



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

Apskričių valstybinėms mokesčių
inspekcijoms

2025-04-30 Nr. (18.2-31-2 Mr)-RM-22035

**DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO 31 STRAIPSNIO APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO
(KOMENTARO) PAKEITIMO IR PAPILDYMO**

Siekdami užtikrinti sklandų mokesčių įstatymų įgyvendinimą, parengėme Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas) 31 straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimą ir papildymą.

Šį atnaujintą komentarą galima rasti [čia](#).

PRIDEDAMA:

1. PVM įstatymo 31 straipsnio apibendrintas paaiškinimas (komentaras), 10 lapų;
2. PVM įstatymo 31 straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimo ir papildymo lyginamasis variantas, 11 lapų.

Viršininė

Edita Janušienė

Informacija apie asmens duomenų tvarkymą galima rasti adresu www.vmi.lt skiltyje [Asmens duomenų apsauga](#).



Biudžetinė įstaiga
Vasario 16-osios g. 14
LT-01107 Vilnius

Tel. +370 5 266 8200
El. p. vmi@vmi.lt,
www.vmi.lt
E. pristatymo dėžutės
adresas 188659752

Duomenys kaupiami ir saugomi
Juridinių asmenų registre
Kodas 188659752

31 straipsnis. Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma

1. PVM neapmokestinama gyvenamųjų patalpų nuoma, išskyrus:

1) viešbučių, motelių, kempingų ir panašios apgyvendinimo paslaugas;

2) šios dalies 1 punkte nenurodytą gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis ne ilgesnis kaip 2 mėnesiai.

Komentaras

1. Gyvenamųjų patalpų nuoma PVM neapmokestinama. PVM tikslais nekilnojamojo turto nuomos sąvoka suprantama, kaip nuomotojo išpareigojimas suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (žr. ESTT bylos C-326/99, C-409/98, C-108/99, C-269/00 ir kt.).

Ši PVM lengvata taikoma tokioms nuomojamoms patalpoms, kurios [Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymo](#) nustatyta tvarka Nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) įregistruotos kaip gyvenamieji pastatai ar gyvenamosios patalpos.

Pagal Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2016 m. spalio 27 d. [įsakymu Nr. D1-713](#) patvirtintą statybos techninį reglamentą STR 1.01.03:2017 „Statinių ir patalpų klasifikavimas“ (toliau - Reglamentas; 1, 2 priedai): 1) gyvenamiesiems pastatams priskiriami vienbučiai ir dvibučiai, daugiabučiai gyvenamieji pastatai, o taip pat įvairių socialinių grupių gyvenamieji pastatai (bendrabutis, vienuolynas, motinos ir vaiko namai, pusiaukelės namai, kitos įstaigos, teikiančios socialinės globos ar socialinės priežiūros paslaugas su apgyvendinimu, ir kiti pastatai, atitinkantys Reglamente pateiktą turinio aprašymą); 2) gyvenamosioms patalpoms priskiriami butai (t. y. atskiru Nekilnojamojo turto kadastro objektu suformuota, nuo bendro naudojimo patalpų, kitų butų ar negyvenamųjų patalpų sienomis ir perdangomis (denginiu) atskirta pastato dalis, kurią sudaro vienas ar keli gyvenamieji kambariai ir kitos patalpos, turinti atskirą išėjimą į lauką arba į bendro naudojimo patalpas), o taip pat įvairių socialinių grupių gyvenamosios patalpos (atskiru Nekilnojamojo turto kadastro objektu suformuota, nuo bendro naudojimo patalpų, kitų gyvenamųjų ar negyvenamųjų patalpų sienomis ir perdangomis (denginiu) atskirta pastato dalis, kurią sudaro vienas ar keli gyvenamieji kambariai ir kitos patalpos, turinti atskirą išėjimą į lauką arba į bendro naudojimo patalpas) - bendrabutis, globos namai, šeimos namai, vienuolynas, motinos ir vaiko namai, pusiaukelės namai, kitų įstaigų, teikiančių socialinės globos ar socialinės priežiūros paslaugas su apgyvendinimu, patalpos ir kitos patalpos, atitinkančios Reglamente pateiktą turinio aprašymą.

2. PVM neapmokestinama ilgalaikė gyvenamųjų patalpų nuoma, t. y. nuoma, kurios laikotarpis ilgesnis kaip 2 mėnesiai.

Trumpalaikė gyvenamųjų patalpų nuoma, t. y. nuoma, kurios laikotarpis trumpesnis kaip 2 mėnesiai, apmokestinama PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Jei sudarius ilgalaikę gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, ši sutartis nutraukiama nepaėjus 2 mėnesių laikotarpiui, PVM tikslais laikoma, kad buvo sudaryta trumpalaikė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis ir tokios nuomos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Jei sudarius trumpalaikę gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, ši sutartis pratęsiama ilgesniam nei 2 mėnesių laikotarpiui, PVM tikslais laikoma, kad buvo sudaryta ilgalaikė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis ir todėl teikiamos gyvenamųjų patalpų nuomos paslaugos neapmokestinamos PVM.

Pavyzdys

Savivaldybė, PVM mokėtoja, socialiai remtiniams žmonėms nuomoja gyvenamąsias patalpas. Su nuomininkais savivaldybė sudarė ilgalaikes (ilgesniam nei 2 mėn. laikotarpiui) nuomos sutartis. Šiuo atveju savivaldybės teikiamoms nuomos paslaugoms taikoma PVM lengvata, t. y. už šias paslaugas savivaldybė PVM neskaičiuoja.

2. Ši PVM lengvata netaikoma:

- viešbučių, motelių, kempingų ir panašioms apgyvendinimo paslaugoms;

1 pavyzdys

Asmenys viešbutyje, kuris yra PVM mokėtojas, apsistoja įvairiais laikotarpiais.

Kaip savo teikiamas paslaugas viešbutis turėtų apmokestinti PVM, kai asmuo viešbutyje apsistoja: a) 14 naktų; b) 30 naktų; c) 60 naktų ir rezervaciją dar pratęsia 14 naktų.

Viešbučių teikiamos apgyvendinimo paslaugos, nesvarbu kuriam laikui apsistoja asmuo, PVM tikslais laikomos apgyvendinimo paslaugomis, kurios apmokestinamos PVM taikant lengvatinį PVM tarifą (PVM įstatymo 19 straipsnio 3 dalis).

2 pavyzdys

Viešbutis, PVM mokėtojas, užsienio piliečiui išnuomojo apartamentus, kuriuos užsienio pilietis, suderinęs su viešbučio administracija, numato naudoti kaip ofisą. Šiuo atveju viešbutis už apartamentų nuomą (kaip patalpų, skirtų ne apgyvendinimo paslaugoms teikti) gali taikyti PVM lengvatą.

- gyvenamųjų patalpų nuomai, kurios laikotarpis trumpesnis kaip 2 mėnesiai.

Nustatant 2 mėnesių laikotarpio termino pradžią ir pabaigą vadovaujamasi Civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatomis. Pagal CK 1.118 straipsnio nuostatas: „Terminas prasideda rytojaus dieną nuo nulis valandų nulis minučių po tos kalendorinės datos arba to įvykio, kuriais apibrėžta termino pradžia, jeigu įstatymų nenumatyta ko kita.“. Pagal CK 1.119 straipsnio nuostatas: „Mėnesiais skaičiuojamas terminas pasibaigia atitinkamą termino paskutinio mėnesio dieną dvidešimt ketvirtą valandą nulis minučių.“.

3 pavyzdys

Sudaryta gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis. Sutartyje numatyta, kad sutartis įsigalioja 2025 m. kovo 5 d. ir kad ji sudaroma 2 mėnesių laikotarpiui.

Kada bus gyvenamųjų patalpų nuomos termino pradžia ir pabaiga?

Šiuo atveju nuomos termino pradžia bus 2025 m. **kovo 6 d. 00:00 val.**, o pabaiga - **2025 m. gegužės 6 d. 24:00 val.**

4 pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, savo turimas, nuosavybės teise priklausančias gyvenamosios paskirties patalpas - butą nuomoja 2 savaitėms, 10 dienų ar pan., t. y. trumpesniam nei 2 mėn. laikotarpiui.

Ar nuomos mokestis turi būti apmokestinamas PVM?

Atsižvelgiant į tai, kad nuomos laikotarpis yra trumpesnis kaip 2 mėnesiai, fizinio asmens, PVM mokėtojo, teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2. PVM neapmokestinama nuoma kitų, nei gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų, išskyrus:

1) bet kokių transporto priemonių (įskaitant orlaivius, laivus, geležinkelio riedmenis) stovėjimo, saugojimo aikšteles, garažus ar kitus panašios paskirties nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus;

2) bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančius nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomą;

Komentaras

1. PVM neapmokestinama ir kitų, nei gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma.

PVM įstatymo 2 straipsnio 18 punkte nustatyta, kad nekilnojamas pagal prigimtį daiktas - žemė ar kitas daiktas, kurio negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės.

2. Tačiau PVM lengvatos nebus taikomos bet kokių transporto priemonių (įskaitant orlaivius, laivus, geležinkelio riedmenis) stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar kitų panašios paskirties

nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomai, taip pat bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančių nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomos atveju.

1 pavyzdys

Įmonė A Lietuvoje turi kolumbariumą, kuriame įrengtos kriptos saugoti urnas su kremuotais palaikais. Įmonė A su fiziniais asmenimis pasirašo ilgalaikes sutartis (10-25 m.) dėl urnos su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume įrengtoje kriptoje, su teise tą sutartį nutraukti. Vienoje kriptoje telpa iki 10 urnų su mirusiųjų pelenais. Urna kriptoje uždemontuojama granito plokšte ir be bendrovės atstovų ji negali būti atidaryta. Mokestis imamas už vieną kriptą, nepriklausomai, kiek joje saugojama urnų su mirusiųjų palaikais. Kokiu PVM tarifu bus apmokestinama fiziniams asmenims teikiama urnos saugojimo paslauga kolumbariume įrengtoje kriptoje?

[Lietuvos Respublikos žmonių palaikų laidojimo įstatyme](#) nustatyta, kad kolumbariumas – tai statinys kapinėse karstams su žmonių palaikais ar urnoms su kremuotais žmonių palaikais laidoti. Statinys PVM tikslais laikomas nekilnojamoju turtu, o paslaugos, susijusios su šiuo nekilnojamoju turtu, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies nuostatomis, laikomos suteiktos ten, kur yra tas nekilnojamasis turtas.

Nagrinėjamu atveju, įmonės A, teikiamų urnos su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume paslaugų esmė - sutartam laikui (10-25 m.) už atlygį užimti kriptą, t. y. tam tikrą kolumbariumo (statinio) plotą, su teise toje kriptoje patalpinti iki 10 urnų. Toks sandoris, remiantis ESTT praktika (bylos: C-150/99, C-275-01, C-284/03 ir kt.), PVM tikslais laikomas nekilnojamojo turto nuomos sandoriu. Nekilnojamojo turto nuomos sandoriai laikomi su nekilnojamoju turtu susijusiais sandoriais ir laikomi suteiktais ten, kur tas nekilnojamasis turtas yra ar bus pastatytas.

