atveju, kai prekes tiekia (paslaugas teikia) apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsikūręs valstybėje narėje (tuo atveju, jeigu jis šioje valstybėje narėje turi padalinį, prekes tiekia arba paslaugas teikia ne per šį padalinį), kurioje prekės laikomos patiektomis (paslaugos suteiktomis), ir šių prekių arba paslaugų pirkėjas toje valstybėje narėje, kurioje prekės laikomos patiektomis (paslaugos suteiktomis), privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio ar joms tolygias kitos valstybės narės teisės aktų nuostatas.

(PVMĮ 79 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2025-07-01 raštą Nr. (18.2-31-2) RM-33654).

80 straipsnis. PVM sąskaitos faktūros informacija

1. PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta:

1) PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;

Komentaras

1. PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti įrašyta jos išrašymo data. Data PVM sąskaitoje faktūroje įrašoma tuo momentu, kada yra išrašoma PVM sąskaita faktūra.

2) PVM sąskaitos faktūros serija ir numeris, leidžiantys identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą;

Komentaras

1. Vadovaujantis Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Nutarimas Nr. 780) PVM sąskaitos faktūros numeris turi būti sudaromas didėjančia seka ir turi būti paremtas viena ar daugiau serijų, kuri (kurios) PVM mokėtojų pasirinkimu gali būti sudaroma (-os) iš raidinių simbolių arba skaitmenų. PVM mokėtojas turi teisę pats pasirinkti, ar PVM sąskaitoje faktūroje prie serijos (numerio) įrašyti žodį „serija“ („numeris“), ar jo neįrašyti. Svarbu, kad skirtingose PVM sąskaitose faktūrose nebūtų nurodomas tas pats numeris (paremtas ta pačia serija).

3) prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas arba šio Įstatymo 71 straipsnio 2¹ dalies 3 punkte ar 74¹ straipsnio 1 dalyje nurodytas identifikacinis PVM numeris (toliau šiame straipsnyje – identifikacinis PVM numeris);

Komentaras

1. Prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, PVM mokėtojas, prekių ar paslaugų pirkėjui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo nurodyti savo PVM mokėtojo kodą arba identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ tokio numerio pabaigoje.

2. Pagal PVM įstatymo 71 straipsnio 2¹ dalies 3 punkto nuostatas, identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ tokio numerio pabaigoje gali turėti apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis smulkiojo verslo schemą (toliau - SVS) Lietuvoje.

3. Pagal PVM įstatymo 74¹ straipsnio 1 dalies nuostatas, identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ tokio numerio pabaigoje gali turėti Lietuvos apmokestinamasis asmuo, taikantis SVS kitose valstybėse narėse.

4) prekių arba paslaugų pirkėjo PVM mokėtojo kodas ar identifikacinis PVM numeris, kurį jis nurodė įsigydamas prekes ar paslaugas. Jeigu Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas šalies teritorijoje, pirkėjo PVM mokėtojo kodas (jei pirkėjas įsiregistravęs PVM mokėtoju) nurodomas visais atvejais;

Komentaras

1. Prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas, PVM mokėtojas, prekių arba paslaugų pirkėjui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodą ar identifikacinį PVM numerį, kurį pastarasis pardavėjui nurodė įsigydamas prekes ar paslaugas. Jeigu PVM mokėtojas tiekia prekes ar teikia paslaugas Lietuvos ūkio subjektams, jis pirkėjo PVM mokėtojo kodą (jei pirkėjas įsiregistravęs PVM mokėtoju) privalo nurodyti visais atvejais.

2. Jeigu Lietuvos PVM mokėtojas tiekia prekes ar teikia paslaugas kitos ES valstybės narės pirkėjui, PVM mokėtojo kodą ar identifikacinį PVM numerį jis nurodo tik tuo atveju, jeigu kitos ES valstybės narės pirkėjas jam šią informaciją pateikia.

3. Vykdamt prekybą su kitomis ES valstybėmis narėmis PVM mokėtojo kodo ar identifikacinio PVM numerio nurodymas yra labai svarbi informacija ir nuo jos įrašymo (neįrašymo) į PVM sąskaitą faktūrą gali priklausyti PVM tarifas. Pvz., jeigu perkėjas kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas savo PVM mokėtojo kodą nurodo tiekėjui Lietuvos PVM mokėtojui, tai tiekėjas patiektoms ir į kitą ES valstybę narę išgabentoms prekėms, turėdamas tai įrodančius dokumentus, gali taikyti 0 proc. PVM tarifą, ir atvirkščiai, jeigu minėtas kodas nebus nurodytas (ar prekės nebus išgabentos), prekės turi būti apmokestintos Lietuvoje nustatytu PVM tarifu.

4. Ar kitos ES valstybės narės perkėjo nurodytas PVM mokėtojo kodas yra teisingas (galiojantis toje ES valstybėje narėje, kurioje verslo partneris registruotas PVM mokėtoju), patikrinti galima [čia. Identifikacinius PVM numerius galima rasti čia.](#)

5. Kai PVM sąskaita faktūra išrašoma užsienio apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam veiklą per Lietuvoje įregistruotą filialą, tai joje (kadangi filialas nėra atskiras juridinis asmuo ir negali būti įregistruotas PVM mokėtoju), be kitos privalomos informacijos, turi būti nurodomas užsienio įmonei Lietuvoje suteiktas PVM mokėtojo kodas ir Mokesčių mokėtojų registre filialui suteiktas identifikacinis numeris ir kita informacija.

5) prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis fizinis asmuo) ir adresas;

Komentaras

1. Prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas juridinis asmuo PVM sąskaitoje faktūroje turi nurodyti savo pavadinimą ir adresą.

2. Prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas fizinis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą, PVM sąskaitoje faktūroje turi nurodyti savo vardą, pavardę ir adresą.

ESTT yra pažymėjęs (sprendimas sujungtose bylose C-374/16 ir C-375/16 *Geissel*), kad išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje gali būti nurodomas toks adresas, įskaitant ir pašto dėžutės adresą, jeigu tuo adresu su asmeniu galima susisiekti. Taip pat adresas neprivalo būti susietas su asmens vykdoma ekonomine veikla (t. y., neprivalo atitikti tos vietos, kurioje ją išrašęs asmuo vykdo apmokestinamąją veiklą).

3. Jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo Lietuvoje veikia per filialą, tai užsienio apmokestinamasis asmuo PVM sąskaitoje faktūroje nurodo savo pavadinimą ir filialo pavadinimą, adresą Lietuvoje.

4. Jeigu užsienio apmokestinamas asmuo, Lietuvoje įsiregistravęs PVM mokėtoju, veikia ne per filialą, tai jis PVM sąskaitoje faktūroje nurodo savo pavadinimą ir adresą savo valstybėje.

6) prekių arba paslaugų perkėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis fizinis asmuo) ir adresas;

Komentaras

1. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą informuojančioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas perkėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis fizinis asmuo) ir prekių arba paslaugų perkėjo nurodytas adresas.

2. Kai PVM sąskaita faktūra išrašoma užsienio apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam veiklą per Lietuvoje įregistruotą filialą, tai joje, be kitos privalomos informacijos, turi būti nurodomas

užsienio įmonei Lietuvoje suteiktas PVM mokėtojo kodas ir filialo pavadinimas, adresas ir kita informacija.

7) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas, taip pat jų kiekis;

Komentaras

1. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą informinančioje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodomas tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas, taip pat šių prekių arba paslaugų kiekis.

2. Jeigu paslaugos negali būti išreikštos kiekybine išraiška, tokiu atveju mato vienetai PVM sąskaitoje faktūroje gali būti nenurodomi.

8) prekių tiekimo arba paslaugų teikimo data, jeigu ji nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data. Jeigu PVM sąskaita faktūra informinamas avanso gavimas, - avanso gavimo diena, kai ji nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;

Komentaras

1. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą informinančioje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodoma prekių tiekimo arba paslaugų teikimo data, jeigu ji nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data. Jeigu avanso gavimo data nesutampa su PVM sąskaitos faktūros, kuria informintas avanso gavimas, išrašymo data, tokioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma ir avanso gavimo data.

9) tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos vieneto kaina (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą;

Komentaras

1. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą informinančioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos vieneto kaina (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą.

2. Prekių arba paslaugų vieneto kaina PVM sąskaitoje faktūroje gali būti nurodoma eurai, o prireikus – ir eurai, ir užsienio valiuta ([Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo](#) 3 straipsnio 5 dalis).

3. Teikiamos paslaugos vieneto kaina nurodoma tik tada, kai paslaugos apimtis yra išreiškiama kiekiniais matavimo vienetais. Todėl, jeigu pati paslauga pagal savo esmę kiekybine išraiška neišreiškiama, PVM sąskaitoje faktūroje galima nurodyti tik pačios paslaugos kainą be PVM.

10) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė;

Komentaras

1. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė.

2. Prekių arba paslaugų apmokestinamoji vertė PVM sąskaitoje faktūroje gali būti nurodoma eurai, o prireikus – ir eurai, ir užsienio valiuta ([Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo](#) 3 straipsnio 5 dalis).

11) PVM tarifas (tarifai), išskyrus atvejus, kai PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje;

Komentaras

1. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodomas PVM tarifas. Jeigu prekės arba paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu ir lengvatiniu PVM tarifu (jeigu jis nustatytas), tai PVM sąskaitoje faktūroje nurodomi keli PVM tarifai. Plačiau apie PVM tarifus žr. PVM įstatymo 19 straipsnio komentarą.

2. Kai PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis SVS Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis SVS Lietuvoje, tai jų išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje PVM tarifas nenurodomas.

12) PVM suma eurai, išskyrus atvejus, kai PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje;

Komentaras

1. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje PVM suma nurodoma eurai. Jeigu prekių arba paslaugų pirkėjas reikalauja PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti PVM sumą kita valiuta, ją galima nurodyti kaip papildomą informaciją.

2. Kai PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis SVS Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis SVS Lietuvoje, tai jų išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje PVM suma nenurodoma.

13) kai įforminamas prekių ir (arba) paslaugų, kurios neapmokestinamos arba apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, tiekimas ir (arba) teikimas, – nuoroda į atitinkamą šio Įstatymo arba Direktyvos 2006/112/EB nuostatą arba bet kokia kita nuoroda, kad prekės ir (arba) paslaugos neapmokestinamos, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą;

Komentaras

1. Prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo PVM sąskaitoje faktūroje, įforminančioje PVM neapmokestinamų prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą arba apmokestinamą 0 proc. PVM tarifu, turi būti įrašyta nuoroda į PVM įstatymo arba Direktyvos 2006/112/EB nuostatą arba bet kokia kita nuoroda iš kurios būtų matyti, kad prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas yra neapmokestinamas PVM arba apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą.

2. Ši informacija PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma prekių arba paslaugų pardavėjo nuožiūra (pvz., jei Lietuvos įmonė PVM mokėtoja parduoda prekes ES pirkėjui PVM mokėtojui - „PVM įstatymo 49 straipsnis“ arba „Direktyvos 2006/112/EB 138(1) straipsnis“, kai Lietuvos įmonė PVM mokėtoja parduoda naują transporto priemonę ES pirkėjui fiziniam asmeniui - „PVM įstatymo 49 straipsnis“ arba „Direktyvos 2006/112/EB 138(2) straipsnis“, arba minėtais atvejais tiesiog įrašomas iš PVM įstatymo sakinyje „Prekės tiekiamos į kitą Europos Sąjungos valstybę“ ir panašiai.

3. Kai PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis SVS Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis SVS Lietuvoje, tai jų išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje ši informacija nenurodoma.

14) kai nauja transporto priemonė tiekama į kitą valstybę narę, – šio Įstatymo 2 straipsnio 16 dalyje nurodyti duomenys apie naują transporto priemonę (eksploatavimo pradžia, rida, valandų skaičius);

Komentaras

1. Kai į kitą ES valstybę narę tiekama nauja transporto priemonė, jos tiekimą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje privaloma nurodyti duomenis apie ją. Todėl tuo atveju, kai tiekama motorinė kelių transporto priemonė, PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma šios priemonės eksploatavimo pradžia ir rida, o kai tiekiamas laivas ar orlaivis - eksploatavimo pradžia ir praplauktų (praskristų) valandų skaičius.

2. Eksploatavimo pradžios nustatymo kriterijai yra patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. [įsakymu Nr. 1K-066](#) „Dėl transporto priemonių eksploatavimo pradžios nustatymo kriterijų patvirtinimo“. Plačiau apie naują transporto priemonę žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 16 dalies komentare.

15) kai taikoma speciali turizmo paslaugų apmokestinimo PVM schema, nurodyta šio Įstatymo XII skyriaus antrajame skirsnyje, – nuoroda „Maržos apmokestinimo schema. Kelionių agentūros“, o kai taikoma speciali naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų apmokestinimo PVM schema, nurodyta šio Įstatymo XII skyriaus trečiajame skirsnyje, – atitinkama nuoroda „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prekės“, „Maržos apmokestinimo schema. Meno kūriniai“ arba „Maržos apmokestinimo schema. Kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“;

Komentaras

1. Turizmo paslaugas, kurioms taikoma speciali apmokestinimo PVM schema, įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti įrašyta nuoroda „Maržos apmokestinimo schema. Kelionių agentūros“.

2. Kai taikoma speciali naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų apmokestinimo PVM schema, nurodyta šio Įstatymo XII skyriaus trečiajame skirsnyje, PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma „Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prekės“, „Maržos apmokestinimo schema. Meno kūriniai“ arba „Maržos apmokestinimo schema. Kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“.

3. Kai PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis SVS Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis SVS Lietuvoje, tai jų išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje ši informacija nenurodoma.

16) kai pagal šį Įstatymą prievolė apskaičiuoti PVM tenka užsienio apmokestinamojo asmens paskirtam fiskaliniam agentui, – fiskalinio agento PVM mokėtojo kodas, pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis fizinis asmuo) ir adresas;

Komentaras

1. Tuo atveju, kai pagal PVM įstatymą prievolė apskaičiuoti PVM tenka užsienio apmokestinamojo asmens paskirtam fiskaliniam agentui, tai fiskalinio agento už užsienio apmokestinamąjį asmenį išrašytoje prekių tiekimo arba paslaugų teikimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas fiskalinio agento PVM mokėtojo kodas, pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis-fizinis asmuo) ir adresas (žr. šio straipsnio 1 dalies 5 punkto komentarą).

2. Atkreipiamė dėmesį, kad PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodytas ir užsienio apmokestinamojo asmens, kaip prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas, pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis fizinis asmuo) ir adresas (žr. šio straipsnio 1 dalies 5 punkto komentarą).

17) kai įforminamas prekių ir (arba) paslaugų, už kurias prievolė apskaičiuoti (arba išskaityti) ir sumokėti PVM tenka pirkėjui, tiekimas ir (arba) teikimas, – nuoroda „Atvirkštinis apmokestinimas“;

Komentaras

1. Prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo PVM sąskaitoje faktūroje, įforminančioje prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, už kurį prievolė apskaičiuoti (arba išskaityti) ir sumokėti PVM tenka pirkėjui, turi būti įrašyta nuoroda „Atvirkštinis apmokestinimas“.

2. „Atvirkštinis apmokestinimas“ PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas, kai pagal PVM įstatymo nuostatas prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda pirkėjui, pavyzdžiui:

- jei Lietuvos PVM mokėtojas parduoda konsultavimo paslaugas ES įmonei ne PVM mokėtojui (pagal PVM įstatymo 13 str. 2 d.);

- jei Lietuvos PVM mokėtojas teikia statybos darbų paslaugas Švedijoje (pagal PVM įstatymo 13 str. 4 d.) ir rašo PVM sąskaitą faktūrą Švedijos PVM mokėtojui. Pardavėjas nesiregistruoja Švedijoje PVM mokėtoju;

- jei Lietuvos PVM mokėtojas teikia finansines paslaugas, kurios Lietuvoje būtų neapmokestinamos PVM, Šveicarijos bankui, neįsikūrusiam Lietuvoje (pagal PVM įstatymo 13 str. 2 d.);

- jei Lietuvos PVM mokėtojas teikia mokymo, sveikatos priežiūros ar socialines paslaugas, kurios Lietuvoje būtų neapmokestinamos PVM, užsienio apmokestinamajam asmeniui, neįsikūrusiam Lietuvoje (pagal PVM įstatymo 13 str. 2 d.);

- jei Lietuvos PVM mokėtojas teikia krovinio vežimo paslaugas, kurios Lietuvoje būtų apmokestinamos taikant 0 proc. (pagal PVM įstatymo 45 str. 1 d.), užsienio apmokestinamajam asmeniui, neįsikūrusiam Lietuvoje;

- jei Lietuvos PVM mokėtojas tiekia prekes ES PVM mokėtojui kaip tarpininkas trikampės prekybos scheme (pagal PVM įstatymo 12² str. 3 d.);
- jei Lietuvos PVM mokėtojas parduoda prekę su montavimu ES PVM mokėtojui. Prekę bus montuojama kitoje ES šalyje (pagal PVM įstatymo 12 str. 2 d.).

18) kai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, – nuoroda „Pinigų apskaitos sistema“;

Komentaras

1. Tuo atveju, kai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį už patiektas prekes arba suteiktas paslaugas, PVM sąskaitoje faktūroje turi būti įrašyta nuoroda „Pinigų apskaitos sistema“.
- Pavyzdžiui, pagal PVM įstatymo 14 straipsnio 9 dalies nuostatas, PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją, kurios tiekimas įforminamas žemės ūkio produkcijos pirkėjo išrašoma PVM sąskaita faktūra, turi teisę pasirinkti specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, pagal kurią prievolė apskaičiuoti PVM už jo tiekiamą žemės ūkio produkciją atsiranda, kai sumokamas atlygis. Vadinas, tokiu atveju išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti įrašyta „Pinigų apskaitos sistema“.

19) kai PVM sąskaitą faktūrą prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo vardu įformina pirkėjas, – nuoroda „Sąskaitų faktūrų išsirašymas“.

Komentaras

1. Tuo atveju kai prekių ar paslaugų pardavėjo vardu pagal išankstinį abiejų šalių susitarimą PVM sąskaitą faktūrą išrašo šių prekių ar paslaugų pirkėjas, tai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti įrašyta nuoroda „Sąskaitų faktūrų išsirašymas“.

2. Kai pagal šio Įstatymo nuostatas PVM sąskaitomis faktūromis privaloma įforminti prekių tiekimą ar paslaugų teikimą fiziniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, ir kai tiekiamos PVM neapmokestinamos prekės ir teikiamos PVM neapmokestinamos paslaugos, kurių sąrašą tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija ir kurios nurodytos šio Įstatymo IV skyriuje, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka šio straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija gali būti nenurodoma.

Komentaras

1. Kai fiziniam asmeniui, kuris nevykdo ekonominės veiklos, išrašoma PVM sąskaita faktūra, tokioje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta [Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo](#) 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta apskaitos dokumento privaloma informacija:
 - 1.1. pardavėjo, išrašiusio PVM sąskaitą faktūrą, pavadinimas (vardas, pavardė), juridinio asmens kodas;
 - 1.2. PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;
 - 1.3. ūkinės operacijos turinys;
 - 1.4. ūkinės operacijos laikotarpis arba data, jeigu PVM sąskaitos faktūros išrašymo data nesutampa su ūkinės operacijos laikotarpiu arba data;

1.5. ūkinės operacijos rezultatas pinigine ir (arba) kiekybine išraiška. Kai ūkinės operacijos rezultatas nurodomas kiekybine išraiška, turi būti nurodyti mato vienetai;

1.6. nuoroda, kai tai yra PVM sąskaita faktūra;

1.7. pirkėjo vardas, pavardė.

Pirkėjo prašymu turi būti nurodyta ir kita PVM sąskaitai faktūrai PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nustatyta informacija.

Apie atvejus, kada minėtiems asmenims PVM sąskaita faktūra neišrašoma, žr. PVM įstatymo 79 straipsnio 3 dalies komentarą.

2. Kai tiekiamos PVM neapmokestinamos prekės ir teikiamos PVM neapmokestinamos paslaugos, kurių sąrašą tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija ir kurios nurodytos PVM įstatymo IV skyriuje, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka kai kuri šio straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija gali būti nenurodoma.

Vadovaujantis Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#), nuostatomis, kai teikiamos PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytos PVM neapmokestinamos finansinės paslaugos, tai PVM sąskaitoje faktūroje gali būti nenurodoma PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalies 2, 4, 8-9 ir 11-12 punktuose nurodyta informacija:

2.1. serija ir numeris;

2.2. paslaugų pirkėjo PVM mokėtojo kodas;

2.3. paslaugų teikimo data, jeigu ji nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;

2.4. teikiamos paslaugos vieneto kaina (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą;

2.5. PVM tarifas (tarifai);

2.6. PVM suma eurai.

Atkreipiamė dėmesį, kad finansų įstaigos, kaip jos suprantamos pagal [Lietuvos Respublikos finansų įstatymą](#), turi teisę per kalendorinius metus išrašyti vieną bendrą PVM sąskaitą faktūrą už suteiktas PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytas PVM neapmokestinamas paslaugas. Tokia PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta ne vėliau kaip iki kitų metų, einančių po metų, kuriais buvo suteiktos PVM neapmokestinamos finansinės paslaugos, sausio mėnesio 10 dienos (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 21 d. [įsakymas Nr. VA-57](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 79 straipsnio įgyvendinimo“ (toliau – Įsakymas Nr. VA-57).

Jeigu banko išrašuose yra nurodyta privaloma PVM sąskaitai faktūrai informacija, papildomai išrašyti PVM sąskaitos faktūros nereikia, nes PVM tikslais toks išrašas laikomas PVM sąskaita faktūra.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti supaprastintus reikalavimus PVM sąskaitoms faktūroms, kuriomis įforminamas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas šio Įstatymo 5, 6, 8 ir 9 straipsniuose nurodytais atvejais.

Komentaras

1. Vadovaujantis Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų [Nutarimu Nr. 780](#), nuostatomis, kai prekės suvartojamos (ar paslaugos teikiamos) PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, ar pasigaminamas ilgalaikis materialusis turtas, tai PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodoma tokia informacija:

1.1. išrašymo data;

- 1.2. serija ir numeris;
- 1.3. prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas;
- 1.4. prekių arba paslaugų pavadinimas;
- 1.5. prekės arba paslaugos vieneto kaina (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą;
- 1.6. prekių arba paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą PVM tarifą, apmokestinamoji vertė (be PVM);

- 1.7. PVM tarifas (tarifai);

- 1.8. PVM suma eurai;

- 1.9. nuoroda į PVM įstatymo atitinkamą straipsnį (pvz., 5, 6, 8 straipsnius) ar įrašas (pvz., „prekių suvartojimas privatiems poreikiams tenkinti“, „ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas“ ir pan.). Šios informacijos neįrašymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.

Pagal [Isakymo Nr. VA-57](#) nuostatas, PVM mokėtojai, kuriems pagal PVM įstatymo 5 straipsnį atsiranda prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už privatiems poreikiams tenkinti per mėnesį suvartotą kūrą, kai automobilius darbo ir asmeniniais tikslais naudoja darbuotojai (ar kiti asmenys), gali išsirašyti vieną bendrą už visus metus PVM sąskaitą faktūrą.

Tokia PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta ne vėliau kaip iki kitų metų, einančių po metų, kuriais automobilių kuras buvo sunaudotas privatiems poreikiams tenkinti ir nuo jo buvo apskaičiuotas pardavimo PVM, sausio mėnesio 10 dienos.

2. Vadovaujantis Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų [Nutarimu Nr. 780](#), nuostatomis, bet kokio nuosavybės teisės objekto, kaip turтино įnašo perdavimo faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje turi būti nurodyta:

- 2.1. ūkio subjekto, kuris perduoda nuosavybės teisės objektus kaip turтинį įnašą, PVM mokėtojo kodas;

- 2.2. ūkio subjekto, perimančio nuosavybės teisės objektą kaip turтинį įnašą, pavadinimas ir kodas (jeigu jis fizinis asmuo, – vardas, pavardė ir PVM mokėtojo kodas, o jeigu jis jo neturi, – asmens pasirinkimu arba asmens kodas, arba individualios veiklos vykdymo pažymos numeris);

- 2.3. perduodamo nuosavybės teisės objekto pavadinimas;

- 2.4. perduodamo nuosavybės teisės objekto apmokestinamoji vertė, apskaičiuota PVM įstatymo nustatyta tvarka;

- 2.5. PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma;

- 2.6. nurodyta „9 straipsnio 2 dalis“ arba „turtinis įnašas“. Šios informacijos neįrašymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.

3. Vadovaujantis Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų [Nutarimu Nr. 780](#), nuostatomis, bet kokio pagerinto pastato (statinio) perdavimo faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje turi būti nurodyta:

- 3.1. esminį pastatą (statinį) pagerinusio PVM mokėtojo kodas;

- 3.2. pagerinto pastato (statinio) savininko pavadinimas ir kodas (jeigu jis fizinis asmuo, – vardas, pavardė ir PVM mokėtojo kodas, o jeigu jis jo neturi, – asmens pasirinkimu arba asmens kodas, arba individualios veiklos vykdymo pažymos numeris);

- 3.3. pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų pavadinimas;

- 3.4. pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų apmokestinamoji vertė, apskaičiuota PVM įstatymo nustatyta tvarka;

- 3.5. PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma;

- 3.6. metų skaičius, likęs iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos;

3.7. nurodyta „9 straipsnio 4 dalis“ arba „esminio pastato (statinio) pagerinimo perdavimas“. Šios informacijos neįrašymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.

4. Vadovaujantis Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų [Nutarimu Nr. 780](#), nuostatomis, bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimo dėl PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje turi būti nurodyta:

4.1. ūkio subjekto, kuris perduoda nuosavybės teisės objektus dėl jo pasibaigimo reorganizavimo būdu, PVM mokėtojo kodas;

4.2. ūkio subjekto, perimančio nuosavybės teisės objektą dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, pavadinimas ir kodas (jeigu jis fizinis asmuo, – vardas, pavardė ir PVM mokėtojo kodas, o jeigu jis jo neturi, – asmens pasirinkimu arba asmens kodas, arba individualios veiklos vykdymo pažymos numeris);

4.3. perduodamo nuosavybės teisės objekto pavadinimas;

4.4. perduodamo nuosavybės teisės objekto apmokestinamoji vertė, apskaičiuota PVM įstatymo nustatyta tvarka;

4.5. PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma;

4.6. nurodyta „9 straipsnio 3 dalis“ arba „nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl reorganizavimo“. Šios informacijos neįrašymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą.

4. Jeigu šio Įstatymo 79 straipsnio 5 dalyje nurodyta tvarka viena PVM sąskaita faktūra įforminamos kelių PVM mokėtojų bendrai tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos, PVM sąskaitoje faktūroje vietoj prekių tiekėjo ir (arba) paslaugų teikėjo pavadinimo arba vardo, pavardės (jeigu jis fizinis asmuo) ir PVM mokėtojo kodo nurodoma kita Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta informacija. Jeigu viena PVM sąskaita faktūra įforminamos keliems pirkėjams bendrai tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos, PVM sąskaitoje faktūroje vietoj pirkėjo pavadinimo arba vardo, pavardės (jeigu jis fizinis asmuo) ir PVM mokėtojo kodo (jeigu turi) nurodoma kita Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta informacija.

Komentaras

1. Reikalavimus PVM sąskaitų faktūrų informacijai tais atvejais, kai viena PVM sąskaita faktūra įforminamos kelių PVM mokėtojų bendrai tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos nustato Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. [įsakymu Nr. 1K-207](#) „Dėl Bendros PVM sąskaitos faktūros įforminimo atvejų, reikalavimų šių PVM sąskaitų faktūrų rekvizitams ir pirkimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų PVM sumų priskyrimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės).

2. Pagal Taisyklių nuostatas, vieną Lietuvoje bendrai tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų PVM sąskaitą faktūrą šiuo metu turi teisę išrašyti tik partnerystės pagrindais veikiantys advokatai (PVM mokėtojai).

Todėl tais atvejais, kai partnerystės pagrindais veikiantys advokatai viena PVM sąskaita faktūra įformina bendrai teikiamas paslaugas ir (arba) tiekiamas prekes, tai vietoje advokatų kontoros pavadinimo arba advokato vardo, pavardės ir PVM mokėtojo kodo PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodomi visų partnerystės pagrindais veikiančių advokatų vardai (vardo pirma raidė), pavardės arba tik pavardės, taip pat, kad jie yra advokatai ir jų PVM mokėtojų kodai, arba bent vieno iš partnerystės

pagrindais veikiančių advokatų advokato vardas (vardo pirma raidė) ir pavardė arba tik pavardė su žodžiais „ir partneriai“.

3. Pagal Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų [Nutarimu Nr. 780](#), 13 punktą ir Taisyklių nuostatas šiuo metu viena PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma tik partnerystės pagrindais veikiančioms advokatams ir notarams, dirbantiems pagal bendros veiklos sutartį notarų biure.

Todėl, jeigu viena PVM sąskaita faktūra įforminama partnerystės pagrindais veikiančioms advokatams, tai vietoje advokato kontoros pavadinimo arba advokato vardo, pavardės ir PVM mokėtojo kodo PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodomi partnerystės pagrindais veikiančių advokatų vardai (vardo pirma raidė), pavardės arba tik pavardės, taip pat, kad jie yra advokatai, arba bent vieno iš partnerystės pagrindais veikiančių advokatų advokato vardas (vardo pirma raidė) ir pavardė arba tik pavardė su žodžiais „ir partneriai“.

Jeigu viena PVM sąskaita faktūra įforminamos notarams, dirbantiems pagal bendros veiklos sutartį notarų biure bendrai tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos, tai vietoje notarų biuro pavadinimo arba notaro vardo, pavardės ir PVM mokėtojo kodo nurodomi notarų vardai (vardo pirma raidė), pavardės arba tik pavardės, arba bent vieno iš notarų biure pagal bendros veiklos sutartį dirbančių notarų notaro vardas (vardo pirma raidė) ir pavardė arba tik pavardė.

4. Be aukščiau nurodytos informacijos, visose PVM sąskaitose faktūrose privalo būti nurodyta šio straipsnio 1 arba 9 dalyje nustatyta informacija.

5. Šio Įstatymo XII skyriuje nustatytais atvejais PVM sąskaitoje faktūroje PVM tarifas ir suma nenurodomi.

Komentaras

1. PVM įstatymo XII skyriuje yra nustatytos tokios specialios apmokestinimo PVM schemos, pvz., kompensacinio PVM tarifo ūkininkams schema, turizmo paslaugų apmokestinimo schema, naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų apmokestinimo schema ir kt., kai PVM tarifas ir suma PVM sąskaitose faktūrose nenurodomi.

6. Jeigu elektroninėmis priemonėmis tam pačiam pirkėjui vienu metu yra siunčiama keletas PVM sąskaitų faktūrų, šioms PVM sąskaitoms faktūroms bendra informacija gali būti nurodoma tik vieną kartą.

Komentaras

1. Pagal komentuojamos dalies nuostatas, jeigu elektroninėmis priemonėmis tam pačiam pirkėjui vienu metu yra siunčiama keletas PVM sąskaitų faktūrų, šioms PVM sąskaitoms faktūroms bendra informacija gali būti nurodoma tik vieną kartą.

7. Mažmeninėje degalų (variklių benzino, dyzelinių degalų, suskystintų dujų) prekyboje parduodant prekes ir paslaugas, kasos aparato kvitas, kuriame nurodyta prekių ir (arba) paslaugų vertė, įskaitant PVM, neviršija 150 eurų ir kuriame yra visa teisės aktų, reglamentuojančių kasos aparatų naudojimą, nustatyta kasos aparato kvitui privaloma informacija, taip pat informacija, pagal kurią galima identifikuoti prekių ir (arba) paslaugų

pirkėją, laikomas PVM sąskaita faktūra. Šios dalies nuostatos netaikomos šio Įstatymo 79 straipsnio 14 dalyje nustatytais atvejais.

Komentaras

1. Mažmeninėje degalų (variklių benzino, dyzelinių degalų, suskystintų dujų) prekyboje parduodant prekes ir paslaugas (pvz., automobilio plovimas) kasos aparato kvitas pripažįstamas PVM sąskaita faktūra, jeigu:

1.1. kasos aparato kvite nurodyta prekių ir (arba) paslaugų vertė (įskaitant PVM) neviršija 150 eurų;

1.2. kasos aparato kvite yra nurodyti Atsiskaitymų už prekes ir paslaugas duomenų fiksavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 13 d. [nutarimu Nr. 1283](#) „Dėl Atsiskaitymų už prekes ir paslaugas duomenų fiksavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, nustatyta informacija išduodamiems kasos aparatų kvitams;

1.3. kasos aparato kvite yra nurodyta informacija, pagal kurią galima identifikuoti prekių ir (arba) paslaugų pirkėją. Tokia informacija gali būti laikoma pirkėją identifikuojančios kortelės numeris, kodas ar kitas pirkėją identifikuojantis duomuo (pvz., PVM mokėtojo kodas). Identifikuojančiomis kortelėmis laikomos degalinės, kredito įstaigų išduotos atsiskaitymo kortelės, nuolaidų kortelės ar kitos pirkėją identifikuojančios kortelės, neatsižvelgiant į tai, koku būdu (grynaisiais, pagal sudarytas kreditines sutartis ar pan.) degalinėje pirkėjas atsiskaito už įsigytus degalus ir kitas prekes ir (arba) paslaugas. Tai turi būti tokios kortelės, kurios išduotos konkrečiam asmeniui. Pirkėją identifikuojanti informacija kvite jokių būdu negali būti įrašyta ranka, tai turi būti atlikta techninėmis priemonėmis.

Jeigu degalinėje pirkėjui išduotame kasos aparato kvite yra visa informacija, tai prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas turi teisę tokiam kasos aparato kvite, kuris bus laikomas PVM sąskaita faktūra, išskirtą PVM sumą PVM įstatymo nustatyta tvarka įtraukti į PVM atskaitą.

2. Pagal PVM įstatymo 64 straipsnio nuostatas, į PVM atskaitą pirkimo PVM suma gali būti įtraukiama tik tada, kai PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Jeigu PVM sąskaita faktūra, kuri yra rašytinė, yra prarasta, – sandorio šalių arba teisės aktų nustatyta tvarka patvirtintą kopiją.

3. Kasos aparato kvitai, kurie pagal komentuojamą dalį laikomi PVM sąskaitomis faktūromis, gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose neregistruojami, tačiau tiek pirkėjas, tiek pardavėjas turi juos saugoti PVM įstatymo nustatyta tvarka (10 metų).

Tačiau elektroniniai kvitai (nurodyti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2024 m. kovo 29 d. [įsakyme Nr. VA-33](#) „Dėl Elektroninio kvito naudojimo taisyklių patvirtinimo“), kurie laikomi PVM sąskaitomis faktūromis gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose turi būti registruojami.

4. PVM įstatymo 79 straipsnio 14 dalyje nustatytais atvejais kasos aparato kvitai negali būti laikomi supaprastintomis PVM sąskaitomis faktūromis.

8. Kai PVM už prekių tiekimą arba paslaugų tekimą pagal šio Įstatymo 95 straipsnio nuostatas arba joms tolygias kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti jų pirkėjas, išskyrus atvejus, jeigu šių prekių tiekimą arba paslaugų tekimą PVM sąskaita faktūra įformina jų pirkėjas, vietoj šio straipsnio 1 dalies 9–12 punktuose nustatytos informacijos gali būti nurodoma tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė.

Komentaras

1. Pagal komentuojamos dalies nuostatas, kai už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą pagal PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatas arba joms tolygias kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti jų pirkėjas, vietoje šio straipsnio 1 dalies 9-12 punktuose nustatytos informacijos (tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos vieneto kainos (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą; tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą PVM tarifą, apmokestinamosios vertės; PVM tarifo (tarifų); PVM sumos eurai), gali būti nurodoma tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė.

9. Supaprastintoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta:

- 1) PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;**
- 2) PVM sąskaitos faktūros numeris, leidžiantis identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą;**
- 3) prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas ar identifikacinis PVM numeris;**
- 4) prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis fizinis asmuo);**
- 5) prekių ir (arba) paslaugų pirkėjo PVM mokėtojo kodas ar identifikacinis PVM numeris, kurį jis nurodė įsigydamas prekes ir (arba) paslaugas. Jeigu Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas šalies teritorijoje, pirkėjo PVM mokėtojo kodas (jeigu pirkėjas įsiregistravęs PVM mokėtoju) nurodomas visais atvejais;**
- 6) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas;**
- 7) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė;**
- 8) PVM tarifas (tarifai), išskyrus atvejus, kai supaprastintą PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje;**
- 9) PVM suma eurai, išskyrus atvejus, kai supaprastintą PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje.**

Komentaras

1. Supaprastintoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta tokia PVM sąskaitų faktūrų informacija:

- 1) PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;
- 2) PVM sąskaitos faktūros numeris, leidžiantis identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą;
- 3) prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas ar identifikacinis PVM numeris. Identifikacinį PVM numerį PVM sąskaitoje faktūroje nurodo apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje;
- 4) prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu jis fizinis asmuo);
- 5) prekių ir arba paslaugų pirkėjo PVM mokėtojo kodas ar identifikacinis PVM numeris, kurį jis nurodė įsigydamas prekes ir (arba) paslaugas. Jeigu Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas šalies teritorijoje, pirkėjo PVM mokėtojo kodas (jeigu pirkėjas įsiregistravęs PVM mokėtoju) nurodomas visais atvejais;

6) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas;

7) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė;

8) PVM tarifas (tarifai), išskyrus atvejus, kai supaprastintą PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis SVS Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis SVS Lietuvoje;

9) PVM suma eurais, išskyrus atvejus, kai supaprastintą PVM sąskaitą faktūrą išrašo PVM mokėtojas, taikantis SVS Lietuvoje, arba apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir taikantis SVS Lietuvoje.

2. Be aukščiau išvardytos informacijos, supaprastintoje PVM sąskaitoje faktūroje gali būti įrašoma ir kita šio straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija, taip pat kita papildoma informacija.

(PVMĮ 80 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-06-12 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-30541).

81 straipsnis. Mokėjimo įforminimas

Kai įsigyta žemės ūkio produkcijos, už kurią tiekėjas yra pasirinkęs PVM skaičiuoti pagal specialią šio Įstatymo 14 straipsnio 9 dalyje nustatytą tvarką, pirkėjas, mokėdamas atlygį, šį mokėjimą turi įforminti apskaitos dokumentu, kurio antrasis egzempliorius atiduodamas produkcijos tiekėjui, o pirmasis lieka pirkėjui. Be privalomos apskaitos dokumento informacijos, jame privalo būti nurodyta:

1) produkcijos tiekėjo PVM mokėtojo kodas, pavadinimas ir kodas, o jeigu tai fizinis asmuo, – vardas, pavardė;

Komentaras

1. PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją, kurios tiekimas pagal PVM įstatymo 79 straipsnio 9 dalį ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka turi būti įforminamas žemės ūkio produkcijos pirkėjo išrašoma PVM sąskaita faktūra, turi teisę pasirinkti taikyti specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką. Tai reiškia, kad PVM mokėtojui, pasirinkusiam specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, prievolė apskaičiuoti PVM už jo tiekiamą žemės ūkio produkciją atsiranda, kai žemės ūkio produkcijos pirkėjas už ją sumoka atlygį.

2. Žemės ūkio produkcijos pirkėjas, mokėdamas atlygį už jam žemės ūkio produkcijos tiekėjo PVM mokėtojo, pasirinkusio taikyti specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, patiektą žemės ūkio produkciją, šį mokėjimą privalo įforminti laisvos formos apskaitos dokumentu, kurio antrasis egzempliorius atiduodamas produkcijos tiekėjui, o pirmasis lieka pas pirkėją. Minėtame apskaitos dokumente be privalomos apskaitos dokumento informacijos, produkcijos pirkėjas turi nurodyti produkcijos tiekėjo pavadinimą, kodą (jeigu tai fizinis asmuo – vardą, pavardę) ir PVM mokėtojo kodą.

2) produkcijos pirkėjo PVM mokėtojo kodas (jei turi), pavadinimas ir kodas, o jeigu tai fizinis asmuo, – vardas, pavardė;

Komentaras

1. Laisvos formos apskaitos dokumente produkcijos pirkėjas privalo nurodyti savo pavadinimą, kodą (vardą, pavardę - jei tai fizinis asmuo) ir PVM mokėtojo kodą (jei turi).

3) PVM sąskaitos-faktūros, kuria įformintas žemės ūkio produkcijos, už kurią apmokama, tiekimas, išrašymo data, serija ir numeris;

Komentaras

1. Taip pat nurodomas PVM sąskaitos faktūros, kuria įformintas žemės ūkio produkcijos, už kurią apmokama, tiekimas, išrašymo data, serija ir numeris.

4) mokamo atlygio suma (išskyrus patį PVM) ir PVM suma. Jeigu yra mokama PVM suma, apskaičiuota nuo į apmokestinamąją vertę įtrauktų subsidijų ar dotacijų, ši suma turi būti nurodyta atskirai;

Komentaras

1. Taip pat nurodoma mokamo atlygio suma (išskyrus patį PVM) ir PVM suma. Jeigu į tiekiamos žemės ūkio produkcijos apmokestinamąją vertę papildomai įtraukiamos subsidijos ar dotacijos, tai nuo subsidijų ar dotacijų apskaičiuota PVM suma turi būti nurodyta atskirai.

Pavyzdys

Ūkininkas, pasirinkęs specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, 2024 m. gruodžio mėnesį perdirbimo įmonei patiekė 1 000 tonų grūdų. Už ūkininko patiektus grūdus gautas atlygis (be PVM) sudarys: perdirbimo įmonės mokamas atlygis – 200 Eur /t ir valstybės mokama subsidija – 50 Eur /t. Šiuo atveju bendra apmokestinamoji vertė yra 250 Eur /t, PVM suma, taikant 21 proc. PVM tarifą – 52,5 Eur /t .

Perdirbimo įmonė išrašytame ūkininkui apskaitos dokumente nurodo:

Mokamo atlygio suma (be PVM) – 250 000 Eur (įskaitant subsidiją)
PVM suma 52 500 Eur,
tame tarpe subsidijos suma (be PVM) 50 000 Eur
Nuo subsidijos apskaičiuota PVM suma – 10 500 Eur

Plačiau žr. PVM įstatymo 14 straipsnio 9 dalies komentarą.

5) mokėjimo data.

Komentaras

1. Laisvos formos apskaitos dokumente turi būti nurodoma mokėjimo data.

(PVMĮ 81 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-25 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-37249).

82 straipsnis. Reikalavimai dokumentų blankams. Neteko galios 2011 12 20 įstatymu Nr. XI-1817 (nuo 2013 01 01)

83 straipsnis. Kreditiniai ir debetiniai dokumentai

1. Jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) grąžinamos, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą. Šalių susitarimu minėtų aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas.

Komentaras

1. Kai PVM mokėtojas tikslina PVM sąskaita faktūra įformintą prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę, kiekį, mokėtiną atlygį ar pan., ar dėl kokių nors priežasčių grąžinamos prekės (ar jų dalis), ar atsisakoma paslaugų, tokiu atveju jis privalo išrašyti kreditinį dokumentą (toliau - kreditinė PVM sąskaita faktūra).

Praktikoje pasitaiko atvejų, kai PVM mokėtojas kreditinę PVM sąskaitą faktūrą išrašo tada, kai yra nutraukiama, tarkime, lizingo sutartis, o pati prekė yra grąžinama vėliau arba visai negrąžinama. Tokiu atveju, jeigu prekė negrąžinama, tai kreditinė PVM sąskaita faktūra negali būti išrašoma. Jeigu, nutraukus sutartį, tarkime, prekė yra sugrąžinama, tačiau vėliau, tai kreditinė PVM sąskaita faktūra išrašoma, nutraukus sutartį (t. y., neatsižvelgiant į tai, kada turtas grąžinamas).

Pavyzdys

Lizingo kompanija dėl sutarties sąlygų nevykdymo, nepasibaigus lizingo sutarties terminui, nutraukė lizingo sutartį su pirkėja ir jai išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą dėl turto grąžinimo lizingo kompanijai. Vėliau paaiškėjo, kad lizingo kompanijai pirkėja turto negrąžins, nes šis turtas yra pavogtas.

Ar lizingo kompanija, nutraukusi sutartį, tačiau dar neatgavusi turto, gali išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą?

Pagrindas lizingo bendrovei išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą atsiranda, kai dėl tam tikrų priežasčių yra nutraukiama lizingo sutartis. Todėl, jeigu dėl lizingo sutartyje numatytų įsipareigojimų nevykdymo sutartis yra nutraukiama nepasibaigus jos galiojimui ir lizinguojamas turtas turi būti grąžinamas lizingo kompanijai, tai lizingo kompanija kreditinę PVM sąskaitą faktūrą išrašo, nutraukusi lizingo sutartį, neatsižvelgdama į tai, kad turtas grąžinamas vėliau.

Ar lizingo kompanija, nutraukusi sutartį, tačiau dėl *force majeure* neatgavusi turto, gali išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą?

Tuo atveju, jeigu lizingo sutartis dėl tam tikrų priežasčių yra nutraukiama, o lizinguojamas turtas yra negrąžinamai prarastas (pvz., pavogtas) ir negalės būti sugrąžintas lizingo kompanijai, tai lizingo kompanija tokio turto susigrąžinimui neturi išrašyti kreditinės PVM sąskaitos faktūros, o jeigu kreditinė PVM sąskaita faktūra buvo išrašyta, tai ji turi būti anuliuojama.

2. Kreditinę PVM sąskaitą faktūrą įprastai išrašo asmuo, kuris išrašė pradinę prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminančią PVM sąskaitą faktūrą.

Tačiau praktikoje pasitaiko atvejų, kai bendrovės, su klientais pasirašiusios, pvz., lizingo sutartis, vėliau visas sutartyse numatytas teises ir pareigas perleidžia kitiems ūkio subjektams (pvz., bankams). Toks teisių ir pareigų perleidimas PVM tikslais laikomas paslaugų teikimu ir yra PVM objektas (žr. PVM įstatymo 7 straipsnį).

Tokiu atveju galima teigti, kad kitas ūkio subjektas (pvz., bankas) kliento, sudariusio sutartį su bendrove, atžvilgiu, tampa minėtų teisių davėju ir jam pereina visos su kliento turtu susijusios teisės, įskaitant ir teisę įforminti turto susigrąžinimą iš gavėjo, kai sutartis nutraukiama.

Todėl, kai lizingo sutartis, nepasibaigus terminui, su klientu nutraukiama (pvz., klientui neįvykdžius sutartyje numatytų įsipareigojimų), tai kitas ūkio subjektas (pvz., bankas) turto grąžinimui turi teisę išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą gavėjui (klientui) (dėl laikotarpio už kurį gali būti išrašyta kreditinė PVM sąskaita faktūra žr. 17 punktą).

Pavyzdys

Lizingo bendrovė, su klientu pasirašiusi lizingo sutartį, vėliau pagal sudarytą Teisių ir pareigų perleidimo sutartį su banku, jam už atlygį perleidžia visas teises ir pareigas, nurodytas lizingo sutartyje. Lizingo bendrovei perleidžiant bankui teises ir pareigas, kartu perleidžiamos ir visos reikalavimo teisės bei su reikalavimo teisėmis susijusios papildomos teisės, tokios, kaip teisės į turtą, į užtikrinimo priemones, turtinės teisės netesybas, kitas išlaidas, mokestinės teisės ir pareigos (įskaitant tolesnį su sutartimi susijusių PVM sąskaitų faktūrų ar kreditinių PVM sąskaitų faktūrų išrašymą banko vardu).

Tokiu atveju galima teigti, kad bankas kliento, sudariusio sutartį su lizingo bendrove atžvilgiu, tapo lizingo davėju ir jam perėjo visos su kliento turtu susijusios teisės ir pareigos, tame tarpe, ir teisė įforminti lizinguojamo turto susigrąžinimą iš lizingo gavėjo, kai lizingo sutartis nutraukiama.

Todėl, kai lizingo sutartis, nesibaigus terminui, su klientu nutraukiama, tai bankas lizinguojamo turto grąžinimui lizingo gavėjui išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje turi būti nurodyta PVM įstatymo 80 ir 83 straipsniuose nustatyta informacija.

3. Jeigu asmuo, būdamas PVM mokėtoju, prekių tiekimą (paslaugų teikimą) įformino PVM sąskaita faktūra, tai ir po įvykusių prekių tiekimo (paslaugų teikimo) operacijų pasikeitusioms aplinkybėms įforminti jis turi išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, neatsižvelgdamas į tai, kad minėtas asmuo kreditinės PVM sąskaitos išrašymo momentu yra išregistruotas iš PVM mokėtojų.

4. Kreditinė PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma tais atvejais, kai po prekių (paslaugų) įforminimo:

4.1. keičiasi prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė (didinama arba mažinama) ir (arba) kiekis;

4.2. keičiasi PVM tarifas ir suma;

4.3. suteikiamos prekybinės, apyvartos nuolaidos;

4.4. PVM sąskaitoje faktūroje išrašymo metu padaryta aritmetinė klaida, kuri tik vėliau (kitą mokestinį laikotarpį) pastebėta;

4.5. turi būti įformintas pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas apskaičiuoto avanso grąžinimas;

4.6. prekės ar jų dalis grąžinamos ar paslaugų atsisakoma.

5. Išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti dedami minuso arba pliuso ženklai, atsižvelgiant į atitinkamus pasikeitimus (pvz., kaina didėja (+), kaina mažėja (-)).

Tuo atveju, kai neteisingai nurodomas PVM tarifas ir suma, išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas sumos padidėjimas (su pliuso ženklu) arba sumažėjimas (su minuso ženklu).

Praktikoje pasitaiko atveju, kai PVM mokėtojas nenurodo minuso (-) ir / arba pliuso (+) ženklų. Kadangi kreditinė PVM sąskaita faktūra, kurioje įforminami anksčiau įvykusio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandorio aplinkybių pasikeitimai, paprastai priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo ir gali būti išrašyta tik esant abiejų sandorio šalių (pardavėjo ir pirkėjo) sutikimui dėl tokios kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo, tai, jeigu įrodymų visuma (sutartys, įrašai finansinės apskaitos dokumentuose ir / arba kitos aplinkybės) leidžia teigti, jog patiektoms prekėms (suteiktoms paslaugoms) buvo pritaikytos nuolaidos ar dėl kitų priežasčių sumažinta prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė, ir pirkėjas priima tokią kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje (-) minuso ar pliuso (+) ženklų neįrašymas neturėtų lemti tokios PVM sąskaitos faktūros pripažinimo negaliojančia.

6. Prekės gali būti nukainojamos dėl jų prastos kokybės, paklausos sumažėjimo ar broko ir pan. Išrašant kreditinę PVM sąskaitą faktūrą prekių nukainojimui, nukainojimas galėtų būti pagrįstas laisvos formos dokumentu, pvz., aktu, kuris būtų suderintas su pardavėju ir patvirtintas abiejų šalių parašais (tiek pirkėjo, tiek pardavėjo).

7. Nuolaidos, suteiktos po prekių patiekimo (paslaugų suteikimo) ir PVM sąskaitos faktūros išrašymo, gali būti skirstomos į prekybinį diskontą ir prekybines (apyvartos) nuolaidas.

Prekybinis diskontas – tai iš anksto abiem prekybinio sandorio šalims žinomas (aptartas sutartyse ar pan.) mokėtinos sumos už prekes (paslaugas) sumažinimas, siekiant paspartinti pirkėjo atsiskaitymą už jam skolon parduotas prekes (paslaugas).

Prekybinės (apyvartos) nuolaidos – tai iš anksto abiem prekybinio sandorio šalims žinomas (aptartas sutartyse ar pan.) prekės (paslaugos) kainos sumažinimas reklamos tikslais arba siekiant padidinti pardavimo apimtį, arba kitais atvejais.

8. Tuo atveju, jei prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) numato prekių (paslaugų) pirkėjui taikyti prekybinį diskontą, prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas), tiekdamas prekes (teikdamas paslaugas), privalo išrašyti visos tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) sumos PVM sąskaitą faktūrą. Kai po minėtos PVM sąskaitos faktūros išrašymo pirkėjui, įvykdžiusiam sutartyje numatytas sąlygas, yra taikomas prekybinis diskontas (sumažinama pirkėjo atsiskaitymo už jam skolon parduotas prekes (paslaugas) suma), prekės tiekėjas (paslaugos teikėjas) privalo pirkėjui išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje, be kitos nustatytos informacijos, turi būti nurodytas sumos sumažinimas (suma rašoma su minuso ženklu).

Pavyzdys

Įmonė B, PVM mokėtoja, 2023-01-16 pardavė įmonei A 500 vnt. gaiviųjų gėrimų už 1000 Eur. Pirkimo PVM suma nuo jų įsigijimo vertės sudarė 210 Eur. Sutartyje įmonė B nurodė tokias apmokėjimo sąlygas: 2/10, n30 (t. y., 2 proc. įmonė A turės mokėti mažiau, jei atsiskaitys ne per 30 dienų, o per 10 dienų). Įmonė A su įmone B atsiskaitė 2023-01-25, t. y., diskonto galiojimo laikotarpiu. Šiuo atveju įmonė A su įmone B atsiskaitė po to, kai jau gavo prekes ir buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra (serija ZXC Nr. 111001). Be to, ji atsiskaitė per 9 dienas, tai pagal sutartį jai priklauso 2 proc. nuolaida, todėl įmonė B įmonei A 2023-01-25 išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą (serija VBN Nr. 212008), kuri patikslina 2023-01-16 PVM sąskaitą faktūrą (serija ZXC Nr. 111001).

Kreditinė PVM sąskaita faktūra Serija VBN Nr. 212008 2023-01-25								
2023-01-16 PVM sąskaitos faktūros serija ZXC Nr. 111001 koregavimas.								
viso	Prekės	Mato	Kiekis	Vieneto	Suma	PVM	PVM	Iš
	pavadinimas	vnt.	kaina be PVM			tarifas	suma	

	Gaivieji gėrimai vnt.							
24,20	Tikslinama			-0,04	-20,00	21	-4,20	-
	Priežastis: tikslinama dėl prekybinio diskonto (nuolaidos).							

9. Prekybinių (apyvartos) nuolaidų, suteiktų po prekių patiekimo, kreditinėse PVM sąskaitose faktūrose, be privalomos PVM sąskaitos faktūros informacijos ir įrašyto žodžio „Kreditinė“, nurodomi prekių pavadinimai (arba prekių kodai pagal ūkio subjekto nustatytą prekių nomenklatūrą, arba prekių grupės), taip pat laikotarpis, kurį parduotoms prekėms yra suteikiamos prekybinės (apyvartos) nuolaidos, bei suteikta prekių kainos nuolaida ir suma. Taip pat gali būti nurodoma priežastis, kodėl tikslinama PVM sąskaita faktūra (t. y., dėl kainų nuolaidos), ir kita privaloma informacija (žr. šio straipsnio 3 ir 4 dalių komentarus). Šioje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje kainos sumažėjimas (susidaręs dėl prekybinių (apyvartos) nuolaidų) nurodomas su minuso ženklu.

1 pavyzdys

Cinkuota skarda prekiaujanti įmonė A (prekių pardavėja) su įmone B (prekių pirkėja) 2023-01-04 sudarė sutartį, kurioje numatė, kad tuo atveju, jei įmonė B iki 2023-10-25 nupirks prekių daugiau kaip už 50 000 Eur, jai įmonė A metų pabaigoje visoms pirktoms prekėms suteiks 10 proc. kainos nuolaidą.

Iki 2023-10-23 įmonė B iš įmonės A nupirko 25 t cinkuotos skardos už 71 995 Eur, t. y.,:

1) 2023-06-20 pagal PVM sąskaitą faktūrą (serija QWE Nr. 110321)

5 t x 2380 – 11 900

21 proc. PVM – 2 499

Iš viso: 14 399

2) 2023-07-09 pagal PVM sąskaitą faktūrą (serija QWE Nr. 110500)

10 t x 2380 – 23 800

21 proc. PVM – 4 998

Iš viso: 8 798

3) 2023-09-20 pagal PVM sąskaitą faktūrą (serija QWE Nr. 110780)

10 t x 2380 – 23 800

Tikslinama 2023-01-18 PVM sąskaita faktūra QWE Nr. 111198 (padidintas cinkuotos skardos kiekis).

3 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, įmonei B pagal pateiktus užsakymus reguliariai parduoda tokius maisto produktus:

1. Jogurtą „X“ 1,0 proc. riebumo, vieno indelio kaina	2,00 + 21 proc. PVM
2. Jogurtą „X“ 3,5 proc. riebumo, vieno indelio kaina	2,50 + 21 proc. PVM
3. Jogurtą „X“ 7,0 proc. riebumo, vieno indelio kaina	3,00 + 21 proc. PVM
4. Jogurtą „Z“, vieno indelio kaina	0,90 + 21 proc. PVM
5. Margariną „R“, vieno vieneto kaina	4,00 + 21 proc. PVM
6. Margariną „V“, vieno vieneto kaina	3,00 + 21 proc. PVM
7. Lydytą sūrėlį „N“, vieno vieneto kaina	3,20 + 21 proc. PVM

Įmonė A šiuos maisto produktus parduoda, išrašydama PVM sąskaitas faktūras. Per mėnesį tenka išrašyti vidutiniškai virš 200 minėtų PVM sąskaitų faktūrų.

Be to, įmonės (A ir B) yra sutarusios, kad prekės, neturinčios paklausos, pagal aktą gali būti nukainojamos iki 10 proc. prekės kainos.

Prekių pirkėja - įmonė B prekių nukainojimą įformina aktu ir šalių susitarimu išrašo debetinį dokumentą (toliau – debetinė PVM sąskaita faktūra).

Debetinė PVM sąskaita faktūra
Serija KKS Nr. 96
2023-12-30

Koreguojamos PVM sąskaitos faktūros, išrašytos laikotarpiu nuo 2023-02-11 iki 2023-12-

20

1 atvejis

Iš viso	Prekės	mato	kiekis	vieneto	suma	PVM	PVM	Iš
	pavadinimas	vienetas		kaina	(be PVM)	tarifas	suma	

145,2	1. Jogurtas „X“							
	1,0 proc. riebumo, indelis	600	-0,2		-120	21	-25,2	-
2420	2. Jogurtas „X“							
	3,5 proc. riebumo, indelis	8000	-0,25		-2000	21	-420	-
1452	3. Jogurtas „X“							
	7,0 proc. riebumo, indelis	4000	-0,3		-1200	21	-252	-
484	4. Margarinas „R“, indelis	1000	-0,4		-400	21	-84	-
	Iš viso							
4501,2	pritaikyta nuolaida:				-3720	21	-781,2	-

<u>2 atvejis</u>								
Tuo atveju, jeigu prekių yra labai daug, tai debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje gali būti nurodomos prekių grupės ar kita prekes identifikuojanti informacija (pvz., prekės kodas).								

Iš viso	Prekės	mato	kiekis	vieneto	suma	PVM	PVM	Iš
	pavadinimas	vienetas		kaina	(be PVM)	tarifas	suma	

4017,2	1. Jogurtai „X“. indelis		12600		-3320	21	-697,2	-
	2. Margarinas „R“, indelis		1000	-0,4	-400	21	-84	-
484								

4501,2	Iš viso tikslinama:				-3720	21	-781,2	-
	(pritaikyta nuolaida)							

Jeigu yra sudaromos ilgalaikės pirkimo – pardavimo sutartys ir dėl to pardavėjui yra sudėtinga kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje (pirkėjui – debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje) išvardyti visas prekes (paslaugas), kurioms, tarkime, yra pritaikytos nuolaidos (apyvartos, prekybinio diskonto) ar prekės grąžinamos, tuomet pardavėjas vietoje prekių (paslaugų) pavadinimo gali nurodyti šių prekių (paslaugų) pirkimo – pardavimo sutarties (specifikacijos) numerį ir tikslinamų prekių (paslaugų) sumą (be PVM), PVM tarifą, PVM sumą ir galutinę sumą („Iš viso“).

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė PVM mokėtoja (toliau – pardavėja) pagal susitarimą (sutartį Nr. 1546) tiekia kompiuterius kitai Lietuvos įmonei PVM mokėtojai (toliau – pirkėja). Pagal susitarimą pirkėja įsipareigoja per 6 mėnesius nupirkti kompiuterių ne mažiau kaip už 500 000 Eur, o pardavėja įsipareigoja suteikti 2 proc. apyvartos nuolaidą. Per minėtą laikotarpį buvo nupirkti kompiuterių už 617 100 Eur (510 000 + 21 proc. PVM) ir pardavėja išrašė pirkėjai kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, pritaikydama 2 proc. nuolaidą.

Kreditinė PVM sąskaita faktūra								
Serija KSF Nr. 300								
2022-07-01								

viso	Prekės	mato	kiekis	vieneto	suma	PVM	PVM	Iš
	pavadinimas	vienetas		kaina	(be PVM)	tarifas	suma	
	Pritaikyta nuolaida pagal sutartį Nr. 1546				-10200	21	-2142	-
12342								
Tikslinamos PVM sąskaitos faktūros laikotarpiu nuo 2023-01-01 iki 2023-06-30.								

5 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2023-03-01 pardavė Lietuvos statybinei įmonei, PVM mokėtojai:

1. Statybines vinis (5.0x150 mm), 3 dėžės (5 kg), dėžės kaina – 2,70 + PVM (0,57), viso 9,81 Eur
2. Statybines vinis (6.0x200 mm), 2 dėžės (5 kg), dėžės kaina – 3,20 + PVM (0,67), viso 7,74 Eur
3. Tolines vinis (2.0x20 mm), 2 dėžės (5 kg), dėžės kaina – 4,50 + PVM (0,95), viso 10,90 Eur
4. Tolines vinis (2.5x40 mm), 2 dėžės (5 kg), dėžės kaina – 2,50 + PVM (0,53), viso 6,06 Eur
5. Statybinės vinys (3.0x70 mm), 1 dėžė (5 kg), dėžės kaina – 2,60 + PVM (0,55), viso 3,15 Eur
6. Statybines vinis (3.0x80 mm), 2 dėžės (5 kg), dėžės kaina – 2,60 + PVM (0,55), viso 6,30 Eur

7. Statybines vinis (4.0x100 mm), 2 dėžės (5 kg), dėžės kaina – 2,80 + PVM (0,59), viso 6,78 Eur

8. Statybines vinis (4.0x120 mm), 3 dėžės (5 kg), dėžės kaina – 2,70 + PVM (0,57), viso 9,81 Eur

9. Medsraigčius (3.5x25 mm), 100 vnt., dėžės kaina – viso 7,00 Eur

10. Medsraigčius (3.5x35 mm), 150 vnt., dėžės kaina – viso 12,00 Eur

Iš viso Lietuvos statybinė įmonė įsigijo prekių už 79,55 Eur.

Praėjus mėnesiui, Lietuvos statybinė įmonė prekių pardavėjui grąžino statybines vinis (5.0x150 mm) ir (6.0x200 mm). Šių prekių grąžinimui pardavėjas išrašė Lietuvos įmonei kreditinę PVM sąskaitą faktūrą.

Kreditinė PVM sąskaita faktūra								
Serija KSF Nr. 400								
2023-04-08								
viso	Prekės	mato	kiekis	vieneto	suma	PVM	PVM	iš
PVM	pavadinimas	vnt.		kaina (be PVM)	(be PVM)	tarifas	suma	su

9,80	Statybinės vinys (5.0x150 mm) dėžės	-3 (5 kg)	-2,70		-8,10	21	-1,70	-
7,74	Statybinės vinys (6.0x200 mm) dėžės	-2 (5 kg)	-3,20		-6,40	21	-1,34	-

17,54	Viso:	-5	-		-14,50	21	-3,04	-

10. Tuo atveju, kai pagal PVM įstatymo 14 straipsnį nuo sumokėto avanso prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiavo (privalėjo apskaičiuoti) PVM, tačiau, praėjus tam tikram laikui, pirkėjui grąžino avansą, išrašoma kreditinė PVM sąskaita faktūra.

Pavyzdys

Pagal UAB „X“ (paslaugos pirkėjas – užsakovas) ir UAB „Y“ (paslaugos teikėjas) 2023-10-03 sudarytą spaudos maketavimo paslaugų sutartį, UAB „Y“ įsipareigojo ne vėliau kaip per 13 mėnesių nuo sandorio sudarymo atlikti minėtas paslaugas už 8 000 Eur (įskaitant PVM) ir iki 2024-10-20 jas užbaigti su sąlyga, kad užsakovas sumokės 3 000 Eur (įskaitant PVM) avansą, o suteikus visas paslaugas, likusią pinigų sumą – 5 000 Eur (įskaitant PVM).

UAB „Y“, 2023-10-04 iš užsakovo gavusi 3 000 Eur avansą, išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra
Nr. 5 serija A
2023-10-04

Paslaugos teikėjas UAB „Y“
Paslaugos pirkėjas UAB „X“

Avansas už spaudos maketavimo paslaugas	3 000 Eur
PVM tarifas	21 proc.
Apmokestinamoji vertė	-2479,34 Eur
PVM suma	-520,66 Eur

Taip pat turi būti nurodoma ir kita PVM sąskaitai faktūrai privaloma informacija, nustatyta PVM įstatymo 80 straipsnyje.

1 variantas

Tačiau, po mėnesio paaiškėjo, kad UAB „Y“ negalės suteikti sutartyje numatytų maketavimo paslaugų ir abiejų šalių sutarimu grąžins užsakovui jo sumokėtą avansą. Avanso grąžinimui UAB „Y“ išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą.

Kreditinė PVM sąskaita faktūra
Nr. 5 serija KA
2023-11-27

Paslaugos teikėjas UAB „Y“
Paslaugos pirkėjas UAB „X“

Avanso grąžinimas	-3 000 Eur
PVM tarifas	21 proc.
Apmokestinamoji vertė	-2 479,34 Eur
PVM suma	-520,66 Eur

Priežastis: Avanso grąžinimas pagal 2023-10-04 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 5 serija A.

Kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje taip pat nurodoma ir kita informacija, nustatyta PVM įstatymo 80 ir 83 straipsniuose.

2 variantas

UAB „Y“, suteikusi dalį (tarkime už 1 000 Eur) spaudos maketavimo paslaugų, šalių susitarimu nutraukia sutartį ir užsakovui grąžina dalį jam sumokėtos avanso sumos (2 000 Eur). Avanso dalies grąžinimui UAB „Y“ išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą:

Kreditinė PVM sąskaita faktūra

Nr. 10 serija KA 2023-12-27	
Paslaugos teikėjas UAB „Y“ Paslaugos pirkėjas UAB „X“	
Avanso grąžinimas	-2 000 Eur
PVM tarifas	21 proc.
Apmokestinamoji vertė	-1 652,89 Eur
PVM suma	-347,11 Eur
Priežastis: Avanso dalies grąžinimas pagal 2023-10-04 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 5 serija A.	
Kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje taip pat nurodoma ir kita informacija, nustatyta PVM įstatymo 80 ir 83 straipsniuose.	

11. Kreditinė PVM sąskaita faktūra, kurioje įforminami anksčiau įvykusio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandorio aplinkybių pasikeitimai, kurie priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo (pvz., patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamosios vertės, jų kiekio tikslinimo, suteiktų nuolaidų arba paimto antkainio įforminimo, prekių (ar jų dalies) grąžinimo dėl broko ir / ar kitų priežasčių įforminimo ir pan.), gali būti išrašyta tik esant abiejų sandorio šalių (pardavėjo ir pirkėjo) sutikimui dėl tokios kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo.

12. Tuo atveju, kai pirkėjas atsisako priimti pardavėjo išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, motyvuodamas tuo, kad sutartyje nebuvo numatytos šios aplinkybės, o ir pats pardavėjas sutinka, kad jis nepagrįstai išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, tai laikoma, kad tokia kreditinė PVM sąskaita faktūra teisinės galios neturi ir mokesčių pasekmių nesukelia. Tokia išrašyta kreditinė PVM sąskaita faktūra turi būti anuliuojama. Jeigu tai yra popierinė kreditinė PVM sąskaita faktūra, ji žymima žodžiu „Anuluota“, nurodoma anuliavimo data ir anuliavimas patvirtinamas dokumentą išrašiusio asmens parašu (Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“, 31 punktas).

13. Yra atvejų, kai PVM mokėtojai, išrašantys el. PVM sąskaitas faktūras, savo pasirinktoje informacinėje sistemoje jas sugeneruoja, įtraukia į savo apskaitą ir tada išsiunčia klientams. Tačiau pasitaiko atvejų, kai išrašymo metu el. PVM sąskaita faktūra yra sugadinama (pvz., netinkamai pritaikoma nuolaida, PVM tarifas ar padaromos kitokios klaidos) ir tokią el. PVM sąskaitą faktūrą (kuriai automatiškai jau suteiktas numeris ir serija, tačiau, kuri klientams neišsiųsta ir į bendrovės apskaitos sistemą neįtraukta) reikia pataisyti. Jeigu PVM mokėtojų pasirinkta el. PVM sąskaitų faktūrų išrašymo programa nebeleidžia tokių el. PVM sąskaitų faktūrų ištaisyti, yra generuojama nauja el. PVM sąskaita faktūra su nauju numeriu ir serija, o sugadinta el. PVM sąskaita faktūra (su išlikusiu numeriu ir serija) išlieka PVM mokėtojo informacinėje sistemoje ir saugoma el. PVM sąskaitų faktūrų saugojimo registre su išskirtiniu simboliu, pvz., „sugadinta“.

14. Elektroninis kvitas (toliau – e. kvitas), kuris, pagal Elektroninio kvito naudojimo taisykles, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

viršininko 2024 m. kovo 29 d. [įsakymu Nr. VA-33](#) „Dėl Elektroninio kvito naudojimo taisyklių patvirtinimo“, laikomas PVM sąskaita faktūra, dėl jo specifiškumo negali būti laikomas kreditine arba debetine PVM sąskaita faktūra. Todėl po e. kvito, kuris laikomas PVM sąskaita faktūra, pateikimo pirkėjui aplinkybių, nurodytų PVM įstatymo 83 straipsnyje, tikslinimas atliekamas, vadovaujantis šio straipsnio nuostatomis, t. y., išrašant kreditinę ar debetinę PVM sąskaitą faktūrą.

15. Anuliuota kreditinė PVM sąskaita faktūra privalo būti saugoma 10 metų nuo jos išrašymo dienos.

16. Jeigu pardavėjas anuliuotą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą įtraukia į savo vedamą Išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą, jame turi pažymėti, kad įtraukta į šį registrą PVM sąskaita faktūra yra anuliuota. Be to, pardavėjas neturi teisės išrašytoje anuliuotoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų aplinkybių pasikeitimų įtraukti į PVM apskaitą ir šios kreditinės PVM sąskaitos faktūros pagrindu patikslinti PVM deklaracijos.

17. Tuo atveju, kai pirkėjas atsisako priimti pardavėjo išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje pvz., kečiamos (didinamos) prekių (paslaugų) kainos, apmokestinamoji vertė, prekių rūšis ir pan., ir dėl šių aplinkybių vyksta teisinis (arbitražinis) ginčas, tai, kol nėra priimtas galutinis sprendimas, laikoma, kad kreditinė PVM sąskaita faktūra neturi teisinės galios ir mokestinių pasekmių nesukelia. Priėmus sprendimą, patvirtinantį išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas aplinkybes, šios sąskaitos duomenys turi būti įtraukti į pardavėjo ir pirkėjo PVM apskaitą bei mokesstinio laikotarpio PVM deklaraciją. Be to, išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą pardavėjas turi įtraukti į Išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą, o pirkėjas – į Gaunamų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą. Priėmus sprendimą, nepatvirtinantį išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų aplinkybių, tokią kreditinę PVM sąskaitą faktūrą pardavėjas privalo anuliuoti aukščiau nurodyta tvarka.

18. PVM mokėtojas turi teisę išrašyti pirkėjui (klientui) kreditinę PVM sąskaitą faktūrą ne tik dėl priežasčių, kurios priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo, bet ir ištaisydamas padarytas PVM įstatymo taikymo klaidas ar netikslumus, paaiškėjusius po prekių tiekimo (paslaugų teikimo) įforminimo (pvz., patikslindamas patiektoms prekėms (suteiktoms paslaugoms) pritaikytą neteisingą PVM tarifą, patikslindamas perimtų iš kito asmens surinktų kaip parama (labdara) piniginių lėšų išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (kai PVM sąskaita faktūra buvo išrašyta, nors neturėjo būti išrašyta), patikslindamas, vykdant savivaldybės ar valstybės funkcijas suteiktų paslaugų, kurios nėra PVM objektas, išrašytą PVM sąskaitą faktūrą ir pan.). Tokiais atvejais ne tik prekių (paslaugų) pardavėjui, išrašiusiam kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, joje nurodytus pakeitimus privaloma įtraukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijoje patikslinti patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamąją vertę ir pardavimo PVM sumą, bet ir prekių (paslaugų) pirkėjui suponuojama pareiga jam išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytus pakeitimus įtraukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijoje patikslinti PVM atskaitą, nepaisant to, ar prekių (paslaugų) pirkėjas priėmė ar atsisakė priimti tokias paaiškėjusias aplinkybes įforminančią kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Be to, išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros duomenis pardavėjas turi įtraukti į Išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą, o pirkėjas – į Gaunamų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą.

19. Pagal MAĮ 68 straipsnio nuostatas, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos, išskyrus kilnojamąjį turtą, kuriam taikomas 5 metų ir nekilnojamąjį turtą, kuriam taikomas 10 metų senaties terminas.

Atsižvelgiant į tai, išrašomos kreditinės ar debetinės PVM sąskaitos faktūros (pvz., už prekes ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, automobilį - ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, nekilnojamąjį turtą - už einamuosius ir dešimt praėjusių kalendorinių metų).

Praktikoje pasitaiko atvejų, kai nepasibaigus lizingo sutarties terminui, tačiau pasibaigus MAĮ nustatytam senaties terminui, lizingo bendrovė (pvz., bankas) su klientu nutraukia sutartį (pvz., kadangi klientas nebevykdo sutartyje numatytų įsipareigojimų) ir susigrąžina lizinguojamą turtą.

Ar gali lizingo bendrovė turto grąžinimui išrašyti klientui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, jeigu pasibaigęs MAĮ nustatytas senaties terminas?

Atsižvelgiant į ESTT praktiką (bylos C-337/13, C-335/19, C-507/20), jei neįrodyta, kad apmokestinamasis asmuo buvo nepakankamai rūpestingas, ir, nesant piktnaudžiavimo ar susitarimų, kuriais sukčiaujama, siekiant panaikinti teisę į PVM sumažinimą, negalima pagrįstai remtis terminu, kuris skaičiuojamas nuo pirminių sąskaitų faktūrų išrašymo dienos ir kuris tam tikrų sandorių atveju baigėsi iki šio patikslinimo. Todėl pagal analogiją ir į tai, kad tik po lizingo sutarties nutraukimo atsiranda priežastys ir sąlygos patikslinti (sumažinti) sandorio PVM apmokestinamąją vertę, nagrinėjamu atveju senaties terminas turėtų būti pradedamas skaičiuoti nuo tada, kai nutraukiama lizingo sutartis.

Pavyzdys

2015-01-03 lizingo bendrovė X sudarė su įmone A dešimties metų vilkiko nuomos (lizingo) sutartį. Neatsižvelgiant į tai, kad pagal mokėjimų grafiką, įmonės A mokėjimai už jai perduodamą vilkiką išdėstyti dešimčiai metų, tačiau lizingo bendrovė X, iš karto, perduodama pagal sudarytą sutartį įmonei A vilkiką, 2015-01-03 išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo vilkiko apmokestinamosios vertės 200 000 Eur apskaičiavo 42 000 Eur PVM. Apskaičiuotą PVM sumą lizingo bendrovė deklaravo 2015 metų sausio mėnesio PVM deklaracijoje (29 laukelyje) kaip pardavimo PVM, o įmonė A, vykdanti PVM apmokestinamą veiklą, nurodė šią sumą sausio mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje, kaip pirkimo PVM ir kaip atskaitomą PVM sumą – 35 laukelyje.

2021-11-05 lizingo bendrovė X dėl įmonės A įsipareigojimų nevykdymo nutraukė lizingo sutartį ir susigrąžino iš įmonės A lizinguojamą turtą.

Šalys susitarė, kad grąžinamo turto vertė yra faktiškai neapmokėta suma už lizinguotą turtą – 96 771 Eur.

Lizingo bendrovė X išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje įmonei A, turi nurodyti vilkiko apmokestinamąją vertę (-79 976,03 Eur) ir nuo jos apskaičiuotą pardavimo PVM sumą (-16 794,97 Eur).

20. Iš PVM mokėtojų išsiregistravęs asmuo, kuriam atsiranda prievolė tikslinti aplinkybių pasikeitimus ir tuos pasikeitimus įforminti kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje, mokesčių administratoriui turi pateikti patikslintą to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, į kurią buvo įtraukti išrašytų patiektų prekių (suteiktų paslaugų) PVM sąskaitų faktūrų, kurios tikslinamos, pirminiai duomenys (kadangi išsiregistravusiam iš PVM mokėtojų asmeniui kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo momentu jau nebėra prievolės teikti einamojo mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos).

21. Pasitaiko atvejų, kai tarp PVM mokėtojų kyla ginčai dėl paslaugų (prekių) pripažinimo suteiktomis (patiektomis). Jeigu kilusio teismo ginčo metu teismas, tarkime, dalies suteiktų paslaugų nepripažįsta, tai kreditinė PVM sąskaita faktūra išrašoma tada, kada įsigaliojo teismo nutartis.

Pavyzdys

Įmonė X 2020 m. suteikė paslaugas įmonei Y ir išrašė PVM sąskaitas faktūras. Įmonė X visas pajamas ir pardavimo PVM pripažino ir deklaravo 2020 m. Įmonė Y dalies suteiktų paslaugų nepripažino, nepasirašė darbų priėmimo akto ir nesumokėjo už jas. Kilo teisminis ginčas. 2021 m. gruodžio mėn. teismas priėmė nutartį, pagal kurią pripažįstamos suteiktos paslaugos, tačiau ne už visą PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą. Teismo nutartis įsigaliojo 2023 m. gegužės mėn. Šiuo atveju įmonė X turi patikslinti PVM sąskaitą faktūrą, išrašydama kreditinę PVM sąskaitą faktūrą (arba šalių susitarimu įmonė Y – debetinę PVM sąskaitą faktūrą) 2023 m. gegužės mėnesį, t. y., kada įsigaliojo teismo nutartis.

22. Neretai iškyla klausimų, susijusių su kreditinių PVM sąskaitų faktūrų išrašymu, mokestinio patikrinimo metu nustatius, kad PVM sąskaitose faktūrose buvo nenurodytas ar neteisingai nurodytas PVM tarifas.

PVM įstatymo nuostatos nedraudžia PVM mokėtojai išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą už laikotarpį, patikrintą mokesčių administratoriaus, ar mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai priėmus sprendimą dėl mokestinio ginčo.

Pavyzdys

Įmonė L 2020 m. suteikė įmonei M paslaugas, kurias priskyrė prie PVM neapmokestinamų paslaugų. Todėl PVM sąskaitose faktūrose PVM nebuvo išskirtas, nurodant, kad teikiamos paslaugos yra neapmokestinamos PVM. Tačiau 2021 m. buvo nagrinėjamas mokestinis ginčas dėl suteiktų paslaugų pobūdžio ir priimtas sprendimas, kuriuo patvirtinta, jog suteiktos paslaugos turėjo būti apmokestintos PVM. Todėl už suteiktas paslaugas turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas PVM.

Ar įmonė L, gavusi sprendimą, gali 2022 m. išrašyti kreditines PVM sąskaitas faktūras įmonei M už 2020 m. suteiktas paslaugas, jose apskaičiuodama PVM? Ar įmonė M turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM, sumokėtą pagal 2022 m. išrašytas kreditines PVM sąskaitas faktūras?

Įmonė L turi teisę išrašyti įmonei M kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, joje nuo paslaugų apmokestinamosios vertės nurodydama PVM, o įmonė M turi teisę šį PVM atskaityti, jeigu jos įsigytos paslaugos skirtos PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal MAĮ 87 straipsnio 13 dalį, mokesčio permoka gali būti grąžinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per atitinkamą MAĮ 68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą.

Pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Jei 2020 m. už įmonės L suteiktas paslaugas PVM nebuvo apskaičiuotas, tačiau 2022 m., priėmus sprendimą dėl mokestinio ginčo, buvo išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros, įmonė M pagal tokias kreditines PVM sąskaitas faktūras sumokėtą PVM gali įtraukti į PVM atskaitą, kadangi senaties terminas dar nesuėjęs.

23. Šalių susitarimu minėtų aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašoma kreditine PVM sąskaita faktūra, o pirkėjo (kliento) išrašoma debetine PVM sąskaita faktūra, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas.

Vadinasi, pirkėjas (klientas), PVM mokėtojas, debetinę PVM sąskaitą faktūrą gali išrašyti ne tik prekių grąžinimo ar paslaugų atsisakymo atveju, bet ir kitais atvejais, pvz., kai suteikiamos tam tikros nuolaidos, dėl PVM įstatymo taikymo klaidos ar netikslumo, paaiškęjusio po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įformino, jeigu yra abiejų šalių susitarimas.

Išrašytoje debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje, kaip ir kreditinėje, taip pat dedami minuso arba pliuso ženklai, atsižvelgiant į atitinkamus pasikeitimus (pvz., kaina didėja (+), kaina mažėja (-) ir t.t.). Jeigu prekės (paslaugos) yra grąžinamos, debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodomos tos prekės (paslaugos), kurios yra grąžinamos, ar kurioms taikomos įvairios nuolaidos (įskaitant netikslinamą informaciją).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiaujanti mediena, 2023 m. sausio mėnesį įmonei B, PVM mokėtojai, pardavė 1000 kubinių metrų medienos po 60 Eur už 1 kubinį metrą ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Vasario mėnesį įmonė B nustatė, kad ši mediena neatitinka kokybės reikalavimų, todėl ją grąžino įmonei A. Įmonė B (pirkėja) šalių susitarimu išrašo įmonei A (pardavėjai) debetinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje laisva forma įrašo, kad tai „Debetinė PVM sąskaita faktūra“, nurodo kitą privalomą informaciją. Plačiau skaityti šio straipsnio 3 ir 4 dalies komentaruose.

Debetinė PVM sąskaita faktūra							
Serija DAAA Nr. XXXXX							
2023-02-04							
Pirkėja įmonė B				Pardavėja įmonė A			
PVM	Prekės pavadinimas	mato vnt.	kiekis	vieneto	suma	PVM	Iš viso su
				kaina	be PVM	tarifas	suma
	Mediena	kub. m.	-1000	- 60	-60000	21	-12600
72600							-
Prekių pirkimo faktas buvo įformintas 2023-01-15 PVM sąskaita faktūra (serija AAA Nr. XXXXXXXX).							

2 pavyzdys

1 situacija

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2023-01-21 suteikė vežimo paslaugas Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai (t. y., iš Klaipėdos atvežė prekes į Vilnių). Įmonė A išrašė įmonei B PVM sąskaitą faktūrą SM Nr. 256, kurioje nuo vežimo paslaugos apmokestinamosios vertės, 300 Eur, apskaičiavo 21 proc. PVM (63 Eur). Paaiškėjo, kad PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta per didelė vežimo paslaugos apmokestinamoji vertė. Abi šalys susitarė, kad paslaugos pirkėja (įmonė B) išrašys įmonei A (pardavėjai) debetinę PVM sąskaitą faktūrą ir joje patikslins minėtą vertę.

Plačiau apie šioje sąskaitoje nurodomą informaciją skaityti šio straipsnio 3 ir 4 dalies komentaruose.

Debetinė PVM sąskaita faktūra Serija DSM Nr. 257 2022-02-01								
PVM	Paslaugos	mato	kiekis	vieneto	suma	PVM	PVM	Iš viso su
	pavadinimas	vnt.		kaina	be PVM	tarifas	suma	

Vežimo paslauga								
Tikslinama:			1	-50	-50	21	-10,50	-
60,50 Eur								
Tikslinama 2023-01-21 PVM sąskaita faktūra serija SM Nr. 256.								

2 situacija

Lietuvos įmonė A pastebėjo, kad PVM sąskaitoje faktūroje (serija SM Nr. 256) nurodyta per maža vežimo paslaugos apmokestinamoji vertė. Todėl šalių susitarimu įmonė B (pirkėja) įmonei A išrašo debetinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje padidina paslaugos apmokestinamąją vertę.

Debetinė PVM sąskaita faktūra Serija DSM Nr. 257 2022-02-01								
su PVM	Paslaugos	mato vnt.	kiekis	vieneto	suma	PVM	PVM	Iš viso
	pavadinimas			kaina	be PVM	tarifas	suma	-----

Vežimo paslauga			1	+50,00	+50,00	21	+10,50	
+60,50								
Tikslinama 2023-01-21 d. PVM sąskaita faktūra serija SM Nr. 256.								

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2023-02-04 pardavė kitai Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, biuro baldus, t. y., 5 kompiuterinius stalus po 605 Eur (įskaitant 105 Eur PVM), 7 kėdes po 968 Eur (įskaitant 168 Eur PVM), 2 drabužių spintas po 1210 Eur (įskaitant 210 Eur PVM), knygų spintą už 726 Eur (įskaitant 126 Eur PVM) ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą (serija SF Nr. 400). Surinkus baldus (stalus ir spintas) paaiškėjo, kad jie yra nekokybiški, todėl šių baldų pirkėja įmonė B susitarusi su įmone A pardavėja išrašė debetinę PVM sąskaitą faktūrą ir dalį baldų grąžino atgal pardavėjui, kaip nekokybiškus.

Debetinė PVM sąskaita faktūra								
Serija DSF Nr. 500								
2023-02-25								
2023-02-04 PVM sąskaitos faktūros								
serija SF Nr. 400 koregavimas								
viso	Prekės	mato	kiekis	vieneto	suma	PVM	PVM	iš
	pavadinimas	vnt.		kaina	be PVM	tarifas	suma	
3025	Kompiuteriniai stalai	vnt.	-5	-500	-2500	21	-525	-
2420	Drabužių spinta	vnt.	-2	-1000	-2000	21	-420	-
726	Knygų spinta	vnt.	-1	-600	-600	21	-126	-

6171	Viso grąžinama prekių:		-8		-5100	21	-1071	-

2. Bet kokie pasikeitimai, įforminti kreditiniais ir (arba) debetiniais dokumentais, privalo būti įtraukiami į prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo, taip pat pirkėjo (kliento) PVM apskaitą.

Komentaras

1. Bet kokie pasikeitimai, įforminti kreditinėmis PVM sąskaitomis faktūromis ir (arba) debetinėmis PVM sąskaitomis faktūromis privalo būti įtraukiami į prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo), taip pat pirkėjo (kliento) PVM apskaitą, atvaizduojamą PVM deklaracijoje. Užpildant PVM deklaracijas, reikia vadovautis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-29](#) patvirtintomis Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklėmis.

2. Taip pat kreditinės ir debetinės PVM sąskaitos faktūros duomenys turi būti įtraukiami į Gaunamų ir Išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus, kurių tvarkymo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 21 d. [įsakymu Nr. VA-55](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrų duomenų tvarkymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“.

3. Tuo atveju, kai išrašomos kreditinės (debetinės) PVM sąskaitos faktūros dėl prekių (paslaugoms) suteiktos nuolaidos (prekybinio diskonto) ar kitais atvejais, tai tiek Išrašomų, tiek Gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registre iš kreditinės (debetinės) PVM sąskaitos faktūros turi būti įrašyta patikslinta prekės (prekių) (paslaugos (paslaugų)) apmokestinamosios vertės suma (su minuso ženklu – kai apmokestinamoji vertė mažinama, arba teigiama suma – kai apmokestinamoji vertė didinama) ir patikslinta PVM suma (su minuso ženklu – kai PVM suma mažinama, teigiama suma – kai PVM suma didinama).

Jeigu kreditinė (debetinė) PVM sąskaita faktūra yra išrašoma dėl prekių grąžinimo, tai minėtame registre iš kreditinės (debetinės) PVM sąskaitos faktūros įrašoma grąžintos prekės (grąžintų prekių) apmokestinamoji vertė ir PVM suma (su minuso ženkla).

3. Kreditiniuose ir debetiniuose dokumentuose nurodoma šio Įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nustatyta PVM sąskaitų faktūrų informacija (įskaitant netikslinamą informaciją), tikslinamos PVM sąskaitos faktūros išrašymo data, serija, numeris (jeigu įmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) ar pateikiami kiti duomenys (jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) apie tikslinamus apskaitos dokumentus (laikotarpis, kuriuo buvo pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, ir kt.).

Komentaras

1. Tiek kreditinėse, tiek debetinėse PVM sąskaitose faktūrose turi būti nurodyta visa PVM sąskaitai faktūrai nustatyta privaloma informacija nurodyta PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje, taip pat ir netikslinama informacija (pvz., prekių (paslaugų) kiekių pavadinimai (pvz., tona (t), metras (m), kg ir t.t.), prekių pavadinimai arba prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo sutarčių numeriai ar pan. (jeigu kreditinėje (debetinėje) PVM sąskaitoje faktūroje dėl didelio prekių (paslaugų) kiekio sudėtinga išvardyti visų koreguojamų prekių (paslaugų) pavadinimus).

Be to, kreditinėje (debetinėje) PVM sąskaitoje faktūroje, kaip ir PVM sąskaitoje faktūroje, nedraudžiama nurodyti ir papildomą informaciją, pvz., atkartoti tikslinamos (pirminės) PVM sąskaitos faktūros informaciją.

Taip pat kreditinėje (debetinėje) PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta:

1.1. tikslinamos PVM sąskaitos faktūros išrašymo data,

1.2. tikslinamos PVM sąskaitos faktūros serija,

1.3. tikslinamos PVM sąskaitos faktūros numeris (jeigu įmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) ar pateikiami kiti duomenys (jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) apie tikslinamus apskaitos dokumentus (laikotarpis, kuriuo buvo pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, ir kt.).

2. Šiuose dokumentuose taip pat laisva forma nurodoma, kad tai atitinkamai kreditinė arba debetinė PVM sąskaita faktūra (Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“, 20³ punktas).

3. Kreditinės (debetinės) PVM sąskaitos faktūros serija ir numeris turi būti sudaromas tokia pat tvarka, kaip ir PVM sąskaitų faktūrų, t. y., numeris turi būti sudaromas didėjančia seka.

Numeris turi būti paremtas viena ar daugiau serijų, kuri (kurios), PVM mokėtojų pasirinkimu, gali būti sudaroma (-os) iš raidinių simbolių arba skaitmenų.

Be to, PVM mokėtojai privalo užtikrinti kreditinės (debetinės) PVM sąskaitos faktūros numerio, paremto serija (serijomis), unikalumą, t. y., skirtingose kreditinėse (debetinėse) PVM sąskaitose faktūrose negali būti nurodomas tas pats numeris (paremtas ta pačia serija).

4. Neatsižvelgiant į šio straipsnio 3 dalies nuostatas, asmuo gali pasirinkti kreditiniuose ir debetiniuose dokumentuose nurodyti šio Įstatymo 80 straipsnio 9 dalyje nustatytą supaprastintų PVM sąskaitų faktūrų informaciją. Tokiais atvejais kreditiniuose ir debetiniuose dokumentuose, be nustatytos supaprastintų PVM sąskaitų faktūrų informacijos (įskaitant netikslinamą

informaciją), nurodoma tikslinamos PVM sąskaitos faktūros išrašymo data, serija, numeris (jeigu įmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) ar pateikiami kiti duomenys (jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) apie tikslinamus apskaitos dokumentus (laikotarpis, kuriuo buvo pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, ir kt.) ir kita tikslinama informacija, kai tikslinamas apskaitos dokumentas, išrašytas vadovaujantis šio Įstatymo 80 straipsnio 1 dalies nuostatomis. Šios dalies nuostatos netaikomos šio Įstatymo 79 straipsnio 14 dalyje nustatytais atvejais.

Komentaras

1. PVM mokėtojas (neatsižvelgiant į tai, kokia buvo išrašyta pirminė PVM sąskaita faktūra: supaprastinta, ar ne) turi teisę pasirinkti kreditinėje ir debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti ir PVM įstatymo 80 straipsnio 9 dalyje nustatytą supaprastintą PVM sąskaitų faktūrų informaciją.

Tokiais atvejais kreditinėse ir debetinėse PVM sąskaitose faktūrose, be nustatytos supaprastintos PVM sąskaitų faktūrų informacijos (įskaitant netikslinamąją informaciją), nurodoma:

1.1. tikslinamos PVM sąskaitos faktūros išrašymo data,

1.2. serija,

1.3. numeris (jeigu įmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami),

1.4. ar pateikiami kiti duomenys (jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) apie tikslinamus apskaitos dokumentus (laikotarpis, kuriuo buvo pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, ir kt.),

1.5. ir kita tikslinama informacija, kai tikslinamas apskaitos dokumentas, išrašytas vadovaujantis PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalies nuostatomis.

2. Supaprastinta PVM sąskaitų faktūrų informacija negali būti nurodyta tokiose kreditinėse ar debetinėse PVM sąskaitose faktūrose, kai jie išrašomi PVM įstatymo 79 straipsnio 14 dalyje nustatytais atvejais (pvz., nuotolinės prekybos sandorių įforminimui, prekėms, kurioms taikomas 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 49 straipsnį ir kitais atvejais, žr. PVM įstatymo 79 straipsnio 14 dalies komentarą.

(PVMĮ 83 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2025-08-21 raštą Nr. (18.2-31-2Mr)-R-3245)).

84 straipsnis. Mokestinis laikotarpis

Komentaras

Komentaras rengiamas

1. Mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, jeigu šiame straipsnyje ar šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje nenustatyta kitaip.

Komentaras

1. Mokestiniu laikotarpiu yra vadinamas laikotarpis, kurio PVM deklaraciją PVM mokėtojas turi pateikti vietos mokesčių administratoriui. PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis

mėnuo, išskyrus atvejus, kai PVM mokėtojai gali būti taikomas kalendorinio pusmečio ar kitoks mokestinis laikotarpis (plačiau žr. 84 str. 2, 4, 5 d. ir 115³ str. komentarus).

2. Mokestinis laikotarpis yra nurodomas PVM deklaracijos 7 laukelyje (žr. VMI prie FM viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-29](#) patvirtintų Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklių 22 punktą).

2. Jeigu visos PVM mokėtojo, išskyrus fizinį asmenį, pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 300 000 eurų, toks PVM mokėtojas turi teisę pateikti mokesčio administratoriui prašymą mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį ketvirtį. Kreiptis į mokesčio administratorių su prašymu mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį ketvirtį turi teisę ir naujai įsteigti PVM mokėtojai, kurie numato, kad einamaisiais kalendoriniais metais jų pajamos iš ekonominės veiklos neviršys šioje dalyje nurodyto dydžio.

TAR pastaba. PVM mokėtojai, išskyrus fizinį asmenį, kurio mokestinis laikotarpis iki įstatymo Nr. XIII-1708 įsigaliojimo (2019-07-01) pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 84 straipsnio 2 dalį buvo kalendorinis pusmetis, po šio įstatymo įsigaliojimo dienos taikomas kalendorinio ketvirčio mokestinis laikotarpis. Jeigu nuo šio įstatymo įsigaliojimo toks PVM mokėtojas pageidauja taikyti kalendorinio mėnesio mokestinį laikotarpį, jis iki 2019 m. liepos 31 d. turi kreiptis į mokesčio administratorių su atitinkamu prašymu.

PVM mokėtojas, išskyrus fizinį asmenį, kurio mokestinis laikotarpis iki šio įstatymo įsigaliojimo buvo kalendorinis mėnuo, pradedant 2019 m. birželio 1 d. gali kreiptis į mokesčio administratorių su prašymu mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį ketvirtį.

Komentaras

Taikomas iki 2019 06 30

1. PVM mokėtoju yra laikomas apmokestinamasis asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą. Pasirinkti mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį yra PVM mokėtojo teisė, bet ne pareiga. Šią teisę turi tik toks PVM mokėtojas, kurio pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 200 000 Lt ir kuris neketina įsigyti prekių iš kitų valstybių narių.

2. Nustatant minėtą 200 000 Lt ribą reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal PVM įstatymo 2 str. 6 p. ekonominė veikla - veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno).

Tačiau ekonomine veikla nelaikoma:

- 1) darbo veikla, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 5 dalyje;
- 2) valstybės ir savivaldybių veikla, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 39 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.

