



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL F. Y. TEISIŲ PERĖMĖJOS R. R. SKUNDO**

2023 m. rugpjūčio d. Nr. S- (7-2023/78)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo F. Y. teisių perėmėjos R. R. (toliau – Pareiškėja) 2023-04-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2023-03-13 sprendimo Nr. 68-18 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos įgaliota atstovė R. H., Atsakovo atstovai U. K. ir T. F. 2023-06-20 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija, atsižvelgdama į Inspekcijos 2023-04-20 rašte Nr. (24.10-31-5Mr) R-1531 pateiktą informaciją, kad Pareiškėja kreipėsi į Inspekciją su pasiūlymu pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsniu, 2023-05-17 posėdžio protokolu Nr. PP-2023/122 (7-2023/78) nusprendė sustabdyti Pareiškėjos 2023-04-13 skundo nagrinėjimą iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą. Inspekcija 2023-05-23 raštu Nr. (24.10-31-5 Mr) R-2007 informavo Komisiją, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimą su Pareiškėja dėl papildomai apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusių sumų.

Komisija, gavusi iš Inspekcijos skundo nagrinėjimui reikalingą informaciją, atnaujina skundo nagrinėjimą ir jį nagrinėja iš esmės.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2022-12-13 patikrinimo pažymą Nr. (7.45 Mr) FR0681-124, kuria Pareiškėjos sutuoktiniui F. Y. (miręs 2022-08-20) apskaičiuota sumokėti į biudžetą 103,67 Eur gyventojų pajamų mokesťį (toliau – GPM), 6,63 Eur GPM delspinigius, 6 206 Eur pridėtinės vertės mokesťį (toliau – PVM), 344,34 Eur PVM delspinigius, 355,73 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 145,74 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos).

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius atliko F. Y. GPM, PVM, VSD ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2021-01-01 iki 2022-08-20 ir surašė 2022-12-09 patikrinimo aktą Nr. (7.45 Mr) FR0680-394 (toliau – Patikrinimo aktas). Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuota 6 811,14 Eur mokėtinų mokesčių (GPM, PVM, VSD ir PSD įmokų) suma, nustačius, kad I. U. vykdė įregistruotą individualią veiklą ir iš šios veiklos gavo GPM apmokestinamųjų pajamų, tačiau pažeisdamas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 27 straipsnio 1 dalies bei Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 92 straipsnio 1 dalies, 106

straipsnio 1 dalies, 107 straipsnio 2 dalies nuostatas, deklaravo ne visas gautas individualios veiklos pajamas ir nuo nedeklaruotų pajamų dalies neapskaičiavo ir nesumokėjo priklausančių mokesčių; taip pat nustačius, kad I. U. neteisingai deklaravo įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM, t. y. padidino gražintiną iš biudžeto PVM.

Pagal Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos III skyriaus 11.4 papunktį, atliekant mirusio mokesčių mokėtojo mokesčių patikrinimą, baudos mokesčių mokėtojui neskiriamos.

Inspekcijos sprendime cituojamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 92 straipsnio, 128 straipsnio 1 ir 2 dalių, 130 straipsnio 1, 2 ir 6 dalių nuostatos bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) aiškinimai dėl MAĮ 92 straipsnio ir Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – Civilinis kodeksas) tarpusavio sąveikos (išplėstinės teisėjų kolegijos 2016-03-31 nutartis adm. byloje Nr. A-2486-602/2016; 2016-04-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2534-575/2016; 2017-05-22 nutartis adm. byloje Nr. eA-396-602/2017).

Inspekcija sprendime nurodė, kad tais atvejais, kai yra tikrinami mirusio mokesčių mokėtojo veiklos rezultatai, sprendimas dėl atitinkamų mokesčių išieškojimo iš atitinkamų paveldėtojų ar kitų asmenų nėra priimamas. Tokiais atvejais mokesčio patikrinimo rezultatai yra įforminami patikrinimo pažyma, kuria yra tik konstatuojami nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimai, atsiradusių mokesčių nepriemokų dydžiai ir kitos aplinkybės, apie kurias, pagal galimybes, turi būti informuojami mirusio asmens turto paveldėtojai.

