

PVM finansavimo iš ES fondų lėšų gairės

2020 m. lapkritis

PwC neprisiima jokios atsakomybės dėl to, kad gairių skaitytojas ar bet kuris asmuo, kuriam buvo pateikta gairėse esanti informacija, vykdė veiksmus, remdamasis gairėmis, kadangi kiekvienos konkrečios gairėse pateiktos informacijos taikymas priklauso nuo konkrečių aplinkybių.



Turinys

Aprašymas

Puslapis

1	PVM tinkamumo finansuoti analizė	3
2	Pajamų analizė	6
3	PVM atskaita	14
4	PVM tinkamumo finansuoti iš ES fondų lėšų analizė	21
5	Pavyzdžiai	30
6	Priedai	50

PVM tinkamumo finansuoti analizė

Analizė siekiant nuspręsti, ar PVM yra tinkamos finansuoti išlaidos

- Siekiant įvertinti, ar PVM yra tinkamas finansuoti iš ES fondų lėšų, reikia:
 - 1) surinkti reikalingą informaciją iš paraiškos dokumentų, papildomos projekto vykdytojo ir/ar partnerio pateiktos informacijos,
 - 2) atlikti pajamų analizę, kuri padės išsiaiškinti, ar projekto vykdytojas arba partneris turi teisę į pirkimo PVM atskaitą,
 - 3) atsižvelgiant į pajamų analizės rezultatus atlikti PVM tinkamumo finansuoti analizę.
- PVM tinkamumo finansuoti analizė turėtų būti atliekama remiantis bendrosiomis teisės į pirkimo PVM atskaitą taisyklėmis, įtvirtintomis PVM įstatyme, šio įstatymo komentaru, mokesčių administratoriaus paaiškinimais, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika.
- Gairėse taip pat pateikiamos schemas su tipiniais pavyzdžiais, kaip PVM finansavimo tinkamumo klausimai turėtų būti sprendžiami praktikoje.



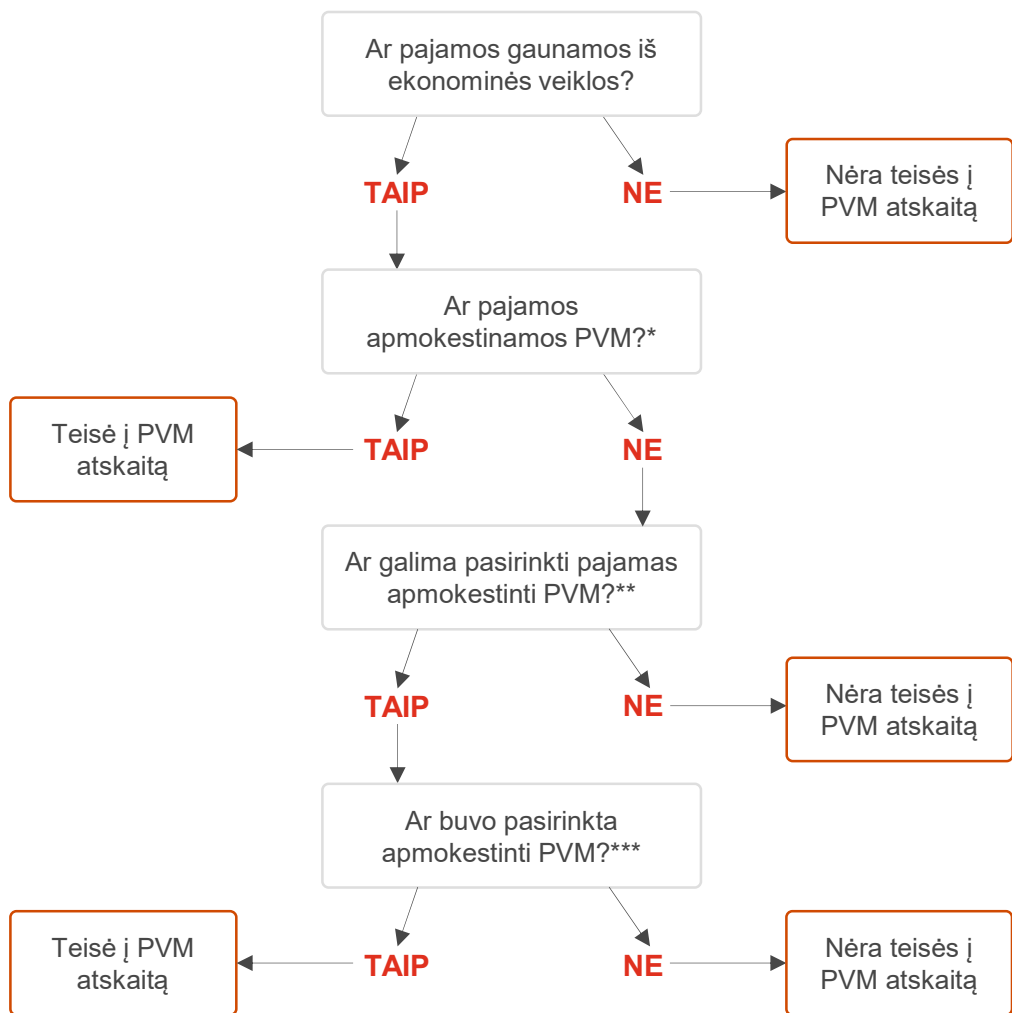
Reikalinga informacija iš paraiškos dokumentų

Tam, kad būtų galima pradėti PVM tinkamumo finansuoti analizę, būtina iš paraiškos dokumentų ir papildomų duomenų surinkti informaciją, siekiant atsakyti į šiuos esminius klausimus:

Klausimas	Ką reikia išsiaiškinti
Kas yra projekto vykdytojas?	Viešasis ar privatus juridinis ar fizinis asmuo.
Ar bus gaunamos (ir kokios) pajamos iš veiklos įgyvendinus projektą?	Konkreti numatoma vykdyti veikla, iš kurios planuojama gauti pajamų, ir ar ji bus tiesiogiai susijusi su pirkimais, finansuojamais iš ES fondų lėšų.
Kas gaus pajamų iš veiklos įgyvendinus projektą?	Ar pajamas iš veiklos gaus projekto vykdytojas, partneris ar kitas asmuo?
	Ar pirkimo sutartis sudarys ir PVM sąskaitas faktūras savo vardu gaus projekto vykdytojas, partneris ar kitas asmuo?

Pajamų analizė

Pajamų analizės sprendimų medis



- Nepriklausomai nuo veiklos pajamų, **visais atvejais PVM neatskaitomas** nuo prekių ir paslaugų, nurodytų PVM įstatymo 62 str. (pvz., lengvųjų automobilių nuoma).

* Atvejai, kai dalis veiklos apmokestinama PVM, o dalis – neapmokestinama, nagrinėjami 17 – 19 psl.

** Jeigu yra galimybė pasirinkti apmokestinti PVM, tai yra ir galimybė pasinaudoti PVM atskaita.

*** Visais atvejais, kai yra galimybė pasirinkti, rekomenduotina pasirinkti teikiamas paslaugas (teikiamas prekes) apmokestinti PVM

Kada veikla laikoma PVM objektu

- **PVM objektas** yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai:
 1. prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, t. y. vykdydamas ekonominę veiklą,*
 2. prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos už atlygį,
 3. prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta pagal PVM įstatymo nuostatas laikoma šalies teritorija.
- Taigi sprendžiant klausimą, ar įgyvendinus finansuojamą projektą bus vykdoma veikla, kuri yra PVM objektas, reikia nustatyti, ar projekto vykdytojas arba partneris gaus atlygį vykdydamas ekonominę veiklą.
- Jeigu prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos neatlygintinai, tokie sandoriai nelaikomi PVM objektu. Tokią veiklą vykdomantis asmuo visais atvejais neturi teisės į susijusio pirkimo PVM atskaitą. Tačiau nagrinėjant PVM tinkamumo finansuoti atvejus, būtina atsižvelgti ne tik į projekto vykdytojo (kurio tiekimai gali būti neatlygintini), bet ir į projekto partnerio (jeigu yra) pajamas.
- Kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos ne Lietuvos teritorijoje pagal PVM įstatymo prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vietos nustatymo taisyklės, tokie sandoriai nelaikomi PVM objektu Lietuvoje. Tačiau vykdant tokius sandorius patirtas pirkimo PVM gali būti atskaitomas, jeigu analogiškas Lietuvoje vykstantis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM.



* PVM įstatymo 3 str. 1 dalis.

Ekonominė ir neekonominė veikla pagal PVM įstatymą

Ekonominė veikla

- Ekonominė veikla – veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų, neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno*. Kad veikla būtų laikoma ekonomine, ji turi būti atlygintina, o veiklos tikslas ar rezultatai nėra svarbūs.
- Gamyba, prekyba, paslaugų teikimas, žemės ūkio veikla, žuvininkystė, kasyba, profesinė veikla, naudojimasis turto ar turtinių teisių turėjimu priskiriami prie ekonominės veiklos.
- **Juridinių asmenų, įsteigtų ekonominei veiklai vykdyti**, bet kokia veikla (išskyrus žemiau išvardytas išimtis) laikoma ekonomine veikla, neatsižvelgiant į veiklos mastą. Todėl, kai pajamų įgyvendinus projektą gaus tokie asmenys, jų veikla turėtų būti laikoma ekonomine veikla pagal PVM įstatymą.
- **Fiziniai asmenys vykdo ekonominę veiklą**, kai vykdo savarankišką veiklą, iš kurios siekia gauti nuolatinių pajamų (pvz., teikia paslaugas pagal individualios veiklos pažymą). Tai gali būti bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė, atlikėjo, kūrybinė, profesinė ar kita savarankiška veikla.
- Ekonominė veikla nelaikomas akcijų (dalių, pajų), kitų vertybinių popierių, banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės sąskaitos turėjimas, nepriklausomai nuo to, ar iš jo yra gaunama pajamų. Tačiau tokių vertybinių popierių pardavimas ar kitoks perdavimas tam tikrais atvejais laikomas ekonomine veikla (žr. ESTT bylas *Polysar C-60/90*, *Wellcome Trust Ltd C-155/94* ir kt.).

Neekonominė veikla

- Ekonominė veikla nelaikoma:
 - **valstybės ir savivaldybių veikla**, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos (išskyrus PVM įstatyme numatytas išimtis)*,
 - darbo veikla (veikla, vykdoma pagal darbo ar iš esmės darbo santykius atitinkančią sutartį).
- **Ekonominė veikla nelaikytini atsitiktiniai sandoriai**, nes ekonominei veiklai būdingas pasikartojimas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio, todėl kiekvienu atveju reikia įvertinti konkrečias aplinkybes. Ekonominė veikla tiesiogiai negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, nei su kiekybiškai išreikštu kriterijumi, t. y. sandorių atsitiktinumo kriterijumi negali būti laikomas vien sudaromų sandorių skaičius ar gautų pajamų suma.
- Kadangi ekonominė veikla yra veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų, bet nebūtinai – pelno, **pelno nesiekiantys asmenys taip pat gali būti laikomi vykdančiais ekonominę veiklą**.
- **Fiziniai asmenys** nevykdo ekonominės veiklos paprastai tada, kai jų sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir juose nėra tęstinumo.
- Jeigu nevykdoma ekonominė veikla, pirkimo PVM visais atvejais neatskaitomas.

* PVM įstatymo 2 str. 8 d.

*PVM įstatymo 2 str. 7 ir 8 dalys.

Kada viešųjų juridinių asmenų veikla laikoma ekonomine

Bendroji taisyklė

- Ekonominė veikla nelaikoma valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų ir įstaigų, kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šie asmenys įpareigoti teisės aktais.
- Tokia veikla nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.

Išimtys

- Tokia viešųjų juridinių asmenų veikla, jeigu ji nėra mažareikšmė, laikoma ekonomine*:
 - naujų prekių, konkuruojančių ar galinčių konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis, tiekimas;
 - elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos, vandens, garo tiekimas;
 - vežimas, sandėliavimas, taip pat vandens (jūrų ir kt.) uosto paslaugų teikimas ir teisės naudotis oro uostais suteikimas;
 - prekybos mugių ir verslo parodų organizavimo paslaugų teikimas;
 - reklamos, rinkos / viešosios nuomonės tyrimo ir kitų pagal savo esmę panašių paslaugų teikimas;
 - kelionių ir turizmo agentūrų paslaugų teikimas;
 - telekomunikacijų paslaugų teikimas;
 - visuomenės informavimo paslaugų teikimas;
 - maitinimo paslaugų teikimas;

- žemės ūkio rinkos ekonominio reguliavimo agentūrų veikla, susijusi su žemės ūkio produktais, kai ji vykdoma pagal atitinkamus reglamentus dėl tų produktų bendros rinkos organizavimo;
- nuoma (tiek ilgalaikio, tiek trumpalaikio turto);
- bet kokia aukščiau nenurodyta vykdoma veikla, jeigu ją vykdant šių asmenų tiekiamos prekės / teikiamos paslaugos *konkuruoja ar gali konkuruoti* su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis / teikiamomis paslaugomis.

- Pažymėtina, kad remiantis PVM įstatymo komentaro nuostatomis, savivaldybių patikėjimo teise valdomos valstybinės žemės ir savivaldybei nuosavybės teise priklausančios žemės nuoma nelaikoma ekonomine veikla, nors bet kokio turto nuomos paslaugos turėtų būti laikomos ekonomine veikla pagal PVM įstatymą*.

*PVM įstatymo 2 str. 38 d.

* PVM įstatymo 2 str. 38 d. komentaro 6 p.

Mažareikšmiškumo kriterijaus taikymas

- Viešųjų juridinių asmenų veiklos, kuri laikoma ekonomine, sąrašas nėra baigtinis ir valstybės ir savivaldybės funkcijomis nelaikoma bet kokia šių asmenų veikla, jeigu ją vykdant jų tiekiamos prekės (teikiamos paslaugos) **reikšmingai konkuruoja su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (teikiamomis paslaugomis)**.
- Net ir tuo atveju, kai viešieji juridiniai asmenys tiekia prekes (teikia paslaugas), kurios gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (teikiamomis paslaugomis), **tokia veikla nėra laikoma ekonomine, jeigu veiklos mastas leidžia manyti, kad ji yra mažareikšmė**. Veiklos mastas nustatomas kiekvienu atveju atskirai, atsižvelgiant į tai, kokią dalį bendroje analogiškų prekių (paslaugų) rinkoje sudaro tokia viešųjų juridinių asmenų veikla.
- Mokesčių administratorius nėra nustatęs kiekybinio kriterijaus vertinant, ar viešųjų juridinių asmenų veikla yra mažareikšmė, ar ne.
- Vertinant, ar šių asmenų veikla reikšmingai konkuruoja su apmokestinamųjų asmenų veikla, rekomenduojama vadovautis ESTT praktika. Ypač svarbi ESTT byla *Isle of Wight (C-288/07)*, kurioje aiškinamos sąvokos „reikšmingai konkuruoja“ su apmokestinamųjų asmenų veikla ir „mažareikšmė veikla“.
- Šioje byloje akcentuojama, kad viešųjų juridinių asmenų veikla gali būti laikoma mažareikšme, **jeigu konkurencijos iškraipymai tokiu atveju taip pat yra mažareikšmiai**.
- Taip pat vertinant mažareikšmiškumą reikėtų atsižvelgti į mokesčių neutralumo principą. Viešųjų juridinių asmenų veikla turėtų būti laikoma ekonomine, **jeigu priešingu atveju konkurencijos iškraipymai būtų esminiai**, t. y. būtų sukurta tokia mokesstinė situacija, kai nemažai privačių juridinių asmenų, vykdančių tą pačią veiklą kaip ir viešieji juridiniai asmenys, būtų apmokestinami PVM kitaip nei viešieji juridiniai asmenys. Tokiu atveju mokesčių neutralumo principas būtų pažeistas.
- Rekomenduotina kiekvienam pareiškėjui nusistatyti ribą, kurios nepasiekus veikla turėtų būti laikoma mažareikšme (pvz., 5 % nuo visų pajamų). Tačiau dėmesys atkreiptinas į tai, kad tokia riba turėtų būti pagrįsta (pvz., apskaičiavimais, kokią dalį bendroje rinkoje sudaro tokia viešųjų juridinių asmenų veikla). Kiekvienam veiklos tipui nustatyta riba gali skirtis (nes skiriasi bendros rinkos dydis).
- Veiklos mažareikšmiškumą reikėtų vertinti atsižvelgiant į visos viešojo juridinio asmens veiklos pajamas (ne tik į pajamas, gautas iš įgyvendinto projekto).

