PVM ATSKAITA

Turinys

I. BENDROSIOS NUOSTATOS APIE TEISĘ Į PVM ATSKAITĄ 5
1. Kas yra PVM atskaita? 5
2. Kada asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą? 5
3. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai apie teisę į PVM atskaitą 5
II. KOKIAIS ATVEJAIS IR KAS GALI ATSKAITYTI ĮSIGYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO (IMPORTO) PVM? 5
1. Kas turi teisę į PVM atskaitą? 5
2. Kokiai ekonominei veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM galima įtraukti į PVM atskaitą? 6
3. Ar gali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, kai nėra tiesioginio ryšio tarp šių įsigytų prekių (paslaugų) ir PVM mokėtojo tiekiamų PVM apmokestinamų prekių (teikiamų paslaugų)? 6
4. Ar gali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, skirtų numatomai PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, kuri vėliau dėl tam tikrų priežasčių nebuvo pradėta vykdyti? 6
5. Ar gali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, skirtų PVM mokėtojo vykdomos ekonominės veiklos užbaigimui? 7
6. Ar gali būti atskaitomas visas pirkimo (importo) PVM įsigytų prekių (paslaugų), skirtų prekių tiekimui (paslaugų teikimui) apmokestinamų PVM, taikant ne tik standartinį bet ir lengvatinį ar 0 proc. dydžio PVM tarifą? 7
7. Atvejai, kai galima atskaityti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų prekėms tiekti už Lietuvos teritorijos ribų, pirkimo PVM 8
8. Atvejai, kai galima atskaityti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų paslaugoms teikti už Lietuvos teritorijos ribų, pirkimo PVM 8
9. Ar galima atskaityti už ES teritorijos ribų teikiamoms draudimo bei PVM įstatymo 28 str. 1-5 dalyse nurodytoms finansinėms paslaugoms skirtų prekių (paslaugų) pirkimo PVM? 10
10. Kokius dokumentus turi turėti PVM mokėtojas, norintis į PVM atskaitą įtraukti už Lietuvos teritorijos ribų įvykusiems sandoriams tenkančias pirkimo PVM sumas? 10
11. Kokiais atvejais PVM mokėtojais neįsiregistravę asmenys tiekiantys naujas transporto priemones turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių pirkimo (importo) PVM? 11
12. Kokiais kitais atvejais PVM mokėtojais neįsiregistravę asmenys turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM? 12
13. Kas laikoma pirkimo ar importo PVM, kurį pirkėjas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą? 14
14. Specifiniai PVM mokėtojo įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM įtraukimo į PVM atskaitą atvejai 15
14.1. įsigytų prekių (paslaugų), skirtų jo darbuotojų normalioms darbo sąlygoms sudaryti, pirkimo (importo) PVM 15
14.2. įsigytų prekių (paslaugų), skirtų PVM mokėtojui nuosavybės teise nepriklausančiam, bet naudojamam jo PVM apmokestinamoje veikloje, turtui eksploatuoti ar remontuoti, pirkimo (importo) PVM 16
14.3. jam priklausančio apdrausto automobilio ar kito turto remonto paslaugų, kurių vertę (įvykus draudiminiam įvykiui) dengia draudimo kompanija, pirkimo PVM 16
14.4. įsigytų prekių (paslaugų), skirtų reklamai, pirkimo (importo) PVM 16
14.5. Sukurtų infrastruktūros objektų PVM atskaita 16
14.6. PVM mokėtojo savo reikmėms naudoto lengvojo automobilio vėliau patiekto į kitą valstybę narę (arba) eksportuoto) PVM atskaita 18
14.7. PVM mokėtojo savo reikmėms įsigyto, o vėliau išnuomoto už atlygį lengvojo automobilio PVM atskaita 19
14.8. Ar Lietuvos PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą arba kitokiu būdu susigrąžinti iš Lietuvos biudžeto pagal „rezervo“ taisyklę apskaičiuotą prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės PVM sumą? 19
14.9. ES struktūrinių fondų lėšomis apmokėtų prekių (paslaugų) PVM atskaita 20

III. ATVEJAI, KAI ĮSIGYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO (IMPORTO) PVM NEGALI BŪTI ATSKAITOMAS 20
1. Kokiais atvejais neįsiregistravę PVM mokėtojais asmenys negali atskaityti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM.....20
2. Kai nevykdantys ekonominės veiklos asmenys yra įsiregistravę PVM mokėtojais tik įsigijimams iš ES arba tik elektroninėms paslaugoms teikti ES teritorijoje.....20
3. Kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos neapmokestinamų prekių tiekimui (paslaugų teikimui) 21
4. Kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos ne ekonominei, o kitai veiklai vykdyti 22
5. Kai įsigytos prekės (paslaugos) skirtos už Lietuvos teritorijos ribų tokioms prekėms tiekti (paslaugoms teikti), kurios, jeigu būtų patiektos (suteiktos) Lietuvoje, būtų neapmokestinamos PVM.....22
6. Kai PVM mokėtojas negali pagrįsti, kad jo įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos jo ekonominei veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą, vykdyti 22
7. Kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos pramogoms ir reprezentacijai 23
8. Kai importo arba pirkimo PVM sumokėtas už kitą asmenį PVM įstatymo 15 str. 7 d. 2 punkte nurodytais atvejais 24
9. Kai PVM mokėtojas įsigyja lengvąjį automobilį 24
10. Kai PVM mokėtojas įsigyja keleivių vežimo lengvaisiais automobiliais paslaugas ir kaip neatsiskleidęs tarpininkas jis nedalyvauja šios paslaugos teikimo sandoryje 25
11. Kiti atvejai, kai PVM mokėtojas negali atskaityti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM.....26
12. PVM mokėtojai turi teisę nesinaudoti PVM atskaita.....26
IV. PVM ATSKAITA MIŠRIOS VEIKLOS ATVEJU.....26
1. Ar PVM mokėtojo įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM gali būti tiesiogiai priskirtas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą? 26
2. Kaip teisingai atskaityti įsigytų prekių (paslaugų), kurių negalima tiesiogiai priskirti nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai nei kitai veiklai, pirkimo (importo) PVM? 27
3. PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulė, kai mišriai veiklai įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM paskirstomas pagal „pajamų“ kriterijų.....28
4. Kokios pajamos, naudojamos pagal „pajamų“ kriterijų atskaitomai PVM daliai (procentais) apskaičiuoti, priskiriamos prie „pajamų iš bet kokios veiklos“?.....28
5. Ar pajamos iš veiklos, kuri nėra PVM objektas, turėtų būti traukiamos į PVM įstatymo 60 straipsnio pagrindu skaičiuojamos mišrios PVM atskaitos proporcijos vardiklį?...28
6. Apskaičiuojant atskaitomą PVM dalį (procentais), neatsižvelgiama į: 29
6.1. Pajamas iš ilgalaikio turto, naudoto PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, tiekimo 30
6.2. Pajamas iš atsitiktinių nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimo sandorių 30
6.3. Pajamas iš atsitiktinių PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų teikimo sandorių 31
7. Kokiu būdu apskaičiuojant atskaitomą PVM dalį (procentais) taikant „pajamų“ kriterijų, pridedamos gautos subsidijos (dotacijos)? 32
8. Kokį kitą kriterijų mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio materialiojo turto atskaitomos pirkimo (importo) PVM sumos apskaičiavimui gali pasirinkti PVM mokėtojas? 33
9. Kokiu būdu paskirstomas įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų), susijusių su mišriai veiklai naudojamu konkrečiu ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimu, pirkimo (importo) PVM? 34
10. Kokius nurodymus dėl mišriai veiklai įsigytų prekių (paslaugų) atskaitomos pirkimo (importo) PVM sumos apskaičiavimo gali duoti PVM mokėtojui mokesčių administratorius? 34
11. Kokiais rodikliais remiantis apskaičiuojamas vykdančio mišrią veiklą PVM mokėtojo PVM atskaitos procentas?.....35
12. Kaip turi būti apvalinamas apskaičiuotas PVM atskaitos procentas? 36
13. Kokiais atvejais, mišrią veiklą vykdantis PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti visą įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM?.....36
V. FIZINIO ASMENS, PVM MOKĖTOJO, ĮSIGYTO ILGALAIKIO TURTO BEI KITŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO (IMPORTO) PVM ATSKAITOS SPECIALIOS NUOSTATOS.....37
1. Ar gali fizinis asmuo, PVM mokėtojas, į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai jo veiklai vykdyti pirkimo (importo) PVM? 37

2. Kokios yra nustatytos fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigyto (importuoto) ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaitos ypatybės? 37
3. Kokiais atvejais fizinio asmens, PVM mokėtojo, ir kokio įsigyto ilgalaikio materialiojo turto jokia pirkimo (importo) PVM dalis negali būti atskaitoma? 38
4. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių (paslaugų), skirtų ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimui, pirkimo PVM? 38
5. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su gyvenamojo namo, buto, kito pastato ar statinio eksploatavimu, pirkimo PVM? 38
6. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su lengvojo automobilio eksploatavimu, pirkimo PVM? 39
7. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigyto inventoriaus, mobiliųjų telefonų ir telekomunikacinių paslaugų pirkimo PVM? 39
8. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, mišriai veiklai naudojamo ekonominei veiklai priskirto ilgalaikio materialiojo turto, prekių (paslaugų) pirkimo PVM? 39
9. Kokia tvarka fizinis asmuo, PVM mokėtojas, turi mokesčių administratoriui deklaruoti įsigyto ilgalaikio materialiojo turto priskyrimą savo ekonominei veiklai? 40
10. Kokia tvarka atskaitomas fizinio asmens, PVM mokėtojo, pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM? 40
VI. IKI ĮSIREGISTRAVIMO PVM MOKĖTOJU ĮSIGYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO PVM ATSKAITOS TVARKA 41
1. Ar PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), įsigytų (importuotų) iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo (importo) PVM? 41
2. Ar PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti apskaičiuotą iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos iš kitos valstybės narės daugiau kaip už 14 000 eurų įsigytų prekių pardavimo PVM? 42
3. Kokia iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigyto (importuoto) ilgalaikio nematerialiojo turto pirkimo (importo) PVM dalis gali būti įtraukta į PVM atskaitą? 42
4. Kokia iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigyto (importuoto) ilgalaikio materialiojo turto (išskyrus PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodytą turtą) pirkimo (importo) PVM dalis gali būti įtraukta į PVM atskaitą? 43
5. Kokia iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigyto (importuoto) PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM dalis gali būti įtraukta į PVM atskaitą? 43
6. Ar PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos sunaudotų ilgalaikiam turtui pasigaminti, pirkimo (importo) PVM? 44
VII. PVM SUMŲ ĮTRAUKIMO Į PVM ATSKAITĄ REIKALAVIMAI 44
1. Kokią PVM sąskaitą faktūrą turi turėti pirkėjas, PVM mokėtojas, norėdamas įtraukti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM į atskaitą? 44
2. Ar gali PVM mokėtojas nuo jam išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje bendros prekių (paslaugų) vertės pats apsiskaičiuoti pirkimo PVM sumą, kurią galėtų įtraukti į PVM atskaitą? 44
3. Ar gali būti įtraukiama į PVM atskaitą mažmeninės degalų prekybos įmonės išduotame kasos aparato kvite išskirta PVM suma? 44
4. Kokio dokumento pagrindu gali būti įtraukiama į PVM atskaitą įsigytų mažmeninės prekybos įmonėse prekių pirkimo PVM, kai išduodamas šių prekybos įmonių kasos aparato kvitas nelaikomas PVM sąskaita faktūra? 44
5. Kokia tvarka į PVM atskaitą įtraukiama PVM suma, išskirta PVM sąskaitoje faktūroje tokių įsigytų prekių (paslaugų), už kurias buvo sumokėtas avansas ir įtraukta į PVM atskaitą nuo jo apskaičiuota PVM suma? 45
6. Kokie nustatyti apskaičiuoto iš kitų valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą reikalavimai? 45
7. Ar gali būti į PVM atskaitą įtrauktas apskaičiuotas iš kitų valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM, jeigu iki pardavimo PVM apskaičiavimo momento nėra gauta PVM sąskaita faktūra? 46
8. Kokia tvarka pirkėjas, PVM mokėtojas, gali į PVM atskaitą įtraukti pirkimo PVM tokių Lietuvoje įsigytų prekių (paslaugų), kurių pardavimo PVM už prekių (paslaugų) pardavėją turi apskaičiuoti prekių (paslaugų) pirkėjas? 46
9. Kokiais atvejais keli PVM mokėtojai gali į PVM atskaitą įtraukti dalimis jiems vienoje prekių (paslaugų) pirkimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą? 46

10. Kokia tvarka gali būti į PVM atskaitą įtraukiamas importuotų prekių importo PVM?.....47
11. Kada gali būti į PVM atskaitą įtraukiamas įsigytų (importuotų) meno kūrinių, kolekcinių ir antikvarinių daiktų pirkimo (sumokėtas importo) PVM? 47
12. Kokio dokumento pagrindu į PVM atskaitą įtraukiamas pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto apskaičiuotas pardavimo PVM? 47
13. Kokio dokumento pagrindu į PVM atskaitą įtraukiamas nuosavybės teisės objektų, perimamų kaip turtinis įnašas bei pastato savininko perimto esminio pagerinimo pirkimo PVM? 48
14. Kokio dokumento pagrindu į PVM atskaitą įtraukiamas pirkimo PVM supirktos žemės ūkio produkcijos, kurios pardavimo PVM apskaičiuojamas, kai sumokamas atlygis? 48
15. Kokiais atvejais neįsiregistravusio PVM mokėtoju išrašytame dokumente išskirta PVM suma gali būti įtraukta į PVM atskaitą?.....48
16. Kokie dokumentai įrodo teisę į PVM atskaitą nuomojantis elektromobilį, kurio vertė yra 50 000 Eur (įskaitant PVM)?.....49
17. Kada e. kvitas laikomas PVM sąskaita faktūra?.....50

I. BENDROSIOS NUOSTATOS APIE TEISĘ Į PVM ATSKAITĄ

1. Kas yra PVM atskaita?

PVM atskaita – pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas) nuostatas, apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma.

Pagrindinis PVM apibūdinantis bruožas yra tas, kad ne visas PVM mokėtojo iš pirkėjo **gautas** patiektų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM sumokamas į biudžetą. PVM mokėtojas turi teisę iš apskaičiuoto savo patiektų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM atskaityti (atimti) pirkimo PVM, kurį jam, tiekdami prekes (teikdami paslaugas), apskaičiavo pardavėjai, importo PVM, už iš kitų valstybių narių įsigytas prekes (paslaugas) apskaičiuotą PVM ir mokėti į biudžetą tik skirtumą tarp pardavimo PVM ir atskaitomos pirkimo PVM sumos. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą.

2. Kada asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą?

PVM mokėtojas, turintis teisę į PVM atskaitą, šia savo teise gali pasinaudoti vos įsigijęs prekes (paslaugas), skirtas teisę į PVM atskaitą suteikiančiai ekonominei veiklai vykdyti, neatsižvelgiant į tai, ar jis jau vykdo, ar tik ketina vykdyti šią veiklą ir taip pat nepaisant to, kada tos įsigytos prekės (paslaugos) bus panaudotos šiai veiklai.

Ekonominę veiklą vykdantis PVM mokėtoju neįregistruotas, apmokestinamais asmuo (tiek Lietuvos, tiek užsienio) turi teisę prekių (paslaugų) pirkimo PVM (ar jo dalį) įtraukti į PVM atskaitą kai įsigytas (importuotas) prekes bei įsigytas paslaugas panaudoja savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

3. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai apie teisę į PVM atskaitą

Svarbu įsidėmėti, kad visoms valstybėms narėms privalomos vykdyti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) sprendimų nuostatos apie teisę į PVM atskaitą (kaip ir kitais PVM klausimais), kuriuos galima rasti ESTT interneto svetainėje adresu: http://curia.europa.eu/.

Pateikiame keletą ESTT sprendimų PVM atskaitos klausimais:

1) byloje C-50/87 *Commission / French Republic* ESTT konstatavo, kad teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų. Teisės į PVM atskaitą ribojimas sąlygoja mokestinę naštą ir turi būti taikomas vienodai visose valstybėse narėse. Todėl PVM atskaitos ribojimas galimas tik aiškiai 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) nurodytais atvejais. Kitais atvejais PVM mokėtojui teisė į PVM atskaitą turi būti suteikiama nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu;

2) byloje C-396/98 *Grundstuckgemeinschaft Sclosstrasse* ESTT konstatavo, kad asmuo, kuris numato vykdyti ekonominę veiklą pagal PVM direktyvos 2 straipsnį ir gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomai veiklai vykdyti patiria išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, pagal PVM direktyvos 9 straipsnio nuostatas, jis turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), įsigytų numatomai tokiai ekonominei veiklai, kuriai pirkimo PVM gali būti atskaitomas, pirkimo PVM. Ši teisė į PVM atskaitą gali būti realizuota iš karto dar nepradėjus realiai šios veiklos vykdyti. Teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia PVM direktyvos nuostatų interpretacija sąlygotų nevienodą ekonominei veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) susiejimą su ekonomine veikla, atsižvelgiant į tai, kada prekės (paslaugos) buvo įsigytos. Tokios pačios nuostatos buvo konstatuotos ir byloje C-110/98 - C-147/98 *Gabalfrisa and Others*.

II. KOKIAIS ATVEJAIS IR KAS GALI ATSKAITYTI ĮSIGYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO (IMPORTO) PVM?

1. Kas turi teisę į PVM atskaitą?

PVM atskaitos teise gali pasinaudoti įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdantis ar ketinantis vykdyti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą asmuo (žr. leidinio II dalies 2 punktą) bei PVM mokėtoju neįsiregistravęs asmuo (žr. leidinio II dalies 11, 12 punktus).

2. Kokiai ekonominei veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM galima įtraukti į PVM atskaitą?

Įsiregistravęs PVM mokėtoju apmokestinamasis asmuo turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo PVM šiais PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytais atvejais:

1) kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui (paslaugų teikimui);

2) kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos tokiam už Lietuvos teritorijos ribų įvykusiam prekių tiekimui (paslaugų teikimui), kuris būtų apmokestinamas PVM, jeigu vyktų šalies teritorijoje (išskyrus draudimo ir PVM įstatymo 28 str. 1-5 dalyse nurodytas finansines paslaugas, suteiktas už Europos Sąjungos (toliau – ES) teritorijos ribų, kurioms suteikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM visais atvejais galima traukti į PVM atskaitą).

3. Ar gali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, kai nėra tiesioginio ryšio tarp šių įsigytų prekių (paslaugų) ir PVM mokėtojo tiekiamų PVM apmokestinamų prekių (teikiamų paslaugų)?

Pagal ESTT praktiką, kad PVM mokėtojas turėtų teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, tarp tų prekių (paslaugų) pirkimo ir vieno ar kelių pardavimo sandorių (dėl kurių įgyjama teisė į PVM atskaitą), turi būti tiesioginis ir betarpiškas ryšys. Tačiau teisė į PVM atskaitą gali būti suteikiama ir kai tokio tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp minėtų sandorių nėra, bet su tų prekių (paslaugų) įsigijimu susijusios išlaidos sudaro dalį PVM mokėtojo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) kainos dalis ir jei PVM mokėtojas gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais.

Pavyzdys

UAB X, PVM mokėtoja, vykdanti vien ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą, siekdama padidinti savo įstatinį kapitalą, išleido naują akcijų emisiją. Su šios akcijų emisijos išleidimu UAB X patyrė įvairių išlaidų, t. y. įsigijo PVM apmokestinamų teisinių, konsultacinių, turto vertinimo, finansų maklerių ir kitų paslaugų.

Ar UAB X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų minėtų paslaugų pirkimo PVM?

ESTT sprendime byloje C-465/03 *Kretztechnik* buvo argumentuota, kad nors akcijų emisija pati savaime nėra PVM objektas, tačiau, kai išleidus naują akcijų emisiją padidinamas įmonės kapitalas, kuris vėliau naudojamas įmonės ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai, galima teigti, kad ir įsigytos paslaugos, susijusios su akcijų emisijos išleidimu, yra išlaidos, skirtos įmonės bendrai ekonominei veiklai vykdyti. Todėl, jeigu tokia įmonė vykdo vien PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tai ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų paslaugų, susijusių su naujos akcijų emisijos išleidimu, pirkimo PVM.

Vadinasi, UAB X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų PVM apmokestinamų teisinių, konsultacinių, turto vertinimo, finansų maklerių ir kitų paslaugų, susijusių su naujos akcijų emisijos išleidimu, pirkimo PVM.

4. Ar gali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, skirtų numatomai PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, kuri vėliau dėl tam tikrų priežasčių nebuvo pradėta vykdyti?

ESTT savo priimtuose sprendimuose (bylose C-110/94 *Inzo v Belgische Staat*, C-400/98 *Breitsohl*, C-98/98 *Midland Bank* ir kt.) yra konstatavęs, kad teisė į PVM atskaitą PVM mokėtojui išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes (paslaugas) įsigyja numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (tai PVM mokėtojas turi pagrįsti objektyviais įrodymais), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių(paslaugų) pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo. Tokiu atveju PVM mokėtojas turi teisę atskaityti PVM tik tada, jeigu jis, pasinaudodamas įsigytų prekių (paslaugų), skirtų tokiai numatomai ekonominei veiklai vykdyti, kurios vykdyti dėl objektyvių priežasčių nepradėjo, PVM atskaita, veikia sąžiningai ir jeigu tai nėra susiję su mokesčių vengimu bei sukčiavimu.

Pavyzdys

UAB X, PVM mokėtoja, vykdanti vien ekonominę, PVM apmokestinamą veiklą, siekdama padidinti savo įstatinį kapitalą, planavo išleisti naują akcijų emisiją. Šiuo tikslu ji įsigijo PVM

apmokestinamų teisinių, konsultacinių, turto vertinimo, finansų maklerių ir kitų paslaugų, tačiau nepritarus UAB X akcininkui, nauja akcijų emisija nebuvo išleista.

Ar UAB X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų minėtų paslaugų pirkimo PVM?

UAB X įsigydama paslaugas, susijusias su naujos akcijų emisijos išleidimu, planavo išleisti šią akcijų emisiją, t. y. įsigytas paslaugas planavo panaudoti įmonės ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

Todėl, jeigu UAB X šiomis aplinkybėmis veikė sąžiningai, tai nors dėl objektyvių priežasčių (dėl akcininko nepritarimo) nauja akcijų emisija nebuvo išleista, t. y. planuota ekonominė veikla nebus vykdoma, tačiau, atsižvelgus į ESTT praktiką, įmonė turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų paslaugų, susijusių su naujos akcijų emisijos išleidimu, pirkimo PVM.

5. Ar gali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, skirtų PVM mokėtojo vykdomos ekonominės veiklos užbaigimui?

Pagal ESTT praktiką (byla C-32/03 *Fini H*), apmokestinamojo asmens vykdomą PVM apmokestinamos ekonominės veiklos procesą apima tiek paruošiamieji darbai, skirti ekonominės veiklos pradžiai, tiek šios veiklos vykdymas, tiek ekonominės veiklos užbaigimo (likvidavimo) darbai. Todėl minėtiems darbams vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą, kaip PVM apmokestinamai veiklai vykdyti skirtų prekių (paslaugų) pirkimo PVM. Analogiškos nuostatos dėl PVM atskaitos taikytinos ir PVM mokėtojui priklausiančio konkretaus turto vieneto naudojimo jo ekonominėje PVM apmokestinamoje veikloje procesui (šio turto vieneto sukūrimo darbams, naudojimui ekonominėje veikloje ir naudojimo šioje veikloje užbaigimo darbams).

Pavyzdys

PVM mokėtojas X numatė nugriauti savo ekonominėje veikloje naudotą sandėlį, nes jo vietoje planuoja statyti naują pastatą, ir griovimo darbams atlikti pasamdė kitą apmokestinamąjį asmenį, PVM mokėtoją Y.

Ar PVM mokėtojas X turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų iš PVM mokėtojo Y sandėlio griovimo darbų pirkimo PVM?

Jeigu sandėlis anksčiau buvo naudojamas PVM mokėtojo X PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai galima teigti, kad ir šio PVM mokėtojo X patirtos išlaidos, susijusios su šio sandėlio nugriovimo darbais, yra susijusios su jo vykdoma PVM apmokestinama veikla (su sandėlio naudojimo ekonominėje veikloje užbaigimu bei naujos veiklos vykdymu). Tokiu atveju PVM mokėtojas X sandėlio griovimo darbų pirkimo PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Be to, tokiu atveju PVM mokėtojas X neturėtų tikslinti ir įtraukto į PVM atskaitą PVM apmokestinamai veiklai naudoto sandėlio pirkimo PVM.

6. Ar gali būti atskaitomas visas pirkimo (importo) PVM įsigytų prekių (paslaugų), skirtų prekių tiekimui (paslaugų teikimui), apmokestinamų PVM, taikant ne tik standartinį bet ir lengvatinį ar 0 proc. dydžio PVM tarifą?

Taip gali. PVM apmokestinamu prekių tiekimu (paslaugų teikimu) laikomas, taikant standartinį PVM tarifą, lengvatinius (jeigu tokie nustatyti) ir 0 proc. PVM tarifą, apmokestinamų prekių tiekimas (paslaugų teikimas). Todėl, nesvarbu, kokio dydžio PVM, pagal PVM įstatymą, priklauso PVM mokėtojui apskaičiuoti už savo tiekiamas PVM apmokestinamas prekes (teikiamas paslaugas), jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiai PVM apmokestinamai veiklai įsigytų prekių (paslaugų) visą pirkimo (importo) PVM sumą.

Pavyzdys

1 atvejis

2023 m. viešbučio teikiamos apgyvendinimo paslaugos apmokestinamos taikant 9 proc. PVM tarifą. 2023 m. viešbutis, PVM mokėtojas, įsigijo baldus, patalynę, komunalines paslaugas ir kitas prekes (paslaugas) apmokestinamas taikant 21 proc. tarifą. Neatsižvelgiant į tai, kad už savo teikiamas apgyvendinimo paslaugas viešbutis apskaičiavo PVM, taikant tik 9 proc. PVM tarifą, jis turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų), apmokestinamų taikant 21 proc. tarifą, pirkimo PVM sumas.

2 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, iš kitų įmonių įsigyja prekes eksportui, kurios apmokestinamos taikant 21 proc. PVM tarifą. Nors eksportuojamos prekės apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, t. y. šių prekių pardavimo PVM neskaičiuojamas, tačiau įmonė turi teisę įtraukti visą šių prekių pirkimo PVM.

7. Atvejai, kai galima atskaityti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų prekėms tiekti už Lietuvos teritorijos ribų, pirkimo PVM

PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą prekių (paslaugų), susijusių su tokiais už Lietuvos teritorijos ribų įvykusiais prekių tiekimo atvejais, kurie, jeigu vyktų Lietuvoje, būtų apmokestinami PVM:

1) jeigu PVM mokėtojas Lietuvoje įsigytas ar į Lietuvą importuotas prekes nuotolinės prekybos būdu tiekia kitos valstybės narės asmenims, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo šalyje, tai nuotolinei prekybai skirtų prekių pirkimo (importo) PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą, deklaruojamas PVM deklaracijos (FR0600 forma, toliau PVM deklaracija) 35 laukelyje. Parduotų prekių vertė deklaruojama OSS deklaracijoje;

2) kai PVM mokėtojas pagamintas arba už atlygį Lietuvoje įsigytas prekes išveža (pvz., į savo filialą) už ES teritorijos ribų (eksportuoja) dar neturėdamas prekių pirkėjo, tai vėlesnis prekių tiekimas už ES teritorijos ribų nėra PVM objektas, tačiau tokiam prekių tiekimui už ES teritorijos ribų tenkantis pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitomas.

