



VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

DĖL ATVIRKŠTINIO APMOKESTINIMO PVM MECHANIZMO TAIKymo STATYBOS DARBAMS NUO
2015-07-01

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI prie FM), atsižvelgdama į nuo 2015 m. liepos 1 d. įsigaliosiančias Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas) 96 straipsnio nuostatas dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo statybos darbams, bei gavusi iš Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos (toliau - Aplinkos ministerija) raštą dėl kai kurių Lietuvos Respublikos statybos įstatyme (toliau - Statybos įstatymas) pateiktų sąvokų apibrėžimų galimo interpretavimo (Aplinkos ministerijos 2015-03-06 raštas Nr. (13-2)-D8-1769), parengė apibendrintą paaiškinimą atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo statybos darbams klausimais.

PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatos dėl statybos darbų atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo

Nuo 2015 m. liepos 1 d. įsigalioja naujos PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatos, pagal kurias paslaugų pirkėjas - PVM mokėtojas apmokestinamasis asmuo, kurio užsakymu atliekami statybos darbai ir kuriam išrašomas šių darbų atlikimą (paslaugų teikimą) įforminantis dokumentas, privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM, apskaičiuotą už paslaugų teikėjo jam atliktus PVM įstatymo 7 straipsnio 4 punkte numatytus statybos darbus, kaip jie apibrėžti Statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje. Kitaip tariant, šiems statybos darbams bus taikomas atvirkštinis PVM apmokestinimo mechanizmas, pagal kurį už atliktus statybos darbus PVM į biudžetą turės mokėti ne šių darbų atlikėjas, o jų užsakovas.

PVM įstatymo 7 straipsnio 4 punkte nustatyta, kad paslaugų teikimu laikomi statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui (statytojui).

Pastaba Kadangi PVM įstatymo 7 straipsnyje nurodyta „statybos darbų“ sąvoka nesiejama tik su statinio, kuris yra nekilnojamas daiktas, statybos darbais, todėl ši sąvoka yra platesnė, negu nurodyta Statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje. Todėl praktikoje gali pasitaikyti atvejų, kai paslaugoms, kurios PVM tikslais pagal PVM įstatymo 7 straipsnio nuostatas laikomoms statybos darbais, nebus taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas (pvz., kai bus vykdomi statybos darbai tokio materialiojo turto, kuris nelaikomas nekilnojamoju turtu ir pan.)

Statybos įstatymo 2 straipsnyje pateiktų pagrindinių sąvokų, susijusių su statybos darbais, apibrėžimai.

Statybos įstatymo 2 straipsnyje yra pateikti tokių, susijusių su statybos darbais, kuriems turėtų būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas, sąvokų apibrėžimai:



15. Statybos darbai - visi darbai, atliekami statant arba griauinant statinį (žemės kasimo, mūrijimo, betonavimo, montavimo, pamatų ir stogų įrengimo, stalių, apdailos, įrenginių paleidimo ir derinimo). Statybos darbai skirstomi į bendruosius (žemės darbai, statybinių konstrukcijų statybos ir montavimo darbai) ir specialiuosius (kiti statybos darbai). Specialiųjų darbų rūšys nustatomos normatyviniuose statybos techniniuose dokumentuose.

2. Statinys - tai pastatas arba inžinerinis statinys, turintis laikančiąsias konstrukcijas, kurios visos (ar jų dalis) sumontuotos statybos vietoje atliekant statybos darbus, ir kuris yra nekilnojamas daiktas.

7. Pastatas - apdengtas stogu statinys, kurio didžiausią dalį sudaro patalpos.

9. Inžineriniai statiniai - susisiekimo komunikacijos, inžineriniai tinklai, kanalai, taip pat visi kiti statiniai, kurie nėra pastatai.

10. Inžineriniai tinklai - statinio statybos sklype (išskyrus statinio vidų) ir už jo ribų nutiesti komunaliniai ar vietiniai vandentiekio, nuotekų šalinimo, šilumos, dujų, naftos ar kito kuro, technologiniai vamzdiniai, elektros perdavimo, energijos bei elektroninių ryšių tinklai su jų maitinimo šaltiniais ir įrenginiais.

11. Susisiekimo komunikacijos - visų rūšių transporto (biotransporto, geležinkelio, automobilių, jūrų, vidaus vandenų, oro, miestų elektrinio transporto) bei pėsčiųjų judėjimo vietos (keliai, gatvės).

13. Statyba - veikla, kurios tikslas - pastatyti (sumontuoti, nutiesti) naują, rekonstruoti, remontuoti ar griauti esamą statinį. Ši sąvoka taip pat apima kultūros paveldo statinių tvarkomuosius statybos darbus ar statinių statybą kultūros paveldo objektų teritorijose.

17. Naujo statinio statyba - statybos rūšis, kurios tikslas - statinių neužimtame žemės paviršiaus plote pastatyti statinį, atstatyti visiškai sugriuvusį, sunaikintą, nugriautą statinį.

18. Statinio rekonstravimas - statybos rūšis, kurios tikslas - perstatyti statinį (pakeisti statinio laikančiąsias konstrukcijas, pakeičiant statinio išorės matmenis - ilgį, plotį, aukštį ir pan.).

19. Statinio remontas - statinio kapitalinis ar paprastas remontas.

20. Statinio kapitalinis remontas - statybos rūšis, kurios tikslas - pertvarkyti statinį (pakeisti statinio laikančiąsias konstrukcijas, nekeičiant statinio išorės matmenų ilgio, pločio, aukščio ir pan.).

21. Statinio paprastas remontas (atitinka *Civilinio kodekso* sąvoką „einamasis remontas“) - statybos rūšis, kurios tikslas - atnaujinti statinį, jo nerekonstruojant ar kapitališkai neremontuojant.

