



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ 2015-06-23 SKUNDO**

2015 m. rugsėjo 2 d. Nr. S-157 (7-142/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Rasos Stravinskaitės
Lauros Milašiūtės
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei
mokesčių mokėtojo atstovei advokatei Rūtai
Sriubaitei, mokesčių administratoriaus atstovui
Tomui Karosui

2015 m. rugpjūčio 4 d. išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo UAB „B1“ (toliau – Pareiškėjas) 2015-06-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-06-15 sprendimo Nr. 69-72, n u s t a t ė:

Centrinis mokesčių administratorius ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (Vilniaus AVMI; Inspekcija) 2015-03-23 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-167, kuriuo nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 298651,53 Eur (1031184 Lt) PVM, 138 Eur (475 Lt) PVM delspinigius ir 29865 Eur (103118 Lt) PVM baudą.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjas (Nuomotojas) su UAB „T1“ (Nuomininkas) 2005-12-30 pasirašė nuomos sutartį (toliau – Nuomos Sutartis) dėl žemės sklypo ir ant jo stovinčių pastatų su visa infrastruktūra, esančių adresu: K3 k., N3 sen. X r. sav., nuomos.

Pareiškėjas, vadovaudamasis 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMI) 31 str. 3 dalimi, yra pasirinkęs už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą skaičiuoti PVM šiame įstatyme nustatyta tvarka. Nuomininkui pagal Nuomos sutartį išrašomose PVM sąskaitose faktūrose Pareiškėjas nuomos paslaugas apmokestino PVM.

Nuo 2009 m. liepos mėn. Nuomininkas įsiskolino Pareiškėjui dalį nuomos mokesčio pagal pastarojo išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir 2010-06-30 Nuomininko skola Pareiškėjui sudarė 8 696 514, 28 Lt.

2010-07-01 šalys (Nuomotojas (Pareiškėjas) ir Nuomininkas) susitarė iki 2010 m. birželio 30 d. susikaupusį įsiskolinimą sumažinti iki 2 694 000 Lt. Šis šalių susitarimas įformintas nuomos sutarties pakeitimu (toliau – Sutarties Pakeitimas). Sutarties Pakeitimo preambulėje rašoma, kad „šalys derėjosi bei sutarė dėl atitinkamų Sutarties pakeitimų bei „Nuomininko“ neįvykdytų mokėjimo įsipareigojimų „Nuomotojui“. Sutarties pakeitimo 1 dalies 1.1 punkte numatyta, kad „šalys šiuo susitaria ir patvirtina, kad bendra „Nuomininko“

nesumokėta mokėtina suma pagal Sutartį už visą Sutarties galiojimo laikotarpį iki 2010 m. birželio 30 d. yra šiuo sumažinama ir yra lygi LTL 2 694 000 Lt, įskaitant PVM („Visa skola“). Visa skola apima visus nuompinigių (įskaitant bet kokią indeksaciją pagal Sutarties 2.4 punktą), palūkanas, delspinigių ir bet kokias kitas netesybas, nesumokėtas ir mokėtinas „Nuomininko“ už visą Sutarties galiojimo laikotarpį nuo Sutarties įsigaliojimo iki 2010 m. birželio 30 d.“. Be to, Sutarties Pakeitimo 2 dalyje šalys susitarė dėl naujų nuomos dydžių ateinantiems nuomos laikotarpiams (nuo 2010 m. liepos 1 d.) nustatymo.

Pagal pateiktus apskaitos dokumentus nustatyta, kad 2 694 000 Lt skolos sumą, nurodytą Sutarties Pakeitimo 1.1. punkte, Nuomininkas yra sumokėjęs iki 2010-12-31.

Praėjus 10 mėnesių po Sutarties Pakeitimo sudarymo, t. y. 2011-05-20 Pareiškėjas išrašė nuomininkui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą serija LP Nr. 0007 6'002'514,30 Lt (iš jų 1'022'796,41 Lt PVM) sumai, kuria įformintas neapmokėtų (2010-06-30 duomenimis) paslaugų pagal Nuomos sutartį apmokestinamosios vertės sumažėjimas Sutarties Pakeitimo pagrindu. Kreditinėje sąskaitoje faktūroje nurodytos septynios tikslinamos PVM sąskaitos faktūros: 2009-07-01 serija VRD Nr. 0000021, 2009-09-22 serija VRD Nr. 0000022, 2009-10-01 serija VRD Nr. 0000023, 2009-12-30 serija NTM Nr. 0000005, 2010-01-04 serija VRD Nr. 0000024, 2010-03-31 serija Nr. 0000025, 2010-04-06 serija VRD Nr. 0000026. Tikslinimo priežastis: „2010 m. liepos 1 d. Nuomos sutarties pakeitimas; PVM įstatymo 83 str. 1 ir 2 d., 15 str. 1 d., 2 str. 5 d.“.

