



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

Apskričių valstybinėms mokesčių
inspekcijoms

2024-03-28 Nr. (18.2-31-2 Mr)-R-1179

**DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO 9¹ STRAIPSNIO APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO
(KOMENTARO)**

Siekdami užtikrinti sklandų mokesčių įstatymų įgyvendinimą, parengėme Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas) 9¹ straipsnio apibendrintą paaiškinimą (komentarą).

Šį atnaujintą komentarą galima rasti [čia](#).

PRIDEDAMA. PVM įstatymo 9¹ straipsnio apibendrintas paaiškinimas (komentaras), 5 lapai.

Viršininko pavaduotoja,
atliekanti viršininko funkcijas

Eglė Ramanauskienė

Informaciją apie asmens duomenų tvarkymą galima rasti adresu www.vmi.lt skiltyje [Asmens duomenų sauga](#).



Biudžetinė įstaiga,
Vasario 16-osios g. 14,
LT-01107 Vilnius

Tel. (8 5) 2668 200,
El. p. vmi@vmi.lt,
www.vmi.lt
E. pristatymo dėžutės
adresas 188659752

Duomenys kaupiami ir saugomi
Juridinių asmenų registre,
Kodas 188659752

9¹ straipsnis. Su kuponais susijusiems sandoriams taikomos taisyklės

1. Vienatipio kupono perleidimas, kurį atlieka apmokestinamasis asmuo savo vardu, laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Kai vienatipį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo kito apmokestinamojo asmens vardu, toks perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, kurį atliko tas kitas apmokestinamasis asmuo.

Komentaras

1. Vienatipio kupono sąvoka yra siejama su tuo, ar yra aiškus apmokestinimo režimas kupono išleidimo (ne perleidimo) metu, t. y., nustatant, ar kuponas PVM tikslais yra vienatipis, turi būti vertinamos aplinkybės, kurios yra / gali būti žinomos kupono išleidimo metu.

Prekių (išskyrus tam tikrus PVM neapmokestinamo nekilnojamojo turto pardavimo atvejus, pvz., kuponą, skirtą įsigyti miško ūkio paskirties žemę), kurias galima įsigyti už šį kuponą, apmokestinimo režimas kupono išleidimo metu įprastai nėra žinomas (pvz., prekės, kurių tiekimas šalyje apmokestinamos PVM, jas eksportuojant taikomas 0 proc. PVM tarifas). Todėl kuponai, kurie leidžia įsigyti prekes (išskyrus tam tikrus PVM neapmokestinamo nekilnojamojo turto pardavimo atvejus), iš esmės negali būti vienatipiai.

Kuponai, kurie leidžia įsigyti paslaugas (išskyrus paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos ir kurių suteikimo vieta, nepriklausomai nuo pirkėjo statuso, visada yra Lietuva), taip pat iš esmės negali būti vienatipiai, kadangi net ir tais atvejais, kai įsigyjamų paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklė nepriklauso nuo pirkėjo statuso (pvz., apgyvendinimo, maitinimo paslaugos, kurios visada yra laikomos suteiktomis ten, kur yra nekilnojamas turtas), teikiant tokias paslaugas diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių, įstaigų ir organizacijų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenės vienetams ar (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, vadovaujantis PVM įstatymo 47 straipsnio nuostatomis, gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas (žr. PVM įstatymo 47 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

UAB X platina savo išleistus kuponus, kurie kupono turėtojui suteikia teisę juo atsiskaityti už bilietą į pramogų arenoje vyksiantį pramoginį renginį.

Ar UAB X išleistus kuponus galima laikyti vienatipiais kuponais?

Negalima, nes tokių kupono išleidimo metu nėra aiškus šių paslaugų apmokestinimo režimas. Nors pateiktu atveju įsigyjamų paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklė nepriklauso nuo pirkėjo statuso, t. y. paslaugos visada laikomos suteiktomis Lietuvoje, tačiau tokioms paslaugoms išimtiniais atvejais, nustatytais Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 21 d. [įsakymu Nr. 188](#) „Dėl kai kurių užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir (arba) konsulinėms įstaigoms taikomos palankesnės arba nepalankesnės atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų tvarkos aprašo patvirtinimo“, gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

2. Vienatipį kuponą kitam asmeniui gali perleisti:

2.1. tą kuponą išleidęs apmokestinamasis asmuo. Tokiu asmeniu gali būti:

2.1.1. apmokestinamasis asmuo, kuris pats tiekia prekes ar teikia paslaugas, numatytas kupone;