Todėl skaičiuojant 200 000 Lt ribą, į iš ekonominės veiklos gautas pajamas turi būti įtraukiamos visos iš ekonominės veiklos (tiek iš PVM apmokestinamos, tiek iš PVM neapmokestinamos veiklos, taip pat veiklos, kuri pagal PVM įstatymą nėra PVM objektas) gautos pajamos, t.y.:

- 1) pajamos už patiektas prekes, atliktus darbus (suteiktas paslaugas);
- 2) pajamos už patiektą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat nebaigtą statybą;
- 3) pajamos už vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimą ir pan.

3. PVM mokėtojas, norėdamas taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, vietos mokesčių administratoriui turi pateikti laisvos formos prašymą, kuriame nurodo, nuo kada nori taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, bei per praėjusius kalendorinius metus iš ekonominės veiklos gautas pajamas (naujai įsteigtas PVM mokėtojas nurodo einamaisiais kalendoriniais metais planuojamas gauti pajamas).

4. Kadangi duomenys apie faktišką iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus gautas pajamas mokesčių administratoriui paprastai yra pateikiami antroje metų pusėje (pvz.: pagal Pelną mokesčio įstatymo 51 str. metinė pelno mokesčio deklaracija kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) gali būti pateikiama iki kito mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio 1 dienos), tais atvejais, kai mokestinis laikotarpis keičiamas nuo metų pradžios, vietos mokesčių administratorius, kuriam pateiktas PVM mokėtojo prašymas mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį, turi atsižvelgti į prašyme nurodytą PVM mokėtojo pajamų iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus sumą. Jeigu už praėjusius metus atskaitomybė (balansas, pelno (nuostolių) ataskaita) jau yra (ar turėjo būti), tai turi būti atsižvelgiama į atskaitomybės duomenis. Tokiu atveju vietos mokesčių administratorius turi teisę prašyti PVM mokėtojo pateikti atskaitomybę.

5. Jeigu PVM mokėtojas, kurio pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius metus neviršijo 200 000 Lt, taikęs kalendorinio mėnesio mokestinį laikotarpį, pateikia prašymą leisti taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, vietos mokesčių administratorius patenkina tokį prašymą tik tuo atveju, jei prašymas buvo pateiktas ne vėliau kaip iki sueinant deklaracijos už pirmą to pusmečio (nuo kurio PVM mokėtojas prašo taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį) mėnesį pateikimo terminui (t.y. atitinkamai iki vasario 25 d. arba rugpjūčio 25 d.).

Pavyzdys

AB "Rytmetis" pajamos per 2002 metus neviršijo 200 000 Lt. Į vietos AVMI skyrių su prašymu nuo 2003-01-01 jos mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį ji kreipėsi 2003 m. sausio 24 d., t.y. prasidėjus naujam mokestiniam laikotarpiui. Jos prašymas buvo patenkintas, kadangi dar nesuėjo deklaracijos už 2003 m. sausio mėnesį pateikimo terminas.

6. Naujai įsteigtas PVM mokėtojas, kuris numato, kad jo pajamos iš ekonominės veiklos einamaisiais metais neviršys 200 000 Lt, turi teisę pateikti vietos mokesčių administratoriui prašymą mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį. Tokiu atveju kalendorinio pusmečio mokestinis laikotarpis nustatomas nuo registravimosi PVM mokėtoju dienos.

Pavyzdys

Naujai įsteigta UAB "Beta" buvo įregistruota PVM mokėtoja nuo 2003-03-01. Registruodamasi vietos AVMI skyriui ji pateikė prašymą jos mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį, kadangi numatė, kad 2003 m. jos pajamos iš ekonominės veiklos neviršys 200 000 Lt ribos. Mokesčių administratorius šį prašymą patenkino.

Todėl AB "Beta" už 2003 m. pirmąjį pusmetį turi pateikti kalendorinio pusmečio PVM deklaraciją už laikotarpį nuo 2003-03-01 iki 2003-06-30.

7. Tais atvejais, kai pateikus finansinės atskaitomybės dokumentus paaiškėja, kad faktišką per praėjusius metus gautą PVM mokėtojo pajamą iš ekonominės veiklos viršijo numatytą 200 000 Lt ribą, PVM mokėtojas netenka teisės einamaisiais metais (naujai įsteigtas PVM mokėtojas- ir tais metais, kai PVM mokėtojas buvo įsteigtas) mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį. Jeigu

jau buvo priimtas vietos mokesčio administratoriaus sprendimas nustatyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, toks sprendimas netenka galios ir PVM mokėtojas neturi teikti prašymo leisti taikyti kalendorinio mėnesio mokestinį laikotarpį. Todėl tuo atveju, kai minėtos aplinkybės paaiškėja po to, kai įmonė jau buvo pradėjusi taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, PVM mokėtojas turi pateikti patikslintas kalendorinio mėnesio PVM deklaracijas nuo pirmo tų kalendorinių metų, nuo kurių PVM mokėtojas netenka teisės taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, mėnesio (naujai įsteigtas PVM mokėtojas- nuo pirmo įsteigimo mėnesio).

1 pavyzdys

UAB “Jurginė” 2002-11-02 vietos AVMI skyriui pateikė prašymą nuo 2003-01-01 jos mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį, kadangi numatė, kad 2002 m. jos pajamos iš ekonominės veiklos neviršys 200 000 Lt ribos. Mokesčių administratorius šį prašymą patenkino.

Tačiau 2002 m. gruodžio mėnesį UAB “Jurginė” pajamos iš ekonominės veiklos viršijo 200 000 Lt.

UAB “Jurginė” privalo nuo 2003 m. sausio mėn. mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį mėnesį ir vietos mokesčio administratoriui neturi teikti papildomo prašymo pakeisti mokestinį laikotarpį į kalendorinį mėnesį, kadangi mokesčių administratoriaus sprendimas UAB “Jurginės” mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį yra negaliojantis.

2 pavyzdys

Naujai įsteigta AB “Beta” buvo įregistruota PVM mokėtoja nuo 2003-03-12. Registruodamasi vietos mokesčių administratoriui ji pateikė prašymą jos mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį, kadangi numatė, kad jos pajamos iš ekonominės veiklos per 2003 m. neviršys 200 000 Lt ribos. Mokesčių administratorius šį prašymą patenkino. 2003 m. rugsėjo mėnesį AB “Beta” pajamos iš ekonominės veiklos viršijo 200 000 Lt.

AB “Beta” nuo registravimosi dienos mokestiniu laikotarpiu privalo laikyti kalendorinį mėnesį ir už kiekvieną mėnesį nuo 2003 m. kovo mėn. turi pateikti kalendorinio mėnesio PVM deklaracijas.

8. Kalendorinio mėnesio mokestinis laikotarpis į kalendorinį pusmetį yra keičiamas neribotam laikui ir gali būti pakeistas į kalendorinį mėnesį tik PVM mokėtojo prašymu (išskyrus šios dalies komentaro 7 punkte nurodytą atvejį, kai mokesčio administratoriaus sprendimas mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį netenka galios). Todėl PVM mokėtojas neturi kiekvieną kalendorinį pusmetį rašyti naujo prašymo leisti taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį.

9. Jei PVM mokėtojo pajamos iš ekonominės veiklos per kalendorinius metus viršija 200 000 Lt ribą, kitais metais mokestiniu laikotarpiu gali būti laikomas tik kalendorinis mėnuo, nepriklausomai nuo to, ar yra gautas ir/arba patenkintas prašymas laikyti mokestiniu laikotarpiu kalendorinį pusmetį. Tokiu atveju PVM mokėtojas neturi pateikti prašymo pakeisti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį į kalendorinį mėnesį.

3. Jeigu mokestiniu laikotarpiu pasirenkamas kalendorinis ketvirtis, mokestinis laikotarpis PVM mokėtojo prašymu gali būti pakeistas ne anksčiau kaip kalendoriniam ketvirčiui pasibaigus.

Komentaras

Taikomas iki 2019-06-30

1. PVM mokėtojas, mokestiniu laikotarpiu pasirinkęs kalendorinį pusmetį, turi teisę vietos AVMI skyriui pateikti prašymą pakeisti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį į kalendorinį mėnesį tik tuomet, jei jo pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 200 000 Lt. Tokiais atvejais, kai paaiškėja, kad pajamos per praėjusius kalendorinius metus viršijo minėtą ribą, PVM mokėtojas netenka teisės laikyti mokestiniu laikotarpiu kalendorinį pusmetį ir todėl jam nereikia teikti prašymo dėl mokestinio laikotarpio pakeitimo į kalendorinį mėnesį (žr. 84 str. 2 d. komentarą).

2. Kalendorinio pusmečio mokestinis laikotarpis į kalendorinį mėnesį PVM mokėtojo prašymu gali būti pakeistas ne anksčiau kaip pasibaigus einamajam kalendoriniam pusmečiui. Jeigu prašymas pateikiamas iki sueinant deklaracijos už pirmąjį to pusmečio (nuo kurio PVM mokėtojas prašo taikyti kalendorinio mėnesio mokestinį laikotarpį) mėnesį pateikimo terminui, mokestinis laikotarpis į kalendorinį mėnesį gali būti pakeistas nuo pirmojo to pusmečio mėnesio.

Pavyzdys

UAB "Revija" 2003-01-02 pateikė prašymą nuo 2003-01-01 jos mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį, kadangi 2002 metais jos pajamos iš ekonominės veiklos neviršijo 200 000 Lt. Jos prašymas buvo patenkintas. 2003-08-20 "Revija" vėl kreipėsi į vietos AVMI skyrių su prašymu nuo 2003-07-01 pakeisti mokestinį laikotarpį į kalendorinį mėnesį.

Mokestinis laikotarpis gali būti pakeistas nuo 2003-07-01, kadangi dar nėra pasibaigęs PVM deklaracijos už 2003 m. liepos mėn. pateikimo terminas.

4. Fizinio asmens PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, jeigu fizinis asmuo nesikreipia į vietos mokesčio administratorių su prašymu mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį mėnesį. Mokestinis laikotarpis gali būti pakeistas į kalendorinį mėnesį nuo kito (po prašymo pateikimo) kalendorinio pusmečio pradžios. Jeigu mokestiniu laikotarpiu fizinis asmuo pasirenka kalendorinį mėnesį, jis gali kreiptis su prašymu mokestiniu laikotarpiu vėl laikyti kalendorinį pusmetį, tačiau mokestinis laikotarpis gali būti taip pakeistas ne anksčiau kaip nuo kito (po prašymo pateikimo) kalendorinio pusmečio pradžios.

Komentaras

1. Fizinis asmuo PVM mokėtojas yra toks fizinis Lietuvos Respublikos ir užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris mokesčio administratoriaus yra įregistruotas į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą.

2. Fizinio asmens PVM mokėtojo (taip pat ir tokio fizinio asmens, kuris buvo įregistruotas į PVM mokėtojus iki 2002-07-01) mokestiniu laikotarpiu laikomas kalendorinis pusmetis. Todėl fiziniui asmeniui registruojantis PVM mokėtoju nereikia papildomai nurodyti, kad mokestiniu laikotarpiu jis pasirenka kalendorinį pusmetį (jeigu jis nepateikia prašymo nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį, laikoma, kad jo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis).

3. Fizinis asmuo PVM mokėtojas, taikantis kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, turi teisę kreiptis į vietos AVMI skyrių su prašymu mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį mėnesį. Pasirinkti mokestinį laikotarpį yra tokio asmens besąlyginė teisė, t.y. prašymas neturi būti motyvuojamas jokiais aplinkybėmis ir (jeigu šis prašymas pateiktas nepažeidžiant šiame straipsnyje nustatytų terminų) vietos AVMI skyrius privalo šį prašymą patenkinti.

4. Fizinio asmens PVM mokėtojo prašymu mokestinis laikotarpis į kalendorinį mėnesį gali būti pakeistas nuo kito (po prašymo pateikimo) kalendorinio pusmečio pradžios, t.y. jei toks prašymas pateiktas iki gruodžio 31 d., mokestinis laikotarpis gali būti pakeistas nuo sausio 1 d., jei prašymas pateiktas iki birželio 30 d., - gali būti pakeistas nuo liepos 1 d.

Pavyzdys

Petras Jonaitis registravosi PVM mokėtoju nuo 2002-12-21. 2003-01-02 jis kreipėsi į vietos AVMI skyrių su prašymu nuo 2003-01-01 pakeisti mokestinį laikotarpį į kalendorinį mėnesį.

Mokestinis laikotarpis gali būti pakeistas tik nuo kito po prašymo pateikimo kalendorinio pusmečio pradžios, t.y. šiuo atveju nuo 2003-07-01, todėl Petro Jonaičio prašymas buvo atmestas.

5. Pakeitus kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį į kalendorinį mėnesį, tokio fizinio asmens mokestiniu laikotarpiu bus laikomas kalendorinis mėnuo iki to laiko, kol PVM mokėtojas nepateiks prašymo pakeisti mokestinį laikotarpį į kalendorinį pusmetį. Fizinio asmens PVM mokėtojo prašymu mokestinis laikotarpis į kalendorinį pusmetį gali būti pakeistas nuo kito (po prašymo pateikimo) kalendorinio pusmečio pradžios, t.y. jei toks prašymas pateiktas iki gruodžio 31 d., mokestinis laikotarpis gali būti pakeistas nuo sausio 1 d., jei prašymas pateiktas iki birželio 30 d., - gali būti pakeistas nuo liepos 1 d.

Pavyzdys

Petras Jonaitis registravosi PVM mokėtoju nuo 2002-10-24, pateikdamas prašymą nuo 2003-01-01 mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį mėnesį; šis prašymas buvo patenktas.

2003-06-15 jis vėl kreipėsi į vietos AVMI skyrių su prašymu nuo 2003-07-01 pakeisti mokestinį laikotarpį į kalendorinį pusmetį.

Kadangi mokestinis laikotarpis gali būti pakeistas nuo kito po prašymo pateikimo kalendorinio pusmečio pradžios, t.y., šiuo atveju nuo 2003-07-01, šis prašymas buvo patenktas.

5. Juridinis asmuo arba užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, turi teisę centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka kreiptis į vietos mokesčio administratorių su prašymu nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį negu kalendorinis mėnuo, jeigu toks laikotarpis būtų patogesnis PVM mokėtojui dėl juridinio asmens PVM mokėtojo atžvilgiu patronuojančio užsienio apmokestinamojo asmens arba užsienio apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo nusistatytos atskaitomybės ypatumų. Kitoks mokestinis laikotarpis nustatomas laikantis šių nuostatų:

1) jis negali būti ilgesnis kaip 60 dienų;

2) PVM mokėtojo finansinių metų pirmojo mokestinio laikotarpio pradžia ir paskutinio mokestinio laikotarpio pabaiga turi sutapti su atitinkamų kalendorinių metų pradžia ir pabaiga.

Komentaras

Kitokio nei kalendorinis mėnuo PVM mokestinio laikotarpio nustatymo taisyklės yra patvirtintos VMI prie FM viršininko 2002 m. birželio 6 d. [įsakymu Nr.147](#). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad PVM mokėtojas negali taikyti kitokio mokestinio laikotarpio negu kalendorinis mėnuo tais atvejais, kai jis įsigyja (ar planuoja įsigyti) prekių iš kitų valstybių narių (žr. šio str. 7 d. komentarą).

6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais, kai tai reikalinga mokestinių prievolių įvykdymui (įskaitant PVM skirtumo įskaitymo bei grąžinimo pagrįstumą) užtikrinti, mokesčio administratorius turi teisę nurodyti, kad PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra šio straipsnio 1 dalyje nurodytas laikotarpis, neatsižvelgiant į tai, kad šis PVM mokėtojas pagal šio straipsnio 2 arba 5 dalį kreipėsi dėl kitokio mokestinio laikotarpio ir (arba) jam kitoks mokestinis laikotarpis buvo nustatytas.

Komentaras

Atvejai, kai mokesčio administratorius turi teisę nurodyti PVM mokėtojui, kad jo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, yra nustatyti 2002 m. birželio 13 d. Vyriausybės [nutarime Nr. 900](#) dėl priemonių mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti.

7. PVM mokėtojams, kurie įsigyja prekes iš kitų valstybių narių ir paslaugas, kurias šalies teritorijoje teikia kitos valstybės narės PVM mokėtojai ir už kurias šių paslaugų pirkėjai šio Įstatymo 95 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM, taip pat PVM mokėtojams, taikantiems smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, šio straipsnio 2–6 dalių nuostatos netaikomos.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

85 straipsnis. Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo terminas

1. Jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, mokestinio laikotarpio PVM deklaracija turi būti pateikta ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos.

Komentaras

1. Lietuvoje PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys, kuriems pagal PVM įstatymo 84 straipsnio 1 dalies nuostatas (žr. 84 straipsnio 1 dalies komentarą (paaiškinimą)), mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, PVM deklaraciją AVMI privalo pateikti ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos. Pavyzdžiui, 2005 m. sausio mėnesio PVM deklaracija turi būti pateikta iki 2005 m. vasario 25 dienos.

2. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai AVMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra kito mėnesio 25 diena.

3. Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

1¹. Jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, PVM deklaracija pateikiama ne vėliau kaip iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 25 dienos.

Komentaras

Komentaras rengiamas

2. Jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, PVM deklaracija pateikiama ne vėliau kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos.

Komentaras

1. Lietuvoje PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys, kuriems pagal PVM įstatymo 84 straipsnio 2 - 4 dalių nuostatas (žr. 84 straipsnio 3-4 dalių komentarą (paaiškinimą)), mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, PVM deklaraciją AVMI privalo pateikti ne vėliau, kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos. Pavyzdžiui, 2005 metų pirmo pusmečio PVM deklaracija turi būti pateikta iki 2005 m. liepos 25 dienos.

2. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai AVMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra kito pusmečio pirmo mėnesio 25 diena.

3. Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

3. Jeigu mokestinis laikotarpis yra nustatytas vadovaujantis šio Įstatymo 84 straipsnio 5 dalimi, mokestinio laikotarpio PVM deklaracija turi būti pateikta ne vėliau kaip per 25 dienas nuo jo pabaigos.

Komentaras

1. Lietuvoje PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys, kuriems pagal PVM įstatymo 84 straipsnio 5 dalies nuostatas (žr. 84 straipsnio 5 dalies komentarą (paaiškinimą)), yra nustatytas kitoks nei kalendorinis mėnuo ar kalendorinis pusmetis mokestinis laikotarpis, PVM deklaraciją AVMI privalo pateikti ne vėliau kaip per 25 dienas nuo jo pabaigos.

2. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai AVMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra 25 diena nuo kitokio mokestinio laikotarpio pabaigos.

3. Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

4. Jeigu taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos, PVM deklaracijos pateikimo terminas yra nustatytas šio Įstatymo 115⁽³⁾ straipsnyje.

Komentaras

1. Apmokestinamieji asmenys, elektroniniu būdu teikiantys paslaugas ir įsiregistravę Lietuvoje PVM mokėtojais, kiekvienam kalendoriniam ketvirčiui pasibaigus iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 dienos privalo pateikti PVM deklaraciją. PVM deklaracija teikiama neatsižvelgiant į tai, ar jis tą kalendorinį ketvirtį elektroniniu būdu teikė paslaugas Europos Bendrijų teritorijoje, ar ne.

2. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai AVMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 diena.

Mokestinis ketvirtis	PVM deklaracijos pateikimo data

.	Sausio 1 - kovo 31 d.	Balandžio 20 d.
I.	Balandžio 1 - birželio 31 d.	Liepos 20 d.
II.	Liepos 1 - rugsėjo 31 d.	Spalio 20 d.
V.	Spalio 1 - gruodžio 31 d.	Sausio 20 d.

3. Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

5. Jeigu taikomos šio Įstatymo XII skyriaus šeštojo skirsnio nuostatos, PVM deklaracijos pateikimo terminas yra nustatytas šio Įstatymo 115⁸ straipsnyje.

Komentaras

Komentaras rengiamas.

6. Jeigu taikomos šio Įstatymo XII skyriaus septintojo skirsnio nuostatos, PVM deklaracijos pateikimo terminas yra nustatytas šio Įstatymo 115¹³ straipsnyje.

Komentaras

Komentaras rengiamas

7. PVM mokėtojai, taikantys smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, PVM deklaraciją iki šio straipsnio 1 dalyje nurodyto termino turi pateikti tik už tą mokestinį laikotarpį, kurį atsirado prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM ir (arba) kurį įvyko paslaugų, kurių teikimo vieta remiantis kriterijais, nustatančiais paslaugų teikimo vietą, yra kita valstybė narė (pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio Įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatoms), teikimas.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

86 straipsnis. Mokestinio laikotarpio PVM deklaracija

Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos formą, reikalaujamus joje pateikti duomenis ir jos užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

1. Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, Lietuvoje PVM mokėtojai įsiregistravę asmenys turi apskrities valstybinės mokesčių inspekcijai (toliau – AVMI) pateikti tinkamai užpildytą FR0600 formos mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją. Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo terminai nustatyti PVM įstatymo 85 straipsnyje (žiūrėti 85 str. komentarą).

Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 forma ir jos užpildymo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-29](#) (toliau - Taisyklės).

2. FR0600 formos mokestinio laikotarpio PVM deklaracija susideda iš 5 dalių: I ir II dalyse turi būti deklaruojama PVM mokėtojo per mokestinį laikotarpį patiektų prekių ir suteiktų paslaugų bei iš ES valstybių narių PVM mokėtojų įsigytų prekių apmokestinamoji vertė, III dalyje – įsigytų ir importuotų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma, IV dalyje – mišrią veiklą vykdančio PVM mokėtojo kalendoriniais metais taikytas PVM atskaitos procentas, V dalyje – PVM mokėtojo apskaičiuota patiektų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM suma, iš ES valstybių narių PVM mokėtojų įsigytų prekių pardavimo PVM suma, PVM atskaita, apskaičiuota į biudžetą mokėtina (iš biudžeto gražintina) PVM suma.

3. Mokėtinos į biudžetą (grąžintinos iš biudžeto) PVM sumos apskaičiavimo nuostatos išdėstytos PVM įstatymo 89 straipsnyje (žiūrėti 89 str. komentarą), o mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos užpildymo pavyzdžiai, atsižvelgiant į PVM mokėtojo vykdomos ekonominės veiklos pobūdį, yra pateikti Taisyklių priede.

4. Padarytų PVM deklaracijoje klaidų taisymas yra nustatytas PVM įstatymo 91-1 straipsnyje (žiūrėti 91-1 str. komentarą) ir Taisyklėse. Konkretaus mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje padarytos klaidos, kurias PVM mokėtojas pastebėjo jau po to, kai šio mokestinio laikotarpio PVM deklaracija buvo pateikta AVMI, gali būti taisomos tokiu būdu:

4.1. jeigu po PVM deklaracijos pateikimo PVM mokėtojas pastebėjo tą mokestinį laikotarpį, kurio PVM deklaracija jau buvo pateikta, padarytas klaidas, dėl kurių buvo sumažinta mokėtina į biudžetą (padidinta gražintina iš biudžeto) PVM suma, arba klaidas, susijusias su prekių tiekimu į kitas valstybes nares arba prekių įsigijimu iš kitų valstybių narių, tai jis turi pateikti patikslintą to mokestinio laikotarpio, kurį klaidos buvo padarytos, PVM deklaraciją. Patikslintoje mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje turi būti pateikiami (įrašomi) ne vien tikslinamieji, o visi to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje nurodyti duomenys.

4.2. jeigu buvo pastebėtos kitos, nei 1 papunktyje nurodytos klaidos, tai jos gali būti ištaisytos (patikslintos) to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo, PVM deklaracijoje.

87 straipsnis. Metinė PVM deklaracija ir jos pateikimo terminas

1. Jeigu pasibaigus kalendoriniams metams ir nustačius jų faktinius rodiklius šio Įstatymo VIII skyriuje nustatyta tvarka turi būti patikslinta PVM atskaita, PVM mokėtojas ne vėliau kaip iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos privalo pateikti metinę PVM deklaraciją, kurioje deklaruojamos PVM atskaitą tikslinančios sumos.

Komentaras

1. Kaip nustatyta PVM įstatymo 60 straipsnyje, mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas, apskaičiuodamas einamaisiais metais taikomą PVM atskaitos procentą, t. y. proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais), remiasi atitinkamais praėjusių kalendorinių metų (o kai šių rodiklių nėra - prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų) rodikliais. Kalendoriniams metams pasibaigus, PVM atskaitos procentas turi būti perskaičiuotas atsižvelgiant į faktinius tų kalendorinių metų rodiklius. Jeigu perskaičiuotas PVM atskaitos procentas skiriasi nuo kalendoriniais metais taikyto PVM atskaitos procento, tai PVM mokėtojas PVM įstatymo VIII skyriuje nustatyta tvarka turi patikslinti PVM atskaitą. Šiuo atveju kalendorinių metų PVM atskaita tikslinama metinėje PVM deklaracijoje, kurią PVM mokėtojai apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai turi pateikti iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos.

2. Metinę PVM deklaraciją privalo pateikti:

2.1. PVM mokėtojai (įskaitant fizinius asmenis), kurie deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais vykdė mišrią veiklą ir įsigytų prekių bei paslaugų (įskaitant ilgalaikį materialųjį turtą, kurio PVM atskaitos tikslinimui netaikomos PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatos) pirkimo (importo) PVM paskirstė PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka proporcingai. Tie mokėtojai turi patikslinti PVM atskaitą perskaičiuodami PVM atskaitos procentą pagal faktinius kalendorinių metų, kurių metinė PVM deklaracija teikiama, rodiklius;

2.2. PVM mokėtojai (įskaitant fizinius asmenis), kurie nuo 2002-07-01 įsigytą (pasigaminant) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (įskaitant pastatų (statinių) esminį pagerinimą) ir kitą ilgalaikį materialųjį turtą, kurio PVM atskaitos tikslinimui taikomos PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatos, naudojo ne vien PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti ir šio turto pirkimo (importo) PVM buvo paskirstytas PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka proporcingai. Pagal PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatas tikslinama nuo 2004-05-01 įsigyto kito ilgalaikio turto, kurio nusidėvėjimo normatyvas pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 1 priedėlį yra 4 ir daugiau metų (iki 2004-04-30 įsigyto turto, kurio nusidėvėjimo normatyvas 5 ir daugiau metų), pirkimo (importo) PVM atskaita. Šiame papunktyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita turi būti tikslinama: nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą – 10 metų, kito ilgalaikio materialiojo turto – 5 metus, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį buvo įtraukta į PVM atskaitą to įsigyto, pasigaminimo turto ar atlikto pastato esminio pagerinimo pirkimo PVM suma. PVM mokėtojai metinėje PVM deklaracijoje turi deklaruoti apskaičiuotą šio turto (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą) PVM atskaitos metinę tikslinimo sumą, perskaičiavus metinę ilgalaikio materialaus turto PVM atskaitos sumą pagal faktinius deklaruojamų ataskaitinių kalendorinių metų rodiklius, reikalingus PVM atskaitos procentui nustatyti;

2.3. PVM mokėtojai, kurių įsigyto (pasigaminanto) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto (įskaitant pastatų (statinių) esminius pagerinimus) ir kito ilgalaikio materialiojo turto, nurodyto PVM įstatymo 67 straipsnyje, pirkimo (importo) PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, o deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais laikinai faktiškai šis turtas buvo naudojamas tik PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti. Tie PVM mokėtojai metinėje PVM deklaracijoje turi patikslinti tokio ilgalaikio turto deklaruojamų kalendorinių metų metinę PVM atskaitos sumą;

2.4. PVM mokėtojai, fiziniai asmenys, kurie buvo ekonominei veiklai priskyrę įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą (ar jo dalį) ir šio turto pirkimo (importo) PVM ar jo dalį, tenkančią ekonominei veiklai priskirtai turto daliai (procentais), įtraukė į PVM atskaitą, o deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais ekonominei veiklai faktiškai naudojo kitokią (mažesnę ar didesnę), negu buvo deklaruota, šio turto dalį (procentais). Tie PVM mokėtojai metinėje PVM deklaracijoje turi patikslinti metinę minėto turto PVM atskaitos sumą (ar jos dalį);

2.5. PVM mokėtojai, kurių PVM įstatymo 128 str. 2 dalyje nurodyto, iki 2002-06-30 įsigyto (pasigaminto, įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą) ilgalaikio materialiojo turto, kurio PVM atskaitos tikslinimui taikomos PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatos ir kurio pirkimo (importo) PVM ar jo dalis buvo atskaityta, naudojimas deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais pasikeitė (palyginti su tuo laikotarpiu, kurį buvo atskaityta šio turto pirkimo (importo) PVM ar jo dalis). Šio ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita turi būti tikslinama: nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą – 10 metų, kito ilgalaikio materialiojo turto – 5 metus, skaičiuojant nuo mokestinio laikotarpio, kurį buvo įtrauktas į PVM atskaitą šio įsigyto, pasigaminto turto ar pastato esminio pagerinimo pirkimo PVM. Šie PVM mokėtojai metinėje PVM deklaracijoje turi patikslinti tokio ilgalaikio turto metinę PVM atskaitos sumą.

2. Metinės PVM deklaracijos formą, reikalaujamus joje pateikti duomenis ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

1. Metinės PVM deklaracijos FR0516 forma, jos priedų FR0516 A ir FR0516 B formos bei šių formų 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 užpildymo taisyklių“ (2004 m. gruodžio 30 d. įsakymo Nr. VA-211 redakcija, toliau – Taisyklės).

2. FR0516A ir FR0516B formos yra metinės PVM deklaracijos sudedamosios dalys (priedai) ir šiuos priedus Taisyklėse nustatyta tvarka užpildyti bei pateikti kartu su metine PVM deklaracija privalo PVM mokėtojai, kurie metinėje PVM deklaracijoje turi deklaruoti PVM įstatymo 67, 70 ir 128 straipsnių nustatyta tvarka apskaičiuotą įsigyto (pasigaminto) ilgalaikio turto PVM atskaitos metinę tikslinimo sumą.

3. Tuo atveju, jeigu pagal faktinius kalendorinių metų rodiklius apskaičiuoto PVM atskaitos procento dydis nuo PVM atskaitos apskaičiavimui naudoto dydžio skiriasi ne daugiau kaip 5 procentais, metinė PVM deklaracija ir priedai FR0516A bei FR0516B formos iš viso gali būti neteikiami.

4. Metinės PVM deklaracijos FR0516 formos ir jos priedų FR0516A bei FR0516B formų užpildymo pavyzdžiai pateikti Taisyklių priede.

88 straipsnis. Išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaracija

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo buvo išregistruotas (paties prašymu ar mokesčio administratoriaus iniciatyva) iš PVM mokėtojų, per 20 dienų po išregistravimo jis privalo pateikti specialią išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaraciją ir joje šio Įstatymo nustatyta tvarka deklaruoti visas likusias prievoles, susijusias su PVM apskaičiavimu ir sumokėjimu. Jeigu PVM mokėtojas likviduojamas, pateikti specialią išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaraciją ir joje šio Įstatymo nustatyta tvarka deklaruoti visas likusias prievoles, susijusias su PVM apskaičiavimu ir sumokėjimu, privaloma iki likvidavimo.

Komentaras

1. Išregistruotas iš PVM mokėtojų asmuo, neatsižvelgiant į tai, ar jis buvo išregistruotas savo prašymu ar mokesčių administratoriaus iniciatyva, privalo per 20 dienų po išregistravimo pateikti išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens paskutinio laikotarpio PVM deklaraciją ir joje deklaruoti visas likusias PVM prievoles. Kai PVM mokėtojas likviduojamas, jis išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, kurioje deklaruoja visas likusias PVM prievoles, privalo pateikti iki likvidavimo.

2. Jei išregistruojamo iš PVM mokėtojo arba likviduojamo asmens PVM deklaracijoje apskaičiuojamos mokėtinos PVM sumos, jos privalo būti sumokėtos PVM įstatymo 90 straipsnyje nustatyta tvarka.

1¹. PVM mokėtojai, kurie išgabena prekes į kitą valstybę narę pagal prekių pristatymui, kad jos būtų patiekios pagal pareikalavimą, taikomas sąlygas, nustatytas šio Įstatymo 42 straipsnyje, tokių prekių išgabenimą privalo nurodyti prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitoje pateikdami informaciją apie asmenų, nurodytų šio Įstatymo 42 straipsnio 1 dalies 3 punkte ar to paties straipsnio 2 dalyje PVM mokėtojo kodus ir informaciją apie bet kokią pateiktos informacijos pasikeitimą. Informacija pateikiama to kalendorinio mėnesio, kurį buvo išgabentos prekės arba pasikeitė informacija, prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitoje.

Komentaras

Komentaras rengiamas

2. Išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaracijos formą, reikalaujamas joje pateikti duomenis, jos užpildymo ir pateikimo tvarką (o teikiamai likviduojamų PVM mokėtojų – ir konkrečius pateikimo terminus) nustato centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

1. Išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaracijos forma FR0600 (su pažymiu 9 nurodytosios deklaracijos laukelyje) ir jos užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29.

2. Pildant išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaracijos formą, svarbu teisingai nurodyti paskutinio mokestinio laikotarpio pabaigos datą, kuri gali nesutapti su kalendorinio mėnesio paskutine diena.

3. Likviduojamo asmens paskutinio laikotarpio PVM deklaracija turi būti pateikta iki PVM mokėtojo likvidavimo dienos.

88¹ straipsnis. Prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaita

1. PVM mokėtojai, tiekiantys į kitą valstybę narę prekes, taip pat PVM mokėtojai, įskaitant PVM mokėtojus, taikančius smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, teikiantys paslaugas, kurių teikimo vieta remiantis kriterijais, nustatančiais paslaugų teikimo vietą, yra kita valstybė narė (pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio Įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatoms), pasibaigus kalendoriniam mėnesiui iki kito kalendorinio mėnesio 25 dienos privalo pateikti vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jie registruoti mokesčių mokėtojai, prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitas. Šiose ataskaitose pateikiama informacija apie kitų valstybių narių PVM mokėtojus, kuriems buvo pateiktos prekės taikant šio Įstatymo 49 straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatas, PVM mokėtojus, kuriems kitoje valstybėje narėje buvo pateiktos iš kitos valstybės narės įsigytos prekės taikant šio Įstatymo 122 straipsnio 3 dalies nuostatas, ir PVM mokėtojus, kuriems kitos valstybės narės teritorijoje buvo suteiktos šio Įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodytos paslaugos (išskyrus paslaugas, kurios toje kitoje valstybėje narėje yra neapmokestinamos PVM arba apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą), už kurias šie PVM mokėtojai privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM kitoje valstybėje narėje pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio Įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatoms. Atitinkamo kalendorinio mėnesio ataskaitoje taip pat pateikiama informacija apie ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais įvykusio šioje dalyje nurodytų prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės patikslinimus, atliktus per tą kalendorinį mėnesį dėl šio Įstatymo 15 straipsnio 19 dalyje nurodytų aplinkybių.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

Lietuvos PVM mokėtojai, tiekiantys į kitą valstybę narę prekes ir (arba) teikiantys paslaugas, kurių teikimo vieta pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio Įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatoms yra kita valstybė narė, pasibaigus kalendoriniam mėnesiui iki kito kalendorinio mėnesio 25 dienos privalo pateikti vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jie registruoti mokesčių mokėtojai, prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitas. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 Versija 03 forma ir jos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklės patvirtintos VMI prie FM viršininko 2009 m. gruodžio 23 d. [įsakymu Nr. VA-103](#) „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 12 d. įsakymo Nr. VA-34 „Dėl prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos formos ir jos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo.

Duomenų apie prekių tiekimą ir (arba) paslaugų (kurių teikimo vieta, pagal nuostatas, tolygias PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatoms, laikoma kita valstybė narė) tiekimą į kitas valstybes nares pateikimo ataskaitinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. Užpildytos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos turi būti pateikiamos iki kito

kalendorinio mėnesio 25 dienos, ataskaita yra mėnesinė (tuo atveju, jei duomenys tikslinami ar teikiami už laikotarpį iki 2009 m. gruodžio 31 d. ataskaita išlieka ketvirtinė).

2. PVM mokėtojai prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitas privalo pateikti, jeigu tiekė prekes ar teikė paslaugas kitų valstybių narių PVM mokėtojams bent vienu iš šiame PVM įstatymo straipsnyje nustatytų atvejų, ir jose įrašyti kitų valstybių narių PVM mokėtojų, kuriems jie tiekė prekes, ar teikė paslaugas kodus ir jiems per kalendorinį mėnesį patiektų prekių ar teiktų paslaugų apmokestinamąsias vertes. Jei PVM mokėtojas netiekė prekių ir/ar neteikė minėtų paslaugų kitų valstybių narių PVM mokėtojams, tai prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos pateikti nereikia.

3. PVM mokėtojai prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitose turi pateikti duomenis:

3.1. apie PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka taikant 0 procentų PVM tarifą kitos valstybės narės PVM mokėtojams patiektas prekes. Patiektos prekės turi būti išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę ir nesvarbu kas prekes gabena: prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu - trečioji šalis. PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalis taip pat apima:

- naujų transporto priemonių ir akcizais apmokestinamų prekių tiekimą kitų valstybių narių PVM mokėtojams;

- importo PVM neapmokestintų į Lietuvos Respubliką importuotų prekių tiekimą kitų valstybių narių PVM mokėtojams PVM įstatymo 35 straipsnyje nurodytais atvejais;

3.2. apie PVM įstatymo 49 straipsnio 4 dalyje nustatytais atvejais taikant 0 procentų PVM tarifą iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, kurioje jie įregistruoti PVM mokėtojais, pervežtas prekes. Prekių pervežimo verslo tikslais į kitą ES valstybę narę atvejais, kurie laikomi prekių tiekimu už atlygį, nurodyti PVM įstatymo 5-1 straipsnyje.

3.3. apie kitoje valstybėje narėje tos kitos valstybės narės PVM mokėtojams taikant PVM įstatymo 12-2 straipsnio 3 dalies nuostatas patiektas iš kitos valstybės narės įsigytas prekes (trikampė prekyba). Tokiais atvejais Lietuvos PVM mokėtojas (tarpininkaujantis asmuo trikampėje prekyboje) iš vienos valstybės narės įsigyja prekes, jų pardavėjui nurodo Lietuvos PVM mokėtojo kodą, o prekės vežamos iš įsigijimo valstybės narės į kitą valstybę narę (ne į Lietuvą) ir toje kitoje valstybėje narėje parduodamos šios valstybės narės PVM mokėtojui. Apie trikampės prekybos reglamentavimą plačiau žiūrėti PVM įstatymo 12-2 straipsnio komentare.

3.4. apie teikiamas paslaugas, kurių teikimo vieta remiantis kriterijais, nustatančiais paslaugų teikimo vietą, yra kita valstybė narė (pagal nuostatas tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatomis), išskyrus paslaugas, kurios toje kitoje valstybėje narėje yra neapmokestinamos PVM arba apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą.

Apie 0 procentų PVM tarifo taikymo tvarką tiekiant prekes kitų valstybių narių PVM mokėtojams plačiau žiūrėti PVM įstatymo 49 straipsnio komentare.

Pažymėtina, kad į prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą FR0564 formą neįtraukiamos suteiktos kitų valstybių narių PVM mokėtojams paslaugos, kurių teikimo vieta laikoma kita valstybė narė pagal nuostatas tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio kitų negu 1 dalies 2 punkto nuostatas (pvz., kitos valstybės narės PVM mokėtojui suteiktos toje valstybėje narėje statomo nekilnojamojo turto statybos paslaugos ir pan.).

4. Duomenys apie ankstesniais mėnesiais (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirčiais) įvykusio prekių į kitas valstybes nares tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės patikslinimus dėl PVM įstatymo 15 straipsnio 19 dalyje nurodytų aplinkybių, atliktus per konkretų kalendorinį mėnesį (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirtį), pateikiami to konkretaus kalendorinio mėnesio (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirčio) prekių tiekimo arba paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos

valstybes nares ataskaitose. Tuomet iš ataskaitinį mėnesį (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirtį) patiektų į kitas valstybes nares prekių arba suteiktų paslaugų vertės atimamos (kai pardavimo vertė mažinama) arba pridedamos (kai pardavimo vertė didinama) patikslintos ankstesniais ataskaitiniais mėnesiais (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirčiais) į kitas ES valstybes nares patiektų prekių arba suteiktų paslaugų vertės pagal išrašytus kreditinius bei debetinius dokumentus.

Kitų valstybių narių PVM mokėtojams patiektų prekių (suteiktų paslaugų) vertės gali būti teigiamos arba neigiamos, t. y. su minuso ženklu. Neigiamos sumos šiuose laukeliuose gali būti tada, kai pagal išrašytus kreditinius ar debetinius dokumentus sumažinta praėjusiais mėnesiais (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirčiais) kitų valstybių narių PVM mokėtojams patiektų prekių ir (arba) teiktų paslaugų apmokestinamoji vertė (su minuso ženklu) yra didesnė už ataskaitinį mėnesį (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirtį) kitų valstybių narių PVM mokėtojams patiektų prekių ir (arba) teiktų paslaugų apmokestinamąją vertę. Kitų valstybių narių PVM mokėtojams patiektų prekių ir (arba) teiktų paslaugų vertės gali būti lygios 0, kai pagal išrašytus kreditinius ar debetinius dokumentus sumažinta praėjusiais mėnesiais (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirčiais) patiektų prekių ir (arba) teiktų paslaugų apmokestinamoji vertė (su minuso ženklu) yra lygi ataskaitiniame mėnesyje (už laikotarpį iki 2009-12-31 - ketvirtyje) patiektų prekių ir (arba) teiktų paslaugų apmokestinamajai vertei.

5. Paaiškėjusios prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares duomenų pildymo klaidos ataskaitose taisomos pateikiant užpildytą tikslinamo laikotarpio patikslintą visą ataskaitą. Kai tikslinama ataskaitos forma, patikslintoje ataskaitoje turi būti pateikiami ne vien tik patikslinamieji, bet visi duomenys.

6. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčio administratorius gali pranešti PVM mokėtojui apie tokias nustatytas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos pildymo klaidas: apie nustatytą neatitikimą tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos formos FR0564 13 laukelių suma ir atitinkamų laikotarpių PVM deklaracijų 18 laukelių suma, kai neatitikimas, įvertinant galimus patiektų prekių verčių apvalinimus viršija 200 Lt sumą per mėnesį; apie ataskaitos eilutėje įrašytą neegzistuojantį (negaliojantį) kitos valstybės narės PVM mokėtojo kodą (pvz., kitos valstybės narės PVM mokėtojo kodas negalėjo būti sudarytas pagal kitos valstybės narės PVM mokėtojų kodų (ir kontrolinio skaitmens) sudarymo algoritmą), ir kitas.

2. Išregistruojamas iš PVM mokėtojų ar likviduojamas asmuo prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitą privalo pateikti ta pačia tvarka kaip ir PVM deklaraciją ir joje nurodyti duomenis nuo atitinkamo kalendorinio mėnesio pradžios iki išregistravimo iš PVM mokėtojų ar likvidavimo.

Komentaras

1. Tais atvejais, kai PVM mokėtojas ataskaitinį kalendorinį mėnesį yra išregistruojamas iš PVM mokėtojų, to (paskutinio) kalendorinio mėnesio ataskaita pateikiama per 20 dienų po išregistravimo, o kai PVM mokėtojas ataskaitinį kalendorinį mėnesį yra likviduojamas, to (paskutinio) kalendorinio mėnesio ataskaita pateikiama iki likvidavimo (žr. VMI prie FM viršininko 2009 m. gruodžio 23 d. [isakymu Nr. VA-103](#) patvirtintų Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 Versija-03 formos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių 10 punktą).

3. Prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares ataskaitos formą, reikalaujamas joje pateikti duomenis, ataskaitos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

1. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 ~~Versija-03~~ forma ir jos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklės patvirtintos VMI prie FM viršininko 2009 m. gruodžio 23 d. [įsakymu Nr. VA-103](#). Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 ~~Versija-03~~ formos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklėse nustatyti vietos mokesčių administratoriui pateiktini duomenys.

(PVMĮ 88-1 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2013-01-09 raštą Nr. (25.2-09)-R-155)).

88⁽²⁾ straipsnis. Deklaracijų ir ataskaitų teikimas. Neteko galios 2015 11 19 įstatymu Nr. XII-2039 (nuo 2016 10 01)

88³ straipsnis. Asmens, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, ataskaita

1. Pasibaigus kalendoriniam ketvirčiui asmuo, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, iki kito ketvirčio pirmo mėnesio paskutinės dienos mokesčio administratoriui privalo pateikti ataskaitą (neatsižvelgiant į tai, ar faktiškai vykdyta ekonominė veikla), kurioje nurodoma:

1) pagal šio Įstatymo 74¹ straipsnio 1 dalį suteiktas identifikacinis PVM numeris;

2) bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma eurais per kalendorinį ketvirtį, už kurį ataskaita teikiama;

3) bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą kitų valstybių narių teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma eurais, apskaičiuota taikant Europos Centrinio Banko pirmą tų kalendorinių metų dieną paskelbtus valiutos kursus, o jeigu tą dieną kursai nebuvo paskelbti, – kitą dieną paskelbtus valiutos kursus, per kalendorinį ketvirtį, už kurį ataskaita teikiama. Jeigu kitoje valstybėje narėje, taikant smulkiojo verslo schemą kitoje valstybėje narėje, yra nustatytos kelios atlygio ribos, bendros atlygio sumos turi būti nurodomos atskirai pagal kiekvieną ribą.

Komentaras

1. Lietuvos apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs smulkiojo verslo schemų (toliau – SVS) kitose valstybėse narėse taikymo tikslais pasibaigus kalendoriniam ketvirčiui mokesčių administratoriui turi pateikti ketvirtinę ataskaitą. Ketvirtinės ataskaitos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025 m. sausio 17 d. viršininko [įsakymu Nr. VA-5](#) „Dėl Lietuvos Respublikos apmokestinamųjų asmenų, kurie registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, įregistravimo / išregistravimo, identifikacinio pridėtinės vertės mokesčio numerio suteikimo bei ataskaitų teikimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Įsakymas Nr. VA-5).

2. Ketvirtinėje ataskaitoje turi būti nurodyta:

2.1. asmeniui suteiktas identifikacinis PVM numeris su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje;

2.2. bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą Lietuvoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma eurais be PVM. Į bendrą atlygio vertę neįtraukiamas atlygis gautas iš PVM neapmokestinamos veiklos (pavyzdžiui, švietimo, medicinos, socialinės veiklos, ir kitų sandorių); atlygis už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą (pavyzdžiui, pastato ar pastato dalies arba žemės statybai tiekimas); gauti avansai; atlygis už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla;

2.3. bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą kitų valstybių narių teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma eurais be PVM. Sprendžiant klausimą, koks atlygis turi būti įtraukiamas, pagrindinis kriterijus yra tai, ar apmokestinamojo asmens tiekiamos prekės, teikiamos paslaugos, būtų apmokestinamos, jei SVS, kitose valstybėse narėse, nebūtų taikoma. Į bendrą atlygio vertę neįtraukiamas atlygis gautas iš atsitiktinių sandorių, pvz., pastato ar pastato dalies arba žemės statybai tiekimo; naujų transporto priemonių tiekimo iš vienos valstybės narės į kitą; PVM nepamokestinamos veiklos sandoriai, pvz., švietimo, medicinos, socialinės veiklos, kiti sandoriai, kurių atitinkama valstybė narė neįtraukia.

3. Ketvirtinės ataskaitos mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, ji pateikiama pasibaigus kalendoriniam ketvirčiui, iki kito ketvirčio pirmo mėnesio paskutinės dienos.

4. Ketvirtinės ataskaitos turi būti pateiktos už visus laikotarpius, kuriais apmokestinamojo asmens, įsiregistravusio SVS kitose valstybėse narėse, registracija bent vieną laikotarpio dieną buvo aktyvi.

5. Jei apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, nepateikia ketvirtinės ataskaitos per nustatytą terminą, tai po ataskaitos pateikimo termino pabaigos jam yra siunčiamas priminimas apie laiku nepateiktą ataskaitą. Po pavėluoto ketvirtinės ataskaitos pateikimo ir / ar tokio priminimo išsiuntimo, valstybės narės, kuriose apmokestinamasis asmuo taiko SVS, gali panaikinti suteiktą išimtį neapmokestinti PVM tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų ir reikalauti įvykdyti PVM prievolės jų šalyse. Jeigu valstybės narės nepareikalavo įvykdyti PVM prievolių jų šalyse, ketvirtinės ataskaitos, jei jos ir teikiamos pavėluotai, privalo būti pateiktos SVS sistemoje (išskyrus atvejus, kai nuo ketvirtinės ataskaitos pateikimo termino pabaigos praėjo daugiau nei 3 metai).

6. Apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, neprivalo ketvirtinėje ataskaitoje nurodyti tų valstybių narių, kuriose jis nevykdo ekonominės veiklos.

7. Patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų vertė (be PVM) ataskaitoje turi būti nurodoma pagal valstybės nars ir išreiškiama eurais. Tačiau euro neįsivedusios valstybės narės gali reikalauti, kad vertė būtų išreikšta jų nacionaline valiuta. Tokiu atveju perskaičiuojant valiutą apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, turi naudoti Europos Centrinio Banko pirmąją tų kalendorinių metų dieną paskelbtą valiutos kursą, o jei tą dieną kursas neskelbiamas, turi naudoti kitą dieną paskelbtą valiutos kursą.

8. Jei valstybė narė, leidžianti taikyti neapmokestinimą PVM, skirsto apyvartas pagal verslo sektorius, apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, turėtų nurodyti patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų vertes atskirai pagal kiekvieną verslo sektorių.

Pavyzdys

Apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, vykdo nuotolinę prekybą prekėmis galutiniams vartotojams, taiko SVS Lietuvoje ir Airijoje. Kitose valstybėse narėse jis nevykdo jokios ekonominės veiklos. Lietuvoje taikoma tik viena nacionalinė metinė riba, o Airijoje taikomos dvi sektoriams nustatytos ribos: viena iš jų nustatyta statybos sektoriui, kita - visiems kitiems verslo sektoriams.

Tarkime, 2025 m. II ketvirtį Lietuvoje patiektų prekių ir suteiktų paslaugų vertė buvo 6 000 Eur, o Airijoje „kitos“ veiklos sektoriuje patiektų prekių ir suteiktų paslaugų vertė - 10 000 Eur. Apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, nevykdo veiklos statybos sektoriuje, taigi šiam sektoriui nustatyta riba netaikoma jokioms jo patiektoms prekėms ar suteiktoms paslaugoms. Duomenys apie patiektas prekes ir suteiktas paslaugas turėtų būti pateikiami ketvirtinėje ataskaitoje.

Ataskaita už II ketvirtį	
Valstybė narė	Vertė (Eur)
Lietuva	6 000
Airija:	
- Statyba	0
- Kita	10 000

Apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, turi atskirai pagal kiekvieną verslo sektorių nurodyti patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų vertes. Jei apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, per kalendorinį ketvirtį netiekė jokių prekių ir (arba) neteikė jokių paslaugų, pagal minėtus verslo sektorius, jis turėtų ataskaitoje įrašyti nulius.

9. Pirmoje ketvirtinėje ataskaitoje gali susidaryti apyvartos neatitikimas palyginus išankstiniame pranešime dėl SVS kitose valstybėse narėse taikymo pateiktais duomenimis su iki neapmokestinimo PVM taikymo pradžios dienos (kai apmokestinamajam asmeniui suteikiamas identifikacinis PVM numeris su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje) duomenimis. Siekiant tinkamai įvertinti apyvartą į pirmojo ketvirčio ketvirtinę ataskaitą turėtų būti įtraukiamas toliau apibūdintas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas.

1 pavyzdys

2025 m. kovo 4 d. apmokestinamasis asmuo pateikia išankstinį pranešimą dėl SVS kitose valstybėse narėse taikymo. Išankstiniame pranešime nurodoma praėjusių kalendorinių metų (2024 m.) metinė apyvarta ir einamųjų kalendorinių metų (2025 m.) metinė apyvarta, kuri šiame pavyzdyje yra apyvarta nuo 2025 m. sausio 1 d. iki kovo 3 d.

Balandžio 11 d. apmokestinamasis asmuo gauna identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje. Nuo balandžio 11 d. apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, gali pradėti neapmokestinti PVM savo tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų. Pirmoji ketvirtinė ataskaita, kurią turi pateikti šis asmuo, yra 2025 m. II kalendorinio ketvirčio ataskaita ir apima balandžio, gegužės ir birželio mėnesiais įvykdytus sandorius. Ji turėtų būti pateikta laikotarpiu nuo 2025 m. liepos 1 d. iki liepos 31 d.

Siekiant deklaruoti sandorius, įvykdytus nuo išankstinio pranešimo pateikimo dienos (kovo 4 d.) iki I kalendorinio ketvirčio pabaigos (kovo 31 d.), kurie įtraukiami į metinę apyvartą,

apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, pirmoje ketvirtinėje ataskaitoje, be ketvirtinėje ataskaitoje nurodyto II kalendorinio ketvirčio laikotarpiu atliktų sandorų vertės eurai (be PVM), turi nurodyti ir bendrą patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų nuo išankstinio prašymo pateikimo dienos iki paskutinės I kalendorinio ketvirčio dienos (2025-03-04 – 2025-03-31), vertę eurai (be PVM).

Nuo 2025 m. sausio 1 d. iki 2025 m. kovo 3 d. įvykdyti sandoriai jau yra įtraukti į išankstinį pranešimą.

2 pavyzdys

2025 m. liepos 15 d. apmokestinamasis asmuo pateikia išankstinį pranešimą dėl SVS kitose valstybėse narėse taikymo. Išankstiniame pranešime nurodoma praėjusių kalendorinių metų (2024 m.) metinė apyvarta ir einamųjų kalendorinių metų (2025 m.) metinė apyvarta, kuri šiame pavyzdyje yra apyvarta nuo 2025 m. sausio 1 d. iki liepos 14 d.

2025 m. rugpjūčio 7 d. apmokestinamajam asmeniui suteikiamas identifikacinis PVM numeris su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje. Pirmoji ketvirtinė ataskaita, kurią turi pateikti šis asmuo yra 2025 m. III kalendorinio ketvirčio ataskaita ir apima liepos, rugpjūčio ir rugsėjo mėnesiais įvykdytus sandorius. Ji turėtų būti pateikta laikotarpiu nuo 2025 m. spalio 1 d. iki spalio 31 d. Siekiant išvengti išankstiniame pranešime nurodytos metinės apyvartos, kuri jau apima iki liepos 14 d. (imtinai) įvykdytus sandorius, dubliavimo, į pirmąją ketvirtinę ataskaitą turėtų būti įtraukti tik laikotarpiu nuo 2025 m. liepos 15 d. iki 2025 m. rugsėjo 30 d. įvykdyti sandoriai.

3 pavyzdys

2025 m. gruodžio 20 d. apmokestinamasis asmuo pateikia išankstinį pranešimą dėl SVS kitose valstybėse narėse taikymo. Išankstiniame pranešime nurodoma praėjusių kalendorinių metų (2024 m.) metinė apyvarta ir einamųjų kalendorinių metų (2025 m.) metinė apyvarta, kuri šiame pavyzdyje yra apyvarta nuo 2025 m. sausio 1 d. iki 2025 m. gruodžio 19 d.

2026 m. sausio 16 d. apmokestinamajam asmeniui suteikiamas identifikacinis PVM numeris su žymeniu „EX“ numerio pabaigoje. Pirmoji ketvirtinė ataskaita, kurią turi pateikti šis asmuo yra 2026 m. I ketvirčio ataskaita ir apima 2026 m. sausio, vasario ir kovo mėnesiais įvykdytus sandorius. Ji turėtų būti pateikta laikotarpiu nuo balandžio 1 d. iki balandžio 30 d. Siekiant deklaruoti sandorius, įvykdytus nuo išankstinio pranešimo pateikimo dienos (2025 m. gruodžio 20 d.) iki 2025 m. IV kalendorinio ketvirčio pabaigos (gruodžio 31 d.), apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, juos turės įtraukti į 2026 m. I ketvirčio ataskaitą.

2. Jeigu asmuo, kuris registruojasi smulkiojo verslo schemų kitose valstybėse narėse taikymo tikslais, viršija šio Įstatymo 71 straipsnio 2¹ dalies 2 punkte nurodytą ribą, šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ataskaita pateikiama per 15 darbo dienų nuo šioje dalyje nurodytų aplinkybių atsiradimo dienos, nurodant bendrą atlygio už vykdant ekonominę veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje ir kitų valstybių narių teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas sumą eurai nuo kalendorinio ketvirčio, už kurį teikiama ataskaita, pradžios iki tos dienos, kurią buvo viršyta minėta riba.

Komentaras

1. Atvejais, kai viršijama metinė apyvartos ES riba (100 000 Eur), per 15 darbo dienų nuo tos dienos, kai viršyta ši riba, pateikiama galutinė ataskaita. Ataskaitoje pateikiama ši informacija:

1.1. nuo to kalendorinio ketvirčio pradžios iki metinės apyvartos ES ribos viršijimo dienos Lietuvoje patiektų prekių ir suteiktų paslaugų bendra vertė;

1.2. nuo to kalendorinio ketvirčio pradžios iki metinės apyvartos ES ribos viršijimo dienos visose kitose valstybėse narėse patiektų prekių ir suteiktų paslaugų bendra vertė.

2. ES metinės ribos – 100 000 Eur viršijimas lemia, kad apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, negali naudotis SVS schema visose valstybėse narėse, išskyrus Lietuvą. Apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, netenka galimybės naudotis SVS schema ir Lietuvoje, kai bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą Lietuvoje pateiktas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per praėjusius kalendorinius metus ir einamaisiais metais viršija PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą.

Pavyzdys

2025 m. rugsėjo 1 d. apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, viršija ES metinę ribą ir per 15 darbo dienų pateikia galutinę ataskaitą. Šis asmuo turi faktiškai nustoti taikyti SVS kitose valstybėse narėse 2025 m. rugsėjo 1 d., nuo to sandorio, dėl kurio metinė apyvarta viršija ES ribą. Galutinėje ataskaitoje turėtų būti nurodyta nuo 2025 m. liepos 1 d. iki rugsėjo 1 d. (imtinai) (iki sandorio, dėl kurio metinė apyvarta ES viršijo Sąjungos metinę ribą (100 000 Eur)) patiektų prekių ir suteiktų paslaugų vertė ir ši ataskaita turi būti pateikta per 15 darbo dienų, skaičiuojant nuo 2025 m. rugsėjo 1 d.

Viršijus ES metinę ribą – 100 000 Eur, apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS visose valstybėse narėse, leidusiose taikyti neapmokestinimą PVM, netenka galimybės naudotis SVS kitose valstybėse narėse. Tačiau šis asmuo gali toliau naudotis SVS Lietuvoje, jeigu neviršija Lietuvoje nustatytos PVM mokėtoju registravimosi ribos.

Viršijus ES metinės apyvartos ribą, apmokestinamasis asmuo galėtų (jeigu atitinka sąlygas) taikyti specialią vieno langelio principu grindžiamą sistemą (OSS) prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui tose valstybėse narėse, kuriose jis vykdo ekonominę veiklą ir kuriose atsiranda deklaruotino ir mokėtino PVM prievolės.

3. Tuo atveju, kai viršijama ES metinė riba – 100 000 Eur ir apmokestinamasis asmuo apie tai neinformuoja tos valstybės narės mokesčių administratoriaus, kurioje riba buvo viršyta, per 15 darbo dienų pateikdamas galutinę ataskaitą, tos valstybės narės mokesčių administratorius, kurioje riba buvo viršyta, gali apmokestinamajam asmeniui taikyti sankcijas.

3. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytos ataskaitos formą, jos pildymo ir ataskaitos pateikimo tvarką ir būdus nustato centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

1. Ketvirtinės ataskaitos pildymo ir pateikimo tvarka nustatyta [Isakyme Nr. VA-5](#).

2. Ketvirtinė ataskaita užpildoma, pateikiama ir tikslinama elektroniniu būdu SVS sistemoje, pasirinkus meniu punktą „Ketvirtinės ataskaitos“.

3. Pateiktos ketvirtinės ataskaitos duomenys gali būti koreguojami tikslinant jau pateiktą ketvirtinę ataskaitą. Terminas, per kurį galima patikslinti ketvirtinę ataskaitą, yra treji metai nuo ketvirtinės ataskaitos pateikimo termino pabaigos.

4. Jei, apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs SVS kitose valstybėse narėse, nepateikia ketvirtinės ataskaitos per nustatytą terminą, tai po ataskaitos pateikimo termino pabaigos yra

siunčiamas priminimas apie laiku nepateiktą ataskaitą. Po pavėluoto ketvirtinės ataskaitos pateikimo ir / ar tokio priminimo išsiuntimo, valstybės narės, kuriose apmokestinamasis asmuo taiko SVS, gali panaikinti suteiktą išimtį neapmokestinti PVM tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų ir reikalauti įvykdyti PVM prievolės jų šalyse. Jeigu valstybės narės nepareikalavo įvykdyti PVM prievolių jų šalyse, ketvirtinės ataskaitos, jei jos ir teikiamos pavėluotai, privalo būti pateiktos SVS sistemoje (išskyrus atvejus, kai nuo ketvirtinės ataskaitos pateikimo termino pabaigos praėjo daugiau nei 3 metai).

Pavyzdys

Apmokestinamasis asmuo, taiko SVS schemą Lietuvoje ir Latvijoje. Iki III ketvirčio ataskaitos pateikimo termino pabaigos jis nepateikia ketvirtinės ataskaitos Lietuvos mokesčių administratoriui. Tokiu atveju Lietuvos mokesčių administratorius gali pirmiausia nusiųsti priminimą apmokestinamajam asmeniui, taikančiam SVS schemą, kitoje valstybėje narėje, suteikdamas papildomą ketvirčio ataskaitos pateikimo terminą.

Jei apmokestinamasis asmuo daugiau kaip 30 kalendorinių dienų vėluoja pateikti ketvirčio ataskaitą arba jei vėluojama pateikti iš eilės dvi ar daugiau ketvirtines ataskaitas, Latvija gali (nors neprivalo) nuspręsti laikinai sustabdyti PVM supaprastinimo, susijusio su SVS schema, taikymą, reikalaudama, kad apmokestinamasis asmuo įsiregistruotų PVM mokėtoju Latvijoje ir pateiktų PVM deklaracijas. Tokiu atveju:

1) apmokestinamasis asmuo vis dar galėtų savo tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų neapmokestinti PVM Lietuvoje, jei neviršija registravimosi PVM mokėtoju ribos;

2) apmokestinamasis asmuo privalėtų Lietuvoje teikti ketvirtines ataskaitas dėl visose valstybėse narėse (Lietuvoje ir Latvijoje) patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų;

3) apmokestinamasis asmuo privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju ir teikti PVM deklaracijas Latvijoje.

Jeigu apmokestinamasis asmuo neįsiregistruoja PVM mokėtoju ir neteikia PVM deklaracijų Latvijoje dėl to, kad nepateikė ketvirtinės ataskaitos už III ketvirtį, Latvija gali nuspręsti taikyti baudas arba sankcijas už tai, kad neįsiregistruavo PVM mokėtoju ir neteikia periodinių PVM deklaracijų. Tokios sankcijos ar baudos gali būti taikomos tik jei Latvija pirmiau nustatė apmokestinamojo asmens, taikančio SVS schemą, prievolę įsiregistruoti PVM mokėtoju ir teikti PVM deklaracijas Latvijoje, tačiau apmokestinamasis asmuo, taikantis SVS schemą, tos prievolės neįvykdė. Kai apmokestinamasis asmuo, taikantis SVS schemą, laiku pateikdamas ketvirtinę ataskaitą, įrodo, kad laikosi prievolių teikti ataskaitas, Latvija turėtų atleisti tą apmokestinamąjį asmenį, taikančią SVS schemą, nuo prievolės įsiregistruoti PVM mokėtoju ir teikti PVM deklaracijas.

(PVMĮ 88-3 str. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-07-03 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-34154).

89 straipsnis. Už mokestinį laikotarpį mokėtinos į biudžetą PVM sumos apskaičiavimas

1. Apskaičiuojant už mokestinį laikotarpį mokėtiną į biudžetą PVM sumą, iš per mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pardavimo PVM už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas (išskyrus PVM, kurį šio Įstatymo nustatyta tvarka privalo išskaityti ir sumokėti prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas) sumos, taip pat iš priklausančios mokėti į biudžetą PVM sumos už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu PVM mokėtojas šio Įstatymo nustatyta tvarka įpareigotas šį PVM apskaičiuoti (arba išskaityti) ir sumokėti, bei iš importo PVM sumos,

įskaitytos vadovaujantis šio Įstatymo 94 straipsnio nuostatomis, atimama atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM suma.

Komentaras

1. Už mokestinį laikotarpį mokėtina į biudžetą PVM suma apskaičiuojama ir deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurios forma FR0600 bei užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-29](#) „Dėl pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“.

2. Mokėtina į biudžetą PVM suma apskaičiuojama iš per mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pardavimo PVM už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas (išskyrus PVM, kurį PVM įstatymo nustatyta tvarka privalo išskaityti ir sumokėti prekių ir paslaugų pirkėjas), sumos, taip pat iš priklausančios mokėti į biudžetą PVM sumos už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu PVM mokėtojas PVM įstatymo nustatyta tvarka įpareigotas šį PVM apskaičiuoti (arba išskaityti) ir sumokėti, bei iš importo PVM sumos, įskaitomos (sumokamos) VMI, vadovaujantis PVM įstatymo 94 straipsnio nuostatomis, atėmus atskaitomą pirkimo ir (arba) importo PVM sumą.

3. Pardavimo PVM – tai PVM suma, kurią PVM įstatymo nustatyta tvarka PVM mokėtojas apskaičiuoja arba turi apskaičiuoti už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas bei PVM įstatyme nustatytais atvejais už įsigyjamas prekes ir paslaugas. Pardavimo PVM suma apskaičiuojama per mokestinį laikotarpį patiektų prekių (suteiktų paslaugų) arba įsigytų prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę padauginus iš atitinkamo PVM tarifo. Detalus apmokestinamosios vertės apskaičiavimas bei PVM tarifų taikymas paaiškintas atitinkamai PVM įstatymo 15 ir 19 straipsnių komentaruose:

3.1. Pardavimo PVM suma, apskaičiuota už patiektas prekes ir / arba suteiktas paslaugas, deklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 formos) atitinkamai 29, 30, 31 laukeliuose.

3.2. Prekių tiekimu už atlygį laikomas ir PVM įstatymo 6 straipsnyje nustatytais atvejais ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas bei PVM įstatymo 5 straipsnyje nustatytais atvejais prekių (paslaugų) suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti. Todėl, jei per mokestinį laikotarpį PVM mokėtojas pasigamina ilgalaikį turtą (atliko pastato (statinio) esminį pagerinimą), arba suvartojo prekes (paslaugas) privatiems poreikiams tenkinti, tai jis nuo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto bei suvartotų privatiems poreikiams tenkinti prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės turi apskaičiuoti pardavimo PVM, kuris deklaruojamas PVM deklaracijos (FR0600 formos) atitinkamai 29, 30, 31 laukeliuose.

3.3. PVM mokėtojas – prekių paslaugų pirkėjas turi apskaičiuoti ir PVM deklaracijos (FR0600 formos) 33 laukelyje deklaruoti pardavimo PVM, apskaičiuotą taikant standartinį ar atitinkamai lengvatinį tarifą (jeigu toks nustatytas) apskaičiuotą nuo:

- PVM įstatymo 96 straipsnio 1 dalyje nustatytais atvejais perimto turto (perduoto kaip turtinis įnašas) arba perimtų nuosavybės teisės objektų (perduotų dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo) apmokestinamosios vertės);

- PVM įstatymo 96 straipsnio 1 dalyje nustatytais atvejais perimtų turto nuomininko (panaudos gavėjo ir kito asmens) atliktų pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų) apmokestinamosios vertės (PVM įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje nustatyti atvejai);

- PVM įstatymo 96 straipsnio 1 dalyje nustatytais atvejais už statybos darbus ir kitais Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais atvejais iš PVM mokėtojų, už kurių tiekiamas prekes bei

teikiamas paslaugas apskaičiuotą PVM išskaityti ir sumokėti į biudžetą privalo prekių (paslaugų) pirkėjas, įsigytų prekių bei paslaugų apmokestinamosios vertės. Atvejų, kai pridėtinės vertės mokestį už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) išskaito ir sumoka pirkėjas (klientas), aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. [nutarimu Nr. 900](#) „Dėl priemonių mokesčių prievolių įvykdymui užtikrinti”.

3.4. Lietuvos PVM mokėtojas (pirkėjas) turi „atvirkštiniu“ būdu apskaičiuoti ir PVM deklaracijos (FR0600 formos) 32 laukelyje deklaruoti pardavimo PVM (taikant atitinkamai standartinį, arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu toks buvo nustatytas) PVM įstatymo 95 straipsnio nustatytais atvejais nuo:

- PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalyje nurodytais atvejais pirkėjo – apmokestinamojo asmens iš užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, įsigytų paslaugų, nurodytų PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkte, apmokestinamosios vertės;
- PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalyje nurodytais atvejais pirkėjo – PVM mokėtojo iš užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje įsigytų prekių apmokestinamosios vertės:
 - gamtinių dujų ir elektros, nurodytų PVM įstatymo 12 straipsnio 6 dalyje;
 - prekių, kurios yra instaliuojamos ar surenkamos šalies teritorijoje;
- PVM įstatymo 95 straipsnio 4 dalyje nustatytais atvejais pirkėjo – apmokestinamojo asmens iš užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, įsigytų prekių apmokestinamosios vertės (PVM įstatymo 33¹ straipsnio 3 dalis – prekių įsigijimas pagal trikampės prekybos sandorius, kai Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas yra galutinis pirkėjas šiame sandoryje);
- PVM įstatymo 95 straipsnio 5 dalyje nustatytais atvejais pirkėjo – apmokestinamojo asmens iš užsienio asmens, vykdančio kitą, negu nurodyta PVM įstatymo 95 straipsnio 2-4 dalyse, veiklą ir neįsiregistravusio Lietuvoje Respublikoje PVM mokėtoju, įsigytų prekių ir paslaugų apmokestinamosios vertės.

3.5. Prie pardavimo PVM sumos turi būti pridėdama ir PVM mokėtojo apskaičiuota per mokestinį laikotarpį įsigytų iš kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo prekių, kurių įsigijimas laikomas įvykusi Lietuvoje, pardavimo PVM suma. Ši apskaičiuota įsigytų iš kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo prekių pardavimo PVM suma nurodoma PVM deklaracijos (FR0600 formos) 34 laukelyje (apmokestinamoji vertė – 21 laukelyje).

3.6. Apskaičiuojant mokėtiną į biudžetą PVM sumą, prie pardavimo PVM sumos taip pat pridėdama importuotų prekių apskaičiuota importo PVM suma, kurios sumokėjimą (įskaitymą) PVM įstatymo 94 straipsnio bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2012 m. spalio 15 d. [įsakymo Nr. VA-94/1B-785](#) „Dėl importo pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka kontroliuoja VMI. Ši importo PVM suma deklaruojama PVM deklaracijos FR0600 formos 27 laukelyje.

4. Pirkimo PVM – PVM suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, taip pat PVM suma, apskaičiuota už pasigaminatą PVM įstatymo 6 straipsnyje nurodytą ilgalaikį materialųjį turtą, bei šios dalies komentaro 3.4 ir 3.5 punktuose nurodyta pardavimo PVM suma, kurią už pirkas prekes (įsigytas paslaugas) apskaičiuoja (arba išskaito) ir sumoka pirkėjas. Šios pirkimo PVM sumos deklaruojamos PVM deklaracijos (FR0600 formos) 25 laukelyje. Pirkimo PVM sumai, kuri (arba jos dalis) gali būti atskaitoma iš pardavimo PVM, prilyginama ir PVM suma, apskaičiuota už įsigytas prekes (gautas paslaugas) iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema. Ši PVM suma taip pat deklaruojama PVM deklaracijos (FR0600 formos) 25 laukelyje.

5. Importo PVM - PVM suma, kuri PVM įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuota arba turi būti apskaičiuota už importuotas prekes, dėl kurių pagal Lietuvos Respublikos

muitinės kodeksą atsiranda importo skola muitinei, įskaitant ir šio komentaro 6 punkte nurodytą importo PVM, kurio sumokėjimą (įskaitymą) vykdo VMI ir kuri deklaruojama PVM deklaracijos (FR0600 formos) 27 laukelyje. Priklausanti sumokėti į muitinės sąskaitą (bei įskaityta PVM grąžintinu skirtumu ar permoka) importo PVM suma, kurią (ar jos dalį) PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, deklaruojama PVM deklaracijos (FR0600 formos) 26 laukelyje.

Pažymėtina, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą (35 laukelį) ir PVM deklaracijos (FR0600 formos) 27 laukelyje deklaruotą importo PVM sumą (ar jos dalį), kuri įskaitoma (sumokama) VMI.

6. PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą visą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tik PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai. Tuo atveju, kai PVM mokėtojas vykdo ir kitokią veiklą, negu nurodyta PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje, jis turi teisę atskaityti ne visą, o tik dalį mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 formos) 25, 26 ir 27 laukeliuose deklaruotos pirkimo (importo) PVM sumos:

6.1. Atskaitoma pirkimo (importo) PVM suma deklaruojama PVM deklaracijos 35 laukelyje. Atskaitomos pirkimo (importo) PVM sumos apskaičiavimo tvarka paaiškinta PVM įstatymo 57- 64 straipsnių komentaruose.

Pateikiamas mokėtinės PVM sumos apskaičiavimo pavyzdys.

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, vykdo PVM apmokestinamą veiklą. Tarkime, kad 2024 m. kovo mėnesį įmonė A vykdė tokią ekonominę veiklą:

1) patiekė kitiems Lietuvos ūkio subjektams prekių, kurios apmokestinamos taikant 21 proc. PVM tarifą, už 200 000 Eur (be PVM), kurių pardavimo PVM suma sudarė 42 000 Eur (200 000 x 21 proc.);

2) pardavė knygų, kurios apmokestinamos taikant 9 proc. PVM tarifą už 5 000 Eur (be PVM), kurių pardavimo PVM suma sudarė 450 Eur (5 000 x 9 proc.);

3) atliko (pabaigė) pastato esminį pagerinimą už 400 000 Eur ir apskaičiavo nuo šios sumos 84 000 Eur pardavimo PVM;

4) importavo iš Taivano prekių, skirtų pardavimui su PVM už 150 000 Eur, kurių importo PVM suma 31 500 Eur įskaitoma (sumokama) VMI;

5) įsigijo statybos darbų iš kito Lietuvos PVM mokėtojo už 60 000 Eur, kurių pardavimo PVM 12 600 Eur turi išskaityti ir sumokėti pirkėjas;

6) įsigijo iš Danijos apmokestinamojo asmens, neįsikūrusio Lietuvoje, konsultavimo paslaugų už 130 000 Eur, nuo kurių apskaičiuotą PVM sumą 27 300 Eur turi sumokėti paslaugų pirkėjas;

7) įsigijo prekių, skirtų pardavimui su PVM iš kitų Lietuvos PVM mokėtojų už 100 000 Eur, kurių pirkimo PVM sudarė 21 000 Eur;

8) įsigijo prekių iš Vokietijos PVM mokėtojo už 50 000 Eur, ir apskaičiavo už jas 10 500 Eur pardavimo PVM.

Mokėtinės PVM sumos apskaičiavimas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (FR0600 formoje):

Pardavimo (importo) PVM suma	Pirkimo PVM suma	Atskaitoma PVM suma
<u>29 laukelis</u>	<u>25 laukelis</u>	<u>35 laukelis</u>
1) 42 000 Eur	3) 84 000 Eur	3) 84 000 Eur
3) 84 000 Eur	5) 12 600 Eur	4) 31 500 Eur
	6) 27 300 Eur	5) 12 600 Eur

<u>30 laukelis</u>	7) 21 000 Eur	6) 27 300 Eur
2) 450 Eur	8) 10 500 Eur	7) 21 000 Eur
		8) 10 500 Eur
<u>27 laukelis</u>		
4) 31 500 Eur		
<u>33 laukelis</u>		
5) 12 600 Eur		
<u>32 laukelis</u>		
6) 27 300 Eur		
<u>34 laukelis</u>		
8) 10 500 Eur		
iš viso: 208 350 Eur	155 400 Eur	186 900 Eur
Kadangi įmonė A vykdo vien PVM apmokestinamą veiklą, tai ji visą pirkimo PVM sumą (155 400 Eur) ir VMI įskaitomą (sumokamą) importo PVM (31 500 Eur), iš viso 186 900 Eur turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, t. y. įrašyti į FR0600 formos 35 laukelį. 2024 m. kovo mėnesio mokėtina į biudžetą PVM suma sudaro 21 450 Eur (208 350 – 186 900).		

2. Jeigu per mokestinį laikotarpį turėjo būti tikslinama apmokestinamoji vertė ir (arba) PVM atskaita, šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma didinama arba mažinama atitinkamomis apmokestinamąją vertę ir (arba) PVM atskaitą tikslinančiomis sumomis.

Komentaras

1. PVM mokėtojo patiektų prekių ar suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės tikslinimo per mokestinį laikotarpį atvejai nurodyti PVM įstatymo 65 straipsnyje, o paaiškinimas šiuo klausimu pateiktas šio straipsnio komentare.

Po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo pasikeitus aplinkybėms, pvz., prekių (paslaugų) gavėjui atsisakius teikiamų paslaugų ar patiektų prekių (ar jų dalies) ir jas grąžinus prekių pardavėjui, pardavėjui suteikus papildomų nuolaidų (pvz., už skubų apmokėjimą), pardavėjo anksčiau apskaičiuotoji apmokestinamoji vertė turi būti tikslinama, tuo pačiu tikslinama ir apskaičiuota pardavimo PVM suma. Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje nuo patikslintos apmokestinamosios vertės apskaičiuotos pardavimo PVM sumos įrašomos atitinkamai: 29, 30, 31 laukeliuose.

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiauja mediena. 2024 m. sausio mėnesį ši įmonė pardavė įmonei B, PVM mokėtojai, I rūšies 2000 kubinių metrų medienos po 30 Eur už 1 kubinį metrą ir išrašė PVM

sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė medienos apmokestinamąją vertę be PVM – 60 000 Eur (2 000 x 30) ir 12 600 Eur PVM (60 000 x 21 proc.). Vasario mėnesį A įmonė nustatė, kad ši mediena yra II rūšies ir atsižvelgiant į tai, sumažino jos kainą 10 Eur už 1 kubinį metrą. Taigi, įmonė A vasario mėnesį išrašo įmonei B kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo medienos apmokestinamosios vertės skirtumo – 20 000 Eur (2 000 x 10) apskaičiavo 4 200 Eur PVM (20 000 x 21 proc.).

Įmonė A 2024 m. vasario mėnesio PVM deklaracijos 29 laukelyje įrašo 4 200 Eur sumą su minuso (-) ženklu, nes šiuo atveju dėl apmokestinamosios vertės patikslinimo pardavimo PVM suma sumažinama.

Taigi, įmonė A 2024 m. vasario mėnesio PVM deklaracijoje apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą sumažina (grąžintina iš biudžeto PVM sumą padidina) 4 200 Eur PVM suma.

2. Analogiškai, jeigu PVM mokėtojas per mokestinį laikotarpį dalį įsigytų ankstesniame mokestiniame laikotarpyje prekių grąžino, gavo iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo papildomų nuolaidų ar dėl kokių nors kitų priežasčių sumažėjo prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui mokėtina PVM suma, taip pat jeigu PVM mokėtojui buvo grąžintas importo PVM, o minėtos pirkimo ir (arba) importo PVM sumos buvo įtrauktos į PVM atskaitą, tai PVM atskaita tikslinama PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintina iš biudžeto) PVM sumą. Detaliai šis klausimas išdėstytas PVM įstatymo 65 straipsnio komentare. Šios tikslinamos PVM atskaitos sumos deklaruojamos mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Pavyzdys

Pirkėjas, PVM mokėtojas, 2024 m. sausio 2 d. įsigijo iš kito PVM mokėtojo prekių, skirtų pardavimui su PVM, kurių išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta prekių vertė be PVM – 20 000 Eur, PVM suma – 4 200 Eur. Pirkėjas sausio mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje įrašė šių prekių pirkimo PVM sumą – 4 200 Eur. Kadangi šios prekės skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai jų visa pirkimo PVM suma (4 200 Eur) įrašoma ir į deklaracijos 35 laukelį. 2024 m. balandžio 9 d. (t. y. kitą mokestinį laikotarpį), dalį šių prekių (už 5 000 Eur be PVM) pirkėjas grąžino (išrašė debetinį prekių grąžinimo dokumentą). Šiame išrašytame debetiniame dokumente nurodytą PVM sumą, tenkančią grąžintoms prekėms (1 050 Eur) (5 000 x 21 proc.) jis nurodo balandžio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje, įrašydamas šią sumą su minuso (-) ženklu. Šia PVM suma turi būti padidinta apskaičiuota už balandžio mėnesį mokėtina į biudžetą (sumažinta grąžintina iš biudžeto) PVM suma.

3. Mokėtina į biudžetą PVM suma taip pat turi būti patikslinta tais atvejais, kai PVM mokėtojas turi patikslinti įsigytų prekių bei ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitą dėl PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalyje bei 67 straipsnio 5 dalyje nurodytų priežasčių (žiūrėti PVM įstatymo 66 ir 67 straipsnių komentarus). Šiuo atveju patikslinta atskaitoma PVM suma taip pat įrašoma su minuso (-) ženklu į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 formos) 35 laukelį.

4. Pažymėtina, kad kai importo PVM, kuris įskaitomas (sumokamas) VMI, perskaičiavimas (patikslinimas) atitinkamu muitinės sprendimu atliekamas kitą mokestinį laikotarpį, negu mokestinis laikotarpis, kada buvo pateikta pirminė PVM deklaracija su apskaičiuotu importo PVM nuo prekių (paslaugų), kurių vertė tikslinama arba importo PVM perskaičiuojamas dėl kitų priežasčių, tai perskaičiuotos importo PVM sumos skirtumas turi būti deklaruotas to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (27 laukelyje), kurį šis perskaičiavimas buvo atliktas, išskyrus šiuos atvejus:

- kai atitinkamu muitinės sprendimu pripažįstami negaliojančiais ankstesniame mokestiniame laikotarpyje įformintos importo deklaracijos duomenys (pvz., nustačius, kad prekės nebuvo

importuotos, dėl įvedimo klaidos ir kt.), tai importo PVM tikslinimas (anuliavimas) turi būti atliekamas pateiktoje patikslintoje to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurioje šis importo PVM buvo deklaruotas. Jeigu pripažintų negaliojančiais importo muitinės deklaracijos duomenų galiojimas vėliau atstatomas, atstatytas importo PVM turi būti deklaruotas pakartotinai pateiktoje patikslintoje to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurioje šis importo PVM buvo deklaruotas aukščiau nurodyta tvarka;

- kai atitinkamu muitinės sprendimu pripažįstami negaliojančiais ankstesniame mokestiniame laikotarpyje įformintos importo muitinės deklaracijos duomenys ir šis (arba kitas) PVM mokėtojas įpareigojamas įforminti (performuoti) naują importo muitinės deklaraciją, tai importo PVM tikslinimas (anuliavimas) turi būti atliekamas pateiktoje patikslintoje to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurioje šis importo PVM buvo deklaruotas. Naujai įformintoje (performuotoje) importo muitinės deklaracijoje apskaičiuotos importo PVM sumos turi būti deklaruojamos to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, į kurią patenka šioje importo deklaracijoje apskaičiuoto importo PVM skolos atsiradimo muitinei data (t. y. importuotų prekių išleidimo į laisvą apyvartą data).

Dėl tos pačios priežasties patikslintos atskaitomos importo PVM sumos turi būti deklaruotos pateiktose patikslintose tų pačių mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose.

Pavyzdys

Įmonės D, Lietuvos PVM mokėtojos, vykdančios tik PVM apmokestinamą veiklą importuotoms ir Lietuvoje išleistoms į laisvą apyvartą prekėms, kurių importo PVM įskaitomas VMI, 2024-01-15 buvo įforminta importo deklaracija, kurioje buvo apskaičiuota 50 000 Eur importo PVM suma. Šią importo PVM sumą PVM mokėtojas D deklaravo 2024 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 27 ir 35 laukeliuose. 2024-03-25 teritorinė muitinė priėmė sprendimą taisyti šios importo deklaracijos duomenis ir šiuo sprendimu buvo sukurta importo deklaracijos 2 versija, kurioje apskaičiuota importo PVM suma sudarė 65 000 Eur. 2 versijos importo deklaracijos ir 1 versijos importo deklaracijos apskaičiuotų importo sumų skirtumas yra 15 000 Eur (65 000 - 50 000), todėl PVM mokėtojas D 2024 m. kovo mėnesio PVM deklaracijos 27 ir 35 laukeliuose turėjo deklaruoti 15 000 Eur importo PVM sumą.

Tarkime, kad 2024-04-05 buvo priimtas naujas teritorinės muitinės sprendimas, kuriame 1 versijos importo deklaracijoje nurodyta importo PVM suma perskaičiuota dar kartą, ir buvo sukurta importo deklaracijos 3 versija, kurioje importo PVM suma sudarė 63 000 Eur.

Kadangi įmonė D mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose jau buvo deklaravusi šių importuotų prekių 65 000 Eur importo PVM sumą, tai 2024 m. balandžio mėnesio PVM deklaracijos 27, 35 ir 36 (kuris užpildomas automatiškai), laukeliuose ji turi deklaruoti (-2 000 Eur), t. y. skirtumą tarp jau deklaruotos importo PVM sumos ir priklausančios deklaruoti, įvertinus 3 versijos importo deklaracijos duomenis (63 000 - 65 000).

3. Neteko galios 2015-11-19 įstatymu Nr. XII-2039 (nuo 2016-10-01)

4. Jeigu skaičiuojant šio straipsnio 1-3 dalyse nustatyta tvarka gaunamas neigiamas skaičius, laikoma, kad PVM mokėtojui už mokestinį laikotarpį susidarė grąžintina iš biudžeto PVM suma (šiuo įstatyme vadinama PVM skirtumu).

Komentaras

1. Jeigu iš apskaičiuotos pardavimo PVM sumos nuo per mokestinį laikotarpį patiektų prekių ir suteiktų paslaugų bei įsigytų prekių (paslaugų) (nurodytų šio straipsnio 1 dalyje) apmokestinamosios vertės atėmus atskaitomą pirkimo ir (arba) importo PVM sumą bei atėmus (pridėjus) patikslinančias PVM sumas (nurodytas šio straipsnio 2-3 dalyse) gaunamas neigiamas skaičius, tai laikoma, kad PVM mokėtojai susidarė grąžintina iš biudžeto PVM suma. Šią grąžintiną iš biudžeto PVM sumą PVM mokėtojas turi deklaruoti mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 36 laukelyje su (-) ženklu. Susidariusi grąžintina iš biudžeto PVM suma įskaitoma ir grąžinama PVM įstatymo 91 straipsnio nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 91 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, 2024 m. sausio mėnesį vykdė tokią ekonominę veiklą:

1) Latvijos PVM mokėtojai patiekė prekių, už 500 000 Eur. Šioms prekėms pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį pritaikytas 0 proc. PVM tarifas, nes prekės buvo išgabentos į Latviją (įmonė A turi išgabavimo dokumentus);

2) suteikė paslaugų, kurių suteikimo vieta Lietuva, už 100 000 Eur ir už jas apskaičiavo 21 000 Eur pardavimo PVM;

3) įsigijo prekių, skirtų pardavimui su PVM, iš Lietuvos ūkio subjekto už 200 000 Eur, kurių pirkimo PVM 42 000 Eur įtraukė į PVM atskaitą;

4) įsigijo iš Vokietijos apmokestinamojo asmens, neįsikūrusio Lietuvoje, konsultavimo paslaugų už 150 000 Eur, nuo kurių apskaičiuotą PVM sumą 31 500 Eur turi sumokėti paslaugų pirkėjas;

5) įsigijo ilgalaikį turtą, skirtą PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, už 250 000 Eur, kurio pirkimo PVM sudarė 52 500 Eur.

Grašintinos iš biudžeto PVM sumos apskaičiavimas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (FR0600 formoje):

Pardavimo (importo) PVM suma	Pirkimo PVM suma	Atskaitoma PVM suma
<u>29 laukelis</u>	<u>25 laukelis</u>	<u>35 laukelis</u>
2) 21 000 Eur	3) 42 000 Eur	3) 42 000 Eur
	4) 31 500 Eur	4) 31 500 Eur
<u>32 laukelis</u>	5) 52 500 Eur	5) 52 500 Eur
4) 31 500 Eur		
iš viso: 52 500 Eur	126 000 Eur	126 000 Eur

Kadangi 2024 m. sausio mėnesio apskaičiuota atskaitoma PVM suma (126 000 Eur) yra didesnė už apskaičiuotą pardavimo PVM sumą (52 500 Eur), tai PVM mokėtojai susidaro 73 500 Eur grąžintina iš biudžeto PVM suma (126 000 - 52 500).

(PVMĮ 89 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-08-05 raštą Nr. R -2807)

89¹ straipsnis. Už mokestinį laikotarpį mokėtinos į biudžetą PVM sumos tikslinimas dėl beviltiškų skolų

1. Šio Įstatymo 89 straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma gali būti mažinama šio straipsnio nustatyta tvarka pripažintoms beviltiškoms skoloms (įskaitant pardavimo PVM) priskiriama pardavimo PVM suma. Už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas gautinas atlygis yra laikomas beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM), jeigu tokio atlygio asmuo negali susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip 12 paskutinių kalendorinių mėnesių nuo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinimo momento ir jeigu skolai priskiriama pardavimo PVM suma už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas buvo apskaičiuota ir deklaruota šio Įstatymo nustatyta tvarka. Visais atvejais asmuo Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka turi įrodyti skolų (įskaitant pardavimo PVM) beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti. Skolai priskiriama pardavimo PVM suma apskaičiuojama proporcingai gautinam atlygiui (atlygio daliai).

Komentaras

1. Šio komentuojamo straipsnio nuostatos taikomos pardavimo PVM sumoms, apskaičiuotoms ir deklaruotoms PVM įstatymo nustatyta tvarka nuo 2012 m. sausio 1 dienos.

2. Beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM) yra laikomas gautinas atlygis už patiektas prekes (suteiktas paslaugas): jeigu tokio atlygio PVM mokėtojas negali susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip 12 paskutinių kalendorinių mėnesių nuo tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) apmokestinimo momento, jeigu įrodo skolų beviltiškumą ir pastangas skoloms susigrąžinti, ir jeigu skolai priskiriama pardavimo PVM suma už patiektas prekes (suteiktas paslaugas) šio PVM mokėtojo buvo apskaičiuota ir deklaruota PVM įstatyme nustatyta tvarka.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė X, PVM mokėtoja, 2020 m. gruodžio mėnesį kitai Lietuvos įmonei Y, PVM mokėtojai, suteikė reklamos paslaugas už 5 100 eurų (įskaitant PVM) ir PVM deklaracijos 11 laukelyje (Apmokestinamoji vertė) deklaravo 4 215 eurų bei 29 laukelyje (PVM suma) 885 eurų. Kadangi Lietuvos įmonė Y už jai suteiktas paslaugas Lietuvos įmonei X nesumokėjo, tai Lietuvos įmonė X 2021 m. gruodžio mėnesį skolą 5 100 eurų (įskaitant pardavimo PVM) gali pripažinti beviltiška, jei atitinka ir kitus beviltiškai skolai nurašyti keliamus reikalavimus.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2020 m. sausio mėnesį įmonei B, Lietuvoje registruotai PVM mokėtoja, pardavė juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekas ir laužą ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Praėjus 12 mėnesių po prekių tiekimo, atlygio Lietuvos įmonė A iš pirkėjo negauna.

Kadangi pagal PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatas, prievolė išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM teko įmonei B (pirkėjai), o ne įmonei A (pardavėjai), todėl PVM įstatymo prasme šiuo atveju įmonei A netaikomos šio komentuojamo straipsnio nuostatos (t. y. dėl PVM mažinimo, nurašius skolą kaip beviltišką).

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2021 m. vasario mėnesį patiekė prekes JAV įmonei B. Įmonės A tiekiamos prekės įmonei B buvo išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos į JAV, įforminant eksporto procedūrą, prekes gabeno pati įmonė A, todėl įmonė A prekių tiekimui taikė 0 proc. PVM tarifą. Tačiau praėjus ne mažiau kaip 12 mėnesių po prekių tiekimo, atlygio Lietuvos įmonė iš pirkėjo negavo.

Atsižvelgiant į tai, kad tiekiamos prekės nurodytu atveju buvo apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, tai Lietuvos įmonei PVM tikslais netaikomos šio straipsnio nuostatos dėl skolos pripažinimo beviltiška.

3. Be to, pagal Skolų beviltiškumo bei pastangų susigrąžinti šias skolas įrodymo ir beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 11 d. [įsakymu Nr. 40](#) „Dėl Skolų beviltiškumo bei pastangų susigrąžinti šias skolas įrodymo ir beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau - Taisyklės) nuostatas, beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM) yra laikomas gautinas atlygis už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas ir tuo atveju, kai skolininkas yra miręs arba paskelbtas mirusiu *arba* skolininkas yra likviduotas, *arba* kai skolininkas yra bankrutavęs. Šiais atvejais beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM) pripažįstama tuo momentu, kai prekių (paslaugų) pardavėjas įrodo skolos arba jos dalies (įskaitant pardavimo PVM) beviltiškumą ir pastangas susigrąžinti tas skolas pagal Taisyklių nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kad nepraėjo 12 mėnesių.

1 pavyzdys

Lietuvos energetikos įmonė X 2017 m. sausio mėnesį suteikė elektros energijos teikimo paslaugas pagal vartojimo sutartį fiziniam asmeniui. Fizinis asmuo už suteiktas paslaugas nesumokėjo. Atsižvelgiant į tai, Lietuvos energetikos įmonė X 2018 m. vasario mėnesį pripažįsta skolą beviltiška, tačiau tuo tarpu fizinis asmuo miršta. Ar Lietuvos energetikos įmonei X galimas PVM tikslinimas, mažinant į biudžetą mokėtiną PVM sumą?

Šiuo atveju sudaryta vartojimo sutartis, PVM įstatymo tikslais laikoma sutartimi sudaryta su asmeniu, kuris nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu. Todėl, kai tokiose sutartyse nurodytas pirkėjas miršta arba paskelbiamas mirusiu ir pardavėjas turi skolos beviltiškumą pagrindžiančius dokumentus, tai beviltiškai skolai tenkantis PVM gali būti patikslintas (tokiu atveju laisvos formos apskaitos dokumentas išrašomas vienu egzemplioriumi).

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė X 2021 m. kovo mėnesį pardavė elektros energiją kitai Lietuvos įmonei Y. Lietuvos įmonė Y už įsigytą elektros energiją nesumokėjo. Atsižvelgiant į tai, Lietuvos įmonė X 2022 m. kovo mėnesį pripažįsta skolą beviltiška, tačiau tuo tarpu Lietuvos įmonė Y yra likviduojama. Ar galimas PVM tikslinimas, mažinant į biudžetą mokėtiną PVM sumą?

Jei skola pripažįstama beviltiška dar iki Lietuvos įmonės Y likvidavimo procedūros užbaigimo, tokiu atveju Lietuvos įmonė X gali patikslinti beviltiškai skolai tenkantį PVM ir laisvos formos apskaitos dokumentas turi būti išrašomas dviem egzemplioriais (vienas iš jų skirtas Lietuvos įmonei Y).

Jei Lietuvos įmonės Y likvidavimo procedūra yra užbaigta Lietuvos įmonei X nespėjus įvykdyti prievolės dėl PVM atskaitos tikslinimo, tokiu atveju Lietuvos įmonė X išrašo laisvos formos apskaitos dokumentą vienu egzemplioriumi.

4. Tuo atveju, jeigu beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM) susidarė dėl tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų), kurių apmokestinamoji vertė yra marža, tai tokią skolą pripažinus beviltiška (jeigu beviltiškos skolos negalima susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip 12 paskutinių kalendorinių mėnesių nuo tiekiamų prekių apmokestinimo momento ir jeigu įrodomas skolų beviltiškumas ir pastangos skoloms susigrąžinti) taip pat gali būti mažinama į biudžetą mokėtina pardavimo PVM suma.

3 pavyzdys

2020 m. vasario mėnesį Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, taikanti specialią apmokestinimo PVM schemą, Lietuvos įmonei B patiekė naudotą automobilį už 10 000 eurų (šio automobilio įsigijimo kaina 9 000 eurų).

