

ŽEMĖS IR KITO NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMAS PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU

(dėl pasikeitusių teisės aktų nuostatų dalis atmintinėje pateiktos informacijos yra neaktuali)

Turinys

1. Koks turtas pagal PVM įstatymą laikomas nekilnojamoju turtu?	1
2. Kada žemė ir kitas nekilnojamas turtas tampa PVM objektu?	1
3. Kokiais atvejais žemės ar kito nekilnojamojo turto pardavimas yra laikomas ekonomine veikla?	2
4. Kaip žemė ir kitas nekilnojamas turtas apmokestinami PVM?	2
5. Kokiais atvejais žemė ar kitas nekilnojamas turtas apmokestinami taikant standartinį PVM tarifą?	2
6. Kokiais atvejais žemė ar kitas nekilnojamas turtas neapmokestinami PVM?	8
7. Ar gali būti, kad seno pastato, parduodamo su žeme ar be jos, tiekimo sandoriai apmokestinami PVM?	9
8. Ar apmokestinamas PVM tiekiamas senas pastatas, kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, tačiau rekonstravimo darbai nėra pradėti?	10
9. Kaip apmokestinamas PVM pastato, kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, parduodamo kartu su žeme, sandoris?	10
10. Kokiais atvejais PVM mokėtojas, tiekdamas žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, turi pasirinkimo teisę skaičiuoti PVM arba neskaičiuoti?	11
11. Ar apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM mokėtojas privalo pranešti mokesčių administratoriui?	11
12. Ar savivaldybei nuosavybės teise priklausanti žemė statybai apmokestinama PVM?	12
13. Kokiais atvejais fiziniam asmeniui, pardavusiam žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, atsiranda prievolė skaičiuoti PVM?	12

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymo) 32 straipsnyje nustatytos žemės ir kito nekilnojamojo turto apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau - PVM) taisyklės. Kaip PVM apmokestinama žemė ir kitas nekilnojamas turtas? Kokios prievolės atsiranda PVM mokėtojams, parduodantiems žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą? Kokiais atvejais fiziniam asmeniui, ne PVM mokėtojui, parduodančiam žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, atsiranda prievolė skaičiuoti pardavimo PVM? Atsakymus į šiuos ir daugelį panašių klausimų Jūs rasite šiame leidinyje.

1. Koks turtas pagal PVM įstatymą laikomas nekilnojamoju turtu?

Nekilnojamas turtas - tai 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.

2. Kada žemė ir kitas nekilnojamas turtas tampa PVM objektu?

Žemė, kitas nekilnojamas turtas tampa PVM objektu, kai: už atlygį tiekiamas (parduodamas ar kitaip nuosavybės teise perleidžiamas) šalies teritorijoje esantis turtas ir jį tiekia apmokestinamas asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą. Apmokestinamuoju asmeniu gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, tiek juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas, taip pat

bet koks užsienyje įregistruotas, įkurtas ar įsteigtas vienetas, kuris nėra įvardijamas kaip „juridinis asmuo“, kuris Lietuvoje vykdo ekonominę veiklą. Ekonominė veikla - tai bet kokio pobūdžio veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų.

3. Kokiais atvejais žemės ar kito nekilnojamojo turto pardavimas yra laikomas ekonomine veikla?

Žemės ar kito nekilnojamojo turto pardavimas yra laikomas ekonomine veikla, kai šį turtą tiekia:

- juridiniai asmenys, kurie įsteigti ekonominės veiklos vykdymui;
- juridiniai asmenys, kurie vykdo teisės aktų nustatytą funkciją disponuoti jiems priklausančiu nekilnojamoju turtu ar žeme, jei toks turto tiekimas konkuruoja su kitų asmenų tiekiamu nekilnojamoju turtu ar žeme (žr. 12 klausimą);
- juridinio asmens statuso neturintys Lietuvos Respublikoje įsteigti kolektyvinio investavimo subjektai, kurių veiklos forma yra investicinis fondas;
- fiziniai asmenys, kurių sandoriai nėra atsitiktiniai (bet kokie atsitiktiniai sandoriai, kuriuos sudarę asmenys neturi ketinimo vykdyti veiklą ir siekti gauti iš jos pajamų ateityje, nelaikomi ekonomine veikla ir nėra PVM objektu (žr. 13 klausimą)). Ekonominei veiklai priskiriami tokie asmens sandoriai, kuriems būdingas tam tikras tęstinumas ir atsikartojimas.

4. Kaip žemė ir kitas nekilnojamasis turtas apmokestinami PVM?

Pagal PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatas žemė ir kitas nekilnojamasis turtas gali būti:

- ☐ apmokestinami taikant standartinį PVM tarifą arba ☐ neapmokestinami PVM.