Pavyzdys

Įmonė A, gaminanti trikotažo gaminius, turinti filialą Osle (Norvegijoje), 2023 m. spalio mėnesį eksportavo savo filialui į Oslą siuntą prekių. Šias prekes įmonė per filialą Osle pardavė 2023 m. lapkričio mėnesį. Kai 2023 m. spalio mėnesį prekės iš Lietuvos buvo eksportuotos, šių prekių tiekimas šį mėnesį neįvyko. Nors lapkričio mėnesį Osle parduotos prekės nėra PVM objektas Lietuvoje, tačiau, kadangi šių trikotažo gaminių tiekimas Lietuvoje būtų apmokestinamas PVM, tai įmonė gali į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų užsienyje patiektoms prekėms gaminti, pirkimo (importo) PVM.

Galimi ir kiti įvairūs prekių tiekimo už Lietuvos ribų atvejai, kai, pavyzdžiui, prekių pardavėjas eksportui skirtas prekes padeda į trečioje valstybėje esantį muitinės sandėlį, o vėliau tiekia šias prekes trečiųjų valstybių asmenims ar, pavyzdžiui, Lietuvos įmonė PVM mokėtoja yra ir Vokietijoje įsiregistravusi PVM mokėtoja, parduoda prekes Vokietijoje, bei rašo sąskaitas faktūras kaip Vokietijos PVM mokėtoja ir pan.

Kai prekės yra įsigytos užsienio šalyse ir ten parduotos, tai pačių prekių pirkimo (importo) PVM Lietuvoje nėra, todėl atskaitomos PVM sumos gali susidaryti dėl įsigytų prekių (paslaugų), reikalingų administracinėms reikmėms, biurui išlaikyti, ilgalaikio turto įsigijimo ir pan., norint pasinaudoti tokių prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaita, pardavimus užsienio šalyse reikėtų deklaruoti PVM deklaracijos 20 laukelyje (Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)).

8. Atvejai, kai galima atskaityti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų paslaugoms teikti už Lietuvos teritorijos ribų, pirkimo PVM

PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su tokiais už Lietuvos teritorijos ribų įvykusiais paslaugų teikimo atvejais, pirkimo PVM, kai tokios pat Lietuvoje suteiktos paslaugos būtų apmokestinamos PVM (ši sąlyga netaikoma leidinio II dalies 9 punkte nurodytiems atvejams):

1) kai pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas Lietuvos PVM mokėtojo suteiktų paslaugų teikimo vieta nelaikoma Lietuva, tai toks paslaugų teikimas nėra Lietuvos PVM objektas. Tačiau jeigu tokios paslaugos būtų apmokestinamos PVM, jeigu jų teikimo vieta būtų Lietuva, tai PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti ir tokioms už Lietuvos teritorijos ribų suteiktoms paslaugoms skirtų prekių (paslaugų) pirkimo PVM.

Jeigu, pavyzdžiui, Lietuvos PVM mokėtojas, teikia PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 punkte nurodytas paslaugas, kurių teikimo vieta nustatoma pagal pagrindinę paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklę užsienio apmokestinamajam asmeniui, neįsikūrusiam Lietuvoje, tai šios paslaugos laikomos suteiktomis už Lietuvos teritorijos ribų ir nėra Lietuvos PVM objektas. Tačiau jeigu Lietuvoje (kai šių paslaugų teikimo vieta būtų Lietuva) teikiamos tokios paslaugos būtų apmokestinamos PVM, ir PVM atskaita, tenkanti minėtoms paslaugoms, būtų galima, tai PVM atskaita galima ir šioms paslaugoms, kai jų vieta nėra laikoma Lietuva (nėra Lietuvos PVM objektas). Tokių, už Lietuvos teritorijos ribų suteiktų paslaugų (kurioms galima PVM atskaita), apmokestinamąją vertę PVM mokėtojas turi nurodyti PVM deklaracijos 20 laukelyje;

Pavyzdys

1 atvejis

Reklamos agentūra sudarė sutartį su Lenkijos baldų fabriku (įsikūrusiu Lenkijoje) dėl šio fabriko gaminamų baldų reklamos Lietuvoje. Kadangi kitos šalies juridiniam asmeniui suteiktos reklamos paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje, todėl už minėtas paslaugas reklamos agentūra Lenkijos fabrikui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodė 2 500 eurų reklamos paslaugų vertę (PVM neišskyrė, nes šios paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje). Šių reklamos paslaugų apmokestinamoji vertė 2 500 eurų turi būti įrašoma į PVM deklaracijos 20 laukelį. Šioms reklamos paslaugoms atlikti reklamos agentūra iš kitų PVM mokėtojų įsigijo įvairių prekių (paslaugų) už 1 815 eurų (apmokestinamoji vertė – 1 500 eurų, PVM suma - 315 eurų). Kadangi reklamos agentūros šalies viduje teikiamos reklamos paslaugos yra PVM apmokestinamos, todėl ji turi teisę į PVM atskaitą įtraukti ir pirkimo PVM, tenkantį užsienio apmokestinamajam asmeniui suteiktoms reklamos paslaugoms. Todėl, įsigytų prekių (paslaugų) PVM suma (315 eurų) įrašoma į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius.

2 atvejis

Projektavimo biuras, PVM mokėtojas, pagal sutartį su Islandijos įmone (įsikūrusia Reikjavike), atliko projektavimo darbus pastato, kuris bus pastatytas Reikjavike. Pagal PVM įstatymo 13 str. 4 dalies nuostatas, su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusios projektavimo ir pan. paslaugos laikomos suteiktos ten, kur tie daiktai yra ar bus pastatyti. Todėl numatomo pastatyti Reikjavike pastato projektavimo darbai nėra PVM objektas Lietuvoje. Atlikęs minėtus projektavimo darbus, projektavimo biuras Islandijos įmonei išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo atliktų projektavimo darbų vertės PVM neišskyrė, nes šie darbai nėra PVM objektas Lietuvoje (ta pati situacija būtų ir tuo atveju, jeigu užsakovas būtų Lietuvos asmuo – paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju daiktu, suteikimo vieta nustatoma tik pagal esamą ar būsimą daikto buvimo vietą). Šių projektavimo darbų apmokestinamąją vertę projektavimo biuras turi įrašyti į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 20 laukelį. Kadangi projektavimo biuro atliekami Lietuvoje statomų pastatų projektavimo darbai yra apmokestinami PVM, tai šis biuras turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų Reikjavike statomo pastato projektavimo darbams atlikti, pirkimo PVM. Šiems projektavimo darbams atlikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM įrašomas į PVM deklaracijos 25 ir 35 laukelius.

2) kai PVM mokėtojas teikia PVM įstatymo 45 straipsnyje nurodytas 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas keleivių vežimo paslaugas, kai maršruto dalis eina per Lietuvos teritoriją (tai PVM objektas Lietuvoje), o dalis - už jos ribų (ne PVM objektas Lietuvoje), arba kitiems Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims krovinių vežimo paslaugas, kai dalis maršruto eina per ES teritoriją, o dalis – už jos ribų (ne PVM objektas Lietuvoje), tai atsižvelgiant į tai, kad vežimo paslaugos, atliktos Lietuvoje apmokestinamos PVM, tokią veiklą vykdantis PVM mokėtojas turi teisę atskaityti pirkimo ar importo PVM, tenkantį visiems tarptautiniams pervežimams. Kadangi, tai yra viena paslauga (nors dviem jos dalims taikomas skirtingas apmokestinimo režimas), šių paslaugų teikimo veikla įforminama vienu apskaitos dokumentu. Be to, siekiant palengvinti ir

supaprastinti šių paslaugų apmokestinamosios vertės nurodymą PVM deklaracijoje, PVM mokėtojui leidžiama bendrą paslaugos vertę deklaruoti PVM deklaracijos 19 laukelyje. Tai reiškia, kad šių keleivių ir krovinių vežimo paslaugų, nurodytų PVM įstatymo 45 straipsnyje, apmokestinamoji vertė neskaidoma į pagal 0 proc. PVM tarifu apmokestinamą vežimo paslaugos dalį, proporcingai tenkančią vežimo maršruto daliai, einančiai per šalies teritoriją ir PVM objektui nepriskiriamą paslaugos dalį, tenkančią vežimo maršruto daliai, einančiai už šalies teritorijos ribų.

Pavyzdys

Keleivių vežimo paslaugas teikianti įmonė, Lietuvos PVM mokėtoja, nuvežė turistus maršrutu Vilnius – Paryžius – Vilnius ir užsakovui išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 2 300 eurų vežimo paslaugos sumą. Pagal PVM įstatymo nuostatas, šią paslaugą sudaro dvi skirtingai PVM požiūriu traktuojamos dalys: paslaugos dalis, tenkanti maršruto nuo Vilniaus iki Lietuvos sienos daliai, apmokestinama PVM taikant 0 proc. PVM tarifą, o paslaugos dalis, tenkanti maršrutui nuo Lietuvos sienos iki Paryžiaus ir nuo Paryžiaus iki Lietuvos sienos, nėra PVM objektas Lietuvoje. Tačiau, kadangi ir pirmu ir antru atveju PVM nereikia skaičiuoti, o pagal PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatas PVM atskaita, tenkanti tiek pirmai, tiek antrai paslaugos daliai, yra galima, todėl visa vežimo paslaugos apmokestinamoji vertė (2 300 eurų) turi būti įrašoma į PVM deklaracijos 19 laukelį.

9. Ar galima atskaityti už ES teritorijos ribų teikiamoms draudimo bei PVM įstatymo 28 str. 1- 5 dalyse nurodytoms finansinėms paslaugoms skirtų prekių (paslaugų) pirkimo PVM?

Taip, galima. Pagal PVM įstatymo 58 str. 1 d. 2 punkte nurodytą išimtį dėl pirkimo PVM atskaitos įsigytų prekių (paslaugų), skirtų tik už ES teritorijos ribų suteiktoms draudimo ir PVM įstatymo 28 str. 1-5 dalyse nurodytoms finansinėms paslaugoms:

1. pagal PVM įstatymo 27 ir 28 straipsnius Lietuvoje teikiamos draudimo ir finansinės paslaugos PVM neapmokestinamos, t. y. PVM už jas neskaičiuojamas, o įsigytų prekių (paslaugų), skirtų minėtoms paslaugoms atlikti, pirkimo (importo) PVM neatskaitomas;
2. pagal PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 punkto ir 14 dalies nuostatas, draudimo ir finansinės paslaugos, suteiktos kitų valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims bei už ES teritorijos ribų įsikūrusiems visiems asmenims (įskaitant fizinius asmenis) laikomos suteiktomis paslaugų gavėjo valstybėje (t. y. už Lietuvos teritorijos ribų). Todėl, kai draudimo ar finansinės paslaugos suteikiamos už ES teritorijos ribų įsikūrusiems asmenims, tai šios paslaugos nėra Lietuvos PVM objektas, t. y. pardavimo PVM už jas neskaičiuojamas, tačiau, neatsižvelgiant į 1 punkto nuostatas, įsigytų prekių (paslaugų), skirtų draudimo ir PVM įstatymo 28 str. 1-5 dalyse nurodytoms finansinėms paslaugoms atlikti, pirkimo (importo) PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Lietuvos draudimo įmonė suteikė Sakartvelo piliečiams draudimo paslaugų už 2 000 eurų. Kadangi klientai yra už ES teritorijos ribų įsikūrę fiziniai asmenys, tai šios draudimo paslaugos laikomos suteiktomis už šalies teritorijos ribų, todėl nėra PVM objektas. Lietuvoje suteikta tokia draudimo paslauga būtų laikoma PVM neapmokestinama paslauga, jos vertė būtų įtraukta į PVM deklaracijos 13 laukelį, o prekių (paslaugų), skirtų šiai paslaugai atlikti, pirkimo (importo) PVM negalėtų būti atskaitomas. Tuo tarpu Sakartvelo piliečiams suteiktų draudimo paslaugų apmokestinamoji vertė (2 000 eurų) turi būti įrašoma į PVM deklaracijos 20 laukelį, o prekių (paslaugų), skirtų minėtoms paslaugoms atlikti, pirkimo (importo) PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

10. Kokius dokumentus turi turėti PVM mokėtojas, norintis į PVM atskaitą įtraukti už Lietuvos teritorijos ribų įvykusiems sandoriams tenkančias pirkimo PVM sumas?

Norėdamas į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), skirtų naudoti už Lietuvos teritorijos ribų patiektoms prekėms (suteiktoms paslaugoms), pirkimo (importo) PVM ar jo dalį, PVM mokėtojas privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad tokių prekių tiekimas (paslaugų teikimas), pagal PVM įstatyme nustatytus kriterijus, gali būti laikomas įvykusiu už Lietuvos teritorijos ribų.

Atsižvelgdamas į už Lietuvos teritorijos ribų atliktų paslaugų pobūdį ir į PVM įstatymo

13 straipsnyje išvardintus paslaugų suteikimo vietos nustatymo kriterijus, PVM mokėtojas pats turi nuspręsti, kokius dokumentus jis turi turėti, norėdamas pagrįsti, kad jo suteikta paslauga laikoma suteikta už Lietuvos ribų. Pavyzdžiui:

- jeigu teikiamos paslaugos susijusios su nekilnojamuoju turtu (projektavimas, statyba, remontas ir pan.), tai paslaugų atlikimą už Lietuvos teritorijos ribų patvirtinančiais dokumentais galėtų būti darbų atlikimo sutartys, projektai, darbų atlikimo aktai, komandiruočių dokumentai, ir pan., dokumentai, įrodantys, kad tas nekilnojamasis turtas yra arba bus pastatytas užsienyje;
- jeigu neapmokestinamiesiems asmenims teikiamos kultūros, meno, sporto, mokymo, švietimo ir kitos paslaugos, kurios turi būti fiziškai atliktos už Lietuvos ribų, tai tokių paslaugų atlikimą patvirtinančiais dokumentais galėtų būti paslaugų atlikimo užsienyje sutartys, atliktų paslaugų apskaitos dokumentai, komandiruočių dokumentai, kelionių bilietai, nakvynės užsienyje sąskaitos, draudimo ar panašūs dokumentai, patvirtinantys, kad tos paslaugos suteiktos už Lietuvos teritorijos ribų;
- jeigu teikiamos paslaugos, kurioms taikoma PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 punkte nurodyta taisyklė, tai PVM mokėtojas turi turėti įrodymus, kad paslaugų pirkėjas yra užsienio valstybės apmokestinamasis asmuo.

ES įsikūrusius pirkėjus paslaugų pardavėjas turėtų laikyti apmokestinamaisiais asmenimis tais atvejais, kai šie asmenys, įsigydami paslaugas, pardavėjui nurodė savo PVM mokėtojo kodą, o paslaugų pardavėjas, įsitikino, kad jam nurodytas PVM mokėtojo kodas yra galiojantis ir priklauso tam asmeniui, kuris jį nurodė. Tais atvejais, kai ES įsikūrę pirkėjai paslaugų pardavėją informuoja, kad jie neturi PVM mokėtojo kodo, ir paslaugų pardavėjas neturi jokios kitos informacijos, kuri leistų jam daryti išvadą, kad jo pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, tai tokius pirkėjus pardavėjas turėtų laikyti neapmokestinamaisiais asmenimis.

Tais atvejais, kai paslaugas įsigyjantis užsienio asmuo yra įsikūręs ne ES, tai pardavėjas paslaugas įsigyjantį užsienio asmenį turėtų vertinti kaip apmokestinamąjį asmenį tais atvejais, kai:

- pirkėjas pateikia pardavėjui pirkėjo mokesčių administratoriaus išduotą dokumentą, patvirtinantį, kad jis vykdo ekonominę veiklą;
- pardavėjas turi kitokios informacijos, patvirtinančios, kad jo pirkėjas vykdo ekonominę veiklą, pvz., pirkėjas nurodo savo PVM mokėtojo ar kitą panašų kodą, išduotą jo įsikūrimo valstybėje, pardavėjas turi informacijos apie pirkėjo vykdomą ekonominę veiklą iš pirkėjo mokesčių administratoriaus ar paties pirkėjo interneto puslapių ir pan.;

- jeigu teikiamos paslaugos, kurioms taikoma PVM įstatymo 13 str. 14 dalyje nurodyta taisyklė, tai PVM mokėtojas turi turėti įrodymus, kad paslaugų pirkėjas yra neapmokestinamasis asmuo įsikūręs už ES teritorijos ribų (juridinio asmens buveinė, o fizinio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta yra už ES teritorijos ribų). Tokiais dokumentais galėtų būti: iš pirkėjo gauta laisvos formos pažyma ar kitoks dokumentas, kuriame jis patvirtina, kad nėra apmokestinamasis asmuo, neturi PVM mokėtojo ar kito panašaus kodo, išduoto jo įsikūrimo valstybėje, paslaugų atlikimo sutartys, apskaitos dokumentai, kuriais įformintas paslaugų suteikimas, apmokėjimo už paslaugas dokumentai, reikalui esant – asmens registravimo ar steigimo dokumento kopija, fizinio asmens paso kopija ar kiti asmens ir kiti dokumentai, patvirtinantys, kad paslaugos suteiktos neapmokestinamajam asmeniui įsikūrusiam už ES teritorijos ribų.

Kai už Lietuvos teritorijos ribų tiekiamos prekės, tai tokius tiekimus patvirtinantys dokumentai galėtų būti, pavyzdžiui, jeigu prekės buvo eksportuotos į laisvąjį sandėlį, o vėliau parduotos užsienyje - prekių eksporto įforminimo dokumentai (su atitinkamomis muitinės žymomis), sutartys, prekių pardavimo apskaitos dokumentai ir kiti dokumentai, įrodantys fizinį prekių buvimą tiekimo metu už šalies teritorijos ribų.

Jeigu PVM mokėtojas negali pateikti įrodymų, kad prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandoriai įvyko už šalies teritorijos ribų, tai tokios prekės (paslaugos) laikomos patiektomis (suteiktomis) šalies viduje ir apmokestinamos PVM, PVM įstatyme nustatyta tvarka.

11. Kokiais atvejais PVM mokėtojais neįsiregistravę asmenys tiekiantys naujas transporto priemones turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių pirkimo (importo) PVM?

Kai į kitas valstybes nares tiekiamos naujos transporto priemonės (nauja transporto priemonė – tai transporto priemonė, kuris atitinka vieną iš šių sąlygų: parduota praėjus ne daugiau kaip 6 mėnesiams nuo jos eksploatavimo pradžios arba yra nuvažiavus ne daugiau kaip 6 000 kilometrų; šios nuostatos taikomos keleiviams ir (arba) kroviniams vežti skirtoms

motorinėms kelių ar kitomis sausumos transporto priemonėms, kurių variklio cilindrų darbinis tūris yra didesnis kaip 48 kubiniai centimetrai arba variklio galia didesnė kaip 7,2 kilovato), tai neatsižvelgiant į tai, kas nustatyta PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje, visi PVM mokėtojais neįsiregistravę asmenys bei asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais tik dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių, patiekę į kitą valstybę narę naujas transporto priemones, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigyjant (importuojant) šias naujas transporto priemones sumokėtas PVM sumas (sumokėtas į biudžetą arba sumokėtas pardavėjui, kai naujos transporto priemonės įsigyjamos Lietuvoje iš Lietuvos PVM mokėtojo).

Įsigytų (importuotų) naujų transporto priemonių sumokėtas PVM sumas minėtieji asmenys gali įtraukti į PVM atskaitą, laikydamiesi tokių reikalavimų:

1. į PVM atskaitą įtraukta PVM suma neturi būti didesnė, kaip sąlyginė 21 proc. PVM suma, apskaičiuota nuo to asmens į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės apmokestinamosios vertės;

Pavyzdys

1 atvejis

Biudžetinė įstaiga, įsiregistravusi PVM mokėtoja, 2022 m. vasario mėnesį iš Vokietijos įmonės įsigijo naują lengvąjį automobilį už 30 000 eurų ir nuo šios apmokestinamosios vertės apskaičiuotą PVM sumą (6 300 eurų) sumokėjo į Lietuvos biudžetą. 2022 m. kovo mėnesį ši įstaiga minėtą transporto priemonę (kuri pardavimo metu atitiko naujos transporto priemonės apibrėžimą) pardavė Latvijos įmonei už 25 000 eurų. Lengvasis automobilis tą patį mėnesį buvo išgabentas iš Lietuvos.

Biudžetinė įstaiga turi teisę į PVM atskaitą įtraukti ne visą 6 300 eurų PVM sumą, sumokėtą į biudžetą įsigyjant šį automobilį, o tik 5 250 eurų, t. y. sąlyginę PVM sumą nuo į kitą valstybę narę patiekto automobilio kainos (25 000 x 21 proc.).

2 atvejis

Fizinis asmuo 2022 m. sausio mėnesį iš Lietuvos PVM mokėtojo įsigijo naują lengvąjį automobilį, kurį įsigydamas pardavėjui sumokėjo 54 450 eurų (apmokestinamoji vertė – 45 000 eurų, PVM suma – 9 450 eurų). 2022 m. kovo mėnesį fizinis asmuo už 41 000 eurų tą automobilį pardavė Lenkijos piliečiui. Lengvasis automobilis buvo išgabentas iš Lietuvos. Fizinis asmuo turi teisę susigrąžinti iš biudžeto ne 9 450 eurų pirkimo PVM, bet 8 610 eurų (41 000 x21 proc.).

2. teisę atskaityti PVM sumą šie asmenys įgyja ne anksčiau, negu įvyksta naujos transporto priemonės tiekimas. Tai reiškia, kad pateikiamo pavyzdžio 1 atveju biudžetinė įstaiga turi teisę 5 250 eurų PVM sumą įtraukti į PVM deklaracijos 35 laukelį ne tą mokestinį laikotarpį, kurį ji lengvąjį automobilį įsigijo ir sumokėjo įsigijimo PVM (2022 m. vasario mėnesį) , o 2022 m. kovo mėnesį, t. y. tą mokestinį laikotarpį, kai lengvasis automobilis buvo parduotas Latvijos įmonei. Analogiškai minėto pavyzdžio nurodytu 2 atveju fizinis asmuo turi teisę sumokėtą įsigyto lengvojo automobilio PVM susigrąžinti iš biudžeto ne 2022 m. sausio mėnesį, o 2022 m. kovo mėnesį;

3. atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal PVM įstatymo 92 straipsnio nuostatas PVM įstatymo 58 str. 2 dalyje nurodytiems asmenims į PVM atskaitą įtraukta įsigytų (importuotų) naujų transporto priemonių sumokėta PVM suma, grąžinama ne anksčiau, negu pateikiami įrodymai, kad jų parduotos naujos transporto priemonės pardavimo PVM sumokėtas kitoje valstybėje narėje. Atskaityta PVM suma grąžinama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatytais terminais ir tvarka.

12. Kokiais kitais atvejais PVM mokėtojais neįsiregistravę asmenys turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM?

Kai ekonominę veiklą vykdantis PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo įsigytas (importuotas) prekes bei įsigytas paslaugas panaudoja savo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai jis turi teisę šių prekių (paslaugų) pirkimo PVM (ar jo dalį) įtraukti į PVM atskaitą laikydamasis tų pačių PVM įstatymo VII skyriuje nustatytų nuostatų, kurios taikomos ir PVM mokėtojais įregistruotiems apmokestinamiesiems asmenims.

Laikytina, kad apmokestinamasis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, panaudojo

įsigytas prekes (paslaugas) PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti tokiais atvejais, jeigu įsigytos prekės (paslaugos) buvo panaudotos:

1) šio asmens šalies teritorijoje įvykusiems prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandoriams už kuriuos buvo apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą PVM:

- kai apmokestinamasis asmuo pavėluotai įsiregistruoja PVM mokėtoju, o iki įsiregistravimo PVM mokėtoju nuo sandorių, dėl kurių buvo viršyta PVM įstatyme nustatyta riba apmokestinamosios vertės apskaičiuoja mokėtiną į biudžetą PVM sumą pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę, ir pateikia PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos FR0608 formą (toliau – Apyskaita), tai jis įgyja teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių (paslaugų), kurios buvo sunaudotos tiekimams, nuo kurių apmokestinamosios vertės buvo apskaičiuota pardavimo PVM suma, pirkimo PVM;

Pavyzdys

UAB X, vykdančios prekybinę veiklą Lietuvoje, **2022** m. gegužės mėnesį pajamos per paskutiniuosius 12 mėnesių (skaičiuojant atgal nuo **2022** m. gegužės mėnesio) pasiekė 46 000 eurų, t. y. viršijo 45 000 eurų. Todėl ji tapo privaloma PVM mokėtoja. Minėta įmonė pavėluotai pateikė prašymą įregistruoti ją PVM mokėtoja, todėl buvo įregistruota tik nuo 2022 m. birželio 1 d. UAB X pateikė **2022** m. gegužės mėnesio Apyskaitą ir joje nuo 2 000 eurų, t. y. nuo sandorio dėl kurio nurodytoji riba buvo viršyta apskaičiavo pardavimo PVM sumą – 347 eurus [2 000 x 21 / (100 + 21)]. Vadinasi, šiuo atveju galima teigti, kad iki įsiregistravimo PVM mokėtoju, UAB X apmokestintų PVM prekių apmokestinamoji vertė (atlygis be PVM) sudarė 1 653 eurus (2 000 – 347).

Tarkime per tą patį laikotarpį (per paskutiniuosius 12 mėnesių skaičiuojant atgal nuo **2022** m. gegužės mėnesio) ši įmonė savo ekonominei veiklai vykdyti buvo įsigijusi su PVM prekių (paslaugų), kurių pirkimo PVM suma sudarė 6 300 eurų (turi šių prekių (paslaugų) įsigijimo PVM sąskaitas faktūras) ir kurias iki įsiregistravimo PVM mokėtoju jau sunaudojo šiai ekonominei veiklai vykdyti.

Kadangi pavyzdyje nurodytu atveju negalima tiksliai nustatyti, kiek konkrečiai įsigytų su PVM prekių (paslaugų) buvo sunaudota Apyskaitoje deklaruotai PVM apmokestintai veiklai, tai atskaitomą PVM sumą galima būtų apskaičiuoti, kaip proporcingai tenkančią apmokestintų PVM prekių apmokestinamajai vertei, lyginat su visų per tą laikotarpį (paskutiniuosius 12 mėnesių gautomis (gautinomis) pajamomis:

PVM apmokestintų prekių dalis visose pajamose sudaro 4 proc.(1 653 / 46 000 x 100 proc.).

Atskaitoma PVM suma sudarytų 252 eurus (6 300 x 4 proc.).

Apskaičiuota parduotų prekių PVM suma – 347 eurai turi būti įrašyta į Apyskaitos 12 laukelį, šių prekių apmokestinamoji vertė 1 653 eurai – į 8 laukelį.

Atskaitoma PVM suma – 252 eurai įrašoma į 24 laukelį.

- kai viršijęs PVM įstatyme nustatytą ribą apmokestinamasis asmuo neįsiregistruoja PVM mokėtoju (pvz., dėl numatomos apyvartos sumažėjimo, dėl veiklos sezoniškumo ar dėl kitų priežasčių), tačiau analogiškai, kaip nurodyta aukščiau apskaičiuoja mokėtiną į biudžetą PVM sumą pagal PVM įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę, ir pateikia Apyskaitą, tokiais atvejais šis asmuo taip pat gali pasinaudoti įsigytų prekių (paslaugų), panaudotų PVM apmokestintiems sandoriams vykdyti, PVM atskaita;

2) prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandoriams (kai viršijo PVM įstatyme nustatytą ribą), kurie pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą.

Kai PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo tiekia prekes kitos valstybės narės PVM mokėtojams, eksportuoja prekes į trečiąsias valstybes arba vykdo kitus prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandorius, kurie pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinami PVM taikant 0 proc. PVM tarifą (PVM įstatymo, 35, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 51, 52, 53, straipsniuose nurodytais atvejais), tai jis taip pat turi teisę šiems tiekimams sunaudotų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą;

3) PVM įstatymo 58 str. 1 d. 2 punkte nurodytiems prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandoriams, kurių tiekimo (teikimo) vieta pagal PVM įstatymo nuostatas yra užsienio valstybė ir kurių pirkimo PVM gali būti atskaitomas. Šiems sandoriams įvykdyti skirtų įsigytų prekių bei

paslaugų pirkimo PVM apmokestinamasis asmuo taip pat turi teisę įtraukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 63^1 straipsnio komentarą).