Šiuo atveju Lietuvos įmonė A PVM apskaičiuoja nuo maržos, taikant 21 proc. PVM tarifą (šios pardavimo PVM sumos išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje neišskiria). Nuo maržos apskaičiuotą pardavimo PVM sumą – 174 eurus $(10\,000 - 9\,000) \times 21 / (100 + 21)$ įmonė A įtraukia į to mokestinio laikotarpį, kurį naudotas automobilis buvo patiektas PVM deklaracijos 29 laukelį, o į 16 laukelį 826 eurus $[(10\,000 - 9\,000) - 174]$.

1 variantas

Praėjus ne mažiau kaip 12 mėnesių nuo tiekiamo automobilio apmokestinimo momento, t. y. 2021 m. balandžio mėnesį Lietuvos įmonė A, surinkusi įrodymus dėl skolos beviltiškumo, visą skolą (10 000 eurų) pripažįsta beviltiška, kadangi įmonė B už minėtą automobilį nesumoka. Todėl įmonė A tą mokestinį laikotarpį, kada skola pripažinta beviltiška, visa apimtimi sumažina atitinkamą reikšmę PVM deklaracijos 29 laukelyje (-174 eurų), taip mažindama į biudžetą mokėtiną PVM sumą.

2 variantas

2021 m. balandžio mėnesį Lietuvos įmonė A iš Lietuvos įmonės B už minėtą automobilį gauna dalį atlygio 6 000 eurų. Vadinas, beviltiškai skolai yra priskiriama dalis atlygio $(10\,000 - 6\,000) 4\,000$ eurai (įskaitant visą deklaruotą PVM - 174 eurus, kurie buvo apskaičiuoti nuo maržos – 826 eurai). Šiuo atveju, kai gautas atlygis 6 000 eurai tik dalinai padengia automobilio įsigijimo kainą, bet nepadengia maržos bei PVM, tikslinama visa PVM deklaracijoje deklaruota PVM suma. Todėl Lietuvos įmonė A tą mokestinį laikotarpį, kada skola pripažinta beviltiška, sumažina atitinkamą reikšmę PVM deklaracijos 29 laukelyje (-174 eurai), taip mažindama į biudžetą visą mokėtiną PVM sumą.

3 variantas

2021 m. balandžio mėnesį Lietuvos įmonė B įmonei A sumoka 9 600 eurų. Beviltiškai skolai šiuo atveju priskiriama 400 eurų suma. Gautas atlygis visiškai padengia automobilio įsigijimo kainą (9 000 eurų), bet tik dalinai padengia deklaruotą maržą (826 eurai) ir PVM sumą (174 eurai). Todėl šiuo atveju turėtų būti tikslinama PVM deklaracijoje deklaruota PVM suma, tenkanti beviltiškai skolai priskirto atlygio (400 eurų) daliai. Lietuvos įmonė A nuo beviltiškai skolai priskirtos maržos (įskaitant PVM) dalies apskaičiuoja pardavimo PVM sumą – 69 eurus $(400 \times 21) / (100 + 21)$ bei maržą 331 euras $(400 - 69)$ ir tą mokestinį laikotarpį, kada skola pripažinta beviltiška, atitinkamą reikšmę PVM deklaracijos 29 laukelio reikšmę sumažina 69 eurai, taip mažindama į biudžetą mokėtiną PVM sumą.

5. Beviltiška skola gali būti pripažįstama tiek Lietuvos, tiek užsienio apmokestinamojo asmens atžvilgiu.

6. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatas, kai siekiama įrodyti skolų beviltiškumą ir pastangas susigrąžinti šias skolas pagal PVM įstatymo 89 (1) straipsnį, apskaičiuoti ar perskaiciuoti mokestį galima ne daugiau, kaip už

einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokėstį apskaičiuoti arba perskaiciuoti, sausio 1 dienos.

Taigi, nuo beviltiškos skolos PVM galima patikslinti ne daugiau, kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokėstį apskaičiuoti arba perskaiciuoti, sausio 1 dienos.

Remiantis ESTT praktika byloje C-507/20 *FGSZ*, kuomet valstybė narė nustato senaties terminą, kuriam pasibaigus apmokestinamasis asmuo, turintis reikalavimą į beviltišką pripažintą skolą, nebegali remtis teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą, šis terminas turi būti pradedamas skaičiuoti ne nuo iš pradžių numatytos mokėjimo prievolės įvykdymo dienos, bet nuo tos dienos, kai skola pripažįstama beviltiška.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2016 m. lapkričio mėnesį kitai Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, pardavė prekių už 12 100 eurų (įskaitant PVM) ir PVM deklaracijos 11 laukelyje deklaravo 10 000 eurų bei 29 laukelyje (PVM suma) 2 100 eurų. Lietuvos įmonė B už jai parduotas prekes Lietuvos įmonei A sumokėjo nevisą sumą, o tik 5 000 eurų (įskaitant PVM). Lietuvos įmonė A, surinkusi įrodymus dėl skolos beviltiškumo 2022 metų gruodžio mėnesį pripažįsta skolą 7 100 eurų beviltiška ir tą patį mėnesį įmonei B išrašo laisvos formos dokumentą bei sumažina PVM deklaracijos 29 laukelyje 1232 eurų su minuso ženklu taip sumažindama į biudžetą mokėtiną PVM sumą.

7. PVM mokėtojas skolų (įskaitant pardavimo PVM) beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti visais atvejais turi įrodyti Taisyklėse nustatyta tvarka ir jeigu skolai priskiriama pardavimo PVM suma už patiektas prekes (suteiktas paslaugas) buvo apskaičiuota ir deklaruota PVM įstatymo nustatyta tvarka, sumažinti mokėtiną į biudžetą PVM sumą.

8. Skolai priskiriama pardavimo PVM suma apskaičiuojama proporcingai gautinam atlygiui (atlygio daliai).

Pavyzdys

Lietuvos įmonė X, PVM mokėtoja, 2020 m. vasario mėnesį kitai Lietuvos įmonei Y, PVM mokėtojai, suteikė teises paslaugas už 24 200 eurų (įskaitant PVM) ir PVM deklaracijos 11 laukelyje (Apmokestinamoji vertė) deklaravo 20 000 eurų bei 29 laukelyje (PVM suma) – 4 200 eurų. Lietuvos įmonė Y už jai suteiktas paslaugas Lietuvos įmonei X sumoka nepilną sumą, t. y. 6 050 eurų (įskaitant PVM). Atsižvelgiant į tai, Lietuvos įmonė X 2021 m. vasario mėnesį pripažįsta skolą 18 150 eurų beviltiška pagal Taisykles ir tą patį mėnesį įmonei Y išrašo laisvos formos apskaitos dokumentą bei sumažina atitinkamą reikšmę PVM deklaracijos, 29 laukelyje (3 150 eurų su minuso ženklu) taip mažindama į biudžetą mokėtiną PVM sumą.

2. Jeigu prekės patiektos ar paslaugos suteiktos apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, išskyrus atvejus, kai patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė yra marža, apskaičiuota šio Įstatymo XII skyriuje nustatyta tvarka, prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) skolos pripažinimą beviltiška ir pardavimo PVM sumos jai priskyrimą ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį skola (įskaitant pardavimo PVM) buvo pripažinta beviltiška, 10 dienos turi įforminti laisvos formos apskaitos dokumentu. Šio apskaitos dokumento išrašymo tvarką ir reikalaujamą jame nurodyti informaciją nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Prekių (paslaugų) pardavėjas skolos pripažinimą beviltiška ir pardavimo PVM sumos jai priskyrimą ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį skola (įskaitant pardavimo PVM) buvo pripažinta beviltiška, 10 dienos turi įforminti laisvos formos apskaitos dokumentu. Šio apskaitos dokumento išrašymo tvarka ir reikalaujami jame nurodyti rekvizitai nustatyti Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimo Nr. 780](#) „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau-Apskaitos taisyklės).

Pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas A 2018 m. sausio mėnesį pardavė prekes Lietuvos PVM mokėtojui B, pardavimo PVM deklaravo ir sumokėjo. 2021 m. kovo mėnesį Lietuvos PVM mokėtojas A skolą pripažino beviltiška ir apskaitoje ją nurašė, bet laisvos formos apskaitos dokumento pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės Nutarimą Nr. 780 neišrašė. Ar gali Lietuvos PVM mokėtojas A, kai tai pastebėjo, 2022 m. balandžio mėnesį išrašyti laisvos formos apskaitos dokumentą ir beviltiškai skolai tenkantį PVM įtraukti į 2022 m. balandžio mėnesio PVM deklaracijos 29 laukelį?

Patektu atveju, kadangi nuo skolos pripažinimo beviltiška nėra praėję 5 metai, tai nors ir praleistas 10 dienų terminas dėl laisvos formos apskaitos dokumento išrašymo, kai skola buvo pripažinta beviltiška (2021 m. kovo mėnesį), 2022 m. balandžio mėnesį išrašius laisvos formos apskaitos dokumentą, galima sumažinti 2021 m. kovo mėnesio arba 2022 m. balandžio mėnesio PVM deklaracijoje (29 laukelyje) deklaruotą PVM sumą.

2. Laisvos formos apskaitos dokumentas išrašomas tik tuo atveju, jeigu prekės patiekto ar paslaugos suteiktos apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. Tačiau jeigu patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė yra marža, apskaičiuota šio PVM įstatymo XII skyriuje nustatyta tvarka, laisvos formos apskaitos dokumentas neišrašomas.

3. Fiziniam asmeniui, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas nėra apmokestinamasis asmuo, neprivaloma tokio dokumento išrašyti, tačiau tokiu atveju gali būti išrašomi kiti dokumentai, pvz., buhalterinė pažyma.

4. Kadangi beviltiška skola ir pardavimo PVM pripažįstama tiek Lietuvos, tiek užsienio apmokestinamojo asmens atžvilgiu, todėl užsienio apmokestinamajam ar juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo (jeigu jis yra PVM mokėtojas ir pardavėjui atsiranda prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM), taip pat turi būti išrašomas laisvos formos apskaitos dokumentas.

5. Prekių (paslaugų) pardavėjas neprivalo gauti (turėti) patvirtinimo iš pirkėjo, kad pastarasis gavo laisvos formos apskaitos dokumentą dėl skolos pripažinimo beviltiška.

6. Visi reikalaujami rekvizitai laisvos formos apskaitos dokumentui yra nustatyti Apskaitos taisyklėse.

7. Laisvos formos apskaitos dokumentas, kuriuo nurašomos beviltiškos skolos, gali būti ir elektroninis. Elektroniniu laisvos formos apskaitos dokumentu laikomas dokumentas, kuriame yra Apskaitos taisyklių 20¹ punkte nurodyti rekvizitai ir kuris išrašytas ir gautas elektroniniu formatu. Šio dokumento išrašymui ir kilmės autentiškumo, turinio vientisumo ir įskaitomumo užtikrinimui *mutatis mutandis* taikomos PVM įstatymo 79 straipsnio 11 dalies nuostatos.

3. Šio straipsnio 2 dalyje nurodytų dokumentų saugojimui taikomi šio Įstatymo 78 straipsnyje PVM sąskaitoms faktūroms nustatyti reikalavimai.

Komentaras

1. Laisvos formos apskaitos dokumentai, kuriais įforminama beviltiška skola, kaip ir PVM sąskaitos faktūros, turi būti saugomi 10 metų nuo jų išrašymo ir gavimo dienos. Plačiau apie dokumentų saugojimą skaityti PVM įstatymo 78 straipsnio 7 dalies komentare.

4. Jeigu pirkėjas pirkimo PVM už įsigyjamą prekę ir (arba) paslaugą, už kurias jų tiekėjui (teikėjui) atsirado beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM), buvo įtraukęs į PVM atskaitą, atskaitytas pirkimo PVM, priskirtas jo neapmokėtai beviltiškai skolai, dalimi remiantis šio straipsnio 2 dalimi išrašytu laisvos formos apskaitos dokumentu didinama mokėtina į biudžetą PVM suma, šiuos duomenis deklaruojant tą mokestinį laikotarpį, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės.

Komentaras

1. Jeigu pirkėjas pirkimo PVM už įsigyjamą prekę (paslaugą), už kurias jų pardavėjui atsirado beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM), buvo įtraukęs į PVM atskaitą, tai atskaitytas pirkimo PVM, priskirtas jo neapmokėtai beviltiškai skolai, pagal išrašytą laisvos formos apskaitos dokumentą, didina mokėtiną į biudžetą PVM sumą šiuos duomenis deklaruodamas tą mokestinį laikotarpį, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė X, PVM mokėtoja, 2021 m. sausio mėnesį įsigyja reklamos paslaugas už 2 420 eurų (įskaitant PVM) iš kitos Lietuvos įmonės Y, PVM mokėtojos. Įmonė X pirkimo PVM sumą (420 eurų) įtraukia į PVM atskaitą, tačiau už įsigytas paslaugas įmonei Y (pardavėjai) nesumoka. Atsižvelgiant į tai, Lietuvos įmonė Y 2022 metų sausio mėnesį pripažįsta skolą 2 420 eurų beviltiška pagal Taisykles ir pirkėjai išrašo laisvos formos apskaitos dokumentą 2022 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 (420 eurai) 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 (2022 m. sausio mėnesį).

5. Jeigu beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM) visiškai ar iš dalies yra grąžinama prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui), prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) grąžintai beviltiškai sumai priskiriama pardavimo PVM suma didina mokėtiną į biudžetą PVM sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį skola buvo grąžinta. Pirkėjas, grąžinęs skolą, tikslina pirkimo PVM.

Komentaras

1. Jeigu beviltiška skola (įskaitant pardavimo PVM) visiškai ar iš dalies yra grąžinama prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui), prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) grąžintai beviltiškai sumai priskiriama pardavimo PVM suma didina mokėtiną į biudžetą PVM sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį skola buvo grąžinta.

2. Prekių (paslaugų) pirkėjas, grąžinęs skolą tą laikotarpį, kurį skola grąžinta, mažina mokėtiną į biudžetą PVM sumą didindamas pirkimo PVM.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė X, PVM mokėtoja, 2019 m. kovo mėnesį kitai Lietuvos įmonei Y, PVM mokėtojai, suteikia teisinės paslaugas už 24 200 eurų (įskaitant PVM) ir PVM deklaracijos 11 laukelyje (Apmokestinamoji vertė) deklaruoja 20 000 eurų bei 29 laukelyje (PVM suma) 4 200 eurų. Lietuvos įmonė Y už jai suteiktas paslaugas Lietuvos įmonei X nesumoka. Atsižvelgiant į tai, Lietuvos įmonė X 2020 metų kovo mėnesį pripažįsta skolą 24 200 eurų (įskaitant pardavimo PVM) beviltiška pagal Taisyklės ir tą patį mėnesį įmonei Y išrašo laisvos formos dokumentą bei sumažina atitinkamą reikšmę PVM deklaracijos 29 laukelyje (- 4 200 eurų) taip mažindama į biudžetą mokėtiną PVM sumą.

Kadangi ši pirkimo PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, įmonė Y pagal šį dokumentą kovo mėnesį (kada išrašytas apskaitos dokumentas) PVM deklaracijoje padidina mokėtiną į biudžetą PVM sumą, t. y. beviltiškai skolai priskiriama PVM suma sumažina 25 laukelio (Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM) reikšmę (4 200 eurai) ir sumažina 35 laukelio (Atskaitomas PVM) reikšmę taip padidindama mokėtiną į biudžetą PVM.

Praėjus 2 mėnesiams (birželio mėnesį) įmonė Y (pirkėja) grąžina dalį skolos 12 100 eurų (įskaitant pardavimo PVM) įmonei X. Įmonė X (pardavėja) birželio mėnesį gavusi dalį grąžintos beviltiška pripažintos skolos, padidina atitinkamą reikšmę PVM deklaracijos 29 laukelyje (2 100 eurų) (taip padidindama į biudžetą mokėtiną PVM sumą) tą mokestinį laikotarpį, kurį dalis skolos grąžinta (t.y. birželio mėnesį).

Tuo pačiu įmonė Y birželio mėnesio PVM deklaracijoje sumažina mokėtiną į biudžetą (10 000 eurų) sumą, t.y. PVM suma padidina 25 laukelio reikšmę (2 100 eurai) ir padidina 35 laukelio reikšmę (taip sumažindama mokėtiną į biudžetą PVM sumą).

6. Jeigu beviltiškų skolų pripažinimo ar atitinkamai jų grąžinimo momentu prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) arba šių prekių (paslaugų) pirkėjas yra išregistruoti iš PVM mokėtojų, jie šio straipsnio nustatyta tvarka apskaičiuotas papildomai mokėtinas ar grąžintinas PVM sumas tikslina pateikdami patikslintą to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, į kurią buvo įtraukti tikslinamieji duomenys.

Komentaras

1. Jeigu prekių (paslaugų) pardavėjas beviltiškų skolų pripažinimo ar atitinkamai jų grąžinimo momentu yra išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, tai jis turi tikslinti to mokestinio laikotarpio

PVM deklaraciją, į kurią buvo įtraukti išrašytų patiektų prekių (paslaugų) PVM sąskaitų faktūrų, kurios tikslinamos, pirminiai duomenys (kadangi išsiregistravusiam iš PVM registro asmeniui laisvos formos apskaitos dokumento išrašymo momentu jau nebėra prievolės teikti einamojo mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos).

Jeigu pirkėjas beviltiškų skolų pripažinimo ar atitinkamai jų grąžinimo momentu yra išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, tai papildomai mokėtinas ar grąžintinas PVM sumas taip pat turi patikslinti pateikdamas to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, į kurią buvo įtraukti gautų PVM sąskaitų faktūrų, kurios tikslinamos, pirminiai duomenys.

7. Šio straipsnio nuostatos netaikomos, jeigu prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) ir prekių (paslaugų) pirkėjas yra susiję asmenys arba jais tapo kalendoriniais metais, einančiais po tų kalendorinių metų, kuriais skola (įskaitant pardavimo PVM) buvo pripažinta beviltiška ir jai priskiriama pardavimo PVM suma buvo sumažinta mokėtina į biudžetą PVM suma.

Komentaras

1. Jeigu prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) ir prekių (paslaugų) pirkėjas yra susiję asmenys arba jais tapo kalendoriniais metais, einančiais po tų kalendorinių metų, kuriais skola (įskaitant pardavimo PVM) buvo pripažinta beviltiška ir jai priskiriama pardavimo PVM suma buvo sumažinta mokėtina į biudžetą PVM suma, šio straipsnio nuostatos negali būti taikomos (apie susijusius asmenis skaityti PVM įstatymo 2 straipsnio 31 dalies komentarą).

(PVMĮ 89-1 str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2023-03-07 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-7053).

90 straipsnis. Mokėtinos į biudžetą PVM sumos sumokėjimas

1. Už mokestinį laikotarpį mokėtina į biudžetą PVM suma, apskaičiuota šio Įstatymo 89 straipsnyje nustatyta tvarka, privalo būti sumokėta į biudžetą ne vėliau kaip iki šio Įstatymo 85 straipsnyje nustatyto mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos, o kai taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo, šeštojo ar septintojo skirsnio nuostatos, mokėtina į biudžetą PVM suma privalo būti sumokėta atitinkamai iki 115³, 115⁸ ar 115¹³ straipsnyje nustatyto mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos.

Komentaras

1. PVM mokėtojas pagal PVM įstatymo 89 straipsnyje nustatytą tvarką (žr. PVM įstatymo 89 straipsnio komentarą) apskaičiavęs mokestinio laikotarpio (žr. PVM įstatymo 84 straipsnio komentarą) mokėtiną į biudžetą PVM sumą, privalo ją sumokėti ne vėliau kaip iki mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo termino paskutinės dienos, t. y. deklaracijos pateikimo ir sumokėjimo terminas sutampa. Kalendorinio mėnesio PVM deklaracijoje apskaičiuota PVM suma turi būti sumokėta į biudžetą ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos.

2. Jeigu juridinio asmens PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, tai tokio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 25 dienos.

3. Jeigu fizinio asmens PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, tai toks PVM mokėtojas, apskaičiavęs kalendorinio pusmečio mokėtiną į biudžetą PVM sumą, privalo

sumokėti į biudžetą ne vėliau, kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos, t. y. kalendorinio pusmečio PVM deklaracija turi būti pateikta, o joje apskaičiuota į biudžetą mokėtina PVM suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos.

4. Jeigu PVM mokėtojai mokesčių administratorius yra nustatęs kitokį mokestinį laikotarpį, tai tokio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip per 25 dienas nuo šio mokestinio laikotarpio pabaigos.

5. Tais atvejais, kai paskutinė termino diena tenka ne darbo ar oficialios šventės dienai, termino pabaigos diena laikoma po jos einanti darbo diena.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A savanoriškai nuo 2024-05-10 įsiregistravo PVM mokėtoja. Šios įmonės PVM mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. Todėl, kalendoriniam mėnesiui pasibaigus, iki kito mėnesio 25 dienos, įmonė privalo pateikti PVM deklaraciją ir sumokėti į biudžetą apskaičiuotą mokėtiną PVM sumą, t. y. už 2024 metų gegužės mėnesio apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą įmonė turi sumokėti iki 2024-06-25. Paskutinė diena, per kurią įmonė turi pateikti PVM deklaraciją, yra birželio 25 diena.

2 atvejis

Nuo 2024-01-01 įmonės B PVM mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis. Pasibaigus pirmajam kalendoriniam ketvirčiui įmonė privalo iki 2024-04-25 pateikti PVM deklaraciją ir sumokėti ketvirčio PVM deklaracijoje apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą. O pasibaigus 2024 metų antrajam ketvirčiui - PVM deklaracijoje apskaičiuotą į biudžetą mokėtiną PVM sumą privalo sumokėti iki 2024-07-25. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai turi pateikti PVM deklaraciją, yra kito ketvirčio pirmo mėnesio 25 diena.

2. Neteko galios 2015-12-10 įstatymu Nr. XII-2151 (nuo 2016-01-01).

3. Neteko galios 2015-12-10 įstatymu Nr. XII-2151 (nuo 2016-01-01)

4. Jeigu metinėje PVM deklaracijoje apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, ji privalo būti sumokėta ne vėliau kaip iki šio Įstatymo 87 straipsnyje nustatyto šios PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos.

Komentaras

1. Pasibaigus kalendoriniams metams ir nustačius jų faktinius rodiklius PVM įstatymo VIII skyriuje nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 66, 67 straipsnių komentarą) turi būti patikslinama PVM atskaita ir jeigu metinėje PVM deklaracijoje apskaičiuojama papildomai mokėtina į biudžetą PVM suma, tai ji privalo būti sumokėta ne vėliau kaip iki kitų kalendorinių metų, einančių po tų metų, už kuriuos tikslinama PVM atskaita, spalio 1 dienos.

5. Jeigu išregistruojamo iš PVM mokėtojo arba likviduojamo asmens PVM deklaracijoje apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, ji privalo būti sumokėta ne vėliau kaip tą pačią dieną, kada pateikiama išregistruojamo iš PVM mokėtojo arba likviduojamo asmens PVM

deklaracija, tačiau ne vėliau kaip iki nustatyto šios PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos, jeigu ji per nustatytą terminą nepateikta.

Komentaras

1. Jeigu PVM mokėtojas savo paties prašymu ar mokesčio administratoriaus iniciatyva (žr. PVM įstatymo 75 straipsnio komentarą) buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų, per 20 dienų po išregistravimo jis privalo pateikti PVM deklaraciją (FR0600 forma) 9 laukelyje pažymėdamas pateikiamos PVM deklaracijos tipą – išregistruojamo iš PVM mokėtojo ar likviduojamo asmens paskutinis mokestinis laikotarpis.

2. Likviduojamo asmens paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaracija turi būti pateikta iki likvidavimo dienos. Likviduojamas asmuo PVM deklaracijos (FR0600 forma) 9 laukelyje turi pažymėti pateikiamos PVM deklaracijos tipą – išregistruojamo iš PVM mokėtojo ar likviduojamo asmens paskutinis mokestinis laikotarpis.

3. Išregistruojamo iš PVM mokėtojo ar likviduojamo asmens paskutinio mokestinio laikotarpio deklaracijoje papildomai apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma turi būti sumokėta tą pačią dieną, kada pateikiama šio tipo PVM deklaracija. O jeigu tokia deklaracija nustatytais terminais nepateikiama, tai priklausanti į biudžetą sumokėti PVM suma turi būti sumokėta iki deklaracijos pateikimo termino paskutinės dienos. Tuo atveju, kai asmuo išregistruojamas ne dėl likvidavimo, PVM turi būti sumokėtas ne vėliau kaip 20 dieną po išregistravimo. Tuo atveju, kai PVM mokėtojas yra išregistruojamas dėl likvidavimo, papildomai apskaičiuota PVM suma turi būti sumokėta iki likvidavimo dienos.

6. Neteko galios 2007-07-03 įstatymu Nr. X-1251 (nuo 2008-01-01).

(PVMĮ 90 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-08 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-3581.)

91 straipsnis. Gražintinos iš biudžeto PVM sumos įskaitymas ir grąžinimas

1. PVM permoka ir už atitinkamą mokestinį laikotarpį susidaręs PVM skirtumas įskaitomi (grąžinami) Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka ir terminais, atsižvelgus į šiame straipsnyje nurodytas išimtis ir apribojimus.

Komentaras

1. PVM įstatymo 84 straipsnyje nustatytas mokestinis laikotarpis gali būti: kalendorinis mėnuo, kalendorinis ketvirtis, kalendorinis pusmetis ar kitoks mokestinis laikotarpis (žr. PVM įstatymo 84 straipsnio komentarą). Jeigu per mokestinį laikotarpį PVM atskaitos suma yra didesnė už patiektų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM, ir, atsižvelgiant į apskaičiuotą patikslintą mokėtiną (grąžintiną) sumą, mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos dalyje „Pardavimo PVM, PVM atskaita, mokėtinas (grąžintinas) PVM“ 36 laukelyje „Mokėtinas į biudžetą arba grąžintinas iš biudžeto (-) PVM“ apskaičiuojama neigiama PVM suma - ši suma laikoma PVM skirtumu.

2. Toks per mokestinį laikotarpį susidaręs PVM skirtumas arba PVM permoka iš karto negrąžinama PVM mokėtojui, o įskaitoma MAĮ nustatyta tvarka ir terminais. Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) tvarka ir mokesčių administratoriaus veiksmai grąžinant mokesčio

permoką (skirtumą) nustatyti Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. [įsakymu Nr. VA-186](#) „Dėl mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) (toliau - Įsakymas Nr. VA-186).

Pažymėtina, kad mokesčio permoka (skirtumas) be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo įskaitoma:

- Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) administruojamų mokesčių mokestinėms nepriemokoms ir kitoms laiku nesumokėtoms sumoms, kurios turi būti sumokamos į VMI biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą, padengti;

- muitinės administruojamų mokesčių mokestinėms nepriemokoms padengti, taip pat padengti mokesčių mokėtojo skolas, jei mokesčių mokėtojas turi laiku negrąžintų skolų valstybei pagal paskolas iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ar pagal paskolas, dėl kurių kreditoriams suteikta valstybės garantija;

- *Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos* administruojamoms (SODRA) įmokoms padengti;

- pervedama antstoliui pagal gautą jo patvarkymą dėl turtinių teisių arešto į mokesčių mokėtojui priklausančią grąžinti permokos (skirtumo) sumą.

3. Po įskaitymo (ir pervedimo antstoliui) likęs PVM permokos (skirtumo) likutis arba jo dalis gali būti grąžinama PVM mokėtojui.

Taip pat PVM mokėtojas likusį PVM permokos (skirtumo) likutį arba jo dalį gali panaudoti kito mokesčių mokėtojo nepriemokos perėmimui. Mokestinės nepriemokos perėmimas įforminamas Mokestinės nepriemokos sutartimi tarp mokesčių mokėtojo ir nepriemoką perimančio asmens. Nepriemokos perėmimui pildoma Mokestinės nepriemokos (ar jos dalies) perėmimo sutartis (FR0326 forma) ir Prašymas duoti sutikimą mokestinei nepriemokai perimti (FR0327 forma), kurių pildymo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. kovo 29 d. [įsakymu Nr. 86](#) „Dėl mokestinės nepriemokos perėmimo sutarties, prašymo duoti sutikimą mokestinei nepriemokai perimti ir sprendimo dėl mokestinės nepriemokos perėmimo formų patvirtinimo“.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė X PVM mokėtoja pardavė naujai pastatytą statinį už 1 210 000 eurų (tame skaičiuje PVM 210 000 eurų). Tą patį mėnesį Lietuvos įmonė X turėjo pirkimo PVM 10 000 eurų. Pateikus mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją (FR0600 forma) įmonė X deklaravo 200 000 eurų mokėtiną PVM. Šį pastatą pirkė įmonė Y. Kadangi įmonė Y daugiau jokių sandorių tą mokestinį laikotarpį neturėjo, tai pateikus mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją įmonė Y deklaravo grąžintiną PVM 210 000 eurų. Įmonė Y, turėdama permoką, gali perimti įmonės X deklaruotą nepriemoką 200 000 eurų. Nepriemokos perėmimui abi įmonės turi užpildyti nepriemokos perėmimo prašymus ir pateikti per Mano VMI.

4. Norėdamas susigrąžinti PVM permoką (skirtumą), PVM mokėtojas turi pateikti Prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas (FR0781 forma), kurio forma patvirtinta Įsakymu Nr. VA-186.

5. Pagal MAĮ 87 straipsnio 7 ir 12 dalių nuostatas, mokesčių administratorius privalo PVM mokėtojui PVM permoką (skirtumą) grąžinti (įskaityti) per 30 dienų po prašymo grąžinti PVM permoką (skirtumą) gavimo dienos. Tačiau, jei mokesčių administratorius buvo nurodęs pateikti

papildomus dokumentus, tai 30 dienų terminas skaičiuojamas nuo kitos dienos po pareikalautų dokumentų gavimo dienos. Kai dėl prašomos grąžinti (įskaityti) PVM permokos (skirtumo) atliekamas mokesčio mokėtojo mokestinis patikrinimas, tai PVM permoka (skirtumas) grąžinama ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto (jei pažeidimų nenustatyta, - pažymos apie tai) įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.

6. Pagal MAĮ 87 straipsnio 13 dalį, mokesčio permoka gali būti grąžinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per atitinkamą MAĮ 68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą.

1 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas 2022-01-20 pateikė prašymą grąžinti 500 eurų PVM skirtumą už 2018 m. gegužės mėn. (mokestinis laikotarpis nuo 2018-05-01 iki 2018-05-31), kurį buvo deklaravęs 2018-06-24. Kadangi PVM skirtumo susidarymo data 2018-05-31, laikytina, kad prašymo pateikimo dieną suėjo einamųjų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų permokos grąžinimo senaties terminas.

2 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas 2022-01-20 pateikė prašymą grąžinti 500 eurų PVM skirtumą už 2018 m. gegužės mėn. (mokestinis laikotarpis nuo 2018-05-01 iki 2018-05-31), kurį deklaravo 2020-02-24, pateikdamas patikslintą PVM deklaraciją. Kadangi minėto PVM skirtumo susidarymo data 2018-05-31, laikytina, kad prašymo pateikimo dieną suėjo einamųjų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo senaties terminas.

Daugiau apie PVM permokos (skirtumo) įskaitymą (grąžinimą) - MAĮ 87 straipsnio komentare.

2. Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje nustatytų minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų neatitinkantiems PVM mokėtojams pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas neįskaityto (negrąžinto) už mokestinį laikotarpį susidariusio PVM skirtumo suma gali būti grąžinta ne anksčiau negu praėjus 6 mėnesiams nuo permokos susidarymo.

Komentaras

1. Nuo 2021 m. sausio 1 d. už atitinkamą mokestinį laikotarpį susidaręs PVM skirtumas grąžinamas bendra MAĮ nustatyta tvarka, t. y. iš pradžių susidaręs PVM skirtumas įskaitomas mokėtojo mokestinei nepriemokai ir kitoms laiku nesumokėtoms sumoms padengti, tada likusi suma bendruoju atveju PVM mokėtojo prašymu grąžinama per 30 dienų po rašytinio prašymo ar trūkstančių dokumentų gavimo dienos. Apribojimais grąžinant susidariusį PVM skirtumą taikomi PVM mokėtojams, neatitinkantiems MAĮ 40¹ straipsnyje nustatytų minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų. Jeigu juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo, neatitinka bent vieno iš MAĮ 40¹ straipsnyje nustatytų kriterijų, laikoma, kad toks asmuo neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, tokiems PVM mokėtojams neįskaityta (negrąžinta) už mokestinį laikotarpį susidariusi PVM skirtumo suma grąžinama ne anksčiau nei praėjus 6 mėnesiams nuo permokos susidarymo.

2. Atkreipiame dėmesį, kad 6 mėnesių apribojimas yra taikomas tik tokiai PVM skirtumo sumai, kuri lieka po įskaitymo (grąžinimo), t. y. visų pirma PVM mokėtojo turima PVM skirtumo suma yra įskaityta MAĮ nustatyta tvarka ir terminais. Vadinasi, minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų neatitinkantiems PVM mokėtojams susidariusi permoka be apribojimų gali būti įskaityta jo mokestinėms prievolėms ir kt. skoloms (pvz., mokestinei nepriemokai ar kitoms laiku nesumokėtoms sumoms ar SODROS įsiskolinimui) padengti.

3. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyti apribojimai netaikomi grąžinant metinėje PVM deklaracijoje nurodytą grąžintiną PVM sumą, taip pat jeigu PVM mokėtojas likviduojamas arba apmokestinamasis asmuo išregistruojamas iš PVM mokėtojų.

Komentaras

1. Metinėje PVM deklaracijoje (FR0516 forma) deklaruota grąžintina PVM suma arba kai PVM mokėtojas likviduojamas arba apmokestinamasis asmuo išregistruojamas iš PVM mokėtojų, neįskaitytas ir negrąžintas PVM skirtumas grąžinamas MAĮ 87 straipsnyje nustatytais terminais: per 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti PVM skirtumą gavimo dienos. Kai dėl prašomos grąžinti (įskaityti) PVM permokos (skirtumo) atliekamas mokesčio mokėtojo mokestinis patikrinimas, tai PVM permoka (skirtumas) grąžinama ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčio administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto (jei pažeidimų nenustatyta, - pažymos apie tai) įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.

4. PVM skirtumo grąžinimas ar įskaitymas sustabdomas, kai įgaliotos tirti nusikaltimus institucijos mokesčio administratoriui pateikia duomenis apie pradėtą PVM mokėtojo veiklos tyrimą dėl nusikalstamos veikos, jeigu tai yra susiję ar gali būti susiję su netinkamu PVM mokėtojo prievolių vykdymu (įskaitant neteisėtą PVM skirtumo grąžinimą ir įskaitymą). Jeigu atsisakyta pradėti ikiteisminį tyrimą, ikiteisminis tyrimas arba iškelta baudžiamoji byla nutraukti ar baudžiamojoje byloje įsiteisėja išteisinamasis nuosprendis, PVM skirtumas grąžinamas (įskaitomas) šio ir Mokesčių administravimo įstatymų nustatyta tvarka. Įgaliotos tirti nusikaltimus institucijos mokesčio administratoriui privalo pateikti duomenis apie pradėtą PVM mokėtojo veiklos tyrimą dėl nusikalstamos veikos, jeigu tai susiję ar gali būti susiję su netinkamu PVM mokėtojo prievolių vykdymu (įskaitant neteisėtą PVM skirtumo grąžinimą bei įskaitymą).

Komentaras

1. Kai įgaliotos tirti nusikaltimus institucijos mokesčio administratoriui pateikia duomenis apie pradėtą PVM mokėtojo veiklos tyrimą dėl nusikalstamos veikos, ir tai susiję ar gali būti susiję su netinkamu PVM mokėtojo prievolių vykdymu (įskaitant neteisėtą PVM skirtumo grąžinimą bei įskaitymą), PVM skirtumo, susidariusio tuo laikotarpiu, dėl kurio vyksta ikiteisminis tyrimas, grąžinimas ar įskaitymas sustabdomas.

2. Jeigu asmeniui atsisakyta pradėti ikiteisminį tyrimą, ikiteisminis tyrimas arba iškelta baudžiamoji byla nutraukti ar baudžiamojoje byloje įsiteisėja išteisinamasis nuosprendis, PVM skirtumas grąžinamas (įskaitomas) PVM įstatymo 91 straipsnio ir MAĮ nustatyta tvarka.

(PVMĮ 91 str. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2023-06-08 raštą Nr. (18.7-31-2)-RM-22822).

91⁽¹⁾ straipsnis. Klaidų PVM deklaracijoje taisymas. Neteko galios 2009 12 03 įstatymu Nr. XI-518 (nuo 2010 01 01)

92 straipsnis. PVM mokėtojais neįregistruotų asmenų prievolės, susijusios su PVM mokėjimu

Galioja nuo 2025-05-01

1. Apmokestinamasis asmuo, privalėjęs registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 arba 71¹ straipsnį, tačiau to nepadaręs, privalo laikydamasis šiame straipsnyje nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal šio Įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju. Mokėtina už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas PVM suma apskaičiuojama pagal formulę (kai taikoma šio Įstatymo 71 straipsnio 2 arba 2¹ dalis, už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo šio Įstatymo 71 straipsnio 2 arba 2¹ dalyje nurodytos 45 000 eurų sumos, PVM neskaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodyta riba viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodyta riba buvo viršyta) mokėtina PVM suma = atlygis x T/(100 % + T), čia:

1) T – šioms prekėms ir (arba) paslaugoms šiame Įstatyme nustatytas PVM tarifas (procentais);

2) x – daugybos ženklas.

2. Asmuo, privalėjęs registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71¹ straipsnį, tačiau to nepadaręs, privalo laikydamasis šiame straipsnyje nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal šio Įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju, išskyrus atvejus, kuriais už šias prekes ar paslaugas PVM Lietuvos Respublikoje sumokėjo šių prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas).

3. Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyti asmenys, taip pat kiti PVM mokėtojais neįsiregistravę užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekia (teikia) PVM apmokestinamas prekes (paslaugas), išskyrus nurodytąsias šio Įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje, už konkretų kalendorinį mėnesį mokėtiną į biudžetą (grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą apskaičiuoja laikydamiesi šio Įstatymo 89 straipsnyje nustatytos tvarkos, iki kito mėnesio 25 dienos pateikdami centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens PVM apyskaitą. Už konkretų kalendorinį mėnesį apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma į biudžetą turi būti sumokėta iki kito mėnesio 25 dienos.

4. Už šio straipsnio 1 dalyje nurodytų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka apskaičiuota PVM suma negali būti išskiriama apskaitos dokumentuose, kuriais įforminamas šių prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas.

5. Asmuo, kuris nėra PVM mokėtojas, bet privalo sumokėti PVM į biudžetą pagal šio Įstatymo 53 straipsnio nuostatas, privalo jį sumokėti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo aplinkybių, dėl kurių atsirado prievolė apskaičiuoti PVM, susidarymo, o asmuo, privalantis sumokėti PVM į biudžetą pagal 71 straipsnio 6 dalies nuostatas, privalo jį sumokėti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo dokumento, kuriame nepagrįstai išskirtas PVM, išrašymo.

6. Juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, arba apmokestinamasis asmuo, kurie nėra įsiregistravę PVM mokėtojais pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalo būti registruoti PVM mokėtojais pagal šio Įstatymo 71 arba 71¹ straipsnį, į kitą valstybę narę tiekiantys naują transporto priemonę, privalo ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šio sandorio sudarymo dienos pateikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos specialią deklaraciją. Šios deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Kai naują transporto priemonę į kitą valstybę narę tiekia fizinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, jis privalo ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šio sandorio sudarymo dienos pateikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytus dokumentus, susijusius su šiuo sandoriu (šių dokumentų pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius). Šioje dalyje nurodytiems asmenims pirkimo (importo) PVM suma, atskaityta pagal šio Įstatymo 58 straipsnio 2 dalį, gražinama ne anksčiau, negu pateikiami įrodymai, kad už patiektą naują transporto priemonę PVM sumokėtas kitoje valstybėje narėje. Atskaityta suma gražinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais terminais ir tvarka.

7. Juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, arba apmokestinamasis asmuo, kurie nėra įsiregistravę PVM mokėtojais pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalo registruotis PVM mokėtojais pagal šio Įstatymo 71 arba 71¹ straipsnį, iš kitos valstybės narės įsigiję akcizais apmokestinamų prekių ar naują transporto priemonę, privalo ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šių prekių atgabenimo į šalies teritoriją dienos sumokėti už šias prekes mokėtiną PVM. Kartu turi būti pateikiama centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita.

8. Kai naują transporto priemonę iš kitos valstybės narės įsigyja fizinis asmuo, kuris nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 72 straipsnį ir neprivalo registruotis PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 arba 71¹ straipsnį, jis privalo ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po naujos transporto priemonės įsigijimo dienos, 25 dienos pateikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytus dokumentus, susijusius su šiuo sandoriu, išskyrus dokumentus, kuriuose yra duomenų, kuriuos centrinis mokesčio administratorius gali gauti iš valstybės registrų ar kitų valstybės informacinių sistemų. Dokumentų pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Mokestį už įsigytą iš kitos valstybės narės naują transporto priemonę apskaičiuoja mokesčio administratorius. Mokestis turi būti sumokėtas ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo dienos, kurią fizinis asmuo buvo informuotas apie apskaičiuotą mokesčio sumą.

9. Kiti atvejai, kai asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai, privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM, yra nurodyti šio Įstatymo XI skyriuje.

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. PVM mokėtoju neįsiregistravęs Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, t.y. Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo

subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas, už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir (arba) teikiamas paslaugas, kurios pagal šio Įstatymo nuostatas yra apmokestinamos PVM, privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45 000 eurų, ir jis nepateikė prašymo registruotis PVM mokėtoju.

Jeigu atlygis už šalies teritorijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas neviršijo 45 000 eurų sumos, tai PVM neskaičiuojamas.

Skaičiuojant nurodytą 45 000 eurų sumą, neatsižvelgiama į:

1.1. atlygį už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, kuriam naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šio įstatymo 62 straipsnio 1 dalies nuostatas negalėtų būti atskaitomas, jeigu apmokestinamasis asmuo būtų PVM mokėtojas;

1.2. atlygį už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą;

1.3. gautus avansus;

1.4. atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir šio Įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla (žr. 71 str. komentarą);

1.5. atlygį už šalies teritorijos ribų vykdomą prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą.

2. Asmenų, kurie viršijo registravimui privalomą 45 000 eurų sumą ir neįsiregistruoja PVM mokėtoju, mokėtina į biudžetą PVM suma apskaičiuojama pagal formulę:

Mokėtina PVM suma = atlygis * T / (100% + T);

T – šioms prekėms ir (arba) paslaugoms šiame Įstatyme nustatytas PVM tarifas (procentais); * – daugybos ženklas.

3. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta 45 000 eurų riba buvo viršyta. Atkreiptinas dėmesys, kad nuo 2012 m. sausio 1 d. PVM yra skaičiuojamas už visas šalies teritorijoje patiektas prekes ir arba suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimą (teikimo) buvo viršyta registravimuisi PVM mokėtoju nustatyta riba, taikant toms prekėms ir paslaugoms nustatytą PVM tarifą.

Pavyzdys

Fizinio asmens, nuo 2014 m. sausio mėn. vykdančio ekonominę veiklą, atlygis už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas per 12 paskutiniųjų mėnesių sudarė (Lt):

2014

01	2 000
02	26 000
03	12 000
04	27 000
05	10 000
06	6 000
07	5 000

08	7 000
09	12 000
10	18 000
11	10 000
12	25 000

Taigi, fizinio asmens atlygis per paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014 - 01 iki 2014 - 12 (imtinai)) šalies teritorijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas sudarė 160 000 Lt ir viršijo 155 000 Lt ribą, t.y. viršijo iki 2014 m. gruodžio 31 d. galiojusią registravimosi PVM mokėtojų ribą.

Šiam fiziniui asmeniui už 2014 m. gruodį atsirado prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą bei privalomai įsiregistruoti PVM mokėtoju. Fizinis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, 2014 m. gruodžio mėnesį gavo 25 000 Lt atlygį už vieną sandorį, kuriam taikomas standartinis PVM tarifas. Šiuo atveju asmuo PVM turi apskaičiuoti ne nuo 155 000 Lt ribą viršijančios sumos, o nuo viso atlygio už sandorį, dėl kurio buvo viršyta 155 000 Lt riba, t.y. nuo 25 000 Lt. Už 2014 m. gruodžio mėnesį privaloma mokėtina į biudžetą PVM suma 4 339 Lt (25 000 Lt x 21 proc. / (100 proc. + 21 proc.)).

2015

01 8 688,60 eurų

Nuo 2015 m. sausio 1 d. registravimosi PVM mokėtojų riba – 45 000 eurų. Todėl, skaičiuojant 12 paskutiniųjų mėnesių gautą (gautiną) atlygį, atlygis, kuris gautas iki euro įvedimo dienos ir įeina į 12 paskutiniųjų mėnesių laikotarpį, turi būti perskaičiuojamas (konvertuojamas) į eurus pagal nustatytą euro ir lito perskaičiavimo kursą (1 litas – 3,45280 eurų). Pažymėtina, kad perskaičiuota (konvertuota) į eurus kiekvieno praėjusio mėnesio atlygio suma (ar bendra praėjusių kalendorinių mėnesių atlygio suma) yra suapvalinama iki dviejų skaičių po kablelio (iki euro centų) pagal matematinę apvalinimo taisyklę.

Tarkime, kad 2015 m. sausio mėnesį aukščiau nurodytas fizinis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, šalies teritorijoje patiekė prekių už 8 688,60 eurų ir atlygis per paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-02 iki 2015-01 (imtinai)) sudarė 53 191,90 eurų, t.y.

- perskaičiuotas (konvertuotas) į eurus laikotarpio nuo 2014-02 iki 2014 - 12 (imtinai) atlygis 45 759,96 eurų (46 339,20 eurų (160 000 Lt / 3,4528) – 579,24 eurų (2 000 Lt / 3,4528));
- 2015-01 atlygis - 8 688,60 eurų
- perskaičiuota (konvertuota) į eurus praėjusio 12 mėnesių laikotarpyje sumokėta į biudžetą suma - 1 256,66 eurų (4 339 Lt / 3,4528).

Taigi, 12 paskutiniųjų mėnesių fizinio asmens atlygis viršijo registravimuisi nustatytą 45 000 eurų ribą. Todėl, nuo viso atlygio už sandorį, dėl kurio buvo viršyta ši riba, yra prievolė apskaičiuoti PVM ir mokėti į biudžetą. Tarkime, 2015-01 buvo tik vienas sandoris už 8 688,60 eurų, kuriam taikomas standartinis PVM tarifas. Todėl fizinis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, privalo sumokėti PVM apskaičiuotą nuo 8 688,60 eurų sumos, t.y. 1 507,94 eurų (8 688,60 x 21 proc. / (100 proc. + 21 proc.)).

2015

02 5 792,40 eurų

2015 m. vasario mėnesį fizinis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, už 5 792,40 eurų pardavė ekonominėje veikloje naudotą ilgalaikį turtą. Atkreiptinas dėmesys, kad atlygis už ilgalaikio turto, naudoto jo ekonominėje veikloje, tiekimą, neįtraukiamas į registravimuisi PVM mokėtojų nustatytą ribą.

Taigi, 12 paskutiniųjų mėnesių nuo 2014-03 iki 2015-02 (imtinai)) sudarė 44 153,84 eurų, t.y.: (53 191, 90 eurų – 7 530,12 eurų (26 000 Lt / 3,4528) - 1 507,94 eurų), t.y. per paskutiniuosius 12 mėnesių neviršijo registravimuisi nustatytos 45 000 eurų sumą ir todėl fiziniam asmeniui nėra prievolės registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti PVM į biudžetą.

2015 03 25 000,00
eurų

2015 m. kovo mėnesį fizinis asmuo suteikė paslaugų kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui (paslaugų teikimo vieta kita valstybė narė), kurių vertė 25 000,00 eurų.

Atkreiptinas dėmesys, kad skaičiuojant mokėtiną į biudžetą ir registravimuisi PVM mokėtoju nustatytą ribą neatsižvelgiama į atlygį už paslaugas, kurių teikimo vieta yra užsienio valstybė.

Iš viso per paskutiniuosius 12 mėnesių (nuo 2014 - 04 iki 2015 - 03 (imtinai) šalies teritorijoje buvo patiekta prekių už 40 678,40 eurų (44 153,84 – 3 475,44 (12 000 Lt / 3,4528), t.y. per paskutiniuosius 12 mėnesių neviršijo registravimuisi nustatytos 45 000 eurų sumos ir todėl jam nėra prievolės registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti PVM į biudžetą.

2015 04 35 000,00 eurų

2015 m. balandžio mėnesio 15 d. fizinis asmuo, ne PVM mokėtojas, gavo 4 000 eurų atlygį už parduotas prekes, kurioms taikytinas standartinis PVM tarifas bei 31 000 eurų už eksportuotas prekes, kurioms taikytinas 0 procentų PVM tarifas.

Į 45 000 eurų atlygio ribą yra įtraukiamas atlygis už visas šalies teritorijoje patiektas prekes, įskaitant prekes, kurių tiekimas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. Taigi, per 12 paskutiniųjų mėnesių (nuo 2014 – 05 iki 2015 – 04 (imtinai) atlygis sudarė 67 858,66 eurų, t.y. 40 678,40 eurų – 7 819,74 eurų (27 000 Lt / 3,4528) + 35 000 eurų ir 22 858,66 eurų viršijo registravimuisi nustatytą 45 000 eurų ribą.

Šiuo atveju fiziniam asmeniui yra prievolė registruotis PVM mokėtoju, tačiau tarkime, kad riba buvo viršyta dėl prekių, kurioms buvo pritaikytas 0 proc. PVM tarifas, todėl už balandžio mėnesį skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM nereikia.

2015 05 25 000,00 eurų

2015 m. gegužės mėnesį fizinis asmuo šalies teritorijoje patiekė prekių pagal vieną sąskaitą už 25 000,00 eurų. Iš viso per paskutiniuosius 12 mėnesių (nuo 2014 – 06 iki 2015 – 05 (imtinai)) šalies teritorijoje buvo patiekta prekių už 89 962,46 eurų, t.y. 67 858,66 eurų – 2 896,20 eurų (10 000 Lt / 3,4528) + 25 000,00 eurų.

Taigi ši 12 paskutiniųjų mėnesių laikotarpį fiziniam asmeniui yra prievolė registruotis PVM mokėtoju ir už prekes, dėl kurių buvo viršyta registravimuisi nustatyta riba, turi būti apskaičiuotas ir į biudžetą sumokėtas PVM.

Atkreiptinas dėmesys, kad šiuo atveju, nors minėta riba yra viršyta 44 962,46 eurų suma, PVM turi būti apskaičiuotas nuo gegužės mėnesį patiektų prekių vertės, t.y. nuo 25 000,00 eurų, o tai sudarytų 4 338,84 eurų $(25\,000,00 \times 21 \text{ proc.}) / (100 \text{ proc.} + 21 \text{ proc.})$.

4. Užsienio apmokestinamasis asmuo, t. y. užsienio juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą Lietuvos Respublikoje, ir neįsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo nuostatas yra apmokestinamos PVM, privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM, nepriklausomai nuo gauto atlygio dydžio.

Atkreiptinas dėmesys, kad kitos valstybės narės PVM mokėtojas nuotoliniu būdu tiekiantis PVM apmokestinamas prekes, išskyrus akcizais apmokestinamas prekes, neįsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje, nors prievolė registruotis yra atsiradusi (žr. 71 str. 8 dalies komentarą), privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM nuo prekių dėl kurių buvo viršyta registravimuisi PVM mokėtoju nustatyta riba, vertės.

Užsienio apmokestinamais asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis šalies teritorijoje tiekia tik tokias prekes ir (arba) teikia tik tokias paslaugas, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio 2-4 dalių nuostatas tenka šalies teritorijoje įsikūrusiam pirkėjui.

Užsienio apmokestinamasis asmuo, taip pat neprivalo skaičiuoti PVM, jeigu jis šalies teritorijoje vykdo tik šią veiklą:

- 1) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymą neapmokestinamos PVM;
- 2) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymą nėra PVM objektas;
- 3) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymą būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, išskyrus PVM įstatymo 41, 49 straipsniuose, taip pat 53 str. 1 dalies 1–3, 6 ir 7 punktuose bei 5, 6 ir 10 dalyse nurodytą veiklą (žr. 71 str. komentarą).

1 pavyzdys

Lenkijos krovininių transporto kompanija, neįsiregistravusi PVM mokėtoja Lietuvoje, Lietuvos fizinio asmens užsakymu pervežė krovinį iš Vilniaus į Varšuvą. Paslaugos teikimo vieta – Lietuva, todėl nuo gauto 500 eurų atlygio, Lenkijos transporto kompanijai yra prievolė pagal šios straipsnio dalies komentaro 2 punkte nurodytą formulę apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM. Pavyzdyje nurodytu atveju tai sudarytų 87 eurus $(500 \times 21 \text{ proc.}) / (100 \text{ proc.} + 21 \text{ proc.})$

2 pavyzdys

Lenkijos apmokestinamasis asmuo, neįsiregistravęs Lietuvoje PVM mokėtoju, patiekė ir atgabeno Lietuvos fiziniams asmenims – ūkininkams, ne PVM mokėtojams, smulkios žemės ūkio technikos:

2014

08	50 000 Lt
09	10 000 Lt
10	20 000 Lt
11	30 000 Lt
12	13 000 Lt

2015

01	2 000 eurų
02	6 000 eurų
03	4 000 eurų
04	10 000 eurų
05	15 000 eurų

2014 metais šis Lenkijos apmokestinamasis asmuo patiekė ir atgabeno į Lietuvą smulkios žemės ūkio technikos už 123 000 Lt.

2015 m. prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda, jeigu 2014 m. atgabentų prekių, kitų negu akcizais apmokestinamų, vertė viršijo 125 000 Lt (36 203 eurų) ar einamaisiais (2015 m) kalendoriniais metais tokių prekių vertė viršijo 35 000 eurų.

Pavyzdyje nurodytu atveju 2014 kalendoriniais metais nebuvo viršyta registravimuisi nustatyta 125 000 Lt riba (perskaičiavus (konvertavus) į eurus – 35 623,26 eurų), todėl Lenkijos apmokestinamajam asmeniui neatsirado prievolė skaičiuoti, mokėti į biudžetą PVM ir registruotis PVM mokėtoju.

2015 metų sausio –gegužės mėnesiais į Lietuvą buvo atgabenta ir patiekta smulkios žemės ūkio technikos už 37 000 eurų buvo viršyta registravimuisi nustatyta 35 000 eurų riba ir šiam asmeniui atsirado prievolė nuo prekių, dėl kurių tiekimo buvo viršyta minėta riba, vertės skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM bei registruotis PVM mokėtoju.

Tarkime, kad 2015 m. gegužės mėnesį atgabenta ir patiekta ūkininkui viena prekė - kultivatorius už 15 000 eurų.

Atsižvelgiant į tai, kad būtent dėl šio tiekimo buvo viršyta 2015 kalendoriniais metais patiektų ir į Lietuvą atgabentų prekių vertė, Lenkijos apmokestinamajam asmeniui atsirado prievolė nuo visos patiekto kultivatoriaus vertės apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM bei registruotis PVM mokėtoju. PVM šiuo atveju tai sudarytų 2 603,31 eurų (15 000 x 21 proc.) / (100 proc. +21 proc.).

5. Asmenys, kurie pajamas pelno mokesčio tikslais pripažįsta pagal pinigų apskaitos principą, PVM mokesčio mokėtojų registravimui nustatytą sumą skaičiuoja taikydami bendruosius apmokestinimo PVM principus (žr. 71 str. 2 dalies komentarą). Neįsiregistravę PVM mokėtojai, tokie asmenys mokėtiną į biudžetą PVM sumą apskaičiuoja atsižvelgiant į PVM įstatymo 92 straipsnio 1 dalies komentaro (apibendrinto paaiškinimo) 1 ir 3 punkte pateiktus paaiškinimus.

6. Jeigu apmokestinamasis asmuo, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, tačiau to nepadaręs, nuolat verčiasi prekių, kurioms pagal PVM įstatymo 106 straipsnio nuostatas gali būti taikoma maržos schema, tiekimu, tai mokėtiną į biudžetą PVM jis gali skaičiuoti taikydamas maržos schemą.

Pavyzdys

Fizinio asmens, nuolat besiverčiančio naudotų automobilių, įsigytų be PVM iš kitų valstybių narių fizinių asmenų, tiekimu šalies teritorijoje, atlygis už šių automobilių pardavimą sudarė:

2014

03	50 000 Lt
04	10 000 Lt
05	18 000 Lt

	06	1 000 Lt
	07	3 000 Lt
	08	2 000 Lt
	09	1 000 Lt
	10	2 000 Lt
	11	1 000 Lt
	12	1 000 Lt
2015	01	8 000 eurų
	02	15 000 eurų

Nuo 2015 m. sausio 1 d. registravimosi PVM mokėtojais riba – 45 000 eurų. Todėl, skaičiuojant 12 paskutiniųjų mėnesių gautą (gautiną) atlygį, atlygis, kuris gautas iki euro įvedimo dienos ir įeina į 12 paskutiniųjų mėnesių laikotarpį, turi būti perskaičiuojamas (konvertuojamas) į eurus pagal nustatytą euro ir lito perskaičiavimo kursą. Pažymėtina, kad perskaičiuota (konvertuota) į eurus kiekvieno praėjusio mėnesio atlygio suma (ar bendra praėjusių kalendorinių mėnesių atlygio suma) yra suapvalinama iki dviejų skaičių po kablelio (iki euro centų) pagal matematinę apvalinimo taisyklę.

Taigi, iš viso per paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-03 iki 2015-02) gautas 48 776,18 eurų atlygis, t.y. 25 776,18 eurų ((89 000 Lt :3,4528) + 8 000 eurų + 15 000 eurų).

Fizinio asmens atlygis už šalies teritorijoje patiektus automobilius per 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-03 iki 2015-02) 3 776,18 eurų viršijo 45 000 eurų ribą. Šiam asmeniui atsirado prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą ir privalomai įsiregistruoti PVM mokėtoju.

Tačiau asmuo PVM mokėtoju neįsiregistravo. Kadangi asmuo vertėsi tik naudotų automobilių, kuriems pagal PVM įstatymo nuostatas gali būti taikoma maržos schema, tiekimu šalies teritorijoje, tai fizinis asmuo PVM nuo parduotų automobilių, dėl kurių buvo viršyta 45 000 eurų riba, gali skaičiuoti taikant maržos schemą.

2015 m. vasario mėnesį, t. y. tą mėnesį, kai atlygis už šalies teritorijoje patiektus naudotus automobilius viršijo nustatytą 45 000 eurų ribą, fizinis asmuo šalies teritorijoje pardavė:

- 2015-02-02 - vieną automobilį už 2 000 eurų, kurį jis buvo įsigijęs be PVM už 2 000 eurų;
- 2015-02-03 - antrą automobilį už 10 000 eurų, kurį jis buvo įsigijęs be PVM už 8 000 eurų;
- 2012-02-06 – trečią automobilį už 3 000 eurų, kurį jis buvo įsigijęs be PVM už 2 000 eurų

Pateiktu atveju 45 000 eurų riba vasario mėnesį buvo viršyta šalies teritorijoje pardavus antrą naudotą automobilį. Todėl mokėtina į biudžetą PVM suma, taikant maržos schemą, skaičiuojama nuo šio (antro) ir kito (trečio) vasario mėnesį patiekto naudoto automobilio. Mokėtina suma į biudžetą sudaro: 520,66 eurų, t.y.: ((10 000 eurų - 8 000 eurų) + (3 000 eurų - 2 000 eurų) x 21 proc.) / 121 proc.

2015	03	10 000 eurų

Per paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-04 iki 2015-03) gautas 43 774,52 eurų atlygis: 48 776,18 eurų - 14 481,00 eurų (50 000 Lt / 3,4528) + 10 000 eurų - 520,66 eurų.

Šiuo atveju 12 paskutiniųjų mėnesių atlygis už parduotus naudotus automobilius nesiekė 45 000 eurų, todėl asmeniui nėra prievolės skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą bei privalomai registruotis PVM mokėtoju.

2015 04 10 000 eurų

Tarkime, kad 2015-04-15 fizinis asmuo šalies teritorijoje suteikė reklamos sukūrimo paslaugą už 10 000 eurų.

Iš viso per paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-05 iki 2015-04) gautas 50 878,32 eurų atlygis, t.y.: 43 774,52 eurų – 2 896,20 eurų (10 000 Lt / 3,4528) + 10 000 eurų.

Taigi šiuo laikotarpiu, pavyzdyje pateiktu atveju, registravimuisi nustatyta PVM riba viršyta dėl reklamos sukūrimo paslaugos suteikimo ir mokėtina į biudžetą suma skaičiuojama nuo visos atlygio už suteiktą reklamos paslaugą, ir sudaro 1 735,54 eurų ((10 000 x 21 proc.) / 121 proc.)).

2015 05 3 000 eurų

Per sekantį paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-06 iki 2015-05) gautas atlygis sudarė 44 429,62 eurų (50 878,32 – 5 213,16 (18 000 Lt : 3,4528) - 1 735,54 eurų + 500 eurų.

Pažymėtina, kad fizinis asmuo:

2015-05-06 automobilį, kurį buvo įsigijęs be PVM už 300,00 eurų, pardavė šalies teritorijoje už 500 eurų;

2015-05-15 automobilį, kurį buvo įsigijęs Latvijoje už 400,00 eurų, pardavė Latvijoje už 2 500 eurų.

Nustatant prievolę skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM atsižvelgiama tik į bendrą atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas sumą. Taigi, 2015 m. gegužės mėnesį fiziniam asmeniui nėra prievolės nuo šalies teritorijoje parduoto automobilio maržos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM ir registruotis PVM mokėtoju, nes bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma sudaro 44 429,62 eurų t.y. neviršija 45 000 eurų ribos.

7. Kelionių organizatorius, teikiantis turizmo paslaugas (parduodantis pavienės turizmo paslaugas arba kelionės rinkinius), kurioms taikoma maržos schema ir kurios pagal PVM įstatymo 101 straipsnio 2 dalies nuostatas laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, tačiau to nepadaręs, mokėtiną į biudžetą už šias suteiktas paslaugas apskaičiuoja taikydamas maržos schemą.

Pavyzdys

PVM mokėtoju neįsiregistravęs Lietuvos kelionių organizatorius teikia turizmo paslaugas – savo vardu parduoda kelionės rinkinius. Šiuos kelionės rinkinius sudaro kelionės organizatoriaus -iš kitų asmenų įsigytos apgyvendinimo viešbučiuose, esančiuose kitose valstybėse narėse, paslaugos, keleivių vežimo į kitas valstybes nares paslaugos, gidų, maitinimo ir kt. paslaugos. Pagal PVM įstatymo 101 straipsnio 2 dalies nuostatas, Lietuvos kelionės organizatoriaus šių suteiktų turizmo paslaugų teikimo vieta laikoma Lietuva. Tarkime, kad kelionės organizatoriaus atlygis už parduotus kelionės rinkinius (gauta suma iš kelionės rinkinių pirkėjų) sudarė:

2014

06	40 000 Lt
07	25 000 Lt
08	10 000 Lt
09	4 000 Lt
10	3 000 Lt
11	2 000 Lt
12	1 000 Lt

2015

01	5 000 eurų
02	8 000 eurų
03	2 000 eurų
04	5 000 eurų
05	8 000 eurų

Iš viso per paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-06 iki 2015-05) gautas 52 617,70 eurų atlygis, t.y., 24 617,70 eurų (85 000 Lt : 3,4528) + 28 000 eurų .

Taigi, kelionės organizatoriaus atlygis už šalies teritorijoje suteiktas turizmo paslaugas per 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-06 iki 2015-05) viršijo 45 000 eurų ribą. Šiam asmeniui atsirado prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą ir privalomai įsiregistruoti PVM mokėtoju 2015 metų gegužės mėnesį, tačiau šis asmuo to nepadarė. Tokiu atveju jis turi apskaičiuoti mokėtiną į biudžetą PVM.

Kadangi pagal PVM įstatymo 101-105 straipsnio nuostatas tokioms suteiktoms turizmo paslaugoms taikoma maržos schema, todėl ir kelionių organizatoriaus mokėtina į biudžetą PVM suma už parduotus kelionės rinkinius, dėl kurių pardavimo buvo viršyta 45 000 eurų riba, apskaičiuojama nuo maržos.

Tarkime, kad 2015 m. gegužės mėnesį, t. y. laikotarpį, kai atlygis (gauta suma) už parduotus kelionės rinkinius viršijo 45 000 eurų, kelionių organizatorius pardavė:

- 2015-05-01 – 2015-05-04 kelionės rinkinį už 300 eurų;
- 2015-05-07 – 1 kelionės rinkinį už 4 000 eurų;
– 1 kelionės rinkinį už 3 700 eurų;

Pateiktu atveju 45 000 eurų riba 2015 m. gegužės mėnesį buvo viršyta 2015-05-07 pardavus kelionės rinkinį už 4 000 eurų. Taigi, mokėtina į biudžetą PVM suma turi būti skaičiuojama nuo šio ir kitų ši mėnesį vėliau parduotų kelionės rinkinių, už kuriuos bendras atlygis sudaro 7 700 eurų (4 000 eurų + 3 700 eurų). Tarkime, kad šiuos parduotus kelionės rinkinius sudaro kelionės organizatoriaus įsigytos iš trečiųjų asmenų turizmo paslaugos, už kurias, kelionės organizatoriaus paskaičiavimais (pagal turimus šių paslaugų įsigijimo dokumentus), buvo sumokėta šiems tretiesiems asmenims 4 500 eurų (įskaitant PVM). Apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma, taikant maržos schemą, už 2015 m. gegužės mėnesį sudaro 555,37 eurų ((7 700 – 4 500) x 21 proc. / 121proc.).

2015	06	4 000 eurų

Per paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-07 iki 2015-06) gautas 44 477,53 eurų (52 617,70 eurų – 11 584,80 eurų (40 000 Lt : 3,4528) - 555,37 eurų + 4 000 eurų atlygis nesiekė 45

000 eurų, todėl kelionių organizatoriui nėra prievolės skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą, bei privalomai registruotis PVM mokėtoju.

07 8 000 eurų

Iš viso per sekantį paskutiniųjų 12 mėnesių laikotarpį (nuo 2014-08 iki 2015 - 07) gautas 45 237, 03 eurų (44 477,53 eurų - 7 240,50 eurų (25 000 Lt / 3,4528) + 8 000 eurų) atlygis, t.y. 237,03 eurų buvo viršyta 45 000 eurų riba.

2015 m. liepos mėnesį, t. y. laikotarpį, kai atlygis (gauta suma) už parduotus kelionės rinkinius viršijo 45 000 eurų, kelionių organizatorius X pardavė:

2015-07-02 – 2 kelionės rinkinius po 100 eurų - iš viso už 200 eurų;

2015-07-15 – kelionės rinkinį po 1 950 eurų.

Šiuo atveju 45 000 eurų riba 2015 m. liepos mėnesį buvo viršyta 2015-07-15 pardavus kelionės rinkinį už 1 950 eurų. Taigi, mokėtina į biudžetą PVM suma turi būti skaičiuojama nuo šio parduoto kelionės rinkinio, t.y. nuo 1 950 eurų. Tarkime, kad šį parduotą kelionės rinkinį sudaro kelionės organizatoriaus įsigytos iš trečiųjų asmenų turizmo paslaugos, už kurias, kelionės organizatoriaus paskaičiavimais (pagal turimus šių paslaugų įsigijimo dokumentus), buvo sumokėta šiems tretiesiems asmenims 1 250 eurų (įskaitant PVM). Apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma, taikant maržos schemą, už 2015 m. liepos mėnesį sudaro 121,49 eurų (1 950 eurų - 1 250 eurų) x 21 proc. / 121 proc.).

Pažymėtina, jog analogiškai turėtų būti apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma nuo maržos ir už PVM mokėtoju neįsiregistravusio kelionių organizatoriaus vardu parduotas pavienes turizmo paslaugas, įsigytas iš trečiųjų asmenų.

Be to, atkreipiamas dėmesys į tai, kad jeigu PVM mokėtoju neįsiregistravęs kelionės organizatorius galutiniam vartotojui suteikė turizmo paslaugas, apmokestinamas taikant maržos schemą, kurias (ar jų dalį) tretieji asmenys teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų, tai už šias suteiktas paslaugas apskaičiuota kelionės organizatoriaus marža (ar jos dalis), kaip ir PVM mokėtoju įsiregistravusio kelionių organizatoriaus, apmokestinama PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

2. Asmuo, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71⁽¹⁾ straipsnį, tačiau to nepadaręs, privalo laikydamasis šiame straipsnyje nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal šio Įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju, išskyrus atvejus, kuriais už šias prekes ar paslaugas PVM Lietuvos Respublikoje sumokėjo šių prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas).

Komentaras

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju pagal PVM įstatymo 71 arba 72 straipsnį, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, įsigyja šalies teritorijoje prekes iš kitos valstybės narės, ir dėl prekių įsigijimo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju (žr. 71⁽¹⁾ str. komentarą), tačiau to nepadarė, jis privalo apskaičiuoti įsigytų prekių PVM ir jį mokėti į biudžetą. Taip pat turi skaičiuoti PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM tuo atveju, jeigu būtų PVM mokėtojas. Ši nuostata netaikoma, kai tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė

apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnį tenka šalies teritorijoje įsikūrusiam pirkėjui.

Pavyzdys

Individuali įmonė, kurios atlygis už Lietuvoje patiektas prekes per paskutiniuosius 12 mėnesių sudarė 20 000 eurų, iš Vokietijos 2015 m. už 17 000 eurų įsigijo šaldymo įrenginius. Individuali įmonė dėl prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės privalėjo pateikti prašymą ją įregistruoti PVM mokėtoja, bet to nepadarė. Individualiai įmonei yra prievolė ne tik apskaičiuoti įsigytų įrengimų PVM, bet ir skaičiuoti po įrengimų įsigijimo parduodamų prekių PVM. Šiuo atveju nesvarbu, kad atlygis už Lietuvoje patiektas prekes per paskutiniuosius 12 mėnesių neviršijo 45 000 eurų.

3. Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyti asmenys, taip pat kiti PVM mokėtojais neįsiregistravę užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekia (teikia) PVM apmokestinamas prekes (paslaugas), išskyrus nurodytąsias šio Įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje, už konkretų kalendorinį mėnesį mokėtina į biudžetą (grąžintina iš biudžeto) PVM sumą apskaičiuoja laikydamiesi šio Įstatymo 89 straipsnio nustatytos tvarkos, iki kito mėnesio 25 dienos pateikdami centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita. Už konkretų kalendorinį mėnesį apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma į biudžetą turi būti sumokėta iki kito mėnesio 25 dienos.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, nurodyti šio straipsnio 1 dalies komentaro 1 dalyje, o taip pat ir užsienio apmokestinamieji asmenys, nurodyti šio straipsnio 1 dalies komentaro 4 dalyje, kuriems yra prievolė registruotis PVM mokėtojais pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas, bet jais neįsiregistravę, turi pateikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos FR0608 formą (toliau – PVM apyskaita), kurios forma ir pildymo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“.

2. Prekių ir (arba) paslaugų, dėl kurių tiekimo (teikimo) buvo viršyta registravimuisi nustatyta riba, PVM suma yra apskaičiuojama pagal formulę, nurodytą šio straipsnio 1 dalyje (žr. 92 str. 1 dalies komentaro 2 punktą).

3. Už konkretų kalendorinį mėnesį mokėtina į biudžetą (grąžintina iš biudžeto) PVM suma yra apskaičiuojama vadovaujantis PVM įstatymo 89 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. 89 straipsnio komentarą).

Atkreiptinas dėmesys, kad apmokestinamieji asmenys, kuriems yra prievolė registruotis PVM mokėtojais pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas, bet jais neįsiregistravę, ir teikiantys PVM apyskaitą, turi teisę įsigytų (importuotų) prekių bei įsigytų paslaugų, kurias faktiškai panaudoja savo PVM įstatymo 58 straipsnyje nurodytai veiklai vykdyti, pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą (žr. 63¹ straipsnio komentarą).

4. Apskaičiuotoji už konkretų mėnesį mokėtina į biudžetą PVM suma įrašoma PVM apyskaitos 21 laukelyje ir turi būti sumokėta į biudžetą iki kito mėnesio 25 dienos.

Tuo atveju, jeigu PVM apyskaitos 21 laukelyje nurodoma apskaičiuota grąžintina iš biudžeto PVM suma, tai ji laikoma iš biudžeto grąžintinu PVM skirtumu ir grąžinama iš biudžeto PVM įstatymo 91 straipsnyje nustatyta tvarka.

5. Užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekia (teikia) PVM apmokestinamas prekes (paslaugas) nurodytas PVM įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje (žr. 117 straipsnio komentarą), netraukia šių prekių ir (arba) paslaugų į PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą.

4. Už šio straipsnio 1 dalyje nurodytų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka apskaičiuota PVM suma negali būti išskiriama apskaitos dokumentuose, kuriais įforminamas šių prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas.

Komentaras

1. Asmenys, neįsiregistravę PVM mokėtojais, už tiekiamas prekes ir suteiktas paslaugas išrašytuose apskaitos dokumentuose neturi teisės išskirti PVM sumų, apskaičiuotų pagal šio straipsnio pirmoje dalyje nurodytą formulę.

5. Asmuo, kuris nėra PVM mokėtojas, bet privalo sumokėti PVM į biudžetą pagal šio Įstatymo 53 straipsnio nuostatas, privalo jį sumokėti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo aplinkybių, dėl kurių atsirado prievolė apskaičiuoti PVM, susidarymo, o asmuo, privalantis sumokėti PVM į biudžetą pagal 71 straipsnio 6 dalies nuostatas, privalo jį sumokėti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo dokumento, kuriame nepagrįstai išskirtas PVM, išrašymo.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 53 straipsnio 7 dalį, jeigu pagal šio straipsnio 1–3 dalių nuostatas atleistoms nuo PVM ar apmokestintoms taikant 0 procentų PVM tarifą ir esančioms šalies teritorijoje prekėms nustoja galioti šio 53 str. 1 dalyje nurodytos aplinkybės ir tai nebūtų pagrindas prievolei apskaičiuoti importo PVM atsirasti šalies teritorijoje, už šias prekes turi būti apskaičiuotas PVM.

Prievolė apskaičiuoti PVM pagal PVM įstatymo 53 str. 8 dalies nuostatas nustatyta tvarka tenka asmeniui, dėl kurio veiksmų ar neveikimo prekėms nustojo galioti šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės (tuo atveju, kai asmuo sudaro prekių tiekimo sandorį, kurio metu žinoma, kad nustos galioti 1 dalyje nurodytos aplinkybės, – prekių tiekėjui). Laikoma, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės nustoja galioti ir tada, kai prekės suvartojamos ar prarandamos, išskyrus atvejus, kai prekės prarastos dėl nenugalimos jėgos (*force majeure*) ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, jeigu tai įrodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka, arba kitų nuo asmens nepriklausančių priežasčių (prekių sunaikinimo dėl realizacijos terminų pasibaigimo ir kt.) kai šis asmuo gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus.. Prievolė apskaičiuoti PVM taip pat neatsiranda, jeigu prekės, kurioms nustojo galioti 1 dalyje nurodytos aplinkybės, išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos ar išgabenamos į kitą valstybę narę, kai toks išgabenimas laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę pagal šio Įstatymo 5⁽¹⁾ straipsnį (žr. 53 str. komentarą).

2. Apskaičiuotą PVM šios komentaro dalies 1 punkte nurodytieji asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai, turi sumokėti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo vartojimo pradžios (suvartojimo) arba praradimo. Šiuo atveju PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita (forma FR0608) neteikiama.

3. Bet kas, išskyręs PVM dokumente, kuriuo įformintas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, už kurį (kuriuos) PVM neturėjo būti skaičiuojamas (PVM įstatymo 71 str. 6 dalis), privalo taip išskirtą PVM sumą sumokėti į biudžetą ne vėliau kaip per 10 dienų nuo dokumento, kuriame nepagrįstai išskirtas PVM, išrašymo. Šiuo atveju PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita (forma FR0608) neteikiama.

6. Juridinis asmuo, kuris nėra ir pagal šį Įstatymą neprivalo būti PVM mokėtoju, į kitą valstybę narę tiekiantis naują transporto priemonę, privalo ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šio sandorio sudarymo pateikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos specialią deklaraciją. Šios deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Kai naują transporto priemonę į kitą valstybę narę tiekia fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal šį Įstatymą neprivalo būti PVM mokėtoju, jis privalo ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šio sandorio sudarymo pateikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytus dokumentus, susijusius su šiuo sandoriu (šių dokumentų pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius). Šioje dalyje nurodytiems asmenims pirkimo (importo) PVM suma, atskaityta pagal šio Įstatymo 58 straipsnio 2 dalį, grąžinama ne anksčiau, negu pateikiami įrodymai, kad už patiektą naują transporto priemonę PVM sumokėtas kitoje valstybėje narėje. Atskaityta suma grąžinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais terminais ir tvarka.

Komentaras

1. Į kitą valstybę narę naują transporto priemonę, atitinkančią PVM įstatymo 2 str. 16 dalyje nustatytus reikalavimus, tiekiantis Lietuvos arba užsienio juridinis asmuo arba fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neturi būti PVM mokėtojas, ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo sandorio sudarymo turi pateikti Naujos transporto priemonės tiekimo į kitą valstybę narę deklaraciją (FR0620 formą), kuri patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 2 d. įsakymu Nr. VA-41 „Dėl naujų transporto priemonių tiekimo į kitą valstybę narę“.

2. Už kiekvieną į kitą valstybę narę tiekiamą naują transporto priemonę turi būti pateikiama atskira deklaracija. Kartu su deklaracija turi būti pateikta naujos transporto priemonės PVM sąskaitos faktūros kopija.

3. Lietuvos arba užsienio juridinis asmuo arba fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neturi būti PVM mokėtojas - naujos transporto priemonės į kitą valstybę narę tiekėjas turi teisę atskaityti ir susigrąžinti PVM sumą, kuri buvo PVM įstatymo nustatyta tvarka sumokėta ją įsigyjant arba importuojant, bet ne didesnę kaip sąlyginę 21 procentų PVM sumą, apskaičiuota nuo į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės apmokestinamosios vertės. Atskaityta pirkimo (importo) PVM suma, grąžinama ne anksčiau, negu pateikiami įrodymai, kad už patiektą naują transporto priemonę PVM sumokėtas kitoje valstybėje narėje.

Pavyzdys

Lietuvos fizinis asmuo automobilių salone įsigijo naują automobilį, už kurį sumokėjo 15 730 eurų (tame skaičiuje PVM - 2 730 eurų). Fizinis asmuo po mėnesio nurodytą automobilį, dar

atitinkantį PVM įstatymo 2 str. 16 dalyje nustatytus naujai transporto priemonei reikalavimus, už 12 000 eurų pardavė Estijos fiziniam asmeniui. Estijos pirkėjas šį automobilį įregistravo Estijoje ir ten sumokėjo PVM. Lietuvos fizinis asmuo, turėdamas įrodymus, kad už patiektą naują transporto priemonę PVM sumokėtas Estijoje, gali kreiptis į mokesčio administratorių dėl 2 520 eurų (12 000 eurų x 21 proc. /100 proc.) PVM grąžinimo.

4. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 87 str. 7 ir 12 dalies nuostatas mokesčio administratorius privalo nurodytiems asmenims PVM skirtumą (jo likutį) grąžinti per 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti PVM skirtumą gavimo dienos, o kai atliekamas mokesčio mokėtojo patikrinimas - ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčio administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto (jei pažeidimų nenustatyta, - pažymos apie tai) įteikimo mokesčių mokėtojų dienos.

7. Juridinis asmuo, kuris nėra ir pagal šį Įstatymą neprivalo būti PVM mokėtoju, iš kitos valstybės narės įsigijęs akcizais apmokestinamų prekių ar naują transporto priemonę, privalo ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šių prekių atgabenimo į šalies teritoriją sumokėti už šias prekes mokėtiną PVM. Kartu turi būti pateikiama centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita.

Komentaras

1. Lietuvos arba užsienio juridinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neturi būti PVM mokėtojas, iš kitos valstybės narės įsigijęs akcizais apmokestinamų prekių ar naują transporto priemonę turi nuo nurodytųjų prekių apmokestinamosios vertės PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje (forma FR0608) apskaičiuoti PVM. Apskaičiuotą PVM privaloma sumokėti ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo šių prekių atgabenimo į Lietuvą.

8. Kai naują transporto priemonę iš kitos valstybės narės įsigyja fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal šį Įstatymą neprivalo būti PVM mokėtoju, jis privalo ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po naujos transporto priemonės įsigijimo, 25 dienos pateikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytus dokumentus, susijusius su šiuo sandoriu. Šių dokumentų pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Mokestį už įsigytą iš kitos valstybės narės naują transporto priemonę apskaičiuoja mokesčio administratorius. Mokestis turi būti sumokėtas ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo dienos, kurią fizinis asmuo buvo informuotas apie apskaičiuotą mokesčio sumą.

Komentaras

1. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004m. balandžio 6 d. įsakyme Nr. VA-44 „Dėl naują transporto priemonę iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės įsigijusio fizinio asmens dokumentų pateikimo ir pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo taisyklių bei pranešimo FR0656 formos patvirtinimo“ nurodyta, kad fizinis asmuo, kuris nėra ir pagal PVM įstatymą neprivalo būti PVM mokėtoju, iš kitos valstybės narės įsigijęs naują transporto priemonę, turi savo nuolatinės gyvenamosios vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos teritoriniam skyriui ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po naujos transporto priemonės įsigijimo, 25 dienos pateikti:

1.1. PVM sąskaitos faktūros, įforminančios naujos transporto priemonės įsigijimą iš kitos valstybės narės, kopiją;

1.2. jeigu pateikiamoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra šiame punkte išvardytų duomenų, fizinis asmuo kartu su PVM sąskaitos faktūros kopija turi pateikti laisvos formos pranešimą, kuriame turi nurodyti šiuos duomenis:

- 1.2.1. savo vardą, pavardę, asmens kodą ir adresą;
- 1.2.2. tiekėjo vardą, pavardę (arba pavadinimą), kodą ir adresą;
- 1.2.3. valstybę narę, iš kurios fizinis asmuo įsigijo naują transporto priemonę;
- 1.2.4. transporto priemonės rūšį (laivas, orlaivis, motorinė kelių transporto priemonė);
- 1.2.5. PVM sąskaitos faktūros išrašymo datą;
- 1.2.6. jeigu naujos transporto priemonės įsigijimo data nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data, tokiu atveju prašymo pateikėjas prašyme turi nurodyti transporto priemonės įsigijimo datą;
- 1.2.7. naujos transporto priemonės įsigijimo kainą (litaais eurai).

2. Fizinis asmuo, gavęs iš teritorinio skyriaus užpildytą Pranešimo apie iš kitos valstybės narės įsigytos naujos transporto priemonės PVM apskaičiavimą formą FR0656, joje apskaičiuotą PVM turi sumokėti ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo dienos, kurią fizinis asmuo buvo informuotas apie apskaičiuotą mokesčio sumą.

9. Kiti atvejai, kai asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai, privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM, yra nurodyti šio Įstatymo XI skyriuje.

Komentaras

1. Pagal komentuojamo įstatymo XI skyriaus nuostatas (žr. [95](#) str. komentarą) PVM mokėtojais nesantys apmokestinamieji asmenys privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM, jeigu iš užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, įsigyja:

- 1.1. PVM įstatymo 13 straipsnio 6 ir 9 dalyse nurodytas paslaugas (žr. [13](#) str. komentarą),
- 1.2. prekes ir (arba) kitas negu PVM įstatymo 13 straipsnio 6 ir (arba) 9 dalyse nurodytas paslaugas.

2. Jeigu pirkėjas (klientas) nėra PVM mokėtojas, jis apskaičiuotą pardavimo PVM sumą (šiuo atveju skaičiuojant PVM 1 dalyje nurodyta formulė netaikoma) privalo sumokėti į biudžetą iki kito mėnesio po to, kurį šis mokestis turėjo būti apskaičiuotas, 25 dienas. Kartu mokesčių administratoriui turi būti pateikta PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita FR0608, kuri patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“.

10. Paslaugų pirkėjas, kuris nėra PVM mokėtojas, bet privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2 dalies nuostatas, PVM privalo sumokėti šio straipsnio 3 dalyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Paslaugų pirkėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo vykdamas PVM apmokestinamą ar PVM neapmokestinamą ekonominę veiklą, tačiau neįsiregistravęs PVM mokėtoju (pvz., nedidelė įmonė, fizinis asmuo, įsigijęs verslo liudijimą, bankas ar draudimo įstaiga, teikianti PVM

neapmokestinamas paslaugas, sveikatos priežiūros įstaiga, vykdanči PVM neapmokestinamą veiklą, ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema ir kt.) privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už tokias jam užsienio asmens šalies teritorijoje pateiktas paslaugas, kurios nurodytos šio Įstatymo 13 straipsnio 6 ir 9 dalyse (žr. PVM įstatymo 13 straipsnio 6 ir 9 dalių komentarą).

2. Apskaičiuotas PVM į biudžetą sumokamas šio straipsnio 3 dalyje nustatyta tvarka (žr. šio straipsnio 3 dalies komentarą).

(Pakeista pagal VMI prie FM 2015-06-26 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-14479).

X SKYRIUS

IMPORTO PVM APSKAIČIAVIMAS IR MOKĖJIMAS

93 straipsnis. Mokėtinos importo PVM sumos apskaičiavimas

Mokėtina importo PVM suma apskaičiuojama šio Įstatymo ir jo taikymą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Apskaičiuotas importo PVM kiekvienos rūšies prekėms apvalinamas taip: 49 centai ir mažiau apvalinama mažinant (atmetant), 50 centų ir daugiau – didinant iki euro.

2. Paprastai apskaičiuotas importo PVM nurodomas muitinės deklaracijoje.

3. Tais atvejais, kai pateikus žodinę muitinės deklaraciją atsiranda mokestinė prievolė, muitinė apskaičiuotą importo PVM nurodo pranešime. Pranešimo forma ir pranešimo pildymas nustatytas Pranešimo pildymo taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento direktoriaus 2004 m. balandžio 23 d. [isakymu Nr. 1B-391](#) „Dėl Pranešimo pildymo taisyklių patvirtinimo“.

4. Tais atvejais, kai už atsiunčiamas per Lietuvos paštą veiksnu deklaratuotas muitinei prekes atsiranda mokestinė prievolė, muitinė apskaičiuotą importo PVM nurodo minėtame pranešime, kurį įteikia Lietuvos paštui.

5. Kitais atvejais muitinė apskaičiuotą mokėtiną importo PVM (įskaitant apskaičiuotą papildomai) nurodo rašytiniame pranešime apie mokėtinus mokesčius, kurį įteikia mokesčių mokėtojui.

6. Importo PVM skaičiuojamas nuo importuojamų prekių apmokestinamosios vertės (žr. PVM įstatymo 15 straipsnio 15–20 ir 22 dalis bei jų komentarus), taikant PVM įstatymo nustatytus tarifus (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 14 ir 32 dalis bei 19 straipsnį ir jų komentarus).

(PVMĮ 93 straipsnio komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-18 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-36341)

94 straipsnis. Importo PVM mokėjimo tvarka

1. Importo PVM už prekes mokamas tokiais pačiais terminais, kaip būtų mokami importo muitai už šias prekes (jeigu jie joms būtų nustatyti), kaip tai nustatyta Sąjungos muitinės kodekse, jį papildančiuose ir įgyvendinančiuose Europos Sąjungos teisės aktuose. Importo PVM už prekes, kurias importuoja PVM mokėtojai, gali būti įskaitomas Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija nustato ir kriterijus, kuriuos turi atitikti PVM mokėtojai, pageidaujantys įskaityti importo PVM.

Komentaras

1. Importo PVM mokamas, kai pagal PVM įstatymo 93 straipsnį apskaičiuojama mokėtina importo PVM suma. Importo PVM už prekes mokamas tokiais pačiais terminais, kaip būtų mokami importo muitai už šias prekes (jeigu jie joms būtų nustatyti), kaip tai nustatyta Sąjungos muitinės kodekse (lietuvių kalba šį teisės aktą galima rasti Muitinės departamento interneto svetainėje adresu <https://www.lrmuitine.lt>).

Muitų, importo PVM ir akcizų, kuriuos sumokėti prievolė atsiranda Lietuvos Respublikoje, sumokėjimo tvarką reglamentuoja Muitinės administruojamų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokėjimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. birželio 24 d. [nutarimu Nr. 748](#) „Dėl Muitinės administruojamų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokėjimo taisyklių patvirtinimo“:

1.1. Mokesčių mokėtojai, kurie neturi teisės į mokėjimo atidėjimą, mokėtiną importo PVM turi sumokėti iki prekių išleidimo. Importo PVM iki prekių išleidimo sumokamas prekių muitinio įforminimo metu grynaisiais pinigais arba mokėjimo kortele, jeigu muitinės įstaigoje sudarytos sąlygos sumokėti mokėjimo kortele, arba iš anksto per mokėjimo paslaugų teikėją pagal mokėjimo nurodymą. Mokesčių mokėjimo grynaisiais pinigais tvarka nustatyta Įmokų grynais pinigais priėmimo muitinės įstaigose taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento direktoriaus 2002 m. lapkričio 28 d. [įsakymu Nr. 771](#) „Dėl Įmokų grynais pinigais priėmimo muitinės įstaigose taisyklių patvirtinimo“.

Importo PVM iki prekių išleidimo turi būti sumokėtas ir tais atvejais, kai pateikus žodinę muitinės deklaraciją atsiranda mokestinė prievolė ir importo PVM nurodytas pranešime, kurio forma nustatyta Pranešimo pildymo taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento direktoriaus 2004 m. balandžio 23 d. [įsakymu Nr. 1B-391](#) „Dėl Pranešimo pildymo taisyklių patvirtinimo“.

1.2. Mokesčių mokėtojai, turintys teisę į mokėjimo atidėjimą, importo PVM už visas per kalendorinį mėnesį išleistas prekes, turi sumokėti iki kito mėnesio 16 dienos. Teisė į mokėjimo atidėjimą suteikiama mokesčių mokėtojams, pateikusiems muitinei garantiją. Importo PVM sumokamas per mokėjimo paslaugų teikėją pagal mokėjimo nurodymą.

1.3. Mokesčių mokėtojai, kurie taiko specialią importo PVM deklaravimo ir mokėjimo procedūrą, nustatytą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo XII skyriaus aštuntajame skirsnyje, ir turintys teisę į mokėjimo atidėjimą (pateikusieji muitinei garantiją), importo PVM sumoka iki kito mėnesio 16 dienos už per kalendorinį mėnesį išleistas prekes, už kurias importo PVM iš galutinių prekių gavėjų surinko tą patį kalendorinį mėnesį. Jeigu importo PVM iš galutinių prekių gavėjų nebuvo surinktas tą patį mėnesį, kai buvo išleistos prekės, importo PVM turi būti sumokėtas ne vėliau kaip iki antro mėnesio, einančio po mėnesio, kurį atsirado prievolė mokėti importo PVM, pabaigos.

1.4. Jeigu teisė į mokėjimo atidėjimą prarandama nepasibaigus kalendoriniam mėnesiui, mokesčių mokėtojas importo PVM, mokėtiną už prekes, išleistas iki teisės į mokėjimo atidėjimą praradimo, sumoka iki kito mėnesio 16 dienos.

1.5. Kitais atvejais, kai mokėtinas importo PVM (įskaitant apskaičiuotas papildomai) nurodytas mokesčių mokėtojų įteiktame rašytiniame pranešime, mokesčių mokėtojas pranešime nurodytą importo PVM turi sumokėti per 10 dienų nuo pranešimo įteikimo.

1 pavyzdys

Teritorinė muitinė, atlikusi mokestinį patikrinimą, nustatė, kad mokesčių mokėtojo įformintoje importo deklaracijoje buvo neteisingai deklaruota prekių muitinė vertė. Dėl to teritorinė muitinė priėmė sprendimą ir papildomai apskaičiavo ir įregistravo mokėtiną importo PVM. Mokesčių mokėtojų buvo įteiktas rašytinis teritorinės muitinės pranešimas apie įtrauktus į apskaitą ir mokėtinus mokesčius, kuriame nurodytas papildomai apskaičiuoto PVM sumokėjimo terminas – per 10 dienų nuo muitinės pranešimo įteikimo dienos.

Šiuo atveju mokesčių mokėtojas privalo pavedimu per kredito ar kitą įmokas priimančią įstaigą sumokėti importo PVM skolą per pranešime nurodytą terminą į vieną iš Muitinės departamento surenkamųjų sąskaitų.

2 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas importavo prekes, kurioms 2025-05-05 buvo įforminta importo muitinės procedūra (prekės išleistos į laisvą apyvartą). Mokesčių mokėtojas muitinio įforminimo metu pateikė vienkartinę garantiją, apskaičiuoto importo PVM (įskaitant ir kitus importo mokesčius) sumos sumokėjimui užtikrinti.

Šiuo atveju mokesčių mokėtojas privalo iki 2025-06-16 pavedimu per kredito ar kitą įmokas priimančią įstaigą sumokėti apskaičiuoto importo PVM į vieną iš Muitinės departamento surenkamųjų sąskaitų.

3 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas importuoja prekes, kurioms įforminama muitinės procedūra (prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą) ir apskaičiuotą importo PVM muitinei mokesčių mokėtojas pageidauja sumokėti muitinio įforminimo metu.

Šiuo atveju apskaičiuotą importo PVM muitinei mokesčių mokėtojas turi sumokėti muitinės poste esančioje banko kasoje į vieną iš Muitinės departamento surenkamųjų sąskaitų arba grynais pinigais muitinės įstaigoje įgaliotam muitinės pareigūnui (jeigu muitinės įstaigoje nėra banko kasos).

2. Pagal Importo pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2012 m. spalio 15 d. įsakymu Nr. [VA-94/1B-785](#) (toliau – Importo PVM įskaitymo taisyklės), nuostatas, už Lietuvos PVM mokėtojų importuotas į Lietuvą prekes apskaičiuotas importo PVM įskaitomas (sumokamas) Valstybinėje mokesčių inspekcijoje:

2.1. Importo PVM įskaitomas, jeigu prekės muitinei deklaruotos, pateikiant elektroninę muitinės deklaraciją, muitinės deklaraciją Sąjungos muitinės kodekso 182 straipsnyje nustatytu įtraukimo į deklaranto tvarkomus apskaitos registrus būdu arba bendrąjį administracinį dokumentą.

VMI įskaitomas (sumokamas) importo PVM, kuris:

2.1.1. apskaičiuotas prekių išleidimo į laisvą apyvartą metu;

2.1.2. apskaičiuotas papildomai, išleidus prekes į laisvą apyvartą.

2.2. Importo PVM įskaitymo (sumokėjimo) VMI tvarka taikoma prekių importuotojams, kurie prievolės mokėti importo PVM už į laisvą apyvartą išleidžiamas prekes atsiradimo metu yra įregistruoti Lietuvos PVM mokėtojais.

Pažymėtina, kad jeigu prekių importuotojas prievolės mokėti importo PVM už į laisvą apyvartą išleidžiamas prekes atsiradimo metu buvo įregistruotas Lietuvoje PVM mokėtoju, o šių prekių importo PVM perskaičiavimo (nurodyto šio komentaro 2.1.2 papunktyje) momentu jau buvo išregistruotas iš Lietuvos PVM mokėtojų, tai šis papildomai apskaičiuotas importo PVM vis tiek įskaitomas (sumokamas) VMI, arba, jeigu po perskaičiavimo bus sumažinta importo PVM suma, tai turės būti tikslinama anksčiau VMI įskaityta šių prekių apskaičiuota importo PVM suma (žemiau nurodyta tvarka pateikiant patikslintą mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją (FR0600 forma)).

Ir atvirkščiai, jeigu prekių importuotojas prievolės mokėti importo PVM už į laisvą apyvartą išleidžiamas prekes atsiradimo metu nebuvo įregistruotas Lietuvoje PVM mokėtoju ir dėl to importo PVM turi mokėti į muitinės sąskaitą, tai nors šių prekių importo PVM perskaičiavimo (nurodyto šio komentaro 2.1.2 papunktyje) momentu jau buvo įregistruotas Lietuvos PVM mokėtoju, tačiau šis papildomai apskaičiuotas importo PVM vis tiek turi būti sumokamas į muitinės sąskaitą, arba, po perskaičiavimo sumažinta sumokėta importo PVM suma grąžinama Muitinės departamento nustatyta tvarka.