5. Kokiais atvejais žemė ar kitas nekilnojamasis turtas apmokestinami taikant standartinį PVM tarifą?

Taikant standartinį PVM tarifą, apmokestinama:

- ☐ nauji pastatai ar statiniai bei jų dalys*,

* **naujas pastatas ar statinys** - tai nebaigtas ar baigtas statyti pastatas ar statinys bei jų dalys - 24 mėnesius** po jų statymo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) ar esminio pagerinimo. Pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo (kurį galima rasti [čia](#)) 2 ir 39 straipsnių nuostatas nebaigtu statyti pastatų (statinių) ar jo dalimi yra laikomas ir nebaigtas rekonstruoti pastatas (statinys) ar jo dalis.

****data nuo kurios skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis:**

1) **iki 2010-09-30** - Statinio pripažinimo tinkamu naudoti akto pasirašymo data (pagal tuo metu galiojusias Statybos įstatymo 24 straipsnio ir Statybos techninio reglamento STR 1.11:2002 „Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarka“, 23 punkto nuostatas, galiojusias iki 2010 - 0930, pastatas ar statinys buvo laikomas „pripažintu tinkamu naudoti“, kai pasirašytas nustatyta tvarka sudarytos komisijos statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas;

2) **nuo 2010-10-01** - Statybos užbaigimo akto ar Deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo (patvirtinimo, jei Deklaraciją tvirtinti privaloma) data (atvejai, kada turi būti išrašomas Statybos užbaigimo aktas, kada - Deklaracija apie statybos užbaigimą nurodyti Statybos įstatymo 28 straipsnyje.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 2021 m. kovo mėn. parduoda daugiabučiame gyvenamajame name esantį butą. Namas, kuriame yra parduodamas butas buvo pastatytas 1981 metais, o 2018 metais rekonstruotas. Pagal nekilnojamojo turto registro duomenis gyvenamojo namo ir buto baigtumas po rekonstrukcijos yra 90%. Tačiau nepaisant tokio baigtumo procento nekilnojamojo turto registre yra pažymėta, kad 2018-01-11 yra išduotas Statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas. Ar apmokestinamas PVM šis įmonės „A“ parduodamas butas?

Ne, neapmokestinamas, nes yra Statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas ir po rekonstrukcijos yra praėję daugiau kaip 24 mėnesiai.

2 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%, namas pagal 2019-12-21 aktą 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 2022 m. rugpjūčio mėnesį buvo parduotas. Prieš pardavimą buvo atlikti kadastriniai matavimai, 2022-0812 suformuota Nekilnojamojo turto kadastro duomenų byla, kurios pagrindu registro įmonėje užregistruotas 100% 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 pripažinimo tinkamu naudoti akto pasirašymo data - 2019-12-21.

3 pavyzdys

Įmonė yra įsigijusi nebaigtos statybos butą, kurio (kaip ir gyvenamojo namo) baigtumas pagal Nekilnojamojo turto kadastro duomenis yra 91 proc., statybos pabaigos metai - 2014 m., namui, kuriame yra šis butas, nėra išduotas Statybos užbaigimo aktas, namas nepradėtas eksploatuoti. Minėtą butą įmonė pardavė 2016 m. sausio mėnesį.

Ar apmokestinamas PVM šis įmonės parduodamas butas?

Įmonės parduodamas butas 2014 metais pastatytame name, kuriam iki pardavimo momento nebuvo išduotas Statybos užbaigimo aktas ir kuris nebuvo pradėtas eksploatuoti, PVM tikslais laikomas nebaigtu statyti pastatu ir apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

4 pavyzdys

Įmonė 2019 m. įsigijo nebaigtos statybos gyvenamą namą, kurio baigtumas pagal Nekilnojamojo turto kadastro duomenis yra 83 proc. Nuo 2020 m. vasario 1 d. į name esančius butus tiekama elektra, vanduo, šiluma, name įsikūrė nuomininkai. Įmonė 2022 metų rugsėjo mėnesį pardavė minėtame name esantį butą.

Ar apmokestinamas PVM šis įmonės parduodamas butas?

Įmonės parduodamas butas nebaigtos statybos gyvenamajame name, kuris faktiškai buvo pradėtas eksploatuoti 2020-02-01, PVM tikslais laikomas senu nekilnojamu turtu (data, nuo kurios skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis tam, kad nustatyti ar butas PVM tikslais laikoma nauju, yra 2020-02-01, t. y. data, kada gyvenamasis namas, kuriame yra šis butas, realiai buvo pradėtas eksploatuoti) ir yra neapmokestinamas PVM.