22. Kultūros paveldo statinio tvarkomieji statybos darbai - statybos darbai, atliekami kultūros paveldo statinyje ar jo teritorijoje.

61. Statinio inžinerinės sistemos - statinio patalpų inžinerinės sistemos (jų dalys, stovai), skirtos statinio naudojimui ir priežiūrai tikslams, statinyje gyvenančių, dirbančių ar jį kitaip naudojančių žmonių poreikiams tenkinti: vandentiekio, nuotekų šalinimo, šildymo, vėdinimo, oro kondicionavimo, dujų, elektros, elektroninių ryšių, gaisrinės saugos ir gaisro aptikimo, pranešimo apie jį bei gesinimo, šukšlių šalinimo, žmonėms vežti skirtų liftų ir kitos sistemos bei jų reguliavimo, valdymo, automatizavimo ir signalizacijos sistemos.

62. Bendrosios statinio inžinerinės sistemos - viso pastato (visų pastato patalpų) inžinerinės sistemos, užtikrinančios šių patalpų funkcionavimą ir tenkinančios jų naudotojų poreikius.

63. Atskirosios statinio inžinerinės sistemos - nepriklausomos nuo kitų vienos ar kelių pastato patalpų inžinerinės sistemos (nesusietos su bendrosiomis pastato inžinerinėmis sistemomis), užtikrinančios šių patalpų funkcionavimą ir tenkinančios jų naudotojų poreikius.

64. Technologinės inžinerinės sistemos - gamybinės paskirties sistemos statinyje vykstantiems technologijos procesams ir technologinių įrenginių normaliam darbui užtikrinti. Tai technologinėms reikmėms skirtos vandentiekio, nuotekų šalinimo, šildymo, vėdinimo, oro kondicionavimo, dujų, kuro tiekimo, elektros, elektroninių ryšių bei informacijos, gaisrinės saugos ir gaisro aptikimo, pranešimo apie jį bei gesinimo, dūmų, buitinių atliekų šalinimo, krovinių liftų bei kitos sistemos.

95. Statinio griovimas - statybos rūšis, kurios tikslas - išardyti (išmontuoti) visas statinio konstrukcijas (išskyrus statinio rekonstravimui ar kapitaliniam remontui priskirtinus statybos darbus).

Pažymėtina, kad Aplinkos ministerijos interneto svetainėje, adresu: <http://www.am.lt/VII/index.php#r/313> yra pateikti pagrindiniai Statybos techniniai reglamentai (jų aktualios redakcijos), reglamentuojantys atskirų Statybos įstatymo nuostatų taikymą. Tačiau, atkreipiamas dėmesys į tai, kad tam tikros minėtuose reglamentuose pateiktos sampratos gali nesutapti su PVM įstatymo nuostatomis ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau - ESTT) praktika dėl tokių sampratų taikymo PVM tikslais (pvz., žiūr. atsakymą į 8 klausimą). Todėl, sprendžiant atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo klausimus statybos darbams, minėtais reglamentais galima vadovautis tiek, kiek tai neprieštarauja PVM įstatymo nuostatomis bei ESTT praktikai.

Be to, siekiant užtikrinti sklandų atvirkštinio PVM taikymą, svarbu, kad statybos dalyviai (užsakovai, rangovai) iš anksto, t.y. prieš sudarydami statybos rangos sutartį, išsiaiškintų klausimus, susijusius su galimu atvirkštinio PVM taikymu: t.y. ar jiems taikomas atvirkštinis PVM, kokiems darbams bus taikomas atvirkštinis PVM, ir pan. Šiam tikslui atvirkštinio PVM sąlygos galėtų būtų aptariamose statybos rangos sutartyse ir viešųjų pirkimų sąlygose bei kitose sudaromose sutartyse dėl statybos darbų pirkimo-pardavimo.

Savo ruožtu, žemiau pateikiame atsakymus į, mūsų nuomone, pagrindinius galimus iškilti klausimus, susijusius su atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymu statybos darbams

Klausimai, susiję su atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymu statybos darbams

1. Kokie asmenys statybos darbų pirkėjai (užsakovai), įsiregistravę PVM mokėtojais, laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM, apskaičiuotą už paslaugų teikėjų jiems atliktus statybos darbus?

Atvirkštinis statybos darbų apmokestinimas PVM taikomas, kai šių statybos darbų pirkėjai (užsakovai) yra:

1) PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai ir fiziniai asmenys, vykdančys tik ekonominę veiklą (PVM apmokestinamą, PVM neapmokestinamą, tiek tokią ekonominę veiklą, kai pagal PVM įstatymo nuostatas prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vieta nelaikoma Lietuva, nes persikelia į atitinkamą užsienio valstybę);

2) PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai asmenys, vykdančys ekonominę ir neekonominę veiklą (pvz. veikia viešojo intereso tam tikroje srityje pagrindu nesiekiant ekonominės naudos), kuri nėra PVM objektas (pvz., asociacijos, viešosios įstaigos ir pan.)

Svarbu įsidėmėti, kad atvirkštinis statybos darbų apmokestinimas PVM netaikomas, kai šių darbų pirkėjai (užsakovai) yra PVM mokėtojais įsiregistravę neapmokestinamieji asmenys, t.y., asmenys, nevykdančys jokios ekonominės veiklos, o PVM mokėtojais įsiregistravę tik dėl prekių įsigijimo iš kitų ES valstybių narių (pvz., valstybės institucijos).