PVM apmokestinama ir neapmokestinama veikla

PVM apmokestinama veikla

- Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas apmokestinami taikant standartinį 21% PVM tarifą*, tam tikrais PVM įstatyme nustatytais atvejais – lengvatinį 9% ar 5% PVM tarifą arba 0% PVM tarifą**.
- PVM apmokestinama veikla suteikia teisę atskaityti pirkimo PVM.

Neapmokestinama veikla

- PVM apmokestinimo išimtys, t. y. atvejai, kai vykdoma ekonominė veikla neapmokestinama PVM, nustatyti PVM įstatymo 20 – 33 str.:
 - sveikatos priežiūros paslaugos,
 - socialinės paslaugos ir susijusios prekės,
 - švietimo ir mokslo, kultūros ir sporto paslaugos,
 - pelno nesiekiančių juridinių asmenų veikla,
 - pašto paslaugos, specialūs ženklai,
 - draudimo, finansinės paslaugos,
 - azartiniai lošimai ir loterijos,
 - visuomeninio transliuotojo teikiamos radijo ir televizijos paslaugos,
 - nekilnojamųjų daiktų pardavimas,
 - nekilnojamųjų daiktų nuoma (išskyrus viešbučių, kempingų ir pan. apgyvendinimo paslaugas; gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis ne ilgesnis kaip 2 mėn.; bet kokių transporto priemonių stovėjimo, saugojimo aikštelių, garažų ar pan. nuomą; bet kokių įrengimų (įskaitant seifo kameras), atitinkančių nekilnojamojo pagal prigimtį daikto sąvoką, nuomą).
- Neapmokestinama veikla nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.

Teisė pasirinkti skaičiuoti PVM

- Galima pasirinkti apmokestinti PVM šią PVM neapmokestinamą veiklą:
 - nekilnojamojo turto nuomą ir pardavimą (PVM įstatymo 31 str. 3 d. ir 32 str. 3 d.),
 - kai kurias finansines paslaugas (PVM įstatymo 28 str. 1-4 d.).
- Teisę pasirinkti skaičiuoti PVM turi apmokestinamasis asmuo, jeigu pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo (t.y. vykdomas ekonominę veiklą) PVM mokėtojas arba asmuo, nurodytas PVM įstatymo 47 str. (ambasada, konsulinė įstaiga ir kt.). Pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėn. nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems sudaromiems atitinkamiems sandoriams.
- PVM neapmokestinama veikla nesuteikia teisės į PVM atskaitą. Todėl siekiant maksimaliai padidinti pirkimo PVM atskaitą, rekomenduotina pasirinkti skaičiuoti PVM nuo PVM neapmokestinamų pajamų, kai tokia teisė numatyta PVM įstatyme (pvz., nekilnojamojo turto nuomos atveju). Nors tokiu atveju reikėtų skaičiuoti pardavimo PVM, su vykdoma veikla susijusios pirkimo PVM sumos taptų atskaitomos.

* PVM įstatymo 2 str. 32 d.

** PVM įstatymo 19 str., VI skyrius.

Bendra projekto vykdytojo ir partnerio pajamų analizė

- Atliekant pajamų analizę, reikia išsiaiškinti, ar projekto vykdytojas tiesiogiai gaus pajamų iš įgyvendinamo projekto ir ar jo veikla laikoma ekonomine veikla PVM tikslais (detaliau žr. 7 – 12 psl.).
- Jeigu įgyvendinus projektą pajamų nebus gaunama arba bus vykdoma neekonominė ar neapmokestinama PVM ekonominė veikla, tokiu atveju teisė į pirkimo PVM atskaitą negalima.
- Tačiau kai projektą įgyvendina ne vien projekto vykdytojas, kuris yra finansavimo gavėjas, tačiau ir projekto partneriai, reikia atlikti ne tik projekto vykdytojo, bet ir projekto partnerio pajamų analizę (detaliau žr. 23 – 29 psl.).
- Taigi jeigu projekto vykdytojas pajamų įgyvendinus projektą negaus, tačiau pajamų gaus projekto partneris, PVM tinkamumo finansuoti klausimas turėtų būti sprendžiamas tik atlikus tokio projekto partnerio pajamų analizę.

PVM atskaita

Pagrindinės PVM atskaitos taisyklės (1 iš 2)

Teisė į PVM atskaitą

- PVM atskaita – PVM mokėtojo galimybė pirkimo (importo) PVM mažinti mokėtiną į biudžetą pardavimo PVM.
- Teisė įtraukti į PVM atskaitą pirkimo (importo) PVM už įsigytas prekes ir paslaugas suteikiama, jeigu jos skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (PVM įstatymo 58 str. 1 d.).
- PVM mokėtojai neturi teisės traukti į PVM atskaitą pirkimo (importo) PVM sumų, kai šios sumos susijusios su neekonomine arba ekonomine PVM neapmokestinama veikla.

Neatskaitomas pirkimo PVM nuo tam tikrų prekių / paslaugų

- Visais atvejais negali būti atskaitomas (PVM įstatymo 62 str. 2 d.):
 - pirkimo (importo) PVM už reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus nepriskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų, taip pat 50% pirkimo PVM už reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų* (t. y. jeigu vykdoma PVM apmokestinama veikla, gali būti atskaitoma tik 50% tokių prekių (paslaugų) pirkimo PVM),
 - už kitą asmenį sumokėtas pirkimo (importo) PVM,
 - pirkimo (importo) PVM už lengvąjį automobilį, jeigu jis nebus tiekiamas ar išnuomojamas, taip pat pirkimo PVM už šių automobilių nuomą,
 - pirkimo PVM už keleivių vežimo lengvaisiais automobiliais paslaugą (pvz., taksi paslaugas).

PVM atskaita pasirinkus skaičiuoti PVM

- Siekiant maksimaliai padidinti pirkimo PVM atskaitą, rekomenduotina pasirinkti skaičiuoti PVM nuo PVM neapmokestinamos veiklos pajamų, kai tokia teisė yra numatyta PVM įstatyme. Nors tokiu atveju reikėtų skaičiuoti pardavimo PVM, su vykdoma veikla susijusios pirkimo PVM sumos taptų atskaitomos.

Tiesioginis ryšys tarp pajamų ir išlaidų

- Siekiant įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, svarbu, kad PVM apmokestinamas pajamas tiesiogiai gautų asmuo, kuris patiria pirkimo (importo) PVM išlaidas, t. y. pajamas iš PVM apmokestinamos veiklos turi gauti būtent tas asmuo, kuris savo vardu patiria su tokia veikla susijusias išlaidas (savo vardu gauna PVM sąskaitas faktūras). Be to, patirtas pirkimo PVM turi būti susijęs su PVM apmokestinama veikla.
- Remiantis nusistovėjusia ESTT praktika tarp vykdomos PVM apmokestinamos veiklos ir pirkimų turi būti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, kad apmokestinamasis asmuo turėtų teisę atskaityti pirkimo PVM.
- Teisė į PVM atskaitą gali būti suteikiama ir kai tokio tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo ir pardavimo sandorio nėra, jeigu su prekių ir paslaugų įsigijimu susijusios išlaidos sudaro dalį apmokestinamojo asmens vykdančios PVM apmokestinamą veiklą patiriamų bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis.
- Be to, tiesioginis ryšys turi būti ir gaunant pajamas, ir patiriant išlaidas: jeigu pirkimo PVM sumoka finansavimo gavėjas, o PVM apmokestinamą veiklą vykdo kitas asmuo (pvz., projekto partneris), finansavimo gavėjas negali atskaityti pirkimo PVM.

* Pelno mokesčio įstatymo 22 str.; Gyventojų pajamų mokesčio 18 str. 2 d.

Pagrindinės PVM atskaitos taisyklės (2 iš 2)

PVM atskaita, vykdamas neekonominę ir ekonominę veiklą

- Viešieji juridiniai asmenys paprastai nevykdo ekonominės veiklos, o vykdo jiems teisės aktais pavestas funkcijas, todėl jų pajamos nelaikomos gautomis vykdamas ekonominę veiklą.
- Tačiau kai yra vykdoma ir ekonominė veikla, galima atskaityti dalį pirkimo PVM nuo bendrųjų išlaidų.

PVM atskaitomas tada, kai jis patiriamas

- Projekto vykdytojas ar partneris gali traukti į PVM atskaitą sumokėtą pirkimo PVM, susijusį su PVM apmokestinama veikla, iškart, net jeigu PVM apmokestinama veikla bus pradėta vykdyti vėliau.
- Susidarius PVM permokai dėl didelių atskaitomų pirkimo PVM sumų, teisę į PVM atskaitą turintis asmuo gali su permoka sudengti kitus mokėtinus mokesčius, jeigu jų yra, o likutį susigrąžinti pagal PVM įstatymo 91 str.

Apmokestinamojo asmens, neįregistruoto kaip PVM mokėtojas, teisė į PVM atskaitą

- Kai ekonominę veiklą vykdamas asmuo neįregistruoja kaip PVM mokėtojas, tačiau įsigytas prekes ar paslaugas panaudoja PVM apmokestinamai veiklai, pirkimo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą (PVM įstatymo 63-1 str.).
- Kitaip nei apmokestinamieji asmenys PVM mokėtojai, turintys teisę PVM apmokestinamai veiklai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą iškart jas įsigiję, kaip PVM mokėtojai neįregistruoti apmokestinamieji asmenys pirkimo PVM gali įtraukti į PVM atskaitą tik kai įsigytos prekės ar paslaugos buvo panaudotos PVM apmokestinamai veiklai.

- Todėl jeigu projekto vykdytojas PVM mokėtoju nėra įsiregistravęs iš karto ir tai padaro vėliau, jis turi teisę į pirkimo PVM, patirto iki PVM registracijos, atskaitą.

Teisė atskaityti PVM, apskaičiuotą pagal atvirkštinį apmokestinimo mechanizmą

- PVM įstatymo 96 str. numatytais atvejais už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM privalo pirkėjas PVM mokėtojas (pvz., už statybos darbus, juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekas ir laužą, tam tikros rūšies medieną, standžiuosius diskus, mobiliuosius telefonus, planšetes ir nešiojamuosius kompiuterius).
- Prie statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis PVM, priskirtini:
 - paslaugos, laikomos statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 d.,
 - prekių tiekimai, kai prekės yra instaliuojamos (montuojamos) statinyje, kuriame atliekami statybos darbai, ir po tokio instaliavimo tampa neatsiejama statinio dalimi, jeigu prekės tiekiamos pagal vieną sutartį kartu su instaliavimo ir/ar kitais statybos darbais.
- Atvirkštinis apmokestinimas statybos darbams taikomas, kai pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas. Šios nuostatos taikymo tikslais apmokestinamuoju asmeniu laikomi ne tik PVM mokėtojai įsiregistravę asmenys, vykdamas ekonominę veiklą, bet ir PVM mokėtojai įsiregistravę juridiniai asmenys, vykdamas ekonominę ir neekonominę veiklą (pvz., asociacijos, viešosios įstaigos ir pan.).
- Pirkimo PVM, apskaičiuotas pagal atvirkštinį mechanizmą, gali būti atskaitomas, jeigu jis yra susijęs su vykdoma PVM apmokestinama veikla.

PVM atskaita vykdamt mišrią veiklą (1 iš 2)

- Jeigu PVM mokėtojas vykdo PVM apmokestinamą ir neapmokestinamą veiklą, jo veikla PVM tikslais laikoma **mišria**. Kai vykdoma mišri veikla, tik dalis pirkimo PVM gali būti atskaityta (PVM įstatymo 59-60 str.).
 - Pavyzdžiui, mišrią veiklą gali vykdyti muziejus (PVM neapmokestinamos kultūros paslaugos ir patalpų nuomos paslaugos, pasirinkus apmokestinti nuomą PVM) arba švietimo įstaiga (PVM neapmokestinamos švietimo paslaugos ir verslo subjektams teikiamos mokslinių tyrimų paslaugos su PVM).
- Pirkimo PVM paskirstymo taisyklės**
- Pirmiausia, mišrią veiklą vykdamtis PVM mokėtojas privalo įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM **tiesiogiai** paskirstyti PVM apmokestinamai ir kitai veiklai (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis).
 - Tiesiogiai PVM apmokestinamai veiklai priskirtinas pirkimo (importo) PVM gali būti atskaitytas 100%, o tiesiogiai neapmokestinamai veiklai – neatskaitomas.
 - Toliau, pirkimo (importo) PVM, kurio pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti PVM apmokestinamai ar neapmokestinamai veiklai, atskaitomas **proporcingai**.
- Pajamų kriterijus proporcingai PVM atskaitai**
- Atskaitytinos pirkimo PVM dalies procentas nustatomas padalinus PVM apmokestinamas pajamas iš visų PVM mokėtojo pajamų iš bet kokios ekonominės veiklos (išskyrus patį PVM). Pajamos iš neekonominės veiklos į procento skaičiavimą neįtraukiamos.
 - PVM mokėtojo pajamos iš bet kokios veiklos apima gautą ar gautiną atlygį iš bet kokio prekių tiekimo ir paslaugų teikimo ir kitas pajamas iš veiklos (pvz., nario mokestį, gaunamas palūkanas).
 - Į pajamų iš bet kokios veiklos apimtį neįeina PVM mokėtojo gauti dividendai ar kitos pajamos iš akcijų, gaunamos pajamos iš banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės turėjimo ir pan.
 - Apskaičiuojant šį santykį, neatsižvelgiama į PVM mokėtojo pajamas:
 - iš ilgalaikio turto, naudoto PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, tiekimo;
 - iš nekilnojamojų pagal prigimtį daiktų tiekimo ir finansinių paslaugų teikimo tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir PVM mokėtojas įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.
 - Skaičiuojant šį santykį remiamasi atitinkamais praėjusių kalendorinių metų rodikliais, o jeigu praėjusių kalendorinių metų rodiklių nėra – PVM mokėtojo prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų rodikliais, suderintais su vietos mokesčių administratoriumi. Nustatyta dalis naudojama visus einamuosius kalendorinius metus. Kalendoriniams metams pasibaigus, apmokestinamai veiklai tenkanti pirkimo (importo) PVM dalis turi būti perskaičiuota atsižvelgiant į faktinius tų kalendorinių metų rodiklius, pateikiant metinę PVM deklaraciją.
 - Jeigu PVM apmokestinamai veiklai tenka ne mažiau kaip 95 % proporcingai paskirstytino pirkimo (importo) PVM, galima atskaityti 100% pirkimo PVM (PVM įstatymo 60 str. 6 d.).

PVM atskaita vykdant mišrią veiklą (2 iš 2)

Ploto kriterijus proporcingai PVM atskaitai

- PVM įstatymo 60 str. 2 d. numatyta galimybė kreiptis į vietos mokesčių administratorių su prašymu leisti naudoti kitą (ne pajamų) paskirstymo kriterijų ilgalaikiam materialiajam turtui.
- Pavyzdžiui, mokesčių administratoriaus galima prašyti leisti naudoti pirkimo PVM paskirstymo pagal atitinkamoje veikloje naudojamo pastato plotą kriterijų. Prieš paskirstant pirkimo PVM pagal faktinį ploto naudojimą reikia gauti mokesčių administratoriaus patvirtinimą.
- Jeigu įgyvendinant projektą sumokėtas pirkimo PVM turi būti paskirstomas proporcingai, pirmiausia jį reikėtų skirstyti pagal faktinį infrastruktūros ploto naudojimą PVM apmokestinamai veiklai. Kai pagal faktinį ploto naudojimą paskirstyti neįmanoma, PVM reiktų skirstyti pagal projekte numatomų planuojamų pajamų kategorijas.