□ Žemė, perduodama kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis,*

5 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, parduoda naują pastatą kartu su žeme įmonei „B“, PVM mokėtojai.

Ar įmonės „A“ parduodamas naujas pastatas bei žemė apmokestinami PVM?

Vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnio 1 dalies nuostatomis naujas pastatas, parduodamas kartu su žeme, apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

□ Žemė statyboms.***

*****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“, reikia vadovautis Nekilnojamojo turto registro (toliau - NTR) duomenimis bei vertinti patvirtintus teritorijų planavimo dokumentus:

1. Kai pagrindinė žemės naudojimo paskirtis NTR yra nurodyta „kita“, tai:

1.1. jeigu NTR nurodytas toks žemės naudojimo būdas, kuris 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 nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos, kurios neleistų vykdyti statybos tame sklype. Jeigu specialiosios žemės naudojimo sąlygos NTR nėra nurodytos, tikslinga būtų įsitikinti, ar tokios sąlygos žemės sklypui nėra nustatytos teritorijų planavimo dokumentuose ar žemės valdos projekte. Jeigu specialiosios žemės naudojimo sąlygos NTR nėra nurodytos, tačiau šios sąlygos nustatytos teritorijų planavimo dokumentuose ar žemės valdos projekte, vadovaujamasi teritorijų planavimo dokumentais ar žemės valdos projektu.

Kai žemės sklypui, kurio pagrindinė žemės naudojimo paskirtis NTR yra nurodyta „kita“, nurodytas toks žemės naudojimo būdas, kuris žemės sklype leidžia vykdyti statybą, tačiau pagal specialiąsias žemės naudojimo sąlygas visame sklype statyba negalima, toks žemės sklypas nelaikomas „žeme statyboms“.

Kai NTR nurodytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos pagal kurias tam tikrais atvejais galima statyba, žemės sklypas laikomas žeme statyboms tuo atveju, jeigu yra išduotas savivaldybės leidimas suteikiantis teisę vykdyti statybas tame sklype.

1.2. Jeigu NTR nurodytas toks žemės naudojimo būdas, pagal kurį 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.tpdr.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 specialiosios žemės naudojimo sąlygos (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, specialų planą galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos (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 šiam sklypui savivaldybės administracijos direktorius ar jo įgaliotas valstybės tarnautojas turėtų nustatyti šio sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrus, leidžiančius vykdyti statybą. Kai tokie parametrai žemės sklypui yra nustatyti, reikėtų įsitikinti, ar žemės sklypui NTR nėra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos, kurios neleistų vykdyti statybos. Jeigu būtų nustatyta, kad žemės sklypui specialiosios žemės naudojimo sąlygos, kurios neleistų vykdyti statybos, nustatytos ne NTR, o 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 administracijos direktoriaus ar jo įgalioto valstybės tarnautojo nustatytus šio sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrus žemės sklype galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos specialiosios žemės naudojimo

sąlygos, 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 administracijos direktorius ar jo įgaliotas valstybės tarnautojas neturi nustatyti 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 nėra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos, kurios neleistų vykdyti statybos. Jeigu būtų nustatyta, kad žemės sklypui specialiosios žemės naudojimo sąlygos, kurios neleistų vykdyti statybos, nustatytos ne NTR, o 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 specialiosios žemės naudojimo sąlygos, kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

1-4 punktuose nurodytais atvejais, kai teritorijų planavimo dokumentuose nurodytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos, pagal kurias tam tikrais atvejais galima statyba, žemės sklypas laikomas žeme statyboms tuo atveju, jeigu yra išduotas savivaldybės leidimas suteikiantis teisę vykdyti statybas tame sklype.

!!! Jeigu žemės sklypo, kurio pagrindinė žemės naudojimo paskirtis NTR yra nurodyta „kita“, atskiroms dalims nustatyti skirtingi žemės sklypų naudojimo būdai, iš kurių nors vienas leidžia vykdyti statybą, tai toks žemės sklypas laikomas „žeme statybai“, jeigu tai sklypo daliai, kuriai nustatytas statybą vykdyti leidžiantis žemės naudojimo būdas, nėra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos, neleidžiančios vykdyti statybos.

2. Kai žemės sklypo naudojimo paskirtis NTR yra nurodyta ne „kita“, o kitokia, pvz., „žemės ūkio“, „miškų ūkio“, tai, nustatant, ar žemės sklypas laikomas žeme statybai, papildomai:

2.1. tokia seka reikia išsiaiškinti:

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.tpdri.lt; informaciją dėl detaliųjų, specialiųjų, bendrųjų planų ir pan. galima rasti savivaldybių interneto puslapiuose arba kreipiantis į šiuos dokumentus rengiančią instituciją),

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;

2.1.3. jeigu nėra 2.1.1. ir 2.1.2. punktuose nurodytų teritorijų planavimo dokumentų, išsiaiškinti, ar savivaldybės administracijos direktoriaus 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);

2.2. ar 2.1. punkte nurodytuose dokumentuose žemės sklypui nėra nustatytos specialios žemės naudojimo sąlygos.

