



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

Apskričių valstybinėms mokesčių
inspekcijoms

Nr.

**DĖL PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO 2 STRAIPSNIO 7¹, 13¹, 39¹ DALIŲ
APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO (KOMENTARO)**

Siekdami užtikrinti sklandų mokesčių įstatymų įgyvendinimą, parengėme Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas) 2 straipsnio 7¹, 13¹, 39¹ dalių apibendrinto paaiškinimo komentarą.

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

PRIDEDAMA. PVM įstatymo 2 straipsnio 7¹, 13¹, 39¹ dalių apibendrintas paaiškinimas (komentaras), 4 lapai.

Viršininkė

Edita Janušienė

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

2 straipsnis. Pagrindinės šio Įstatymo sąvokos

7¹. Daugiatipis kuponas – kuponas, kuris nėra vienas tipas kuponas, t. y. su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi.

Komentaras

1. Daugiatipis kuponas yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (ar jo dalį) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurių:

- tiekimo ar teikimo vieta kupono išleidimo metu nėra žinoma ir (arba)
- mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomas.

Daugiatipis kuponas gali turėti specifines naudojimo sąlygas, tokias kaip galiojimo laikotarpis, galimybė keisti kuponą ar grąžinti pinigus už nepanaudotą kuponą. ESTT byloje C-637/20 *DSAB Destination Stockholm*, išaiškinta, kad daugiatipiu kuponu laikomas ir toks kuponas net jei dėl riboto jo galiojimo laiko vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis.

1 pavyzdys

Daugiatipiais kuponais, kurie kupono turėtojams suteikia teisę už kupone nurodytą sumą įsigyti bet kurias parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas (pvz., baldus, žurnalus arba atsiskaityti už pramogas), galima atsiskaityti fizinėse ir elektroninėse parduotuvėse vieną arba kelis kartus, kol panaudojama visa kupono vertė.

Daugiatipiai kuponai gali būti panaudoti bet kur, pavyzdžiui tam tikrose prekybos ir (arba) paslaugų teikimo vietose (pvz., tam tikrame prekybos centre X įsigyjant prekes ar grožio paslaugas teikiančioje klinikoje), taip pat gali turėti galiojimo laikotarpį nuo įsigijimo ir pan.

Atsižvelgiant į tai, kad už tokį kuponą galima įsigyti prekes (paslaugas), kurioms gali būti taikomi skirtingi PVM tarifai (pvz., baldus, kuriems taikomas standartinis PVM tarifas, žurnalus, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas arba atsiskaityti už pramogas), toks kuponas laikomas daugiatipiu.

2. Daugiatipius kuponus gali platinti pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas, taip pat platintojas, t. y. asmuo, kuris pats prekių netiekia ir / ar paslaugų netiekia, o įprastai platina, reklamuoja ar pan. kitų asmenų išleistus kuponus. Tokie platintojai tikriesiems prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams teikia kuponų platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugas.

3. Daugiatipio kupono perleidimas nėra PVM objektas, PVM objektu yra faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už daugiatipį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį (žr. PVM įstatymo 9¹ straipsnio 3 dalies komentarą).

1 pavyzdys

Jei UAB X išleis ir pardavinės dovanų kuponus, kuriais jų turėtojai galės atsiskaityti ir už UAB X teikiamas paslaugas, ir už UAB X tiekiamas prekes, tai tokie dovanų kuponai bus laikomi daugiatipiais kuponais ir jų pardavimas nebus PVM objektas. PVM objektu bus faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už daugiatipį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį.

2 pavyzdys

Bendrovė X platina savo išleistas korteles, kurios kortelių turėtojams suteikia teisę už kortelėje esamą sumą įsigyti ryšio bei parkingo paslaugas, „Google Play“ parduotuvėje įsigyti mobiliąsias programas, žaidimus, muziką, filmus ar knygas.

Ar šios Bendrovės X platinamos kortelės PVM tikslais laikytinos kuponais, jei taip – kokiais?