Kreditinė PVM sąskaita faktūra UAB „T1“ buvo išsiųsta paštu (2011-05-31 UAB „V2“ siuntos pristatymo patvirtinimas), elektroniniu paštu bei faksu. 2011 m. birželio 8 d. gautas elektroniniu paštu atsakymas dėl kreditinės sąskaitos faktūros grąžinimo.

2011-10-26 UAB „T1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „T1“ (Nuomininkas) su 2011-06-07 raštu Nr. 2011/461 grąžino kreditinės PVM sąskaitos faktūros serija LP Nr. 00007 originalą Pareiškėjui, motyvuodamas tuo, kad jos išrašymas neatitinka Sutarties Pakeitimo ir Nuomos sutarties nuostatų.

UAB „T1“ 2011-05-20 kreditinės PVM sąskaitos faktūros serija LP Nr. 00007 6002514,30 Lt (iš jų 1'022'796,41 Lt PVM) sumai neapskaitė buhalterinės apskaitos registruose, neįtraukė į gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą (FR0671). Be to, UAB „T1“ kreditinės sąskaitos duomenų nedeklaravo 2011 m. gegužės mėn. PVM deklaracijoje ir į biudžetą PVM nesumokėjo.

UAB „T1“, vadovaudamasi 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 7 straipsnio nuostatomis, įsiskolinimo Nuomotojui dalį (6 002 514,30 Lt), nuo kurios, remiantis Sutarties Pakeitimo nuostatomis, ji buvo atleista, pripažino 2010 m. pajamomis. Iš byloje esančių duomenų nustatyta, jog UAB „T1“ pagal Pareiškėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras 2009-07-01 serija VRD Nr. 0000021, 2009-09-22 serija VRD Nr. 0000022, 2009-10-01 serija VRD Nr. 0000023, 2009-12-30 serija NTM Nr. 0000005, 2010-01-04 serija VRD Nr. 0000024, 2010-03-31 serija Nr. 0000025, 2010-04-06 serija VRD Nr. 0000026 apskaitytą 1031184 Lt pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą.

Pareiškėjas, nesutikdamas su UAB „T1“ pozicija, kreipėsi į Vilniaus miesto apylinkės teismą su ieškiniu dėl UAB „T1“ įpareigojimo atlikti veiksmus – įtraukti į buhalterinę apskaitą kreditines PVM sąskaitas faktūras, tačiau Vilniaus miesto apylinkės teismas bylą nutraukė, nes tai nesuję su civiliniais šalių santykiais. Ši situacija turi būti vertinama pagal PVMĮ taikymą. Su šia pozicija sutiko ir apeliacinė instancija – Vilniaus apygardos teismas 2014-01-27 nutartyje.

Centrinis mokesčių administratorius nurodė, jog PVMĮ 83 str. 1 dalyje yra nurodyta, jog 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.

Siekiant nustatyti šios teisės normos taikymo pagrįstumą ginčo atveju, būtina įvertinti Pareiškėjo ir UAB „T1“ nuomos sandorio pasikeitimo aplinkybes, pasirašius susitarimą dėl nuomos sutarties pakeitimo.

Sprendime nurodyta, jog Nuomos sutartyje šalys aptarė visus galimus nuomos kainos keitimo atvejus. Nuomos sutarties 2.4 punkte nurodyta, kad „nuomos kaina gali keistis, tačiau dėl to turi būti sudaryti atskiri šalių susitarimai, išskyrus Sutartyje įvardintus atvejus, kada tokie susitarimai nereikalingi. Pareiškėjas vienašališkai gali keisti nuomos kainą, atsižvelgiant į kasmetinius Lietuvos vartotojų kainų indekso (VKI) pokyčius, kuriuos skelbia Lietuvos Statistikos departamentas. Nuomos kaina taip pat gali kisti vadovaujantis šios Sutarties 4.9 punktu („Nuomotojas“ savo lėšomis atlieka kapitalinį remontą, išskyrus atvejus, kai kapitalinio remonto prireikia ištaisyti „Nuomininko“ tyčiais, neleistiniais veiksmais padarytą žalą).

Galimybė keisti Nuomos sutartyje nurodytą patalpų nuomos kainą (t. y. apmokestinamąją vertę) atsirado tik nuo 2010-07-01, šalims pasirašius Sutarties Pakeitimą pagal 2 dalyje „SUTARTIES PAKEITIMAI“ nurodytą naują tvarką – nustatant mėnesio nuomos kainą už vieną kvadratinį metrą pagal patalpų rūšis, nuompinigių už vieną kvadratinį metrą kainos didinimo principus bei kainų didinimo bei nuompinigių mokėjimo tvarką.