Jeigu žemės sklypo perleidimo metu buvo patvirtinti 2.1.1 punkte nurodyti teritorijų planavimo dokumentai, leidžiantys šiame žemės sklype vykdyti statybas, ar buvo priimti 2.1.2. punkte nurodyti sprendimai, pagal kuriuos žemės sklype galima vykdyti statybas, ar nustatyti 2.1.3. punkte nurodyti žemės sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrai, leidžiantys šiame žemės sklype vykdyti statybas, ir žemės sklypui nebuvo nustatytos specialios žemės naudojimo sąlygos, draudžiančios sklype vykdyti statybą, tai nors pagal NTR žemės sklypo naudojimo paskirtis yra ne „kita“, toks sklypas PVM tikslais bus laikomas „žeme statyboms“.

!!! Žemės sklypo pardavimo pripažinimas „žemės statyboms“ tiekimu turi būti paremtas aplinkybėmis, egzistavusiomis prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu, t. y. žemės sklypo perleidimo momentu.

5 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, PVM mokėtojai, už 10 mln. eurų pardavė šalia Vilniaus esantį 4 ha žemės sklypą, kurio pagrindinė naudojimo paskirtis nurodyta NTR „žemės ūkio“. Tuo metu, kai įmonė „A“ pardavė žemės sklypą įmonei „B“, jau buvo parengtas šio žemės sklypo detaliojo plano projektas, kurio rengimo tikslas - pakeisti žemės naudojimo paskirtį iš žemės ūkio į kitą, nustatyti žemės sklypo naudojimo būdą - gyvenamosios teritorijos, pobūdį - daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių statybos, 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.

Ar šis sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Sklypo pardavimo (PVM prievolės atsiradimo) momentu parduodamo žemės sklypo detalusis planas dar nebuvo patvirtintas. Todėl PVM tikslais minimas žemės sklypas nelaikomas žeme statyboms.

6 pavyzdys

Įmonė „A“ pardavė anksčiau įsigytą žemės sklypą. Perleidimo momentu šio sklypo pagrindinė žemės naudojimo paskirtis pagal patvirtintą sklypo detalųjį planą - vienučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statyba, specialiųjų žemės naudojimo sąlygų nenustatyta.

Ar šis parduodamas sklypas apmokestinamas PVM?

Nagrinėjamu atveju sklypo perleidimo momentu yra patvirtintas sklypo detalusis planas, o pagrindinė žemės naudojimo paskirtis - vienučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statyba, o specialiųjų žemės naudojimo sąlygų nenustatyta.

Tokia žemės sklypo naudojimo paskirtis leidžia vykdyti statybą. Todėl PVM tikslais laikoma, kad parduodama žemė statyboms, kuri, vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatomis, PVM apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

7 pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,3 ha žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis, nurodyta NTR, yra „kita“, o naudojimo būdas - „vienučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. NTR šiam sklypui yra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos, pagal kurias dalis 0.2 ha sklypo ploto patenka į elektros linijų apsaugos zoną, kurioje statyba negalima.

Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Taip, laikomas, nes pagal NTR parduodamame žemės sklype galima vienučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statyba, o specialiosios žemės naudojimo sąlygos, draudžiančios statybą, nustatytos tik dalyje žemės sklypo.

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, pardavė 5 žemės sklypus. Visų sklypų pagrindinė žemės naudojimo paskirtis, nurodyta 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 (specialios sąlygos šiam sklypui nėra nustatytos);

2) antrajam sklypui detalusis planas nebuvo patvirtintas, tačiau šiam sklypui savivaldybės administracijos direktoriaus sprendimu yra nustatytas teritorijos naudojimo reglamentas, pagal kurį minėtame sklype galima statyba (nustatytas užstatymo intensyvumas, leistinas pastatų aukštis ir kt.), šiam sklypui specialiosios žemės naudojimo sąlygos NTR nėra nustatytos;

3) trečias sklypas pateko į teritoriją, kuriai yra patvirtintas specialusis planas, pagal kurį šiame sklype galima komercinių pastatų statyba (specialios sąlygos šiam sklypui nėra nustatytos);

4) ketvirtasis sklypas pateko į teritoriją, kuriai nėra patvirtintas detalusis ar specialusis planas, be to, nėra priimtas savivaldybės administracijos direktoriaus sprendimas dėl teritorijos, kurioje yra šis sklypas, naudojimo reglamento. Pagal savivaldybės bendrąjį planą šis sklypas patenka į geležinkelio želdinių apsaugos zoną ir savivaldybė nėra išdavusi leidimo šiame sklype vykdyti statybą.