13. Kas laikoma pirkimo ar importo PVM, kurį pirkėjas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą?

Pirkimo PVM suma laikoma:

1. PVM suma sumokėta / mokėtina prekių (paslaugų) pardavėjui už iš jo įsigytas prekes (paslaugas);

2. PVM įstatymo 6 straipsnyje nustatytu atveju nuo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto apskaičiuota pardavimo PVM suma. Turto gamybos procese įsigyjant prekes (paslaugas), šių prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaita gali būti atliekama be apribojimų. Pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto apskaičiuota pardavimo PVM suma į PVM atskaitą įtraukiama visa - jeigu turtas skirtas naudoti PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, ar skirstoma proporcingai - jeigu skirtas naudoti mišriai veiklai;

3. PVM įstatymo 95 straipsnyje nustatytais atvejais paties pirkėjo apskaičiuota ir sumokėta PVM suma už jam tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas);

1 pavyzdys

Švedijos PVM mokėtojas, neįsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje, Lietuvos PVM mokėtojui suteikė už 10 000 eurų konsultavimo paslaugų. Vadovaudamasis PVM įstatymo 13 str. 2 d. 1 punkto ir 95 str. 2 dalies nuostatomis, Lietuvos PVM mokėtojas apskaičiavo šių įsigytų paslaugų pardavimo PVM – 2 100 eurų ir šią sumą nurodė mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 32 laukelyje. Tarkime, kad PVM mokėtojas vykdo vien tik PVM apmokestinamą veiklą, tai jis turi teisę tą pačią PVM sumą (2 100 eurų) nurodyti ir PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose. Įsigytų paslaugų apmokestinamoji vertė deklaruojama 23 ir 24 laukeliuose.

4. paties pirkėjo apskaičiuota ir sumokėta PVM suma už iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigytas prekes, kurių įsigijimas laikomas įvykusiu Lietuvoje;

2 pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas iš Danijos PVM mokėtojo įsigijo prekių už 5 000 eurų. Kadangi šių prekių gabenimas baigėsi Lietuvoje, tai Lietuvos PVM mokėtojas apskaičiavo 1 050 eurų šių įsigytų iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo prekių pardavimo PVM ir šių prekių apmokestinamąją vertę nurodė PVM deklaracijos 21 laukelyje, o pardavimo PVM sumą 34 laukelyje. Tarkime, kad PVM mokėtojas vykdo vien tik PVM apmokestinamą veiklą, tai jis turi teisę tą pačią PVM sumą (1 050 eurų) nurodyti ir to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose.

5. PVM įstatymo 96 straipsnyje nustatytais atvejais paties pirkėjo, PVM mokėtojo, išskaityta ir sumokėta PVM suma už jam tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas). Pavyzdžiui už: gautą turtinį įnašą; turtą, perimtą dėl kito PVM mokėtojo pasibaigimo dėl reorganizavimo; perimtą esminį pastato (statinio) pagerinimą; PVM įstatymo 7 str. 4 punkte numatytus statybos darbus, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo (toliau – Statybos įstatymas) 2 str. 90 dalyje; kitas prekes (pvz., juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekas ir laužą, ir kt.).

3 pavyzdys

1 atvejis

Įmonė statosi pastatą, kurį ketina naudoti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje. Tam įsigijo prekes (paslaugas), kurių 63 000 eurų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Pastato pasigaminimo savikaina – 400 000 eurų. Pastačius šį pastatą ir pradėjusi jį eksploatuoti įmonė apskaičiavo nuo pastato savikainos 84 000 eurų pardavimo PVM (kadangi naudojosi PVM atskaita, todėl taikomos PVM įstatymo 6 straipsnio nuostatos). Šią pardavimo PVM sumą įmonė turi nurodyti mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 29 laukelyje (apmokestinamoji vertė – 400 000 eurų įrašoma į 15 laukelį).

Pastatas bus naudojamas vien tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje. Todėl įmonė į PVM atskaitą, kaip pirkimo PVM turi teisę įtraukti visą apskaičiuotą 84 000 eurų pardavimo PVM sumą ir nurodyti PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose.

Apskaičiuota pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pardavimo PVM suma ir ta pati atskaitoma PVM suma (kaip pirkimo PVM suma), nurodoma to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, todėl už šį pasigamintą ilgalaikį turtą į biudžetą mokėtina PVM suma lygi 0 (84 000 – 84 000).

2 atvejis

Įmonė, PVM mokėtoja, gavo 200 000 eurų vertės turtinį įnašą (pastatą). Įnašą perdavęs asmuo apskaičiavo 42 000 eurų pardavimo PVM. Įnašas (pastatas) bus naudojamas vien tik PVM apmokestinamai šaldytuvų surinkimo veiklai. Pagal PVM įstatymo 96 straipsnį turto perėmėjas privalo tokiu atveju PVM išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą, todėl įmonė, perėmusi įnašą turi:

- 42 000 eurų deklaruoti kaip pardavimo PVM ir nurodyti mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 33 laukelyje;
- 42 000 eurų gali atskaityti, nes tai yra įsigytas turtas, o 42 000 eurų yra jo pirkimo PVM suma. Šią PVM sumą reikia nurodyti to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose, todėl turtinio įnašo gavėjo apskaičiuota į biudžetą mokėtina gauto turtinio įnašo PVM suma lygi 0 (42 000 – 42 000).

Importo PVM – tai PVM suma, kuri PVM įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuota arba turi būti apskaičiuota už į Lietuvos teritoriją importuojamas prekes, dėl kurių pagal teisės aktus atsiranda prievolė skaičiuoti importo PVM.

14. Specifiniai PVM mokėtojo įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM įtraukimo į PVM atskaitą atvejai:

14.1. įsigytų prekių (paslaugų), skirtų jo darbuotojų normalioms darbo sąlygoms sudaryti, pirkimo (importo) PVM

Jeigu PVM mokėtojas įsigyja prekių (paslaugų), reikalingų jo darbuotojų normalioms darbo sąlygoms sudaryti (pvz., maitinimo vietų įrangą bei tam reikalingas prekes (paslaugas)), šių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma gali būti atskaitoma bendra tvarka. Vertinant tokiems tikslams įsigytų prekių (paslaugų) pobūdį ir galimybę jas priskirti normalių darbo sąlygų užtikrinimui (adekvatumą realiems darbuotojų poreikiams) bus atsižvelgiama į PVM mokėtojo veiklos pobūdį, darbo grafiką, įmonės dydį, įsigytų prekių (paslaugų) pobūdį ir paskirtį.

1 pavyzdys

Įmonė, vykdanti PVM apmokestinamą veiklą, gali atskaityti įsigyto treniruoklio (stalo futbolo stalo ir pan.) pirkimo PVM, jei šis treniruoklis priskirtinas įmonės darbuotojų normalioms darbo sąlygoms sudaryti, treniruoklis stovi bendrose patalpose ir juo be apribojimų turi teisę naudotis visi įmonės darbuotojai.

Įmonė, siekdama užtikrinti darbuotojų normalias darbo sąlygas ir rūpindamasi savo darbuotojų sveikata, įsigyja geriamą (paprastą ar gazuotą) vandenį, skirtą naudoti savo darbuotojams darbo metu, tai šio vandens pirkimo PVM ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą (neatsižvelgiant į kokias talpas šis vanduo buvo išpilstytas).

Įmonė įsigijo paveikslą bei akvariumą su žuvytėmis biurui papuošti. Tokiu atveju įmonė turi teisę į pirkimo PVM atskaitą.

2 pavyzdys

Ūkininkas PVM mokėtojas negali pasinaudoti pirkimo PVM atskaita, kai dirbantiems darbuotojams užsako (tiekia) maisto į darbo vietą, nes neatlygintinai darbuotojams teikiamos maitinimo paslaugos nėra susijusios su ūkininko vykdoma ekonomine PVM apmokestinama veikla, tokios prekės, paslaugos (išlaidos) yra susijusios su asmeniniais darbuotojų poreikiais, todėl su darbuotojų maitinimu susijusių išlaidų pirkimo PVM atskaita negalima.

Darbuotojų maitinimo išlaidos (įskaitant kavą / arbatą), išlaidos, skirtos darbuotojų poilsiui, pramogoms, asmeniniams jų poreikiams (sporto klubo abonementai, bilietai į teatrą, koncertą, dovanos švenčių proga darbuotojams ir jų vaikams ir kt.), nėra susijusios su PVM mokėtojo vykdoma PVM apmokestinama veikla, todėl tokių išlaidų pirkimo PVM negali būti įtrauktas į PVM atskaitą, nebent jos būtų perparduotos kaip atskiros paslaugos.

14.2. įsigytų prekių (paslaugų), skirtų PVM mokėtojui nuosavybės teise nepriklausančiam, bet naudojamam jo PVM apmokestinamoje veikloje, turtui eksploatuoti ar remontuoti, pirkimo (importo) PVM

Kadangi PVM įstatyme nenustatyta kitaip, tai tais atvejais, kai PVM mokėtojas PVM apmokestinamoje veikloje naudoja jam nuosavybės teise nepriklausantį (išsinuomotą, gautą panaudos būdu, individualios įmonės atveju – gautą iš įmonės savininko ar pan.) turtą, jis turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su tokiu turtu pirkimo (importo) PVM sumas.

14.3. jam priklausančio apdrausto automobilio ar kito turto remonto paslaugų, kurių vertę (įvykus draudiminiam įvykiui) dengia draudimo kompanija, pirkimo PVM

Jeigu PVM mokėtojas įsigytą automobilį ar kitą apdraustą draudimo kompanijoje turtą naudoja PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tai šio turto remonto paslaugų pirkimo PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, neatsižvelgiant į tai, kad, įvykus draudiminiam įvykiui, apdrausto turto remonto išlaidas padengia draudimo kompanija.

14.4. įsigytų prekių (paslaugų), skirtų reklamai, pirkimo (importo) PVM

Reklamos išlaidos yra būtinos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai vykdyti. Todėl reklamai skirtų prekių (paslaugų), kaip ir prekių (paslaugų), skirtų PVM apmokestinamai veiklai, pirkimo PVM įmonė turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Pavyzdžiui, reklamos tikslais įmonė, PVM mokėtoja, gauna iš užsienio įmonių arba pati užsisako pagaminti reklaminius lapelius, bukletus, plakatus ar kitą reklaminę informacinę medžiagą, kurioje yra reklamuojamos įmonės parduodamos prekės, ir jų pirkimo (importo) PVM įmonė įtraukia į PVM atskaitą. Kai tokia reklaminė medžiaga nemokamai išdalinama pirkėjams ar kitaip panaudojama reklamos tikslais, laikoma, kad neatsižvelgiant į jos vertę, ta medžiaga buvo panaudota įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Kadangi tokios reklaminės medžiagos išdalijimo tikslai ir panaudojimo galimybės neprilyginami dovanų dovanojimo faktui (pirkėjo atžvilgiu gauta reklaminė informacinė medžiaga pati savaime nėra nemokamai gauta prekė, o tik informacija apie prekes), todėl PVM įstatymo 5 straipsnio nuostatos dėl prekių suvartojimo PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti netaikomos, taip pat netaikomi PVM įstatymo 62 straipsnyje nustatyti pirkimo PVM atskaitos apribojimai.

Pavyzdys

Įmonė, prekiaujanti parfumerijos gaminiais, užsakė reklaminius parduodamų prekių katalogus, kurių pirkimo PVM sudarė 1 000 eurų. Šiuos katalogus, reklamuojančius parduodamas prekes, parduotuvėje nemokamai gali pasiimti kiekvienas pirkėjas, atėjęs į parduotuvę. Galima teigti, kad reklaminių katalogų dalijimas skirtas PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti (skatinti daugiau pirkti reklamuojamų prekių), todėl įmonė turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų katalogų pirkimo PVM (1 000 eurų).

Be to, nors pirkėjai reklaminiais katalogais gali pasinaudoti nemokamai, tačiau šiuo atveju nelaikoma, kad pirkėjams buvo įteikiamos dovanos, todėl, nors jų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, nuo tokių išdalintų katalogų vertės, kaip nuo prekių suvartotų PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, pardavimo PVM neskaičiuojamas.

Ir tik tuo atveju, kai reklamos tikslais dalijamos reklaminės prekės (ne reklaminė informacinė medžiaga), kurios kaip dovanos įteikiamos konkretiems asmenims ir kurias gavęs asmuo jas gali panaudoti pagal tų prekių tiesioginę paskirtį, turės būti apskaičiuojamas tų prekių pardavimo PVM, jeigu jų vertė viršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ (toliau – Nutarimas Nr. 861) patvirtintą „nedidelės vertės dovanos“ vertę.

14.5. Sukurtų infrastruktūros objektų PVM atskaita

Vadovaujantis bendrais PVM atskaitos principais, PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tiems infrastruktūros objektams sukurti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, kurie yra tiesiogiai susiję su PVM mokėtojo vykdoma ekonomine PVM apmokestinama veikla (yra

tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp įmonės vykdomos ekonominės veikos ir infrastruktūros objekto sukūrimo) ir po jų sukūrimo bus naudojami įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (neatsižvelgiant į tai, ar šių infrastruktūros objektų nuosavybės teisė po jų sukūrimo bus perduota savivaldybei ar ne).

PVM atskaitos tikslais PVM mokėtojo sukurtus infrastruktūros objektus galima būtų suskirstyti į tokias grupes:

1. kelių ir su keliais susiję infrastruktūros objektai (gatvių tiesimas, platinimas, viadukų statyba, šviesoforai, perėjos, automobilių stovėjimo aikštelės, asmenims su negalia skirti privažiavimo prie PVM mokėtojo objektų takai ir pan.);
2. energetinių resursų, geriamo vandens tiekimo bei nuotekų transportavimo inžineriniai tinklai ir įrenginiai (išoriniai šilumos, dujų, elektros energijos tiekimo, vandens tiekimo nuotekų šalinimo ir kt. tinklai, elektros transformatorinės pastotės, dujų paskirstymo ir reguliavimo punktai, siurblinės ir pan.);
3. socialinės infrastruktūros objektai (vaikų darželiai, sporto, vaikų žaidimo aikštelės ir pan.).

Sprendžiant klausimą, ar įmonės sukurti infrastruktūros objektai po jų sukūrimo gali būti naudojami įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, reikia išsiaiškinti, kieno interesais plečiama infrastruktūra ir kas yra tikrieji infrastruktūros objekto naudotojai.

1. <u>Kelių ir su keliais susiję infrastruktūros objektai</u>

Dėl šių infrastruktūros objektų sukūrimo iniciatyvos ir naudojimo gali būti keli variantai:

1.1. naudoja PVM mokėtojas ir / ar jo klientai arba naudoja bendrai – tiek PVM mokėtojas ir jo klientai, tiek ir visi miesto gyventojai. Tokiu atveju infrastruktūra dažniausiai plečiama PVM mokėtojo, kuriančio savo turtą, iniciatyva ir interesais, nes visų pirma tai yra reikalinga jam. Pavyzdžiui, PVM mokėtojas praplatina šalia statomo objekto esančią pagrindinę gatvę, pastato netoli statomo objekto viaduką, šviesoforą, nutiesia kelią (nuo pagrindinio kelio) iki savo statomo objekto (pvz., statomo prekybos centro, iki statomų, skirtų pardavimui su PVM gyvenamųjų namų ir pan.), pastato viaduką įvažiavimui į savo objektą, pastato prie savo objekto automobilių aikštelę, nutiesia asmenims su negalia skirtus privažiavimo prie PVM mokėtojo objekto takus, sutvarko aplinką aplink statomus objektus ir pan. Kai šių infrastruktūros objektų kūrimas yra tiesiogiai susijęs su PVM mokėtojo statomu ilgalaikiu turtu, tai jų išlaidos turi būti įtrauktos į įmonės savo reikmėms kuriamo ilgalaikio materialiojo turto savikainą (nuo kurios pasigaminus ilgalaikį turtą turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM) arba į šio PVM mokėtojo statomų skirtų pardavimui su PVM objektų (pvz., gyvenamųjų namų ir kt. pastatų) apmokestinamąją vertę. Kai šių infrastruktūros objektų kūrimo išlaidos sudaro dalį PVM mokėtojo bendrųjų išlaidų, tai šios išlaidos yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų vertės dalis ir, galima teigti, jos taip pat turi tiesioginį ir betarpišką ryšį su mokesčių mokėtojo vykdoma ekonomine veikla. Todėl PVM mokėtojas abiem atvejais turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiems infrastruktūros objektams sukurti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM;

1.2. nenaudoja nei pats nei jo klientai, pvz., nutiesia gatvę, pastato viaduką visai kitoje miesto dalyje, negu statomas PVM mokėtojo objektas, pastato šviesoforą ar padaro perėją ne prie savo statomo objekto, o visai kitoje gatvėje ir pan. Šiuo atveju, kadangi sukurtas infrastruktūros objektas nėra skirtas PVM mokėtojo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai šių infrastruktūros objektų sukūrimui įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM neturi būti traukiamas į PVM atskaitą.

2. <u>Energetinių resursų, geriamo vandens tiekimo bei nuotekų transportavimo inžineriniai tinklai ir įrenginiai</u>

Kaip buvo minėta, tam tikrais atvejais pagal Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo nuostatas, rengiant detalųjį statybos planą teritorijose, kuriose nėra inžinerinių tinklų ir įrenginių arba pagal Statybos įstatymo nuostatas, rengiant naujo statinio projektą pagal statinio projektavimo sąlygas būtina nutiesti naujus inžinierinius tinklus, susisiekimo komunikacijų tinklus ir jų įrenginius bei statinius (išorinius šilumos, dujų, elektros energijos tiekimo, vandens tiekimo nuotekų šalinimo ir kt. tinklus, elektros transformatorinės pastotės, dujų paskirstymo ir reguliavimo punktus, siurblines ir pan.). Atvejai, kuriais galima teigti, kad PVM mokėtojo sukurti inžineriniai tinklai bei įrenginiai yra tiesiogiai skirti jo ekonominei veiklai vykdyti:

2.1. kai PVM mokėtojas, kuriantis ilgalaikį materialųjį turtą PVM apmokestinamai

ekonominei veiklai vykdyti, pastato geriamojo vandens naudojimo įrenginius ar geriamajam vandeniui tiekti reikalingas komunikacijas bei nuotekų šalinimo įrenginius, kurie yra reikalingi prisijungimui prie vandens tiekimo įmonėms ar savivaldybei priklausančios vandens tiekimo ir (arba) nuotekų tvarkymo infrastruktūros, tai šiems įrenginiams ar komunikacijoms kurti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą;

2.2. kai PVM mokėtojas, kuriantis ilgalaikį materialųjį turtą PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, įrengia elektros tinklus ir įrenginius (teritorijoje iki elektros tinklų nuosavybės ribos tarp elektros energijos vartotojo ir elektros tinklų operatoriaus), reikalingus šiems elektros įrenginiams prijungti prie elektros perdavimo sistemos ir skirstomųjų tinklų operatoriaus, tai šiems įrenginiams ir tinklams kurti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą;

2.3. kai PVM mokėtojas, kuriantis ilgalaikį materialųjį turtą PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, įrengia šilumos tinklus ir šilumos vartojimo įrenginius, gamtinių dujų tiekimo įrenginius, reikalingus prisijungti prie viešųjų šilumos tiekimo bei gamtinių dujų tiekimo tinklų, ir įrenginių , tai šiems įrenginiams ir tinklams kurti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

3. Socialinės infrastruktūros objektai

Dėl šių infrastruktūros objektų sukūrimo iniciatyvos ir naudojimo gali būti keli variantai:

3.1. naudoja PVM mokėtojo klientai. Šiuo atveju socialinės infrastruktūros objektai kuriami PVM mokėtojo, kuriančio turtą pardavimui, iniciatyva ir interesais, nes yra reikalingi jo klientams, pvz., PVM mokėtojas stato pardavimui naujose gyvenvietėse gyvenamuosius namus, prie kurių įrengia sporto aikšteles, vaikų žaidimo aikšteles ir pan., kuriomis naudosis tik namų savininkai. Šių infrastruktūros objektų sukūrimo išlaidos įtraukiamos į PVM mokėtojo statomų skirtų pardavimui su PVM objektų (pvz., gyvenamųjų namų ir kt. pastatų) apmokestinamąją vertę. Todėl PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiems infrastruktūros objektams sukurti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM;

3.2. nenaudoja nei pats PVM mokėtojas nei jo klientai, pvz., teikdama prašymą savivaldybei išduoti statybos leidimą įmonė įsipareigoja teikti paramą socialinei infrastruktūrai ilgalaikiu turtu ar paslaugomis: suremontuoti mokyklą, vaikų darželį, įrengti sporto aikšteles, vaikų žaidimo aikšteles ir pan. Šiuo atveju, kadangi sukurtas infrastruktūros objektas nėra skirtas PVM mokėtojo apmokestinamai veiklai vykdyti, tai šių infrastruktūros objektų sukūrimui ar remonto darbams atlikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM neturi būti traukiamas į PVM atskaitą.

14.6. PVM mokėtojo savo reikmėms naudoto lengvojo automobilio vėliau patiekto į kitą valstybę narę (arba) eksportuoto) PVM atskaita

Vadovaujantis PVM įstatymo 49 straipsnio nuostatomis bei PVM neutralumo principu, įmonė, patiekusi kitos valstybės narės PVM mokėtojui savo veikloje naudotą įsigytą su PVM lengvąjį automobilį, turi teisę taikyti šiam tiekimui 0 proc. PVM tarifą, jeigu šis patiektas lengvasis automobilis buvo išgabentas (prekių tiekėjo, pirkėjo ar bet kurio iš jų užsakymu trečiosios šalies) iš Lietuvos, o įmonė turi šį išgabenimą patvirtinančius dokumentus, nurodytus PVM įstatymo 56 straipsnyje.

Pritaikiusi 0 proc. PVM tarifą į kitą valstybę narę patiektam lengvajam automobiliui, kurio atskaita buvo ribojama pagal PVM įstatymo 62 str. 2 d. 3 punkto nuostatas, įmonė turi teisę įtraukti į PVM atskaitą dalį šio automobilio pirkimo PVM. Pagal PVM įstatymo 67 straipsnio nuostatas dėl lengvojo automobilio naudojimo PVM mokėtojo veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą ir nesuteikiančioje šios teisės, pasikeitimo šio automobilio PVM atskaita turėtų būti tikslinama 5 metus, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį šio automobilio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Todėl, patiekus lengvąjį automobilį į kitą valstybę narę, į PVM atskaitą gali būti įtraukta šio automobilio pirkimo PVM dalis, tenkanti laikotarpiui nuo šio automobilio tiekimo momento iki minėtame PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodyto PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos (5 metų laikotarpio pradžia turėtų būti imamas lengvojo automobilio įsigijimo mokestinis laikotarpis, kuriame, įmonė būtų galėjusi įtraukti į PVM atskaitą šio automobilio pirkimo PVM, jeigu nebūtų taikomos minėtos PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatos).

14.7. PVM mokėtojo savo reikmėms įsigyto, o vėliau išnuomoto už atlygį lengvojo automobilio PVM atskaita

Pagal PVM įstatymo 62 str. 2 d. 3 punkto nuostatas, negali būti atskaitomas pirkimo arba importo PVM už lengvąjį automobilį, skirtą vežti ne daugiau kaip 8 žmones (neskaičiuojant vairuotojo), arba nurodytos klasės automobilį, priskiriamą visureigių kategorijai, jeigu automobilis nebus tiekiamas arba išnuomojamas, taip pat juo nebus teikiamos keleivių vežimo už atlygį paslaugos. Tie patys apribojimai taikomi atskaitant pirkimo PVM už nurodytų kategorijų automobilių nuomą. Šie apribojimai netaikomi M1 klasės elektromobiliams (žr. III skyriuje elektromobilio sąvoką), jeigu M1 klasės elektromobilio vertė neviršija 50 000 eurų (įskaitant PVM, apribojimai netaikomi nuo 2023 m. sausio 1 d.), ir nurodytų kategorijų automobiliams, jeigu jie pagal teisės aktus, reglamentuojančius transporto priemonių klasifikavimą ir kodavimą, priskiriami specialios paskirties transporto priemonėms.

Kai PVM mokėtojas įsigyja M1 klasės elektromobilį, kurio vertė neviršija 50 000 Eur ir kuris naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje, tai tokio elektromobilio PVM atskaita galima.

Kai PVM mokėtojas įsigyja M1 elektromobilio, kurio vertė neviršija 50 000 Eur, nuomos paslaugas ir tokį elektromobilį naudoja PVM apmokestinamoje veikloje, tai tokio elektromobilio nuomos paslaugų pirkimo PVM atskaita yra galima.

Kai PVM mokėtojo įsigytas lengvasis automobilis, skirtas vežti ne daugiau kaip 8 žmones (neskaičiuojant vairuotojo) įmonėje naudojamas iš esmės veiklai (krovinių vežimui už atlygį), kuriai, vadovaujantis aukščiau nurodytomis PVM įstatymo 62 str. 2 d. 3 punkto nuostatomis, naudojamo lengvojo automobilio PVM atskaita negalima, tai PVM mokėtojas neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą jokios šio automobilio pirkimo PVM sumos.

Jeigu PVM mokėtojo lengvasis automobilis būtų nuomojamas kitiems asmenims su PVM tęstinį laikotarpį, sudarant atitinkamas nuomos sutartis, tai jis turėtų teisę įtraukti į PVM atskaitą šio automobilio pirkimo PVM sumos dalį, tenkančią nuomos laikotarpiui. PVM mokėtojas į PVM atskaitą galėtų įtraukti šio automobilio pirkimo PVM dalį, tenkančią laikotarpiui nuo šio automobilio nuomos su PVM pradžios iki nuomos laikotarpio pabaigos, atskaitoma PVM suma apskaičiuojama vadovaujantis PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodytu PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu (t. y. 5 metai). Pažymėtina, kad 5 metų laikotarpio pradžia turėtų būti laikomas tas mokestinis laikotarpis, kuriame PVM mokėtojas įsigijo minėtą lengvąjį automobilį ir kuriame, jis būtų galėjęs įtraukti į PVM atskaitą šio automobilio pirkimo PVM, jeigu nebūtų taikomos minėtos PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatos. Šią apskaičiuotą PVM atskaitos sumą PVM mokėtojas turėtų įrašyti į to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelį, kurį jis pradėjo šį automobilį nuomoti su PVM.

Tačiau, atkreipiamas dėmesys į tai, kad automobilio panaudojimas veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą (tame tarpe ir nuomai su PVM), turi būti pagrįstas objektyviais įrodymais, kurie leistų mokesčių administratoriui įsitikinti, kad nėra sukuriama dirbtina situacija, siekiant pasinaudoti PVM atskaita.

14.8. Ar Lietuvos PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą arba kitokiu būdu susigrąžinti iš Lietuvos biudžeto pagal „rezervo“ taisyklę apskaičiuotą prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės PVM sumą?

Pagal pagrindinę prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vietos nustatymo taisyklę (analogišką PVM įstatymo 12^2 str. 1 dalies nuostatoms), prekių įsigijimo vieta laikoma ta valstybė narė, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas. Todėl Lietuvos PVM mokėtojui prievolė registruotis PVM mokėtoju bei apskaičiuoti prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės pardavimo PVM turėtų atsirasti toje valstybėje narėje, kur baigėsi jo įsigytų iš pirmos valstybės narės prekių gabenimas. Šį kitoje valstybėje narėje apskaičiuotą ir sumokėtą PVM jis galėtų susigrąžinti (ar įtraukti į PVM atskaitą pateikiant toje valstybėje narėje PVM deklaraciją) tos valstybės narės teisės aktų nustatyta tvarka. Lietuvos PVM mokėtojui tinkamai įvykdžius savo prievoles ir įsigijimo PVM sumokėjus toje valstybėje, kurioje baigėsi faktinis prekių gabenimas ir kur šis PVM turi būti sumokėtas pagal teisės aktų nuostatas, jam nekiltų jokių papildomų PVM prievolių Lietuvoje.

Tačiau tuo atveju, kai Lietuvos PVM mokėtojas nesilaiko bendros PVM apmokestinimo tvarkos, taikomos ES, ir nesumoka įsigijimo PVM toje valstybėje narėje, kurioje jį priklauso sumokėti, yra taikoma „rezervo“ taisyklė ir PVM apskaičiuojamas Lietuvoje, jeigu mokesčių mokėtojas, įsigydamas iš kitos valstybės narės prekes, nurodė savo Lietuvos PVM mokėtojo kodą.