Be to, atvirkštinis statybos darbų apmokestinimas PVM netaikomas fiziniams asmenims (pvz., advokatams, notarams, individualią veiklą vykdančioms fiziniams asmenims ir pan.), kurie ekonominės veiklos vykdymo tikslais yra įsiregistravę PVM mokėtojais, tačiau statybos darbus įsigyja (užsako) savo asmeniniais tikslais veikdami kaip privatūs asmenys (pvz., savo gyvenamojo mano statybai), t. y. jų sudaromi sandoriai dėl statybos darbų įsigijimo nėra susiję su vykdoma ekonomine veikla (žiūr. PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 3 punktą). Tokiu atveju įsigydami statybos darbus šie fiziniai asmenys, paslaugų teikėjui neturėtų nurodyti savo PVM mokėtojo kodo, kuris turėtų būti naudojamas tik vykdant ekonominę veiklą. Priešingu atveju (jeigu įsigydami statybos darbus šie fiziniai asmenys paslaugų teikėjui nurodė savo PVM mokėtojo kodą), jiems atsiranda prievolė atvirkštinio būdu apskaičiuoti įsigytų statybos darbų pardavimo PVM.

2. Kokių statinių statybos darbams taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas?

Atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas taikomas statinio, kurio sąvokos apibrėžimas nurodytas Statybos įstatymo 2 straipsnyje, statybos darbams. Pagal šį apibrėžimą, daiktas laikomas statiniu, jeigu jam yra būdingi šie požymiai:

1) jis turi bent vieną laikančiąją konstrukciją, kuri yra sumontuota statybos vietoje, atliekant statybos darbus;

2) yra nekilnojamasis daiktas.

Statiniai, pagal Statybos įstatymo nuostatas gali būti dviejų rūšių: pastatai ir inžineriniai statiniai.

Inžineriniai statiniai apima:

- Statybos įstatymo 2 straipsnio 10 dalyje įvardintus tokius inžinerinius tinklus, kaip statomus (tiesiamus) statinio statybos sklype (išskyrus statinio vidų) ir už jo ribų komunalinius ar vietinius vandentiekio, nuotekų šalinimo, šilumos, dujų, naftos ar kito kuro, technologinius vamzdynus, aukštos įtampos elektros perdavimo, energijos tinklus su jų maitinimo šaltiniais ir įrenginiais;

- Statybos įstatymo 2 straipsnio 11 dalyje įvardintas susisiekimo komunikacijas, t. y. visų rūšių transporto (biotransporto, geležinkelio, automobilių, jūrų, vidaus vandenių, oro, miestų elektrinio transporto) bei pėsčiųjų judėjimo vietas (kelius, gatves).

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad norint nustatyti, ar statinys priskirtinas Statybos įstatyme įvardintiems nekilnojamiesiems daiktams (statiniams), reikia atsižvelgti į šias specialiąsias įstatymų nuostatas:

- Lietuvos Respublikos elektroninių ryšių įstatymo 37 straipsnio 5 dalyje yra nustatyta, kad „ryšių linijos, kabeliai, ryšių kabelių kanalų sistemos yra laikomi kilnojamaisiais daiktais“.

- Lietuvos Respublikos elektros energetikos įstatymo 75 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „elektros energijos persiuntimui skirtos žemos ir vidutinės įtampos elektros oro linijos, oro kabeliai ir požeminių kabelių linijos ir įrenginiai, įskaitant transformatorinėse pastotėse įrengtus įrenginius, kartu su požeminių kabelių kanalais, linijas laikančiomis atramomis ir kitais priklausiniais, laikomi kilnojamaisiais daiktais“.

- Lietuvos Respublikos melioracijos įstatymo 2 straipsnio 5 dalyje yra įvardinti melioracijos statiniai - melioracijai naudojami įvairūs statiniai (grioviai, slenksčiai, greitvietės, vandens pralaidos, drenažo rinktuvai ir sausintuvai, siurblynės, tvenkinių žemės užtvankos, pylimai, drėkinimo vamzdynai, šuliniai, vandens nuleistuvai ir kiti).

- Lietuvos Respublikos žemės gelmių įstatymas reglamentuoja darbų, susijusių su Lietuvos Respublikos sausumos, vidaus vandenių, kontinentinio šelfo ir ekonominės zonos Baltijos jūroje žemės gelmių, tyrimu, naudojimu ir saugojimu vykdymo nuostatas.

Aukščiau išvardintuose specialiuose įstatymuose nurodytų kilnojamųjų daiktų, melioracijos statinių projektavimui ir įrengimui (statybai, remontui) bei darbams, susijusiems su žemės gelmių tyrimu, naudojimu ir saugojimu, netaikomos Statybos įstatymo nuostatos, tuo pačiu netaikomas ir atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas.

Statinių, kurių statybos darbams turėtų būti atvirkštinis PVM apmokestinimo mechanizmas, pavyzdinis (nebaigtinis) sąrašas pateikiamas šio rašto 1 priede.

3. Kokiems statyboms darbams taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas?

Atvirkštinis PVM taikomas:

- naujo statinio statybos darbams;
- statinio rekonstravimo darbams;
- statinio kapitalinio remonto darbams;
- statinio paprastojo remonto darbams;
- statinio nugriovimo darbams.

Statybos darbų pavyzdinis (nebaigtinis) sąrašas pateikiamas šio rašto 2 priede.

Be to, šio rašto 3 priede yra pateikiamas darbų, kuriems taikytinas (netaikytinas) atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas, pavyzdinis (nebaigtinis) sąrašas.

4. Ar statomame nekilnojamojo turto objekte (statinyje) subrangovų atliekamas šilumos, vandentiekio ir kitų tinklų bei tokių įrengimų kaip liftas, saulės kolektorių bei pan. montavimas bei jau pastatytame nekilnojamojo turto vienetė (statinyje) atliekamas šių įrenginių remontas turėtų būti laikomas statybos darbais ar ne?

