



## VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

2018-12-20 Nr. (18.2-31-2 E) RM-42053

### DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO PAKEITIMO ĮSTATYMO

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI prie FM) informuoja apie priimto 2018 metų gruodžio 4 dienos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 2, 13, 15, 24, 62, 64, 78<sup>1</sup>, 115<sup>1</sup> straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir įstatymo papildymo 9<sup>1</sup> ir 26<sup>1</sup> straipsniais įstatymo Nr. XIII-1681 (toliau - PVM įstatymo pakeitimas) nuostatas:

PVM įstatymo pakeitimu įgyvendintos:

- 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos, kurią Europos Sąjungos valstybės narės turi įgyvendinti nuo 2019 m. sausio 1 d.;

- 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyvos (ES) 2017/2455, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis, 1 straipsnį (t. y. nuostatas, kurias ES valstybės narės turi taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d.).

PVM įstatymo pakeitimu taip pat aiškiau reglamentuoti kai kurie apmokestinimo PVM tvarkos aspektai.

1. Šiuo metu galiojančiame PVM įstatyme sandoriams, kuriuos vykdant naudojami kuponai, taikomos bendros apmokestinimą PVM reglamentuojančios nuostatos.

Nuo 2019 m. sausio 1 d. taikomi nauji kuponų teisinio reguliavimo principai (**PVM įstatymo 2 ir 15 straipsnių pakeitimas, įstatymo papildymas 9<sup>1</sup> straipsniu**).

Atsižvelgiant į Tarybos direktyvą (ES) 2016/1065 dėl kuponų, kuriuos galima naudoti prekėms ar paslaugoms išpirkti, tokie kuponai apibrėžti ir nustatyta, kad tais atvejais, kai vienatipio kupono išleidimo metu galima aiškiai nustatyti, kokia apmokestinimo PVM tvarka taikytina su kuponu susijusiam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, jo perleidimas laikomas pačių su vienatipiu kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, o PVM apskaičiuojamas kiekvieno kupono perleidimo metu, skaičiuojant nuo už kuponą gauto atlygio.

Vienatipio kupono apibrėžties neatitinkantys kuponai laikomi daugiataipiais. Pavyzdžiui, telekomunikacijų paslaugų įmonė išleidžia kuponus, už kuriuos galima įsigyti tik šios įmonės teikiamas telekomunikacijų paslaugas. Šiuos kuponus platina pati įmonė, jie platinami per įvairius prekybos centrus ir gali būti parduodami tiek fiziniams, tiek ūkio subjektams, įskaitant užsienio asmenis. Atsižvelgiant į tai, kad tam tikrais atvejais telekomunikacijų paslaugos, kurios bus teikiamos už kuponus, gali būti laikomos suteiktomis ne tik Lietuvoje, bet ir kitose valstybėse, tokie kuponai laikomi daugiataipiais.

Su daugiataipiais kuponais susijęs PVM apskaičiuojamas tuo metu, kai faktiškai (fiziškai) perduodamos su kuponu susijusios prekės arba faktiškai suteikiamos su kuponu susijusios paslaugos. Tik pats fiziškas prekių perdavimas arba įvykęs paslaugų suteikimas laikomas PVM objektu. Atsižvelgiant į tai, joks ankstesnis daugiataipių kuponų perleidimas nebus PVM objektas. Siekiant užtikrinti, kad apskaičiuojama ir į biudžetą mokama su daugiataipiais kuponais susijusi PVM suma, kai šis mokestis už susijusių prekių tiekimą ar paslaugų teikimą apskaičiuojamas tik tuomet, kai faktiškai suteikiamos paslaugos ar perduodamos prekės, būtų tiksli, faktinis šių prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas PVM turėtų apskaičiuoti remdamasis atlygiu, sumokėtu už daugiataipį kuponą. Jeigu faktinis šių prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas neturėtų tokios informacijos, apmokestinamoji vertė būtų lygi piniginei vertei, nurodytai ant paties daugiataipio kupono arba susijusiuose dokumentuose, atėmus su patiektomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sumą. PVM objektu taip pat būtų bet kokios tarpininkavimo ar kitos susijusios, tiekiant daugiataipius kuponus, teikiamos paslaugos. PVM įstatymo pakeitime pateikiamas nebaigtinis tokių paslaugų sąrašas, pavyzdžiui, nurodomos kuponų platinimo arba reklamos paslaugos. Todėl tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, perduodantis daugiataipius kuponus ne savo vardu, gaus bet koki atskirą atlygį už kupono perleidimą, tas atlygis apmokestinamas pagal įprastą PVM tvarką.

Pažymėtina, kad šios nuostatos netaikomos nuolaidų kuponams, pašto ženklams ir įvairių rūšių bilietams.

