

9 straipsnis

1. Jeigu apmokestinamasis asmuo savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda, įskaitant atvejus, kai veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, kitam apmokestinamajam asmeniui, tęsiančiam perduodamą veiklą, toks veiklos (ar jos dalies) perdavimas šiame Įstatyme nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

Komentaras

1. Sąvoka „viso turto ar jo dalies perleidimas“ PVM tikslais suprantama kaip apimanti verslo perleidimą ar savarankiškos verslo dalies perleidimą, į kurį įeina tiek materialūs (t. y. perleidžiami nuosavybės teisės objektai), tiek ir nematerialūs elementai (pvz. prestižas). Tam, kad būtų konstatuotas verslo ar savarankiškos verslo dalies perleidimas, perleisto turto turi pakakti tęsti savarankišką ūkinę veiklą, o perėmėjas turi planuoti tęsti perleistą verslą ar jo dalį (t. y. tęsti veiklą, kurią iki perdavimo vykdė šį verslą (jo dalį) perdavęs asmuo). Į perėmėjo ketinimus reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant sandorio aplinkybes (ESTT sprendimai byloje Nr. C-497/01, C-444/10).

PVM tikslais svarbu nustatyti, kada vyksta veiklos (ar jos dalies), kada - atskirų turto vienetų tiekimo sandoris. Atskirų turto vienetų pardavimas - tai atskirų materialaus (pvz., nekilnojamo turto) ir nematerialaus (pvz., programinės įrangos, licencijų) turto vienetų pardavimas. Atskirų turto vienetų pardavimas yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestinamas PVM.

Kai PVM mokėtojas kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda savo vykdomą ekonominę veiklą ar jos dalį kitam apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, tęsiančiam tokią veiklą, tai toks perdavimas nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu, o veiklos (ar jos dalies) kaip komplekso perdavimas kitam apmokestinamajam asmeniui, tęsiančiam tokią veiklą, įforminamas laisvos formos apskaitos dokumentu.

Šio straipsnio nuostatos taikomos ir tokiu atveju, jeigu ekonominės veiklos perdavimo momentu ~~apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas~~ ekonominės veiklos (ar jo dalies) perėmėjas ekonominės veiklos perdavimo momentu nebūtinai turi būti nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau yra žinoma, kad jis tikrai įsiregistruos PVM mokėtoju (pavyzdžiui, jau yra padavęs prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, ketina paduoti šį prašymą). Tačiau PVM tikslais svarbu nustatyti, kada vyksta veiklos (ar jos dalies), kada - atskirų turto vienetų tiekimo sandoris. Atskirų turto vienetų pardavimas - tai atskirų materialaus (pvz., nekilnojamo turto) ir nematerialaus (pvz., programinės įrangos, licencijų) turto vienetų pardavimas. Tokiu atveju atskiri turto vienetai apmokestinami PVM. Pasitaiko atveju, kai atskiri turto vienetai yra įvertinti atskirai (pvz., nurodoma grynojo turto ir prestižo kaina), tačiau šie vienetai yra taip glaudžiai susiję, kad jų visuma ekonominiu požiūriu sudaro vieną - veiklos (ar jos dalies) sandorį. Šio straipsnio minėtos nuostatos galioja tik veiklos (ar jos dalies), kaip komplekso, perleidimo sandoriams. ~~Tačiau paaiškęjus, kad turto perėmėjas per mėnesį po turto perėmimo neįsiregistruavo PVM mokėtoju (pvz., atsiėmė prašymą registruotis PVM mokėtoju), tai tokiu atveju ekonominę veiklą (ar jos dalį) perduodantis PVM mokėtojas privalo patikslinti PVM atskaitą, vadovaudamasis PVM įstatymo 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo) straipsnių nuostatomis. Jeigu~~

~~turto perėmėjas neįsiregistruoja PVM mokėtoju per mėnesį po turto perėmimo, tai jis apie tai nedelsiant turi informuoti turta perdavusį asmenį.~~

Kai PVM mokėtojas savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį), kuriai skirtų prekių ar paslaugų visa (ar dalis) pirkimo (importo) PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, kaip kompleksą perduoda kitam apmokestinamajam asmeniui ne PVM mokėtoju (ir nėra žinoma, kad jis įsiregistruos PVM mokėtoju), tęsiančiam tokią veiklą, tai tokiu atveju toks veiklos perdavimas nelaikomas PVM objektu. Tokiu atveju ekonominę veiklą (ar jos dalį) perduodantis PVM mokėtojas pats privalo patikslinti PVM atskaitą vadovaudamasis PVM įstatymo 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo) straipsnių nuostatomis.

