

15 straipsnis. Apmokestinamoji vertė

23. Už daugiatių kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, arba, jeigu informacijos apie tą atlygį nėra, piniginė vertė, nurodyta daugiatiame kupone arba susijusiuose dokumentuose, išskyrus patį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų PVM.

(Papildyta 2018-12-04 įstatymu Nr. XIII-1681. Taikoma tik nuo 2019 m. sausio 1 d. išleistiems kuponams)

Komentaras

1. PVM direktyvos 73a straipsnyje nustatyta, kad už daugiatių kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamosios vertės nustatymas neturi daryti poveikio šios direktyvos 73 straipsnio nuostatomis. Pagal PVM Direktyvos 73 straipsnio nuostatas, tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo ar turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.

Vadinasi, už daugiatių kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra visas, ką prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas gavo (gaus) už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą, t. y.:

a) kai už daugiatių kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kaina yra tokia kaip už daugiatių kuponą sumokėtas atlygis, tai tokios prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų PVM (šiuo atveju apmokestinamoji vertė sutampa su prekės (paslaugos) kaina be PVM).

1 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatių kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 50 eurų.

Kokia šiuo atveju yra parduodamos prekės apmokestinamoji vertė?

Šiuo atveju parduodamos prekės apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra prekės kaina be PVM –41,32 eurai (50-(50x21:121)).

b) kai už daugiatių kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kaina yra mažesnė, nei už daugiatių kuponą sumokėtas atlygis, o prekių pirkėjui ar paslaugos gavėjui negražinama nepanaudoto daugiatių kupono vertė (pvz., mažesnės vertės kuponu), tai tokios prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus PVM (taip yra todėl, kad realus prekės tiekėjo ar paslaugos teikėjo gautas (gautinas) atlygis už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą yra prekių pirkėjo ar paslaugos gavėjo už daugiatių kuponą sumokėta suma).

2 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatių kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos X centre parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Po mėnesio fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 45 eurai, tačiau nepanaudoto kupono vertė fiziniui asmeniui negražinama.

Kokia šiuo atveju yra tiekiamos prekės apmokestinamoji vertė?

Parduodamos prekės apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamos prekės PVM, t. y. $41,32 = 50 - (50 \times 21 : 121)$.

3 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatiipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Po mėnesio fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 45 eurai. Skirtumas tarp daugiatiipio kupono vertės ir prekės kainos fiziniam asmeniui grąžinamas išduodant 5 eurų vertės kuponą.

Kokia šiuo atveju yra tiekiamos prekės apmokestinamoji vertė?

Parduodamos prekės apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamos prekės PVM, t. y. $37,19 \text{ eurai} = 45 - (45 \times 21 : 121)$.

4 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais iš įmonės X, platinančios kitų įmonių išleistus daugiatiipius kuponus, įsigijo paslaugų teikėjo išleistą kuponą, kuris kupono turėtojui suteikia teisę įsigyti laisvalaikio paslaugas, tarkim šolio parašytu paslaugas. Kupone nurodyta kupono vertė 30 eurų, tačiau fizinis asmuo A turi kasos aparato čekį, patvirtinantį, kad už kuponą buvo sumokėta 25 eurai, nes jam, įsigyjant šį kuponą, buvo suteikta 5 eurų nuolaida. Fizinis asmuo pasinaudoja kuponu ir įsigyja šolio parašytu paslaugas.

Kokia yra suteiktų šolio parašytu paslaugų apmokestinamoji vertė?

Apmokestinamoji vertė yra už kuponą sumokėta pinigų suma be PVM - 20,66 eurai ($25 - (25 \times 21 : 121)$).

c) kai už daugiatiipį kuponą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kaina yra didesnė, nei už daugiatiipį kuponą sumokėtas atlygis, ir prekių pirkėjas ar paslaugos gavėjas sumoka susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir daugiatiipio kupono vertės, tai tokios prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra prekės ar paslaugos kaina, išskyrus patį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos PVM (taip yra todėl, kad realus prekės tiekėjo ar paslaugos teikėjo gautas (gautinas) atlygis yra už daugiatiipį kuponą sumokėtas atlygis ir pirkėjo (prekės/paslaugos gavėjo) sumokėtas skirtumas tarp prekės/paslaugos kainos ir daugiatiipio kupono vertės).

5 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais įsigijo prekybos centro X išleistą 50 eurų vertės daugiatiipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Fizinis asmuo A šį dovanų kuponą padovanoja kitam asmeniui. Fizinis asmuo prekybos centre X už turimą dovanų čekį įsigyja prekę, kurios kaina su PVM yra 60 eurų ir prekybos centrui sumoka susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir už kuponą sumokėtos sumos ($10 \text{ eurų} = 60 - 50$).

Kokia šiuo atveju yra parduodamos prekės apmokestinamoji vertė?