Pateiktu atveju, įmonės A, kolumbariumas yra įrengtas Lietuvoje ir dėl to įmonės A teikiamos urnų su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume įrengtoje kriptoje paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM tikslais laikomos suteiktos Lietuvoje ir čia yra PVM objektas.

Pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas, nekilnojamojo turto nuoma PVM neapmokestinama. Tačiau ši PVM lengvata netaikoma bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančius nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomai.

Kolumbariume įrengta kriptą - tai stacionariai įrengta statinio dalis, skirta saugoti urnas su kremuotais palaikais. Kriptoje nėra įrengti jokie papildomi įrenginiai ar slapti užraktai. Todėl kriptą nelaikoma įrenginiu, atitinkančiu nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką ir jos nuoma, vadovaujantis PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinama.

2 pavyzdys

UAB teikia laivų švartavimosi vietų bei žiemojimui skirtų laikymo vietų sausumoje nuomos paslaugas.

Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Remiantis ESTT praktika (byla C-428/02, 36 p.), švartavimosi uosto akvatorijoje vieta PVM tikslais patenka į nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką. Tačiau pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas, transporto priemonių (įskaitant laivus) stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar kitų panašios paskirties nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomai PVM lengvata netaikoma. Todėl UAB teikiamos laivų švartavimosi vietų bei žiemojimui skirtų laikymo vietų sausumoje nuomos paslaugos bus apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3. Pagal suformuotą ESTT praktiką (bylos: C-326/99, C-409/98, C-108/99, C-269/00 ir kt.) nekilnojamojo turto nuoma PVM tikslais suprantama, kaip nuomotojo išsipareigojimas suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise. ESTT sprendime C-215/19 (41 p.) patikslino, kad PVM direktyvoje numatytas nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimas paaiškinamas tuo, kad

nekilnojamojo turto nuoma, nors ir ekonominė veikla, paprastai yra pasyvi ir nesukuria didelės pridėtinės vertės. Tokia veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių, susijusių arba su pramone ir prekyba, arba nuo veiklos, kurios tikslas atitinka paslaugos teikimą, o ne paprastą turto perleidimą, pavyzdžiui, teisės naudotis golfo aikštele, teisės naudotis tiltu už kelių mokestį ar teisės įrengti cigarečių automatus prekybos vietose. Savo praktikoje ESTT ne kartą akcentavo, kad nekilnojamojo turto nuomos pasyvusis pobūdis, kuris pateisina tokio sandorio neapmokestinimą PVM, susijęs su paties sandorio pobūdžiu, o ne su tuo, kaip nuomininkas naudoja atitinkamą turtą (bylos C-278/18, 21 punktas). ESTT yra ne kartą nusprendęs, kad PVM neapmokestinimas netaikomas veiklai, kuri yra susijusi ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla, kaip antai nuolatine savininko kontrole, priežiūra, valdymu ir kitos įrangos perleidimu, dėl kurios, išskyrus išimtines aplinkybes, šio turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas (bylos C-278/18, 21 punktas).

4. Kai kartu su nekilnojamoju turtu perduodamas ir kitas jame esantis turtas (įrenginiai, inžineriniai tinklai ir pan.), teikiamos papildomos paslaugos, t. y. sudaromas „mišrus“ paslaugų sandoris, tai PVM tikslais laikoma, kad sandorį sudaro keli elementai. Tokiu atveju remiantis ESTT praktika (bylos: C-41/04, C-251/05 ir kt.), reikia nustatyti, ar yra sudarytas vienas, du ar daugiau atskirų sandorių. Tam nustatyti reikia įvertinti visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta.

Jei sandorį sudarantys elementai yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio, neturi atskiro savarankiško tikslo (pagrindinį sandorį padaro tik patrauklesnį, yra tik priemonė geriausiomis sąlygomis įvykdyti šį pagrindinį sandorį), tai PVM įstatymo prasme laikoma, kad šių elementų ar veiksmų visuma sudaro vieną sandorį. Tokiu atveju labai svarbu nustatyti, kuris iš sandorio elementų yra dominuojantis ir taikyti šiam dominuojančiam elementui taikomas apmokestinimo PVM taisyklės. Jei dominuojantis sandorio elementas yra pasyvus tam tikro ploto suteikimas, kartu suteikiant kitai šaliai teisę naudotis šiuo plotu kaip savininkui užtikrinant, kad niekas kitas negalės pasinaudoti šia teise, tai PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas nekilnojamojo turto nuomos sandoris (ESTT bylos: C-409/98, C-275/01, C-428/02, C-284/03, C-451/06). Jeigu sandoris yra susijęs ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla (pvz., nuolatine savininko kontrole, priežiūra, valdymu ir kitos įrangos perleidimu) dėl kurios turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas, PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas kitoks nei nekilnojamojo turto nuomos sandoris.

Jei sandorį sudarantys elementai nėra glaudžiai susiję, kiekvienas jų turi savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti įsigyti tik pagrindinę prekę ar paslaugą, ar už papildomą mokestį įsigyti ir papildomą paslaugą ar prekę, tai tokiu atveju kiekvienas elementas laikomas atskiru tiekimu ir PVM kiekvienas elementas apmokestinamas atskirai.

1 pavyzdys

Įmonė A teikia patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga (patalpose yra integruotas ekranas, demonstracinė ir įgarsinimo įranga) nuomos paslaugas įmonei B, kad ši galėtų jose praveisti konferenciją.

Ar įmonės A įmonei B teikiamos patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga nuomos paslaugos apmokestinamos PVM?

Nagrinėjamu atveju teikiamos paslaugos yra mišrios - kartu su patalpomis nuomojama jose esanti integruota konferencinė įranga: ekranas, demonstracinė ir įgarsinimo įranga. Patalpų ir konferencinės įrangos nuoma iš esmės yra neatskiriami elementai. Todėl šios paslaugos PVM tikslais vertinamos kaip vienas sandoris. Nagrinėjamu atveju dominuojantis sandorio elementas konferencinės įrangos nuoma (be šios įrangos konferencijos pravedimas būtų neįmanomas). Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas konferencinės įrangos nuomos paslaugos sandoris (į šio sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos ir su patalpų nuoma susijusios išlaidos), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A iš įmonės B konferencijos pravedimui nuomojasi patalpas. Patalpose nėra įrengta stacionarios konferencinės įrangos, tačiau įmonė B už papildomą mokestį įmonei A išnuomoja konferencijai praveisti reikalingą įrangą (ekraną, projektorius bei įgarsinimo įrangą).

Kaip apmokestinamos PVM įmonės B teikiamos patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga nuomos paslaugos apmokestinamos PVM?

Nagrinėjamu atveju paslaugos gavėjas gali pasirinkti, ar išsinuomoti tik patalpas, ar kartu su patalpomis už papildomą mokestį išsinuomoti ir konferencinę įrangą: ekraną, projektorius ir įgarsinimo įrangą. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad kiekviena paslauga yra savarankiška ir dėl to kiekviena jų PVM apmokestinama atskirai – patalpų nuoma PVM neapmokestinama (šis nuomos sandoris gali būti apmokestinamas PVM, jeigu nuomininkas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, o nuomotojas yra pasirinkęs apmokestinti PVM nuomos sandorius), konferencinės įrangos nuoma apmokestinama PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Bendrovė su turgaus prekyautojais sudarė prekybos vietos nuomos sandorį, kurio esmę sudaro tai, kad bendrovė įsipareigoja turgaus prekyautojui 4 metams už atlygį suteikti teisę užimti 14 kv. m. ploto pastato dalį su jame esančiais inžineriniais tinklais, vėdinimo, šaldymo ir kt. įranga bei lengvomis, taip pat su žeme nesusijusiomis, konstrukcijomis, taip pat teisės naudotis pastate esančiais bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra.

Kaip šis sandoris apmokestinamas PVM?

Prekybos vietos nuomos paslauga susideda iš keleto elementų: patalpų, jose esančios įrangos bei sumontuotų konstrukcijų nuoma, teisės naudotis pastate esančiomis bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra suteikimas. Šie elementai yra glaudžiai susiję ir laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. Dominuojantis sandorio elementas – pasyvus tam tikro ploto suteikimas, kartu suteikiant kitai šaliai teisę naudotis šiuo plotu kaip savininkui užtikrinant, kad niekas kitas negalės pasinaudoti šia teise (kt. kartu su patalpų nuoma teikiamos paslaugos (pastate esančios įrangos bei konstrukcijų nuoma bei teisės naudotis pastate esančiais bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra) pagrindinį nuomos sandorį padaro tik patrauklesnį). Todėl nagrinėjamas sandoris PVM tikslais laikomas nekilnojamojo turto nuomos sandoriu ir PVM neapmokestinamas (į sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos visų, sandorį sudarančių elementų, vertės). Šis nuomos sandoris gali būti apmokestinamas PVM, jeigu nuomininkas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, o nuomotojas yra pasirinkęs apmokestinti PVM nuomos sandorius.

4 pavyzdys

Įmonės negyvenamosios paskirties patalpose yra įrengta pirtis, biliardinė, dušas, pokylių bei sporto salės ir kt. Šios patalpos išnuomojamos daugiausia fiziniams asmenims įvairiems renginiams bei pobūviams. Kartais išnuomojama visa patalpa arba atskirai pirtis, sporto salė ir pan.

Kaip apmokestinti PVM tokių paslaugų teikimą?

Šiuo atveju įmonės teikiamos paslaugos yra mišrios - kartu su patalpomis nuomojami įrenginiai, o paslaugą sudarantys elementai yra akivaizdžiai neatskiriami vienas nuo kito ir dėl to laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. Dominuojantis elementas - patalpose esančių įrenginių nuoma. Todėl laikoma, kad suteikta įrenginių nuomos paslauga, kuri apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

5 pavyzdys

Įmonė A su įmone B sudarė penkių transformatorinių pastočių, elektros tiekimo (kabelinių) tinklų bei įrenginių, susijusių su elektros energijos perdavimu bei paskirstymu, nuomos sutartį.

Ar tokio turto nuoma apmokestinama PVM?