Šį pagal „rezervo“ taisyklę apskaičiuotą PVM, Lietuvos PVM mokėtojas galėtų susigrąžinti

iš Lietuvos biudžeto (patikslindamas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje įsigytų iš kitų valstybių narių prekių apmokestinamąją vertę) tik tuo atveju, jeigu jis pateiktų įrodymus, kad įsigytų iš kitos valstybės narės prekių įsigijimo PVM buvo apskaičiuotas ir sumokėtas toje valstybėje, kurioje baigėsi jų gabenimas arba įrodymus, kad pagal valstybės narės, kurioje baigėsi prekių gabenimas, teisės aktų reikalavimus prievolės mokėti PVM nėra.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad nuostatos dėl PVM, sumokėto pagal „rezervo“ taisyklę, susigrąžinimo yra išdėstytos ir PVM direktyvos 41 straipsnyje.

14.9. ES struktūrinių fondų lėšomis apmokėtų prekių (paslaugų) PVM atskaita

Praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kai apmokestinamieji asmenys PVM mokėtojai vykdo ES struktūrinių fondų lėšomis finansuojamus (dalinai finansuojamus) projektus. Vykdant tokius projektus įsigyjamos įvairios prekės (paslaugos), už kurias apmokama ES lėšomis. Pažymėtina, kad teisė į tokio projekto vykdymui įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitą PVM mokėtojui atsiranda tik tuo atveju, jeigu jis kaip ES struktūrinių fondų paramos gavėjas yra ir minėtų prekių (paslaugų) pirkėjas, t. y. prekių tiekėjai (paslaugų teikėjai) minėto projekto vykdymui skirtų prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras išrašo šio PVM mokėtojo vardu ir šios įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos šio PVM mokėtojo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (PVM apmokestinamų prekių tiekimui (paslaugų teikimui), ilgalaikio turto, skirto naudoti PVM apmokestinamai veiklai sukūrimui ir pan.).

Pavyzdys

X miesto savivaldybė kartu su partnere UAB Y, PVM mokėtoja, vykdo ES struktūrinių fondų lėšomis finansuojamą projektą, susijusį su miesto centralizuoto šilumos tiekimo sistemų modernizavimu (toliau - Projektas). Projekto vykdymui skirtomis ES struktūrinių fondų lėšomis disponuoja X miesto savivaldybė. Galutiniame rezultate modernizuotas miesto centralizuoto šilumos tiekimo sistemas savo veikloje naudos UAB Y, tiekianti PVM apmokestinamą šiluminę energiją ir karštą vandenį miesto X gyventojams, įmonėms bei įstaigoms. Ar UAB Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą minėto Projekto vykdymui įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM?

Vadovaujantis PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatomis, tuo atveju, kai Projekto vykdymo rezultate sukurtas (modernizuotas) turtas (centralizuoto šilumos tiekimo sistemos) yra skirtos UAB Y ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai šio Projekto vykdymui įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM UAB Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Šiuo atveju Projekto vykdymui skirtų įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitos faktūros turi būtų išrašytos UAB Y vardu, bei įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM (kaip netinkamas finansuoti) turėtų būti apmokamas ne iš ES struktūrinių fondų, o iš UAB Y ar kitų lėšų.

Šiuo atveju X miesto savivaldybė, kaip Projekto partneris, disponuojantis gautomis šio Projekto vykdymui skirtomis ES fondų lėšomis, yra tik mokėtoja, vykdanti atsiskaitymus už kitos partnerės – UAB Y įsigytas prekes (paslaugas) (partneriui - UAB Y išrašytose PVM sąskaitose faktūrose minėta savivaldybė yra nurodoma kaip mokėtoja).

III. ATVEJAI, KAI ĮSIGYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO (IMPORTO) PVM NEGALI BŪTI ATSKAITOMAS

1. Kokiais atvejais neįsiregistravę PVM mokėtojais asmenys negali atskaityti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM

Asmuo, nors ir vykdantis ekonominę veiklą, bet faktiškai nepanaudojęs įsigytų prekių (paslaugų) PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, PVM atžvilgiu tampa galutiniu prekių (paslaugų) vartotoju. Todėl tokio asmens sumokėtas (mokėtinas) pardavėjui įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, prekių importo PVM, nekompensuojamas, t. y. jis neturi teisės į PVM atskaitą.

Šios nuostatos netaikomos asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais, bet tiekiantiems į kitą valstybę narę naujas transporto priemones (žr. leidinio II dalies 11 punktą) bei atvejais, nurodytais leidinio II dalies 12 punkte.

2. Kai nevykdantys ekonominės veiklos asmenys yra įsiregistravę PVM mokėtojais tik

įsigijimams iš ES arba tik elektroninėms paslaugoms teikti ES teritorijoje

Teisės į PVM atskaitą neturi tie PVM mokėtojai, kurie PVM įstatymo 71^1 straipsnyje nustatyta tvarka PVM mokėtojais yra įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir patys nevykdo jokios ekonominės veiklos (žr. PVM įstatymo 71^1 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Biudžetinė įstaiga A, nevykdanti ekonominės veiklos (nevykdanti jokių prekių tiekimo (paslaugų teikimo) už atlygį sandorių), 2023 m. įsigijo ir įsivežė į Lietuvą iš kitų valstybių narių PVM mokėtojų kompiuterius ir kitą įrangą savo (biudžetinei) veiklai vykdyti. Tarkime, kad šių įsigytų prekių vertė viršijo PVM įstatymo 71^1 straipsnyje nustatytą 14 000 eurų ribą, todėl ši įstaiga nuo 2024-01-01 įsiregistravo PVM mokėtoja dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių. Tačiau ši įstaiga neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą savo veiklai vykdyti įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM tiek iki 2023-12-31, tiek ir nuo 2024-01-01 būdama PVM mokėtoja.

PVM atskaita neturi teisės naudotis ir tie PVM mokėtojai, kurie PVM įstatymo XII skyriaus penktame skirsnyje nustatyta tvarka Lietuvoje yra įsiregistravę PVM mokėtojais elektroninių paslaugų teikimui (ne ES schemos dalyviai). Šie PVM mokėtojai, kaip užsienio apmokestinamieji asmenys, turi teisę PVM įstatymo XIII skyriuje nustatyta tvarka susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM.

3. Kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos neapmokestinamų prekių tiekimui (paslaugų teikimui)

PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų), skirtų PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti. PVM neapmokestinamų prekių tiekimas (paslaugų teikimas) netampa PVM apmokestinama veikla ir nesuteikia teisės PVM mokėtojui į PVM atskaitą net ir tuo atveju, kai PVM mokėtojas apskaičiuoja tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) pardavimo PVM, išskyrus tuos atvejus, kai PVM įstatymo nuostatos numato PVM mokėtojui tokio pasirinkimo teisę.

Pagal PVM įstatymo 71 str. 6 dalies nuostatas, tuo atveju, kai PVM mokėtojas išrašytame PVM neapmokestinamų prekių tiekimo (paslaugų teikimo) dokumente išskyrė PVM, jis privalo tą išskirtą PVM sumą sumokėti į biudžetą, tačiau jis neturi teisės į PVM atskaitą, jei įstatymas nenumato pasirinkimo teisės jam apmokestinti PVM neapmokestinamų prekių (paslaugų). Todėl PVM suma, apskaičiuota nuo PVM neapmokestinamų prekių (paslaugų) vertės, atsižvelgiant į taikomą PVM tarifą, turi būti įrašoma į PVM deklaracijos 29, 30, 31 laukelius, o apmokestinamoji vertė į 13 laukelį.

Pavyzdys

Įmonė, neįsiregistravusiam PVM mokėtoju fiziniam asmeniui, vykdančiam individualią veiklą, išnuomojo dalį gamybinių patalpų. Pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas, negyvenamųjų patalpų nuoma PVM neapmokestinama. Įmonė nuomotoja nuomininkui išrašė patalpų nuomos paslaugų PVM sąskaitą faktūrą ir joje nuo 700 eurų nuomos vertės apskaičiavo 147 eurus PVM. Kadangi PVM įstatymo nuostatos nenumato PVM mokėtojui pasirinkimo teisės skaičiuoti PVM už neįsiregistravusiam PVM mokėtoju asmeniui suteiktas patalpų nuomos paslaugas, todėl PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su minėtomis nuomos paslaugomis, pirkimo PVM. Šiuo atveju nuomos paslaugų pardavimo PVM suma (147 euras) įrašoma į PVM deklaracijos 29 laukelį, o apmokestinamoji vertė (700 eurų) į 13 laukelį.

Pažymėtina, kad PVM mokėtojas, apskaičiavęs nuo neapmokestinamų PVM prekių (paslaugų) pardavimo PVM, turi teisę išrašyti prekių (paslaugų) pirkėjui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą ir patikslinti joje PVM tarifą bei PVM sumą.

Primename, kad PVM mokėtojas, teikiantis PVM mokėtojams, apmokestinamiesiems asmenims, nekilnojamojo turto nuomos ir finansines paslaugas bei parduodantis nekilnojamąjį turtą turi teisę pasirinkti skaičiuoti pardavimo PVM (apie šį pasirinkimą nustatyta tvarka turi pranešti mokesčių administratoriui). Šiais atvejais PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą,

tenkančią minėtiems sandoriams.

4. Kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos ne ekonominei, o kitai veiklai vykdyti

Kai asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, be vykdomos ekonominės veiklos, vykdo tokią veiklą, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas nelaikoma ekonomine veikla ir dėl to nėra PVM objektas, tai tokiai veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM negali būti įtraukiamas į PVM atskaitą. Tai gali būti tokie atvejai, kai PVM mokėtojais įsiregistravusios biudžetinės įstaigos, viešosios įstaigos, asociacijos ar kt. juridiniai asmenys be vykdomos ekonominės veiklos vykdo valstybės ir savivaldybių veiklą ar kitą veiklą, kuri nėra PVM objektas. Todėl ir prekių (paslaugų) pirkimo PVM, tenkantis šių juridinių asmenų vykdomai valstybės ir savivaldybių veiklai ar kitai veiklai, kuri nėra PVM objektas, negali būti įtrauktas į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Viešoji įstaiga X, įsiregistravusi PVM mokėtoja, vykdo ekonominę veiklą – teikia paslaugas už atlygį ir vykdo valstybės veiklą, kurią ją vykdyti įpareigoja teisės aktai ir kuri nekonkuruoja su kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (teikiamomis paslaugomis), todėl nėra PVM objektas. Įsigytų prekių (paslaugų), skirtų šios viešosios įstaigos valstybės veiklai vykdyti, pirkimo (importo) PVM negali būti įtraukiamas į PVM atskaitą.

5. Kai įsigytos prekės (paslaugos) skirtos už Lietuvos teritorijos ribų tokioms prekėms tiekti (paslaugoms teikti), kurios, jeigu būtų patiektos (suteiktos) Lietuvoje, būtų neapmokestinamos PVM

Kai PVM mokėtojas už šalies teritorijos ribų teikia tokias paslaugas, kurios yra ne PVM objektas Lietuvoje, tačiau, jeigu būtų suteiktos Lietuvoje, būtų neapmokestinamos PVM, tai jis neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti šioms paslaugoms teikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM, išskyrus atvejus, kai už ES teritorijos ribų suteiktos draudimo ir / ar PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytos finansinės paslaugos. Pažymėtina, kad PVM įstatymo 28 str. 7 dalyje nustatytas pasirinkimas skaičiuoti PVM už PVM įstatymo 28 str. 1-4 dalyse nurodytas finansines paslaugas taikomas tik šalies viduje vykdomiems finansinių paslaugų teikimo sandoriams. Todėl, kai Lietuvos apmokestinamasis asmuo teikia finansines paslaugas kitos valstybės narės apmokestinamiesiems asmenims arba apmokestinamųjų asmenų padaliniams, esantiems kitose valstybėse narėse, pasirinkimas skaičiuoti PVM už tokias paslaugas negalioja ir tokioms paslaugoms teikti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM negali būti įtraukiamas į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Lietuvos PVM mokėtojas, pelno nesiekianti viešoji įstaiga – lėlių teatras savo spektaklį parodė Lenkijoje. Pagal PVM įstatymo 13 str. 9 dalį šios kultūros renginio (spektaklio) lankymo paslaugos suteikimo vieta yra ta vieta, kur renginys faktiškai vyksta. Vadinasi, lėlių teatro suteikta Lenkijoje vykstančio spektaklio lankymo paslauga nėra Lietuvos PVM objektas.

Kadangi, pagal PVM įstatymo 23 str. 1 dalį pelno nesiekiančio juridinio asmens Lietuvoje teikiamos kultūros paslaugos PVM neapmokestinamos, todėl ir įsigytų prekių (paslaugų) susijusių su Lenkijoje suteikta kultūros paslauga (parodytu spektakliu) PVM atskaita negalima. Tokios paslaugos apmokestinamoji vertė nedeklaruojama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje.

6. Kai PVM mokėtojas negali pagrįsti, kad jo įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos jo ekonominei veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą, vykdyti

Pagrindinė PVM atskaitos sąlyga – įsigytos (importuotos) prekės (paslaugos) turi būti skirtos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), kurių jis nenaudoja ir nenaudos minėtoje veikloje, pirkimo (importo) PVM sumų. PVM mokėtojas, mokesčių administratoriui pareikalavus, privalo pats įrodyti, kad jo įsigytos prekės (paslaugos), kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma ar numatoma vykdyti nurodyta veikla.

Pavyzdys

PVM mokėtojas, besiverčiantis prekyba maisto produktais, įsigyja gyvenamąjį namą. Jeigu PVM mokėtojas negali pagrįsti, kuo šis pirkinys susijęs su jo vykdoma ar numatoma vykdyti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodyta veikla, jis neturi teisės atskaityti to namo pirkimo PVM.

7. Kai įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos pramogoms ir reprezentacijai

PVM mokėtojas negali įtraukti į PVM atskaitą pramogoms ir reprezentacijai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM tuo atveju, jeigu jų įsigijimo išlaidų pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus neleidžiama atimti iš gautų pajamų apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (pajamas).

Kadangi pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) nuostatas, PVM mokėtojas gali priskirti leidžiamiems atskaitymams 50 proc. reprezentacinių išlaidų, tai ir į PVM atskaitą jis gali įtraukti tik 50 proc. reprezentacinėms reikmėms įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos. Pažymėtina, kad likę 50 proc. PVM, atsižvelgiant į tai, kad neatskaitomo pirkimo (importo) PVM priskyrimas leidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ yra susijęs su pačių išlaidų priskyrimu leidžiamiems atskaitymams, turėtų būti dengiami iš PVM mokėtojo pelno.

Jeigu reprezentacijai sunaudojamos prekės, kurių pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas 100 proc., tikintis jas, pavyzdžiui, perparduoti, PVM atskaita turi būti atitinkamai patikslinta, t. y. 50 proc. PVM atskaitos turi būti atstatyta (išskyrus tą atvejį, kai nuo reprezentacijai perduotų prekių buvo apskaičiuotas pardavimo PVM, kaip už įteiktas dovanas).

Tuo pačiu, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad padovanotų reprezentacinių dovanų, kurių vertė yra didesnė už Nutarimu Nr. 861 nustatytą „nedidelės vertės dovanos“ 75 eurų limitą, pardavimo PVM skaičiuojamas nuo visos tų prekių įsigijimo vertės (pasigaminimo) savikainos, šiuo atveju į PVM atskaitą įtraukiama 100 proc. šių prekių pirkimo (importo) PVM (net ir tuo atveju, jeigu iš pradžių jis buvo įtraukęs į PVM atskaitą tik 50 proc. šių prekių pirkimo PVM).

Reprezentacinėms vaišinimo išlaidoms, įskaitant ir tuos atvejus, kai PVM mokėtojas tam reikalui įsigyja saldainių, kavos, arbatos ar pan. prekių (tai ne maitinimo paslaugos), taikomos tos pačios nuostatos, susijusios su PVM atskaita, t. y. gali būti atskaitoma 50 proc. jų pirkimo (importo) PVM. Pažymėtina, kad šiuo atveju netaikomos PVM įstatymo 5 straipsnio nuostatos, nes vaišinimas reprezentacijos tikslais nėra dovanojimas, o reprezentacijos išlaidos laikomos susijusiomis su PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos vykdymu.

Pavyzdys

1 atvejis

Įmonė reprezentacijai įsigijo 5 rašiklius su įmonės simbolika. Vieno rašiklio įsigijimo kaina – 25 eurai (apmokestinamoji vertė – 21 euras, PVM suma – 4 eurai). 50 proc. pirkimo PVM, t. y. 2 eurai gali būti įtraukti į PVM atskaitą. Padovanojus po vieną rašiklį verslo partneriams, pardavimo PVM neskaičiuojamas, nes kiekvieno jų vertė neviršija Nutarimu Nr. 861 nustatyto 75 eurų limito.

2 atvejis

Įmonė prekiauja įvairiais indais. Be kita ko, parduodamos taurės, kurių (komplekto) įsigijimo kaina – 90 eurų (apmokestinamoji vertė - 74 eurai, PVM suma - 16 eurų). Pirkimo PVM atskaitomas visas (prekės įsigytos perparduoti). Vieną tokį taurių komplektą, kurio įsigijimo kaina 90 eurų, įmonė panaudoja reprezentacijai (padovanoja verslo partneriui). Kadangi vertė yra didesnė už Nutarimu Nr. 861 nustatytą nedidelės vertės dovanos limitą, turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM 19 eurų (90 x 21 proc.). Kadangi buvo apskaičiuotas reprezentacijai panaudotos prekės pardavimo PVM, tai PVM atskaita netikslinama.

3 atvejis

Kitas panašus pavyzdys, tik komplekto įsigijimo kaina – 40 eurų (apmokestinamoji vertė – 33 eurai, PVM suma – 7 eurai). Padovanojus verslo partneriui komplektą, jo pardavimo PVM neskaičiuojamas, bet PVM atskaita tikslinama (mažinama 50 proc., t. y. 3,50 eurais), nes prekės sunaudotos reprezentacijai, o tokiu atveju galima pirkimo PVM atskaita – 50 proc.

4 atvejis

Įmonė patyrė išlaidų už 1 210 eurų (apmokestinamoji vertė – 1 000 eurų, PVM suma – 210 eurų) vaišindama verslo partnerių atstovus restorane (ar įmonės patalpose). 50 proc.

vaišių pirkimo PVM, t. y. 105 eurai, gali būti įtraukti į PVM atskaitą. Nei PVM įstatymo 5 straipsnio, nei 8 straipsnio nuostatos šiuo atveju netaikomos, t. y. pardavimo PVM nuo vaišių vertės skaičiuoti nereikia.

Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 18 str. 2 dalies nuostatas, pagal kurias iš gyventojo individualios veiklos pajamų leidžiama atskaityti ne daugiau kaip 50 proc. patirtų reprezentacinių sąnaudų, tačiau šios atskaitomos sąnaudos negali viršyti 2 proc. gyventojo individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį. Atsižvelgiant į šias nuostatas, individualią veiklą vykdantis fizinis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju turi teisę įtraukti į PVM atskaitą reprezentacijai skirtų įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumos dalį, tenkančią patirtų šių prekių (paslaugų) įsigijimo išlaidų daliai, kuri pagal aukščiau nurodytas GPMĮ nuostatas gali būti atskaitoma iš individualios veiklos pajamų.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, užsiimantis vertimo individualia veikla, patyrė išlaidų už 242 eurus (apmokestinamoji vertė - 200 eurų, PVM suma – 42 eurai) vaišindamas verslo partnerių atstovus. 50 proc. (100 eurų) šių patirtų išlaidų neviršija šio asmens 2 proc. individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį. Šiuo atveju fizinis asmuo PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą 50 proc. šių patirtų išlaidų pirkimo PVM, t. y. 21 eurą. Nei PVM įstatymo 5 straipsnio, nei 8 straipsnio nuostatos šiuo atveju netaikomos, t. y. pardavimo PVM nuo vaišių vertės skaičiuoti nereikia.

8. Kai importo arba pirkimo PVM sumokėtas už kitą asmenį PVM įstatymo 15 str. 7 d. 2 punkte nurodytais atvejais

Į įmonės patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamąją vertę neįtraukiamos sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti (PVM įstatymo 15 str. 7 d. 2 punktas). Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus. Tai reiškia, kad nuo iš kitų asmenų gautų minėtų kompensacijos sumų neskaičiuojamas pardavimo PVM. Kai kuriais atvejais kitas asmuo gali už pirkėją (klientą) sumokėti ir pirkimo (importo) PVM, tačiau toks PVM negali būti atskaitomas. Tokiu atveju, kompensuojama suma turėtų padengti PVM mokėtojo patirtas trečiųjų asmenų naudai išlaidas (kartu su pirkimo (importo) PVM).

Pavyzdys

Muitinės tarpininkas už atstovaujamąjį asmenį, atsiradus prievolei, sumokėjo į muitinės sąskaitą 1 000 eurų prekių importo PVM. Muitinės tarpininkas yra PVM mokėtojas ir klientui išrašė savo teikiamos atstovavimo paslaugos PVM sąskaitą faktūrą 76 eurų sumai (apmokestinamoji vertė - 63 eurai, PVM suma - 13 eurų). Be to, šioje PVM sąskaitoje faktūroje, kaip papildomą informaciją, muitinės tarpininkas nurodė už klientą į muitinės sąskaitą sumokėtą 1 000 eurų importo PVM, kurį klientas jam kompensuoja (minėtos kompensacijos sumai muitinės tarpininkas gali išrašyti klientui ir atskirą laisvos formos apskaitos dokumentą). Vadovaujantis PVM įstatymo 15 straipsnio nuostatomis, į muitinės tarpininko suteiktų paslaugų apmokestinamąją vertę iš kliento gauta kompensacijos suma (skirta jo patirtoms išlaidoms dėl importo PVM sumos už kliento importuotas prekes sumokėjimo į muitinės sąskaitą) neįtraukiama ir PVM nuo jos neskaičiuojamas.

Atitinkamai muitinės tarpininkas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti už klientą sumokėtos į muitinės sąskaitą importo PVM sumos (1 000 eurų).

Analogiškai pašto siuntų vežėjai neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą į muitinės sąskaitą sumokėto importo PVM už įvežtas iš užsienio Lietuvos klientams pašto siuntas. Šias importo PVM sumas pašto siuntų vežėjams kompensuoja siuntų gavėjai.

9. Kai PVM mokėtojas įsigyja lengvąjį automobilį

PVM mokėtojas, neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti PVM įstatymo 62 str. 2 d. 3 punkte nurodytais atvejais, įsigyto lengvojo automobilio, skirto savo, kaip PVM mokėtojo, reikmėms, pirkimo PVM (žr. leidinio II dalies 14.7. punktą, PVM įstatymo 62 str. 2 d. 3 punktą).

Svarbu pažymėti, kad tie patys apribojimai taikomi ir tuo atveju, kai automobilis yra

įsigyjamas ne nuosavybės teise ar pagal sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas įmokėjus paskutinę įmoką, o išsinuomojamas – pirkimo PVM nuo nuompinigių taip pat negali būti atskaitomas, jeigu automobilis nebus pernuomojamas, juo nebus teikiamos keleivių vežimo už atlygį paslaugos.

PVM atskaitos apribojimai netaikomi specialios paskirties lengviesiems automobiliams bei nuo 2023-01-01 netaikomi M1 klasės elektromobiliams, jeigu M1 klasės elektromobilio vertė neviršija 50 000 eurų (įskaitant PVM).

PVM atskaitos lengvata taikoma gryniesiems elektromobiliams (angl. Battery Electric Vehicle - BEV) ir iš išorės elektra įkraunamiems hibridiniams automobiliams (angl. plug-in hybrid electric vehicle – PHEV).

Jeigu kyla klausimų dėl transporto priemonės priskyrimo specialiosios paskirties transporto priemonėms būtų tikslinga kreiptis į Lietuvos Respublikos susisiekimo ministeriją.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanti PVM apmokestinamąją veiklą, 2023 m. sausio mėnesį už 24 200 eurų (apmokestinamoji vertė – 20 000 eurų, PVM suma – 4 200 eurų) nusipirko savo reikmėms naują lengvąjį automobilį. Pagal PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatas, įmonė neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti šio lengvojo automobilio pirkimo PVM sumos.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, vykdanti PVM apmokestinamąją veiklą, 2023 m. sausio mėnesį už 42 000 eurų (apmokestinamoji vertė – 42 000 eurų), įsigijo savo reikmėms elektromobilį iš Vokietijos (Lietuvoje apskaičiuota PVM suma 8 820 Eur). Pagal PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatas, įmonė neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti šio lengvojo automobilio pirkimo PVM sumos, kadangi elektromobilio vertė, įskaitant PVM 8 820 Eur viršija 50 000 Eur.

Įsigytų prekių ir paslaugų (kuro, tepalų, padangų, automobilių saugojimo, plovimo, remonto paslaugų ar pan.), susijusių su PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje naudojamais lengvaisiais automobiliais, pirkimo (importo) PVM atskaitomas bendra tvarka.

10. Kai PVM mokėtojas įsigyja keleivių vežimo lengvaisiais automobiliais paslaugas ir kaip neatsiskleidęs tarpininkas jis nedalyvauja šios paslaugos teikimo sandoryje

Jeigu PVM mokėtojas, vietoj lengvojo automobilio pirks pvz., taksi paslaugas arba kitas keleivių pervežimo lengvaisiais automobiliais paslaugas, tokių paslaugų pirkimo PVM negalės būti atskaitytas (išskyrus, jei tokios paslaugos teikiamos elektromobiliais, kurių PVM atskaita galima). Šis apribojimas netaikomas tik neatsiskleidusiems tarpininkams, t. y. PVM mokėtojams, kurie įsigytas šias paslaugas perparduoda savo vardu.

1 pavyzdys

Reklamos agentūra, PVM mokėtoja, gavo užsakymą suorganizuoti uždarą renginį, į kurį užsakovo svečiai turėjo būti atvežti lengvosiomis taksi mašinomis. Kadangi reklamos agentūra užsakovui išrašė ne tik jam suteiktų reklamos paslaugų PVM sąskaitą faktūrą, bet ir perparduotų transporto taksi paslaugų PVM sąskaitą faktūrą, kurioje apskaičiavo 21 proc. PVM nuo šių paslaugų vertės, tai reklamos agentūra gali atskaityti pirkimo PVM, išskirtą taksi firmos išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje.

Tuo atveju, kai PVM mokėtojas yra galutinis keleivių vežimo lengvuoju automobiliu paslaugos pirkėjas, jis šios paslaugos pirkimo PVM atskaityti negali.

2 pavyzdys

1 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, neturi savo lengvųjų automobilių, todėl jos vadovą į darbą ar kitais reikalais lengvuoju automobiliu vežioja įmonė B ir išrašo įmonei A šios paslaugos pardavimo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje išskiria 21 proc. dydžio PVM sumą. Įmonė A tokių keleivių vežimo paslaugų pirkimo PVM atskaityti negali.

2 atvejis

Įmonė A, PVM mokėtoja, neturi savo lengvojo automobilio. Todėl į įmonę atvykusiems savo filialo darbuotojams darbo reikalais nuvežti į kitą Lietuvos miestą užsisakė taksi šias paslaugas teikiančioje įmonėje. Įmonės išrašytoje suteiktų taksi paslaugų PVM sąskaitoje faktūroje išskirtos pardavimo PVM sumos įmonė A neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą.

11. Kiti atvejai, kai PVM mokėtojas negali atskaityti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM

Apmokestinamieji asmenys, kurių parduodamoms prekėms (teikiamoms paslaugoms) taikomos specialios apmokestinimo PVM schemos neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti šių įsigytų prekių bei paslaugų (kurioms taikomos specialios apmokestinimo PVM schemos) pirkimo (importo) PVM. Specialios apmokestinimo PVM schemos taikomos šioms apmokestinamųjų asmenų tiekiamoms prekėms (teikiamoms paslaugoms):

1) ūkininkams, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema;

2) PVM mokėtojams, kurie tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir (arba) antikvarinių daiktų PVM skaičiuoja nuo maržos;

3) PVM mokėtojams kelionių organizatoriams, kurie suteiktų turizmo paslaugų PVM skaičiuoja nuo maržos.