Tais atvejais, kai patikrinimo pažyma yra konstatuojamos neigiamos mokesčių pasekmės, jos rezultatai gali įtakoti mirusio asmens turto paveldėtojų teises bei pareigas. Todėl paveldėtojai, kaip suinteresuoti asmenys bylos baigtimi, turi teisę įstoti į vykstantį procesą ir ginti jame savo teises tokia pat tvarka, kokia yra nustatyta mokesčių ginčų nagrinėjimui (LVAT 2017-09-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1040-438/2017).

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad 2022-09-28 liudijimu (notarinio registro Nr. 6387) notarė L. N. paliudijo, kad F. Y. įpėdinė, priėmusi palikimą, yra palikėjo sutuoktinė V. H. (Pareiškėja).

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad I. U. nuo 2020-01-14 iki 2022-08-20 buvo įregistravęs individualią veiklą pagal pažymą, EVRK kodas – 451000 „Variklinių transporto priemonių pardavimas“.

Dėl GPM apskaičiavimo už 2021 metus

Nustatyta, kad I. U. 2022-04-11 pateiktoje 2021 metų Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini) toliau – Deklaracija) neteisingai deklaravo gautas individualios veiklos pajamas ir leidžiamus atskaitymus, susijusius su iš šios veiklos gautomis pajamomis. Deklaracijos (duomenys neskelbtini) priede „Individualios veiklos pajamos“ deklaravo 174 743,34 Eur individualios veiklos pajamas, 165 599,78 Eur leidžiamus atskaitymus. Deklaracijos (duomenys neskelbtini) priede „Kito turto pardavimo pajamos“ deklaruota iš UAB "A1" gauta 196,12 Eur suma ir išskaičiuotas 9,81 Eur GPM. Deklaracijoje I. U. taip pat deklaravo 720 Eur gyvybės draudimo įmokas bei mokėtiną 337,89 Eur GPM, apskaičiuotas 1 140,02 Eur VSD ir 525,61 Eur PSD įmokas.

Dėl individualios veiklos pajamų. Inspekcijos sprendime nurodyta, kad I. U. vykdydamas naudotų automobilių prekybą, 2021 metais už parduotus automobilius gavo 178 900 Eur individualios veiklos pajamas (žr. Patikrinimo akto 1 priedą). Patikrinimo metu apskaičiuota, kad I. U. 2021 metais papildomai gavo 4 156,66 Eur (178 900 Eur - 174 743,34 Eur) individualios veiklos pajamų, kurių nedeklaravo pateiktoje Deklaracijoje.

Dėl leidžiamų atskaitymų. Mokesčio patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad I. U. pateiktoje Deklaracijoje už 2021 metus neteisingai deklaravo leidžiamų atskaitymų sumą. Mokesčių administratorius nustatė, kad 2021 m. leidžiamų atskaitymų suma sudaro 165 702,32 Eur (151 550 Eur automobilių įsigijimo išlaidos + 14 152,31 Eur leidžiami atskaitymai, susiję su gautomis individualios veiklos pajamomis) (išsamesnė informacija pateikta Patikrinimo akto 6–7 psl., Patikrinimo akto 1 priedas).

Sprendime pažymėta, kad Kauno AVMI pateikti kasos aparato kvitai 621,65 Eur sumai (sumokėti užsienio valstybėse) bei 2021-12-05 kvitas 42,42 Eur sumai be PVM nebuvo įskaityti į F. Y. leidžiamus atskaitymus, kadangi ant pateiktų kasos aparato kvitų nenurodyti kasos aparato privalomi rekvizitai (F. Y. vardas, pavardė, IDV Nr., PVM kodas).

Nustatyta, kad I. U. 2021 m. gavo 178 900 Eur individualios veiklos pajamas, kurios patikrinimo akte sumažintos 1 519 Eur PVM suma pagal pateiktas (patikslintas) FR0608 ir Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijas (forma FR0600). Atsižvelgus į tai, Patikrinimo akte apskaičiuotos 177 381 Eur (178 900 Eur - 1 519 Eur) individualios veiklos pajamos. Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo 2021 metais gautas 177 381 Eur individualios veiklos pajamas, 165 702,32 Eur leidžiamų atskaitymų sumą, apskaičiuotas 11 678,68 Eur (177 381 Eur - 165 702,32 Eur) apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, iki deklaracijos pateikimo sumokėtą 337,89 Eur GPM, bei F. Y. patirtas 720 Eur išlaidas, F. Y. papildomai apskaičiavo 103,67 Eur GPM (žr. Patikrinimo akto 4 lentelę).

