

32 straipsnis. Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas

1. PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Laikoma, kad:

1) naujas pastatas ar statinys - tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys - 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo;

2) nauja pastato ar statinio dalis - tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis - 24 mėnesius po jos užbaigimo.

Komentaras

1. Pastatų, statinių, taip pat jų dalių, išskyrus tiekiamus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis, pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas, PVM neapmokestinamas.

2. Pastato, statinio sąvokos, taip pat atvejai, kada pastatas ar statinys laikomas užbaigtu, apibrėžti [Lietuvos Respublikos statybos įstatyme](#) (toliau – Statybos įstatymas).

3. Naujų pastatų ir statinių, naujų pastatų ir statinių dalių pardavimo ar kitokio perdavimo atveju PVM lengvata netaikoma, t. y. tokiu atveju taikomas standartinis PVM tarifas.

Atkreipiame dėmesį, kad:

3.1. naujas pastatas ar statinys - tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys - 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo;

3.2. nauja pastato ar statinio dalis - tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis - 24 mėnesius po jos užbaigimo.

3.3. data, nuo kurios skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis:

~~3.3.1. iki 2010-09-30 – Statinio pripažinimo tinkamu naudoti akto pasirašymo data (pagal Statybos įstatymo 24 straipsnio ir Statybos techninio reglamento STR 1.11:2002 „Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarka“, 23 punkto nuostatas, galiojusias iki 2010-09-30, pastatas ar statinys buvo laikomas „užbaigtu“, kai pasirašytas nustatyta tvarka sudarytos komisijos statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas);~~

3.3.2.1. nuo 2010-10-01 **iki 2016-12-31** Statybos užbaigimo akto ar Deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo (patvirtinimo, jei Deklaraciją tvirtinti privaloma) data (pagal Statybos įstatymo 24 straipsnio ir Statybos techninio reglamento STR 1.11:01:2010 „Statybos užbaigimas“ V ir VI skyriaus nuostatas užbaigus naujo statinio statybą, statinio rekonstravimą, atnaujinus (modernizavus) daugiabutį namą ar negyvenamosios paskirties pastatą Aplinkos ministerijos nustatyta tvarka surašomas statybos užbaigimo aktas. Užbaigus statinio kapitalinį remontą, pakeitus statinio (patalpų) paskirtį, pastačius, rekonstravus ar atnaujinus (modernizavus) vieno ar dviejų butų namą Aplinkos ministerijos nustatyta tvarka patvirtinta Deklaracija apie statybos užbaigimą);

3.3.2. nuo 2017-01-01 - Statybos užbaigimo data laikoma Statybos užbaigimo akto ar Deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo IS „Infostatyba“ data (Statybos įstatymo 28 straipsnis ir Statybos techninio reglamento STR 1.05.01:2017 „Statybą leidžiantys dokumentai. Statybos užbaigimas. Statybos sustabdymas. Nebaigto statinio registravimas ir perleidimas. Savavališkos statybos padarinių šalinimas. Statybos pagal neteisėtai išduotą statybą leidžiantį dokumentą padarinių šalinimas“ V skyrius).

3.4. nebaigtu statyti pastatu (statiniu), išskyrus atvejus kai įrodoma, kad faktiškai šis pastatas (statinys) yra iš esmės įrengtas ir naudojamas (faktiškai gyvenama, dirbama, nuomojama ar naudojama kitu būdu; to patvirtinimu galėtų būti, pvz., nuotraukos, liudininkų parodymai, sąskaitos už komunalinius mokesčius, deklaruota gyvenama vieta), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą, PVM tikslais laikomas pastatas (statinys):

3.4.1. kuris Nekilnojamojo turto registre įregistruotas kaip nebaigta statyba;

3.4.2. kuris pradėtas statyti, bet nebaigtas ir dar NTR neįregistruotas statinys, nes tai neprivalu pagal Statybos įstatymą (pvz., statinys, nuo kurio statybos pradžios praėjo ne daugiau kaip 3 metai; nebaigtas nesudėtingas statinys - 80 kv. m. negyvenamasis pastatas) ir

3.4.3. kuriam nėra pasirašyti ar IS „Infostatyba“ užregistruoti 3.3.1 – 3.3.2 papunkčiuose nurodyti dokumentai. nei Statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei Statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta Deklaracija apie statybos užbaigimą, kai tai privaloma,

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda tokį nekilnojamąjį turtą: UAB „B“ seną prieš 10 metų pastatytą pastatą, UAB „C“ – naujai pastatyto pastato (pastatas baigtas statyti prieš 2 mėnesius) dalį, UAB „D“ – pastatą, kuris buvo pastatytas prieš 3 metus, tačiau prieš metus buvo atliktas jo esminis pagerinimas. Šiuo atveju UAB „A“, parduodama seną pastatą UAB „B“, PVM neskaiciuoja, o nuo parduodamo naujo pastato dalies UAB „C“ ir nuo UAB „D“ parduodamo pastato, kuris buvo pastatytas prieš 3 metus, tačiau prieš metus buvo atliktas jo esminis pagerinimas, vertės turi skaičiuoti PVM taikydama standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, kaip turtinį įnašą už įsigytas akcijas įneša prieš 5 metus pastatytą (~~pripažintą tinkamu naudotis~~ **Deklaracija apie statybos užbaigimą IS „Infostatyba“ užregistruota 2019-02-01**) pastatą, kuriam nebuvo atlikta jokių esminio pagerinimo darbų. Toks nekilnojamojo turto perdavimas PVM neapmokestinamas, nes šis pastatas nėra laikomas nauju.

3 pavyzdys

Įmonė A parduoda daugiabučiame gyvenamajame name esantį butą. Namas, kuriame yra parduodamas butas buvo pastatytas 1981 metais, o ~~2001~~ **2020** metais rekonstruotas. Pagal nekilnojamojo turto registro duomenis gyvenamojo namo ir buto baigtumas po rekonstrukcijos yra 90 proc.. Tačiau nepaisant tokio baigtumo procento nekilnojamojo turto registre yra pažymėta, kad ~~2001~~ **2020-01-11** yra išduotas **Statybos užbaigimo Statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas užregistruotas IS „Infostatyba“**.

Ar apmokestinamas PVM šis įmonės A parduodamas butas?

Ne, neapmokestinamas, nes ~~yra~~ **po Statybos užbaigimo akto užregistravimo IS „Infostatyba“ Statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas ir po rekonstrukcijos yra praėję daugiau kaip 24 mėnesiai.**

4 pavyzdys

Įmonė A yra įsigijusi butus su daline apdaila daugiabučiame gyvenamajame name su tikslu juos parduoti. Pagal nekilnojamojo turto registro duomenis gyvenamojo namo baigtumas yra 100 proc., namas pagal **Statybos užbaigimo aktą, 2019-12-21 užregistruotą IS „Infostatyba“**, pripažintas tinkamu naudoti. Butuose įrengtos vidinės komunikacijos (vandentiekis, elektra, šildymas), tačiau neatlikti apdailos darbai. Šie butai užregistruoti kaip nebaigta statyba, o baigtumo lygis - 68 proc.

Vienas iš minėtų butų ~~2011~~ **2021** m. rugpjūčio mėnesį buvo parduotas. Prieš pardavimą buvo atlikti kadastriniai matavimai, ~~2011-2021~~ **-08-12** suformuota Nekilnojamojo turto kadastro duomenų byla, kurios pagrindu registro įmonėje užregistruotas 100 proc. buto baigtumas.

Nuo kurios datos turi būti skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis nustatant ar butas PVM tikslais laikytinas nauju?

Pateiktu atveju, data, nuo kurios skaičiuojamas 24 mėnesių laikotarpis tam, kad nustatyti ar butas PVM tikslais laikoma nauju, yra namo ~~pripažinimo tinkamu naudoti~~ **Statybos užbaigimo** akto pasirašymo data – ~~2009~~**2019**-12-21.