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 specialios sąlygos 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 geležinkelio želdinių apsaugos zoną ir kuriam nėra išduotas savivaldybės leidimas vykdyti statybą, 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“.

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 nurodyta 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“, specialiosios žemės naudojimo sąlygos 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.

6. Kokiais atvejais žemė ar kitas nekilnojamasis turtas neapmokestinami PVM?

PVM neapmokestinama:

□ žemė, kuri nėra skirta statyboms ir žemė, kuri tiekama kartu su senais pastatais ar statiniais ar jų dalimis,

1 pavyzdys

Įmonė „A“ pardavė du, anksčiau įsigytus miškų ūkio paskirties žemės sklypus. Sandorio sudarymo metu: i) nebuvo patvirtintas teritorijų planavimo dokumentas (pvz., patvirtintas detalusis planas ar specialusis planas) ar žemės valdos projektas dėl šių žemės sklypų paskirties pakeitimo, ii) 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 šių žemės sklypų paskirtį ir (ar) būdą, leidžiantį šiame žemės sklype vykdyti statybas; iii) savivaldybės administracijos direktorius 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).

Ar šių sklypų pardavimas apmokestinamas PVM? Ne, neapmokestinamas.

Pagal PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatas nagrinėjamu atveju miškų ūkio paskirties žemės sklypų tiekimo sandoriai PVM neapmokestinami.

□ seni pastatai ar statiniai * bei jų dalys.

***senas pastatas ar statinys** - tai baigtas statyti pastatas ar statinys bei jų dalys, kai po jų užbaigimo yra praėję daugiau kaip 24 mėnesiai (kaip nustatyti datą, nuo kurios skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis, žr. atsakymą į 5 klausimą.)

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda prieš 5 metus užbaigtą statyti pastatą, kuriam nebuvo atlikta jokių esminio pagerinimo darbų.

Ar šio pastato pardavimas apmokestinamas PVM?

Nagrinėjamu atveju prieš 5 metus užbaigtas statyti pastatas PVM tikslais laikomas senu pastatu ir todėl tokio pastato pardavimas, vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamas.

7. Ar gali būti, kad seno pastato, parduodamo su žeme ar be jos, tiekimo sandoriai apmokestinami PVM?

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 aplinkybes ir, tik įvertinus šias aplinkybes, nustatoma, koks tai yra sandoris.

Jei PVM apmokestinimo momentu vienareikšmiai galima teigti, kad pagrindinis sandorio tikslas yra žemės sklypas statyboms (pvz., yra leidimas nugriauti parduodamą pastatą, pardavėjas pastatą yra nugriovęs ar pastato pirkimo - pardavimo sutartyje yra įsipareigojęs nugriauti senąjį pastatą, o griovimo darbai pradėti), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas standartiniu PVM tarifu.

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, pastato pirkimo-pardavimo sutartyje įmonė „A“ įsipareigoja pilnai nugriauti parduodamą pastatą, o įmonė „B“ - apmokėti įmonei „A“ jos patirtas išlaidas griauinant 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 tikslas - įsigyti žemės sklypą, skirtą statyboms. Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės statyboms sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą. 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.

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 (ESTT praktika byloje C-326/11).

2 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.

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.

3 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.

8. Ar apmokestinamas PVM tiekiamas senas pastatas, kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, tačiau rekonstravimo darbai nėra pradėti?

Kai perduodamas 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).

9. Kaip apmokestinamas PVM pastato, kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, perduodamo kartu su žeme, sandoris?

Kai pastatas, kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, perduodamas 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

Įmonė „A“ įsigijo leidimą seno, nenaudojamo pastato rekonstravimui (iš esmės pastatas yra sugriuvęs, likę tik jo pamatai). Pagal techninį pastato rekonstravimo projektą numatoma iš esmės perstatyti pastatą ir pastatyti jo priestatą. Įmonė „A“ pradėjo pastato rekonstravimo darbus, tačiau vėliau nusprendė seną pastatą kartu su žeme perduoti įmonei „B“, PVM mokėtojai, kurios pagrindinė veikla - nekilnojamojo turto (pastatų ir (ar) kitų statinių) statyba.

Kaip PVM apmokestinamas įmonės „A“ perduodamas 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

Įmonė „A“ įsigijo leidimą seno pastato rekonstravimui (pagal techninį projektą numatoma pakeisti statinio paskirtį, atliekant kapitalinį remontą pastato viduje, nedidinant esamo pastato aukščio bei ploto), bet jos nepradėjo. Įmonė „A“ nusprendė seną pastatą kartu su žeme perduoti įmonei „B“, PVM mokėtojai, kurios pagrindinė veikla - baldų gamyba. Įmonė šį pastatą įsigys gamybos reikmėms.