Šie PVM mokėtojai, savo reikmėms įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM turi teisę atskaityti bendra PVM įstatyme nustatyta tvarka.

12. PVM mokėtojai turi teisę nesinaudoti PVM atskaita

PVM įstatyme numatyta galimybė PVM mokėtojui nesinaudoti PVM atskaita. Tokia pasirinkimo teisė susijusi ir su tuo, kad PVM objektu tapo prekių (paslaugų) suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, ilgalaikio materialaus turto pasigaminimas, nenuosavų pastatų (statinių) esminis pagerinimas, turtinio įnašo perdavimas. Visi šie sandoriai tampa PVM objektu tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas naudojosi PVM atskaita. Tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas nebuvo įtraukęs į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų (o jeigu prekės pasigamintos – joms pasigaminti įsigytų prekių ir paslaugų) ar jų dalies pirkimo (importo) PVM sumų, tai, nei nuo tokių prekių (paslaugų) suvartotų PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, nei nuo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto ar atlikto nenuosavų pastatų (statinių) esminio pagerinimo bei perduodamo turtinio įnašo, pardavimo PVM neskaičiuojamas.

PVM mokėtojai savo noru gali nesinaudoti PVM atskaita. Tai gali būti tokie atvejai, kai PVM mokėtojo, vykdančio mišrią veiklą, pirkimo (importo) PVM suma, tenkanti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai sudaro nežymią dalį, todėl jis, nenorėdamas daryti papildomų PVM atskaitos paskirstymo apskaičiavimų, savo iniciatyva gali visiškai nesinaudoti PVM atskaita ir deklaruoti tik pardavimo PVM (pvz., bankai, kitos kredito įstaigos ir pan.), taip pat tie atvejai, kai PVM mokėtojas gaminasi ilgalaikį materialųjį turtą ir yra didelė tikimybė, kad tas turtas vėliau gali būti nebenaudojamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje. PVM mokėtojas turi teisę neatskaityti tik tam tikrų įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM.

IV. PVM ATSKAITA MIŠRIOS VEIKLOS ATVEJU

Kai PVM mokėtojas vykdo vien tokią veiklą, kuriai pagal PVM įstatymo nuostatas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitomas, tai nekyla didelių PVM atskaitos problemų. Tačiau jeigu PVM mokėtojas vykdo ir kitą veiklą, kuriai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM jis negali įtraukti į PVM atskaitą, kyla klausimas kaip teisingai mokėtojui atlikti PVM atskaitą?

1. Ar PVM mokėtojo įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM gali būti tiesiogiai

priskirtas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą?

Taip, gali. Kai PVM mokėtojas vykdo ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą bet ir kitokią veiklą, pirmiausia visas pirkimo (importo) PVM skirstomas tiesiogiai, kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis, t. y.:

1. prekių (paslaugų), kurios skirtos išimtinai (tiesiogiai) PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti (žr. leidinio II dalies 2 punktą), pirkimo (importo) PVM atskaitomas 100 proc. ir šios visos PVM sumos turi būti įrašomos į PVM deklaracijos 35 laukelį. Tai gali būti iš kitų PVM mokėtojų įsigytų prekių, skirtų parduoti su PVM, pirkimo (importo) PVM sumos, tokių prekių transportavimo paslaugų PVM sumos ir kitų pagal apskaitos duomenis tiesiogiai tenkančių PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos;

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdo mišrią veiklą - prekiauja PVM apmokestinamais buitinės technikos gaminiais ir gauna PVM neapmokestinamas gamybinių patalpų, išnuomotų asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais, nuomos pajamų. 2023 m. sausio mėnesį ši įmonė importavo buitinės technikos, skirtos parduoti su PVM, už 10 000 eurų, nuo kurios buvo apskaičiuota importo PVM suma 2 100 eurų ir deklaruota PVM deklaracijos 27 laukelyje. Neatsižvelgiant į tai, kad ši įmonė vykdo mišrią veiklą, ji turi teisę į PVM atskaitą įtraukti, t. y. ji gali į 2023 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį įrašyti visą sumokėtą importo PVM sumą – 2 100 eurų.

2. prekių (paslaugų), kurios skirtos išimtinai (tiesiogiai) kitai, negu nurodyta PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje, veiklai, pirkimo (importo) PVM neatskaitomas ir šios neatskaitomos PVM sumos turi būti įrašomos tik į PVM deklaracijos 25 laukelį, o į 35 laukelį visai netraukiamos.

2 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdo mišrią veiklą – gauna PVM neapmokestinamų pajamų iš negyvenamųjų patalpų, išnuomotų asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais, nuomos ir vykdo PVM apmokestinamas krovinių pervežimo paslaugas. Įmonė su savo nuomininkais sudarytose sutartyse yra nustačiusi tik nuomos mokestį, kurį ir nurodo savo išrašomose PVM sąskaitose faktūrose. Komunalinių paslaugų, tenkančių išnuomotam pastatui, perpardavimas arba patirtų išlaidų, susijusių su šio pastato eksploatavimu, kompensavimas sutartyje nenumatytas. Įmonės biuras įkurtas atskirame nuo nuomojamų patalpų pastate. Nuomojamose patalpose įrengti atskiri šilumos, elektros, vandens apskaitos prietaisai, priskirti atskiri telefonų numeriai. Įmonė gavusi iš elektros tinklų, šilumos tiekimo įmonės, telekomunikacijų įmonės ir kt. tiekėjų paslaugų suteikimo PVM sąskaitas faktūras ar kitus apskaitos dokumentus, pagal apskaitos duomenis tiksliai gali nustatyti nuomojamoms patalpoms tenkančias komunalinių paslaugų pirkimo PVM sumas. Todėl tiesiogiai vien neapmokestinamai veiklai (nuomai) tenkančių eksploatavimo paslaugų pirkimo PVM sumų įmonė netraukia į PVM atskaitą ir tik į PVM deklaracijos 25 laukelį įrašo kaip pirkimo PVM.

Jeigu įmonė be iš nuomininko imamo nuomos mokesčio, jam „perparduotų“ ir komunalines paslaugas, t. y. mokestį už šildymą, elektrą, vandenį ar telefono pokalbius, ir apskaičiuotų 21 proc. dydžio šių paslaugų pardavimo PVM, tai tuomet išnuomotų patalpų eksploatavimo išlaidoms tenkantis pirkimo PVM galėtų būti traukiamas į PVM atskaitą ir įrašomas į PVM deklaracijos 35 laukelį.

3. prekių (paslaugų), kurių pirkimo (importo) PVM pagal PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatas visais atvejais negali būti atskaitomas, neatsižvelgiant į tai, kokią veiklą vykdo PVM mokėtojas, pirkimo (importo) PVM sumos įrašomos tik į PVM deklaracijos 25, 26 ar 27 laukelį, kaip pirkimo (importo) PVM (žr. PVM įstatymo 62 straipsnio komentare).

2. Kaip teisingai atskaityti įsigytų prekių (paslaugų), kurių negalima tiesiogiai priskirti nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai nei kitai veiklai, pirkimo (importo) PVM?

Tų įsigytų prekių (paslaugų), kurių PVM mokėtojas pagal apskaitos duomenis negali tiesiogiai priskirti nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM šioms dviem veiklos grupėms paskirstomas proporcingai pagal tam tikrą PVM įstatymo

60 straipsnyje nurodytą kriterijų. Dažniausiai proporcingai skirstomos PVM mokėtojo, vykdančio mišrią veiklą, įsigytų prekių, skirtų PVM mokėtojo savo reikmėms, tokių kaip kanceliarinių prekių, paslaugų, susijusių su pastatų eksploatavimu, komunalinių paslaugų, transporto paslaugų, mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio turto ir kitų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos.

3. PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulė, kai mišriai veiklai įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM paskirstomas pagal „pajamų“ kriterijų

Pagrindinis kriterijus, pagal kurį mišrią veiklą vykdantis PVM mokėtojas turi proporcingai paskirstyti įsigytų prekių ir paslaugų (tiesiogiai nepriskirtinų nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai) pirkimo (importo) PVM sumas, tai „pajamų“ kriterijus. Taikydamas šį kriterijų mišrią veiklą vykdantis PVM mokėtojas atskaitomą PVM dalį procentais apskaičiuoja pagal formulę: per kalendorinius metus gautos (gautinos) pajamos iš vykdomos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos padalijamos iš pajamų iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) per tą patį laikotarpį ir padauginama iš 100 proc. Pagal šį apskaičiuotą PVM atskaitos procentą mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje turi būti apskaičiuojama, kokią dalį kiekvieną kalendorinių metų mokestinį laikotarpį mišriai veiklai įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą.

4. Kokios pajamos, naudojamos pagal „pajamų“ kriterijų atskaitomai PVM daliai (procentais) apskaičiuoti, priskiriamos prie „pajamų iš bet kokios veiklos“?

PVM įstatyme nurodyta „pajamų iš bet kokios veiklos“ sąvoka neturi būti siejama su PMĮ vartojama pajamų sąvoka. PVM mokėtojo pajamų iš bet kokios veiklos sąvoka apima gautą ar gautiną atlygį iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) ir kitas pajamas iš veiklos, pvz.: nario mokestį, gaunamas palūkanas, ir kitokios veiklos pajamas.

Pajamų iš bet kokios veiklos sąvoka neapima PVM mokėtojo gautų dividendų ar kitų pajamų iš akcijų (dalių, pajų), taip pat kitų vertybinių popierių turėjimo, gaunamų pajamų iš banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės turėjimo, gautos pagautės, pardavėjo gautų kompensacijų, skirtų atliekant mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu patirtoms išlaidoms padengti, ir kitų panašių gautų (gautinų) sumų, kurios nėra pajamos iš veiklos.

5. Ar pajamos iš veiklos, kuri nėra PVM objektas, turėtų būti traukiamos į PVM įstatymo 60 straipsnio pagrindu skaičiuojamos mišrios PVM atskaitos proporcijos vardiklį?

Pažymėtina, kad kai apmokestinamasis asmuo vykdo tik ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir neekonominę veiklą (kuri nėra PVM objektas), tai PVM tikslais nelaikoma, kad šis asmuo vykdo mišrią veiklą ir jam nėra prievolės įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM skirstyti proporcingai pagal PVM įstatymo 60 straipsnio nuostatas. Atsižvelgiant į šias nuostatas, jeigu apmokestinamasis asmuo vykdo ekonominę PVM apmokestinamą ir PVM neapmokestinamą veiklą bei veiklą, kuri PVM tikslais nelaikoma ekonomine veikla (pvz., valstybės ar savivaldybių funkcijos ir panašiai), tai PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, pajamos, gautos iš veiklos, kuri nėra ekonominė veikla, neturėtų būti įtraukiamos į pajamas iš bet kokios veiklos, reikalingas PVM atskaitos procento apskaičiavimui.

Tačiau pagal ESTT praktiką (byla C-437/06 *Securenta*), apmokestinamajam asmeniui teisė įtraukti į PVM atskaitą neekonominei veiklai tenkančių išlaidų pirkimo PVM gali atsirasti tik tada, jeigu šios išlaidos yra sudedamoji jo vykdomų PVM apmokestinamų pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, kainos dalis. Vadinasi, apmokestinamasis asmuo neekonominei veiklai vykdyti (pvz., valstybės funkcijų vykdymui ir pan.) skirtų išlaidų pirkimo PVM turėtų teisę atskaityti tik tuo atveju, jeigu vykdant šią veiklą gautos pajamos būtų skirtos šio asmens ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Todėl apmokestinamojo asmens patirtoms išlaidoms tenkantis pirkimo PVM negali būti atskaitomas tiek, kiek šios išlaidos yra susijusios su veikla, kuri atsižvelgiant į jos neekonominį pobūdį, nepatenka į PVM direktyvos taikymo sritį.

Todėl vadovaujantis PVM įstatymo 58 str. 1 dalies bei 59 straipsnio nuostatomis, tokią veiklą vykdantis apmokestinamasis asmuo turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių (paslaugų) tiesiogiai skirtų (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis) PVM apmokestinamų paslaugų teikimui, bei mišriai veiklai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo PVM dalį, proporcingai tenkančią PVM apmokestinamų paslaugų teikimui. Be to, jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pagal apskaičiuotą PVM atskaitos procentą skirtų bendroms savo reikmėms įsigytų prekių bei paslaugų

(pvz., ofiso patalpų nuomos, kanceliarinių prekių, komunalinių, ryšio paslaugų ir pan.) pirkimo PVM dalį.

Pavyzdys

Tarkime, asociacija X vykdo PVM apmokestinamą komercinę veiklą, kartu su partneriais vykdo ES struktūrinių fondų lėšomis finansuoją projektą, kurį vykdydama gautas iš paslaugų teikėjų įsigytas paslaugas, tame tarpe ir mokymo paslaugas, veikdama kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perparduoda partneriams, be to iš savo narių gauna nario mokestį.

Ar turi būti laikoma, kad asociacija vykdo mišrią veiklą ir, jeigu taip, tai ar apskaičiuojant PVM atskaitos procentą į pajamas iš bet kokios veiklos turi būti įtraukiamas gautas nario mokestis?

Dėl mišrios veiklos

1) Jeigu asociacija, vykdydama projektą savo partneriams parduoda (perparduoda) mokymo paslaugas, kurios savo esme priskiriamos prie profesinio mokymo paslaugų, tai šios paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 22 str. 1 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

2) Pagal PVM įstatymo 24 str. 1 dalies nuostatas PVM neapmokestinamos įsteigtų ir veikiančių narystės pagrindu pelno nesiekiančių juridinių asmenų savo nariams teikiamos paslaugos, jeigu jos atitinka juridinio asmens įstatuose (nuostatuose) nustatytus šio juridinio asmens tikslus, taip pat šių asmenų savo nariams tiekiamos prekės (kai šis prekių tiekimas yra susijęs su minėtų paslaugų teikimu), kai už šias prekes ir paslaugas, be mokamo nario mokesčio, negaunamas joks papildomas atlygis.

Vadovaujantis šiomis PVM įstatymo nuostatomis, jeigu asociacija savo nariams už gautą nario mokestį suteikia kokias nors konkrečias paslaugas, neimdama už šias paslaugas papildomo atlyginimo, tai tokios paslaugos PVM neapmokestinamos.

Tačiau, jeigu už gautą nario mokestį asociacijos nariams nesuteikiamos kokios nors konkrečios paslaugos, tai toks nario mokestis nėra PVM objektas, nes šiuo atveju nėra tenkinamos PVM įstatymo 3 straipsnyje nustatytos PVM objektui reikalingos sąlygos.

Vadinasi, jeigu asociacija, vykdydama komercinę veiklą, teikia PVM apmokestinamas paslaugas (tiekia PVM apmokestinamas prekes), be to teikia PVM neapmokestinamas profesinio mokymo paslaugas bei PVM neapmokestinamas paslaugas savo nariams (už mokamą nario mokestį), tai PVM mokesčio tikslais ji vykdo mišrią veiklą. Tokiu atveju mišrią veiklą vykdanti asociacija įsigytų prekių (paslaugų) PVM atskaitą turėtų paskirstyti PVM įstatymo 59 ir 60 straipsniuose nustatyta tvarka.

Dėl PVM atskaitos procento apskaičiavimo

Mišrią veiklą vykdanti asociacija, apskaičiuodama PVM atskaitos procentą į pajamas iš bet kokios veiklos turėtų įtraukti gautą nario mokestį tuo atveju, jeigu, kaip nurodyta aukščiau, šio nario mokesčio sąskaita savo nariams yra teikiamos paslaugos, kurios pagal PVM įstatymo 24 straipsnio nuostatas yra neapmokestinamos PVM.

Tuo atveju, jeigu asociacijos gaunamas iš savo narių nario mokestis nėra PVM objektas, tai toks nario mokestis neturi įtakos PVM atskaitos procento apskaičiavimui. Tačiau tokiu atveju, vadovaujantis PVM įstatymo 59 straipsnio nuostatomis, asociacija neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą nario mokesčio sąskaita tų įsigytų prekių (paslaugų), kurios yra tiesiogiai skirtos asociacijos, kaip pelno nesiekiančio asmens, veiklai, kuri nėra PVM objektas.

6. Apskaičiuojant atskaitomą PVM dalį (procentais), neatsižvelgiama į:

6.1. Pajamas iš ilgalaikio turto, naudoto PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, tiekimo

Nustatydamas atskaitomą PVM dalį procentais, PVM mokėtojas neturi atsižvelgti į:

- gautų naudoto kilnojamojo ilgalaikio ir mažiau kaip 24 mėnesius įmonėje naudoto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo su PVM pajamų sumos neįtraukia nei į PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulės skaitiklį, nei į vardiklį, t. y. nei į gautas (gautinas) pajamas iš vykdomos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, nei į visas gautas pajamas iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo);

- gautų ilgiau kaip 24 mėnesius naudoto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto (laikytino jos ilgalaikiu materialiuoju turtu), ar kito ilgalaikio materialiojo turto (kurį pagal PVM įstatymo nuostatas turi teisę parduoti be PVM) pardavimo pajamų sumos be PVM neįtraukia į minėtos PVM

atskaitos apskaičiavimo formulės vardiklį, t. y. neįtraukia į visas gautas pajamas iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo).

Pavyzdys

1 atvejis

PVM mokėtojas, vykdantis mišrią veiklą (teikiantis PVM apmokestinamas ir PVM neapmokestinamas paslaugas), per 2023 m. iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo), įskaitant naudoto ilgalaikio turto tiekimą, gavo 170 000 eurų pajamų (be PVM); už patiektas PVM apmokestinamas prekes (suteiktas paslaugas) – 75 000 eurų (be PVM). Iš bendros pajamų sumos 20 000 eurų sudaro pajamos (be PVM), gautos 2023 m. spalio mėnesį pardavus 3 metus naudotą vilkiką, kuris įmonėje buvo apskaitomas kaip ilgalaikis turtas. Kadangi vilkikas yra kilnojamasis ilgalaikis turtas, tai jis buvo parduotas su PVM.

PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas taip: (75 000 – 20 000) / (170 000 – 20 000) x 100 proc. = 36 proc. Šis procentas turi būti įrašomas į PVM deklaracijos 28 laukelį ir pagal šį procentą PVM atskaita apskaičiuojama teikiant 2024 m. mokestinių laikotarpių PVM deklaracijas.

2 atvejis

Tarkime, kad 1 atveju nurodytas PVM mokėtojas pardavė ne naudotą vilkiką, o 5 metus naudotą administracinį pastatą už 150 000 eurų. Kadangi praėjo daugiau kaip 24 mėnesiai nuo šio pastato naudojimo pradžios (taip pat per šį laikotarpį nebuvo atliktas joks šio pastato esminis pagerinimas), tai šis nekilnojamas turtas PVM neapmokestinamas, ir PVM mokėtojas minėtą pastatą pardavė be PVM.

PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas taip: 75 000 / (170 000 – 150 000) x 100 proc. = 4 proc.

6.2. Pajamas iš atsitiktinių nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimo sandorių

Nustatydamas atskaitomą PVM dalį procentais PVM mokėtojas neturi atsižvelgti į gautas pajamas iš nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimo, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir PVM mokėtojas nesiverčia tokios rūšies veikla. Tai reiškia, kad jei PVM mokėtojas gavo jam priklausančio nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, tai į pajamas iš tokių tiekimų, jeigu jie yra atsitiktinio pobūdžio, neatsižvelgiama apskaičiuojant PVM atskaitos procentą. Analogiškai, jei tomis pačiomis sąlygomis buvo gauta naujo nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas apmokestinamas PVM, pardavimo pajamų, tai apskaičiuojant PVM atskaitos procentą šių pajamų suma neįtraukiama nei į gautas (gautinas) pajamas iš vykdomos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, nei į visas gautas (gautinas) pajamas iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo).

Pavyzdys

Įmonė, vykdanti mišrią veiklą, per kalendorinius metus gavo iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo), įskaitant nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą, 700 000 eurų pajamų (be PVM), tarp jų PVM apmokestinamų prekių (paslaugų), įskaitant naujo nekilnojamojo turto tiekimą, 450 000 eurų pardavimo pajamų (be PVM). Bendroje atlygio sumoje 130 000 eurų be PVM), gautos už parduotą žemės sklypą, kurį įmonė įsigijo ir perpardavė, tačiau įprastai jokios veiklos, susijusios su prekyba žeme, įmonė nevykdo.

PVM atskaitos procentas turi būti apskaičiuojamas taip: (450 000 – 130 000) / (700 000 – 130 000) x 100 proc. = 56 proc.

Pagal ESTT praktiką (bylos C-77/01 *EDM*, C-306/94 *Régie dauphinoise*, C-174/08 *NCC Construction Danmark* ir kt.), siekiant užtikrinti PVM sistemos neutralumą apmokestinamojo asmens vykdomos PVM apmokestinamos veiklos atžvilgiu bei siekiant neiškraipyti apskaičiuojamos PVM atskaitos proporcijos nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai neįtraukiami apskaičiuojant minėtą proporciją, jeigu šie sandoriai yra atsitiktiniai ir nėra apmokestinamojo asmens įprasta veikla.

Tačiau minėti sandoriai PVM atskaitos proporcijos skaičiavimo tikslais neturėtų būti laikomi atsitiktiniais tuo atveju, jeigu tai yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas įmonės vykdomos veiklos išplėtimas, arba jei šie sandoriai reikalauja žymaus PVM apmokestinamų prekių bei paslaugų panaudojimo.

Todėl, jeigu apmokestinamojo asmens vykdomi nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai yra tęstinė veikla, kuri arba garantuoja sklandų pagrindinės veiklos vykdymą, arba pati yra viena iš pagrindinių šio asmens vykdomų ekonominių veiklų, tai šie sandoriai PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslais nelaikytini atsitiktiniais sandoriais. Tokiu atveju apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių turi būti įtraukiamos į PVM atskaitos procento apskaičiavimo formulę: t. y., jeigu parduodamas nekilnojamasis turtas su PVM, tai šio turto pardavimo pajamos pridedamos tiek prie PVM apmokestinamų pajamų (formulės skaitiklis), tiek prie pajamų iš bet kokios veiklos (formulės vardiklis); jeigu nekilnojamasis turtas parduodamas be PVM, tai šio turto pardavimo pajamos pridedamos prie pajamų iš bet kokios veiklos (formulės vardiklis).

Pažymėtina, kad visais atvejais mišrią veiklą vykdantis apmokestinamasis asmuo įsigytų prekių (paslaugų), įskaitant ir susijusių su nekilnojamojo turto pardavimu, pirkimo PVM visų pirma turi paskirstyti (kiek tai įmanoma pagal apskaitos duomenis) tiesiogiai savo vykdomai PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai veiklai, atsižvelgdamas į tai, kokiai veiklai tos prekės (paslaugos) skirtos naudoti. Tik tas pirkimo PVM, kurio pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai paskirstyti nei PVM apmokestinamai, nei PVM neapmokestinamai veiklai, šioms dviem veiklos grupėms paskirstomas proporcingai pagal apskaičiuotą PVM atskaitos procentą.

6.3. Pajamas iš atsitiktinių PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų teikimo sandorių

Nustatydamas atskaitomą PVM dalį procentais, PVM mokėtojas neturi atsižvelgti į gautas pajamas iš PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų teikimo, jeigu sandoriai dėl šių paslaugų teikimo yra atsitiktiniai ir PVM mokėtojas įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.

Tai gali būti vertybinių popierių pardavimo, paskolų teikimo, finansinių laidavimų ir garantijų teikimo sandoriai ir kiti PVM įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimo sandoriai. Tokių sandorių gautos pajamos gali sudaryti ir žymią pajamų sumą, lyginant su įmonės gautomis pajamomis iš kitų prekių tiekimo (paslaugų teikimo), tačiau, jeigu tai yra atsitiktiniai sandoriai ir įmonė nesiverčia nuolat tokia veikla, tai, nepaisant dydžių, į iš tokių sandorių pajamas, neatsižvelgiama apskaičiuojant PVM atskaitos procentą.

Vadinasi, sprendžiant klausimą, ar apskaičiuojant PVM atskaitos procentą turi būti atsižvelgiama į apmokestinamojo asmens gautas pajamas finansinių sandorių (pvz., paskolų teikimo, iš vertybinių popierių pardavimo, valiutos pardavimo ir pan.) ar ne, visų pirma reikia nustatyti, ar šie sandoriai gali būti laikomi ekonomine veikla, ir antra, jeigu jie laikomi ekonomine veikla, ar jie PVM tikslais laikytini atsitiktiniais sandoriais.

Pagal PVM įstatymo 2 str. 8 dalies nuostatas ekonominė veikla, tai veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Ekonomine veikla nelaikoma darbo veikla bei valstybės ir savivaldybių veikla. Juridinių asmenų, kurie yra įsteigti ekonominės veiklos vykdymui, bet kokia veikla laikoma ekonomine veikla (išskyrus komentuojamo straipsnio dalyje išvardytas išimtis), neatsižvelgiant į veiklos mastą.

Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką (bylos C-465/03 *Kretztechnik*, C-29/08 *SKF*, C- 77/01 *EDM*, C-155/94 *Wellcome Trust Ltd* ir kt.) pats paprastas kitų vertybinių popierių įsigijimas, turėjimas ir pardavimas nėra ekonominė veikla PVM direktyvos prasme. Paprasčiausias kitų bendrovių akcijų įsigijimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes iš šio akcijų turėjimo gauti dividendai yra paprasčiausiai nuosavybės turėjimo rezultatas, o ne ekonominės veiklos, numatytos PVM direktyvoje, padarinys. Todėl, jei tokia veikla savaime nėra ekonominė veikla PVM direktyvos prasme, taip pat yra ir su šių akcijų pardavimu.

Tačiau, ESTT yra pasisakęs, kad sandoriai dėl akcijų ar kitų vertybinių popierių patenka į PVM taikymo sritį, kai jie atliekami vykdant komercinę vertybinių popierių prekybą. T. y. sandoriai su vertybiniais popieriais gali būti ekonominės veiklos sandoriai. ESTT yra nusprendęs, kad šioje nuostatoje numatyti sandoriai yra tokie, kuriais gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, peraugančios į paprastą vertybinių popierių įsigijimą ir pardavimą, tokios kaip komercinės vertybinių popierių prekybos sandoriai (byla C-155/94 *Wellcome Trust Ltd,* 59 punktas ir kt.).

Kartu su tuo ESTT savo sprendime byloje C-77/01 *EDM* yra pareiškęs, kad skaičiuojant PVM atskaitos procentą finansiniai sandoriai turi būti laikomi atsitiktiniais tiek, kiek jie apima tik labai ribotą apmokestinamų PVM prekių (paslaugų) naudojimą ir tas faktas, jog iš finansinių sandorių gaunamos pajamos yra didesnės už pagrindinės veiklos pajamas nėra pakankamas, kad

neleistų jų klasifikuoti kaip atsitiktinių sandorių.

Atsižvelgiant į šias nuostatas, kai apmokestinamojo asmens vykdoma veikla, susijusi su, pvz., vertybinių popierių pirkimu - pardavimu, lyginant su kita jo vykdoma ekonomine veikla, apima tiek labai nežymias darbo laiko sąnaudas, ribotą įsigytų prekių (paslaugų) bei turto naudojimą, o pajamos, gaunamos iš vertybinių popierių pardavimo, sudaro gana ženklias sumas, tai įtraukus šias pajamas į PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimą (į pajamas iš bet kokios veiklos), ši proporcija taptų labai iškreipta ir mišrią veiklą vykdantis apmokestinamasis asmuo praktiškai visiškai negalėtų pasinaudoti PVM atskaita. Tokiu atveju sandoriai, susiję su vertybinių popierių pirkimu - pardavimu, PVM atskaitos tikslais laikytini atsitiktiniais sandoriais ir dėl to, vadovaujantis PVM įstatymo 60 str. 1 dalies nuostatomis, pajamos iš vertybinių popierių pardavimo neturi būti traukiamos į PVM atskaitos proporcijos apskaičiavimą (į šios proporcijos vardiklyje nurodomas pajamas iš bet kokios veiklos).