5 pavyzdys

Įmonė yra įsigijusi nebaigtos statybos butą, kurio (kaip ir gyvenamojo namo) baigtumas pagal Nekilnojamojo turto kadastro **ir registro (toliau – NTR)** duomenis yra 91 proc., statybos pabaigos metai – ~~2007~~**2019** m. Namui, kuriame yra šis butas, nei **Statybos užbaigimo aktas, nei Deklaracija apie statybos užbaigimą nėra užregistruota IS „Infostatyba“**, nėra išduotas nei statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas, nei Statybos užbaigimo aktas. Minėtą butą įmonė pardavė 2011 ~~2023~~ m. spalio mėnesį. Ar apmokestinamas PVM šis įmonės parduodamas butas?

Įmonės parduodamas butas ~~2007~~**2019** metais pastatytame name, kuriam iki pardavimo momento ~~nebuvo surašytas nei statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas, nei Statybos užbaigimo aktas~~ **IS „Infostatyba“ nebuvo užregistruotas nei Statybos užbaigimo aktas, nei Deklaracija apie statybos užbaigimą**, PVM tikslais laikomas nebaigtu statyti pastatu ir apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

6 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda gyvenamąjį namą, kurio būklė pagal NTR – nebaigta statyba, statybos pabaigos metai - 2019 m., baigtumas - 75 proc. 2023 m. bendrovė šį pastatą pardavė. Faktiškai šis gyvenamasis namas yra įrengtas (išskyrus mažą dalį rūšio patalpų), naudojamas ir gyvenamas, mokami komunaliniai mokesčiai, pardavimo momentu pastato būklė pakankamai gera, dalis apdailos sudėvėta, reikalingas kosmetinis remontas, be to, šiame name 2020 m. tuometiniai to namo savininkai deklaravo gyvenamąją vietą.

Ar UAB „A“ parduodamas gyvenamasis namas apmokestinamas PVM?

Faktinės aplinkybės (bendrovės parduodamas gyvenamasis namas faktiškai yra įrengtas (išskyrus mažą dalį rūšio patalpų), naudojamas ir gyvenamas, mokami komunaliniai mokesčiai, pastato būklė pakankamai gera, dalis apdailos sudėvėta, reikalingas kosmetinis remontas, kad nuo 2020 m. šiame name tuometiniai to namo savininkai deklaravo gyvenamąją vietą) leidžia daryti išvadą, kad UAB „A“ parduodamas gyvenamasis namas yra naudojamas pagal paskirtį ir pagal paskirtį jis yra naudojamas daugiau kaip 24 mėnesius.

Tokiu atveju PVM tikslais gyvenamojo pastato būklė nelaikoma „nebaigta statyba“, parduodamas gyvenamasis namas laikomas senu pastatu ir neapmokestinamas PVM.

4. Pateikiame keletą pastatų, statinių ar jų dalių, parduodamų atskirai ar kartu su žeme, specifinių apmokestinimo PVM atvejų:

4.1. Parduodant seną pastatą kartu su žeme ar be jos (kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė, ją savininkas nuomoja), PVM tikslais svarbu nustatyti, koks tai yra sandoris – žemės statyboms ar seno pastato ir žemės, parduodamos kartu su senais pastatais, ar tik seno pastato (kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė) tiekimo sandoris. Todėl turi būti atsižvelgiama į visas PVM apmokestinimo momentu esamas aplinkybes ir, tik įvertinus šias aplinkybes, nustatoma, koks tai yra sandoris:

4.1.1. Jei PVM apmokestinimo momentu vienareikšmiai galima teigti, kad pagrindinis sandorio tikslas yra žemės sklypas statyboms (pvz., yra leidimas nugriauti parduodamą pastatą, pardavėjas pastato pirkimo – pardavimo sutartyje yra įsipareigojęs nugriauti senąjį pastatą, griovimo darbai pradėti, yra teritorijos detalieji planai, kuriuose numatomos naujos statybos), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas standartiniu PVM tarifu.

Remiantis ESTT praktika (bylos C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, C-543/11 *Woningstichting Maasdriel*), parduodant seną pastatą kartu su žeme, sandoris laikomas žemės statyboms tiekimo sandoriu, jeigu:

- parduodant seną pastatą kartu su žeme pardavėjas pastatą yra nugriovęs, net jei šio tiekimo metu žemės tvarkymo darbai, išskyrus minėtą nugriovimą, nebuvo atlikti, jeigu iš šio sandorio ir tiekimo metu buvusių aplinkybių (įskaitant šalių ketinimus, jeigu jie patvirtinti objektyviais įrodymais), bendro vertinimo matyti, jog tuo metu nagrinėjama žemė iš tiesų buvo skirta užstatyti;
- pardavėjas yra įsipareigojęs (pvz., pirkimo-pardavimo sutartyje) nugriauti senąjį pastatą, kad vietoj jo būtų pastatytas naujas pastatas, ir kurio griovimas prieš šį sandorį jau buvo pradėtas vykdyti (neatsižvelgiant į tai, kiek pažengę į priekį senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žemę).

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą kartu su žeme įmonei B, PVM mokėtojai. Sandorio sudarymo metu yra žinomos tokios aplinkybės: leidimas nugriauti šį pastatą yra išduotas įmonei A, pastato pirkimo-pardavimo sutartyje įmonė A įsipareigoja pilnai nugriauti parduodamą pastatą, o įmonė B – apmokėti įmonei A jos patirtas išlaidas griauant pastatą (numatoma, kad griovimo darbų vertė bus įtraukta į parduodamo seno pastato vertę), įmonė A pastato griovimo darbus jau yra pradėjusi.

Kaip įmonės A parduodamas pastatas bei žemė apmokestinami PVM?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes, galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio ekonominis tikslas – perduoti (įsigyti) statyboms paruoštą žemę. Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, statybinei įmonei B, PVM mokėtojai, parduoda seną pastatą kartu su žeme bei šalia pastato esančią stovėjimo aikštelę. Pirkimo pardavimo sutartyje pardavėjas įsipareigoja nugriauti parduodamą pastatą, išvežti laužą ir nuimti stovėjimo aikštelės dangą.

Sandorio sudarymo metu pastatas buvo nugriautas, laužas išvežtas, tačiau danga stovėjimo aikštelėje nebuvo nuimta, o stovėjimo aikštelė buvo naudojama pagal paskirtį.

Ar šis sandoris apmokestinamas PVM?

Nagrinėjamu atveju įmonė B yra statybinė organizacija, sandorio sudarymo metu pastatas nugriautas, laužas išvežtas, nors sandorio sudarymo metu danga stovėjimo aikštelėje nebuvo nuimta, tačiau tai padaryti pardavėjas yra įsipareigojęs pirkimo-pardavimo sutartyje.

Tokios aplinkybės leidžia daryti išvadą, kad sandorio tikslas - žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė A parduoda įmonei B savo gamybinę bazę – 5 senus pastatus, kurie yra išdėstyti 1 ha žemės sklype, kurių nugriovimui ir naujai statybai yra išduoti leidimai. Pastatai įmonės A ekonominėje veikloje neeksploatuojami ir pradėti šių pastatų griovimo darbai. Žemė nėra įmonės A nuosavybė, ją bendrovė nuomoja iš valstybės. Sandorio kainai nustatyti buvo pasamdytas turto vertintojas. Vertinimo ataskaitoje buvo atsižvelgta į tai, kad su įmone B bus sudaryta nauja valstybinės žemės nuomos sutartis, taip pat į sklypo vystymo galimybes (šiam sklype numatomas statyti pramogų kompleksas). Pardavimo sutartyje nurodyta tik pastatų kaina, kuri sudaro nežymią dalį sandorio kainos (t. y. turto vertintojo ataskaitoje apskaičiuotos teisės į valstybės žemės nuomą vertė nenurodyta, nes bendrovė negali nustatyti ar perduoti įmonei teisę į valstybės žemės nuomą).

Kaip apmokestinama PVM įmonės A parduodama gamybinė bazė?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio tikslas - žemės užstatymo teisės perdavimas. Tokiu atveju laikoma, kad sudaromas vienas žemės užstatymo teisės perdavimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

4 pavyzdys

Įmonė A parduoda įmonei B mieste esančią atvirą automobilių stovėjimo aikštelę, neturinčią pastatų (garažų, apsaugos būdelių ir pan.), nuo kurios užbaigimo yra praėję 10 mėnesių. NTR aikštelė įregistruota kaip nekilnojamas daiktas, turintis unikalų daikto numerį, žemės sklype, kuriame ji įrengta. NTR įrašyta, kad šio žemės sklypo pagrindinė žemės naudojimo paskirtis „kita“, o žemės sklypo naudojimo būdas - „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. Teritorijos, kuriame yra šis sklypas, specialiosios žemės naudojimo sąlygos nenustatytos.