2.3. Importo PVM įskaitymo VMI tvarka netaikoma, todėl apskaičiuotas importo PVM turi būti sumokamas į muitinės surenkamąją sąskaitą, kai prievolė mokėti importo PVM atsiranda kitais PVM įstatyme nustatytais atvejais, nei išleidžiant prekes į laisvą apyvartą. Tai, pvz., kai muitinė apskaičiuoja mokėtiną importo PVM už nedeklaruotas prekes arba po muitinio įforminimo apskaičiuotą mokėtiną importo PVM dėl privalomų reikalavimų nesilaikymo pagal muitinės procedūras, kurių teisingo taikymo atvejais neatsirastų prievolės mokėti importo PVM (pvz., tranzito, laikino įvežimo perdirbti muitinės procedūros, pažeidimų atvejais ir kt.).

Pažymėtina, kad, vadovaujantis 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. [952/2013](#), kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, 18 straipsnio nuostatomis, įforminant prekių importo procedūras muitinės tarpininkas prekių importuotojui gali atstovauti tiek tiesiogiai, t. y. veikdamas atstovaujamo asmens vardu ir jo sąskaita bei dėl jo interesų, tiek netiesiogiai, t. y. veikdamas savo vardu ir asmens, kuriam tarpininkaujama, arba savo sąskaita bei dėl jo interesų.

Tuo atveju, jei asmeniui, t. y. prekių importuotojui atstovauja jo paskirtas netiesioginis atstovas, solidariais skolininkais būtų laikomi tiek prekių importuotojas, tiek netiesioginis atstovas, veikiantis savo vardu ir dėl prekių importuotojo interesų.

Vadinasi, kai muitinės tarpininkas prekių importuotojui, Lietuvos PVM mokėtojui atstovauja tiesiogiai muitinės deklaracijoje nurodytas atstovo statuso kodas 2, tai muitinės deklaracijoje nurodyta importo PVM suma bus įskaitoma (sumokama) VMI. O kai muitinės tarpininkas prekių importuotojui Lietuvos PVM mokėtojui atstovauja netiesiogiai muitinės deklaracijoje nurodytas atstovo statuso kodas 3, muitinės deklaracijoje nurodytas importo PVM turės būti sumokėtas į muitinės sąskaitą.

2.4. Už išleistas į laisvą apyvartą prekes apskaičiuotas įskaitytinas (mokėtinas) VMI importo PVM deklaruojamas PVM deklaracijoje (FR0600 forma) to mokestinio laikotarpio, kurį šiam PVM mokėtojui atsirado prievolė mokėti šių importuotų prekių importo PVM (t. y. kurį buvo įforminama importo PVM deklaracija).

Importo PVM, kurio perskaičiavimas (patikslinimas) aukščiau nurodytais atvejais atliekamas kitą mokestinį laikotarpį negu mokestinis laikotarpis, kada buvo pateikta pirminė PVM deklaracija su deklaruotu importo PVM nuo prekių (paslaugų), kurių vertė tikslinama, turi būti deklaruotas to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurį šis perskaičiavimas buvo atliktas. Jeigu importo PVM perskaičiavimo metu asmuo jau yra išregistruotas iš PVM mokėtojų, tai perskaičiuotą (patikslintą)

importo PVM jis turi deklaruoti pateiktoje patikslintoje to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurį jo importuojamoms į Lietuvą prekėms buvo atsiradusi pirminė importo PVM mokėjimo prievolė.

2.5. Už į Lietuvą importuotas prekes apskaičiuotas importo PVM, kuris įskaitomas (sumokamas) VMI, turi būti deklaruotas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 27 laukelyje (Importo PVM, kurio įskaitymą kontroliuoja VMI) ir 36 laukelyje (Mokėtinas į biudžetą arba gražintinas iš biudžeto PVM).

Jeigu importuotos prekės (ar jų dalis) yra skirtos šio PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai aukščiau nurodytuose laukeliuose deklaruota įskaitoma VMI importo PVM suma (ar jos dalis) įrašoma ir į to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelį (Atskaitomas PVM).

Pažymėtina, kad PVM mokėtojai, deklaruotų mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) 27 laukelyje įskaitomų (sumokamų) VMI importo PVM sumų, neturi įrašyti į šios deklaracijos 25 laukelį (Įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM) ir 26 laukelį (Sumokėtas importo PVM).

Pavyzdys

1 situacija

UAB X, įsiregistravusi Lietuvos PVM mokėtoja, vykdanči vien ekonominę PVM apmokestinamą veiklą, 2024 m. kovo mėnesį įvykdė tokias ūkines operacijas:

- importavo į Lietuvą prekių, kurios buvo išleistos į laisvą apyvartą ir už kurias importo deklaracijoje buvo apskaičiuota 31 500 Eur importo PVM;
- pardavė Lietuvoje prekių ir suteikė paslaugų, už kurias buvo apskaičiuota 90 000 Eur pardavimo PVM;
- įsigijo Lietuvoje prekių bei paslaugų, už kurias pirkimo PVM sudarė 15 000 Eur.

Irašai (susiję tik su mokestine prievole) mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (FR0600 forma):

27 laukelis (Importo PVM, kurio įskaitymą kontroliuoja VMI) – 31 500 Eur.

29 laukelis (Standartinio tarifo pardavimo PVM) – 90 000 Eur.

35 laukelis (Atskaitomas PVM) – 46 500 Eur (31 500 + 15 000).

36 laukelis (Mokėtinas į biudžetą arba gražintinas iš biudžeto(-) PVM) – 75 000 Eur (31 500 + 90 000 - 46 500).

Vadinasi pagal 2024 m. kovo mėn. mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) duomenis UAB X turi sumokėti į biudžetą (į VMI surenkamąją sąskaitą) 75 000 Eur mokėtiną į biudžetą PVM sumą.

2 situacija

Bankas Y, Lietuvos PVM mokėtojas, vykdanč mišrią veiklą ir taikantis 35 proc. atskaitos procentą, 2024 m. kovo mėnesį įvykdė šias operacijas:

- importavo į Lietuvą prekių, kurios buvo išleistos į laisvą apyvartą ir už kurias importo deklaracijoje buvo apskaičiuota 50 000 Eur importo PVM (šios prekės yra skirtos Banko Y mišriai veiklai vykdyti);
- suteikė PVM apmokestinamų paslaugų, už kurias apskaičiavo 40 000 Eur pardavimo PVM;
- įsigijo prekių ir paslaugų mišriai veiklai vykdyti, kurių pirkimo PVM sudarė 10 000 Eur;
- įsigijo prekių ir paslaugų, tiesiogiai skirtų PVM apmokestinamų paslaugų teikimui, kurių pirkimo PVM sudarė 9 000 Eur.

Irašai (susiję tik su mokestine prievole) mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (FR0600 forma):

27 laukelis (Importo PVM, kurio įskaitymą kontroliuoja VMI) – 50 000 Eur.

28 laukelis (Kalendorinių metų PVM atskaitos procentas) – 35 proc.

29 laukelis (Standartinio tarifo pardavimo PVM) – 40 000 Eur.

35 laukelis (Atskaitomas PVM) – 30 000 Eur [(50 000 x 35 proc.) + (10 000 x 35 proc.) + 9 000].

36 laukelis (Mokėtinas į biudžetą arba grąžintinas iš biudžeto (-) PVM) – 60 000 Eur (50 000 + 40 000 - 30 000).

Vadinasi, pagal 2024 m. kovo mėnesio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) duomenis Bankas Y turi sumokėti į biudžetą (į VMI surenkamąją sąskaitą) 60 000 Eur mokėtiną į biudžetą PVM sumą.

3 situacija

Biudžetinė įstaiga A, įsiregistravusi Lietuvos PVM mokėtoja tik dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių, ir nevykdanti ekonominės veiklos, 2024 m. kovo mėnesį importavo į Lietuvą prekių, kurios buvo išleistos į laisvą apyvartą ir už kurias importo deklaracijoje buvo apskaičiuota 25 000 Eur importo PVM.

Tarkime, kad ši įstaiga A tą patį mėnesį įsigijo prekių iš Vokietijos PVM mokėtojo už 40 000 Eur (be PVM).

Irašai (tik susiję su mokestine prievole) mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje (FR0600 forma):

27 laukelis (Importo PVM, kurio įskaitymą kontroliuoja VMI) – 25 000 Eur

34 laukelis (Iš ES įsigytų prekių pardavimo PVM) ir 25 laukelis (įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM) – 8 400 Eur (40 000 x 21 proc.).

36 laukelis (Mokėtinas į biudžetą arba grąžintinas iš biudžeto (-) PVM) – 33 400 Eur (25 000 + 8 400).

Vadinasi, pagal 2024 m. kovo mėnesio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos (FR0600 forma) duomenis biudžetinė įstaiga A turi sumokėti į biudžetą (į VMI surenkamąją sąskaitą) 33 400 Eur mokėtiną į biudžetą PVM sumą.

2. Tais atvejais, kai importo PVM nėra sumokamas iš anksto ar iš karto atsiradus prievolei jį apskaičiuoti ir kai tai reikalinga tinkamam įsipareigojimų muitinei įvykdymui užtikrinti, atsiradusios mokestinės prievolės įvykdymas užtikrinamas ta pačia tvarka, kokia užtikrinami įsipareigojimai, susiję su importo skola muitinei, kaip tai nustatyta Sąjungos muitinės kodekse, jį papildančiuose ir įgyvendinančiuose Europos Sąjungos teisės aktuose.

Komentaras

1. Kai apskaičiuotas importo PVM nėra sumokamas iš anksto ar iš karto atsiradus prievolei jį apskaičiuoti (muitinio įforminimo metu), tinkamam įsipareigojimų muitinei įvykdymui užtikrinti muitinė turi teisę reikalauti, kad mokesčių mokėtojas pateiktų garantiją apskaičiuoto importo PVM prievolės įvykdymui užtikrinti.

2. Garantijų priėmimo ar naudojimo tvarka muitinėje reglamentuota šiais teisės aktais:

2.1. 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. [952/2013](#), kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas;

2.2. 2015 m. lapkričio 24 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. [2015/2447](#), kuriuo nustatomos išsamios tam tikrų Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, nuostatų įgyvendinimo taisyklės;

2.3. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2023 m. sausio 19 d. [įsakymas Nr. 1BE-47](#) „Dėl Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo įdiegus Garantijų valdymo sistemą taisyklių patvirtinimo“ ;

2.4. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2020 m. rugsėjo 22 d. [įsakymas Nr. 1B-727](#) „Dėl garantijos dokumentų formų patvirtinimo“.

3. Sumokėti importo PVM privalo importuotojas.

Komentaras

1. Apskaičiuotą arba galinčią atsirasti importo PVM prievolę muitinei privalo sumokėti mokesčių mokėtojas (importuotojas), kuriam atsiranda importo PVM sumokėjimo prievolė.

Importuotojo sąvoka apibrėžta PVM įstatymo 2 straipsnio 25 dalyje (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 25 dalies komentarą).

(PVMĮ 94 straipsnio komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-18 raštą Nr. (18.2-31-2)- RM-36341)

XI SKYRIUS

ATVEJAI, KAI PIRKĖJAS PRIVALO APSKAIČIUOTI (ARBA IŠSKAITYTI) IR SUMOKĖTI PVM UŽ JAM TIEKIAMAS PREKES IR (ARBA) TEIKIAMAS PASLAUGAS

95 straipsnis. Atvejai, kai pirkėjas privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas

1. Šio straipsnio nuostatos taikomos tik tokioms užsienio apmokestinamųjų asmenų (toliau šiame skyriuje – užsienio asmuo), neįsikūrusių šalies teritorijoje ir netaikančių smulkiojo verslo schemos Lietuvoje, šalies teritorijoje tiekiamoms prekėms ir (arba) teikiamoms paslaugoms, kurios pagal šį Įstatymą:

1) yra PVM objektas ir

2) nėra neapmokestinamos PVM pagal šio Įstatymo IV skyrių, ir

3) nėra apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo VI skyrių.

Neįsikūrusiais šalies teritorijoje užsienio asmenimis šiame straipsnyje laikomi ir šalies teritorijoje padalinį turintys užsienio asmenys, kurie šioje dalyje nurodytą prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą vykdo ne per šalies teritorijoje esantį padalinį.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Šios nuostatos taikomos bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą Lietuvoje vykdančių užsienio apmokestinamųjų asmenų (toliau šiame skyriuje - užsienio asmuo):

1) užsienio valstybės juridinių asmenų ar organizacijų, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitoku būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba

2) bet kurių kitų užsienyje įsteigtų, įkurtų ar kitaip organizuotų vienetų, arba

3) fizinių asmenų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika, šalies teritorijoje (kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo nuostatas), tiekiamoms prekėms ir /ar teikiamoms paslaugoms, jeigu minėtieji asmenys neįsikūrę šalies teritorijoje, t.y. neturi buveinės Lietuvos Respublikoje (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinės gyvenamosios vietos (jeigu tai fizinis asmuo) Lietuvos Respublikoje.

2. Jeigu Lietuvos pirkėjams nurodytieji užsienio asmenys Lietuvoje tiekia prekes ir/ar teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą nėra PVM objektas (pvz., prekių tiekimo arba paslaugų suteikimo vieta yra ne šalies teritorija, atsižvelgiant į Įstatymo 12, 12-1, 12-2, 12-3, 13 str. nuostatas), arba šalies teritorijoje (kaip tai suprantama pagal Įstatymo 12, 12-1, 12-2, 12-3, 13 str. nuostatas) tiekia prekes ir/ar teikia paslaugas, kurios pagal šio Įstatymo IV skyriaus nuostatas PVM neapmokestinamos (pvz., užsienio finansinių institucijų teikiamos finansinės paslaugos, užsienio draudimo įmonių teikiamos draudimo paslaugos, mokymo paslaugos), arba kurios pagal Įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, tai jiems šio straipsnio nuostatos netaikomos.

3. Jeigu užsienio asmenys turi šalies teritorijoje padalinį, tačiau šioje dalyje nurodytų prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą vykdo ne per šalies teritorijoje esantį padalinį, tokie asmenys laikomi neįsikūrusiais šalies teritorijoje ir jų atžvilgiu taikomos šio straipsnio nuostatos.

Pavyzdys

Vokietijos apmokestinamasis asmuo turi Lietuvoje įsteigęs atstovybę, kurios tikslas reklamuoti šio apmokestinamojo asmens teikiamas paslaugas. Lietuvos įmonė iš Vokietijos apmokestinamojo asmens įsigijo nestandartinės įrangos paslaugų. Neatsižvelgiant į tai, kad užsienio apmokestinamasis asmuo turi Lietuvoje atstovybę, bet kadangi atstovybė kitiems asmenims paslaugų neteikia, užsienio apmokestinamasis asmuo nelaikomas įsikūrusiu Lietuvoje ir jo teikiamų nestandartinės programinės įrangos kūrimo paslaugų atžvilgiu Lietuvos įmonei atsiranda prievolė skaičiuoti pardavimo PVM.

2. Paslaugų pirkėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas šio Įstatymo 13 straipsnyje, privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jam šalies teritorijoje užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, teikiamas paslaugas, nurodytas šio Įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkte.

Komentaras

1. Paslaugų pirkėjas šiame straipsnyje nustatytų prievolių atžvilgiu, yra apmokestinamasis asmuo jeigu jis yra:

1.1. PVM mokėtojas, vykdomas ekonominę veiklą (juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas);

1.2. juridinis arba fizinis asmuo, ne PVM mokėtojas, vykdomas PVM apmokestinamą ar PVM neapmokestinamą ekonominę veiklą (pvz., nedidelė įmonė, fizinis asmuo, įsigijęs verslo liudijimą, bankas ar draudimo įstaiga, teikianti PVM neapmokestinamas paslaugas, sveikatos priežiūros įstaiga, vykdomas PVM neapmokestinamą veiklą, ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema ir kt.)

1.3. PVM mokėtoju įregistruotas juridinis asmuo, nevykdomas ekonominės veiklos (pvz., biudžetinė įstaiga įregistruota PVM mokėtoju dėl prekių iš kitos valstybės narės įsigijimo)

1.4. apmokestinamasis asmuo, įsigyjantis paslaugas vykdyti veiklai ar sandoriams, kurie nėra PVM objektas (pvz., juridinis asmuo vykdo ekonominę veiklą, tačiau įsigyja paslaugas skirtas valstybės deleguotoms funkcijoms, kurios nėra PVM objektas, vykdyti).

2. Šie 1 punkte nurodytieji apmokestinamieji asmenys privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jiems užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, suteiktas paslaugas, jeigu jų vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas yra šalies teritorija.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, vykdomas ekonominę veiklą, pagal licencinę sutartį iš Jungtinės Karalystės firmos įsigijo gretutines teises. Kadangi paslaugos suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas yra Lietuva, tai Lietuvos įmonei yra prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM.

2 pavyzdys

Prancūzijos įmonė Lietuvos įmonei, ne PVM mokėtojai, suteikė konsultavimo paslaugą. Lietuvos įmonė pirkėja turi apskaičiuoti šių Lietuvoje suteiktų paslaugų (pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas) pardavimo PVM, jei ji vykdo ekonominę veiklą.

3 pavyzdys

Lietuvos biudžetinė įstaiga, PVM mokėtoja, iš Vokietijos įmonės, turinčios Lietuvoje atstovybę, per kurią Vokietijos įmonė nevykdo ekonominės veiklos, įsigijo pagal užsakymą sukurtą programinę įrangą (paslaugos suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva). Lietuvos biudžetinei įstaigai atsiranda prievolė apskaičiuoti programinės įrangos pardavimo PVM.

4 pavyzdys

Latvijos įmonė A Lietuvos įmonei B, kuri yra apmokestinamasis asmuo, teikia skolų išieškojimo paslaugas. Už šias paslaugas įmonė A ima atlyginimą, kurio dydis nustatytas paslaugos suteikimo sutartyje. Šiuo atveju paslaugos teikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva. Kadangi skolų išieškojimo paslaugoms PVM lengvata nenumatyta, tai įmonei B nuo gautų paslaugų vertės atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM.

5 pavyzdys

Užsienio firma Lietuvos statybos įmonei, kuri yra apmokestinamasis asmuo, teikia reklamos paslaugas. Užsienio firmos teikiamų reklamos paslaugų suteikimo vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva. Statybos įmonė, privalo apskaičiuoti paslaugų pardavimo PVM.

6 pavyzdys

Užsienio operatoriai teikia telekomunikacijų paslaugas Lietuvos operatoriui, kuris yra apmokestinamasis asmuo. Užsienio operatorių Lietuvos operatoriui teikiamų paslaugų suteikimo vieta – Lietuva, todėl ši paslauga – PVM objektas. Lietuvos operatorius turi apskaičiuoti šios paslaugos pardavimo PVM.

7 pavyzdys

Rusijos firma suteikė teises paslaugas (nesusijusias su nekilnojamuoju turtu) Lietuvos viešajai įstaigai, be kita ko teikiančiai nekilnojamojo turto nuomos paslaugas. Teisinių paslaugų suteikimo vieta – Lietuva, todėl Lietuvos viešajai įstaigai, net įsigijusiai paslaugas savo veiklai, kuri nėra PVM objektas, yra prievolė apskaičiuoti įsigytų paslaugų pardavimo PVM.

8 pavyzdys

Lietuvos ūkininkui, kuriam taikoma PVM kompensacinio PVM tarifo schema, Kaliningrado firma suteikė prekių pervežimo maršrutu Jonava – Tauragė paslaugas. Prekių pervežimo paslaugų teikimo vieta – Lietuva (pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas), todėl šios paslaugos yra PVM objektas. Vadinas, Lietuvos ūkininkas, kuriam taikoma PVM kompensacinio PVM tarifo schema, kaip apmokestinamasis asmuo privalo apskaičiuoti prekių vežimo paslaugų pardavimo PVM.

9 pavyzdys

Institutas, kuris vykdo ekonominę veiklą, ir teikia viešąsias paslaugas, kurios yra ne PVM objektas, savo reikmėms iš Baltarusijos įmonės nuomojasi lengvąjį automobilį. Kadangi išsinuomotas automobilis faktiškai daugiausia naudojamas Europos Sąjungos teritorijoje, tai automobilio nuomos vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas yra Lietuva. Ši automobilio nuomos paslauga Lietuvoje yra PVM objektas ir todėl Institutas privalo apskaičiuoti automobilio nuomos paslaugų pardavimo PVM.

10 pavyzdys

Estijos įmonė, PVM mokėtoja, suteikė atstovavimo paslaugas Lietuvos meno kolektyvui, PVM mokėtojui, dėl jo koncerto Latvijoje organizavimo. Kadangi atstovavimo paslaugos pirkėjas Lietuvos apmokestinamasis asmuo, tai jam yra prievolė apskaičiuoti atstovavimo paslaugų (kurių vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva) pardavimo PVM.

11 pavyzdys

Lietuvos ekspedijavimo firma užsakė Lenkijos vežėjui nuvežti krovinį maršrutu Varšuva – Berlynas. Kadangi vežimo tarp valstybių narių paslaugos, pirkėjas – Lietuvos apmokestinamasis asmuo, tai vežimo paslauga laikoma suteikta Lietuvoje. Lietuvos ekspedijavimo firmai yra prievolė

apskaičiuoti vežimo paslaugų, kurių vieta pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas – Lietuva, pardavimo PVM.

12 pavyzdys

Lietuvos ekspedijavimo firma užsakė Vokietijos kompanijai perkrauti krovinį, gabenamą maršrutu Berlynas - Amsterdamas. Kadangi papildomų vežimo tarp valstybių narių paslaugų pirkėjas – Lietuvos apmokestinamasis asmuo, tai papildomų vežimo paslaugų vieta – Lietuva (pagal PVM įstatymo 13 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas). Lietuvos ekspedijavimo firmai yra prievolė apskaičiuoti perkrovimo paslaugų pardavimo PVM.

3. Prekių pirkėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas arba PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jam šalies teritorijoje užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, tiekiamas šias prekes:

1) dujas, elektros energiją, šilumos ar vėsumos energiją, nurodytas šio Įstatymo 12 straipsnio 6 dalyje;

2) prekes, kurios yra instaliuojamos ar surenkamos Lietuvoje.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Asmuo, įsiregistravęs Lietuvoje PVM mokėtoju įsigijęs iš užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje gamtinių dujų ir elektros šio Įstatymo 12 straipsnio 6 dalyje nurodytomis sąlygomis, ar prekių, kurios instaliuojamos ar surenkamos Lietuvoje turi apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą tokių įsigytų prekių pardavimo PVM.

1 pavyzdys

Lietuvos elektros rinkos operatorius A, PVM mokėtojas, kurio pagrindinis tikslas, kuriam jis įsigyja iš užsienio asmenų, neįsikūrusių Lietuvoje, elektros energiją, perparduoti šią energiją kitiems asmenims. Pagal PVM įstatymo 12 str. 6 dalies nuostatas elektros energijos tiekimo vieta – Lietuva, o Lietuvos elektros tinklo operatoriui A, PVM mokėtojui, yra prievolė apskaičiuoti įsigytos elektros energijos pardavimo PVM.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, užsakė pas Italijos firmą, neįsikūrusią Lietuvoje, technologinę liniją. Linija Italijos įmonės darbuotojų bus surenkama Lietuvoje. Pagal PVM įstatymo 12 str. 2 d. nuostatas šios prekės tiekimo vieta yra Lietuva. Tačiau, kadangi prekės pirkėjas yra Lietuvos PVM mokėtojas, jis privalo apskaičiuoti įsigytos technologinės linijos pardavimo PVM.

4. Prekių pirkėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas arba PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jam užsienio asmens šalies teritorijoje tiekiamas prekes, kai prekės tiekiamos šio Įstatymo 33¹ straipsnio 3 dalyje nustatytais sąlygomis.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Kai prekės tiekiamos komentuojamo įstatymo 33-1 straipsnio 3 dalyje nustatytais sąlygomis (žr. PVM įstatymo 33¹ 3 dalies apibendrintą paaiškinimą (komentarą), t. y. trikampės prekybos atveju, tai prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tam Lietuvos PVM mokėtojui, kuris yra į Lietuvą atgabentų prekių galutinis pirkėjas (trečias asmuo).

Pavyzdys

Latvijos įmonė A, PVM mokėtoja, iš Vokietijos įmonės B, PVM mokėtojos, už 500 000 Lt įsigyja baldus, kuriuos pati išgabena į Lietuvą ir iš karto už 700 000 Lt patiekia Lietuvos įmonei C, PVM mokėtojai.

Lietuvos įmonė C, įsigijusi baldus iš Latvijos įmonės A, privalo nuo 700 000 Lt baldų apmokestinamos vertės apskaičiuoti PVM, taikydama standartinį tarifą 147 000 (700 000 x 21/100 proc.) Lt.

5. Jeigu šalies teritorijoje neįsikūręs užsienio asmuo šalies teritorijoje vykdo šio straipsnio 2, 3 ir 4 dalyse nenurodytą veiklą ir nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, jo tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų pirkėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, už šias užsienio asmens tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas privalo šiame Įstatyme nustatyta tvarka apskaičiuoti ir sumokėti pardavimo PVM. Šios dalies nuostatos netaikomos tuo atveju, jeigu pirkėjas yra užsienio asmuo, kuris neturi padalinio ir (arba) nėra registruotas PVM mokėtoju šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Jeigu užsienio asmuo šalies teritorijoje vykdo kitą, nei šio straipsnio 2–4 dalyse nurodytą veiklą (pvz., teikia su Lietuvoje esančiu nekilnojamu turtu susijusias paslaugas, parduoda prekes, kurios pardavimo metu yra Lietuvoje) ir nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tai už šias užsienio asmens tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas apskaičiuoti ir sumokėti pardavimo PVM turi tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų pirkėjas, jei jis yra apmokestinamasis asmuo.

1 pavyzdys

Užsienio firma, neįsiregistravusi Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoja, atliko Lietuvos įmonei A tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba (pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalį tokių darbų atlikimo vieta - Lietuvos Respublika), taip pat šiai įmonei A pardavė kompiuterį. Kompiuteris pardavimo metu buvo Lietuvoje (pagal PVM įstatymo 12 str. 1 dalį prekių, kurios neturi būti gabenamos, tiekimo vieta yra Lietuva, jeigu jos pardavimo metu buvo Lietuvoje). Už atliktus darbus įmonė A sumokėjo 30 000 Lt, už kompiuterį – 1500 Lt. Įmonė A turi apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pardavimo PVM už iš Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoju neįregistruoto užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje įsigytas paslaugas ir prekę: už tyrinėjimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba 6300 Lt (30000x21/100) ir pirktą kompiuterį 315 Lt (1500x21/100).

2 pavyzdys

LT įmonė B → DE įmonė A → „PL įmonė C → LT įmonė D

Vokietijos įmonė A (neturinti Lietuvoje padalinio) iš Lietuvos įmonės B įsigijo stakles (Lietuvos įmonė B apskaičiavo PVM taikydama standartinį PVM tarifą), kurias pardavė Lenkijos įmonei C (neturinčiai Lietuvoje padalinio), o Lenkijos įmonė C pardavė tas stakles Lietuvos įmonei D (staklės visų sandorių metu buvo Lietuvoje). Nei Vokietijos įmonė A, nei Lenkijos įmonė C dėl šalies teritorijoje vykdomos veiklos (staklių pardavimo) neįsiregistravo PVM mokėtojomis Lietuvoje, tačiau Lenkijos įmonei C, įsigyjant stakles iš Vokietijos įmonės A, nėra prievolės apskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti iš Vokietijos įmonės A įsigytų staklių pardavimo PVM, o Lietuvos įmonei D, įsigijusiai stakles iš Lenkijos įmonės C, reikia apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM ir jį sumokėti į biudžetą. Atkreiptinas dėmesys, kad nors abi užsienio įmonės neįsiregistravo PVM mokėtojomis Lietuvoje, Vokietijos įmonei A išlieka prievolė apskaičiuoti ir į Lietuvos biudžetą sumokėti PVM už parduotas prekes, o pardavimo PVM už iš Lenkijos įmonės C, kuri nėra įsiregistravusi Lietuvoje, įsigytas stakles privalo apskaičiuoti ir sumokėti Lietuvos įmonė D.

2. Jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo teikia kitas paslaugas, kurių teikimo vieta atsižvelgiant į PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas yra ne šalies teritorija, o ten, kur įsikūręs paslaugos teikėjas (užsienio valstybė), tai tokiu atveju Lietuvos apmokestinamajam asmeniui nereikia apskaičiuoti ir sumokėti PVM, nes tokios paslaugos, suteiktos ne šalies teritorijoje, nėra PVM objektas Lietuvoje.

3. Pagal Įstatymo 71 str. 3 dalies nuostatas užsienio asmuo, tiekiantis šalies teritorijoje prekes ir/ar teikiantis paslaugas, kurios apmokestinamos taikant standartinį ar lengvatinį PVM tarifą, kitas negu tas, už kurias pagal komentuojamo įstatymo 95 str. 2-4 dalies nuostatas, prievolė apskaičiuoti PVM tenka pirkėjui, turi registruotis PVM mokėtoju ir vykdyti visas prievoles pats. Tačiau užsienio asmuo, tiekiantis prekes ar teikiantis tokias paslaugas, dėl kokių nors priežasčių gali būti neįsiregistravęs Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoju, tuomet visas prievoles, susijusias su tų prekių (paslaugų) pardavimo PVM apskaičiavimu ir sumokėjimu, privalo įvykdyti pirkėjas.

Pavyzdys

Lietuvos statybos bendrovė, sudarė sutartį su Baltarusijos įmone dėl apdailos darbų atlikimo administraciniame pastate, kuris randasi Lietuvoje. Šiuo atveju paslaugų suteikimo vieta – šalies teritorija (pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalį). Baltarusijos įmonei atsiranda prievolė registruotis

PVM mokėtoja Lietuvoje. Jeigu Baltarusijos įmonė neįsiregistruoja Lietuvoje PVM mokėtoja, tai už įsigytus apdailos darbus Lietuvos statybos bendrovė privalo apskaičiuoti PVM ir sumokėti jį į biudžetą.

6. Jeigu pirkėjas yra PVM mokėtojas arba PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, už užsienio asmens šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas per mokestinį laikotarpį apskaičiuotas pardavimo PVM įtraukiamas į pirkėjo to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją kaip priklausantis mokėti į biudžetą PVM. Taip apskaičiuotos pardavimo PVM sumos šiame Įstatyme nustatyta bendra tvarka gali būti pirkėjo atskaitytos kaip ir kitas pirkimo PVM.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. PVM mokėtoju įsiregistravęs asmuo už užsienio asmens šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas per mokestinį laikotarpį apskaičiuotas pardavimo PVM sumas turi traukti į PVM deklaracijos (FR0600) 32 laukelį, šį pardavimo PVM, kaip pirkimo PVM, traukti į PVM deklaracijos 25 laukelį ir nustatyta tvarka traukti į PVM atskaitą (PVM deklaracijos 35 laukelį).

2. PVM mokėtojai, už užsienio asmens šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas apskaičiuotas įsigytų prekių ir paslaugų pardavimo PVM sumas Įstatyme nustatyta tvarka gali atskaityti kaip ir kitas pirkimo PVM sumas.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė, PVM mokėtoja, pagal licencinę sutartį iš Didžiosios Britanijos firmos įsigijo gretutines teises. Už suteiktą paslaugą gavo 10 000 Lt sąskaitą. Kadangi paslaugų suteikimo vieta yra šalies teritorija, tai įmonė apskaičiuoja 2100 Lt pardavimo PVM. Pildydama PVM deklaraciją, įmonė įsigytų paslaugų apmokestinamąją vertę – 10 000 Lt įrašo į 23 laukelį, pardavimo PVM – 2100 Lt įrašo į 32 laukelį, ir 2100 Lt kaip pirkimo PVM įrašo į 25 laukelį.

Įmonei, naudojančiai paslaugą tik PVM apmokestinamajai veiklai, už šią paslaugą papildoma mokėjimo prievolė neatsiranda, nes PVM deklaracijos 35 laukelyje visa pirkimo PVM suma 2100 Lt bus nurodoma kaip atskaitoma PVM suma.

3. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad pagal Įstatymo 15 str. 1 dalies nuostatas iš užsienio asmenų įsigytų prekių ir/ar paslaugų apmokestinamoji vertė yra atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo ar turi gauti prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, arba jo vardu - trečiasis asmuo. Kadangi užsienio apmokestinamasis asmuo Lietuvos Respublikoje nėra įregistruotas PVM mokėtoju Lietuvoje, todėl jis negali imti iš pirkėjų (klientų) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio, o jam mokėtina suma ir laikoma atlygiu be PVM. Tai reiškia, kad PVM skaičiuojamas taikant standartinį (ar lengvatinį, jeigu jis nustatytas) PVM tarifą atlygio sumai, kurią Lietuvoje įsikūręs pirkėjas moka ar privalo sumokėti užsienio asmeniui.

Pavyzdys

Prancūzijos įmonė Lietuvos įmonei už konsultavimo paslaugas atsiuntė sąskaitą. Paslaugų vertė, perskaičiavus pagal atitinkamą valiutų kursą, 50 000 Lt. Įmonė pirkeja skaičiuoja už šias paslaugas PVM:

10 500 Lt ($50\,000 \times 21 / 100$) Lt (jokiu būdu ne 8678 Lt ($50\,000 \times 21 / 121$)).

4. Užsienio asmens patiektų prekių arba suteiktų paslaugų vertė litais apskaičiuojama pagal Lietuvos banko skelbiamą lito ir užsienio valiutos santykį, atsižvelgiant į apmokestinimo momentą:

1) jeigu apmokestinimo momentas yra apskaitos dokumento, kuriuo įformintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas, gavimas - taikomas dienos, kurią prekė perėjo pirkėjo nuosavybėn arba kurią buvo užbaigta paslauga, lito ir užsienio valiutos santykis;

2) jeigu apmokestinimo momentas yra mokėjimas už patiektą prekę arba suteiktą paslaugą – taikomas mokėjimo dienos lito ir užsienio valiutos santykis;

3) jeigu apmokestinimo momentas yra kito po mėnesio, kurį prekės buvo patiektos arba paslaugos suteiktos, mėnesio paskutinė diena (nes nebuvo gautas apskaitos dokumentas ir nebuvo atliktas mokėjimas) – taikomas tos paskutinės dienos, kurią prekė perėjo pirkėjo nuosavybėn arba kurią buvo užbaigta paslauga, lito ir užsienio valiutos santykis;

4) jeigu apmokestinimo momentas yra kalendorinių metų paskutinė diena (ilgalaikės paslaugos buvo teikiamos ilgiau kaip 12 mėnesių, bet nebuvo gautas apskaitos dokumentas ir nebuvo atliktas mokėjimas) – taikomas kalendorinių metų paskutinės dienos lito ir užsienio valiutos santykis;

5) jeigu apmokestinimo momentas yra paslaugų teikimo pabaiga (teikiamos ilgalaikės paslaugos, bet nebuvo gautas apskaitos dokumentas ir nebuvo atliktas mokėjimas) – taikomas paslaugų teikimo pabaigos paskutinės dienos (nuo 2012 01 01) lito ir užsienio valiutos santykis.

7. Jeigu pirkėjas nėra PVM mokėtojas, šiame straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuotą pardavimo PVM sumą jis privalo sumokėti į biudžetą iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį šis mokestis turėjo būti apskaičiuotas, 25 dienos. Kartu turi būti pateikiama centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita.

Komentaras

1. Jei pirkėjui, kuris nėra PVM mokėtojas, pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas už užsienio asmens šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas atsiranda prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM, tai jis šį apskaičiuotą PVM privalo sumokėti į biudžetą iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį šis mokestis turėjo būti apskaičiuotas, 25 dienos. Kartu vietos mokesčių administratoriui turi pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608 forma ir jos užpildymo tvarka patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29).

Pavyzdys

Lenkijos firma liepą Lietuvos įmonei, neįsiregistravusiai PVM mokėtoja, bet vykdančiai ekonominę veiklą, už 10 000 Lt pardavė nestandartizuotą programinę įrangą. Rugpjūtį už suteiktą paslaugą dar nebuvo sumokėta, apskaitos dokumentas taip pat dar nebuvo išrašytas - apmokestinimo momentas – rugpjūčio 31 d. Kadangi PVM už tokią paslaugą privalo apskaičiuoti ir sumokėti

Lietuvos įmonė, tai ji apskaičiuoja 2100 Lt pardavimo PVM ir deklaruoja jį rugpjūčio mėnesio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos (FR0608 forma) 19 laukelyje.
Šią 2100 Lt sumą Lietuvos įmonė turi sumokėti į biudžetą iki rugsėjo 25 dienos.

8. Užsienio asmenų išrašomuose apskaitos dokumentuose, kuriais įforminamas šiame straipsnyje nurodytų prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, Lietuvos Respublikos PVM nenurodomas.

Jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo nustatyta tvarka neregistruotas PVM mokėtoju Lietuvoje, tai jis negali imti iš pirkėjų (klientų) Lietuvos Respublikos PVM ir nurodyti šį PVM užsienio asmenų išrašomuose apskaitos dokumentuose, kuriais įforminamas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas. Visa užsienio apmokestinamam asmeniui sumokėta ar mokėtina suma laikoma atlygiu be PVM, ir nuo šio atlygio apskaičiuojamas ir mokamas į biudžetą pardavimo PVM.

(PVMĮ 95 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2012-03-07 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2233).

96 straipsnis. Atvejai, kai pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas

1. PVM mokėtojas, kuriam išrašomas prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantis dokumentas, privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą:

1) PVM, apskaičiuotą už nuosavybės teisės objektus, perimtus kaip turtinis įnašas arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo, t. y. PVM mokėtojas, perimantis nuosavybės teisės objektus kaip turtinį įnašą arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo;

Komentaras

1. Turtą perduodančiam asmeniui prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM atsiranda tik tada, jei šio nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir / ar paslaugų) pirkimo ir / ar importo PVM ar jo dalis buvo jį perduodančio PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą.

2. Jeigu nuosavybės teisės objektai perimami kaip turtiniai įnašai arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo, tai nuosavybės teisės objektą perduodančio asmens apskaičiuotą PVM išskaityti ir sumokėti privalo PVM mokėtojas, kuriam perduodamas nuosavybės teisės objektas.

3. Nuosavybės teisės objektų kaip turtinio įnašo perdavimas, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) patvirtintų Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių 17 ir 18 punktais, įforminamas PVM sąskaita faktūra.

4. Pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 10 dalį apmokestinamoji vertė, kai nuosavybės objektas perduodamas kaip turtinis įnašas, yra ta vertė, kokios vertės nuosavybės objektas yra perduodamas, o kai nuosavybės teisės objektas perduodamas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, tai apmokestinamoji vertė yra ta nuosavybės teisės objekto vertės dalis, nuo kurios turėtų būti tikslinama PVM atskaita.

1 pavyzdys

Įmonė A 100 000 EUR vertės pastatą kaip turtinį įnašą perdavė įmonei B, PVM mokėtojai. Įmonė A buvo atskaičiusi šiam pastatui statyti sunaudotų medžiagų pirkimo PVM. PVM sąskaitoje faktūroje įmonė A apskaičiuoja 21 000 EUR pardavimo PVM ir nurodo, kad tai – turtinis įnašas (išskaityti ir sumokėti PVM turi įmonė B).

2 pavyzdys

Reorganizuojama įmonė A perduoda įmonei B naujai pastatytą pastatą, kurio vertė 50 000 EUR. Abi įmonės PVM mokėtojos. Įmonė A išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo perduodamo statinio vertės apskaičiuoja 10 500 EUR PVM ir nurodo, kad tai - nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl reorganizavimo. Prievolė išskaityti ir mokėti PVM atsiranda turto gavėjai įmonei B.

2) šio Įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje nustatyto prekių tiekimo atveju apskaičiuotą PVM už perduodamą pastato (statinio) esminį pagerinimą, t. y. PVM mokėtojas – pagerinto pastato (statinio) daikto savininkas;

Komentaras

1. Esminio pagerinimo atveju turtą grąžinančiam asmeniui prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM atsiranda tik tada, jei šiam pagerinimui sunaudotų prekių ir / ar paslaugų pirkimo ir / ar importo PVM ar jo dalis buvo jį (grąžinančio) PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą ir dar nesibaigęs PVM atskaitos tikslinimo terminas.

2. Kai iš esmės pagerintas pastatas (statinys), naudotas kitais pagrindais negu nuosavybės teisė, grąžinamas jo savininkui nepasibaigus šiame įstatyme nustatytam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui arba esminis pagerinimas pagal šalių susitarimą savininkui grąžinamas iš karto baigus pagerinimo darbus, tai pastato (statinio) esminį pagerinimą atlikusio asmens apskaičiuotą PVM išskaityti ir sumokėti taip pat turi PVM mokėtojas, kuriam perduodamas nuosavybės teisės objektas. Nuostata, kad PVM išskaityti ir sumokėti privalo apmokestinamasis asmuo, kuriam perduodamas nuosavybės teisės objektas, taikoma neatsižvelgiant į tai, ar turto perdavimo momentu turto 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.).

3. Toks pastato (statinio) esminio pagerinimo grąžinimas, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimu Nr. 780](#) patvirtintų Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių 17 ir 18 punktais, įforminamas PVM sąskaita faktūra.

4. PVM mokėtojas, atlikęs jam nuosavybės teise nepriklausančio pastato (statinio) esminį pagerinimą, pagal PVM įstatymo 9 straipsnio 4 dalies nuostatas, gali pasirinkti, kaip vykdyti su šiais esminio pagerinimo darbais susijusio pardavimo PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo prievolę. Jeigu jis, atlikęs pastato esminį pagerinimą, iš karto pabaigus pagerinimo darbus, šį pagerinimą perduoda pastato savininkui, tai šiuo atveju, jam netaikomos PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatos dėl ilgalaikio turto pasigaminimo (esminio pagerinimo), t. y. jis neturi apskaičiuoti nuo esminio pagerinimo darbų vertės pardavimo PVM (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės). Pastato esminį pagerinimą atlikęs nuomininkas turto savininkui turi išrašyti pagerinimo darbų perdavimo PVM sąskaitą faktūrą, apskaičiuoti pardavimo PVM, kurį išskaito ir sumoka pagerinto pastato (statinio) savininkas. Šiuo

atveju prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės) tenka turto savininkui.

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, atliko iš įmonės B (irgi PVM mokėtojos) išsinuomoto pastato esminį pagerinimą už 50 000 EUR, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukusi į PVM atskaitą. Atlikusi esminį pagerinimą, įmonė A, gavusi įmonės B sutikimą, iš karto įmonei B išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė, kad tai – iš esmės pagerinto pastato perdavimas (prievolė išskaityti ir sumokėti PVM atsiranda įmonei B, ir nuo 50 000 EUR esminio pagerinimo vertės apskaičiavo 21 proc. PVM – 10 500 EUR PVM).

5. Kai nuomininkas, atlikęs išsinuomoto pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, to esminio pagerinimo darbų iš karto neperduoda turto savininkui, tada nuo esminio pagerinimo darbų vertės (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės) jis turi apskaičiuoti standartinį PVM, kurį (jeigu turtą naudoja veiklai, kuriai panaudotų prekių ir / ar paslaugų PVM atskaitomas) turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Jeigu nuomininkas pastatą grąžina savininkui dar nepasibaigus PVM įstatyme nustatytam PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiui (nepraėjus 10 metų nuo esminio pagerinimo atlikimo), tai jis turto savininkui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi nuo perduodamos esminio pagerinimo vertės dalies, atitinkančios metų skaičių, likusį iki PVM įstatyme nustatyto PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos, apskaičiuoti standartinį PVM. Jeigu iš esmės pagerintas pastatas (statinys) perduodamas pasibaigus PVM atskaitos tikslinimo terminui, PVM nuo perduodamo pastato (statinio) vertės neskaičiuojamas.

Pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, atliko iš įmonės B (irgi PVM mokėtojos) išsinuomoto pastato esminį pagerinimą už 30 000 EUR, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Po turto esminio pagerinimo darbų įmonė A jo iškart neperdavė įmonei B, todėl įmonė A nuo esminio pagerinimo darbų vertės turi apskaičiuoti 21 proc. PVM – 6 300 EUR (kaip už ilgalaikio turto pasigaminimo darbus).

Praėjus 4 metams po esminio pagerinimo darbų, įmonė A minimą iš esmės pagerintą pastatą grąžino įmonei B, nurodydama, kad tai – iš esmės pagerinto pastato grąžinimas, o iki atskaitos tikslinimo pabaigos liko 6 metai. Kadangi pastatas jo savininkui grąžintas dar nesuėjęs PVM atskaitos tikslinimo terminui, tai įmonė A, grąžindama įmonei B pastatą, turi jai perduoti likusią nenudėvėtą esminio pagerinimo darbų vertės dalį ir nuo jos apskaičiuoti pardavimo PVM (prievolė išskaityti ir sumokėti PVM atsiranda įmonei B).

Tarkim, esminio pagerinimo darbų vertės dalis, atitinkanti metų skaičių, likusį iki PVM atskaitos tikslinimo termino (10 metų) yra 18 000 EUR. Tai įmonė A įmonei B išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi apskaičiuoti 3 780 EUR PVM (18 000 x 21 proc.). Įmonė B turi išskaityti ir sumokėti jai perduotą nenudėvėtą esminio pagerinimo 3 780 EUR darbų PVM sumą.

3) PVM, apskaičiuotą už šio Įstatymo 7 straipsnio 4 punkte numatytus statybos darbus, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos [statybos įstatymo](#) 2 straipsnio 90 dalyje, t. y. apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, kurio užsakymu atliekami statybos darbai;

Komentaras

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

- suteiktos paslaugos, kurios pagal PVM įstatymo 7 straipsnio 4 punkto nuostatas laikomos statybos darbais (įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui);
- suteiktos paslaugos, kurios laikomos statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalies nuostatas.

Pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalį, statybos darbai – visi darbai atliekami statant arba griauinant statinį (žemės kasimo, mūrijimo, betonavimo, montavimo, pamatų ir stogų įrengimo, stalių, apdailos, įrenginių paleidimo ir derinimo). Statybos darbai skirstomi į bendruosius (žemės darbai, statybinių konstrukcijų statybos ir montavimo darbai) ir specialiuosius (kiti statybos darbai). Specialiųjų darbų rūšys nustatomos normatyviniuose statybos techniniuose dokumentuose.

Statinys - nekilnojamasis turtas kaip jis apibrėžtas Lietuvos Respublikos statybos bei Lietuvos Respublikos melioracijos įstatymuose.

2. Kai kartu su statinių statybos darbais atliekami ir tokie darbai, kurie pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalį nelaikomi statybos darbais, 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.

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 straipsnio 90 dalį, tai visiems pagal vieną sutartį paslaugų teikėjo atliekamiems darbams taikomas atvirkštinis PVM.

Tačiau jeigu pirkėjo požiūriu pagrindinis sandorio tikslas yra tokių darbų, kurie nelaikomi statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalį atlikimas (pvz., žemos ar vidutinės elektros įtampos tinklų įrengimas), o kaip papildoma paslauga yra atliekami ir darbai, kurie pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 d. laikomi statybos darbais (pvz., laikančiųjų nekilnojamųjų konstrukcijų statyba, kad būtų galima įrengti žemos ar vidutinės elektros įtampos tinklus), tai atvirkštinis PVM netaikomas.

3. Atvirkštinis PVM taikomas statybos darbams visuose jų vykdymo (pardavimo, perpardavimo) etapuose, t. y. atvirkštinis PVM bus taikomas tiek užsakovui (PVM mokėtojai), įsigyjančiam statomo rangos būdu statinio statybos darbus iš rangovo, tiek rangovui (PVM mokėtojai), įsigyjančiam šio statinio atskirus statybos darbus iš subrangovo, tiek subrangovui (PVM mokėtojai), 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 mokėtojai, įsigyjančiam statybos darbus ne tik iš rangovo (subrangovo, sub-subrangovo), bet ir iš bet kurio kito apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, savo vardu jam parduodančio (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. Tačiau, kai šios 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 atvirkštinis PVM būtų taikomas visiems užsakytiems statybos

darbams kartu su minėtomis įsigytais paslaugomis. Šiuo atveju nesvarbu, kad statybos darbų sąmatose tokių paslaugų vertė gali būti išskiriama atskirai.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė X, PVM mokėtoja (užsakovas), sudarė rangos sutartį su Lietuvos įmone Y, PVM mokėtoja (rangovu), dėl nekilnojamojo turto vieneto statybos. Tarkime, kad rangos sutarties vykdymo metu įmonė Y įsigijo iš įmonės Z šio statinio atskiro elemento statybos darbams atlikti reikalingų projektavimo paslaugų už 10 000 EUR ir 2 100 EUR PVM. Kadangi šioms projektavimo paslaugoms atvirkštinis PVM netaikomas ir už šias paslaugas pardavimo PVM turi PVM įstatymo nustatyta tvarka sumokėti paslaugų teikėjas - įmonė Z, tai įmonė Y šiai įmonei už įsigytas paslaugas turi apmokėti su PVM. Šių įsigytų paslaugų pirkimo PVM (2 100 EUR) įmonė Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, nes šios paslaugos yra skirtos jos vykdomoms PVM apmokestinamoms paslaugoms (statybos darbams) teikti įmonei X.

Tarkime, kad pagal sudarytą su įmone X rangos sutartį įmonė Y priduoja jai atliktus statybos darbus tam tikrais etapais (kas mėnesį), surašydama darbų atlikimo aktą ir išrašydama PVM sąskaitą faktūrą. Todėl, kai į atitinkamo laikotarpio atliktų statybos darbų sąmatą bei į išrašytą įmonei X atliktų statybos darbų PVM sąskaitą faktūrą įtraukiama ir įsigytų minėtų projektavimo darbų vertė (10 000 EUR), tai atvirkštinis PVM taikomas visai šioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytai statybos darbų vertei be PVM (įskaitant minėtą projektavimo darbų vertę). Pvz., jeigu įmonės Y įmonei X atliktų per kalendorinį mėnesį statybos darbų vertė (be PVM) sudaro 110 000 EUR, įskaitant 10 000 EUR projektavimo darbų vertę, tai išrašytoje įmonei X PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodoma statybos darbų vertė, kuriai taikomas atvirkštinis PVM, - 110 000 EUR ir 23 100 EUR PVM (110 000 x 21 proc.), kuri išskaičiuos ir PVM įstatymo nustatyta tvarka į biudžetą sumokės įmonė X. Šiuo atveju projektavimo darbų vertė - 10 000 EUR, papildomai gali būti nurodoma PVM sąskaitoje faktūroje dar ir atskirai.

4. Atvirkštinis PVM netaikomas, parduodant statybines medžiagas ir kitas statinio statybai reikalingas prekes. Kai statybinių medžiagų gamybos įmonė arba prekybos įmonė, prekiaujanti statybinėmis medžiagomis, parduoda (tiesiai) 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, išskyrus prekes, kurių atžvilgiu taikomas atvirkštinis PVM pagal PVM įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 4 punktą. Tačiau, kai teikdamas statinio statybos paslaugas, paslaugų teikėjas jų teikimui sunaudoja statybines medžiagas (plytas, blokelius, skaldą, stogo dangą, dažus, klijus ir kt.), tai atvirkštinis PVM taikomas statybos paslaugų, į kurių apmokestinamąją vertę įskaičiuota statybinių medžiagų vertė, atžvilgiu.

5. Atkreiptinas dėmesys, kad 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 Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalyje, ir tos prekės instaliuojamos (montuojamos) statinyje, po kurio tampa neatsiejama statinio dalimi, tai tokių prekių tiekimui taip pat taikomas atvirkštinis PVM (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. [įsakymas Nr. 216](#) „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“).

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 PVM, nes įmonė X pagal vieną sutartį įsigijo iš įmonės Y (langų gamintojos) ir langus, ir jų montavimo darbus, o po montavimo langai tampa neatsiejama statinio dalimi.

Jeigu prekes, kurios yra instaliuojamos (montuojamos) statinyje, parduoda užsienio asmuo, neįsikūręs šalies teritorijoje, o prekių instaliavimas (montavimas) vyksta Lietuvoje, tai tokių prekių atžvilgiu netaikomas atvirkštinis PVM kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatas, o taikomos PVM įstatymo 95 straipsnio 3 dalies 2 punkto nuostatos (žr. PVM įstatymo 95 straipsnio komentarą).

6. Jei pirkėjas yra PVM mokėtojas, tai informaciją apie tai, ar jis yra apmokestinamasis asmuo ar ne, statybos darbų pardavėjui turėtų pateikti pats pirkėjas. PVM įstatymo 96 straipsnio požiūriu apmokestinamuoju asmeniu yra laikomi:

6.1. Asmenys, vykdančys tik ekonominę 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;

6.2. Asmenys, vykdančys tiek ekonominę veiklą, tiek neekonominę veiklą. Asmenys, kurių didžiąją veiklos dalį sudaro neekonominė veikla, o viešųjų interesų tenkinimas, taip pat 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).

Pavyzdys

Valstybės institucija, vykdanči valstybės deleguotas funkcijas yra įsiregistravusi PVM mokėtoja dėl prekių įsigijimų iš kitų valstybių narių, ir nuomoja patalpas (patalpų nuomos ji PVM neapmokestina pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas).

Neatsižvelgiant į tai, kad valstybės institucija PVM skaičiuoja tik už iš kitos valstybės narės įsigyjamą prekę, bet dėl vykdomos PVM neapmokestinamos patalpų nuomos ji 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).

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 atvirkštinis PVM, nors jis ir būtų įsiregistravęs PVM mokėtoju savo įsikūrimo ar bet kurioje kitoje (išskyrus Lietuvą) valstybėje narėje.

Pasitikrinti, ar pirkėjas yra PVM mokėtojas, galima Valstybinės mokesčių inspekcijos 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.

7. Fiziniai asmenys (pvz., advokatai, notariai, individualią veiklą vykdančys fiziniai asmenys 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. kai jų sudaromi sandoriai dėl statybos darbų įsigijimo nėra susiję su vykdoma ekonomine veikla, neturi prievolės išskaityti ir sumokėti į biudžetą įsigytų statybos darbų PVM. Tokiu atveju šie fiziniai asmenys, įsigydamiesi statybos darbus, paslaugų teikėjui neturėtų nurodyti savo PVM mokėtojo kodo, kuris turėtų būti naudojamas tik ekonominei veiklai vykdyti. Priešingu atveju (jeigu šie fiziniai asmenys, įsigydamiesi statybos darbus, paslaugų teikėjui nurodė savo PVM mokėtojo kodą), jiems atsiranda prievolė atvirkštiniu būdu apskaičiuoti įsigytų statybos darbų pardavimo PVM.

8. Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto puslapyje skelbiami su Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija suderinti statybos darbų, kuriems taikomas / netaikomas atvirkštinis PVM, [sąrašai](#).

Ar parduodamos / įsigyjamose paslaugos atitinka statybos darbus, kaip jie apibrėžti Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalyje, konsultacijas teikia Valstybinė teritorijų planavimo ir statybos inspekcija prie Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos.

Pažymėtina, kad skelbiami statybos darbų sąrašai nėra baigtiniai ir pildomi pagal Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos teikiamą informaciją.

4) kitais Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais apskaičiuotą PVM, kai PVM už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas išskaito ir sumoka į biudžetą šių prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas (klientas), jeigu jis yra PVM mokėtojas.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2002 m. birželio 13 d. [nutarimu Nr. 900](#) „Dėl priemonių mokesčių prievolių įvykdymui užtikrinti“ patvirtino atvejus, kai, vadovaujantis PVM įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 4 punktu, PVM už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) išskaito ir sumoka pirkėjas (klientas), jeigu jis yra Lietuvoje registruotas PVM mokėtojas, o ne pardavėjas.

Toliau lentelėje pateikiama informacija apie atvirkštinio PVM taikymo laikotarpius:

Eil. Nr.	Kam taikomas atvirkštinis?	Teisinis pagrindas	Nuo kada?	Iki kada?
1.	Bankrutuojančioms ar bankrutavusioms įmonėms	LRV 2002-06-13 nutarimas Nr. 900	2002-07-01	2021-12-31
2.	Metallų atliekos ir laužas	LRV 2002-06-13 nutarimas Nr. 900	2002-07-01	neteterminuotai
3.	Mediena	LRV 2010-05-19 nutarimas Nr. 579	2010-06-01	2021-12-31
4.	Standieji diskai	LRV 2019-04-24 nutarimas Nr. 395	2019-08-01	2022-02-28
5.	Mobilūs telefonai, nešiojamieji kompiuteriai, planšetės	LRV 2019-04-24 nutarimas Nr. 395	2019-08-01	2026-12-31
6.	Statybos darbai	PVM įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktas	2015-07-01	neteterminuotai

2. Iki 2021-12-31 atvirkštinis PVM buvo taikomas bankrutuojančioms ar bankrutavusioms įmonėms. Asmuo, registruotas PVM mokėtoju Lietuvoje (išskyrus PVM mokėtojomis įregistruotas biudžetines įstaigas), privalėjo išskaityti ir sumokėti PVM, jeigu jis įsigijo prekes (paslaugas) iš prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) – PVM mokėtojo, kuriam teisme buvo pradėta bankroto procedūra (bankrutuojančio ar bankrutavusio). Informacija apie juridinių asmenų teisinį statusą skelbiama VĮ „Registru centras“ interneto svetainėje (www.kada.lt).

3. Asmuo, registruotas PVM mokėtoju Lietuvoje (išskyrus PVM mokėtojomis įregistruotas biudžetines įstaigas) privalo išskaityti ir sumokėti PVM, jeigu iš kito Lietuvos PVM mokėtojo jis įsigyja juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekas ir laužą, panaudotas medžiagas, įskaitant pusgaminių atliekas, atsiradusias perdirbant, gaminant ar lydant juoduosius arba spalvotuosius metalus ar jų lydinius, taip pat kai įsigyjamos atliekos ir kitos perdirbamos medžiagos, kurias sudaro juodieji ir spalvotieji metalai, jų lydiniai.

Pavyzdys

Lietuvoje registruota PVM mokėtoja įmonė A, superkanti metalo laužą, įsigijo iš įmonės B avariją patyrusį krovininį automobilį. Įmonė B pardavė nevažiuojantį, tačiau neišregistruotą iš VĮ „Regitra“ transporto priemonių registro automobilį. Šio sandorio pardavimo PVM turi deklaruoti pardavėja įmonė B.

Įmonė A iš įmonės B įsigytą aukščiau nurodytą automobilį išregistruoja iš VĮ „Regitra“ transporto priemonių registro, išardo dalimis ir parduoda metalo laužą įmonei C, taip pat registruotai PVM mokėtoja Lietuvoje. Šiame sandoryje pardavimo PVM išskaityti už įsigytą metalo laužą privalo pirkėja įmonė C.

4. Atvirkštinis PVM iki 2021-12-31 buvo taikomas tiekiant medieną:

4.1. rąstus – skersai atpjautas apvaliosios medienos dalis;

4.2. lentas, lenteles – pailgus 3 - 40 mm storio ir ne siauresnius kaip 25 mm pločio pjautinės medienos gabalus;

4.2. tašus, tašelius – iš dviejų, trijų ar keturių pusių lygiagrečiai su rąsto ašimi apipjautus, aptašytus ar nufrezuotus rąstus, storesnius ir platesnius kaip 40 mm pjautinės medienos gabalus.

Nurodytoji tvarka buvo taikoma visų asortimentų (paskirties), medžių rūšių, kokybės, stambumo klasių, drėgnio ir pan. rąstus (skersai atpjautas apvaliosios medienos dalis), neatsižvelgiant į tai ar jiems buvo panaudotos apsaugos priemonės (pvz. impregnavimas) ar ne. Taigi, pirkėjas privalėjo išskaityti ir sumokėti PVM už visą tiekiamą skersai supjaustytą (nužievintą ir nenužievintą) apvaliąją medieną (skersai atpjautas medienos dalis), įskaitant ilgą ir trumpą apvaliąją medieną, pjautinius rąstus, stulpų ir pabėgių rąstus, plokščių medieną, popiermedžius, fanermedžius, tarmedžius, malkas (apvaliąją medieną skirtą kurui) ir kt.

Prievolė pirkėjui išskaityti ir sumokėti PVM buvo taikoma visais atvejais, kai buvo tiekama paminėtame Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime nurodytu mechaniniu būdu apdirbta atitinkama pjautinė mediena (atpjauti rąstai, lentos, lenteles, tašeliai gauti supjausčius, o tašai - apipjausčius, aptašius ar nufrezavus apvaliąją medieną ir/arba rąstus), neatsižvelgiant į pjautinės medienos rūšį, kokybę, drėgnį, panaudotas apsaugos priemones (pvz. impregnavimą), sujungimo būdą (pvz., tašelis gautas klįjuojant) ir pan. Tačiau jeigu minėta pjautinė mediena buvo tiekama po papildomo nei nurodyta aukščiau mechaninio apdirbimo (pvz., bent vienas lentos šonas viso ilgio ir pločio atžvilgiu yra obliuotas, rąstai – tekinti ir / ar nusmailinti), arba po dažymo, arba tiekama kitų išmatavimų nei nurodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime, tai buvo taikoma įprastinė PVM

sumokėjimo tvarka – pardavimo PVM į biudžetą sumoka pardavėjas. Prievolę sumokėti į biudžetą PVM pirkėjas turėjo ir už įsigyjamą medieną (kuri gali būti vadinami storlentėmis, mūrtašiais arba murlotais, pabėgiais, pjautine mediena ir pan.), atitinkančią tašo ar tašelio apibudinimą, pateiktą Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime.

Pavyzdys

Įmonė 2020-04-01 A atliko tokius sandorius, susijusius su mediena. Pardavė įmonei B, Lietuvoje registruotai PVM mokėtojai, ir PVM sąskaitoje faktūroje įrašė tokias prekes: - statų mišką; - rąstus (skersai atpjautus, nužievintus ir nenužievintus); - malkas (apvaliąją medieną, skirtą kurui); - malkas (kapotas); - lentas (30 mm storio daugiau nei 80 mm pločio, išdžiovintas); - lentas (20 mm storio 75 mm pločio); - lenteles (8 mm storio 50 mm pločio, neišdžiovintas); - tašus (neišdžiovintus impregnuotus); - tašelius (50 mm storio 70 mm pločio, neišdžiovintus ir išdžiovintus); - medienos gaminius (medienos tašelių plokštes, parketlentes, medienos drožlių plokštes, faneros lakštus, medinius skydus, pagamintus iš medinių lentelių, dailylentes ir kt.); - medienos atliekas (atraižas, pjuvenas ir kt.), - nusmailintus kuolus. Pardavėjai – įmonei A PVM deklaracijoje pačiai reikėjo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pardavimo PVM už parduotą statų mišką, kapotas malkas, medienos gaminius ir medienos atliekas, nusmailintus kuolus, o pirkėjai - įmonei B pardavimo PVM reikia išskaityti ir sumokėti į biudžetą už įsigytus rąstus, malkas - apvaliąją medieną, skirtą kurui, lentas (dvi pozicijos), lenteles, tašus, tašelius.

5. Nuo 2019 m. rugpjūčio 1 d. atvirkštinis PVM taikomas mobiliesiems telefonams, kurie Kombinuotoje prekių nomenklatūroje (KN) klasifikuojami 8517 13 pozicijoje, taip pat planšetėms ir nešiojamiesiems kompiuteriams, kurie klasifikuojami 8471 30 00 pozicijoje.

6. Nuo 2019-08-01 iki 2022-02-28 atvirkštinis PVM buvo taikomas ir standiesiems diskams.

7. Kaip jau paminėta, ši tvarka netaikoma, kai prekes (paslaugas) įsigyja Lietuvoje PVM mokėtojomis įregistruotos biudžetinės įstaigos, neatsižvelgiant į tai, kad jos gali vykdyti ekonominę veiklą ir prekes ar paslaugas įsigyti šiai veiklai vykdyti.

8. Taip pat nustatyta tvarka netaikoma, kai tiekiant prekes (teikiant paslaugas) šių prekių (paslaugų) pirkėjui (klientui) išduodamas kasos aparato kvitas ir kartu išrašoma PVM sąskaita faktūra. Tačiau jeigu pirkėjas už įsigyjamas prekes (paslaugas) atsiskaito grynais pinigais ir jam nustatyta tvarka išduodamas Pinigų priėmimo kvitas ar Kasos pajamų orderis ir PVM sąskaita faktūra, tokiais atvejais PVM už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) išskaito ir sumoka pirkėjas - Lietuvoje registruotas PVM mokėtojas.

9. Ir tuomet, kai prekes įsigyja biudžetinė įstaiga, ir kai išduodamas kasos aparato kvitas kartu išrašant PVM sąskaitą faktūrą, pardavimo PVM į biudžetą sumoka pardavėjas, paimdamas šią sumą iš pirkėjo. Nurodytaisiais atvejais nesvarbu, kad tiekiamos aukščiau nurodytosios prekės (pvz., juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekos ir laužas, mobilūs telefonai ar kt.).

Pavyzdys

Elektronikos prekių parduotuvėje įmonė A įsigijo 4 nešiojamus kompiuterius. Išdavus kasos aparato kvitą, kuriame, taikant standartinį PVM tarifą buvo apskaičiuotas PVM, šio kvito pagrindu įmonei A (Lietuvoje registruotai PVM mokėtoja) buvo išrašyta parduotų kompiuterių PVM sąskaita faktūra. Nurodytuoju atveju nešiojamų kompiuterių pardavimo PVM turi deklaruoti ir sumokėti į biudžetą elektronikos prekių parduotuvė.

2. Neteko galios: 2006 11 28 įstatymu Nr. X-932 (nuo 2006 12 16).

3. Per mokestinį laikotarpį išskaitytos PVM sumos, kurias pagal šio straipsnio nuostatas privalo sumokėti į biudžetą prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas (klientas), įtraukiamos į pirkėjo (kliento) to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją kaip priklausantis mokėti į biudžetą PVM. Šios PVM sumos bendra šiame Įstatyme nustatyta tvarka gali būti pirkėjo (kliento) atskaitytos kaip ir kitas pirkimo PVM.

Komentaras

1. Šiame straipsnyje nurodyta tvarka pirkėjas (klientas), deklaruodamas PVM sumas kaip priklausančias mokėti į biudžetą, turi jas įrašyti į PVM deklaracijos (FR0600 forma) 33 laukelį.

2. Šios sumos taip pat PVM mokėtojo, kaip kitos pirkimo PVM sumos, įrašomos į PVM deklaracijos 25 laukelį.

3. Atsižvelgiant į pirkėjo (kliento) veiklos pobūdį ir pasirinktą PVM sumos paskirstymo kriterijų, atskaitoma pirkimo PVM suma (jos dalis) įrašoma į PVM deklaracijos 35 laukelį.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, kitai Lietuvos įmonei B, PVM mokėtojai, atliko statybos darbus, už kuriuos išrašė PVM sąskaitą faktūrą ir nurodė „Atvirkštinis apmokestinimas“. Kadangi prievolė išskaityti ir deklaruoti PVM perduota pirkėjui, tai įmonė A PVM deklaracijoje (FR0600 forma) statybos darbų apmokestinamąją vertę turi deklaruoti 12 laukelyje, o pirkėjas (įmonė B) apsačiuotą PVM sumą - 33, 25 bei 35 laukelyje, jei įsigytos statybos darbų paslaugos bus naudojamos PVM apmokestinamoje veikloje.

4. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija nustato šio straipsnio taikymo tvarką.

Komentaras

1. PVM įstatymo 96 straipsnio taikymo tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. [įsakymu Nr. 216](#) „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“.

Šiame įsakyme 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 Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalyje.

(PVMĮ 96 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2023-07-14 raštą (18.2-31-2 E) RM-27371).

XII SKYRIUS SPECIALIOS APMOKESTINIMO PVM SCHEMOS

PIRMASIS SKYRIUS KOMPENSACINIO PVM TARIFO ŪKININKAMS SCHEMA

97 straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos ūkininkams, kurie atitinka visus šiuos reikalavimus:

1) bendra atlygio per praėjusius kalendorinius metus už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir suteiktas paslaugas suma neviršija šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytos ribos ir nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais (naujai įregistruotiems ūkininkų ūkiams ši nuostata taikoma, jeigu nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais). Jeigu nurodytais laikotarpiais visų ūkininko ir jo partnerių atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir suteiktas paslaugas bendra suma kartu minėtą ribą viršija, laikoma, kad ūkininkas šio reikalavimo neatitinka;

Komentaras

1. Nuo 2025 m. gegužės 1 d. vienas iš pagrindinių reikalavimų asmeniui, pageidaujančiam įsiregistruoti ūkininku, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema (toliau – Ūkininkas), yra toks: bendra atlygio suma už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas per praėjusius kalendorinius metus neturi viršyti 45 000 eurų ir nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais (naujai įregistruotiems ūkininkų ūkiams ši nuostata taikoma, jeigu nenumatoma šios ribos viršyti einamaisiais kalendoriniais metais). Skaičiuojant bendrą atlygio sumą neatsižvelgiama į PVM įstatymo 71 straipsnio 2² dalyje nurodytas sumas, t. y.: 1) atlygį iš veiklos, nesuteikiančios teisės į PVM atskaitą; 2) ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą; 3) gautus avansus; 4) atlygį, gautą už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.

PVM įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje yra nustatyta, kad ekonominė veikla – tai veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir / arba turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus darbo veiklą, valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip jos apibrėžtos PVM įstatymo 2 straipsnyje.

1 pavyzdys

Asmuo, neįregistravęs ūkininko ūkio, tačiau besiverčiantis žemės ūkio produkcijos gamyba ir turintis dokumentus apie žemės suteikimą asmeniniam ūkui, pateikė AVMI prašymą įregistruoti jį Ūkininku.

Asmuo per praėjusius kalendorinius metus už parduotas daržoves gavo 10 000 eurų, už ilgalaikę (ilgesnę nei 2 mėnesiai) gyvenamųjų patalpų nuomą - 70 000 eurų, be to, pagal autorinę sutartį gavo 30 000 eurų atlygį, o taip pat už Lenkijoje suteiktus statybos darbus gavo 15 000 eurų

atlygį. Einamaisiais metais asmuo už vykdomą ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą nenumato viršyti 45 000 eurų ribos. Vadinasi, šio asmens bendra atlygio suma už vykdant jo Lietuvoje ekonominę veiklą praėjusiais kalendoriniais metais patiektas prekes ir paslaugas, į kurią atsižvelgiama registruojant Ūkininku yra 40 000 eurų (10 000 + 30 000). Į atlygį, gautą už PVM neapmokestinamų gyvenamųjų patalpų nuomą bei už statybos darbus, suteiktus Lenkijoje, kurie nėra PVM objektas Lietuvoje, neatsižvelgiama.

Šis asmuo, kurio bendras atlygis, į kurį atsižvelgiama registruojant Ūkininku, už jo vykdomą ekonominę veiklą per praėjusius kalendorinius metus buvo 40 000 eurų, t. y. neviršijo 45 000 eurų sumos, ir kuris einamaisiais kalendoriniais metais nenumato viršyti 45 000 eurų ribos, atitinka vieną iš reikalavimų, keliamų asmenims, pageidaujantiems įsiregistruoti Ūkininkais.

Prašyme įregistruoti asmuo nurodo, kad per praėjusius kalendorinius metus gauto atlygio suma iš Lietuvoje vykdomos ekonominės veiklos yra 40 000 eurų.

2 pavyzdys

Asmuo, turintis dokumentus apie žemės suteikimą asmeniniam ūkui, pateikė AVMI prašymą įregistruoti jį Ūkininku.

Asmuo per praėjusius kalendorinius metus už parduotus gyvulius gavo 15 000 eurų, už pieną - 4 000 eurų, be to, praėjusiais kalendoriniais metais pardavė ekonominėje veikloje naudotas akėčias, kompiuterį bei ūkinį pastatą ir gavo 80 000 eurų atlygį. Be to, šis asmuo gavo 5 000 eurų avanso už produkciją, kuri bus patiekta dar po kelių mėnesių. Šio asmens bendra atlygio už jo vykdomą ekonominę veiklą suma, į kurią atsižvelgiama registruojant Ūkininku per praėjusius metus buvo 19 000 eurų (15 000 + 4 000). Gautas 5 000 eurų avansas ir 80 000 eurų atlygis už parduotą šio asmens ilgalaikį turtą į bendrą atlygio sumą neįtraukiami.

Šio asmens bendras atlygis, į kurį atsižvelgiama registruojant Ūkininku, už jo vykdomą ekonominę veiklą per praėjusius kalendorinius metus buvo 19 000 eurų, t. y. neviršijo 45 000 eurų, be to, asmuo einamaisiais kalendoriniais metais už vykdomą ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą nenumato viršyti 45 000 eurų ribos. Tokiu atveju laikoma, kad asmuo atitinka vieną iš reikalavimų, keliamų asmenims, pageidaujantiems įsiregistruoti Ūkininkais.

Prašyme įregistruoti asmuo nurodo, kad per praėjusius kalendorinius metus gauto atlygio suma iš Lietuvoje vykdomos ekonominės veiklos yra 19 000 eurų.

2. Asmuo neregistruojamas Ūkininku, jeigu ūkininko ir jo partnerių atlygio per praėjusius kalendorinius metus už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas bendra suma kartu yra didesnė kaip 45 000 eurų ar numatoma šią ribą viršyti einamaisiais kalendoriniais metais, neatsižvelgiant į tai, kad paties asmens, pageidaujančio įsiregistruoti Ūkininku bendra atlygio suma yra mažesnė už 45 000 eurų.

[Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymo](#) 2 straipsnyje yra nurodyta, kad Ūkininko partneriai - fiziniai asmenys (ūkininko sutuoktinis, pilnamečiai šeimos nariai ar kiti fiziniai asmenys), kurie kartu su ūkininku verčiasi žemės ūkio veikla ir miškininkyste pagal sudarytą jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį.

Šių Ūkininko partnerių bendras atlygis yra apskaičiuojamas tokia pat tvarka, kaip ir asmens, pageidaujančio įsiregistruoti Ūkininku (žr. šio straipsnio komentaro 1 dalį).

Pavyzdys

Asmuo, įregistravęs ūkininko ūkį, kuriame yra 2 partneriai, pateikė AVMI prašymą įregistruoti jį Ūkininku. Šio asmens bendras atlygis už jo vykdomą ekonominę veiklą per praėjusius kalendorinius

metus buvo 35 000 eurų, t. y. neviršijo 45 000 eurų, be to, asmuo einamaisiais kalendoriniais metais už vykdomą ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą nenumato viršyti 45 000 eurų ribos. Tokiu atveju laikoma, kad asmuo atitinka vieną iš reikalavimų, keliamų asmenims, pageidaujantiems įsiregistruoti Ūkininkais.

Tačiau šio asmens įregistruoto ūkininko ūkio 2 partnerių bendras atlygis už vykdant ekonominę veiklą per praėjusius kalendorinius metus gautas atlygis sudarė 140 000 eurų. Atsižvelgiant į tai, kad ūkininko ūkio 2 partnerių atlygio per praėjusius kalendorinius metus už vykdant ekonominę veiklą bendra atlygio suma yra didesnė kaip 45 000 eurų, šis asmuo negali būti įregistruotas Ūkininku.

2) yra įregistravę ūkininko ūkį Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymo nustatyta tvarka arba turi dokumentus, patvirtinančius žemės suteikimą asmeniniam ūkiui;

Komentaras

1. Antras svarbus reikalavimas asmeniui, kuris nori įsiregistruoti Ūkininku, yra tai, kad šis asmuo turi būti įregistravęs ūkininko ūkį [Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymo](#) nustatyta tvarka, arba turi dokumentus, patvirtinančius, kad žemė suteikta asmeniniam ūkiui.

2. Ūkininkų ūkių registravimo Ūkininkų ūkių registre tvarką reglamentuoja [Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymas](#). Asmeniui, įregistravusiam ūkininko ūkį, yra išduodamas ūkininko ūkio įregistravimo pažymėjimas

3. Asmenys, turintys žemės, bet neįsiregistravę ūkininko ūkio registre turi turėti dokumentus, patvirtinančius žemės suteikimą asmeniniam ūkiui. Tai gali būti žemės nuosavybę įrodantys dokumentai, neturint žemės nuosavybės, t. y. žemę naudojant kitais pagrindais (pvz., nuomos, panaudos), turi turėti naudojamos žemės valdymo ir naudojimo teisę suteikiančius dokumentus.

3) registruotas ūkininko ūkio žemės plotas arba suteiktas asmeniniam ūkiui žemės plotas neviršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyto dydžio (hektarais).

Komentaras

1. Trečiasis reikalavimas asmeniui, kuris nori įsiregistruoti Ūkininku, yra tas, kad registruotas ūkininko ūkio žemės plotas (nuosavybės teise turimas arba naudojamas nuomos (panaudos) sutarties pagrindu) arba suteiktas asmeniniam ūkiui žemės plotas nėra didesnis kaip 20 ha. Tai nustatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. [nutarimo Nr. 861](#) „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ 2.8 punkte.

2. Žemės plotą, kuris neturi viršyti 20 ha, sudaro ūkininko ūkio naudojamas (nuosavybės teise įregistruotas ir / ar naudojamas nuomos (panaudos) pagrindais) ar asmeniniam ūkiui suteiktas naudotis žemės plotas, kurį sudaro (žemės ūkio, miškų ūkio, konservacinės bei kitos paskirties žemė). Skaičiuojant ūkininko ūkio naudojamą 20 ha žemės plotą įtraukiamas ūkininko partneriams nuosavybės teise įregistruotas ir / ar naudojamas nuomos (panaudos) pagrindais žemės plotas, tačiau neįtraukiamos kitam asmeniui ūkininko / jo partnerių vardu išnuomotas žemės plotas.

3. Asmuo, pageidaujantis įsiregistruoti Ūkininku, turi turėti dokumentus, įrodančius, jog jo žemės plotas nėra didesnis kaip 20 ha.

Asmuo, įregistravęs ūkininko ūkį, turi turėti ūkininko ūkio įregistravimo pažymėjimą, ūkininko ir jo partnerių žemės nuosavybės arba kitais pagrindais (pvz., nuomos, panaudos) naudojamos žemės valdymo ir naudojimo teisę suteikiančius dokumentus (pvz., žemės nuomos sutartį, kuri turi būti

rašytinė, šalys gali panaudoti žemės nuomos sutartį prieš trečiuosius asmenis tik įregistravusios ją viešame, t. y. Nekilnojamojo turto registre (CK 6. 547 str.), nuosavybės teise turimo ar kitais pagrindais naudojamo žemės sklypo planą arba schemą).

Asmuo, kuris nėra įregistravęs ūkininko ūkio, tačiau esantis žemės savininkas, turi turėti žemės nuosavybę įrodančius dokumentus (pvz., žemės pirkimo-pardavimo sutartį, apylinkės tarybos sprendimą dėl žemės nuosavybės teisių atkūrimo), neturint nuosavybės - žemę naudojant kitais pagrindais (pvz., nuomos, panaudos) - turi turėti naudojamos žemės valdymo ir naudojimo teisę suteikiančius dokumentus (pvz., žemės nuomos sutartį, kuri turi būti rašytinė, Nacionalinės žemės tarnybos teritorinio skyriaus pažymą apie žemės suteikimą asmeniniam naudojimui ir jos naudojimą), o taip pat nuosavybės teise turimo ar kitais pagrindais naudojamo žemės sklypo planą arba schemą.

1 pavyzdys

Asmuo, pageidaujantis įsiregistruoti Ūkininku, turi ūkininko ūkio įregistravimo pažymėjimą, ūkininko ir jo partnerių žemės nuosavybės dokumentus, kuriuose nurodyta, kad šiam asmeniui nuosavybės teise priklauso 10 ha žemės plotas šis asmuo žemės ūkio veikloje naudoja nuosavybės teise priklausančius 10 ha žemės plotą, o jo partneriams kartu paėmus - 13 ha.

Atsižvelgiant į tai, kad Ūkininkais gali būti įregistruoti asmenys, kurie yra įregistravę ūkininko ūkį, o registruotas žemės plotas nėra didesnis kaip 20 ha, šis asmuo negali būti registruojamas Ūkininku.

2 pavyzdys

Asmuo, pageidaujantis įsiregistruoti Ūkininku, turi 7 ha žemės pirkimo – pardavimo sutartį.

Toks asmuo gali būti įregistruotas Ūkininku, nes jo registruotas žemės plotas nėra didesnis kaip 20 ha.

2. Ūkininkas, atitinkantis šio straipsnio 1 dalies reikalavimus, turi teisę būti įregistruotas PVM mokėtoju bendra šio Įstatymo IX skyriuje nustatyta tvarka. Jeigu ūkininkas yra įregistruotas PVM mokėtoju, šio skirsnio nuostatos jam negali būti taikomos, išskyrus atvejį, kai jis yra PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje. Ūkininkui šio skirsnio nuostatos negali būti taikomos ir tuo atveju, jeigu ūkininkas ar bent vienas ūkininko partneris yra įregistruotas PVM mokėtoju, išskyrus atvejus, kai visi šie asmenys yra PVM mokėtojai, taikantys smulkiojo verslo schemą Lietuvoje.

Komentaras

1. Tuo atveju, kai asmens, pageidaujančio įsiregistruoti Ūkininku, bendra atlygio suma už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir suteiktas paslaugas per praėjusius kalendorinius metus viršijo 45 000 eurų ribą ar numato šią ribą viršyti einamaisiais kalendoriniais metais (jeigu tai yra naujai įsteigtas Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo - jeigu numatoma šią ribą viršyti einamaisiais kalendoriniais metais), šis asmuo pagal PVM įstatymo 71 straipsnio nuostatas (žr. PVM įstatymo 71 straipsnio komentarą) privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju.

2. Ūkininku negali būti registruojamas asmuo, kuris yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, o taip pat neregistruojamas ir tuomet, jeigu bent vienas jo partnerių yra įsiregistravęs PVM mokėtoju. Jeigu asmuo ar jo partneriai yra įsiregistravę PVM mokėtojais dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių, paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ar paslaugų teikimo į kitas valstybes nares, tačiau taiko

smulkiojo verslo schemą Lietuvoje (toliau – SVS Lietuvoje), tai toks asmuo gali būti įregistruotas Ūkininku, jeigu yra tenkinamos šio straipsnio 1 dalyje nuodytos sąlygos.

Pavyzdys

Asmuo, besiverčiantis žemės ūkio produkcijos gamyba, AVMI pateikė prašymą įregistruoti jį Ūkininku, kuriame nurodė, kad jam ir jo partneriams: 1) priklauso 6 ha žemės plotas, 2) per praėjusius kalendorinius metus jo ir partnerių bendras atlygis - 40 tūkst. eurų, 3) jis ir jo partneriai per praėjusius kalendorinius metus ir einamaisiais kalendoriniais metais iš kitų valstybių narių neįsigijo prekių, iš užsienio valstybių neįsigijo paslaugų, tačiau vienas iš jo partnerių suteikė paslaugas Lenkijos įmonei, kurių suteikimo vieta laikoma Lenkija ir dėl to įsiregistravo PVM mokėtoju, tačiau nepasirinko taikyti SVS Lietuvoje.

Ar šis asmuo gali būti registruojamas Ūkininku?

Kadangi vienas iš Ūkininko partnerių yra PVM mokėtojas ir netaiko SVS Lietuvoje, tai šis asmuo negali būti įregistruotas Ūkininku.

3. Pagal PVM įstatymo 71¹ ir 72 straipsnio nuostatas, prievolė įsiregistruoti PVM mokėtoju fiziniams asmenims (tarp jų ūkininkams ir ūkininko partneriams), vykdančioms ekonominę veiklą, gali atsirasti ir dėl:

1) prekių įsigijimo iš valstybių narių PVM mokėtojų ar kitų pardavėjų, kurie pagal savo valstybės teisės aktus privalėjo įsiregistruoti savo valstybėje PVM mokėtojais. PVM mokėtojais privalo užsiregistruoti tokie fiziniai asmenys, kurie iš kitų valstybių narių įsigyja prekes ir visų įsigytų prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino kitoje valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo atgabentos) praėjusiais kalendoriniais metais buvo didesnė kaip 14 000 eurų ar einamaisiais kalendoriniais metais numato šią ribą viršyti. Jeigu minėtų fizinių asmenų praėjusiais kalendoriniais metais iš kitų valstybių narių Lietuvoje įsigytų prekių vertė (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) nebuvo didesnė kaip 14 000 eurų ir jie einamaisiais metais nenumato šios ribos viršyti, tai šie asmenys PVM mokėtojais gali registruotis savanoriškai;

2) paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių apmokestinamųjų asmenų, už kurias paslaugas įsigyjantis asmuo PVM įstatymo 95 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM;

3) paslaugų teikimo į kitas valstybės nares, t. y. kai paslaugų teikimo vieta, remiantis paslaugų teikimo vietos nustatymo kriterijais (pagal nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatomis), yra kita valstybė narė (išskyrus paslaugas, kurios toje kitoje valstybėje narėje neapmokestinamos PVM arba apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą).

PVM mokėtojais įsiregistravę fiziniai asmenys negali būti registruojami Ūkininkais. Tačiau jeigu asmenys (fizinis asmuo ar jo ūkio partneris (-iai)) įsiregistravę PVM mokėtojais prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių, paslaugų įsigijimo iš užsienio valstybių ir (arba) paslaugų teikimo kitose valstybėse narėse tikslais, vadovaudamiesi PVM įstatymo 71¹ straipsnio 9 dalies nuostatomis, taiko SVS Lietuvoje, tai jie gali būti registruojami Ūkininkais (mokesčių mokėtojo statutą dėl SVS Lietuvoje taikymo galima patikrinti VMI interneto svetainėje: <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-moketoju-informacija>).

1 pavyzdys

Asmuo, įregistravęs 16 ha ūkininko ūkį, kuriame yra vienas partneris (sutuoktinė), nori įsiregistruoti į ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, registrą. Šio asmens

vykdomos ekonominės veiklos bendras atlygis per praėjusius kalendorinius metus buvo 19 000 eurų, t. y. neviršijo 45 000 eurų, be to, asmuo einamaisiais metais už vykdomą ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą nenumato viršyti 45 000 eurų ribos.

Ūkininko sutuoktinė turi verslo liudijimą, jos už vykdomą ekonominę veiklą per praėjusius kalendorinius metus gautas atlygis buvo 10 000 eurų. Be to, numatoma, kad ūkininko sutuoktinės einamaisiais metais už vykdomą ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą gautinas atlygis neviršys 45 000 eurų ribos.

Šiuo atveju ūkininko ir jo partnerės iš ekonominės veiklos gautas atlygis per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 45 000 eurų ir numatoma, kad ši riba nebus viršyta einamaisiais metais. Tačiau ūkininko partnerė - žmona praėjusiais metais iš kitos valstybės narės įmonės A, PVM mokėtojos, už 15 000 eurų įsigijo sėklų ir dėl to, vadovaudamasi PVM įstatymo 71¹ straipsnio nuostatomis, įsiregistravo PVM mokėtoja ir pasirinko taikyti SVS Lietuvoje.

Šiuo atveju minėtas ūkininkas gali būti įregistruotas ūkininku, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema.

2 pavyzdys

Asmuo, besiverčiantis žemės ūkio veikla, AVMI pateikė prašymą įregistruoti jį Ūkininku, kuriame nurodė, kad jam ir jo partneriams: 1) priklauso 15 ha žemės plotas, 2) per praėjusius kalendorinius metus jo ir partnerių bendras atlygis – 39 000 eurų, 3) vienas iš jo partnerių per praėjusius kalendorinius metus iš užsienio valstybių įsigijo paslaugų ir dėl to įsiregistravo PVM mokėtoju, tačiau nepasirinko taikyti SVS Lietuvoje.

Ar šis asmuo gali būti registruojamas Ūkininku?

Negali, nes vienas iš jo partnerių yra įsiregistravęs PVM mokėtoju ir netaiko SVS Lietuvoje.

3. Ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, registravimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Fizinių asmenų įregistravimo ūkininkais, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema / išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema, bei patiektos produkcijos ir / ar suteiktų paslaugų apskaitos taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2014 m. gegužės 2 d. [įsakymu Nr. VA-26](#) „Dėl fizinių asmenų įregistravimo ūkininkais, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema / išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema, bei patiektos produkcijos ir (ar) suteiktų paslaugų apskaitos taisyklių ir sprendimų formų patvirtinimo“.

2. Pagal šių taisyklių nuostatas, fizinis asmuo, norintis įsiregistruoti Ūkininku, Mano VMI siūlomomis autentifikavimo priemonėmis patvirtinęs savo tapatybę pagal VMI portalo e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų srities Mano VMI naudojimo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2012 m. spalio 3 d. [įsakymu Nr. VA-91](#) „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos portalo e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų srities Mano VMI naudojimo taisyklių patvirtinimo“ nustatytą tvarką, turi per Mano VMI pateikti užpildytą Prašymą įregistruoti ūkininku, kuriam taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema.

3. Fizinis asmuo, kuris neturi galimybės naudotis informacinių ryšių technologinėmis priemonėmis, Prašymą įregistruoti gali pateikti atvykęs į bet kurį VMI aptarnavimo padalinį ir išreiškęs pageidavimą, kad Prašymą įregistruoti per Mano VMI pateiktą VMI valstybės tarnautojas ar darbuotojas, dirbantis pagal darbo sutartį. Tokiu atveju VMI valstybės tarnautojas ar darbuotojas, atlikęs fizinio asmens autentifikavimą užtikrinančias procedūras, t. y. nustatęs fizinio asmens tapatybę pagal jo pateiktą asmens tapatybę patvirtinantį (asmens tapatybės kortelė, pasas) ar nustatantį dokumentą (pavyzdžiui, vairuotojo pažymėjimas), ir prisijungęs prie Mano VMI, užpildo Prašymą įregistruoti pagal fizinio asmens pateiktą informaciją ir jį pateikia. Taip pat Prašymą įregistruoti galima užpildyti ir pateikti elektroniniu būdu per Mano VMI: fizinis asmuo gali atvykti į bet kurį VMI aptarnavimo padalinį, kuriame yra mokesčių mokėtojams skirta kompiuterizuota darbo vieta su interneto prieiga.

4. Prašyme įregistruoti įrašomi ir automatiškai iš VMI informacinių sistemų užpildomi šie duomenys:

- 4.1. automatiškai užpildomas – ūkininko vardas, pavardė;
- 4.2. automatiškai užpildomas – fizinio asmens kodas;
- 4.3. automatiškai užpildomas – gyvenamosios vietos adresas (el. pašto adresas, jei nurodytas);
- 4.4. automatiškai užpildomas – telefono numeris;
- 4.5. automatiškai užpildomas – mobilaus telefono numeris;
- 4.6. įrašomas – ūkininko ūkiui arba asmeniniam ūkiui suteiktas registruotas žemės plotas hektarais (įskaitant nuosavybės teise turimą arba naudojamą nuomos (panaudos) sutarties pagrindu);
- 4.7. automatiškai užpildomas – ūkininko partnerių skaičius (asmenys, Ūkininkų ūkių registre nurodyti kaip ūkininko partneriai);
- 4.8. įrašoma – fizinio asmens (jeigu prašymą teikia fizinis asmuo) ar bendra fizinio asmens ir jo ūkio partnerių (jeigu prašymą teikia fizinis asmuo, įregistravęs ūkininko ūkį) atlygio suma už, vykdant ekonominę veiklą, per praėjusius kalendorinius metus ir einamaisiais kalendoriniais metais šalies teritorijoje patiektas prekes ir (ar) suteiktas paslaugas;
- 4.9. įrašoma – fizinio asmens ar bendra fizinio asmens ir jo ūkininko ūkio partnerių per praėjusius kalendorinius metus iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertė;
- 4.10. įrašoma – fizinio asmens ar bendra fizinio asmens ir jo ūkininko ūkio partnerių einamaisiais kalendoriniais metais iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertė.

(PVMĮ 97 str. komentaras pakeistas pagal 2025-09-03 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2 Mr)-RM-41688).

98 straipsnis. Kompensacinio PVM tarifo taikymas

1. Ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, turi teisę gauti iš pirkėjų (klientų), kompensacinį priedą už:

1) žemės ūkio produkciją ir žemės ūkio paslaugas (pagal šio Įstatymo 1 priede nurodytą žemės ūkio paslaugų sąrašą), kai ji teikiama (jos teikiamos) apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ūkininkai, kuriems Lietuvos Respublikoje taikoma kompensacinio PVM tarifo schema;

Komentaras

1. Ūkininkai kompensacinį 6 proc. priedą iš pirkėjų gali gauti už:

1.1. žemės ūkio produkciją. Žemės ūkio produkcija – tai tvenkinių ir kitų vidaus vandens žuvininkystės produktai, taip pat produkcija, gaunama vykdant veiklos rūšis, išvardytas Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus (EVRK 2.1 red.), patvirtinto Valstybės duomenų agentūros generalinio direktoriaus 2024 m. gruodžio 3 d. [isakymu Nr. DJ-266](#) „Dėl Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus (EVRK 2.1 RED.) patvirtinimo“, A sekcijos 01.1, 01.2, 01.3, 01.4, 01.5 grupėse:

01.1 grupė – vienmečių augalų auginimas;

01.2 grupė – daugiamečių augalų auginimas;

01.3 grupė – augalų dauginimas;

01.4 grupė – gyvūnų auginimas;

01.5 grupė – mišrusis žemės ūkis;

1.2. žemės ūkio paslaugas (pagal PVM įstatymo 1 priede nurodytą žemės ūkio paslaugų sąrašą):

- lauko darbus, javų ir žolės pjovimą, kūlimą, ryšulių formavimą, rinkimą, derliaus nuėmimą, sėjimą ir sodinimą;

- žemės ūkio produktų pakavimą ir ruošimą pardavimui, pavyzdžiui, džiovinimą, valymą, smulkinimą, dezinfekavimą ir silosavimą;

- žemės ūkio produktų sandėliavimą;

- gyvulių priežiūrą, veisimą ir šėrimą;

- įrenginių ar įrangos, įprastai naudojamų žemės ūkio veikloje, nuomą žemės ūkio tikslams;

- piktžolių ir kenkėjų naikinimą, augalų ir dirvos barstymą ir purškimą;

- drėkinimo ir nusausinimo įrangos eksploatavimą.

2. Atkreipiame dėmesį į tai, kad miškininkystės paslaugos (pvz., miško auginimas, ruošą ir pan.) nepriskiriamos žemės ūkio paslaugoms.

3. Ūkininkai kompensacinį 6 proc. PVM priedą gali gauti, kai žemės ūkio produkciją ir paslaugas tiekia (teikia) Lietuvos, kitų valstybių narių ir trečiųjų valstybių (Norvegijos, Šveicarijos ir pan.) apmokestinamiesiems asmenims, vykdantiems bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą (PVM mokėtojams, ne PVM mokėtojams), kurie nėra ūkininkai, kuriems Lietuvos Respublikoje nėra taikoma kompensacinio PVM tarifo schema.

2) žemės ūkio produkciją, kai ji tiekama į kitą valstybę narę PVM mokėtoju įregistruotam juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. Ūkininkai kompensacinį 6 proc. PVM priedą taip pat gali gauti, kai žemės ūkio produkciją tiekia į kitą valstybę narę PVM mokėtojais įregistruotiems juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (t. y., viešosioms, biudžetinėms įstaigoms ir pan.).

2. ES valstybių narių PVM mokėtojų identifikacinius duomenis arba ES valstybės narės PVM mokėtojų kodų galiojimą galima patikrinti tokiais būdais:

2.1. Europos Komisijos interneto svetainėje https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation, pasirinkus iš sąrašo ES valstybę narę ir įvedus PVM mokėtojo kodą (be valstybės prefikso);

2.2. Išmaniosios mokesčių administravimo informacinėje sistemoje (toliau – i.MAS):

2.2.1. tiesiogiai i.MAS pateikiant užklausą;

2.2.2. naudojant i.MAS žiniatinklio paslaugą (angl. *WebService*).

2. Kompensacinio priedo dydis apskaičiuojamas nuo pirkėjų (klientų) mokamo atlygio (išskyrus patį kompensacinį priedą) už ūkininkų tiekiamą žemės ūkio produkciją ir (arba) teikiamas žemės ūkio paslaugas taikant šio Įstatymo 100 straipsnyje nustatytą kompensacinį PVM tarifą.