Sutarties Pakeitimo 1 dalyje „ATSISKAITYMAI“ šalys jokių Sutarties punktų nekeičia, o tik susitaria ir patvirtina, kad bendra Nuomininko nesumokėta mokėtina suma pagal Sutartį už visą Sutarties galiojimo laikotarpį iki 2010 m. birželio 30 d. yra sumažinama ir yra lygi 2694000 Lt, įskaitant PVM („Visa skola“). O Sutarties Pakeitimo 1.2 punkte nurodyti Nuomininko „Visos skolos“ mokėjimo terminai. Sutarties Pakeitimo 1 dalies „ATSISKAITYMAI“ objektas – „nesumokėtos mokėtinos sumos mažinimas“ už visą Sutarties galiojimo laiką iki 2010-06-30 2694000 Lt – įvardintas kaip „Visa skola“. Kaip nurodyta Sutarties Pakeitime, skolos sąvoka apima visus nuompinigius (įskaitant bet kokią indeksaciją pagal Sutarties 2.4 punktą), palūkanas, delspinigius ir bet kokias kitas netesybas, nesumokėtas ir mokėtinas „Nuomininko“ už visą Sutarties galiojimo laikotarpį nuo Sutarties įsigaliojimo iki 2010 m. birželio 30 d.“. Skolos grąžinimas išdėstytas dalimis ir nustatytais terminais, be to, nustatytos sankcijos, jeigu Nuomininkas laiku nesumokės nurodytos skolos. Sutarties Pakeitimo 1.3 punkte akcentuojamos Bendrovės reikalavimų ir pretenzijų sąlygos – „Nuomotojas šiuo patvirtina ir garantuoja, kad „Nuomininkas“ yra tinkamai įvykdęs visus savo mokėjimo įsipareigojimus pagal Sutartį iki šio Pakeitimo pasirašymo dienos ir „Nuomotojas“ neturi jokių reikalavimų ir / ar pretenzijų „Nuomininkui“ dėl „Nuomininko“ mokėjimo įsipareigojimų pagal Sutartį vykdymo už minėtą laikotarpį, su sąlyga, kad „Nuomininkas“ sumokės Visą skolą, nurodytą šio Pakeitimo 1.1. punkte.“

UAB „T1“ 2011-10-12 paaiškinime nurodė, jog „<...>remiantis nuomos sutarties nuostatomis, UAB „T1“ Pareiškėjas išrašo PVM sąskaitas faktūras už kiekvieną nuomos mėnesį. Vadovaujantis PVM įstatymo 31 str. 3 dalimi, Pareiškėjas pasirinko nuomą apmokestinti PVM“. <...> Dėl 2009 m. pablogėjusios situacijos rinkoje UAB „T1“ susidūrė su finansiniais sunkumais, todėl nors pagal galimybes ir stengėsi vykdyti nuomos sutarties sąlygas, vis dėl to liko skolinga Pareiškėjui dalį nuomos mokesčio pagal Pareiškėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras. <...> Kadangi dėl sunkios finansinės situacijos UAB „T1“ negalėjo padengti viso įsiskolinimo, UAB „T1“, norėdama išspręsti savo mokumo problemas, siekė sumažinti bendrą skolos sumą Pareiškėjui arba atidėti skolos mokėjimą ilgam laikotarpiui. Norėdama išspręsti įsiskolinimo problemą, UAB „T1“, blogėjant jos finansinei situacijai, kelis kartus bandė derėtis su Pareiškėju nuo 2009 metų, tačiau visi tokie UAB „T1“ bandymai buvo nesėkmingi ir 2010-05-10 UAB „T1“ tai konstatavo Pareiškėjui. Po to įvyko naujos žodinės derybos tarp Pareiškėjo ir UAB „T1“ atstovų, kuriose UAB „T1“ ir Pareiškėjas vis dėl to pasiekė susitarimą ir jis buvo įformintas Sutarties Pakeitimu, kuriuo šalys susitarė, jog iki 2010-06-30 susikaupusio įsiskolinimo suma, kuri lygi 8 693 514 Lt, yra sumažinama iki 2 694 000 Lt bei pakeičiamas nuomos mokesčio dydis nuo 2010-07-01 bei jo mokėjimo terminai.“ UAB „T1“ šiame paaiškinime, kaip buvo nustatytas toks naujas 2010-06-30 skolos

dydis, nurodė, jog „<...> jis buvo nustatytas žodinių derybų tarp UAB „T1“ ir Pareiškėjo atstovų metu. Šalys derėjosi ne dėl procentinės ar kitokios nuolaidos buvusių laikotarpių nuomos mokesčiui suteikimo, bet dėl konkretaus skolos dydžio, kurį UAB „T1“ būtų pajėgi realiai sumokėti per sutartą laiką, užfiksavimo, ir kad sutartas skolos dydis neprivestų UAB „T1“ prie nemokumo ar bankroto situacijos. <...> Šalys niekada nebuvo susitarusios dėl jokių praėjusių laikotarpių nuomos mokesčio mažinimo.“