Kaip toks sandoris bus traktuojamas PVM tikslais?

Automobilių stovėjimo aikštelė laikytina statiniu. Kadangi nuo jos užbaigimo yra praėję mažiau nei 24 mėnesiai (t. y. 10 mėnesių), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas naujo statinio pardavimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

4.1.2. Jeigu pagrindinis sandorio tikslas yra įsigyti seną pastatą, siekiant jį naudoti savo veikloje, tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas.

Remiantis ESTT praktika byloje C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, jeigu parduodant seną pastatą kartu su žeme, šio tiekimo momentu buvo atlikta tik dalis pastato griovimo darbų, tačiau pastatas dar bent iš dalies buvo naudojamas kaip pastatas (nesvarbu, kad po šio tiekimo pirkėjas prireikus visiškai užbaigs griovimo darbus), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą kartu su žeme įmonei B, PVM mokėtojai. Sandorio sudarymo metu yra žinomos tokios aplinkybės: įmonei A yra išduotas leidimas nugriauti pastatą, tačiau pastatas griauti dar nepradėtas ir dar naudojamas ekonominėje veikloje, be to, visuotinai yra žinoma, kad yra rengiamas teritorijos, kuriame yra parduodamas pastatas, detalusis planas, numatantis daugiaaukščių pastatų statybą.

Kaip įmonės A parduodamas pastatas bei žemė apmokestinami PVM?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes, galima teigti, kad tiekimo momentu nebuvo atlikti seno pastato griovimo darbai, o pastatas dar naudojamas ekonominėje veikloje. Todėl pateiktu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, parduoda seną pastatą kartu su žeme įmonei B, PVM mokėtojai. Sandorio sudarymo metu yra žinomos tokios aplinkybės: leidimas nugriauti šį pastatą nėra išduotas, teritorijos, kurioje yra šis pastatas, detalieji planai, numatantys naujas statybas nerengiami, įmonė B numato šiame pastate įrengti gamybos padalinį.

Kaip įmonės A parduodamas pastatas bei žemė apmokestinami PVM?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes, galima teigti, kad pagrindinis įmonės B pastato įsigijimo tikslas – naudoti jį savo veikloje. Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

4.2. Kai parduodamas senas pastatas (statinys), kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, tačiau rekonstravimo darbai nėra pradėti, tai tokio pastato (statinio) pardavimas PVM neapmokestinamas (nepradėtas rekonstruoti objektas nėra laikomas nauju pastatu ar statiniu).

4.3. Kai parduodamas senas pastatas (statinys), kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, rekonstravimo darbai yra pradėti, bet nebaigti, tai toks pastatas PVM tikslais laikomas nauju pastatu (statiniu) ir apmokestinamas PVM.

4.3.4.4. Kai pastatas, kurio rekonstravimui yra išduotas statybos leidimas, parduodamas kartu su žeme, tai, apmokestinant PVM, būtina kiekvieną sandorį įvertinti atskirai, atsižvelgiant į apmokestinimo momentu žinomus pirkėjo tikslus ir kitas aplinkybes.

Jei pagrindinis sandorio tikslas yra žemės sklypas statyboms (pvz., pagal ~~techninį~~ projektą, kurio pagrindu buvo išduotas leidimas rekonstravimui, numatoma papildomai pastatyti 2 aukštus, pakeisti pastato laikančias konstrukcijas, be to, yra išduotas leidimas pastato priestato statybai, patvirtintas tos teritorijos detalusis planas, rekonstravimo darbai pradėti vykdyti), tai laikoma, kad sudaromas vienas sandoris dėl žemės statyboms. Toks tiekimas apmokestinamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

1 pavyzdys

Įmonei A išduotas leidimas rekonstruoti seną, nenaudojamą pastatą (iš esmės pastatas yra sugriuvęs, likę tik jo pamatai). Pagal ~~techninį~~ pastato rekonstravimo projektą numatoma iš esmės perstatyti pastatą ir pastatyti jo priestatą. Tuo tikslu buvo patvirtintas teritorijos, kurioje yra rekonstruojamas pastatas, detalusis planas. Įmonė A pradėjo pastato rekonstravimo darbus, tačiau vėliau nusprendė seną pastatą kartu su žeme parduoti įmonei B, PVM mokėtojai, kurios pagrindinė veikla - nekilnojamojo turto (pastatų ir (ar) kitų statinių) statyba.

Kaip PVM apmokestinamas įmonės A parduodamas pastatas bei žemė?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio tikslas įsigyti žemės sklypą, skirtą statyboms. Todėl PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas – žemės sklypo statyboms sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Jeigu pagrindinis sandorio tikslas yra įsigyti seną pastatą ar statinį, kurio rekonstravimui yra išduotas leidimas, tai laikoma, kad sudaromas žemės, perduodamos kartu su senu pastatu, tiekimo sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonei A išduotas leidimas rekonstruoti seną pastatą (pagal ~~techninį~~ projektą numatoma pakeisti statinio paskirtį, atliekant kapitalinį remontą pastato viduje, nedidinant esamo pastato aukščio bei ploto), bet jos nepradėjo. Įmonė A nusprendė seną pastatą kartu su žeme parduoti įmonei B, PVM mokėtojai, kurios pagrindinė veikla – baldų gamyba. Įmonė ši pastatą įsigyja gamybos reikmėms.

Kaip PVM apmokestinamas įmonės A parduodamas pastatas bei žemė?

Įvertinus sandorio sudarymo metu žinomas aplinkybes galima teigti, kad pagrindinis šio sandorio tikslas įsigyti seną pastatą ir jį pritaikyti gamybinėms reikmėms. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės, perduodamos kartu su senu pastatu, tiekimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

Remiantis ESTT praktika byloje C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, jeigu parduodant į naują pastatą perstatomą (rekonstruojamą) seną pastatą kartu su žeme, šio tiekimo momentu buvo atlikta tik dalis pastato griovimo darbų, tačiau pastatas dar bent iš dalies buvo naudojamas kaip pastatas (nesvarbu, kad po šio tiekimo pirkėjas prireikus visiškai užbaigs griovimo darbus), tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas seno pastato, perduodamo kartu su žeme, tiekimo sandoris (arba seno pastato tiekimo sandoris, kai žemė nėra pastato savininko nuosavybė), kuris PVM neapmokestinamas.

~~(PVMĮ 32 str. 1 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2008-08-08 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-6930).~~

~~(PVMĮ 32 str. 1 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2012-03-09 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-2329).~~

~~(PVMĮ 32 str. 1 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2013-08-08 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-4722).~~

2. PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms. Žemė statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne.

Komentaras

1. Žemės, kuri nelaikoma „žeme statyboms“, pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, PVM neapmokestinamas.

2. PVM lengvata netaikoma:

2.1. žemei, perduodamai kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis;

2.2. žemei statyboms.

Pavyzdys

Nekilnojamojo turto agentūra, PVM mokėtoja, parduoda gyvenamųjų namų statybai skirtus žemės sklypus, taip pat parduoda senus pastatus su žeme.

Agentūra nuo parduodamų žemės sklypų gyvenamųjų namų statybai vertės turi skaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą, o nuo senų pastatų su žeme PVM neskaiciuoja.

3. Žemė statyboms – tai žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie tvarkymo darbai ar ne. Sprendžiant klausimą, ar žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“, reikėtų vadovautis NTR duomenimis bei vertinti patvirtintus teritorijų planavimo dokumentus (žemės sklypo pardavimo pripažinimas „žemės statyboms“ tiekimu turi būti paremtas aplinkybėmis, egzistavusiomis prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu, t. y. žemės sklypų perleidimo momentu).