Taip, nes šie darbai yra laikomi specialiaisiais statybos darbais, kuriems taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

5. Ar naujo kelio tiesimas prie naujai statomų pastatų, bet kokio kelio statyba ar remontas laikytinas statybos darbais?

Taip. Kadangi keliai pagal Statybos įstatyme pateiktą statinio sąvokos apibrėžimą, laikomi susisiekimo komunikacijomis, tuo pačiu ir inžineriniais statiniais, todėl tiek naujo kelio statybos, tiek esamo kelio remonto darbai laikomi statybos darbais, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas.

6. Ar statybos darbais, kuriems taikomas atvirkštinis PVM, laikytinas elektros, kabelio ar pan. konstrukcijų tiesimas po žeme ar virš žemės, šių įrenginių remontas ir panašiai?

Atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas taikomas atliekamiems statybos ir remonto paslaugoms tik tokių inžinerinių statinių (aukštos įtampos elektros tinklų (įskaitant ir aukštos įtampos povandeninio ar požeminio kabelio), komunalinių ar vietinių vandentiekio, nuotekų šalinimo, šilumos, dujų, naftos ar kito kuro, technologinių vamzdinių ir pan.), kuriems taikomos Statybos įstatymo nuostatos (žiūr. atsakymą į 2 klausimą).

Tuo tarpu, tokių statinių, kaip ryšių kabelio, žemos ir vidutinės įtampos oro ir požeminių kabelių ir panašiai, kurie laikomi kilnojamojo turto, statybos (tiesimo) bei remonto darbams atvirkštinio PVM apmokestinimo mechanizmas netaikomas (žiūr. atsakymą į 2 klausimą).

7. Ar atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas bus taikomas statinio projektavimo, statinio projekto priežiūros, projekto ekspertizės, statinio ekspertizės, statybos techninės priežiūros, statybinių tyrimų, geodezinių ir kadastrinių matavimų ir panašioms darbams?

Ne, šioms darbams bei paslaugoms netaikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas, nes jie nepatenka į statybos darbų sąvoką. Todėl kai šias atskiras paslaugas (pvz., architekto, ir kitas) užsako (perka) statybos darbų rangovas (subrangovas) ar jų užsakovas, tai šių paslaugų teikėjų teikiamoms tokioms atskiroms paslaugoms, kaip statinio projektavimo, statinio projekto priežiūros, projekto ekspertizės, statinio ekspertizės, statybos techninės priežiūros, statybinių tyrimų, geodezinių ir kadastrinių matavimų ir panašioms paslaugoms netaikomas PVM atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas.

Tačiau, kai rangos sutarties vykdymo eigoje rangovo arba kito statybos darbų paslaugų vykdytojo įsigyti iš trečiųjų asmenų arba jų pačių jėgomis atlikti statomo objekto tam tikrų elementų, dalių, įrenginių ir pan. projektavimo ir kiti darbai, kurie yra būtini tinkamam

statybos darbų atlikimui ir kurie kartu su užsakytais statybos darbais būtų parduodami (perparduodami) užsakovui kaip viena paslauga, tai šiame etape atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas būtų taikomas visiems užsakytiems statybos darbams kartu su šiais kitais darbais bei paslaugomis (žiūr. 3 priedą). Šiuo atveju nesvarbu, kad statybos darbų sąmatose tokių darbų (paslaugų) vertė gali būti išskiriama atskirai. Tuo pačiu, šiuo atveju statybos darbų vykdytojo (rangovo) išrašytoje užsakovui suteiktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje minėtų darbų bei paslaugų (pvz., statinio elemento, įrenginio ir pan. projektavimo) vertė turi būti įtraukta į statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis PVM, vertę, bei, esant reikalui, šių paslaugų vertė, kaip papildoma informacija, gali būti nurodoma šioje PVM sąskaitoje faktūroje dar ir atskirai.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė X PVM mokėtoja (užsakovas) sudarė rangos sutartį su Lietuvos įmone Y PVM mokėtoja (rangovu) dėl nekilnojamojo turto vieneto statybos. Tarkime, rangos sutarties vykdymo eigoje po 2015-07-01 įmonė Y įsigijo iš įmonės Z šio statinio atskiro elemento statybos darbams atlikti reikalingų šio elemento projektavimo paslaugų už 10 000 Eur ir 2 100 Eur PVM. Kadangi šioms projektavimo paslaugoms atvirkštinis PVM netaikomas ir už šias paslaugas pardavimo PVM turi PVM įstatymo nustatyta tvarka sumokėti paslaugų teikėjas - įmonė Z, tai įmonė Y šiai įmonei už įsigytas paslaugas turi apmokėti su PVM. Šių įsigytų paslaugų pirkimo PVM (2 100 Eur) įmonė Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, nes šios paslaugos yra skirtos jos vykdomam PVM apmokestinamam paslaugų (statybos darbų) teikimui įmonei X.

Tarkime, kad pagal sudarytą su įmone X rangos sutartį, įmonė Y priduoda jai atliktus statybos darbus tam tikrais etapais (kas mėnesį), surašydama darbų atlikimo aktą ir išrašydama PVM sąskaitą faktūrą. Todėl, kai į atitinkamo laikotarpio atliktų statybos darbų sąmatą bei į išrašytą įmonei X atliktų statybos darbų sąskaitą faktūrą įtraukiama ir įsigytų minėtų projektavimo darbų vertė (10 000 Eur), tai atvirkštinio PVM apmokestinimo mechanizmas taikomas visai šioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytai statybos darbų vertei be PVM (įskaitant minėtą projektavimo darbų vertę). Pvz., jeigu įmonės Y įmonei X atliktų per kalendorinį mėnesį statybos darbų vertė (be PVM) sudaro 110 000 Eur, įskaitant 10 000 Eur projektavimo darbų vertę, tai išrašytoje įmonei X PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodoma statybos darbų vertė, kuriai taikomas atvirkštinis PVM apmokestinimo mechanizmas, - 110 000 Eur ir 23 100 Eur PVM (110 000 x 21 proc.), kurį išskaičiuos ir PVM įstatymo nustatyta tvarka į biudžetą sumokės įmonė X. Šiuo atveju, projektavimo darbų vertė - 10 000 Eur papildomai gali būti nurodoma PVM sąskaitoje faktūroje dar ir atskirai.