PVM atskaita vykdant ekonominę ir neekonominę veiklą

- Kai projekto vykdytojas ar partneris vykdo ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir neekonominę veiklą (pvz., savivaldybės funkcijas), nelaikoma, kad jis vykdo mišrią veiklą, skirtingai nuo PVM apmokestinamos ir neapmokestinamos veiklos. Todėl bendrai šiai veiklai vykdyti įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM skirstomas kitaip negu numatyta PVM įstatymo 60 str.
- Asmuo, vykdamas ekonominę ir neekonominę veiklą, neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM tų įsigytų prekių ar paslaugų, kurios skirtos neekonominėi veiklai vykdyti, ir atvirkščiai.
- Su bendromis išlaidomis susijusių prekių ir paslaugų pirkimo PVM gali būti atskaitytas tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei PVM apmokestinamai veiklai.
- Todėl bendroms reikmėms įsigytų prekių ir paslaugų (pvz., patalpų remonto) pirkimo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu jų įsigijimo išlaidos susijusios su PVM apmokestinama veikla, t.y. sudaro dalį bendrų su apmokestinama veikla susijusių išlaidų ir yra sudedamoji PVM apmokestinamų tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) savikainos dalis.
- Teisės aktai nenustato, kaip apskaičiuoti atskaitomą pirkimo PVM tokiais atvejais, o mokesčių administratorius PVM įstatymo komentare nurodo, jog atskaitomas PVM turi būti įvertintas paties asmens paskaičiavimais.
- Todėl skaičiuojant atskaitomą PVM nuo bendrųjų išlaidų, rekomenduotina visais atvejais kreiptis į mokesčių administratorių dėl jo įvertinimo.
- Kai įgyvendinant ES fondų lėšomis finansuojamą projektą įsigyjamas/ sukuriamas ilgalaikis turtas, skirtas tiek visuomenei naudotis neatlygintinai, tiek tam tikroms atlygintinioms paslaugoms teikti, vertinant galimybę atskaityti pirkimo PVM svarbu nustatyti, ar asmuo, patyręs su šio turto įsigijimu/sukūrimu susijusias išlaidas, veikė kaip apmokestinamasis asmuo ir ar šis turtas gali būti laikomas naudojamu ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą ESTT byloje *Sveda*, C-126/14).
- Byloje *Sveda* ESTT konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant ar pasigaminant numatomai ekonominei veiklai, susijusiai su kaimo ir rekreaciniu turizmu, skirtą ilgalaikį turtą, kuris, viena vertus, yra tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomenei ir, kita vertus, gali būti priemonė apmokestinamiems sandoriams vykdyti, jeigu nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo sandorių išlaidų ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, išlaidų arba visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos išlaidų.
- ESTT taip pat yra pažymėjęs, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už paslaugų, kurias sudaro trečiajam asmeniui (pvz., savivaldybei) priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, teikimą, kai šis trečiasis asmuo neatlygintinai naudojasi šių paslaugų rezultatu, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo, ir šis trečiasis asmuo, tiek, kiek šios paslaugos neviršija to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius pardavimo sandorius, ir kiek šių paslaugų išlaidos įtraukiamos į šių sandorių kainą (byla *Iberdrola*, C-132/16, taip pat žr. 18 pavyzdį).

PVM atskaitos tikslinimas

- Jeigu PVM mokėtojas po PVM deklaracijos pateikimo dalį įsigytų prekių grąžino, gavo papildomų nuolaidų ar dėl kitų priežasčių sumažėjo prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui) mokėtina PVM suma, PVM atskaita tikslinama to laikotarpio PVM deklaracijoje, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, didinant mokėtiną į biudžetą PVM sumą (PVM įstatymo 65 str.).
- Mišrios veiklos atveju, jeigu pagal faktinius duomenis nustatoma, kad buvo per daug ar per mažai pirkimo PVM atskaityta, turi būti teikiama metinė PVM deklaracija (teikiama iki kitų metų spalio 1 d.). PVM atskaita gali būti netikslinama, jeigu skirtumas yra ne daugiau kaip 5 % (PVM įstatymo 66 str. 1 d.).
- Jeigu prekės (paslaugos) pradėtos naudoti kitai nei PVM apmokestinamai veiklai, PVM atskaita tikslinama tą mokestinį laikotarpį, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės (PVM įstatymo 66 str. 2 d.).

Ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaitos tikslinimas

- Nekilnojamojo pagal prigimtį daikto atskaita tikslinama 10 m., kito ilgalaikio turto – 5 m., skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį buvo atskaityta to turto pirkimo (importo) PVM (PVM įstatymo 67 str. 2 d.).
- Konkretaus ilgalaikio turto vieneto pirkimo (importo) PVM dalijama iš PVM atskaitos tikslinimo metų skaičiaus. Kiekvieniems kalendoriniams metams pasibaigus, atsižvelgiant į faktinį to turto naudojimą PVM apmokestinamai veiklai, turi būti apskaičiuota tiems metams tenkanti atskaitytina pirkimo PVM dalis, kuri patikslinama metinėje PVM deklaracijoje.

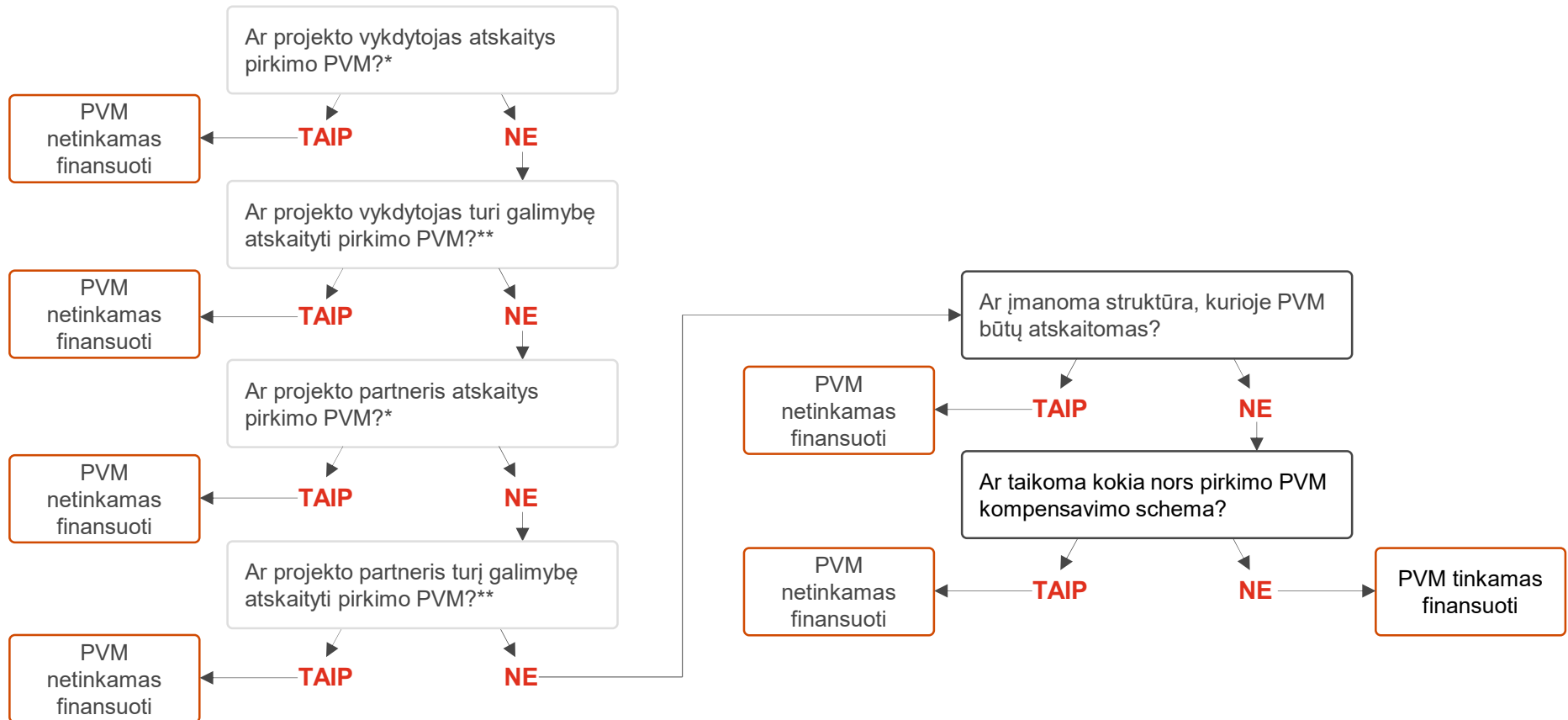
- Jeigu pagal faktinius rodiklius apskaičiuota atskaitytina pirkimo PVM nuo faktiškai atskaitytos pirkimo PVM skiriasi ne daugiau kaip 5 %, pirkimo PVM atskaita gali būti netikslinama.

Pavyzdys

- 2015 m. sausio 1 d. įsigytas naujas nekilnojamas turtas (pastatas) už 500 000 EUR + PVM (105 000 EUR).
- Turta įsigijo viešasis juridinis asmuo ir ketino jį nuomoti tiek PVM mokėtojams, tiek ne PVM mokėtojams. Pagal sutarties projektą 60% nuomos pajamų turėjo būti gaunama iš PVM mokėtojų, 40% - ne iš PVM mokėtojų. Nuomotojas pasirinko nuomą PVM mokėtojams apmokestinti PVM. Daugiau pajamų iš ekonominės veiklos asmuo negaus.
- Atsižvelgdamas į numatomą nekilnojamojo turto naudojimą PVM apmokestinamoje veikloje, nuomotojas atskaitė 60% pastato pirkimo PVM (63 000 EUR).
- Metų pabaigoje paaiškėjo, kad 50 % gautų pajamų buvo apmokestinta PVM, o likę 50 % - neapmokestinta PVM.
- Viešasis juridinis asmuo turi tikslinti ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaitą:
 - Kalendoriniams metams tenkanti PVM suma: 105 000 EUR / 10 m. = 10 500 EUR
 - Atskaitytina pirkimo PVM suma: 10 500 * 50 % = 5 250 EUR
 - Atskaityta pirkimo PVM suma: 10 500 * 60 % = 6 300 EUR
 - Tikslinama suma (mokėtina PVM suma į biudžetą): 1 050 EUR

PVM tinkamumo finansuoti iš ES fondų lėšų analizė

PVM tinkamumo finansuoti analizės sprendimų medis



* Daroma prielaida, kad jeigu projekto vykdytojas / partneris turi teisę į PVM atskaitą, jis šia teise naudojasi. PVM atskaitymas čia apima ir PVM susigrąžinimą iš kitų ES valstybių narių per EPRIS.

** Šis klausimas aktualus tais atvejais, kai projekto vykdytojas / partneris turi pasirinkimo teisę skaičiuoti PVM nuo gaunamų pajamų (pvz., nekilnojamojo turto nuomos atveju).

Kai yra pasirinkimo teisė skaičiuoti PVM, atsiranda ir galimybė atskaityti pirkimo PVM.

Pagrindinės PVM tinkamumo finansuoti iš ES fondų lėšų taisyklės (1 iš 5)

ES Komisijos gairės dėl pirkimo PVM tinkamumo finansuoti vertinimo

- Remiantis ES fondų teisės aktų nuostatomis ir ES Bendrojo Teismo praktika, įgyvendinant projektus pirkimo (importo) PVM laikomas netinkamomis finansuoti išlaidomis, jeigu jis kokiu nors būdu gali būti susigrąžintas.
- PVM gali būti tinkamos finansuoti išlaidos tik tuo atveju, kai pirkimo PVM negali būti susigrąžintas jokiais priemonėmis ir yra reali ir galutinė ekonominė našta įgyvendinant projektą.
- Taigi vertinant PVM tinkamumą finansuoti iš ES fondų lėšų, svarbi PVM susigrąžinimo (angl. *recoverability*) samprata. Ji yra tiesiogiai susijusi su teisės į pirkimo PVM atskaitą sąvoka, tačiau nėra jai tapati ir apima platesnį vertinimą.
- Galimybė susigrąžinti pirkimo PVM turi būti vertinama kiekvienu konkrečiu atveju atskirai, atsižvelgiant į specifines projekto aplinkybes ir turėtų būti suprantama kaip abstrakti galimybė susigrąžinti pirkimo PVM bet kokiomis priemonėmis. Pirkimo PVM, kuris, vertinant apskritai, yra kokiu nors būdu susigrąžintinas, turi būti laikomas netinkamomis finansuoti išlaidomis, net jeigu faktiškai projekto vykdytojas jo nesusigrąžino.
- Jeigu vertinant bendrai egzistuoja galimybė susigrąžinti PVM (nepatirti pirkimo PVM naštos), tai nesvarbu, ar pirkimo PVM yra susigrąžintas faktiškai arba kokia jo dalis susigrąžinta, PVM yra netinkamas finansuoti (pvz., jeigu pagal nacionalinės teisės aktus suteikiama teisė atskaityti pirkimo PVM vykdant tam tikrą ekonominę veiklą, tai nors šia teise nepasinaudojama, PVM yra netinkamas finansuoti, nes galimybė susigrąžinti pirkimo PVM ir nepatirti PVM naštos egzistuoja).
- Kiekvienu konkrečiu atveju pirmiausiai reikia įvertinti, ar projekto vykdytojas turi apmokestinamojo asmens statusą ir ar vykdoma ekonominė veikla suteikia teisę į pirkimo PVM atskaitą. Jeigu projekto vykdytojas turi teisę į PVM atskaitą, vadinasi, jis turi galimybę susigrąžinti pirkimo PVM. Todėl toks pirkimo PVM yra netinkamas finansuoti išlaidos.
- Tačiau jeigu jis pats neturi apmokestinamojo asmens statuso ir teisės į PVM atskaitą, taip pat reikia atlikti platesnį visos projekto struktūros įvertinimą, nes vien nustatyti projekto vykdytojo mokestinę padėtį nepakanka, kad būtų įvertintas PVM tinkamumas finansuoti.
- Vertinant PVM tinkamumą finansuoti projektuose, kuriuos įgyvendinus bus gaunama pajamų, įgyvendinimo ir naudojimo etapai sudaro neatsiejamą visumą, kuri turėtų būti vertinama kartu. Tai reiškia, kad turi būti atsižvelgiama į pajamas, gaunamas naudojant projekto rezultata, net jeigu šias pajamas gaus kitas asmuo nei projekto vykdytojas.
- Tokiu atveju aplinkybė, kad projekto vykdytojas pats negali susigrąžinti PVM, nėra pakankama nuspręsti dėl PVM tinkamumo finansuoti ir turi būti nagrinėjama kartu su klausimu, ar įgyvendinus projektą bus gaunama pajamų ir ar jos bus apmokestinamos PVM. Taigi jeigu projekto įgyvendinimo ir veiklos etapai yra atskirti, įgyvendinant projektą projekto vykdytojo sumokėtas pirkimo PVM laikomas susigrąžintinu dėl PVM apmokestinamų pajamų, kurias gaus projekto rezultato naudotojas, t. y. kitas asmuo, vykdamas veiklą tiesiogiai naudodamas projekto sukurtą rezultatą (pvz., nuomos sukurtą turta).