Nagrinėjamu atveju sandoris susideda iš keleto elementų: transformatorinių pastočių, elektros tiekimo (kabelinių) tinklų bei įrenginių, susijusių su elektros energijos perdavimu, nuomos. Šie elementai yra glaudžiai susiję, neturi atskiro savarankiško tikslo ir objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą. Remiantis Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktika (byla Nr. A-442-2354-11), transformatorinės pastotės, elektros tiekimo (kabeliniai) tinklai bei įrenginiai, susiję su elektros energijos perdavimu, iš esmės yra vieną visumą sudarantis elektros

įrenginių kompleksas, o dominuojantis elementas - elektros įrenginių kompleksas, reikalingas elektros energijos perdavimui, paskirstymui ir pardavimui, nuoma (pastatai (patalpos) yra reikalingi tik kaip šio komplekso funkcionavimui būtina komplekso sudėtinė dalis)). Pastatų atskyrimas ir jų laikymas ne įrenginių sudėtinė dalimi, o kitokio pobūdžio nekilnojamojo turto šiuo atveju būtų dirbtinis ir nepagrįstas. Todėl PVM tikslais laikoma, kad nagrinėjamu atveju sudaromas įrenginių nuomos sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

Įmonė nuomoja autoplovyklą, t. y. patalpas kartu su įranga, kurią naudos automobilių plovimo paslaugoms teikti. Sutartyje atskirai numatyta kaina už patalpų ir įrangos nuomą.

Ar šiuo atveju įmonė privalo skaičiuoti PVM nuo viso gaunamo atlygio už nuomą, ar galima atskirti patalpų ir įrangos nuomą?

Šiuo atveju sandoris susideda iš dviejų elementų: patalpų ir įrangos nuomos. Šie elementai yra glaudžiai susiję ir PVM tikslais laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. Dominuojantis sandorio elementas automobilių plovimo įrangos nuoma (be šios įrangos automobilių plovimo paslaugų teikimas būtų neįmanomas). Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas automobilių plovimo įrangos nuomos sandoris (į šio sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos ir patalpų nuomos išlaidos), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

7 pavyzdys

UAB, eksploatuojanti futbolo stadioną, su futbolo klubu sudarė sutartį dėl teisės naudotis futbolo stadiono aikštynu. Sutartyje numatyta, kad futbolo klubas futbolo stadiono aikštynu, taip pat žaidėjų ir teisėjų drabužinėmis, galės naudotis ne daugiau nei 18 dienų per sporto sezoną (sporto sezonui prasidedant kiekvienų kalendorinių metų liepos 1 d. ir baigiantis kitų metų birželio 30 d.). Pagal sutartį UAB: 1) turi visišką ir neribotą teisę suteikti tokias pačias teises kitiems savo pasirinktiems fiziniams arba juridiniams asmenims, išskyrus minėtas 18 dienų; 2) turi teisę bet kada patekti į minėtas patalpas tam, kad užtikrintų tinkamą naudojimąsi jomis ir apsisaugotų nuo bet kokios žalos (tam keliama tik viena sąlyga - netrukdyti tinkamai sporto rungtynių eigai); 3) išlaiko patekimo į patalpas nuolatinės kontrolės teisę; 4) reikalauja sumokėti fiksuotą 1750 Eur atlyginimą už kiekvieną naudojimosi aikštynu, drabužinėmis, kavinės, durininko paslaugomis, visų patalpų apsauga ir priežiūra dieną – pagal susitarimą 20 proc. šios reikalaujamos sumos sudaro už teisę patekti į futbolo aikštę, o 80 proc. - mokestis už įvairias priežiūros, valymo, remonto (žolės pjovimas, sėjimas ir kt.) ir žaidimo aikštės atnaujinimo paslaugas bei už papildomas paslaugas.

Ar UAB futbolo klubui teikiamos paslaugos laikytinos nekilnojamojo turto nuomos paslaugomis?

Atsižvelgiant į tai, kad pagal sutartį sandoris yra susijęs ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla (pvz., UAB rūpinasi minėtų sporto patalpų stebėjimu, valdymu, tvarkymu ir priežiūra), laikytina, kad turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas, ir PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas teisės naudotis futbolo stadiono aikštyno įranga suteikimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

8 pavyzdys

Bendrovė valdo biurų pastatą, skirtą įrengtų darbo vietų nuomai. Biurų pastatas yra naudojamas tenkinti skirtingų klientų, ieškančių darbui skirtos aplinkos (pilnai įrengtų darbo vietų), poreikius. Pagal siūlomus biuro paslaugų paketus nuomojamas erdves galima suskirstyti sekančiai:

- vienas paslaugų paketas: tam tikros darbo vietų erdvės (toliau - Bendradarbiystės erdvės) yra skirtos klientams, kuriems priimtina, kad jiems nėra priskirta konkreti darbo vieta (konkretus darbo stalas) ir vieną dieną klientas dirba vienoje darbo vietoje, kuri tuo metu yra laisva, o kitą dieną – kitoje, ir jiems yra priimtina dirbti bendroje darbo erdvėje su kitais žmonėmis (kitais bendrovės nuomininkais);

- kitas paslaugų paketas: tam tikros darbo vietų erdvės yra izoliuotos - yra pertvaros, yra rakinamos durys - tai atskiri pilnai įrengti darbo kabinetai, kuriuose gali dirbti vienas ar keli žmonės (toliau - Biuro erdvės). Biuro erdvės nuomos atveju klientai turi daugiau privatumo, kadangi klientas gali išsinuomoti pilnai darbui įrengtą izoliuotą atskirą rakinamą kabinetą ir jam nereikia dalintis darbo vietos erdve su kitais bendrovės klientais bendroje darbo erdvėje.

Tiek Biuro erdvės nuomininkai, tiek Bendradarbybės erdvės nuomininkai naudojami tomis pačiomis bendromis poilsio zonomis, virtuvėle, sanitariniais mazgais, konferencijų salėmis, juos aptarnauja tie patys bendrovės darbuotojai ir pan. Tiek Biuro erdvės nuomos atveju, tiek Bendradarbybės erdvės nuomos atveju klientui nereikia niekuo rūpintis - nei darbo vietos įrengimu, nei jos priežiūra, aptarnavimu ar remontu, t. y. klientas moka už pilnai įrengtą darbo vietą bendroje erdvėje arba atskirame kabinete ir nesirūpina nei darbo vietos baldais, nei darbo vietai reikalinga įranga, nei internetu, nei interjero detalėmis, nei poilsio, nei virtuvės, nei sanitarinių mazgų zonomis (pvz., virtuvės indais, plovimo priemonėmis, rankšluosčiais ir pan.) ir kt., bei klientui nereikia rūpintis nei darbo vietų, nei bendrai naudojamų erdvių eksploatavimu ir priežiūra (valymu, remontu, apsauga ir pan.).

Kaip apmokestinamos PVM bendrovės teikiamos paslaugos?

Bendradarbybės erdvės paslaugos susideda iš keleto elementų – naudojimosi darbo vieta, bendromis poilsio zonomis, virtuvėle, sanitariniais mazgais, konferencijų salėmis ir kt. elementų. Visi šie elementai yra glaudžiai susiję, neturi savarankiško tikslo ir todėl PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris. Paslaugos gavėjui nėra priskirta konkreti darbo vieta (konkretus darbo stalas) ir vieną dieną klientas dirba vienoje darbo vietoje, kuri tuo metu yra laisva, o kitą dieną - kitoje, jie dirba bendroje darbo erdvėje su kitais žmonėmis, t. y. neturi teisės į aiškiai apibrėžtą erdvę. Atsižvelgiant į tai laikoma, kad dominuojantis sandorio elementas - įrengtos darbo vietos nuoma. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma kad sudarytas darbo vietos nuomos sandoris, kuris apmokestinamas PVM, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

Biuro erdvės nuomos paslauga susideda iš keleto elementų, kurie yra taip glaudžiai susiję, nėra savarankiški ir objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą. Biuro erdvės nuomos atveju nuomininkas įgyja aiškią teisę į apibrėžtą erdvę - kabinetą, naudodamasis jam Bendrovės suteiktu kabinetu, apriboja kitų asmenų galimybę naudotis tomis pačiomis patalpomis. Tokiu atveju laikoma, kad dominuojantis sandorio elementas - teisės įgijimas naudotis patalpomis kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiame kitame asmeniui negalint pasinaudoti šia teise. Todėl PVM tikslais laikoma, kad bendrovė suteikė kabineto, t. y. kitų, negu gyvenamosios paskirties patalpų, nekilnojamojo pagal prigimtį daiktų nuomos paslaugas, kurios, vadovaujantis PVM įstatymo 31 straipsnio 2 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

5. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

3. Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, kuri pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama, skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka, jeigu daiktas nuomojamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis), ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Tuo atveju, kai nekilnojamas pagal prigimtį daiktas (kurio nuoma pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama) yra nuomojamas apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui (nesvarbu, ar jis PVM mokėtoju įsiregistravęs Lietuvoje, ar užsienio

valstybėje), išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, taip pat diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms (t. y. PVM įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims, išskyrus fizinius asmenis) ir ši nekilnojamąjį daiktą išnuomoja PVM apmokestinamasis asmuo, tai jis turi pasirinkimo teisę – skaičiuoti PVM nuo nuomos, ar ne (paslaugos teikėjas, norėdamas įsitikinti, kad paslaugas teikia apmokestinamajam asmeniui gali susitarti, kad šis jam pateiktų laisvos formos patvirtinimą). Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklės nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-26](#) „Dėl pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklių ir pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį, taikant investicinio aukso apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu schemą, deklaravimo taisyklių patvirtinimo“. Apmokestinamasis asmuo pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM turi pateikti elektroniniu būdu prisijungus prie Valstybinės mokesčių inspekcijos autorizuotų elektroninių paslaugų teikimo portalo [Mano VMI](#).

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, išnuomoja prieš šešerius metus statytus nenaudojamus sandėlius UAB „S“, kuri taip pat yra PVM mokėtoja ir apmokestinamasis asmuo. Tokia sandėlių nuoma pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM neapmokestinama. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad sandėliai yra išnuomojami apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, o UAB „A“ apskrities VMI yra deklaravusi savo pasirinkimą skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, todėl bendrovė – nuomotoja už teikiamą sandėlių nuomos paslaugą skaičiuoja PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą biudžetinei įstaigai, PVM mokėtojai (ši įstaiga vykdo tik jai pavestas funkcijas, o PVM mokėtoja yra išsiregistravusi dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių narių). Išsinuomotas patalpas biudžetinė įstaiga numato naudoti jai pavestoms funkcijoms vykdyti.

Pateiktu atveju, PVM įstatymo prasme, biudžetinė įstaiga nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu ir todėl UAB „X“, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, minėtą pastatą biudžetinei įstaigai išnuomoja be PVM.

3 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą viešajai įstaigai „B“, PVM mokėtojai, kuri vykdo jai teisės aktais pavestą funkciją – teikia visuomenės informavimo paslaugas. Tam, kad suteiktų šias paslaugas, viešojo įstaiga įsigyja reklamos paslaugas iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo ir dėl to išsiregistruoja PVM mokėtoja Lietuvoje. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 38 dalies, nuostatas viešosios įstaigos teikiamos visuomenės informavimo paslaugos, kurios nėra mažareikšmės, laikomos ekonomine veikla ir dėl to viešojo įstaiga „B“ PVM įstatymo prasme laikoma apmokestinamuoju asmeniu. Viešojo įstaiga „B“ taiko **smulkiojo verslo schemą Lietuvoje**. Tokiu atveju, UAB „A“, kuri yra pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, seną pastatą viešajai įstaigai „B“ turi išnuomoti be PVM.

4 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą **diplomatinei atstovybei**.

Pateiktu atveju, UAB „A“, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, minėtą pastatą **diplomatinei atstovybei** išnuomoja su PVM.

5 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, sudarė tokius sandorius:

1) 2 metams išnuomojo seną pastatą įmonei B, kuri sandorio sudarymo metu nebuvo įsiregistravusi PVM mokėtoja. Sudarytoje pastato nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė A teikiamų įmonei B pastato nuomos paslaugų neapmokestina PVM;

2) 5 metams išnuomojo negyvenamąsias patalpas įmonei C, PVM mokėtojai. Sudarytoje nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė A teikiamas pastato nuomos paslaugas apmokestina PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Praėjus penkiems mėnesiams po sandorio su įmone B sudarymo, įmonė B įsiregistruoja PVM mokėtoja, tačiau nauja pastato nuomos sutartis nesudaroma ir ankstesnė sutartis nekeičiama.

Praėjus metams po sandorio su įmone C sudarymo, įmonė C išsiregistruoja iš PVM mokėtojų ir iš karto patikslina sudarytą negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, kurioje numato, kad įmonė A teikiamų nuomos paslaugų įmonei C neapmokestina PVM.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos nekilnojamojo turto nuomos paslaugos po to, kai įmonė B įsiregistruoja PVM mokėtoja, o įmonė C išsiregistruoja iš PVM mokėtojų?

Kadangi įmonei B tapus PVM mokėtoja nebuvo sudaryta nauja nuomos sutartis, o taip pat nebuvo keičiama ankstesnė sutartis, tai iki sudarytos nuomos sutarties pasibaigimo galios toje sutartyje numatytos nuomos apmokestinimo PVM sąlygos, t. y. įmonės A įmonei B teikiamos pastato nuomos paslaugos bus neapmokestinamos PVM.

Kadangi įmonei C išsiregistravus iš PVM mokėtojų buvo sudaryta patikslina negyvenamųjų patalpų nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad įmonė A teikiamų nuomos paslaugų įmonei C neapmokestina PVM, tai po šios patikslintos sutarties sudarymo įmonės A įmonei C teikiamos negyvenamųjų patalpų nuomos paslaugos bus neapmokestinamos PVM.

2. Tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (kurio nuoma pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama) tęstinį laikotarpį nuomoja apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, ir tokią nuomą apmokestina PVM, laikoma, kad asmuo pasirinko skaičiuoti PVM už atitinkamų nekilnojamųjų daiktų nuomą, nepriklausomai nuo to, kad toks pasirinkimas nebuvo deklaruotas apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje. Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo turi apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pateikti pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM, kuriame nurodo nuo kurios datos jau skaičiuoja PVM. Toks pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėn. nuo pirmojo apmokestinimo PVM visiems analogiškiems apmokestinamojo asmens sudaromiems sandoriams.

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, nuomoja komercinės paskirties patalpas apmokestinamajam asmeniui - UAB B, kuri yra PVM mokėtoja. UAB „A“ nėra deklaravusi apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje savo pasirinkimo skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, tačiau ji šešis mėnesius nuomoja patalpas UAB „B“, skaičiuodama PVM už tokią nuomą.

Ar gali UAB „A“ išrašyti kreditines PVM sąskaitas faktūras UAB „B“, nurodydama, kad nuomojamos patalpos neapmokestinamos PVM, ir sudarydama nuomos sutartį su įmone „C“, PVM mokėtoja, už kitus nuomos laikotarpius PVM neskačiuoti?

Kadangi UAB „A“ patalpas UAB „B“ nuomojo tęstinį laikotarpį (6 mėn.), o UAB „B“ yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas ir UAB „A“ visą tą laiką už tokią patalpų nuomą skaičiavo PVM (nors pasirinkimas skaičiuoti PVM nebuvo deklaruotas apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje), laikoma, kad UAB „A“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, kai tokie daiktai nuomojami apmokestinamiesiems asmenims PVM mokėtojams. Toks UAB „A“ pasirinkimas galioja visiems jos sudaromiems nekilnojamųjų pagal

prigimtį daiktų nuomos sandoriams 24 mėn. ir negali būti atšaukiamas, todėl UAB „A“ negali išrašyti kreditinių PVM sąskaitų faktūrų UAB „B“ o, sudariusi nuomos sutartį su įmone „C“, apmokestinamuoju asmeniu, esančiu PVM mokėtoju, už vėlesnius nuomos laikotarpius PVM taip pat privalo skaičiuoti.

2 pavyzdys

UAB „X“, PVM mokėtoja, sudarė ilgalaikės nuomos sutartį su UAB „Y“, kuri yra apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju. Pagal sutarties sąlygas UAB „X“ išnuomojo UAB „Y“ pastato dalį 10 m. laikotarpiui, o nustatyta pastato dalies mėnesio nuomos kaina – 4 000 Eur. UAB „X“ vienerius metus už nuomos paslaugas UAB „Y“ PVM neskaičiavo, bet po metų vienoje išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta PVM suma, tačiau už kitus mėnesius PVM vėl nebuvo skaičiuojamas.

Ar laikoma, kad UAB „X“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą? Ar gali UAB „X“ išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą?

Jei UAB „X“ visą laiką UAB „Y“ nuomojo pastato dalį neskaičiuodama PVM, bet, išrašydama vieną PVM sąskaitą faktūrą, suklydo ir PVM už patalpų nuomą apskaičiavo, tačiau sutarties sąlygos nebuvo keistos, o vėlesnius nuomos laikotarpius PVM skaičiuojamas nebuvo, tai UAB „X“ gali išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą UAB „Y“ ir nėra laikoma, kad UAB „X“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą.

3. Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pateikia pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM, tačiau faktiškai nesudaro jokių sandorių dėl nekilnojamojo turto nuomos, tai jis gali atsisakyti savo pasirinkimo ir nepraėjus 24 mėn. nuo pranešimo pateikimo datos.

4. Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos sutarties nutraukimas už atlygį PVM neapmokestinamas, jeigu to daikto nuoma buvo neapmokestinama PVM.

Komentaras

1. ESTT byloje C–63/92 *Lubbock Fine & Co. Commissioners of Customs and Excise* konstatavo, kad sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“, vartojama apibrėžti sandorį, kuris neapmokestinamas PVM, apima atvejį, kai nuomininkas už atlygį sutinka nutraukti nuomos sutartį. Jeigu nekilnojamojo turto nuoma neapmokestinama PVM, tai sutartinių santykių pasikeitimas, toks kaip nuomos sutarties nutraukimas už atlygį, taip pat turi būti neapmokestinamas PVM.

Taigi, kai nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos sutartis nutraukiama, o už sutarties nutraukimą susitariama sumokėti tam tikrą atlygį, kuris pagal PVM įstatymo 7 straipsnio nuostatas laikomas atlygiu už suteiktas paslaugas, tai šis atlygis PVM neapmokestinamas, jeigu to daikto nuoma buvo neapmokestinama PVM.

2. Plačiau apie tai, kokie mokėjimai laikomi atlygiu už paslaugos teikimą žr. PVM įstatymo 7 straipsnio apibendrintą paaiškinimą (komentarą).

1 pavyzdys

UAB X, PVM mokėtoja, su UAB Y sudarė gamybinių patalpų ilgalaikės nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, kad UAB X neskaičiuos nuomos PVM. Tačiau praėjus trejiems metams UAB X, suradusi patalpų pirkėją, nusprendė nutraukti nuomos sutartį ir už pirmalaikį sutarties nutraukimą susitarė nuomininkui sumokėti 3 000 Eur. Šuo atveju, galima teigti, kad buvo pakeistos nuomos sutarties sąlygos ir dėl to sumokėtas nuomininkui susitartas mokestis laikomas atlygiu už suteiktą paslaugą (žr. PVM įstatymo 7 straipsnio komentarą). Kadangi UAB X už nuomą PVM neskaičiavo, tai ir nuo iš UAB Y gauto atlygio už sutarties nutraukimą PVM nebus skaičiuojamas.

2 pavyzdys



2022 m. sausio mėn. įmonė A (nuomotojas) pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM su įmone B (nuomininkas) 4 metams sudarė patalpų nuomos sutartį. 2023 m. liepos mėnesį (po 1,5 metų) įmonė B nuomos sutartį nutraukia. Įmonė A pareikalauja, kad įmonė B jai sumokėtų „sutarties nutraukimo mokestį“ tam, kad būtų kompensuojami galimi (kol suras naują nuomininką) įmonės A nuostoliai dėl pirmalaikio sutarties nutraukimo. Šalys susiderėjo, kad įmonė B įmonei A sumokės 10 000 Eur.

Šiuo atveju laikoma, kad nuomotojas už atlygį sutinka pirma laiko nutraukti sudarytą sutartį, t. y. pakeisti sudarytos sutarties sąlygas (terminą), todėl įmonės A gaunamas iš įmonės B sutarties nutraukimo mokestis yra atlygis už suteiktą įmonei B atskirą paslaugą (žr. PVM įstatymo 7 straipsnio komentarą). Kadangi patalpų nuoma buvo apmokestinama PVM, tai ir nuomotojo gautas atlygis už sutikimą pirma laiko nutraukti nuomos sutartį turi būti apmokestintas PVM.

31 straipsnis. Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma

1. PVM neapmokestinama gyvenamųjų patalpų nuoma, išskyrus:

1) viešbučių, motelių, kempingų ir panašios apgyvendinimo paslaugas;

2) šios dalies 1 punkte nenurodytą gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis ne ilgesnis kaip 2 mėnesiai.

Komentaras

1. Gyvenamųjų patalpų nuoma PVM neapmokestinama. PVM tikslais nekilnojamojo turto nuomos sąvoka suprantama, kaip nuomotojo išipareigojimas suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamoju turto kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (žr. ESTT bylos C-326/99, C-409/98, C-108/99, C-269/00 ir kt.).