Šio straipsnio nuostatos taikomos tiek juridinio asmens, tiek fizinio asmens ekonominės veiklos, vykdomos neįsteigus juridinio asmens, pirkimui-pardavimui. Vadinasi, tokiu būdu galimas, pvz., juridinio asmens (įmonės, įstaigos, organizacijos), ūkininko ūkio veiklos pardavimas kitam asmeniui, perleidžiant įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą.

Fizinio asmens, PVM mokėtojo, vykdyta ekonominė veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas gali būti perduodama kitam asmeniui PVM mokėtoju, pavyzdžiui:

- 1) ūkininkui nutraukus jo vykdytą ekonominę veiklą, jo ūkis perduodamas kitam asmeniui (atlygintinai);
- 2) mirus ūkininkui, jo vykdytą veiklą perima turto (ūkininko ūkio) paveldėtojai ar ūkis dovanojamas kitam asmeniui (neatlygintinai);
- 3) advokatas savo advokato praktiką perduoda kitam asmeniui (gali būti atlygintinai ir be atlygio) ir pan.

~~Pagal Civiliniame kodekse įtvirtintą sampratą įmonės pirkimas-pardavimas suprantamas kaip visos įmonės turtinio komplekso ar esminės jos dalies (išskyrus teises ir pareigas, kurių pardavėjas neturi teisės perduoti kitiems asmenims) perleidimas pirkėjui už tam tikrą šalių susitartą kainą. Plačiuoju požiūriu įmonės pirkimas-pardavimas turėtų būti suprantamas kaip kito juridinio asmens vykdomos ekonominės veiklos įsigijimas.~~

~~Juridinio asmens PVM mokėtojo vykdyta ekonominė veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas gali būti perduodama kitam juridiniam asmeniui PVM mokėtoju nutraukus (sustabdžius) savo vykdytą ekonominę veiklą, atsisakius dalies veiklos (filialo) ir kitais atvejais.~~

Jeigu minėtas turtas perduodamas PVM mokėtoju, tęsiančiam veiklą, tuomet pardavimo PVM neskaiciuojamas, o turtą perduodantis asmuo netikslina PVM atskaitos, nes laikoma, kad nuosavybės teisės objektų perėmėjas jų pirkimo ir (arba) importo PVM arba jo dalį įtraukia į savo PVM atskaitą ir pasikeitus jo perimto turto naudojimo jo veikloje paskirčiai, jam (ekonominės veiklos ar jos dalies perėmėjui) teks prievolė tikslinti PVM atskaitą pagal PVM įstatymo VIII skyriaus nustatytą tvarką.

~~Jeigu perdavus turtą PVM mokėtoju, kuris perdavimo metu deklaravo apie tai, kad tęs perimtą veiklą, tačiau perėmęs turtą tos veiklos netęsė (tokia veikla turi būti tęsiama, pavyzdžiui ne trumpiau, kaip 6 mėnesius), tai tokiu atveju ekonominę veiklą (ar jos dalį) perduodantis PVM mokėtojas privalo patikslinti PVM atskaitą, vadovaudamasis PVM įstatymo 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo) straipsnių nuostatomis (išskyrus atvejus, kai veikla netęsiama dėl objektyvių priežasčių, pavyzdžiui, mirus turto perėmėjui). Jeigu turto perėmėjas netęsia perimtos veiklos, tai jis apie tai nedelsiant turi informuoti turta perdavusį asmenį.~~

~~Atkreipiame dėmesį, kad kai PVM mokėtojas savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį), kuriai skirtų prekių ar paslaugų visa (ar dalis) pirkimo (importo) PVM suma buvo įtraukta į PVM atskaitą, kaip kompleksą perduoda kitam apmokestinamajam asmeniui ne PVM mokėtoju (ir nėra žinoma, kad jis tikrai įsiregistruos PVM mokėtoju), tęsiančiam tokią veiklą, tai tokiu atveju toks veiklos perdavimas nelaikomas PVM objektu. Tačiau ekonominę veiklą (ar jos dalį) perduodantis PVM mokėtojas pats privalo patikslinti PVM atskaitą vadovaudamasis PVM įstatymo 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo)~~