Kaip PVM apmokestinamas įmonės „A“ perduodamas 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.

10. Kokiais atvejais PVM mokėtojas, tiekdamas žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, turi pasirinkimo teisę skaičiuoti PVM arba neskaičiuoti?

Asmuo, PVM mokėtojas, tiekdamas žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, gali pasirinkti skaičiuoti PVM ar neskaičiuoti, kai:

- tiekia PVM neapmokestinamą žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, t. y. žemę, kuri nėra skirta statyboms ir žemę, kuri perduodama kartu su senais pastatais ar statiniais ar jų dalimis bei senus pastatus ar statinius, ir
- šį turtą tiekia apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui (nesvarbu ar jis PVM mokėtoju įsiregistravęs Lietuvoje, ar užsienio valstybėje), ar diplomatinei atstovybei, konsulinei įstaigai bei tarptautinei organizacijai ar jos atstovybei.

! Pasirinkimo teisės nėra, kai:

- *PVM neapmokestinama žemė ir/ar kitas nekilnojamasis turtas tiekiamas neapmokestinamajam asmeniui arba apmokestinamajam asmeniui, ne PVM mokėtojui (šiuo atveju tiekiamas turtas visada PVM neapmokestinamas).*

- *tiesiama PVM apmokestinama žemė, t. y. žemė statyboms, žemė kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat nauji pastatai ar statiniai bei jų dalys (šiuo atveju tiekiamas turtas visada apmokestinamas PVM).*

!! Pasirinkimas skaičiuoti PVM už PVM neapmokestinamą nekilnojamą pagal prigimtį daiktą, yra taikomas 24 mėnesius visiems atitinkamiems sandoriams, kurie buvo sudaryti po pirmojo pasirinkimo, t. y., po pirmojo sandorio, už kurį buvo apskaičiuotas PVM.

!!! Kai apmokestinamasis asmuo nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą parduoda ar kitaip perduoda apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, taip pat diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms bei tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms PVM įstatymo 4 str. 2 dalyje nustatytais 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 nekilnojamą pagal prigimtį daiktą, jeigu šis daiktas buvo įsigytas su PVM, arba gali pasirinkti neskaičiuoti PVM, jeigu daiktas buvo įsigytas be PVM.

11. Ar apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM mokėtojas privalo pranešti mokesčių administratoriui?

PVM mokėtojas pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM turi pateikti elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos portalą e. VMI autorizuotų elektroninių paslaugų sritį (toliau - Mano VMI). Pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-26.

1 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, kuri taip pat yra PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą. Įmonė „A“ mokesčių administratoriui yra pranešusi, kad yra pasirinkusi skaičiuoti parduodamo nekilnojamojo turto PVM. Todėl įmonė „A“, parduodanti seną pastatą įmonei „B“, turi skaičiuoti PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, parduoda įmonei „B“, PVM mokėtojai, prieš du mėnesius pastatyto pastato dalį. Šiuo atveju įmonė „A“ neturi pasirinkimo teisės, nes parduodamas naujas nekilnojamas pagal prigimtį turtas, ir todėl ji nuo šio turto turi skaičiuoti PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, fiziniam asmeniui (kuris nėra apmokestinamasis asmuo ir nėra PVM mokėtojas), parduoda pusę seno pastato. Tokiu atveju įmonė „A“ pasirinkimo teisės skaičiuoti ar neskaičiuoti PVM neturi, nes šį pastatą parduoda fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. Įmonė „A“ už parduodamą seną pastato dalį PVM neskaičiuoja.

12. Ar savivaldybei nuosavybės teise priklausanti žemė statybai apmokestinama PVM?

Pagal Vietos savivaldos įstatymo nuostatas, viena iš savivaldybei priskirtų vykdyti funkcijų yra savivaldybei nuosavybės teise priklausančios žemės valdymas, naudojimas ir disponavimas ja. Vadinasi, savivaldybei nuosavybės teise priklausančios žemės pardavimas yra išimtinė savivaldybės teisė. Todėl savivaldybė tiek, kiek ji vykdo šią veiklą, nelaikytina apmokestinamuoju asmeniu, o nuosavybės teise priklausančios žemės (nesvarbu kokios paskirties ji būtų) pardavimas nelaikytinas PVM objektu.

13. Kokiais atvejais fiziniam asmeniui, pardavusiam žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, atsiranda prievolė skaičiuoti PVM?