2.1.2. apmokestinamasis asmuo, kuris pats prekių ir paslaugų neteikia, o įprastai savo vardu platina savo ir / ar kitų asmenų išleistus kuponus (toliau - Platintojas);

2.2. Platintojas kito apmokestinamojo asmens (kuponų leidėjo) vardu už platinimo paslaugą pasiimdamas sutartą atlygį.

3. Kai vienatipį kuponą kitam asmeniui perleidžia tą kuponą išleidęs apmokestinamasis asmuo arba Platintojas savo vardu, tai PVM tikslais laikoma, kad apmokestinamasis asmuo arba Platintojas tam kitam asmeniui patiekė prekę ar suteikė paslaugą.

Pavyzdys

Zoologijos sodas, PVM mokėtojas, kuris PVM tikslais laikytinas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu*, platina savo išleistus kuponus, kurie kuponų turėtojui suteikia teisę apsilankyti zoologijos sode. Zoologijos sodo, kaip pelno nesiekiančio juridinio asmens, teikiamos zoologijos sodo lankymo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, be to, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, zoologijos sodo lankymo paslaugos, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Fizinis asmuo gegužės 11 d. iš zoologijos sodo įsigijo minėtą kuponą, tačiau zoologijos sodą aplankė liepos 1 d.

Ar zoologijos sodo išleistus ir platinamus kuponus galima laikyti vienatipiais kuponais?

Kada laikoma, kad zoologijos sodas suteikė zoologijos sodo lankymo paslaugas?

Pateiktu atveju kuponų išleidimo metu paslaugų, kurias galima įsigyti už šiuos kuponus, apmokestinimo režimas yra aiškus, t. y. aišku, kad už kuponus įsigijamos zoologijos sodo lankymo paslaugos, nesvarbu kas jas įsigyja, PVM tikslais laikomos suteiktos Lietuvoje ir jos yra PVM neapmokestinamos. Todėl šie zoologijos sodo išleisti kuponai laikomi vienatipiais ir PVM tikslais laikoma, kad zoologijos sodas lankymo paslaugas suteikė tada, kai fiziniam asmeniui perleido vienatipį kuponą, t. y. gegužės 11 d.

* Pelno nesiekiantis juridinis asmuo – juridinis asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams, išskyrus tuos juridinius asmenis, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas (PVM įstatymo 2 straipsnio 21 punktą).

4. Kai vienatipį kuponą kitam asmeniui perleidžia Platintojas kito apmokestinamojo asmens vardu, PVM tikslais laikoma, kad prekių tiekimą ar paslaugų teikimą atliko tas kitas apmokestinamasis asmuo, kurio vardu Platintojas perleidžia vienatipį kuponą, o Platintojas už atlygį tik „suvedė“ vienatipį kuponą išleidusį asmenį su vienatipio kuponu pirkėju.

Pavyzdys

Įmonė X, PVM mokėtoja, platina Lietuvoje esančio muziejaus, PVM mokėtojo, išleistus vienatipius kuponus, kurie kuponų turėtojui suteikia teisę apsilankyti muziejuje. Muziejus PVM tikslais laikytinas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu, todėl jo teikiamos muziejaus lankymo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, be to, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, muziejaus lankymo paslaugos, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Įmonė X yra atsakinga už vienatipių kuponų platinimą ir už tai iš muziejaus ima nustatyto dydžio atlyginimą - 1 proc. nuo pardėtų kuponų vertės.

Kada PVM tikslais laikoma, kad muziejus suteikė muziejaus lankymo paslaugas?

Pateiktu atveju įmonė X veikia kaip atsiskleidusi tarpininkė ir ji muziejaus vardu ir sąskaita platina muziejaus išleistus vienatipius kuponus. Tokiu atveju laikoma, kad vienatipio kuponu pardavėjas bei muziejaus lankymo paslaugų teikėjas yra muziejus. PVM tikslais laikoma, kad muziejus paslaugas suteikė tada, kai atsiskleidęs tarpininkas – įmonė X pardavė jos išleistą vienatipį kuponą. Tokį vienatipio kuponu pardavimą, kaip muziejaus lankymo paslaugų suteikimą,

muzejus (ar jo vardu įmonė X) nustatyta tvarka įformina PVM sąskaita faktūra, tačiau, vadovaudamasi PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, neapmokestina PVM.

