

PASIGAMINTO ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO APSKAIČIAVIMAS

(Parengta pagal teisės aktų nuostatas, galiojančias 2017 m. kovo 1 d.)

Turinys

1. Ką turi žinoti PVM mokėtojas, ketinantis kurti ilgalaikį materialųjį turta?.....	1
2. Koks turtas laikomas ilgalaikiu materialiuoju turtu?.....	2
3. Kokie statybos darbai laikomi pastato (statinio) esminiu pagerinimu?.....	2
4. PVM mokėtojo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto PVM apskaičiavimas.....	2
5. PVM mokėtojo atlikto pastato (statinio) esminio pagerinimo PVM apskaičiavimas...3	3
6. Ar turi būti apskaičiuotas išsinuomoto, naudojamo pagal panaudos sutartį ir pan. pastato (statinio) esminio pagerinimo PVM?.....	4
7. Kokiais atvejais neturi būti apskaičiuotas pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo ir atlikto pastato (statinio) esminio pagerinimo PVM?	4
8. Ar turi būti apskaičiuotas inžinerinių tinklų atlikto esminio pagerinimo PVM?.....	4
9. Kaip įforminamas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo, atliktas pastato (statinio) esminis pagerinimo faktas - PVM objektas?	5
10. Ar tik PVM apmokestinamą veiklą vykdančiam PVM mokėtojui realiai reikia sumokėti į biudžetą apskaičiuotą pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto PVM sumą?	5
11. Kaip atskaitomas PVM mokėtojo apskaičiuotas mišriai veiklai vykdyti pasigaminto ilgalaikio turto PVM ?	5
12. Kokiu tikslu apskaičiuojamas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo PVM, jei daugeliu atvejų visas toks PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą (atimtas iš parduotų prekių (paslaugų) pardavimo PVM)?	6

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas), nuostatas apskaičiuojamas ne tik kitiems asmenims patiektų prekių ar suteiktų paslaugų pardavimo PVM, bet ir paties PVM mokėtojo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto PVM.

Šiame leidinyje yra paaiškinta: koks turtas laikomas ilgalaikiu turtu, kokiais atvejais ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas tampa PVM objektu, kaip apskaičiuojamas PVM mokėtojo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto PVM, kokiais atvejais šis apskaičiuotas PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą ir panašūs klausimai.

1. Ką turi žinoti PVM mokėtojas, ketinantis kurti ilgalaikį materialųjį turta?

PVM mokėtojo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto PVM apskaičiavimo tvarką reglamentuoja PVM įstatymo 6 straipsnis.

PVM mokėtojas turi žinoti, kad paties pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pardavimo PVM skaičiuojamas tik tuo atveju, kai šiam turtui pasigaminti įsigytų (importuotų) medžiagų, žaliavų ir kitų prekių bei paslaugų pirkimo (importo) PVM mokėtojas įtraukė į PVM atskaitą (atėmė iš patiektų prekių (paslaugų) pardavimo PVM).

Ilgalaikio turto pasigaminimo PVM turi būti apskaičiuojamas:

- pasigaminus kilnojamąjį ilgalaikį turta;
- pasistačius pastatą (statinį) ar kitą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą;
- atlikus pastato (statinio) esminį pagerinimą.

Svarbu įsidėmėti, kad jei PVM mokėtojas pasigamino ilgalaikį materialųjį turta ar iš esmės pagerino pastatą (statinį) ir šiam reikalui iš kitų PVM mokėtojų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo sumos jokio PVM neįtraukė į PVM atskaitą, tai nuo tokio turto pasigaminimo ar esminio pagerinimo vertės PVM neskaičiuojamas.

2. Koks turtas laikomas ilgalaikiu materialiuoju turtu?

PVM įstatymo 2 straipsnyje yra nurodyta, kad 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).