Komentaras

1. Asmenys, įsiregistravę Ūkininkais, įgyja teisę už tiekiamą žemės ūkio produkciją ir (arba) teikiamas žemės ūkio paslaugas gauti 6 proc. kompensacinio dydžio priedą, kai žemės ūkio produkciją ir paslaugas tiekia (teikia) Lietuvos, kitų valstybių narių ir trečiųjų valstybių (Norvegijos, Šveicarijos ir pan.) apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą (PVM mokėtojams, ne PVM mokėtojams), kurie nėra ūkininkai ir kuriems Lietuvos Respublikoje nėra taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, taip pat kai žemės ūkio produkciją tiekia į kitą valstybę narę PVM mokėtojais įregistruotiems juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (t. y., viešosioms, biudžetinėms įstaigoms ir pan.). Kompensacinio priedo dydis apskaičiuojamas nuo pirkėjų (klientų) mokamo atlygio (išskyrus patį kompensacinį priedą) už ūkininkų tiekiamą žemės ūkio produkciją ir (arba) teikiamas žemės ūkio paslaugas. Gauto priedo Ūkininkas į biudžetą neturi mokėti, tačiau neturi teisės įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM traukti į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Asmuo, įsiregistravęs Ūkininku, žemės ūkio bendrovei patiekė 10 tonų kviečių po 300 eurų už toną. Ūkininko gautinas atlygis (be kompensacinio priedo) yra 3 000 eurų (10 x 300), nuo kurio turi būti apskaičiuotas 6 proc., t. y. 180 eurų $[(3\,000 \times 6 \text{ proc.}) / 100]$, kompensacinis priedas. Tokiu atveju Ūkininko gautas atlygis su kompensaciniu priedu sudarys 3 180 eurų.

Prekių ir paslaugų, susijusių su žemės ūkio produkcijos gamyba (trąšų, degalų, elektros ir pan.), pirkimo PVM Ūkininkas negali traukti į PVM atskaitą.

3. Kompensacinio priedo dydis privalo būti nurodytas apskaitos dokumentuose, kuriais įforminamas žemės ūkio produkcijos tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas. Kompensacinio priedo suma įtraukiama į žemės ūkio produkcijos ir (arba) paslaugų pirkėjo PVM mokėtojo PVM atskaitą bendra šiame Įstatyme nustatyta tvarka kaip ir kitas pirkimo PVM.

Komentaras

1. Kompensacinio 6 proc. priedo dydis (tarifas, suma) privalo būti nurodytas žemės ūkio produkcijos (paslaugų) tiekimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje ar kitame apskaitos dokumente.

2. Be to, Lietuvos PVM mokėtojas įsigytos žemės ūkio produkcijos ir gautų žemės ūkio paslaugų apskaitos dokumentuose nurodytą kompensacinio priedo sumą nustatyta tvarka turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

4. Ūkininko, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, žemės ūkio produkcijos tiekimas Lietuvos Respublikos PVM mokėtojams įforminamas šio Įstatymo 79 straipsnio 9 dalyje nustatyta tvarka. Žemės ūkio produkcijos tiekimas kitiems asmenims bei žemės ūkio paslaugų teikimas įforminamas laisvos formos apskaitos dokumentu. Šį dokumentą išrašo pirkėjas, jeigu jis yra Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas, arba pats ūkininkas – kitais atvejais. Šiame apskaitos dokumente privalo būti nurodyta visa pagal finansinę apskaitą

reglamentuojančius teisės aktus privaloma informacija ir kita informacija, kurių kurios sąrašą nustato centrinis mokesčio administratorius.

Komentaras

1. Ūkininko žemės ūkio produkcijos tiekimas turi būti įforminamas:

1.1. PVM sąskaitas faktūra, kai žemės ūkio produkcijos pirkėjas yra Lietuvoje registruotas PVM mokėtojas;

1.2. laisvos formos produkcijos pardavimo dokumentu, kai žemės ūkio produkcijos pirkėjas yra:

- Lietuvos apmokestinamasis asmuo, ne PVM mokėtojas,
- kitos valstybės narės arba trečiosios valstybės (pvz., Norvegijos, Kanados) apmokestinamasis asmuo (PVM mokėtojas ar ne PVM mokėtojas);
- kitos valstybės narės PVM mokėtoju įregistruotas juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

2. Kai žemės ūkio produkciją iš Ūkininko įsigyja Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas (išskyrus PVM mokėtojus, taikančius SVS), tai žemės ūkio produkcijos PVM sąskaitą faktūrą turi išrašyti pirkėjas, PVM mokėtojas (žr. PVM įstatymo 79 straipsnio 9 dalies komentarą).

3. Kai žemės ūkio produkciją iš Ūkininko įsigyja Lietuvos apmokestinamasis asmuo, ne PVM mokėtojas, kitos valstybės narės arba trečiosios valstybės (pvz., Norvegijos, Kanados) apmokestinamasis asmuo, kitos valstybės narės PVM mokėtoju įregistruotas juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, tai laisvos formos apskaitos dokumentą turi išrašyti pats Ūkininkas.

4. Ūkininko žemės ūkio paslaugų teikimas turi būti įforminamas laisvos formos apskaitos dokumentu, nepriklausomai nuo to, ar žemės ūkio paslaugos teikiamos:

- Lietuvos Respublikos PVM mokėtojui, Lietuvos apmokestinamajam asmeniui, ne PVM mokėtojui,
- kitos valstybės narės ar trečiosios valstybės apmokestinamajam asmeniui (PVM mokėtojui ir ne PVM mokėtojui),
- valstybės narės PVM mokėtoju įregistruotam juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

5. Kai žemės ūkio paslaugas įsigyja Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas, tai žemės ūkio paslaugų laisvos formos dokumentą turi išrašyti pirkėjas, PVM mokėtojas.

6. Kai žemės ūkio paslaugas įsigyja Lietuvos apmokestinamasis asmuo, ne PVM mokėtojas, kitos valstybės narės ar trečiosios valstybės apmokestinamasis asmuo (PVM mokėtojas ir ne PVM mokėtojas), valstybės narės PVM mokėtoju įregistruotas juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laisvos formos dokumentą turi išrašyti Ūkininkas.

7. Laisvos formos apskaitos dokumente privalo būti nurodyta [Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo](#) 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta informacija ir papildomi rekvizitai, kurių sąrašas yra nustatytas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 8 d. [įsakyme Nr. VA-47](#) „Dėl žemės ūkio produkcijos ir / ar paslaugų pardavimo laisvos formos apskaitos dokumento papildomų rekvizitų nustatymo“.

8. Apskaitos dokumentuose, kuriais įforminamas žemės ūkio produkcijos tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas privalo būti nurodytas kompensacinio priedo dydis (tarifas ir suma).

5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka kompensacinis priedas, pirkėjų sumokėtas ūkininkams, kuriems pagal šį skirsnį taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, pirkėjams grąžinamas už:

1) žemės ūkio produkciją, patiektą į kitą valstybę narę PVM mokėtoju esančiam apmokestinamajam asmeniui arba PVM mokėtoju esančiam juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo;

2) žemės ūkio produkciją, kuriai (jei ją tiekėtų ne ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema) būtų taikomos šio Įstatymo VI skyriaus nuostatos ir kuri tiekiamą apmokestinamajam asmeniui, įsikūrusiam už Europos Sąjungos teritorijos ribų, jeigu šią produkciją šis apmokestinamasis asmuo naudoja veiklai už šalies teritorijos ribų, kuriai, jeigu ji būtų vykdoma Lietuvoje, tenkantis pirkimo (importo) PVM galėtų būti atskaitomas, ir (arba) veiklai, apmokestinamai taikant 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo VI skyriaus nuostatas, ir (arba) teikiant paslaugas valstybėje narėje, kurioje įsikūręs jų pirkėjas, jeigu šis pirkėjas privalo už šias paslaugas apskaičiuoti ir sumokėti PVM;

3) žemės ūkio paslaugas, suteiktas kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui arba apmokestinamajam asmeniui, įsikūrusiam už Europos Sąjungos teritorijos ribų, jeigu šios paslaugos naudojamos veiklai už šalies teritorijos ribų, kuriai, jeigu ji būtų vykdoma Lietuvoje, tenkantis pirkimo (importo) PVM galėtų būti atskaitomas, ir (arba) veiklai, apmokestinamai taikant 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo VI skyriaus nuostatas, ir (arba) teikiant paslaugas valstybėje narėje, kurioje įsikūręs jų pirkėjas, jeigu šis pirkėjas privalo už šias paslaugas apskaičiuoti ir sumokėti PVM.

Komentaras

1. Kompensacinis priedas pirkėjų sumokėtas Ūkininkams, gražinamas už:

1.1. įsigytą žemės ūkio produkciją. Šis priedas gražinamas šiems užsienio valstybių pirkėjams:

1.1.1. kitos valstybės narės PVM mokėtojais įregistruotiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą;

1.1.2. kitos valstybės narės PVM mokėtojais įsiregistruotiems juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (t. y. viešosioms, biudžetinėms įstaigoms ir pan.);

1.1.3. apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems už ES teritorijos ribų, jeigu žemės ūkio produkciją šie apmokestinamieji asmenys naudoja veiklai už šalies teritorijos ribų, kuriai, jeigu ji būtų vykdoma Lietuvoje, tenkantis pirkimo (importo) PVM galėtų būti atskaitomas, ir (arba) veiklai, apmokestinamai taikant 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas ir (arba) teikiant paslaugas valstybėje narėje, kurioje įsikūręs jų pirkėjas, jeigu šis pirkėjas privalo už šias paslaugas apskaičiuoti ir sumokėti PVM.

1.2. įsigytas žemės ūkio paslaugas. Šis priedas gražinamas:

1.2.1. kitos valstybės narės arba už ES teritorijos ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, jeigu šios paslaugos naudojamos veiklai už šalies teritorijos ribų, kuriai, jeigu ji būtų vykdoma Lietuvoje, tenkantis pirkimo (importo) PVM galėtų būti atskaitomas, ir (arba) veiklai, apmokestinamai taikant 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas ir (arba) teikiant paslaugas valstybėje narėje, kurioje įsikūręs jų pirkėjas, jeigu šis pirkėjas privalo už šias paslaugas apskaičiuoti ir sumokėti PVM.

2. Kompensacinio priedo, sumokėto Ūkininkams, gražinimo šios dalies komentaro 1 dalyje nurodytiems užsienio valstybių pirkėjams taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 31 d. [įsakymu Nr. 1K-108](#) „Dėl kompensacinio priedo, pirkėjų sumokėto ūkininkams, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, gražinimo pirkėjams taisyklių patvirtinimo“.

3. Užsienio valstybių žemės ūkio produkcijos (paslaugų) pirkėjai, norintys susigražinti Lietuvos Respublikoje Ūkininkams sumokėtą kompensacinį priedą, ne vėliau kaip iki kitų

kalendorinių metų, einančių po tų kalendorinių metų, už kurių atitinkamą laikotarpį norima susigražinti PVM, birželio 30 d. turi kreiptis į Vilniaus apskrities VMI ir pateikti Užsienio valstybės asmens prašymą gražinti ūkininkams sumokėtą kompensacinį priedą, kurio FR0601 forma ir jos priedas FR0601A ir užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2005 m. balandžio 20 d. [įsakymu Nr. VA-38](#) „Dėl užsienio valstybės asmens prašymo gražinti ūkininkams sumokėtą kompensacinį priedą FR0601 formos ir šios formos užpildymo taisyklių bei Vilniaus apskrities Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko sprendimo dėl pridėtinės vertės mokesčio gražinimo užsienio valstybės asmeniui FR0602 formos patvirtinimo“.

6. Šio straipsnio 5 dalies 2 ir 3 punktų nuostatos netaikomos, jeigu valstybėje, kurioje pirkėjas įsikūręs, ir (arba) kitose valstybėse narėse jis vykdo veiklą pagal smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse.

Komentaras

1. Šio straipsnio 5 dalies 2 ir 3 punktuose nurodyti pirkėjai, t. y. žemės ūkio produkciją ir žemės ūkio paslaugas įsigiję apmokestinamieji asmenys, įsikūrę už Europos Sąjungos teritorijos ribų ir kitos valstybės narės apmokestinamieji asmenys, įsigiję žemės ūkio paslaugas, negali susigražinti jų sumokėto kompensacinio priedo Lietuvos Ūkininkams, jeigu pirkėjas valstybėje, kurioje jis įsikūręs, ir (arba) kitose valstybėse narėse jis vykdo veiklą pagal SVS kitose valstybėse narėse.

2. Ar pirkėjas, valstybėje kurioje jis įsikūręs, vykdo veiklą pagal SVS reikėtų teirautis pirkėjo, o jei asmuo vykdo veiklą kitose valstybėse narėse pagal SVS ir turi jam suteiktą identifikacinį PVM numerį su žymeniu „EX“ tokio numerio pabaigoje, tai tokio numerio galiojimą galima patikrinti Europos Komisijos interneto svetainėje https://ec.europa.eu/taxation_customs/sme-verification/#/sme-verification.

(PVMĮ 98 str. komentaras pakeistas pagal 2025-09-03 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2 Mr)-RM-41688).

99 straipsnis. Kompensacinio PVM tarifo taikymo apskaita

1. Ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, tvarko patiektos žemės ūkio produkcijos ir suteiktų žemės ūkio paslaugų apskaitą centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Asmenys, įsiregistravę ūkininkais, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema (toliau – Ūkininkai), pagal PVM įstatymo nuostatas privalo apskaityti patiektą žemės ūkio produkciją ir suteiktas žemės ūkio paslaugas.

2. Ūkininkai savo patiektos žemės ūkio produkcijos ir suteiktų žemės ūkio paslaugų apskaitą turi tvarkyti pagal Fizinių asmenų įregistravimo ūkininkais, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema / išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema, bei patiektos produkcijos ir (ar) suteiktų paslaugų apskaitos taisykles, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2014 m. gegužės 2 d. [įsakymu Nr. VA-26](#) „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo ūkininkais,

kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema / išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema, bei patiektos produkcijos ir (ar) suteiktų paslaugų apskaitos taisyklių ir sprendimų formų patvirtinimo“ (toliau – Apskaitos taisyklės).

3. Reikia pažymėti, kad patiektos žemės ūkio produkcijos ir suteiktų paslaugų apskaitą Ūkininkai gali tvarkyti laisvos formos žurnaluose, kompiuterinėse laikmenose ir pan., tačiau šiose apskaitos priemonėse turi būti įrašai, nurodyti Ūkininko patiektos produkcijos ir (ar) suteiktų paslaugų apskaitos žurnalo formos pavyzdyje (toliau – Apskaitos žurnalas), kuris yra pateiktas Apskaitos taisyklių priede.

4. Ūkininkas privalo sekti, kad bendra atlygio suma, gauta vykdant ekonominę veiklą, per praėjusius kalendorinius metus ir einamuosius metus neviršytų PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nurodytos ribos. Viršijęs nurodytą ribą, Ūkininkas turi registruotis PVM mokėtoju ir vykdyti PVM mokėtojui nustatytas prievoles.

5. Apskaitos žurnalo užpildymo pavyzdys:

Vardenis Pavardenis, XXXX						
(ūkininko vardas, pavardė, suteiktas kodas)						
ŪKININKO, KURIAM TAIKOMA KOMPENSACINIO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TARIFO SCHEMA, PATIEKTOS PRODUKCIJOS IR (AR) SUTEIKTŲ PASLAUGŲ APSKAITOS ŽURNALAS						
2025 m. lapkričio mėn.						
Eil. Nr.	Patiektos produkcijos ir (ar) suteiktų paslaugų				Pirkėjo pavadinimas (vardas ir pavardė)	Apskaitos dokumento išdavimo data
	pavadinimas	kiekis	kaina (Eur) už mato vienetą	gautas ar numatomas gauti piniginis atlygis (įskaitant gautą kompensacinį priedą, jeigu toks priklauso) (Eur)		
1	2	3	4	5	6	7
1.	Grūdai	50 t.	80	4240	Latvijos gūdų perdirbimo įmonė (LVXXXXXX)	2025-11-15
2	Grūdų džiovinimas	5 t.	15	79,5	Bendrovė A	2025-11-18

3	Lengvojo automobilio nuoma	30 d.	30	900	Bendrovė A	2025-11-18
4.	Vištos	30 vnt.	20	600	Parduota turguje	2025-11-20
5.	Galvijas	300 kg	10	3180	Parduota Lietuvos supirkėjams	2025-11-25

Per lapkričio mėn. iš viso 8 999,50 Eur

Per praėjusius kalendorinius metus (2024 m. sausio – gruodžio mėn.) atlygis – 43 500 Eur

Einamaisiais kalendoriniais metais (2025 m. sausio – lapkričio mėn.) atlygis su kompensaciniu priedu – 48 180 Eur ir viršijo 45 000 Eur, todėl Ūkininkas netenka teisės gauti 6 proc. PVM kompensacinio priedo ir turi išsiregistruoti iš Ūkininkų.

Atsižvelgiant į tai, kad einamaisiais metais buvo viršyta registravimuisi nustatyta atlygio suma, Ūkininkas turi pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, taip pat nuo prekių, dėl kurių buvo viršyta 45 000 Eur atlygio suma, apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM. Šiuo atveju registravimuisi PVM mokėtoju nustatyta 45 000 Eur riba buvo viršyta dėl atlygio už parduotą galviją. Todėl Ūkininkas nuo 3 000 Eur atlygio (be 6 proc. PVM kompensacinio priedo) apskaičiuotą 520,66 Eur (3 000 Eur x 21 proc. / (100 proc. + 21 proc.) PVM, taip pat ir už parduotą galviją gautą 6 proc. PVM kompensacinį priedą – 180 Eur (3 000 x 6 proc.) Eur turi sumokėti į biudžetą.

2. Ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, neturi teisės į PVM atskaitą ir jiems netaikomi šio Įstatymo reikalavimai, jei jie taikomi tik PVM mokėtojams.

Komentaras

1. Ūkininkai neturi teisės į įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM atskaitą.
2. Ūkininkai nepildo ir neteikia mokesčių administratoriui PVM deklaracijų, jiems negrąžinamas už įsigytas prekes ar paslaugas sumokėtas PVM.

3. Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje įsigyjantys žemės ūkio produkciją ir (arba) paslaugas iš Ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, teikia centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos tokių įsigijimų ataskaitas.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos apmokestinamiesiems asmenims, šalies teritorijoje įsigyjantiems žemės ūkio produkciją ir / ar paslaugas iš Ūkininkų, yra prievolė kiekvieną mėnesį teikti mokesčių administratoriui Žemės ūkio produkcijos ir / ar paslaugų pirkimo iš Ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo schema, ataskaitos FR0617K formą (toliau - ataskaitos FR0617K forma), patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos

finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [isakymu Nr. VA-29](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“.

2. Ataskaitos FR0617K formos teikiamos per Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemą (EDS) (<https://deklaravimas.vmi.lt>).

Minėti asmenys ataskaitos FR0617K formas privalo pateikti iki kito mėnesio 25 dienos.

3. Tačiau šie asmenys teikti ataskaitos FR0617K formos mokesčių administratoriui neprivalo, jeigu jie teikia PVM sąskaitų faktūrų registrų duomenis pagal Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrų duomenų tvarkymo ir pateikimo taisykles, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 21 d. [isakymu VA-55](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrų duomenų tvarkymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“.

4. Be to, PVM mokėtojas iš Ūkininkų įsigytos žemės ūkio produkcijos ir / ar gautų žemės ūkio paslaugų apskaitos dokumentuose nurodytą kompensacinio priedo sumą nustatyta tvarka turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

(PVMĮ 99 str. komentaras pakeistas pagal 2025-09-30 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-44544).

100 straipsnis. Kompensacinio PVM tarifo dydis

Kompensacinis PVM tarifas – 6 procentai.

Komentaras

Asmenys, įsiregistravę Ūkininkais, patiekę žemės ūkio produkciją ir suteikę žemės ūkio paslaugas iš pirkėjų turi teisę gauti 6 proc. kompensacinį priedą (kompensacinio priedo dydis apskaičiuojamas nuo pirkėjų (klientų) mokamo atlygio (išskyrus patį kompensacinį priedą).

ANTRASIS SKIRSNIS TURIZMO PASLAUGŲ APMOKESTINIMO SCHEMA

101 straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos tik toms turizmo paslaugoms, kurias PVM mokėtojas įsigyja iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir vėliau savo vardu teikia pirkėjui (klientui) (toliau šiame skirsnyje toks PVM mokėtojas vadinamas kelionės organizatoriumi). Jeigu pirkėjui (klientui) parduodamas kelių iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų turizmo paslaugų, teikiamų vienos kelionės metu, rinkinys, laikoma, kad kelionės organizatorius pirkėjui (klientui) suteikė vieną paslaugą.

Komentaras

1. Visų pirma reikia pažymėti, kad turizmo paslaugų apibrėžimo nėra pateikta nei PVM įstatyme, nei PVM direktyvoje, tačiau ESTT savo sprendimuose (pvz., sprendimai bylose C-163/91 *Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV and Others*, C-31/10 *Minerva Kulturreisen GmbH*) yra

nurodęs, jog turizmo paslaugomis iš esmės gali būti laikomos tik tos paslaugos, kurios yra susiję su kelione. Tačiau tai, ar konkrečios paslaugos yra laikomos turizmo paslaugomis pagal turizmo veiklą reglamentuojančius teisės aktus, neturi reikšmės sprendžiant, ar atitinkamos paslaugos yra laikomos turizmo paslaugomis PVM direktyvos požiūriu (pvz., ESTT sprendimas byloje C-200/04 *Finanzamt Heidelberg*). Vadinasi, darytina išvada, jog iš esmės Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo nuostatos, sprendžiant klausimą, ar konkrečios teikiamos paslaugos, turi būti apmokestinamos PVM, taikant specialią turizmo paslaugų apmokestinimo schemą, ar įprastas PVM įstatymo taisykles, įtakos neturi. Kitaip tariant gali būti situacijos, kai tam tikra paslauga Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo požiūriu nebus laikoma turizmo paslauga, nors PVM įstatymo požiūriu bus pripažįstama turizmu ir atvirkščiai.

Be to, sprendžiant klausimą, ar konkrečios teikiamos paslaugos yra laikomos turizmo paslaugomis, reikšmės neturi ir tokios aplinkybės kaip paslaugos teikimo / pirkimo tikslas (t. y. ar paslauga perkama galutiniam vartojimui, ar perpardavimui, ar kitokiais tikslais), pirkėjo statusas (paslaugą perka apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis asmuo; asmuo, kuris nuolat verčiasi turizmo veikla ar asmuo, kuris tokia veikla nesiverčia, ir pan.).

Taigi šiame skirsnyje nustatyta speciali turizmo paslaugų apmokestinimo schema yra taikoma tik tais atvejais, kai yra tenkinamos visos žemiau nurodytos sąlygos:

a) parduodama paslauga yra laikytina turizmo paslauga PVM įstatymo XII skyriaus 2 skirsnio prasme;

b) parduodantis turizmo paslaugą asmuo veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, t. y. turizmo paslaugos turi būti įsigytos iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir perparduodamos pirkėjams perparduodančio asmens vardu (perparduodamos paslaugos gali būti įsigytos tiek iš užsienio (ES valstybių narių ir trečiųjų valstybių) apmokestinamųjų asmenų, tiek ir iš Lietuvos apmokestinamųjų asmenų). Turizmo paslaugas perparduodantis asmuo, t. y. asmuo veikiantis kaip neatsiskleidęs tarpininkas, PVM įstatyme yra laikomas kelionės organizatoriumi, nepriklausomai nuo to, jis yra laikomas kelionių organizatoriumi ir Lietuvos Respublikos turizmo įstatymo prasme;

c) asmuo, parduodantis turizmo paslaugas, įprastai verčiasi tokia veikla (kitai tariant, jei asmuo sudaro atsitiktinius turizmo paslaugų sandorius, nelaikoma, jog jis nuolat verčiasi tokia veikla).

Jeigu nors viena iš aukščiau nurodytų sąlygų yra netenkinama, tai parduodama paslauga negali būti apmokestinama pagal specialią turizmo paslaugų apmokestinimo schemą ir jos apmokestinimui yra taikomos įprastos PVM įstatymo taisyklės.

2. Tais atvejais, kai kelionių organizatorių teikiamos (parduodamos, perparduodamos) pirkėjui (klientui) paslaugos susideda iš daugelio elementų, tai nustatant, ar šios paslaugos laikytinos turizmo paslaugomis, ar ne, reikėtų vadovautis tokiais pagrindiniais kriterijais:

1) suteiktos paslaugos yra būdingos kelionei (kelionei būdingos pagrindinės paslaugos: keleivių vežimo, apgyvendinimo, ekskursijų paslaugos ir pan.);

2) suteiktų paslaugų rinkinys teikiamas vienos kelionės metu ir šiame paslaugų rinkinyje (kai parduodamos ne tik 1 punkte nurodytos paslaugos) be kitų paslaugų yra bent viena 1 punkte nurodyta kelionei būdinga paslauga.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas nuostatas, kai kelionių organizatorius pirkėjui (klientui) kaip kompleksą parduoda kongresų, seminarų, konferencijų, mokymų ir panašių renginių organizavimo paslaugas kartu su kitomis kelionei būdingomis paslaugomis (pvz., dalyvių vežimu, apgyvendinimu, pažintinių turų po Lietuvą ar užsienio šalį, kurioje vyksta renginys, organizavimu konferencijų dalyviams, gido paslaugomis ir pan.), tai sprendžiant klausimą, ar tokios paslaugos laikomos renginių organizavimo ar turizmo paslaugomis, reikia įvertinti, kokią dalį šių paslaugų suteikimo kaštų sudaro su kelione susijusios išlaidos, o kokią paslaugos, nesusijusios su kelione. Jei išlaidos nesusijusios su

kelione sudaro daugiau kaip 50 proc. visų išlaidų, tai tokios paslaugos laikomos renginio organizavimo paslaugomis. Tuo atveju, jei daugiau kaip 50 proc. tokių išlaidų sudaro su kelione susijusios paslaugos, tai tokiu atveju laikytina, kad buvo teikiamos turizmo paslaugos. Tuo atveju, jeigu šių turizmo paslaugų teikimas atitinka šios dalies nuostatas (minėtos paslaugos įsigyjamos iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir savo vardu parduodamos pirkėjams (klientams), tai šioms suteiktoms turizmo paslaugoms (turizmo paslaugų rinkiniui) taikoma maržos schema. Analogiškai yra vertinamos ir kitos paslaugos, kurias sudaro tiek kelionėms būdingos, tiek kelionei nebūdingos paslaugos (pvz., sveikatinimo paslaugos teikiamos kartu su apgyvendinimu ir maitinimu ir pan.).

1 pavyzdys

Kelionių organizatorius organizuoja turistinę kelionę į Vokietiją. Įsigijus kelialapį, pirkėjui (turistui) suteikiamos tokios kelionės organizatoriaus iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos turizmo paslaugos:

- vežimo atitinkamu maršrutu paslauga;
- apgyvendinimo Vokietijos viešbučiuose paslauga;
- ekskursijų gidų Vokietijos miestuose paslauga.

Laikoma, kad kelionių organizatorius suteikė vieną kelionės organizavimo paslaugą, kurios apmokestinamajai vertei nustatyti taikomos specialios apmokestinimo PVM schemos nuostatos.

2 pavyzdys

Lietuvos kelionių organizatorius X, organizuoja buhalteriams trijų dienų seminarą mokesčių apskaitos politikos klausimais Vilniuje. Kelionių organizatorius visas seminaro organizavimo paslaugas įsigijo iš trečiųjų asmenų (samdė lektorius, išsinuomojo patalpas ir seminarui reikalingą įrangą), įsigijo iš viešbučio apgyvendinimo ir maitinimo šiame viešbutyje paslaugas, kurias savo vardu numatė perparduoti pageidaujantiems šiomis paslaugomis pasinaudoti seminaro dalyviams (juridiniams ar fiziniams asmenims). Be to, iš Vilniaus ekskursijų biuro įsigijo ekskursijos po Vilnių paslaugas.

Norintiems dalyvauti šiame seminare pasiūlyti tokie paslaugų paketai:

- 188 eurai už seminaro organizavimo paslaugas be apgyvendinimo ir maitinimo viešbutyje bei ekskursijos po Vilnių paslaugų (organizatoriaus kaštai sudarė 100 eurų);
- 520 eurų pageidaujantiems kartu su dalyvavimu seminare įsigyti apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas bei ekskursijos po Vilnių paslaugą (organizatoriaus kaštai sudarė 420 eurų, iš kurių 320 eurų yra už apgyvendinimą, maitinimą, ekskursiją).

Šiuo atveju galima teigti, kad kelionių organizatorius X seminaro atskiriems dalyviams sumokėjusiems už 188 eurų pardavė seminaro organizavimo paslaugas, kurios turi būti apmokestintos PVM taikant standartinį PVM tarifą, nuo visos suteiktų (parduotų) paslaugų vertės (be PVM), o klientams, sumokėjusiems už seminarą 520 eurų, pardavė turizmo paslaugų rinkinį, kuris apmokestinamas taikant maržos schemą (kadangi organizatoriaus kaštai, susiję su kelionėmis būdingomis paslaugomis, sudaro daugiau nei 50 proc. visų paslaugos suteikimo kaštų).

3. Kelionės organizatorius gali teikti (parduoti, perparduoti) ir pavienės turizmo paslaugas, apmokestinamas pagal specialią apmokestinimo schemą. Vadinasi, kelionių organizatorius gali įsigyti ir savo vardu parduoti (perparduoti) tik apgyvendinimo, tik vežimo ar kitą turizmo paslaugą. Pvz., kelionių organizatorius iš užsienio į Lietuvą atvykstantiems pavieniams turistams savo vardu parduoda apgyvendinimo paslaugas, kurias jis pats pagal sutartį įsigyja iš Vilniaus viešbučio.

Tačiau reikia atkreipti dėmesį, jog, teikiant pavienę vežimo paslaugą, tokia paslauga bus laikoma turizmo paslauga tik tuo atveju, jei ją iš esmės sudarys daugiau kelionei būdingų elementų nei tik keleivių vežimas (pvz., bus teikiamas konsultavimas dėl optimaliausio maršruto, suplanuojamas maršrutas, rekomenduojamos lankytinos vietos ir pan.).

Analogiškai šios nuostatos bus taikomos ir visiems kitiems atitinkamų paslaugų teikėjams.

1 pavyzdys

Kelionių organizatorius A perka keleivių vežimo paslaugą iš įmonės B ir šią paslaugą perparduoda kitam kelionių organizatoriui C. Nei įmonė B, nei kelionių organizatorius A, teikdami keleivių vežimo paslaugą, neatlieka nieko daugiau nei tik keleivių pervežimą kelionių organizatoriaus C nurodytu maršrutu, todėl laikytina, kad įmonė B teikė ne turizmo paslaugą, o keleivių vežimo paslaugą, kuri yra apmokestinama taikant ne specialią turizmo paslaugų apmokestinimo schemą, o įprastas taisykles. Analogiškai kaip keleivių vežimo paslauga yra apmokestinama ir kelionių organizatoriaus A kelionių organizatoriui C teikiama paslauga.

2 pavyzdys

Įmonė A organizuoja kalėdinį renginį savo darbuotojams. Renginys vyksta kitame mieste, todėl įmonė A, neturėdama galimybės savo jėgomis nuvežti darbuotojų į renginio vietą, perka keleivių vežimo paslaugą iš įmonės B. Įmonė B pati negali įvykdyti keleivių vežimo paslaugos, todėl tokią paslaugą įsigyja iš įmonės C. Įmonė B, teikdama keleivių vežimo paslaugą, neatlieka nieko daugiau nei tik keleivių pervežimą įmonės A nurodytu maršrutu, todėl laikytina, kad įmonė B teikė ne turizmo paslaugą, o keleivių vežimo paslaugą, kuri yra apmokestinama taikant ne specialią turizmo paslaugų apmokestinimo schemą, o įprastas taisykles.

Taip pat ESTT byloje C-31/10 *Minerva Kulturreisen GmbH* yra pasisakęs, kad tuo atveju, jeigu kelionių organizatorius, neteikdamas turizmo paslaugų, savo vardu klientui teikia kitas įsigytas iš kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugas (pvz., bilietų į operą pardavimą), tai tokioms su kelionėmis nesusijusioms paslaugoms maržos schema negali būti taikoma.

Atsižvelgiant į tai, jeigu kelionių organizatorius parduoda (perparduoda) pirkėjui (klientui) tik vieną ar keletą konkrečių paslaugų, kurios savo esme nebūtinai yra susijusios su kelionėmis, tai šios paslaugos nelaikytinos turizmo paslaugomis ir joms maržos schema negali būti taikoma. Pvz., jeigu teikiama (perparduodama) tik maitinimo paslauga ir nėra aišku, kad ši paslauga yra teikiama turistui, kaip turistinio paketo dalis, tai tokia paslauga nelaikoma turizmo paslauga, kuriai gali būti taikoma maržos schema. Šioms suteiktoms (perparduotoms) maitinimo paslaugoms, kurios yra faktiškai suteiktos Lietuvoje ir kurių teikimo vieta laikoma Lietuva (PVM įstatymo 13 straipsnio 11 dalis), taikomas standartinis PVM tarifas.

Analogiškai, jeigu pirkėjui (klientui) perparduodamos tik salės nuomos bei vertimo kabinų nuomos paslaugos, tik maitinimo ir salės nuomos paslaugos, tai jų teikimo vieta turėtų būti nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas ir jos apmokestinamos PVM bendra tokių paslaugų teikimui PVM įstatyme nustatyta tvarka.

4. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad speciali turizmo paslaugų apmokestinimo PVM schema (kai PVM apskaičiuojamas nuo kelionės organizatoriaus maržos) taikoma kelionių organizatoriaus teikiamoms kelionės organizavimo paslaugoms ir tais atvejais, kai jie iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas paslaugas savo vardu parduoda ne tiesiogiai šių paslaugų—pirkėjui (klientui), o per atsiskleidusius tarpininkus (kelionių agentūras ir pan.), kurie veikia kelionių organizatoriaus vardu ir sąskaita. Pvz., kelionių organizatorius savo parengtus turistinės kelionės paslaugų rinkinius perduoda

platinti kelionių agentūrai. Kelionių agentūra parduoda turizmo paslaugų rinkinius pirkėjui (klientui), kelionės organizatoriaus vardu ir jo sąskaita, o už tarpininkavimą gauna atskirą atlyginimą. Šiuo atveju, kelionės organizatoriaus gautas iš kelionių agentūros atlygis už parduotus pirkėjui (klientui), turizmo paslaugų rinkinius apmokestinamas PVM taikant specialią apmokestinimo PVM schemą (maržos schemą).

5. Kelionės organizatorius maržos schema aukščiau nurodytoms turizmo paslaugoms (pavienėms arba sukomplektuotiems turizmo paslaugų rinkiniams) taikoma ir tuo atveju, kai šios paslaugos yra perparduodamos kitam kelionės organizatoriui, kuris veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas ir įsigytas turizmo paslaugas toliau savo vardu perparduoda kitam šių paslaugų pirkėjui (klientui). Tai reiškia, kad maržos schema taikoma visose turizmo paslaugų pardavimo (perpardavimo) grandyse iki galutinio šių paslaugų pirkėjo. Šiuo atveju svarbu, kad kiekvienas kelionės organizatorius savo vardu parduodantis turizmo paslaugas, šias paslaugas būtų įsigijęs iš kitų apmokestinamųjų asmenų (įskaitant ir kitų kelionių organizatorių), o ne teiktų savo jėgomis.

2. Kelionės organizatoriaus teikiamos paslaugos, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu kelionių organizatorius:

1) yra įsikūręs šalies teritorijoje, išskyrus atvejus, kai paslauga suteikta per šalies teritorijoje įsikūrusio kelionės organizatoriaus padalinį užsienio valstybėje;

2) yra užsienio apmokestinamasis asmuo, teikiantis paslaugą per savo padalinį šalies teritorijoje.

Komentaras

1. Neatsižvelgiant į PVM įstatymo 13 straipsnyje nustatytas paslaugų vietos nustatymo taisykles, kelionių organizatorių suteiktos (parduotos, perparduotos) paslaugos, kurioms taikoma maržos schema, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu kelionių organizatorius, teikiantis šias paslaugas, yra įsikūręs Lietuvoje. Šiuo atveju nesvarbu, kas yra šių turizmo paslaugų pirkėjas ir kur jis įsikūręs, ar kur paslaugos yra fiziškai suteiktos, ar kur paslaugos būtų laikomos suteiktomis pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas.

Pavyzdys

1 situacija

Lietuvos įmonė X, kelionių organizatorius, parduoda gyventojams 10 dienų turistinės kelionės į Kiprą paslaugų rinkinį, į kurio kainą įeina tokios iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos paslaugos:

- skrydis lėktuvu Vilnius–Kipras–Vilnius (čarterinis reisas);
- viešbučių paslaugos su pusryčiais ir vakariene Kipre;
- ekskursijų ir gido paslaugos.

Kadangi Lietuvos įmonė X yra įsikūrusi Lietuvoje ir jos gyventojams teikiamoms aukščiau nurodytoms turizmo paslaugoms (turistinės kelionės į Kiprą paslaugų rinkiniui) taikoma maržos schema, todėl šių turizmo paslaugų suteikimo vieta laikoma Lietuva ir apskaičiuota marža už šias suteiktas paslaugas (parduotus turistinės kelionės rinkinius) turi būti apmokestinta taikant Lietuvoje tokioms paslaugoms nustatytą PVM tarifą.

2 situacija

Lietuvos kelionių organizatorius A įsigijo tokias turizmo paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų, kurias, kaip turizmo paslaugų paketą, ketina parduoti kitų valstybių pirkėjams (klientams) (juridiniams ar fiziniams asmenims):

- iš kito Lietuvos apmokestinamojo asmens turistų apgyvendinimo Palangos viešbutyje paslaugas;
- iš Vilniaus autotransporto įmonės turistų vežimo iš Vilniaus į Palangą ir atgal paslaugas;
- gido paslaugas Palangoje;
- iš Palangos autotransporto įmonės turistų vežimo iš Rygos į Palangą ir atgal paslaugas;
- iš Latvijos apmokestinamojo asmens turistų apgyvendinimo Rygos viešbutyje paslaugas;
- gido paslaugas Rygoje iš Rygos ekskursijų biuro.

Kadangi Lietuvos įmonė X yra įsikūrusi Lietuvoje, o jos aukščiau nurodytoms užsienio turistams teikiamoms turizmo paslaugoms taikoma maržos schema, todėl šių turizmo paslaugų suteikimo vieta laikoma Lietuva ir apskaičiuota marža už šias suteiktas paslaugas (parduotus turistinės kelionės rinkinius) turi būti apmokestinta taikant Lietuvoje tokioms paslaugoms nustatytą PVM tarifą.

2. Tuo atveju, jeigu Lietuvoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kelionių organizatorius, turizmo paslaugas, kurioms taikoma maržos schema, pirkėjams (klientams) teiktų per savo padalinį, esantį užsienyje, tai šių paslaugų suteikimo vieta nebūtų laikoma Lietuva ir tokios paslaugos nebūtų Lietuvos PVM objektas.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė X, kelionių organizatorius, yra įsisteigęs savo filialą Rygoje, per kurį organizuojamos Lietuvos turistams turistinės kelionės po Latviją, įsigyjant turizmo paslaugas iš Latvijos apmokestinamųjų asmenų ir savo vardu parduodant šias paslaugas turistams kaip turistinės kelionės rinkinius. Šiuo atveju Lietuvos įmonės X suteiktų turizmo paslaugų, kurioms taikoma maržos schema, vieta nelaikoma Lietuva ir šios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas. Lietuvos įmonė X turėtų pasidomėti, kokios PVM mokėjimo bei registravimosi PVM mokėtoju prievolės jai atsiranda Latvijoje.

3. Analogiškai, tuo atveju, jeigu užsienio valstybėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kelionių organizatorius, yra įkūręs Lietuvoje savo padalinį, per kurį pirkėjams (klientams) (juridiniams ar fiziniams asmenims) teikia (parduoda, perparduoda) turizmo paslaugas, kurioms taikoma maržos schema, tai jo suteiktų turizmo paslaugų vieta laikoma Lietuva ir jis turėtų registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju dėl tokių paslaugų teikimo.

102 straipsnis. Apmokestinamoji vertė

1. Kelionės organizatoriaus pirkėjui (klientui) suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė yra kelionių organizatoriaus marža, apskaičiuota šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka.

2. Kelionės organizatoriaus marža nustatoma kaip sumos (išskyrus patį PVM), kurią už kelionės organizatoriaus teikiamą paslaugą jam turi sumokėti pirkėjas (klientas), ir sumos (įskaitant PVM), kurią kelionės organizatorius sumokėjo ar turi sumokėti kitiems apmokestinamiesiems asmenims už šią turizmo paslaugą ar paslaugas (jeigu pirkėjui (klientui) parduodamas rinkinys), skirtumas. Skaičiuojant kelionės organizatoriaus maržą,

neatsižvelgiama į tai, ar tos kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamos paslaugos yra apmokestinamos PVM, ar ne.

Komentaras

1. Kelionės organizatoriaus pirkėjui (klientui) suteiktos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro kelionių organizatoriaus marža (toliau – marža). Marža apskaičiuojama kaip skirtumas tarp:

- sumos (išskyrus patį PVM), kurią už kelionės organizatoriaus teikiamą paslaugą jam turi sumokėti šių paslaugų pirkėjas (klientas) (juridinis ar fizinis asmuo), ir

- sumos (įskaitant PVM), kurią kelionių organizatorius sumokėjo ar turi sumokėti kitiems apmokestinamiesiems asmenims už įsigytą iš jų paslaugą ar paslaugas (jei parduodamas turizmo paslaugų rinkinys).

2. Skaičiuojant maržą neatsižvelgiama į tai, ar tos kitų apmokestinamųjų asmenų teikiamos paslaugos yra apmokestinamos PVM, ar ne.

3. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad pagal ESTT sprendimą byloje C-189/11 *European Commission v Kingdom of Spain* kelionių organizatoriaus suteiktų paslaugų, apmokestinamų taikant maržos schemą, apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma, remiantis kiekviena atskira kelionių organizatoriaus suteikta paslauga, o ne bendrai. Iš esmės tai reiškia, jog kelionių organizatorius, skaičiuodamas savo teikiamų turizmo paslaugų maržą, negali maržos nustatinėti kaip sumos, gautos už skirtingų turizmo paslaugų rinkinių pardavimą, ir išlaidų, patirtų sudarant skirtingus turizmo paslaugų rinkinius, skirtumo. Tų pačių turizmo paslaugų rinkinių, parduotų tą patį mokesstinį laikotarpį, marža taip pat turėtų būti nustatinėjama atskirai, tačiau tais atvejais, kai tokių pačių turizmo paslaugų rinkinių pardavimo pajamos ir patirtos išlaidos yra vienodos, tai, skaičiuojant tokių rinkinių maržą, ji gali būti skaičiuojama ir bendrai (tokiu atveju apskaičiuotos maržos rezultatas iš esmės nesiskirs (galimos paklaidos dėl apvalinimo), nepriklausomai nuo to, ar marža buvo skaičiuota atskirai ar bendrai).

1 pavyzdys

Lietuvos kelionių organizatorius spalio mėnesį pardavė 30 turizmo paslaugų rinkinių į Ispaniją po 870 eurų (iš viso už 26 100 eurų).

Vienam turizmo paslaugų rinkiniui parengti iš trečiųjų kitų apmokestinamųjų asmenų buvo įsigytos tokios paslaugos:

- skrydis maršrutu Vilnius–Barselona ir atgal (čarterinis reisas, vienam turistiniam paketui tenkančios skrydžio išlaidos yra 377 eurai, iš viso – 11 310 eurų);

- 5 nakvynės su pusryčiais ir vakariene Barselonos viešbutyje vienam asmeniui už 290 eurų (iš viso 8700 eurų).

Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuojama taip:

1) nustatomas skirtumas tarp sumos (su PVM) gautos iš turizmo paslaugų rinkinio pirkėjo ir sumos, sumokėtos kitiems apmokestinamiesiems asmenims už įsigytas iš jų paslaugas, reikalingas turizmo paslaugų rinkiniui sudaryti:

$(870 - 377 - 290) = 203$ eurų;

2) iš apskaičiuoto skirtumo (203 eurų) išskaičiuojama nuo maržos mokėtina į biudžetą PVM suma (pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę):

$203 \times 21 / (100 + 21) = 35,23$ eurai;

3) apskaičiuojama kelionių organizatoriaus marža (iš pirmame punkte nustatyto skirtumo atimama PVM suma, apskaičiuota antrame punkte):

$203 - 35,23 = 167,77$ eurai.

2 pavyzdys

Lietuvos kelionių organizatorius A rugsėjo mėnesį įsigijo iš Vokietijos kelionių organizatoriaus 100 turizmo paslaugų rinkinių turistinei kelionei po Vokietiją po 950 eurų (iš viso už 95 000 eurų). Į vieną šių turizmo paslaugų rinkinių įeina 4 nakvynės Vokietijos viešbučiuose, gidų paslaugos, maitinimo paslaugos.

Šiuos įsigytus turizmo paslaugų rinkinius Lietuvos kelionių organizatorius pardavė savo vardu Lietuvos kelionių agentūrai B po 1100 eurų už vieną rinkinį (iš viso už 110 000 eurų) tą patį rugsėjo mėnesį Lietuvos kelionių agentūra B, veikdama kaip kelionių organizatorius, įsigytus iš kelionių organizatoriaus A turizmo paslaugų rinkinius į Vokietiją taip pat rugsėjo mėnesį savo vardu pardavė Lietuvos gyventojams po 1160 eurų už vieną rinkinį (iš viso už 116 000 eurų).

Kelionės organizatorius A marža apskaičiuojama taip:

1) nustatomas skirtumas tarp sumos (su PVM) gautos iš kelionių organizatoriaus B už parduotus turizmo paslaugų rinkinius ir sumos, sumokėtos už šiuos rinkinius Vokietijos kelionių organizatoriui:

$$(110\,000 - 95\,000) = 15\,000 \text{ eurų};$$

2) iš apskaičiuoto skirtumo (15 000 eurų) išskaičiuojama nuo maržos mokėtina į biudžetą PVM suma (pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę):

$$15\,000 \times 21 / (100 + 21) = 2603 \text{ eurai};$$

3) apskaičiuojama kelionių organizatoriaus A marža (be PVM):

$$15\,000 - 2603 = 12\,397 \text{ eurai}.$$

Ši suma (12 397 eurai) yra kelionės organizatoriaus A suteiktų turizmo paslaugų apmokestinamoji vertė.

Kelionės agentūros B marža apskaičiuojama taip:

1) nustatomas skirtumas tarp sumos (su PVM) gautos iš pirkėjų (klientų) už parduotus turizmo paslaugų rinkinius ir sumos, sumokėtos už šiuos rinkinius kelionių organizatoriui A:

$$(116\,000 - 110\,000) = 6\,000 \text{ eurų};$$

2) iš apskaičiuoto skirtumo (6 000 eurų) išskaičiuojama nuo maržos mokėtina į biudžetą PVM suma (pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę):

$$6\,000 \times 21 / (100 + 21) = 1041 \text{ euras};$$

3) apskaičiuojama kelionių organizatoriaus B marža (be PVM):

$$6\,000 - 1\,041 = 4\,959 \text{ eurai}.$$

Ši suma (4 959 eurų) yra kelionės organizatoriaus B suteiktų turizmo paslaugų apmokestinamoji vertė

4. Jeigu kelionės organizatoriaus parduodamame (perparduotame) pirkėjui (klientui) turizmo paslaugų rinkinyje yra ir tokių turizmo paslaugų, kurias kelionės organizatorius suteikė pats savo jėgomis, ar tokių paslaugų, kurias kelionių organizatorius suteikė, veikdamas kaip atsiskleidęs tarpininkas, tai skaičiuojant kelionės organizatoriaus maržą, tokių turizmo paslaugų vertė atimama iš galutinės turizmo paslaugų rinkinio kainos. Šios turizmo paslaugos, atsižvelgiant į jų suteikimo vietą, apmokestinamos PVM taikant nustatyto dydžio tarifą nuo visos paslaugos vertės.

1 pavyzdys

Lietuvos kelionių organizatorius parduoda (perparduoda) turistinės kelionės į Paryžių paslaugų rinkinius, į kurių kainą įeina tokios turizmo paslaugos:

- skrydis iš Vilniaus iki Paryžiaus ir atgal (skrydis yra organizuojamas reguliaraus susisiekimo avialinijų X maršrutu Vilnius–Paryžius, bilietus kelionių organizatorius parduoda, veikdamas kaip atsiskleidęs tarpininkas);

- 3 nakvynės su pusryčiais Paryžiaus viešbutyje (ši paslauga įsigyta iš kitų apmokestinamųjų asmenų);

- gido paslaugos (šią paslaugą teikia pats kelionės organizatorius savo jėgomis, nes ekskursijų vadovas, teikiantis gido paslaugas, dirba pas kelionių organizatorių).

Tarkime, kelionių organizatorius pardavė 30 minėtų turizmo paslaugų rinkinių po 460 eurų (iš viso – 13 800 eurų). Šiai kelionei organizuoti iš kitų apmokestinamųjų asmenų buvo įsigytos tokios paslaugos:

- 3 nakvynių su pusryčiais Paryžiaus viešbutyje paslauga vienam turistui 130 eurų (iš viso – 3 900 eurų);

Be to, kelionių organizatorius:

- kaip atsiskleidęs tarpininkas pardavė lėktuvo bilietus skrydžiui Vilnius–Paryžius–Vilnius, kurie vienam turistui kainavo 160 eurų (iš viso – 4 800 eurų);

- savo jėgomis suteikė gido paslaugas, kurios vienam turistui kainavo 15 eurų (iš viso - 450 eurų).

Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuojama analogiškai kaip ir šio komentuojamo 102 straipsnio komentaro 2 punkto pavyzdyje, tačiau visų pirma iš turistų sumokėto atlygio turi būti atimamos pinigų sumos už paslaugas, kurias kelionės organizatorius suteikė kaip atsiskleidęs tarpininkas ar savo jėgomis:

1) $13800 - 4800 - 450 = 8550$ eurų;

Nustačius, koks atlygis gautas iš turistų už paslaugas, kurioms yra taikoma speciali turizmo paslaugų apmokestinimo schema, yra apskaičiuojama marža ir mokėtinas PVM:

2) $8550 - 3900 = 4650$ eurų (marža su PVM);

3) $4650 \times 21 / (100 + 21) = 807$ eurai (PVM nuo maržos);

4) $4650 - 807 = 3843$ eurų (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).

Kelionių organizatoriaus savo jėgomis suteiktoms gido paslaugoms ir kaip atsiskleidusio tarpininko perparduotoms keleivių skraidinimo paslaugoms netaikoma speciali turizmo paslaugų apmokestinimo schema (šios paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartines apmokestinimo PVM taisykles (atsižvelgiant į šių paslaugų suteikimo vietą)).

2 pavyzdys

Kelionių organizatorius A su Ispanijos įmone sudarė turistų iš Lietuvos apgyvendinimo Ispanijos kurortinio miesto viešbutyje sutartį, pagal kurią už vieno turisto iš Lietuvos 10 dienų apgyvendinimą viešbutyje kelionių organizatorius A Ispanijos įmonei sumoka 348 eurus. Šią turistinę paslaugą Lietuvos kelionių organizatorius A savo vardu parduoda Lietuvos kelionių agentūrai B už 434 eurus. Tokiu atveju kelionių organizatoriaus A marža už suteiktą šią turizmo paslaugą apskaičiuojama taip:

1) $434 - 348 = 86$ eurai (marža su PVM);

2) $86 \times 21 / (100 + 21) = 15$ eurų (PVM nuo maržos);

3) $86 - 15 = 71$ euras (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).

3 pavyzdys

Kelionių organizatorius turistus supažindina su Vilniumi. Jis su autotransporto įmone sudarė sutartį dėl turistų vežimo, pagal kurią kelionių organizatorius autotransporto įmonei (PVM mokėtojai) sumokėjo 261 eurą ir 55 eurus PVM, iš viso 316 eurų. Taip pat kelionių organizatorius sudarė sutartį su gidu dėl ekskursijos turistams vedimo. Kelionių organizatorius gidui už suteiktas paslaugas sumokėjo 150 eurų (gidas – ne PVM mokėtojas, todėl paslaugos kaina yra nurodoma, neskaičiuojant PVM). Iš turistų grupės už vežiojimą Vilniaus gatvėmis šiuo autobusu ir ekskursijas buvo paimta 534 eurai.

Šiuo atveju kelionių organizatoriaus marža apskaičiuojama taip:

- 1) $534 - 316 - 150 = 68$ eurų (marža su PVM);
- 2) $68 \times 21 / (100 + 21) = 12$ eurų (PVM nuo maržos);
- 3) $68 - 12 = 56$ eurai (marža be PVM – suteiktos turizmo paslaugos apmokestinamoji vertė).

103 straipsnis. PVM atskaitos ypatybės

1. Kelionės organizatorius šio Įstatymo 102 straipsnio 2 dalyje nurodyto kitiems apmokestinamiesiems asmenims sumokėto ar sumokėtino pirkimo PVM už iš jų įsigytas turizmo paslaugas neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą.

Komentaras

1. Kadangi pagal PVM įstatymo 102 straipsnio nuostatas apskaičiuojant kelionės organizatoriaus maržą imama visa suma (įskaitant PVM), kurią kelionės organizatorius sumokėjo ar turi sumokėti kitiems apmokestinamiesiems asmenims už iš jų įsigytą turizmo paslaugą ar paslaugas (jeigu pirkėjui (klientui) parduodamas rinkinys), todėl kelionių organizatorius negali į PVM atskaitą įtraukti įsigytų iš kitų apmokestinamųjų asmenų prekių (paslaugų), reikalingų turizmo paslaugų paketui parengti (perparduoti), arba pavienei turizmo paslaugai suteikti (perparduoti) pirkimo PVM sumos (išskirtos PVM sąskaitose faktūrose).

1 pavyzdys

Kelionių organizatorius, esantis Vilniuje, po 45 eurus pardavė 50 parengtų turizmo paslaugų rinkinių į Palangą ir už juos gavo 2 250 eurų. Šiems paketams parengti iš kitų apmokestinamųjų asmenų jis įsigijo tokias paslaugas:

- iš Vilniaus autotransporto įmonės turistų grupės nuvežimo iš Vilniaus į Palangą ir atgal už 232 eurus ir 49 eurus PVM (232×21 proc.), iš viso už 281 eurų;
- turistų grupės maitinimo Palangos kavinėje paslaugą už 579 eurų ir 122 eurų PVM, iš viso už 701 eurą;
- gido paslaugas Palangoje turistų grupei už 145 eurus ir 30 eurų PVM (145×21 proc.), iš viso už 175 eurus;
- nakvynės paslaugas viešbutyje Palangoje 290 eurų ir 26 eurų PVM (290×9 proc.), iš viso 316 eurų.

Iš viso kelionių organizatorius įsigijo paslaugų už 1 246 eurų ir 227 eurai PVM, iš viso už 1 473 eurų.

Kelionių organizatorius šiose išrašytose įsigytų paslaugų PVM sąskaitose faktūrose išskirtos pirkimo PVM sumos (227 eurų) neturi teisės įtraukti į atskaitą (ši PVM suma (227 eurų) kartu su gautų paslaugų verte apskaičiuojant kelionių organizatoriaus maržą atimama iš pardėtų turizmo paslaugų rinkinių kainos).

Kelionių organizatoriaus marža sudaro 642 eurus ($2\,250 - 1\,473$) - $[(2\,250 - 1\,473) \times 21 / (100 + 21)]$.

2. Pirkimo ir (arba) importo PVM, nenurodytas šio straipsnio 1 dalyje, atskaitomas laikantis šiame Įstatyme nustatytos bendros tvarkos.

Komentaras

1. Nors kelionių organizatoriai, teikiantys kelionių organizavimo paslaugas ir skaičiuojantys už jas PVM nuo maržos, neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą kitiems apmokestinamiesiems asmenims sumokėto ar sumokėtino pirkimo PVM už iš jų įsigytas turizmo paslaugas, tačiau kitų įsigytų paslaugų (komunalinių, telekomunikacijų, remonto, transporto eksploatavimo ir kitų), įsigyto ilgalaikio turto, pirktų prekių, reikalingų jų teikiamų kelionių organizavimo paslaugų atlikimui ir kitai vykdomai PVM apmokestinamai veiklai, pirkimo (importo) PVM turi teisę įtraukti į atskaitą laikantis PVM įstatyme nustatytos bendros tvarkos.

Pavyzdys

Kelionių organizatorius per mokestinį laikotarpį be iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų turizmo paslaugų, reikalingų turizmo paslaugų rinkiniui parengti, iš tiekėjų įsigijo savo reikmėms tokių prekių ir paslaugų:

- telekomunikacijų paslaugų už 145 eurus ir 30 eurų PVM, iš viso 175 eurai;
- kanceliarinių prekių už 17 eurų ir 4 eurai PVM, iš viso 21 euras;
- remonto išlaidų už 261 eurą ir 55 eurai PVM, iš viso 316 eurų;
- iš viso už 512 eurų: 423 eurai ir 89 eurai PVM.

Kelionių organizatorius, vykdamas PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti savo reikmėms įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo 89 eurų PVM sumą.

Analogiškai, savo reikmėms įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ir tie kelionių organizatoriai, kurie savo vardu perparduoda iš kitų kelionių organizatorių įsigytas turizmo paslaugas ar turizmo paslaugų rinkinius.

104 straipsnis. Sandoriai už Europos Sąjungos teritorijos ribų

Kelionės organizatoriaus teikiamos paslaugos apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, kai kelionės organizatorius pirkėjui (klientui) teikia turizmo paslaugas, kurias kiti apmokestinamieji asmenys teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Jeigu kelionės organizatorius pirkėjui (klientui) teikia paslaugas, kurių dalį kiti apmokestinamieji asmenys teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų, 0 procentų PVM tarifas taikomas tik šiai paslaugų daliai.

Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinama tik tokia kelionių organizatoriaus marža, kuri apskaičiuojama už kelionės organizatoriaus savo vardu pirkėjui (klientui) parduotas iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas paslaugas, kurias tie kiti apmokestinamieji asmenys teikia už ES teritorijos ribų, t. y. trečiose šalyse (pvz., Šveicarijoje, Norvegijoje, Japonijoje, Tunise, Egipte ir pan.).

2. Jeigu kelionės organizatorius iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigyja ir pirkėjui (klientui) teikia paslaugas, kurias vieni apmokestinamieji asmenys teikia už ES teritorijos ribų, kiti – ES teritorijoje, 0 proc. PVM tarifas taikomas tik už ES teritorijos ribų suteiktai paslaugų daliai. Vadinasi, kai į kelionių organizatoriaus pirkėjui (klientui) parduoto (perparduoto) turizmo paslaugų rinkinį įeina kelionių organizatoriaus iš vieno apmokestinamųjų asmenų įsigytos paslaugos, kurias jie suteikia ES teritorijoje (Lietuvoje arba kitoje valstybėje narėje) ir iš kitų apmokestinamųjų asmenų, kurie paslaugas teikia už ES teritorijos ribų, tai 0 proc. tarifas proporcingai taikomas tai maržos daliai, kuri atitinka trečiųjų asmenų už ES teritorijos ribų suteiktų paslaugų dalį visų į turizmo paslaugų rinkinį įeinančių trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų vertės sumoje.

Pavyzdys

Kelionių organizatorius turistams parduoda turistinės kelionės maršrutu: Lietuva–Ispanija–Šveicarija–Prancūzija paslaugų rinkinį, kurio kainą sudaro paties kelionės organizatoriaus suteiktos turistų vežimo autobusu paslaugos ir tokios kitų apmokestinamųjų asmenų vienam turistui suteiktos paslaugos:

- Ispanijoje – apgyvendinimo ir maitinimo paslaugos kiekvienam turistui po 145 eurus (su PVM);
- Prancūzijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos kiekvienam turistui po 175 eurus (su PVM);
- Šveicarijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos kiekvienam turistui po 289 eurų (su PVM);
- iš viso gauta iš kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugų už 609 eurus (145 + 175 + 289).

Tarkime, kelionių organizatorius formuodamas galutinę rinkinio kainą prie minėtų išlaidų (įsigytų iš trečiųjų asmenų paslaugų vertės) numato pridėti savo antkainį (maržą) po 155 eurus.

Kitų apmokestinamųjų asmenų ES teritorijoje (Ispanijoje ir Prancūzijoje) suteiktų paslaugų kaina – 320 eurų (145 + 175) ir šios paslaugos nuo visos rinkinį sudarančių, iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų paslaugų įsigijimo išlaidų (kelionės organizatoriui) sumos sudaro 53 proc. ($320 / 609 \times 100$ proc.). Tai reiškia, kad:

- 1) 53 proc. maržos, t. y. 82 eurai (155×53 proc.) apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą, o likusi maržos dalis, 73 eurai ($155 - 82$) taikant 0 proc. PVM tarifą;
- 2) PVM suma tenkanti ES maržos daliai 14 eurų ($82 \times 21 / (100 + 21)$).

Turistų vežimo autobusu paslaugas kelionių organizatorius suteikė savo jėgomis ir vežimo paslaugos kaina 1 asmeniui sudarė 87 eurus. Apmokestinant šią vežimo paslaugą Lietuvoje speciali apmokestinimo PVM schema netaikoma. Kadangi turistai buvo vežami tarptautiniu maršrutu, tai ši vežimo paslauga apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą (PVM įstatymo 45 straipsnio 6 dalis).

3. Atsižvelgiant į tai, kad pagal keleivių vežimo paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisykles, net ir organizuojant turistines keliones į trečiąsias šalis (esančias už ES teritorijos ribų) turistų vežimo tarptautiniais maršrutais paslaugos į šias trečiąsias šalis praktiškai negali būti visos suteiktos už ES teritorijos ribų (nes keleivių vežimo paslauga laikoma suteikta ten, kur faktiškai atlikta), todėl kelionės organizatoriaus įsigytos iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir savo vardu parduotos turistų vežimo paslaugos gali būti laikomos visos suteiktos už ES ribų tik šiais atvejais:

1) turistų vežimo orlaiviais ir laivais paslaugos, kai turistų kelionės orlaiviu ar laivu maršruto pabaiga (į vieną kelionės pusę) yra ne ES teritorija, neatsižvelgiant į orlaivio tarpinius nusileidimus ar laivo tarpinius sustojimus kurios nors ES valstybės teritorijoje ir į turistų persėdimą į kitą šios kelionės

jungiamojo reiso orlaivį ar laivą kurioje nors ES valstybėje. Kitaip tariant, maršruto pabaiga yra laikoma, esanti už ES teritorijos ribų, kai tarpiniai sustojimai ES teritorijoje nėra susiję su įvairių objektų lankymu, o yra skirti tik keleivių išlaipinimui / įlaipinimui ar kitų būtinų poreikių (pvz., laivo papildymas degalais, maisto produktais ir pan.) tenkinimui;

2) turistų vežimo iš Lietuvos ar kitos ES valstybės autobusais paslaugos, kai turistų kelionės tikslas ir galutinis maršruto (į pirmą kelionės pusę) taškas yra ne ES teritorija, o autobuso sustojimai kurioje nors ES valstybės teritorijoje yra tik degalų papildymui arba keleivių būtiniams poreikiams patenkinti.

Kelionių organizatoriaus marža (ar maržos dalis), apskaičiuota nuo šių nurodytų iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų ir savo vardu parduotų (atskirai arba kaip sudėtinė turizmo paslaugų rinkinio dalis) turistų vežimo paslaugų, apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Kelionių organizatorius parduoda 10 dienų turistinės kelionės į Egiptą paslaugų rinkinį, į kurio kainą įeina tokios iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos 1 asmeniui tenkančios paslaugos:

- skrydis lėktuvu Vilnius – Hurgada (čarterinis reisas) – 261 euras;
- viešbučių paslaugos su pusryčiais ir vakariene Egipto miestuose – 145 eurai;
- ekskursijų ir gido paslaugos Egipte – 58 eurai;
- iš viso 464 eurai (261 + 145 + 58).

Kelionių organizatoriaus marža, tarkime yra 87 eurai.

Kadangi į turizmo paslaugų rinkinį įeinančios kitų apmokestinamųjų asmenų suteiktos paslaugos yra suteiktos už ES teritorijos ribų, tai kelionių organizatoriaus marža apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą.

4. Jeigu kitų apmokestinamųjų asmenų suteiktos turistų vežimo iš Lietuvos ar kitos ES valstybės tarptautiniu maršrutu paslaugos neatitinka komentuojamo straipsnio komentaro 3 punkte nurodytų sąlygų, tai negalima laikyti, kad visos vežimo paslaugos suteiktos už ES teritorijos ribų ir nuo tokių paslaugų vertės apskaičiuotai kelionių organizatoriaus visai maržai negalima taikyti 0 proc. PVM tarifo.

5. Kai kelionių organizatorius iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigyja ir savo vardu pirkėjui (klientui) parduoda turistų vežimo paslaugas, kurias šie kiti apmokestinamieji asmenys suteikia tiek ES teritorijoje, tiek už jos ribų, tai 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tai kelionės organizatoriaus maržos daliai, kuri proporcingai atitinka apskaičiuotą kitų apmokestinamųjų asmenų už ES teritorijos ribų suteiktų vežimo paslaugų dalį nuo visų vežimo paslaugų vertės sumos. Ši dalis gali būti skaičiuojama, lyginant:

- už ES teritorijos ribų nuvažiuotų kilometrų skaičių su visu kelionės atstumu (kilometrais), arba

- nakvynių viešbučiuose (ar kituose apgyvendinimo paslaugas teikiančiuose objektuose) už ES teritorijos ribų skaičių su visos turistinės kelionės nakvynių viešbučiuose (ar kituose apgyvendinimo paslaugas teikiančiuose objektuose) skaičiumi. Į nakvynių skaičių neįeina turistų nakvynės juos vežančioje transporto priemonėje (autobuse, kelte ir pan.).

Kiekvienu konkrečiu atveju, nustatant, kokia apskaičiuota nuo iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų vežimo paslaugų maržos dalis apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, turi būti pasirinktas toks šios dalies apskaičiavimo būdas, kuris atitinka realų už ES teritorijos ribų ir ES teritorijoje suteiktų paslaugų santykį.

Pavyzdys

Kelionių organizatorius per mokestinį laikotarpį turistams pardavė 100 turizmo paslaugų rinkinių keliauti autobusu maršrutu: Lietuva – Norvegija – Švedija – Danija. Kelionės metu numatytos 6 nakvynės viešbučiuose, iš jų 3 nakvynės Norvegijos miestų viešbučiuose. Į šio rinkinio paslaugų kainą įeina tokios kelionių organizatoriaus iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos 1 turistui tenkančios paslaugos:

- kelionės autobusu paslaugos – 87 eurai;
- keltų iš Gdanskio (Lenkija) į Karlskroną (Švedija) paslaugos – 29 eurai;
- Danijoje – maitinimo ir ekskursijų paslaugos – 58 eurai;
- Švedijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos – 174 eurai;
- Norvegijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos – 290 eurų.

Iš viso gauta iš kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugų už 638 eurus ($87 + 29 + 58 + 174 + 290$).

Tarkime, kad kelionės organizatorius apskaičiavo savo nuo vieno rinkinio gautiną maržą 174 eurus.

Apskaičiuojama maržos dalis apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą:

- turistų vežimo autobusu paslaugų, suteiktų už ES teritorijos ribų, dalis nuo visų vežimo autobusu paslaugų sumos (87 eurai) sudaro 50 proc. [3 nakvynės (už ES teritorijos ribų nakvynių skaičius) / 6 nakvynių (visų nakvynių viešbučiuose skaičius) $\times 100$ proc.], arba 44 eurai (87×50 proc.);

- (turistų vežimo keltu paslaugos – 29 eurai laikomos suteiktos ES teritorijoje);

- maitinimo, apgyvendinimo ir ekskursijų paslaugos, suteiktos už ES teritorijos ribų (Norvegijoje), sudaro 290 eurų.

Iš viso suteikta paslaugų už ES teritorijos ribų už 334 eurus ($44 + 290$) ir šios paslaugos visų paslaugų sumoje sudaro 52 proc. ($334 / 638 \times 100$).

Vadinasi, 52 proc. maržos arba 90 eurų (174×52 proc.) turi būti apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, likusi maržos dalis 84 eurai ($174 - 90$) apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą. PVM suma, tenkanti ES maržos daliai, 15 eurų ($84 \times 21 / (100 + 21)$).

6. Kelionių organizatoriaus marža apskaičiuota už savo vardu pirkėjui (klientui) parduotas iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas paslaugas, kurias šie kiti apmokestinamieji asmenys teikia Lietuvoje, arba kitose ES valstybėse narėse, apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą.

Pavyzdys

Kelionių organizatorius Vilniuje 2021 m. kovo mėnesį po 60 eurų pardavė 50 parengtų turistinės kelionės į Palangą paslaugų rinkinių ir už juos gavo 3 000 eurų. Šiems rinkiniams parengti iš kitų apmokestinamųjų asmenų kelionių organizatorius įsigijo tokias paslaugas:

- iš Vilniaus autotransporto įmonės įsigijo turistų grupės nuvežimo iš Vilniaus į Palangą (ne Susisiekimo ministerijos ar savivaldybės nustatytu, bet individualiu maršrutu) ir atgal paslaugą 250 eurų ir 53 eurus PVM (250×21 proc.), iš viso už 303 eurus;

- turistų grupės maitinimo Palangos kavinėje paslaugą už 580 eurų ir 122 eurai PVM (580×21 proc.), iš viso už 702 eurus;

- gido paslaugas Palangoje visai turistų grupei už 150 eurų ir 32 eurai PVM, iš viso už 182 eurus;

- nakvynės paslaugas viešbutyje Palangoje už 500 eurų ir 45 eurai PVM (500×9 proc.), iš viso už 545 eurus.

Iš viso kelionės organizatorius įsigijo iš kitų apmokestinamųjų asmenų paslaugų už 1 480 eurų ir 252 eurų PVM, iš viso už 1 732 eurus.

Kelionių organizatoriaus marža su PVM sudaro 1 268 eurų (3 000 – 1 732). Ši marža apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą.

PVM suma apskaičiuojama taip: $1\,268 \times 21 / (100 + 21) = 220$ eurų.

Pažymėtina, kad kelionės organizatorius negali įtraukti į atskaitą paslaugų įsigijimo PVM sąskaitose faktūrose išskirtos 252 eurų paslaugų pirkimo PVM sumos.

7. Kelionių organizatoriai, savo vardu perparduodantys pirkėjams (klientams) įsigytas iš kitų kelionių organizatorių turizmo paslaugas (pavienes turizmo paslaugas arba sukomplektuotus turizmo paslaugų rinkinius), už tokių turizmo paslaugų pardavimą apskaičiuotai maržai ar jos daliai taip pat turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu jų įsigytas iš kitų kelionių organizatorių turizmo paslaugas (jų dalį), tas paslaugas savo jėgomis teikiantys apmokestinamieji asmenys teikia už ES teritorijos ribų.

Pavyzdys

Kelionių agentūra A spalio mėnesį įsigijo iš kelionių organizatoriaus B 300 turizmo paslaugų rinkinių (kelialapių) turistinei kelionei į Egiptą iš viso už 130 500 eurų. Į šį rinkinį įeina:

- kelionė lėktuvu į Hurgadą ir atgal (čarteriniu reisų);
- apgyvendinimas ir maitinimas Hurgados viešbutyje;
- piramidžių lankymo ekskursija, organizuota Hurgados ekskursijų biuro.

Kelionių agentūra A, veikdama kaip kelionių organizatorius, įsigytus turizmo paslaugų rinkinius (kelialapius) savo vardu taip pat spalio mėnesį pardavė (perpardavė) pirkėjams (klientams) po 580 eurų, iš viso už 174 000 eurų.

Kelionių agentūros A marža iš šių turizmo paslaugų rinkinių (kelialapių) pardavimo sudaro 43 500 eurų.

Pagal aukščiau pateiktą turizmo paslaugų rinkinio (kelialapio) turistinei kelionei į Egiptą aprašymą, visos kitų apmokestinamųjų asmenų, teikiančių konkrečias paslaugas savo jėgomis, suteiktos paslaugos (skrydžio*, apgyvendinimo, ekskursijos) bus laikomos suteiktomis už ES teritorijos ribų. Todėl kelionių agentūros A marža (43 500 eurų) apmokestinama PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pažymėtina, kad turizmo agentūra A, pritaikiusi apskaičiuotai maržai 0 proc. PVM tarifą, turi turėti įrodymus, kad jos teikiamos (perparduodamos) pirkėjui (klientui) turizmo paslaugos, kitų apmokestinamųjų asmenų, faktiškai teikiančių šias paslaugas, bus suteiktos už ES teritorijos ribų (pvz., gauti iš kelionių organizatoriaus B detalų kelionės ir ją sudarančių turizmo paslaugų aprašymą ir pan., iš kurių būtų galima spręsti, kad visos turizmo paslaugos bus suteiktos už ES teritorijos ribų).

* Atsižvelgiant į komentuojamo straipsnio 3 dalies komentaro nuostatas.

8. Kai kelionių organizatorius savo vardu perparduoda kitų kelionių organizatorių parengtus turizmo paslaugų rinkinius, į kurių sudėtį įeina kitų apmokestinamųjų asmenų tiek ES teritorijoje, tiek už jos ribų teikiamos turizmo paslaugos, tai 0 proc. PVM tarifą antrasis kelionių organizatorius galėtų taikyti tokiai pat savo apskaičiuotos maržos daliai (procentais), kokiai 0 proc. PVM tarifą pritaikė pirmasis kelionių organizatorius, iš kurio jis įsigijo turizmo paslaugų rinkinį. Kelionių organizatorius perparduodantis kito kelionių organizatoriaus parengtus tokius turizmo paslaugų rinkinius, norėdamas taikyti 0 proc. PVM tarifą savo apskaičiuotos maržos daliai, procentais lygiai pirmojo kelionių organizatoriaus 0 proc. PVM tarifu apmokestintai maržos daliai, turi turėti (gauti iš pirmojo kelionių organizatoriaus) šio procento paskaičiavimus (duomenis, reikalingus šio procento apskaičiavimui).

Tokiu atveju kelionių organizatoriaus maržos ir PVM sumos apskaičiavimo būdas galėtų būti toks:

Pavyzdys

Kelionių agentūra A veikdama kaip kelionių organizatorius, per mokestinį laikotarpį įsigijo iš kelionių organizatoriaus B už 35 000 eurų 100 turizmo paslaugų rinkinių keliauti autobusu maršrutu: Lietuva – Norvegija – Švedija – Danija. Kelionės metu numatytos 6 nakvynės viešbučiuose, iš jų 3 nakvynės Norvegijos miestų viešbučiuose. Į šio rinkinio paslaugų kainą įeina tokios kelionių organizatoriaus iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos turizmo paslaugos:

- kelionės autobusu paslaugos;
- kelto iš Gdansko (Lenkija) į Karlskroną (Švedija) paslaugos;
- Danijoje – maitinimo ir ekskursijų paslaugos;
- Švedijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų paslaugos;
- Norvegijoje – apgyvendinimo, maitinimo, ekskursijų ir kitos paslaugos.

Šiuos turizmo paslaugų rinkinius kelionių agentūra A savo vardu pardavė pirkėjams (klientams) už 47 000 eurų.

Kadangi į turistinių paslaugų rinkinį įeina turizmo paslaugos, kurios kitų apmokestinamųjų asmenų buvo suteiktos tiek ES teritorijoje, tiek už jos ribų, tai kelionių agentūra A turi teisę apmokestinti 0 proc. PVM tarifu tik dalį maržos, o kitai maržos daliai turi taikyti standartinį PVM tarifą.

Tarkime, kad kelionių organizatorius B, pateikė kelionių agentūrai A duomenis, kad 45 proc. savo maržos už parduotus kelionių agentūrai A turistinių paslaugų rinkinius jis apmokestino 0 proc. PVM tarifu, o likusius 55 proc. maržos apmokestino PVM, taikydamas standartinį PVM tarifą.

Tokiu atveju kelionių agentūros A marža (įskaitant PVM) ir PVM suma apskaičiuojama taip:

1) apskaičiuojama marža (įskaitant PVM): 47 000 (iš pirkėjų gautos pajamos) – 35 000 (kelionių organizatoriui B sumokėta suma) = 12 000 eurų;

2) apskaičiuojama marža, kurią sudaro paslaugos, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą: $12\,000 \times 45 \text{ proc.} = 5\,400$ eurų;

3) apskaičiuojama marža, kurią sudaro paslaugos, apmokestinamos taikant 21 proc. PVM tarifą: $12\,000 - 5\,400 = 6\,600$ eurų;

4) apskaičiuojama PVM suma tenkanti maržos daliai, kuri apmokestinama taikant 21 proc. PVM tarifą: $6\,600 \times 21 / (100 + 21) = 1\,145$ eurų;

5) apskaičiuojama visa kelionių agentūros A marža (be PVM): $12\,000 - 1\,145 = 10\,855$ eurai.

Kelionių organizatorius, perparduodantis kitų kelionių organizatorių parengtus turizmo paslaugų rinkinius ir neturintis duomenų, apie tai, kokios ir kokios apimties turizmo paslaugos, įeinančios į jo perparduodamo turizmo paslaugų rinkinį, kitų apmokestinamųjų asmenų bus suteiktos ES teritorijoje, o kokios ir kokios apimties bus suteiktos už ES teritorijos ribų, visai apskaičiuotai maržai turi taikyti standartinį PVM tarifą.

(104 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2022-11-08 raštą Nr. (18.2-31-2Mr)-RM-34584).

105 straipsnis. Kelionės organizatoriaus teikiamų paslaugų informavimo ypatybės

Kelionės organizatoriaus pirkėjui (klientui) teikiama paslauga įforminama laikantis šiamo Įstatyme nustatytos bendros tvarkos, tačiau paslaugą įforminančiame dokumente neturi būti nurodomas PVM tarifas ir suma.

Komentaras

1. Kelionių organizatoriaus suteiktos pirkėjui (klientui) paslaugos įforminamos tokia pat tvarka, kaip ir bet kurios kitos pirkėjui (klientui) teikiamos paslaugos – išrašant suteiktos paslaugos PVM sąskaitą faktūrą. Tačiau išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje neturi būti nurodomas PVM tarifas ir suma. PVM sąskaitoje faktūroje nenurodoma PVM suma, nei nuo visos paslaugos vertės, nei nuo kelionių organizatoriaus apskaičiuotos maržos (pati marža taip pat nenurodoma).

2. Atkreipiamas dėmesys, kad kelionių organizatoriaus pirkėjui (klientui) išrašytoje paslaugos (kuriai taikoma speciali apmokestinimo schema) suteikimo PVM sąskaitoje faktūroje be kitų privalomų rekvizitų (pvz., PVM sąskaitos faktūros datos, paslaugos teikėjo ir paslaugos pirkėjo rekvizitų, paslaugos pavadinimo ir vertės), turi būti įrašyta „Maržos apmokestinimo schema. Kelionių agentūros“.

3. Kai kelionių organizatorius paslaugas teikia fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, tai pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. [nutarimą Nr. 780](#) „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo paslaugų teikimui įforminti gali nenaudoti PVM sąskaitos faktūros tuo atveju, kai paslaugos teikimas fiziniam asmeniui įforminamas kasos aparato kvitu.

(PVMĮ 101-105 str. komentaras pakeistas pagal 2022-02-02 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-3297).

TREČIASIS SKIRSNIS NAUDOTŲ PREKIŲ, MENO KŪRINIŲ, KOLEKCINIŲ IR ANTIKVARINIŲ DAIKTŲ APMOKESTINIMO SCHEMA

106 straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. PVM mokėtojas, tiekiantis naudotas prekes, meno kūrinius, taip pat kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kaip jie apibrėžti šiame straipsnyje, už tiekiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir antikvarinius daiktus skaičiuoja PVM šiame skirsnyje nustatyta tvarka. Šio skirsnio nuostatos taikomos PVM mokėtojams, kurie vykdydami savo ekonominę daiktų tiekimu. Kai PVM mokėtojas tiekia savo naudotą ilgalaikį materialųjį turtą, šių sandorių atžvilgiu laikoma, kad jis atitinka šios dalies reikalavimus dėl nuolatinio vertimosi naudotų prekių tiekimu.

Komentaras

1. Šiame skirsnyje nustatyta speciali PVM apmokestinimo (maržos) schema. PVM skaičiuoti nuo maržos (apie maržą skaityti šio skirsnio 107 straipsnyje), gali PVM mokėtojai, kurie nuolat tiekia naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus. Šio skirsnio nuostatos gali būti taikomos ir lizingo bendrovėms, jei jos užsiima nuolatinio naudotų prekių tiekimu ir tik tuo atveju, kai šios prekės tiekiamos savo vardu.

2. Kai PVM mokėtojas tiekia savo naudotą ilgalaikį materialųjį turtą, šių sandorių atžvilgiu laikoma, kad jis atitinka šios dalies reikalavimus dėl nuolatinio vertimosi naudotų prekių tiekimu ir tiekdamas minėtąjį ilgalaikį turtą PVM gali skaičiuoti nuo maržos.

2. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai PVM mokėtojas tiekia be PVM Europos Sąjungos teritorijoje įsigytas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, taip pat naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos įsigyjant buvo taikoma ši speciali apmokestinimo schema, arba naudotas transporto priemonės, kurias įsigyjant išgabenimo valstybėje narėje buvo taikomos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms. Be to, PVM mokėtojas turi teisę pasirinkti taikyti šio skirsnio nuostatas ir šiems sandoriams, jeigu meno kūriniams, kolekcinis ir (arba) antikvariniams daiktams bet kurioje valstybėje narėje nebuvo apskaičiuotas PVM taikant atitinkamą meno kūriniams, kolekcinis ir (arba) antikvariniams daiktams nustatytą lengvatinį PVM tarifą:

1) kai tiekiami meno kūriniai, kolekcinis ir (arba) antikvariniai daiktai, kuriuos jis pats importavo ir už kuriuos nustatyta tvarka buvo apskaičiuotas importo PVM;

2) kai tiekiami iš autorių arba jų įpėdinių įsigyti meno kūriniai, kuriuos tiekdami šie asmenys buvo apskaičiavę PVM;

3) kai tiekiami iš apmokestinamųjų asmenų (asmenų, kuriems netaikoma ši speciali apmokestinimo schema) įsigyti meno kūriniai.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Pastaba: Iki komentaro patikslinimo, tekste vietoj žodžio „Bendrijos“ skaityti „Sąjungos“

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. PVM mokėtojas, kurio ekonominė veikla yra naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinis ir (arba) antikvarinių daiktų tiekimas, PVM nuo maržos turi teisę skaičiuoti, kai tiekia:

1.1. be PVM Europos Bendrijų teritorijoje įsigytas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus (prekės gali būti įsigytos iš asmenų, neįsiregistravusių PVM mokėtojais, fizinių asmenų (gyventojų) - ne PVM mokėtojų) arba

1.2. naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos įsigyjant buvo taikoma ši speciali apmokestinimo schema (maržos schema), arba

1.3. naudotas transporto priemonės, kurias įsigyjant išgabenimo valstybėje narėje buvo taikomos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms.

UAB „X“, PVM mokėtoja, perpardavimo tikslais nuolat iš gyventojų superka naudotus automobilius. Kai automobiliai įsigijami iš gyventojų, ne PVM mokėtojų, ar iš gyventojų, PVM mokėtojų, įsigijamas jų asmeninis turtas, nesusijęs su gyventojų vykdoma ekonomine veikla, jie yra įsigyti be PVM. Taigi UAB „X“, perparduodama iš gyventojų įsigytus automobilius, PVM turi teisę skaičiuoti nuo maržos.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtojos, ekonominė veikla - meno kūrinių prekyba. Bendrovė perpardavimui skirtus meno kūrinius superka iš asmenų, neįsiregistravusių PVM mokėtojais. Liepos mėnesį ši bendrovė iš fizinio asmens, ne PVM mokėtojo, įsigijo dailininko X tapytą paveikslą. Kadangi meno kūrinys buvo įsigytas be PVM, tai UAB „A“, parduodama paveikslą, PVM skaičiuoti turi teisę nuo maržos.

2. Maržos schema taip pat gali būti taikoma, kai PVM mokėtojas tiekia:

2.1. meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos jis pats importavo ir už kuriuos nustatyta tvarka buvo apskaičiuotas importo PVM;

2.2. iš autorių arba jų įpėdinių įsigytus meno kūrinius, kuriuos tiekdami šie asmenys buvo apskaičiavę PVM;

2.3. iš apmokestinamųjų asmenų (asmenų, kuriems netaikoma ši speciali apmokestinimo schema) įsigytus meno kūrinius, kuriuos šie asmenys tiekdami buvo apskaičiavę PVM taikydami bet kurioje valstybėje narėje meno kūriniams nustatytą sumažintą PVM tarifą.

1 pavyzdys

UAB „X“, PVM mokėtojos, veikla – prekyba meno kūrinių. Š. m. spalio mėnesį bendrovė iš Norvegijos importavo 10 vienetų rankomis austų gobelenų, kurių apmokestinamoji vertė sudarė 20 000 Lt, apskaičiuotas importo PVM - 3600 Lt. Kadangi gobelenus importavo pati PVM mokėtoja, besiverčianti prekyba meno kūrinių, šių paveikslų pardavimo PVM ji turi teisę skaičiuoti nuo maržos.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, kurios ekonominė veikla – prekyba meno kūrinių, š. m. liepos mėnesį iš X dailininko, PVM mokėtojo, įsigijo perparduoti skirtus 2 paveikslus, kurių pardavimo PVM buvo apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą. Kadangi bendrovė paveikslus įsigijo iš autoriaus, kurio paveikslų pardavimo PVM buvo apskaičiuotas, todėl UAB „A“ šių paveikslų pardavimo PVM turi teisę skaičiuoti nuo maržos.

3. Šiame skirsnyje aukciono organizatoriumi laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą siūlo prekes aukcionuose savo vardu, bet prekės pardavėjo sąskaita ir perduoda prekes pirkėjui, pasiūliusiam didžiausią kainą, taip pat savo vardu, bet prekės pardavėjo sąskaita.

Komentaras

1. Aukciono organizatoriumi laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą siūlo prekes aukcionuose savo vardu, bet prekės pardavėjo sąskaita ir perduoda prekes pirkėjui, pasiūliusiam didžiausią kainą, taip pat savo vardu, bet prekės pardavėjo sąskaita.

4. Šio skirsnio nuostatos taikomos ir aukcionų organizatoriams, per aukcioną tiekiantiems naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, jeigu tokios prekės per aukcioną parduodamos aukciono organizatoriaus vardu, tačiau sąskaita prekės pardavėjo, kuris yra:

1) neapmokestinamasis asmuo; arba

2) apmokestinamasis asmuo, kurio tiekiamos šios prekės pagal šio Įstatymo 33 straipsnio 1 dalies nuostatas nebūtų apmokestinamos PVM, arba

3) apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsiregistravęs ir pagal šio Įstatymo 71 straipsnio 2 ir 2¹ dalis neprivalo registruotis PVM mokėtoju. Šis punktas taikomas tik ilgalaikio materialiojo turto tiekimo atveju, arba

Galioja nuo 2025-05-01

4) apmokestinamasis asmuo, kurio tiekiamos prekės būtų apmokestinamos šiame skirsnyje nustatyta tvarka.

5) apmokestinamasis asmuo, kurio tiekama naudota transporto priemonė apmokestinta išgabenimo valstybėje narėje pagal specialias toje valstybėje narėje taikomas pereinamąsias nuostatas naudotoms transporto priemonėms.

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Maržos schema gali būti taikoma aukciono organizatoriui, per aukcioną tiekiančiam naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, jeigu aukciono organizatorius prekes per aukcioną parduoda savo vardu, tačiau prekės pardavėjo sąskaita. Aukciono būdu siūlomą prekę gali įsigyti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys.

2. Prekių, kurioms aukciono organizatorius gali taikyti aukciono organizatoriaus maržą, pardavėjas gali būti:

2.1. neapmokestinamas asmuo;

Neapmokestinamas asmuo gali būti juridinis arba fizinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, apibrėžtos komentuojamo Įstatymo 2 straipsnyje (žiūr. 2 str. 6 dalies komentarą).

1 pavyzdys

X ministerija, kurios veikla tiesiogiai susijusi su valstybės funkcijų įgyvendinimu, jokios ekonominės veiklos nevykdo, per aukcioną parduoda panaudotus kompiuterius, naudotus baldus bei kitą panaudotą inventorių. Kadangi į aukcioną panaudotas prekes patiekia neapmokestinamasis asmuo, aukciono organizatorius šių prekių pardavimo PVM gali skaičiuoti nuo maržos.

2.2. apmokestinamas asmuo, kurio tiekiamos prekės pagal komentuojamo Įstatymo 33 straipsnio 1 dalies nuostatas nebūtų apmokestinamos PVM (žiūr. 33 str. komentarą).

1 pavyzdys

Švietimo įstaiga įsigijo baldus naudoti įstaigos vykdomoje švietimo veikloje. Š. m. rugsėjo mėnesį dalį jau panaudotų baldų ši įstaiga nutarė parduoti per aukcioną. Kadangi švietimo paslaugos PVM neapmokestinamos ir minėtų baldų pirkimo PVM dalis nebuvo atskaityta, todėl švietimo įstaigos per aukcioną parduodamoms prekėms PVM gali būti skaičiuojamas nuo maržos.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtojos, ekonominė veikla - staklių gamyba. Š. m. liepos mėnesį bendrovė įsigijo lengvąjį automobilį „Mazda“, kurį naudos savo ekonominėje veikloje. Pagal Įstatymo 62 str. 2 dalies nuostatas šio automobilio pirkimo PVM negali būti atskaitomas, todėl per aukcioną parduoto automobilio pardavimo PVM gali būti skaičiuojamas nuo maržos.

2.3. apmokestinamasis asmuo, kuris nėra ir pagal komentuojamo Įstatymo 71 straipsnio 1 dalį neprivalo būti įregistruotas (žiūr. 71 straipsnio 1 dalies komentarą). Šis punktas taikomas tik ilgalaikio materialiojo turto tiekimo atveju.

1 pavyzdys

Bendrovė šalies teritorijoje parduoda naminius gyvūnus (šuniukus). Per paskutiniuosius 12 mėnesių jos atlygis už gyvūnų tiekimą sudarė 75 000 Lt. Be to, ši bendrovė už 50 000 Lt pardavė savo ekonominėje veikloje metų naudotą ilgalaikį turtą – krovininį automobilį, kuriuo vežiojo šuniukų maistą. Kadangi pagal Įstatymo 71 straipsnio nuostatas šuniukais prekiaujanti bendrovė neprivalo registruotis PVM mokėtoja, todėl per aukcioną parduodant jos krovininį automobilį būtų galima pardavimo PVM skaičiuoti nuo maržos.

2.4. apmokestinamasis asmuo, kurio tiekiamos prekės būtų apmokestinamos taikant maržos schemą (plačiau apie apmokestinamąjį asmenį, skaičiuojantį PVM nuo tiekiamų prekių maržos skaityti šio straipsnio 1 ir 2 dalies komentare).

2.5 apmokestinamasis asmuo, kurio tiekama naudota transporto priemonė apmokestinta išgabenimo valstybėje narėje pagal specialias toje valstybėje narėje taikomas pereinamąsias nuostatas naudotoms transporto priemonėms.

5. Šiame skirsnyje naudotomis prekėmis laikomi bet kokie naudoti kilnojamieji daiktai (išskyrus nurodytus šio straipsnio 6–8 dalyse, taip pat tauriuosius metalus, brangakmenius ir dirbinius iš tauriųjų metalų ir (arba) brangakmenių), kurie gali būti toliau naudojami, neatsižvelgiant į tai, ar prieš naudojant tuos daiktus reikia papildomai remontuoti ir (arba) atlikti kitus jų aptarnavimo darbus, ar ne.

Komentaras

1. Naudotos prekės, kurioms gali būti taikoma maržos schema, yra bet kokie naudoti kilnojamieji daiktai (išskyrus meno kūrinius, kolekcinis, antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus, brangakmenius ir dirbinius iš tauriųjų metalų ir (arba) brangakmenių), kurie gali būti toliau

naudojami, neatsižvelgiant į tai, ar prieš naudojant tuos daiktus reikia papildomai remontuoti ir (arba) atlikti kitus jų aptarnavimo darbus, ar ne.

6. Šiame skirsnyje meno kūriniais laikomi:

1) **Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) 9701 pozicijoje klasifikuojami paveikslai, piešiniai ir pastelės;**

2) **KN 9702 pozicijoje klasifikuojami graviūrų, estampų ir litografijų originalai;**

3) **KN 9703 pozicijoje klasifikuojami skulptūrų ir statulų originalai, jeigu jų nėra pagaminta daugiau kaip 8 kopijos;**

4) **KN 5805 pozicijoje klasifikuojami gobelenai ir KN 6304 pozicijoje klasifikuojami sienų dekoravimo dirbiniai, kurie pagaminti rankiniu būdu pagal menininkų sukurtus modelius, jeigu jų nėra pagaminta daugiau kaip 8 kopijos.**

Komentaras

1. Kombinuotoji nomenklatūra yra prekių deklaravimo pagrindas jas eksportuojant ar importuojant ir naudojama Bendrijos vidaus prekybos statistikai.

Kombinuotoji nomenklatūra buvo sukurta pagal Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros ir Bendrojo muitų tarifo. Ji yra kasmet atnaujinama ir paskelbiama Oficialiojo Europos Sąjungos leidinio L serijoje.

Kombinuotąją nomenklatūrą galima rasti Statistikos departamento bei Muitinės departamento prie Finansų ministerijos interneto puslapiuose: www.std.lt ir www.cust.lt.

7. Šiame skirsnyje kolekciniais daiktais laikomi:

1) **KN 9704 pozicijoje klasifikuojami pašto arba mokesčių ženklai, pašto antspaudai, pirmosios dienos vokai-antspaudai, pašto (herbinis) popierius ir panašūs spaudiniai;**

2) **KN 9705 pozicijoje klasifikuojamos zoologijos, botanikos, mineralogijos, anatomijos, istorijos, archeologijos, paleontologijos, etnografijos arba numizmatikos kolekcijos ir kolekcionavimo objektai.**

Komentaras

1. Kombinuotoji nomenklatūra yra prekių deklaravimo pagrindas jas eksportuojant ar importuojant ir naudojama Bendrijos vidaus prekybos statistikai.

Kombinuotoji nomenklatūra buvo sukurta pagal Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros ir Bendrojo muitų tarifo. Ji yra kasmet atnaujinama ir paskelbiama Oficialiojo Europos Sąjungos leidinio L serijoje.

Kombinuotąją nomenklatūrą galima rasti Statistikos departamento bei Muitinės departamento prie Finansų ministerijos interneto puslapiuose: www.std.lt ir <http://www.cust.lt>.

8. Šiame skirsnyje antikvariniais daiktais laikomi KN 9706 pozicijoje klasifikuojami bet kokie daiktai (išskyrus nurodytus šio straipsnio 6 ir 7 dalyse), kurie yra senesni kaip 100 metų.

Komentaras

1. Kombinuotoji nomenklatūra yra prekių deklaravimo pagrindas jas eksportuojant ar importuojant ir naudojama Bendrijos vidaus prekybos statistikai.

Kombinuotoji nomenklatūra buvo sukurta pagal Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros ir Bendrojo muitų tarifo. Ji yra kasmet atnaujinama ir paskelbiama Oficialiojo Europos Sąjungos leidinio L serijoje.

Kombinuotąją nomenklatūrą galima rasti Statistikos departamento bei Muitinės departamento prie Finansų ministerijos interneto puslapiuose: www.std.lt ir <http://www.cust.lt>.

9. PVM mokėtojai, šio straipsnio 2 dalies 1–3 punktuose nurodytais atvejais pasirinkę taikyti šio skirsnio nuostatas, ši pasirinkimą privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka. Toks pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems PVM mokėtojo sudaromiems atitinkamiems sandoriams.

Komentaras

1. PVM mokėtojai apie savo pasirinkimą taikyti maržos schemą turi pranešti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai VMI prie FM 2004 03 01 [įsakymu Nr. VA-26](#) nustatyta tvarka tokiu atveju, jei tiekia:

1.1. meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kuriuos jie patys importavo ir už kuriuos nustatyta tvarka buvo apskaičiuotas importo PVM;

1.2. iš autorių arba jų įpėdinių įsigytus meno kūrinius, kuriuos tiekiant šie asmenys buvo apskaičiavę PVM;

1.3. iš apmokestinamųjų asmenų (asmenų, kuriems netaikoma ši speciali apmokestinimo schema) įsigytus meno kūrinius, kuriuos šie asmenys tiekdami buvo apskaičiavę PVM, taikydami bet kurioje valstybėje narėje meno kūriniams nustatytą sumažintą PVM tarifą.

2. Pranešti apie savo pasirinkimą taikyti maržos schemą PVM mokėtojai turi tik dėl tų sandorių, kurie buvo sudaryti nuo 2004 05 01.

3. Toks pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems PVM mokėtojo sudaromiems atitinkamiems sandoriams.

10. Šio skirsnio nuostatos netaikomos, kai į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės.

Komentaras

1. Į kitą valstybę narę tiekiamoms naujoms transporto priemonėms (kokios transporto priemonės laikomos naujomis nustatyta komentuojamo įstatymo 2 straipsnio 16 dalyje, žiūr. 2 str. 16 dalies komentarą) maržos schema netaikoma.

107 straipsnis. Apmokestinamoji vertė

1. Tiekiant šio Įstatymo 106 straipsnio 2 dalyje nurodytas prekes, apmokestinamoji vertė yra pardavėjo marža, apskaičiuota šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Pasirinkus naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekciniais ir antikvariniams daiktams taikyti specialią apmokestinimo schemą (maržos schemą), apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas PVM, yra pardavėjo marža (žiūr. 107 str. 2 dalies komentarą).

2. Pardavėjo marža apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę, ir sumos (įskaitant PVM), kurią jis sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šią prekę įsigydamas, skirtumas. Jeigu tiekama PVM mokėtojo importuota prekė, papildomai atimama už šią prekę apskaičiuoto importo maito, importo mokesčių ir importo PVM suma.

Komentaras

1. Tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų apmokestinamoji vertė gali būti skaičiuojama nuo pardavėjo maržos, kuri apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę atimant sumą (įskaitant PVM), kurią pardavėjas sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šią prekę įsigydamas.

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, nuolat verčiasi naudotų automobilių prekyba. Š. m. rugsėjo mėnesį iš fizinio asmens įsigijo perparduoti skirtą naudotą automobilį „Honda“ už 6000 Lt, o jį pardavė už 7000 Lt. Kadangi bendrovė verčiasi naudotų automobilių prekyba ir automobilį nusipirko iš gyventojų be PVM, tai ji turi teisę pardavimo PVM apskaičiuoti nuo pardavėjo maržos. Šiuo atveju pardavėjo marža bus 847,46 Lt, kadangi iš gauto skirtumo 1000 Lt (7000 – 6000) išskaičiuojamas 18 proc. PVM – 152,54 Lt ($1000 \times 18 \text{ proc.} / (100 + 18 \text{ proc.})$), o iš pirkėjo gautas atlygis be PVM bus 6847,46 Lt (7000-152,54).

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, kurios ekonominė veikla – prekyba meno kūrinių, š. m. liepos mėnesį iš X dalininko, PVM mokėtojo, už 23600 (20000 + 18 proc. PVM 3600) Lt įsigijo perparduoti skirtą paveikslą. Minėtą paveikslą bendrovė pardavė už 40000 Lt. Kadangi bendrovė paveikslus įsigijo iš autoriaus, kurio pardavimo PVM buvo apskaičiuotas, UAB „A“ šių paveikslų pardavimo PVM turi teisę skaičiuoti nuo maržos. Šiuo atveju pardavėjo marža yra 13898,31 Lt (16400-2501,69), kadangi iš gauto skirtumo 16400 Lt (40000 – 23600) išskaičiuojamas 18 proc. PVM – 2501,69 Lt ($16400 \times 18 \text{ proc.} / (100 + 18 \text{ proc.})$), o iš pirkėjo gautas atlygis be PVM bus 37498,31 Lt (40000- 2501,69).

3 pavyzdys

Lizingo kompanija, PVM mokėtoja, nuolat verčiasi naudotų krovininių automobilių tiekimu. 2002 m. liepos mėnesį kompanija be PVM iš gyventojų įsigijo naudotą krovininį automobilį už 15000 Lt. Šį automobilį už tą pačią kainą (15000 Lt) lizingo kompanija perdavė UAB „A“ pagal lizingo sutartį, kurioje numatyta, kad atlygis už krovininį automobilį bus mokamas dalimis su nustatyto dydžio palūkanomis ir ne vėliau, negu bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina, nuosavybės teisė į krovininį automobilį pereis pirkėjui UAB „A“. Kadangi kompanija nuolat verčiasi naudotų krovininių automobilių, atitinkančių Įstatymo 106 str. 2 dalies nuostatas, tiekimu

ir krovinių automobilį nusipirko iš gyventojo be PVM, tai ji turi teisę pardavimo PVM apskaičiuoti nuo pardavėjo maržos. Šiuo atveju pardavėjo marža bus 0 Lt (15000 - 15000).

Jeigu UAB „A“, sumokėjusi lizingo kompanijai už krovinių automobilį 10000 Lt, nutrauktą lizingo sutartį ir grąžintą automobilį, o lizingo kompanija gruodžio mėnesį minėtą (grąžintą) automobilį už 15000 Lt perduotą pagal lizingo sutartį UAB „M“ ir tą patį mėnesį apskaičiuotą PVM nuo pardavėjo maržos, krovinio automobilio įsigijimo kaina būtų 5000 Lt (15000-10000). Šiuo atveju pardavėjo marža būtų 8474,58 Lt (10000-1525,42), kadangi iš gauto skirtumo 10000 Lt (15000 – 5000) išskaičiuojamas 18 proc. PVM – 1525,42 Lt (10000 x 18 proc./ (100+18 proc.)).

2. Tuo atveju, kai PVM mokėtojas, nuolat tiekiantis meno kūrinius, kolekcinis bei antikvarinius daiktus, pats juos importuoja, tai jis, perparduodamas minėtas prekes, privalo atimti už šias prekes apskaičiuotus importo muitus, importo mokesčius ir importo PVM sumas.

1 pavyzdys

UAB, PVM mokėtojos, veikla yra prekyba meno kūrinių. Bendrovė 2004 m. rugpjūčio mėnesį importavo sienų dekoravimo dirbinių, kurių vertė 20000 Lt, sumokėjo 3754 Lt importo PVM ir 855 Lt muito mokesčio. Tą patį mėnesį visi dirbiniai buvo parduoti už 40000 Lt. Bendrovė nuo maržos 13043,20 Lt (40000-20000-855-3754-2347,80) apskaičiuotą pardavimo PVM sumą 2347,80 Lt (40000- 20000-855-3754)x18 proc./ (100+18 proc.)) sumokėjo į biudžetą.

Jei bendrovė, tarkim, vieną sienų dekoravimo dirbinį parduos spalio mėnesį, tai šio dirbinio sumokėto muito mokesčio ir importo PVM sumas, tenkančias šiam dirbiniui, privalės atimti tą mėnesį, kai apskaičiuos šio dirbinio pardavimo PVM sumą (nuo maržos).

3. Tiekiant šio Įstatymo 106 straipsnio 4 dalyje nurodytas prekes per aukcioną, apmokestinamoji vertė yra aukciono organizatoriaus marža, kuri apskaičiuojama kaip viso iš prekės pirkėjo gauto ar gautino atlygio (išskyrus patį PVM) ir aukciono vedėjo prekės pardavėjui sumokėtos ar sumokėtinės sumos skirtumas. Į visą iš pirkėjo gautą ar gautiną atlygį turi būti įskaitoma ne tik prekės kaina aukcione, bet ir šio Įstatymo 15 straipsnio 5 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytos sumos. Prekės pardavėjui sumokėta ar sumokėtina suma yra prekės kainos aukcione ir aukciono organizatoriaus komisinių, gautų ar gautinų pagal sutartį su prekės pardavėju, skirtumas.

Komentaras

1. Tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų per aukcioną apmokestinamoji vertė yra aukciono organizatoriaus marža. Aukciono organizatoriaus marža apskaičiuojama taip: iš viso iš prekės pirkėjo gauto ar gautino atlygio (išskyrus PVM) atimamas aukciono vedėjo prekės pardavėjui sumokėtinės sumos (skirtumas). Šis skirtumas apskaičiuojamas taip: prekės kainos aukcione ir aukciono organizatoriaus komisinių, gautų ar gautinų pagal sutartį su prekės pardavėju, skirtumas. Į visą iš pirkėjo gautą ar gautiną atlygį turi būti įskaitoma ne tik prekės kaina aukcione, bet ir komentuojamo Įstatymo 15 straipsnio 5 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytos sumos (žiūr. 15 str. 5 dalies 1 ir 2 punktų komentarą). Tai visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM, su prekės tiekimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip įpakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė.

Aukciono organizatoriaus marža (M) = A-B,

- čia : A - iš pirkėjo gauto ar gautino atlygio suma;
 B – pardavėjui sumokėta ar sumokėtina suma;
 $A = \text{prekės kaina aukcione} + \text{Įstatymo 15 str. 5 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytos sumos};$
 B = prekės aukcione kainos ir aukciono organizatoriaus komisinių skirtumas.

1 pavyzdys

a) UAB „A“ PVM mokėtoja, organizavo aukcioną, kuriame savo vardu, bet pardavėjo sąskaita, prekiavo meno kūriniais. Iš UAB „R“, PVM mokėtojos, aukciono organizatorė priėmė parduoti skirtą paveikslą, kurio pradinė kaina buvo 9000 Lt. Aukciono organizatoriaus UAB „A“ ir prekės pardavėjo UAB „R“ sutartyje buvo numatyta, kad už paveikslo pardavimą bendrovei „A“ bus sumokėta 20 procentų komisinių nuo prekių pardavimo aukcione vertės. Aukciono organizatorė UAB „A“ pirkėjui X, pasiūliusiam 10000 Lt paveikslą pardavė. Vadinas, bendrovei „A“ už paveikslo pardavimą nuo 2000 Lt ($10000 \times 20 \text{ proc.}$) išskaičiavus 18 proc. PVM – 305,08 Lt ($2000 \times 18 / (100 + 18 \text{ proc.})$) (skaičiavimui galima naudoti 15,25 proc.), lieka 1694,92 Lt. Aukciono organizatorė UAB „A“ nuo maržos 1694,92 Lt ($10000 - 305,08 - (10000 - 305,08 - 1694,92)$) turės sumokėti į biudžetą 305,08 Lt PVM ($1694,92 \times 18 \text{ proc.}$).

b) UAB „A“, PVM mokėtoja, organizavo aukcioną, kuriame savo vardu, bet pardavėjo sąskaita, prekiavo meno kūriniais. Iš UAB „R“, PVM mokėtojos, aukciono organizatorė priėmė parduoti skirtą paveikslą, kurio pradinė kaina buvo 9000 Lt. Aukciono organizatoriaus UAB „A“ ir prekės pardavėjo UAB „R“ sutartyje buvo numatyta, kad už paveikslo pardavimą bendrovei „A“ bus sumokėta 1000 Lt. Aukciono organizatorė UAB „A“ pirkėjui X, pasiūliusiam 10000 Lt, paveikslą pardavė. X pirkėjui už 200 Lt (įskaitant PVM) buvo suteiktos transporto paslaugos. Aukciono organizatorė UAB „A“ nuo 1016,95 Lt ($1000 + 200 - 183,05$) maržos išskaičiavus 18 proc. PVM 183,05 Lt ($(10000 + 200) - (10000 - 1000) \times 18 / (100 + 18 \text{ proc.})$) turės sumokėti į biudžetą 183,05 Lt PVM ($1016,95 \times 18 \text{ proc.}$).

4. PVM mokėtojas, kuriam taikomos šio skirsnio nuostatos, turi teisę PVM skaičiuoti nuo visos tiekiamos prekės apmokestinamosios vertės, nustatytos šio Įstatymo 15 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. PVM mokėtojas naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų pardavimo PVM turi teisę skaičiuoti ne tik nuo pardavėjo maržos, bet ir nuo visos tiekiamos prekės apmokestinamosios vertės. Skaičiuojant PVM nuo visos tiekiamos prekės apmokestinamosios vertės, į apmokestinamąją vertę įtraukiami visi komentuojamo Įstatymo 15 straipsnyje nustatyti priedai: mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM, su prekės tiekimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: įpakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė, bet kokios subsidijos ir pan. (žiūr. 15 straipsnio komentarą).

1 pavyzdys

UAB, PVM mokėtojos, veikla yra prekyba meno kūriniais. Bendrovė 2004 m. rugpjūčio mėnesį importavo paveikslą, kurio vertė 20000 Lt, prekės gabenimo išlaidos šalies teritorijoje į pirmąją paskirties vietą sudarė 100 Lt. Bendrovė paveikslą pardavė ir 3708 Lt pardavimo PVM

apskaičiavo nuo visos paveikslo apmokestinamosios vertės, t. y. nuo 20600 Lt, į šią vertę įtraukdama 100 Lt paveikslo gabenimo išlaidas bei savo antkainį (500 Lt).

108 straipsnis. PVM atskaitos ypatybės

1. Kai PVM mokėtojas PVM už tiekiamą šiame skirsnyje nurodytą prekę skaičiuoja nuo maržos, jis neturi teisės tos prekės pirkimo arba importo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

2. Kai PVM mokėtojas PVM už tiekiamą šiame skirsnyje nurodytą prekę skaičiuoja nuo visos prekės apmokestinamosios vertės, teisė atskaityti tos prekės pirkimo arba importo PVM atsiranda ne anksčiau, negu PVM mokėtojas patiekia tą prekę.

Komentaras

1. Tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir (arba) antikvarinių daiktų pardavimo PVM PVM mokėtojas turi teisę skaičiuoti nuo pardavėjo maržos arba nuo visos tų prekių apmokestinamosios vertės. Kai PVM mokėtojas pardavimo PVM apskaičiuoja nuo pardavėjo maržos, jis neturi teisės tos prekės pirkimo arba importo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

1 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, kurios ekonominė veikla – prekyba meno kūrinių, š. m. liepos mėnesį iš X dailininko, PVM mokėtojo, už 23600 (20000 + 18 proc. PVM 3600) Lt įsigijo perparduoti skirtą paveikslą, kurio 3600 Lt pardavimo PVM buvo apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą. Minėtą paveikslą bendrovė pardavė už 40000 Lt, o pardavimo PVM (2501,69 Lt) apskaičiavo nuo pardavėjo maržos 13898,31 Lt (16400 – 2501,69). Kadangi šio paveikslo pirkimo PVM įskaičiuotas į maržą (skirtumą), atskaityti pirkimo PVM negalima.

2. PVM mokėtojai, taikantys maržos schemą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą kitų įsigytų PVM apmokestinamų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumas (pvz. elektros energijos, šildymo, komunalinių paslaugų ir kt.).

3. Kai PVM mokėtojas meno kūrinių, kolekcinių ir (arba) antikvarinių daiktų pardavimo PVM apskaičiuoja nuo visos šių prekių apmokestinamosios vertės, atskaityti šių prekių pirkimo (importo) PVM jis gali tik pardavęs minėtas prekes.

1 pavyzdys

UAB, PVM mokėtojos, veikla yra prekyba meno kūrinių. Bendrovė 2004 m. rugpjūčio mėnesį importavo paveikslą, kurio vertė 20000 Lt, ir rugsėjo mėnesį sumokėjo 3600 Lt importo PVM. Bendrovė paveikslą pardavė spalio mėnesį ir pardavimo PVM apskaičiavo nuo visos paveikslo apmokestinamosios vertės, kuri, įtraukus visas papildomas išlaidas, sudarė 26000 Lt, o PVM – 4680 Lt. UAB, neatsižvelgiant į tai, kad importo PVM į biudžetą sumokėjo rugsėjo mėnesį, 3600 Lt importo PVM turi teisę atskaityti tik spalio mėnesį.

108⁽¹⁾ straipsnis. VI skyriaus nuostatų taikymas šiame skirsnyje nustatytais atvejais

1. Kai šiame skirsnyje nurodytos prekės tiekiamos šio Įstatymo 41–44 straipsniuose ar 47 straipsnyje nustatytais sąlygomis, už šias prekes apskaičiuota marža apmokestinama taikant 0 procentų PVM tarifą.

Komentaras

1. Kai naudotos prekės, meno kūriniai, taip pat kolekciniai ir (arba) antikvariniai daiktai tiekiami komentuojamojo įstatymo 41–44 straipsniuose ar 47 straipsnyje nustatytais sąlygomis (žiūr. 41–44, 47 straipsnių komentara), už šias prekes apskaičiuota marža apmokestinama taikant 0 procentų PVM tarifą.

109 straipsnis. Prekių tiekimo įforminimas

1. Jeigu už tiekiamą prekę PVM vadovaujantis šio Įstatymo 107 straipsnio 1–3 dalimis apskaičiuotas ne nuo visos prekės vertės, PVM mokėtojas neturi teisės dokumentuose, kuriais įforminamas šis tiekimas, išskirti taip apskaičiuoto PVM.

Komentaras

1. Pardavėjas, PVM mokėtojas, nuolat tiekiantis naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kurių apmokestinamoji vertė yra pardavėjo marža, tiekimo faktui įforminti privalo naudoti PVM sąskaitą faktūrą ar kitą dokumentą (pvz. kasos aparato kvitą ar pan.), kuriuose neturi teisės nurodyti PVM tarifo ir sumos.

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtojos, veikla yra prekyba naudotais automobiliais. Kadangi bendrovė PVM skaičiuoja nuo skirtumo (maržos), tai pirkėjui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje PVM tarifo ir sumos nenurodo.

PVM sąskaita faktūra
Serija ABC Nr. 4545454

Pardavėjas UAB „A“
Įmonės kodas 2222222
PVM mokėtojo kodas 222222212

Pirkėjas UAB „B“
Įmonės kodas 3333333

2004-07-10

Eil. Nr.	Prekės pavadinimas	Kiekis	Kaina	Suma
1.	Automobilis „Mazda“	1	10 000 Lt	10 000 Lt
Iš viso:				10 000 Lt

PVM skaičiuojamas nuo maržos.

2. Aukciono organizatorius išrašomoje PVM sąskaitoje-faktūroje, kuria įforminamas prekės tiekimas prekės pirkėjui, privalo atskirai nurodyti prekės kainą, buvusią aukcione, taip pat pirkėjo mokėtinas šio Įstatymo 15 straipsnio 5 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytas sumas. Prekės tiekimui įforminti aukciono organizatorius prekės pardavėjui privalo išrašyti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos dokumentą, kuriame privalo nurodyti prekės kainą aukcione ir aukciono organizatorius komisinių, gautų ar gautinų pagal sutartį su prekės pardavėju, sumą. Šis aukciono organizatoriaus išduotas dokumentas laikomas dokumentu (PVM sąskaita-faktūra), kuriuo prekės pardavėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas, įformino prekių tiekimą.“

Komentaras

1. Aukciono organizatoriaus išrašomuose apskaitos dokumentuose, kuriais įforminamas prekių pardavimas aukcione pirkėjui, būtina atskirai nurodyti prekės kainą, buvusią aukcione, visus mokesčius ir rinkliavas (išskyrus PVM), su aukciono prekių pardavimu susijusias ir pirkėjui apmokėti priklausančias išlaidas (transportavimo, pakavimo, draudimo ir kt.).

2. Aukciono būdu parduodamos prekės pradinę kainą nustato prekės savininkas (prekės pardavėjas). Prekių savininkas (pardavėjas) parduotinas prekes aukciono organizatoriui gali perduoti išrašydamas laisvos formos dokumentą (pvz., prekės perdavimo aktą) arba pirkimo – pardavimo sutartį, kuriuose turi būti nurodyta šalių pavadinimai ir adresai, siūlomų parduoti aukcione prekių pavadinimai ir jų pradinė pardavimo kaina, atsiskaitymo tarp šalių tvarka (komisinis atlyginimas (procentais arba nustatyta suma) ir kitos sąlygos. Aukciono organizatorius prekių pardavėjui (PVM mokėtojui arba ne PVM mokėtojui) turi išrašyti laisvos formos prekių pardavimo aukcione apskaitos dokumentą (kuris pripažįstamas PVM sąskaita faktūra). Rekvizitai, kurie turi būti nurodyti aukciono organizatoriaus išrašytame dokumente nustatyti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004 02 17 [įsakymu Nr. VA-17](#) patvirtintose Prekių pardavimo aukcione dokumento įforminimo taisyklėse .

110 straipsnis. Apskaita

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti atvejus, kai PVM mokėtojas turi teisę skaičiuoti PVM nuo maržos ne už kiekvieną tiekiamą prekę, o už visas ar visas tam tikros rūšies prekes, patiektas per mokesstinį laikotarpį.

Komentaras

Nenustatyta.

2. Centrinis mokesčio administratorius nustato papildomus reikalavimus, keliamus PVM mokėtojo, taikančio šio skirsnio nuostatas, PVM apskaitai.

Komentaras

1.Valstybinė mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2002 m. birželio 20 d. viršininko [įsakymu Nr. 170](#) patvirtintuose Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir (arba) antikvarinių daiktų pridėtinės vertės mokesčio skaičiavimo nuo maržos papildomų reikalavimų

nuostatuose, nurodė, kad PVM mokėtojas, kurio tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, taip pat kolekcinį ir (arba) antikvarinių daiktų (toliau – Prekės) apmokestinamoji vertė yra pardavėjo ar aukciono organizatoriaus marža, privalo tvarkyti atskirą tokių prekių pirkimo (priėmimo) ir pardavimo apskaitą, kuria remiantis apskaičiuojama marža ir nuo jos - 18 proc. PVM.

2. Siekiant, kad maržą būtų galima apskaičiuoti nuo kiekvienos konkrečios tiekiamos minėtos Prekės, kiekviena Prekė turi būti pažymėta identifikaciniu numeriu ar ženklu. Prekių pirkimo (priėmimo) duomenys jų pirkimo (išsigijimo) dieną turi būti registruojami specialiaje laisvos formos pirkimo – pardavimo žurnale, kuriame nurodomas Prekės identifikacinis numeris ar ženklas, pavadinimas, pirkimo (priėmimo) data, kiekis ir pirkimo (priėmimo) kaina (įskaitant PVM).

Parduotos pirkimo – pardavimo žurnale įregistruotos konkrečios Prekės pardavimo duomenys tą pačią dieną įregistruojami tame pačiame žurnale, nurodant pardavimo datą, pardavimo kainą, Prekės savininkui sumokėtą (sumokėtiną) sumą, įskaitant PVM, apskaičiuotą maržą.

Pirkimo – pardavimo žurnalas gali būti tvarkomas ir kompiuteriniu būdu.

3. Prekės pardavėjas ar aukciono organizatorius PVM skaičiuoja ir į biudžetą moka tik nuo minėtame žurnale apskaičiuotos konkrečios Prekės teigiamos maržos. Kai marža yra neigiama, PVM neskaičiuojamas ir į biudžetą nemokamas, tačiau ir negražinamas pardavėjui, taip pat neperkeliamas į kitą mokestinį laikotarpį.

4. Pardavėjas pirkėjui išrašytame Prekės pardavimo dokumente neturi teisės išskirti PVM, tačiau turi nurodyti, kad tai yra naudotos prekės ir jų PVM skaičiuojamas nuo maržos.

Kai PVM mokėtojas patiektos Prekės PVM skaičiuoja nuo maržos, jis neturi teisės tos Prekės pirkimo arba importo PVM įtraukti į atskaitą.

5. Jei PVM mokėtojas PVM skaičiuoja nuo visų patiektų Prekių apmokestinamosios vertės arba, jei dar užsiima ir kitokiu verslu, jis privalo tvarkyti atskirą apskaitą.

3. Aukciono organizatorius privalo savo apskaitoje atskirai nurodyti sumas, gautas ar gautinas iš pirkėjų, taip pat pardavėjui sumokėtas ar mokėtinas sumas.

Komentaras

Aukciono organizatorius savo apskaitoje privalo atskirai nurodyti sumas, gautas ar gautinas iš pirkėjų, taip pat pardavėjui sumokėtas ar mokėtinas sumas.

KETVIRTASIS SKIRSNIS INVESTICINIO AUKSO APMOKESTINIMO PVM SCHEMA

111 straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Taikant šio skirsnio nuostatas investiciniu auksu laikoma:

1) ne mažesnio kaip 995/1000 grynumo aukso luitai, plytelės ir plokštelės, pripažįstami tarptautinėse tauriųjų metalų rinkose, jeigu tokio luito, plytelės ar plokštelės masė ne mažesnė kaip 1 gramas;

2) ne mažesnio kaip 900/1000 grynumo ir nukaldintos vėliau negu 1800 metais aukso monetas, kurios yra arba buvo naudojamos jų kilmės valstybėje kaip atsiskaitymo priemonė ir paprastai yra parduodamos už kainą, neviršijančią monetoje esančio aukso rinkos vertės daugiau kaip 80 procentų.

2. Šiame skirsnyje investiciniu auksu taip pat laikomi ir vertybiniai popieriai, kurie patvirtina nuosavybės teises į šio straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą auksą, taip pat vertybiniai popieriai, patvirtinantys teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti vertybinius popierius, patvirtinančius nuosavybės teisę į šio straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą auksą.

3. Šio straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos aukso monetos šiame Įstatyme nelaikomos numizmatinės paskirties monetomis.

Komentaras

Komentaras rengiamas

112 straipsnis. Investicinio aukso ir su juo susijusių paslaugų apmokestinimo tvarka

1. Investicinio aukso tiekimas, įsigijimas iš kitos valstybės narės ir importas PVM neapmokestinamas.

2. PVM neapmokestinamos ir atstovavimo (agento) paslaugos, kai agentas kito asmens vardu ir sąskaita dalyvauja tiekiant arba įsigyjant investicinį auksą.

Komentaras

1. Tuo atveju, kai investicinį auksą kito asmens vardu ir sąskaita tiekia agentas (atsiskleidęs tarpininkas), tai tokios atstovavimo (agento) paslaugos PVM neapmokestinamos.

1 pavyzdys

Atsiskleidęs tarpininkas, Bendrovė „A“, atstovauja Lietuvos banką B investicinio aukso tiekimo sandoryje Danijos bankui. Bendrovės „A“ komisinis atlyginimas sudaro 2 proc. nuo sandorio vertės. Šiuo atveju, tarpininko gautas atlygis – komisiniai, tiekiant investicinį auksą, PVM neapmokestinami.

3. PVM mokėtojai, gaminantys investicinį auksą arba bet koki kitą auksą perdirbantys į investicinį auksą, turi teisę pasirinkti už tiekiamą investicinį auksą skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta bendra tvarka, jeigu investicinio aukso pirkėjas yra PVM mokėtojas.

Komentaras

1. Jeigu investicinio aukso pirkėjas yra PVM mokėtojas, tai PVM mokėtojas, gaminantis investicinį auksą arba bet koki kitą auksą perdirbantys į investicinį auksą, turi teisę pasirinkti už tiekiamą investicinį auksą skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka.

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda UAB „B“, PVM mokėtojui, investicinį auksą. Šiuo atveju UAB „A“ pasinaudojo teise pasirinkti skaičiuoti PVM už tiekiamą investicinį auksą, todėl nuo šio investicinio aukso turi skaičiuoti 18 proc. PVM.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, UAB „B“, ne PVM mokėtojai, parduoda investicinio aukso monetas. Tokiu atveju UAB „A“, parduodama investicinio aukso monetas bendrovei „B“, pasirinkimo teisės neturi, nes investicines monetas parduoda ne PVM mokėtojui, todėl PVM neskaičiuoja.

4. Jeigu PVM mokėtojas, gaminantis investicinį auksą arba bet koki kitą auksą perdirbantis į investicinį auksą, pasinaudojo šio straipsnio 3 dalyje nurodyta teise, agentas, kito asmens vardu ir sąskaita dalyvaujantis to investicinio aukso tiekimo sandoryje, taip pat turi teisę už savo teikiamas atstovavimo (agento) paslaugas skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta bendra tvarka.

Komentaras

1. Agentas, kito asmens vardu ir sąskaita dalyvaujantis investicinio aukso tiekimo sandoryje, turi teisę už savo teikiamas atstovavimo (agento) paslaugas skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka, jeigu PVM mokėtojas, gaminantis investicinį auksą arba bet koki kitą auksą perdirbantis į investicinį auksą, pasinaudojo teise pasirinkti už tiekiamą investicinį auksą skaičiuoti PVM.

5. Pasirinkęs skaičiuoti PVM šio straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatytais atvejais, PVM mokėtojas privalo tokį pasirinkimą deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Pasirinkimo skaičiuoti PVM už tiekiamą investicinį auksą tvarką nustato Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymas Nr. VA-26 „Dėl pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklių patvirtinimo“.

113 straipsnis. Investicinio aukso tiekėjo teisė būti įregistruotam PVM mokėtoju

Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai ir kurie verčiasi investicinio aukso tiekimu, turi teisę būti įregistruoti PVM mokėtojais, neatsižvelgiant į šio Įstatymo 72 straipsnio nuostatas.

Komentaras

1. Apmokestinamieji asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai ir kurie verčiasi investicinio aukso tiekimu, turi teisę būti įregistruoti PVM mokėtojais savanoriškai (plačiau apie tai žiūrėti 72 straipsnio komentare).

114 straipsnis. PVM atskaitos ypatybės

1. Neatsižvelgiant į tai, kad investicinio aukso tolesnis tiekimas PVM neapmokestinamas, PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą:

1) pirkimo PVM, sumokėtą arba priklausančią sumokėti už investicinį auksą tiekėjui, kuris pasinaudojo šio Įstatymo 112 straipsnio 3 dalyje nurodyta teise;

2) pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytą ir (arba) importuotą auksą, kuris skirtas perdirbti į investicinį auksą;

3) pirkimo PVM už įsigytas aukso formos, masės ir (arba) grynumo keitimo paslaugas.

2. PVM mokėtojas, gaminantis investicinį auksą arba bet koki kitą auksą perdirbantis į investicinį auksą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, kurios susijusios su nurodyto aukso gamyba arba perdirbimu, neatsižvelgiant į tai, ar jis toliau tiekdamas šį investicinį auksą pasinaudojo šio Įstatymo 112 straipsnio 3 dalyje nurodyta teise, ar ne.

Komentaras

1. Neatsižvelgiant į tai, ar PVM mokėtojas, tiekdamas investicinį auksą pasinaudojo teise pasirinkti už tiekiamą investicinį auksą skaičiuoti PVM, ar ne, toks PVM mokėtojas, gaminantis investicinį auksą arba bet koki kitą auksą perdirbantis į investicinį auksą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, kurios susijusios su nurodyto aukso gamyba arba perdirbimu.

1 pavyzdys

Bendrovė „A“, PVM mokėtoja, nusipirko auksą ir specialią aukso monetų kaldinimo įrangą. Tačiau ši Bendrovė „A“ nepasinaudojo teise pasirinkti už tiekiamą investicinį auksą skaičiuoti PVM. Neatsižvelgiant į tai, kad ji tokia teise nepasinaudojo, ji turi teisę šių prekių (t.y. aukso ir specialios įrangos) pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

115 straipsnis. Apskaita

Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija nustato papildomus reikalavimus apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikomos šio skirsnio nuostatos, apskaitai.

Komentaras

1. Papildomi reikalavimai apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikomos PVM įstatymo XII skyriaus ketvirtąjo skirsnio nuostatos, apskaitai yra nustatyti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-03-29 įsakyme Nr. VA-40 “Dėl apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikomos Lietuvos Respublikos PVM įstatymo XII skyriaus ketvirtąjo skirsnio nuostatos, apskaitai taikomi papildomi reikalavimai”.

PENKTAS SKIRSNIS

SPECIALI PASLAUGŲ, KURIAS TEIKIA UŽ EUROPOS SĄJUNGOS TERITORIJOS RIBŲ ĮSIKŪRĘ APMOKESTINAMIEJI ASMENYS, APMOKESTINIMO SCHEMA

115¹ straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos paslaugoms, kurias asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, teikia apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų.

Komentaras

Šio skirsnio nuostatos taikomos paslaugoms, kurias asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, teikia apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos ribų, kai tokių paslaugų suteikimo vieta yra ES teritorija.

2. Apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų ir Europos Sąjungos teritorijoje teikiantis paslaugas skirtingų valstybių narių asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, turi teisę pasirinkti taikyti specialią paslaugų, kurias teikia už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo schemą (toliau – Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema), įsiregistruoti PVM mokėtoju vienoje kurioje nors valstybėje narėje ir per šią valstybę narę vykdyti įsipareigojimus, susijusius su mokestinėmis prievolėmis visoje Europos Sąjungos teritorijoje. Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema taikoma visoms tokio apmokestinamojo asmens Europos Sąjungos teritorijoje teikiamoms atitinkamoms paslaugoms. Taikant Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą:

1) apmokestinamuoju asmeniu, įsikūrusiu už Europos Sąjungos teritorijos ribų, laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris Europos Sąjungos teritorijoje neturi buveinės arba padalinio;

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos ribų ir ES teritorijoje teikiantis paslaugas skirtingų valstybių narių asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, turi teisę pasirinkti taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą.

2. Viena iš sąlygų, taikomų apmokestinamajam asmeniui, norinčiam pasinaudoti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema yra ta, kad jis turi būti įsikūręs už ES teritorijos ribų ir ES teritorijoje neturėti buveinės arba padalinio.

Kitaip tariant, toks apmokestinamasis asmuo negali būti įsteigęs verslo (verslo vietos) ES teritorijoje ir joje negali turėti padalinio arba kuris yra įsteigęs verslą valstybės narės teritorijoje, kuriai netaikoma Direktyva 2006/112/EB, pvz., Kanarų, Alandų salos ir kt. (žr. Direktyvos 2006/112/EB 6 straipsnį).

3. Padaliniu laikoma verslo įsisteigimo vieta, kita nei ta, kurioje vykdomos verslo centrinio administravimo funkcijos, ir kuri yra pakankamai nuolatinė ir turinti tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą tam, kad galėtų įsigyti ir naudoti paslaugas / prekes arba jas parduoti. PVM mokėtojo kodo turėjimas savaime nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo gali būti laikomas turinčiu nuolatinį padalinį.

2) registravimosi valstybe nare laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų, nusprendžia registruotis;

Komentaras

1. Taikant Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą, registravimo valstybe nare laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo yra įsiregistravęs naudotis šia schema ir kurioje jis deklaruoja ir moka PVM.

2. Apmokestinamasis asmuo, norėdamas naudotis Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema, gali registruotis tik vienoje valstybėje narėje, neatsižvelgiant į tai, kad paslaugas teikia keliose ES valstybėse narėse. Ta valstybė narė apmokestinamajam asmeniui suteikia atskirą PVM mokėtojo kodą, kuris gali būti naudojamas tik suteiktoms paslaugoms, kurios teikiamos, naudojantis šia schema, deklaruoti.

Taigi, apmokestinamasis asmuo negali nuspręsti naudotis Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema tik kai kuriose valstybėse narėse teikiamoms paslaugoms, o kitose nesinaudoti. Todėl, nusprendus naudotis minėta schema, ji bus taikoma visų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims teikiamoms paslaugoms.

3) vartojimo valstybe nare laikoma valstybė narė, kurioje pagal šio Įstatymo 12¹, 13, 13² straipsnių ar atitinkamų kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas, kuriomis vadovaujantis nustatoma paslaugų suteikimo vieta, paslaugos laikomos suteiktomis.

Komentaras

1. Vartojimo valstybe nare laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, t. y. valstybė narė, kurioje pagal PVM įstatymo 12¹, 13, 13² straipsnių ar atitinkamų kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas apmokestinamojo asmens teikiamos paslaugos neapmokestinamiesiems asmenims laikomos suteiktomis, ir kurioje turi būti mokamas PVM pagal tų valstybių narių paslaugoms nustatytus PVM tarifas.

2. Kriterijai, pagal kuriuos nustatoma paslaugų suteikimo vieta, nurodyti PVM įstatymo 12¹, 13, 13² straipsniuose. Pvz., telekomunikacijų paslaugų, radijo ir televizijos transliavimo paslaugų, elektroniniu būdu teikiamų paslaugų suteikimo vieta neapmokestinamiesiems asmenims nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 15 dalies ir 13² straipsnio nuostatas (plačiau žr. minėtų straipsnių komentarus).

3. Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema gali būti naudojama, teikiant šias paslaugas:

- telekomunikacijų paslaugas;
- radijo ir televizijos transliavimo paslaugas;
- elektroniniu būdu teikiamas paslaugas;
- su nekilnojamuoju turtu susijusias paslaugas, kai nekilnojamas turtas yra ES teritorijoje;
- maitinimo paslaugas, teikiamas ES teritorijoje;
- keleivių vežimo paslaugas, teikiamas ES teritorijoje;
- prekių vežimo paslaugas, teikiamas ES teritorijoje;
- trumpalaikės transporto priemonių nuomos paslaugas, kai transporto priemonė fiziškai klientui perduodama ES teritorijoje;

- kitas paslaugas, kurių suteikimo vieta pagal paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisykles yra ES teritorija.

3. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo pasirenka taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje, neatsižvelgdamas į tai, ar buvo registruotas PVM mokėtoju šio Įstatymo 71, 71¹ arba 72 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo pasirenka taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą Lietuvoje, neatsižvelgiant į tai, kad jis buvo įregistruotas PVM mokėtoju (pvz., įsiregistravo PVM mokėtoju savanoriškai vadovaujantis PVM įstatymo 72 straipsnio nuostatomis), ar į tai, kad jam gali atsirasti prievolė registruotis PVM mokėtoju dėl PVM įstatymo 71 ar 71¹ straipsnio nuostatų taikymo (atsižvelgiant į veiklos vykdymo aplinkybes) (plačiau žr. PVM įstatymo 71, 71¹ arba 72 straipsnių komentarus).

115⁽²⁾ straipsnis. Registravimas

1. Už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, pasirinkę taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtojais Lietuvos Respublikoje, registruojami, išregistruojami ir PVM mokėtojo kodas, skirtas Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemai taikyti, jiems sudaromas ir suteikiamas centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Už ES teritorijos ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, pasirinkę taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtojais Lietuvoje, registruojami, išregistruojami ir PVM mokėtojo kodas, skirtas šiai schemai taikyti, sudaromas ir suteikiamas, vadovaujantis [Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklėmis](#), patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. [įsakymu Nr. VA-64](#) „Dėl Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Registravimo taisyklės).

2. Apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, turi pateikti prašymą tapti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemas dalyviu. Prašymas teikiamas per neautentifikuotą arba autentifikuotą OSS sistemos sritį. Prašymą gali teikti pats apmokestinamasis asmuo arba apmokestinamojo asmens įgaliotas asmuo.

Autentifikuota OSS sritis, tai OSS sistemos dalis, prie kurios prisijungiama per Valstybinės mokesčių inspekcijos portalo e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų sritį Mano VMI (toliau – Mano VMI), nustačius besijungiančio asmens tapatybę.

Neautentifikuota OSS sritis – OSS sistemos dalis, prie kurios prisijungiama per Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainę (<https://www.vmi.lt/oss/Page/Home/>), nenustatant besijungiančio asmens tapatybės. Plačiau apie prašymo registruoti pateikimą žr. Registravimo taisyklių III skyriuje (Registravimas specialioje ne ES schemoje, skirtoje paslaugoms, kurias teikia apmokestinamieji asmenys, įsikūrę už ES teritorijos ribų).

3. Už ES teritorijos ribų įsikūrusio apmokestinamojo asmens, pasirinkusio taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, pateiktą prašymą nagrinėja ir sprendimus priima Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas arba jo įgaliotas asmuo. Siekiant įsitikinti, jog apmokestinamasis asmuo atitinka naudojimosi Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos sąlygas, jo registracijos prašyme pateikta informacija patikrinama (pvz., ar apmokestinamasis asmuo dar nėra užsiregistravęs naudotis ta pačia schema kitoje valstybėje narėje ir kt.). Patikrinus informaciją, priimamas sprendimas įregistruoti arba neregistruoti apmokestinamąjį asmenį šios schemos dalyviu.

4. Sprendimas įregistruoti arba neregistruoti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyviu priimamas per 5 darbo dienas nuo prašymo patvirtinimo. Pranešimas apie sprendimo priėmimą yra pateikiamas OSS sistemoje, o pats sprendimas besiregistruojančiam asmeniui siunčiamas Registravimo prašymo skiltyje „Kontaktiniai duomenys, asmuo ryšiams“ nurodytu el. pašto adresu.

5. Jeigu registravimo prašymas pateikiamas, kai apmokestinamasis asmuo faktiškai dar nepradėjo vykdyti veiklos, tai Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema įsigalioja nuo pirmos kito kalendorinio ketvirčio po ketvirčio, kurį apmokestinamasis asmuo praneša, kad nori pradėti naudotis šia schema, dienos. Jei, pvz., apmokestinamasis asmuo 2024 m. rugsėjo 15 d. pateikė prašymą registruotis Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyviu, tai schemos naudojimo pradžia bus 2024 m. spalio 1 d.

Jei, pvz., 2024 m. liepos 15 d. apmokestinamasis asmuo praneša, kad nori pradėti naudotis schema, ir pateikia reikiamą informaciją, schema jis gali naudotis nuo 2024 m. spalio 1 d., t. y., Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą gali taikyti nuo 2024 m. spalio 1 d. suteiktoms paslaugoms.

6. Jeigu Registravimo prašymas pateikiamas, kai apmokestinamasis asmuo jau faktiškai teikia paslaugas, tai:

- Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos naudojimo pradžia negali būti ankstesnė nei prieš einamąjį mėnesį ėjusio mėnesio 1 d., jeigu prašymas teikiamas iki einamojo mėnesio 10 d. Jei, pvz., apmokestinamasis asmuo 2024 m. rugpjūčio 6 d. faktiškai pradėjo teikti paslaugas, prašymą registruotis pateikė 2024 m. rugsėjo 4 d., tai schemos naudojimo pradžia bus 2024 m. rugpjūčio 6 d.;

- Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos naudojimo pradžia negali būti ankstesnė nei einamojo mėnesio 1 d., jeigu prašymas teikiamas po einamojo mėnesio 10 d. Jei, pvz., apmokestinamasis asmuo faktiškai pradėjo teikti paslaugas 2024 m. rugpjūčio 6 d., bet prašymą registruotis pateikė 2024 m. rugsėjo 11 d., tai schemos naudojimo pradžia bus 2024 m. rugsėjo 1 d.

7. Apmokestinamajam asmeniui, kuris registruojasi Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyviu, suteikiamas atskiras PVM mokėtojo kodas. Apmokestinamajam asmeniui suteiktas PVM mokėtojo kodas gali būti naudojamas tik tokioms paslaugoms, kurioms taikoma ši schema, deklaruoti. Pagal Registravimo taisyklių 42 punktą, Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyviui suteikiamas VOES kodas, kuris sudaromas iš prefikso „EU“, 3 skaičių registravimo ES valstybės narės (Lietuvos) ISO kodo, registravimo ES valstybės narės (Lietuvos) suteikto 5 skaičių

kodo ir kontrolinio skaičiaus. Bendras VOES unikalaus identifikatoriaus ilgis yra vienuolika (raidinių ir skaitmeninių) simbolių.

8. Apmokestinamasis asmuo gali būti išregistruotas iš Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyvių tiek savo prašymu, tiek mokesčių administratoriaus sprendimu. Apie išregistravimo atvejus žr. PVM įstatymo 115⁵ straipsnio komentarą.

9. Išregistravimo prašymas teikiamas OSS sistemos autentifikuotoje srityje pasirinkus meniu punkto „Registracija“ papunktį „Registracijos duomenys“ ir jame pasirinkus „Išregistravimo prašymas“. Išregistravimo prašyme nurodoma priežastis, dėl kurios teikiamas išregistravimo prašymas. Taip pat Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyvis privalo atsakyti į papildomus klausimus, patikslinančius nurodytą išregistravimo priežastį.

10. Sprendimas dėl apmokestinamojo asmens išregistravimo iš Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyvių pagal jo prašymą turi būti priimtas per 5 darbo dienas nuo išregistravimo prašymo gavimo dienos.

Apie prašymo nagrinėjimą ir sprendimo priėmimą plačiau žr. Registravimo taisyklių VII skyriuje (Išregistravimo iš specialios schemos dalyvių tvarka).

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo reikalingą informaciją mokesčio administratoriui, taip pat mokesčio administratorius informaciją apmokestinamajam asmeniui teikia elektroninėmis priemonėmis.

Komentaras

1. Už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, visą informaciją mokesčio administratoriui privalo teikti elektroninėmis priemonėmis, per OSS sistemą.

2. Mokesčio administratorius norėdamas susisiekti (pvz., priminti apie nepateiktą OSS PVM deklaraciją, sumokėjimą ir kitais klausimais) su apmokestinamuoju asmeniu, įprastai naudoja el. pašto adresą, kurį apmokestinamasis asmuo yra pateikęs aktualiame OSS sistemos registracijos prašyme.

115³ straipsnis. PVM deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą, kiekvienam kalendoriniam ketvirčiui pasibaigus iki kito ketvirčio pirmo mėnesio paskutinės dienos privalo pateikti PVM deklaraciją. PVM deklaracijai užpildyti reikalingus duomenis, PVM deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. PVM deklaracija teikiama neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo tą kalendorinį ketvirtį teikė paslaugas, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, ar ne. Prireikus patikslinti pateiktos PVM deklaracijos duomenis, patikslinti duomenys įtraukiami į paskesnę deklaraciją per trejus metus po dienos, kurią reikėjo pateikti pirminę deklaraciją.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą, privalo elektroninėmis priemonėmis teikti Specialios schemos dalyvių

suteiktų paslaugų ataskaitą, kurioje nurodoma informacija, būtina specialios schemos dalyvio PVM prievolei nustatyti (toliau - OSS PVM deklaracija).

OSS PVM deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarka nustatyta [Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais ir tarpininkais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo, tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklėse](#), patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. [įsakymu Nr. VA-64](#) „Dėl Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Deklaravimo taisyklės).

OSS PVM deklaracijoje deklaruojamos Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyvių paslaugos, suteiktos ES neapmokestinamiesiems asmenims (įskaitant paslaugas, suteiktas Lietuvoje).

1 pavyzdys

JAV įmonė įsiregistruoja Lietuvoje, norėdama naudotis Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema. Ji Suomijos, Švedijos ir Lietuvos neapmokestinamiesiems asmenims teikia elektronines paslaugas. Visas šias paslaugas, įskaitant teikiamas Lietuvoje, deklaruoja Lietuvoje OSS sistemoje, pateikdama OSS PVM deklaraciją.

2 pavyzdys

Norvegijos įmonė, norėdama vykdyti montavimo darbus susijusius su nekilnojamuoju turtu Lietuvoje ir Latvijoje, kai šių paslaugų pirkėjai Lietuvos ir Latvijos neapmokestinamieji asmenys, užsiregistruoja Lietuvoje naudotis Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema. Visas suteiktas paslaugas minėtų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims deklaruoja Lietuvoje OSS sistemoje, pateikdama OSS PVM deklaraciją.

2. Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos PVM deklaracijos mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, o šios deklaracijos pateikimo termino pabaiga yra mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio, paskutinė diena. Pavyzdžiui, pirmo ketvirčio (sausio - kovo 31 d.) OSS PVM deklaracija turi būti pateikta iki balandžio 30 d., antro ketvirčio (balandžio - birželio 30 d.) - iki liepos 31 d. ir t.t.

3. OSS PVM deklaracijos užpildomos ir teikiamos tiesiogiai per OSS sistemą. OSS sistemos autentifikuotoje srityje reikia pasirinkti meniu punkto „PVM deklaracija“ papunktį „Nauja OSS PVM deklaracija“.

Apmokestinamajam asmeniui OSS sistemoje pateiktai Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos PVM deklaracijai, suteikiamas identifikacinis numeris (deklaracijos identifikatorius). Šis OSS PVM deklaracijai suteiktas identifikacinis numeris (deklaracijos identifikatorius) yra svarbus, nes apmokestinamasis asmuo turi jį nurodyti atlikdamas atitinkamą mokėjimą.

4. OSS PVM deklaracijoje deklaruojamos sumos turi būti nurodomos eurais centų tikslumu, t. y., negali būti apvalinama iki eurų. Jeigu sandoriai vykdomi kita valiuta nei euras, tai kita valiuta turi būti perskaičiuojama į eurus pagal Europos Centrinio Banko (toliau – Bankas) patvirtintą valiutų keitimo kursą paskutinę mokestinio laikotarpio dieną (jei paskutinę mokestinio laikotarpio dieną

Bankas nėra paskelbęs valiutų keitimo kurso, tai turi būti taikomas valiutų keitimo kursas, kurį Bankas paskelbė anksčiausią dieną, einančią po mokestinio laikotarpio pabaigos).

5. Pateikta OSS PVM deklaracija netikslinama. Tačiau, prireikus patikslinti pateiktos OSS PVM deklaracijos duomenis, patikslinti duomenys įtraukiami į paskesnę teikiamą deklaraciją. Tai galima padaryti per trejus metus po dienos, kurią reikėjo pateikti pirminę OSS PVM deklaraciją. Ankstesnių mokestinių laikotarpių tikslinamieji duomenys įrašomi einamojo laikotarpio OSS PVM deklaracijos skiltyje „Ankstesnių deklaracijų korekcijos“.

Jeigu praėjusių laikotarpių patikslinimų (korekcijų) PVM suma Lietuvoje deklaruojama einamojo laikotarpio deklaracijoje susidaro didesnė už einamojo laikotarpio deklaruotą PVM sumą, ir pagal deklaraciją susidaro grąžintina suma, tai ši suma grąžinama automatiškai į registravimo metu nurodytą ne ES schemos dalyvio banko sąskaitą (atskiro prašymo teikti nereikia).

Jeigu einamojo laikotarpio deklaruota PVM suma didesnė už praėjusių laikotarpių patikslinimų (korekcijų) sumas, tai šios sumos užskaitomos mokėtinoms PVM sumoms, tuomet grąžintinos PVM sumos nesusidaro. Svarbu paminėti, kad užskaitomos gali būti tik konkrečios valstybės narės sumos, pavyzdžiui, jeigu susidarė grąžintina suma Airijai, ta grąžintina suma negali būti užskaitoma Prancūzijai ar kitai valstybei narei mokėtina suma. u

OSS PVM deklaracija teikiama, nepaisant to, ar konkrečiu mokestiniu laikotarpiu buvo teikiamos paslaugos ar ne. Jeigu per atitinkamą mokestinį laikotarpį paslaugos ES teritorijoje nebuvo teikiamos, tai tokio laikotarpio OSS PVM deklaracija turi būti pateikiama, užpildant tik OSS PVM deklaracijos skiltį „Identifikacija“.

Plačiau apie OSS PVM deklaracijos užpildymą, pateikimą ir tikslinimą žr. Deklaravimo taisyklių II skyriuje (PVM deklaracijos užpildymas, pateikimas, tikslinimas).

2. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą, centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka ne vėliau kaip iki šio straipsnio 1 dalyje nurodyto PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos privalo sumokėti PVM deklaracijoje nurodytą PVM sumą, apskaičiuotą už visas suteiktas paslaugas, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo pagal pateiktą mokestinio laikotarpio Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyvio OSS PVM deklaraciją apskaičiuotą mokėtiną PVM sumą sumokėti eurai turi ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio, paskutinės dienos į specialią Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sąskaitą.

2. Atlikdamas mokėjimą, apmokestinamasis asmuo Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyvis, privalo nurodyti OSS sistemoje OSS PVM deklaracijai suteiktą identifikacinį numerį (deklaracijos identifikatorių). Todėl mokėjimas iš esmės gali būti atliktas tik po deklaracijos pateikimo. Jei pagal pateiktą mokestinio laikotarpio OSS PVM deklaraciją mokėtina PVM suma nesumokama per nustatytą terminą arba sumokama tik dalis mokėtinės PVM sumos, tai 10 dieną po mokėjimo termino pabaigos tokiems apmokestinamiesiems asmenims yra siunčiamas priminimas apie laiku nesumokėtą arba ne visą sumokėtą PVM sumą.

Jei po tokio priminimo pakartotinį priminimą išsiunčia ES vartojimo valstybė narė, tai tokiai vartojimo ES valstybei narei mokėtinas PVM turi būti sumokamas tiesiogiai (t. y. į tos vartojimo ES

valstybės narės specialią sąskaitą), nurodant OSS sistemoje PVM deklaracijai, pagal kurią atliekamas mokėjimas, suteiktą identifikacinį numerį (deklaracijos identifikatorių).

Tuo atveju, kai mokestinio laikotarpio OSS PVM deklaracijoje yra nurodytos kelios vartojimo ES valstybės narės, tačiau priminimą dėl mokėjimo išsiuntė ne visos PVM deklaracijoje nurodytos vartojimo ES valstybės narės, tai PVM mokėtinas toms ES valstybėms narėms, kurios priminimo neišsiuntė, turi būti mokamas į Valstybinės mokesčių inspekcijos sąskaitą.

Apie PVM sumokėjimą plačiau skaityti Deklaravimo taisyklių III skyriuje (PVM sumokėjimas).

3. Apmokestinamojo asmens, Lietuvos Respublikoje pasirinkusio taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą, sumokėtas PVM laikantis Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatų paskirstomas atitinkamoms valstybėms narėms. Detaliai šio PVM paskirstymo tvarką nustato finansų ministras.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą, už ES valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims suteiktas paslaugas mokėtinas PVM sumas sumoka Lietuvoje. Lietuvos mokesčių administratorius, gavęs sumokėtas PVM sumas, laikantis Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatų, atitinkamai jas paskirsto vartojimo ES valstybėms narėms.

Detali PVM paskirstymo tvarka nustatyta Pridėtinės vertės mokesčio paskirstymo valstybėms narėms taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. [įsakymu Nr. 1K-065](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio paskirstymo valstybėms narėms taisyklių patvirtinimo“.

115⁴ straipsnis. Apskaitos reikalavimai

Apmokestinamasis asmuo, kuriam taikomos šio skirsnio nuostatos, privalo tvarkyti paslaugų, už kurias PVM mokamas šiame skirsnyje nustatyta tvarka, apskaitą, kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 282/2011 63c straipsnyje. Apmokestinamasis asmuo privalo saugoti apskaitos duomenis 10 kalendorinių metų, skaičiuojamų nuo metų, kuriais buvo suteiktos paslaugos, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, taip pat sudaryti galimybę šiuo 10 metų laikotarpiu vartojimo valstybės narės ar registravimosi valstybės narės kompetentingoms institucijoms jų reikalavimu šiuos apskaitos duomenis gauti elektroninėmis priemonėmis, juos skaityti ir kitaip naudoti priežiūros tikslais.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos ribų ir ES teritorijoje teikiantis paslaugas skirtingų valstybių narių asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys bei pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą ir įsiregistravęs šios schemos naudotoju Lietuvoje, privalo tvarkyti paslaugų, už kurias PVM mokamas šiame skirsnyje nustatyta tvarka, apskaitą.

2. Siekiant, kad apmokestinamojo asmens, kuris yra OSS dalyvis ir naudoja Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą Lietuvoje, turima apskaita būtų pakankamai išsami, joje turi būti nurodyta Tarybos Įgyvendinimo Reglamento (ES) 2019/2026 2019 m. lapkričio 21 d. kuriuo iš

dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo naudojant elektronines sąsajas ir specialių schemų, skirtų apmokestinamiesiems asmenims, teikiantiems paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms nuotolinę prekybą prekėmis ir tam tikromis šalies viduje tiekiamomis prekėmis 63c straipsnio 1 dalyje pateikta informacija. Tokia informacija taip pat yra nurodyta [Apskaitos registru, susijusių su Europos Sąjungoje vykdomu prekių tiekimu \(paslaugų teikimu\) neapmokestinamajam asmeniui, naudojant elektroninę sąsają, tvarkymo reikalavimuose](#), patvirtintuose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. birželio 29 d. [isakymu Nr. VA-40](#) „Dėl Apskaitos registru, susijusių su Europos Sąjungoje vykdomu prekių tiekimu (paslaugų teikimu) neapmokestinamajam asmeniui, naudojant elektroninę sąsają, tvarkymo reikalavimų patvirtinimo“.

3. Apskaitos duomenys turi būti saugomi dešimt metų nuo metų, kuriais buvo įvykdytas sandoris, pabaigos, neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo nustojo naudotis Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema, ar ne.

4. Registravimo valstybės narės arba bet kurios vartojimo valstybės narės mokesčių institucijos prašymu, dešimties metų laikotarpyje, turi būti sudaryta galimybė nedelsiant elektroniniu būdu susipažinti su kiekvienos paslaugos apskaitoje nurodytais duomenimis, ar duomenis naudoti kitais priežiūros tikslais (pvz., įvertinti, ar PVM deklaracija yra teisingai užpildyta ir kt.).

5. Apskaitos duomenų nepateikimas vertinamas kaip nuolatinis su Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema susijusių taisyklių nesilaikymas ir dėl to apmokestinamasis asmuo išregistruojamas iš minėtos schemos.

115⁵ straipsnis. Atvejai, kai šio skirsnio nuostatų taikymas nutraukiamas

Šio skirsnio nuostatos nebetaikomos, kai apmokestinamasis asmuo:

1) praneša, kad nutraukia paslaugų, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, teikimą Europos Sąjungos teritorijoje, arba

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemą Lietuvoje, gali būti išregistruojamas iš schemos dalyvių, mokesčių administratoriui pranešdamas, kad nutraukia elektroninių ir kitų paslaugų teikimą ES teritorijoje.

2. Minėtos schemos dalyvis savo noru gali mokesčių administratoriui pateikti išregistravimo prašymą, jeigu:

2.1. numato visai nebeteikti paslaugų ES neapmokestinamiesiems asmenims;

2.2. planuoja registruotis Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyviu kitoje ES valstybėje narėje;

2.3. numato registruotis PVM mokėtoju visose ES valstybėse narėse ir toliau teikti atitinkamas paslaugas tiesiogiai bei ten mokėti mokesčius.

3. Išregistravimo iš Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemos dalyvių tvarka nustatyta Registravimo taisyklėse.

2) mokesčio administratoriaus duomenimis, nebevykdo ekonominės veiklos, nurodytos šiame skirsnyje, arba

Komentaras

1. Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemas dalyvis iš šios schemas dalyvių gali būti išregistruojamas mokesčių administratoriaus iniciatyva.

Mokesčių administratorius išregistruoja apmokestinamąjį asmenį iš Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemas, kuria jis naudojasi, jeigu nustato, kad jis nebeteiki paslaugų ES teritorijoje neapmokestinamiesiems asmenims, kitaip tariant, nebevykdo ekonominės veiklos pagal šią schemą.

2. Šiuo atveju apmokestinamojo asmens išregistravimas iš Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemas įsigalioja pirmą kito kalendorinio ketvirčio po tos dienos, kai apmokestinamajam asmeniui elektroninėmis priemonėmis nusiunčiamas sprendimas dėl išregistravimo, dieną.

3) nebeatitinka reikalavimų, keliamų asmeniui, pageidaujančiam, kad jam būtų taikomos šio skirsnio nuostatos, arba

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo iš Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemas dalyvių gali būti išregistruojamas, jeigu nebeatitinka jam keliamų reikalavimų dėl šios schemas taikymo, pvz., apmokestinamasis asmuo perkelia savo verslą į valstybę narę arba įsteigia nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, užsiregistruoja naudotis ta pačia schema kitoje valstybėje narėje ir kt.

4) nuolat, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 58b straipsnį, pažeidinėja šio skirsnio nuostatas.

Komentaras

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo nuolat, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 58b straipsnį, pažeidžia šio skirsnio nuostatas, jis šalinamas iš Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schemas dalyvių. Tai gali būti bent vienas iš toliau pateiktų atvejų:

1.1. kai mokesčių administratorius apmokestinamajam asmeniui elektroniniu būdu nusiuntė priminimą pateikti OSS PVM deklaraciją dėl trijų prieš tai einančių mokestinių laikotarpių, tačiau OSS PVM deklaracija nebuvo pateikta už kiekvieną iš tų mokestinių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo;

1.2. kai mokesčių administratorius apmokestinamajam asmeniui elektroniniu būdu nusiuntė priminimą apie nesumokėtą PVM sumą dėl trijų prieš tai einančių deklaruotų mokestinių laikotarpių, tačiau apmokestinamasis asmuo nesumokėjo visos deklaruotos PVM sumos už kiekvieną iš tų mokestinių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo, išskyrus atvejus, kai likusi nesumokėta suma už kiekvieną mokestinį laikotarpį yra mažesnė kaip 100 eurų;

1.3. kai po mokesčių administratoriaus prašymo pateikti apskaitos dokumentus (registrus) gavimo ir vieną mėnesį po vėliau gauto priminimo, apmokestinamasis asmuo elektroninėmis priemonėmis nepateikė mokesčių administratoriui minėtų apskaitos dokumentų.

2. Jeigu apmokestinamasis asmuo nuolat nesilaiko taisyklių, susijusių su Europos Sąjungoje neįsikūrusių asmenų schema, jo išregistravimas iš šios schemas dalyvių įsigalioja pirmą kito kalendorinio ketvirčio po tos dienos, kai apmokestinamajam asmeniui elektroninėmis priemonėmis nusiunčiamas sprendimas dėl išregistravimo pašalinimo, dieną. Tokiam apmokestinamajam asmeniui

nebeleidžiama naudotis nė viena iš specialių schemų jokioje valstybėje narėje dvejus metus po mokesčio laikotarpio, kurį apmokestinamasis asmuo buvo išregistruotas.

(PVMĮ XII skyriaus penktojo skirsnio komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-10-25 raštą Nr. 18.2-31-2Mr) RM-41018).

ŠEŠTASIS SKIRSNIS
SPECIALI EUROPOS SĄJUNGOS VIDAUS NUOTOLINĖS PREKYBOS
PREKĖMIS, PREKIŲ TIEKIMO VALSTYBĖJE NARĖJE NAUDOJANT ELEKTRONINES
SĄSAJAS, KURIOMIS SUDAROMOS SĄLYGOS TIEKTI PREKES, IR PASLAUGŲ,
KURIAS TEIKIA EUROPOS SĄJUNGOJE, TAČIAU NE VARTOJIMO VALSTYBĖJE
NARĖJE ĮSISTEIGĘ APMOKESTINAMIEJI ASMENYS, APMOKESTINIMO SCHEMA

115⁶ straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos:

1) apmokestinamojo asmens vykdomai Europos Sąjungos vidaus nuotolinei prekybai prekėmis;

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos apmokestinamojo asmens vykdomai ES vidaus nuotolinei prekybai prekėmis.

2. ES vidaus nuotoline prekyba prekėmis laikoma tokia prekyba, kai prekės paties tiekėjo arba jo vardu yra siunčiamos arba gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas klientui (Direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 4 dalies pirma pastraipa).

3. Šiame Direktyvos 2006/112/EB straipsnyje taip pat nurodyta, kad prekės turi būti tiekiamos:

3.1. apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimas ES viduje nėra PVM objektas pagal Direktyvos 2006/112/EB 3 straipsnio 1 dalį;

3.2. bet kokiam kitam neapmokestinamajam asmeniui.

4. Pagal šias nuostatas į ES vidaus nuotolinę prekybą prekėmis patenka:

4.1. prekių tiekimas neapmokestinamiems asmenims (galutiniams vartotojams - gyventojams);

4.2. prekių (įskaitant akcizais apmokestinamas prekes) tiekimas apmokestinamiesiems asmenims arba neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, išvardytiems Direktyvos 2006/112/EB 151 straipsnyje (tai gali būti diplomatinės atstovybės, tarptautinės organizacijos ir kt.);

4.3. prekių (išskyrus akcizais apmokestinamas prekes) tiekimas:

4.3.1. apmokestinamiesiems asmenims, neturintiems teisės į PVM atskaitą (tai gali būti nedidelės įmonės ir kiti asmenys, vykdančys ekonominę veiklą, bet dėl nedidelės prekių apyvartos neįsiregistravę PVM mokėtojai);

4.3.2. apmokestinamiesiems asmenims, kurių vykdomai ekonominei veiklai taikoma kompensacinio PVM tarifo schema;

4.3.3. apmokestinamiesiems asmenims, kurių vykdomai ekonominei veiklai taikoma naudotų prekių maržos apmokestinimo schema;

4.3.4. neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims (tai gali būti viešosios ir biudžetinės įstaigos bei kiti juridiniai asmenys, nevykdančys ekonominės veiklos).

5. Vykdanč ES vidaus nuotolinę prekybą prekėmis, tiekiamos prekės neturi būti naujos transporto priemonės, taip pat prekės, kurias tiekėjas patiekia pirkėjui pats ar savo užsakymu

surinkdamas (sumontuodamas) ar instaliuodamas jas pirkėjo nurodytoje vietoje (neatsižvelgiant, ar jos išbandomos).

6. ES vidaus nuotolinei prekybai visose ES valstybėse narėse yra taikoma 10 000 Eur (neįskaitant PVM) riba. Viršijus šią ribą, prekių tiekimo vieta persikelia į tas ES valstybes nares, kurių aukščiau paminėtiems asmenims (toliau – neapmokestinamieji asmenys) yra tiekiamos prekės. Tuo pačiu atsiranda prievolė tose ES valstybėse narėse registruotis PVM mokėtoju. Nustatyta 10 000 Eur (neįskaitant PVM) riba skaičiuojama ne kiekvienai ES valstybei narei atskirai, o bendrai visoms ES valstybėms narėms, kuriose vykdoma ES vidaus nuotolinė prekyba.

7. Skaičiuojant 10 000 Eur ribą, atsižvelgiama į bendrą per kalendorinius metus ES vidaus nuotolinės prekybos būdu parduotų prekių vertę (neįskaitant PVM). Ši riba skaičiuojama už praėjusius ir einamuosius kalendorinius metus (kiekvienų kalendorinių metų parduotų prekių vertės skaičiuojamos atskirai). Sandoris, su kuriuo viršyta ši riba, ir visi kiti iki kalendorinių metų pabaigos bei visi per ateinančius kalendorinius metus ES nuotolinės prekybos sandoriai bus laikomi įvykusiais kitoje ES valstybėje narėje. Skaičiuojant 10 000 Eur ribą, neįtraukiami tie prekių tiekimai, kurie nelaikomi ES vidaus nuotoline prekyba, t. y., prekių tiekimai, vykstantys ES valstybės narės viduje.

8. Ši 10 000 Eur (neįskaitant PVM) riba taikoma, jeigu apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs, arba, jei jis nėra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą arba įprastai reziduoja tik vienoje ES valstybėje narėje bei tiekia prekes, kurios siunčiamos arba gabenamos iš ES valstybės narės, kurioje yra įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, į kitą ES valstybę narę.

Jeigu apmokestinamasis asmuo, reziduojantis vienoje ES valstybėje narėje, turi padalinių ir / ar sandėlių kitose ES valstybėse narėse, iš kurių siunčiamos prekės kitos ES valstybės narės neapmokestinamiesiems asmenims, tai minėta 10 000 Eur riba negali būti taikoma, kadangi prekės gali būti siunčiamos tik iš vienos ES valstybės narės (t. y., iš įsisteigimo valstybės narės).

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė, neturinti padalinių ar prekių sandėliavimo vietų kitose ES valstybėse narėse, iš kurių būtų tiekiamos prekės, vykdo prekybą internetu. Per praėjusius kalendorinius metus Lietuvos įmonės internetu patiektų prekių suma Latvijos, Estijos ir Lenkijos gyventojams sudarė 12 000 Eur (neįskaitant PVM). Kadangi bendra einamaisiais kalendoriniais metais iš Lietuvos patiektų į kitas ES valstybes nares prekių vertė viršijo 10 000 Eur ribą, tai prekių tiekimai, dėl kurių viršyta ši riba, laikomi įvykę ne Lietuvoje, o tose ES valstybėse narėse, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui (t. y., Latvijoje, Estijoje ir Lenkijoje).

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė Lenkijoje ir Vokietijoje turi išsinuomotus sandėlius prekių atsargoms laikyti ir iš šių sandėlių siunčia prekes Latvijoje, Estijoje, Prancūzijoje esantiems neapmokestinamiesiems asmenims.

Kadangi prekės siunčiamos iš dviejų ES valstybių narių, todėl laikoma, kad nuotolinė prekyba vykdoma iš daugiau nei vienos ES valstybės narės. Kad būtų galima taikyti 10 000 Eur ribą, Lietuvos įmonė turi būti įsisteigusi vienoje valstybėje narėje ir prekės turi būti siunčiamos iš šios įsisteigimo valstybės narės. Todėl, kai Lietuvos įmonė prekes siunčia iš Lenkijoje ir Vokietijoje esančių sandėlių, tai tokiu atveju prekių tiekimo vieta iš karto laikoma ta ES valstybė narė, kurioje baigiasi šių prekių siuntimas pirkėjui ir Lietuvos įmonei atsiranda prievolė Latvijoje, Estijoje ir Prancūzijoje registruotis PVM mokėtoju ir minėtose ES valstybėse narėse skaičiuoti, deklaruoti ir mokėti PVM, kadangi 10 000 Eur riba netaikoma.

9. Apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ES vidaus nuotolinę prekybą ir kurių ES nuotolinės prekybos būdu patiektų prekių bendra vertė (neįskaitant PVM) nesiekia ribos, esant poreikiui, gali savanoriškai pasirinkti prekių tiekimo vietą laikyti tą ES valstybę narę, į kurią prekės yra siunčiamos.

Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo dienos visiems vykdomiems atitinkamiems sandoriams visose ES valstybėse narėse.

Jeigu apmokestinamasis asmuo, neviršydamas 10 000 Eur ribos, pradeda veiklą ir prekes parduoda į skirtingas ES valstybes nares, ši 10 000 Eur riba skaičiuojama bendrai už visas prekes, tiekiamas į įvairias ES šalis.

Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo gali teikti prašymą registruotis OSS (One Stop Shop) sistemos specialioje ES schemoje, skirtoje asmenims, vykdančioms ES nuotolinę prekybą, ir prievolę atlikti vieno langelio principu arba tiesiogiai ES valstybėse narėse, kurių atžvilgiu vykdoma ES nuotolinė prekyba, registruotis PVM mokėtoju, skaičiuoti, deklaruoti ir mokėti PVM pagal atitinkamos ES valstybės narės PVM apmokestinimo taisykles.

Jeigu apmokestinamasis asmuo nenori įsiregistruoti OSS sistemos specialios ES schemos naudotoju, tačiau pageidauja prekių tiekimo vieta laikyti kitą ES valstybę narę, jis gali kreiptis į Valstybinę mokesčių inspekciją ir Prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo vietos pasirinkimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 5 d. [įsakymu Nr. VA-30](#) „Dėl prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo vietos pasirinkimo taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka pateikti atskirą Prašymą leisti prekių tiekimo vieta laikyti kitą valstybę narę (toliau – Pasirinkimo prašymas). Prašymas užpildomas ir pateikiamas elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos portalą e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų srities Mano VMI (toliau – Mano VMI) paklausimų skiltį.

Teikiant Pasirinkimo prašymą, pasirinkimo diena laikoma minėtame prašyme nurodyta diena.

2) prekėms, kurias tiekia apmokestinamasis asmuo, laikomas tiekiančiu šias prekes pagal šio Įstatymo 4³ straipsnio 2 dalies nuostatas, jeigu šių tiekiamų prekių gabenimas prasideda ir baigiasi toje pačioje valstybėje narėje;

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos prekėms, kurias apmokestinamasis asmuo, laikomas tiekiančiu šias prekes pagal PVM įstatymo 4³ straipsnio 2 dalies nuostatas, t. y., kai naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, apmokestinamasis asmuo ES teritorijoje neįsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, tiekti prekes ES valstybės narės neapmokestinamajam asmeniui, jeigu šių prekių gabenimas prasideda ir toje pačioje ES valstybėje narėje baigiasi.

Reglamento 5b straipsnyje nurodyta, kad taikant Direktyvos 2006/112/EB 14a straipsnį, terminas „sudaro sąlygas“ reiškia, kad naudojant elektroninę sąsają klientui suteikiama galimybė užmegzti ryšį su tiekėju, siūlančiu parduoti prekes per elektroninę sąsają, ir to ryšio rezultatas – per tą elektroninę sąsają tiekiamos prekės.

Pavyzdžiui, „Dropshipping“ verslo modelis (tai mažmeninės prekybos internete metodas, kai pardavėjas nesandėliuoja prekių, o parduoda jas ir siunčia tiesiai iš gamintojo arba tiekėjo pirkėjui) grindžiamas tuo, kad pardavėjas veikia kaip tarpininkas tarp pirkėjo ir prekių tiekėjo. Pardavėjo užduotis – sukurti elektroninę parduotuvę, kurioje pirkėjai gali peržiūrėti prekių katalogus, aprašymus, nuotraukas, kainas ir kitą informaciją bei pasirinkti norimas prekes.

Pasirinkęs prekes, pirkėjas jas užsisako, pateikdamas užsakymui reikalingus duomenis ir apmokėdamas už jas. Pardavėjas gauna užsakymą ir perduoda jį tiekėjui, kuris sandėliuoja prekes ir atsako už jų tiekimą. Tiekėjas, gavęs užsakymą, išsiunčia prekes tiesiai pirkėjui jo nurodytu adresu.

Pardavėjas šiuo etapu tiesiogiai nedalyvauja prekių tiekime, tačiau jis veikia kaip pagrindinis ryšio taškas su pirkėju, atsakingas už komunikaciją, užsakymo sekimą ir problemų sprendimą, jeigu jų kyla. Taigi, nors pardavėjas tiesiogiai nepristato prekių, jis sukuria ir valdo elektroninę platformą, kuri palengvina pirkimo procesą, teikia informaciją apie prekes, priima užsakymus ir užtikrina, kad pirkėjas būtų informuotas apie užsakymo būseną.

Nors pardavėjas tik sudaro sąlygas pirkėjui įsigyti prekes, jis laikomas tikruoju prekių pardavėju, nes atsako už sandorio vykdymą, klientų aptarnavimą ir mokesčių administravimą. Tai reiškia, kad jis atsakingas už PVM sumokėjimą, nes būtent jis vykdo prekybos veiklą ir su juo sudaromas teisinis sandoris.

Tiekėjas, nors ir atsakingas už prekių tiekimą, paprastai nėra atsakingas už PVM administravimą, nebent jis pats tiesiogiai parduoda prekes ir yra registruotas PVM mokėtoju. Pirkėjas apmoka už prekes, įskaitant PVM, tačiau užtikrinti PVM mokesčių apskaitą ir sumokėjimą yra pardavėjo atsakomybė, nes jis atliko pardavimą ir užtikrina, kad PVM būtų tinkamai apskaitytas ir sumokėtas.

Įrodymais, kad apmokestinamas asmuo sudaro sąlygas pirkėjui įsigyti prekes per elektroninę platformą, gali būti užsakymo ir pirkimo proceso sekimas, užsakymo patvirtinimas ir informacija apie tai, kad prekės bus siunčiamos tiesiai iš tiekėjo. Tai taip pat gali apimti el. pašto laiškus ir sistemą, patvirtinančią tiekimo ir pristatymo detales, tiekėjo ir pardavėjo bendradarbiavimą per tą pačią platformą, kurioje pirkėjas įsigyja prekes, kurias tiekia tiekėjas.

Pavyzdys

„X.lt“ – Lietuvoje veikianti elektroninė parduotuvė, specializuojasi avalynės prekyboje, tačiau neturinti prekių sandėlių. Parduotuvėje pirkėjai gali peržiūrėti prekių katalogus, aprašymus, spalvas, dydžius, nuotraukas, kainas ir kitą reikalingą informaciją. Pasirinkęs sportinius batelius, pirkėjas juos užsisako. Elektroninė parduotuvė (pardavėjas) gauna pirkėjo užsakymą ir perduoda jį tiekėjui, kuris sandėliuoja prekes ir siunčia jas tiesiai pirkėjui jo nurodytu adresu. Pardavėjas pirkėjui pateikia užsakymo patvirtinimą, sekimo kodą ir informaciją apie pristatymo laiką.

„X.lt“ sudaro sąlygas pirkėjui įsigyti prekes, pateikdama visą reikalingą informaciją apie prekes, leidžiant atlikti užsakymą ir sekant užsakymo būseną. Pardavėjas taip pat užtikrina, kad pirkėjas būtų informuotas apie pristatymo eigą ir gautų prekes iš patvirtinto tiekėjo.

Kadangi „X.lt“ laikomas tikruoju prekių pardavėju, jis yra atsakingas už sandorio vykdymą ir PVM sumokėjimą į biudžetą. Tiekėjas atsako tik už prekių tiekimą, tačiau nėra atsakingas už PVM sumokėjimą.

2. Jei apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają (pvz., prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones), ES teritorijoje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui (pvz., Didžiosios Britanijos įmonei) sudaro sąlygas tiekti prekes ES teritorijoje neapmokestinamiesiems asmenims, laikoma, kad šias sąlygas tiekti prekes sudarantis asmuo pats gauna (įsigyja) ir tiekia prekes galutiniam šių prekių pirkėjui, kaip neatsiskleidęs tarpininkas.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė Taivano įmonėms sudarė sąlygas per savo elektroninę sąsają (prekyvietę) vykdyti ES nuotolinę prekybą prekėmis, kurios tiekiamos neapmokestinamiesiems asmenims, esantiems Prancūzijoje ir Ispanijoje. Kadangi Taivane įsisteigusios įmonės nelaikomos įsisteigusiomis ES teritorijoje, todėl minėtų Taivano įmonių vykdomos nuotolinės prekybos prekėmis ES teritorijoje atžvilgiu, Lietuvos įmonė tampa tiekėju laikomu asmeniu, kuri pati gauna (įsigyja) ir tiekia prekes galutiniams šių prekių pirkėjams, kaip neatsiskleidusi tarpininkė. Todėl prievolė deklaruoti ir sumokėti mokėtiną PVM tenka Lietuvos įmonei.

Lietuvos įmonė laikoma sudariusi sąlygas Taivano įmonėms naudotis savo elektronine prekyvietę, kuri leidžia vykdyti nuotolinę prekybą ES, t. y., tiekti prekes neapmokestinamiesiems asmenims, esantiems Prancūzijoje ir Ispanijoje. Ši elektroninė platforma veikia kaip tarpininkas, užtikrinantis sklandų prekių tiekimą tarp Taivano ir ES šalių vartotojų.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė Lietuvos tiekėjams sudarė sąlygas per savo elektroninę sąsają (prekyvietę) vykdyti ES nuotolinę prekybą prekėmis, kurios tiekiamos neapmokestinamiesiems asmenims, esantiems Prancūzijoje ir Ispanijoje. Kadangi Lietuvoje įsisteigę tiekėjai laikomi įsisteigusiais ES teritorijoje, todėl minėtų tiekėjų vykdomos nuotolinės prekybos prekėmis ES teritorijoje (Lietuvoje) atžvilgiu, Lietuvos įmonė netampa tiekėju laikomu asmeniu, kuri pati gauna (įsigyja) ir tiekia prekes galutiniams šių prekių pirkėjams, kaip neatsiskleidusi tarpininkė. Todėl prievolė deklaruoti ir sumokėti mokėtiną PVM ir toliau tenka minėtiems Lietuvos tiekėjams, o ne Lietuvos įmonei.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė X turi elektroninę prekyvietę, per kurią Lietuvos tiekėjai Y gali siūlyti savo prekes galutiniams vartotojams Lietuvoje. Tiekėjai Y užsiregistruoja įmonės X platformoje ir siūlo savo prekes Lietuvos pirkėjams. Pirkėjai, esantys Lietuvoje, pasirenka prekes ir užsisako jas per šią prekyvietę.

Lietuvos tiekėjai Y tiesiogiai išsiunčia prekes iš savo sandėlio Lietuvoje pirkėjams jų nurodytais adresais. Elektroninė prekyvietė (prekybos platforma) veikia kaip tarpininkas tarp tiekėjo ir pirkėjo, suteikdama tiekėjams Y galimybę greičiau pasiekti Lietuvos pirkėjus.

Pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, kadangi įmonė X sudaro sąlygas tiekėjams Y tiekti prekes galutiniams vartotojams Lietuvoje, laikoma, kad įmonė X pati tiekia šias prekes, net jei faktiškai tiekimą atlieka tiekėjas Y. Taigi, įmonė X yra laikoma tiesioginiu tiekėju ir atsako už PVM prievolę, nes tiekimas vyksta Lietuvoje ir taikomi Lietuvos PVM teisės aktai.

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė A turi internetinę parduotuvę Lietuvoje ir užsiregistruoja Lenkijos elektroninėje prekyvietėje „Amazon“, kuri leidžia parduoti prekes neapmokestinamiems asmenims (galutiniams vartotojams) visose ES valstybėse narėse.

Naudodama „Amazon“ platformą, Lietuvos įmonė A sudaro sąlygas Kinijos tiekėjui parduoti savo prekes galutiniams vartotojams Lenkijoje. Prekės siunčiamos tiesiogiai iš Kinijos tiekėjo sandėlio, esančio Lenkijoje. Lenkijos pirkėjas, neapmokestinamas asmuo, užsisako prekes per

Lietuvos įmonės A internetinę parduotuvę, administruojamą per „Amazon“ platformą, ir apmokėjamą atlieka tiesiogiai Lietuvos įmonei A.

Pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, kadangi Lietuvos įmonė A sudaro sąlygas Kinijos tiekėjui tiekti prekes per „Amazon“ prekyvietę, ji laikoma prekių tiekėja, net jei prekes tiekia ne pati, o tiekia Kinijos tiekėjas.

Nors Lietuvos įmonė A veikia kaip tarpininkas, pagal minėtą straipsnį ji yra laikoma tiesioginiu tiekėju ir atsako už PVM mokėjimą. Kadangi prekės sandėliuojamos Lenkijoje ir siunčiamos Lenkijos neapmokestinamiems asmenims, PVM turės būti sumokėtas pagal Lenkijos teisės aktus, nes PVM prievolė kyla šalyje, kur prekių sandėliavimas ir tiekimas yra vykdomas.

3) paslaugoms, kurias teikia apmokestinamasis asmuo, įsikūręs Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje (kurioje jis neturi buveinės ar padalinio), asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys.

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos paslaugoms, kurias teikia apmokestinamasis asmuo, įsikūręs ES teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje (kurioje jis neturi buveinės ar padalinio), asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys.

Tai gali būti elektroninės ir kitos paslaugos, teikiamos ES valstybėse narėse įsikūrusiems neapmokestinamiesiems asmenims, kai tokių paslaugų suteikimo vieta yra ES valstybė narė, kurioje pirkėjas yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą arba įprastai reziduoja, t. y.,:

- telekomunikacijų paslaugos;
- radijo ir televizijos transliavimo paslaugos;
- elektroniniu būdu teikiamos paslaugos;
- su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos, kai nekilnojamas turtas yra ES teritorijoje;
- maitinimo paslaugos, teikiamos ES teritorijoje;
- keleivių vežimo paslaugos, teikiamos ES teritorijoje;
- prekių vežimo paslaugos, teikiamos ES teritorijoje;
- trumpalaikės transporto priemonių nuomos paslaugos, kai transporto priemonė fiziškai klientui perduodama ES teritorijoje;
- kitos paslaugos, kurių suteikimo vieta pagal paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklės yra ES teritorija.

2. Teikiamoms telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninėms paslaugoms yra nustatyta 10 000 Eur (neįskaitant PVM) riba, kurios neviršijus tokių paslaugų teikimo vieta išlieka ta ES valstybė narė, kurioje paslaugų teikėjas yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą arba įprastai gyvena.

Nuolatinis adresas – tai adresas, kuriame asmuo gyvena nuolat, t. y. vieta, kur jis laikomas gyvenančiu pagal teisės aktus. Paprastai tai yra gyvenamoji vieta, kur asmuo praleidžia daugiausiai laiko ir kur jis gauna oficialią korespondenciją. Nuolatinis adresas dažnai sutampa su asmens registruota gyvenamąja vieta, kur jis yra nurodytas kaip gyventojas gyvenamosios vietos registracijoje.

3. Ši 10 000 Eur riba taikoma, jeigu apmokestinamasis asmuo (paslaugų teikėjas):

3.1. yra įsisteigęs, arba, jei jis nėra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą arba įprastai reziduoja tik vienoje ES valstybėje narėje;

3.2. teikia telekomunikacijų, transliavimo ir elektronines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims kitose ES valstybėse narėse.

4. Viršijus 10 000 Eur (neįskaitant PVM) ribą, telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių paslaugų suteikimo vieta yra laikoma ES valstybėje narėje, kurioje įsikūręs neapmokestinamasis asmuo (pirkėjas).

5. Atkreiptinas dėmesys, kad 10 000 Eur (neįskaitant PVM) riba netaikoma kitokioms paslaugoms, nei telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninės paslaugos.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti taikyti specialią Europos Sąjungos vidaus nuotolinės prekybos prekėmis, prekių tiekimo valstybėje narėje naudojant elektronines sąsajas, kuriomis sudaromos sąlygos tiekti prekes, ir paslaugų, kurias teikia Europos Sąjungoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsisteigę apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo schemą (toliau – Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema) ir per savo registravimosi valstybę narę, kaip ji apibrėžta šios dalies 2 punkte, vykdyti įsipareigojimus, susijusius su mokestinėmis prievolėmis, atsirandančiomis dėl tų valstybių narių, kuriose apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, nurodytas šio straipsnio 1 dalyje. Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema taikoma visoms apmokestinamojo asmens Europos Sąjungos teritorijoje tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms. Taikant Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą:

1) Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsikūrusiu apmokestinamuoju asmeniu laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris turi buveinę arba padalinį (padalinius) Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje;

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti taikyti specialią Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir per savo registravimosi valstybę narę vykdyti įsipareigojimus, susijusius su mokestinėmis prievolėmis, atsirandančiomis dėl tų ES valstybių narių, kuriose apmokestinamasis asmuo tiekia prekes, teikia paslaugas, nurodytas šio straipsnio 1 dalyje.

2. Taikant Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, ES teritorijoje (tačiau ne vartojimo valstybėje narėje) įsikūrusiu apmokestinamuoju asmeniu laikomas apmokestinamasis asmuo – verslo subjektas (tai gali būti bendrovė, ūkinė bendrija ar individuali įmonė, fizinis asmuo, vykdamas individualią veiklą pagal pažymą), kuris yra įsteigęs verslą ES teritorijoje arba joje turi nuolatinį padalinį. Apmokestinamasis asmuo gali būti įsteigęs verslą registravimosi valstybėje narėje, bet kartu turėti nuolatinius padalinius kitose valstybėse narėse. Tokiu apmokestinamuoju asmeniu gali būti ir fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta yra ES valstybėje narėje.

3. Padaliniu laikoma verslo įsisteigimo vieta, kita nei ta, kurioje vykdomos verslo centrinio administravimo funkcijos, ir kuri yra pakankamai nuolatinė ir turinti tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą tam, kad galėtų įsigyti ir naudoti paslaugas / prekes arba jas parduoti. Vien tai, kad padalinys turi PVM mokėtojo kodą, savaime nereiškia, jog jis gali būti laikomas nuolatiniu.

2) registravimosi valstybė narė laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo turi buveinę, arba, jeigu jis Europos Sąjungos teritorijoje buveinės neturi, – ta valstybė narė, kurioje šis asmuo turi padalinį. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris neturi buveinės Europos Sąjungos teritorijoje, turi padalinius keliose valstybėse narėse, registravimosi valstybė laikoma ta valstybė narė, kurioje šis asmuo turi padalinį ir kurią jis pasirenka laikyti

registravimosi valstybe nare (šis apmokestinamojo asmens registravimosi valstybės narės pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip einamuosius ir ateinančius dvejus kalendorinius metus). Jeigu apmokestinamasis asmuo neturi buveinės Europos Sąjungos teritorijoje ir joje neturi padalinio, registravimosi valstybe nare laikoma valstybė narė, kurioje prasideda prekių siuntimas arba gabenimas. Jeigu valstybė narė, kurioje prasideda prekių siuntimas arba gabenimas, yra ne viena, apmokestinamasis asmuo nurodo, kuri iš šių valstybių narių yra registravimosi valstybė narė (šis apmokestinamojo asmens registravimosi valstybės narės pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip einamuosius ir ateinančius dvejus kalendorinius metus);

Komentaras

1. Registravimosi valstybe nare yra laikoma ES valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo yra įsteigęs verslą, t. y., turi buveinę.

1 pavyzdys

Įmonė X turi nuolatinę buveinę Lietuvoje, todėl Lietuva yra laikoma registravimosi valstybe nare. Įmonė X įkūrė elektroninę prekyvietę, suteikiančią galimybę neapmokestinamiems asmenims (galutiniams vartotojams) visose ES valstybėse narėse pirkti prekes.

Kitų ES valstybių narių (pvz., Lenkijos, Vokietijos) prekių tiekėjai užsiregistruoja Lietuvos įmonės X elektroninėje prekyvietėje ir siūlo prekes galutiniams vartotojams, esantiems minėtose šalyse, taip pat ir Lietuvoje. Lietuvos pirkėjas užsisako prekes per Lietuvos įmonės X elektroninę prekyvietę.

Prekės siunčiamos tiesiogiai iš Lenkijoje esančių tiekėjų sandėlių, tačiau visos operacijos – įskaitant apmokėjimą – vyksta per Lietuvos įmonės X elektroninę prekyvietę.

Atsižvelgiant į tai, kad įmonė X yra įregistruota Lietuvoje ir tiekia prekes per savo elektroninę prekyvietę, ji laikoma tiesioginiu tiekėju pagal ES teisės aktus ir atsako už PVM deklaravimą bei sumokėjimą Lietuvoje.

2. Jeigu apmokestinamasis asmuo ES teritorijoje nėra įsteigęs verslo, bet ES teritorijoje turi nuolatinį padalinį, registravimosi valstybė narė yra ta valstybė narė, kurioje jis turi tokį padalinį.

Jeigu apmokestinamasis asmuo turi padalinius keliose ES valstybėse narėse, tai registravimosi valstybe laikoma ta ES valstybė narė, kurioje šis asmuo turi padalinį ir kurį jis pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare. Kitaip tariant, jei apmokestinamasis asmuo turi nuolatinių padalinių įvairiose ES valstybėse narėse, jis turi teisę registravimosi valstybe nare pasirinkti vieną iš tų ES valstybių narių. Tokio sprendimo apmokestinamasis asmuo privalo laikytis ne trumpiau kaip einamuosius metus, kuriais jis priėmė tą sprendimą ir ateinančius dvejus kalendorinius metus, kurio negalės keisti, išskyrus atvejus, kai nuolatinis padalinys jo esamoje registravimosi valstybė narėje bus panaikinamas arba perkeliamas į kitą šalį.

2 pavyzdys

Norvegijos įmonė turi padalinius Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje. Atsižvelgiant į tai, kad Norvegijos įmonė turi padalinius keliose valstybėse narėse, ji gali pasirinkti, kurioje valstybėje registruosis ir taikys specialią Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą.

3. Jeigu apmokestinamasis asmuo neturi buveinės ES teritorijoje ir neturi padalinio, registravimosi valstybe nare laikoma valstybė narė, kurioje prasideda prekių siuntimas arba gabenimas.

Jeigu valstybė narė, kurioje prasideda prekių siuntimas arba gabenimas, yra ne viena, apmokestinamasis asmuo turi nurodyti, kuri iš šių ES valstybių narių yra registravimosi valstybė narė. Toks registravimosi valstybės narės pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip einamuosius ir ateinančius dvejus kalendorinius metus.

Pavyzdys

Norvegijos įmonė neturi padalinių ES teritorijoje, tačiau turi prekių sandėlį Lietuvoje iš kurio siunčia prekes kitų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims. Atsižvelgiant į tai, Norvegijos įmonė turi registruotis specialios Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemos dalyviu Lietuvoje.

3) vartojimo valstybe nare laikoma:

a) kai teikiamos paslaugos, – valstybė narė, kurioje pagal šio Įstatymo 12¹, 13, 13² straipsnius ar atitinkamų kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas, kuriomis vadovaujantis nustatoma paslaugų suteikimo vieta, paslaugos laikomos suteiktomis;

Komentaras

1. Vartojimo valstybe nare laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, t. y., ES valstybė narė, kurioje pagal PVM įstatymo 12¹, 13, 13² straipsnių ar atitinkamų kitų valstybių narių teisės aktų nuostatas apmokestinamojo asmens teikiamos paslaugos neapmokestinamiesiems asmenims laikomos suteiktomis, ir kurioje turi būti mokamas PVM pagal tų valstybių narių paslaugoms nustatytus PVM tarifas.

2. Kriterijai, pagal kuriuos nustatoma paslaugų suteikimo vieta, nurodyti PVM įstatymo 12¹, 13, 13² straipsniuose. Pvz., elektroninių paslaugų suteikimo vieta neapmokestinamiesiems asmenims nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 15 dalies ir 13² straipsnio nuostatas, maitinimo paslaugų suteikimo keleivius ES teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 12¹ straipsnį. Plačiau žr. minėtų straipsnių komentarus.

b) kai vykdoma Europos Sąjungos vidaus nuotolinė prekyba prekėmis, – valstybė narė, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui (klientui);

Komentaras

1. Kai vykdoma ES vidaus nuotolinė prekyba prekėmis, vartojimo valstybe nare laikoma ta valstybė narė, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui (klientui).

c) kai prekės tiekiamos apmokestinamojo asmens, kuris laikomas tiekiančiu šias prekes pagal šio Įstatymo 4³ straipsnio 2 dalį, o tiekiamų prekių siuntimas arba gabenimas prasideda ir baigiasi toje pačioje valstybėje narėje, – ta valstybė narė.

Komentaras

1. Kai apmokestinamasis asmuo, naudodamas elektroninę sąsają – prekyvietę, platformą, portalą ar panašias priemones, ES neįsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui sudaro sąlygas, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 5b straipsnį, tiekti prekes neapmokestinamajam asmeniui ES teritorijoje, laikoma, kad sąlygas tiekti prekes sudarantis apmokestinamasis asmuo pats gauna ir tiekia tas prekes, ir jei tiekiamų prekių siuntimas arba gabenimas prasideda ir baigiasi toje pačioje valstybėje narėje, tai vartojimo valstybe nare yra laikoma ta valstybė narė.

Pavyzdys

Taivane įsisteigęs apmokestinamasis asmuo per elektroninę prekyvietę (sąsają) parduoda Lenkijoje esančias planšetes Lenkijos neapmokestinamiesiems asmenims, t. y., gabenimas prasideda ir baigiasi pačioje Lenkijoje. Kadangi elektroninė prekyvietė sudaro sąlygas Taivane įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui tiekti planšetes, todėl, elektroninė prekyvietė tampa minėtų prekių tiekėju laikomu asmeniu.

3. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą pasirenka taikyti ir įsiregistruoti PVM mokėtoju, neatsižvelgdamas į tai, ar buvo registruotas PVM mokėtoju šio Įstatymo 71, 71¹ arba 72 straipsnyje nustatyta tvarka, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo arba padalinį Lietuvos Respublikoje turintis apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė yra už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė yra už Europos Sąjungos teritorijos ribų, turi padalinius Lietuvos Respublikoje ir kitoje valstybėje narėje (ar kitose valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai šis apmokestinamasis asmuo Lietuvos Respubliką pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė yra už Europos Sąjungos teritorijos ribų, neturi padalinio Europos Sąjungos teritorijoje, šio skirsnio nuostatos taikomos, kai šis apmokestinamasis asmuo prekių siuntimą arba gabenimą pradeda šalies teritorijoje, o tuo atveju, kai prekių siuntimas arba gabenimas pradedamas Lietuvos Respublikoje ir kitoje valstybėje narėje (ar kitose valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai šis apmokestinamasis asmuo Lietuvos Respubliką pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare.

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai Lietuvos apmokestinamasis asmuo arba padalinį Lietuvoje turintis apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė yra už ES teritorijos ribų, pasirenka taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje.

2. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė yra už ES teritorijos ribų, turi padalinius Lietuvoje ir kitoje ES valstybėje narėje (ar kitose ES valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai šis apmokestinamasis asmuo Lietuvą pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare.

3. Jeigu apmokestinamasis asmuo, kurio buveinė yra už ES teritorijos ribų, neturi padalinio ES teritorijoje, šio skirsnio nuostatos taikomos, kai šis apmokestinamasis asmuo prekių siuntimą arba gabenimą pradeda Lietuvoje, o tuo atveju, kai prekių siuntimas arba gabenimas pradedamas Lietuvoje ir kitoje valstybėje narėje (ar kitose ES valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai šis apmokestinamasis asmuo Lietuvą pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare.

4. Neatsižvelgiant į tai, kad apmokestinamasis asmuo buvo įregistruotas PVM mokėtoju, ar į tai, kad jam gali atsirasti prievolė registruotis PVM mokėtoju dėl PVM įstatymo 71, 71¹ arba 72 straipsnio nuostatų taikymo (atsižvelgiant į veiklos vykdymo aplinkybes), jis vis tiek turi teisę naudotis

ir Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą. Plačiau žr. PVM įstatymo 71, 71¹, 72 straipsnių komentarus.

115⁷ straipsnis. Registravimas

1. Šio Įstatymo 115⁶ straipsnio 1 dalyje nurodyti apmokestinamieji asmenys, pasirinkę taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtojais Lietuvos Respublikoje, registruojami, išregistruojami ir PVM mokėtojo kodas, skirtas šiai specialiai schemai taikyti, jiems sudaromas ir suteikiamas centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Apmokestinamieji asmenys, pasirinkę taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtojais Lietuvoje, registruojami, išregistruojami ir PVM mokėtojo kodas, skirtas šiai schemai taikyti, sudaromas ir suteikiamas, vadovaujantis Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. [įsakymu Nr. VA-64](#) „Dėl Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Registravimo taisyklės).

2. Apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, turi pateikti prašymą tapti šios schemos dalyviu. Prašymas teikiamas per neautentifikuotą arba autentifikuotą OSS sistemos sritį. Prašymą gali teikti pats apmokestinamasis asmuo arba apmokestinamojo asmens įgaliotas asmuo.

Autentifikuota OSS sritis, tai OSS sistemos dalis, prie kurios prisijungiama per Valstybinės mokesčių inspekcijos portalo e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų sritį Mano VMI (toliau – Mano VMI), nustatant besijungiančio asmens tapatybę.

Neautentifikuota OSS sritis – OSS sistemos dalis, prie kurios prisijungiama per Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainę (<https://www.vmi.lt/oss/Page/Home/>), nenustatant besijungiančio asmens tapatybės. Plačiau apie prašymo registruoti pateikimą ir užpildymą žr. Registravimo taisyklių II skyriuje (Registravimas specialioje ES schemoje, skirtoje ES vidaus nuotolinei prekybai prekėmis ir paslaugomis, kurias teikia ES įsisteigę arba ES neįsisteigę asmenys, kurie vykdo ar nori vykdyti nuotolinę vidaus prekybą prekėmis). Norėdamas užsiregistruoti naudotis Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema, apmokestinamasis asmuo privalo pateikti tam tikrą prašyme nurodytą informaciją.

3. Apmokestinamojo asmens, pasirinkusio taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, pateiktą prašymą nagrinėja ir sprendimus priima Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas arba jo įgaliotas asmuo. Siekiant įsitikinti, jog apmokestinamasis asmuo atitinka naudojimosi Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema sąlygas, jo registracijos prašyme pateikta informacija patikrinama (pvz., ar apmokestinamasis asmuo dar nėra užsiregistravęs naudotis ta pačia schema kitoje valstybėje narėje ir kt.). Atlikus

informacijos patikrinimą, priimamas sprendimas įregistruoti apmokestinamąjį asmenį Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyviu arba atsisakoma registruoti apmokestinamąjį asmenį šios schemas dalyviu.

4. Sprendimas įregistruoti arba neįregistruoti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyviu priimamas per 5 darbo dienas nuo prašymo patvirtinimo. Pranešimas apie sprendimo priėmimą yra pateikiamas OSS sistemoje, o pats sprendimas besiregistruojančiam asmeniui siunčiamas Registravimo prašymo skiltyje „Kontaktiniai duomenys, asmuo ryšiams“ nurodytu el. pašto adresu.

5. Jeigu registravimo prašymas pateikiamas, kai apmokestinamasis asmuo faktiškai dar nepradėjo vykdyti veiklos, tai Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema įsigalioja nuo pirmos kito kalendorinio ketvirčio po ketvirčio, kuriuo apmokestinamasis asmuo praneša, kad nori pradėti naudotis šia schema, dienos. Jei, pvz., apmokestinamasis asmuo 2024 m. rugsėjo 15 d. pateikė prašymą registruotis Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyviu, tai schemas naudojimo pradžia bus 2024 m. spalio 1 d.

Jei, pvz., 2024 m. liepos 15 d. apmokestinamasis asmuo praneša, kad nori pradėti naudotis Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema, ir pateikia reikiamą informaciją, schema jis gali naudotis nuo 2024 m. spalio 1 d., t. y., šią schemą gali taikyti nuo 2024 m. spalio 1 d. patiektoms prekėms ar suteiktoms paslaugoms.

6. Jeigu registravimo prašymas pateikiamas, kai apmokestinamasis asmuo jau faktiškai tiekia prekes ar teikia paslaugas, tai:

- Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas naudojimo pradžia negali būti ankstesnė nei prieš einamąjį mėnesį ėjusio mėnesio 1 d., jeigu prašymas teikiamas iki einamojo mėnesio 10 d. Jei, pvz., apmokestinamasis asmuo 2024 m. rugpjūčio 6 d. faktiškai pradėjo tiekti prekes, prašymą registruotis Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyviu pateikė 2024 m. rugsėjo 4 d., tai schemas naudojimo pradžia bus 2024 m. rugpjūčio 6 d.;

- Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas naudojimo pradžia negali būti ankstesnė nei einamojo mėnesio 1 d., jeigu prašymas teikiamas po einamojo mėnesio 10 d. Jei, pvz., apmokestinamasis asmuo faktiškai pradėjo tiekti prekes 2024 m. rugpjūčio 6 d., bet prašymą registruotis OSS pateikė 2024 m. rugsėjo 11 d., tai schemas naudojimo pradžia bus 2024 m. rugsėjo 1 d.

7. Apmokestinamajam asmeniui, kuris registruojasi Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyviu, suteikiamas kodas sudaromas iš prefikso „LT“, dešimties ženklų unikalios sekos skaitmenų, PVM indekso „1“ ir PVM mokėtojo kodo kontrolinio skaitmens. Jeigu OSS sistemoje besiregistruojantis asmuo jau turi PVM kodą, šie kodai sutaps, jeigu OSS sistemoje besiregistruojantis asmuo neturi PVM kodo, jam suteiktas OSS PVM kodas galios tik OSS sistemos Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų scheme.

8. Apmokestinamasis asmuo taip pat gali būti išregistruotas iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvių tiek savo prašymu, tiek mokesčių administratoriaus sprendimu. Apie išregistravimo atvejus žr. 115¹⁰ straipsnio komentare.

9. Išregistravimo prašymas teikiamas OSS sistemos autentifikuotoje srityje pasirinkus meniu punkto „Registracija“ papunktį „Registracijos duomenys“ ir jame pasirinkus „Išregistravimo prašymas“. Išregistravimo prašyme nurodoma priežastis, dėl kurios teikiamas išregistravimo prašymas. Taip pat Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvis privalo atsakyti į papildomus klausimus, patikslinančius nurodytą išregistravimo priežastį.

10. Sprendimas dėl apmokestinamojo asmens išregistravimo iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvių pagal jo prašymą turi būti priimtas per 5 darbo dienas nuo išregistravimo prašymo gavimo dienos.

Apie prašymo nagrinėjimą ir sprendimo priėmimą plačiau žr. Registravimo taisyklių VII skyriuje (Išregistravimo iš specialios schemos dalyvių tvarka).

2. Apmokestinamasis asmuo reikalingą informaciją mokesčio administratoriui, taip pat mokesčio administratorius informaciją apmokestinamajam asmeniui teikia elektroninėmis priemonėmis.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, visą informaciją mokesčio administratoriui privalo teikti elektroninėmis priemonėmis. Pvz., apmokestinamasis asmuo, norėdamas užsiregistruoti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemos dalyviu Lietuvoje, prašymą jį įregistruoti bei papildomą informaciją mokesčių administratoriui turi pateikti elektroninėmis priemonėmis, t. y., per Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninę OSS (One Stop Shop) sistemą. Taip pat per OSS elektroninę sistemą mokesčių administratoriui teikiama OSS PVM deklaracija. Plačiau apie OSS sistemą ir prisijungimą prie šios sistemos žr. Registravimo taisyklėse.

2. Mokesčių administratorius, norėdamas susisiekti (pvz., priminti apie nepateiktą OSS PVM deklaraciją, sumokėjimą ir kitais klausimais) su apmokestinamuoju asmeniu, įprastai naudoja el. pašto adresą, kurį apmokestinamasis asmuo yra pateikęs aktualiame OSS sistemos registracijos prašyme.

115⁸ straipsnis. PVM deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, kiekvienam kalendoriniam ketvirčiui pasibaigus iki kito ketvirčio pirmo mėnesio paskutinės dienos privalo pateikti PVM deklaraciją. PVM deklaracijai užpildyti reikalingus duomenis, PVM deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. PVM deklaracija teikiama neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo tą kalendorinį ketvirtį tiekė prekes ir (arba) teikė paslaugas, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, ar ne. Prireikus patikslinti pateiktos PVM deklaracijos duomenis, patikslinti duomenys įtraukiami į paskesnę deklaraciją per trejus metus po dienos, kurią reikėjo pateikti pirminę deklaraciją.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, privalo elektroninėmis priemonėmis teikti Specialios schemos dalyvių pateiktų prekių ir / ar sutiektų paslaugų ataskaitą, kurioje nurodoma informacija, būtina specialios schemos dalyvio PVM prievolei nustatyti (toliau - OSS PVM deklaracija).

OSS PVM deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarka nustatyta Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais ir tarpininkais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo, tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. [isakymu Nr. VA-64](#) „Dėl Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir Apmokestinamųjų asmenų, registruotų

OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Deklaravimo taisyklės).

2. Pagal Deklaravimo taisykles OSS PVM deklaracijoje deklaruojamos:

2.1. paslaugos, suteiktos neapmokestinamiesiems asmenims ir kurių suteikimo vieta yra ES valstybėje narėje, kurioje apmokestinamasis asmuo (paslaugų teikėjas) nėra įsisteigęs. Paslaugos pagal Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą turi būti deklaruojamos, neatsižvelgiant į tai, ar jos suteiktos iš padalinio, esančio registravimosi ES valstybėje narėje, ar iš galimų nuolatinių padalinių ne ES teritorijoje, ar iš nuolatinių padalinių kitoje ES valstybėje narėje, nei registravimosi ES valstybėje narė.

Apmokestinamasis asmuo, norėdamas deklaruoti paslaugas pagal Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą OSS PVM deklaracijoje, turi būti įsisteigęs ES teritorijoje. Tačiau, jeigu apmokestinamasis asmuo turi verslo vietą arba nuolatinį padalinį kurioje nors valstybėje narėje, pagal Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ta valstybė narė negali būti vartojimo valstybė narė. Todėl visos paslaugos, kurias apmokestinamasis asmuo suteikė neapmokestinamiesiems asmenims ES valstybėje narėje, kurioje jis turi verslo vietą arba nuolatinį padalinį, turi būti deklaruojamos tos valstybės narės nacionalinėje PVM deklaracijoje, o ne OSS PVM deklaracijoje.

Tačiau, jei paslaugos teikiamos ES valstybėje narėje, kurioje apmokestinamasis asmuo yra registruotas PVM mokėtoju, bet nėra įsisteigęs, tos paslaugos turi būti deklaruojamos OSS PVM deklaracijoje.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, Lietuvoje vykdanči veiklą, turi nuolatinius padalinius Prancūzijoje ir Belgijoje, o Austrijoje yra registruota PVM mokėtoja, bet toje šalyje nėra įsisteigusi, t. y., veiklos nevykdo.

Lietuvos įmonė A Lietuvoje teikia telekomunikacijų paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, esantiems Prancūzijoje, Vokietijoje ir Austrijoje.

Be to, iš savo nuolatinio padalinio Belgijoje ji teikia telekomunikacijų paslaugas Prancūzijoje ir Vokietijoje esantiems neapmokestinamiesiems asmenims.

Paslaugas, suteiktas iš pagrindinės buveinės (Lietuvos) Vokietijoje ir Austrijoje esantiems klientams deklaruoja Lietuvos OSS sistemoje.

Prancūzijoje suteiktas paslaugas – pagal Prancūzijos teisės aktus Prancūzijoje.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, Lietuvoje vykdanči veiklą, projektuoja gyvenamuosius namus neapmokestinamiesiems asmenims, esantiems Prancūzijoje, Vokietijoje ir Austrijoje. Kadangi gyvenamieji namai bus pastatyti Prancūzijoje, Vokietijoje ir Austrijoje, tokių paslaugų suteikimo vieta bus minėtos ES valstybės narės. Kadangi projektavimo paslaugų suteikimo vieta bus laikoma Prancūzijoje, Vokietijoje ir Austrijoje, Lietuvos įmonė tokias paslaugas deklaruoja Lietuvos OSS sistemoje.

2.2. Be to, bet kuris apmokestinamasis asmuo (įsisteigęs arba neįsisteigęs ES) pagal Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą gali deklaruoti ES vidaus nuotolinę prekybą prekėmis (įskaitant prekybą, vykdomą registravimosi valstybėje narėje arba įsisteigimo valstybėje narėje).

Pavyzdys

Lietuvos įmonė A, įsiregistravusi Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemoje Lietuvoje, vykdo ES vidaus nuotolinę prekybą. Be to, įmonė turi nuolatinį padalinį Vokietijoje ir yra įsiregistravusi PVM mokėtoja Vokietijoje. Lietuvoje esančias prekes ji tiekia Latvijoje ir Lietuvoje esantiems neapmokestinamiesiems asmenims. Vokietijoje esančias prekes tiekia Lietuvoje ir Vokietijoje esantiems neapmokestinamiesiems asmenims.

Lietuvos įmonė A, OSS sistemoje pateiktoje OSS PVM deklaracijoje turi deklaruoti prekes, pristatytas iš Lietuvos į Latviją bei pristatytas iš Vokietijos į Lietuvą (užpildoma skiltis „Paslaugų teikimai iš padalinių kitose ES valstybėse narėse / prekių siunčiamų ar gabenamų iš kitų ES valstybių narių, tiekimai). Tuo tarpu prekes, pristatytas iš Lietuvos į Lietuvą bei iš Vokietijos į Vokietiją neapmokestinamiesiems asmenims, turi deklaruoti atitinkamose Lietuvos ir Vokietijos nacionalinėse PVM deklaracijose, nes toks tiekimas nėra laikomas ES vidaus nuotoline prekyba prekėmis.

3. Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas OSS PVM deklaracijos mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, o šios deklaracijos pateikimo termino pabaiga yra mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio, paskutinė diena. Pavyzdžiui, pirmo ketvirčio (sausio – kovo 31 d.) OSS PVM deklaracija turi būti pateikta iki balandžio 30 d, antro ketvirčio (balandžio – birželio 30 d.) - iki liepos 31 d. ir t.t.

4. OSS PVM deklaracijos užpildomos ir teikiamos tiesiogiai per OSS sistemą. OSS sistemos autentifikuotoje srityje reikia pasirinkti meniu punkto „PVM deklaracija“ papunktį „Nauja OSS PVM deklaracija“.

Apmokestinamajam asmeniui OSS sistemoje pateiktai Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas PVM deklaracijai, suteikiamas identifikacinis numeris (deklaracijos identifikatorius). Šis OSS PVM deklaracijai suteiktas identifikacinis numeris (deklaracijos identifikatorius) yra svarbus, nes apmokestinamasis asmuo turi jį nurodyti atlikdamas atitinkamą mokėjimą.

5. OSS PVM deklaracijoje deklaruojamos sumos turi būti nurodomos eurais centų tikslumu, t. y., negali būti apvalinama iki eurų. Jeigu sandoriai vykdomi kita valiuta nei euras, tai kita valiuta turi būti perskaičiuojama į eurus pagal Europos Centrinio Banko (toliau – Bankas) patvirtintą valiutų keitimo kursą paskutinę mokestinio laikotarpio dieną (jei paskutinę mokestinio laikotarpio dieną Bankas nėra paskelbęs valiutų keitimo kurso, tai turi būti taikomas valiutų keitimo kursas, kurį Bankas paskelbė anksčiausią dieną, einančią po mokestinio laikotarpio pabaigos.

6. Pateikta OSS PVM deklaracija netikslinama. Tačiau, prireikus patikslinti pateiktos OSS PVM deklaracijos duomenis, patikslinti duomenys įtraukiami į paskesnę teikiamą deklaraciją. Tai galima padaryti per trejus metus po dienos, kurią reikėjo pateikti pirminę OSS PVM deklaraciją. Ankstesnių mokestinių laikotarpių tikslinamieji duomenys įrašomi einamojo laikotarpio OSS PVM deklaracijos skiltyje „Ankstesnių deklaracijų korekcijos“.

7. Jeigu praėjusių laikotarpių patikslinimų (korekcijų) PVM suma Lietuvoje deklaruojama einamojo laikotarpio deklaracijoje susidaro didesnė už einamojo laikotarpio deklaruotą PVM sumą, ir pagal deklaraciją susidaro grąžintina suma, tai ši suma grąžinama automatiškai į registravimo metu nurodytą Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvio banko sąskaitą (atskiro prašymo teikti nereikia).

8. Jeigu einamojo laikotarpio deklaruota PVM suma didesnė už praėjusių laikotarpių patikslinimų (korekcijų) sumas, tai šios sumos užskaitomos mokėtinoms PVM sumoms, tuomet grąžintinos PVM sumos nesusidaro. Svarbu paminėti, kad užskaitomos gali būti tik konkrečios valstybės narės sumos, pavyzdžiui, jeigu susidarė grąžintina suma Airijai, ta grąžintina suma negali būti užskaitoma Prancūzijai ar kitai valstybei narei mokėtina suma.

9. OSS PVM deklaracija teikiama, nepaisant to, ar konkrečiu mokestiniu laikotarpiu buvo tiekiamos prekės ir / ar teikiamos paslaugos ar ne. Jeigu per atitinkamą mokestinį laikotarpį prekės ir / ar paslaugos ES teritorijoje nebuvo tiekiamos ir / ar teikiamos, tai tokio laikotarpio OSS PVM deklaracija vis vien turi būti pateikiama, užpildant tik OSS PVM deklaracijos skiltį „Identifikacija“.

Plačiau apie OSS PVM deklaracijos užpildymą, pateikimą ir tikslinimą žr. Deklaravimo taisyklių II skyriuje (PVM deklaracijos užpildymas, pateikimas, tikslinimas).

2. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka ne vėliau kaip iki šio straipsnio 1 dalyje nurodyto PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos privalo sumokėti PVM deklaracijoje nurodytą PVM sumą, apskaičiuotą už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo pagal pateiktą mokestinio laikotarpio Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvio OSS PVM deklaraciją apskaičiuotą mokėtiną PVM sumą sumokėti eurais turi ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio, paskutinės dienos į specialią Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sąskaitą, kurią galima pasitikrinti [čia](#).

2. Atlikdamas mokėjimą, apmokestinamasis asmuo Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvis, privalo nurodyti OSS sistemoje OSS PVM deklaracijai suteiktą identifikacinį numerį (deklaracijos identifikatorių). Jei pagal pateiktą mokestinio laikotarpio OSS PVM deklaraciją mokėtina PVM suma nesumokama per nustatytą terminą arba sumokama tik dalis mokėtinės PVM sumos, tai 10 dieną po mokėjimo termino pabaigos tokiems apmokestinamiesiems asmenims yra siunčiamas priminimas apie laiku nesumokėtą arba ne visą sumokėtą PVM sumą.

Jei po tokio priminimo pakartotinį priminimą išsiunčia ES vartojimo valstybė narė, tai tokiai vartojimo ES valstybei narei mokėtinas PVM turi būti sumokamas tiesiogiai (t. y., į tos vartojimo ES valstybės narės specialią sąskaitą), nurodant OSS sistemoje PVM deklaracijai, pagal kurią atliekamas mokėjimas, suteiktą identifikacinį numerį (deklaracijos identifikatorių).

3. Tuo atveju, kai mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje yra nurodytos kelios vartojimo ES valstybės narės, tačiau priminimą dėl mokėjimo išsiuntė ne visos PVM deklaracijoje nurodytos vartojimo ES valstybės narės, tai PVM mokėtinas toms ES valstybėms narėms, kurios priminimo neišsiuntė, turi būti mokamas į Valstybinės mokesčių inspekcijos sąskaitą.

Apie PVM sumokėjimą plačiau skaityti Deklaravimo taisyklių III skyriuje (PVM sumokėjimas).

3. Apmokestinamojo asmens, Lietuvos Respublikoje pasirinkusio taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, sumokėtas PVM laikantis Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatų paskirstomas atitinkamoms valstybėms narėms. Detalią šio PVM paskirstymo tvarką nustato finansų ministras.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, už ES valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims patiektas prekes ar suteiktas

paslaugas mokėtinas PVM sumas sumoka Lietuvoje. Lietuvos mokesčių administratorius, gavęs sumokėtas PVM sumas, laikantis Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatų, atitinkamai jas paskirsto vartojimo ES valstybėms narėms.

Detali šio PVM paskirstymo tvarka nustatyta Pridėtinės vertės mokesčio paskirstymo valstybėms narėms taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. [isakymu Nr. 1K-065](#) „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio paskirstymo valstybėms narėms taisyklių patvirtinimo“.

115⁹ straipsnis. Apskaitos reikalavimai

Apmokestinamasis asmuo, kuriam taikomos šio skirsnio nuostatos, privalo tvarkyti prekių ir (arba) paslaugų, už kurias PVM mokamas šiame skirsnyje nustatyta tvarka, apskaitą, kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 282/2011 63c straipsnyje. Apmokestinamasis asmuo privalo saugoti apskaitos duomenis 10 kalendorinių metų, skaičiuojamų nuo metų, kuriais buvo pateiktos prekės ir (arba) suteiktos paslaugos, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, taip pat sudaryti galimybę šiuo 10 metų laikotarpiu vartojimo valstybės narės ar registravimosi valstybės narės kompetentingoms institucijoms jų reikalavimu šiuos apskaitos duomenis gauti elektroninėmis priemonėmis, juos skaityti ir kitaip naudoti priežiūros tikslais.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą ir įsiregistravęs OSS dalyviu Lietuvoje, privalo tvarkyti prekių ir (arba) paslaugų, už kurias PVM mokamas šiame skirsnyje nustatyta tvarka, apskaitą.

2. Siekiant, kad apmokestinamojo asmens, kuris yra OSS dalyvis ir naudoja Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą Lietuvoje, turima apskaita būtų pakankamai išsami, joje turi būti nurodyta Tarybos Įgyvendinimo Reglamento (ES) 2019/2026 2019 m. lapkričio 21 d., kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo naudojant elektronines sąsajas ir specialių schemų, skirtų apmokestinamiesiems asmenims, teikiantiems paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms nuotolinę prekybą prekėmis ir tam tikromis šalies viduje tiekiamomis prekėmis 63c straipsnio 1 dalyje pateikta informacija. Tokia informacija taip pat yra nurodyta Apskaitos registrų, susijusių su Europos Sąjungoje vykdomu prekių tiekimu (paslaugų teikimu) neapmokestinamajam asmeniui, naudojant elektroninę sąsają, tvarkymo reikalavimuose, patvirtintuose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. birželio 29 d. [isakymu Nr. VA-40](#) „Dėl Apskaitos registrų, susijusių su Europos Sąjungoje vykdomu prekių tiekimu (paslaugų teikimu) neapmokestinamajam asmeniui, naudojant elektroninę sąsają, tvarkymo reikalavimų patvirtinimo“.

3. Apskaitos duomenys turi būti saugomi dešimt metų nuo metų, kuriais buvo įvykdytas sandoris, pabaigos, neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo nustojo naudotis Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema, ar ne.

4. Registravimosi valstybės narės arba bet kurios vartojimo valstybės narės mokesčių institucijos prašymu, dešimties metų laikotarpyje, turi būti sudaryta galimybė nedelsiant elektroniniu būdu susipažinti su kiekvienos prekės (paslaugos) apskaitoje nurodytais duomenimis, ar duomenis naudoti kitais priežiūros tikslais (pvz., įvertinti, ar OSS PVM deklaracija yra teisingai užpildyta ir kt.).

5. Apskaitos duomenų nepateikimas vertinamas kaip nuolatinis su Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema susijusių taisyklių nesilaikymas ir dėl to apmokestinamasis asmuo išregistruojamas iš šios schemos.

115¹⁰ straipsnis. Atvejai, kuriais šio skirsnio nuostatų taikymas nutraukiamas

Šio skirsnio nuostatos nebetaikomos, kai apmokestinamasis asmuo:

1) praneša, kad nebeteikia prekių ir nebeteikia paslaugų, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, arba

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje pasirinkęs taikyti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemą, gali būti išregistruojamas iš šios schemos dalyvių, savo noru apie tai pranešęs mokesčių administratoriui.

2. Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemos dalyvis savo noru gali mokesčių administratoriui pateikti išregistravimo prašymą, jeigu:

2.1. neplanuoja toliau teikti PVM įstatymo XII skyriaus Šeštajame skirsnyje nurodytų paslaugų ir / ar vykdyti ES vidaus nuotolinės prekybos;

2.2. teikia tik kitas nei telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ar elektroniniu būdu teikiamas paslaugas, kai tokioms kitoms paslaugoms teikti taikomos PVM įstatymo XII skyriaus Šeštojo skirsnio nuostatos;

2.3. telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ar elektroniniu būdu teikiamų paslaugų ir ES vidaus nuotolinės prekybos tiekimo vertė viršijo 10 000 Eur (neįskaitant PVM);

2.4. telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ar elektroniniu būdu teikiamų paslaugų ir ES vidaus nuotolinės prekybos tiekimo vertė neviršijo 10 000 Eur, bet nuo pasirinkimo paslaugų teikimo / prekių tiekimo vietą laikyti kitą ES valstybę narę praėjo 24 mėnesiai.

3. Išregistravimo iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemos dalyvių tvarka nustatyta Registravimo taisyklėse.

2) mokesčio administratoriaus duomenimis, nebevykdo ekonominės veiklos, nurodytos šiame skirsnyje, arba

Komentaras

1. Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemos dalyvis iš šios schemos dalyvių gali būti išregistruojamas mokesčių administratoriaus iniciatyva.

2. Mokesčių administratorius išregistruoja apmokestinamąjį asmenį iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemos, kuria jis naudojasi, jeigu nustato, kad jis nebeteikia prekių ir ar nebeteikia paslaugų ES teritorijoje neapmokestinamiesiems asmenims, kitaip tariant, nebevykdo ekonominės veiklos pagal šią schemą.

Šiuo atveju apmokestinamojo asmens išregistravimas iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemos dalyvių įsigalioja pirmą kito kalendorinio ketvirčio po tos dienos, kai apmokestinamajam asmeniui elektroninėmis priemonėmis nusiunčiamas sprendimas dėl išregistravimo, dieną.

3) nebeatitinka reikalavimų, keliamų asmeniui, pageidaujančiam, kad jam būtų taikomos šio skirsnio nuostatos, arba

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvių gali būti išregistruojamas, jeigu nebeatitinka jam keliamų reikalavimų dėl šios schemas taikymo, pvz., apmokestinamasis asmuo perkelia savo verslą į kitą valstybę narę arba įsteigia nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, įsiregistruoja naudotis ta pačia schema kitoje valstybėje narėje ir kt.

2. Taip pat, jei apmokestinamasis asmuo nebėra įsisteigęs ES teritorijoje, tuomet jis nebeatitinka naudojimosi Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema, skirta suteiktoms paslaugoms deklaruoti, sąlygų ir yra išregistruojamas iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvių.

Pažymėtina, kad, jei apmokestinamasis asmuo nebėra įsisteigęs ES, jis vis tiek gali naudotis Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema ES vidaus nuotolinei prekybai prekėmis deklaruoti, jeigu tos prekės saugomos Lietuvoje ir iš jos siunčiamos arba gabenamos pirkėjui, esančiam kitoje valstybėje narėje. Tačiau jeigu prekės gabenamos ne iš Lietuvos, o iš kitos valstybės narės, toks asmuo nebėra gali būti Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyviu.

3. Išregistravimas įsigalioja pirmą kito kalendorinio ketvirčio po tos dienos, kai nusiunčiamas sprendimas dėl išregistravimo iš schemas, dieną. Jei ne ES įsikūręs apmokestinamasis asmuo nori toliau naudotis Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema ES vidaus nuotolinei prekybai prekėmis deklaruoti, jis turi įsiregistruoti ES valstybėje narėje, iš kurios siunčia arba gabena prekes.

4) nuolat, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 58b straipsnį, pažeidinėja šio skirsnio nuostatas.

Komentaras

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo nuolat, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 58b straipsnį, pažeidinėja šio skirsnio nuostatas, jis išregistruojamas iš Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schemas dalyvių. Tai gali būti bent vienas iš toliau pateiktų atvejų:

1.1. kai mokesčių administratorius apmokestinamajam asmeniui elektroniniu būdu nusiuntė priminimą pateikti OSS PVM deklaraciją dėl trijų prieš tai einančių mokestinių laikotarpių, tačiau OSS PVM deklaracija nebuvo pateikta už kiekvieną iš tų mokestinių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo;

1.2. kai mokesčių administratorius apmokestinamajam asmeniui elektroniniu būdu nusiuntė priminimą apie nesumokėtą PVM sumą dėl trijų prieš tai einančių deklaruotų mokestinių laikotarpių, tačiau apmokestinamasis asmuo nesumokėjo visos deklaruotos PVM sumos už kiekvieną iš tų mokestinių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo, išskyrus atvejus, kai likusi nesumokėta suma už kiekvieną mokestinį laikotarpį yra mažesnė kaip 100 Eur;

1.3. kai po mokesčių administratoriaus prašymo pateikti apskaitos dokumentus (registus) gavimo ir vieną mėnesį po vėliau gauto priminimo apmokestinamasis asmuo elektroninėmis priemonėmis nepateikė mokesčių administratoriui minėtų apskaitos dokumentų.

2. Jeigu apmokestinamasis asmuo nuolat nesilaiko taisyklių, susijusių su Europos Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema, jo išregistravimas iš šios schemas dalyvių įsigalioja pirmą kito kalendorinio ketvirčio po tos dienos, kai apmokestinamajam asmeniui elektroninėmis priemonėmis nusiunčiamas sprendimas dėl išregistravimo, dieną. Tokiam apmokestinamajam asmeniui nebeleidžiama naudotis nė

viena iš specialių schemų jokioje valstybėje narėje dvejus metus po mokestinio laikotarpio, kuri apmokestinamasis asmuo buvo išregistruotas.

(PVMĮ XII skyriaus šeštojo skirsnio komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-04-08 raštą Nr. (18.2-31-2Mr) RM-17645).

SEPTINTASIS SKIRSNIS SPECIALI NUOTOLINĖS PREKYBOS IŠ TREČIŲJŲ TERITORIJŲ AR TREČIŲJŲ VALSTYBIŲ IMPORTUOJAMOMIS PREKĖMIS APMOKESTINIMO SCHEMA

115¹¹ straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos nuotolinei prekybai iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurios importuojamos siuntose, kurių savoji (pačių prekių) vertė neviršija 150 eurų, išskyrus akcizais apmokestinamas prekes.

Komentaras

1. Nuotolinė prekyba iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis – prekių, kurias tiekėjas siunčia ar gabena arba kurios siunčiamos ar gabenamos jo vardu, tiekimas, įskaitant atvejus, kai tiekėjas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siunčiant prekes, kaip tai suprantama pagal [Reglamento \(ES\) Nr. 282/2011](#) 5a straipsnį, iš trečiosios teritorijos ar trečiosios valstybės, pirkėjui valstybėje narėje, jeigu tenkinamos šios sąlygos:

1.1. prekių pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kai šių asmenų prekių įsigijimas kitoje valstybėje narėje pagal [Direktyvos 2006/112/EB](#) 3 straipsnio 1 dalies nuostatas yra ne PVM objektas, arba kitas neapmokestinamasis asmuo;

1.2. tiekiamos prekės nėra naujos transporto priemonės, taip pat nėra prekės, kurias tiekėjas patiekia pirkėjui pats ar savo užsakymu surinkdamas (sumontuodamas) ar instaliuodamas jas pirkėjo nurodytoje vietoje (neatsižvelgiant, ar jos išbandomos).

2. Pagal [Reglamento \(ES\) Nr. 282/2011](#) 5a straipsnį, taikant [Direktyvos 2006/112/EB](#) 14 straipsnio 4 dalį laikoma, kad prekės yra siunčiamos ar gabenamos tiekėjo arba tiekėjo vardu, įskaitant atvejus, kai tiekėjas netiesiogiai dalyvauja siunčiant ar gabenant prekes, visų pirma šiais atvejais:

2.1. kai tiekėjas subrangos sutartimi prekių siuntimą ar gabenimą paveda trečiajai šaliai, kuri pristato prekes klientui;

2.2. kai prekių siuntimą ar gabenimą vykdo trečioji šalis, tačiau tiekėjas prisiima visą arba dalinę atsakomybę už prekių pristatymą klientui;

2.3. jeigu tiekėjas išrašo sąskaitas faktūras ir iš kliento gauna mokesčius už transporto išlaidas, o tada perduoda juos trečiajai šaliai, kuri organizuos prekių siuntimą ar gabenimą;

2.4. jeigu tiekėjas bet kokiomis priemonėmis skatina klientą naudotis trečiosios šalies teikiamomis pristatymo paslaugomis, padeda klientui užmegzti ryšius su trečiaja šalimi ar kitais būdais suteikia trečiajai šaliai informaciją, kurios reikia pristatant prekes klientui.

Tačiau jeigu klientas gabena prekes pats arba organizuoja prekių pristatymą su trečiuoju asmeniu, o tiekėjas nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nedalyvauja teikiant ar padedant organizuoti prekių

siuntimo ar gabenimo paslaugas, nelaikoma, kad prekės buvo siunčiamos ar gabenamos tiekėjo ar tiekėjo vardu.

3. Kad prekyba būtų laikoma nuotoline prekyba importuojamomis prekėmis, prekės turi būti fiziškai siunčiamos iš trečiosios šalies arba trečiosios teritorijos. Jei mažos vertės (150 eurų) prekės saugomos ES valstybės narės muitinės sandėlyje, iš kurio jos vėliau tiekiamos klientams, esantiems ES teritorijoje, šis prekių tiekimas į nuotolinės prekybos importuojamomis prekėmis sąvokos taikymo sritį nepatenka. Taip yra todėl, kad ES teritorijoje esančiame muitinės sandėlyje saugomos prekės jau yra ES teritorijoje, todėl negalima laikyti, kad jos siunčiamos iš trečiųjų šalių ar trečiųjų teritorijų, kaip turėtų būti, kad joms būtų galima taikyti nuotolinės prekybos importuojamomis prekėmis sąvoką.

4. Pačių prekių vertė (150 eurų) yra jų pardavimo kaina, į kurią neįskaitomos transporto ir draudimo išlaidos, išskyrus atvejus, kai jos įtrauktos į kainą ir atskirai nenurodytos pardavimą įforminančiame dokumente, ir jokie kiti mokesčiai ir privalomieji mokėjimai, kurių sumą Lietuvos Respublikos muitinė gali įvertinti pagal atitinkamą (-us) dokumentą (-us).

5. Jei naudojamosi specialia nuotolinės prekybos iš trečiųjų teritorijų importuojamomis prekėmis apmokestinimo schema (IOSS), mažos vertės prekių importas (išleidimas į laisvą apyvartą) į ES PVM neapmokestinamas. PVM kaip pirkimo kainos dalį sumoka klientas.

Tačiau, reikia pažymėti, kad naudotis šia specialia schema (IOSS) neprivaloma. Jei nesinaudojama IOSS, tai importo PVM sumokamas importuojant prekes Lietuvoje, kurį apskaičiuoja Lietuvos Respublikos muitinė.

2. Taikant specialią nuotolinės prekybos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis apmokestinimo schemą (toliau – importuojamų prekių schema):

1) apmokestinamuoju asmeniu, įsikūrusiu už Europos Sąjungos teritorijos ribų, laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris Europos Sąjungos teritorijoje neturi buveinės arba padalinio;

Komentaras

1. Taikant importuojamų prekių schemą, apmokestinamuoju asmeniu, įsikūrusiu už ES teritorijos ribų, laikomas apmokestinamasis asmuo, kuris ES teritorijoje neturi buveinės arba padalinio.

2. Padaliniu laikoma verslo įsikūrimo vieta, kita nei ta, kurioje vykdomos verslo centrinio administravimo funkcijos, ir kuri yra pakankamai nuolatinė ir turinti tinkamą žmoniškųjų ir techninių išteklių struktūrą tam, kad galėtų įsigyti ir naudoti paslaugas / prekes arba jas parduoti. PVM mokėtojo kodo turėjimas savaime nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo gali būti laikomas turinčiu nuolatinį padalinį (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 4 dalies komentarą).

2) importo tarpininku laikomas Europos Sąjungos teritorijoje įsikūręs (buveinę ar padalinį turintis) asmuo, kurį apmokestinamasis asmuo, vykdamas nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, paskyrė asmeniu, atsakingu už PVM mokėjimą ir importuojamų prekių schemoje nustatytą prievolių vykdymą jo vardu ir jo naudai;

Komentaras

1. Importo tarpininku laikomas ES teritorijoje įsikūręs (įkūręs verslą arba turintis nuolatinį padalinį) asmuo, kurį nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių importuojamomis prekėmis vykdamas asmuo yra paskyręs asmeniu, atsakingu už PVM sumokėjimą ir kitų prievolių vykdymą (pvz., teikti PVM deklaraciją, saugoti apskaitos dokumentus ir t. t.), vykdančio asmens

vardu. Tarpininkas skiriamas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. [įsakymu Nr. VA-64](#) „Dėl Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka.

3) registravimo valstybė nare laikoma:

a) jeigu apmokestinamasis asmuo yra įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų, – valstybė narė, kurioje jis nusprendžia įsiregistruoti;

Komentaras

1. Pagal importuojamų prekių schemą, jeigu apmokestinamasis asmuo yra įsikūręs už ES teritorijos ribų, registravimo valstybė bus laikoma ta valstybė narė, kurioje šis asmuo nuspręs įsiregistruoti importuojamų prekių schemas dalyviu. Apmokestinamasis asmuo pagal importuojamų prekių schemą gali būti užregistruotas tik vienoje ES valstybėje narėje.

b) jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris neturi buveinės Europos Sąjungos teritorijoje, turi padalinį vienoje valstybėje narėje arba padalinius keliose valstybėse narėse, – ta valstybė narė, kurioje šis asmuo turi padalinį ir kurią jis nurodo kaip valstybę narę, kurioje jis taikys importuojamų prekių schemą (taikant šį papunktį, jeigu apmokestinamasis asmuo turi daugiau negu vieną padalinį Europos Sąjungos teritorijoje, apmokestinamajam asmeniui privaloma nurodyti registravimosi valstybę narę einamiesiems ir ateinantiems dvejiems kalendoriniams metams);

Komentaras

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo nėra įkūręs verslo ES teritorijoje, tai registravimo valstybė bus laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo turi nuolatinį padalinį.

2. Jeigu apmokestinamasis asmuo turi daugiau nei vieną nuolatinį padalinį, jis savo registravimo valstybė gali pasirinkti bet kurią valstybę narę, kurioje turi nuolatinį padalinį. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo privalo laikytis savo sprendimo einamuosius kalendorinius metus ir dvejus kitus kalendorinius metus, išskyrus atvejus, kai nuolatinis padalinys jo dabartinėje registravimo valstybė narėje panaikinamas arba perkeliamas į kitą šalį.

3. Jeigu apmokestinamasis asmuo įsikūręs ne ES teritorijoje, o trečiojoje šalyje, su kuria ES yra sudariusi susitarimą dėl savitarpio pagalbos PVM srityje, ir vykdo nuotolinę prekybą iš tos trečiosios šalies importuojamomis prekėmis, jis registravimo valstybė nare gali pasirinkti bet kurią valstybę narę.

c) jeigu apmokestinamasis asmuo turi buveinę valstybėje narėje, – ta valstybė narė;

Komentaras

1. Pagal importuojamų prekių schemą, jeigu apmokestinamasis asmuo turi buveinę valstybėje narėje, tai registravimo valstybe bus laikoma ta valstybė narė, kurioje apmokestinamasis asmuo yra įkūręs verslą, t. y., turi buveinę. Jeigu tai fizinis asmuo - gyvenamąją vietą.

d) jeigu importo tarpininkas turi buveinę valstybėje narėje, – ta valstybė narė;

Komentaras

1. Pagal importuojamų prekių schemą, jeigu importo tarpininkas turi ES valstybėje narėje buveinę, tai registravimo valstybe bus laikoma ta valstybė narė, kurioje tarpininkas turi buveinę, t. y., kurioje vykdo veiklą.

e) jeigu importo tarpininkas, kuris neturi buveinės Europos Sąjungos teritorijoje, turi padalinį vienoje valstybėje narėje arba padalinius keliose valstybėse narėse, – ta valstybė narė, kurioje šis asmuo turi padalinį ir kurią jis nurodo kaip valstybę narę, kurioje jis taikys importuojamų prekių schemą (taikant šį papunktį, jeigu importo tarpininkas turi daugiau negu vieną padalinį Europos Sąjungos teritorijoje, importo tarpininkui privaloma nurodyti registravimosi valstybę narę einamiesiems ir ateinantiems dvejiems kalendoriniams metams);

Komentaras

1. Jeigu importo tarpininkas nėra įsteigęs buveinės ES teritorijoje, registravimo valstybe bus laikoma ta valstybė narė, kurioje importo tarpininkas turi nuolatinį padalinį.

2. Jeigu importo tarpininkas turi daugiau nei vieną nuolatinį padalinį, jis savo registravimo valstybe gali pasirinkti laikyti bet kurią valstybę narę, kurioje turi nuolatinį padalinį. Tokiu atveju importo tarpininkas privalo laikytis savo sprendimo einamuosius kalendorinius metus ir dvejus kitus kalendorinius metus, išskyrus atvejus, kai nuolatinis padalinys jo dabartinėje registravimo valstybėje narėje panaikinamas arba perkeliamas į kitą šalį.

4) vartojimo valstybe nare laikoma valstybė narė, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui.

Komentaras

1. Vartojimo valstybė narė, tai ES valstybė narė, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjams. Vartojimo valstybe nare gali būti bet kuri ES valstybė narė, įskaitant ir registravimo valstybę narę.

3. Teisę pasirinkti taikyti importuojamų prekių schemą ir per savo registravimosi valstybę narę, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 2 dalies 3 punkte, vykdyti išipareigojimus, susijusius su importuojamų prekių schemoje nustatytais prievolėmis, atsirandančiomis dėl tų valstybių narių, kuriose baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui, turi:

1) apmokestinamasis asmuo, įsikūręs Europos Sąjungos teritorijoje ir vykdamas nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis;

Komentaras

1. Teisę pasirinkti taikyti importuojamų prekių schemą ir per savo registravimo valstybę narę vykdyti įsipareigojimus, susijusius su importuojamų prekių schemoje nustatytais prievolėmis, atsirandančiomis dėl tų valstybių narių, kuriose baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui, turi ES teritorijoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo nuotolinę prekybą prekėmis importuojamomis iš trečiosios teritorijos arba trečiosios šalies siuntomis, kurių savoji (pačių prekių) vertė neviršija 150 eurų.

2) apmokestinamasis asmuo, įsikūręs Europos Sąjungos teritorijoje ar įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų, vykdamas nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kai jam atstovauja Europos Sąjungos teritorijoje įsikūręs importo tarpininkas;

Komentaras

1. Teisę pasirinkti taikyti importuojamų prekių schemą ir per savo registravimo valstybę narę vykdyti įsipareigojimus, susijusius su importuojamų prekių schemoje nustatytais prievolėmis, atsirandančiomis dėl tų valstybių narių, kuriose baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui, turi apmokestinamasis asmuo, įsikūręs ES teritorijoje ar už ES teritorijos ribų, kai jam atstovauja ES teritorijoje įsikūręs importo tarpininkas.

2. Jeigu už ES teritorijos ribų įsikūręs asmuo neturi padalinio ES teritorijoje, jis privalo registruotis per importo tarpininką, įsikūrusį ES teritorijoje.

3) apmokestinamasis asmuo, įsikūręs trečiojoje valstybėje, kurioje taikomos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, iš esmės savo taikymo sritimi tolygios Direktyvos 2010/24/ES ir Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatomis, ir vykdamas nuotolinę prekybą iš šios trečiosios valstybės importuojamomis prekėmis.

Komentaras

1. Teisę pasirinkti taikyti importuojamų prekių schemą ir per savo registravimo valstybę narę vykdyti įsipareigojimus, susijusius su importuojamų prekių schemoje nustatytais prievolėmis, atsirandančiomis dėl tų valstybių narių, kuriose baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui, turi apmokestinamasis asmuo, įsikūręs trečiojoje valstybėje, kurioje taikomos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, iš esmės savo taikymo sritimi tolygios Direktyvos 2010/24/ES ir Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatomis.

2. Šiuo metu toks susitarimas yra sudarytas su Norvegija.

4. Šio straipsnio 3 dalyje nurodyti apmokestinamieji asmenys importuojamų prekių schemą taiko visai nuotolinei prekybai iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis. Apmokestinamasis asmuo, kuriam atstovauja Europos Sąjungos teritorijoje įsikūręs importo tarpininkas, tuo pat metu negali paskirti daugiau kaip vieno importo tarpininko.

Komentaras

1. Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia naudotis importuojamų prekių schema, tai ši schema turi būti taikoma visiems sandoriams, kuriems ji galėtų būti taikoma.

2. Apmokestinamasis asmuo, kuriam atstovauja ES teritorijoje įsikūręs importo tarpininkas, tuo pat metu negali paskirti daugiau kaip vieno importo tarpininko.

5. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai importuojamų prekių schemą pasirenka taikyti ir įsiregistruoti PVM mokėtoju, neatsižvelgdamas į tai, ar buvo registruotas PVM mokėtoju šio Įstatymo 71, 71¹ arba 72 straipsnyje nustatyta tvarka, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kuris turi padalinį Lietuvos Respublikoje, arba importo tarpininkas, kuris yra Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo arba kuris turi padalinį Lietuvos Respublikoje. Jeigu už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo turi padalinius Lietuvos Respublikoje ir kitoje valstybėje narėje (ar kitose valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo Lietuvos Respubliką pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare. Jeigu importo tarpininkas turi padalinius Lietuvos Respublikoje ir kitoje valstybėje narėje (ar kitose valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai importo tarpininkas Lietuvos Respubliką pasirenka laikyti registravimosi valstybe nare. Be to, šio skirsnio nuostatos taikomos, kai už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo pasirenka taikyti importuojamų prekių schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje.

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos, kai Lietuvos apmokestinamasis asmuo, už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, kuris turi padalinį Lietuvoje, arba importo tarpininkas, kuris yra Lietuvos apmokestinamasis asmuo arba kuris turi padalinį Lietuvoje, pasirenka taikyti importuojamų prekių schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje.

2. Jeigu už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo turi padalinius Lietuvoje ir kitoje valstybėje narėje (ar kitose valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo Lietuvą pasirenka laikyti registravimo valstybe nare.

3. Jeigu importo tarpininkas turi padalinius Lietuvoje ir kitoje valstybėje narėje (ar kitose valstybėse narėse), šio skirsnio nuostatos taikomos, kai importo tarpininkas Lietuvą pasirenka laikyti registravimo valstybe nare.

4. Šio skirsnio nuostatos taip pat taikomos, kai už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo pasirenka taikyti importuojamų prekių schemą ir registruojasi PVM mokėtoju Lietuvoje.

6. Apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už Europos Sąjungos teritorijos ribų, valstybėje, kurioje nėra taikomos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, iš esmės savo taikymo sritimi tolygios Direktyvos 2010/24/ES ir Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatoms, ir vykdomas nuotolinę prekybą iš tos trečiosios valstybės importuojamomis prekėmis, pasirinkęs taikyti importuojamų prekių schemą Lietuvos Respublikoje, privalo paskirti importo tarpininką.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, įsikūręs už ES teritorijos ribų, valstybėje, kurioje nėra taikomos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, iš esmės savo taikymo sritimi tolygios [Direktyvos 2010/24/ES](#) ir [Reglamento \(ES\) Nr. 904/2010](#) nuostatoms, ir vykdomas nuotolinę prekybą

iš tos trečiosios valstybės importuojamomis prekėmis ir Lietuvoje pasirinkęs taikyti importuojamų prekių schemą, privalo paskirti importo tarpininką.

Pavyzdys

Kinijos tiekėjas ES teritorijoje vykdo nuotolinę prekybą prekėmis siuntose, kurių vertė neviršija 150 eurų. Kadangi prekės ES valstybių narių pirkėjams siunčiamos iš Kinijos, tai Kinijos tiekėjas turi paskirti importo tarpininką, kuris yra įsikūręs ES teritorijoje.

2. Jeigu apmokestinamasis asmuo, įsikūręs ne ES teritorijoje, o trečiojoje šalyje, su kuria ES yra sudariusi susitarimą dėl savitarpio pagalbos PVM srityje, ir vykdo nuotolinę prekybą iš tos trečiosios šalies importuojamomis prekėmis, tokiu atveju nebūtina paskirti tarpininko, kad būtų galima naudotis importuojamų prekių schema. Tačiau, jei toks asmuo vykdo nuotolinę prekybą iš kitų trečiųjų šalių importuojamomis prekėmis, jis, norėdamas naudotis importuojamų prekių schema, turi paskirti importo tarpininką.

Šiuo metu toks susitarimas yra sudarytas tik su Norvegija.

Pavyzdys

Norvegijos tiekėjas ES teritorijoje vykdo nuotolinę prekybą prekėmis siuntose, kurių vertė neviršija 150 eurų. Kadangi su Norvegija yra sudarytas susitarimas dėl savitarpio pagalbos PVM srityje, todėl, jei prekės siunčiamos tik iš Norvegijos, importo tarpininko paskirti nereikia. Tačiau, jeigu Norvegijos tiekėjas prekes siunčia iš Norvegijos ir iš Kinijos arba tik iš Kinijos, importo tarpininką jis turi paskirti.

2. ES teritorijoje įsikūrę apmokestinamieji asmenys, norėdami naudotis importuojamų prekių schema, tarpininko paskirti neprivalo, bet gali.

(PVMĮ 115¹¹ str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-16 raštą Nr. (18.4-31-2 Mr) RM-35993).

115¹² straipsnis. Registravimas

1. Šio Įstatymo 115¹¹ straipsnio 3 dalyje nurodyti apmokestinamieji asmenys, pasirinkę taikyti importuojamų prekių schemą ir registruotis PVM mokėtojais Lietuvos Respublikoje, ir jiems atstovaujantys importo tarpininkai (tuo atveju, kai šie apmokestinamieji asmenys paskyrė jiems atstovauti importo tarpininkus), pasirinkę registruotis PVM mokėtojais Lietuvos Respublikoje, registruojami, išregistruojami ir PVM mokėtojo kodas, skirtas šiai specialiai schemai taikyti, jiems sudaromas ir suteikiamas centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Apmokestinamieji asmenys, pasirinkę taikyti importuojamų prekių schemą ir registruotis PVM mokėtojais Lietuvoje, taip pat jiems atstovaujantys importo tarpininkai, pasirinkę registruotis PVM mokėtojais Lietuvoje, registruojami, išregistruojami ir PVM mokėtojo kodas, skirtas šiai

specialiai schemai taikyti, jiems sudaromas ir suteikiamas vadovaujantis Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. [įsakymu Nr. VA-64](#) „Dėl Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Registravimo taisyklės) nustatyta tvarka.

2. Importuojamų prekių schemos dalyviu registruotis gali Lietuvoje įsikūrę arba ES teritorijoje neįsikūrę asmenys, kurie importuojamų prekių schemoje turi registruotis per OSS sistemoje registruotą tarpininką, išskyrus atvejus, kai asmens verslo vieta yra valstybėje, su kuria yra sudaryta sutartis dėl savitarpio pagalbos PVM srityje.

3. Lietuvoje importo tarpininku gali registruotis bet koks veiklą vykdomas asmuo, papildomų reikalavimų nėra nustatyta. Tačiau importo tarpininkas yra tiesiogiai atsakingas už atstovaujamo asmens PVM prievolės.

Tuo pačiu metu tas pats importo dalyvis gali būti atstovaujamas tik vieno importo tarpininko. Importo tarpininkas tuo pačiu metu gali atstovauti neribotam skaičiui importo dalyvių.

Jeigu importo dalyvis nori pakeisti jį atstovaujančią importo tarpininką kitu, tai jis turi būti išregistruotas iš importuojamų prekių schemos ir įregistruotas į ją iš naujo. Analogiška taisyklė galioja ir dalyviui, kuris neturi importo tarpininko, nes neprivalo jo turėti, bet vėliau nusprendžia tokį tarpininką paskirti.

Importo tarpininko paslaugomis, jeigu to pageidauja, gali naudotis ir ES įsikūręs asmuo.

4. Apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs taikyti importuojamų prekių schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, turi pateikti prašymą tapti importuojamų prekių schemos dalyviu. Prašymas, prieš tai įsiregistravus PVM mokėtoju, teikiamas per neautentifikuotą arba autentifikuotą OSS sistemos sritį.

5. Autentifikuota OSS sritis, tai OSS sistemos dalis, prie kurios prisijungiama per Valstybinės mokesčių inspekcijos portalo e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų sritį [Mano VMI](#) (toliau – Mano VMI), nustačius besijungiančio asmens tapatybę.

6. Neautentifikuota OSS sritis – OSS sistemos dalis, prie kurios prisijungiama per Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto [svetainę](#), nenustatant besijungiančio asmens tapatybės. Plačiau apie prašymo registruoti pateikimą ir užpildymą žr. Registravimo taisyklių V skyriuje (Registravimas specialioje importo schemoje, skirtoje nuotolinei prekybai prekėmis, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių).

Norėdamas užsiregistruoti importuojamų prekių schemos naudotoju, apmokestinamasis asmuo privalo pateikti tam tikrą prašyme nurodytą informaciją.

7. Apmokestinamojo asmens, pasirinkusio taikyti importuojamų prekių schemą ir registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, pateiktą prašymą nagrinėja ir sprendimus priima Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija. Siekiant įsitikinti, jog apmokestinamasis asmuo atitinka naudojimosi importuojamų prekių schema sąlygas, jo registracijos prašyme pateikta informacija patikrinama (pvz., ar apmokestinamasis asmuo dar nėra užsiregistravęs naudotis ta pačia schema kitoje valstybėje narėje ir kt.). Atlikus informacijos patikrinimą, priimamas sprendimas įregistruoti apmokestinamąjį asmenį importuojamų prekių schemos dalyviu arba atsisakoma registruoti apmokestinamąjį asmenį importuojamų prekių schemos dalyviu.

8. Sprendimas įregistruoti arba neregistruoti importuojamų prekių schemos dalyviu priimamas per 5 darbo dienas nuo prašymo patvirtinimo. Pranešimas apie sprendimo priėmimą yra pateikiamas importuojamų prekių schemos sistemoje, o pats sprendimas besiregistruojančiam asmeniui siunčiamas Registravimo prašymo skiltyje „Kontaktiniai duomenys, asmuo ryšiams“ nurodytu el. pašto adresu. Sprendimas taip pat pateikiamas Mano VMI.

9. Importuojamų prekių schema apmokestinamasis asmuo gali naudotis nuo įregistravimo importuojamų prekių schemoje datos (pvz.: jei apmokestinamasis asmuo 2024 m. rugsėjo 4 d. pateikė prašymą registruotis specialios importuojamų prekių schemos dalyviu, o sprendimas dėl asmens įregistravimo importo schemos dalyviu priimtas pvz., 2024 m. rugsėjo 10 d., tai importo schemos naudojimo pradžia laikoma sprendimo priėmimo data, t. y. nuo 2024 m. rugsėjo 10 d.).

10. Importo tarpininkui, užsiregistravusiam importuojamų prekių schemoje, suteikiamas specialus importo tarpininko numeris, kuris sudaromas iš prefikso „IN“, 3 skaičių registravimo ES valstybės narės ISO kodo, registravimo ES valstybės narės suteikto 6 skaičių kodo ir kontrolinio skaičiaus. Bendras tarpininko unikalaus identifikatoriaus ilgis yra dvylika (raidinių ir skaitmeninių) simbolių.

Tuo tarpu jo atstovaujamas apmokestinamasis asmuo ar asmuo, tiesiogiai besiregistruojantis schemoje, gauna specialų importo dalyvio numerį, t. y. importo schemos dalyvio identifikavimo kodą (toliau - IOSS kodas), kuris sudaromas iš prefikso „IM“, 3 skaičių registravimo ES valstybės narės ISO kodo, registravimo ES valstybės narės suteikto 6 skaičių kodo ir kontrolinio skaičiaus. Bendras IOSS unikalaus identifikatoriaus ilgis yra dvylika (raidinių ir skaitmeninių) simbolių. IOSS PVM mokėtojų kodai viešai nėra skelbiami. IOSS PVM mokėtojo kodo galiojimą, kuris turi būti nurodomas importo deklaracijoje, patikrina Lietuvos Respublikos muitinė. Jei kodas galioja - prekės importo PVM neapmokestinamos.

Minėti numeriai gali būti naudojami tik importuojamų prekių schemoje vykdant PVM prievolės.

11. Apmokestinamasis asmuo taip pat gali būti išregistruotas iš importuojamų prekių schemos dalyvių tiek savo prašymu, tiek mokesčių administratoriaus sprendimu. Apie išregistravimo atvejus žr. PVM įstatymo 115¹⁵ straipsnio komentarą.

Išregistravimo prašymas teikiamas OSS sistemos autentifikuotoje srityje pasirinkus meniu „Registracija“ ir jame pasirinkus „Išregistravimo prašymas“. Išregistravimo prašyme nurodoma priežastis, dėl kurios teikiamas išregistravimo prašymas. Taip pat importuojamų prekių schemos dalyvis privalo atsakyti į papildomus klausimus, patikslinančius nurodytą išregistravimo priežastį.

12. Sprendimas dėl apmokestinamojo asmens išregistravimo iš importuojamų prekių schemos dalyvių pagal jo prašymą priimtas per 5 darbo dienas nuo išregistravimo prašymo gavimo dienos. Apie prašymo nagrinėjimą ir sprendimo priėmimą plačiau žr. Registravimo taisyklių VII skyriuje (Išregistravimo iš specialios schemos dalyvių tvarka).

(PVMĮ 115¹² str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-16 raštą Nr. (18.4-31-2 Mr) RM-35993).

115¹³ straipsnis. PVM deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

1. Apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas, Lietuvos Respublikoje pasirinkę taikyti importuojamų prekių schemą, kiekvienam kalendoriniam mėnesiui pasibaigus iki kito mėnesio, einančio po pasibaigusio mokesstinio laikotarpio, už kurį

teikiama deklaracija, paskutinės dienos privalo pateikti PVM deklaraciją. PVM deklaracijai užpildyti reikalingus duomenis, PVM deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. PVM deklaracija teikiama neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo tą kalendorinį mėnesį vykdė nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių importuojamomis prekėmis, kuriai taikomos šio skirsnio nuostatos, ar ne. **Prireikus patikslinti pateiktos PVM deklaracijos duomenis, patikslinti duomenys įtraukiami į paskesnę deklaraciją per trejus metus po dienos, kurią reikėjo pateikti pirminę deklaraciją.**

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, arba jam atstovaujantis importo tarpininkas, Lietuvoje pasirinkęs taikyti importuojamų prekių schemą, privalo elektroninėmis priemonėmis teikti Specialios schemos dalyvių patiektų prekių ataskaitą, kurioje nurodoma informacija, būtina specialios schemos dalyvio PVM prievolei nustatyti (toliau - OSS PVM deklaracija).

OSS PVM deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarka nustatyta Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais ir tarpininkais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo, tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. spalio 4 d. [įsakymu Nr. VA-64](#) „Dėl Apmokestinamųjų asmenų registravimo OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio, VOES, IOSS kodų ir tarpininko numerio sudarymo ir suteikimo tokiems asmenims taisyklių ir Apmokestinamųjų asmenų, registruotų OSS sistemos specialių schemų naudotojais, pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Deklaravimo taisyklės).

2. Pagal importuojamų prekių schemos taisyklės OSS PVM deklaracijoje deklaruojamos importuojamos prekės, skirtos neapmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems ES valstybėse narėse.

3. Importuojamų prekių schemos OSS PVM deklaracijos mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, o šios schemos deklaracijos pateikimo terminas yra mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio, paskutinė diena.

4. OSS PVM deklaracijos užpildomos ir teikiamos tiesiogiai per OSS sistemą. OSS sistemos autentifikuotoje srityje reikia pasirinkti meniu punkto „PVM deklaracija“ papunktį „Nauja OSS PVM deklaracija“.

5. Apmokestinamajam asmeniui OSS sistemoje pateiktai OSS PVM deklaracijai, suteikiamas identifikacinis numeris (deklaracijos identifikatorius). Šis OSS PVM deklaracijai suteiktas identifikacinis numeris (deklaracijos identifikatorius) yra svarbus, nes apmokestinamasis asmuo turi jį nurodyti atlikdamas atitinkamą mokėjimą.

6. OSS PVM deklaracijoje deklaruojamos sumos turi būti nurodomos eurais centų tikslumu, t. y., negali būti apvalinama iki eurų. Jeigu sandoriai vykdomi kita valiuta nei euras, tai kita valiuta turi būti perskaičiuojama į eurus pagal Europos Centrinio Banko (toliau – Bankas) patvirtintą valiutų keitimo kursą paskutinę mokestinio laikotarpio dieną (jei paskutinę mokestinio laikotarpio dieną Bankas nėra paskelbęs valiutų keitimo kurso, tai turi būti taikomas valiutų keitimo kursas, kurį Bankas paskelbė anksčiausią dieną, einančią po mokestinio laikotarpio pabaigos).

7. Pateikta OSS PVM deklaracija netikslinama. Tačiau, prireikus patikslinti pateiktos OSS PVM deklaracijos duomenis, patikslinti duomenys įtraukiami į paskesnę teikiamą deklaraciją. Tai galima padaryti per trejus metus po dienos, kurią reikėjo pateikti pirminę OSS PVM deklaraciją.

Ankstesnių mokestinių laikotarpių tikslinamieji duomenys įrašomi einamojo laikotarpio OSS PVM deklaracijos skiltyje „Ankstesnių deklaracijų korekcijos“.

8. Jeigu praėjusių laikotarpių patikslinimų (korekcijų) PVM suma Lietuvoje deklaruojama einamojo laikotarpio deklaracijoje susidaro didesnė už einamojo laikotarpio deklaruotą PVM sumą, ir pagal deklaraciją susidaro grąžintina suma, tai ši suma grąžinama automatiškai į registravimo metu nurodytą importuojamų prekių schemos dalyvio banko sąskaitą (atsiėmimo prašymo teikti nereikia).

9. Jeigu einamojo laikotarpio deklaruota PVM suma didesnė už praėjusių laikotarpių patikslinimų (korekcijų) sumas, tai šios sumos užskaitomos mokėtinoms PVM sumoms, tuomet grąžintinos PVM sumos nesusidaro. Svarbu paminėti, kad užskaitomos gali būti tik konkrečios valstybės narės sumos, pavyzdžiui, jeigu susidarė grąžintina suma Olandijai, ta grąžintina suma negali būti užskaitoma Prancūzijai ar kitai valstybei narei mokėtina suma.

10. Išregistruotas iš importo schemos dalyvių asmuo, norėdamas patikslinti pateiktas deklaracijas, turi jas teikti toms valstybėms narėms į kurias buvo tiekiamos prekės.

11. OSS PVM deklaracija turi būti teikiama, nepaisant to, ar konkrečiu mokestiniu laikotarpiu buvo tiekiamos prekės ar ne. Jeigu per atitinkamą mokestinį laikotarpį prekės ES teritorijoje nebuvo tiekiamos, tai tokio laikotarpio OSS PVM deklaracija vis vien turi būti pateikiama, užpildant tik OSS PVM deklaracijos skiltį „Identifikacija“.

Plačiau apie OSS PVM deklaracijos užpildymą, pateikimą ir tikslinimą žr. Deklaravimo taisyklių II skyriuje (PVM deklaracijos užpildymas, pateikimas, tikslinimas).

12. Jeigu importuojamų prekių schema nėra naudojama, tai importuojant prekes į ES turi būti sumokėtas importo PVM. Importo PVM apskaičiuoja Lietuvos Respublikos muitinė.

2. Apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas, Lietuvos Respublikoje pasirinkę taikyti importuojamų prekių schemą, centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka ne vėliau kaip iki šio straipsnio 1 dalyje nurodyto PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos privalo sumokėti PVM deklaracijoje nurodytą PVM sumą, apskaičiuotą už visas vykdant nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių importuojamomis prekėmis, kuriai taikomos šio skirsnio nuostatos, patiektas prekes.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas pagal pateiktą mokestinio laikotarpio importuojamų prekių schemos dalyvio OSS PVM deklaraciją apskaičiuotą mokėtiną PVM sumą sumokėti eurai turi ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio (mėnesio), paskutinės dienos į specialią Valstybinės mokesčių inspekcijos, nurodytą OSS sistemoje.

2. Atlikdamas mokėjimą, apmokestinamasis asmuo importuojamų prekių schemos dalyvis, privalo nurodyti OSS sistemoje OSS PVM deklaracijai suteiktą identifikacinį numerį (deklaracijos identifikatorių). Jei pagal pateiktą mokestinio laikotarpio OSS PVM deklaraciją mokėtina PVM suma nesumokama per nustatytą terminą arba sumokama tik dalis mokėtinės PVM sumos, tai 10 dieną po mokėjimo termino pabaigos tokiems apmokestinamiesiems asmenims yra siunčiamas priminimas apie laiku nesumokėtą arba ne visą sumokėtą PVM sumą.

Jei po tokio priminimo pakartotinį priminimą išsiunčia ES vartojimo valstybė narė (pvz., Vokietija), tai tokiai vartojimo ES valstybei narei mokėtinas PVM turi būti sumokamas tiesiogiai (t. y. į tos vartojimo ES valstybės narės (pvz., Vokietijos) specialią sąskaitą), nurodant OSS sistemoje PVM

deklaracijai, pagal kurią atliekamas mokėjimas, suteiktą identifikacinį numerį (deklaracijos identifikatorių).

3. Tuo atveju, kai mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje yra nurodytos kelios vartojimo ES valstybės narės, tačiau priminimą dėl mokėjimo išsiuntė ne visos PVM deklaracijoje nurodytos vartojimo ES valstybės narės, tai PVM mokėtinas toms ES valstybėms narėms, kurios priminimo neišsiuntė, turi būti mokamas į Valstybinės mokesčių inspekcijos sąskaitą.

Apie PVM sumokėjimą plačiau skaityti Deklaravimo taisyklių III skyriuje (PVM sumokėjimas).

3. Apmokestinamojo asmens arba jam atstovaujančio importo tarpininko, Lietuvos Respublikoje pasirinkusių taikyti importuojamų prekių schemą, sumokėtas PVM laikantis Reglamento (ES) Nr. 904/2010 nuostatų paskirstomas atitinkamoms valstybėms narėms. Detaliau šio PVM paskirstymo tvarką nustato finansų ministras.

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas, Lietuvoje pasirinkęs taikyti importuojamų prekių schemą, už ES valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims patiektas prekes mokėtinas PVM sumas sumoka Lietuvoje. Lietuvos mokesčių administratorius, gavęs sumokėtas PVM sumas, laikantis [Reglamento \(ES\) Nr. 904/2010](#) nuostatų, atitinkamai jas paskirsto vartojimo ES valstybėms narėms.

(PVMĮ 115¹³ str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-16 raštą Nr. (18.4-31-2 Mr) RM-35993).

115¹⁴ straipsnis. Apskaitos reikalavimai

Apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas, kuriems taikomos šio skirsnio nuostatos, privalo tvarkyti prekių, už kurias PVM mokamas šiame skirsnyje nustatyta tvarka, apskaitą, kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 282/2011 63c straipsnyje. Apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas privalo saugoti apskaitos duomenis 10 kalendorinių metų, skaičiuojamų nuo metų, kuriais buvo patiektos prekės, kurioms taikomos šio skirsnio nuostatos, taip pat sudaryti galimybę šiuo 10 metų laikotarpiu vartojimo valstybės narės ar registravimosi valstybės narės kompetentingoms institucijoms jų reikalavimu šiuos apskaitos duomenis gauti elektroninėmis priemonėmis, juos skaityti ir kitaip naudoti priežiūros tikslais.

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos nuotolinei prekybai iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, kurios importuojamos siuntose, kurių savoji (pačių prekių) vertė neviršija 150 eurų, išskyrus akcizais apmokestinamas prekes.

Todėl, jeigu apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas, Lietuvoje įsiregistravęs taikyti importuojamų prekių schemą, importuojamas mažose siuntose prekes, kurių vertė neviršija 150 eurų, tiekia ES valstybių narių fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, tai jis privalo tvarkyti tokių prekių, už kurias PVM mokamas šiame skirsnyje nustatyta tvarka, apskaitą.

2. Siekiant, kad apmokestinamojo asmens arba jo vardu veikiančio tarpininko turima apskaita būtų pakankamai išsami, joje turi būti nurodyta Tarybos Įgyvendinimo Reglamento (ES) 2019/2026 2019 m. lapkričio 21 d. kuriuo iš dalies keičiamos [Reglamento \(ES\) Nr. 282/2011](#) nuostatos dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo naudojant elektronines sąsajas ir specialių schemų, skirtų apmokestinamiesiems asmenims, teikiantiems paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms nuotolinę prekybą prekėmis ir tam tikromis šalies viduje tiekiamomis prekėmis 63c straipsnio 2 dalyje pateikta informacija. Tokia informacija taip pat yra nurodyta [Apskaitos registru, susijusių su Europos Sąjungoje vykdomu prekių tiekimu \(paslaugų teikimu\) neapmokestinamajam asmeniui, naudojant elektroninę sąsają, tvarkymo reikalavimuose](#), patvirtintuose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2021 m. birželio 29 d. [įsakymu Nr. VA-40](#) „Dėl Apskaitos registru, susijusių su Europos Sąjungoje vykdomu prekių tiekimu (paslaugų teikimu) neapmokestinamajam asmeniui, naudojant elektroninę sąsają, tvarkymo reikalavimų patvirtinimo“.

3. Minėta apskaita turi būti saugoma dešimt metų nuo metų, kuriais buvo įvykdytas sandoris, pabaigos, neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo arba jam atstovaujantis importo tarpininkas nustojo naudotis importuojamų prekių schema, ar ne.

4. Registravimo valstybės narės arba bet kurios vartojimo valstybės narės mokesčių institucijos prašymu, dešimties metų laikotarpyje, turi būti sudaryta galimybė nedelsiant elektroniniu būdu susipažinti su kiekvienos prekės apskaitoje nurodytais duomenimis, ar duomenis naudoti kitais priežiūros tikslais (pvz., PVM deklaracijos teisingumui įvertinti ir kt.).

5. Apskaitos duomenų nepateikimas vertinamas kaip nuolatinis su importuojamų prekių schema susijusių taisyklių nesilaikymas ir dėl to apmokestinamasis asmuo išregistruojamas iš minėtos schemas.

(PVMĮ 115¹⁴ str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-16 raštą Nr. (18.4-31-2 Mr) RM-35993).

115¹⁵ straipsnis. Atvejai, kuriais šio skirsnio nuostatų taikymas nutraukiamas

1. Šio skirsnio nuostatos nebetaikomos, kai apmokestinamasis asmuo:

1) praneša, kad nutraukia nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, arba

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo, importuojamų prekių schemas dalyvis, gali savo noru, apie tai pranešęs mokesčių administratoriui, pateikti išregistravimo prašymą, jeigu:

1.1. neplanuoja toliau vykdyti nuotolinės prekybos prekėmis, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių;

1.2. ketina naudotis specialiąja importo schema, naudodamasis tarpininko paslaugomis.

2. Išregistravimo iš ES schemas dalyvių tvarką nustato Registravimo taisyklės.

2) mokesčio administratoriaus duomenimis, nebevykdo nuotolinės prekybos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, arba

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo iš importuojamų prekių schemas dalyvių išregistruojamas, kai mokesčių administratoriaus duomenimis, nebevykdo nuotolinės prekybos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis.

3) nebeatitinka reikalavimų, keliamų asmeniui, pageidaujančiam, kad jam būtų taikomos šio skirsnio nuostatos, arba

Komentaras

1. Apmokestinamasis asmuo iš importuojamų prekių schemas dalyvių gali būti išregistruojamas, jeigu nebeatitinka jam keliamų reikalavimų dėl importuojamų prekių schemas taikymo, pvz., apmokestinamasis asmuo perkelia savo verslą į valstybę narę arba įsteigia nuolatinį padalinį valstybėje narėje, užsiregistruoja naudotis ta pačia schema kitoje valstybėje narėje ir kt.

4) nuolat, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 58b straipsnį, pažeidinėja šio skirsnio nuostatas.

Komentaras

1. Pagal [Reglamento \(ES\) Nr. 282/2011](#) 58b straipsnį, jeigu apmokestinamasis asmuo pašalinamas iš importuojamų prekių schemas dalyvių dėl to, kad jis nuolat nesilaiko su ta schema susijusių taisyklių, tam apmokestinamajam asmeniui nebeleidžiama naudotis nei viena iš specialių schemų jokioje valstybėje narėje dvejus metus po mokesčio laikotarpio, kurį apmokestinamasis asmuo buvo pašalintas. Tačiau šios nuostatos netaikomos, jeigu apmokestinamojo asmens vardu veikiantis tarpininkas buvo pašalintas dėl to, kad jis nuolat nesilaikė taisyklių.

2. Jeigu importo tarpininkas išbraukiamas iš mokėtojų registro dėl to, kad jis nuolat nesilaikė importuojamų prekių schemas taisyklių, jam neleidžiama veikti kaip tarpininkui dvejus metus po to mėnesio, kurį jis buvo išbrauktas iš to registro. Išbraukus importo tarpininką iš mokėtojų registro, visi jo atstovaujami asmenys yra išregistruojami iš importo schemas dalyvių.

3. Laikoma, kad apmokestinamasis asmuo nesilaiko su importuojamų prekių schema susijusių taisyklių:

3.1. jeigu mokesčių administratorius pateikė priminimus dėl trijų prieš tai einančių mokesčių laikotarpių OSS PVM deklaracijų nepateikimo ir OSS PVM deklaracija nebuvo pateikta už kiekvieną iš tų mokesčių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo;

3.2. jeigu mokesčių administratorius pateikė priminimus dėl trijų prieš tai einančių mokesčių laikotarpių deklaruotos sumos apmokėjimą ir apmokestinamasis asmuo nesumokėjo visos deklaruotos PVM sumos už kiekvieną iš tų mokesčių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo, išskyrus atvejus, kai likusi nesumokėta suma už kiekvieną mokesčių laikotarpį yra mažesnė kaip 100 eurų;

3.3. jeigu po mokesčių administratoriaus prašymo gavimo ir vieną mėnesį po vėliau gauto mokesčių administratoriaus narės priminimo apmokestinamasis asmuo elektroninėmis priemonėmis nepateikė apskaitos dokumentų.

2. Šio skirsnio nuostatos nebetaikomos, kai importo tarpininkas:

1) du iš eilės kalendarinius ketvirčius nebevykdo importo tarpininko veiklos apmokestinamojo asmens, taikančio importuojamų prekių schemą, vardu arba

Komentaras

1. Jeigu importo tarpininkas du iš eilės kalendorinius ketvirčius nebevykdo tarpininko veiklos apmokestinamojo asmens, taikančio importuojamų prekių schemą, vardu, jam nebetaikomos šio skirsnio nuostatos.

2) nebeatitinka reikalavimų, keliamų asmeniui, pageidaujančiam vykdyti importo tarpininko veiklą, kuriai taikomos šio skirsnio nuostatos, arba

Komentaras

1. Importo tarpininkas bus laikomas nebeatitinkančiu jam keliamų reikalavimų, jeigu jis nebebus įsikūręs ES teritorijoje, nebevykdys jam skirtų funkcijų, pvz., nebebus solidariai atsakingas su atstovaujamoju asmeniu, jį paskyrusi tarpininkauti importuojamų prekių schemoje, už PVM deklaravimą, sumokėjimą ir kt.

3) nuolat, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 58b straipsnį, pažeidinėja šio skirsnio nuostatas.

Komentaras

1. Pagal [Reglamento \(ES\) Nr. 282/2011](#) 58b straipsnį, apmokestinamojo asmens vardu veikiantis importo tarpininkas išregistruojamas iš importuojamų prekių schemos dalyvių, jeigu jis nuolat nesilaiko importuojamų prekių schemos taisyklių. Tokiu atveju jam, kaip importo tarpininkui, nebeleidžiama veikti dvejus metus po to mėnesio, kurį jis buvo išregistruotas iš importuojamų prekių schemos.

2. Laikoma, kad importo tarpininkas nuolat nesilaiko su importuojamų prekių schema susijusių taisyklių:

2.1. jeigu mokesčių administratorius importo tarpininkui pateikė priminimus dėl trijų prieš tai einančių mokestinių laikotarpių dėl PVM deklaracijos pateikimo ir PVM deklaracija nebuvo pateikta už kiekvieną iš tų mokestinių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo;

2.2. jeigu mokesčių administratorius importo tarpininkui pateikė priminimus dėl trijų prieš tai einančių mokestinių laikotarpių nesumokėtos deklaruotos sumos ir tarpininkas nesumokėjo visos deklaruotos PVM sumos už kiekvieną iš tų mokestinių laikotarpių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo, išskyrus atvejus, kai likusi nesumokėta suma už kiekvieną mokestinį laikotarpį yra mažesnė kaip 100 eurų;

2.3. jeigu po mokesčių administratoriaus prašymo gavimo ir vieną mėnesį po vėliau gauto mokesčių administratoriaus priminimo importo tarpininkas elektroninėmis priemonėmis nepateikė apskaitos dokumentų.

3. Kai apmokestinamajam asmeniui atstovauja importo tarpininkas, šio skirsnio nuostatos nebetaikomos, jeigu:

1) importo tarpininkas praneša, kad tas apmokestinamasis asmuo nutraukia nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, arba

Komentaras

1. Kai apmokestinamajam asmeniui atstovaujantis importo tarpininkas praneša, kad tas apmokestinamasis asmuo nutraukia nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, šio skirsnio nuostatos nebetaikomos.

2) mokesčio administratoriaus duomenimis, tas apmokestinamasis asmuo nebevykdo nuotolinės prekybos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, arba

Komentaras

1. Jeigu mokesčio administratorius sužino, kad apmokestinamasis asmuo nebevykdo nuotolinės prekybos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, šio skirsnio nuostatos nebetaikomos.

3) tas apmokestinamasis asmuo nebeatitinka reikalavimų, keliamų asmeniui, pageidaujantiui, kad jam būtų taikomos šio skirsnio nuostatos, arba

Komentaras

1. Šio skirsnio nuostatos nebetaikomos, kai apmokestinamasis asmuo, vykdamas nuotolinę prekybą iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų valstybių importuojamomis prekėmis, nebeatitinka reikalavimų, keliamų asmeniui, pageidaujantiui, kad jam būtų taikomos šio skirsnio nuostatos. Plačiau žr. PVM įstatymo 115¹¹ straipsnio 1 dalies komentarą.

4) tas apmokestinamasis asmuo nuolat, kaip tai suprantama pagal Reglamento (ES) Nr. 282/2011 58b straipsnį, pažeidinėja šio skirsnio nuostatas, arba

Komentaras

1. Pagal [Reglamento \(ES\) Nr. 282/2011](#) 58b straipsnį, jei apmokestinamasis asmuo pašalinamas iš importuojamų prekių schemos dėl to, kad jis nuolat nesilaiko su ta schema susijusių taisyklių, tam apmokestinamajam asmeniui nebeleidžiama naudotis nei viena iš schemų jokioje valstybėje narėje dvejus metus po mokesčio laikotarpio, kurį apmokestinamasis asmuo buvo pašalintas.

2. Apmokestinamasis asmuo laikomas nuolat nesilaikančiu su viena iš specialių schemų susijusių taisyklių, kaip apibrėžta [Direktyvos 2006/112/EB](#) 363 straipsnio d punkte arba 369e straipsnio d punkte, bent šiais atvejais:

2.1. jei registravimo valstybė narė jam pateikė priminimus pagal 60a straipsnį dėl trijų iš karto prieš tai einančių kalendorinių ketvirčių ir PVM deklaracija nebuvo pateikta už kiekvieną iš tų kalendorinių ketvirčių per dešimt dienų po priminimo pateikimo;

2.2. jei registravimo valstybė narė jam pateikė priminimus pagal 63a straipsnį dėl trijų iš karto prieš tai einančių kalendorinių ketvirčių ir jis nesumokėjo visos deklaruotos PVM sumos už kiekvieną iš tų kalendorinių ketvirčių per dešimt dienų po priminimo nusiuntimo, išskyrus atvejus, kai likusi nesumokėta suma už kiekvieną kalendorinį ketvirtį yra mažesnė kaip 100 EUR;

2.3. jei po registravimo valstybės narės arba vartojimo valstybės narės prašymo gavimo ir vieną mėnesį po vėliau gauto registravimo valstybės narės pateikto priminimo, jis elektroninėmis priemonėmis nepateikė [Direktyvos 2006/112/EB](#) 369 ir 369k straipsniuose nurodytų apskaitos dokumentų.

5) importo tarpininkas praneša, kad jis tam apmokestinamajam asmeniui nebeatstovauja.

Komentaras

1. Importo tarpininkas pateikti išregistravimo prašymą gali, jeigu:
 - 1.1. baigia savo kaip tarpininko veiklą;
 - 1.2. tarpininko atstovaujamas apmokestinamasis asmuo ketina naudotis importuojamų prekių schema, nesinaudodamas tarpininko paslaugomis;
 - 1.3. tarpininko atstovaujamas apmokestinamasis asmuo ketina naudotis kito tarpininko paslaugomis;
 - 1.4. ir kitais galimais atvejais.

(PVMĮ 115¹⁵ str. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-07-16 raštą Nr. (18.4-31-2 Mr) RM-35993).

AŠTUNTASIS SKIRSNIS SPECIALI IMPORTO PVM DEKLARAVIMO IR MOKĖJIMO PROCEDŪRA

115¹⁶ straipsnis. Šio skirsnio nuostatų taikymas

1. Šio skirsnio nuostatos taikomos importuojamoms prekėms (išskyrus akcizais apmokestinamas prekes), siunčiamoms siuntose, kurių savoji (pačių prekių) vertė neviršija 150 eurų ir kurioms netaikoma šio skyriaus septintajame skirsnyje nurodyta importuojamų prekių schema.

2. Specialią importo PVM deklaravimo ir mokėjimo procedūrą (toliau – speciali importo PVM procedūra) turi teisę taikyti šio straipsnio 1 dalyje nurodytas prekes, kurių siuntimas ar gabenimas baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, muitinei pateikiantis asmuo, kuris jas deklaruoja asmens, kuriam skirtos šios prekės, naudai.

3. Taikant specialią importo PVM procedūrą:

- 1) prievolė sumokėti importo PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės ir kuris jį sumoka asmeniui, pateikiančiam prekes muitinei;
- 2) asmuo, pateikiantis prekes muitinei, surenka importo PVM iš asmens, kuriam skirtos prekės, ir jį sumoka;
- 3) asmuo, pateikiantis prekes muitinei, ir asmuo, kuriam prekės skirtos, solidariai atsako už importo PVM sumokėjimą.

4. Asmuo, pateikiantis prekes muitinei, turi imtis tinkamų priemonių, kad asmuo, kuriam skirtos prekės, sumokėtų tinkamo dydžio mokestį.

Komentaras

Komentaras rengiamas

115¹⁷ straipsnis. Deklaracijos pateikimas ir PVM sumokėjimas

1. Asmuo, pateikiantis prekes muitinei, kiekvienam kalendoriniam mėnesiui pasibaigus turi muitinei elektroninėmis priemonėmis pateikti ataskaitą, kurioje nurodoma informacija apie importo PVM, surinktą taikant specialią importo PVM procedūrą. Šiai ataskaitai užpildyti reikalingus duomenis, ataskaitos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato Muitinės departamentas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytoje ataskaitoje nurodytas importo PVM sumokamas ir jo sumokėjimas užtikrinamas šio Įstatymo 94 straipsnyje nustatyta tvarka.

3. Neatsižvelgiant į tai, ar asmuo, pateikiantis prekes muitinei, surinko importo PVM iš asmens, kuriam skirtos prekės, jis, laikydamasis šio Įstatymo 94 straipsnyje nustatytos importo PVM sumokėjimo tvarkos, importo PVM turi sumokėti ne vėliau kaip iki antro mėnesio, einančio po mėnesio, kurį atsirado prievolė mokėti importo PVM, pabaigos.

4. Jeigu importo PVM nebuvo surinktas dėl to, kad prekės nebuvo įteiktos asmeniui, kuriam jos buvo skirtos, asmuo, pateikęs prekes muitinei, turi teisę pateikti prašymą muitinei muitų teisės aktų nustatyta tvarka atsisakyti išieškoti importo PVM arba, jeigu jis jau buvo sumokėtas, grąžinti šį importo PVM.

Komentaras

Komentaras rengiamas

115¹⁸ straipsnis. Apskaitos reikalavimai

Asmenys, kurie taiko specialią importo PVM procedūrą, privalo kompetentingoms šalies institucijoms sudaryti galimybę apskaitos duomenis gauti elektroninėmis priemonėmis, juos skaityti ir kitaip naudoti priežiūros tikslais teisės aktų nustatyto duomenų saugojimo laikotarpiu.

Komentaras

Komentaras rengiamas

115¹⁹ straipsnis. PVM tarifo taikymas

Neatsižvelgiant į šio Įstatymo 19 straipsnio nuostatas, prekėms, kurios importuojamos taikant specialią importo PVM procedūrą, taikomas standartinis PVM tarifas.

Komentaras

Komentaras rengiamas

XIII SKYRIUS
PVM GRAŽINIMAS UŽSIENIO APMOKESTINAMIESIEMS ASMENIMS, TAIP
PAT LIETUVOS RESPUBLIKOS APMOKESTINAMŲJŲ ASMENŲ PRAŠYMŲ GRAŽINTI
PVM, SUMOKĖTĄ KITOSE VALSTYBĖSE NARĖSE, PATEIKIMAS

116 straipsnis. Teisė susigrąžinti PVM, sumokėtą Lietuvos Respublikoje

1. Užsienio apmokestinamasis asmuo šiame skyriuje nustatyta tvarka turi teisę susigrąžinti PVM, sumokėtą Lietuvos Respublikoje.

Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 2 str. 37 dalies nuostatas užsienio apmokestinamasis asmuo suprantamas kaip bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias:

- 1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba
 - 2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba
 - 3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.
2. Plačiau apie tai žr. PVM įstatymo 2 str. 37 dalies komentarą.

2. Teisė susigrąžinti PVM, sumokėtą Lietuvos Respublikoje, suteikiama užsienio apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems tose užsienio valstybėse, kuriose sumokėtą PVM (ar jam tapatų mokestį) gali susigrąžinti Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys. Jeigu užsienio valstybė taiko apribojimus Lietuvos Respublikos apmokestinamiesiems asmenims, siekiantiems susigrąžinti PVM (ar jam tapatų mokestį) toje užsienio valstybėje, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti analogiškus grąžinimo apribojimus tos užsienio valstybės apmokestinamiesiems asmenims, siekiantiems susigrąžinti PVM Lietuvos Respublikoje. Šios dalies nuostatos netaikomos:

1) už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, kuriems taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos ar bet kurios kitos valstybės narės tolygios nuostatos ir kurie pageidauja susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM už prekes (paslaugas), skirtas paslaugoms teikti elektroniniu būdu Europos Sąjungos teritorijoje;

2) kitoje valstybėje narėje įsikūrusiems užsienio apmokestinamiesiems asmenims.

3) Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje, kurioje nėra PVM (ar jam tapataus mokesčio), įsikūrusiems užsienio apmokestinamiesiems asmenims (papildyta 2017 12 05 įstatymu Nr. XIII-816 (nuo 2018 01 01)). Šio punkto nuostatos taikomos grąžinant pridėtinės vertės mokestį už prekes ir (arba) paslaugas, kurios įsigytos arba dėl kurių prievolė Lietuvos Respublikoje apskaičiuoti importo pridėtinės vertės mokestį atsiranda nuo 2018 01 01.

Komentaras

1. Teisę susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM turi užsienio apmokestinamieji asmenys:

- įsikūrę kurioje nors kitoje Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybėje narėje,
- šie ES nepriklausančiose valstybėse įsikūrę asmenys:

1) už ES teritorijos ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, jeigu užsienio valstybė, kurioje įsikūręs užsienio apmokestinamasis asmuo, grąžina PVM (ar jam tapatų mokestį) Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims, t.y. taikomas abipusiškumo principas. Sąrašas valstybių, nepriklausančių ES, kuriose įsikūrę apmokestinamieji asmenys gali prašyti susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, nėra baigtinis ir gali būti koreguojamas, atsižvelgiant į kitų šalių PVM grąžinimo Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims praktiką. Užsienio valstybių, kuriose įsikūrę užsienio apmokestinamieji asmenys gali susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM, sąrašas yra skelbiamas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje adresu: www.vmi.lt ;

2) už ES ribų įsikūrę apmokestinamieji asmenys, kurie ES teritorijoje teikia elektroniniu būdu teikiamas paslaugas ir, pasinaudoję specialia elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema, yra įsiregistravę PVM mokėtojais kurioje nors ES valstybėje narėje. PVM mokėtojais įsiregistravę elektroninių paslaugų teikėjai gali prašyti grąžinti PVM, sumokėtą Lietuvoje, nepriklausomai nuo to, ar ta valstybė, kurioje jie yra įsikūrę, grąžina PVM Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims.

1 pavyzdys

JAV registruota įmonė – elektroninių paslaugų teikėja pagal specialią elektroniniu būdu teikiamų paslaugų schemą yra įsiregistravusi PVM mokėtoja Belgijoje. Ši įmonė nori susigrąžinti PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, kurios buvo įsigytos Lietuvoje ir kurios yra skirtos šios įmonės ekonominei veiklai vykdyti. Ar ši įmonė turi teisę susigrąžinti PVM Lietuvoje?

Taip, JAV įmonė, pagal specialią elektroniniu būdu teikiamų paslaugų schemą įsiregistravusi PVM mokėtoja Belgijoje, gali susigrąžinti PVM, sumokėtą Lietuvoje už prekes ir paslaugas, įsigytas ekonominei veiklai vykdyti.

(PVMĮ 116 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2073).

117 straipsnis. Reikalavimai užsienio apmokestinamajam asmeniui, pageidaujanciam susigrąžinti PVM

1. Užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą grąžinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM tik tuo atveju, jeigu jis tuo laikotarpiu, kuriuo sumokėtą PVM prašo grąžinti, atitiko šiuos kriterijus:

1) neturėjo Lietuvos Respublikoje padalinio, per kurį vykdė ekonominę veiklą, o jeigu tai fizinis asmuo, – dar ir jo nuolatinė gyvenamoji vieta nebuvo Lietuvos Respublika, ir

2) nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal šį Įstatymą yra PVM objektas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamasis asmuo gali susigrąžinti PVM, sumokėtą Lietuvoje, tokiu atveju, jei laikotarpiu, per kurį sumokėtą PVM prašo grąžinti, neturėjo Lietuvoje padalinio, per kurį vykdė ekonominę veiklą (jei tai fizinis asmuo – dar ir jo nuolatinė gyvenamoji vieta nebuvo Lietuva) ir nevykdė Lietuvoje jokios veiklos, kuri yra PVM objektas, išskyrus šiame straipsnyje nustatytas išimtis.

2. Apie apmokestinamojo asmens padalinio ir nuolatinės gyvenamosios vietos sampratą plačiau žr. PVM įstatymo 2 str. 4 ir 19 dalių komentarą.

3. Nustatant, ar prekių tiekimas ar paslaugų teikimas laikomas įvykusių šalies teritorijoje, kur prekės buvo įsigytos ar importuotos, reikia vadovautis [PVM įstatymo](#) 12, 12¹, 12², 12³ ir 13 straipsnių nuostatomis, paaiškinančiomis prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymo principus (plačiau žr. šių straipsnių komentarus).

1 pavyzdys

Įmonė A, įsikūrusi Italijoje, vykdo tarptautinio lizingo veiklą. Įmonė A turi filialą Lietuvoje, kuris įsigyja paslaugas (prekes) ne tik iš Lietuvoje, bet ir iš kitose valstybėse įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų. Filialas atlieka tik Italijos įmonės A (pagrindinės buveinės) pavestas funkcijas, o jokios ekonominės veiklos Lietuvoje nevykdo.

Kokia tvarka Italijos įmonė A gali susigrąžinti Lietuvos filialo sumokėtą PVM Lietuvoje (tiek paties filialo apskaičiuotą PVM už iš užsienio asmenų įsigytas paslaugas, tiek Lietuvos apmokestinamųjų asmenų apskaičiuotą PVM už patiektas prekes (suteiktas paslaugas), jei PVM susigrąžinimo laikotarpiu Italijos įmonė A (pagrindinė buveinė) veiklos Lietuvoje nevykdė, t.y. ar užsienio apmokestinamiesiems asmenims taikoma tvarka, ar pasinaudojant teise į PVM atskaitą kaip Lietuvos apmokestinamajam asmeniui?

Jeigu nei Lietuvoje esantis filialas, nei pati Italijos įmonė nevykdo veiklos, kuri būtų laikoma PVM objektu Lietuvoje, tokiu atveju Italijos įmonė PVM, filialo sumokėtą Lietuvoje, gali susigrąžinti užsienio apmokestinamiesiems asmenims nustatyta tvarka.

Tokiu atveju, jei Italijos įmonės filialas Lietuvoje ekonominės veiklos nevykdo, tačiau PVM susigrąžinimo laikotarpiu pati Italijos įmonė vykdytų veiklą, kuri yra PVM objektas Lietuvoje ir dėl kurios vykdymo kyla prievolė registruotis PVM mokėtoju, Italijos įmonė turėtų įsiregistruoti PVM mokėtoja Lietuvoje, o Italijos įmonės ar jos filialo Lietuvoje sumokėtas PVM galėtų būti įtraukiamas į PVM atskaitą.

2. Teisę pateikti prašymą turi ir toks užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris atitinka šio straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytą kriterijų, o tuo laikotarpiu, kuriuo sumokėtą PVM prašo grąžinti, šalies teritorijoje:

1) teikė tik prekių vežimo ir papildomas vežimo paslaugas, kurios pagal šio Įstatymo 43, 45, 47, 52, 53 straipsnių nuostatas būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, ir (arba)

2) teikė tik tokias paslaugas ir tiekė tik tokias prekes, už kurias mokestį pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2–4 dalių nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti jų pirkėjas;

3) vykdė veiklą, nurodytą šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje.

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, jeigu šis užsienio apmokestinamasis asmuo tuo laikotarpiu, už kurį prašoma grąžinti PVM, Lietuvos teritorijoje vykdė tik šią veiklą:

teikė tik prekių vežimo ir papildomas vežimo paslaugas, kurios pagal PVM įstatymo 43, 45, 47, 52, 53 straipsnių nuostatas būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą (plačiau žr. minėtų PVM įstatymo straipsnių komentara), ir (ar)

teikė tik tokias paslaugas ir tiekė tik tokias prekes, už kurias PVM pagal PVM įstatymo 95 str. 2 – 4 dalių nuostatas privalo apskaičiuoti ir sumokėti pirkėjas (plačiau apie tai žr. 95 str. komentara);

Lietuvos teritorijoje teikė elektroniniu būdu teikiamas paslaugas, kurios yra apmokestinamos pagal specialiąją schemą, nustatytą PVM įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje (plačiau žr. PVM įstatymo XII skyriaus penkto skirsnio komentara).

1 pavyzdys

Ispanijos įmonė Lietuvos įmonei L (PVM mokėtojai) tiekia įrengimus, kurie surenkami (suinstaliuojami) Lietuvoje. Ispanijos įmonė Lietuvoje įsigyja prekes ir paslaugas, susijusias su Lietuvos įmonei tiekiamų įrengimų suinstaliavimu. Ar Ispanijos įmonė gali susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM už įsigytas prekes ir paslaugas?

Nors Ispanijos įmonės Lietuvos PVM mokėtojai tiekiamos prekės, kurios surenkamos (suinstaliuojamos) Lietuvoje, yra PVM objektas Lietuvoje, tačiau už tokias patiektas prekes pagal PVM įstatymo 95 str. 3 dalies nuostatas PVM apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą privalo pirkėjas. Todėl Ispanijos įmonė turi teisę pateikti prašymą grąžinti PVM, sumokėtą Lietuvoje už įsigytas prekes ir paslaugas.

2 pavyzdys

Lenkijos įmonė, užsiimanti prekių vežimo veikla bei teikianti transporto priemonių remonto paslaugas, 2010 m. teikia sunkvežimių remonto paslaugas Lietuvos įmonei. 2010 m. Lenkijos įmonė patiria kuro pirkimo išlaidų Lietuvoje, kurios yra susijusios su Lenkijos įmonės vykdoma ekonomine veikla. Ar Lenkijos įmonė gali susigrąžinti 2010 m. Lietuvoje sumokėtą PVM už įsigytą kurą?

Lenkijos įmonės Lietuvos įmonei teikiamos automobilių remonto paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje (PVM įstatymo 13 str. 2 dalis), tačiau pagal PVM įstatymo 95 str. 2 dalies nuostatas prievolė apskaičiuoti bei sumokėti PVM kyla paslaugų pirkėjui. Todėl Lenkijos įmonė gali pateikti prašymą grąžinti PVM, sumokėtą Lietuvoje už įsigytas prekes ir paslaugas, naudodamasi užsienio apmokestinamiesiems asmenims nustatyta PVM grąžinimo tvarka.

3 pavyzdys

Suomijos įmonė Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijai (neapmokestinamajam asmeniui) teikia pastato, kuris bus pastatytas Lietuvoje, projektavimo ir statybos darbus. Užsienio įmonė neįsiregistruoja PVM mokėtoja Lietuvoje ir už suteiktas paslaugas neapskaičiuoja bei nesumoka PVM. Suomijos įmonė Lietuvoje įsigyja prekes bei paslaugas, reikalingas projektavimo ir statybos paslaugoms suteikti.

Ar Suomijos įmonė gali susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM?

Suomijos įmonės Lietuvos užsienio reikalų ministerijai teikiamos pastato projektavimo ir statybos paslaugos pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalies nuostatas yra PVM objektas Lietuvoje. Pagal PVM įstatymo 95 str. 2 – 4 dalių nuostatas šių paslaugų pirkėjui, t.y. Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijai prievolė apskaičiuoti PVM už Suomijos įmonės suteiktas paslaugas nekyla.

Atsižvelgiant į tai, kad Suomijos įmonė vykdytų veiklą, kuri yra PVM objektas Lietuvoje, ir už suteiktas paslaugas Lietuvoje Suomijos įmonei kyla prievolė apskaičiuoti bei sumokėti į biudžetą PVM, ši užsienio įmonė negali teikti prašymo grąžinti PVM, sumokėto už Lietuvoje įsigytas prekes bei paslaugas.

4 pavyzdys

Rusijoje registruota įmonė teikia elektronines paslaugas ES teritorijoje gyvenantiems fiziniams asmenims. Atsižvelgiant į PVM įstatymo XII skyriaus 5 skirsnio nuostatas „Speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema“, toks elektroninių paslaugų teikėjas privalo registruotis PVM mokėtoju savo pasirinktoje ES valstybėje narėje. Rusijos įmonė PVM mokėtoja įsiregistravo Lietuvoje. Ši įmonė 2009 m. Lietuvoje įsigijo prekių, skirtų savo ekonominei veiklai vykdyti, o taip pat dalyvavo keliose Lietuvoje rengiamose tarptautinėse parodose. Ar Rusijos įmonė turi teisę susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM?

Taip. Nepaisant to, kad Rusijoje Lietuvos apmokestinamieji asmenys PVM susigrąžinti negali, ši Rusijos įmonė turi teisę susigrąžinti PVM Lietuvoje, kadangi ES teritorijoje ji teikia elektroniniu būdu teikiamas paslaugas ir, pasinaudojusi specialia schema, yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ES teritorijoje (šiuo atveju Lietuvoje).

3. Užsienio apmokestinamasis asmuo neturi teisės pateikti prašymo grąžinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM, jeigu valstybėje, kurioje jis įsikūręs, ir (arba) kitose valstybėse narėse jis vykdo veiklą pagal smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. PVM įstatymo 71 str. 2 dalyje numatyta, kad Lietuvos apmokestinamieji asmenys neprivalo registruotis PVM mokėtojais, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 100 000 lt. Jeigu toje užsienio valstybėje, kurioje yra įsikūręs užsienio apmokestinamasis asmuo, jam yra taikomos iš esmės tolygios nuostatos, t.y. nustatyta riba, kurios neviršijęs jis neprivalo savo valstybėje registruotis PVM mokėtoju ir jis naudodamasis šia teise neįsiregistravo PVM mokėtoju, tai toks asmuo neturi teisės prašyti susigrąžinti PVM Lietuvoje. Tai reiškia, kad toks užsienio apmokestinamasis asmuo neturi teisės prašyti grąžinti Lietuvoje sumokėto PVM tol, kol savo valstybėje jis neįsiregistruos PVM mokėtoju.

(PVMĮ 117 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2073).

118 straipsnis. Grąžinamas PVM

1. Užsienio apmokestinamajam asmeniui gali būti grąžintas:

1) Lietuvos Respublikoje sumokėtas importo PVM, kurį sumokėti prievolė jam atsirado už į Europos Sąjungos teritoriją importuotas prekes;

2) PVM, šio apmokestinamojo asmens sumokėtas už jo Lietuvos Respublikoje įsigytas (įskaitant įsigytas iš kitų valstybių narių) prekes ir (arba) paslaugas.

Komentaras

1. Užsienio apmokestinamajam asmeniui gali būti grąžintas Lietuvoje sumokėtas importo PVM, kurį jis sumokėjo už į ES teritoriją importuotas prekes, taip pat PVM, sumokėtas už Lietuvoje įsigytas (įskaitant įsigytas iš kitų valstybių narių, kai įsigijimo vieta laikoma Lietuva) prekes ir (ar) paslaugas. Importo PVM grąžinamas, kai prekės importo procedūra yra įforminama Lietuvoje.

2. Pažymėtina, kad prekių ir paslaugų pirkimo (ar prekių importo) PVM grąžinamas tik tuo atveju, jeigu prekės, už kurias sumokėtą PVM prašoma grąžinti, skirtos naudoti užsienio apmokestinamojo asmens veiklai, nurodytai šio straipsnio 2 dalyje.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas PVM gali būti grąžinamas tik tuo atveju, jeigu prekės ir (arba) paslaugos, už kurias sumokėtą PVM prašoma grąžinti, skirtos naudoti tokiai užsienio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai:

1) nurodytai šio Įstatymo 117 straipsnio 2 dalies 1 ir 2 punktuose, ir (arba)

Komentaras

1. PVM gali būti grąžinamas, jeigu Lietuvoje įsigytos prekės ir (arba) paslaugos yra skirtos paslaugų (prekių), išvardintų PVM įstatymo 117 str. 2 dalies 1 ir 2 punktuose, teikimui (tiekimui). Taigi, jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo tuo laikotarpiu, už kurį prašoma grąžinti PVM, Lietuvoje vykdė veiklą, nurodytą PVM įstatymo 117 str. 2 dalies 1 ir 2 punktuose, ir tokios veiklos vykdymui Lietuvoje įsigijo prekių (paslaugų), tai jis gali pateikti prašymą grąžinti tų įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM.

1 pavyzdys

Užsienio įmonė, kurios veikla yra krovinių pervežimai, gabena krovinius tranzitu per Lietuvos Respubliką. Krovinio vežėjas įsipila degalų Lietuvoje. Ar gali užsienio įmonė prašyti grąžinti degalų pirkimo PVM?

Kadangi degalų pirkimo PVM yra skirtas teikti vežimo paslaugas, nurodytas [PVM įstatymo](#) 117 str. 2 dalies 1 punkte, tai užsienio įmonė gali pateikti prašymą grąžinti degalų pirkimo PVM, tačiau tik tuo atveju, jeigu ši užsienio įmonė atitinka sąlygas, numatytas [PVM įstatymo](#) 117 straipsnyje.

2 pavyzdys

Latvijos įmonė A savo klientams (Latvijos transporto įmonėms) parduoda specialias kuro įsigijimo korteles, kuriomis galima atsiskaityti už degalinėse įsigytą kurą. Kadangi Latvijos įmonė A bendradarbiauja su Lietuvos įmone B (ši įmonė parduoda kurą), tai Latvijos transporto įmonės su šiomis kortelėmis gali atsiskaityti ne tik už Latvijos degalinėse įsigytą kurą, bet ir už kurą, įsigytą Lietuvoje, įmonės B degalinėse.

Lietuvos įmonė B PVM sąskaitą faktūrą už Latvijos transporto įmonių Lietuvos degalinėse įsigytą kurą, išrašo Latvijos įmonei A, o pastaroji išrašo sąskaitas savo klientams (transporto įmonėms). Ar galima grąžinti PVM Latvijos įmonei A?

Pagal PVM įstatymo nuostatas užsienio apmokestinamajam asmeniui grąžinamas PVM už jo Lietuvoje įsigytas prekes/paslaugas ir tuo atveju, jeigu jos skirtos naudoti užsienio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai.

Tuo atveju, kai kuro operatorius (Latvijos įmonė A) sudaro kortelių naudojimo sutartis su savo klientais (transporto įmonėmis), tai nėra sutartys dėl kuro tiekimo, o tai prilyginama sutartims dėl finansavimo/kreditavimo. Taigi, kuro operatorius realiai to kuro iš Lietuvos įmonės B neįsigyja su tikslu jį perparduoti, to kuro nenaudoja, o tik apmoka už kitų užsienio apmokestinamųjų asmenų įsigytą kurą. Realūs kuro pirkėjai ir vartotojai yra kortelių naudotojai (transporto įmonės), kurie patys pasirenka įsigyjamo kuro kiekį, kokybę ir pirkimo laiką. Atsižvelgiant į tai, kad realiai kurą įsigyja bei vartoja kortelių naudotojai (transporto įmonės), todėl PVM gali būti grąžintas jiems (transporto įmonėms), o ne kuro operatoriui (įmonei A, išduodančiai specialias kuro įsigijimo korteles).

2) tiekti prekes ir (arba) teikti paslaugas už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje, arba kai prekės ir (arba) paslaugos nėra skirtos apmokestinamojo asmens veiklai vykdyti kitų valstybių narių teritorijose pagal smulkiojo verslo schemas kitose valstybėse narėse.

Galioja nuo 2025-05-01

Komentaras

Komentaras rengiamas.

Komentaras

Taikomas iki 2025-05-01

1. Užsienio apmokestinamasis asmuo gali pateikti prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, jeigu įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos jo vykdomai ekonominei veiklai užsienyje. Tačiau pažymėtina, kad PVM bus grąžintas tik tuo atveju, jeigu užsienyje vykdoma užsienio apmokestinamojo asmens veikla, jeigu vyktų Lietuvoje, būtų čia apmokestinama PVM.

1 pavyzdys

Užsienio įmonė A, užsiimanti baldų prekyba, 2009 m. dalyvauja baldų mugėje, surengtoje Lietuvoje. Mugės organizatoriai (Lietuvos įmonė B) išrašo užsienio įmonei A PVM sąskaitą faktūrą už dalyvavimo mugėje paslaugą. Ar gali užsienio įmonė susigrąžinti PVM, sumokėtą už dalyvavimo mugėje paslaugą?

Kadangi, užsienio įmonės, užsiimančios baldų prekyba, dalyvavimas mugėje yra susijęs su įmonės vykdoma veikla užsienyje (užsienio įmonė, užmezgusi prekybinius kontaktus ar išreklamavusi savo produkciją, gali pardavinėti savo produkciją, kurią užsisakius gabenimas prasideda užsienyje), o baldų prekyba, jeigu ji būtų vykdoma Lietuvoje, būtų apmokestinama PVM, tai užsienio įmonė A gali susigrąžinti PVM, sumokėtą už dalyvavimo mugėje paslaugą.

2 pavyzdys

Suomijoje įsikūrus universitetas A 2010 m. dalyvauja mokslo programų pristatymo renginyje, kuris yra surengtas ir vyksta Lietuvoje. Suomijos universitetas pristato studijų Suomijoje, šiame universitete programą. Renginio organizatoriai išrašo PVM sąskaitą faktūrą Suomijos universitetui už dalyvavimo renginyje paslaugą. Ar gali Suomijos universitetas susigrąžinti sumokėtą PVM?

Kadangi Suomijos universiteto veikla yra švietimo ir mokslo paslaugų teikimas ir tokia veikla, jeigu būtų vykdoma Lietuvoje, būtų PVM neapmokestinama, tai Suomijos universitetas negali susigrąžinti PVM, sumokėto už dalyvavimo renginyje paslaugą.

3 pavyzdys

Lenkijos draudimo bendrovė teikia įvairias draudimo paslaugas. Viena iš bendrovės siūlomų paslaugų – techninės pagalbos kelyje suteikimas automobilio gedimo atveju bet kurioje ES valstybėje narėje, t.y. jei asmens, įsigijusio tokio draudimo paslaugą, automobilis kelyje sugenda, draudimo bendrovė pasirūpina automobilio nutempimu į remonto įmonę, remontu, apsidraudusiam asmeniui remonto laikotarpiu yra suteikiama kita transporto priemonė. Tokias draudimo paslaugas Lenkijos bendrovė teikia ir Lietuvos įmonėms.

2010 m. Lietuvoje įvykus keliems draudiminiams įvykiams, t.y. sugedus kelių Lietuvos įmonių automobiliams, Lenkijos įmonė, siekdama suteikti savo klientams draudimo sutartyse nurodytas paslaugas, Lietuvoje įsigijo transporto priemonių nutempimo, remonto bei trumpalaikės transporto priemonių nuomos paslaugas. Lenkijos bendrovei suteiktos transporto priemonių nutempimo bei remonto paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje (PVM įstatymo 13 str. 2 dalis), tačiau už trumpalaikės transporto priemonių nuomos paslaugas buvo apskaičiuotas PVM Lietuvoje, kadangi transporto priemonės fiziškai perduotos Lietuvoje (PVM įstatymo 13 str. 12 dalis). Ar Lenkijos draudimo bendrovė gali susigrąžinti už trumpalaikės transporto priemonių nuomos paslaugas Lietuvoje sumokėtą PVM?

Lenkijos draudimo bendrovės Lietuvoje įsigytos paslaugos yra susijusios su Lenkijos įmonės vykdoma draudimo veikla, kuri, jei būtų vykdoma Lietuvoje, būtų PVM neapmokestinama. Todėl Lenkijos draudimo bendrovė negali susigrąžinti PVM, sumokėto už įsigytas paslaugas Lietuvoje.

3. Šio straipsnio 1 dalyje nurodytas PVM gali būti grąžinamas kitoje valstybėje narėje įsikūrusiam užsienio apmokestinamajam asmeniui tik tuo atveju, jeigu šio asmens įsigytos prekės ir (arba) paslaugos, už kurias sumokėtą PVM prašoma grąžinti, skirtos naudoti tokiai šio asmens ekonominei veiklai, kuri suteikia teisę į PVM atskaitą jo įsikūrimo valstybėje. Kai kitoje valstybėje narėje įsikūręs užsienio apmokestinamasis asmuo savo valstybėje narėje vykdo teisę į PVM atskaitą suteikiančius sandorius ir teisės į PVM atskaitą nesuteikiančius sandorius, grąžinama tik ta pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas dalis, kuri pagal jo valstybės narės nuostatas yra priskiriama teisę į PVM atskaitą suteikiantiems sandoriams.

Komentaras

1. Europos Teisingumo Teismas byloje C-136/99 konstatavo, kad tais atvejais, kai kitoje valstybėje narėje įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos mišriai veiklai įsisteigimo valstybėje vykdyti, tai užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę susigrąžinti tik dalį PVM, sumokėto kitoje (ne įsisteigimo) valstybėje narėje. Taigi, jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo savo įsisteigimo valstybėje vykdo mišrią veiklą ir jo Lietuvoje įsigytos prekės/paslaugos yra skirtos mišriai veiklai jo įsisteigimo valstybėje vykdyti, tai jis turi teisę susigrąžinti tik dalį Lietuvoje sumokėto PVM.

2. Taigi tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo, įsikūrimo valstybėje narėje vykdomas mišrią veiklą, t.y. ir veiklą, suteikiančią teisę į PVM atskaitą, ir veiklą, kuri nesuteikia teisės į PVM

atskaitą, įsigyja tam tikras prekes (paslaugas) Lietuvoje, svarbu nustatyti, kokiai veiklai vykdyti prekės yra įsigytos, t.y. mišriai veiklai, ar tiesiogiai PVM apmokestinamai (neapmokestinamai) veiklai.

3. Pažymėtina, kad mišrios veiklos vykdymas yra nustatomas vadovaujantis užsienio apmokestinamojo asmens įsikūrimo valstybės narės teisės aktais. Tai reiškia, kad užsienio apmokestinamasis asmuo laikomas vykdančiu mišrią veiklą, jeigu savo valstybėje, pavyzdžiui Prancūzijoje, užsienio apmokestinamasis asmuo tiekia PVM apmokestinamas prekes (paslaugas), o taip pat teikia paslaugas (ar prekes), kurios PVM neapmokestinamos pagal Prancūzijos teisės aktus.

4. Tokiu atveju, kai kitoje valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo Lietuvoje įsigyja prekes ar paslaugas, skirtas mišriai veiklai vykdyti, grąžinama tokia PVM dalis, kuri atitinka apmokestinamojo asmens įsikūrimo valstybėje narėje apskaičiuotą to asmens PVM atskaitos procentą.

5. Taigi nustatant, ar PVM užsienio apmokestinamajam asmeniui gali būti grąžinamas, svarbu atsižvelgti į tai:

- Ar užsienio apmokestinamojo asmens veikla, vykdoma jo įsikūrimo valstybėje, toje valstybėje suteikia teisę į PVM atskaitą?
- Ar ta veikla, jeigu būtų vykdoma Lietuvoje, taip pat suteiktų teisę į PVM atskaitą (valstybėje, kurioje siekiama susigrąžinti PVM)?
- Ar įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM gali būti atskaitomas toje valstybėje, kurioje jos buvo įsigytos?

4. Užsienio apmokestinamojo asmens sumokėtas PVM už prekes ir (arba) paslaugas, kurių pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šio Įstatymo nuostatas jokiais atvejais negali būti PVM mokėtojų atskaitomas, užsienio apmokestinamiesiems asmenims negrąžinamas.

Komentaras

1. [PVM įstatymo](#) 62 str. 2 dalyje nurodyta, kokiais atvejais pirkimo PVM negali būti atskaitomas.

Taigi užsienio apmokestinamiesiems asmenims negrąžinamas:

- už kitą asmenį [PVM įstatymo](#) 15 str. 7 dalies 2 punkte nurodytais atvejais sumokėtas pirkimo ir (arba) importo PVM (t.y. sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus);
- lengvojo automobilio (skirto vežti ne daugiau kaip 8 žmones (neskaičiuojant vairuotojo), arba nurodytos klasės automobilio, priskiriamo visureigių kategorijai) pirkimo ir (arba) importo PVM;
- pirkimo PVM už lengvųjų automobilių nuomą;
- keleivių vežimo lengvaisiais automobiliais paslaugų pirkimo PVM (pvz., taksi paslaugos)
- už pramogoms ir reprezentacijai skirtas prekes (paslaugas) sumokėto PVM gali būti grąžinama tik 75 procentai ir tik kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims.

1 pavyzdys

Užsienio konsultacinės įmonės darbuotojai teikia konsultacines paslaugas Lietuvoje. Buvimo Lietuvoje laikotarpiu, užsienio įmonės darbuotojai 15 dienų iš Lietuvos įmonės

A išsinuomojo lengvąjį automobilį, transporto priemonė fiziškai perduota Lietuvoje. Lietuvos įmonė A išrašė PVM sąskaitą faktūrą užsienio konsultacinei įmonei už automobilio nuomos paslaugą apskaičiuodama PVM, kadangi suteiktos trumpalaikės transporto nuomos paslaugos šiuo atveju yra PVM objektas Lietuvoje. Ar gali užsienio įmonė susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM?

Užsienio įmonė negali susigrąžinti Lietuvoje sumokėto PVM už lengvojo automobilio nuomos paslaugą, nes pagal [PVM įstatymo](#) 62 straipsnio nuostatas PVM atskaita už lengvųjų automobilių nuomą yra negalima.

2. PVM įstatymo 62 str. 3 dalyje nurodyta, kad PVM įstatymo XII skyriuje (t.y. skyriuje, reglamentuojančiame specialių apmokestinimo PVM schemų taikymą) yra nustatyti ir kiti atvejai, kai prekių ir arba paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM negali būti atskaitomas (plačiau apie tai žr. PVM įstatymo XII skyriaus komentarą).

2 pavyzdys

Vokietijoje įsteigta kelionių agentūra organizuoja turistines bei poilsines keliones į Lietuvą. PVM sąskaitos faktūros už klientų apgyvendinimo paslaugas yra išrašomos kelionių agentūros vardu. Ar gali užsienyje įsteigta kelionių agentūra susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM už jos klientų apgyvendinimo paslaugas?

Pagal PVM įstatymo 118 straipsnio nuostatas užsienio apmokestinamiesiems asmenims negražinamas PVM, jeigu pagal PVM įstatymo nuostatas pirkimo ar importo PVM jokiais atvejais negali būti PVM mokėtojų atskaitomas. PVM įstatymo 103 straipsnyje nustatyta, kad tais atvejais, kai kelionių organizatoriai iš trečiųjų asmenų įsigyja turizmo paslaugas ir jas vėliau savo vardu parduoda galutiniam vartotojui, tai tokiu atveju kelionių organizatoriai neturi teisės traukti į PVM atskaitą sumokėtų (sumokėtinų) PVM sumų už iš trečiųjų asmenų įsigytas turizmo paslaugas. Taigi kadangi pagal Lietuvos PVM įstatymo nuostatas kelionių organizatorių PVM atskaita negalima, tai ir užsienio kelionių organizatoriams negražinamas Lietuvoje sumokėtas PVM už jų klientų apgyvendinimo paslaugas.

5. Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti, kad už tam tikras prekes ir (arba) paslaugas sumokėtas PVM užsienio apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems už Europos Sąjungos teritorijos ribų, negražinamas, jeigu šių prekių ir paslaugų pirkimo ir importo PVM atskaita pagal šio Įstatymo nuostatas yra apribota.

Komentaras

1. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 21 d. įsakyme Nr. 189 „Dėl Prašymų grąžinti užsienio apmokestinamiesiems asmenims jų sumokėtą PVM pateikimo ir nagrinėjimo bei PVM grąžinimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2002, Nr. 65-2687; 2009, Nr. 156-7050) nustatyta, kad apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems už ES teritorijos ribų, negražinamas Lietuvoje sumokėtas PVM už prekes ir paslaugas, už kurias sumokėtas PVM pagal PVM įstatymo 62 str. 2 dalį negali būti atskaitomas arba atskaita yra ribota.

2. Taigi dėmesys atkreiptinas į tai, kad tais atvejais, kai tam tikrų prekių (paslaugų) PVM atskaita yra apribota, tai ribotą grąžintiną PVM dalį gali susigrąžinti tik kitose ES valstybėse narėse įsikūrę apmokestinamieji asmenys, o tokių prekių (paslaugų) pirkimo PVM apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems už ES teritorijos ribų, negražinamas.

3. Kadangi pagal PVM įstatymo 62 str. 2 dalies nuostatas teisė atskaityti pirkimo arba importo PVM už pramogoms ir reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas yra apribota, t.y. galima atskaityti šį PVM tiek, kiek atitinkamas išlaidas galima priskirti leidžiamoms atskaitymams pagal Pelną mokesčio įstatymo nuostatas (75 procentus tokių prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM sumos), tai kitose valstybėse narėse įsikūrę apmokestinamieji asmenys gali susigrąžinti 75 procentus tokių išlaidų pirkimo PVM, o už ES teritorijos ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims pirkimo PVM, sumokėtas už pramogoms ir reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, negrąžinamas.

6. Pirkimo PVM negrąžinamas:

1) jeigu už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų tekimą PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka neturėjo būti skaičiuojamas;

2) jeigu prekėms, išgabenamoms į kitą valstybę narę pirkėjo ar jo užsakymu kito asmens, galėjo būti pritaikytos šio Įstatymo 49 straipsnio nuostatos;

3) jeigu prekėms, išgabenamoms iš Europos Sąjungos teritorijos pirkėjo ar jo užsakymu kito asmens, galėjo būti pritaikytos šio Įstatymo 41 straipsnio 2 dalies nuostatos.

Komentaras

1. Jeigu tiekiamoms prekėms nebuvo pritaikytas 0 procentų PVM tarifas, nors pagal PVM įstatymo nuostatas jis galėjo būti pritaikytas (pvz., prekės išgabentos už ES teritorijos ribų, ar PVM mokėtojai į kitą ES valstybę narę), arba jei tiekiamoms prekėms (teikiamoms paslaugoms) PVM neturėjo būti skaičiuojamas, tai sumokėtas PVM užsienio valstybėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims nėra grąžinamas. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo, norėdamas susigrąžinti sumokėtą PVM, turėtų kreiptis į prekių tiekėją (paslaugų teikėją) dėl kreditinių PVM sąskaitų faktūrų išrašymo.

2. Apie atvejus, kai iš Lietuvos į kitą valstybę narę ar už ES teritorijos ribų išgabenamoms prekėms gali būti pritaikytas 0 procentų PVM tarifas plačiau žr. PVM įstatymo 41 ir 49 straipsnių komentarus.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A Vokietijos įmonei B, kuri yra registruota PVM mokėtoja Vokietijoje, patiekė statybines medžiagas. Išrašant PVM sąskaitą faktūrą už patiektas prekes Vokietijos įmonė B nenurodė Lietuvos tiekėjui įmonei A savo PVM mokėtojo kodo. Neturėdama pirkėjo (kitoje valstybėje narėje registruotos įmonės) PVM mokėtojo kodo Lietuvos įmonė išrašė PVM sąskaitą faktūrą prekėms, pritaikydama standartinį PVM tarifą. Ar gali Vokietijos įmonė A susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM?

PVM įstatymo 49 straipsnyje nustatyta, kad tais atvejais, kai prekės yra tiekiamos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos į kitą valstybę narę, tai tokiam prekių tiekimui taikomas 0 procentų PVM tarifas. Taigi Lietuvos įmonė A, jeigu būtų žinojusi Vokietijos įmonės B PVM mokėtojo kodą, turėjo pritaikyti 0 procentų PVM tarifą. Aukščiau paminėtas prekių tiekimas buvo apmokestintas standartiniu PVM tarifu dėl Vokietijos įmonės neapdairumo, kadangi ji nenurodė savo PVM mokėtojo kodo. Taigi šiuo atveju Vokietijos įmonė neturi teisės pateikti prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, kadangi tiekimui galėjo būti pritaikytas 0 procentų PVM tarifas. Tačiau Vokietijos įmonė gali kreiptis į prekių tiekėją, informuodama apie savo PVM mokėtojo kodą Vokietijoje bei prašydama išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, ir taip susigrąžinti sumokėtą PVM.

2 pavyzdys

Prancūzijos įmonė, neįsikūrusi Lietuvoje, iš Lietuvos įmonės L perka palapines. Prancūzijos įmonė neinformuoja prekių tiekėjo, kad prekės yra skirtos išgabenti iš Lietuvos, nenurodo savo PVM mokėtojo kodo. Todėl Lietuvos įmonė Prancūzijos įmonei išrašo PVM sąskaitą faktūrą, apskaičiuodama PVM už patiektas prekes. Įsigytas prekes Prancūzijos įmonė išgabena už ES teritorijos ribų (į Indiją). Prekių eksporto procedūra įforminama Lietuvoje, prekių transportavimu rūpinasi pati Prancūzijos įmonė. Ar Prancūzijos įmonė gali susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM?

Kadangi šiuo atveju pagal PVM įstatymo 41 str. 2 dalies nuostatas Prancūzijos įmonei patiektoms prekėms galėjo būti pritaikytas 0 procentų PVM tarifas, Prancūzijos įmonė neturi teisės teikti prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM. Norėdama susigrąžinti sumokėtą PVM Prancūzijos įmone turėtų prekes pardavusiai Lietuvos įmonei pateikti prekių išgabenimo už ES teritorijos ribų įrodymus bei kreiptis dėl kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo.

(PVMĮ 118 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2073).

119 straipsnis. Laikotarpis, per kurį sumokėtas PVM gali būti grąžintas, mažiausia grąžintina PVM suma ir grąžinimo tvarka

1. Didžiausią ir mažiausią laikotarpio, per kurį sumokėtą PVM galima prašyti grąžinti, trukmę, mažiausią grąžintino PVM sumą, už kurią mažesnės sumos, nurodytos užsienio apmokestinamųjų asmenų prašymuose, negrąžinamos, taip pat prašymų grąžinti užsienio apmokestinamiesiems asmenims jų sumokėtą PVM pateikimo ir nagrinėjimo tvarką bei PVM grąžinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Komentaras

1. Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo užsienio apmokestinamiesiems asmenims tvarką reglamentuoja:

- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr. 899 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo užsienio asmenims“ (Žin., 2002, Nr. 60-2460; Nr. 2004, Nr. 58-2053);
- Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 21 d. įsakymas Nr. 189 „Dėl Prašymų grąžinti užsienio apmokestinamiesiems asmenims jų sumokėtą PVM pateikimo ir nagrinėjimo bei PVM grąžinimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2002, Nr. 65-2687; 2009, Nr. 156-7050);
- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 25 d. įsakymas Nr. 339 „Dėl Užsienio apmokestinamųjų asmenų prašymų grąžinti jų Lietuvos Respublikoje sumokėtą pridėtinės vertės mokestį“ (Žin., 2002, Nr. 115-5179; 2010, Nr. 3-143);
- 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008 2 20, p. 23–28);

- 2009 m. lapkričio 30 d. Komisijos reglamentas Nr. 1174/2009, kuriuo nustatomos Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 34a ir 37 straipsnių nuostatų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio grąžinimu pagal Tarybos direktyvą 2008/9/EB, įgyvendinimo taisyklės (OL L 314, 2009 12 1, p. 50–59).

2. Didžiausia ir mažiausia laikotarpio, per kurį sumokėtą PVM galima prašyti grąžinti, trukmė, mažiausia grąžintino PVM suma, už kurią mažesnės sumos, nurodytos prašymuose grąžinti PVM, negrąžinamos, yra nustatytos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarime Nr. 899 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo užsienio asmenims“ (Žin., 2002, Nr. 60-2460; Nr. 2004, Nr. 58-2053).

3. Užsienio apmokestinamasis asmuo gali kreiptis grąžinti Lietuvoje sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM, įsigytų (importuotų) per laikotarpį:

- ne ilgesnį kaip kalendoriniai metai ir ne trumpesnį kaip tų pačių kalendorinių metų 3 kalendoriniai mėnesiai;
- trumpesnį kaip 3 kalendoriniai mėnesiai, jeigu šie mėnesiai yra paskutiniai kalendorinių metų mėnesiai.

1 pavyzdys

Užsienio apmokestinamasis asmuo kreipiasi su prašymu grąžinti Lietuvoje 2010 m. liepos – spalio mėnesiais sumokėtą PVM. Ar šis laikotarpis atitinka reikalavimus?

Taip. Šis laikotarpis atitinka reikalavimus, nes yra ne ilgesnis kaip kalendoriniai metai ir ne trumpesnis kaip 3 kalendoriniai mėnesiai.

2 pavyzdys

Užsienio apmokestinamasis asmuo kreipiasi su prašymu grąžinti Lietuvoje 2009 m. lapkričio – gruodžio mėnesiais sumokėtą PVM. Ar šis laikotarpis atitinka reikalavimus?

Taip. Nors laikotarpis ir trumpesnis nei 3 kalendoriniai mėnesiai, tačiau tai yra paskutiniai kalendorinių metų mėnesiai.

3 pavyzdys

Užsienio įmonė kreipiasi su prašymu grąžinti Lietuvos Respublikoje 2010 m. rugpjūčio – rugsėjo mėnesiais sumokėtą PVM. Ar šis laikotarpis atitinka reikalavimus?

Ne, nes šis laikotarpis yra trumpesnis nei 3 kalendoriniai mėnesiai ir šie mėnesiai nėra paskutiniai kalendorinių metų mėnesiai.

4. Užsienio apmokestinamojo asmens pateiktame prašyme grąžinti PVM nurodyta grąžintina PVM suma negali būti mažesnė kaip 1380 Lt, jeigu teikiamas prašymas už laikotarpį, trumpesnį kaip vieneri kalendoriniai metai, bet ne trumpesnį kaip tų pačių kalendorinių metų 3 kalendoriniai mėnesiai. Minimali grąžintina PVM suma yra 170 Lt, kai prašymas grąžinti PVM teikiamas už visus kalendorinius metus arba likusią iki kalendorinių metų pabaigos dalį, trumpesnę kaip 3 kalendoriniai mėnesiai.

1 pavyzdys

Užsienio apmokestinamasis asmuo kreipiasi su prašymu grąžinti Lietuvoje 2010 m. liepos – spalio mėnesiais sumokėtą PVM. Prašoma grąžinti PVM suma yra 750 litų. Ar ši prašoma grąžinti PVM suma atitinka reikalavimus?

Ne, nes tuo atveju, kai prašoma grąžinti PVM už laikotarpį, trumpesnę kaip kalendoriniai metai, bet ne trumpesnę kaip tų pačių kalendorinių metų 3 kalendoriniai mėnesiai, tai minimali prašomo grąžinti PVM suma turi būti 1380 litų.

2 pavyzdys

Užsienio apmokestinamasis asmuo kreipiasi su prašymu grąžinti Lietuvoje 2009 m. lapkričio – gruodžio mėnesiais sumokėtą PVM. Prašoma grąžinti PVM suma yra 300 litų. Ar ši prašoma grąžinti PVM suma atitinka reikalavimus?

Taip, nes tuo atveju, kai prašoma grąžinti PVM, sumokėtą per likusią iki kalendorinių metų pabaigos dalį, trumpesnę kaip 3 kalendoriniai mėnesiai, tai minimali prašomo grąžinti PVM suma turi būti ne mažesnė kaip 170 litų.

5. PVM grąžinimo tvarka už ES teritorijos ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims (apie PVM grąžinimo tvarką kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims plačiau žr. šio straipsnio 2 dalies komentare):

už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, norintis susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą pirkimo PVM, Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – Vilniaus AVMI) ne vėliau kaip iki birželio 30 dienos kitų kalendorinių metų, einančių po tų kalendorinių metų, per kurių atitinkamą laikotarpį sumokėtą PVM norima susigrąžinti, turi pateikti tokius dokumentus:

- Užpildytą prašymo grąžinti pirkimo PVM FR0445 formą (patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 339. Šią formą ir jos užpildymo taisyklės galima rasti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje, adresu: www.vmi.lt;

3 pavyzdys

Už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, norintis susigrąžinti 2010 m. Lietuvoje sumokėtą PVM, iki 2011 m. birželio 30 d. Vilniaus AVMI turi pateikti tinkamai užpildytą prašymo FR0445 formą bei kitus reikalingus dokumentus.

- PVM sąskaitų faktūrų ar importo dokumentų, pagal kuriuos buvo sumokėtos atitinkamos PVM sumos, originalus ir kopijas. Jeigu įsigyjant kurą PVM sąskaitose faktūrose, įskaitant kasos aparatų kvitus, kurie pagal PVM įstatymo 80 str. 7 dalį laikomi PVM sąskaitomis faktūromis, pareiškėją apibūdina tik specialios kuro įsigijimo kortelės numeris, turi būti pateikti dokumentų, pagal kuriuos galima nustatyti, kam ši kortelė išduota, originalai ir kopijos;

4 pavyzdys

Kanados įmonė 2010 m. birželio 20 d. teikia prašymą grąžinti PVM už kurą, įsigytą 2009 m. pagal specialias kuro įsigijimo korteles. Ar gali užsienio įmonė susigrąžinti PVM pagal jai 2009 m. išduotus kasos aparato kvitus, o taip pat nepridėti apmokėjimo dokumentų, įrodančių apmokėjimą už įsigytą kurą?

Kanados įmonė, 2010 m. birželio 20 d. pateikusi prašymą grąžinti PVM, turi teisę susigrąžinti PVM pagal 2009 m. išduotus kasos aparato kvitus, jeigu juose techninėmis priemonėmis yra nurodyti kuro pirkėją identifikuojantys duomenys (apmokestinamojo asmens pavadinimas, kodas arba specialios kuro įsigijimo kortelės numeris) ir neprivalo prie prašymo pridėti apmokėjimo už įsigytas prekes/paslaugas įrodančių dokumentų.

5 pavyzdys

Šveicarijos įmonė A 2009 m. lapkritį Lietuvos degalinėje įsigyja degalų už 400 litų (PVM suma 61 Lt). Degalinė išduoda pirkėjui kasos aparato kvitą. Šiame kvite techninėmis priemonėmis yra nurodytas Šveicarijos įmonės kodas, taip pat kvite yra nurodyti visi kasos aparato kvitui privalomi rekvizitai. Ar gali Šveicarijos įmonė susigrąžinti PVM pagal tokį kasos aparato kvitą?

Pagal PVM įstatymo nuostatas mažmeninėje degalų prekyboje išduotas kasos aparato kvitas yra pripažįstamas PVM sąskaita faktūra, jeigu jame nurodyta prekių vertė neviršija 500 litų ir jame yra nurodyti visi kasos aparato kvitui privalomi rekvizitai, o taip pat rekvizitas, pagal kurį galima identifikuoti pirkėją. Šiuo atveju Šveicarijos įmonės turimas kasos aparato kvitas yra pripažįstamas PVM sąskaita faktūra ir ši įmonė, iš esmės, turėtų teisę susigrąžinti PVM pagal tokį kasos aparato kvitą. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad yra nustatytos minimalios grąžintinos PVM sumos, ir tuo atveju, jeigu Šveicarijos įmonė pageidautų susigrąžinti PVM tik pagal šį vieną kvitą, tai PVM jai nebus grąžintas, kadangi grąžintina PVM suma nesiekia 170 litų.

- Legalizuotą užsienio valstybės kompetentingos institucijos išduotą pažymą (sertifikatą), patvirtinančią, kad už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo yra registruotas PVM (ar tapataus mokesčio) mokėtoju toje užsienio valstybėje. Jeigu už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo jau ne pirmą kartą prašo grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, pažyma (sertifikatas) turi būti pateikiama tik tuo atveju, kai nuo anksčiau pateiktos pažymos išdavimo dienos praėjo daugiau negu 12 mėnesių arba jei pasikeitė pažymoje nurodyti rekvizitai;

- Tuo atveju, kai prašymą grąžinti PVM pateikia už ES teritorijos ribų įsikūrusio apmokestinamojo asmens įgaliotas asmuo, turi būti pateikiama legalizuota pavedimo sutartis (įgaliojimas). Už ES teritorijos įsikūrusio apmokestinamojo asmens atstovu gali būti bet kurios ES valstybės narės apmokestinamasis asmuo. Užsienio apmokestinamasis asmuo gali įgalioti tik vieną asmenį atlikti veiksmus, susijusius su PVM susigrąžinimu.

Pažyma (sertifikatas), taip pat pavedimo sutartis (įgaliojimas) gali būti pateikti ir nelegalizuoti, jeigu Lietuvos Respublika su užsienio valstybe yra pasirašiusi teisinės pagalbos ir teisinių santykių civilinėse, šeimos ir baudžiamosiose bylose sutartį ir šie dokumentai yra parengti arba patvirtinti vienos iš susitarusiųjų šalių kompetentingos įstaigos. Dokumentai gali būti pateikti nelegalizuoti ir tuo atveju, jeigu jie yra sudaryti Lietuvoje, laikantis Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimų.

Jeigu kartu su prašymu pateikiami dokumentai surašyti ne lietuvių ar anglų kalba, turi būti pateikti jų vertimai į lietuvių kalbą, patvirtinti vertėjo parašu, nurodant, kad vertimai yra teisingi.

Dokumentus galima pateikti tiesiogiai Vilniaus AVMI arba atsiųsti paštu.

Prašymai grąžinti Lietuvoje įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM teikiama adresu:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

Ulonų g. 2

LT - 08245 Vilnius

Lietuva

Vilniaus AVMI paprašius pateikti papildomos informacijos ar pašalinti prašymo grąžinti PVM trūkumus, už ES teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo papildomą informaciją turi pateikti ar prašymo grąžinti PVM trūkumus turi pašalinti ne vėliau kaip per 1 mėnesį. Jei užsienio apmokestinamasis asmuo Vilniaus AVMI nurodo svarbias aplinkybes, dėl kurių negali laiku pateikti

papildomos informacijos ar pašalinti prašymo grąžinti PVM trūkumus, Vilniaus AVMI gali šį terminą pratęsti.

Vilniaus AVMI, gavusi už ES teritorijos ribų įsikūrusio apmokestinamojo asmens prašymą grąžinti PVM, per 4 mėnesius turi priimti atitinkamą sprendimą. Tuo atveju, jeigu sprendimui priimti reikia papildomos informacijos arba reikia atlikti mokesčių patikrinimą, tai sprendimas priimamas per 2 mėnesius gavus papildomą informaciją ar atlikus patikrinimą.

Priėmus sprendimą grąžinti visą ar dalį PVM sumos, grąžintina suma litais arba kita valiuta per 10 darbo dienų nuo sprendimo priėmimo pervedama į prašyme nurodytą sąskaitą. Pervedama pinigų suma mažinama banko paslaugų kaina, įskaitant valiutos konvertavimo išlaidas. Prašyme gali būti nurodyta ne tik užsienio apmokestinamojo asmens arba jo įgalioto asmens, bet ir trečiojo asmens banko sąskaita.

Tokiu atveju, jei už EB teritorijos ribų įsikūręs apmokestinamasis asmuo, norintis susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM per tarpininką, pavidimo sutartyje (įgaliojime) nurodys, kad PVM gali būti grąžinamas (pervedamas) į tarpininko sąskaitą, ir pateiktame prašyme grąžinti PVM bus nurodyta tarpininko sąskaita, PVM galės būti pervedamas į tarpininko sąskaitą.

Už ES teritorijos ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims nepagrįstai grąžintos PVM sumos išieškomos teisės aktų nustatyta tvarka. Už ES teritorijos ribų įsikūrusio apmokestinamojo asmens įgaliotas asmuo nepagrįsto grąžinimo atveju atsako solidariai su užsienio asmeniu.

Jeigu Vilniaus AVMI priima sprendimą negrąžinti visos arba dalies prašomos sumos, apie tai ji privalo informuoti užsienio apmokestinamąjį asmenį (arba jo įgaliotą asmenį) ir nurodyti atsisakymo grąžinti PVM motyvus. Sprendimas negrąžinti PVM (ar jo dalies) ar sprendimo nepriėmimas nustatytais terminais gali būti skundžiami teisės aktų nustatyta tvarka, t.y. skundas turi būti pateikiamas centriniam mokesčių administratoriui per 20 dienų nuo sprendimo įteikimo užsienio apmokestinamajam asmeniui dienos.

2. Kitose valstybėse narėse įsikūrę apmokestinamieji asmenys, siekiantys susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM, prašymus grąžinti PVM pateikia per savo įsikūrimo valstybės narės mokesčių administratorių naudodamiesi elektronine PVM grąžinimo sistema, veikiančia kitose valstybėse narėse.

Komentaras

1. Kitoje valstybėje narėje įsikūrusio apmokestinamojo asmens prašymas grąžinti PVM turi būti teikiamas per jo įsikūrimo valstybės narės mokesčių administratorių, naudojantis elektronine PVM grąžinimo sistema.

1 pavyzdys

Ispanijos įmonė, turinti padalinį Šveicarijoje, 2010 m. Lietuvoje patyrė kuro įsigijimo išlaidų. Ar šiuo atveju užsienio apmokestinamasis asmuo turėtų kreiptis dėl Lietuvoje sumokėto PVM grąžinimo kitoje ES valstybėje narėje įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims nustatyta tvarka ar už EB ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims taikoma tvarka?

Tokiu atveju, jei išlaidos, patirtos Lietuvoje, yra susijusios su Ispanijos įmonės, o ne su jos padalinio Šveicarijoje vykdoma veikla, t.y. jei prekes ar paslaugas Lietuvoje

įsigyja Ispanijos įmonė, o ne jos padalinys Šveicarijoje, tai PVM susigrąžinimui turėtų būti taikoma ES valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims nustatyta tvarka.

2. Prašymą grąžinti PVM galima pateikti iki kitų kalendorinių metų, einančių po tų kalendorinių metų, už kurių atitinkamą laikotarpį norima susigrąžinti PVM, rugsėjo 30 d. (išimtis numatyta tik prašymams grąžinti PVM už 2009 m., t.y. su 2009 m. susiję prašymai gali būti teikiami iki 2011 m. kovo 31 d.).

1 pavyzdys

Italijos įmonė 2010 m. Lietuvoje dalyvavo mugėje ir patyrė išlaidų, susijusių su šiuo dalyvavimu, t.y. įsigijo apgyvendinimo paslaugas, sumokėjo dalyvavimo mugėje mokesį. Iki kada Italijos įmonė gali pateikti prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM?

Italijos įmonė, norėdama susigrąžinti 2010 m. Lietuvoje sumokėtą PVM, prašymą grąžinti PVM per savo įsikūrimo valstybės narės mokesčių administratoriaus elektroninę PVM grąžinimo sistemą turi pateikti iki 2011 m. rugsėjo 30 d.

2 pavyzdys

2007 m. Lietuvos įmonė teikė paslaugas Olandijos įmonei, kurias priskyrė prie paslaugų, kurių suteikimo vieta persikelia į pirkėjo valstybę. Todėl PVM sąskaitose faktūrose PVM nebuvo išskirtas, nurodant, kad paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje. Tačiau 2009 m. buvo nagrinėjamas mokestinis ginčas dėl suteiktų paslaugų pobūdžio ir priimtas sprendimas, kuriuo patvirtinta, jog suteiktos paslaugos – PVM objektas Lietuvoje. Todėl už suteiktas paslaugas PVM turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas Lietuvoje. Lietuvos įmonė 2010 m. išrašė kreditines PVM sąskaitas faktūras Olandijos įmonei už 2007 m. suteiktas paslaugas, jose apskaičiuodama PVM.

Ar užsienio įmonė turi teisę susigrąžinti PVM, sumokėtą pagal 2010 m. išrašytas kreditines PVM sąskaitas faktūras už paslaugas, kurios suteiktos 2007 m.?

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243) 87 straipsnio nuostatas mokesčio permoka gali būti grąžinta, jei ji susidarė ne anksčiau kaip per einamuosius ir prieš juos einančius penkerius kalendorinius metus. Todėl tokiu atveju, jei 2007 m. už Lietuvos apmokestinamojo asmens suteiktas paslaugas PVM nebuvo apskaičiuotas, tačiau 2010 m. buvo išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros, užsienio apmokestinamasis asmuo gali pateikti prašymą grąžinti sumokėtą PVM, tačiau turėtų būti atsižvelgiama į Mokesčių administravimo įstatyme nustatytą mokesčių permokos grąžinimo senaties terminą.

3. Kitoje valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, norintis susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, gali įgalioti bet kurios valstybės narės apmokestinamąjį asmenį pateikti prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM bei atlikti kitus su šiuo grąžinimu susijusius veiksmus. Pažymėtina, kad užsienio apmokestinamasis asmuo gali įgalioti tik vieną asmenį atlikti veiksmus, susijusius su PVM susigrąžinimu.

Jeigu kitoje valstybėje narėje įsikūrusio apmokestinamojo asmens prašymas grąžinti PVM bus teikiamas per tarpininką, Lietuvos mokesčių administratoriui kartu su prašymu grąžinti PVM elektroninėmis priemonėmis turi būti pateikta pavedimo sutartis (įgaliojimas).

Jeigu pavedimo sutartis (įgaliojimas) buvo surašyta ne lietuvių ar anglų kalba, turi būti pateiktas šio dokumento vertimas į lietuvių kalbą (vertimas turi būti patvirtintas vertėjo parašu, nurodant, kad vertimas yra teisingas).

4. Tokiu atveju, jei kitoje valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, norintis susigražinti Lietuvoje sumokėtą PVM per tarpininką, pavedimo sutartyje (įgaliojime) nurodys, kad PVM gali būti gražinamas (pervedamas) į tarpininko sąskaitą ir pateiktame prašyme gražinti PVM bus nurodyta tarpininko sąskaita, PVM galės būti pervedamas į tarpininko sąskaitą.

5. Prašymas gražinti PVM ar galima papildoma informacija turi būti pateikiama lietuvių arba anglų kalba. Tais atvejais, kai pateikiamų dokumentų originalai yra surašyti ne lietuvių arba anglų kalba, turi būti pateikti šių dokumentų vertimai į lietuvių kalbą. Vertimai turi būti patvirtinti vertėjo parašu, nurodant, kad vertimas yra teisingas.

6. Prašyme gražinti PVM turi būti nurodoma:

- informacija apie kitoje valstybėje narėje įsikūrusį apmokestinamąjį asmenį;
- jei prašymas gražinti PVM teikiamas per tarpininką – informacija apie įgaliotą asmenį;
- kitoje valstybėje narėje įsikūrusio apmokestinamojo asmens Lietuvoje įsigytos (importuotos) prekės ir paslaugos;
- su įsigytomis (importuotomis) prekėmis ir paslaugomis susiję duomenys (pagal kiekvieną PVM sąskaitą faktūrą, įskaitant patikslinančią PVM sąskaitą faktūrą, ar importo dokumentą).

Detali informacija, kuri turi būti pateikiama prašyme gražinti PVM, nurodyta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 21 d. įsakyme Nr. 189.

7. Informacija apie Lietuvoje įsigytas prekes ar paslaugas prašyme gražinti PVM turi būti pateikiama nurodant įsigytų (importuotų) prekių ir paslaugų kategorijų kodus, nustatytus Tarybos direktyvoje 2008/9/EB, ir tam tikrų kategorijų prekių ir paslaugų papildomus kodus, nustatytus pagal Komisijos reglamentą Nr. 1174/2009. Kokių konkrečių prekių ir paslaugų papildomi kodai turi būti nurodomi, detalizuojama Kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje įsikūrusio apmokestinamojo asmens prašyme gražinti pridėtinės vertės mokestį nurodomų prekių ir paslaugų aprašymo, prašymo tikslinimo ir prašymo priedų pateikimo elektroninėmis priemonėmis taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 339, priede.

PREKIŲ (PASLAUGŲ) KATEGORIJOS

Prekės (paslaugos), patenkančios į atitinkamą kategoriją	Prekių (paslaugų) kategorijos kodas	Prekių (paslaugų) papildomas kodas, nustatytas pagal 2009 m. lapkričio 30 d. Komisijos reglamentą Nr. 1174/2009 (toliau – Reglamentas)
Kuras	1	
Transporto priemonių nuoma	2	2.8 2.9
Su transporto priemonėmis susijusios išlaidos (išskyrus prekes ir paslaugas, nurodytas pagal 1 ir 2 kodus)	3	3.11 3.12
Kelių rinkliavos ir naudojimosi keliais mokestis	4	

Kelionės išlaidos, pavyzdžiui, mokestis už taksi, mokestis už naudojimąsi viešuoju transportu	5	5.1 5.2
Apgyvendinimas	6	Visi Reglamente nustatyti papildomi kodai
Maistas, gėrimai ir maitinimo paslaugos	7	Visi Reglamente nustatyti papildomi kodai
Leidimas patekti į mugės ir parodas	8	Visi Reglamente nustatyti papildomi kodai
Išlaidos prabangos prekėms, pramogoms ir pasilinksminimams	9	Visi Reglamente nustatyti papildomi kodai
Kita	10	Pateikti prekės (paslaugos) aprašymą

Pastaba. Jei papildomi kodai, nustatyti pagal Reglamentą, šiame priede prie tam tikros prekių (paslaugų) kategorijos nenurodyti, prašyme grąžinti PVM nurodomas tik prekės (paslaugos) kategorijos kodas. Jei šiame priede prie prekių (paslaugų) kategorijos (pvz., transporto priemonių nuoma) nurodyti ne visi Reglamente nustatyti papildomai kodai, tokiu atveju, kai įsigyta tokios kategorijos prekė (paslauga) nepatenka į šiame priede nurodytą papildomą kodą, prašyme turi būti nurodomas tik prekės (paslaugos) kodas.

Nurodžius prekės (paslaugos) kodą 10, turi būti aprašoma, kokia prekė (paslauga) įsigyta.

8. Kartu su prašymu grąžinti PVM elektroninėmis priemonėmis turi būti pateikiamos PVM sąskaitų faktūrų ar importo dokumentų kopijos tais atvejais, kai įsigyjamų (importuojamų) prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė, nurodyta PVM sąskaitoje faktūroje ar importo dokumente, yra 3500 litų ar daugiau, o įsigyjant kurą – 900 litų ar daugiau.

9. Tačiau tuo atveju, jei prašymo nagrinėjimo metu Lietuvos mokesčių administratoriui kiltų pagrįstų abejonų dėl atitinkamo prašymo pagrįstumo ar tikslumo, jis gali paprašyti atsiųsti atitinkamos PVM sąskaitos faktūros ar importo dokumento kopiją elektroninėmis priemonėmis ar originalą paprastu paštu. Tokiu atveju minėtos ribinės vertės netaikomos.

10. Jeigu įsigyjant kurą PVM sąskaitose faktūrose, įskaitant kasos aparatų kvitus, kurie pagal PVM įstatymo 80 str. 7 dalį laikomi PVM sąskaitomis faktūromis, pareiškėją apibūdina tik specialios kuro įsigijimo kortelės numeris, Lietuvos mokesčių administratorius gali papildomai paprašyti pateikti dokumentų, pagal kuriuos galima nustatyti, kam ši kortelė išduota, kopijas.

11. Elektroninės PVM sąskaitų faktūrų, importo dokumentų ar kitų dokumentų, kurie turi būti pateikiami elektroninėmis priemonėmis kartu su prašymu grąžinti PVM, kopijos turi būti pateikiamos jpeg, tiff, pdf tipo bylomis arba šių bylų zip tipo archyvais.

12. Kartu su prašymu grąžinti PVM gali būti perduodama ne daugiau kaip 5 MB duomenų. Tais atvejais, jei visų dokumentų, kurie turi būti pateikiami elektroninėmis priemonėmis kartu su prašymu grąžinti PVM, elektroninių kopijų bylos sudaro daugiau kaip 5 MB, asmuo kartu su prašymu turi pateikti tik dalį dokumentų kopijų bylų, kurių apimtis ne didesnė kaip 5 MB. Dokumentų elektroninių kopijų dalis, didesnė už 5 MB, turės būti pateikiama elektroniniu paštu, kurio adresą Lietuvos mokesčių administratorius kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui (šio asmens atstovui) nurodys, gavęs prašymą grąžinti PVM.

13. Jei Lietuvos mokesčių administratorius paprašo pateikti tam tikrą papildomą informaciją, prašoma papildoma informacija turi būti pateikta per 1 mėnesį nuo prašymo gavimo dienos.

14. Tais atvejais, jei Lietuvos mokesčių administratorius, nagrinėdamas pateiktą prašymą grąžinti PVM, papildomos informacijos nepaprašo, tai sprendimas dėl PVM grąžinimo (negrąžinimo) turi būti priimamas per 4 mėnesius nuo prašymo gavimo dienos.

Jeigu nagrinėjant pateiktą prašymą grąžinti PVM paprašoma papildomos informacijos, sprendimas patenkinti ar atmesti prašymą grąžinti PVM turi būti priimamas per 2 mėnesius nuo prašomos papildomos informacijos gavimo dienos (jei mokesčių administratorius negavo atsakymo į savo prašymą – per 2 mėnesius nuo termino pateikti prašomą informaciją pabaigos). Jei buvo prašoma papildomos informacijos, mokesčių administratorius sprendimą dėl prašymo grąžinti PVM turi teisę priimti per laikotarpį, ne trumpesnį kaip 6 mėnesiai.

Tais atvejais, jei nagrinėjant pateiktą prašymą grąžinti PVM papildomos informacijos paprašoma kelis kartus, tai sprendimas turi būti priimamas per 8 mėnesius nuo prašymo gavimo dienos.

15. Grąžintina PVM suma litais arba kita valiuta turi būti pervedama ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo nustatytų terminų sprendimo priėmimui pabaigos. PVM gali būti grąžinamas į Lietuvoje arba į bet kurioje kitoje valstybėje narėje esančią banko sąskaitą (pastaruoju atveju pervedama pinigų suma mažinama banko paslaugų kaina, įskaitant valiutos konvertavimo išlaidas).

Tais atvejais, jeigu praleidžiami nustatyti prašymo nagrinėjimo bei PVM grąžinimo terminai, pareiškėjui grąžinama PVM suma didinama delspinigiais. Delspinigių dydis nustatomas pagal Lietuvos teisės aktų nuostatas.

16. Jeigu pateikus prašymą grąžinti PVM apmokestinamojo asmens įsikūrimo valstybėje narėje tikslinama atskaitoma PVM dalis, apmokestinamasis asmuo, naudodamasis įsikūrimo valstybės narės mokesčių administratoriaus elektronine PVM grąžinimo sistema, privalo kreiptis į Lietuvos mokesčių administratorių ir patikslinti PVM sumą, dėl kurios jis yra pateikęs prašymą grąžinti PVM arba kuri jam jau buvo grąžinta. Apmokestinamasis asmuo patikslintus duomenis privalo įtraukti į vėlesnį prašymą grąžinti PVM, pateikiamą kalendoriniais metais, einančiais po atitinkamo PVM grąžinimo laikotarpio, o jeigu nurodytais kalendoriniais metais vėlesnis prašymas grąžinti PVM neteikiamas, - privalo per įsikūrimo valstybės mokesčių administratoriaus elektroninę PVM grąžinimo sistemą pateikti atskirą pranešimą.

3 pavyzdys

Portugalijos įmonė 2010 m. sausio 10 d. pateikė prašymą grąžinti Lietuvoje 2009 m. sumokėtą PVM. Kadangi užsienio įmonės įsigytos prekės ir paslaugos susijusios su jos vykdoma mišria veikla, įmonė prašyme grąžinti PVM nurodė savo PVM atskaitos procentą – 70 procentų. Portugalijos įmonei grąžintina PVM suma buvo apskaičiuota atsižvelgiant į jos prašyme nurodytą PVM atskaitos procentą.

Tačiau 2010 m. rugsėjo mėnesį Portugalijos įmonė pagal faktinius 2009 m. rodiklius perskaičiavo savo PVM atskaitos procentą, kuris turėjo būti taikomas 2009 m. Paaikškėjo, kad 2009 m. išlaidoms turėjo būti taikomas 55 procentų PVM atskaitos procentas. Portugalijos įmonė 2010 m. teikti naujų prašymų grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM neplanuoja, todėl per savo įsikūrimo valstybės narės mokesčių administratoriaus elektroninę PVM grąžinimo sistemą pateikia atskirą pranešimą apie pasikeitusį PVM atskaitos procentą, taikomą 2009 metams.

17. Kitose ES valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims nepagrįstai grąžintos PVM sumos išieškomos, PVM sumos įskaitomos teisės aktų nustatyta tvarka.

18. Jeigu Vilniaus AVMI priima sprendimą negrąžinti visos arba dalies prašomos sumos, sprendime ji privalo nurodyti atsakymo grąžinti PVM motyvus. Sprendimas negrąžinti PVM (ar jo

dalies) ar sprendimo nepriėmimas nustatytais terminais gali bŭti skundžiami teisės aktų nustatyta tvarka, t.y. skundas turi bŭti pateikiamas centriniam mokesčių administratoriui per 20 dienų nuo sprendimo įteikimo užsienio apmokestinamajam asmeniui dienos.

(PVMĮ 119 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-02-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2073).

119¹ straipsnis. Lietuvos Respublikos apmokestinamųjų asmenų prašymų grąžinti PVM, sumokėtą kitose valstybėse narėse, pateikimas

Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, siekiantys susigrąžinti kitose valstybėse narėse sumokėtą PVM, į atitinkamos valstybės mokesčių administratorių dėl PVM grąžinimo kreipiasi centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Lietuvos apmokestinamieji asmenys, norėdami susigrąžinti PVM, sumokėtą kitose ES valstybėse narėse, prašymą grąžinti PVM valstybės narės, kurioje sumokėtą PVM norima susigrąžinti, mokesčių administratoriui turi pateikti per Lietuvos mokesčių administratoriaus Elektroninę prašymų registravimo informacinę sistemą (toliau – EPRIS).

2. Lietuvos apmokestinamųjų asmenų prašymų grąžinti PVM teikimo per EPRIS tvarką nustato Elektroninių prašymų grąžinti kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse sumokėtą pridėtinės vertės mokestį teikimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. sausio 5 d. viršininko įsakymu Nr. VA-1 (Žin., 2010, Nr. 3-142).

3. Pažymėtina, kad Lietuvos mokesčių administratorius nėra atsakingas už prašymų nagrinėjimą ir PVM grąžinimą, o yra atsakingas už tam tikros informacijos (pvz., ar asmuo laikotarpiu, per kurį sumokėtą PVM norima susigrąžinti, turėjo Lietuvos PVM mokėtojo kodą, ar užpildyti privalomi elektroninio prašymo grąžinti PVM laukai ir pan.) patikrinimą prieš siunčiant prašymą grąžinti PVM atitinkamai valstybei narei bei prašymo persiuntimą.

4. Apmokestinamasis asmuo, norėdamas susigrąžinti kitoje valstybėje narėje sumokėtą PVM, turi pasidomėti, kokie reikalavimai taikomi toje valstybėje (pvz., kokia kalba turi bŭti pildomas prašymas, kokie reikalavimai taikomi užsienio apmokestinamojo asmens atstovui (tarpininkui), jei prašymą teikia ne pats apmokestinamasis asmuo, o jo įgaliotas atstovas, ar kartu su prašymu elektroninėmis priemonėmis reikia pateikti PVM sąskaitų faktūrų (importo dokumentų) kopijas, ar prašyme grąžinti PVM informacija apie įsigytas prekes (paslaugas) turi bŭti pateikiama nurodant Tarybos direktyvos 2008/9/EB 9 straipsnyje išvardintus kodus, ar reikia nurodyti ir papildomus kodus, patvirtintus Komisijos reglamentu Nr. 1174/2009, ir pan.).

5. Prisijungti prie EPRIS galima tampant registruotu EPRIS vartotoju arba prisijungiant per Elektroninės valdžios vartų portalą (Titulinis > Paslaugos verslo subjektams > Pridėtinės vertės mokestis (PVM)).

6. Galimybę tapti EPRIS vartotoju, prisijungiant per Elektroninės valdžios vartų portalą, turi asmenys, įtraukti į Lietuvos Respublikos gyventojų registrą ir arba nuo 2009 m. sausio 1 d. buvę PVM mokėtojais, arba jungimosi metu registruoti PVM mokėtojų atstovais.

7. Jei apmokestinamasis asmuo įgalioja kitą asmenį atlikti veiksmus, susijusius su PVM susigrąžinimu, EPRIS vartotoju privalo tapti tiek pats apmokestinamasis asmuo, tiek jo atstovas.

8. Norint tapti registruotu EPRIS vartotoju, turi būti pateikiamas prašymas suteikti EPRIS vartotojo identifikavimo priemones.

Prašymas suteikti EPRIS vartotojo identifikavimo priemones gali būti pateikiamas:

- atvykus į bet kurį apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – AVMI) teritorinį skyrių,
- išsiunčiamas paštu bet kuriam AVMI teritoriniam skyriui,
- arba naudojantis VMI prie FM svetainėje esančia elektroninių paklausimų aplikacija, pasirenkant temą „EPRIS vartotojų registravimas“ ir reikiamą AVMI bei pridodant užpildytą prašymą suteikti EPRIS vartotojo identifikavimo priemones.

9. Prašyme suteikti EPRIS vartotojo identifikavimo priemones turi būti nurodyti tokie prašymą teikiančio asmens duomenys:

- pavadinimas (vardas, pavardė);
- PVM mokėtojo kodas. Jei asmuo PVM mokėtojo kodo neturi, nurodomas mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris;
- buveinės (gyvenamosios vietos) adresas;
- elektroninio pašto adresas;
- AVMI teritorinis skyrius, kuriam yra adresuojamas prašymas;
- pageidaujama EPRIS kalba (lietuvių arba anglų).

10. Pareiškėjo ir pareiškėjo atstovo prašymai suteikti EPRIS vartotojo identifikavimo priemones gali būti pateikti vienu metu. Su pareiškėjo atstovo prašymu turi būti pateikiamas įgaliojimas (pavedimo sutartis) atstovauti pareiškėją, atliekant veiksmus, susijusius su kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM susigrąžinimu.

11. Jei prašymas suteikti EPRIS vartotojo identifikavimo priemones teikiamas atvykus į teritorinę valstybinę mokesčių inspekciją, tai apmokestinamasis asmuo arba jo atstovas EPRIS vartotojais užregistruojami ir EPRIS identifikavimo priemonės jiems suteikiamos prašymo pateikimo metu, kitais atvejais – ne vėliau kaip per 3 darbo dienas nuo prašymo gavimo dienos. EPRIS vartotojo identifikavimo priemonės pasirašytinai išduodamos prašymą pateikusiam arba jo įgaliotam asmeniui.

12. Per EPRIS pildant elektroninį prašymą grąžinti PVM turi būti nurodomi duomenys apie asmenį, teikiantį prašymą (pareiškėjo pavadinimas (vardas, pavardė), adresas, elektroninio pašto adresas, veiklos, kuriai vykdyti įsigytos prekės ir paslaugos, aprašymas, PVM grąžinimo laikotarpis, kurį apima prašymas, PVM mokėtojo kodas, banko sąskaitos duomenys ir kt.), duomenys apie PVM grąžinančioje valstybėje narėje įsigytas (importuotas) prekes ir/ar paslaugas, už kurias sumokėtą PVM prašoma grąžinti (duomenys apie prekių tiekėją ar paslaugų teikėją, įsigytų prekių ir paslaugų pobūdis, PVM sąskaitų faktūrų ar importo dokumentų data ir numeris, apmokestinamoji vertė ir PVM suma, išreikšta PVM grąžinančios valstybės narės valiuta ir kt.), kai prašymą teikia apmokestinamojo asmens atstovas – ir duomenys apie atstovą.

13. Jeigu PVM grąžinanti valstybė narė reikalauja elektroniniu būdu pateikti įsigyjamų (importuojamų) prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras (importo dokumentus), kai apmokestinamoji vertė, nurodyta PVM sąskaitoje faktūroje ar importo dokumente, yra didesnė už PVM grąžinančios valstybės narės nustatytą vertę, kartu su elektroniniu prašymu grąžinti PVM per EPRIS turi būti pateikiamos ir PVM sąskaitų faktūrų ar importo dokumentų kopijos. Prisegamos PVM sąskaitų faktūrų ar importo dokumentų kopijos turi būti jpeg, pdf formato bylos ar šių bylų zip tipo archyvas.

14. Užpildytas prašymas grąžinti PVM kartu su prisegtais priedais turi neviršyti 5 MB. Tokiu atveju, jei prašymas grąžinti PVM kartu su prisegtais priedais viršija 5 MB, per EPRIS turi būti pateikiama tik dalis dokumentų.

15. Informaciją, susijusią su konkrečių valstybių narių pasirenkamosiomis nuostatomis (pvz., kokia kalba turi būti teikiamas prašymas grąžinti PVM, ar valstybė narė reikalauja prašyme nurodyti įsigytų prekių (paslaugų) kategorijų papildomus kodus, nustatytus pagal Komisijos reglamentą Nr. 1174/2009, ar valstybė narė reikalauja kartu su prašymu grąžinti PVM elektroninėmis priemonėmis pateikti ir PVM sąskaitų faktūrų (importo dokumentų) elektronines kopijas, kai viršijama nustatyta ribinė vertė, ir kt.), taip pat nuostatas, susijusias su tam tikrais grąžintino PVM apribojimais (pvz., už kokias įsigytas prekes (paslaugas) sumokėtas PVM konkrečioje valstybėje negrąžinamas ar grąžintino PVM dalis yra apribota) galima rasti Europos Komisijos interneto puslapyje, adresu www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_en.htm.

16. Dėmesys atkreiptinas į tai, kad grąžinant PVM kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, PVM gali būti grąžinamas tik tokiu atveju, jei įsigytos prekės ir paslaugos skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Todėl jeigu Lietuvos apmokestinamasis asmuo vykdo mišrią veiklą (tiek PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tiek veiklą, kuri nesuteikia teisės į PVM atskaitą), pildant elektroninį prašymą grąžinti kitoje valstybėje narėje sumokėtą PVM turi būti nurodytas apmokestinamojo asmens PVM atskaitos procentas, jei įsigytos prekės ar paslaugos skirtos mišriai veiklai vykdyti. Jeigu įsigytos prekes ar paslaugos tiesiogiai skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, PVM atskaitos procentas nenurodomas.

17. Jeigu pateikus prašymą grąžinti PVM Lietuvoje įsikūrusio apmokestinamojo asmens atskaitoma PVM dalis tikslinama, apmokestinamasis asmuo, naudodamasis EPRIS, privalo kreiptis į PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorių ir patikslinti PVM sumą, dėl kurios jis yra pateikęs prašymą grąžinti PVM arba kuri jam jau buvo grąžinta. Apmokestinamasis asmuo patikslintus duomenis privalo įtraukti į vėlesnį prašymą grąžinti PVM, pateikiamą kalendoriniais metais, einančiais po atitinkamo PVM grąžinimo laikotarpio, o jei nurodytais kalendoriniais metais vėlesnis prašymas grąžinti PVM neteikiamas, - turi per EPRIS pateikti atskirą pranešimą.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė L, Italijoje 2010 m. įsigijusi prekių, skirtų mišriai veiklai (PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai) vykdyti, 2011 m. birželio 15 d. per EPRIS pateikė prašymą grąžinti Italijoje 2010 m. sumokėtą PVM. Kadangi prekės įsigytos mišriai veiklai vykdyti, prašyme įmonė L nurodė apskaičiuotą savo PVM atskaitos procentą – 90 procentų.

Tačiau 2011 m. rugsėjo 15 d. apskaičiavus faktinį 2010 m. PVM atskaitos procentą ir pateikus metinę PVM deklaraciją paaiškėjo, kad 2010 m. įmonės L PVM atskaitos procentas buvo ne 90, o 75 procentai. Daugiau prašymų grąžinti PVM 2011 m. įmonė L neteikia, todėl įmonė L turi per EPRIS pateikti atskirą pranešimą PVM grąžinančiai valstybei, patikslindama, kad 2010 m. jos PVM atskaitos procentas yra 75 procentai.

18. Prašymų grąžinti kitose valstybėse narėse sumokėtą PVM, pateiktų EPRIS, tikslinimo bei panaikinimo tvarka nustatyta Elektroninių prašymų grąžinti kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse sumokėtą pridėtinės vertės mokestį teikimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. sausio 5 d. viršininko įsakymu Nr. VA-1.

(PVMĮ 119-1 str. komentaras pagal VMI prie FM 2011-02-28 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2073).

XIV SKYRIUS MOKESČIO KONTROLĖ

120 straipsnis. PVM kontrolė

1. PVM, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje nurodytą atvejį, mokėjimą kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybinė mokesčių inspekcija kontroliuoja PVM mokėjimą ir už importuotas prekes, jeigu jų importo PVM įskaitomas šio Įstatymo 94 straipsnyje nustatyta tvarka, taip pat PVM mokėjimą už prekes, kurioms taikoma šio Įstatymo XII skyriaus septintajame skirsnyje nurodyta importuojamų prekių schema. PVM, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje nurodytą atvejį, kontroliuoja valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybinė mokesčių inspekcija kontroliuoja PVM mokėjimą ir už importuotas prekes, jeigu jų importo PVM įskaitomas šio Įstatymo 94 straipsnyje nustatyta tvarka.

Pastaba: Iki 120 str. komentaro patikslinimo, tekste vietoj žodžio „Bendrijos“ skaityti „Sąjungos“

Komentaras

1. PVM, išskyrus PVM už importuojamas prekes (įskaitant Bendrijos prekes, į Europos Bendrijų teritoriją įvežamas iš trečiųjų teritorijų), kontroliuoja valstybinė mokesčių inspekcija.

2. Valstybinė mokesčių inspekcija taip pat kontroliuoja PVM mokėjimą už importuotas prekes, jeigu jų importo PVM įskaitomas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka (žr. PVM įstatymo 94 str. komentarą).

2. PVM už importuojamas prekes (įskaitant Europos Sąjungos prekes, į Europos Sąjungos teritoriją įvežamas iš trečiųjų teritorijų), nenurodytas šio straipsnio 1 dalyje, kontroliuoja Lietuvos Respublikos muitinė.

Komentaras

1. PVM už importuojamas prekes (įskaitant Bendrijos prekes, į Europos Bendrijų teritoriją įvežamas iš trečiųjų teritorijų), išskyrus valstybinės mokesčių inspekcijos kontroliuojamą PVM pagal šio straipsnio 1 dalį, kontroliuoja teritorinės muitinės.

2. PVM už importuojamas prekes bei su PVM susijusių sumų nepriemoką ir permoką, vadovaujantis Mokestinių nepriemokų ir mokesčių bei su jais susijusių sumų permokų administravimo organizavimo Lietuvos Respublikos muitinėje taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2005 m. gegužės 27 d. įsakymu Nr. 1B-374, administruoja ta teritorinė muitinė, kurios veiklos zonoje yra Lietuvos Respublikos mokesčių mokėtojo deklaruota gyvenamojo vieta arba juridinio asmens buveinė.

3. Europos Sąjungos prekių įvežimui iš trečiųjų teritorijų į Europos Sąjungos teritoriją taikomi tokie pat muitinės formalumai kaip ir į Sąjungos muitų teritoriją įvežamoms ne Europos Sąjungos prekėms. Kai į Europos Sąjungos teritoriją iš trečiųjų teritorijų įvežamos prekės, skirtos nugabenti į kitą valstybę narę negu ta, į kurią jos buvo įvežtos iš trečiųjų teritorijų, šios prekės gali būti pateiktos vidinio tranzito muitinės procedūrai, numatyta [Sąjungos muitinės kodekso 227](#) straipsnyje, įforminti. Kai į Europos Sąjungos teritoriją iš trečiųjų teritorijų įvežamos prekės, kurios, jeigu būtų įvežtos iš trečiųjų valstybių, galėtų būti laikinai saugomos, joms galėtų būti įformintos laisvosios zonos, muitinio sandėliavimo, laikinojo įvežimo perdirbti,

laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais muitinės procedūros, joms taikomos tokios pat sąlygos kaip ir atlikus laikinąjį saugojimą ar įforminus atitinkamas procedūras.

4. Prekių išvežimui iš Europos Sąjungos teritorijos į trečiąsias teritorijas taikomi tokie pat muitinės formalumai kaip ir eksportuojant prekes iš Sąjungos muitų teritorijos. Kai prekės laikinai išvežamos iš Europos Sąjungos teritorijos į trečiąsias teritorijas, jas grąžinus, joms taikomos tokios pat nuostatos kaip ir prekėms, laikinai išvežtoms iš Sąjungos muitų teritorijos.

5. Šio straipsnio 3 ir 4 dalys įgyvendinamos Sąjungos [muitinės kodekso](#), jį papildančių ir įgyvendinančių Europos Sąjungos teisės aktų nustatyta tvarka.

6. Mokestinių prievolių, galinčių atsirasti dėl įvežtų į Europos Sąjungos teritoriją ne Europos Sąjungos prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, taip pat dėl iš trečiųjų teritorijų įvežtų prekių, įvykdymas užtikrinamas ta pačia tvarka, kaip yra užtikrinami įsipareigojimai, susiję su galinčia atsirasti importo skola muitinei.

Komentaras

1. Apskaičiuotų arba galinčių atsirasti importo PVM prievolių dėl įvežtų į Europos Bendrijų teritoriją ne Bendrijos prekių, kurios nėra išleistos laisvai cirkuliuoti, taip pat dėl iš trečiųjų teritorijų įvežtų prekių įvykdymas užtikrinamas ta pačia tvarka, kaip yra užtikrinami įsipareigojimai, susiję su galinčia atsirasti importo muitų skola, vadovaujantis komentuojamo įstatymo 94 straipsnio nustatyta tvarka (žr. Komentarą).

2. Mokestinių prievolių už importuojamas prekes įvykdymas kontroliuojamas šio straipsnio 2 dalies nustatyta tvarka.

(Papildyta pagal 2007-09-20 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2)-R-9481)

121 straipsnis. Nepagrįstai sumokėto (išieškoto) PVM grąžinimas, taip pat PVM grąžinimas kitais atvejais

1. Per daug sumokėta (išieškota) PVM suma grąžinama (įskaitoma) Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje ir 91-1 straipsnio 2 dalyje nurodytą atvejį.

Komentaras

1. PVM mokėtojo permokėta į biudžetą PVM suma grąžinama (įskaitoma) Lietuvos Respublikos [mokesčių administravimo įstatymo](#) (toliau – MAĮ) 87 straipsnyje nustatyta tvarka ir terminais.

Visų pirma, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio nuostatomis, mokesčių mokėtojo permokėtos PVM sumos įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti. Permokėtos PVM sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu.

2. Prašymo grąžinti arba įskaityti mokesčio permoką (įskaitant ir PVM permoką) FR0781 forma, jos užpildymo ir pateikimo tvarka bei mokesčio permokos įskaitymo ir grąžinimo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. [įsakymu Nr. VA-186](#) „Dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) (toliau – Taisyklės).

3. PVM permoka (likusi po įskaitymo mokestinei nepriemokai padengti) Taisyklėse nustatyta tvarka PVM mokėtojai grąžinama MAĮ 87 straipsnyje nustatytais terminais. Mokesčių administratorius, per MAĮ nustatytą terminą negrąžinęs PVM mokėtojai PVM prašomos permokos (visos ar jos dalies), mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas, iki prašoma suma bus grąžinta. Palūkanų dydis lygus nustatytam delspinigių už ne laiku sumokėtą mokestį dydžiui.

4. Kaip nustatyta MAĮ, PVM permoka gali būti grąžinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per einamuosius ir prieš juos einančius penkerius kalendorinius metus, - skaičiuojama nuo įskaitymo dienos, o kai yra mokesčių mokėtojo prašymas, - skaičiuojama atgal nuo šio prašymo pateikimo dienos. Į šį terminą neįskaičiuojami kalendoriniai metai, kuriais dėl grąžintinų (įskaitytinų) sumų vyko mokestiniai arba teisminiai ginčai.

5. Pagal PVM įstatymo 91-1 straipsnio nuostatas, jeigu dėl mokesčių mokėtojo padarytos klaidos neatskaitytoji pirkimo ir (arba) importo PVM suma turėjo būti atskaityta daugiau kaip prie 3 metus, skaičiuojant nuo to laiko, kai paaiškėjo minėtos aplinkybės, ši klaida negali būti taisoma.

Todėl jeigu PVM mokėtojai PVM permoka susidarė dėl to, kad jis papildomai (įtaisydamas padarytas klaidas) įtraukė į PVM atskaitą pirkimo PVM sumas, kurios turėjo būti įtrauktos į PVM atskaitą anksčiau kaip prieš 3 metus, tai tokia PVM permoka negali būti nei įskaitoma, nei grąžinama, nes PVM mokėtojas neturėjo teisės šių pirkimo PVM sumų įtraukti į PVM atskaitą.

6. Paaiškėjus, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išieškojo iš mokesčių mokėtojo PVM sumą, ji grąžinama MAĮ 111 straipsnyje nustatyta tvarka.

2. Prievolė mokėti importo PVM muitinei *mutatis mutandis* išnyksta Sąjungos [muitinės kodekso 124](#) straipsnio 1 dalies d–g punktuose nustatytais atvejais. Už importuojamas prekes sumokėtas PVM grąžinamas arba atsisakoma jį išieškoti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais. Sprendimai dėl pateiktų prašymų grąžinti sumokėtą importo PVM arba atsisakyti jį išieškoti priimami vadovaujantis Lietuvos Respublikos muitinės įstatymo VIII skyriaus nuostatomis.

Komentaras

1. Už importuojamas prekes nepagrįstai sumokėtas PVM grąžinamas arba atsisakoma jį išieškoti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. kovo 24 d. nutarimu Nr. 330 patvirtintais atvejais.

2. Mokesčių mokėtojo permokėtos PVM sumos įskaitomos ir grąžinamos vadovaujantis Muitų ir (arba) akcizų ir PVM grąžinimo (įskaitymo) arba atsisakymo juos išieškoti taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004 m. gegužės 6 d. įsakymu Nr. 1B-477 „Dėl Muitų ir (arba) akcizų ir PVM grąžinimo (įskaitymo) arba atsisakymo juos išieškoti taisyklių ir Prašymo dėl akcizų ir (arba) PVM grąžinimo (įskaitymo) arba atsisakymo juos išieškoti formos patvirtinimo“, nustatyta tvarka.

3. Mokesčių mokėtojas, norėdamas, kad būtų grąžinta (įskaityta) arba atsisakyta išieškoti PVM suma, pildo Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004 m. gegužės 6 d. įsakymu Nr. 1B-477 patvirtintą Prašymą dėl akcizų ir (arba) PVM grąžinimo (įskaitymo) arba atsisakymo juos išieškoti (toliau – Prašymas), laikydamasis Taisyklėse nurodytų prašymų dėl PVM grąžinimo pateikimo tvarkos ir terminų.

4. Prašymus mokesčių mokėtojas pateikia teritorinei muitinei, kuriai priskirta administruoti mokesčio mokėtojo mokestinę nepriemoką ir mokesčių bei su jais susijusių sumų permoką, vadovaujantis Mokestinių nepriemokų ir mokesčių bei su jais susijusių sumų permokų administravimo

organizavimo Lietuvos Respublikos muitinėje taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2005 m. gegužės 27 d. įsakymu Nr. 1B-374. Kartu su Prašymu mokesčių mokėtojas teritorinei muitinei privalo pateikti visus sprendimui priimti reikalingus Taisyklių 28 ir 29 punktuose nurodytus dokumentus.

5. Teritorinė muitinė, išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo Prašymą, kartu su prašymu pateiktus dokumentus ir atlikusi prekių muitinį tikrinimą (atsižvelgdama į Taisyklių 31 punkto nuostatas), priima vieną iš sprendimų: prašymą dėl PVM grąžinimo patenkinti arba nepatenkinti (nurodomos sprendimo priežastys ir pareiškėjo teisė apskusti sprendimą mokesčių įstatymų nustatyta tvarka).

Pavyzdys

Įmonė A iš trečiosios šalies importavo prekes (pvz. plataus vartojimo prekes), kurios buvo išleistos į laisvą apyvartą ir sumokėtas importo PVM. Tačiau paaiškėjo, kad išleistos į laisvą apyvartą ne tos prekės, kurias užsakė importuotojas, todėl šios prekės buvo išgabentos iš Europos Bendrijos teritorijos ir grąžintos siuntėjui (trečiosios valstybės asmeniui). Todėl įmonė A turi teisę kreiptis į teritorinę muitinę dėl importo PVM grąžinimo.

3. Jeigu juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje sumokėjo importo PVM už iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų atgabentas prekes, kurių gabenimas baigiasi kitoje valstybėje narėje, sumokėtas importo PVM šiam asmeniui grąžinamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Jeigu nesantis apmokestinamuoju asmeniu juridinis asmuo (tiek užsienio, tiek Lietuvos Respublikos) už atgabentas iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų prekes, kurių gabenimas baigėsi ne Lietuvoje, o kitoje valstybėje narėje, importo PVM sumokėjo Lietuvoje, tai šį sumokėtą Lietuvoje importo PVM jis turi teisę susigrąžinti.

2. Juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, sumokėto Lietuvoje importo PVM už minėtas prekes grąžinimo tvarka yra nustatyta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 14 d. [įsakymu Nr. 1K-124](#) „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo PVM už atgabentas iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų prekes, kurių gabenimas baigėsi kitoje valstybėje narėje, grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, taisyklių patvirtinimo“ (toliau - Taisyklės).

3. Pagal Taisyklių nuostatas, juridiniai asmenys, norintys susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą importo PVM, ne vėliau kaip iki kitų kalendorinių metų, einančių po tų kalendorinių metų, už kurių atitinkamą laikotarpį norima susigrąžinti sumokėtą importo PVM už į Lietuvą importuotas prekes, birželio 30 d. turi kreiptis į Vilniaus apskrities valstybinę mokesčių inspekciją (toliau – Vilniaus AVMI), pateikdami nustatytos formos prašymą bei Taisyklėse nurodytus dokumentus. Vilniaus AVMI, gavusi minėtą prašymą ir reikiamus dokumentus, per 4 mėnesius turi patikrinti juridinio asmens teisę į importo PVM grąžinimą ir priimti sprendimą dėl sumokėto importo PVM grąžinimo juridiniam asmeniui.

Prašymo grąžinti sumokėtą importo PVM FR0719 forma, Vilniaus AVMI viršininko sprendimo dėl importo PVM grąžinimo FR0720 forma bei šių formų užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 8 d. [įsakymu Nr. VA-130](#) „Dėl Lietuvos Respublikoje sumokėto importo pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys“.

XV SKYRIUS ATSAKOMYBĖ UŽ ŠIO ĮSTATYMO PAŽEIDIMUS

122 straipsnis. PVM deklaracijos nepateikimas per nustatytą terminą. Neteko galios 2007 07 03 įstatymu Nr. X-1251 (nuo 2008 01 01)

123 straipsnis. PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymas

1. Asmenims, pažeidusiems šio Įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Delspinigiai už PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymą skaičiuojami MAĮ V skyriaus ketvirtajame skirsnyje nustatyta tvarka.

2. Jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama grąžintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 20 iki 100 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda.

Komentaras

1. Jeigu mokesčio administratorius nustato, kad PVM mokėtojas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą arba padidino apskaičiuotą iš biudžeto grąžintiną PVM sumą, tai tokiame PVM mokėtojui yra apskaičiuojama:

- papildomai mokėtina PVM suma, kuria didinama mokėtina į biudžetą PVM suma arba mažinama grąžintina iš biudžeto PVM suma;
- skiriama nuo 20 iki 100 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda.

3. Jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo arba bet koks kitas asmuo, nesantis PVM mokėtoju, tačiau šio Įstatymo nustatyta tvarka privalėjęs mokėti į biudžetą PVM, jo nesumokėjo, apskaičiuojama mokėtina į biudžetą PVM suma ir skiriama nuo 20 iki 100 procentų apskaičiuotos PVM sumos dydžio bauda.

Komentaras

1. Tuo atveju, kai apmokestinamajam asmeniui arba bet kokiam kitam asmeniui, nesančiam PVM mokėtoju, pagal PVM įstatyme nustatytą tvarką atsiranda prievolė mokėti PVM į biudžetą, tačiau jie PVM į biudžetą nesumoka, tai tokiems asmenims skiriama nuo 20 iki 100 procentų apskaičiuotos PVM sumos dydžio bauda.

4. Šio straipsnio 2 ar 3 dalyje nurodytais atvejais skirdamas baudą, konkretų jos dydį mokesčių administratorius nustato vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatyme nustatytomis baudų skyrimo taisyklėmis.

Komentaras

1. Baudos dydis, atvejais, nurodytais šio straipsnio 2 ir 3 dalies komentare, skiriamas priklausomai nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir atsižvelgiant faktines aplinkybes, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodika patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. [įsakymu Nr. VA-25](#) „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“.

2. Vadovaujantis MAĮ 141 straipsnyje nustatyta tvarka, asmenys gali būti atleidžiami nuo baudų.

(PVMĮ 123 str. komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2023-06-08 raštą Nr. (18.7-31-2)-RM-22822).

124 straipsnis. Muitinės sankcionuotų veiksmų atlikimo ir importo PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymas. Neteko galios 2004 01 15 įstatymu Nr. IX-1960 (nuo 2004 05 01)

125 straipsnis. Įskaitymas į biudžetą

PVM įskaitomas į valstybės biudžetą.

Komentaras

Komentaras rengiamas

125¹ straipsnis. PVM dengimas iš valstybės biudžeto. Neteko galios 2008 12 23 įstatymu Nr. XI-114 (nuo 2009 09 01).

125² straipsnis. PVM kompensavimas iš biudžeto. Neteko galios 2022 03 17 įstatymu Nr. XIV-942 (nuo 2022 05 01).

125³ straipsnis. PVM kompensavimas iš biudžeto. Neteko galios 2022 09 27 įstatymu Nr. XIV-1427 (nuo 2023 05 01).

126 straipsnis. Įstatymo įsigaliojimas

1. Šis Įstatymas įsigalioja nuo 2002 m. liepos 1 d., išskyrus 19 straipsnio 3 dalies 2, 3, 4, 5, 6 ir 7 punktus, 130 straipsnį ir XII skyriaus ketvirtąjį skirsnį.

2. Šio Įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 2 punktą įsigalioja nuo 2003 m. sausio 1 d. Iki 2002 m. gruodžio 31 d. knygų, laikraščių ir žurnalų, išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliojanti institucija, spausdinimas, leidyba ir platinimas, taip pat laikraštinių popierių PVM neapmokestinami.

3. Šio Įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 3 punktą įsigalioja nuo 2004 m. gegužės 1 d. Iki 2004 m. balandžio 30 d. vaistai bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintame sąraše nurodytos medicinos prekės PVM neapmokestinamos, tačiau Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę patvirtinti vaistų ir medicinos prekių, kurios apmokestinamos taikant lengvatinį 5 procentų PVM tarifą nuo šio Įstatymo įsigaliojimo dienos, sąrašą.

4. Šio Įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 4, 6 ir 7 punktai įsigalioja nuo 2003 m. sausio 1 d.

5. Šio Įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 5 punktą, kuriame nustatytas lengvatinis 5 procentų PVM tarifas ekologiškai švariems maisto produktams (reikalavimus ekologiškai švariems maisto produktams nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė), įsigalioja nuo 2006 m. sausio 1 d.

6. Šio Įstatymo XII skyriaus ketvirtasis skirsnis įsigalioja nuo 2004 m. sausio 1 d.

7. Už 2002 m. birželio mėnesio mokestinį laikotarpį PVM deklaracijos teikiamos ir PVM į biudžetą mokamas šiame Įstatyme nustatyta tvarka bei terminais.

8. PVM už žemės ūkio produkciją, kurios tiekimas buvo įformintas nustatytais dokumentais iki šio Įstatymo įsigaliojimo, sumokamas į biudžetą per 10 dienų po to, kai pirkėjai už ją sumoka. PVM, kurio sumokėjimo terminas įsigaliojus šiam Įstatymui dar nebuvo suėjęs, už iki šio Įstatymo įsigaliojimo suteiktas paslaugas bei patiektą energiją, apmokamas Lietuvos Respublikos valstybės ar savivaldybių biudžetų, Privatizavimo fondo ir Kelių fondo lėšomis (Kelių priežiūros ir plėtros programos), taip pat lengvatinių kreditų, skiriamų iš Bendrojo ir savivaldybių gyvenamiesiems namams ir butams statyti arba pirkti fondų, lėšomis, sumokamas į biudžetą laikantis šio Įstatymo 90 straipsnio 6 dalies nuostatų.

127 straipsnis. Įstatymo nuostatų taikymas užsienio apmokestinamųjų asmenų teikiamoms paslaugoms. Neteko galios 2009 12 03 įstatymu Nr. XI-518 (nuo 2010 01 01).

128 straipsnis. Įstatymo nuostatų taikymas iki šio Įstatymo įsigaliojimo įsigytam ir (arba) importuotam ilgalaikiam materialiajam turtui

1. Šis straipsnis nustato tvarką, pagal kurią tikslinama PVM atskaita dėl šio Įstatymo 67 straipsnyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto, įsigyto arba importuoto iki šio Įstatymo įsigaliojimo, taip pat iki šio Įstatymo įsigaliojimo iš esmės pagerinto pastato (statinio) naudojimo pasikeitimo.

2. PVM atskaita šiame straipsnyje nustatyta tvarka turi būti tikslinama, jeigu:

1) nepraėjo 10 metų nuo mokestinio laikotarpio, kuriuo į PVM atskaitą buvo įtrauktas pirkimo PVM ar jo dalis už iki šio Įstatymo įsigaliojimo įsigytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, o jeigu nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas pasigamintas ir jo pasigaminimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, – nepraėjo 10 metų nuo mokestinio laikotarpio, kuriuo šis turtas pradėtas naudoti;

2) nepraėjo 10 metų nuo mokestinio laikotarpio, per kurį buvo baigtas iki šio Įstatymo įsigaliojimo atliktas pastato (statinio) esminis pagerinimas, kuriam sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą;

3) nepraėjo 5 metai nuo mokestinio laikotarpio, kuriuo į PVM atskaitą buvo įtrauktas pirkimo PVM ar jo dalis už iki šio Įstatymo įsigaliojimo įsigytą arba importuotą šio Įstatymo 67 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytą ilgalaikį materialųjį turtą, o jeigu toks turtas pasigamintas ir jo pasigaminimui sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, – nepraėjo 5 metai nuo to mokestinio laikotarpio, kuriuo šis turtas pradėtas naudoti.

3. Jeigu iki šio Įstatymo įsigaliojimo ilgalaikis materialusis turtas yra pasigamintas arba pastatas (statinys) iš esmės pagerintas, tokio ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM, taikant šio Įstatymo nuostatas, susijusias su PVM atskaita ir jos tikslinimu, laikoma to turto pasigaminimui (jeigu atliktas pastato (statinio) esminis pagerinimas – pagerinimo darbams) sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM suma.

4. PVM atskaita dėl šiame straipsnyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo šio Įstatymo 67 straipsnio nustatyta tvarka tikslinama iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

129 straipsnis. Laikinai taikomos kitokios apmokestinimo PVM taisyklės. Neteko galios 2004 01 15 įstatymu Nr. IX-1960 (nuo 2004 05 01).

130 straipsnis. Pasiūlymai Lietuvos Respublikos Vyriausybei

Lietuvos Respublikos Vyriausybė iki 2002 m. gegužės 1 d. patvirtina šio Įstatymo įgyvendinimui reikalingus teisės aktus arba įgalioja kitas institucijas tai padaryti iki šios datos.

131 straipsnis. Įstatymų pripažinimas netekusiais galios

Įsigaliojus šiam Įstatymui, netenka galios:

- 1) Lietuvos Respublikos *pridėtosios vertės mokesčio įstatymas* (Žin., 1994, Nr. 3-40);
- 2) Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos *pridėtosios vertės mokesčio įstatymo* pakeitimo“ (Žin., 1994, Nr. 25-399);
- 3) Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos *pridėtosios vertės mokesčio įstatymo* pakeitimo ir papildymo“ (Žin., 1994, Nr. 28-489);
- 4) Lietuvos Respublikos *pridėtosios vertės mokesčio įstatymas* (Žin., 1994, Nr. 28-490);
- 5) Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos *pridėtosios vertės mokesčio įstatymo* pakeitimo ir papildymo“ (Žin., 1994, Nr. 58-1136);
- 6) Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* pakeitimo ir papildymo“ (Žin., 1995, Nr. 12-261);
- 7) Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* pakeitimo ir papildymo“ (Žin., 1995, Nr. 49-1178);
- 8) Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 38 straipsnio pakeitimo“ (Žin., 1995, Nr. 92-2057);
- 9) Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų papildymo“ 3 straipsnis (Žin., 1996, Nr. 1-3);

- 10) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* pakeitimo ir papildymo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 13-343);
- 11) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* pakeitimo ir papildymo įstatymo 26 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 28-671);
- 12) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 6 straipsnio papildymo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 35-866);
- 13) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 35 ir 36 straipsnių pakeitimo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 46-1103);
- 14) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 38 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 49-1172);
- 15) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 38¹ straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 50-1198);
- 16) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 23 straipsnio pakeitimo ir papildymo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 62-1466);
- 17) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 25 ir 38 straipsnių papildymo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 116-2690);
- 18) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 17, 18, 26, 27, 28 ir 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (Žin., 1997, Nr. 20-448);
- 19) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 4, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 23, 25, 29, 35 ir 36 straipsnių pakeitimo įstatymas (Žin., 1997, Nr. 98-2479);
- 20) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 2, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 21, 22, 23, 24, 25, 35, 36, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (Žin., 1997, Nr. 117-2997);
- 21) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 41 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 1998, Nr. 8-167);
- 22) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 38¹ straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 1998, Nr. 41-1095);
- 23) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 5, 6, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (Žin., 1998, Nr. 56-1544);
- 24) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 18 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 1998, Nr. 68-1982);
- 25) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 17 straipsnio papildymo ir pakeitimo įstatymas (Žin., 1999, Nr. 36-1061);
- 26) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 4 straipsnio papildymo įstatymas (Žin., 1999, Nr. 57-1832);
- 27) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 17 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 1999, Nr. 62-2033);
- 28) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 4, 13, 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (Žin., 2000, Nr. 32-891);
- 29) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 23 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 2000, Nr. 61-1821);
- 30) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 6, 7, 17, 25, 32, 35, 36, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (Žin., 2000, Nr. 64-1918);
- 31) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 4 ir 23 straipsnių pakeitimo įstatymas (Žin., 2000, Nr.);

32) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 4 straipsnio pakeitimo įstatymo panaikinimo ir *Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 4 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 2000, Nr. 113-3608);

33) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 13 ir 25 straipsnių pakeitimo įstatymas (Žin., 2000, Nr. 90-2779);

34) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 13 ir 14 straipsnių pakeitimo įstatymas (Žin., 2000, Nr. 108-3428);

35) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 25 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 2001, Nr. 16-493);

36) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 4 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 2001, Nr. 39-1327);

37) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 25 straipsnio papildymo ir įstatymo papildymo 38² straipsniu įstatymas (Žin., 2001, Nr. 43-1490);

38) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 13 straipsnio papildymo įstatymas (Žin., 2001, Nr. 43-1491);

39) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 17 ir 32 straipsnių pakeitimo įstatymas (Žin., 2001, Nr. 56-1982);

40) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 36 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 2001, Nr. 62-2213);

41) Lietuvos Respublikos *pridėtinės vertės mokesčio įstatymo* 5 straipsnio pakeitimo įstatymas (Žin., 2001, Nr. 62-2238).