Prekybos centras, pasinaudodamas savo turima programine įranga, nustato, kad už daugiatiipį kuponą buvo sumokėta 50 eurų ir kad fizinis asmuo už įsigytą prekę sumokėjo susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir kupono vertės ($10 \text{ eurų} = 60 - 50$). Tokiu atveju parduodamos prekės apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, yra prekės kaina be PVM - 49,59 eurai ($60 - (60 \times 21 : 121)$).

6 pavyzdys

Fizinis asmuo A 2019 metais įsigijo prekybos centro X išleistą daugiatiipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kupone nurodyta kupono vertė 50 eurų, tačiau fizinis asmuo A turi kasos aparato čekį, patvirtinantį, kad už kuponą buvo sumokėta 40 eurų, nes jam, įsigyjant šį kuponą, buvo suteikta 10 eurų nuolaida. Fizinis asmuo A šį dovanų kuponą padovanoja kitam asmeniui, kuris prekybos centre įsigyja prekę už 70 eurų ir sumoka susidariusį skirtumą tarp prekės kainos ir kupone nurodytos kupono vertės (20 eurų = 70-50).

Kokia šiuo atveju yra parduodamos prekės apmokestinamoji vertė?

Prekybos centras, pasinaudodamas savo turima programine įranga, nustato, kad už fizinio asmens turimą kuponą buvo sumokėta 40 eurų ir kad fizinis asmuo, įsigydamas šią prekę sumokėjo 20 eurų. Tokiu atveju prekybos centro už parduotą prekę realiai gautas atlygis su PVM yra 60 eurų (40+20), o apmokestinamoji vertė, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, – 49,59 eurus (60-(60x21:121)).

d) kai nėra informacijos, kokio dydžio atlygis už daugiatiipį kuponą sumokėtas (pvz., kupono turėtojas neturi apmokėjimo už kuponą dokumento), už daugiatiipį kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra piniginė vertė, nurodyta daugiatiipiame kupone arba susijusiuose dokumentuose, išskyrus patį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų PVM.

7 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metais įsigijo paslaugų teikėjo išleistą daugiatiipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę gauti nakvynės paslaugą viešbutyje, priklausančiame X tinklui - šiam tinklui priklausantys viešbučiai yra išsidėstę Lietuvoje, Latvijoje bei Estijoje. Kupono vertė nurodyta kupone - 100 eurų. Šį kuponą fizinis asmuo padovanoja kitam fiziniam asmeniui, kuris Lietuvoje esančiame X tinklui priklausančiame viešbutyje už turimą kuponą įsigyja viešbučio paslaugą. Fizinis asmuo nepateikia viešbučiui apmokėjimo už kuponą dokumento, be to, viešbutis neturi informacijos apie tai, kiek buvo sumokėta įsigyjant šį daugiatiipį kuponą.

Kokia šiuo atveju yra suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė?

Suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė - daugiatiipyje kupone nurodyta vertė be PVM, t. y. 91,74 eurai= 100 - (100x9:109).

8 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metais įsigijo paslaugų teikėjo išleistą daugiatiipį kuponą - dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę gauti nakvynės paslaugą viešbutyje, priklausančiame X tinklui - šiam tinklui priklausantys viešbučiai yra išsidėstę Lietuvoje, Latvijoje bei Estijoje. Kupono vertė nurodyta kupone - 100 eurų, tačiau fiziniam asmeniui buvo suteikta nuolaida ir jis už kuponą sumokėjo 80 eurų. Šį kuponą fizinis asmuo padovanoja kitam fiziniam asmeniui, kuris Lietuvoje esančiame X tinklui priklausančiame viešbutyje už turimą kuponą įsigyja viešbučio paslaugą. Fizinis asmuo nepateikia viešbučiui apmokėjimo už kuponą dokumento, tačiau viešbutis, pasinaudodamas savo turima programine įranga, nustato, kad už daugiatiipį kuponą buvo sumokėta 80 eurų.

Kokia šiuo atveju yra suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė?

Suteiktos paslaugos apmokestinamoji vertė – už daugiatiipį kuponą sumokėtas atlygis be PVM, t. y. 73,39 eurų= 80 - (80x9:109).

2. Daugiatiipius kuponus gali išleisti pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas, o taip pat asmuo, kuris pats prekių ar paslaugų už tą kuponą netiekia ar neteikia, o įprastai platina kuponus (toliau – Platintojas). Nustatant už daugiatiipį kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę, nesvarbu, kas (prekių tiekėjas, paslaugos teikėjas ar Platintojas) išleido tą kuponą.

Platintojas jo išleistų daugiatipių kuponų turėtojų atžvilgiu, priklausomai nuo atsakomybės prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją, PVM tikslais gali būti traktuojamas:

1) kaip tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas. Taip yra tuo atveju, kai platintojas prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją prisiima atsakomybę dėl pačio prekės tiekimo ar paslaugos suteikimo fakto (atsakomybę dėl prekės ar paslaugos teikimo sąlygų, kokybės ar pan. įprastai prisiima pats prekių tiekėjas ar paslaugos teikėjas). Šiuo atveju tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas prekes ar paslaugas patieks ar suteiks Platintojui, o šis, kaip neatsiskleidęs tarpininkas, jas perduos (patieks) kupono turėtojui.

1 pavyzdys

Įmonė X platina savo išleistus daugiatipius kuponus, kurie kupono turėtojui suteikia teisę įsigyti pramogines paslaugas. Įmonė X pati pramoginių paslaugų neteikia, šias paslaugas teikia įmonės partneriai, su kuriais įmonė yra sudariusi sutartis. Dėl paslaugų teikimo prieš kupono turėtoją atsakomybę prisiima įmonė X ir tokiu atveju paslaugų gavėjo atžvilgiu ji yra tikroji paslaugų teikėja. Įmonė X yra įdiegusi programinę įrangą, kuri leidžia identifikuoti kiekvieną jos išleistą kuponą, t. y. suteikia informaciją apie kupono nominalią vertę, sumokėtą atlygį už kuponą, parodo kada, kur tas kuponas buvo panaudotas ir pan.

Fizinis asmuo A 2019 metais iš įmonės X už 30 eurų įsigijo daugiatipį kuponą „Pramogos boulingo klube“, kuris kupono turėtojui suteikia teisę žaisti 2 valandas boulingą viename iš boulingo klubų, esančių Vilniuje, Kaune ar Klaipėdoje (kupone kupono vertė nenurodyta). Kadangi dėl paslaugų teikimo prieš kupono turėtoją atsakomybę prisiima įmonė X, tai kupono turėtojo atžvilgiu paslaugos teikėjas bus įmonė X. Fizinis asmuo šį kuponą padovanojo savo draugui, kuris pasinaudojo kuponu, nuvykdamas žaisti boulingą į Klaipėdoje esantį boulingo klubą.

Kokia yra šiuo atveju suteiktų boulingo paslaugų apmokestinamoji vertė?

Apmokestinamoji vertė yra už kuponą sumokėta pinigų suma be PVM. Tokią informaciją įmonė X gauna (ji paslaugų gavėjo atžvilgiu yra tikrasis paslaugos teikėjas), pasinaudodama įdiegta programine įranga. Programinė įranga parodė, kad už kuponą sumokėta 30 eurų. Tokiu atveju kupono apmokestinamoji vertė yra 24,79 eurų ($30 - (30 \times 21 : 121)$).

2) kaip atsiskleidęs tarpininkas. Taip bus tuo atveju, kai atsakomybę dėl pačio prekės tiekimo ar paslaugos suteikimo fakto prieš prekių pirkėją ar paslaugų gavėją prisiima ne Platintojas, o tikrasis prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas. Šiuo atveju PVM tikslais bus laikoma, kad Platintojas teikia kuponų platinimo paslaugą prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams, t. y. už nustatytą atlygį platina jų išleistus kuponus.

2 pavyzdys

Įmonė X platina prekybos centro išleistus daugiatipius 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.

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo prekybos centro išleistus 5 po 100 eurų vertės daugiatipius kuponus. Kuponus fizinis asmuo įsigijo už 500 eurų, o už šių kuponų platinimo paslaugą prekybos centras įmonei X sumokėjo 5 eurus.

Po mėnesio fizinis asmuo prekybos centre X už turimus daugiatipius kuponus įsigyja prekių, kurių kaina su PVM yra 500 eurų.

Kokia šiuo atveju yra tiekiamų prekių apmokestinamoji vertė?

Parduodamų prekių apmokestinamoji vertė yra atlygis, sumokėtas už kuponą, išskyrus patį tiekiamos prekės PVM (86,78 eurus), t. y. 413,22 eurai ($500 - (500 \times 21 : 121)$).

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

9 pavyzdys

Fizinis asmuo 2019 metų pradžioje įsigijo 50 eurų vertės daugiatipį kuponą - prekybos centro X išleistą dovanų čekį, kuris kupono turėtojui suteikia teisę už čekyje nurodytą sumą įsigyti bet kurias prekybos centre X parduodamas prekes ar teikiamas paslaugas. Kuponą fizinis asmuo įsigijo už 50 eurų, o kupono pardavimas buvo įformintas kasos aparato kvitu. Per kuponui nustatytą galiojimo laiką kuponas nebuvo panaudotas.

Ar atsiranda šiuo atveju kokios nors PVM prievolės prekybos centrui X?

Neatsiranda, nes sumos, kurias prekybos centras gavo už nepanaudotus kuponus (t. y. kuponus, kurių galiojimo terminas yra pasibaigęs) nėra atlygis už pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas.

(PVMĮ 15 str. 23 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2019-03-06 raštą Nr. (18.2-31-2 E) RM-7500)).