Bendrovės X platinamos kortelės iš esmės yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas leisti jų turėtojams už kortelėje esamą sumą įsigyti ryšio bei kitokias paslaugas ar prekes. Tokios kortelės PVM tikslais gali būti laikomos kuponais. Kadangi kortelių išleidimo metu nėra žinoma kai kurių paslaugų, už kurias galima atsiskaityti kortele, suteikimo vieta (pvz., ryšio paslaugų suteikimo vieta priklauso nuo to koks - apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo įsigyja šias paslaugas) bei apmokestinimo režimas, tai šios kortelės laikomos daugiatiptais kuponais.

4. Kai įsigyti daugiatiptai kuponai nepanaudojami, t. y. kai už daugiatipį kuponą nepateikiamos prekės, nesuteikiamos paslaugos, tai sumos, gautos už kuponus, nelaikomos atlygiu už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas ir nėra PVM objektas.

13¹. Kuponas – priemonė, kuria nustatomas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kurioje arba su kuria susijusiuose ir jos naudojimo sąlygas nustatančiuose dokumentuose nurodomos tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba galimų jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė.

Komentaras

1. Kuponas – tai priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (ar jo dalį) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas ir kurioje arba su kuria susijusiuose ir jos naudojimo sąlygas nustatančiuose dokumentuose nurodomos tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba galimų jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė.

2. Vienas iš esminių kriterijų, lemiančių prekių, paslaugų kupono priskyrimą vienatipiui ar daugiatiptui kuponui, yra aiškus prekių, paslaugų apmokestinimo režimas tokio kupono išleidimo metu. Vienatipis kuponas, tai toks kuponas su kuriuo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 39¹ dalies komentarą). Daugiatis kuponas, kuris nėra vienatipis kuponas, t. y. su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi (žr. PVM įstatymo 2 straipsnio 7¹ dalies komentarą).

3. Kuponus gali platinti pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas, taip pat platintojas, t. y. asmuo, kuris pats prekių netiekia ir / ar paslaugų netiekia, o įprastai platina, reklamuoja ar pan. kitų asmenų išleistus kuponus. Tokie platintojai tikriesiems prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams teikia kuponų platinimo, reklamavimo ar pan. paslaugas.

4. Kupono tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų piniginė vertė yra nurodyta kupone arba susijusiuose dokumentuose, t. y. atlygis, ką prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas gavo (gavo) už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą. Kai už vienatipį arba daugiatipį kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, kaina laikoma tokia koks sumokėtas atlygis.

39¹. Vienatipis kuponas – kuponas, su kuriuo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu.

Komentaras

1. Vienatipis kuponas yra priemonė, kuria nustatomas įsipareigojimas priimti ją kaip atlygį (visą jo vertę vienu kartu) už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurių:

- tiekimo ar teikimo vieta kupono išleidimo metu yra žinoma ir
- mokėtinas PVM yra žinomas kupono išleidimo metu.

2. 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 kuponų 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.

3. Remiantis ESTT praktika byloje C-68/23 *Finanzamt O*, vienatipiu kuponu gali būti laikomas kuponas, leidžiantis įsigyti elektroniniu būdu teikiamas paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, jeigu yra įvykdytos dvi sąlygos:

1) kupono išleidimo metu jau yra žinoma, kurioje šalyje šis kuponas galės būti panaudotas (pvz., kupone nurodyta šalis (jos kodas), kurioje gali būti panaudotas kuponas) ir

2) žinomas tokios paslaugos apmokestinimo režimas.

Jeigu Lietuvos neapmokestinamasis asmuo įsigytų kuponą, leidžiantį įsigyti elektroniniu būdu teikiamas paslaugas, ir šiame kupone būtų nurodyta, kad kuponas gali būti panaudotas Lietuvoje, tai galima būtų teigti, kad kupono išleidimo metu yra žinoma jog paslaugų suteikimo vieta yra Lietuva.

Įprastai neapmokestinamųjų asmenų įsigytos elektroniniu būdu teikiamos paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu, tačiau, jei tokias paslaugas įsigytų pvz., diplomatinės atstovybės narys ar jo šeimos narys, tai pagal PVM įstatymo 47 straipsnio nuostatas, tokios paslaugos būtų apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą. Tokiu atveju negalima teigti, jog įvykdyta antroji vienatipiui kuponui taikoma sąlyga, t. y. sąlyga, kad kupono išleidimo metu yra žinomas kupono, leidžiančio įsigyti elektroniniu būdu teikiamas paslaugas, apmokestinimo režimas.