straipsnių nuostatomis. Tačiau PVM tikslais svarbu nustatyti, kada vyksta veiklos (ar jos dalies), kada atskirų turto vienetų tiekimo sandoris. Atskirų turto vienetų pardavimas – tai atskirų materialaus (pvz., nekilnojamo turto) ir nematerialaus (pvz., programinės įrangos, licencijų) turto vienetų pardavimas. Tokiu atveju atskiri turto vienetai apmokestinami PVM. Pasitaiko atvejų, kai atskiri turto vienetai yra įvertinti atskirai (pvz., nurodoma grynojo turto ir prestižo kaina), tačiau šie vienetai yra taip glaudžiai susiję, kad jų visuma ekonominiu požiūriu sudaro vieną veiklos (ar jos dalies) sandorį. Šio straipsnio minėtos nuostatos galioja tik veiklos (ar jos dalies), kaip komplekso, perleidimo sandoriams.

Kai sudaromas nekilnojamo turto objekto ir dėl jo sudarytų nuomos sutarčių perleidimo sandoris, tai toks sandoris PVM tikslais laikomas veiklos (jos dalies) kaip komplekso perdavimo sandoriu tuo atveju, jeigu yra tenkinamos šios, esminės sąlygos:

- 1) perduodamas nekilnojamojo turto objektas, kuris iki sandorio sudarymo dienos buvo faktiškai naudotas nuomos veikloje, t. y. perduodamas toks turtas, kuris iki sandorio sudarymo dienos tam tikrą tęstinį laikotarpį (pvz., pusę metų) visas ar jo didžioji dalis (daugiau kaip 50 proc.) buvo išnuomotas ir „uždirbo“ pajamas. Jeigu perduodamas nekilnojamas turtas buvo išnuomotas mažiau kaip 50 proc., tačiau PVM mokėtojas objektyviais kriterijais (pvz., ekonominės krizės ar pan.) gali pagrįsti, kodėl nuomos sandorių buvo sudaryta mažai, PVM tikslais bus laikoma, kad perduodamas nekilnojamojo turto objektas iki sandorio sudarymo dienos buvo faktiškai naudotas nuomos veikloje;
- 2) perduodamos iki sandorio sudarymo dienos sudarytos šio nekilnojamojo turto objekto nuomos sutartys bei kartu su šiomis sutartimis kylančios teisės ir pareigos, įskaitant turto perėmėjo teisę gauti visas iš nekilnojamo turto objekto nuomos gaunamas pajamas;
- 3) sandorio kaina yra apskaičiuota įvertinus iš nekilnojamo turto objekto nuomos gautinas pajamas;
- 4) perėmėjas planuoja tęsti perleistą nuomos veiklą.

1 pavyzdys

Latvijos įmonė A su Lietuvos įmone B, PVM mokėtoja, pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A parduoda įmonei B savo filialo Lietuvoje turėtą nekilnojamąjį turtą, kuris buvo naudojamas kaip filialo sandėliavimo patalpos ir kuris PVM tikslais laikomas senu turtu (nekilnojamas turtas buvo pastatytas daugiau kaip prieš 24 mėnesius ir joks šio turto esminis pagerinimas nebuvo atliktas). Jokių įsipareigojimų ar teisių su šiuo turtu įmonė A įmonei B neperduoda.

Pateiktu atveju PVM tikslais laikoma, kad buvo sudarytas seno nekilnojamo turto tiekimo sandoris, kuris yra PVM objektas, tačiau kuris, vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatomis, yra PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Įmonė X, PVM mokėtoja, reorganizuojama prijungimo būdu prie įmonės Y, turinčios filialus Lenkijoje ir Lietuvoje. Įmonė X po jungimosi pasibaigs reorganizavimo būdu, t. y. be likvidavimo procedūros. Po prijungimo visas Lietuvos įmonės X turtas (materialusis ir nematerialusis), įsipareigojimai, darbuotojai bus perduoti įmonei Y, t. y. po jungimosi įmonės X vykdyta veikla Lietuvoje bus vykdoma per įmonės Y filialą Lietuvoje, o įmonė Y bus registruota PVM mokėtoja Lietuvoje.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Kai Lietuvos įmonė X pasibaigia reorganizavimo būdu, o jos turėtas turtas (materialus, nematerialus), įsipareigojimai, darbuotojai perduodami įmonei Y, tęsiančiai pasibaigusio juridinio asmens (įmonės X) vykdytą veiklą ir registruotai Lietuvoje PVM mokėtoja, tai toks perdavimas iš esmės yra ekonominės veiklos kaip komplekso perdavimas. Toks

perdavimas, vadovaujantis PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas.