Ši PVM lengvata taikoma tokioms nuomojamoms patalpoms, kurios [Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymo](#) nustatyta tvarka Nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) įregistruotos kaip gyvenamieji pastatai ar gyvenamosios patalpos. ~~Be to, pažymėtina, kad gyvenamųjų patalpų sąvoka yra pateikta ir Aplinkos apsaugos ministro 1999 m. rugsėjo 30 d. įsakymu Nr. 310 patvirtintame Organizaciniame tvarkomajame statybos techniniame reglamente str. 1.14.01:1999 „Pastatų plotų ir tūrių skaičiavimo tvarka”. Šios tvarkos 7 punkte nustatyta, kad gyvenamosios patalpos – tai butai gyvenamuosiuose ir negyvenamuosiuose pastatuose, vieno buto namai, atskiri kambariai su bendrojo naudojimo patalpomis.~~

~~Pagal Aplinkos ministerijos 1999 m. rugsėjo 30 d. įsakymu Nr. 310 patvirtintą pastatų klasifikatorių gyvenamosios paskirties pastatams taip pat priskiriami pastatai, skirti gyventi įvairioms socialinėms grupėms (bendrabučiai, vaikų namai, prieglaudos, globos namai, šeimos namai, klebonijos, vienuolynai ir pan.).~~

Pagal Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2016 m. spalio 27 d. įsakymu Nr. D1-713 patvirtintą statybos techninį reglamentą STR 1.01.03:2017 „Statinių ir patalpų klasifikavimas“ (toliau - Reglamentas; 1, 2 priedai): 1) gyvenamiesiems pastatams priskiriami vienbučiai ir dvibučiai, daugiabučiai gyvenamieji pastatai, o taip pat įvairių socialinių grupių gyvenamieji pastatai (bendrabutis, vienuolynas, motinos ir vaiko namai, pusiaukelės namai, kitos įstaigos, teikiančios socialinės globos ar socialinės priežiūros paslaugas su apgyvendinimu, ir kiti pastatai, atitinkantys Reglamente pateiktą turinio aprašymą); 2) gyvenamosioms patalpoms priskiriami butai (t. y. atskiru Nekilnojamojo turto kadastro objektu suformuota, nuo bendro naudojimo patalpų, kitų butų ar negyvenamųjų patalpų sienomis ir perdangomis (denginiu) atskirta pastato dalis, kurią sudaro vienas ar keli gyvenamieji kambariai ir kitos patalpos, turinti atskirą išėjimą į lauką arba į bendro naudojimo patalpas), o taip pat įvairių socialinių grupių gyvenamosios patalpos (atskiru Nekilnojamojo turto kadastro objektu suformuota, nuo bendro naudojimo patalpų, kitų gyvenamųjų ar negyvenamųjų patalpų sienomis ir perdangomis (denginiu) atskirta pastato dalis, kurią sudaro vienas ar keli gyvenamieji kambariai ir kitos patalpos, turinti atskirą išėjimą į lauką arba į bendro naudojimo patalpas) - bendrabutis, globos namai, šeimos namai, vienuolynas, motinos ir vaiko namai, pusiaukelės namai, kitų įstaigų, teikiančių socialinės globos ar socialinės priežiūros paslaugas su apgyvendinimu, patalpos ir kitos patalpos, atitinkančios Reglamente pateiktą turinio aprašymą.

2. PVM neapmokestinama ilgalaikė gyvenamųjų patalpų nuoma, t. y. nuoma, kurios laikotarpis ilgesnis kaip 2 mėnesiai.

Trumpalaikė gyvenamųjų patalpų nuoma, t. y. nuoma, kurios laikotarpis trumpesnis kaip 2 mėnesiai, apmokestinama PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Jei sudarius ilgalaikę gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, ši sutartis nutraukiama nepaėjus 2 mėnesių laikotarpiui, PVM tikslais laikoma, kad buvo sudaryta trumpalaikė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis ir tokios nuomos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Jei sudarius trumpalaikę gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, ši sutartis pratęsiama ilgesniam nei 2 mėnesių laikotarpiui, PVM tikslais laikoma, kad buvo sudaryta ilgalaikė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis ir todėl teikiamos gyvenamųjų patalpų nuomos paslaugos neapmokestinamos PVM.

Pavyzdys

Savivaldybė, PVM mokėtoja, socialiai remtiniams žmonėms nuomoja gyvenamąsias patalpas. Su nuomininkais savivaldybė sudarė ilgalaikes (ilgesniam nei 2 mėn. laikotarpiui) nuomos sutartis. Šiuo atveju savivaldybės teikiamoms nuomos paslaugoms taikoma PVM lengvata, t. y. už šias paslaugas savivaldybė PVM neskaičiuoja.

2. Ši PVM lengvata netaikoma:

- Viešbučių, motelių, kempingų ir panašioms apgyvendinimo paslaugoms;

1 pavyzdys

Asmenys viešbutyje, kuris yra PVM mokėtojas, apsistoja įvairiais laikotarpiais.

Kaip savo teikiamas paslaugas viešbutis turėtų apmokestinti PVM, kai asmuo viešbutyje apsistoja: a) 14 naktų; b) 30 naktų; c) 60 naktų ir rezervaciją dar pratęsia 14 naktų.

Viešbučių teikiamos apgyvendinimo paslaugos, nesvarbu kuriam laikui apsistoja asmuo, PVM tikslais laikomos apgyvendinimo paslaugomis, kurios apmokestinamos PVM taikant lengvatinį PVM tarifą (PVM įstatymo 19 straipsnio 3 dalis).

2 pavyzdys

Viešbutis, PVM mokėtojas, užsienio piliečiui išnuomojo apartamentus, kuriuos užsienio pilietis, suderinęs su viešbučio administracija, numato naudoti kaip ofisą. Šiuo atveju viešbutis už apartamentų nuomą (kaip patalpų, skirtų ne apgyvendinimo paslaugoms teikti) gali taikyti PVM lengvatą.

- gyvenamųjų patalpų nuomai, kurios laikotarpis trumpesnis kaip 2 mėnesiai.

Nustatant 2 mėnesių laikotarpio termino pradžią ir pabaigą vadovaujamas Civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatomis. Pagal CK 1.118 straipsnio nuostatas: „Terminas prasideda rytojaus dieną nuo nulis valandų nulis minučių po tos kalendorinės datos arba to įvykio, kuriais apibrėžta termino pradžia, jeigu įstatymų nenumatyta ko kita.“. Pagal CK 1.119 straipsnio nuostatas: „Mėnesiais skaičiuojamas terminas pasibaigia atitinkamą termino paskutinio mėnesio dieną dvidešimt ketvirtą valandą nulis minučių.“.

3 pavyzdys

Sudaryta gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis. Sutartyje numatyta, kad sutartis įsigalioja 2025 m. kovo 5 d. ir kad ji sudaroma 2 mėnesių laikotarpiui.

Kada bus gyvenamųjų patalpų nuomos termino pradžia ir pabaiga?

Šiuo atveju nuomos termino pradžia bus 2025 m. kovo 6 d., 00:00 val., o pabaiga - 2025 m. gegužės 6 d., 24:00 val.

4 pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, savo turimas, nuosavybės teise priklausančias gyvenamosios paskirties patalpas - butą nuomoja 2 savaitėms, 10 dienų ar pan., t. y. trumpesniam nei 2 mėn. laikotarpiui.

Ar nuomos mokestis turi būti apmokestinamas PVM?

Atsižvelgiant į tai, kad nuomos laikotarpis yra trumpesnis kaip 2 mėnesiai, fizinio asmens, PVM mokėtojo, teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

~~(31 str. 1 d. komentaras pakeistas pagal 2010-05-10 VMI prie FM raštą Nr. (18.2-31-2)-R-4742).~~

2. PVM neapmokestinama nuoma kitų, nei gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų, išskyrus:

1) bet kokių transporto priemonių (įskaitant orlaivius, laivus, geležinkelio riedmenis) stovėjimo, saugojimo aikšteles, garažus ar kitus panašios paskirties nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus;

2) bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančius nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomą;

Komentaras

1. PVM neapmokestinama ir kitų, nei gyvenamosios patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma.

PVM įstatymo 2 straipsnio 18 punkte nustatyta, kad nekilnojamas pagal prigimtį daiktas - žemė ar kitas daiktas, kurio negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės.

2. Tačiau PVM lengvatos nebus taikomos bet kokių transporto priemonių (įskaitant orlaivius, laivus, geležinkelio riedmenis) stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar kitų panašios paskirties nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomai, taip pat bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančių nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomos atveju.

1 pavyzdys

Įmonė A Lietuvoje turi kolumbariumą, kuriame įrengtos kriptos saugoti urnas su kremuotais palaikais. Įmonė A su fiziniais asmenimis pasirašo ilgalaikes sutartis (10-25 m.) dėl urnos su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume įrengtoje kriptoje, su teise tą sutartį nutraukti. Vienoje kriptoje telpa iki 10 urnų su mirusiųjų pelenais. Urna kriptoje uždemontuojama granito plokšte ir be bendrovės atstovų ji negali būti atidaryta. Mokestis imamas už vieną kriptą, nepriklausomai, kiek joje saugojama urnų su mirusiųjų palaikais. Kokiu PVM tarifu bus apmokestinama fiziniams asmenims teikiama urnos saugojimo paslauga kolumbariume įrengtoje kriptoje?

Lietuvos Respublikos žmonių palaikų laidojimo įstatyme (Žin., 2007, Nr. 140-5763) nustatyta, kad kolumbariumas – tai statinys kapinėse karstams su žmonių palaikais ar urnoms su kremuotais žmonių palaikais laidoti. Statinys PVM tikslais laikomas nekilnojamoju turtu, o paslaugos, susijusios su šiuo nekilnojamoju turtu, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies nuostatomis, laikomos suteiktos ten, kur yra tas nekilnojamas turtas.

Nagrinėjamu atveju, įmonės A, teikiamų urnos su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume paslaugų esmė - sutartam laikui (10-25 m.) už atlygį užimti kriptą, t. y. tam tikrą kolumbariumo (statinio) plotą, su teise toje kriptoje patalpinti iki 10 urnų. Toks sandoris, remiantis ESTT praktika (bylos: C-150/99, C-275-01, C-284/03 ir kt.), PVM tikslais laikomas nekilnojamojo turto nuomos sandoriu. Nekilnojamojo turto nuomos sandoriai laikomi su nekilnojamoju turtu susijusiais sandoriais ir laikomi suteiktais ten, kur tas nekilnojamas turtas yra ar bus pastatytas.

Pateiktu atveju, įmonės A, kolumbariumas yra įrengtas Lietuvoje ir dėl to įmonės A teikiamos urnų su kremuotais palaikais laikino saugojimo kolumbariume įrengtoje kriptoje paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM tikslais laikomos suteiktos Lietuvoje ir čia yra PVM objektas.

Pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas, nekilnojamojo turto nuoma PVM neapmokestinama. Tačiau ši PVM lengvata netaikoma bet kokių įrenginių ar įrangos (įskaitant seifo kameras), atitinkančius nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomai.

Kolumbariume įrengta kriptą - tai stacionariai įrengta statinio dalis, skirta saugoti urnas su kremuotais palaikais. Kriptoje nėra įrengti jokie papildomi įrenginiai ar slapti užraktai. Todėl kriptą nelaikoma įrenginiu, atitinkančiu nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką ir jos nuoma, vadovaujantis PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinama.

2 pavyzdys

UAB teikia laivų švartavimosi vietų bei žiemojimui skirtų laikymo vietų sausumoje nuomos paslaugas.

Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Remiantis ESTT praktika (byla C-428/02, 36 p.), švartavimosi uosto akvatorijoje vieta PVM tikslais patenka į nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką. Tačiau pagal PVM įstatymo 31 straipsnio nuostatas, transporto priemonių (įskaitant laivus) stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar kitų panašios paskirties nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomai PVM lengvata netaikoma. Todėl UAB teikiamos laivų švartavimosi vietų bei žiemojimui skirtų laikymo vietų sausumoje nuomos paslaugos bus apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3. Pagal suformuotą ESTT praktiką (bylos: C-326/99, C-409/98, C-108/99, C-269/00 ir kt.) nekilnojamojo turto nuoma PVM tikslais suprantama, kaip nuomotojo įsipareigojimas suteikti teisę nuomininkui naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise. ESTT sprendime C-215/19 (41 p.) patikslino, kad PVM direktyvoje numatytas nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimas paaiškinamas tuo, kad nekilnojamojo turto nuoma, nors ir ekonominė veikla, paprastai yra pasyvi ir nesukuria didelės pridėtinės vertės. Tokia veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių, susijusių arba su pramone ir prekyba, arba nuo veiklos, kurios tikslas atitinka paslaugos teikimą, o ne paprastą turto perleidimą, pavyzdžiui, teisės naudotis golfo aikštele, teisės naudotis tiltu už kelių mokestį ar teisės įrengti cigarečių automatus prekybos vietose. Savo praktikoje ESTT ne kartą akcentavo, kad nekilnojamojo turto nuomos pasyvusis pobūdis, kuris pateisina tokio sandorio neapmokestinimą PVM, susijęs su paties sandorio pobūdžiu, o ne su tuo, kaip nuomininkas naudoja atitinkamą turtą (bylos C-278/18, 21 punktą). ESTT yra ne kartą nusprendęs, kad PVM neapmokestinimas netaikomas veiklai, kuri yra susijusi ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla, kaip antai nuolatine savininko kontrole, priežiūra, valdymu ir kitos įrangos perleidimu, dėl kurios, išskyrus išimties aplinkybes, šio turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas (bylos C-278/18, 21 punktą).

4. Kai kartu su nekilnojamoju turtu išnuomojamas **perduodamas** ir kitas jame esantis turtas (įrenginiai, inžineriniai tinklai ir pan.), **teikiamos papildomos paslaugos**, t. y. sudaromas „mišrius“ ~~nuomos~~ paslaugų sandoris, tai PVM tikslais laikoma, kad sandorį sudaro keli elementai. Tokiu atveju remiantis ESTT praktika (bylos: C-41/04, C-251/05 ir kt.), reikia nustatyti, ar yra sudarytas vienas, du ar daugiau atskirų sandorių. Tam nustatyti reikia įvertinti visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta.

Jei sandorį sudarantys elementai yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio, neturi atskiro savarankiško tikslo (pagrindinį sandorį padaro tik patrauklesnį, yra tik priemonė geriausiomis sąlygomis įvykdyti šį pagrindinį sandorį), tai PVM įstatymo prasme laikoma, kad šių elementų ar veiksmų visuma sudaro vieną sandorį. Tokiu atveju labai svarbu nustatyti, kuris iš sandorio elementų yra **pagrindinė paslauga dominuojantis** ir taikyti pagrindinei paslaugai **šiam dominuojančiam elementui** taikomas apmokestinimo PVM taisyklės. Nustatant kuris iš sandorio elementų yra pagrindinė paslauga, svarbu atsižvelgti į sandorio sudarymo tikslą. Jei sandorio tikslas **dominuojantis sandorio elementas** yra pasyvus tam tikro ploto suteikimas, kartu suteikiant kitai šaliai teisę naudotis šiuo plotu kaip savininkui užtikrinant, kad niekas kitas negalės pasinaudoti šia teise, tai PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas nekilnojamojo turto nuomos sandoris (ESTT bylos: C-409/98, C-275/01, C-428/02, C-284/03, C-451/06). ~~Jeigu sandorio tikslas išsinuomoti tam tikrus įrengimus, tai PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas įrengimų nuomos sandoris.~~ **Jeigu sandoris yra susijęs ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla (pvz., nuolatine savininko kontrole, priežiūra, valdymu ir kitos įrangos perleidimu) dėl kurios turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas, PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas kitoks nei nekilnojamojo turto nuomos sandoris.**

Jei sandorį sudarantys elementai nėra glaudžiai susiję, kiekvienas jų turi savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti įsigyti tik pagrindinę prekę ar paslaugą, ar už papildomą mokestį įsigyti ir papildomą paslaugą ar prekę, tai tokiu atveju kiekvienas elementas laikomas atskiru tiekimu ir PVM kiekvienas elementas apmokestinamas atskirai.

1 pavyzdys

Įmonė A teikia patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga (patalpose yra integruotas ekranas, demonstracinė ir įgarsinimo įranga) nuomos paslaugas įmonei B, kad ši galėtų jose praveisti konferenciją.

Ar įmonės A įmonei B teikiamos patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga nuomos paslaugos apmokestinamos PVM?

Nagrinėjamu atveju teikiamos paslaugos yra mišrios - kartu su patalpomis nuomojama jose esanti integruota konferencinė įranga: ekranas, demonstracinė ir įgarsinimo įranga. Patalpų ir konferencinės įrangos nuoma iš esmės yra neatskiriami elementai. Todėl šios paslaugos PVM tikslais vertinamos kaip vienas sandoris. Nagrinėjamu atveju **pagrindinis dominuojantis sandorio tikslas elementas** konferencinės įrangos nuoma (be šios įrangos konferencijos pravedimas būtų neįmanomas). Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas konferencinės įrangos nuomos paslaugos sandoris (į šio sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos ir su patalpų nuoma susijusios išlaidos), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A iš įmonės B konferencijos pravedimui nuomojasi patalpas. Patalpose nėra įrengta stacionarios konferencinės įrangos, tačiau įmonė B už papildomą mokestį įmonei A išnuomoja konferencijai praveisti reikalingą įrangą (ekraną, projektorius bei įgarsinimo įrangą).

Kaip apmokestinamos PVM įmonės B teikiamos patalpų su joje esančia stacionaria konferencine įranga nuomos paslaugos apmokestinamos PVM?

Nagrinėjamu atveju paslaugos gavėjas gali pasirinkti, ar išsinuomoti tik patalpas, ar kartu su patalpomis už papildomą mokestį išsinuomoti ir konferencinę įrangą: ekraną, projektorius ir įgarsinimo įrangą. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad kiekviena paslauga yra savarankiška ir dėl to kiekviena jų PVM apmokestinama atskirai – patalpų nuoma PVM neapmokestinama (šis nuomos sandoris gali būti apmokestinamas PVM, jeigu nuomininkas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, o nuomotojas yra pasirinkęs apmokestinti PVM nuomos sandorius), konferencinės įrangos nuoma apmokestinama PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Bendrovė su turgaus prekytojais sudarė prekybos vietos nuomos sandorį, kurio esmę sudaro tai, kad bendrovė įsipareigoja turgaus prekytojui 4 metams už atlygį suteikti teisę užimti 14 kv. m. ploto pastato dalį su jame esančiais inžineriniais tinklais, vėdinimo, šaldymo ir kt. įranga bei lengvomis, taip pat teisės naudotis pastate esančiais bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra.

Kaip šis sandoris apmokestinamas PVM?

Prekybos vietos nuomos paslauga susideda iš keleto elementų: patalpų, jose esančios įrangos bei sumontuotų konstrukcijų nuoma, teisės naudotis pastate esančiomis bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra suteikimas. Šie elementai yra glaudžiai susiję ir laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. ~~Pagrindinis sandorio tikslas~~ **Dominuojantis sandorio elementas – pasyvus tam tikro ploto suteikimas, kartu suteikiant kitai šaliai teisę naudotis šiuo plotu kaip savininkui užtikrinant, kad niekas kitas negalės pasinaudoti šia teise** ~~galimybė pasinaudoti tam tikra patalpų (nekilnojamo turto) dalimi~~ (kt. kartu su patalpų nuoma teikiamos paslaugos (pastate esančios įrangos bei konstrukcijų nuoma bei teisės naudotis pastate esančiais bendro naudojimo patalpomis bei šalia pastato įrengta infrastruktūra) pagrindinį nuomos sandorį padaro tik patrauklesnį). Todėl nagrinėjamas sandoris PVM tikslais laikomas nekilnojamojo turto nuomos sandoriu ir PVM neapmokestinamas (į sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos visų, sandorį sudarančių elementų, vertės). Šis nuomos sandoris gali būti apmokestinamas PVM, jeigu

nuomininkas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, o nuomotojas yra pasirinkęs apmokestinti PVM nuomos sandorius.

4 pavyzdys

Įmonės negyvenamosios paskirties patalpose yra įrengta pirtis, biliardinė, dušas, pokylių bei sporto salės ir kt. Šios patalpos išnuomojamos daugiausia fiziniams asmenims įvairiems renginiams bei pobūviams. Kartais išnuomojama visa patalpa arba atskirai pirtis, sporto salė ir pan.

Kaip apmokestinti PVM tokių paslaugų teikimą?

Šiuo atveju įmonės teikiamos paslaugos yra mišrios - kartu su patalpomis nuomojami įrenginiai, o paslaugą sudarantys elementai yra akivaizdžiai neatskiriami vienas nuo kito ir dėl to laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. ~~Pagrindinis sandorio tikslas – išsinuomoti patalpose esančius įrenginius~~ **Dominuojantis elementas - nuoma**. Todėl laikoma, kad ~~pagrindinė paslauga yra suteikta įrenginių nuoma~~ **paslauga**, kuri apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

5 pavyzdys

Įmonė A su įmone B sudarė penkių transformatorinių pastočių, elektros tiekimo (kabelinių) tinklų bei įrenginių, susijusių su elektros energijos perdavimu bei paskirstymu, nuomos sutartį.

Ar tokio turto nuoma apmokestinama PVM?

Nagrinėjamu atveju sandoris susideda iš keleto elementų: transformatorinių pastočių, elektros tiekimo (kabelinių) tinklų bei įrenginių, susijusių su elektros energijos perdavimu, nuomos. Šie elementai yra glaudžiai susiję, neturi atskiro savarankiško tikslo ir objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą. Remiantis Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktika (byla Nr. A-442-2354-11), transformatorinės pastotės, elektros tiekimo (kabeliniai) tinklai bei įrenginiai, susiję su elektros energijos perdavimu, iš esmės yra vieną visumą sudarantis elektros įrenginių kompleksas, o ~~nuomininko tikslas yra išsinuomoti~~ **dominuojantis elementas - elektros įrenginių kompleksas**, reikalingas elektros energijos perdavimui, paskirstymui ir pardavimui, **nuoma** (pastatai (patalpos) yra reikalingi tik kaip šio komplekso funkcionavimui būtina komplekso sudėtinė dalis)). Pastatų atskyrimas ir jų laikymas ne įrenginių sudėtinė dalimi, o kitokio pobūdžio nekilnojamojo turto šiuo atveju būtų dirbtinis ir nepagrįstas. Todėl PVM tikslais laikoma, kad nagrinėjamu atveju sudaromas įrenginių nuomos sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

Įmonė nuomoja autoplovyklą, t. y. patalpas kartu su įranga, kurią naudos automobilių plovimo paslaugoms teikti. Sutartyje atskirai numatyta kaina už patalpų ir įrangos nuomą.