Pavyzdys

PVM mokėtojas, vykdantis mišrią veiklą, t. y. PVM apmokestinamą ir PVM neapmokestinamą veiklą, iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) per metus gavo 350 000 eurų pajamų (be PVM), tarp jų už suteiktas PVM apmokestinamas prekes (paslaugas) 90 000 eurų pajamų (be PVM). PVM mokėtojas pardavė turėtas dukterinės įmonės akcijas ir gavo 100 000 eurų PVM neapmokestinamų pajamų. PVM atskaitos procentas apskaičiuojamas taip: 90 000 / (350 000 - 100 000) x 100 proc. = 36 proc.

Pažymėtina, kad tuo atveju, kai vertybinių popierių pardavimas PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslais nelaikomas atsitiktiniais sandoriais, tai skaičiuojant PVM atskaitos proporciją į pajamas iš bet kokios veiklos įtraukiamos ir pajamos iš vertybinių popierių pardavimo. Šiomis vertybinių popierių pardavimo pajamomis laikomas visas apmokestinamojo asmens gautas (gautinas) atlygis iš vertybių popierių pardavimo, o ne teigiamas skirtumas tarp vertybinių popierių pardavimo ir pirkimo kainų (t. y. marža).

7. Kokiu būdu apskaičiuojant atskaitomą PVM dalį (procentais) taikant „pajamų“ kriterijų, pridedamos gautos subsidijos (dotacijos)?

PVM mokėtojai, vykdantys ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, apskaičiuodami pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą, prie iš bet kokios veiklos gautų pajamų prideda gautų ir panaudotų subsidijų sumą. Subsidijų ar dotacijų sumų pridėjimo prie PVM mokėtojo pajamų mišrios veiklos atveju tvarka ir atvejai patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 31 d. įsakymu Nr. 1K-107 „Dėl subsidijų ar dotacijų sumos pridėjimo prie PVM mokėtojo pajamų mišrios veiklos atveju taisyklių ir atvejų patvirtinimo“ (toliau – Tvarka). Pagal šią Tvarką, subsidijos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos 21-jame verslo apskaitos standarte „Dotacijos ir subsidijos“, patvirtintame Viešosios įstaigos Lietuvos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 „Dėl verslo apskaitos standartų patvirtinimo “. Tvarkoje nurodyta:

1. prie PVM mokėtojo pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos nepridedamos:

- subsidijos, kurios remiantis PVM įstatymo 15 str. 5 dalimi įtraukiamos į apmokestinamąją vertę;
- subsidijos, kurios yra tiesiogiai susijusios su veikla, nurodyta PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje;
- subsidijos, kurios gaunamos pagal Lietuvos Respublikos tarptautinę sutartį ir (arba) techninės pagalbos programas ir projektus (technine pagalba laikoma negrąžintina parama, kurią Lietuvos Respublikai teikia užsienio valstybės ir tarptautinės organizacijos, pasirašydamos sutartis su valstybės ar savivaldybių institucijomis ar įstaigomis ir finansuodamos mokymo, pažangios patirties perdavimo, gyvenimo bei verslo sąlygų gerinimo, infrastruktūros ir kitus projektus bei programas, kurių tikslas skatinti šalies ekonominę ir socialinę plėtrą);

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdanti mišrią veiklą, pagal Lietuvos Respublikos tarptautinę sutartį 2023 m. gavo 400 000 eurų lėšų (subsidiją). 2023 m. sausio – gruodžio mėnesiais iš subsidijos lėšų buvo įsigyta prekių (paslaugų) už 200 000 eurų. Apskaičiuojant pagal faktinius 2023 m. duomenis pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą, prie gautų pajamų nepridedama 200 000 eurų gautos ir 2023 m. panaudotos pagal tarptautinę sutartį gautos subsidijos suma.

2. kai praėjusiais kalendoriniais metais buvo gauta ir panaudota subsidija ar dotacija nurodytam PVM įstatymo 66 straipsnyje ilgalaikiam turtui, įsigyti, tai prie PVM mokėtojo pajamų iš bet kokios veiklos (išskyrus patį PVM) pagal praėjusių metų faktinius duomenis turi būti pridedama visa praėjusiais kalendoriniais metais gautos ir tokiam ilgalaikiam turtui (kurio teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno (pajamų) apmokestinimą, nustatytas trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) laikotarpis) įsigyti panaudotos subsidijos ar dotacijos suma;

Pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, vykdanti mišrią veiklą, 2023 m. gavo iš valstybės biudžeto 20 000 eurų dydžio subsidiją ilgalaikiam materialiam turtui įsigyti. 2023 m. iš šių lėšų už visus 20 000 eurų buvo įsigyti kompiuteriai (kurių nusidėvėjimo normatyvas pagal PMĮ 1 priedėlį – 3 metai). Šiuo atveju apskaičiuojant pagal faktinius 2023 m. duomenis pirkimo (importo) PVM atskaitos procentą, prie gautų pajamų iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) turi būti pridedama visa 20 000 eurų valstybės biudžeto subsidijos suma, panaudota kompiuteriams įsigyti.

3. kai praėjusiais kalendoriniais metais buvo gauta ir panaudota subsidija ar dotacija prekėms (paslaugoms) įsigyti, tai tokios subsidijos ar dotacijos suma turi būti pridedama prie tų kalendorinių metų faktinių pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokios veiklos, kuriais tokia subsidija ar dotacija finansinėje apskaitoje pripažįstama pajamomis.

8. Kokį kitą kriterijų mišriai veiklai naudojamo ilgalaikio materialiojo turto atskaitomos pirkimo (importo) PVM sumos apskaičiavimui gali pasirinkti PVM mokėtojas?

Kai PVM mokėtojas, savo mišriai veiklai vykdyti (PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai ir kitai) naudoja ilgalaikį materialųjį turtą, o PVM įstatymo 60 str. 1 dalyje nurodytas pirkimo (importo) PVM paskirstymo „pajamų“ kriterijus neatspindi realaus šio turto panaudojimo, t. y. pagal realų šio turto panaudojimo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti dalį jam priklausytų žymiai didesnė pirkimo (importo) PVM atskaita, jis gali kreiptis į mokesčių administratorių ir prašyti suteikti jam teisę taikyti kitokį pirkimo (importo) PVM paskirstymo kriterijų.

Dažniausiai pasitaikantys atvejai galėtų būti susiję su nekilnojamojo turto nuoma, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas PVM neapmokestinama, naudoto nekilnojamojo turto pardavimu, atskirų įrengimų, naudojamų tiek PVM apmokestinamai, tiek PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti, naudojimu ir pan.

PVM mokėtojas turi mokesčių administratoriui pateikti prašymą ir jame nurodyti, kokį PVM atskaitos apskaičiavimo kriterijų jis norėtų taikyti konkrečiam ilgalaikio materialiojo turto vienetui ir kodėl. Kartu su prašymu turi pateikti savo siūlomo PVM atskaitos procento apskaičiavimą. Mokesčių administratorius, išnagrinėjęs pateiktą prašymą bei apskaičiavimus ir įsitikinęs, kad PVM mokėtojo prašomas PVM atskaitos apskaičiavimo kriterijus yra jam palankesnis, teisingiau atspindi realų ilgalaikio turto panaudojimą mišrioje veikloje, bei įsitikinęs, kad prašomo paskirstymo kriterijaus taikymas netrukdys PVM atskaitos pagrįstumo ir jos tikslinimo kontrolės, suteikia teisę taikyti PVM mokėtojo prašomą (ar jau pritaikytą) paskirstymo kriterijų (žr. PVM įstatymo 60 str. 2 dalį).

Pavyzdys

PVM mokėtojas įsigijo pastatą, kurio dalį sudaro butai, o dalį – komercinės patalpos. Butų nuoma gyventojams – PVM neapmokestinama, o nuo PVM mokėtojams nuomojamų komercinių patalpų PVM mokėtojas nutarė skaičiuoti PVM. Taigi PVM mokėtojo veikla mišri, o ir pastatas įsigytas mišriai veiklai. Paties pastato ir jo eksploatacijai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitos skirstymas pagal „pajamų“ kriterijų (gautų pajamų už

nuomą iš PVM mokėtojų pajamų santykio su visomis gautomis pajamomis už nuomą) gali neatitikti realaus šio pastato panaudojimo PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai veiklai. Pastato panaudojimą PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai veiklai pakankamai tiksliai galima nustatyti pagal gyvenamųjų patalpų ploto ir komercinių patalpų ploto santykį, todėl PVM mokėtojas, pageidaujantis tokį kriterijų naudoti vietoj „pajamų“ kriterijaus, gali kreiptis su prašymu taikyti kitą PVM atskaitos paskirstymo kriterijų, t. y. skaičiuoti PVM atskaitą pagal procentą, apskaičiuotą kaip gyvenamųjų patalpų ploto, už kurio nuomą skaičiuojamas PVM, ir viso išnuomoto ilgalaikio turto ploto santykį. PVM mokėtojas kartu su prašymu turi pateikti PVM atskaitos procento apskaičiavimą pagal „pajamų“ kriterijų ir pagal „ploto“ kriterijų. Mokesčių administratorius, išnagrinėjęs pateiktus apskaičiavimus ir įsitikinęs, kad PVM atskaitos procentas, apskaičiuotas pagal „pajamų“ kriterijų, žymiai skiriasi (PVM mokėtojo nenaudai) nuo procento, apskaičiuoto pagal „ploto“ kriterijų (yra PVM mokėtojui parankesnis), leidžia PVM mokėtojui ilgalaikio turto PVM atskaitą skaičiuoti pagal procentą, apskaičiuotą, taikant „ploto“ kriterijų.

9. Kokiu būdu paskirstomas įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų), susijusių su mišriai veiklai naudojamu konkrečiu ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimu, pirkimo (importo) PVM?

Jeigu PVM mokėtojui buvo suteikta teisė mišriai veiklai naudojamo konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto pirkimo (importo) PVM atskaitą daryti pagal PVM atskaitos procentą, nustatytą pagal kitą kriterijų, negu PVM įstatymo 60 str. 1 dalyje nurodytas „pajamų“ kriterijus, tai jis pagal tą patį kriterijų turi paskirstyti ir prekių (paslaugų), skirtų minėtam ilgalaikio turto vienetui, pirkimo (importo) PVM sumas.

Pavyzdys

PVM mokėtojas 2023 m. spalio mėnesį ekonominei veiklai vykdyti (nuomai) už 550 000 eurų įsigijo naują pastatą, pirkimo PVM suma nuo jo kainos sudarė 115 500 eurų. Dalį šio pastato (1 500 kv. m) sudaro butai, o dalį (4 500 kv. m) – komercinės patalpos. Butų nuoma gyventojams – PVM neapmokestinama, o už PVM mokėtojams nuomojamas komercines patalpas PVM mokėtojas nutarė skaičiuoti mokestį. PVM mokėtojas kreipėsi į mokesčių administratorių ir paprašė leisti jam šio pastato pirkimo PVM paskirstyti ne pagal „pajamų“ kriterijų, o pagal pastato „ploto“ kriterijų. Buvo pateiktas apskaičiavimas, kuriame nurodyta, kad PVM atskaitos dalis sudaro 75 proc. [4 500

/ (1 500 + 4 500) x 100 proc.]. Mokesčių administratorius suteikė teisę PVM mokėtojui taikyti apskaičiavime nurodytą PVM atskaitos procentą. Taikydamas šį procentą, PVM mokėtojas įtraukė į PVM atskaitą 86 625 eurų PVM ir nurodė šią PVM sumą 2023 m. spalio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Pavyzdžiui, 2023 m. lapkričio mėnesį PVM mokėtojas iš kitų PVM mokėtojų įsigijo prekių (paslaugų), skirtų šio pastato eksploatavimui. Apskaitos dokumentuose nurodytos tokios sumos: už patiektą šiluminę energiją – 2 500 eurų ir 525 eurų PVM; už elektros energiją – 2 000 eurų ir 420 eurų PVM; už kitas komunalines paslaugas ir šalto vandens tiekimą – 2 300 eurų ir 483 eurų PVM. Iš viso gauta paslaugų už 6 800 eurų ir 1 428 eurų PVM. Šių prekių (paslaugų) pirkimo PVM paskirstomas pagal tą patį kriterijų, kaip ir pastato, todėl PVM mokėtojas lapkričio mėnesį turi teisę įtraukti į PVM atskaitą 1 071 eurų (1 428 x 75 proc.) minėtų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumą ir šią sumą turi įrašyti į lapkričio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

Jeigu ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM yra paskirstytas pagal „pajamų” kriterijų, tai su šio ilgalaikio materialiojo turto naudojimu susijusių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM taip pat skirstomas pagal šį kriterijų.

10. Kokius nurodymus dėl mišriai veiklai įsigytų prekių (paslaugų) atskaitomos pirkimo (importo) PVM sumos apskaičiavimo gali duoti PVM mokėtojui mokesčių administratorius?

Galimi atvejai, kai „pajamų“ kriterijaus taikymas, skirstant visų mišriai veiklai naudojamų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumas, suteiks PVM mokėtojui nepagrįstą PVM atskaitą, lyginant su faktiniu tų prekių (paslaugų) panaudojimu PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai

veiklai. Todėl mokesčių administratorius vadovaudamasis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. lapkričio 12 d. įsakymu Nr. 356 „Dėl atvejų, kai vietos mokesčių administratorius turi teisę nurodyti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojui, kokį paskirstymo kriterijų naudoti apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą, ir šių nuostatų taikymo tvarkos patvirtinimo“ (toliau – Įsakymas Nr. 356), turi teisę PVM mokėtojui nurodyti, kokį paskirstymo kriterijų naudoti nustatant konkrečių įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM dalį (procentais), tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai.

Įsakymu Nr. 356 nustatyta, kad kai įsigytas (išsinuomotas) nekilnojamasis turtas naudojamas tiek PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tiek kitoje veikloje, mokesčių administratorius turi teisę nurodyti PVM mokėtojui to turto pirkimo (importo) PVM paskirstymo kriterijų (apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą) nustatyti pagal faktinį šio turto ploto naudojimą PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai. Toks nurodymas turi būti duodamas, jeigu PVM įstatymo 60 str. 1 dalyje nurodytu būdu apskaičiuota atskaitoma PVM suma PVM mokėtojo naudai gerokai skiriasi nuo atskaitomos PVM sumos, kuri būtų apskaičiuota naudojant šiame punkte nustatytą paskirstymo kriterijų.

Jeigu mokesčių administratoriaus nuomone, PVM mokėtojo, vykdančio ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, naudojamas įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM paskirstymo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai kriterijus neatitinka realaus tų prekių (paslaugų) panaudojimo PVM mokėtojo veikloje, tai mokesčių administratorius turi teisę šiam PVM mokėtojui nurodyti taikyti paskirstymo kriterijų, kuris realiai atspindi šių prekių (paslaugų) naudojimo proporcijas.

Mokesčių administratoriaus nurodytas paskirstymo kriterijus privalo būti taikomas PVM įstatymo nustatyta tvarka tikslinant PVM atskaitą nuo tų kalendorinių metų, kuriais tas nurodymas buvo gautas.

11. Kokiais rodikliais remiantis apskaičiuojamas vykdančio mišrią veiklą PVM mokėtojo PVM atskaitos procentas?

Apskaičiuojant pirkimo (importo) PVM atskaitos dalį (procentais), proporcingai tenkančią PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nustatytai veiklai vykdyti pagal „pajamų“ kriterijų, remiamasi praėjusių kalendorinių metų rodikliais, o jeigu jų nėra, – tai PVM mokėtojo prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų rodikliais. Tai reiškia, kad PVM atskaitos procentas, pagal kurį visus einamuosius kalendorinius metus PVM mokėtojas, vykdantis mišrią veiklą, turi teisę paskirstyti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM, nustatomas praėjusių kalendorinių metų įmonės pajamas (išskyrus patį PVM) iš PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos, dalijant iš praėjusių kalendorinių metų pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokio prekių tiekimo ir paslaugų teikimo:

1. apskaičiuojant PVM atskaitos procentą turi būti atsižvelgiama ir į PVM mokėtojo pajamas (išskyrus patį PVM) iš už šalies teritorijos ribų patiektas prekes (suteiktas paslaugas), kurių pirkimo (importo) PVM atskaitomas. Už Lietuvos teritorijos ribų patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamoji vertė nurodoma mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 20 laukelyje ir, skaičiuojant PVM atskaitos procentą, turi atsispindėti tiek formulės skaitiklyje, t. y. pajamų (išskyrus patį PVM) iš vykdomos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos sumoje, tiek formulės vardiklyje, t. y. pajamų (išskyrus patį PVM) iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sumoje;

2. apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, turi būti imamos pajamos (išskyrus patį PVM) iš bet kokio prekių tiekimo (paslaugų teikimo), įskaitant ir tuos prekių tiekimus (paslaugų teikimus), kurių pajamos, kaip neturinčios įtakos mokestinio laikotarpio mokėtinos į biudžetą PVM sumos apskaičiavimui, nebuvo deklaruotos mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje, pvz., gautos už PVM neapmokestinamų prekių tiekimus (paslaugų teikimus, išskyrus draudimo ir finansines paslaugas suteiktas už ES teritorijos ribų), įvykdytus už Lietuvos teritorijos ribų, kurie nėra PVM objektas, bet, pagal PVM įstatymo nuostatas, nesuteikia teisės į PVM atskaitą, ir pan.

Jeigu nėra praėjusių kalendorinių metų rodiklių, reikalingų PVM atskaitos procentui apskaičiuoti, tai, PVM mokėtojas minėtą PVM atskaitos dalį (procentais) gali apskaičiuoti remdamasis prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų rodikliais, suderintais su mokesčių administratoriumi. Naudojamų prognozuojamų rodiklių suderinimo tvarką nustato Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. vasario 23 d. įsakymu Nr. VA-19 „Dėl prekių (paslaugų) pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokesčio

dalies, proporcingai tenkančios pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamai veiklai, suderinimo su vietos mokesčių administratoriumi taisyklių, suderinimo sprendimo formos ir įsigytų prekių (paslaugų) pardavimo pridėtinės vertės mokesčio registravimo žurnalo pildymo taisyklių“ patvirtintos taisyklės. PVM mokėtojas, pateikęs mokesčių administratoriui prašymą leisti taikyti PVM atskaitos procentą, apskaičiuotą pagal prognozuojamus einamųjų metų rodiklius, tokį procentą gali taikyti tik gavęs iš mokesčių administratoriaus sprendimą.

Apskaičiuotą pagal praėjusių kalendorinių metų faktinius (arba prognozuojamus einamųjų metų) duomenis PVM atskaitos procentą, PVM mokėtojas turi taikyti visus einamuosius metus, apskaičiuodamas mokestinio laikotarpio PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai tenkančią pirkimo (importo) PVM sumą. Pasibaigus kalendoriniams metams, PVM įstatymo 58 str.

1 dalyje nurodytai veiklai tenkanti pirkimo (importo) PVM dalis turi būti perskaičiuojama atsižvelgiant į faktinius tų kalendorinių metų rodiklius ir PVM atskaita turi būti patikslinama pagal PVM įstatymo VIII skyriaus nuostatas (žr. PVM įstatymo VIII skyriaus 65-70 straipsnių komentarą). Atskaitomos pirkimo (importo) PVM dalies perskaičiavimas atliekamas metinėje PVM deklaracijoje, kuri turi būti pateikiama PVM įstatymo 87 straipsnyje nurodytu terminu (iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos).

Pavyzdys

2023 m. įsisteigusi įmonė, PVM mokėtoja, pradėjo vykdyti mišrią veiklą: teikti PVM neapmokestinamas nekilnojamojo turto nuomos paslaugas ir vykdyti PVM apmokestinamų prekių tiekimą.

Kadangi įmonė yra naujai įsisteigusi, tai ji neturi 2022 m. faktinių rodiklių, pagal kuriuos galėtų apskaičiuoti 2023 m. taikytiną įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM atskaitos dalį (procentais), proporcingai tenkančią įmonės vykdomai PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai. Todėl ši įmonė kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu leisti jai 2023 m. taikyti PVM atskaitos procentą pagal 2023 m. prognozuojamus rodiklius. Savo prašyme ši įmonė nurodė, kad:

- 2023 m. numato vykdyti PVM neapmokestinamą nekilnojamojo turto nuomą;
- 2023 m. numato iš PVM apmokestinamos veiklos gauti 150 000 eurų pajamų (išskyrus patį PVM), o iš bet kokios veiklos – 500 000 eurų pajamų (išskyrus patį PVM);
- PVM atskaitos dalis sudaro 30 proc. (150 000 / 500 000 x 100 proc.).

Mokesčių administratorius, gavęs prašymą ir išnagrinėjęs jį, priėmė sprendimą, kad įmonės apskaičiuotas PVM atskaitos procentas laikomas suderintas su mokesčių administratoriumi. Todėl įmonė, gavusi šį sprendimą turi teisę 2023 m. mišriai veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) 30 proc. pirkimo (importo) PVM dalį įtraukti į PVM atskaitą.

12. Kaip turi būti apvalinamas apskaičiuotas PVM atskaitos procentas?

Kadangi pirkimo ir (importo) PVM dalis (procentais), kuri gali būti atskaitoma, turi būti išreikšta sveikuoju skaičiumi, todėl apskaičiuota PVM atskaitos dalis procentais turi būti suapvalinta iki sveikų skaičių.

PVM direktyvos 175 straipsnyje yra nustatyta, kad: „atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus“. Atsižvelgiant į šias nuostatas ir į ESTT sprendime byloje C-488/07 *Royal Bank of Scotland* suformuotus principus, apskaičiuota ir nustatyta procentais atskaitoma proporcinga pirkimo (importo) PVM dalis turi būti apvalinama iki artimiausio didesnio sveikojo skaičiaus (pvz., 25,2 proc. laikomi 26 proc.).

13. Kokiais atvejais, mišrią veiklą vykdantis PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti visą įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM?

Kai mišrią veiklą vykdančio PVM mokėtojo apskaičiuota proporciniu būdu atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis, tenkanti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, sudaro ne mažiau 95 proc. visos skirstomosios pirkimo (importo) PVM sumos, visa veikla laikoma PVM apmokestinama, ir galima atskaityti visą pirkimo (importo) PVM sumą, kurios nebuvo galima tiesiogiai priskirti nei PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje, nei PVM neapmokestinamai veiklai. Tokiu atveju PVM deklaracijos 28 laukelyje turi būti įrašoma 100 proc.

Pavyzdys

Įmonės, teikiančios PVM apmokestinamas ir PVM neapmokestinamas paslaugas, įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, nepriskirtinų tiesiogiai nei PVM apmokestinamai, nei PVM neapmokestinamai veiklai, per mokestinį laikotarpį sudarė 5 000 eurų.

Tarkime, kad įmonės pagal prognozuojamus 2024 metų rodiklius gautų pajamų (iš viso – 1 mln. eurų) struktūra tokia: 960 000 eurų – iš PVM apmokestinamų paslaugų teikimo, 40 000 eurų – iš PVM neapmokestinamų paslaugų teikimo. PVM atskaitos dalis – 96 proc. [960 000 / (960 000 + 40 000)].

Įmonė gali atskaityti 100 proc. mišriai veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, t. y. 5 000 eurų skirstomo pirkimo PVM (PVM įstatymo 60 str. 6 dalis). Į PVM deklaracijos 28 laukelį turi būti įrašoma 100 proc., o į 35 laukelį – 5 000 eurų.

V. FIZINIO ASMENS, PVM MOKĖTOJO, ĮSIGYTO ILGALAIKIO TURTO BEI KITŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO (IMPORTO) PVM ATSKAITOS SPECIALIOS NUOSTATOS

1. Ar gali fizinis asmuo, PVM mokėtojas, į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių (paslaugų), skirtų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai jo veiklai vykdyti pirkimo (importo) PVM?

Taip, gali. Pagal PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatas, fizinis asmuo, PVM mokėtojas, kaip ir bet kuris PVM mokėtojas, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti pirkimo (importo) PVM įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų), jeigu šios prekės (paslaugos) skirtos naudoti to fizinio asmens:

- PVM apmokestinamų prekių tiekimo (paslaugų teikimo) veikloje;
- prekių tiekimo (paslaugų teikimo) už Lietuvos teritorijos ribų veikloje tuo atveju, kai toks prekių tiekimas (paslaugų teikimas) būtų PVM apmokestinamas, jeigu vyktų Lietuvoje.

Tai reiškia, jeigu fizinis asmuo, PVM mokėtojas, iš kitų PVM mokėtojų įsigijo (importavo) prekių, skirtų perparduoti su PVM, taip pat įsigijo prekių (paslaugų), skirtų kitoms PVM apmokestinamoms prekėms gaminti arba PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti, tai jis turi teisę įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, vykdantis individualią veiklą - baldų gamybą, per mokestinį laikotarpį įsigijo baldų gamybai skirtų medžiagų už 6 050 eurų (apmokestinamoji vertė - 5 000 eurų, PVM suma – 1 050 eurų). Per tą patį mokestinį laikotarpį šis fizinis asmuo pardavė baldų už 18 150 eurų (apmokestinamieji vertė - 15 000 eurų, PVM suma - 3 150 eurų).

Šiuo atveju fizinis asmuo turi mokėti į biudžetą 2 100 eurų PVM (3 150 – 1 050).

Į mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją įrašoma: į 11 laukelį – 15 000 eurų, į 29 laukelį – 3 150 eurų, į 25 ir 35 laukelius – 1 050 eurų, į 36 laukelį – 2 100 eurų.

2. Kokios yra nustatytos fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigyto (importuoto) ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM atskaitos ypatybės?

Fizinio asmens, PVM mokėtojo, ilgalaikis materialusis turtas, kuris yra jo nuosavybė, neišvengiamai gali būti panaudotas tiek jo asmeniniams poreikiams tenkinti, tiek jo vykdomai ekonominei veiklai, nes tas fizinis asmuo ne visada veikia kaip „apmokestinamasis asmuo“. Kadangi tik ekonominei veiklai priskirto ilgalaikio materialiojo turto dalies bei su jos eksploatavimu susijusių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitomas PVM įstatymo 58–60 straipsnių nustatyta tvarka, todėl, fizinis asmuo, PVM mokėtojas, įsigijęs ilgalaikį materialųjį turtą visų pirma turi atskirti to turto dalies naudojimą privatiems poreikiams, t. y. iš viso ne ekonominei veiklai.

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 8 d. įsakymu Nr. 1K-112 (toliau – Įsakymas Nr. 1K-112) patvirtinta Pirkimo ir (arba) importo PVM dalis, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą, už fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat su šiuo turtu susijusias kitas prekes (paslaugas), kur išvardintas fizinio asmens PVM mokėtojo įsigytas (importuotas) ilgalaikis materialusis turtas, kurio pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitomas, bei nurodyta šio turto ir su juo susijusių kitų prekių (paslaugų) maksimali atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis (procentais) (toliau - Sąrašas). Sąraše išvardytos tokios ilgalaikio materialaus turto rūšys, kurias fizinis asmuo gali priskirti ekonominei veiklai, kaip: gyvenamasis pastatas, butas, pastatas ar kitas statinys; mašinos ir įrengimai; minkštas inventorius

(patalynė ir kt.), ūkinis inventorius (garso ir vaizdo aparatūra, kopijavimo aparatai, mikrobangų krosnelės ir kt.), baldai; kompiuterinė technika; krovininiai automobiliai, autobusai, laivai, lėktuvai, priekabos ir puspriekabės; traktoriai, savaeigės ir žemės ūkio mašinos; daugiamečiai sodiniai; lengvieji automobiliai, kurių atskaita remiantis PVM įstatymo 62 straipsniu, nėra apribota; mobiliojo ryšio priemonės ir kitas ilgalaikis materialus turtas. Jeigu fizinis asmuo, PVM mokėtojas, įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą naudoja tik ekonominei veiklai vykdyti, tai maksimali atskaitoma šio turto pirkimo (importo) dalis yra 100 proc. (100 proc. pirkimo PVM gali būti atskaitytas jei įsigytas ilgalaikis turtas naudojamas tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti).

Kitais atvejais ekonominei veiklai vykdyti priskirto įsigyto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM dalis, kuri gali būti įtraukiama į PVM atskaitą negali viršyti minėtame Sąraše nustatyto dydžio.