4 3 pavyzdys

Ūkininkas X, PVM mokėtojas, nutraukia savo vykdytą gyvulininkystės ekonominę veiklą ir ją visą (materialų ir nematerialų turtą (ūkinį pastatą ir traktorių), įsipareigojimus, kurie pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą) padovanoja savo žmonai ūkininkei Y, PVM mokėtojai, kuri numato tęsti perimtą veiklą. Toks turto perdavimas nėra PVM objektas. Ar toks veiklos dovanojimas PVM tikslais gali būti laikomas veiklos kaip komplekso perdavimu ir nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu?

Ūkininko X vykdytos gyvulininkystės veiklos (materialaus ir nematerialaus turto, įsipareigojimų) dovanojimas (t. y. neatlygintinas perdavimas) PVM tikslais laikomas veiklos kaip komplekso perdavimu ir nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

2 4 pavyzdys

Mirus ūkininkui (tėvui), PVM mokėtoju, paveldėjimo būdu visą jo „verslą“ įskaitant įvairias žaliavų atsargas ir medžiagas, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, perima sūnus, PVM mokėtojas.

Ar toks „verslo“ paveldėjimas PVM tikslais gali būti laikomas veiklos kaip komplekso perdavimu ir nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu?

Šiuo atveju toks turto perėmimas nelaikomas PVM objektu.

Taip, gali. Šiuo atveju PVM tikslais laikoma, kad „verslas“ sūnui buvo perduotas kaip kompleksas neatlygintinai.

5 pavyzdys

Ūkininkas X, PVM mokėtojas, savo vykdytą augalininkystės veiklą (žemę, pastatus, techniką, padargus, trąšas ir kitą materialų ir nematerialų turtą, įsipareigojimus) už atlygį perdavė ūkininkui Y, kuris numatė tęsti perimtą veiklą. Tokio veiklos perdavimo ūkininkas X, vadovaudamasis PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikė PVM objektu. Tačiau ūkininkas Y netrukus po veiklos perėmimo mirė, o šią jo veiklą paveldėjo sūnus, kuris visą paveldėtą turtą, tame tarpe ir augalininkystės veiklą, pardavė.

Ar šiuo atveju ūkininko X perduodamai veiklai gali būti taikomos PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatos?

Gali, nes ūkininkas Y veiklos nevykdė ne nuo jo priklausančių priežasčių.

3 6 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, su Lietuvos įmone B, PVM mokėtoja, pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A parduoda įmonei B, kuri toliau tęs tokią veiklą, savo vieno skyriaus veiklą. Įmonės A parduodamas skyrius vykdė PVM apmokestinamą veiklą, todėl įmonė A prekių, paslaugų, susijusių su šia veikla, pirkimo PVM traukė į PVM atskaitą. Įmonė B sandorio sudarymo metu nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja, tačiau įmonei A yra nurodžiusi, kad ketina mėnesio bėgyje paduoti prašymą įsiregistruoti PVM mokėtoju. Todėl įmonė A perduodamą veiklą įmonei B nelaikė PVM objektu.

Praėjus trims mėnesiams po sandorio sudarymo įmonė A sužino, kad įmonė B dar nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja. Tokiu atveju įmonė A, vadovaudamasi PVMĮ 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo) straipsnių nuostatomis, patikslina PVM atskaitą, susijusią su įmonei B perduodama veikla.

Toks veiklos pardavimas PVM požiūriu nelaikomas PVM objektu.

4 7 pavyzdys

Estijos įmonė A su Lietuvos įmone B pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A parduoda įmonei B savo filialo veiklą Lietuvoje. Įmonės A filialo veikla – PVM neapmokestinama nekilnojamojo turto nuoma (t. y. mišri – PVM apmokestinama ir PVM neapmokestinama veikla), todėl įmonė A į PVM atskaitą netraukė tą prekių, paslaugų pirkimo PVM dalį, kuri buvo skirta PVM apmokestinamai veiklai. Pateiktu atveju jeigu Lietuvos įmonė B, PVM mokėtoja, tęs tokią įsigytą veiklą, tai toks įmonės A filialo pardavimas nelaikomas PVM objektu.