Atsakant į Pareiškėjos argumentą, jog pardavimo pajamos Patikrinimo akte įrašytos su PVM, o turėtų būti be PVM, Inspekcijos sprendime nurodyta, kad F. Y. gautos pajamos buvo sumažintos 1 519 Eur PVM suma (žr. Patikrinimo akto 7 psl.). Taigi PVM suma buvo įvertinta.

Dėl GPM apskaičiavimo už 2022 metus (iki 2022-08-20 F. Y. mirties)

Mokesčių administratorius, įvertinęs F. Y. laikotarpiu nuo 2022-01-01 iki 2022-08-20 (mirties data) gautas 286 969 Eur pajamas iš vykdytos individualios veiklos ir 286 617,09 Eur leidžiamus atskaitymus, už 2022 metus GPM neapskaičiavo (išsamesnė informacija pateikta Patikrinimo akto 8–9 psl.)

Dėl PVM apskaičiavimo

Inspekcijos sprendime cituojamos PVMĮ 106 straipsnio 1 dalies, 107 straipsnio 2 dalies, 92 straipsnio 1 dalies, 71 straipsnio 2 dalies nuostatos.

I. U. prekiaavo naudotais automobiliais, parduotiems automobiliais apskaičiavo pardavimo PVM pritaikydamas specialiąją apmokestinimo schemą maržą, kur PVM apskaičiuojamas nuo pardavimo ir pirkimo kainos. Automobiliai buvo perkami Nyderlanduose iš juridinių vienetų ir fizinių asmenų užsienio valstybėse. Automobilius pardavimui pargabendavo UAB "B1" Transporto paslaugos įformintos PVM sąskaitomis–faktūromis, prie kurių pridėti tarptautiniai krovinių transportavimo važtaraščiai.

I. U., 2021-06-16 per „Mano VMI“ pateikė Inspekcijai prašymą, kuriame nurodė, kad vykdydamas prekybą naudotais automobiliais pasiekė 45 000 Eur PVM ribą nuo pardavimo pajamų, ir prašė jį įregistruoti PVM mokėtoju. F. Y. 2021-06-19 suteiktas PVM mokėtojo kodas LT100014128712.

Nustatyta, kad I. U. 2021-06-18 pateikė „Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitas“ (forma FR0608, toliau - FR0608 apyskaita) už 2021 m. sausio mėn. ir 2021 m. kovo–gegužės mėn. (žr. Patikrinimo akto 4 psl.).

Nustatyta, kad F. Y. pateiktose FR0608 apyskaitose už 2021 metų sausio, vasario, gegužės mėn. neteisingai apskaičiavo ir deklaravo pardavimo PVM nuo maržos (išsamesnė informacija pateikta Patikrinimo akto 2 lentelėje ir Patikrinimo akto 1 priede). Patikrinimo akte nurodyta, kad I. U., teikdamas FR0608 apyskaitas, neapskaičiavo ir nedeklaravo 1 500 Eur pardavimo pajamų ir nesumokėjo 261 Eur PVM nuo maržos.

Atsakant į Pareiškėjos skundo argumentą, jog F. Y. 2021 m. vasario mėn. nebuvo prievolės mokėti PVM, kadangi 12 kalendorinių mėnesių pardavimai neviršijo 45 000 Eur sumos, Inspekcijos sprendime akcentuojama, kad I. U. pateikė FR0608 apyskaitą už 2021 m. sausio mėn., tokiu būdu pripažindamas aplinkybę, kad jau sausio mėnesį prekybos naudotais automobiliais riba buvo viršyta. Inspekcijos sprendime nurodyta, kad I. U. 2021 metų sausio mėn. iš automobilių pardavimo gavo 13 800 Eur (7 000 Eur + 3 700 Eur + 3 100 Eur) (Patikrinimo akto 1 priedas). Iš F. Y. 2021-06-16 rašto matyti, kad 2020 metais jis gavo 34 000 Eur pajamas (sausio mėn. – 1 800 Eur; vasario mėn. – 4 000 Eur; kovo mėn. – 2 200 Eur; balandžio mėn. – 2 000 Eur; gegužės mėn. – 2 800 Eur; birželio mėn. – 3 400 Eur; liepos mėn. - 0 Eur; rugpjūčio mėn. – 3 000 Eur; rugsėjo mėn. – 2 400 Eur; spalio mėn. – 1 900 Eur; lapkričio mėn. – 2 000 Eur; gruodžio mėn. – 8 500 Eur).