Vadinasi, ilgalaikis materialusis turtas - tai įrengimai, mašinos, įvairi technika, inventoriai, baldai, pastatai (statiniai) ir kiti daiktai, kuriuos PVM mokėtojas savo veiklai vykdyti naudoja ilgiau kaip vienerius metus, skaičiuodamas šio turto nusidėvėjimą.

Pastato sąvoka apibrėžiama Lietuvos Respublikos statybos įstatyme - tai apdengtas stogu statinys, kurio didžiausią dalį sudaro patalpos. Statinys - pastatas arba inžinerinis statinys, turintis laikančiąsias konstrukcijas, kurios visos (ar jų dalis) sumontuotos statybos vietoje atliekant statybos darbus, ir kuris yra nekilnojamas daiktas. 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. PVM įstatymo prasme statinio sąvoka suprantama siauriau ir neapima inžinerinių tinklų (šiluminės trasos, dujotiekiai, vandentiekiai, kanalizacijos vamzdžiai ir panašūs tinklai), kuriais disponuoja specializuotos ar kitos įmonės ir kurie pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymą priskiriami statiniams.

3. Kokie statybos darbai laikomi pastato (statinio) esminiu pagerinimu?

Statybos darbai - visi darbai, atliekami statant arba griauinant statinį (žemės kasimo, mūrijimo, betonavimo, montavimo, pamatų ir stogų įrengimo, stalių, apdailos, įrenginių paleidimo ir derinimo).

Esminiu pagerinimu laikomi ne bet kokie pastato (statinio) statybos darbai, o tik tie, kurie pailgina pastato (statinio) naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes. Ar statybos darbai pailgina pastato (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).

4. PVM mokėtojo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto PVM apskaičiavimas

Pagal PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu laikoma įsigytų ir/ar importuotų žaliavų bei medžiagų perdirbimo, gamybos ir kitų operacijų, atliekamų PVM mokėtojo jėgomis, ir/ar įsigytų paslaugų visumą, kurios rezultatas yra naujas ilgalaikio materialiojo turto vienetas.

Taigi, PVM mokėtojas, ketinantis pats pasigaminti ar pasistatyti (tiek ūkio, tiek rangos būdu) ilgalaikį turtą, pvz., pasistatyti pastatą, pasigaminti stakles, mašiną, savo įmonės reikmėms baldus ir pan., iš kitų asmenų perka tokiai statybai ar gamybai reikalingas prekes, medžiagas ir žaliavas (pvz., plytas, statybos blokus, cementą, įvairias detales), tam naudoja kitų asmenų atliekamas paslaugas, darbus (pvz., samdo statybinę organizaciją statybos darbams atlikti). Pardavėjai, PVM mokėtojai, parduodami ilgalaikiam turtui pasigaminti skirtas prekes ir/ar paslaugas, turi apskaičiuoti tų parduodamų prekių, medžiagų, žaliavų bei paslaugų pardavimo PVM.

Jei PVM mokėtojas ilgalaikiam turtui pasigaminti įsigytų prekių ir paslaugų apskaičiuotas PVM sumas įtraukė į PVM atskaitą, t. y. jei šias PVM sumas atėmė iš apskaičiuoto savo parduotų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM, tai, pasigaminęs ilgalaikį turtą, nuo to turto savikainos jis turi apskaičiuoti PVM, taikydamas 21 proc. PVM tarifą.

PVM suma nuo pasigaminto ilgalaikio turto apskaičiuojama tą mokestinį laikotarpį, kurį šį turtą PVM mokėtojas pradeda naudoti savo ekonominėje veikloje.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, ūkio būdu pasistatė gatavos produkcijos sandėlį, kurio savikaina sudaro 100 000 eurų. Sandėlio statybai PVM mokėtoja iš kitų PVM mokėtojų įsigijo:

žaliavų ir medžiagų už 60000 eurų plus 12 600 eurų PVM, įvairių paslaugų už 10000 eurų plus 2100 eurų PVM. Visa pirkimo PVM suma 14 700 eurų (14700+2100) buvo įtraukta į atskaitą.