5 7 pavyzdys

Bendrovė, PVM mokėtoja, vykdanči statybos ~~veiklą verslą~~, parduoda savo visą ~~veiklą verslą~~: pastatus, statinius, transporto priemones, mechanizmus, įrangą ir įrankius bei su šia veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, kitai bendrovei, PVM mokėtojai, kuri toliau tęs perimtą ~~verslą veiklą~~. Šiuo atveju toks ~~turto pardavimas veiklos perdavimas~~ nėra PVM objektas ir PVM neskaiciuojamas.

6 8 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, užsiimanti automobilių remontu ir atsarginių detalių prekyba, su įmone B pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A pardavė autoserviso pastatą, žemės sklypą, ant kurio stovi autoservisas, perdavė teises ir pareigas, kylančias iš sutarčių, sudarytų su komunaliniųių paslaugų teikėjais.

Įmonė B šį sandorį sudarė tikslu žemės sklype, kuriame yra autoservisas, vykdyti statybą. Įmonė B vykdo ir, perėmusi verslą, numato vykdyti tik įmonės A vykdytą veiklą PVM apmokestinamąją veiklą. Toks verslo pardavimas nelaikomas prekių tiekimu (paslaugų teikimu).

Iš esmės šis sandoris nėra veiklos kaip komplekso perdavimo sandoris (neperduodamos esminės turtinės ir neturtinės teisės, skolos ar kitokie įsipareigojimai ir pan.), be to, įmonė B vykdo ir, numato nevykdysti (netęsti) bendrovės A vykdytos veiklos ~~verslą~~ tik PVM apmokestinamąją veiklą. Todėl, ~~Todėl toks sandoris,~~ „Toku s veiklos dalies pardavimas, netaikomos vadovaujantis PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, t. y. laikomas turto perdavimo sandoriu, yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestinamas ~~nelaikomas prekių tiekimu (paslaugų teikimu) ir nėra PVM (išskyrus atvejus, jeigu jis neapmokestinamas pagal PVMĮ 32 str. nuostatas).~~“

7 9 pavyzdys

UAB A, užsiimanti laikraščio leidybos ir spausdinimo veikla, pardavė savo laikraščio leidybos veiklos dalį įmonei B, PVM mokėtojai, kuri numatė tęsti iš UAB A perimtą veiklą. Tokio veiklos perdavimo bendrovė A, vadovaudamasi PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikė PVM objektu ir šio perdavimo neformino PVM sąskaita faktūra. Po veiklos perėmimo praėjus trims mėnesiams, įmonė B informacinėse priemonėse jau buvo patalpinusi skelbimą apie tokios veiklos pardavimą.

Ar šiuo atveju gali būti taikomos PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatos?

Gali, nes perdavimo momentu įmonė B buvo deklaravusi UAB A, kad tęs iš UAB A perimtą veiklą.

~~Šiuo atveju laikytina, kad įmonei A, parduodant laikraščio leidybos ir spausdinimo veiklą įmonei B, nebuvo įvykdyta viena iš PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų, t. y. verslo pirkėjas – įmonė B nevykdė perimto verslo. Tokiu atveju UAB A privalo patikslinti PVM atskaitą, vadovaudamasis PVM įstatymo 66 (dėl prekių (paslaugų)) ar 67 (dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo) straipsnių nuostatomis. Kadangi įmonė B vykdo ir, perėmusi verslą, numato vykdyti (tęsti iš bendrovės A įsigytą verslą) tik PVM apmokestinamąją~~

veiklą. Todėl, veiklos dalies pardavimas, netaikomas, t. y. toks veiklos perdavimas yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestinamas netaikomas prekių tiekimu (paslaugų teikimu)

8 10 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, su įmone B, PVM mokėtoja, sudarė sutartį, pagal kurią įmonė A įsipareigojo perleisti įmonei B jai nuosavybės teise priklausančią pastatą (nekilnojamąjį turtą) ir kitą pastato naudojimui būtiną materialųjį ir nematerialųjį turtą. Įmonės A perduodamame pastate esančios patalpos yra 25 metams išnuomosotos įmonei C ir įmonė A jau 5-erius metus gauna pajamas iš nuomos veiklos.