Pagrindinės PVM tinkamumo finansuoti iš ES fondų lėšų taisyklės (2 iš 5)

- Taip yra nepaisant nacionalinių valdžios institucijų pasirinktų susitarimų, t. y. projekto vykdytojo, kuris yra neapmokestinamasis asmuo, ir veiklos vykdytojo, kuris yra apmokestinamasis asmuo, atskyrimo nacionalinėje struktūroje.
- Taigi pirkimo PVM, kurį susigražinti būtų įmanoma (pvz., pasinaudojant teise į PVM atskaitą projekto struktūroje pakeitus pirkimų sutartis sudarantį subjektą), negali būti laikomas tinkamomis finansuoti išlaidomis net ir tuo atveju, kai faktiškai PVM nėra susigražintas (pvz., projekto struktūra nėra pakeičiama ir projekto vykdytojas neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, nors jeigu pirkėjas būtų operatorius apmokestinamasis asmuo, vėliau naudosis projekto rezultata savo ekonominėje veikloje, PVM atskaita įgyvendinant projektą būtų galima pasinaudoti).
- Nustačius, kad pirkimo PVM negalėtų būti atskaitytas ir tokiu būdu susigražintas, papildomai reikia įvertinti, ar sumokėto pirkimo PVM našta nėra neutralizuota kitais būdais, taikant su PVM sistema nesusijusias kompensavimo schemas.
- Jeigu projekto vykdytojui pirkimo PVM kompensuojamas taikant specialią kompensavimo schemą (pvz., valstybės numatytą kompensavimo schemą, skirtą viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų atliekamų pirkimų PVM išlaidoms kompensuoti), PVM turi būti laikomas netinkamu finansuoti, nes ekonominė PVM našta įgyvendinant projektą tokiu atveju galiausiai yra panaikinama. Todėl projekto vykdytojas negali prašyti kompensuoti PVM išlaidas antrą kartą.
- Kalbant apie 2018 m. spalio 30 d. ES Komisijos gaires, jose pateiktų principų dėl pirkimo PVM tinkamumo finansuoti vertinimo iš esmės Lietuvoje buvo laikomasi ir anksčiau, t. y. būtinybės atlikti
 - bendrą projekto pajamų analizę, siekiant įvertinti ne tik projekto vykdytojo, bet ir partnerio teisę į PVM atskaitą ir nustatyti, ar apskritai įmanoma struktūra, kurioje būtų galima pasinaudoti teise į PVM atskaitą ir taip susigražinti pirkimo PVM (žr. 13 psl.).
 - Kaip naują aspektą, nurodytą ES Komisijos gairėse, galima išskirti papildomą vertinimą, ar pirkimo PVM našta įgyvendinant projektą nėra neutralizuojama kitais būdais, nesusijusiais su PVM sistema (teise į PVM atskaitą).
 - T. y. jeigu įgyvendinant projektą teisė į PVM atskaitą nėra galima net ir pakeitus projekto struktūrą (pvz., pirkimus atliekantį subjektą), papildomai reikia nustatyti, ar pirkimo PVM nėra kompensuojamas taikant kitus kompensacinius mechanizmus (pvz., numatytus viešosios teisės reglamentuojamų subjektų pirkimams), nesusijusius su PVM sistema.
 - Todėl PVM tinkamumo finansuoti analizės sprendimų medis šiose gairėse papildytas nauju žingsniu – vertinimu, ar nėra taikoma kokia nors pirkimo PVM kompensavimo schema (žr. 22 psl.).
 - Taigi galima išskirti tokius esminius galimybės susigražinti pirkimo PVM vertinimo aspektus:
 - ✓ *susigražinamo PVM samprata nėra tapati atskaitomo pirkimo PVM sąvokai ir apima platesnę analizę:*
 - galimybė susigražinti pirkimo PVM turėtų būti suprantama plačiau nei vien konkretaus projekto vykdytojo teisė į PVM atskaitą: turi būti tikrinama, ar projekto struktūra galėtų būti pakeista taip, kad kuris nors iš subjektų galėtų atskaityti PVM,

Pagrindinės PVM tinkamumo finansuoti iš ES fondų lėšų taisyklės (3 iš 5)

- jeigu projekto vykdytojas nėra apmokestinamasis asmuo ir neturi teisės į PVM atskaitą, reikia įvertinti, kas naudosis projekto rezultatais (pvz., sukurta infrastruktūra ar kitu turtu) ir ar bus gaunama pajamų, apmokestinamų PVM,
- jeigu projekto rezultatas nebus naudojamas PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ir bet kuriuo atveju nebūtų galimybės pasinaudoti teise į PVM atskaitą, turėtų būti įvertinta, ar pirkimo PVM nėra kompensuojamas kitomis priemonėmis nacionaliniu, regioniniu ar vietos lygiu;
- ✓ *PVM yra netinkamas finansuoti, nes vertinamas kaip susigrąžintinas šiais atvejais:*
 - projekto vykdytojas yra apmokestinamasis asmuo ir turi teisę atskaityti sumokėtą PVM pagal taikomus nacionalinius PVM teisės aktus,
 - vykdant pajamas generuojančius projektus, kai įgyvendinant projektą atskiriamas projekto vykdytojas, turintis neapmokestinamojo asmens statusą, ir veiklos vykdytojas, turintis apmokestinamojo asmens statusą, gaunantis PVM apmokestinamas pajamas naudojant projekto rezultata,
 - kai projektas apima įvairias veiklas, generuojančias pajamas, susigrąžintinu laikomas tik pirkimo PVM, susijęs su veikla, kuri generuos PVM apmokestinamas pajamas,
 - kai projektą įgyvendina ir jį užbaigus veiklą vykdo neapmokestinamasis asmuo (nėra galimybės pasinaudoti teise į PVM atskaitą), tačiau pagal nacionalinę, regioninę ar vietos kompensavimo schemą kompensuojamas sumokėtas pirkimo PVM;
- ✓ *tinkamas finansuoti PVM – tik toks PVM, kuris negali būti susigrąžinamas jokiais priemonėmis ir sudaro realią ir galutinę ekonominę naštą įgyvendinant projektą.*
- Detali PVM tinkamumo finansuoti analizės schema ir galimi įvairūs scenarijai pateikti sprendimų medyje (žr. 22 psl.).

Pagrindinės PVM tinkamumo finansuoti iš ES fondų lėšų taisyklės (4 iš 5)

PVM tinkamumas finansuoti

- Įgyvendinant projektus pirkimo (importo) PVM laikomas netinkamomis finansuoti išlaidomis, jeigu pagal Lietuvos teisės aktus PVM galima įtraukti į PVM atskaitą, net jeigu toks PVM į atskaitą įtrauktas nebuvo, taip pat PVM, sumokėtas užsienio apmokestinamojo asmens*.
- Jeigu remiantis pajamų analize nustatoma, kad finansavimo gavėjas turi galimybę atskaityti su projekto įgyvendinimu susijusį pirkimo PVM, toks pirkimo PVM yra netinkamas finansuoti iš ES fondų lėšų.
- Jeigu nustatoma, kad finansavimo gavėjas (partneris ar kitas asmuo projekto naudos gavėjas) bet kuriuo atveju neturi galimybės atskaityti pirkimo PVM, taip pat nėra taikoma kokio nors pirkimo PVM kompensavimo schema, dėl kurios nepatiriama pirkimo PVM naštos, toks PVM gali būti tinkamas finansuoti iš ES fondų lėšų.

Dalies PVM finansavimas, kai vykdoma mišri veikla

- Jei projekto tinkamumo finansuoti vertinimo metu įmanoma tiksliai nustatyti, kuri pirkimo (importo) PVM dalis mišrios veiklos atveju yra neatskaitoma, toks pirkimo PVM gali būti pripažintas tinkamu finansuoti.
- Kai neįmanoma tiksliai nustatyti neatskaitomos PVM dalies ir PVM dėl to pripažįstamas netinkamomis finansuoti išlaidomis, toks PVM gali būti apmokėtas Finansų ministerijos nustatyta tvarka. Tačiau tokia galimybė taikoma tik valstybės ir savivaldybių institucijų, įstaigų ir įmonių, valstybinių mokslo ir studijų institucijų ir viešųjų įstaigų, kurių vienas iš dalininkų yra valstybė ar savivaldybė, įgyvendinamų projektų netinkamam finansuoti PVM.

- Netinkamo finansuoti PVM apmokėjimo tvarką reglamentuoja finansų ministro 2010 m. birželio 22 d. įsakymu Nr. 1K-203 patvirtintas Iš Europos Sąjungos fondų ir Europos investicijų banko lėšų bendrai finansuojamų projektų netinkamo finansuoti pridėtinės vertės mokesčio apmokėjimo tvarkos aprašas.
- Įsakyme išvardyti projekto vykdytojai, norėdami gauti lėšų PVM, kuris buvo pripažintas netinkamu finansuoti dėl to, kad nebuvo galima nustatyti, kurios projekto PVM dalies nėra galimybės traukti į atskaitą, turi pateikti prašymą atsakingajai institucijai skirti lėšų netinkamam finansuoti PVM apmokėti. Projekto vykdytojas gali prašyti skirti lėšų ir projekto partnerio netinkamam finansuoti PVM apmokėti, jei jis atitinka aukščiau nurodytus reikalavimus (yra valstybės ar savivaldybės institucija ar įstaiga ir pan.).
- Prašymas skirti lėšų netinkamam finansuoti PVM apmokėti gali būti teikiamas kartu su paraiška dėl projekto finansavimo.
- Jeigu projekto vykdytojas /partneris įtraukia apmokėtą netinkamą finansuoti PVM į PVM atskaitą, jis privalo sumą, lygią apmokėto ir į PVM atskaitą įtraukto netinkamo finansuoti PVM sumai, grąžinti į valstybės biudžetą.
- Laikoma, kad negalima tiksliai nustatyti, kurios projekto pirkimo (importo) PVM dalies nėra galimybės įtraukti į atskaitą, kai įgyvendinant projektą numatytos įsigyti prekės, paslaugos, darbai skirti ne tik PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ir nėra aišku, kokia pirkimo PVM dalis bus susijusi su PVM apmokestinama veikla (pvz., kuri nekilnojamojo turto dalis bus nuomojama su PVM, o kuri – be PVM).

* Projektų administravimo ir finansavimo taisyklių, patvirtintų finansų ministro įsakymu Nr. 1K-316, 34 skirsnis.

Pagrindinės PVM tinkamumo finansuoti iš ES fondų lėšų taisyklės (5 iš 5)

Kai atsiranda galimybė atskaityti finansuotą PVM

- Jeigu projekto vykdytojas arba partneris įgyvendinant projektą arba projektui pasibaigus įgyja teisę į PVM atskaitą ir turi galimybę susigrąžinti iš projekto lėšų sumokėtą PVM, net jeigu tokia galimybė nepasinaudojo, iš projekto lėšų sumokėtas PVM pripažįstamas netinkamu finansuoti.
- Projekto vykdytojas privalo informuoti įgyvendinančiąją instituciją, kad jis arba partneris įgijo teisę į PVM atskaitą ir turi galimybę susigrąžinti iš projekto lėšų sumokėtą PVM, net jeigu tokia galimybė nepasinaudojo, ir sugrąžinti netinkamą finansuoti PVM.

Per EPRIS susigrąžintas PVM nefinansuojamas

- Įgyvendinant projektą užsienio valstybėse sumokėtas PVM, kurį Lietuvos apmokestinamasis asmuo susigrąžino pateikdamas prašymą per VMI prie FM Elektroninių prašymų priėmimo informacinę sistemą (EPRIS), pripažįstamas netinkamu finansuoti.
- Projekto vykdytojas turi pranešti įgyvendinančiajai institucijai, kad jis arba partneris, naudodamiesi EPRIS, susigrąžino kitose užsienio valstybėse sumokėtą PVM, apmokėtą iš projekto lėšų.

Specialūs netinkamo finansuoti PVM atvejai

- Netinkamomis finansuoti išlaidomis taip pat laikomas užsienio apmokestinamojo asmens, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymą, sumokėtas PVM.
- Netinkamomis finansuoti išlaidomis laikomas ir PVM, kurį sumokėjo vykdytojas ar partneris, kuriam taikomos PVM įstatymo XII skyriaus I–III skirsniuose nurodytos specialios PVM schemas (kompensacinio PVM tarifo ūkininkams schema, turizmo paslaugų apmokestinimo schema, naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir antikvarinių daiktų apmokestinimo schema).

Galimybės susigrąžinti pirkimo PVM įvertinimas (1 iš 2)

Bendras projekto vykdytojo ir partnerio pajamų vertinimas

- Jeigu projektas pagal pobūdį, tikslus, uždavinius ir planuojamus sukurti rezultatus yra skirtas PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, PVM turėtų būti pripažintas netinkamomis finansuoti išlaidomis.
- Todėl kai pagal projekto struktūrą projekto vykdytojas teisės į PVM atskaitą neįgyja, tačiau atskaita gali pasinaudoti projekto partneris, būtina bendrai įvertinti projekto vykdytojo ir partnerio veiklą.
- Infrastruktūros sukūrimo ir perdavimo projekto partneriui (operatoriui) neatlygintinai atveju, reikėtų atkreipti dėmesį į šiuos dalykus:
 - turi būti atsižvelgta į infrastruktūros savininko ir operatoriaus bendrą finansinę analizę,
 - jeigu PVM bus skaičiuojamas nuo mokesčio už infrastruktūros naudojimą, sumokėtas PVM turi būti laikomas atskaitomu (susigrąžinamu) ES fondų tikslais, nes statybos ir eksploataavimo etapas turi būti vertinami kartu,
 - kai pasirinkta struktūra yra akivaizdžiai savanoriška, ji negali turėti lemiamos įtakos sprendžiant dėl sumokėto PVM finansavimo tinkamumo, t. y. jeigu projekto vykdytojas arba partneris turi teisę atskaityti pirkimo PVM, toks PVM nėra tinkamas finansuoti. **PVM finansavimo klausimas negali priklausyti nuo projekto struktūros. Jeigu įmanoma tokia struktūra, kurioje PVM yra atskaitomas, PVM yra netinkamas finansuoti.**

Kaip išvengti pirkimo PVM išlaidų finansavimo gavėjams

- Tais atvejais, kai prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo ir PVM apmokestinamas pajamas gaunantis asmuo yra skirtingi asmenys, turėtų būti įvertinama, ar tokio projekto įgyvendinimo ir administravimo struktūra galėtų būti suplanuota taip, kad prekių ir paslaugų pirkėjas (užsakovas) būtų tas pats asmuo, kuris įsigyjamas prekes ar paslaugas naudos savo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ir turės galimybę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM.
- Esant galimybei pakeisti struktūrą, PVM neturėtų būti pripažintas tinkamu finansuoti.
- Pateiktų, vertinamų ir įgyvendinamų projektų atveju, jei dėl pagrįstų priežasčių to padaryti neįmanoma arba būtų ekonomiškai neracionalu, PVM gali būti pripažintas tinkamu finansuoti.
- Naujai teikiamų projektų atveju PVM gali būti pripažintas tinkamu finansuoti tik išimtiniais atvejais ir tik tada, jeigu tai ekonomiškai neracionalu (išlaidos padidėtų daugiau nei būtų įmanoma atskaityti PVM). Kiekvienu atveju projekto vykdytojas turėtų įrodyti ekonominį neracionalumą, taip pat, ar jis laiku ėmėsi veiksmų keisti projekto struktūrą.

Galimybės susigrąžinti pirkimo PVM įvertinimas (2 iš 2)

Kai yra teisė pasirinkti vykdomą veiklą apmokestinti PVM

- Net jeigu nėra pasirenkama skaičiuoti pardavimo PVM nuo neapmokestinamų pajamų, pirkimo PVM nebus tinkamos finansuoti išlaidos, nes finansavimo gavėjas turėjo galimybę pasirinkti skaičiuoti pardavimo PVM ir atitinkamai įtraukti pirkimo PVM į atskaitą. Dėl šios priežasties visais atvejais rekomenduojama finansavimo gavėjui pasirinkti skaičiuoti PVM, kai tokia galimybė yra.
- Teisė pasirinkti skaičiuoti PVM atsiranda tik tada, kai pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas. Dažnai projekto vertinimo etape nėra visiškai aišku, ar įgyvendinus projektą teikiamų paslaugų ar tiekiamų prekių pirkėjai bus apmokestinamieji asmenys (pvz., nekilnojamas turtas bus nuomojamas PVM mokėtojams ar ne PVM mokėtojams).
- Kai nėra sudaryta sutartis ir nėra įmanoma tiksliai nustatyti būsimų pirkėjų, pirkimo PVM laikomas netinkamu finansuoti. Tik tokiu atveju, jeigu pasirašyta ilgalaikė sutartis ir pirkėjai yra aiškūs, PVM gali būti pripažintas tinkamu finansuoti iš ES fondų lėšų (nes galima tiksliai nustatyti, kad pirkimo PVM bus neatskaitomas ir jo dydį).

Kai projekto vykdytojas nėra PVM mokėtojas

- PVM tinkamumas finansuoti nepriklauso nuo to, ar projekto vykdytojas arba partneris yra PVM mokėtojas, ar ne.
- Pareiga registruotis PVM mokėtoju ir tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas apmokestinti PVM atsiranda, kai viršijama 45 000 EUR pajamų iš ekonominės veiklos riba per paskutiniuosius 12 mėn. (PVM įstatymo 71 str. 2 d.). Tačiau apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą įregistruoti jį kaip PVM mokėtoją, net jei neviršijama minėta pajamų riba.
- Taigi net jeigu projekto vykdytojas nėra įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas, nes gaunamos (numatomos gauti) pajamos neviršija minėtos ribos, jis gali užsiregistruoti kaip PVM mokėtojas ir pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą.
- Todėl visais atvejais, kai vykdoma PVM apmokestinama ekonominė veikla, rekomenduojama projekto vykdytojui registruotis kaip PVM mokėtojui, net jeigu 45 000 EUR pajamų riba nepasiekta.

Pavyzdžiai

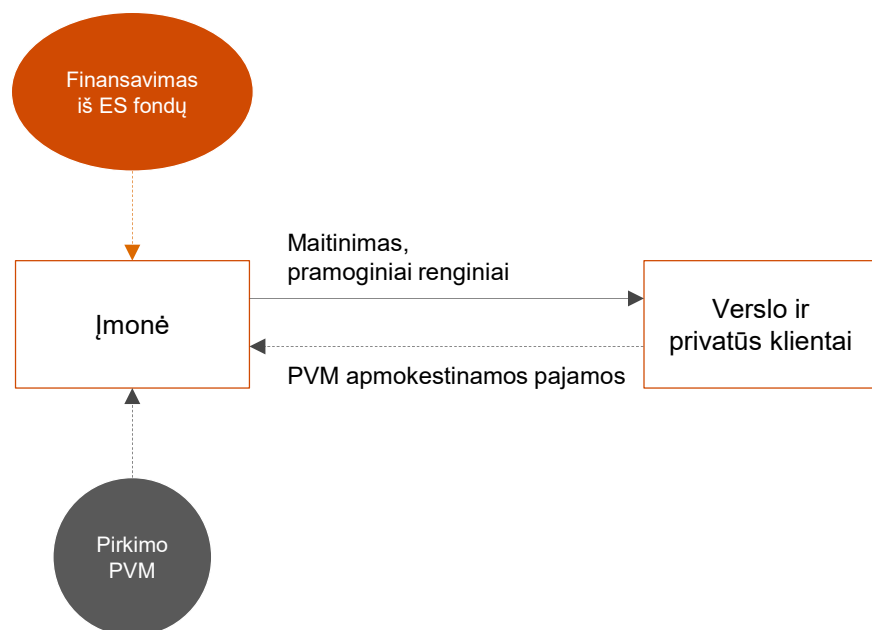
Prielaidos

Pateikiamuose pavyzdžiuose daromos šios prielaidos:

- visos PVM sąskaitos faktūros, įformintos pirkimams, tiesiogiai susijusiems su nagrinėjamu projektu, yra išrašomos finansavimo gavėjui jo kaip užsakovo/pirkėjo vardu;
- jeigu finansavimo gavėjas gauna pajamų, visos pajamos, neatsižvelgiant į tai, ar jos gali suteikti teisę į PVM atskaitą, ar ne, yra gaunamos finansavimo gavėjo vardu;
- jeigu finansavimo gavėjas pajamų negauna, jis 10 m. nuo projekto pabaigimo negaus iš projekto pajamų nei tiesiogiai, nei netiesiogiai.

1 pavyzdys

Finansavimo gavėjas vykdo PVM apmokestinamą veiklą



Situacija

- Finansavimo gavėja yra įmonė. Finansavimo prašoma piliai atkurti. Pilyje bus įrengtas poilsio ir pramogų kompleksas. Projekto vykdytojas gaus pajamų iš maitinimo paslaugų, pramoginių renginių.

Pajamų analizė

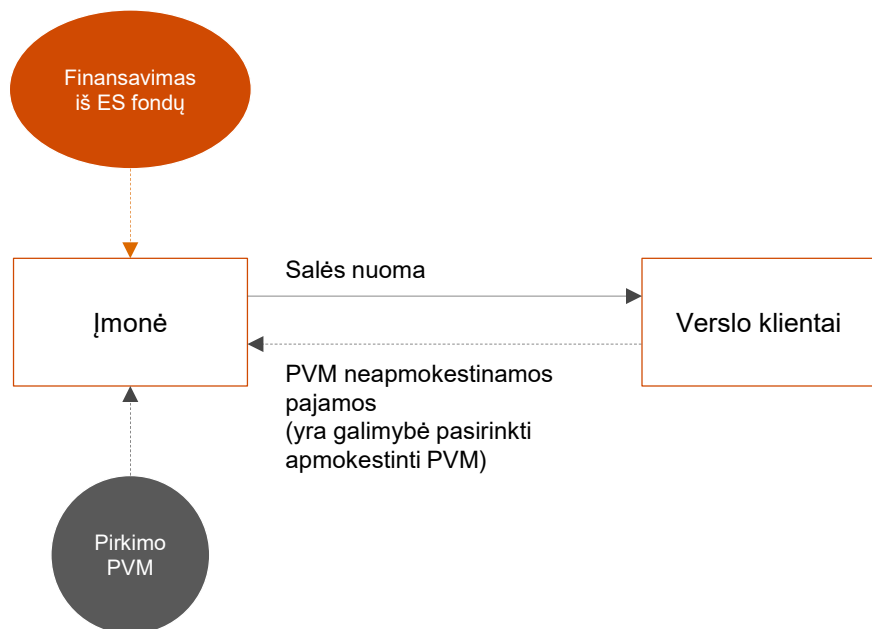
- Įmonės vykdoma veikla yra ekonominė, teikiamos paslaugos bus apmokestinamos PVM. Remiantis PVM įstatymo 58 str. 1 d. 1 p. įmonė galės atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, nes jis susijęs su PVM apmokestinama veikla.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Kadangi pirkimo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą, PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos.

2 pavyzdys

Finansavimo gavėjas vykdo PVM neapmokestinamą veiklą (kai yra galimybė pasirinkti apmokestinti PVM)



Situacija

- Finansavimo gavėja yra įmonė. Finansavimo prašoma pastatui atkurti. Jame bus įrengta pokylių salė. Įmonė gaus pajamų iš pokylių salės nuomos (neteiks papildomų maitinimo ir pan. paslaugų).

Pajamų analizė

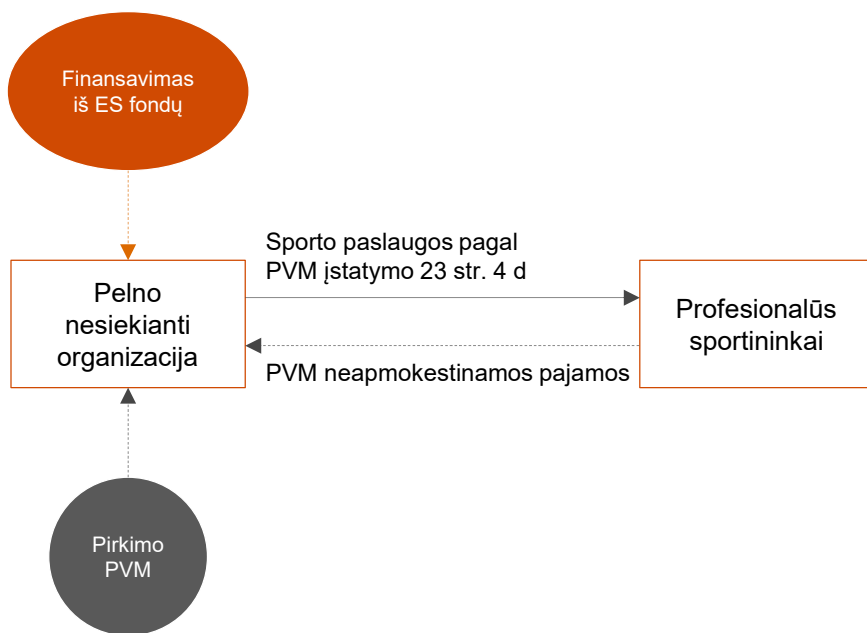
- Nekilnojamojo turto nuoma yra PVM neapmokestinama, tačiau yra galimybė pasirinkti nuomą apmokestinti PVM, jeigu nuomininkas – apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas (pvz., įmonė PVM mokėtoja). Projekto vykdytoja nusprendžia neskaičiuoti PVM nuo nekilnojamojo turto nuomos. Todėl pirkimo PVM šiuo atveju bus neatskaitomas.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Nors pirkimo PVM neatskaitytas, bet įmonė turėjo galimybę jį atskaityti, todėl PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos.
- Jeigu įmonė pasirinktų skaičiuoti PVM nuo nekilnojamojo turto nuomos, pirkimo PVM galėtų būti traukiamas į PVM atskaitą. Pirkimo PVM būtų netinkamos finansuoti išlaidos.

3 pavyzdys

Finansavimo gavėjas vykdo PVM neapmokestinamą veiklą



Situacija

- Finansavimo gavėja yra pelno nesiekianti kūno kultūros organizacija, ketinanti teikti paslaugas profesionaliems sportininkams – suteikti jiems teisę naudotis sporto sale ir inventoriu, reikalingu treniruotėms. Finansavimo prašoma salei renovuoti ir inventoriui įsigyti. Projekto vykdytoja gaus pajamų tik už paslaugas sportininkams (nepardavinės bilietų į sporto renginius).

Pajamų analizė

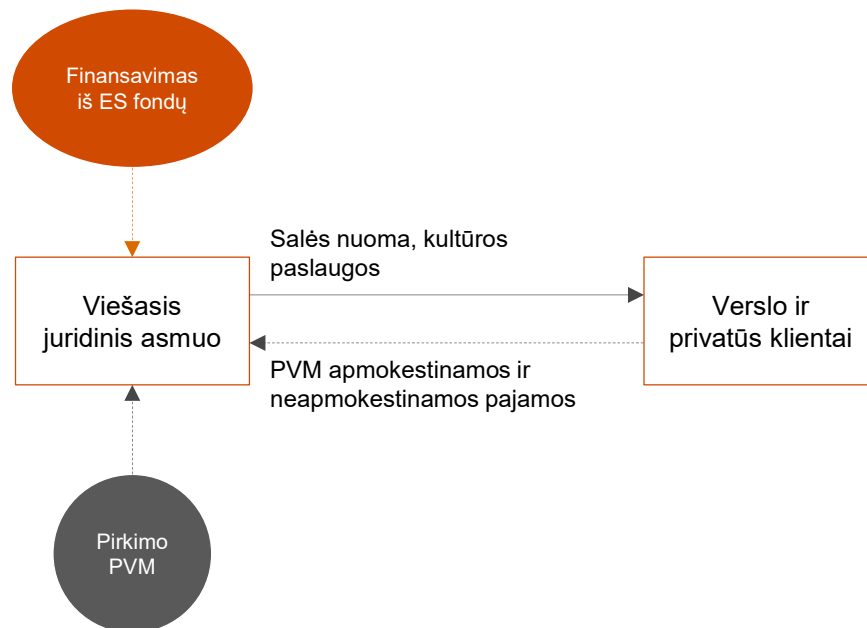
- Pagal PVM įstatymo 23 str. 4 d. pelno nesiekiančių subjektų teikiamos sporto paslaugos (su išimtimis) PVM neapmokestinamos. Todėl pirkimo PVM šiuo atveju yra neatskaitomas.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Projekto vykdytoja neturi galimybės atskaityti pirkimo PVM, todėl PVM yra tinkamos finansuoti išlaidos.

4 pavyzdys

Finansavimo gavėjas vykdo mišrią veiklą (pirkimo PVM paskirstomas pagal pajamas)



Situacija

- Finansavimo gavėjas yra viešasis juridinis asmuo. Finansavimo prašoma naujai parodų salei pastatyti. Projekto vykdytojas gaus salės nuomos pajamų. Jis taip pat gaus pajamų iš parodų ir kitų teikiamų kultūros paslaugų, kurioms teikti naudos naujas patalpas.

Pajamų analizė

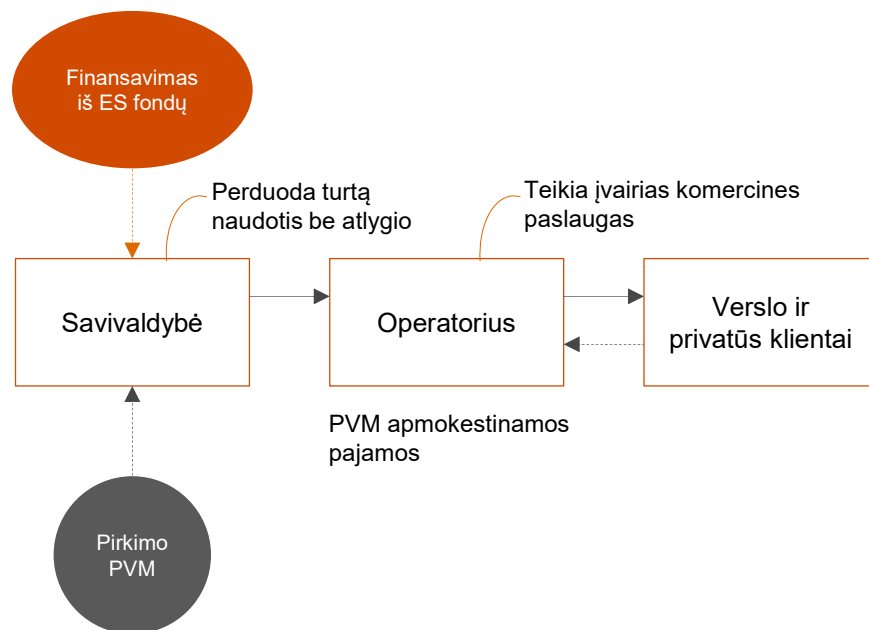
- Projekto vykdytojas gaus pajamų iš salės nuomos, kurios PVM neapmokestinamos, tačiau projekto vykdytojas turi pasirinkimo teisę šias paslaugas apmokestinti. Siekdamas atskaityti nors dalį patirtų pirkimo PVM projekto vykdytojas gali pasirinkti skaičiuoti PVM nuo salės nuomos, jeigu nuomininkai bus apmokestinamieji asmenys PVM mokėtojai (pvz., įmonės PVM mokėtojos).
- Tokiu atveju pirkimo PVM, pagal apskaitos duomenis tiesiogiai priskiriamas salės nuomai, būtų atskaitomas, o tiesiogiai priskiriamas PVM neapmokestinamoms kultūros paslaugoms – neatskaitomas. Likusi pirkimo PVM dalis, kurios negalima tiesiogiai priskirti vienai ar kitai veiklai, būtų atskaitoma proporcingai (atsižvelgiant į apmokestinamų pajamų dalį visose pajamose arba į kitus kriterijus, jei gautas mokesčių administratoriaus leidimas).

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Kadangi projekto vykdytojas turi teisę atskaityti dalį pirkimo PVM ir projekto tinkamumo finansuoti vertinimo metu nėra įmanoma tiksliai nustatyti, kuri pirkimo PVM dalis yra atskaitoma, PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos. Tačiau kai valstybės ar savivaldybių institucijos, įstaigos ir įmonės, valstybinių mokslo ir studijų institucijos vykdo mišrią veiklą, netinkamas finansuoti PVM gali būti apmokestas, tačiau tik PVM, kurį įmanoma aiškiai priskirti PVM neapmokestinamai veiklai ir kuris negali būti atskaitytas. Kultūros centras šiuo atveju yra savivaldybės įstaiga.

5 pavyzdys

Finansavimo gavėjas turtą perduoda neatlygintinai, kai pasirašoma koncesijos sutartis



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma turtui (pvz., pastatui, infrastruktūrai) kurti. Pastatas nuosavybės teise priklausys savivaldybei. Savivaldybė jokių pajamų negaus, neatlygintinai perduos pastatą operatoriui (koncesininkui) ir leis jam vykdyti ekonominę veiklą. Savivaldybė gali mokėti arba nemokėti koncesininkui koncesijos mokesčių.