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2022-06-01 Pažymą–sąskaitą Nr. 0082 pardavė naudotą automobilį P. I.. Pažymoje–sąskaitoje nurodyta, kad automobilis parduodamas su marža pagal PVM įstatymo 104–110 straipsnius. F. Y. šių pardavimo pajamų neapskaitė 2022-07-25 pateiktoje Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijoje (forma FR0600, toliau – FR0600 deklaracija) už 2022 m. birželio mėn., t. y. sumažino pardavimo pajamas ir mokėtiną PVM nuo maržos. Inspekcija, atsižvelgusi į PVMĮ 107 straipsnio 2 dalies nuostatas, konstatavo, kad I. U. privalėjo FR0600 deklaracijoje už 2022 m. birželio mėn. iš automobilio pardavimo kainos (7 300 Eur) atimti įsigijimo vertę (6 800 Eur) ir nuo 500 Eur maržos apskaičiuoti 87 Eur pardavimo PVM.

Taip pat nustatyta, kad I. U. pateiktose 2021 m. birželio ir lapkričio–gruodžio mėn. bei 2022 m. sausio–liepos mėn. FR0600 deklaracijose neteisingai deklaravo įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM ir / ar mokėtiną į biudžetą arba grąžintiną iš biudžeto PVM. Neatitikimai pateikti Patikrinimo akto 3 lentelėje.

Mokesčių administratorius, remdamasis byloje surinktais duomenimis, patikrinimo metu nustatė, kad 2022 metų rugpjūčio mėn. parduotų automobilių marža sudarė 1 074 Eur, pardavimo PVM – 226 Eur, atskaitomas PVM – 119 Eur, mokėtinas į biudžetą PVM – 107 Eur.

Patikrinimo aktu F. Y. papildomai apskaičiuotas 6 206 Eur PVM.

Dėl VSD ir PSD įmokų apskaičiavimo

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad F. Y. nuo papildomai nustatytų individualios veiklos pajamų apskaičiuotos 355,73 Eur VSD įmokos už laikotarpį nuo 2021-01-01 iki 2022-08-20 (išsamesnė informacija pateikta Patikrinimo akto 10–11 psl.), 145,74 Eur PSD įmokos už laikotarpį nuo 2021-01-01 iki 2021-12-31 (išsamesnė informacija pateikta Patikrinimo akto 11–12 psl.).

Dėl deklaracijų, susijusių su PVM apskaičiavimu, pateikimo

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius kartu su 2023-01-09 raštu Nr. (7.45 Mr) K-161 „Dėl atsakymo į paklausimą F. G.“ pateikė Pareiškėjai Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitų (forma FR0608) ir PVM deklaracijų (forma FR0600) kopijas, pagal kurias buvo apskaičiuotas 6 206 Eur PVM, nurodytas Inspekcijos 2022-12-13 patikrinimo pažymoje Nr. (7.45 Mr) FR0681-124, bei informavo, kad išsamus PVM apskaičiavimas nurodytas Patikrinimo akto 2 ir 3 lentelėje.

Pareiškėja nesutinka su PVM apskaičiavimu už 2021 metų vasario mėn., nes tuo metu F. Y. paskutinių 12 mėnesių pajamų suma neviršijo 45 000 Eur.

Taip pat Pareiškėja nesutinka su apmokestinamųjų pajamų už 2021 metus apskaičiavimu – F. Y. gautos individualios veiklos pajamos patikrinimo akte įrašytos su PVM, o turėtų būti be PVM. Pareiškėja neginčija mokesčių administratoriaus nustatytos 178 900 Eur pardavimų sumos, tačiau klausia, kodėl iš šios sumos buvo atimta tik 1 519 Eur PVM suma, o ne 4 156,66 Eur PVM suma, kuri buvo deklaruota 2021 metų PVM deklaracijose.