UAB „T1“ 2012-09-03 nurodė, jog „<...> sutartimi šalys siekė restruktūrizuoti UAB „T1“ skolą Pareiškėjui mainais į Pareiškėjui suteikiamas garantijas ir mainais į UAB „T1“ prisiimamus papildomus įsipareigojimus. Sutarties pakeitimu įtvirtinti šalių santykiai reiškia tai, kad mainais į Pareiškėjui suteiktas garantijas, užtikrinančias Skolos grąžinimą ir būsimųjų nuompinigių mokėjimą, mainais į UAB „T1“ įsipareigojimą grąžinti Skolą išdėstytais terminais, mainais į UAB „T1“ įsipareigojimą mokėti delspinigius, pradelsus išdėstytos Skolos grąžinimo terminus, mainais į UAB „T1“ įsipareigojimą tęsti nuomos sandorį pagal naują kainų apskaičiavimo formulę, Pareiškėjas sutinka atleisti UAB „T1“ nuo dalies Skolos mokėjimo“.

Sprendime pažymėta, jog ginčytinas Skolos klausimas tarp UAB „T1“ patronuojančios bendrovės (UAB „G1“) ir Pareiškėjo buvo sprendžiamas civiline tvarka. 2010-07-02 Vilniaus apygardos teismas, išnagrinėjęs civilinę bylą Nr. 2-66-585/2010, pagal ieškovo (UAB „G1“) 2009-08-28 ieškinį dėl jo teisių pažeidimo ir Atsakovo (UAB „V1“ – Pareiškėjo) bei 2009-10-19 UAB „V1“ (Pareiškėjo) priešieškinį dėl skolos ir palūkanų priteisimo, nustatė, kad šalys sudarė taikos sutartį su sąlygomis ir prašė civilinę bylą nutraukti. Pagrindinės taikos sutartyje nurodytos sąlygos: 1. Šalys patvirtina, kad UAB „G1“ 2006-01-01 išduota garantija negalioja. Atsakovas pareiškia, kad neturi ir ateityje neturės jokių reikalavimų, susijusių su UAB „G1“ 2006-01-01 garantija; 2. Šalys patvirtina, jog ši taikos sutartis sudaroma remiantis šiais sandoriais: 2010-07-01 UAB „G1“ garantija Nr. 20100701/1 ir Nr. 20100701/2 bei 2010-07-01 UAB „T1“ ir UAB „B2“ (Pareiškėjo) nuomos sutarties pakeitimu. Šalys patvirtino, kad Civilinėje byloje tarp Šalių kilęs ginčas yra galutinai ir visiškai išspręstas. Pažymėta, kad tarp šalių ginčas yra kilęs ne dėl kainos keitimo, o dėl skolos ir palūkanų priteisimo.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs visas nustatytas faktines aplinkybes, išanalizavęs Nuomos sutarties bei Sutarties Pakeitimo nuostatas ir jose naudojamas formuluotes, kitus procesinius byloje esančius dokumentus, Pareiškėjo pateiktus išsamius situacijos teisinius ir faktinius vertinimus, kurie išdėstyti Pastabose bei skunde Centriniam mokesčių administratoriui, priėjo prie išvados, jog šalys Sutarties Pakeitimo 1 dalies 1.1 punktu pakeitė ne nuomos kainą, o sumažino UAB „T1“ skolą, todėl Pareiškėjas pagal PVM įstatymo 83 str. 1 d. nuostatas negalėjo išrašyti UAB „T1“ kreditinių PVM sąskaitų faktūrų ir pagal PVM įstatymo 83 str. 2 d. nuostatas – jų įtraukti į savo buhalterinę apskaitą. Tuo Pareiškėjas nepagrįstai sumažino 4971330 Lt PVM apmokestinamąsias pajamas ir 1031184 Lt mokėtiną į biudžetą PVM, nes PVM įstatymo 83 str. nustatytos sąlygos neapima atleidimo nuo skolos atvejų. Todėl Inspekcija pagrįstai ir teisingai taikė 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio ir PVM įstatymo 83 straipsnio nuostatas.