Įmonė A ir įmonė B sutarė, kad kartu su pastatu įmonei B bus perleidžiamas žemiau nurodytas materialusis ir nematerialusis turtas:

a) ~~valstybinės žemės nuomos teisės į žemės sklypą, kuriame stovi įmonei B perduodamas pastatas;~~

a) pastate esančių patalpų nuomos veikla, t. y. įmonei B bus perleidžiamos visos įmonės A sudarytos nuomos sutartys su pastato nuomininku - įmone C, kartu su iš sutarčių kylančiomis visomis teisėmis ir pareigomis. Tai reiškia, kad įvyks įmonės A teisių ir pareigų, kylančių iš nuomos sutarčių, perėmimas, kurio pagrindu įmonė B taps sudarytų nuomos sutarčių šalimi, t. y. po sandorio užbaigimo įmonei B pereis teisė gauti visas iš pastato patalpų nuomos gaunamas pajamas;

b) teisės ir pareigos, kylančios iš sutarčių, kurias įmonė A yra sudariusi su išoriniais paslaugų teikėjais, pavyzdžiui, komunalinių paslaugų teikėjais, IT paslaugų teikėjais ir pan.;

c) teisės ir pareigos, kylančios iš žemės sklypo, kuriame stovi perduodamas pastatas, naudojimo tvarkos;

d) numerių nuskaitymo programinę įrangą (naudojama įvažiavimui į automobilių stovėjimo aikštelę, esančią prie pastato);

Be aukščiau nurodyto turto šalys taip pat susitarė, kad įmonė B kreipsis į Nacionalinę žemės tarnybą dėl naujos valstybinės žemės sklypo, kuriame stovi įmonei B perduodamas pastatas, nuomos sutarties sudarymo, o įmonė A suteiks visą reikiamą pagalbą dėl naujos sutarties sudarymo.

Be to, įmonė A ir įmonė B susitarė, kad įmonė B įdarbins du įmonės A darbuotojus, atsakingus už patalpų nuomos veiklos vykdymą ir administravimą, šie darbuotojai turi sukauptas žinias („know-how“) apie nekilnojamojo turto nuomos veiklą.

Sandorio kaina yra apskaičiuota, įvertinus iš minėtų patalpų naudojimo gautinas nuomos pajamas.

Įmonė B šį nekilnojamą turtą bei teises ir pareigas perima tikslu vykdyti nekilnojamojo turto nuomos veiklą.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Nagrinėjamu atveju pagrindinis šio sandorio tikslas yra perduoti įmonei B visas teises ir pareigas, susijusias su perduodama nekilnojamojo turto nuomos veikla, kurią toliau vykdys įmonė B. Įmonė B perims nekilnojamojo turto objektą bei visas su tuo turtu susijusias teises ir pareigas, įskaitant nuomos sutartį su įmone C bei visas iš jų kylančias teises ir pareigas, kitas sutartis (pvz., su komunalinių paslaugų teikėjais), kitas teises (įskaitant licencijas), du darbuotojus, reikalingus bei skirtus savarankiškai valdyti ir naudoti įsigytą nekilnojamą turtą bei tęsti įmonės A vykdytą nuomos veiklą, t. y. visus techninius ir žmogiškuosius išteklius, būtinus nekilnojamojo turto nuomos veiklos vykdymui. Toks sandoris PVM tikslais laikomas nuomos veiklos kaip komplekso perdavimo sandoriu ir netaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas.

11 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, yra nekilnojamojo turto vystytoja, t. y. įmonės A veiklos tikslas yra pastatyti nekilnojamojo turto objektus ir vėliau juos parduoti. Įmonė A vykdo kelių pastatų statybos projektą, iš kurių vienas jau yra baigtas statyti prieš metus, o kiti

dar yra statomi. Atsiradus pirkėjui įmonei B, kuri yra PVM mokėtoja, įmonė A nusprendė minėtą pastatą parduoti. Įmonė A su įmone B sudarė nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią įmonė A įsipareigojo perleisti įmonei B jai nuosavybės teise priklausančią naują (prieš 1 (vienerius) metus baigtą statyti) pastatą (nekilnojamąjį turtą) bei dalį sutarto materialiojo ir nematerialiojo turto. Įmonės A perduodame pastate esančios visos patalpos yra 10 metų laikotarpiui išnuomos įmonei C ir įmonė A jau metus gauna pajamas iš nuomos veiklos. Minėtoje nuomos sutartyje yra nuostatos, kad nuomininkas įmonė C neturi teisės vienašališkai nutraukti nuomos sutarties nesibaigus numatytam nuomos terminui net ir tuo atveju, jei pasikeičia išsinuomoto pastato savininkas.