Ar šiuo atveju įmonė privalo skaičiuoti PVM nuo viso gaunamo atlygio už nuomą, ar galima atskirti patalpų ir įrangos nuomą?

Šiuo atveju sandoris susideda iš dviejų elementų: patalpų ir įrangos nuomos. Šie elementai yra glaudžiai susiję ir PVM tikslais laikoma, kad sudarytas vienas sandoris. ~~Pagrindinis sandorio tikslas – išsinuomoti automobilių plovimo įrangą~~ **Dominuojantis elementas - nuoma** (be šios įrangos automobilių plovimo paslaugų teikimas būtų neįmanomas). Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas automobilių plovimo įrangos nuomos sandoris (į šio sandorio apmokestinamąją vertę įtraukiamos ir patalpų nuomos išlaidos), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

7 pavyzdys

UAB, eksploatuojanti futbolo stadioną, su futbolo klubu sudarė sutartį dėl teisės naudotis futbolo stadiono aikštynu. Sutartyje numatyta, kad futbolo klubas futbolo stadiono aikštynu, taip pat žaidėjų ir teisėjų drabužinėmis, galės naudotis ne daugiau nei 18 dienų per sporto sezoną (sporto sezonui prasidedant kiekvienų kalendorinių metų liepos 1 d. ir baigiantis kitų metų birželio 30 d.). Pagal sutartį UAB: 1) turi visišką ir neribotą teisę suteikti tokias pačias teises kitiems savo pasirinktiems fiziniams arba juridiniams asmenims, išskyrus

minėtas 18 dienų; 2) turi teisę bet kada patekti į minėtas patalpas tam, kad užtikrintų tinkamą naudojimąsi jomis ir apsisaugotų nuo bet kokios žalos (tam keliama tik viena sąlyga - netrukdyti tinkamai sporto rungtynių eigai); 3) išlaiko patekimo į patalpas nuolatinės kontrolės teisę; 4) reikalauja sumokėti fiksuotą 1 750 Eur atlyginimą už kiekvieną naudojimosi aikštynu, drabužinėmis, kavinės, durininko paslaugomis, visų patalpų apsauga ir priežiūra dieną – pagal susitarimą 20 proc. šios reikalaujamos sumos sudaro už teisę patekti į futbolo aikštę, o 80 proc. - mokestis už įvairias priežiūros, valymo, remonto (žolės pjovimas, sėjimas ir kt.) ir žaidimo aikštės atnaujinimo paslaugas bei už papildomas paslaugas.

Ar UAB futbolo klubui teikiamos paslaugos laikytinos nekilnojamojo turto nuomos paslaugomis?

Atsižvelgiant į tai, kad pagal sutartį sandoris yra susijęs ne tik su pasyviu savininko nekilnojamojo turto perleidimu, bet ir su tam tikra komercine veikla (pvz., UAB rūpinasi minėtų sporto patalpų stebėjimu, valdymu, tvarkymu ir priežiūra), laikytina, kad turto nuoma nėra dominuojantis paslaugų teikimas, ir PVM tikslais laikoma, kad yra sudaromas teisės naudotis futbolo stadiono aikštynu įranga suteikimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

8 pavyzdys

Bendrovė valdo biurų pastatą, skirtą įrengtų darbo vietų nuomai. Biurų pastatas yra naudojamas tenkinti skirtingų klientų, ieškančių darbui skirtos aplinkos (pilnai įrengtų darbo vietų), poreikius. Pagal siūlomus biuro paslaugų paketus nuomojamas erdves galima suskirstyti sekančiai:

- vienas paslaugų paketas: tam tikros darbo vietų erdvės (toliau - Bendradarbystės erdvės) yra skirtos klientams, kuriems priimtina, kad jiems nėra priskirta konkreti darbo vieta (konkretus darbo stalas) ir vieną dieną klientas dirba vienoje darbo vietoje, kuri tuo metu yra laisva, o kitą dieną – kitoje, ir jiems yra priimtina dirbti bendroje darbo erdvėje su kitais žmonėmis (kitais bendrovės nuomininkais);

- kitas paslaugų paketas: tam tikros darbo vietų erdvės yra izoliuotos - yra pertvaros, yra rakinamos durys - tai atskiri pilnai įrengti darbo kabinetai, kuriuose gali dirbti vienas ar keli žmonės (toliau - Biuro erdvės). Biuro erdvės nuomos atveju klientai turi daugiau privatumo, kadangi klientas gali išsinuomoti pilnai darbui įrengtą izoliuotą atskirą rakinamą kabinetą ir jam nereikia dalintis darbo vietos erdve su kitais bendrovės klientais bendroje darbo erdvėje.

Tiek Biuro erdvės nuomininkai, tiek Bendradarbystės erdvės nuomininkai naudojami tomis pačiomis bendromis poilsio zonomis, virtuvėle, sanitariniais mazgais, konferencijų salėmis, juos aptarnauja tie patys bendrovės darbuotojai ir pan. Tiek Biuro erdvės nuomos atveju, tiek Bendradarbystės erdvės nuomos atveju klientui nereikia niekuo rūpintis - nei darbo vietos įrengimu, nei jos priežiūra, aptarnavimu ar remontu, t. y. klientas moka už pilnai įrengtą darbo vietą bendroje erdvėje arba atskirame kabinete ir nesirūpina nei darbo vietos baldais, nei darbo vietai reikalinga įranga, nei internetu, nei interjero detalėmis, nei poilsio, nei virtuvės, nei sanitarinių mazgų zonomis (pvz., virtuvės indais, plovimo priemonėmis, rankšluosčiais ir pan.) ir kt., bei klientui nereikia rūpintis nei darbo vietų, nei bendrai naudojamų erdvių eksploatavimu ir priežiūra (valymu, remontu, apsauga ir pan.).

Kaip apmokestinamos PVM bendrovės teikiamos paslaugos?

Bendradarbystės erdvės paslaugos susideda iš keleto elementų – naudojimosi darbo vieta, bendromis poilsio zonomis, virtuvėle, sanitariniais mazgais, konferencijų salėmis ir kt. elementų. Visi šie elementai yra glaudžiai susiję, neturi savarankiško tikslo ir todėl PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris. Paslaugos gavėjui nėra priskirta konkreti darbo vieta (konkretus darbo stalas) ir vieną dieną klientas dirba vienoje darbo vietoje, kuri tuo metu yra laisva, o kitą dieną - kitoje, jie dirba bendroje darbo erdvėje su kitais žmonėmis, t. y. neturi teisės į aiškiai apibrėžtą erdvę. Atsižvelgiant į tai laikoma, kad

dominuojantis sandorio elementas - įrengtos darbo vietos nuoma. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma kad sudarytas darbo vietos nuomos sandoris, kuris apmokestinamas PVM, taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą.

Biuro erdvės nuomos paslauga susideda iš keleto elementų, kurie yra taip glaudžiai susiję, nėra savarankiški ir objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą. Biuro erdvės nuomos atveju nuomininkas įgyja aiškią teisę į apibrėžtą erdvę - kabinetą, naudodamasis jam Bendrovės suteiktu kabinetu, apriboja kitų asmenų galimybę naudotis tomis pačiomis patalpomis. Tokiu atveju laikoma, kad dominuojantis sandorio elementas - teisės įgijimas naudotis patalpomis kaip savininkui nustatytu laiku už užmokestį, jokiame kitame asmeniui negalint pasinaudoti šia teise. Todėl PVM tikslais laikoma, kad bendrovė suteikė kabineto, t. y. kitų, negu gyvenamosios paskirties patalpos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomos paslaugas, kurios, vadovaujantis PVM įstatymo 31 straipsnio 2 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

5. Asmenys, PVM mokėtojai, pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas PVM neapmokestinamam paslaugų teikimui, neturi teisės traukti į PVM atskaitą (žr. PVM įstatymo 58 straipsnio komentarą).

(PVMĮ 31 str. 2 dalies komentaras papildytas ir pakeistas pagal VMI prie FM 2013-01-15 raštą Nr. (32.43-31-2)-RM-373).

3. Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, kuri pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama, skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka, jeigu daiktas nuomojamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis), ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Komentaras

1. Tuo atveju, kai nekilnojamas pagal prigimtį daiktas (kurio nuoma pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama) yra nuomojamas apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui **(nesvarbu, ar jis PVM mokėtoju įsiregistravęs Lietuvoje, ar užsienio valstybėje), išskyrus PVM mokėtoją, taikantį smulkiojo verslo schemą Lietuvoje,** taip pat diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms (t. y. PVM įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims, išskyrus fizinius asmenis) ir ši nekilnojamoji daikta išnuomoja PVM apmokestinamasis asmuo, tai jis turi pasirinkimo teisę - skaičiuoti PVM nuo nuomos, ar ne (paslaugos teikėjas, norėdamas įsitikinti, kad paslaugas teikia apmokestinamajam asmeniui gali susitarti, kad šis jam pateiktų laisvos formos patvirtinimą). Šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklės nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. [įsakymu Nr. VA-26](#), „Dėl pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį deklaravimo taisyklių ir pasirinkimo skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį, taikant investicinio aukso apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu schemą, deklaravimo taisyklių patvirtinimo“. Apmokestinamasis asmuo pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM turi pateikti elektroniniu būdu prisijungus prie Valstybinės mokesčių inspekcijos autorizuotų elektroninių paslaugų teikimo portalo [Mano VMI](#).

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, išnuomoja prieš šešerius metus statytus nenaudojamus sandėlius UAB „S“, kuri taip pat yra PVM mokėtoja ir apmokestinamasis asmuo. Tokia sandėlių nuoma pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM neapmokestinama. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad sandėliai yra išnuomojami apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, o UAB „A“ apskrities VMI yra deklaravusi savo pasirinkimą skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, todėl bendrovė – nuomotoja už teikiamą sandėlių nuomos paslaugą skaičiuoja PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą biudžetinei įstaigai, PVM mokėtojai (ši įstaiga vykdo tik jai pavestas funkcijas, o PVM mokėtoja yra įsiregistravusi dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių narių). Išsinuomotas patalpas biudžetinė įstaiga numato naudoti jai pavestoms funkcijoms vykdyti.

Pateiktu atveju, PVM įstatymo prasme, biudžetinė įstaiga nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu ir todėl UAB „X“, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, minėtą pastatą biudžetinei įstaigai išnuomoja be PVM.