Įmonė X savo teikiamas platinimo paslaugas muziejui taip pat įformina PVM sąskaita faktūra ir apmokestina PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

2. Faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už vienatipį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį šiame Įstatyme nelaikomas atskiru sandoriu, išskyrus atvejus, kai apmokestinamasis asmuo, faktiškai perdavęs prekes ar suteikęs paslaugas, nėra tas asmuo, kuris savo vardu išleido vienatipį kuponą. Tokiais atvejais laikoma, kad tas faktinis prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas patiekė su tuo kuponu susijusias prekes arba suteikė su tuo kuponu susijusias paslaugas apmokestinamajam asmeniui, kuris savo vardu išleido vienatipį kuponą.

Komentaras

1. Kai apmokestinamasis asmuo savo vardu už atlygį perleidžia (parduoda) vienatipį kuponą klientui, tai PVM tikslais laikoma, kad įvyko su tuo kuponu susijusių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Kai klientas įsigytą vienatipį kuponą faktiškai iškeičia į prekes ar paslaugas, tai toks iškeitimas PVM tikslais nelaikomas nei prekių tiekimu nei paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas. Vienatipio kupono pardavimas ir vėlesnis jo iškeitimas į prekes ar paslaugas PVM tikslais laikomas vienu sandoriu ir galima teigti, kad vienatipio kupono pardavimas yra su tuo kuponu susijusių prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir yra PVM objektas, o kupono iškeitimas į paslaugas iš esmės yra vienatipio kupono perleidimo sandorio tęsia ir nėra PVM objektas.

2. Kai vienatipį kuponą išleidžia Platintojas, t. y. apmokestinamasis asmuo, kuris pats prekių ar paslaugų už tą kuponą netiekia ar neteikia (įprastai jis tik platina kuponus), tačiau kuris prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją prisiima atsakomybę dėl pačio prekės tiekimo ar paslaugos suteikimo fakto ir pirkėjo atžvilgiu yra tikrasis prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas, PVM tikslais laikoma kad klientui prekes ar paslaugas patiekė (suteikė) Platintojas. Laikoma, kad Platintojas šias prekes patiekė ar paslaugas klientui suteikė tada, kai perleido vienatipį kuponą klientui. Kai prekės ar paslaugos už Platintojo perleistą vienatipį kuponą būna faktiškai perduotos ar suteiktos klientui, tai PVM tikslais laikoma, kad tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas prekes patiekė ar paslaugas suteikė Platintojui. Tokį prekių tiekimą (paslaugų teikimą) Platintojui tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas nustatyta tvarka turi įforminti PVM sąskaita faktūra.

Pavyzdys

Bendrovė įvairiais pardavimų kanalais (Bendrovės tiesiogiai valdomose fizinėse prekybos vietose, internetinėje parduotuvėje bei per partnerius) platina savo išleistus vienatipius kuponus, kurie suteikia teisę apsilankyti Lietuvoje esančiame muziejuje, kuris yra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau PVM tikslais laikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu ir kurio teikiamos paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsniu, PVM neapmokestinamos ir, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

Bendrovė, vykdydama savo kuponų platinimo veiklą, sudaro sutartį su muziejumi, kad iš jo įsigytų muziejaus lankymo paslaugas.

Bendrovė klientų atžvilgiu yra tikroji jos išleistų kuponų pardavėja, ji yra atsakinga už kuponų keitimo, grąžinimo valdymą, kuponų aptarnavimo sistemos priežiūrą, taip pat informacijos apie Partnerio teikiamas paslaugas teikimą. Už muziejaus lankymo paslaugų sąlygų nustatymą bei kokybę pagal sudarytą su muziejumi sutartį yra atsakingas muziejus.

Tarkim, klientas vasario 5 d. iš Bendrovės įsigijo minėtą vienatipį kuponą, o šiuo kuponu pasinaudojo kovo 9 d.

Kokios mokestinės prievolės atsiranda Bendrovei ir muziejui?

Pateiktu atveju laikoma, kad Bendrovė muziejaus lankymo paslaugas klientui suteikė tada, kai perleido vienatipį kuponą, t. y. vasario 5 d. Tokiu atveju Bendrovė, būdama PVM mokėtoja, savo teikiamas PVM neapmokestinamas muziejaus lankymo paslaugas nustatyta tvarka turi įforminti PVM sąskaita faktūra ar kasos aparato kvitu.

Kovo 9 d., t. y. tada, kai klientas (fizinis asmuo) pasinaudojo kuponu, PVM tikslais bus laikoma, kad muziejus suteikė paslaugas Bendrovei. Tokių paslaugų teikimą muziejus nustatyta tvarka įformina PVM sąskaita faktūra.