Fiziniam asmeniui, pardavusiam žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, prievolė skaičiuoti PVM už jam nuosavybės teise priklausančio turto tiekimą atsiranda tokiu atveju, kai yra įvykdytos tokios sąlygos:

1) tiekiamas turtas yra šalies teritorijoje; 2)

tiekiamas turtas yra:

- žemė statyboms, nauji pastatai ar
- statiniai bei jų dalys;

3) žemės ir kito nekilnojamo turto pardavimo sandoriams būdingas tam tikras tęstinumas ar atsikartojimas, siekiama gauti nuolatinių pajamų, t. y. šie sandoriai nėra atsitiktinio pobūdžio, kas leidžia daryti prielaidą, jog vykdoma ekonominė veikla. Tik turto įsigijimas ar tik pardavimas nelaikomas ekonomine veikla. Be to, pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama asmens, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla nuo jo veiklos, kurią vykdant sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. Taip pat vien aplinkybė, kad prieš perleidimą asmuo žemės sklypą padalino, siekdamas gauti didesnę kainą, nėra esminė, kaip ir šių sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis. Visos šios aplinkybės gali būti susijusios su asmens asmeninio turto valdymu. Tačiau taip nėra, jeigu asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme ir / ar nekilnojamuoju turtu veiksmus, imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens. Tokie aktyvūs veiksmai visų pirma gali būti nekilnojamojo turto pirkimas - pardavimas, žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas (pvz., fizinis asmuo savo žemės sklypuose nutiesia kelius, priveda vandentiekį, elektrą, kitas komunikacijas, sukuria infrastruktūros objektus ir pan., apie šių sklypų pardavimą skelbia visuomenės informavimo priemonėse - spaudoje, internete ir pan.).

4) per paskutiniuosius 12 mėnesių atlygis, gautas už per paskutiniuosius 12 mėnesių vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir / ar suteiktas paslaugas viršija 45 000 eurų.

1 pavyzdys

Ekonominės veiklos nevykdantis fizinis asmuo, 2020 m. nusipirko vieną žemės ūkio paskirties sklypą. Fizinis asmuo pakeitė įsigytos žemės paskirtį į statybai skirtą žemę, be to, šį sklypą išdalino į tris sklypus, į juos nutiesė privažiavimo kelius, atvedė iki sklypų vandentiekį, kanalizaciją, elektrą ir kitas komunikacijas ir šiuos sklypus 2021 m. pardavė: sausio mėnesį pardavė vieną žemės sklypą už 28 000 eurų, vasario mėnesį - antrą sklypą už 20 000 eurų, trečią sklypą 2021 m. sausio mėnesį - už 20 000 eurų. Be to, 2021 m. sausio mėnesį šis asmuo nusipirko dar du žemės sklypus, skirtus statybai.

Tokia fizinio asmens veikla nelaikoma atsitiktiniu sandoriu, o laikoma ekonomine veikla, kuri yra PVM objektas.

Pagal PVM įstatymo 71 straipsnio nuostatas, asmuo, vykdantis ekonominę veiklą, tampa privalomu PVM mokėtoju, kai jo atlygis už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas per paskutinius 12 mėnesių yra didesnis kaip 45 000 eurų.

Vadinasi, pateiktu atveju fizinis asmuo privalomu PVM mokėtoju tampa tik tada, kai parduoda antrąjį žemės sklypą, t. y. 2021 metų vasario mėnesį, kai jo gautas atlygis už per paskutinius 12 mėnesių patiektas prekes viršijo 45 000 eurų ribą. Fizinis asmuo 2021 m. vasario mėnesį dar nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju. Todėl jis, vadovaudamasis tuo metu galiojusiomis PVM įstatymo 92 straipsnio nuostatomis, nuo už sklypą, dėl kurio tiekimu buvo viršyta 45 000 eurų riba, privalo apskaičiuoti PVM taikant standartinį PVM tarifą. Už 2021 m.

vasario mėnesį parduotą sklypą iki 2021 m. kovo 25 d. fizinis asmuo mokesčių administratoriui privalo pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608 forma) ir į biudžetą sumokėti šio sklypo pardavimo PVM - 3 471 eurą (20 000 x 21): (100 + 21).

2 pavyzdys

Ekonominės veiklos nevykdantis fizinis asmuo už 50 000 eurų parduoda nuosavybės teise priklausantį naują butą (jokių kitokių nekilnojamojo turto pardavimo sandorių fizinis asmuo nevykdo ir nėra požymių, kad vykdytų ateityje).

Ar fiziniam asmeniui atsiranda prievolė skaičiuoti buto pardavimo PVM?