Įmonė A su įmone B susitarė, kad pagal sandorio aplinkybes įmonė A kartu su pastatu įmonei B perleisdžia:

a) pastato nuomos sutartį ir su ja susijusias teises ir pareigas;

b) numerių nuskaitymo programinę įrangą (naudojama įvažiavimui į požeminę automobilių stovėjimo aikštelę);

c) kitą materialųjį turtą, kuris yra įmonės A apskaitomas atskirai nuo pastato, tačiau bendru sutarimu sutartas perduoti, kaip neatsiejama pastato dalis, pvz., saulės kolektoriai, praėjimo kontrolės sistema ir kt.;

Be aukščiau nurodyto turto šalys taip pat susitarė, kad įmonė B kreipsis į Nacionalinę žemės tarnybą dėl naujos valstybinės žemės sklypo, kuriame stovi įmonei B perduodamas pastatas, nuomos sutarties sudarymo, o įmonė A suteiks visą reikiamą pagalbą dėl naujos sutarties sudarymo.

Įmonė A neperleisdžia įmonei B jokių kitų teisių ar įsipareigojimų, tokių kaip:

- Sutartys su pastato administravimo paslaugas teikiančiomis bendrovėmis ir su minėtų sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų;

- Sutartys su komunalinių paslaugų teikėjais ir su minėtų sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų;

- Kitų, su pastato valdymu susijusių sutarčių ir su minėtų sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų;

- Įmonės A personalo, atsakingo už teisinius / finansinius pastato valdymo klausimus;

- Įmonės A valdomo nematerialaus turto ar sukauptų žinių, kurie galėtų būti naudojami pastato nuomos veikloje.

Sandorio kaina nustatyta, įvertinus iš pastato nuomos gautinas pajamas, be to, Įmonė B planuoja tęsti iš įmonės A perimto pastato nuomos veiklą.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Nagrinėjamu atveju įmonė B perima: 1) pastatą, kuris iki perdavimo visas jau metus pagal ilgalaikę (10 metų) nuomos sutartį buvo išnuomotas įmonei C, 2) perduodamo pastato nuomos sutartį bei su šia sutartimi susijusias teises ir pareigas, 3) numerių nuskaitymo programinę įrangą bei 4) kitą, kaip neatsiejamą pastato dalį, materialųjį turtą (pvz., saulės kolektorius, praėjimo kontrolės sistemą ir kt.). Sandorio kaina nustatyta, įvertinus iš pastato nuomos gautinas pajamas. Tokio turto ir teisių perėmimas įmonei B, kuri planuoja tęsti nuomos veiklą, iš esmės sudaro galimybę tęsti perimto pastato nuomos veiklą (darbuotojų, su pastato administratoriumi bei komunalinių paslaugų teikėjais sudarytų sutarčių, taip pat kitų su pastato valdymu susijusių sutarčių bei su šių sutarčių vykdymu susijusių teisių bei pareigų neperdavimas tam, kad įmonė B galėtų tęsti iš įmonės A perimtą pastato nuomos veiklą, neturi esminės įtakos). Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad tarp įmonės A ir B buvo sudarytas nuomos veiklos kaip komplekso perdavimo sandoris, kuris nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas.

9-12 pavyzdys

Įmonė A stato administracinės paskirties pastatą, skirtą biurų nuomai.

Įmonė A su įmone B sudarė preliminarą šio pastato pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią įmonė A įsipareigojo parduoti įmonei B jai nuosavybės teise priklausančią minėtą pastatą

iš karto po to, kai pastatys, taip pat perleisti teises ir pareigas, kylančias iš žemės sklypo, kuriame stovi perduodamas pastatas, naudojimo tvarkos. Be to, buvo sutarta, kad sandorio kaina didės, jeigu iki pardavimo momento įmonė A suras įmonei B numatomo perleisti pastato nuomininkus ir su jais pasirašys preliminarias patalpų nuomos sutartis, kurios bus perleistos įmonei B, numatančiai vykdyti nuomos veiklą.