3. Kai įsigyti vienatipiai kuponai nepanaudojami, t. y. kai vienatipį kuponą įsigijęs asmuo neįsigyja prekių (paslaugų), nurodytų kupone, ir jie negražinami jų pardavėjui, PVM tikslais bus laikoma, kad prekės (paslaugos) buvo suteiktos kuponą įsigijusiam asmeniui ir jos buvo suteiktos tada, kai vienatipis kuponas buvo perleistas šiam asmeniui.

3. Daugiatipio kupono perleidimas nėra PVM objektas. Pagal šio Įstatymo 3 straipsnį PVM objektu yra faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už daugiatisipį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį.

Komentaras

1. Daugiatipis kuponas savo esme yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (ar jo dalį) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurių tiekimo ar teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi.

2. Daugiatipio kupono perleidimas nėra PVM objektas, tačiau kai už daugiatisipį kuponą kaip atlygį (jo dalį) yra tiekiamos prekės ar suteikiamos paslaugos, tai toks atlygintinas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra PVM objektas ir šios prekės ar paslaugos nustatyta tvarka turi būti apmokestinamos PVM.

Pavyzdys

Prekybos centras X platina savo išleistus daugiatisipius kuponus, kurie kupono turėtojams suteikia teisę už kupone nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Prekybos centras X vasario 11 d. perleido fiziniam asmeniui savo išleistą 50 eurų vertės daugiatisipį kuponą. Šį kuponą fizinis asmuo panaudojo balandžio 2 d., t. y. fizinis asmuo šią dieną įsigijo prekių už 50 eurų (įskaitant PVM).

Kokios mokestinės prievolės atsiranda prekybos centrui X?

Kai prekybos centras X savo išleistą daugiatisipį kuponą vasario 11 d. perleidžia fiziniam asmeniui, tai jam jokių PVM mokestinių prievolių neatsiranda (daugiatisipio kupono perleidimas įforminamas laisvos formos dokumentu). Kai balandžio 2 d. fizinis asmuo panaudoja kuponą ir įsigyja prekių už 50 eurų (įskaitant PVM), tai PVM tikslais laikoma, kad prekybos centras X už atlygį patiekė prekes, kurios yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestintos PVM, o jų tiekimas įformintas kasos aparato kvitu (jei pirkėjas reikalauja – PVM sąskaita faktūra).

4. Kai daugiatisipį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, išskyrus apmokestinamąjį asmenį, kurio sandoris yra laikomas PVM objektu pagal šio straipsnio 3 dalį, PVM objektu yra laikomos bet kokios nustatytos jo teikiamos su daugiatisipio kupono perleidimu susijusios paslaugos, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugos.

Komentaras

1. Kai daugiatių kuponą perleidžia Platintojas, t. y. asmuo, kuris pats prekių netiekia ir / ar paslaugų neteikia, o įprastai platina, reklamuoja ar pan. kitų asmenų išleistus kuponus, PVM tikslais laikoma, kad Platintojas tikriesiems prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams teikia kuponų platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugas. Kai už tokią platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugą, suteiktą Lietuvoje, Platintojas iš kuponų leidėjų ima sutartą atlygį, šios paslaugos yra PVM objektas ir jos nustatyta tvarka turi būti apmokestinamos PVM.

Pavyzdys

Įmonė X platina Lietuvoje įsikūrusio prekybos centro išleistus daugiatių kuponus, kurie kupono turėtojui suteikia teisę įsigyti prekes šiame prekybos centre. Atsakomybę dėl prekių tiekimo už kuponus prisiima prekybos centras, o įmonė X yra atsakinga tik už kuponų platinimą ir už tai iš prekybos centro ima nustatyto dydžio atlyginimą - 1 proc. nuo parduotų kuponų vertės.

Kokios šiuo atveju PVM apmokestinimo prievolės atsiranda įmonei X?

Pateiktu atveju įmonė X veikia kaip atsiskleidusi tarpininkė, t. y. ji prekybos centro vardu ir sąskaita platina prekybos centro išleistus daugiatių kuponus. Už platinimo paslaugą įmonė X gauna nustatyto dydžio atlygį - 1 proc. nuo parduotų kuponų vertės. Tokios įmonės X atlygintinai teikiamos paslaugos Lietuvoje įsikūrusiam prekybos centrui yra PVM objektas ir todėl įmonė X šias paslaugas turi apmokestinti PVM taikant standartinį PVM tarifą.