2. Pagal galiojančias PVM įstatymo nuostatas ūkio subjektai, teikiantys telekomunikacijų paslaugas, radijo ir televizijos transliavimo paslaugas ar elektroniniu būdu teikiamas paslaugas kitų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims (tarp jų ir tie, kurie tokias paslaugas teikia retkarčiais), laikomi jas suteikusiais pirkėjo valstybėje narėje ir ten turi registruotis PVM mokėtojais tiesiogiai arba mokėti tų valstybių narių PVM naudodamiesi specialiomis schemomis, taikomomis telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninėms paslaugoms (tai vieno langelio principu grįstos sistemos, kai trečiųjų valstybių ir ES ūkio subjektai, teikiantys nurodytas paslaugas ES viduje, registruojasi vienoje ES valstybėje narėje, kuri surenka ir kitoms ES valstybėms narėms priklausantį PVM ir jį paskirsto).

Tokie ūkio subjektai, teikiantys telekomunikacijų paslaugas, radijo ir televizijos transliavimo paslaugas ar elektroniniu būdu teikiamas paslaugas kitų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims, turi laikytis kiekvienos valstybės, kurioje yra įsikūręs jų pirkėjas, PVM sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių.

Taip pat apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įsikūrę ES, bet yra registruoti PVM mokėtojais kurioje nors valstybėje narėje (pavyzdžiui, dėl to, kad toje valstybėje narėje retkarčiais vykdo PVM apmokestinamus sandorius), negali naudotis specialiomis schemomis ir turi registruotis PVM mokėtojais kiekvienoje pirkėjo valstybėje narėje, kurioje jie teikia elektronines paslaugas.

Atsižvelgiant į Tarybos direktyvą (ES) 2017/2455, siekiant sumažinti ūkio subjektams, retkarčiais teikiantiems telekomunikacijų paslaugas, radijo ir televizijos transliavimo paslaugas ar elektroniniu būdu teikiamas paslaugas kitų valstybių narių neapmokestinamiesiems asmenims, tenkančią našta, susijusią su PVM prievolių vykdymu kitose valstybėse narėse, nuo 2019 m. sausio 1 d. nustatyta 10 000 Eur riba, kurios nepasiekus tokių paslaugų apmokestinamiesiems asmenims teikimo vieta išliks paslaugų teikėjo valstybė narė ir jiems nereikės registruotis PVM mokėtojais pirkėjo valstybėje narėje arba mokėti PVM naudojantis specialiomis schemomis, nebent paslaugas teikiantys asmenys patys pasirinktų šių paslaugų suteikimo vieta laikyti pirkėjo valstybę.

Taip pat numatyta, kad tokių paslaugų teikimui taikomos registravimosi valstybėje narėje, t. y. paslaugų teikėjo valstybėje narėje (pavyzdžiui, Lietuvos, jei teikėjas yra iš Lietuvos), galiojančios PVM sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės.

Kartu nustatyta, kad ir apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įsikūrę ES, bet yra registruoti PVM mokėtojais kurioje nors valstybėje narėje, galės naudotis specialiomis schemomis (PVM įstatymo 13, 78<sup>1</sup>, 115<sup>1</sup> straipsnių pakeitimas).

3. Šiuo metu PVM įstatymo 24 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad PVM neapmokestinamos nepriklausomų grupių, kurių nariai yra asmenys, vykdančios PVM neapmokestinamą veiklą ar veiklą, kuri nėra ekonominė veikla, savo nariams teikiamos paslaugos, tiesiogiai būtinos tų narių PVM neapmokestinamai veiklai ar veiklai, kuri nėra ekonominė veikla, kai tokių grupių bendras išlaidas padengia grupės nariai, o už gautą paslaugą narys nemoka daugiau negu jam tenkanti bendrų išlaidų dalis.

2017 m. rugsėjo 21 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje C-605/15, C-326/15, C-616/15 nusprendė, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas taip, kad numatytas nepriklausomų grupių savo nariams teikiamų paslaugų neapmokestinamas PVM taikomas tik tokiu atveju, jeigu tokios grupės nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą, t. y. veiklą, nurodytą Tarybos direktyvos 2006/112/EB IX antraštinės dalies 2 skyriuje, o nepriklausomų grupių, kurių nariai vykdo ekonominę veiklą draudimo ir finansinių paslaugų srityse, savo nariams teikiamoms paslaugoms PVM lengvata negali būti taikoma. Atsižvelgiant į tai, atitinkamai patikslintos PVM įstatymo nuostatos (pripažįstant netekusia galios PVM įstatymo 24 straipsnio 5 dalį ir įstatymą papildant 26<sup>1</sup> straipsniu).

Pagal šias nuostatas nepriklausomų grupių savo nariams teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM tik tokiu atveju, jeigu grupės nariai vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą, t. y. veiklą, nurodytą 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnyje (atitinkamai PVM įstatymo 20, 21, 22, 23, 24, 25 ir 26 straipsniuose). Nepriklausomų grupių, kurių nariai vykdo veiklą draudimo ir finansinių paslaugų srityje, savo nariams teikiamoms paslaugoms PVM lengvata negali būti taikoma.