3 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą viešajai įstaigai „B“, PVM mokėtojai, kuri vykdo jai teisės aktais pavestą funkciją – teikia visuomenės informavimo paslaugas. **Tam, kad suteiktų šias paslaugas, viešojo įstaiga įsigyja reklamos paslaugas iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo ir dėl to įsiregistruoja PVM mokėtoja Lietuvoje.** Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 38 dalies, nuostatas viešosios įstaigos teikiamos visuomenės informavimo paslaugos, kurios nėra mažareikšmės, laikomos ekonomine veikla ir dėl to viešojo įstaiga „B“ PVM įstatymo prasme laikoma apmokestinamuoju asmeniu. **Viešojo įstaiga „B“ taiko smulkiojo verslo schemą Lietuvoje. Tokiu atveju, vadinas, UAB „A“, kuri yra pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, seną pastatą viešajai įstaigai „B“ turi išnuomoti su be PVM.**

4 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, išnuomoja seną pastatą diplomatinei atstovybei.

Pateiktu atveju, UAB „A“, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, minėtą pastatą diplomatinei atstovybei išnuomoja su PVM.

5 pavyzdys

~~UAB „A“, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, 2007 metų sausio mėnesį sudarė 10-ies metų pastato nuomos sutartį su biudžetine įstaiga, PVM mokėtoja, kuri nėra apmokestinamasis asmuo, ir šioje sutartyje numatė teikiamą pastato nuomos paslaugą apmokestinti PVM, taikant 18 proc. PVM tarifą.~~

~~Ar nuo 2007 metų gruodžio 1 dienos UAB teikiamas nuomos paslaugas apmokestinamos PVM?~~

~~Ne, neapmokestinamos, nes nuo 2007 m. gruodžio 1 dienos įsigaliojo Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 28, 31, 32, 40, 62, 80 straipsnių ir 2 priedo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. X-1322, pagal kurį pasirinkimo teisės skaičiuoti PVM ar neskaičiuoti nėra, kai nekilnojamo turto nuomos paslaugos teikiamos neapmokestinamajam asmeniui.~~

5 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM, sudarė tokius sandorius:

- 1) 2 metams išnuomojo seną pastatą įmonei B, kuri sandorio sudarymo metu nebuvo įsiregistravusi PVM mokėtoja. Sudarytoje**

pastato nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė A teikiamą įmonei B pastato nuomos paslaugų neapmokestina PVM;

2) 5 metams išnuomojo negyvenamąsias patalpas įmonei C, PVM mokėtojai. Sudarytoje nuomos sutartyje numatyta, kad įmonė A teikiamas pastato nuomos paslaugas apmokestina PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Praėjus penkiems mėnesiams po sandorio su įmone B sudarymo, įmonė B išsiregistruoja PVM mokėtoja, tačiau nauja pastato nuomos sutartis nesudaroma ir ankstesnė sutartis nekeičiama.

Praėjus metams po sandorio su įmone C sudarymo, įmonė C išsiregistruoja iš PVM mokėtojų ir iš karto patikslina sudarytą negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį, kurioje numato, kad įmonė A teikiamą nuomos paslaugų įmonei C neapmokestina PVM.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos nekilnojamojo turto nuomos paslaugos po to, kai įmonė B išsiregistruoja PVM mokėtoja, o įmonė C išsiregistruoja iš PVM mokėtojų?

Kadangi įmonei B tapus PVM mokėtoja nebuvo sudaryta nauja nuomos sutartis, o taip pat nebuvo keičiama ankstesnė sutartis, tai iki sudarytos nuomos sutarties pasibaigimo galios toje sutartyje numatytos nuomos apmokestinimo PVM sąlygos, t. y. įmonės A įmonei B teikiamos pastato nuomos paslaugos bus neapmokestinamos PVM.

Kadangi įmonei C išsiregistravus iš PVM mokėtojų buvo sudaryta patikslina negyvenamųjų patalpų nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad įmonė A teikiamą nuomos paslaugų įmonei C neapmokestina PVM, tai po šios patikslintos sutarties sudarymo įmonės A įmonei C teikiamos negyvenamųjų patalpų nuomos paslaugos bus neapmokestinamos PVM.

2. Tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (kurio nuoma pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį PVM neapmokestinama) tęstinį laikotarpį nuomoja apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, ir tokią nuomą apmokestina PVM, laikoma, kad asmuo pasirinko skaičiuoti PVM už atitinkamų nekilnojamųjų daiktų nuomą, nepriklausomai nuo to, kad toks pasirinkimas nebuvo deklaruotas apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje. **Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo turi apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pateikti pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti / atšaukti PVM, kuriame nurodo nuo kurios datos jau skaičiuoja PVM.** Toks pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėn. **nuo pirmojo apmokestinimo PVM** visiems analogiškiems apmokestinamojo asmens sudaromiems sandoriams.

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, nuomoja komercinės paskirties patalpas apmokestinamajam asmeniui - UAB B, kuri yra PVM mokėtoja. UAB „A“ nėra deklaravusi apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje savo pasirinkimo skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, tačiau ji šešis mėnesius nuomoja patalpas UAB „B“, skaičiuodama PVM už tokią nuomą.

Ar gali UAB „A“ išrašyti kreditines PVM sąskaitas faktūras UAB „B“, nurodyma, kad nuomojamos patalpos neapmokestinamos PVM, ir sudarydama nuomos sutartį su įmone „C“, PVM mokėtoja, už kitus nuomos laikotarpius PVM neskaičiuoti?

Kadangi UAB „A“ patalpas UAB „B“ nuomojo tęstinį laikotarpį (6 mėn.), o UAB „B“ yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas ir UAB „A“ visą tą laiką už tokią patalpų nuomą skaičiavo PVM (nors pasirinkimas skaičiuoti PVM nebuvo deklaruotas apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje), laikoma, kad UAB „A“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą, kai tokie daiktai nuomojami apmokestinamiesiems asmenims PVM mokėtojams. Toks UAB „A“ pasirinkimas galioja visiems jos sudaromiems nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomos sandoriams 24 mėn. ir negali būti atšaukiamas, todėl UAB „A“ negali išrašyti kreditinių PVM sąskaitų faktūrų UAB „B“ o, sudariusi nuomos sutartį su įmone „C“,

apmokestinamuoju asmeniu, esančiu PVM mokėtoju, už vėlesnius nuomos laikotarpius PVM taip pat privalo skaičiuoti.

2 pavyzdys

UAB „X“, PVM mokėtoja, sudarė ilgalaikės nuomos sutartį su UAB „Y“, kuri yra apmokestinamasis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju. Pagal sutarties sąlygas UAB „X“ išnuomojo UAB „Y“ pastato dalį 10 m. laikotarpiui, o nustatyta pastato dalies mėnesio nuomos kaina – 4 000 **Eur** Lt. UAB „X“ vienerius metus už nuomos paslaugas UAB „Y“ PVM neskaičiavo, bet po metų vienoje išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta PVM suma, tačiau už kitus mėnesius PVM vėl nebuvo skaičiuojamas.

Ar laikoma, kad UAB „X“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą? Ar gali UAB „X“ išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą?

Jei UAB „X“ visą laiką UAB „Y“ nuomojo pastato dalį neskaičiuodama PVM, bet, išrašydama vieną PVM sąskaitą faktūrą, suklydo ir PVM už patalpų nuomą apskaičiavo, tačiau sutarties sąlygos nebuvo keistos, o vėlesnius nuomos laikotarpius PVM skaičiuojamas nebuvo, tai UAB „X“ gali išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą UAB „Y“ ir nėra laikoma, kad UAB „X“ pasirinko skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą.

3. Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pateikia pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM, tačiau faktiškai nesudaro jokių sandorių dėl nekilnojamojo turto nuomos, tai jis gali atsisakyti savo pasirinkimo ir nepraėjus 24 mėn. nuo pranešimo pateikimo datos.

(PVMĮ 31 str. 3 dalies komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2012-02-07 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-1302)).

4. Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos sutarties nutraukimas už atlygį PVM neapmokestinamas, jeigu to daikto nuoma buvo neapmokestinama PVM.

Komentaras

1. ESTT byloje C-63/92 *Lubbock Fine & Co. Commissioners of Customs and Excise* konstatavo, kad sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“, vartojama apibrėžti sandorį, kuris neapmokestinamas PVM, apima atvejį, kai nuomininkas už atlygį sutinka nutraukti nuomos sutartį. Jeigu nekilnojamojo turto nuoma neapmokestinama PVM, tai sutartinių santykių pasikeitimas, toks kaip nuomos sutarties nutraukimas už atlygį, taip pat turi būti neapmokestinamas PVM.

Taigi, kai nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos sutartis nutraukiama, o už sutarties nutraukimą susitariama sumokėti tam tikrą atlygį, kuris pagal PVM įstatymo 7 straipsnio nuostatas laikomas atlygiu už suteiktas paslaugas, tai šis atlygis PVM neapmokestinamas, jeigu to daikto nuoma buvo neapmokestinama PVM.

2. Plačiau apie tai, kokie mokėjimai laikomi atlygiu už paslaugos teikimą žr. PVM įstatymo 7 straipsnio apibendrintą paaiškinimą (komentarą).

1 pavyzdys

UAB X, PVM mokėtoja, su UAB Y sudarė gamybinių patalpų ilgalaikės nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, kad UAB X neskaičiuos nuomos PVM. Tačiau praėjus trejiems metams UAB X, suradusi patalpų pirkėją, nusprendė nutraukti nuomos sutartį ir už pirmalaikį sutarties nutraukimą susitarė nuomininkui sumokėti 3 000 **Eur** Lt. Šuo atveju, galima teigti, kad buvo pakeistos nuomos sutarties sąlygos ir dėl to sumokėtas nuomininkui susitartas mokestis laikomas atlygiu už suteiktą paslaugą (žr. PVM įstatymo 7 straipsnio komentarą). Kadangi UAB X už nuomą PVM neskaičiavo, tai ir nuo iš UAB Y gauto atlygio už sutarties nutraukimą PVM nebus skaičiuojamas.

2 pavyzdys



201022 m. sausio mėn. įmonė A (nuomotojas) pasirinkusi už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą skaičiuoti PVM su įmone B (nuomininkas) 4 metams sudarė patalpų nuomos sutartį. 201123 m. liepos mėnesį (po 1,5 metų) įmonė B nuomos sutartį nutraukia. Įmonė A pareikalauja, kad įmonė B jai sumokėtų „sutarties nutraukimo mokestį“ tam, kad būtų kompensuojami galimi (kol suras naują nuomininką) įmonės A nuostoliai dėl pirmalaikio sutarties nutraukimo. Šalys susiderėjo, kad įmonė B įmonei A sumokės 10 000 Eur ~~Łt~~.

Šiuo atveju laikoma, kad nuomotojas už atlygį sutinka pirma laiko nutraukti sudarytą sutartį, t. y. pakeisti sudarytos sutarties sąlygas (terminą), todėl įmonės A gaunamas iš įmonės B sutarties nutraukimo mokestis yra atlygis už suteiktą įmonei B atskirą paslaugą (žr. PVM įstatymo 7 straipsnio komentarą). Kadangi patalpų nuoma buvo apmokestinama PVM, tai ir nuomotojo gautas atlygis už sutikimą pirma laiko nutraukti nuomos sutartį turi būti apmokestintas PVM.