Pajamų analizė

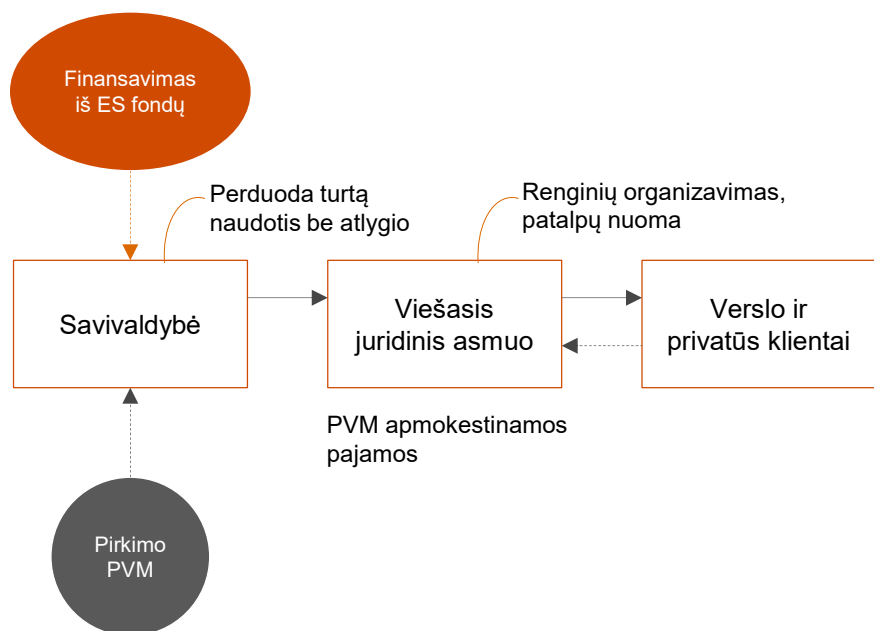
- Turto perdavimas neatlygintinai nėra PVM objektas. Todėl visas pirkimo PVM yra neatskaitomas.
- Nagrinėjamu atveju PVM apmokestinama veikla užsiims koncesininkas, taigi jis turėtų teisę į pirkimo PVM atskaitą. Tačiau koncesininkas nepatiria pirkimo PVM išlaidų.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Kadangi bendrai vertinant savivaldybės ir operatoriaus veiklą PVM atskaita yra galima, pirkimo PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos. PVM gali būti pripažintas tinkamu finansuoti tik išimtiniais atvejais, kai įrodoma, kad keisti struktūros neįmanoma arba ekonomiškai neracionalu.

6 pavyzdys

Finansavimo gavėjas turtą perduoda neatlygintinai, kai nesudaryta koncesijos sutartis



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma siekiant sutvarkyti ir pritaikyti turizmo poreikiams dvaro pastatus. Savivaldybė jokių pajamų negaus, dvaro valdymą ir administravimą neatlygintinai perduos muziejui.

Pajamų analizė

- Kadangi savivaldybė negaus iš šio projekto PVM apmokestinamų pajamų (dvaras perduotas panaudos pagrindais), savivaldybė neturi galimybės traukti pirkimo PVM į atskaitą.
- Nagrinėjamu atveju PVM apmokestinama veikla užsiims muziejus (jis vykdo mišrią veiklą, nes gauna ir PVM neapmokestinamų pajamų), jis turėtų teisę į pirkimo PVM atskaitą. Tačiau muziejus nepatiria pirkimo PVM išlaidų.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

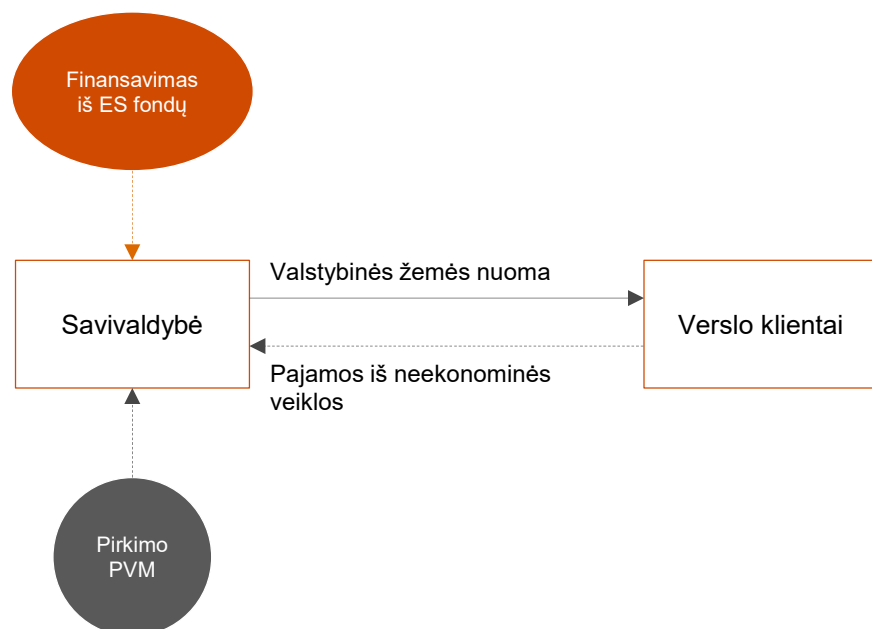
- Kadangi bendrai vertinant savivaldybės ir muziejaus veiklą PVM atskaita iš dalies yra galima, pirkimo PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos (nebent išimtiniais atvejais, kai įrodoma, kad keisti struktūros neįmanoma arba būtų ekonomiškai neracionalu).

Pasiūlymai

- Šiuo atveju yra keli variantai pasinaudoti teise į PVM atskaitą, pakeičiant struktūrą:
 - savivaldybė savo vardu gauna PVM apmokestinamų pajamų;
 - savivaldybė ima nuomos mokesčių iš muziejaus už naudojimąsi turtu ir pasirenka skaičiuoti PVM nuo šio nuomos mokesčio;
 - finansavimo gavėjas yra muziejus ir jis pats patiria pirkimo PVM išlaidas (šiuo atveju galima tik dalinė PVM atskaita dėl mišrios veiklos).

7 pavyzdys

Pajamos gaunamos iš neekonominės veiklos



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma infrastruktūrai kurti ir žemės sklypams išpirkti, siekiant plėsti laisvasias ekonomines zonas. Savivaldybė gaus pajamų tik iš išpirktų sklypų žemės nuomos mokesčio.

Pajamų analizė

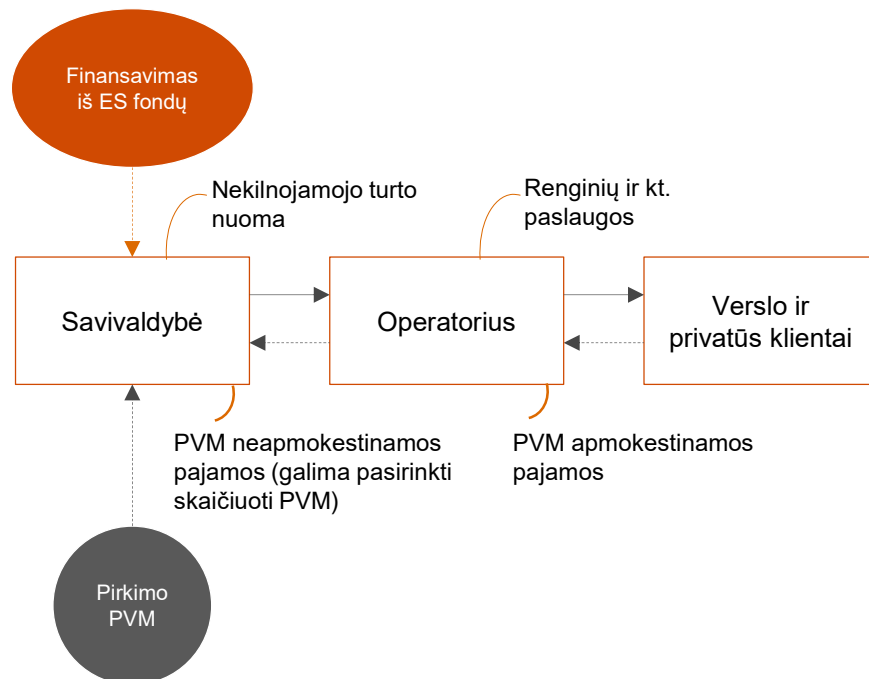
- Pagal mokesčių administratoriaus paaiškinimą (PVM įstatymo 2 str. 38 d. komentaro 6 p.) savivaldybės gaunamos žemės nuomos pajamos nėra gaunamos iš ekonominės veiklos, todėl savivaldybė neturi teisės į PVM atskaitą.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Pirkimo PVM negali būti atskaitomas, todėl PVM yra tinkamos finansuoti išlaidos.

8 pavyzdys

Finansavimo gavėjas gauna nekilnojamojo turto nuomos pajamų



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma sporto kompleksui įrengti. Savivaldybė gaus pajamų iš nekilnojamojo turto (sporto komplekso) nuomos.

Pajamų analizė

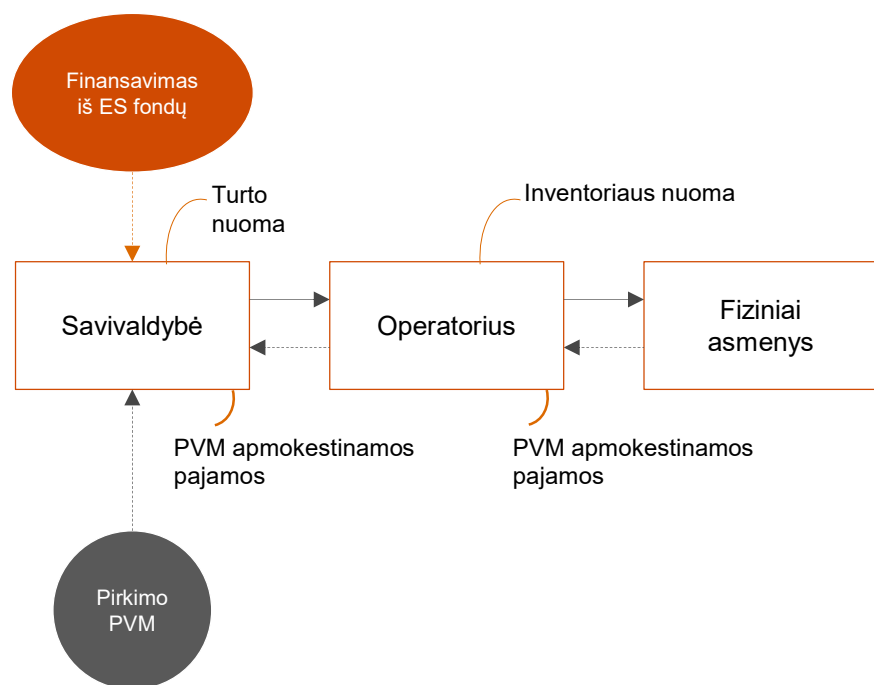
- Remiantis PVM įstatymo 2 str. 38 d. nekilnojamojo turto nuoma turėtų būti laikoma savivaldybės ekonomine veikla.
- Nekilnojamojo turto nuoma yra neapmokestinama, tačiau yra galimybė pasirinkti apmokestinti PVM, jeigu nuomininkas yra ekonominę veiklą vykdomas PVM mokėtojas. Jeigu savivaldybė pasirenks nuomos paslaugas apmokestinti PVM, pirkimo PVM bus atskaitomas.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Savivaldybė turi galimybę pasinaudoti teise į PVM atskaitą, todėl pirkimo PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos.

9 pavyzdys

Finansavimo gavėjas gauna kilnojamojo ir nekilnojamojo turto nuomos pajamų



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma kempingui įrengti ir inventoriui įsigyti. Savivaldybė gaus pajamų iš nekilnojamojo (kempingo statinių) ir kilnojamojo (inventoriaus) turto nuomos operatoriui.

Pajamų analizė

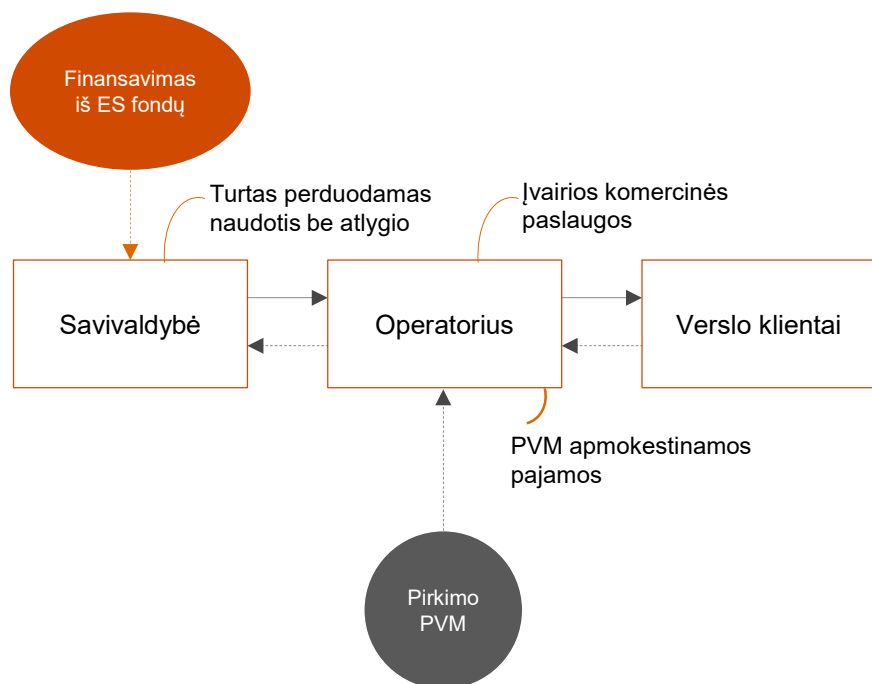
- Remiantis PVM įstatymo 2 str. 38 d. nekilnojamojo ir kilnojamojo turto nuoma turėtų būti laikoma savivaldybės ekonomine veikla.
- Kilnojamojo turto nuoma yra apmokestinama PVM. Su kilnojamojo turto įsigijimu susijęs pirkimo PVM yra atskaitomas.
- Nekilnojamojo turto nuoma yra PVM neapmokestinama, tačiau yra galimybė pasirinkti apmokestinti PVM, jeigu nuomininkas yra ekonominę veiklą vykdomas PVM mokėtojas. Jeigu savivaldybė pasirenks skaičiuoti PVM nuo nekilnojamojo turto nuomos, pirkimo PVM bus atskaitomas.
- Pasikeitus ketinimams (pvz., jeigu turtas bus perduodamas operatoriui neatlygintinai) pirkimo PVM atskaita turėtų būti tikslinama.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Savivaldybė turi galimybę pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Todėl net jeigu ir nepasirinktų apmokestinti PVM nekilnojamojo turto nuomos ir netrauktų pirkimo PVM į atskaitą, pirkimo PVM būtų netinkamos finansuoti išlaidos.

10 pavyzdys

Finansavimo gavėjas turtą perduoda neatlygintinai, o pirkimo PVM apskaitomas operatoriaus apskaitoje



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma plačiajuosčio ryšių infrastruktūrai kurti. Savivaldybė jokių pajamų negaus – neatlygintinai perduos infrastruktūrą viešajai įstaigai. Pirkimo PVM sąskaitose faktūrose bus nurodyta, kad užsakovas yra viešoji įstaiga, o mokėtojas – savivaldybė. Pirkimo PVM bus apskaitomas viešosios įstaigos apskaitoje.

Pajamų analizė

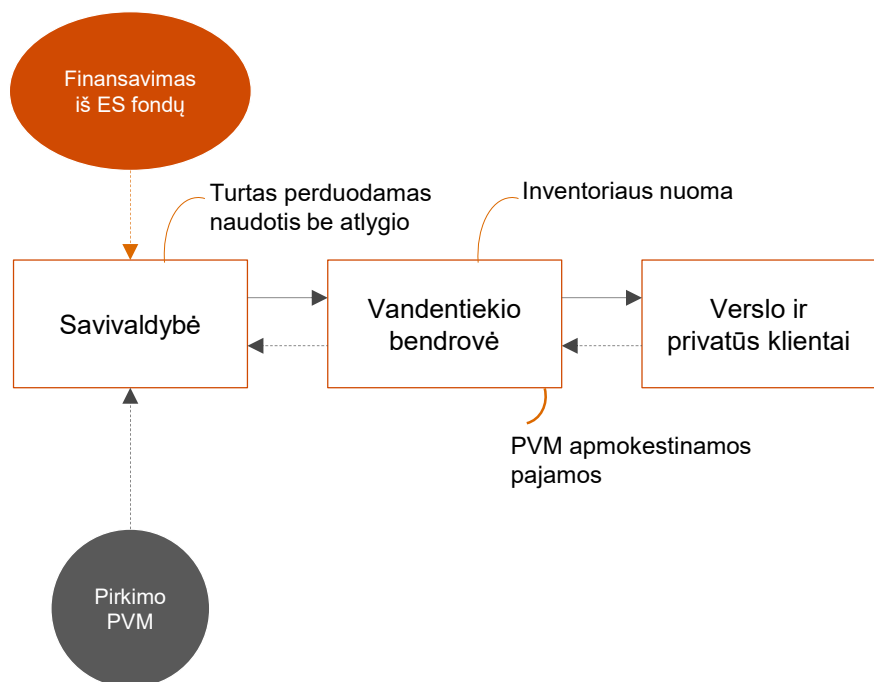
- Pagal mokesčių administratoriaus paaiškinimą, kadangi projekto partneris turtą naudos savo ekonominei veiklai vykdyti, jis turės teisę į pirkimo PVM atskaitą, nepriklausomai nuo to, kad projekto išlaidas patirs savivaldybė, o ne projekto partneris.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Kadangi bendrai vertinant savivaldybės ir viešosios įstaigos veiklą PVM atskaita yra galima, pirkimo PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos.