8. Ar į statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas, apimtį patenka statybinių medžiagų, technologijų ir kitų statinio statybai reikalingų prekių tiekimas bei tam tikrų gaminių (pvz., langų, durų ir pan.) teikimas su jų montavimu?

Tiekiamoms statybinėms medžiagoms, ir kitoms statybai reikalingoms prekėms pradiniam jų tiekimo etape netaikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas. (Pvz., kai statybinių medžiagų gamybos įmonė, arba prekybos įmonė, prekiaujanti statybinėmis medžiagomis ar kitomis statybai reikalingomis prekėmis, parduoda (tiekia) šias prekes rangovui, kitam statybos darbus atliekančiam PVM mokėtojui arba pačiam statybos darbų užsakovui, tai parduotoms (patiektoms) šiems asmenims minėtoms prekėms ji pati turi apskaičiuoti ir paimti iš pirkėjo apskaičiuotą šių parduotų prekių pardavimo PVM ir PVM įstatymo nustatyta tvarka sumokėti jį į biudžetą.

Kai reikalingos statybai prekės tiekiamos kartu su tam tikromis paslaugoms, tai toks sandoris PVM tikslais gali būti laikomas:

-paslaugų teikimu (statybos darbų atlikimu), jeigu tokių prekių tiekimas neturi atskiro savarankiško tikslo ir tokių prekių apmokestinamoji vertė turi būti įtraukta į atliekamų paslaugų (statybos darbų) vertę. Tokiu atveju, atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas yra taikomas visai statybos darbų vertei;

-prekių tiekimu, jeigu pagrindinę (lemiamą dalį) sandoryje sudaro pati prekė, o ne jos montavimas. Pagal PVM įstatymo nuostatas bei ESTT praktiką tokių statybose naudojamų prekių, kaip langų, durų ir liftų ir kitų prekių pardavimas net ir su jų montavimo į konkretų objektą darbais laikomas prekių tiekimu. Todėl, kai langų, durų, liftų ir panašių prekių bei įrenginių gamintojas tiekia rangovui ar kitam nekilnojamojo turto statybos paslaugas teikiančiam asmeniui šias prekes su jų montavimo paslaugomis, tai pirminiame etape šių prekių tiekimui su jų montavimu netaikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas.

- dviem sandoriais: prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, kai pirkėjas turi teisę pasirinkti ar įsigyti tik pačią statybai reikalingą prekę ar įsigyti šią prekę kartu su paslaugomis (pvz., montavimu į statomą, remontuojamą objektą). Tokiu atveju tokių prekių tiekėjas PVM tikslais turėtų įforminti du sandorius: prekių tiekimą, kuriam atvirkštinis PVM apmokestinimo mechanizmas netaikomas, ir paslaugos teikimą, kuri laikytina statybos darbais, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas.

Tačiau, tolesniame etape, kai šios rangovo arba kito statybos darbų vykdytojo įsigytos ir į konkretų objektą sumontuotos prekės arba įsigytos statybinės medžiagos bei kitos prekės įtraukiamos į užsakovui (pagal statybos darbų rangos ar kitą paslaugų teikimo sutartį) atliekamų statybos darbų sąmatą ir kartu su užsakytais statybos darbais, kaip viena paslauga parduodamos užsakovui, tai šiame etape atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas būtų taikomas visiems užsakytiems statybos darbams kartu su aukščiau nurodytomis prekėmis bei statybinėmis medžiagomis (žiūr. 1 pavyzdį). Šiuo atveju nesvarbu, kad statybos darbų sąmatose tokių prekių ar statybinių medžiagų vertė išskiriama atskirai.

9. Ar atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas turi būti taikomas tik rangovo užsakovui, atitinkančiam numatytas sąlygas, teikiamiems statybos darbams, ar toks mechanizmas turėtų būti taikomas ir statybos darbams, kuriuos rangovui teikia subrangovas, ar subrangovui teikia sub-subrangovas,?

Atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas taikomas statybos darbams, visuose jų vykdymo etapuose (grandinėje) pagal sudarytas sutartis dėl šių darbų atlikimo. T. y. atvirkštinis PVM apmokestinimas bus taikomas tiek užsakovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam statomo rangos būdu statinio statybos darbus iš rangovo, tiek rangovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam šio statinio atskirus statybos darbus iš subrangovo, tiek subrangovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam šio statinio atskirus statybos darbus iš sub-subrangovo ir t. t.

Pažymėtina, kad, kai rangovas, subrangovas ar kitas statybos darbų vykdytojas (statybos paslaugų teikėjas) įsigyja iš atskirų apmokestinamųjų asmenų tam tikras paslaugas, kurios savo esme nėra statybos darbai (pvz., geležinkelio šlaitų, aikštelių ir pan. apželdinimo darbus, statybos šiukšlių išvežimo paslaugas ir pan.), tai pirminiame šių paslaugų teikimo etape atvirkštinio PVM apmokestinimo mechanizmas netaikomas.

Tačiau, kai šios rangovo (subrangovo) arba kito statybos darbų vykdytojo įsigytos iš trečiųjų asmenų paslaugos kartu su užsakytais statybos darbais perduodami (perparduodami) užsakovui (pagal statybos darbų rangos ar kitą paslaugų teikimo sutartį) ir įtraukiami į jam atliekamų statybos darbų sąmatą, tai šiame etape atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas būtų taikomas visiems užsakytiems statybos darbams kartu su minėtomis įsigytomis paslaugomis ((žiūr. 1 pavyzdį). Šiuo atveju nesvarbu, kad statybos darbų sąmatose tokių paslaugų vertė gali būti išskiriama atskirai.

10. Ar atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas taikomas įrenginių paleidimo ir derinimo, technologinės įrangos montavimo ir panašioms darbams?

Taikomas, jeigu šie įrenginiai yra sudėtinė aukščiau nurodytu statiniu laikomų inžinerinių tinklų, kurių statybos darbai vykdomi, dalis, arba paties pastato (statinio) dalis ir šie darbai, kartu su kitais statybos darbais, parduodami (teikiami) jų užsakovui.

11. Kaip taikomas atvirkštinio PVM apmokestinimo mechanizmas kai statybos valdymo, organizavimo ir rangovų atrankos ir kitiems darbams atlikti nekilnojamojo turto statybos

užsakovas samdo kitą įmonę (statybos valdymui vykdyti) ir moka jai tam tikrą mokestį už statybų valdymą?

Praktikoje pasitaiko atvejai, kai įmonė, statybos užsakovas (pvz., statomo objekto savininkas) sudaro sutartį su kita įmone dėl šios statybos valdymo, organizavimo ir rangovų atrankos ir kitiems darbams atlikti (statybos valdymui vykdyti) ir moka jai tam tikrą mokestį už tokią statybų valdymą.

Tuo pačiu, statybos valdymui vykdyti pasamdytai įmonei gali būti suteikta teisė savo vardu sudaryti sutartis su rangovais dėl užsakovui priklausančio objekto statybos darbų atlikimo, priimti šiuos statybos darbus ir vėliau šiuos įsigytus iš rangovų statybos darbus savo vardu perduoti užsakovui. Tokiu atveju statybos valdymą vykdanči įmonė šiuose sandoriuose (statybos darbų apimtyje) PVM įstatymo nuostatų taikymo tikslais veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perparduodantis statybos darbus.

Kadangi apmokestinamasis asmuo, ketinantis vykdyti tam tikro nekilnojamojo turto objekto statybą rangos būdu, gali pasirinkti, ar jis pats vykdys visas statybos užsakovo funkcijas, ar pasamdys už tam tikrą mokestį statybos valdymui kitą apmokestinamąjį asmenį, tai PVM tikslais vykdoma statybos valdymo paslauga turi savarankišką tikslą ir neturi būti įtraukiama į statomo objekto savininkui perparduodamų statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas, apmokestinamąją vertę.

Vadinasi, statybos valdymo paslauga nelaikoma statybos darbais ir jai netaikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas.

2 Pavyzdys

Situacija:

Įmonė A planuoja vystyti nekilnojamojo turto objektą. Statybos valdymo, organizavimo, rangovų atrankos darbams įmonė A nusamdė įmonę B, kuri valdys statybos procesą, rašysis su rangovais (įmonėmis C1, C2, C3 ir kitomis) sutartis, atliks apmokėjimus rangovams ir kas mėnesį išrašys įmonei A PVM sąskaitą faktūrą, kuri bus lygi įmonių C, C2, C3 ir t. t. atliktų darbų sumai + 5 proc. valdymo mokestis, kuris skaičiuojamas nuo atliktų darbų vertės be PVM.

Įmonė B įvykdė statybos valdymo darbus: pasirašė rangos darbų sutartis su įmonėmis C1, C2, C3, priėmė statybos rangos darbus ir po 2015-07-01 gavo statybos rangos darbų PVM sąskaitų faktūrų už 1.000 000 Eur yra atliktų darbų vertė (darbai ir medžiagos) ir 210.000 Eur - PVM. (šį PVM atvirkštiniu būdu turi išskaityti ir sumokėti nustatyta tvarka deklaruoti bei sumokėti į biudžetą įmonė B (žiūr. 12-15 klausimus ir atsakymus į juos).

Įmonė B ir įmonei A išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje atskirai nurodo:

- perparduodamus statybos darbus - 1.000 000 Eur (statybos darbų vertė be PVM) ir 210.000 Eur PVM. (šį PVM atvirkštiniu būdu turi išskaityti ir sumokėti nustatyta tvarka deklaruoti bei sumokėti į biudžetą įmonė A (žiūr. 12-15 klausimus ir atsakymus į juos));

- valdymo paslaugos mokestį - 50.000 Eur (5 proc. valdymo mokestis, skaičiuojamas nuo atliktų darbų sumos be PVM), ir 10 500 Eur PVM nuo valdymo mokesčio vertės. Šią 10 500 Eur PVM sumą turi deklaruoti ir sumokėti į biudžetą pati įmonė B.

12. Kaip turi būti įformintas paslaugų teikimas (statybos darbų atlikimas) PVM sąskaita faktūra, kai prievolė už atliekamus statybos darbus išskaityti ir sumokėti PVM tenka pirkėjui (klientui)?

Statybos darbų vykdytojas (pvz., rangovas, subrangovas ir pan.) išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje, nuo atliktų statybos darbų apmokestinamosios vertės (kainos be PVM) taikydamas standartinį (21 proc. dydžio) PVM tarifą turi apskaičiuoti PVM sumą. Taip pat, vadovaudamasis PVM įstatymo 80 str. 1 dalies 17 punkto nuostatomis, be kitų privalomų rekvizitų teikiamų paslaugų PVM sąskaitoje faktūroje privalo įrašyti nuorodą „Atvirkštinis apmokestinimas“.

13. Kaip statybos darbų pirkėjai (užsakovai), įsigyjantys statybos darbus, kurių PVM patys išskaito ir sumoka į biudžetą, už šiuos darbus turi atsiskaityti su paslaugų teikėju - statybos darbų atlikėju?

