

83 straipsnis. Kreditiniai ir debetiniai dokumentai

1. Jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) grąžinamos, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą. Šalių susitarimu minėtų aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas.

Komentaras

2. Kreditinę PVM sąskaitą faktūrą įprastai išrašo asmuo, kuris išrašė pradinę prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminančią PVM sąskaitą faktūrą.

Tačiau praktikoje pasitaiko atvejų, kai bendrovės, su klientais pasirašiusios, pvz., lizingo sutartis, vėliau visas sutartyse numatytas teises ir pareigas perleidžia kitiems ūkio subjektams (pvz., bankams). Toks teisių ir pareigų perleidimas PVM tikslais laikomas paslaugų teikimu ir yra PVM objektas (žr. PVM įstatymo 7 straipsnį).

Tokiu atveju galima teigti, kad kitas ūkio subjektas (pvz., bankas) kliento, sudariusio sutartį su bendrove, atžvilgiu, tampa minėtų teisių davėju ir jam pereina visos su kliento turtu susijusios teisės, įskaitant ir teisę įforminti turto susigrąžinimą iš gavėjo, kai sutartis nutraukiama.

Todėl, kai lizingo sutartis, nepasibaigus terminui, su klientu nutraukiama (pvz., klientui neįvykdžius sutartyje numatytų įsipareigojimų), tai kitas ūkio subjektas (pvz., bankas) turto grąžinimui turi teisę išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą gavėjui (klientui) (dėl laikotarpio už kurį gali būti išrašyta kreditinė PVM sąskaita faktūra žr. 17 punktą).

Pavyzdys

Lizingo bendrovė, su klientu pasirašiusi lizingo sutartį, vėliau pagal sudarytą Teisių ir pareigų perleidimo sutartį su banku, jam už atlygį perleidžia visas teises ir pareigas, nurodytas lizingo sutartyje. Lizingo bendrovei perleidžiant bankui teises ir pareigas, kartu perleidžiamos ir visos reikalavimo teisės bei su reikalavimo teisėmis susijusios papildomos teisės, tokios, kaip teisės į turtą, į užtikrinimo priemones, turtinės teisės netesybas, kitas išlaidas, mokestinės teisės ir pareigos (įskaitant tolesnį su sutartimi susijusių PVM sąskaitų faktūrų ar kreditinių PVM sąskaitų faktūrų išrašymą banko vardu).

Tokiu atveju galima teigti, kad bankas kliento, sudariusio sutartį su lizingo bendrove atžvilgiu, tapo lizingo davėju ir jam perėjo visos su kliento turtu susijusios teisės ir pareigos, tame tarpe, ir teisė įforminti lizinguojamo turto susigrąžinimą iš lizingo gavėjo, kai lizingo sutartis nutraukiama.

Todėl, kai lizingo sutartis, nesibaigus terminui, su klientu nutraukiama, tai bankas lizinguojamo turto grąžinimui lizingo gavėjui išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje turi būti nurodyti PVM įstatymo 80 ir 83 straipsniuose nustatyti rekvizitai.

10. Tuo atveju, kai pagal PVM įstatymo 14 straipsnį nuo sumokėto avanso prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje apskaičiavo (privalėjo apskaičiuoti) PVM, tačiau, praėjus tam tikram laikui, pirkėjui grąžino avansą, išrašoma kreditinė PVM sąskaita faktūra.

Pavyzdys

Pagal UAB „X“ (paslaugos pirkėjas - užsakovas) ir UAB „Y“ (paslaugos teikėjas) 2020-10-03 sudarytą spaudos maketavimo paslaugų sutartį, UAB „Y“ įsipareigojo ne vėliau kaip per 13 mėnesių nuo sandorio sudarymo atlikti minėtas paslaugas už 8 000 EUR (įskaitant PVM) ir iki 2021-10-20 jas užbaigti su sąlyga, kad užsakovas sumokės 3 000 EUR (įskaitant PVM) avansą, o suteikęs visas paslaugas, likusią pinigų sumą – 5 000 EUR (įskaitant PVM).

UAB „Y“, 2020-10-04 iš užsakovo gavusi 3 000 EUR avansą, išrašo PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra

2020-10-04

Nr. 5 serija A

Paslaugos teikėjas UAB „Y“

Paslaugos pirkėjas UAB „X“

Avansas už spaudos maketavimo paslaugas	3 000 EUR
PVM tarifas	21 proc.
Apmokestinamoji vertė	2 479 EUR
PVM suma	5 21 EUR

Taip pat turi būti nurodomi ir kiti PVM sąskaitai faktūrai privalomi rekvizitai, nustatyti PVM įstatymo 80 straipsnyje.

1 variantas

Tačiau, po mėnesio paaiškėjo, kad UAB „Y“ negalės suteikti sutartyje numatytų maketavimo paslaugų ir abiejų šalių sutarimu grąžins užsakovui jo sumokėtą avansą. Avanso grąžinimui UAB „Y“ išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą.

Kreditinė PVM sąskaita faktūra

2020-11-27

Nr. 5 serija KA

Paslaugos teikėjas UAB „Y“

Paslaugos pirkėjas UAB „X“

Avanso grąžinimas	-3 000 EUR
PVM tarifas	21 proc.
Apmokestinamoji vertė	-2 479 EUR
PVM suma	- 5 21 EUR

Priežastis: Avanso grąžinimas pagal 2020-10-04 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 5 serija A.

Kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje taip pat nurodomi ir kiti rekvizitai, nustatyti PVM įstatymo 80 ir 83 straipsniuose.

2 variantas

UAB „Y“, suteikusi dalį (tarkime už 1 000 EUR) spaudos maketavimo paslaugų, šalių susitarimu nutraukia sutartį ir užsakovui grąžina dalį jam sumokėtos avanso sumos (2 000 EUR). Avanso dalies grąžinimui UAB „Y“ išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą:

Kreditinė PVM sąskaita faktūra

2020-12-27

Nr. 10 serija KA

Paslaugos teikėjas UAB „Y“

Paslaugos pirkėjas UAB „X“

Avanso grąžinimas	-2 000 EUR
PVM tarifas	21 proc.
Apmokestinamoji vertė	-1 652.88 EUR
PVM suma	-347.12 EUR

Priežastis: Avanso dalies grąžinimas pagal 2020-10-04 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 5 serija A.

Kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje taip pat nurodomi ir kiti rekvizitai, nustatyti PVM įstatymo 80 ir 83 straipsniuose.

17. Pagal MAĮ 68 straipsnio nuostatas, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos, išskyrus kilnojamąjį turtą, kuriam taikoma 5 metų ir nekilnojamąjį turtą, kuriam taikomas 10 metų senaties terminas.

Atsižvelgiant į tai, išrašomos kreditinės / debetinės PVM sąskaitos faktūros (pvz., už prekes ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, automobilį - ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, nekilnojamąjį turtą - už einamuosius ir dešimt praėjusių kalendorinių metų).

Praktikoje pasitaiko atvejų, kai nepasibaigus lizingo sutarties terminui, tačiau pasibaigus MAĮ nustatytam senaties terminui, lizingo bendrovė (pvz., bankas) su klientu nutraukia sutartį (pvz., kadangi klientas nebevykdo sutartyje numatytų įsipareigojimų) ir susigražina lizinguojamą turtą.

Ar gali lizingo bendrovė turto grąžinimui išrašyti klientui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, jeigu pasibaigęs MAĮ nustatytas senaties terminas?

Atsižvelgiant į ESTT praktiką (bylos C-337/13, C-335/19, C-507/20), jei neįrodyta, kad apmokestinamasis asmuo buvo nepakankamai rūpestingas, ir, nesant piktnaudžiavimo ar susitarimų, kuriais sukčiaujama, siekiant panaikinti teisę į PVM sumažinimą, negalima pagrįstai remtis terminu, kuris skaičiuojamas nuo pirminių sąskaitų faktūrų išrašymo dienos ir kuris tam tikrų sandorių atveju baigėsi iki šio patikslinimo. Todėl pagal analogiją ir į tai, kad tik po lizingo sutarties nutraukimo atsiranda priežastys ir sąlygos patikslinti (sumažinti) sandorio PVM apmokestinamąją vertę, nagrinėjamu atveju senaties terminas turėtų būti pradedamas skaičiuoti nuo tada, kai nutraukiama lizingo sutartis.

Pavyzdys

2015-01-03 lizingo bendrovė X sudarė su įmone A dešimties metų vilkiko nuomos (lizingo) sutartį. Neatsižvelgiant į tai, kad pagal mokėjimų grafiką, įmonės A mokėjimai už jai perduodamą vilkiką išdėstyti dešimčiai metų, tačiau lizingo bendrovė X, iš karto, perduodama pagal sudarytą sutartį įmonei A vilkiką, 2015-01-03 išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo vilkiko apmokestinamosios vertės 200 000 EUR apskaičiavo 42 000 EUR PVM. Apskaičiuotą PVM sumą lizingo bendrovė deklaravo 2015 metų sausio mėnesio PVM deklaracijoje (29 laukelyje) kaip pardavimo PVM, o įmonė A, vykdanči PVM apmokestinamą veiklą, nurodė šią sumą sausio mėnesio PVM deklaracijos 25 laukelyje, kaip pirkimo PVM ir kaip atskaitomą PVM sumą – 35 laukelyje.

2021-11-05 lizingo bendrovė X dėl įmonės A įsipareigojimų nevykdymo nutraukė lizingo sutartį ir susigražino iš įmonės A lizinguojamą turtą.

Šalys susitarė, kad grąžinamo turto vertė yra faktiškai neapmokėta suma už lizinguotą turtą – 96 771 EUR.

Lizingo bendrovė X išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje įmonei A, turi nurodyti vilkiko apmokestinamąją vertę (-79 976 EUR) ir nuo jos apskaičiuotą pardavimo PVM sumą (-16 795 EUR).