11 pavyzdys

Finansavimo gavėjas neatlygintinai perduoda sukurtą infrastruktūrą



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma vandentiekio tinklui atnaujinti. Savivaldybė jokių pajamų negaus, neatlygintinai perduos vandentiekio tinklus vandentiekio bendrovei eksploatuoti. Vandentiekio bendrovė vykdo tik PVM apmokestinamą veiklą.

Pajamų analizė

- Kadangi savivaldybė negaus iš šio projekto PVM apmokestinamų pajamų (tinklus perduos panaudos ar patikėjimo teisės pagrindais), savivaldybė neturi galimybės traukti su turto įsigijimu susijusio pirkimo PVM į atskaitą.
- PVM apmokestinama veikla užsiims vandentiekio bendrovė, ji turėtų teisę į pirkimo PVM atskaitą. Tačiau ši bendrovė nepatiria pirkimo PVM išlaidų.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Bendrai vertinant savivaldybės ir vandentiekio bendrovės veiklą PVM atskaita yra galima, todėl pirkimo PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos (nebent išimtiniais atvejais, kai įrodoma, kad keisti struktūrą neįmanoma arba būtų ekonomiškai neracionalu).

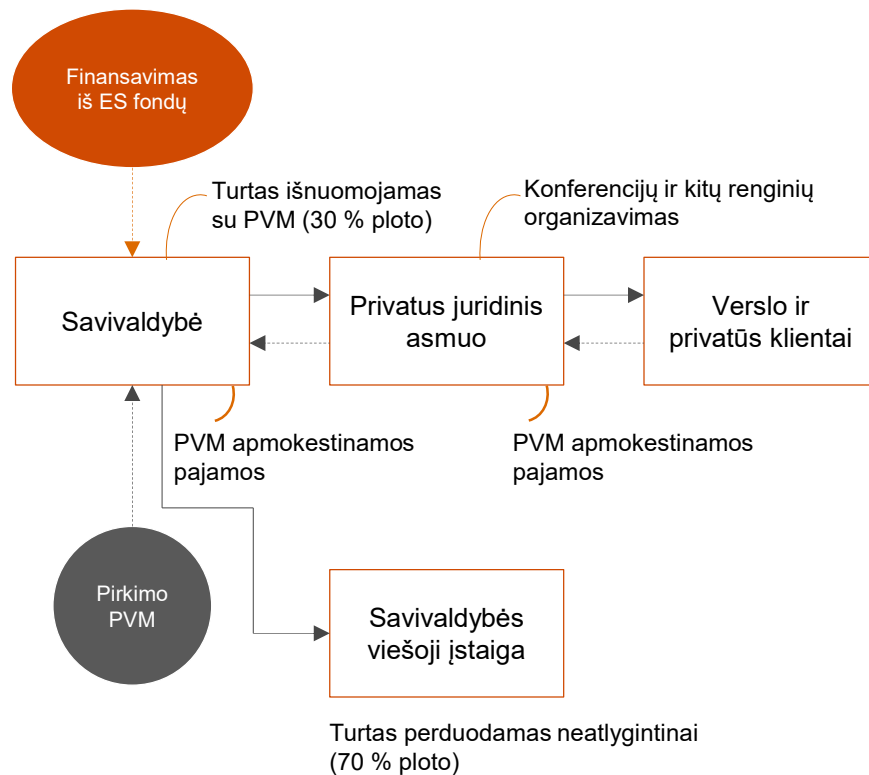
Pasiūlymai

Šiuo atveju yra kelios galimybės pasinaudoti teise į PVM atskaitą pakeičiant struktūrą:

- savivaldybė ima nuomos mokesčių už naudojamą turtu ir pasirenka apmokestinti PVM nuomos paslaugas,
- finansavimo gavėja yra vandentiekio bendrovė, ji pati patiria pirkimo PVM išlaidas savo vardu ir gali pirkimo PVM atskaityti.

12 pavyzdys

Finansavimo gavėjas dalį turto išnuomoja su PVM, dalį – perduoda neatlygintinai



Situacija

- Finansavimo gavėja yra savivaldybė. Finansavimo prašoma pastatui atnaujinti ir renovuoti. Savivaldybė neatlygintinai perduos 70 % atnaujinto pastato jai priklausančiai viešajai įstaigai, o 30 % pastato nuomos privačiam juridiniam asmeniui PVM mokėtojui. Savivaldybė pasirenko apmokestinti PVM nuomos paslaugas.

Pajamų analizė

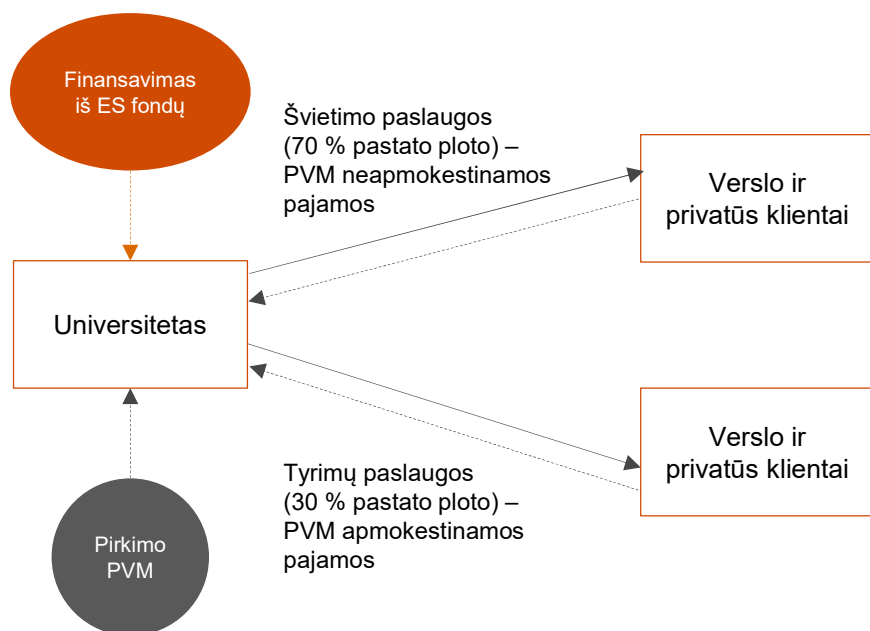
- Kadangi savivaldybė dalį pastato naudos PVM apmokestinamai ekonominei veiklai, ji turės teisę iš karto atskaityti visą su pastato esminiu pagerinimu susijusį pirkimo PVM (nelaikoma, kad vykdoma mišri veikla). Užbaigusi esminį pagerinimą, savivaldybė turės apskaičiuoti pardavimo PVM nuo darbų vertės ir tuomet turės teisę atskaityti tik dalį pirkimo PVM, susijusią su PVM apmokestinama veikla, o likusi PVM dalis negalės būti atskaitoma, kadangi dalis turto bus perduodama neatlygintinai, t.y. panaudota neekonominei veiklai. Tiesiogiai su neekonomine veikla susijusių renovacijos išlaidų PVM negali būti atskaitomas. Tačiau dalis PVM nuo tokių išlaidų, kurių neįmanoma tiesiogiai priskirti vienai ar kitai pastato daliai (pvz., stogo rekonstrukcijos), galės būti atskaitoma. Kadangi teisės aktai nenustato metodikos, kaip apskaičiuoti ekonominei ir neekonominei veiklai skirtų išlaidų PVM atskaitos, rekomenduotina kreiptis į mokesčių administratorių ir suderinti skaičiavimus.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Dalis pirkimo PVM bus atskaitoma, todėl netinkama finansuoti. Tačiau kita dalis gali būti pripažinta tinkama finansuoti, kadangi savivaldybė neturės galimybės jos atskaityti dėl išlaidų panaudojimo neekonominei veiklai.

13 pavyzdys

Finansavimo gavėjas vykdo mišrią veiklą (pirkimo PVM paskirstomas pagal plotą)



Situacija

- Finansavimo gavėjas yra universitetas. Finansavimo prašoma tyrimų centrui įkurti. Universitetas 70 % centro naudos PVM neapmokestinamai veiklai (švietimo, mokymo paslaugoms teikti), o 30 % - PVM apmokestinamai veiklai (pvz., tyrimų paslaugoms teikti).

Pajamų analizė

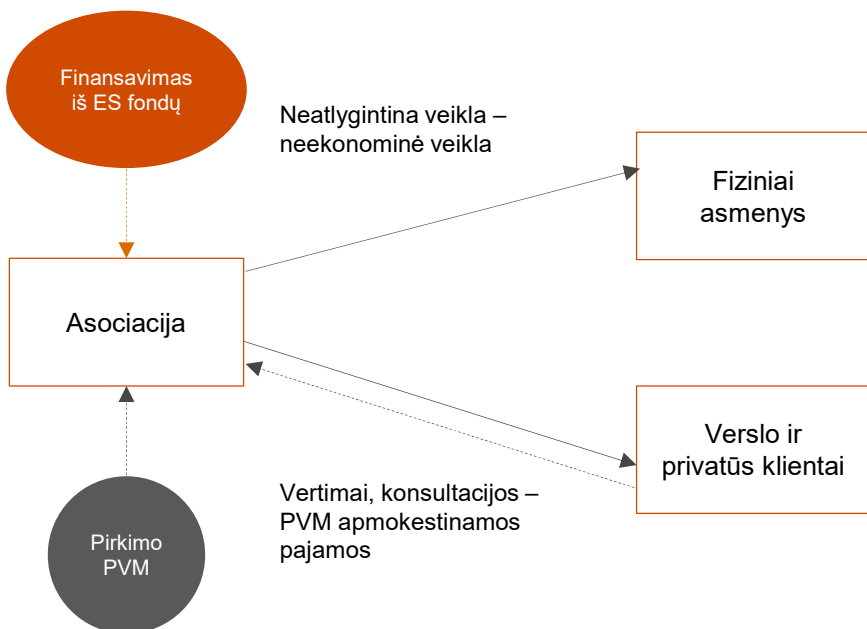
- Universitetas gaus pajamų iš švietimo paslaugų, kurios yra PVM neapmokestinamos, taip pat PVM apmokestinamų pajamų iš tyrimų ir pan. paslaugų. Tiesiogiai prie apmokestinamų pajamų priskirtas pirkimo PVM yra atskaitomas. Tiesiogiai prie neapmokestinamų pajamų priskirtas PVM yra neatskaitomas. Likusi pirkimo PVM dalis, kurios negalima tiesiogiai priskirti nei PVM apmokestinamai, nei PVM neapmokestinamai veiklai, paskirstoma proporcingai. Universitetas gavo leidimą iš mokesčių administratoriaus taikyti ploto paskirstymo kriterijų. Todėl 30 % pirkimo PVM universitetas atskaito.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Šiuo atveju projekto tinkamumo finansuoti vertinimo metu įmanoma tiksliai nustatyti, kuri pirkimo PVM dalis yra atskaitoma (pirkimo PVM, tiesiogiai priskirtas PVM apmokestinamai veiklai, ir 30 % netiesiogiai priskirto PVM), todėl šis PVM yra netinkamas finansuoti išlaidos. Likęs pirkimo PVM (tiesiogiai priskiriamas neapmokestinamai veiklai ir 70 % netiesiogiai priskiriamo PVM) gali būti tinkamas finansuoti.

14 pavyzdys

Finansavimo gavėjas vykdo neekonominę veiklą ir PVM apmokestinamą veiklą



Situacija

- Finansavimo gavėja yra asociacija, vykdanči jaunimo užimtumo skatinimo veiklą. Finansavimo prašoma patalpoms renovuoti. Ši veikla vykdoma neatlygintinai, taigi nėra laikoma ekonomine veikla. Asociacija taip pat vykdo tam tikrą ekonominę veiklą – teikia atlygintinas vertimų, konsultacijų paslaugas.

Pajamų analizė

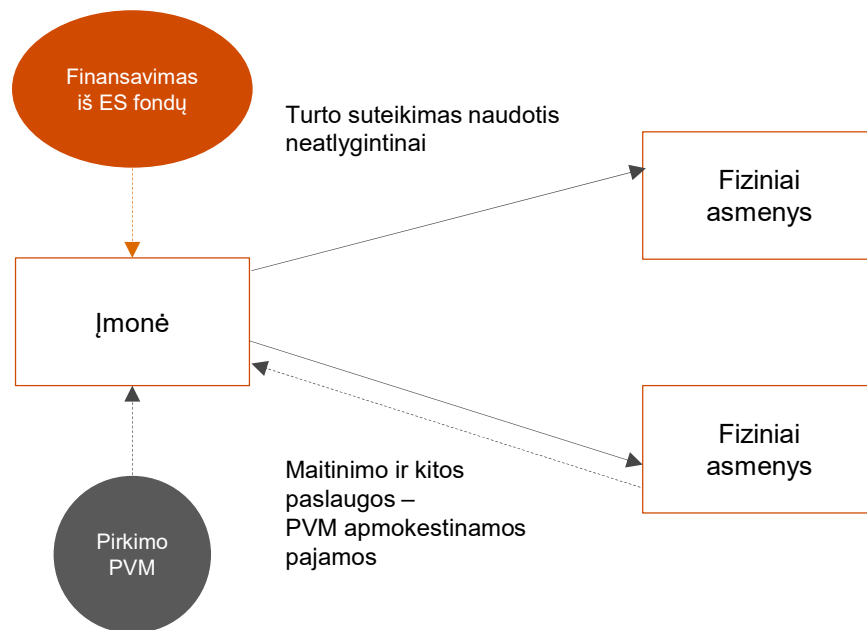
- Asociacija vykdys neatlygintiną veiklą, tačiau gaus ir PVM apmokestinamų pajamų už teikiamas vertimų, konsultacijų paslaugas. Renovuotos patalpos bus naudojamos tiek neekonominei veiklai, tiek PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Kadangi tos pačios patalpos bus naudojamos ir neekonominei, ir ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tam tikra pirkimo PVM dalis galėtų būti atskaityta. Tačiau siekiant žinoti tikslią atskaitomą pirkimo PVM dalį projekto vykdytojas (partneris) PVM apmokestinami veiklai priskirtinos pirkimo PVM dalies apskaičiavimą turėtų suderinti su mokesčių administratoriumi, ypač jeigu pagal patalpų naudojimo plotą negalima tiksliai atskirti, kuri dalis jų bus naudojama PVM apmokestinamai, o kuri – neekonominei veiklai. Be to, teisės aktais nėra nustatyta skaičiavimo metodika neekonominės veiklos atveju.
- Jeigu visgi projekto tinkamumo finansuoti vertinimo metu įmanoma tiksliai nustatyti, kuri pirkimo PVM dalis yra atskaitoma, ši PVM dalis yra netinkamos finansuoti išlaidos. Likusi pirkimo PVM dalis gali būti tinkama finansuoti.

15 pavyzdys

Įsigytas / sukurtas ilgalaikis turtas, skirtas neatlygintinai naudotis visuomenei ir kartu naudojamas kaip priemonė apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti



Situacija

- Finansavimo gavėja yra įmonė, užsiimanti maitinimo, apgyvendinimo, prekybos veikla. Finansavimo prašoma rekreaciniam pažintiniam takui įrengti. Įrengtu taku visuomenė galės naudotis nemokamai. Tačiau įmonė planuoja prie tako įrengti kavinę, prekiauti suvenyrais, teikti kitas PVM apmokestinamas paslaugas.