Pasistačiusi sandėlį, t. y. atidavusi jį eksploatuoti, įmonė privalo nuo 100 000 eurų apskaičiuoti 21000 eurų pardavimo PVM (100 000 eurų x21 proc.) ir deklaruoti jį mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje kaip ir kitas pardavimo PVM sumas. (Jeigu šis sandėlis skirtas įmonėje naudoti tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tą pačią sumą ji gali įtraukti į PVM atskaitą).

2 atvejis

Įmonė A su statybos organizacija B sudarė gamybinių patalpų, skirtų PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, statybos rangos sutartį. Pastačiusi šį pastatą, statybinė organizacija B surašė statybos darbų priėmimo aktą, kurio pagrindu išrašė įmonei A PVM sąskaitą faktūrą ir joje nurodė 1 500 000 eurų gamybinio pastato statybos darbų vertę plus 315 000 eurų PVM, iš viso 1 815 000 eurų. (Atkreipiame dėmesį į tai, kad pastatyto pagal rangos sutartį pastato perdavimas užsakovui pagal PVM įstatymo 7 straipsnį laikomas paslaugų teikimu ir taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas).

Įmonė A jai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą 315 000 eurų PVM sumą įtraukė į PVM atskaitą.

Įmonė A, atidavusi šį pastatą eksploatuoti, nuo pastato 1 500 000 eurų savikainos (nurodoma PVM deklaracijos 15 laukelyje) turi apskaičiuoti 315 000 eurų PVM ir šią PVM sumą deklaruoti mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje kaip ir kitas pardavimo PVM sumas (PVM deklaracijos 29 laukelyje). (Jeigu šios gamybinės patalpos yra skirtos įmonėje naudoti tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tą pačią sumą ji gali dar kartą įtraukti į PVM atskaitą.)

5. PVM mokėtojo atlikto pastato (statinio) esminio pagerinimo PVM apskaičiavimas

Jeigu PVM mokėtojas atliko savo ekonominėje veikloje naudojamo pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, tai toks pastato (statinio) esminis pagerinimas prilyginamas PVM apmokestinamam ilgalaikio turto pasigaminimui.

Atlikus tokį pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo atskaitytas, nuo atliktų esminio pagerinimo darbų savikainos turi būti apskaičiuotas 21 proc. dydžio PVM.

Nuo pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų apmokestinamosios vertės apskaičiuotą PVM sumą PVM mokėtojas, vykdamas PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą (atimti iš patiektų prekių (paslaugų) pardavimo PVM) taip pat, kaip ir minėtais ilgalaikio turto pasigaminimo atvejais.

Pavyzdys

Tarkime, prekybine veikla užsiimanti įmonė suremontavo savo prekybos paviljoną ir taip prailgino jo naudingo tarnavimo laiką. Atliktų remonto darbų vertė yra 300 000 eurų (be PVM). Remontui įsigytų medžiagų ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Kadangi šie atlikti remonto darbai laikomi pastato esminiu pagerinimu, tai tą mėnesį, kai esminio pagerinimo (remonto) darbai buvo baigti, įmonė privalo ne tik taikydama atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmą apskaičiuoti statybos darbų PVM, bet ir nuo atliktų darbų vertės (kuri deklaruojama PVM deklaracijos 15 laukelyje) apskaičiuoti 63 000 eurų (300 000x21 proc.) pardavimo PVM (kaip esminio pagerinimo PVM sumą) ir šią PVM sumą kaip ir kitas pardavimo PVM sumas įrašyti į PVM deklaraciją (29 laukelyje). Jeigu įmonė šį paviljoną naudoja tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tą pačią sumą ji gali įtraukti į PVM atskaitą.

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 darbų 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, o po kiekvieno jų atlikimo nepailgėja pastato naudingo naudojimo laikas ir/ar nepagerėja pastato naudingosios savybės, tai tokie darbai nelaikomi pastato esminiu pagerinimu.

6. Ar turi būti apskaičiuotas išsinuomoto, naudojamo pagal panaudos sutartį ir pan. pastato (statinio) esminio pagerinimo PVM?

Jeigu turtas naudojamas kitais pagrindais, pvz. išsinuomojus, naudojamas pagal panaudos sutartį, tai turto naudotojas, atlikęs ne savo pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, taip pat turi apskaičiuoti to turto esminio pagerinimo vertės pardavimo PVM. Atkreipiame dėmesį į tai, kad esminio pagerinimo pardavimo PVM turi apskaičiuotas ir tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas atliko naudojamo fiziniam asmeniui (nesančiam apmokestinamuoju asmeniu) nuosavybės teise priklausančio pastato (statinio) esminį pagerinimą.

Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo PVM neturi būti apskaičiuotas tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas iškart po svetimo pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų atlikimo, to pastato savininkui išrašo atliktų pagerinimo darbų pardavimo (perdavimo) PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo esminio pagerinimo darbų vertės apskaičiuoja pardavimo PVM.

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 toks remontas atliekamas pastate, perduotame naudotis 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 buvo nurodyta, kad nuomojamo pastato vertė yra 900 000 eurų. Beveik visi nuomininkai skirtingu laiku atliko išsinuomotų patalpų remontą. Vieno nuomininko, išsinuomojusio didžiausią patalpų dalį, atliktas remontas laikomas pastato esminiu pagerinimu, nes jo atlikimas pagerino viso pastato naudingąsias savybes. Todėl šis nuomininkas, atlikęs pastato esminį pagerinimą, nuo atlikto pagerinimo vertės turi apskaičiuoti pardavimo PVM (kaip nuo ilgalaikio turto pasigaminimo vertės).

7. Kokiais atvejais neturi būti apskaičiuotas pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo ir atlikto pastato (statinio) esminio pagerinimo PVM?

Tuo atveju, kai jokia ilgalaikiam turtui pasigaminti ar pastato (statinio) esminiam pagerinimui atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM suma nebuvo įtraukta į PVM atskaitą, tai pasigaminus tokį ilgalaikį turtą ar atlikus tokį esminį pagerinimą neturi būti apskaičiuotas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo PVM. Šiais atvejais netaikomos PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatos.

Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad jeigu pastatas (statinys) nepraėjus 24 mėnesiams po jo pasistatymo ar esminio pagerinimo parduodamas, tai pagal PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatas, laikoma, kad buvo parduotas naujas pastatas (statinys). Todėl nuo parduoto tokio pastato (statinio) apmokestinamosios vertės, t. y. nuo jo pardavimo kainos, išskyrus patį PVM, turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą, nesvarbu, ar jo statybai ir atliktam esminiam pagerinimui atlikti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą ar ne.

8. Ar turi būti apskaičiuotas inžinerinių tinklų atlikto esminio pagerinimo PVM?

Inžineriniai tinklai (šiluminės trasos, dujotiekiai, vandentiekiai, kanalizacijos vamzdžiai ir panašūs tinklai) kuriais disponuoja specialios ir kitokios įmonės pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymą priskiriami statiniams. Tačiau, kaip paaiškinta šio leidinio 2 punkte, PVM įstatymo prasme jie nelaikomi statiniais, todėl visais atvejais atlikus inžinerinių tinklų

statybos, remonto, rekonstrukcijos darbus visais atvejais neturi būti apskaičiuotas atlikto esminio pagerinimo pardavimo PVM.

9. Kaip įforminamas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo, atliktas pastato (statinio) esminis pagerinimo faktas - PVM objektas?

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780 patvirtintos Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų dokumentų išrašymo ir pripažinimo tvarkos IV dalies nuostatas, ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo, atlikto pastato (statinio) esminio pagerinimo faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje privalo būti nurodyti PVM įstatymo 80 straipsnio 1-3; 7 ir 9-12 punktuose nurodyti rekvizitai, t. y.:

PVM sąskaitos faktūros išrašymo data,

PVM sąskaitos faktūros serija ir numeris, leidžiantys identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą,

prekių tiekėjo (pasigaminusio ilgalaikį materialųjį turtą asmens) PVM mokėtojo kodas, prekių (ilgalaikio turto vieneto) pavadinimas,

apmokestinamoji vertė - tiekiamos prekės vieneto (ilgalaikio turto vieneto pasigaminimo, atlikto esminio pagerinimo) kaina be PVM,

PVM tarifas ir PVM suma nacionaline valiuta.