Statybos darbų pirkėjai (užsakovai) atsiskaitydami su paslaugų teikėjais už statybos darbus, kurių apskaičiuotą PVM patys pirkėjai turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą, paslaugų teikėjui (pvz., rangovui, subrangovui, sub-subrangovui) sumoka atlygį be PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos apskaičiuotosios PVM sumos.

14. Kaip paslaugų teikimo (statybos darbų atlikimo) sandorius PVM deklaracijoje FR0600 formoje deklaruoja šių paslaugų teikėjas?

Paslaugų teikėjas PVM mokėtojas užsakovui atliktų statybos darbų, kurių PVM išskaito ir sumoka šių darbų užsakovas (pirkėjas), apmokestinamąją vertę be PVM (nurodytą išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje) turi deklaruoti mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 12 laukelyje „PVM apmokestinami sandoriai, kai PVM išskaito pirkėjas (96 str. nustatytais atvejais). Tačiau šiam paslaugų teikėjui į PVM deklaraciją nereikia įtraukti minėtų statybos darbų išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotos pardavimo PVM sumos.

Pažymėtina, kad, paslaugų teikėjas PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių bei paslaugų, skirtų statybos darbams, kurių PVM išskaito ir sumoka į biudžetą pirkėjas, pirkimo PVM, nes šių paslaugų teikimas už atlygį laikomas PVM apmokestinama veikla.

3 pavyzdys

Statybos įmonė X PVM mokėtoja (rangovas), sudarė rangos sutartį su įmone Y PVM mokėtoja (užsakovas) dėl gamybinio pastato statybos. Sutartyje numatyta kad rangovas užsakovui perduos atliktus statybos darbus ir už juos bus atsikaitoma tam tikrais etapais, pvz., kas mėnesį. Tarkime, 2015 m. liepos mėn. buvo surašytas statybos darbų perdavimo - priėmimo aktas, kurio pagrindu 2015 m. liepos mėn. įmonė X išrašė įmonei Y atliktų statybos darbų PVM sąskaitą faktūrą kurioje buvo nurodyta statybos darbų vertė be PVM - 15 000 Eur ir 3 150 Eur PVM (15 000x21 proc.), iš viso 18 150 Eur. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje be kitų rekvizitų įrašoma nuoroda „Atvirkštinis apmokestinimas“.

Šiuo atveju įmonė X 2015 m. liepos mėn. PVM deklaracijos FR0600 formos 12 laukelį turi įrašyti 15 000 Eur.

15. Kaip įsigytų prekių (paslaugų), kurių PVM turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą, sandorį PVM deklaracijoje FR0600 formoje deklaruoja pirkėjas?

Statybos darbų pirkėjas (užsakovas) jam išrašytoje paslaugų teikėjo (pvz., rangovo) atliktų statybos darbų (kurių PVM privalo išskaičiuoti ir sumokėti pirkėjas) PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotą PVM sumą nuo šių statybos darbų apmokestinamosios vertės (kainos be PVM) privalo įrašyti į mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 33 laukelį „Pardavimo PVM (96 str. nustatytais atvejais)“ Pažymėtina, pirkėjas (užsakovas) šių įsigytų statybos darbų apmokestinamosios vertės į savo mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją neįtraukia.

Tuo pačiu pirkėjas išskaičiuotą PVM sumą už įsigytus statybos darbus (įrašytą į FR0600 formos 33 laukelį kaip pardavimo PVM taip pat turi deklaruoti ir to pateis mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formos 25 laukelyje kaip pirkimo PVM. Be to, tokia pirkimo PVM suma PVM įstatyme nustatyta tvarka gali būti pirkėjo atskaityta, t.y. įtraukta į PVM deklaracijos 35 laukelį, kaip ir kitos pirkimo PVM sumos, jeigu įsigyti statybos darbai yra skirti šio PVM mokėtojo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

4 pavyzdys (3 pavyzdžio tęsinys)

| |
|--|
| |
|--|



Įmonė Y jai rangovo išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiuotą PVM sumą - 3 150 Eur privalo įrašyti į 2015 m. liepos mėn. PVM deklaracijos FR0600 formos 33 laukelį (kaip pardavimo PVM sumą) ir į 25 laukelį (kaip pirkimo PVM).

Tarkime, kad įmonė Y PVM mokėtoja vykdo vien PVM įstatymo 58 str. nurodytą veiklą. Todėl PVM deklaracijos FR0600 formos 33 ir 25 laukeliuose deklaruotą PVM sumą (3 150 Eur) įmonė Y turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ir dėl to šią PVM sumą deklaruoti to paties mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 35 laukelyje.

16. Ar statybos darbų pirkėjas (užsakovas) privalo išskaityti ir sumokėti įsigytų statybos darbų PVM, jeigu paslaugų teikėjas (pvz., rangovas, subrangovas, sub-subrangovas) PVM sąskaitoje faktūroje nenurodė, kad prievolė išskaityti tenka klientui, neįrašė nuorodos „Atvirkštinis apmokestinimas“?

Pirkėjas (užsakovas) apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, neatsižvelgdamas į tai, kad paslaugų teikėjo išrašytoje jam atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje nėra atitinkamos nuorodos, pats turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą apskaičiuotą šių statybos darbų PVM (paslaugų teikėjui už atliktus statybos darbus mokėdamas atlygį be apskaičiuotosios PVM sumos).

17. Ar pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti įsigytų statybos darbų PVM, jeigu išrašytoje šių atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje nėra nuorodos „Atvirkštinis apmokestinimas“, pirkėjas sumokėjo paslaugų teikėjui atlygį su PVM, o paslaugų teikėjas atliktų statybos darbų pardavimo PVM sumokėjo į biudžetą?