Pajamų analizė

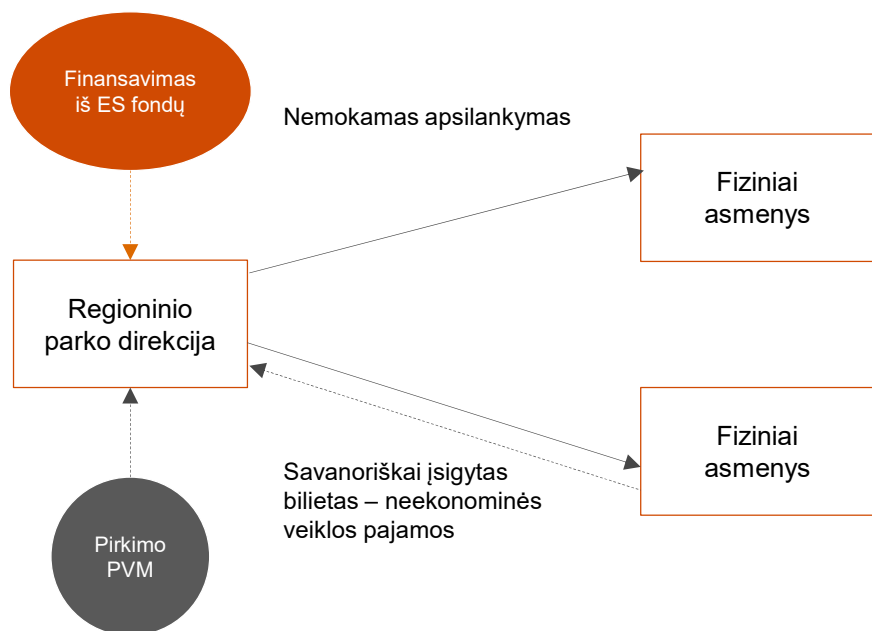
- Sukurtas turtas bus skirtas naudotis neatlygintinai, t. y. įmonė nerinks bilietų už tako lankymą. Nors sukurtu pažintiniu taku visuomenė galės naudotis neatlygintinai, t. y. už tako lankymą įmonė negaus jokio atlygio, tačiau takas taip pat bus naudojamas kaip priemonė klientams pritraukti teikiant maitinimo ir kitas atlygintinas paslaugas. Todėl įmonė gali įtraukti su tako įrengimu susijusių išlaidų pirkimo PVM į atskaitą.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Kadangi įmonė turi teisę įtraukti tako įrengimo išlaidų pirkimo PVM į atskaitą, PVM yra netinkamos finansuoti išlaidos.

16 pavyzdys

Įsigytas / sukurtas ilgalaikis turtas, skirtas naudotis neatlygintinai, tačiau galima savanoriškai sumokėti tam tikrą atlygį



Situacija

- Finansavimo gavėja yra regioninio parko direkcija. Finansavimo prašoma infrastruktūrai regioniniame parke įrengti. Infrastruktūra naudotis galima nemokamai arba savanoriškai sumokėjus už apsilankymą.

Pajamų analizė

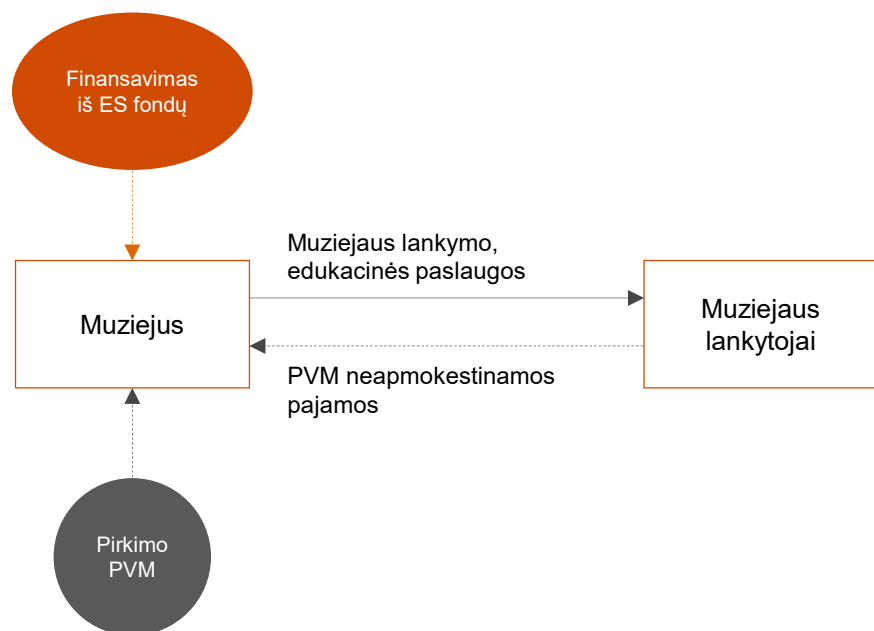
- Kadangi tarp paslaugos (teisės apsilankyti parke ir naudotis infrastruktūra) ir atlygio (savanoriškai įsigyto bilieto) nėra tiesioginio ryšio, nes turtu galima naudotis ir nemokamai, direkcijos gaunamos pajamos nelaikomos gautomis iš ekonominės veiklos ir nėra PVM objektas. Mokestis už savanorišką bilietą savo esme yra auka. Todėl regioninio parko direkcija negali įtraukti su infrastruktūros įrengimu susijusių išlaidų pirkimo PVM į atskaitą.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Kadangi regioninio parko direkcija neturi teisės įtraukti infrastruktūros įrengimo išlaidų pirkimo PVM į atskaitą, PVM yra tinkamos finansuoti išlaidos.

17 pavyzdys

Įsigytas ilgalaikis turtas, skirtas PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti



Situacija

- Finansavimo gavėjas yra respublikinis muziejus. Finansavimo prašoma apžvalgos žiūronams, teleskopui ir informaciniams terminalams, kurie leis skrydžių valdymo bokšte lankytojams susipažinti su aerouosto erdve, sklandytuvo ir parasparnio simulatoriams, kurie bus naudojami edukaciniais tikslais, įsigyti. Muziejaus paslaugos bus apmokestinamos viena bendra bilieto kaina.

Pajamų analizė

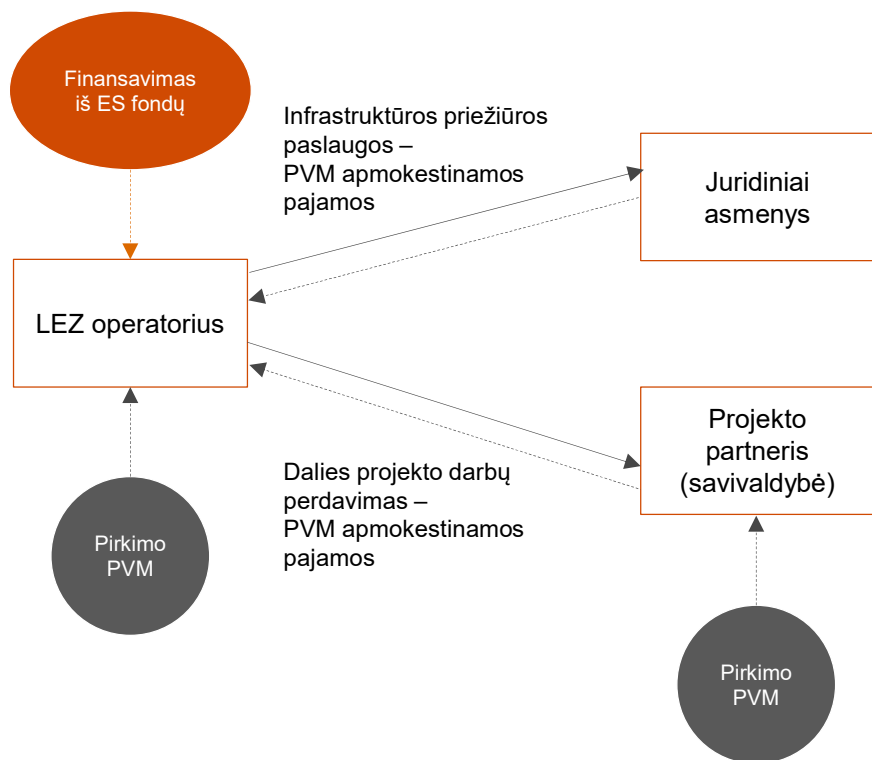
- Pagal PVM įstatymo 23 str. 1 d. nuostatas PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos kultūros paslaugos, kurioms priskiriama ir muziejų veikla. Šio straipsnio 2 d. nustatyta, kad PVM neapmokestinamos ir kitos šių asmenų teikiamos su kultūros paslaugomis susijusios paslaugos ir prekės, teikiamos (teikiamos) tam pačiam kultūros paslaugų vartotojui.
- Taigi muziejaus lankymo, ekspozicijų, parodų organizavimo paslaugos papildomai sudarant galimybę skrydžių valdymo bokšte lankytojams susipažinti su istorinio aerouosto erdve, esama infrastruktūra ir teikiamos edukacinės paslaugos priskiriamos muziejų veiklai, kuri pagal PVM įstatymo 23 str. 1 d. nuostatas PVM neapmokestinama, jeigu aviacijos muziejus PVMĮ taikymo tikslais laikomas pelno nesiekiančiu asmeniu.
- Tokiu atveju pirkimo PVM yra neatskaitomas.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Muziejus neturi teisės įtraukti pirkimo PVM į atskaitą ir pirkimo PVM negali būti susigrąžintas jokių kitu būdu, todėl PVM yra tinkamos finansuoti išlaidos.

18 pavyzdys

Infrastruktūra, kurios dalis naudojama ekonominei veiklai vykdyti



Situacija

- Savivaldybė su partneriu LEZ operatoriumi įgyvendina ES lėšomis bendrai finansuojamą projektą, pagal kurį įsipareigojo nutiesti du kelius LEZ teritorijoje, įrengti šaligatvius su veja. Įrengti šaligatviai ir gatvės bus nutiesti savivaldybės panaudos teise valdomame sklype ir priklausys savivaldybei. Ne visi numatyti kelių tiesimo darbai bus vykdomi LEZ teritorijoje. Iš projekto lėšų taip pat finansuojama privažiavimo infrastruktūra iki LEZ teritorijos nuo magistralinio kelio (dalis jungties priklausys savivaldybei). Eismas šia jungtimi nebus ribojamas.

Pajamų analizė

- Projekto pajamas sudarys LEZ operatoriaus gaunamos pajamos už infrastruktūros, į kurią taip pat įeis ir projekto metu sukurta infrastruktūra (du keliai ir šaligatvis), priežiūrą.
- Mokesčių administratoriaus nuomone, kai LEZ operatorius, atliekant infrastruktūros kūrimo darbus, savo vardu įsigyja ir partneriui skirtus darbus, galima laikyti, kad LEZ operatorius partnerio atžvilgiu veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas. Todėl partneriui tenkančią darbų dalį jis turėtų perparduoti, o darbų pirkimo PVM galėtų įtraukti į atskaitą. Tačiau savivaldybei jai perparduotų darbų pirkimo PVM būtų neatskaitomas.

PVM tinkamumo finansuoti analizė

- Projekto, kurį pagal jungtinės veiklos sutartį vykdo apmokestinamasis ir neapmokestinamasis asmuo, apimtyje lieka neatskaitoma pirkimo PVM dalis, tenkanti partnerio valdomo turto, nenaudojamo ekonominėje veikloje, statybai. Ši nesugražinama pirkimo PVM dalis galėtų būti priskirta tinkamoms finansuoti išlaidoms.

Priedai

Gairėse vartojamos sąvokos

Sąvoka	Reikšmė
Apmokestinamasis asmuo	Bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias juridinis arba fizinis asmuo.
Įgyvendinančioji institucija	Institucija, atsakinga už ES lėšomis finansuojamų projektų atranką, jų įgyvendinimo priežiūrą. Institucija pareiškėjams ir projektų vykdytojams teikia informaciją apie projektų rengimo bei įgyvendinimo reikalavimus.
Finansavimo gavėjas	Juridinis ar fizinis asmuo, gaunantis ES fondų finansavimą projektui įgyvendinti (pareiškėjas, vykdytojas).
Pareiškėjas	Projektą įgyvendinti siekiantis asmuo, atitinkantys už priemonės įgyvendinimą atsakingos institucijos nustatytas finansavimo teikimo sąlygas.
Privatus juridinis asmuo	Juridinis asmuo, kurio tikslas - tenkinti privačius jo steigėjų interesus.
Projekto vykdytojas	Viešasis, privatus juridinis asmuo ar fizinis asmuo, atsakingas už projektų inicijavimą ir įgyvendinimą.
Projekto partneris	Tai fizinis ar juridinis asmuo, organizacija ar kt. ūkio subjektas, dalyvaujantis įgyvendinant ir (arba) finansuojant projektą. Projekto partneris su projektu vykdytoju gali būti sudaręs jungtinės veiklos sutartį, arba ne.
Užsienio apmokestinamasis asmuo	Bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias: 1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba 2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba 3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuva.
Vadovaujančioji institucija	Institucija, atsakinga už finansavimo lėšų valdymo ir kontrolės sistemą, veiksmų programos administravimą, atliktų patikrinimų santraukos parengimą ir pateikimą Europos Komisijai.
Viešasis juridinis asmuo	Valstybė ar savivaldybė, jų institucijų arba kitų asmenų, nesiekiančių naudoti sau, įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus (valstybės ir savivaldybės įmonės, valstybės ir savivaldybės įstaigos, viešosios įstaigos, religinės bendruomenės ir t. t.).

2 priedas

Dokumentų sąrašas

- 2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013, kuriuo nustatomos Europos regioninės plėtros fondai, Europos socialiniai fondai, Sanglaudos fondai, Europos žemės ūkio fondai kaimo plėtrai ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondai taikytinos bendrosios nuostatos ir panaikinamas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1083/2006.
- 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.
- 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės.
- Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas.
- Pelno mokesčio įstatymas.
- Viešųjų pirkimų įstatymas.
- Atsakomybės ir funkcijų paskirstymo tarp institucijų, įgyvendinant 2014-2020 metų Europos Sąjungos struktūrinių fondų investicijų veiksmų programą, taisyklės, patvirtintos 2014 m. birželio 4 d. Vyriausybės nutarimu Nr. 528.
- 2014-2020 metų Europos Sąjungos fondų investicijų veiksmų programos administravimo taisyklės, patvirtintos 2014 m. spalio 3 d. Vyriausybės nutarimu Nr. 1090.
- Projektų administravimo ir finansavimo taisyklės, patvirtintos 2014 m. spalio 8 d. finansų ministro įsakymu Nr. 1K-316.
- Iš Europos Sąjungos fondų ir Europos investicijų banko lėšų bendrai finansuojamų projektų netinkamo finansuoti pridėtinės vertės mokesčio apmokėjimo tvarkos aprašas, patvirtintas 2010 m. birželio 22 d. finansų ministro įsakymu Nr. 1K-203.
- Finansų ministerijos Rekomendacijos dėl projektų išlaidų atitikties Europos Sąjungos struktūrinių fondų reikalavimams, www.esinvesticijos.lt.
- 2018 spalio 30 d. Europos Komisijos gairės dėl PVM tinkamumo finansuoti pagal sanglaudos politikos taisyklės 2014–2020 m. programavimo periodu: (https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_eligibility_vat.pdf).

© 2020 PwC. Visos teisės saugomos. Be PwC leidimo platinti draudžiama. „PwC“ vadinamas „PricewaterhouseCoopers International Limited“ (PwCIL) firmų narių tinklas arba, atsižvelgiant į kontekstą, atskiros PwC tinklo firmos narės. Kiekviena iš jų yra atskiras ir savarankiškas juridinis vienetas ir nėra PwCIL ar kitos firmos narės atstovas. PwCIL neteikia paslaugų klientams. PwCIL nėra atsakinga už firmų narių veiksmus ar neveikimą, nedaro įtakos jų priimamiems sprendimams ir nesusaisto jų jokiais įsipareigojimais. Nei viena firma narė nėra atsakinga už kitų firmų narių veiksmus ar neveikimą, nedaro įtakos kitų firmų narių priimamiems sprendimams ir nesusaisto kitų firmų narių ar PwCIL jokiais įsipareigojimais.