Be to, PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta „ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas“.

10. Ar tik PVM apmokestinamą veiklą vykdančiam PVM mokėtojui realiai reikia sumokėti į biudžetą apskaičiuotą pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto PVM sumą?

PVM mokėtojui, vykdančiam PVM apmokestinamą veiklą, nereikia papildomų lėšų šiai apskaičiuotai PVM sumai į biudžetą sumokėti, nes dėl pasigaminto ilgalaikio turto (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą), skirto PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, PVM apskaičiavimo PVM mokėtojo apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma nepadidėja.

Praktiškai PVM mokėtojas nuo pasigaminto ilgalaikio turto savikainos apskaičiuotą PVM sumą tik PVM deklaracijoje įrašo kaip pardavimo PVM ir jei pasigamintas turtas skirtas naudoti PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai tą pačią PVM sumą įrašo į toje pačioje PVM deklaracijoje kaip atskaitomą pirkimo PVM, kur įrašomos ir iš kitų PVM mokėtojų pirktų prekių ar paslaugų atskaitomos pirkimo PVM sumos. Tokiu būdu ši PVM suma kartu su kitomis pirkimo PVM sumomis atskaitoma (atimama) iš pardavimo PVM sumos.

Pavyzdys

Pasistačiusi sandėlį, t. y. atidavusi jį eksploatuoti, įmonė nuo šio sandėlio savikainos (100 000 eurų) privalo apskaičiuoti 21 000 eurų PVM (100 000x21 proc.) ir šią sumą, kaip pardavimo PVM, įrašyti į PVM deklaraciją. Ši PVM suma toje pačioje PVM deklaracijoje taip pat nurodoma kaip pirkimo PVM. Kadangi sandėlis skirtas PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai visa 21 000 eurų pirkimo PVM suma gali būti atskaitoma, todėl įrašoma PVM deklaracijoje kaip atskaitoma pirkimo PVM suma. Šiuo atveju dėl sandėlio pasistatymo papildomos PVM mokesinės prievolės į biudžetą neatsiranda (iš 21000 eurų pardavimo PVM atėmus 21 000 eurų pirkimo PVM gausime 0).

11. Kaip atskaitomas PVM mokėtojo apskaičiuotas mišriai veiklai vykdyti pasigaminto ilgalaikio turto PVM ?

Paaiškinama: Laikoma, kad PVM mokėtojas vykdo mišrią veiklą tada, kai jis ne tik parduoda tokias prekes (teikia paslaugas), kurių (arba joms pasigaminti (suteikti) įsigytų (importuotų) prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM gali atskaityti (pvz., parduoda PVM apmokestinamas prekes, paslaugas), bet parduoda ir tokias prekes (paslaugas), kurių (arba joms pasigaminti (suteikti) įsigytų (importuotų) prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM negali atskaityti (pvz., parduoda PVM neapmokestinamas prekes, paslaugas). Pažymėtina, kad vykdomoms valstybės ir savivaldybės funkcijoms, kurios nelaikomos ekonomine veikla, skirtų prekių paslaugų pirkimo (importo) PVM taip pat neatskaitomas.

Kadangi PVM mokėtojas privalo apskaičiuoti visos pasigaminto ilgalaikio turto pasigaminimo (įskaitant atliktą pastato (statinio) esminį pagerinimą) savikainos PVM, todėl nors šis turtas skirtas mišriai veiklai vykdyti, ilgalaikio turto pasigaminimui įsigytų atsargų, žaliavų, medžiagų ir paslaugų visa pirkimo (importo) PVM suma įtraukiama į PVM atskaitą (atimama iš patiektų prekių (paslaugų) pardavimo PVM).