Nuo 2014-01-01, įsigaliojus 2013-06-27 Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto kadastro įstatymo 6, 7, 8, 11 ir 13 straipsnių [pakeitimo įstatymui](#), NTR ~~neįrašomi~~ duomenys apie žemės sklypų naudojimo pobūdį, kuris buvo svarbus kriterijus nustatant, ar žemės sklypas PVM tikslais gali būti laikomas „žeme statybai“. Po minėtos datos NTR ~~nurodoma~~ **įrašoma** žemės **sklypų naudojimo** paskirtis ir žemės sklypų naudojimo būdas. Šie NTR duomenys laikomi reikšmingais kriterijais PVM tikslais priskiriant (nepriskiriant) konkretų žemės sklypą „žemei statybai“.

Be to, nuo 2014-01-01, įsigaliojus 2013-06-27 Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo [pakeitimo įstatymui](#), tam, kad būtų vykdoma statinių statyba žemės sklype ne visais atvejais būtina turėti patvirtintą teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalųjį ar specialųjį planą. Minėtame įstatyme yra nustatyti atvejai, kai statinių statyba žemės sklype galima pagal bendrojo plano sprendinius, t. y. statinių statyba galima žemės sklype, kuriam nėra patvirtintas teritorijų detalusis ar specialusis planas.

Atsižvelgiant į minėtų teisės aktų nuostatas:

3.1. Kai NTR ~~įrašyta~~ **pagrindinė žemės naudojimo paskirtis įrašyta** "kita" ~~pagrindinė žemės naudojimo paskirtis~~ NTR yra nurodyta „kita“ tai:

3.1.1. jeigu NTR **įrašytas** toks žemės naudojimo būdas, **kurio turinys, vadovaujantis iki 2024-10-31 galiojančiu Žemės naudojimo būdų turinio aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2005 m. sausio 20 d. įsakymu Nr. 3D-37/D1-40 „Dėl Žemės naudojimo būdų turinio aprašo patvirtinimo“ ir nuo 2024-11-01 įsigaliojančiu Žemės naudojimo būdų turinio aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2024 m. birželio 17 d. įsakymu Nr. D1-199 „Dėl žemės naudojimo būdų turinio aprašo patvirtinimo“**, žemės sklype leidžia vykdyti statybą (pvz., kai naudojimo būdas yra: vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorija; daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių teritorija; visuomenės paskirties teritorija, susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorija, pramonės ir sandėliavimo objektų teritorija; komercinės paskirties objektų

teritorija ir pan.), tokia žemė laikoma „žeme statyboms“, jeigu šiam sklypui NTR nėra nustatytos įrašytos Lietuvos Respublikos specialiųjų žemės naudojimo sąlygų įstatyme nurodytos teritorijos, kuriose taikomos specialiosios žemės naudojimo sąlygos (toliau –Teritorijos), dėl kurių nebūtų galima neleistų vykdyti statybos tame sklype. Jeigu Teritorijos specialiosios žemės naudojimo sąlygos NTR nėra nurodytos neįrašytos, tikslinga būtų įsitikinti, ar tokios Teritorijos sąlygos žemės sklypui nėra nustatytos teritorijų planavimo dokumentuose ar žemės valdos projekte. Jeigu specialiosios žemės naudojimo sąlygos Teritorijos NTR nėra nurodytos neįrašytos, tačiau šios sąlygos Teritorijos nustatytos teritorijų planavimo dokumentuose ar žemės valdos projekte, vadovaujamosi teritorijų planavimo dokumentais ar žemės valdos projektu.

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

Kai NTR nurodytos įrašytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos Teritorijos, pagal kurias tam tikrais atvejais galima statyba, žemės sklypas laikomas žeme statyboms tuo atveju, jeigu yra išduotas atitinkamos institucijos (pvz., savivaldybės, elektros tinklų savininko ar valdytojo) leidimas (pritarimas), suteikiantis teisę vykdyti statybas tame sklype.

1 pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,2 ha žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis, nurodyta įrašyta NTR, yra „kita“, o naudojimo būdas - „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. Teritorijos, kuriame yra šis sklypas, detalizajame plane yra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos Teritorijos, pagal kurias visa sklypo teritorija patenka į geležinkelio želdinių apsaugos zoną, kurioje statyba negalima. **Be to, nėra gautas viešosios geležinkelių infrastruktūros valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype.**

Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Ne, nelaikomas, nes šiame žemės sklype statyba iš esmės negalima.

2 pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,3 ha žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis, nurodyta įrašyta NTR, yra „kita“, o naudojimo būdas - „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. NTR šiam sklypui yra nustatytos įrašytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos Teritorijos, pagal kurias dalis 0.2 ha sklypo ploto patenka į elektros linijų apsaugos zoną, kurioje statyba negalima **(elektros tinklų valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype nėra gautas).**

Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

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

3 pavyzdys

Įmonė A pardavė du žemės sklypus po 0,2 ha, kurių naudojimo paskirtis, nurodyta įrašyta NTR, yra „kita“, o naudojimo būdas - „Pramonės ir sandėliavimo objektų teritorijos“. Abiem parduodamiems sklypams NTR yra nustatytos įrašytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos Teritorijos, pagal kurias pirmasis sklypas (visas) patenka į kelių apsaugos zoną, kitas (visas) - į magistralinių dujotiekių ir naftotiekių apsaugos zoną. Sandorio sudarymo metu yra žinoma, kad kelio savininkė - savivaldybė įmonei A yra išdavusi leidimą, leidžiantį vykdyti statybą pirmajame žemės sklype (t. y. žemės sklype, patekusiame į kelių apsaugos zoną), antrajam sklypui toks leidimas nėra išduotas **antrajam sklypui nėra gautas dujotiekių ir naftotiekių valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype.**

Ar šie žemės sklypai PVM tikslais laikomi žeme statyboms?

Pirmasis žemės sklypas, kuris pagal specialiąsias žemės naudojimo sąlygas patenka į Teritoriją, kurioje taikoma kelių apsaugos zona, ir kuriam yra išduotas kelio savininkės - savivaldybės leidimas vykdyti statybą šiame sklype, PVM tikslais laikomas žeme statyboms,

antrasis, kuris pagal specialiąsias žemės naudojimo sąlygas patenka į **Teritoriją, kurioje taikoma magistralinių dujotiekių ir naftotiekių apsaugos zona**, ir kuriam statybos leidimas nėra išduotas **nėra gautas dujotiekių ir naftotiekių valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype**, nelaikomas žeme statyboms, nes statyba šiame žemės sklype iš esmės negalima.

3.1.2. jeigu NTR ~~nurodytas~~ **įrašytas** toks žemės naudojimo būdas, pagal kurį ~~kurio turinį~~ negalima teigti, kad šiame žemės sklype galima statyba (pvz., kai naudojimo būdas yra: rekreacinės teritorijos, bendrojo naudojimo (miestų, miestelių ir kaimų ar savivaldybių bendrojo naudojimo) teritorijos), vertinami teritorijų planavimo dokumentai (duomenys dėl teritorijų planavimo dokumentų kaupiami Teritorijų planavimo registre, kurį galite rasti adresu: www.tpdr.lt; informaciją dėl detaliųjų, specialiųjų, bendrųjų planų ir pan. galima rasti savivaldybių interneto puslapiuose arba kreipiantis į šiuos dokumentus rengiančią instituciją), t. y. tokia seka turi būti išsiaiškinta:

1) ar yra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalusis planas, kuris toje teritorijoje leistų vykdyti statybą. Jeigu pagal patvirtintą teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalių planą galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos** (įregistruotos NTR ar nustatytos detalajame plane), kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

2) jeigu nėra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalusis planas, išsiaiškinti, ar yra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, specialusis planas, kuris iš esmės konkretizuoja savivaldybės bendrojo plano sprendinius ir pagal kurio duomenis galima spręsti, ar tame sklype galima statyba. Jeigu pagal patvirtintą teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, specialų planą galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos** (įregistruotos NTR ar nustatytos specialiajame plane), kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