Pareiškėja neginčija leidžiamų atskaitymų sumos, tačiau nurodo, kad pardavimų pajamos turėtų mažėti 261 Eur. Pareiškėjos teigimu, atlikus skunde nurodytus perskaičiavimus, GPM, PSD įmokų ir VSD įmokų skolos neturėtų likti.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjos skundas atmetinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokėstinis ginčas byloje kilo dėl Inspekcijos 2022-03-13 sprendimo Nr. 68-18, kuriuo patvirtinta Kauno AVMI 2022-12-13 patikrinimo pažyma Nr. (7.45 Mr) FR0681-124, teisėtumo ir pagrįstumo, t. y. ar Inspekcija, vertindama nustatytas faktines aplinkybes bei surinktus įrodymus, pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos sutuoktinis I. U. (miręs 2022-08-20), pažeisdamas GPMĮ 27 straipsnio 1 dalies bei PVMĮ 92 straipsnio 1 dalies, 106 straipsnio 1 dalies, 107 straipsnio 2 dalies nuostatas, deklaravo ne visas gautas individualios veiklos pajamas ir nuo nedeklaruotų pajamų dalies neapskaičiavo ir nesumokėjo priklausančių mokesčių (GPM, PVM, VSD ir PSD įmokas), neteisingai deklaravo įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM, tokiu būdu padidino grąžintiną iš biudžeto PVM.

Pareiškėja nesutinka su PVM apskaičiavimu už 2021 metų vasario mėn., nes jos sutuoktinio F. Y. paskutinių 12 mėnesių pajamų suma tuo metu dar neviršijo 45 000 Eur. Taip pat Pareiškėja

nesutinka su apmokestinamųjų pajamų už 2021 metus apskaičiavimu ir nurodo, kad F. Y. gautos individualios veiklos pajamos patikrinimo akte įrašytos su PVM, o turėtų būti be PVM. Pareiškėja neginčija mokesčių administratoriaus nustatytos 178 900 Eur pardavimų sumos, tačiau nurodo, kad mokesčių administratoriaus nustatyta nedeklaruota 4 156,66 Eur individualios veiklos pajamų suma yra 2021 metais PVM deklaracijose deklaruota PVM suma. Pareiškėja klausia, kodėl iš bendros pajamų sumos buvo atimta tik 1 519 Eur PVM suma, o ne 4 156,66 Eur PVM suma, kuri buvo deklaruota 2021 metų PVM deklaracijose. Pareiškėjos teigimu, atlikus skunde nurodytus perskaičiavimus, GPM, PSD įmokų ir VSD įmokų skolos neturėtų likti.

Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl skundžiamo sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl PVM apskaičiavimo

PVMĮ 71 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas <...>. Privalantis registruotis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju <...>. To paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir (arba) teikiamas paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje pateiktas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 45 000 eurų. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta.

Bylos duomenimis, Pareiškėjos sutuoktinis I. U. nuo 2020-01-14 iki 2022-08-20 buvo įregistravęs individualią veiklą pagal pažymą, EVRK kodas – 451000 „Variklinių transporto priemonių pardavimas”.

I. U. 2021-06-16 per autorizuotų paslaugų sritį „Mano VMI“ pateikė Inspekcijai prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, kuriame paaiškino, kad jo gautų individualios veiklos pajamų suma pasiekė 45 000 Eur PVM ribą. 2021-06-19 F. Y. suteiktas PVM mokėtojo kodas LT100014128712.

Iš F. Y. pateiktame 2021-06-16 prašyme nurodytos informacijos apie 2020 m. sausio–gruodžio mėn. ir 2021 m. sausio–birželio mėn. gautas individualios veiklos pajamas matyti, kad F. Y. laikotarpiu nuo 2020 m. vasario mėn. iki 2021 m. sausio mėn. (per paskutinius 12 mėn.) gavo 45 800 Eur pajamų, t. y. 2020 m. vasario–gruodžio mėn. gavo 32 200 Eur (vasario mėn. – 4 000 Eur; kovo mėn. – 2 200 Eur; balandžio mėn. – 2 000 Eur; gegužės mėn. – 2 800 Eur; birželio mėn. – 3 400 Eur; liepos mėn. – 0 Eur; rugpjūčio mėn. – 3 000 Eur; rugsėjo mėn. – 2 400 Eur; spalio mėn. – 1 900 Eur; lapkričio mėn. – 2 000 Eur; gruodžio mėn. – 8 500 Eur) ir 2021 m. sausio mėn. 13 600 Eur (patikrinimo metu nustatyta, kad šį mėnesį F. Y. gavo 13 800 Eur) pajamų iš naudotų automobilių pardavimo. Taigi, F. Y. individualios veiklos pajamų suma viršijo 45 000 Eur ribą 2021 m. sausio mėn., todėl būtent šį mėnesį F. Y. privalėjo registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM. Todėl Pareiškėjos skundo argumentai, jog PVM už 2021 metų vasario mėn. neturėjo būti skaičiuojamas, yra nepagrįsti.

