

Pagal VMI 2022-08-09 raštą Nr. (18.2-31-2Mr)-RM-27138)

DĖL PVM ĮSTATYMO 62 STRAIPSNIO 2 DALIES 1 PUNKTO KOMENTARO PAKEITIMO IR PAPILDYMO

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 62 straipsnio 2 dalies 1 punkto apibendrintas paaiškinimas (komentaras) išdėstytas taip:

62 straipsnis. Neatskaitomas pirkimo ir importo PVM bei pirkimo ir importo PVM, kurio atskaita apribota

2. Negali būti atskaitomas:

~~1) 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);~~

1) pirkimo ir (arba) 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 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;

Komentaras

1. Taikant šias PVM įstatymo nuostatas, svarbu atskirti, ar PVM mokėtojas įsigytas prekes bei gautas paslaugas panaudojo reprezentacijai ar reklamai.

Sprendžiant klausimą, ar juridinio asmens įsigytos prekes (paslaugas) buvo skirtos reprezentacijai, atsižvelgiama į Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, ar fizinio asmens, vykdančio individualią veiklą, įsigytos prekės (paslaugos) skirtos reprezentacijai – į Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas. Tuo tarpu dėl reklamai įsigytų prekių reikia atsižvelgti į ESTT praktiką.

ESTT priimtuose sprendimuose pažymėjo, kad reklamos paslaugų samprata apima bet kokią reklaminę veiklą, kurios tikslas yra informuoti visuomenę apie tam tikrus produktus ar paslaugas bei jų savybes, siekiant padidinti minėtų prekių ar paslaugų pardavimą.

Taip pat ESTT sprendime C-68/92 *Commission of the European Communities v French Republic* konstatavo, kad paslaugos, kurios sudaro neatsiejamą reklamos kampanijos dalį ir tokiu būdu prisideda prie reklaminės žinutės perdavimo (kaip tai yra tokiu atveju, kai teikiamos pagalbinių priemonių, naudojamų konkrečiai reklamai, pagaminimo paslaugos, pavyzdžiui,

reklaminių stendų sukonstravimas, reklaminių leidinių spausdinimas ir pan.), yra priskiriamos prie reklamos paslaugų.

Atsižvelgiant į tai, reklamai skirtos prekės (paslaugos) yra susijusios su apmokestinamojo asmens vykdoma ekonomine veikla ir todėl, jei PVM mokėtojas vykdo PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, jis įsigytų ir panaudotų reklamai prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą be apribojimų (išskyrus apribojimus dėl PVM mokėtojo veiklos „mišrumo“).

~~2. Nors PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti ir reprezentacijai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM, tačiau ši teisė yra apribota – galima atskaityti šį PVM tiek, kiek atitinkamas išlaidas galima priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, t.y. 75 procentus tokių prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM sumos (pažymėtina, kad likę 25 procentai PVM, atsižvelgiant į tai, kad neatskaitomo pirkimo (importo) PVM priskyrimas leidžiamiems atskaitymams pagal Pelno mokesčio įstatymą yra susijęs su pačių išlaidų priskyrimu leidžiamiems atskaitymams, turėtų būti dengiami iš PVM mokėtojo pelno).~~

2. Juridinis asmuo PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti reprezentacijai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo ar importo PVM, tačiau ne daugiau kaip 50 proc. tokių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos ir jei tokios išlaidos pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas yra priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų.

Jeigu reprezentacijai sunaudojamos prekės, kurių pirkimo ar importo PVM buvo atskaitytas 100 proc., tikintis jas, pavyzdžiui, perparduoti, PVM atskaita turi būti atitinkamai patikslinta (išskyrus tą atvejį, kai nuo reprezentacijai perduotų prekių apskaičiuotas pardavimo PVM).

~~5. Nuo 2010-01-01 įsigaliojo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18 str. 2 dalies (Žin., 2002, Nr. 73-308; 2009, Nr. 93-3977, toliau – GPMI) nuostatos, pagal kurias iš gyventojų individualios veiklos pajamų leidžiama atskaityti ne daugiau kaip 50 procentų patirtų reprezentacinių sąnaudų, tačiau šios atskaitomos sąnaudos negali viršyti 2 procentų gyventojų individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį. Atsižvelgiant į šias nuostatas, individualią veiklą vykdančias fizinis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, nuo 2010-01-01 turi teisę įtraukti į PVM atskaitą reprezentacijai skirtų įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM sumos dalį, tenkančią patirtų šių prekių bei paslaugų įsigijimo išlaidų daliai, kuri pagal aukščiau nurodytas GPMI nuostatas gali būti atskaitoma iš individualios veiklos pajamų.~~

3. Individualią veiklą vykdančias fizinis asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne daugiau kaip 50 proc. reprezentacijai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM sumos ir jei tokios išlaidos gali būti atskaitomos iš individualios veiklos pajamų pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas.

Pavyzdys

Fizinis asmuo, PVM mokėtojas, vykdančias individualią veiklą (teikia vertimo paslaugas), patyrė išlaidų 242 Eur (apmokestinamoji vertė – 200 Eur, PVM – 42 Eur) vaišindamas verslo partnerius. Šiuo atveju fizinis asmuo PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą 50 proc. šių patirtų išlaidų pirkimo PVM, t. y. 21 Eur.

Šiuo atveju nei PVM įstatymo 5 straipsnio, nei 8 straipsnio nuostatos netaikomos, t. y. pardavimo PVM nuo vaišių vertės skaičiuoti nereikia.

4. Tuo pačiu, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad padovanojus reprezentacines dovanas, kurių vertė yra didesnė už Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 nustatytą „nedidelės vertės dovanos“ – 75 Eur – limitą, pardavimo PVM skaičiuojamas nuo visos tų

prekių įsigijimo vertės (pasigaminimo) savikainos, šiuo atveju į PVM atskaitą įtraukiama 100 proc. šių prekių pirkimo (importo) PVM (žr. PVM įstatymo 5 straipsnio komentarą).

5. Režentacinėms vaišinimo išlaidoms, įskaitant ir tuos atvejus, kai PVM mokėtojas tam tikslui įsigyja saldinius, kavos, arbatos ar pan. prekes (t. y. ne maitinimo paslaugas), taikomos tos pačios nuostatos, susijusios su PVM atskaita, t. y. gali būti atskaitoma ~~75 procentai~~ 50 proc. pirkimo (importo) PVM.

Pažymėtina, kad šiuo atveju netaikomas PVM įstatymo 5 straipsnis (kadangi vaišinimas reprezentacijos tikslais nėra „dovanojimas“), o reprezentacijos išlaidos laikomos susijusiomis su PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytos veiklos vykdymu.

1 pavyzdys

Įmonė, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, įsigijo 5 rašiklius su įmonės simbolika reprezentacijai. Vieno rašiklio įsigijimo kaina – 12,10 Eur (apmokestinamoji vertė – 10 Eur, PVM – 2,10 Eur). 50 proc. pirkimo PVM, t. y. 1,05 Eur gali įtraukti į PVM atskaitą. Padovanojus rašiklius (po vieną) verslo partneriams, pardavimo PVM neskaičiuojamas, kadangi vertė neviršija Vyriausybės nutarimu Nr. 861 nustatyto limito (75 Eur).

2 pavyzdys

Įmonė prekiauja įvairiais indais, parduoda taures, kurių (komplekto) įsigijimo kaina – 121 Eur (apmokestinamoji vertė – 100 Eur, PVM – 21 Eur). Pirkimo PVM atskaitomas visas (prekės įsigytos perparduoti). Vieną tokį taurių komplektą, kurio įsigijimo kaina 121 Eur, įmonė panaudoja reprezentacijai (padovanoja verslo partneriui). Kadangi vertė viršija Vyriausybės nutarimu Nr. 861 nustatytą „nedidelės vertės dovanos“ limitą, turi būti apskaičiuota 21 Eur pardavimo PVM (nuo apmokestinamosios vertės, t. y. nuo 100 Eur). Kadangi už reprezentacijai panaudotą prekę apskaičiuotas pardavimo PVM, tai PVM atskaita netikslinama.

3 pavyzdys

Įmonė prekiauja įvairiais indais, tačiau vieną taurių komplektą, kurio įsigijimo kaina – 60,50 Eur (apmokestinamoji vertė – 50 Eur, PVM – 10,50 Eur) ir kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą 100 proc., padovanojo verslo partneriui. Tokiu atveju pardavimo PVM neskaičiuojamas, bet PVM atskaita tikslinama (mažinama 50 proc., t. y. 5,25 Eur), kadangi prekės sunaudotos reprezentacijai, o galima pirkimo PVM atskaita tokiu atveju – ~~75 procentai~~ 50 proc.

4 pavyzdys

Įmonė, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, patyrė išlaidų 605 Eur (apmokestinamoji vertė – 500 Eur, PVM – 105 Eur) vaišindama verslo partnerių atstovus restorane (ar vaišės buvo organizuotos įmonės patalpose). 50 proc. pirkimo PVM, t. y. 52,5 Eur gali būti įtraukti į PVM atskaitą.

Šiuo atveju nei PVM įstatymo 5 straipsnio, nei 8 straipsnio nuostatos netaikomos, t. y. pardavimo PVM nuo vaišių vertės skaičiuoti nereikia.

6. Kai PVM mokėtojas vykdo mišrią veiklą, t. y. PVM apmokestinamą ir PVM neapmokestinamą veiklą ir patiria reprezentacinių išlaidų, tai, be aukščiau nurodytų apribojimų PVM atskaitai, jis turi atsižvelgti ir į apribojimus, nustatytus PVM įstatymo 59 straipsnyje, pagal kuriuos negali būti atskaitomas įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, tiesiogiai ar proporcingai skirtas kitai, negu PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai. Kitaip tariant, jei PVM mokėtojas vykdo mišrią veiklą ir patiria su šia veikla susijusių reprezentacinių išlaidų, tai jis turi

teisę atskaityti ne daugiau kaip 50 proc. tokių išlaidų pirkimo PVM, tačiau taip pat turi atsižvelgti ir į apribojimus, nustatytus mišriai veiklai (pvz., jei įmonė mišriai veiklai taiko 60 proc. PVM atskaitos procentą, tai reprezentacijai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM ji turės teisę įtraukti 60 proc. nuo 50 proc. patirtų išlaidų pirkimo PVM; jei mišriai veiklai taiko 45 proc. PVM atskaitos procentą, tai ir reprezentacijai įsigytų prekių (paslaugų) ji turės teisę įtraukti 45 proc. nuo 50 proc. patirtų išlaidų pirkimo PVM).

Kadangi, apribojimai, nustatyti mišriai veiklai, kai taikomas pajamų kriterijus, siejami su faktiškai per mokestinį laikotarpį (mokestinius metus) gautomis pajamomis, ir einamaisiais metais praktiškai nėra galimybės tiksliai apskaičiuoti atskaitomos PVM sumos, todėl mokestiniams metams pasibaigus, PVM mokėtojas turi, vadovaudamasis faktiniais praėjusių metų duomenimis, apskaičiuoti tikslią atskaitomo PVM sumą ir, jei faktiškai atskaityta PVM suma skiriasi nuo apskaičiuotos, patikslinti atskaitomą PVM. Jeigu pagal faktinius rodiklius apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina prekių (paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM dalis skiriasi nuo tiems kalendoriniams metams tenkančios faktiškai atskaitytos pirkimo ir (arba) importo PVM dalies ne daugiau kaip 5 proc., PVM atskaita gali būti netikslinama. Skirtumas, susidaręs, dėl mišriai veiklai pritaikyto PVM atskaitos procento pasikeitimo turi būti apskaičiuotas metinėje PVM deklaracijoje (FR0516 forma).

7. Pažymėtina, kad iki 2017-12-31 PVM mokėtojai turėjo teisę į PVM atskaitą įtraukti reprezentacijai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM, tačiau tik tiek, kiek atitinkamas išlaidas galima buvo priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal tuo metu galiojusias Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, t. y. 75 proc. tokių prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM sumos.

Nuo 2018-01-01 PVM mokėtojai turi teisę į PVM atskaitą įtraukti 50 proc. reprezentacijai skirtų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM, jei tokios išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų, neatsižvelgiant į Pelno mokesčio bei Gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose nustatytą 2 proc. pajamų kriterijų.