Įmonei A pavyko ir ji pastato perleidimo momentu buvo suradusi nuomininkus (pagal preliminarias nuomos sutartis buvo numatyta išnuomota virš 70 proc. viso pastato ploto, be to, dalis preliminarias nuomos sutartis pasirašiusių nuomininkų įmonei A buvo sumokėję avansą, kuris, perdavus pastatą, buvo perleistas įmonei B.

Kaip toks sandoris apmokestinamas PVM?

Nagrinėjamu atveju įmonė A iki pastato perdavimo įmonei B dar nebuvo faktiškai pradėjusi vykdyti nuomos veiklos. Todėl PVM tikslais laikoma, kad buvo sudarytas naujo pastato pirkimo-pardavimo sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą.

8 pavyzdys

Latvijos įmonė A su Lietuvos įmone B, PVM mokėtoja, pasirašė sutartį pagal kurią įmonė A parduoda įmonei B savo filialo Lietuvoje grynąjį turtą ir prestižą. Įmonės A filialo veikla – PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų teikimas ir įmonė A prekių, paslaugų, skirtų šiai veiklai, pirkimo PVM į PVM atskaitą nebuvo įtraukusi.

Pateiktu atveju, nors turtas ir prestižas yra įvertinti atskirai, tačiau jie yra taip glaudžiai susiję, kad ekonominiu požiūriu sudaro vieną – filialo veiklos sandorį, kuris (tiek grynasis turtas, tiek prestižas) nelaikomas prekių tiekimu (paslaugų teikimu) ir PVM neapmokestinamas.

2. Veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas kitam apmokestinamajam asmeniui taip pat gali būti perleidžiama ir kaip turtinis įnašas. Todėl jeigu veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kitam apmokestinamajam, kuris tęs perduodamą veiklą (ar jos dalį), kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, tai toks turto perdavimas nelaikomas nei prekių tiekimu ar paslaugų teikimu.

Pažymėtina, kad tokiu atveju veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą perimančiam asmeniui pereina ir prievolė tikslinti PVM atskaitą už perimtą turtą kaip turtinį įnašą, jei tas turtas nebebūtų naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje.

13 pavyzdys

X bendrovė, PVM mokėtoja, užsiimanti nestandartinių baldų gamyba, pagal sutartį su kita Y bendrove, PVM mokėtoja, 20118 m. vasario mėnesį už Y bendrovės išleistą naujų akcijų emisiją, kaip turtinį įnašą, perduoda savarankišką verslo dalį (kaip kompleksą), t. y. biuro baldų gamybą, taip pat su ta veiklos dalimi susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą, kurios ekonominiu požiūriu sudaro vieną savarankiškos veiklos dalies sandorį. Y bendrovė toliau tęs X bendrovės pradėtą veiklą. Kadangi Y bendrovei už jos išleistas akcijas mainais yra perduodama veiklos dalis, tai toks ekonominės veiklos dalies kaip komplekso perdavimas nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu. Todėl perdavus turtą kaip turtinį įnašą Y bendrovei neatsiranda prievolės skaičiuoti pardavimo PVM ir tikslinti PVM atskaitos.

Bendrovė X, PVM mokėtoja, užsiimanti nestandartinių baldų gamyba, turi dukterinę bendrovę Y. Bendrovė X nusprendė padidinti savo dukterinės bendrovės Y įstatinį kapitalą. Tuo tikslu Bendrovė X Bendrovei Y, kaip turtinį (nepiniginį) įnašą, perdavė savarankišką savo verslo dalį (kaip kompleksą), t. y. biuro baldų gamybą, taip pat su ta veiklos dalimi susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą. Už perduotą turtinį (nepiniginį) įnašą bendrovė X įsigijo Bendrovės Y akcijų. Bendrovė Y toliau tęs X bendrovės perduotą veiklą.

Ar toks sandoris yra PVM objektas?

Kadangi bendrovė X savo vykdomos veiklos dalį kaip kompleksą įneša kaip juridinio asmens dalyvio turtinį įnašą savo dukterinės įmonės kapitalui didinti (už tai įgydama bendrovės Y akcijų), o bendrovė Y numato tęsti bendrovės X vykdytą veiklą, tai toks ekonominės veiklos dalies kaip komplekso perdavimas, vadovaujantis PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas. Todėl bendrovei X, perdavus veiklą kaip turtinį įnašą bendrovei Y, neatsiranda prievolės skaičiuoti pardavimo PVM ir tikslinti PVM atskaitos.