Dėl Pareiškėjo atleidimo nuo 475 Lt PVM delspinigių apskaičiavimo sprendime nurodyta, jog, remiantis Pareiškėjo MAIS Balanso duomenimis, Pareiškėjo permoka iki 2015-01-01 buvo didesnė už apskaičiuotą PVM sumą, todėl delspinigiai už praėjusį laikotarpį skaičiuoti nebuvo. Delspinigiai Pareiškėjui apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2015-01-20, t. y. už laikotarpį, kuriuo permoka buvo mažesnė už nepriemoką. Mokesčių administratorius pažymėjo, jog apskaičiuotos delspinigių sumos gali keistis, atsižvelgiant į duomenų pasikeitimus mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais, pavyzdžiui, pasibaigus Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskundimo terminams, atlikus mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymus. Sprendime Informuojama, jog delspinigių ataskaitą konkrečiai datai galima užsisakyti per portalą „Mano VMI“, pagrindiniame lange

paspaudus mygtuką „Užsisakykite paslaugą“, paslaugų grupėje „Mokesčių mokėtojo apskaitos duomenų tvarkymas ir mokėjimai“ ir pasirinkus paslaugą „Apskaitos duomenų ataskaita“.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Mokesčių administratoriaus išvada, jog šalys Sutarties Pakeitimo 1 dalies 1.1 punktu pakeitė ne nuomos kainą, o sumažino UAB „T1“ skolą, todėl Pareiškėjas pagal PVM įstatymo 83 str. 1 d. nuostatas negalėjo išrašyti UAB „T1“ kreditinių PVM sąskaitų faktūrų ir pagal PVM įstatymo 83 str. 2 d. nuostatas – jų įtraukti į savo buhalterinę apskaitą, priimta neatsakant į Pareiškėjo argumentus.

Dėl skundžiamo sprendimo teisinio pagrindo, jo netinkamo aiškinimo ir nenagrinėtų Pareiškėjo argumentų

1) Mokesčių administratorius nepagrįstai remiasi PVMĮ 83 str. komentaru, pagal kurį „kreditinė PVM sąskaita faktūra, kurioje įforminami anksčiau įvykusio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandorio aplinkybių pasikeitimai, kurie priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo (pavyzdžiui, patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamosios vertės, jų kiekio tikslinimas <...> ir / ar kitų priežasčių įforminimas ir pan.), gali būti išrašyta tik esant abiejų sandorio šalių (pardavėjo ir pirkėjo) sutikimui dėl tokios kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo“. Pirma, nei PVMĮ, nei PVM direktyvoje nėra kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymas ribojamas tokiomis sąlygomis, kokios yra išdėstytos komentare, t. y. nereikalaujama abiejų sandorio šalių (pardavėjo ir pirkėjo) sutikimo dėl tokios kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo. Be to, dėl mokesčių administratoriaus išvados Pareiškėjui kyla klausimas, ar PVM sąskaita faktūra gali būti išrašyta dėl skolos sumažinimo, jeigu šalys būtų dėl to susitarusios? Antra, PVMĮ 83 str. (*Kreditiniai ir debetiniai dokumentai*) 1 dalyje yra nurodyti atvejai, kada asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį dokumentą, privalo išrašyti kreditinį dokumentą: pavyzdžiui, jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo, be kita ko, kai dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis. Taigi, pirkėjo (kliento) mokėtino atlygio pasikeitimas laikytinas esmine sąlyga kreditiniam dokumentui išrašyti. Atlygio pasikeitimas savo ruožtu nulemia ir apmokestinamosios vertės pasikeitimą (pagal PVMĮ 15 str. (*Apmokestinamoji vertė*) 1 dalį apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas <...>). Pareiga išrašyti kreditinį dokumentą ir atitinkamai pakoreguoti apskaitos duomenis siejama su objektyviomis aplinkybėmis, o ne su kitos sandorio šalies norais – sutikimu ar nesutikimu.

2) Inspekcija neteisingai aiškina ir taiko PVM direktyvos 90 str. 2 dalies nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo PVM direktyvos 1 dalies nuostatų visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju. Pareiškėjas remiasi ESTT 2014-05-15 sprendimu byloje C-337/13 ir nurodo, jog ESTT yra išaiškinęs, kad nacionalinė nuostata, kurioje išvardijant atvejus, kuriais sumažinama apmokestinamoji vertė, nenurodytas sandorio kainos nesumokėjimas, laikoma valstybės narės galimybės nukrypti, jai suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo rezultatu (ESTT sprendimo byloje C-337/13 24 punktą). Pareiškėjas skunde teigia, jog šioje dalyje ginčo nėra.

Pareiškėjas nurodo, jog PVM direktyvos 90 str. 2 dalis nėra aktuali ginčo aplinkybėmis, nes, kaip yra konstatavęs ESTT, „jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis neatšaukus ar neanuliavus sutarties, pirkėjas lieka skolingas sutartą kainą, o pardavėjas, nors nebėra prekės savininkas, iš esmės vis dar turi skolinį reikalavimą, dėl kurio gali kreiptis į teismą. Tačiau kadangi negalima atmesti galimybės, kad tokia skola iš tikrųjų taps galutinai neatgautina, Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkimą nustatyti, ar pirkimo kainos nesumokėjimo atvejis, kuris pats savaime, priešingai nei sutarties atšaukimas ar anuliavimas, negrąžina šalių į jų pradinę padėtį, suteikia teisę atitinkamai

sumažinti apmokestinamąją vertę jos nustatytais sąlygomis ar šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas“ (ESTT 2014-05-15 sprendimo byloje C-337/13 25 punktą).