3. Kokiais atvejais fizinio asmens, PVM mokėtojo, ir kokio įsigyto ilgalaikio materialiojo turto jokia pirkimo (importo) PVM dalis negali būti atskaitoma?

Tokio ilgalaikio turto, kaip gyvenamojo namo ar buto, kuriame fizinis asmuo ir gyvena, ir vykdo ekonominę veiklą, jokia pirkimo PVM dalis negali būti atskaityta. Tik tuo atveju, jeigu gyvenamasis pastatas, butas, namas ar kitas statinys yra skirtas tik ekonominei veiklai vykdyti (pavyzdžiui, nuomoti, įrengtas biuras, ūkinis pastatas, kuriame laikomi ekonominei veiklai vykdyti skirti gyvuliai ir pan.) jo pirkimo PVM suma (iki 100 proc.) gali būti traukiama į PVM atskaitą. Be to, fizinis asmuo, PVM mokėtojas, kaip ir bet kuris kitas PVM mokėtojas, neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti PVM įstatymo 62 str. 2 d. 3 punkte nurodytais atvejais, įsigyto lengvojo automobilio (išskyrus atvejį, kai fizinis asmuo, PVM mokėtojas įsigyja elektromobilį iki 50 000 Eur vertės), skirto savo, kaip PVM mokėtojo, reikmėms. Norėdamas pasinaudoti elektromobilio PVM atskaita fizinis asmuo elektromobilį turėtų priskirti vykdomai veiklai ir 100 proc. jį naudoti veikloje (Įsakymas Nr. 1K-112).

4. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių (paslaugų), skirtų ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimui, pirkimo PVM?

Įsakyme Nr. 1K-112 nustatyta, kad fizinio asmens įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su Sąraše nurodytu ilgalaikiu materialiuoju turtu (išskyrus gyvenamąjį pastatą, butą ar kitą statinį, lengvąjį automobilį), atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis negali viršyti paties atitinkamo ilgalaikio turto atskaitomos pirkimo PVM dalies. Tai reiškia, kad, jeigu, pavyzdžiui, Sąraše nustatyta, kad krovininių automobilių, naudojamų ne vien ekonominei veiklai vykdyti, maksimali atskaitoma pirkimo (importo) PVM sumos dalis yra 90 proc., tai ir degalų, sunaudotų šiems krovininiams automobiliams maksimali atskaitoma pirkimo PVM dalis negali būti didesnė, kaip 90 proc.

Pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, už 84 700 eurų (apmokestinamoji vertė – 70 000 eurų, PVM suma – 14 700 eurų) įsigijo traktorių. Kadangi traktorius bus naudojamas tiek ūkininko ekonominei veiklai vykdyti (kuri yra PVM apmokestinama), tiek asmeniniam ūkiui apdirbti, tai ūkininkas deklaravo, kad traktorius ekonominei veiklai vykdyti (kuri PVM apmokestinama) bus naudojamas 80 proc. Todėl ūkininkas į PVM atskaitą turi teisę įtraukti 11 760 eurų (14 700 x 80 proc.) pirkimo PVM sumos ir šią PVM sumą deklaruoti PVM deklaracijos 35 laukelyje.

Ūkininkas šiam traktoriui įsigijo degalų už 1 210 eurų (apmokestinamoji vertė – 1000 eurų, PVM suma – 210 eurų), atsarginių dalių už 2 420 eurų (apmokestinamoji vertė – 1000 eurų, PVM suma – 420 eurų). Taigi ūkininkas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti 80 proc. degalų ir atsarginių dalių pirkimo PVM sumos, t. y. 504 eurų [(210 + 420) x 80 proc.] ir šią PVM sumą įrašyti į PVM deklaracijos 35 laukelį.

5. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su gyvenamojo namo, buto, kito pastato ar statinio eksploatavimu, pirkimo PVM?

Su gyvenamuoju namu, butu, kitu pastatu ar statiniu susijusių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM maksimali dalis, kuri gali būti traukiama į PVM atskaitą, yra 100 proc., jei gyvenamasis namas, butas ar kitas statinys skirtas tik ekonominei veiklai vykdyti, kitais atvejais

– 50 proc.

Pavyzdys

1 atvejis

Notaras, PVM mokėtojas, įsigytą biurą (kontorą), kuriame vykdo tik PVM apmokestinamą veiklą (gyvena visai kitoje vietoje), 100 proc. priskyrė ekonominei veiklai vykdyti. Todėl šiuo atveju notaras gali atskaityti ne tik paties biuro (kontoros) pirkimo PVM sumą, bet ir įsigytų prekių (paslaugų), skirtų šiam biurui išlaikyti (pvz., šildymo, elektros energijos, kitų komunalinių paslaugų), bei biuro (kontoros) remonto darbų pirkimo PVM sumą (100 proc.).

2 atvejis

Notaras pasistatė gyvenamąjį namą, kuriame jis pats gyvena ir yra įsirengęs biurą, kuriame vykdo PVM apmokestinamą ekonominę veiklą. Kadangi gyvenamasis namas nėra skirtas vien ekonominei veiklai vykdyti, tai paties namo pirkimo PVM notaras negali įtraukti į PVM atskaitą, o įsigytų namo išlaikymo paslaugų (šildymo, elektros energijos, kitų komunalinių paslaugų) iki 50 proc. (atsižvelgiant į faktinį naudojimą veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą) pirkimo PVM jis gali įtraukti į PVM atskaitą.

6. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigytų prekių ir paslaugų, susijusių su lengvojo automobilio eksploatavimu, pirkimo PVM?

PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne daugiau kaip 50 proc. su lengvuoju automobiliu susijusių prekių ir (arba) paslaugų pirkimo arba importo PVM. Tai reiškia, kad, jeigu fizinis asmuo, PVM mokėtojas, yra įsigijęs lengvąjį automobilį, kurio pirkimo (importo) PVM atskaityti pagal PVM įstatymo 62 str. 2 d. 3 punktą negali, ir šį automobilį naudoja savo ekonominėje veikloje, tai jis gali į PVM atskaitą įtraukti ne daugiau kaip 50 proc. (atsižvelgiant į deklaruojamą faktinį naudojimą veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą) prekių ir paslaugų, skirtų šio automobilio eksploatavimui (degalų, atsarginių dalių ir kt.) ar remontui, pirkimo (importo) PVM sumos.

7. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigyto inventoriaus, mobiliųjų telefonų ir telekomunikacinių paslaugų pirkimo PVM?

Fizinio asmens, PVM mokėtojo, įsigyto inventoriaus (garso ir vaizdo aparatūros, kopijavimo aparatų, mikrobangų krosnelių ir pan.) ir baldų pirkimo PVM gali būti atskaitomas, jei baldai ir inventorius laikomi atskiroje ekonominei veiklai vykdyti skirtoje patalpoje. Prie fizinio asmens įsigyto inventoriaus gali būti priskirti ir jo įsigyti stacionarūs telefono aparatai. Be to, fizinis asmuo, PVM mokėtojas, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti ir įsigytų (importuotų) mobiliojo ryšio priemonių, skirtų ekonominei veiklai naudoti, pirkimo (importo) PVM. Jeigu mobiliojo ryšio priemonės naudojamos tik ekonominei fizinio asmens, PVM mokėtojo, veiklai vykdyti, tai maksimali atskaitoma šios mobiliojo ryšio priemonės pirkimo (importo) PVM dalis yra 100 proc. Kitais atvejais, maksimali PVM atskaitos dalis – 50 proc., tiesa ši dalis gali būti ir didesnė, jeigu fizinis asmuo, PVM mokėtojas, mokesčių administratoriui gali įrodyti, kad mobiliąją ryšio priemonę daugiausia naudoja ekonominei veiklai vykdyti.

Telekomunikacijų paslaugų pirkimo PVM gali būti atskaitomas tiek, kiek tos paslaugos yra susijusios su veikla, suteikiančia teisę į PVM atskaitą.

8. Kaip atskaitoma fizinio asmens, PVM mokėtojo, mišriai veiklai naudojamo ekonominei veiklai priskirto ilgalaikio materialiojo turto, prekių (paslaugų) pirkimo PVM?

Jeigu fizinis asmuo, PVM mokėtojas, vykdo ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą, bet ir kitokią ekonominę veiklą, tai jo ekonominei veiklai priskirto ilgalaikio materialiojo turto ir su šiuo turtu susijusių prekių (paslaugų) atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis apskaičiuojama bendra PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, įsigijo pastatą, kurio pirkimo PVM yra 100 000 eurų. Ekonominėje veikloje naudojama 80 proc. pastato, likusi 20 proc. dalis nenaudojama (pastatas nėra šio fizinio asmens gyvenamoji vieta). Iš paminėtos ekonominei veiklai naudojamos pastato dalies, (80 proc.) 40 proc. sudaro butai, nuomojami gyventojams be PVM, 40 proc. – komercinės patalpos, kurios nuomojamos PVM mokėtojams su PVM (vadovaujantis PVM įstatymo 60 str. 2 dalies nuostatomis, PVM mokėtojui leista PVM atskaitos procentui apskaičiuoti naudoti „ploto“, o ne „pajamų“ santykį).

Kadangi ekonominei veiklai priskirta 80 proc. pastato, tai paskirstomoji pastato pirkimo PVM suma yra ne 100 000 eurų, o 80 000 eurų (100 000 x 80 proc.).

PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti tik 40 proc. skirstomos PVM sumos, t. y. 32 000 eurų (80 000 x 40 proc.), kaip pastato dalies, naudojamos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo PVM sumą. Šią PVM sumą PVM mokėtojas turi įrašyti į PVM deklaracijos 35 laukelį.

9. Kokia tvarka fizinis asmuo, PVM mokėtojas, turi mokesčių administratoriui deklaruoti įsigyto ilgalaikio materialiojo turto priskyrimą savo ekonominei veiklai?

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, įsigyto (importuoto) ilgalaikio materialiojo turto priskyrimą ekonominei veiklai vykdyti turi mokesčių administratoriui deklaruoti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 372 patvirtintose Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir / arba kitai ekonominei veiklai FR0457 formos ir jos papildomo lapo FR0457P formos pildymo bei pateikimo mokesčių administratoriui taisyklėse (toliau - Taisyklės), nustatyta tvarka.

Kaip numatyta Taisyklėse, fizinis asmuo, PVM mokėtojas, pageidaujantis savo įsigytą (importuotą) turtą priskirti ekonominei veiklai vykdyti, apie tai turi pranešti mokesčių administratoriui, pateikdamas užpildytą Individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto deklaraciją (forma FR0457).

Iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigyto materialiojo ilgalaikio turto, apie kurio priskyrimą ekonominei veiklai pranešta Taisyklėse nustatyta tvarka, atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis apskaičiuojama atsižvelgiant į PVM įstatymo 63 straipsnio nuostatas.

Pabrėžtina tai, kad deklaracijoje (forma FR0457) nurodytas konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto priskyrimo ekonominei veiklai vykdyti procentas neturi viršyti Įsakyme Nr. 1K-112 nurodytų maksimalių procentų. Jeigu fizinis asmuo, PVM mokėtojas, vykdo tik teisę atskaityti pirkimo (importo) PVM suteikiančią ekonominę veiklą, tai pagal minėtoje deklaracijoje deklaruotą konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto priskyrimo ekonominei veiklai vykdyti procentą atskaitomas tiek paties šio ilgalaikio materialiojo turto vieneto, tiek įsigytų prekių (paslaugų), susijusių su šio turto naudojimu, pirkimo (importo) PVM.

Kai fizinis asmuo, PVM mokėtojas, pateiktoje deklaracijoje (forma FR0457) nurodo jam nuosavybės teise nepriklausantį (išsinuomotą, gautą panaudos būdu ar panašiai) arba be PVM įsigytą, bet jo ekonominėje veikloje naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą, tai jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tik su šio turto naudojimu jo ekonominėje veikloje susijusių įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM ar jo dalį, atsižvelgdamas į aukščiau nurodytame finansų ministro įsakyme nustatytus maksimalius PVM atskaitos dydžius.

Kai vienas iš sutuoktinių, įsiregistravęs PVM mokėtoju, pateiktoje deklaracijoje (forma FR0457) nurodo sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantį, bet jo ekonominėje veikloje naudojamą ilgalaikį materialųjį turtą, tai jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šio turto įsigijimo (importo) PVM (ar jo dalį) tik tuo atveju, jeigu turto įsigijimo PVM sąskaita faktūra (importo deklaracija) yra išrašyta (įforminta) šio fizinio asmens vardu. Priešingu atveju jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tik su šio turto naudojimu jo ekonominėje veikloje susijusių įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM ar jo dalį atsižvelgiant į Įsakyme Nr. 1K-112 nustatytus maksimalius PVM atskaitos dydžius.

10. Kokia tvarka atskaitomas fizinio asmens, PVM mokėtojo, pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM?

Kai fizinis asmuo nekilnojamąjį turtą - gyvenamąjį pastatą, butą, namą ar kitą statinį, kurį numato naudoti ekonominėje veikloje, statosi pats ūkio ar rangos būdu, tai visą įsigytų prekių

(paslaugų), skirtų tokio nekilnojamojo turto statybai, pirkimo (importo) PVM jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, jeigu numato šį turtą naudoti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje ekonominėje veikloje. Tačiau pasistatęs tokį ilgalaikį materialųjį turtą fizinis asmuo, PVM mokėtojas, PVM įstatymo 6 straipsnio nustatyta tvarka turės nuo visos ilgalaikio turto vertės apskaičiuoti pardavimo PVM kaip už ilgalaikio turto pasigaminimą. Pasigaminto ilgalaikio turto priskyrimą ekonominei veiklai vykdyti fizinis asmuo turi deklaruoti mokesčių administratoriui teikiamoje deklaracijoje (forma FR0457) ir pagal ekonominei veiklai priskirtą to ilgalaikio turto panaudojimo procentą, galės įtraukti į atskaitą šio pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto apskaičiuotą pardavimo PVM dalį, kaip pirkimo PVM (arba visą pardavimo PVM, jeigu ilgalaikis materialusis turtas bus naudojamas tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti ir jeigu šiam turtui netaikomi PVM atskaitos apribojimai).

VI. IKI ĮSIREGISTRAVIMO PVM MOKĖTOJU ĮSIGYTŲ PREKIŲ (PASLAUGŲ) PIRKIMO PVM ATSKAITOS TVARKA

1. Ar PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), įsigytų (importuotų) iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo (importo) PVM?

Taip, gali. PVM mokėtojas, gali atskaityti ir iki įregistravimo PVM mokėtoju dienos įsigytų prekių PVM sąskaitose faktūrose, importo deklaracijose nurodytas pirkimo (importo) PVM sumas, jeigu įsigytos prekės bus naudojamos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje.

Jeigu iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigytos prekės yra skirtos perparduoti su PVM, atskaitoma šių prekių pirkimo (importo) PVM suma nustatoma pagal jų likutį įsiregistravimo PVM mokėtoju dieną.

Pavyzdys

Prekybos įmonė, numatanti, kad jos pajamos už parduotas PVM apmokestinamas prekes per praėjusius 12 mėnesių viršys 45 000 eurų, 2024-01-27 pateikė mokesčių administratoriui prašymą įregistruoti ją PVM mokėtoja. Mokesčių administratorius įregistravo ją PVM mokėtoja nuo 2024-02-01. Įmonė iš kitų PVM mokėtojų turėjo įsigijusi perparduoti skirtų 500 dulkių siurblių už 36 300 eurų (apmokestinamoji vertė - 30 000 eurų, PVM suma – 6 300 eurų). 2024-02-01 padariusi inventorizaciją, įmonė nustatė, kad minėtų prekių likutis sudaro 200 vienetų, arba 40 proc. įsigytų prekių, kurių pirkimo PVM suma buvo 6 300 eurų. PVM suma, tenkanti neparduotam prekių likučiui, sudaro 2 520 eurų (6 300 x 40 proc.). Kadangi po įsiregistravimo PVM mokėtoja šios prekės turės būti parduotos su PVM, tai PVM sumą (2 520 eurų) įmonė įrašo į 2024 m. vasario mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

Analogiškai į PVM atskaitą gali būti įtraukta ir gamybinę, paslaugų teikimo veiklą vykdančių PVM mokėtojų atskaitoma iki įsiregistravimo PVM mokėtojais įsigytų prekių, žaliavų, medžiagų pirkimo (importo) PVM suma (jeigu ji buvo išskirta šių prekių įsigijimo dokumentuose arba apskaičiuota importo deklaracijose), kai šios prekės, žaliavos, medžiagos bus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

Pavyzdys

Naujai įsisteigusi siuvimo gaminių įmonė, numatanti vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, pateikė mokesčių administratoriui prašymą savanoriškai įregistruoti ją PVM mokėtoja nuo 2024-02-01. Iki įsiregistravimo PVM mokėtoja ši įmonė iš kitų PVM mokėtojų buvo įsigijusi drabužiams siūti skirtų audinių, siūlų, sagų ir kitų prekių už 6 050 eurų (apmokestinamoji vertė – 5 000 eurų, PVM suma – 1 050 eurų). Iki įsiregistravimo PVM mokėtoja, ši įmonė dar nebuvo pradėjusi gamybos ir nebuvo panaudojusi įsigytų prekių. Atsižvelgiant į tai, kad įmonės iki įsiregistravimo PVM mokėtoja įsigytos prekės, jai tapus PVM mokėtoja, bus panaudotos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai ji turi teisę į PVM atskaitą įtraukti visų šių prekių pirkimo PVM sumą (1 050 eurų) ir ją įrašyti į 2024 m. vasario mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

Galimi ir tokie atvejai, kai iki įsiregistravimo PVM mokėtoju asmuo (juridinis ar fizinis) su PVM įsigytas žaliavas, medžiagas ar kitas prekes jau yra panaudojęs gamyboje, ar kitoje savo

veikloje (pvz., gamybinės įmonės – žaliavas perdavė į gamybą, arba iš žaliavų pagamino produkciją, ūkininkas – trąšas, sėklas subėrė į dirvą ar pan.), tačiau prekės, kurioms pagaminti buvo panaudotos minėtos žaliavos, bus patiektos (derlius nuimtas ir išauginta žemės ūkio produkcija bus parduota) po šio asmens įsiregistravimo PVM mokėtoju. Tokiu atveju, įsiregistravus PVM mokėtoju, gali būti atskaityta, šių minėtoje gamyboje panaudotų žaliavų kiekiui tenkanti pirkimo PVM sumos dalis, tik tuo atveju, jeigu asmuo gali pateikti normatyvinius tokių žaliavų ar medžiagų sunaudojimo kiekius ar kitą informaciją, pagal kurią galima nustatyti, kokia įsigytų medžiagų, žaliavų dalis sunaudota gamyboje ir tenka tai produkcijai, kuri po jo įsiregistravimo PVM mokėtoju bus parduota su PVM (ar paslaugoms, kurios bus suteiktos su PVM).

Kai iki įsiregistravimo PVM mokėtoju buvo įsigytos paslaugos, jų pirkimo PVM gali būti atskaitytas tik tokiu atveju, jeigu PVM mokėtojas gali įrodyti šių paslaugų faktinį naudojimą PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje.

Jeigu įsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo numato vykdyti ne tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą, bet ir kitokią veiklą, nesuteikiančią teisės į PVM atskaitą, tai toks asmuo turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne visą iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigytų prekių (paslaugų), kurių pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitomas šiame straipsnyje nustatyta tvarka, o jos dalį, apskaičiuotą pagal PVM deklaracijos 28 laukelyje nurodytą procentą.

2. Ar PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti apskaičiuotą iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos iš kitos valstybės narės daugiau kaip už 14 000 eurų įsigytų prekių pardavimo PVM?

Taip, gali. Kai apmokestinamasis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, įsigyja iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo prekių, kurių apmokestinamoji vertė per metus viršijo14 000 eurų, jis PVM įstatymo nustatyta tvarka turi apskaičiuoti šių įsigytų prekių pardavimo PVM ir sumokėti jį į biudžetą. Jeigu šiam asmeniui, įsiregistravus PVM mokėtoju, iki įsiregistravimo įsigytos prekės, kurių pardavimo PVM buvo sumokėtas į biudžetą, bus skirtos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai PVM mokėtojas turi teisę apskaičiuotą ir sumokėtą iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigytų prekių pardavimo PVM įtraukti į PVM atskaitą kaip ir kitas pirkimo PVM sumas.

3. Kokia iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigyto (importuoto) ilgalaikio nematerialiojo turto pirkimo (importo) PVM dalis gali būti įtraukta į PVM atskaitą?

Į PVM atskaitą gali būti įtraukiama tik ta iki įregistravimo PVM mokėtoju įsigytų paslaugų, sudarančių PVM mokėtojo ilgalaikį nematerialųjį turtą, pirkimo PVM dalis, kuri atitinka iki įregistravimo PVM mokėtoju dar nenudėvėtą (neamortizuotą) to turto vertės dalį, apskaičiuotą vadovaujantis pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais. Šios nuostatos taikomos apmokestinant nematerialųjį ilgalaikį turtą, kuris nurodytas PMĮ 1 priedelyje ir kuris pagal PVM įstatymo nuostatas, prilyginamas paslaugų įsigijimui. Tai gali būti asmens, iki įsiregistravimo PVM mokėtoju, įsigyta nestandartizuota programinė įranga, įsigytos teisės ir kitas nematerialusis turtas. Į PVM atskaitą PVM mokėtojas gali įtraukti tik tą iki įregistravimo PVM mokėtoju įsigytų paslaugų, sudarančių PVM mokėtojo ilgalaikį nematerialųjį turtą, pirkimo PVM dalį, kuri atitinka iki įregistravimo PVM mokėtoju dar neamortizuotą to turto vertės dalį, apskaičiuotą vadovaujantis PMĮ nuostatomis.

Pavyzdys

Įmonė, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, 2023 m. liepos mėnesį už 12 100 eurų (apmokestinamoji vertė – 10 000 eurų, PVM suma – 2 100 eurų) įsigijo nestandartizuotą programinę įrangą ir tą patį mėnesį pradėjo ją naudoti. Ši programinė įranga PMĮ 1 priedelyje nurodyta kaip nematerialusis turtas, kurio maksimalus nusidėvėjimo laikotarpis – 3 metai, įmonė

ir nustatė 3 metų nusidėvėjimo laikotarpį. 2024-01-27 ši įmonė pateikė prašymą mokesčių administratoriui įregistruoti ją PVM mokėtoja. Įmonė buvo įregistruota PVM mokėtoja nuo 2024- 02-01. Tarkime, įmonė pasirinko tiesioginį programinės įrangos nusidėvėjimo skaičiavimo metodą ir taikė PMĮ 18 str. 10 dalyje nustatytą nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdą, todėl už laikotarpį nuo 2023 m. liepos mėnesio (nuo programinės įrangos įsigijimo laikotarpio) iki 2024 m. vasario mėnesio (iki įsiregistravimo PVM mokėtoja momento) apskaičiavo 2 017 eurų amortizacinių atskaitymų, t. y. ([12 100 / 3 / 12 x 6], kur

3 – nusidėvėjimo laikotarpis metais, 12 – mėnesių skaičius metuose, 6 – nusidėvėjimo skaičiavimo laikotarpis mėnesiais iki įsiregistravimo PVM mokėtoju momento). Reiškia, nenudėvėta programinės įrangos vertės dalis įsiregistravimo PVM mokėtoja dieną sudaro 10 083 eurų (12 100 – 2 017), o PVM suma, tenkanti šiai neamortizuotai vertės daliai yra 2 117 eurų. Todėl, ši įmonė įsiregistravusi PVM mokėtoja ir numatanti šią programinę įrangą naudoti vien PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti 2 117 eurų tos įrangos pirkimo PVM ir ją įrašyti į PVM deklaracijos 35 laukelį.

4. Kokia iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigyto (importuoto) ilgalaikio materialiojo turto (išskyrus PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodytą turtą) pirkimo (importo) PVM dalis gali būti įtraukta į PVM atskaitą?

Jei iki įsiregistravimo PVM mokėtoju asmuo buvo įsigijęs ilgalaikį materialųjį turtą, kurio PMĮ 1 priedelyje yra trumpesnis kaip 4 metai nusidėvėjimo laikotarpis, tai šis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, į PVM atskaitą gali įtraukti to turto pirkimo (importo) PVM dalį, atitinkančią iki įregistravimo PVM mokėtoju dar nenudėvėtą (neamortizuotą) to turto vertės dalį, apskaičiuotą vadovaujantis pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiais teisės aktais.

Pavyzdys

Įmonė A, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, 2023 m. gegužės mėnesį įsigijo kompiuterius už 7 260 eurų (apmokestinamoji vertė – 6 000 eurų, PVM suma – 1 260 eurų). Nustatomas 3 metų šių kompiuterių nusidėvėjimo normatyvas.

Įmonė A 2024-01-01 įsiregistravo PVM mokėtoja. Tarkime, kad šiai datai nenudėvėta kompiuterių vertė sudarė 4 800 eurų. Nuo šios nenudėvėtos vertės PVM suma sudaro 1 008 eurų. Jeigu įmonė vykdo vien tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, tai ji turi teisę šią 1 080 eurų PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą, t. y. įrašyti į 2024 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

5. Kokia iki įsiregistravimo PVM mokėtoju įsigyto (importuoto) PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM dalis gali būti įtraukta į PVM atskaitą?

Jeigu asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, buvo įsigijęs (importavęs) kilnojamąjį ilgalaikį materialųjį turtą, nurodytą PVM įstatymo 67 straipsnyje, t. y. turtą, kurio nusidėvėjimo laikotarpis PMĮ 1 priedelyje nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metai (mašinas ir įrengimus, geležinkelio riedmenis, baldus, ir pan.), tai šio turto pirkimo (importo) PVM dalis, atitinkanti metų skaičių, įregistravimo PVM mokėtoju dieną likusių iki PVM įstatymo 67 straipsnyje nurodyto 5 metų termino pabaigos (šio termino pradžia laikoma tas kalendorinis mėnuo, kurį turtas įsigytas arba importuotas), gali būti traukiama į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Įmonė, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, 2023 m. gegužės mėnesį įsigijo biuro baldus už 6 050 eurų (apmokestinamoji vertė – 5 000 eurų, PVM suma – 1 050 eurų). Nuo 2024-03-01 ši įmonė įregistruojama PVM mokėtoja ir vykdo tik PVM apmokestinamą veiklą. Nuo baldų įsigijimo iki įsiregistravimo PVM mokėtoja laikotarpio baldai įmonėje buvo naudoti 10 mėnesių, todėl įmonės įsiregistravimo PVM mokėtoju dieną baldų pirkimo PVM atskaitos tikslinimo laikotarpio likutis yra 4 metai ir 2 mėnesiai (iš 5 metų atėmus 10 mėnesių, praėjusių nuo įsigijimo laikotarpio, arba 50 mėnesių). Įmonė galės įtraukti į PVM atskaitą 875 eurų baldų pirkimo PVM sumos [(1 050 / 12 / 5 x 50]. Šią atskaitomą PVM sumą įmonė turi įtraukti į 2024 m. kovo mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

Tuo atveju, kai neįsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo buvo įsigijęs nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, tai šio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pirkimo PVM sumos dalis, atitinkanti metų skaičių, įregistravimo PVM mokėtoju dieną likusių iki PVM įstatymo 67 str. 2 dalyje nurodyto 10 metų termino pabaigos (šio termino pradžia laikoma tas kalendorinis mėnuo, kurį turtas įsigytas arba importuotas) gali būti traukiama į PVM atskaitą.

Pavyzdys

Įmonė 2023 m. sausio mėnesį įsigijo pastatą už 1 210 000 eurų (apmokestinamoji vertė – 1 000 000 eurų, PVM suma – 210 000 eurų). Nuo 2024-01-01 įmonė įregistruojama PVM mokėtoja. Pastatas naudojamas įmonės gamybinei veiklai, kuri yra PVM apmokestinama.