3) jeigu nėra patvirtintas teritorijos, kuriame yra žemės sklypas, detalusis planas ar specialusis planas, išsiaiškinti, ar pagal Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo 20 straipsnio nuostatas sklypui savivaldybės administracijos direktorius ar jo įgaliotas valstybės tarnautojas turėtų nustatyti šio sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrus, leidžiančius vykdyti statybą **meras ar jo įgaliotas savivaldybės administracijos valstybės tarnautojas, nėra nurodęs šio sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrų, leidžiančius vykdyti statybą**. Kai tokie parametrai žemės sklypui yra nustatyti, reikėtų įsitikinti, ar žemės sklypui NTR ~~nėra nustatytos~~ **neįrašytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos** **Teritorijos**, kurios neleistų vykdyti statybos. Jeigu būtų nustatyta, kad žemės sklypui ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos**, kurios neleistų vykdyti statybos, ~~nustatytos ne~~ **NTR neįrašytos, tačiau nurodytos** kituose dokumentuose (pavyzdžiui, statinio projekto sklypo sutvarkymo (sklypo) plane; žemės savininko, valstybinės ar savivaldybės žemės patikėtinio rašytiniame susitarime (sutikime) su suinteresuotu subjektu (statytoju ar planuojamos ūkinės veiklos organizatoriumi); planuojamos ūkinės veiklos poveikio aplinkai vertinimo ar planuojamos ūkinės veiklos poveikio visuomenės sveikatai vertinimo dokumentuose), turėtų būti vertinami kiti dokumentai. Jeigu pagal ~~administracijos direktoriaus~~ **mero** ar jo įgalioto valstybės tarnautojo nustatytus šio sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrus žemės sklype galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos**, kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

4) jeigu pagal [Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymo](#) 17 straipsnio nuostatas teritorijos detalieji planai neturi būti rengiami ir pagal šio įstatymo 20 straipsnio nuostatas savivaldybės ~~administracijos direktorius~~ **meras** ar jo įgaliotas valstybės tarnautojas ~~neturi nustatyti~~ **nėra nurodęs** žemės sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrų, leidžiančių vykdyti statybą, vertinami savivaldybės lygmens ir (ar) vietovės lygmens bendrieji planai. Jeigu pagal bendrųjų planų duomenis teritorijoje, kurioje yra žemės sklypas, galima statyba, reikia įsitikinti, ar žemės sklypui NTR ~~nėra nustatytos~~ **neįrašytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos** **Teritorijos**, kurios neleistų vykdyti statybos. Jeigu būtų nustatyta, kad žemės sklypui ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos**, kurios neleistų vykdyti statybos, ~~nustatytos ne~~ **NTR neįrašytos, tačiau nurodytos** kituose dokumentuose (pavyzdžiui, statinio projekto sklypo sutvarkymo (sklypo) plane; žemės savininko, valstybinės ar savivaldybės žemės patikėtinio rašytiniame susitarime (sutikime) su

suinteresuotu subjektu (statytoju ar planuojamos ūkinės veiklos organizatoriumi), planuojamos ūkinės veiklos poveikio aplinkai vertinimo ar planuojamos ūkinės veiklos poveikio visuomenės sveikatai vertinimo dokumentuose), turėtų būti vertinami kiti dokumentai. Jeigu pagal bendrųjų planų duomenis teritorijoje, kurioje yra žemės sklypas, galima statyba ir šiam sklypui nėra nustatytos ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos**, kurios neleistų vykdyti statybos, toks žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“;

1-4 punktuose nurodytais atvejais, kai **NTR įrašytos ar** teritorijų planavimo dokumentuose nurodytos ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos**, pagal kurias tam tikrais atvejais galima statyba, žemės sklypas laikomas žeme statyboms tuo atveju, jeigu yra išduotas **atitinkamos institucijos ar subjekto (pvz., savivaldybės, elektros tinklų savininko ar valdytojo) leidimas (pritarimas)** suteikiantis teisę vykdyti statybas tame sklype.

1 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, pardavė 5 žemės sklypus. Visų sklypų pagrindinė žemės naudojimo paskirtis, ~~nurodyta įrašyta~~ NTR, yra „kita“, o žemės sklypo naudojimo būdas - „rekreacinė teritorija“ (rekreacinė teritorija – žemės sklypai skirti ilgalaikiam (stacionariam) poilsiui su poilsio paskirties pastatais ar trumpalaikiam poilsiui).

Sandorio sudarymo metu pagal teritorijų planavimo dokumentus:

1) pirmas sklypas pateko į teritoriją, kuriai rajono savivaldybės sprendimu buvo patvirtintas detalusis planas, pagal kurį šiame sklype yra leidžiama naujų statinių statyba (~~specialios sąlygos~~ **Teritorijos** šiam sklypui nėra nustatytos);

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

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

4) ketvirtasis sklypas pateko į teritoriją, kuriai nėra patvirtintas detalusis ar specialusis planas, be to, nėra priimtas savivaldybės administracijos direktoriaus **mero** sprendimas dėl teritorijos, kurioje yra šis sklypas, naudojimo reglamento. Pagal savivaldybės bendrąjį planą šis sklypas patenka į **Teritoriją, kurioje taikoma** geležinkelio želdinių apsaugos zona, ir ~~savivaldybė nėra išdavusi leidimo šiame sklype vykdyti statybą. nėra gautas viešosios geležinkelių infrastruktūros valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype;~~

5) penktas sklypas pateko į teritoriją, kuriai nėra patvirtintas detalusis ar specialus planas, nėra priimtas savivaldybės administracijos direktoriaus sprendimas dėl teritorijos, kurioje yra šis sklypas, naudojimo reglamento. Pagal savivaldybės bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra šis sklypas, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, o ~~specialios sąlygos~~ **Teritorijos** šiam sklypui nėra nustatytos.

Kaip apmokestinami PVM įmonės A parduodami žemės sklypai?

Įmonės A parduodamuose 1, 2 ir 3 sklypuose pagal teritorijų planavimo dokumentus galima statyba. Todėl šie sklypai PVM tikslais laikomi „žeme statyboms“ ir, vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatomis, apmokestinami PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Ketvirtas žemės sklypas, kuris pagal savivaldybės bendrąjį planą patenka į **Teritoriją, kurioje taikoma** geležinkelio želdinių apsaugos zona, ir ~~kuriam nėra išduotas savivaldybės leidimas vykdyti statybą dėl kurio nėra gautas viešosios geležinkelių infrastruktūros valdytojo pritarimas leisti vykdyti statybą šiame sklype,~~ PVM tikslais nelaikomas „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinamas, kadangi jame statyba iš esmės negalima.

Tam, kad atsakyti klausimą, ar parduodamas penktas sklypas turi būti apmokestinamas PVM, reikia papildomai savivaldybėje išsiaiškinti, ar teritorijai, kurioje yra šis sklypas, vadovaujantis Teritorijų planavimo įstatymu, nėra privalu rengti teritorijos detalųjį planą. Jeigu savivaldybė pateiktą informaciją, kad minėtas sklypas patenka į neurbanizuojamą teritoriją ir kad teritorijai,

kurioje yra šis sklypas, nereikia rengti detaliojo plano, tai, atsižvelgiant į tai, kad pagal savivaldybės bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra šis sklypas, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, parduodamas sklypas PVM tikslais būtų laikomas „žeme statyboms“. Jeigu savivaldybė pateiktą informaciją, kad minėtas sklypas patenka į urbanizuojamą teritoriją ir dėl to teritorijai, kurioje yra šis sklypas, reikia rengti detalų planą, tai, nors pagal savivaldybės bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra šis sklypas, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, parduodamas sklypas PVM tikslais nebūtų laikomas „žeme statyboms“.

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

2 pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,5 ha žemės sklypą. NTR ~~nurodyta, kad~~ ~~irašyta~~ žemės naudojimo paskirtis yra „kita“, o naudojimo būdai: 1) daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių teritorija (0,3 ha); 2) atskirųjų želdynų teritorija (0,2 ha). ~~Specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos** nenustatytos. Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Taip, laikomas, nes pagal NTR dalyje parduodamo žemės sklypo galima daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių statyba.

