

## Žemės ir kito nekilnojamojo turto apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM)

### TURINYS

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

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 apmokestinimo objektu?

Žemė, kitas nekilnojamas turtas tampa PVM apmokestinimo objektu, kai:

- tiekiamas (parduodamas ar kitaip nuosavybės teise perleidžiamas) šalies teritorijoje esantis turtas ir
- jį tiekia apmokestinamas asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.

Apmokestinamoju 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 ši 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 (žiūr. 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, žiūr. 13 klausimą). Ekonominei veiklai priskiriami tokie asmens sandoriai, kuriems būdingas tam tikras tęstinumas ir atsikartojimas.

### 4. Kaip žemė ir kitas nekilnojamas turtas apmokestinami PVM?

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

- apmokestinami taikant standartinį PVM tarifą arba
- neapmokestinami PVM.

### 5. Kokiais atvejais žemė ar kitas nekilnojamas 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 2 ir 34 straipsnių nuostatas nebaigtu statyti pastatu (statiniu) 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 Statybos įstatymo 24 straipsnio ir Statybos techninio reglamento STR 1.11:2002 „Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarka“, 23 punkto nuostatas, galiojusias iki 2010-09-30, 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 (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 ne gyvenamosios 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).

1 pavyzdys

<p>Įmonė „A“ 2012 m. kovo mėn. parduoda daugiabučiame gyvenamajame name esantį butą. Namas, kuriame yra parduodamas butas buvo pastatytas 1981 metais, o 2010 metais</p>
--

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 2010 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 2009-12-21 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 2011 m. rugpjūčio mėnesį buvo parduotas. Prieš pardavimą buvo atlikti kadastriniai matavimai, 2011-08-12 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 - 2009-12-21.

## 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.

- žemė, perduodama kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis,\*

## 4 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. Konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas žemei statyboms, jei pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą. Sprendžiant klausimą, ar žemės sklypas laikomas žeme statyboms, reikėtų vadovautis tokiais kriterijais: sprendimo dėl paskirties pakeitimo priėmimu; detaliojo plano patvirtinimu; detaliajam planui prilyginto teritorijų planavimo dokumento, kuriame numatyta galimybė užstatyti sklypą bei sklypo

užstatymo sąlygos, patvirtinimu; duomenų dėl žemės paskirties, naudojimo būdo ar pobūdžio, įrašymu į Nekilnojamojo turto kadastrą ir registrą; bendrojo ar specialiojo teritorijų planavimo dokumento patvirtinimu. Vienu iš esminių ir dažniausiai lemiamu kriterijumi, nustatant, ar konkretus žemės sklypas laikomas žeme statyboms, yra patvirtintas sklypo detalusis ar jam prilygintas planas, specialusis planas, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos ar yra teisės aktų nustatyta tvarka išspręsti klausimai, susiję su galimybe ruošti šiuos sklypus statybai, t. y. priimti kompetentingų institucijų sprendimai dėl minėtų teritorijų planavimo dokumentų patvirtinimo (bendrasis planas negali būti vertinamas kaip lemiamas kriterijus, patvirtinantis konkretaus žemės sklypo statusą PVM tikslais).

!!! 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 Nekilnojamojo turto registre „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 perdavimo (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 - vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statyba.

Ar šis parduodamas sklypas apmokestinamas PVM?

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

### 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. Ar šių sklypų pardavimas apmokestinamas PVM?

Ne, neapmokestinamas. Pagal PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatas 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 data, 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 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 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 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).

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

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

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“ 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

Įmonė „A“ įsigijo leidimą seno pastato rekonstravimui (pagal techninį 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 įsigyja 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.

### 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).*
- *tiekama 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 apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai?

PVM mokėtojas, už tiekiamą žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą pasirinkęs skaičiuoti PVM, apie tai raštu privalo pranešti apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau - AVMI) skyriui pagal registravimosi mokesčių mokėtoju vietą. 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.

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, kuri taip pat yra PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą. Įmonė „A“ AVMI yra pranešusi, kad yra pasirinkusi skaičiuoti parduodamo nekilnojamojo turto PVM. Todėl įmonė „A“, parduodanti seną pastatą įmonei „B“, turi skaičiuoti 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 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 jog 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, 2015 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 2016 m. pardavė: sausio mėnesį pardavė vieną žemės sklypą už 28 000 eurų, vasario mėnesį - antrą sklypą už 20 000 eurų, trečią sklypą 2016 m. sausio mėnesį - už 20 000 eurų. Be to, 2016 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 antrą žemės sklypą, t. y. 2016 metų vasario mėnesį, kai jo gautas atlygis už per paskutiniuosius 12 mėnesių patiektas prekes viršijo 45 000 eurų ribą. Fizinis asmuo 2016 m. vasario mėnesį dar nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju. Todėl jis, vadovaudamasis tuo metu galiojusiomis PVM įstatymo 92 straipsnio nuostatomis, nuo už sklypą, dėl kurio tiekimo buvo viršyta 45 000 eurų riba, privalo apskaičiuoti PVM taikant standartinį PVM tarifą. Už 2016 m. vasario mėnesį parduotą sklypą iki 2016 m. kovo 25 d. fizinis asmuo mokesčių administratoriui privalo pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608) ir į biudžetą sumokėti šio sklypo pardavimo PVM - 3471 eurą (20 000x21): (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 mokesčių 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

Fiziniam 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 daugiau įsigytų žemės sklypų neturi, nėra požymių, kad ateityje versis panašia veikla, tai tokiu atveju 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.