Taigi, PVM direktyvos 90 str. 2 dalies nuostata aiškintina taip, kaip suteikianti teisę nukrypti nuo bendros taisyklės tais atvejais, kai konkrečiu momentu visa pirkimo kaina ar jos dalis dar nėra sumokėta, susitarimas (sutartis) nėra atšauktas ar anuluotas, pirkėjas yra skolingas sutartą kainą, o pardavėjas iš esmės vis dar turi skolinį reikalavimą, dėl kurio gali kreiptis į teismą. Tuo tarpu Pareiškėjo situacija yra visiškai kitokia. Ginčo atveju šalys susitarė sumažinti atlygį, pakeisti sutartį, UAB „T1“ nėra skolinga, o Pareiškėjas neturi pagrindo kreiptis į teismą. UAB „T1“ nėra nesumokėjusi dalies kainos pagal PVM direktyvos 90 str. 1 ir 2 dalis.

Dėl „atlygio sumažinimo“ ir „skolos sumažinimo“ santykio

Pareiškėjas nurodo, jog skolos sumažėjimas bet kuriuo atveju kyla iš atlygio sumažinimo ir visiškai neatitinka tų aplinkybių, su kuriomis siejama PVM direktyvos 90 str. 2 dalyje numatyta galimybė nukrypti nuo 90 straipsnio 1 dalies reikalavimų. Todėl iš esmės neturi reikšmės, kaip šalys ar mokesčių administratorius vadina šalių susitarimą: ar atlygio sumažinimu, ar skolos sumažinimu. Nei PVM įstatymas, nei PVM direktyva sąvokos „skola“ aptariamam aspektu nenaudoja, nes tai yra kreditinio dokumento išrašymo pagrindo – atlygio sumažinimo – pasekmė ir rezultatas tuo atveju, kai pagrindo išrašyti kreditinį dokumentą atsiradimo metu jau buvo susidariusi skola.

Be to, mokesčių administratorius nepasisakė, kaip, koku pagrindu atsirado skolos sumažinimas. Pasak Pareiškėjo, akivaizdu, jog nėra jokio kito pagrindo skolos sumažinti – tik atlygio už nuomą sumažinimas. UAB „T1“ skola sumažėjo dėl to, jog pastaroji turi sumokėti mažesnę atlygį už nuomą. Dėl sumažėjusio atlygio už paslaugas Pareiškėjas privalėjo išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą.

Dėl kitų mokesčių administratoriaus motyvų ir paaiškinimų

1) Inspekcija neteisingai aiškina, jog, atsisakydamas kasacinio skundo civilinėje byloje, Pareiškėjas pripažino, kad PVM sąskaitų faktūrų išrašymas ir pateikimas UAB „T1“ yra nepagrįstas. Priešingai, kasacinio skundo atsisakymas patvirtina, jog Pareiškėjas suprato pirmos ir apeliacinės instancijos teismo motyvus, jog šis ginčas yra ne civilinio, o administracinio proceso dalykas.

2) Pareiškėjas akcentuoja, jog UAB „T1“ patikrinimo metu Inspekcijos padarytos išvados neturi nei *prima facie* įrodymo, nei *res judicata* statuso. Inspekcija negali papildomų mokesčių Pareiškėjui apskaičiavimo grįsti kito mokesčių mokėtojo patikrinimo metu padarytomis išvadomis, nes tai nėra įrodymas byloje.

3) Inspekcija remiasi UAB „T1“ vadovo 2011-10-12 ir 2012-09-03 paaiškinimais, tačiau šių paaiškinimų turinio neanalizuoja Pareiškėjo argumentų kontekste. Sutarties Pakeitimu įforminti įvairūs susitarimai, kokias nuolaidas šalys padarė, kokias garantijas suteikė ir kaip nusprendė nuomos mokesčių skaičiuoti už ateinančius laikotarpius, nepaneigia fakto, jog atlygis už praėjusio laikotarpio nuomą buvo sumažintas. Inspekcija neįvertino aplinkybės, jog šalys derėjosi dėl atlygio už nuomos paslaugas sumažinimo ir pasiekė susitarimą. Pareiškėjas nurodo, jog UAB „T1“ žinojo, kad Pareiškėjas sumažintą atlygį turės įforminti kreditiniu dokumentu, todėl dar prieš Pareiškėjui išrašant kreditinį dokumentą, t. y. 2010-08-12 paklausimu kreipėsi į VMI prie FM dėl Pareiškėjo teisės išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Pareiškėjas nurodo, kad šalys viena kitai dar derybų metu atskleidė savo ketinimus, t. y. kad Pareiškėjas, sutikdamas negauti dalies atlygio už nuomą, neketina atsisakyti savo teisės susigrąžinti PVM nuo sumos, kuria yra sumažinama jos gautino už nuomą atlygio suma. Tuo tarpu UAB „T1“ vietoj to, kad sąžiningai vykdytų Sutarties Pakeitimu pasiektą susitarimą, ėmė vengti PVM prievolių, susijusių su atlygio sumažinimu.

4) Inspekcija nepagrįstai teigia, kad Nuomos sutartyje nebuvo numatyta galimybė keisti nuomos kainą, o tokia galimybė atsirado tik nuo Sutarties Pakeitimo. Tokia galimybė

buvo numatyta tiek Nuomos sutarties 2.4 punkte, tiek nuomos santykiams galiojančiose bendrosiose sutarčių sudarymo ir keitimo taisyklėse.

Šalims susitarus dėl „nesumokėtos mokėtinos sumos“, Pareiškėjo gautinas ir UAB „T1“ mokėtinas atlygis už nuomos paslaugas, įformintas anksčiau išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, pasikeitė, t. y. šalių susitarimu buvo sumažintas.

5) Pagal dabartinį sprendimą valstybė pasilieka didesnę PVM sumą, nei tą, kurią gavo Pareiškėjas, ir tai pažeis PVM principus. ESTT 2012-01-26 sprendime *Kraft Food Polska SA*, C-588/10, išaiškino, jog „pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas jų kainai, ir kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantčio asmens arba iš trečiosios šalies už nurodytus sandorius“ (20 punktas), taip pat, kad „valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio (26 punktas; taip pat žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, 16 punktą).“ ESTT nurodė, jog šia nuostata įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (27 punktas; taip pat šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Goldsmiths* 15 punktą).

ESTT konstatavo, jog „Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad pagal ją reikalaujama, jog per didelę PVM sumą, kurią atitinkama valstybė narė surinko pažeisdama Sąjungos teisės nuostatas PVM srityje, sumokėjęs apmokestinamasis asmuo turėtų teisę susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktą mokesčių ir gauti palūkanas nuo to mokesčio sumos“ (ESTT 2012 m. liepos 19 d. sprendimas *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* byloje, C-591/10). ESTT nuolat ir nuosekliai konstatuoja, jog pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje įtvirtintą bendrąją nuostatą už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis (žr. pavyzdžiui, ESTT 2013-11-07 sprendimo *Corina-Hrisi Tulica* sujungtose bylose C-249/12 ir C-250/12 33 punktą).

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog skundžiamas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas naikintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 298651,53 Eur PVM, 138 Eur PVM delspinigius ir 29865 Eur PVM baudą pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjas pagal PVM įstatymo 83 str. 1 dalį negalėjo išrašyti UAB „T1“ kreditinių PVM sąskaitų faktūrų ir pagal PVM įstatymo 83 str. 2 dalį – jų įtraukti į savo buhalterinę apskaitą, nes šalys Sutarties Pakeitimo 1 dalies 1.1 punktu pakeitė ne nuomos kainą, o sumažino UAB „T1“ skolą. Tuo tarpu PVM įstatymo 83 str. nustatytos sąlygos neapima atleidimo nuo skolos atvejų.

Atvejai, kai asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį dokumentą, privalo išrašyti kreditinį dokumentą, įvardinti PVM įstatymo 83 straipsnio („*Kreditiniai ir debetiniai dokumentai*“) 1 dalyje, pagal kurią kreditinis dokumentas privalo būti išrašytas, jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo: 1) keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis; 2) suteikiamos įvairios nuolaidos; 3) prekės (ar jų dalis) grąžinamos; 4) prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma; 5) dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis.

Analizuojant visus išvardintus atvejus, galima teigti, jog juos visus sieja viena esminė sąlyga – mokėtino atlygio pasikeitimas. Be to, PVM įstatymo 83 str. 1 d. 5 punkte nurodytas atvejis leidžia teigti, jog atvejų sąrašas, kada keičiasi mokėtinas atlygis ir dėl to privalo būti išrašytas kreditinis dokumentas, nėra baigtinis. Komisija pažymi, jog mokėtino atlygio pasikeitimas savo ruožtu lemia ir apmokestinamosios vertės pasikeitimą.

Pagal PVM įstatymo 15 str. 1 dalį apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. PVM įstatymo 2 str. 5 dalyje nurodyta, jog atlygis yra viskas, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir arba teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

ESTT yra konstatavęs, jog pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas jų kainai, ir kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už nurodytus sandorius. Be to, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtiną PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šia nuostata įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2012-01-26 sprendimo *Kraft Food Polska SA* byloje C-588/10, 20, 26–27 punktai). Atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina (ESTT 2005-01-20 sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck AB* byloje C-412/03 21 punktas ir jame nurodyta praktika).