4. Pagal PVM įstatymą negali būti traukiamas į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už pramogoms ir reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, jeigu jų įsigijimo išlaidų pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus neleidžiama atimti iš gautų pajamų apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (pajamas).

Pakeitus pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus (tokios Pelno mokesčio įstatymo pataisų nuostatos taikomos apskaičiuojant 2018 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pelno mokesčių) nustatyta, kad iš gautų pajamų apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (pajamas) leidžiama atimti ne daugiau kaip 50 procentų reprezentacinių sąnaudų ir tokių atskaitomų sąnaudų suma negali viršyti 2 procentų asmens - apmokestinamojo vieneto ar gyventojo (toliau - abu kartu - asmuo) pajamų per mokesčių laikotarpį (paprastai per kalendorinius metus). Atitinkamai tik pasibaigus kalendoriniams metams galima nustatyti, ar neviršijama 2 proc. riba ir kurią reprezentacinių sąnaudų dalį leidžiama atimti iš gautų pajamų. Tačiau PVM mokesčių laikotarpis visada yra trumpesnis nei kalendoriniai metai, todėl klausimas dėl sumos, kuri gali būti traukiama į PVM atskaitą, kai yra įsigyjamos su reprezentacija susijusios prekės ar paslaugos, visada yra sprendžiamas anksčiau nei metams pasibaigus, t. y. dar nežinant, ar bus viršyta 2 procentų suma nuo pajamų ar ne. Tokiu būdu iki pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų pakeitimo teisės aktuose buvo nustatytas tik vienos rūšies sumos apribojimas, kurį įvykdžius buvo galima patirtas reprezentacines sąnaudas priskirti prie leidžiamų atskaitymų ir atitinkamai traukti jų pirkimo (importo) PVM į PVM atskaitą, - t. y. į leidžiamus atskaitymus buvo galima traukti ne daugiau kaip 75 proc. reprezentacinių sąnaudų. Tuo tarpu pakeitus pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus, pagal PVM įstatymą, kuriame traukimo į PVM atskaitą apribojimas yra tiesiogiai susietas su visais reprezentacinėms sąnaudoms taikomais apribojimais, nustatytais pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiuose teisės aktuose, kyla sunkumų pasinaudoti PVM atskaita, kadangi metų eigoje nėra aišku, ar bus įvykdyta tokia pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiuose teisės aktuose atsiradusi sąlyga - draudimas, kad reprezentacinės sąnaudos viršytų 2 proc. asmens pajamų.

Todėl siekiant aiškumo ir vengiant nepagrįsto asmenų teisės į PVM atskaitą ribojimo, PVM įstatymo pakeitime PVM atskaitos sumos apribojimas aiškiai susietas tik su pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytu sumos apribojimu, t. y. 50

procentų, bet išlaikytas draudimas atskaityti pirkimo PVM už tas įsigytas prekes ar paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus iš viso nepriskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų. Nustatyta, kad PVM mokėtojas į PVM atskaitą negalėtų traukti už reprezentacijai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus nepriskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų, taip pat 50 procentų pirkimo ir (arba) importo PVM už reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų (**PVM įstatymo 62 straipsnio pakeitimas**).

Pereinamosiose nuostatose nustatyta, kad iki 2019 m. sausio 1 d. (t. y. 2018 metais) įsigytų (importuotų) pramogoms ir reprezentacijai skirtų prekių ir paslaugų, kurių įsigijimo išlaidų pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus neleidžiama atimti iš gautų pajamų apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (pajamas), pirkimo (importo) PVM atskaitai nurodytuose teisės aktuose nustatytas 2 procentų pajamų kriterijus netaikomas nuo 2019 m. sausio 1 d.

Kadangi reprezentacijai skirtų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM ribą - 2 procentus asmens pajamų per mokestinį laikotarpį (paprastai per kalendorinius metus) galima nustatyti tik pasibaigus 2018 metams, kai jau galioja pereinamosios nuostatos, todėl taikant PVM įstatymo nuostatas dėl reprezentacinių išlaidų PVM atskaitos, neturi būti atsižvelgiama į Pelno mokesčio įstatyme nustatytą 2 proc. reprezentacinių sąnaudų apribojimą ir PVM atskaita už 2018 metus neperskaičiuojama.

5. PVM įstatymo 64 straipsnyje nustatyta, kad tais atvejais, kai PVM sąskaitą faktūrą sudaro keli egzemplioriai, į PVM atskaitą pirkimo PVM suma gali būti įtraukiama tik tada, kai PVM mokėtojas turi šio dokumento pirmąjį egzempliorių.

Šiuo metu rašytinių PVM sąskaitų faktūrų egzemplioriai nesiskiria. Atsižvelgiant į tai, panaikintas reikalavimas, kad PVM atskaita siekiantis pasinaudoti asmuo turėtų turėti pirmąjį sąskaitos faktūros egzempliorių (**PVM įstatymo 64 straipsnio pakeitimas**).

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė