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

3.2.1. ~~tokia seka~~ reikia išsiaiškinti:

3.2.1.1. ar nebuvo patvirtintas teritorijų planavimo dokumentas (pvz., patvirtintas detalusis planas ar specialusis planas) ar žemės valdos projektas dėl žemės paskirties pakeitimo (Duomenys dėl teritorijų planavimo dokumentų kaupiami Teritorijų planavimo registre, kurį galite rasti adresu: www.tpdri.lt; informaciją dėl detaliųjų, specialiųjų, bendrųjų planų ir pan. galima rasti savivaldybių interneto puslapiuose arba kreipiantis į šiuos dokumentus rengiančią instituciją);

3.2.1.2. jeigu dėl žemės naudojimo sąlygų pakeitimo teritorijų planavimo dokumentas (pvz., detalusis planas ar specialusis planas) ar žemės valdos projektas neturi būti rengiami (tokią informaciją galima gauti savivaldybių administracijose ar Nacionalinės žemės tarnybos skyriuose) - ar nebuvo priimtas Nacionalinės žemės tarnybos vadovo ar jo įgalioto teritorinio padalinio vadovo, savivaldybės tarybos, savivaldybės administracijos direktoriaus arba specialiojo teritorijų planavimo dokumentą tvirtinančios institucijos sprendimas pakeisti to žemės sklypo paskirtį ir (ar) būdą, leidžiantį šiame žemės sklype vykdyti statybas;

3.2.1.3. jeigu nėra 3.2.1.1. ir 3.2.1.2. punktuose nurodytų teritorijų planavimo dokumentų, išsiaiškinti, ar savivaldybės ~~administracijos direktoriaus~~ **meras** ar jo įgaliotas valstybės tarnautojas nėra nustatęs žemės sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrų (teritorijos naudojimo tipo, statinių parametrų ir kt.), kurie leistų šiame žemės sklype vykdyti statybas (informaciją dėl šių sprendimų turi savivaldybių administracijos);

3.2.2. ar 3.2.1. punkte nurodytuose dokumentuose žemės sklypui nėra nustatytos ~~specialios~~ **žemės naudojimo sąlygos** **Teritorijos**.

Jeigu žemės sklypo perleidimo metu buvo patvirtinti 3.2.1.1 punkte nurodyti teritorijų planavimo dokumentai, leidžiantys šiame žemės sklype vykdyti statybas, ar buvo priimti 3.2.1.2. punkte nurodyti sprendimai, pagal kuriuos žemės sklype galima vykdyti statybas, ar nustatyti 3.2.1.3. punkte nurodyti žemės sklypo teritorijos naudojimo reglamento parametrai, leidžiantys šiame žemės sklype vykdyti statybas, ir žemės sklypui nebuvo nustatytos ~~specialios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos**, draudžiančios sklype vykdyti statybą, tai nors pagal NTR žemės sklypo naudojimo paskirtis yra ne „kita“, toks sklypas PVM tikslais bus laikomas „žeme statyboms“.

1 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, PVM mokėtojai, už 6 mln. eurų pardavė šalia Vilniaus esantį 1 ha žemės sklypą, kurio pagrindinė žemės naudojimo ~~paskirtis nurodyta~~ **įrašyta** NTR buvo „žemės ūkio“. Tuo metu, kai įmonė „A“ pardavė žemės sklypą, jau buvo Nacionalinės žemės tarnybos vadovo patvirtintas žemės sklypų formavimo ir pertvarkymo projektas, pagal kurį šis sklypas padalintas į 12 sklypų, ir priimtas sprendimas pakeisti pagrindinę žemės naudojimo paskirtį iš „žemės ūkio“ į „kitą“, nustatant žemės sklypo naudojimo būdą „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorija“, ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos** nenustatytos.

Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Nors žemės sklypo perdavimo (PVM prievolės atsiradimo) momentu parduodamos žemės sklypo pagrindinė žemės naudojimo paskirtis NTR buvo nurodyta „žemės ūkio“, tačiau tuo metu jau buvo priimtas Nacionalinės žemės tarnybos vadovo patvirtintas sklypų formavimo ir pertvarkymo projektas dėl sklypo padalijimo ir žemės naudojimo paskirties pakeitimo iš „žemės ūkio“ į „kitą“, nustatant žemės sklypo naudojimo būdą „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorija“.

Tokiu atveju PVM tikslais parduodamas žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“ ir apmokestinamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“ už 3 mln. eurų pardavė šalia Vilniaus esantį 0,5 ha žemės sklypą, kurio pagrindinė naudojimo paskirtis pagal NTR buvo „žemės ūkio“. Paaiškėjo, kad tuo metu, kai įmonė „A“ pardavė žemės sklypą, jau buvo patvirtintas teritorijos, kuriame yra minėtas sklypas, detalusis planas, pagal kurį buvo pakeista žemės sklypo paskirtis ir būdas, leidžiantis šiame žemės sklype vykdyti statybas, o ~~specialiosios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos** nenustatytos.

Tokiu atveju PVM tikslais parduodamas žemės sklypas laikomas „žeme statyboms“ ir apmokestinamas PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, įmonei „B“, PVM mokėtojai, ~~2012 m.~~ už 8 mln. eurų pardavė šalia Vilniaus esantį 4 ha žemės sklypą, kurio naudojimo paskirtis, ~~nurodyta~~ **įrašyta** NTR „žemės ūkio“. Tuo metu, kai įmonė „A“ pardavė žemės sklypą įmonei „B“, jau buvo parengtas teritorijos, kuriame yra ~~šio~~ žemės sklypas, detaliojo plano, kurio rengimo tikslas: pakeisti žemės naudojimo paskirtį iš žemės ūkio į kitą, nustatyti žemės sklypo naudojimo būdą - gyvenamosios teritorijos, pobūdį - daugiabučių ir aukštybinių gyvenamųjų namų statybos, projektas. Be to, miesto savivaldybės taryba tuo metu jau buvo priėmusi sprendimą (patvirtinusi miesto teritorijos bendrąjį planą), kuriuo buvo pritarta keisti žemės naudojimo paskirtį šioje teritorijoje, numatant plėtoti gyvenamųjų namų statybą.

Nors miesto savivaldybės taryba jau buvo priėmusi sprendimą keisti žemės naudojimo paskirtį šioje teritorijoje, numatant plėtoti gyvenamųjų namų statybą, tačiau sklypo perdavimo (PVM prievolės atsiradimo) momentu parduodamo teritorijos, kurioje yra žemės sklypas, detalusis planas (kuris pagal nustatytą tvarką turėjo būti parengtas) nebuvo patvirtintas. Tokiu atveju PVM tikslais žemė nelaikoma „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinama.

4 pavyzdys

Įmonė A pardavė keturis, anksčiau įsigytus žemės sklypus šalia Kauno. Perleidimo momentu visų šių sklypų pagrindinė žemės naudojimo paskirtis buvo „žemės ūkio“. Pagal patvirtintą savivaldybės teritorijos bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra minėti sklypai, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, tačiau šie sklypai yra urbanizuojamoje teritorijoje ir, keičiant žemės naudojimo paskirtį, šiai teritorijai, vadovaujantis Teritorijų planavimo įstatymo 17 straipsnio nuostatomis, turi būti parengtas teritorijos detalusis planas. Be to, iki sklypų perdavimo buvo pradėta teritorijos, kurioje yra parduodami žemės sklypai, detaliojo plano rengimo procedūra.

Nagrinėjamu atveju sklypų perleidimo momentu teritorijos, kuriame yra parduodami sklypai, detalusis planas, dar tik buvo pradėtas rengti. Tokiu atveju, nesvarbu, kad pagal patvirtintą

savivaldybės teritorijos bendrąjį planą teritorijoje, kurioje yra minėti sklypai, numatyta mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, įmonės A parduodami sklypai PVM tikslais nelaikomi „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinami.

5 pavyzdys

Fizinis asmuo pardavė du, anksčiau įsigytus miškų ūkio paskirties žemės sklypus, kuriuose pagal teritorijų planavimo dokumentus numatoma įveisti mišką. Ar šių sklypų pardavimas apmokestinamas PVM?

Ne, neapmokestinamas, nes žemės sklypai yra skirti ne statyboms, o miško įveisimui.

IŠIMTIS. Žemės ūkio paskirties žemės sklypas nebus laikoma „žeme statyboms“, jeigu žemės sklypui yra parengtas ne tik žemės valdos projektas, bet ir žemės kaimo plėtros žemėtvarkos projektas dėl ūkininko sodybos vietos parinkimo (kuriame nurodytas plotas ir ribos, kur galima ūkininko sodybos statyba) tuo atveju, jeigu ūkininko sodybai skirtas žemės plotas sudaro mažesnę dalį viso žemės sklypo ploto. Jeigu ūkininko sodybai skirtas žemės plotas sudaro pusę arba didesnę dalį viso žemės sklypo, tai toks žemės ūkio paskirties žemės sklypas bus laikomas „žeme statyboms“.

6 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, parduoda 100 ha žemės sklypą kaimo vietovėje. Šiam žemės sklypui nustatyta tvarka yra parengtas žemės valdos projektas – žemės sklypo formavimo ir pertvarkymo projektas. Pagal šį projektą ūkininko parduodamos žemės sklypo naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“. Be žemės valdos projekto šiam sklypui yra parengtas kaimo plėtros žemėtvarkos projektas, kuriame yra nurodyta žemės sklypo vieta (kuri apima apie 0.5 ha plotą), kur gali būti statomi statiniai (esant parengtam žemės ūkio paskirties žemės sklypo žemės valdos projektui, detalusis planas nerengiamas). Ar toks žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Šiuo atveju parduodamo sklypo žemės naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“. Todėl, neatsižvelgiant į tai, kad kaimo plėtros žemėtvarkos projekte ir yra nurodyta vieta, kur gali būti statomi statiniai (teritorija, skirta statyboms, užima nežymią dalį viso ūkininko ūkio žemės sklypo ploto) PVM tikslais toks sklypas nelaikomas „žeme statyboms“ ir PVM neapmokestinamas.

7 pavyzdys

Ūkininkas, PVM mokėtojas, parduoda 1 ha žemės sklypą kaimo vietovėje. Šiam žemės sklypui nustatyta tvarka yra parengtas žemės valdos projektas – žemės sklypo formavimo ir pertvarkymo projektas. Pagal šį projektą ūkininko parduodamos žemės sklypo naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“. Be žemės valdos projekto šiam sklypui yra parengtas kaimo plėtros žemėtvarkos projektas, kuriame yra nurodyta žemės sklypo vieta (kuri apima 0,7 ha plotą), kur galima kitos paskirties (pvz., kaimo turizmo) pastatų statyba, ~~specialios žemės naudojimo sąlygos~~ **Teritorijos** nenustatytos.

Ar toks žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Šiuo atveju parduodamo sklypo žemės naudojimo paskirtis yra „žemės ūkio“, o kaimo plėtros žemėtvarkos projekte nurodyta vieta, kur galima kitos paskirties pastatų statyba, sudaro didesnę dalį viso žemės sklypo ploto. PVM tikslais toks sklypas laikomas „žeme statyboms“ ir PVM apmokestinamas.

3.3. Žeme statyboms laikomas ir toks žemės sklypas, kuriame numatoma kelio statyba.

Pavyzdys

Įmonė A pardavė 0,5 ha žemės sklypą. Pardavimo metu žinoma, kad parduotame sklype planuojama statyti kelią (tai numatyta bendrajame plane, patvirtinti šios teritorijos detalieji planai, kuriais pakeista žemės naudojimo paskirtis (iš „žemės ūkio“ į „kitą“, leidžianti statyti kelią). Ar šis žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms?

Taip, laikomas, nes yra patvirtinti teritorijos detalieji planai, kuriuose numatyta kelio statyba.

~~(PVMĮ 32 str. 2 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2013-08-08 raštą Nr.(18.2-31-2)-RM-4722).~~

~~(PVMĮ 32 str. 2 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2019-02-28 raštą Nr.(18.2-31-2-E)-RM-6402).~~

3. Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris PVM neapmokestinamas pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį, PVM skaičiuoti šio Įstatymo nustatyta tvarka, jeigu daiktas parduodamas ar kitaip perduodamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojai, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis), ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka. Apmokestinamasis asmuo, kuris parduoda ar kitaip perduoda nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojai, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis) šio Įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nustatytais sąlygomis, gali pasirinkti skaičiuoti PVM už šį daiktą, jeigu jį įgyjant jo tiekėjas už jį skaičiavo PVM, arba neskačiuoti PVM, jeigu jį įsigyjant jo tiekėjas už jį PVM neskačiavo, neatsižvelgiant į tai, ar buvo deklaruotas 24 mėnesių pasirinkimas skaičiuoti PVM.

Komentaras

1. Asmuo, PVM mokėtojas, parduodamas ar kitaip perduodamas nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, turi pasirinkimo teisę, kai:

1.1. parduoda ar kitaip perduoda pastatus, statinius, taip pat jų dalis, išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis, žemę, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę, skirtą statyboms;

1.2. 1.1 punkte nurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį turtą parduoda ar kitaip perduoda apmokestinamajam asmeniui (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 2 dalies ir 2 straipsnio 38 dalies komentarus), PVM mokėtojai (**nesvarbu ar jis PVM mokėtoju įsiregistravęs Lietuvoje, ar užsienio valstybėje**), 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). Turto pardavėjas, norėdamas įsitikinti, kad turtą tiekia apmokestinamajam asmeniui, gali susitarti, kad šis jam pateiktų laisvos formos patvirtinimą.

2. 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](#).

1 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda nenaudojamą seną pastatą UAB „B“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja. UAB „A“ **2007-12-05** apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje yra deklaravusi, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą nekilnojamąjį turtą yra pasirinkusi skaičiuoti PVM. Todėl bendrovė, parduodama seną pastatą UAB „B“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, skaičiuoja PVM taikant standartinį PVM tarifą.

2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda Lietuvoje esantį nenaudojamą seną pastatą konsulinei įstaigai. UAB „A“ apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje yra deklaravusi, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą nekilnojamąjį turtą yra pasirinkusi skaičiuoti PVM.

Todėl UAB „A“, parduodama seną pastatą konsulinei įstaigai, skaičiuoja PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, parduoda UAB „B“, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, naujai pastatyto pastato (pastatas baigtas statyti prieš 2 mėnesius) dalį. Šiuo atveju UAB „A“, parduodama pastato dalį UAB „B“, neturi pasirinkimo teisės (parduodamas naujas nekilnojamas pagal prigimtį turtas) ir ji nuo šio turto turi skaičiuoti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

4 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, apmokestinamajam asmeniui - UAB „B“, ne PVM mokėtojai, parduoda pusę seno pastato. Tokiu atveju UAB „A“, parduodama seno pastato dalį bendrovei „B“, pasirinkimo teisės neturi, nes seną pastatą parduoda ne PVM mokėtojai, todėl PVM neskaičiuoja.

5 pavyzdys

Fizinis asmuo (ne PVM mokėtojas) iš įmonės M (PVM mokėtojos, pasirinkusios skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojai) įsigijo senus pastatus su po jais esančia žeme. Žemę fizinis asmuo įsigijo su įmone M sudaręs pirkimo-pardavimo sutartį, o pastatus - pagal trišalę lizingo sutartį, sudarytą tarp įmonės M (pardavėjo), lizingo įmonės L, PVM mokėtoja (pirkėjo), ir fizinio asmens (turto gavėjo).

Tokiu atveju laikoma, kad įmonė M sudarė du sandorius - žemės pardavimo ir senų pastatų pardavimo. Žemės pardavimas fiziniam asmeniui PVM neapmokestinamas, tačiau parduodant senus pastatus lizingo įmonei L, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, pardavimo PVM turi būti apskaičiuojamas, nes įmonė M yra pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojai. Lizingo įmonei pagal lizingo sutartį perduodant senus pastatus fiziniam asmeniui, toks perdavimas PVM neapmokestinamas.

6 pavyzdys

Fizinis asmuo (ne PVM mokėtojas) iš įmonės M (PVM mokėtojos, pasirinkusios skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojai) įsigijo senus pastatus su po jais esančia žeme. Žemę fizinis asmuo įsigijo su įmone M sudaręs pirkimo-pardavimo sutartį, o pastatus - pagal trišalę faktoringo sutartį, sudarytą tarp įmonės M (pardavėjo), lizingo įmonės L (finansuotojo) ir fizinio asmens (pirkėjo). Faktoringo sutartyje numatyta, kad įmonė M senus pastatus parduoda fiziniam asmeniui, o piniginių reikalavimų fiziniam asmeniui už pastato pardavimą įmonė M perduoda lizingo įmonei L. Remdamasi faktoringo sutartimi, lizingo įmonė L sumoka įmonei M už fizinio asmens įsigytus pastatus, o fizinis asmuo įmonės L už pastatą sumokėtas sumas bei palūkanas (6 proc. metinių palūkanų nuo likutinės prekės vertės kas mėnesį) sutartyje nustatytais terminais išipareigoja grąžinti įmonei L.

Tokiu atveju laikoma, kad įmonė M sudarė du sandorius - žemės pardavimo ir senų pastatų pardavimo.

Žemės pardavimas fiziniam asmeniui pagal jo su įmone M sudarytą pirkimo-pardavimo sutartį PVM neapmokestinamas.

Fizinio asmens pagal trišalę faktoringo sutartį įsigytas senas pastatas taip pat PVM neapmokestinamas, nes pagal sutarties sąlygas ši seną pastatą įmonė M parduoda fiziniam asmeniui (šiuo atveju lizingo įmonė L yra tik šio sandorio finansuotojas, iš prekės pardavėjo - įmonės M perėmęs piniginių reikalavimų pirkėjui).

7 pavyzdys

Įmonė A (PVM mokėtoja, pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimą ar kitokį perdavimą PVM mokėtojai) lizingo įmonei B parduoda seną pastatą su po juo esančia žeme. Fizinis asmuo (ne PVM mokėtojas) šį pastatą kartu su žeme įsigyja pagal lizingo sutartį, sudarytą su lizingo įmone B.

Tokiu atveju, parduodant seną pastatą kartu su po juo esančia žeme lizingo įmonei B, kuri yra apmokestinamasis asmuo ir PVM mokėtoja, turi būti apskaičiuojamas pardavimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą, kadangi įmonė A yra pasirinkusi skaičiuoti PVM už nekilnojamųjų pagal

prigimtį daiktų pardavimą PVM mokėtojai. Tačiau lizingo įmonei pagal lizingo sutartį perduodant šį seną pastatą su po juo esančia žeme fiziniam asmeniui (ne PVM mokėtojai), toks tiekimas PVM neapmokestinamas.

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

1 pavyzdys

Bendrovė „A“ ~~2005~~ **2024** m. pirmame pusmetyje:

- 1) ~~2005~~**2024**-01-10 Įmonei B, PVM mokėtojai, pardavė seną, prieš 5 metus statytą pastatą;
- 2) ~~2005~~**2024**-01-25 Įmonei C, PVM mokėtojai, pardavė seną, prieš 6 metus statytą pastatą;
- 3) ~~2005~~**2024**-02-02 Įmonei D, PVM mokėtojai, pardavė seną, prieš 3 metus įsigytą pastatą.

Bendrovė „A“ ~~2005~~**2024**-01-10, parduodama seną pastatą įmonei „B“, PVM neskaiciavo; o ~~2005~~**2024**-01-25, parduodama pastatą įmonei „C“, už parduodamą pastatą apskaičiavo ~~18~~**21** proc. PVM (tai buvo pirmasis bendrovės pasirinkimas skaičiuoti PVM už parduodamą PVM neapmokestinamą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą). Bendrovė „A“ ~~2005~~**2024**-02-02, parduodama seną pastatą įmonei „D“, PVM už šį pastatą apskaičiavo, nes sandoris buvo sudarytas po pirmojo pasirinkimo skaičiuoti PVM. Bendrovė „A“ pranešimą apie savo pasirinkimą skaičiuoti pateikia apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai ~~2005~~**2024**-02-10.

2 pavyzdys

Įmonė „A“, PVM mokėtoja, ~~2004~~**2020**-03-16 sudarė nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorį su J.V. individualia įmone, PVM mokėtoja. Įmonė „A“ parduodama nekilnojamąjį turtą (3 senus pastatus) J.V. individualiai įmonei apskaičiavo PVM, nors pranešimo apie savo pasirinkimą skaičiuoti PVM apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai nebuvo pateikusi ir nepateikė per nustatytą terminą, t. y. iki ~~2004~~ **2020**-04-25. Įmonė „A“ ~~2005~~**2023**-01-03, ~~2005~~**2023**-06-07, ~~2006~~**2023**-02-10 sudarė kitus nekilnojamojo turto (senų pastatų) pardavimo sandorius su įmonėmis, PVM mokėtojomis. Už visus šiuos sandorius įmonė „A“ PVM apskaičiavo. ~~2007~~**2023**-12-10 įmonė „A“ pardavė dar vieną seną pastatą apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojai, už kurį PVM taip pat apskaičiavo. ~~2007~~**2023**-12-14 įmonė „A“ informavo apskrities valstybinę mokesčių inspekciją apie pasirinkimo skaičiuoti PVM atšaukimą. Ar gali įmonė „A“ atšaukti savo pasirinkimą skaičiuoti PVM?

PVM įstatymo 32 straipsnio 3 dalyje yra nustatyta, kad įmonės, pasirinkusios skaičiuoti PVM už parduodamą nekilnojamąjį turtą, pasirinkimas galioja ne trumpiau nei 24 mėn. Tai reiškia, jog įmonė, pasirinkusi skaičiuoti PVM už parduodamą nekilnojamąjį turtą ir realiai sandorio metu apskaičiavusi tokį PVM, negali savo pasirinkimo atšaukti anksčiau nei praėjus 24 mėn. nuo tokio pasirinkimo. Tačiau, praėjus 24 mėn. nuo pasirinkimo skaičiuoti PVM už nekilnojamąjį turtą, įmonė bet kuriuo metu gali tokį savo pasirinkimą atšaukti. Todėl įmonė A gali ~~2007~~**2023**-12-14 pateikti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pranešimą apie pasirinkimo skaičiuoti PVM už parduodamą nekilnojamąjį turtą atšaukimą.

~~*Atkreiptinas dėmesys, kad iki 2007-12-01 PVM įstatyme galiojusi nuostata, numatė, jog PVM mokėtojas, pasirinkęs skaičiuoti PVM už nekilnojamojo turto pardavimą, PVM apskaičiuoti už tokį pardavimą turėjo tada, kai nekilnojamojo turto buvo parduodamas PVM mokėtojams, nepriklausomai nuo to, ar šie buvo apmokestinamieji asmenys, ar ne.~~

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

5. Kai apmokestinamasis asmuo nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą parduoda ar kitaip perduoda apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojai, 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) PVM įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nustatytais sąlygomis (pvz., parduoda pagal lizingo sutartį), tai neatsižvelgiant į tai, ar šis apmokestinamasis asmuo buvo deklaravęs pasirinkimą skaičiuoti PVM, jis gali pasirinkti skaičiuoti PVM už nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, jeigu šis daiktas buvo įsigytas su PVM, arba gali pasirinkti neskaičiuoti PVM, jeigu daiktas buvo įsigytas be PVM.

1 pavyzdys

Lizingo bendrovė, PVM mokėtoja, nėra deklaravusi apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą PVM neapmokestinamą nekilnojamąjį turtą ji yra pasirinkusi skaičiuoti PVM.

Bendrovė ~~2007~~**2023**-12-03 sudaro lizingo sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, PVM mokėtoju - įmone „B“, kurioje numato įmonei parduoti seną pastatą. Šį pastatą lizingo bendrovė ~~2005~~**2021** m. liepos mėn. buvo įsigijusi su PVM. Lizingo bendrovė už parduodamą seną pastatą pasirenka apskaičiuoti PVM.

(Pakeista pagal VMI prie FM 2008-01-11 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-383)

2 pavyzdys

Lizingo bendrovė, PVM mokėtoja, nėra deklaravusi apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje, kad už parduodamą ar kitaip perduodamą PVM neapmokestinamą nekilnojamąjį turtą ji yra pasirinkusi skaičiuoti PVM.

Bendrovė ~~2012~~**2022**-02-03 sudaro lizingo sutartį su užsienio šalies diplomatine atstovybe Lietuvoje, kurioje numato atstovybei parduoti seną pastatą. Šį pastatą lizingo bendrovė buvo įsigijusi su PVM. Lizingo bendrovė parduodama seną pastatą užsienio diplomatinei atstovybei gali pasirinkti apmokestinti PVM.

(PVMĮ 32 str. 3 dalies komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2012-02-07 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-1302).