Pareiškėjas 2011-05-20 nuomininkui išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą LP Nr. 0007 60002514,30 Lt sumai, iš to skaičiaus 1022796,41 Lt PVM, kuria įformintas neapmokėtų (2010-06-30 duomenimis) paslaugų pagal 2005-12-30 nuomos sutartį apmokestinamosios vertės sumažėjimas 2010-07-01 Sutarties Pakeitimo pagrindu. Kreditinėje sąskaitoje faktūroje nurodytos septynios tikslinamos PVM sąskaitos faktūros, tikslinimo priežastis (PVMĮ 83 str. 1 ir 2 d., 15 str. 1 d., 2 str. 5 d.). Kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje tikslinamų 2009-07-01–2010-04-06 laikotarpiu išrašytų 7 PVM sąskaitų faktūrų apmokestinamosios vertės už faktiškai suteiktas nuomos paslaugas sumažintos proporcingai 2010-06-30 buvusiai jų neapmokėtai daliai.

Byloje nustatyta, jog Sutarties Pakeitimu šalys susitarė dėl bendros „nesumokėtos mokėtinų sumos“ pagal Nuomos sutartį. Komisija pažymi, jog nesumokėta mokėtina suma pagal Nuomos sutartį yra nesumokėtas nuomos mokeskis, o tai yra faktiškai negautas atlygis už suteiktas nuomos paslaugas. Pagal Nuomos sutartį apskaičiuotas ir PVM sąskaitose faktūrose nurodytas nuomos mokeskis sudarė apmokestinamąją vertę, nuo kurios Pareiškėjas apskaičiavo ir į valstybės biudžetą sumokėjo PVM, nors PVM sąskaitose faktūrose nurodyto atlygio už suteiktas paslaugas faktiškai negavo (faktiškai negautas atlygis (skola) 2010-06-30 sudarė 8696514,28 Lt ir ji neapėmė su pinigines prievolės nevykdymu susijusių sumų (delspinigių, įstatyminių palūkanų ar kitų netesybų). Sutarties Pakeitimu šalims sutarus dėl mažesnės nesumokėtos mokėtinų sumos pagal Nuomos sutartį, t. y. jog bendra nuomininko nesumokėta mokėtina suma pagal Nuomos sutartį yra lygi 2694000 Lt, įskaitant PVM, akivaizdu, jog po šio susitarimo nuomininko mokėtinas ir atitinkamai Pareiškėjo gautinas atlygis už suteiktas paslaugas pasikeitė, t. y. sumažėjo (byloje taip pat yra nustatyta, jog 2 694 000 Lt skolos sumą, nurodytą Sutarties Pakeitimo 1.1. punkte, Nuomininkas yra sumokėjęs iki 2010-12-31), o tai atitinka PVM įstatymo 83 str. 1 dalyje įtvirtintą esminę sąlygą, kuriai esant privalo būti išrašytas kreditinis dokumentas.

Centrinio mokesčių administratoriaus argumentas, jog šalys Sutarties Pakeitimo 1 dalies 1.1 punktu pakeitė ne nuomos kainą, o sumažino skolą, neturi esminės reikšmės kvalifikavimui. Esminė sąlyga yra pirkėjo mokėtino atlygio pasikeitimas, tuo tarpu priežastis, dėl kurios keičiasi mokėtino atlygio, kurį pirkėjas iš tikrųjų turi sumokėti paslaugos teikėjui, suma, nėra teisiškai reikšminga. Kaip nurodyta aukščiau, kreditinis dokumentas privalo būti išrašytas ir tuo atveju, jeigu dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas

atlygis (PVM įstatymo 83 str. 1 d. 5 punktas). PVM įstatymo 83 str. 1 dalyje taip pat yra nurodyta, jog kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą.

Komisija, atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, konstatuoja, jog Sutarties Pakeitimu šalims sutarus dėl mažesnės nesumokėtos mokėtinios sumos pagal Nuomos sutartį, nuomininko mokėtinas ir atitinkamai Pareiškėjo gautinas atlygis už suteiktas paslaugas pasikeitė, t. y. sumažėjo, o tai atitinka PVM įstatymo 83 str. 1 dalyje įtvirtintą esminę sąlygą, kuriai esant privalo būti išrašytas kreditinis dokumentas, todėl Pareiškėjas, vadovaudamasis PVM įstatymo 83 str. 1 dalimi, teisėtai ir pagrįstai išrašė kreditinį dokumentą bei šio dokumento pagrindu deklaravo mažesnę suteiktų nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę ir atitinkamai grąžintą PVM. Nurodytų argumentų pagrindu skundžiamas sprendimas, kuriuo Pareiškėjui papildomai yra apskaičiuotas mokėtinas 298651,53 Eur PVM bei su juo susijusios sumos, naikintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-06-15 sprendimą Nr. 69-72.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti komisijos pirmininkę

Rasa Stravinskaitė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Andrius Venius