Ir šiuo aprašytuoju atveju pirkėjui tenka prievolė išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM.

Pažymėtina, kad paslaugų teikėjas savo padarytą deklaravimo klaidą (įtrauktą į PVM deklaraciją pardavimo PVM sumą) gali PVM deklaracijoje pataisyti, o paimtą PVM turi gražinti pirkėjui.

18. Kaip turėtų atsispindėti PVM deklaracijose paslaugų teikėjo išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje arba pirkėjo išrašytame debetiniame dokumente nurodyti duomenys?

Jeigu dėl PVM įstatymo 83 straipsnyje nurodytų pasikeitusių aplinkybių paslaugų teikėjas (statybos darbų vykdytojas) išrašo atliktų statybos darbų, kurių PVM turi išskaityti ir sumokėti į biudžetą pirkėjas, kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, tai atsižvelgiant į tokios PVM sąskaitos faktūros duomenis paslaugų pirkėjas atitinkamai mažina/didina (jeigu pagal kreditinę PVM sąskaitą mažėja/didėja PVM suma) 33, 25 ir 35 laukeliuose deklaruotas PVM sumas, o pardavėjas atitinkamai mažina/didina (jeigu pagal kreditinę PVM sąskaitą mažėja/didėja apmokestinamoji vertė) 12 laukelyje deklaruotą suteiktų paslaugų (atliktų statybos darbų) apmokestinamąją vertę.

Jeigu atsisakant nurodytųjų paslaugų debetinį dokumentą išrašo pirkėjas, tai šiame dokumente apskaičiuota PVM suma pirkėjas mažina 33, 25 ir 35 laukeliuose deklaruotas PVM sumas, o pardavėjas mažina 12 laukelyje deklaruotą suteiktų paslaugų apmokestinamąją vertę.

19. Jeigu pirkėjas įsigijo statybos darbų, kurių PVM turi pats išskaityti ir sumokėti į biudžetą, o tie statybos darbai yra skirti pirkėjo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, ar dėl tokio sandorio susidaro mokėtina į biudžetą PVM suma?

Kai įsigijamos paslaugos (statybos darbai), skirtos pirkėjo PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, tai dėl tokio sandorio į biudžetą mokėtina PVM suma nesusidaro, nes PVM deklaracijoje iš pardavimo PVM sumos minusuojama tokio pat dydžio atskaitoma pirkimo PVM suma.

20. Kokiais atvejais, įsigijus statybos darbų, kurių PVM išskaito ir sumoka pirkėjas, tą mokestinį laikotarpį gali susidaryti reali į biudžetą mokėtina PVM suma dėl tokių įsigytų statybos darbų?

Mokėtina į biudžetą PVM suma dėl nurodytojo sandorio gali susidaryti, kai įsigytos paslaugos skirtos PVM neapmokestinamai ar mišriai veiklai, arba veiklai, kuri nėra ekonominė veikla ir todėl nėra PVM objektas.

21. Ar atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas bus taikomas, jei statybos darbų sutartys buvo sudarytos iki 2015 m. birželio 30 d.?

Atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymas nepriklauso nuo to, kada buvo sudarytos statybos darbų sutartys. Mechanizmas yra taikomas visiems statybos darbams, suteiktiems atitinkamiems asmenims nuo 2015-07-01, jeigu tokių suteiktų statybos darbų apmokestinimo momentas pagal PVM įstatymo nuostatas yra 2015-07-01 arba vėliau.

Tuo atveju, jeigu iki 2015-06-30 sudarytoje rangos (ar kitoje) sutartyje yra nustatyta galutinė teikiamų paslaugų (numatomų atlikti statybos darbų) kaina (įskaitant PVM), tai pagal tokią sudarytą sutartį nuo 2015-07-01 suteiktų paslaugų (atliktų statybos darbų), kurių apskaičiuotą PVM išskaito ir sumoka paslaugų pirkėjas, mokėtinas paslaugų teikėjui atlygis be PVM turėtų būti apskaičiuojamas iš galutinės kainos (atlygio su PVM) išskaičiavus (atėmus) PVM sumą, apskaičiuotą pagal tokią formulę:

$$PVM\ suma = atlygis\ (su\ PVM) \times 21 / (100 + 21)$$

Mokėtinas paslaugų teikėjui atlygis be PVM (paslaugų apmokestinamoji vertė) = atlygis su PVM (galutinė paslaugų kaina) - PVM suma.

Tokiu būdu apskaičiuota suteiktų paslaugų (atliktų statybos darbų) apmokestinamoji vertė be PVM turi būti nurodoma ir nuo 2015-07-01 išrašytose šių paslaugų teikimo PVM sąskaitose faktūrose. Pvz., tarkime, kad užsakovo, apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo, pasirašytoje su rangovu iki 2015-06-30 statybos darbų rangos sutartyje nustatyta statybos darbų galutinė kaina (įskaitant PVM) buvo 150 000 eurų. Jeigu šie visi statybos darbai bus atlikti po 2015-07-01, tai užsakovas rangovui už šiuos statybos darbus pagal rangovo išrašytas PVM sąskaitas faktūras turės iš viso sumokėti ne 150 000 eurų, o mažiau. Kitaip tariant, užsakovas turės atvirkštiniu būdu turės išskaičiuoti iš atliktų darbų kainos ir pats sumokėti į biudžetą PVM sumą - 26 033 eurus $[150\ 000 \times 21 / (100 + 21)]$, o, rangovui faktiškai turės sumokėti - 123 967 eurus (150 000 - 26 033).

Pridedama: 1-3 priedai (8 lapai)

Viršininkas
(Viršininko pavaduotojas)