Nors fizinis asmuo parduoda naują butą, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinamas PVM, ir nors už parduotą butą gautas atlygis viršija 45 000 eurų, tačiau fizinio asmens buto pardavimo sandoris yra vienkartinis, atsitiktinio pobūdžio ir tokia veikla nelaikoma ekonomine veikla. Todėl šiam fiziniam asmeniui, pardavusiam butą, jokių PVM mokestinių prievolių neatsiranda.

3 pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, vykdo ekonominę veiklą (teikia siuvimo paslaugas). Šis fizinis asmuo parduoda nuosavybės teise priklausantį žemės sklypą, skirtą statyboms (jokių kitokių nekilnojamojo turto pardavimo sandorių fizinis asmuo nevykdo ir nėra požymių, kad vykdytų ateityje).

Ar fizinis asmuo už parduotą žemės sklypą turi skaičiuoti pardavimo PVM?

Nuosavybės teise priklausančio žemės sklypo pardavimas nėra susijęs su šio asmens vykdoma ekonomine veikla, be to, šiam pardavimui nėra būdingas tęstinumas ar atsikartojimas. Todėl fizinis asmuo, parduodamas jam nuosavybės teise priklausantį žemės sklypą, PVM neturi skaičiuoti.

4 pavyzdys

Fiziniam asmeniui buvo atkurta nuosavybės teisė į 3 ha žemės ūkio paskirties žemę. Šią žemę fizinis asmuo padalina į 10 sklypų bei pakeičia žemės paskirtį į žemę, skirtą statyboms. Fizinis asmuo šiuos sklypus parduoda, tačiau ateityje daugiau sklypų pirkti - parduoti nesiruošia.

Ar sklypų pardavimas PVM įstatymo požiūriu laikomas fizinio asmens vykdoma ekonomine veikla?

Kai fizinis asmuo tik padalina žemės sklypą, kuriam buvo atkurta nuosavybės teisė į žemę, bei pakeičia žemės naudojimo būdą, tačiau ateityje neketina verstis žemės sklypų pardavimo ar panašia veikla, tai toks sklypų pardavimas nelaikomas ekonomine veikla ir dėl sklypų pardavimo asmeniui neturi atsirasti prievolės registruotis PVM mokėtoju.

5 pavyzdys

Fizinis asmuo nusipirko 3 ha žemės ūkio paskirties žemę. Šią žemę fizinis asmuo padalina į 10 sklypų bei pakeičia žemės paskirtį į žemę, skirtą statyboms. Fizinis asmuo šiuos sklypus parduoda, daugiau įsigytų žemės sklypų fizinis asmuo neturi ir nėra požymių, kad numato juos įsigyti.

Ar sklypų pardavimas PVM įstatymo požiūriu laikomas fizinio asmens vykdoma ekonomine veikla?

Pateiktu atveju fizinis asmuo žemės sklypą tik padalina į atskirus sklypus ir pakeičia žemės naudojimo būdą. Kadangi fizinis asmuo daugiau įsigytų žemės sklypų neturi, nėra požymių, kad ateityje versis panašia veikla, galima teigti, kad fizinio asmens sandoriams nėra būdingas tęstinumas ir atsikartojimas ir todėl sklypų pardavimas nelaikomas ekonomine veikla.

6 pavyzdys

Fiziniam asmeniui buvo atkurta nuosavybės teisė į žemę. Fizinis asmuo šį žemės ūkio paskirties žemės sklypą (20 ha) padalino į 10 sklypų 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.

Ar PVM įstatymo požiūriu šių sklypų pardavimas laikomas ekonomine veikla?

Fizinis asmuo prieš parduodamas žemės sklypą ne tik pakeičia žemės sklypo paskirtį ir padalina į sklypus, bet dar papildomai atlieka aktyvius veiksmus (nutiesia kelius, priveda vandentiekį, elektrą, kitas komunikacijas, sukuria infrastruktūros objektus), kurių pasekoje pasikeičia pats objektas. Tokiu atveju sklypų pardavimas PVM įstatymo požiūriu laikomas fizinio asmens vykdoma ekonomine veikla.

7 pavyzdys

Fizinis asmuo paveldėjo žemės ūkio paskirties žemės sklypą. Šį sklypą fizinis asmuo padalino į 5 sklypus bei pakeitė žemės naudojimo paskirtį į žemę skirtą statyboms. Šiuos sklypus fizinis asmuo parduoda.

Ar sklypų pardavimas laikomas fizinio asmens ekonomine veikla?

Fizinis asmuo, parduodamas žemę, tik realizuoja nuosavybės teisę į jam priklausančius sklypus. Todėl, jeigu nėra požymių, kad fizinis asmuo ateityje ketina verstis sklypų pardavimu ar panašia veikla, pateiktu atveju paveldėtų sklypų pardavimas nelaikomas ekonomine veikla.