Iki įmonės įsiregistravimo PVM mokėtoja pastatas įmonėje buvo naudotas vienerius metus, todėl įsiregistravimo PVM mokėtoju dieną pastato pirkimo PVM atskaitos tikslinimo likutis yra 9 metai (iš 10 metų atėmus vienerius metus, praėjusius nuo įsigijimo laikotarpio). Įmonė galės įtraukti į PVM atskaitą 189 000 eurų pastato pirkimo PVM (210 000 / 10 x 9). Šią atskaitomą PVM sumą įmonė turi įtraukti į 2024 m. sausio mėnesio PVM deklaracijos 35 laukelį.

6. Ar PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos sunaudotų ilgalaikiam turtui pasigaminti, pirkimo (importo) PVM?

Negali. PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti įsigytų ir dar iki jo įsiregistravimo PVM mokėtoju sunaudotų ilgalaikiam turtui pasigaminti arba jo esminiam pagerinimui atlikti, prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumų.

Pavyzdys

Asmuo iki įsiregistravimo PVM mokėtoju ūkio būdu pasistatė administracinį pastatą, kuriam pastatyti buvo iš kitų mokėtojų įsigijęs statybinių medžiagų, langus, duris, metalo konstrukcijas ir kitas prekes, kainomis su PVM. Kadangi šios medžiagos iki to asmens įsiregistravimo PVM mokėtoju buvo panaudotos ilgalaikio turto pasigaminimui, tai po įsiregistravimo PVM mokėtoju jų pirkimo PVM negali būti atskaitomas, nepaisant to, kad pats pastatas gali būti naudojamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje.

VII. PVM SUMŲ ĮTRAUKIMO Į PVM ATSKAITĄ REIKALAVIMAI

1. Kokią PVM sąskaitą faktūrą turi turėti pirkėjas, PVM mokėtojas, norėdamas įtraukti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM į atskaitą?

PVM mokėtojas, vykdantis PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti tik jam (kaip pirkėjui) išrašytose prekių (paslaugų) PVM sąskaitose faktūrose išskirtas PVM sumas. PVM mokėtojo (pirkėjo) turimos PVM sąskaitos faktūros turi atitikti visus PVM įstatymo reikalavimus. Išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti PVM įstatymo 80 str. 1 d. 1 –19 punktuose nurodyti rekvizitai (žr. PVM įstatymo 80 straipsnio komentarą). Kiti PVM sąskaitų faktūrų įforminimo atvejai išdėstyti PVM įstatymo 79-82 straipsniuose.

2. Ar gali PVM mokėtojas nuo jam išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje bendros prekių (paslaugų) vertės pats apsiskaičiuoti pirkimo PVM sumą, kurią galėtų įtraukti į PVM atskaitą?

Tuo atveju, kai prekių (paslaugų) pardavėjas, PVM mokėtojas, į tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) kainą įtraukė PVM sumą, tačiau PVM sąskaitoje faktūroje PVM suma nebuvo išskirta, pats PVM mokėtojas (pirkėjas) negali nuo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos pardavėjui mokėtinos PVM sumos išskirti PVM sumos ir jos įtraukti į PVM atskaitą. Tokiu atveju prekių (paslaugų) pardavėjas turėtų išrašyti prekių (paslaugų) pirkėjui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo tų prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės išskirtų PVM sumą.

3. Ar gali būti įtraukiama į PVM atskaitą mažmeninės degalų prekybos įmonės išduotame kasos aparato kvite išskirta PVM suma?

Mažmeninės degalų (variklių benzino, dyzelinių degalų, suskystintų dujų) prekybos įmonės išduotas parduotų prekių (paslaugų) kasos aparto kvitas, kuriame nurodyta prekių (paslaugų) vertė (įskaitant PVM) neviršija 150 eurų ir kuriame yra visi teisės aktų nustatyti kasos aparato kvitui privalomi rekvizitai, taip pat rekvizitas (rekvizitai), pagal kurį (kuriuos) galima identifikuoti prekių (paslaugų) pirkėją, laikomas PVM sąskaita faktūra. Todėl, tokiame kasos aparato kvite išskirtą PVM sumą pirkėjas PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, jeigu mažmeninėje degalų prekyboje įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos jo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

4. Kokio dokumento pagrindu gali būti įtraukiama į PVM atskaitą įsigytų mažmeninės prekybos

įmonėse prekių pirkimo PVM, kai išduodamas šių prekybos įmonių kasos aparato kvitas nelaikomas PVM sąskaita faktūra?

Kitais atvejais, kai mažmeninės prekybos įmonių išduotas kasos aparato kvitas nelaikomas PVM sąskaita faktūra, šiuose kasos aparato kvituose nurodytos PVM sumos negali būti traukiamos į PVM atskaitą. Tačiau, kai mažmeninės prekybos įmonėse perkančiam prekes PVM mokėtojui išduodamas kasos aparato kvitas, tai, vadovaujantis PVM įstatymo bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Nutarimas Nr. 780) patvirtintų taisyklių, jam turi būti nedelsiant išrašyta ir PVM sąskaita faktūra, kurioje nurodytą PVM sumą PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, bendra PVM įstatyme nustatyta tvarka.

5. Kokia tvarka į PVM atskaitą įtraukiama PVM suma, išskirta PVM sąskaitoje faktūroje tokių įsigytų prekių (paslaugų), už kurias buvo sumokėtas avansas ir įtraukta į PVM atskaitą nuo jo apskaičiuota PVM suma?

PVM mokėtojas, prekių (paslaugų) pardavėjas, gavęs iš prekių (paslaugų) pirkėjo avansą, nuo kurio jis (prekių (paslaugų) pardavėjas) pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas privalo (arba pasirenka) apskaičiuoti PVM, privalo išrašyti prekių (paslaugų) pirkėjui (avanso davėjui) PVM sąskaitą faktūrą ir nurodyti joje PVM sumą. Šią nuo avanso išskirtą PVM sumą pirkėjas, PVM mokėtojas, turi teisę atskaityti tokia pačia tvarka, kaip ir kitas pirkimo PVM sumas.

Įvykus prekių (paslaugų), už kurias buvo sumokėtas minėtas avansas, pardavimo sandoriui, pardavėjas turi išrašyti pirkėjui parduotų prekių (paslaugų) PVM sąskaitą faktūrą, kurioje atlygis sumažinamas gautu avansu (PVM įstatymo 79 str. 4 dalis). Šiuo atveju pirkėjas, bendra PVM įstatyme nustatyta tvarka, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą.

6. Kokie nustatyti apskaičiuoto iš kitų valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą reikalavimai?

Kai pagal PVM įstatymo nuostatas, PVM mokėtojas turi apskaičiuoti iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigytų prekių pardavimo PVM, tai ta apskaičiuota pardavimo PVM suma tuo pačiu laikoma ir šių prekių pirkimo PVM suma. Todėl, jeigu PVM mokėtojas (prekių pirkėjas) iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigytas prekes naudoja PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, tai apskaičiuotą šių prekių pardavimo PVM jis gali įtraukti į PVM atskaitą kaip ir kitas pirkimo PVM sumas.

PVM mokėtojas gali iš kitų valstybių narių PVM mokėtojų įsigytų prekių apskaičiuotas pardavimo PVM sumas įtraukti į PVM atskaitą, jeigu jis:

1. turi PVM sąskaitą faktūrą ar kitą tos valstybės narės teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkantį dokumentą, kuria(-iuo) buvo įformintas prekių tiekimas;

2. įsigytas iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo prekes deklaravo mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje: 21 laukelyje - įsigytų prekių apmokestinamąją vertę, o 34 laukelyje – nuo šios apmokestinamosios vertės apskaičiuotą pardavimo PVM sumą. PVM apskaičiavimo momentas už iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigytas prekes nurodytas PVM įstatymo 14 str. 11 dalyje (žr. PVM įstatymo 14 straipsnio komentarą).

Apskaičiuotą iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigytų prekių pardavimo PVM, PVM mokėtojas mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje turi deklaruoti ir kaip pirkimo PVM (25 laukelyje), o jeigu įsigytos prekės skirtos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, - kaip atskaitomą PVM sumą (35 laukelyje).

Pavyzdys

UAB X, įsiregistravusi PVM mokėtoja, 2024 m. sausio mėnesį iš Vokietijos PVM mokėtojo įsigijo perparduoti skirtų PVM apmokestinamų prekių už 10 000 eurų. Vokietijos PVM mokėtojas 2024-01-10 išrašė UAB X patiektų prekių PVM sąskaitą faktūrą. UAB X privalo apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo PVM – 2 100 eurų (10 000 x 21 proc.) ir šią pardavimo PVM sumą deklaruoti 2024m. sausio mėnesio PVM deklaracijoje: 21 laukelyje nurodyti įsigytų prekių apmokestinamąją vertę – 10 000 eurų, o 34 laukelyje – 2 100 eurų pardavimo PVM sumą.

Kadangi UAB X įsigytos prekės yra skirtos šios įmonės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai apskaičiuota iš Vokietijos PVM mokėtojo įsigytų prekių pardavimo PVM

suma (2 100 eurų) taip pat deklaruojama kaip pirkimo PVM suma 25 laukelyje, o 35 laukelyje – kaip atskaitoma PVM suma.

7. Ar gali būti į PVM atskaitą įtrauktas apskaičiuotas iš kitų valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM, jeigu iki pardavimo PVM apskaičiavimo momento nėra gauta PVM sąskaita faktūra?

Jeigu PVM mokėtojas savo vykdomai PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo įsigijo prekių, bet iki PVM įstatymo 14 straipsnyje nustatyto prievolės apskaičiuoti šių prekių pardavimo PVM atsiradimo momento (t. y. iki 15 dienos kito mėnesio, einančio po prekių išgabenimo) iš prekių tiekėjo negavo PVM sąskaitos faktūros, tai atlikęs visus kitus veiksmus, nurodytus aukščiau, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti apskaičiuotą šių prekių pardavimo PVM sumą.

8. Kokia tvarka pirkėjas, PVM mokėtojas, gali į PVM atskaitą įtraukti pirkimo PVM tokių Lietuvoje įsigytų prekių (paslaugų), kurių pardavimo PVM už prekių (paslaugų) pardavėją turi apskaičiuoti prekių (paslaugų) pirkėjas?

Analogiškai, laikydamasis šio leidinio VII dalies 6 punkte nurodytų reikalavimų, PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti kitų įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumas, kai pagal PVM įstatymo nuostatas prievolė apskaičiuoti šių prekių (paslaugų) pardavimo PVM tenka pirkėjui. Pavyzdžiui, PVM įstatymo 95 straipsnyje nurodytais atvejais, kai užsienio apmokestinamojo asmens, neįsiregistravusio PVM mokėtoju Lietuvoje, patiektų Lietuvoje prekių (suteiktų paslaugų), kurių tiekimo (teikimo) vieta yra Lietuva, pardavimo PVM turi apskaičiuoti prekių (paslaugų) pirkėjas, PVM mokėtojas, tai apskaičiuotą pardavimo PVM jis turi teisę atskaityti šia PVM įstatyme nustatyta tvarka.

9. Kokiais atvejais keli PVM mokėtojai gali į PVM atskaitą įtraukti dalimis jiems vienoje prekių (paslaugų) pirkimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą?

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. įsakymu Nr. 1K-207 „Dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Įsakymas Nr. 1K-207) patvirtintose taisyklėse nustatyta, kad bendra PVM sąskaita faktūra gali būti naudojama ir advokatų, veikiančių partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, bendrai tiekiamoms prekėms (teikiamoms paslaugoms) įforminti. Šios nuostatos taikomos tik tada, jeigu visi partnerystės pagrindais veikiantys advokatai yra PVM mokėtojai.

Viena bendra PVM sąskaita faktūra gali būti įformintas prekių tiekimas (paslaugų teikimas) keliems advokatų kontoros advokatams, notarų biuro notarams. Šiuo atveju vietoj pirkėjo (kliento) kodo PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas pirkėjus (klientus) identifikuojantis rekvizitas.

Kai viena PVM sąskaita faktūra įforminamos advokatų kontoros advokatams, notarų biuro notarams ar kitais Įsakyme Nr. 1K-207 nustatytais atvejais keliems asmenims bendrai tiekiamos prekės (teikiamos paslaugos), tokiuose apskaitos dokumentuose atskirai nurodytos PVM sumos Įsakyme Nr. 1K-207 nustatyta tvarka gali būti traukiamos dalimis į konkrečių PVM mokėtojų PVM atskaitą.

Partnerystės pagrindais veikiantiems advokatams išrašomose juridinę galią turinčiose PVM sąskaitose faktūrose turi būti nurodomi visų partnerystės pagrindais veikiančių advokatų vardai (vardo pirma raidė), pavardės arba tik pavardės, taip pat, kad jie yra advokatai, arba bent vieno iš partnerystės pagrindais veikiančių advokatų, advokato vardas (vardo pirma raidė) ir pavardė arba tik pavardė su žodžiais „ir partneriai“. Tokiose prekių (paslaugų) pirkimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytos PVM sumos nustatyta tvarka priskiriamos kaip konkrečių advokatų įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM. Advokatai, veikiantys partnerystės pagrindais, partnerystės sutartyje privalo pasitvirtinti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumų priskyrimo tvarką, kurios rekomendacinę formą nustato Lietuvos advokatūra. Advokatui, PVM mokėtojui, priskirta pirkimo PVM dalis, PVM įstatymo nustatyta tvarka, įtraukiama į to advokato PVM atskaitą.

Notarų biuro notarams išrašomose juridinę galią turinčiose PVM sąskaitose faktūrose turi būti nurodomi visų notarų, dirbančių notarų biure pagal bendros veiklos sutartį, vardai (vardo pirma raidė), pavardės arba tik pavardės, arba bent vieno iš notarų biure pagal bendros veiklos sutartį dirbančių notarų notaro vardas (vardo pirma raidė) ir pavardė arba tik pavardė. Tokiose prekių (paslaugų) pirkimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytos PVM sumos nustatyta tvarka

priskiriamos kaip konkrečių notarų biuro notarų įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM. Notarai, dirbantys pagal bendros veiklos sutartį notarų biure, bendros veiklos sutartyje privalo pasitvirtinti bendrai notarų biuro notarams išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyto PVM priskyrimo konkretiems notarams tvarką, kurios rekomendacinę formą nustato Lietuvos notarų rūmai. Notarui, PVM mokėtojui, priskirta prekių (paslaugų) pirkimo PVM dalis PVM įstatymo nustatyta tvarka įtraukiama į to notaro PVM atskaitą.

10. Kokia tvarka gali būti į PVM atskaitą įtraukiamas importuotų prekių importo PVM?

Kai PVM mokėtojas importuoja prekes, skirtas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai apskaičiuotą importo PVM sumą jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą. Importo PVM suma gali būti įtraukiama į PVM atskaitą, jeigu ji nurodyta nustatytos formos importo muitinės deklaracijoje arba kitame vietoje importo muitinės deklaracijos naudojamame dokumente.

Tuo atveju, kai PVM mokėtojui atsiranda prievolė faktiškai sumokėti apskaičiuotą importo PVM (pvz., kai muitinėje, atliekant muitinės formalumus, PVM mokėtoją netiesioginio atstovavimo būdu atstovavo jos paskirtas atstovas), tai tokia apskaičiuota importo PVM suma įrašoma į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 26 laukelį. Ši importo PVM suma gali būti atskaitoma, jei prekės skirtos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti (įrašoma į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelį) tą mokestinį laikotarpį, kuriame atsirado importo PVM skola muitinei (t. y. kada ji buvo apskaičiuota muitinės importo deklaracijoje ar kitame dokumente), nelaukiant faktinio šios importo PVM sumos sumokėjimo į muitinės sąskaitą (kai pagal teisės aktų nuostatas importo PVM turi būti sumokamas į muitinės surenkamąją sąskaitą).

Kai Lietuvos PVM mokėtojų importuotų į Lietuvą prekių apskaičiuota muitinės deklaracijoje importo PVM suma įskaitoma (sumokama) Valstybinėje mokesčių inspekcijoje Importo pridėtinės vertės mokesčio taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2012 m. spalio 15 d. įsakymu Nr. VA-94/1B-785 nustatyta tvarka, tai ši apskaičiuota importo PVM suma turi būti įrašoma į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 27 laukelį ir, jeigu šios importuotos prekės yra skirtos PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti - į to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelį (žr. PVM įstatymo 94 straipsnio komentarą).

Kai už įvežtas iš trečiųjų valstybių pašto siuntas už pašto siuntų gavėjus importo PVM ir kitus importo mokesčius į muitinės sąskaitą sumoka pašto siuntų vežėjai, tai pašto siuntų gavėjai importo PVM gali traukti į PVM atskaitą tą mokestinį laikotarpį, kai vežėjas jiems išrašo atitinkamą dokumentą su apskaičiuota, jiems tenkančia importo PVM suma.

Jeigu įvežamų pašto siuntų importo deklaracija forminama siuntos gavėjo vardu, tuomet importo PVM įtraukimas į atskaitą nepriklauso nuo to, kas sumoka importo PVM. Šiuo atveju siuntos gavėjas, PVM mokėtojas, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą importo deklaracijoje apskaičiuotą importo PVM sumą, jeigu importuotos prekės yra skirtos jo vykdomai PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

11. Kada gali būti į PVM atskaitą įtraukiamas įsigytų (importuotų) meno kūrinių, kolekcinių ir antikvarinių daiktų pirkimo (sumokėtas importo) PVM?

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kai PVM mokėtojas tiekiamų meno kūrinių, kolekcinių ir antikvarinių daiktų pardavimo PVM pasirinko PVM skaičiuoti nuo visos tų daiktų apmokestinamosios vertės, o ne nuo maržos, tai šių prekių pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitytas ne anksčiau, negu PVM mokėtojas pats patiekia įsigytus (importuotus) meno kūrinius, kolekcinius ir antikvarinius daiktus.

12. Kokio dokumento pagrindu į PVM atskaitą įtraukiamas pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto apskaičiuotas pardavimo PVM?

PVM įstatymo 6 straipsnyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo faktą PVM mokėtojas turi įforminti PVM sąskaita faktūra. Išrašomos PVM sąskaitos faktūros įforminimo reikalavimai išdėstyti PVM įstatymo 80 straipsnyje ir Nutarimu Nr. 780 patvirtintose Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėse.

Išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nuoroda į PVM įstatymo 6 straipsnį arba nurodyta: „Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas“. Šių rekvizitų nenurodymas PVM

sąskaitoje faktūroje neriboja asmens teisės traukti į PVM atskaitą joje nurodytas PVM sumas.

Todėl PVM mokėtojas, pasigaminęs ilgalaikį materialųjį turtą, kuriam pasigaminti įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą ir joje nuo pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto apmokestinamosios vertės apskaičiuoti pardavimo PVM, taikant 21 proc. PVM tarifą. Jeigu pasigamintas ilgalaikis materialusis turtas skirtas naudoti PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tai PVM mokėtojas turi teisę apskaičiuotą pasigaminto ilgalaikio materialiojo turto pardavimo PVM įtraukti į PVM atskaitą ta pačia tvarka kaip ir kitas pirkimo (importo) PVM sumas.

13. Kokio dokumento pagrindu į PVM atskaitą įtraukiamas nuosavybės teisės objektų, perimamų kaip turtinis įnašas bei pastato savininko perimto esminio pagerinimo pirkimo PVM?

PVM statymo 9 str. 2-4 dalyse nurodytų prekių tiekimo (paslaugų teikimo) (bet kokio nuosavybės teisės objekto, kaip juridinio asmens dalyvio turtinio įnašo perdavimas, bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl juridinio asmens, PVM mokėtojo veiklos pasibaigimo reorganizavimo būdu ar iš esmės pagerinto pastato (statinio), naudoto kitais pagrindais negu nuosavybės teise, grąžinimas jo savininkui) faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra. PVM sąskaitos faktūros įforminimo reikalavimai išdėstyti PVM įstatymo 80 straipsnyje bei Nutarimu Nr. 780 patvirtintose Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėse. Išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nuoroda į atitinkamą PVM įstatymo 9 straipsnio dalį (pvz., 2, 3 ar 4 dalį arba nurodyta: „Turtinis įnašas“, „Nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl reorganizavimo“ ar „Esminio pastato (statinio) pagerinimo perdavimas“ – atsižvelgiant į tai, koks prekių tiekimo (paslaugų teikimo) atvejis įforminamas). Šio rekvizito nenurodymas PVM sąskaitoje faktūroje neriboja asmens teisės traukti į PVM atskaitą joje nurodytas PVM sumas.

Jeigu PVM įstatymo 9 straipsnyje nurodytais atvejais perimti nuosavybės teisės objektai yra skirti naudoti PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, tai PVM mokėtojas turi teisę išrašytose perimtų nuosavybės teisės objektų bei perimto esminio pagerinimo PVM sąskaitose faktūrose apskaičiuotą pardavimo PVM į PVM atskaitą įtraukti tokia pat tvarka kaip ir kitas pirkimo (importo) PVM sumas.

14. Kokio dokumento pagrindu į PVM atskaitą įtraukiamas pirkimo PVM supirktos žemės ūkio produkcijos, kurios pardavimo PVM apskaičiuojamas, kai sumokamas atlygis?

Žemės ūkio produkcijos tiekėjams, pasirinkusiems PVM įstatymo 14 str. 9 dalyje nurodytą specialaus apmokestinimo momento nustatymo tvarką, patiektos žemės ūkio produkcijos pardavimo PVM apskaičiavimo prievolė atsiranda, kai sumokamas atlygis už šią produkciją. Todėl šios produkcijos pirkėjai pagal jų išrašytas PVM sąskaitas faktūras atskaityti pirkimo PVM negali. Šiuo atveju žemės ūkio produkcijos pirkėjai turi teisę supirktos žemės ūkio produkcijos pirkimo PVM atskaityti tik turėdami apskaitos dokumentą, kurį jie išrašo mokėdami atlygį žemės ūkio produkcijos tiekėjui ir kuriame nuo mokamo atlygio sumos (išskyrus patį PVM) apskaičiuojama ir atskira eilute išskiriama PVM suma (žr. PVM įstatymo 81 straipsnio komentare).

15. Kokiais atvejais neįsiregistravusio PVM mokėtoju išrašytame dokumente išskirta PVM suma gali būti įtraukta į PVM atskaitą?

Atsižvelgiant į ESTT sprendimo byloje C-438/09 *Dankowski* nuostatas dėl pirkėjo, įsigijusio paslaugų su PVM iš asmens, neįsiregistravusio PVM mokėtoju, teisės į šių įsigytų paslaugų pirkimo PVM atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas savo vykdomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai įsigijo prekes (paslaugas) iš nustatyta tvarka neįsiregistravusio PVM mokėtoju kito Lietuvos apmokestinamojo asmens, kuris išrašytoje sąskaitoje faktūroje ar kitame dokumente nuo suteiktų paslaugų (parduotų prekių) apmokestinamosios vertės išskyrė PVM, tai pirkėjas - PVM mokėtojas turi teisę šį pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

Tokiu atveju svarbu, kad prekių (paslaugų) pirkėjas – PVM mokėtojas turėtų įsigytų paslaugų (prekių) sąskaitą faktūrą ar kitą dokumentą, kuriame be kitų rekvizitų (pvz., prekių, paslaugų pavadinimo) yra nurodytas prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas), pagal kurį galima būtų identifikuoti šį asmenį, nes vadovaujantis PVM įstatymo 71 str. 6 dalies nuostatomis, toks asmuo išskirtą išrašytame dokumente ir paimtą iš pirkėjo PVM sumą privalo sumokėti į biudžetą.

Be to, svarbu, kad PVM mokėtoju neįsiregistravęs prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas),

išskyręs išrašytame dokumente PVM sumą, ir šių prekių (paslaugų) pirkėjas PVM mokėtojas, norintis pasinaudoti PVM atskaita veiktų sąžiningai, jie nebūtų tarpusavyje susiję asmenys ir tai nebūtų susiję su mokesčių vengimu.

Pavyzdys

1 atvejis

Apmokestinamasis asmuo per paskutiniuosius 12 mėnesių viršijo nustatytą privalomam registravimuisi PVM mokėtoju ribą ir privalėjo, bet laiku neįsiregistravo PVM mokėtoju. Toks asmuo, dar neįsiregistravęs PVM mokėtoju, pirkėjui PVM mokėtojui išrašė patiektų prekių (suteiktų paslaugų) sąskaitą faktūrą (be kitų privalomų rekvizitų, nurodė savo mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį (kodą) ir joje išskyrė PVM sumą, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes (paslaugas) savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu asmuo, išrašytame dokumente išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo (PVM įstatymo 92 str. 5 dalis).

2 atvejis

Apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų mokesčių administratoriaus iniciatyva. Šis asmuo po jo išregistravimo iš PVM mokėtojų ir toliau išrašė pirkėjams patiektų prekių (suteiktų paslaugų) PVM sąskaitas faktūras ir išskyrė jose PVM sumas, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes (paslaugas) savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu iš PVM mokėtojų registro išregistruotas asmuo, išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo.

3 atvejis

Apmokestinamasis asmuo privalėjo įsiregistruoti PVM mokėtoju dėl prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės (pvz., šių įsigytų prekių vertė per kalendorinius metus viršijo 14 000 eurų), bet neįsiregistravo PVM mokėtoju. Toks PVM mokėtoju neįsiregistravęs asmuo vykdydamas ekonominę veiklą pirkėjui PVM mokėtojui išrašė patiektų prekių sąskaitą faktūrą (ar kitą dokumentą), kuriame be kitų privalomų rekvizitų, nurodė savo mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį (kodą) ir jame išskyrė PVM sumą, taikydamas šioms prekėms PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu asmuo, išrašytame dokumente išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo.

4 atvejis

Apmokestinamasis asmuo, kuris dėl savo vykdomos ekonominės veiklos bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės neprivalėjo registruotis PVM mokėtoju (nebuvo įgijęs privalomo PVM mokėtojo statuso), pirkėjui PVM mokėtojui išrašė patiektų prekių (suteiktų paslaugų) sąskaitą faktūrą (ar kitą dokumentą), kuriame be kitų privalomų rekvizitų, nurodė savo mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį (kodą) ir jame išskyrė PVM sumą, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą PVM tarifą. Pirkėjas, įsigijęs šias prekes (paslaugas) savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, turi teisę išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. Tuo pačiu asmuo, išrašytame dokumente išskyręs PVM sumą, privalo ją sumokėti į biudžetą per 10 dienų nuo dokumento, kuriame PVM buvo išskirtas, išrašymo.

Pažymėtina, kad nurodytos nuostatos dėl pirkėjo teisės į PVM atskaitą netaikomos, jeigu prekių (paslaugų) pardavėjas, apmokestinamasis asmuo, išrašytame dokumente neteisingai išskyrė PVM už parduodamas tokias prekes (paslaugas), kurios pagal PVM įstatymo nuostatas neapmokestinamos PVM, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą arba apmokestinamos taikant kitokį PVM tarifą, negu nurodytas išrašytame dokumente (ESTT sprendimai bylose: C-342/87 *Genius Holding BV v Staatssecretaris van Financiën,* C-454/98 *Schmeink & Cofreth and Strobel* ir kt.).

16. Kokie dokumentai įrodo teisę į PVM atskaitą nuomojantis elektromobilį, kurio vertė yra 50 000 Eur (įskaitant PVM)?

PVM įstatyme nėra nustatyta, kokius konkrečiai dokumentus turi turėti PVM mokėtojas, svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išsinuomoto elektromobilio kainą. Norėdami tai patvirtinti PVM mokėtojai galėtų turėti įmonės, išnuomojusios elektromobilį patvirtinimą (raštu, el. paštu), įsigijimo PVM sąskaitą faktūrą, nuomos sutartyje galėtų būti nurodyta elektromobilio kaina ar kitus dokumentus.

Pažymėtina, kad nėra privaloma turėti visus išvardintus dokumentus, svarbu, tai, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad kokia buvo įsigyto elektromobilio kaina.

17. Kada e. kvitas laikomas PVM sąskaita faktūra?

E. kvitas, turintis, PVM sąskaitai faktūrai privalomą informaciją, laikomas elektronine PVM sąskaita faktūra, taip pat ir apmokėjimo už prekes ar paslaugas patvirtinimu. Tokiame e. kvite išskirtą PVM sumą pirkėjas PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, jeigu pagal e. kvitą įsigytos prekės (paslaugos) yra skirtos jo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.