4. 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 nekilnojamasis 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 vienetais 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).

5. 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 ir PVM skaičiuojamas (jei prekės ar paslaugos yra PVM apmokestinamos) kupono perleidimo metu. 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 (žr. PVM įstatymo 9¹ straipsnio 1 ir 2 dalies komentarą).

6. Vienatipį kuponą kitam asmeniui gali perleisti:

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

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

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

6.2. Platintojas kito apmokestinamojo asmens (kupono leidėjo) vardu už platinimo paslaugą pasiimdamas sutartą atlygį.

1 pavyzdys

Botanikos sodas, PVM mokėtojas, platina savo išleistus kuponus, kurie kupono turėtojui suteikia teisę apsilankyti botanikos sode. Botanikos sodo, teikiamos botanikos sodo lankymo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 23 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos, be to, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis, botanikos sodo lankymo

paslaugos, nesvarbu kam (apmokestinamajam ar neapmokestinamajam asmeniui) jos suteiktos, laikomos suteiktomis Lietuvoje.

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

Pateiktu atveju kuponų išleidimo metu paslaugų, kurias galima įsigyti už šiuos kuponus, apmokestinimo režimas yra aiškus, t. y. aišku, kad už kuponus įsigijamos botanikos sodo lankymo paslaugos, nesvarbu kas jas įsigyja, PVM tikslais laikomos suteiktos Lietuvoje ir jos yra PVM neapmokestinamos. Todėl šie botanikos sodo išleisti kuponai laikomi vienatipiais.

2 pavyzdys

Knygynas, parduoda dovanų kuponus skirtus įsigyti audio knygoms.

Ar šie kuponai laikomi vienatipiais?

Pagal PVM įstatymo nuostatas, audio knygos laikomos elektroninėmis paslaugomis, kurių paslaugų suteikimo vieta, priklausomai nuo to, koks asmuo šias paslaugas įsigyja (t. y. apmokestinamasis ar neapmokestinamasis asmuo), nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 arba 15 dalies nuostatas.

Atsižvelgiant į tai, kad kupono išleidimo metu nėra žinoma su juo susijusių elektroninių paslaugų suteikimo vieta, todėl knygyno parduodami dovanų kuponai yra laikomi daugiatisiais. Tokiu atveju (kai parduodami daugiatisiai dovanų kuponai), dovanų kuponų pardavimas nėra PVM objektas ir PVM neturi būti skaičiuojamas. PVM objektas bus tada, kai faktiškai bus suteikta prieiga prie audio knygų.

3 pavyzdys

Asmuo įsigijo X miestiečio kortelę, su kuria asmuo iš anksto įsigyja miesto viešojo transporto bilietus.

Ar X miestiečio kortelė gali būti laikoma kuponu?

Ne, negali. X miestiečio kortelė yra tik priemonė įsigyti elektroninius viešojo transporto bilietus, kurie suteikia teisę važiuoti viešuoju transportu. Tokios teisės viešuoju transportu suteikimas keleiviui už atlygį PVM tikslais laikomas paslaugų teikimu ir yra PVM objektas. Kadangi šią teisę keleivis įgyja, kai nusiperka viešojo transporto bilietą, todėl ir prievolė apskaičiuoti PVM vežėjui už jo keleiviui suteiktą teisę įsigyti keleivių vežimo paslaugas atsiranda tada, kai parduodamas viešojo transporto bilietas.

7. Kai vienatipiai kuponai nepanaudojami, t. y. kai vienatipį kuponą įsigijęs asmuo neįsigyja prekių (paslaugų), nurodytų kupone, ir jie negrąžinami jų pardavėjui, PVM tikslais laikoma, kad prekės (paslaugos) buvo suteiktos kuponą įsigijusiam asmeniui ir jos buvo suteiktos tada, kai vienatipis kuponas buvo perleistas šiam asmeniui. Pasibaigus vienatipio kupono galiojimo terminui, šio kupono pardavimo duomenys (tame tarpe ir pardavimo PVM) nėra tikslinami, neatsižvelgiant į tai, kad kuponu jo galiojimo laikotarpiu nebuvo pasinaudota.