PVM mokėtojas pasigaminęs ilgalaikį turta, skirtą naudoti savo mišrioje veikloje, turi apskaičiuoti PVM nuo visos šio turto pasigaminimo savikainos, bet gali į PVM atskaitą įtraukti tik tą ilgalaikio turto pasigaminimo PVM sumos dalį, kuri proporcingai tenka vykdomai mišriai veiklai, kuriai įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM gali būti atskaitomas (pvz., PVM apmokestinamų prekių tiekimas, paslaugų teikimas).

Procentinis atskaitomos PVM sumos dydis, pagal kurį atskaitomas mišriai veiklai skirto ilgalaikio turto pasigaminimo PVM, apskaičiuojamas PVM įstatymo 60 straipsnio nustatyta tvarka kaip per praėjusius kalendorinius metus gauto atlygio už parduotas PVM apmokestinamas prekes ir/ar suteiktas paslaugas dalis (procentais) gautame per tą patį laiką atlygyje už visas PVM mokėtojo parduotas prekes ir/ar paslaugas. Jeigu praėjusių kalendorinių metų tokių rodiklių nėra, tai, suderinus su vietos mokesčių administratoriumi, imami prognozuojami einamųjų kalendorinių metų rodikliai.

Pavyzdys

Tarkime, PVM mokėtojas 2016 metais pasistatė pastatą, kurį numato nuomoti kitiems PVM mokėtojams, ir nuo šių nuomos pajamų skaičiuoti PVM, taip pat nuomoti ne PVM mokėtojams ir nuo šių nuomos pajamų neskaičiuoti PVM. Tarkime, kad pastato savikaina - 2 000 000 eurų. Pastato statybai pirktų statybinių medžiagų ir kitų prekių bei paslaugų pirkimo PVM visos buvo atskaitytas. Pastačius pastatą ir pradėjus jį naudoti, nuo jo savikainos apskaičiuojamas 21 proc. dydžio PVM - 420 000 eurų (2 000 000 x 21 proc.), kuris mokesstinio laikotarpio PVM deklaracijoje įrašomas kaip pardavimo PVM ir kaip pirkimo PVM. Kadangi pastatas, skirtas naudoti mišriai veiklai, tai PVM mokėtojas negali atskaityti (įrašyti PVM deklaracijoje į PVM atskaitos laukelį) visos šios pirkimo PVM sumos. Jis gali atskaityti tik tą PVM sumos dalį, kuri proporcingai tenka PVM apmokestinamai veiklai.

Tarkime, kad įmonės apskaičiuotas pagal faktinius 2010 metų rodiklius procentinis PVM atskaitos dydis yra 50 proc. Tai PVM mokėtojas gali atskaityti 210 000 eurų PVM apskaičiuotos ilgalaikio turto pasigaminimo PVM sumos (420 000 x 50 proc.).

Ilgalaikio materialiojo turto metinės PVM atskaitos sumos tikslinimas dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo įmonės veikloje mišrumo pasikeitimo (palyginus kalendoriniais metais taikytą PVM atskaitos procentą su PVM atskaitos procentu, apskaičiuotu pagal faktinius tų kalendorinių metų rodiklius) atliekamas FR0516 formos metinėje PVM deklaracijoje.

12. Kokiu tikslu apskaičiuojamas ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo PVM, jei daugeliu atvejų visas toks PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą (atimtas iš parduotų prekių (paslaugų) pardavimo PVM)?

Kai PVM mokėtojo pasigamintas (iš esmės pagerintas) ilgalaikis materialusis turtas naudojamas įmonėje tokiai veiklai, kuriai jis buvo naudojamas nuo pat jo pasigaminimo pradžios, tai apskaičiuotas ir atskaitytas šio turto pasigaminimo PVM nekoreguojamas. Tačiau tuo atveju, kai pasikeičia pasigaminto ilgalaikio turto, nuo kurio vertės apskaičiuotas PVM (ar jo dalis) buvo įtrauktas į PVM atskaitą, paskirtis ir tas turtas visai nenaudojamas PVM mokėtojo vykdomoje veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą (pvz., pradedamas naudoti vien PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti, parduodamas be PVM ar pan.), tai į PVM atskaitą įtraukta šio turto pasigaminimo PVM suma turi būti patikslinta, t. y. dalis atskaitytos PVM sumos turi būti atstatyta.

Pasikeitus tokio pasigaminto ilgalaikio turto, kurio nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį yra ne trumpesnis kaip 4 metai, paskirčiai, to mokesstinio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, turi būti tikslinta (atstatyta) atskaitytos šio turto PVM sumos dalis, tenkanti laikotarpiui, likusiam iki turto nusidėvėjimo

laikotarpio (nustatyto Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje) pabaigos, skaičiuojant nuo PVM įtraukimo į PVM atskaitą laikotarpio. Šia patikslinta PVM suma PVM deklaracijoje didinama apskaičiuota mokėtina į biudžetą arba mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma.

Pasikeitus pasistatytų pastatų (statinių) ir pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto, kurio nusidėvėjimo normatyvas pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį yra ne trumpesnis kaip 4 metai, paskirčiai, to mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje, kuri paaikškėjo minėtos aplinkybės, turi būti patikslinta (atstatyta) atskaitytos šio turto PVM sumos dalis, tenkanti iki PVM atskaitos tikslinimo pabaigos termino likusiam laikotarpiui (skaičiuojant nuo PVM įtraukimo į PVM atskaitą laikotarpio):

- pasistatytų pastatų (statinių) ir atlikto jų esminio pagerinimo - laikotarpiui, likusiam iki 10 metų;
- kito ilgalaikio materialiojo turto - laikotarpiui, likusiam iki 5 metų.

Šia patikslinta PVM suma PVM deklaracijoje didinama apskaičiuota mokėtina į biudžetą arba mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma.

Pavyzdys

Įmonė, įsiregistravusi PVM mokėtoja, užsiimanti PVM apmokestinamų prekių pardavimu, 2012 m. sausio mėnesį pasistatė prekėms laikyti sandėlį, kurio savikaina - 500 000 Lt. Pradėjusi naudoti šį pastatą, įmonė nuo jo savikainos apskaičiavo 105 000 Lt PVM (500 000 x 21 proc.) ir visą šią PVM sumą įtraukė į atskaitą. Šio pastato PVM atskaitos tikslinimo (dėl jo naudojimo įmonės veikloje pasikeitimo) laikotarpis yra 10 metų ir baigiasi 2021 metų gruodžio mėnesį.

Tarkime, įmonė 2016 metų balandžio mėnesį šį pastatą pardavė be PVM (kaip naudotą ilgiau kaip 24 mėnesius).

PVM mokėtojas 2016 metų balandžio mėnesio PVM deklaracijoje turėjo deklaruoti patikslintą šio pastato atskaitytą PVM sumą, tenkančią laikotarpiui nuo 2016 metų balandžio mėnesio iki PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos, t. y. iki 2021 metų gruodžio mėnesio (5 metų ir 9 mėnesių, iš viso 69 mėnesių).

Ši tikslinama PVM suma apskaičiuojama taip:

$30\,410 / (10 \times 12) \times 69 = 17\,46$ eurų (kur: 30 410 eurų (105 000 Lt / 3,4528) - atskaityta pastato pirkimo PVM suma, eurai, 10 - atskaitos tikslinimo laikotarpis metais, 12 - metų mėnesių skaičius, 69 - laikotarpis mėnesiais, kurio PVM atskaita tikslinama).

Šia 17 486 eurų suma 2016 metų balandžio mėnesio PVM deklaracijoje padidinama mokėtina į biudžetą (sumažinama gražintina iš biudžeto) PVM suma.