Bylos duomenimis, I. U. vykdė naudotų automobilių prekybą ir PVM pasirinko skaičiuoti nuo tiekiamų naudotų automobilių maržos, t. y. naudotiems automobiliams taikė specialią apmokestinimo PVM schemą. F. Y. maržai apskaičiuoti naudojo automobilio pardavimo dokumentus – pažymas-sąskaitas.

Maržos procedūra yra išimtis iš bendrų PVM skaičiavimo principų, šios procedūros esmė sudaro tai, kad naudotų prekių tiekimo, kurį vykdo apmokestinamasis prekybininkas, mokestinę bazę sudaro marža – prekių pardavimo ir įgijimo kainų skirtumas (išskyrus patį PVM). Šiuo reguliavimu visų pirma buvo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo PVM (ekonominė prasme). Maržos taikymo sritis (apibrėžta 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 314 straipsnyje) yra nustatyta tokiais atvejais, kai prekių tiekimas apmokestinamojo prekybininko naudai yra atleistas nuo PVM. Atleidimo nuo PVM pasekmė yra tokia, kad

ankstesniuose apyvartos etapuose buvęs sumokėtas PVM negalėjo būti įtrauktas į PVM atskaitą. Todėl tam, kad būtų išvengta PVM skaičiavimo nuo tos prekės vertės dalies, nuo kurios PVM buvo jau sumokėtas ir tapo valstybės pajamų šaltiniu (nes nebuvo įtrauktas į PVM atskaitą), buvo įtvirtinta maržos procedūra (LVAT 2015-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A-243-602/2015).

Maržos taikymo procedūros sritis yra įtvirtinta PVMĮ XII skyriaus „Specialios apmokestinimo PVM schemas“ trečiajame skirsnyje „Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų apmokestinimo schema“ (106–110 straipsniuose). Pagal PVMĮ 106 straipsnio 1 dalies nuostatas, *PVM mokėtojas*, tiekiantis naudotas prekes, meno kūrinius, taip pat kolekcinus ir (arba) antikvarinius daiktus, kaip jie apibrėžti šiame straipsnyje, už tiekiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinus ir antikvarinius daiktus skaičiuoja PVM šiame skirsnyje nustatyta tvarka. Šio skirsnio nuostatos taikomos PVM mokėtojams, kurie vykdydami savo ekonominę veiklą nuolat verčiasi naudotų prekių, meno kūrinių, taip pat kolekcinų ir (arba) antikvarinių daiktų tiekimu. Pagal PVMĮ 107 straipsnio 2 dalies nuostatas, pardavėjo marža apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurią pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę, ir sumos (įskaitant PVM), kurią jis sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šią prekę įsigydamas, skirtumas. Jeigu tiekiamas PVM mokėtojo importuota prekė, papildomai atimama už šią prekę apskaičiuoto importo maito, importo mokesčių ir importo PVM suma.

Akcentuotina, kad, kaip matyti iš aukščiau pacituotų PVMĮ nuostatų, PVMĮ įtvirtintą specialią apmokestinimo PVM schemą – maržą gali taikyti tik PVM mokėtojas. Todėl I. U., norėdamas taikyti šią schemą, privalėjo registruotis PVM mokėtoju, net ir tuo atveju, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 45 000 eurų.

Vadovaujantis PVMĮ 110 straipsnio nuostatomis ir Inspekcijos viršininko 2002-06-20 įsakymu Nr. 170 patvirtintomis Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir (arba) antikvarinių daiktų pridėtinės vertės mokesčio skaičiavimo nuo maržos papildomų reikalavimų nuostatomis, PVM mokėtojas, taikantis maržos schemą, privalo taikyti atskirą naudotų automobilių pirkimo ir pardavimo apskaitą (pildyti laisvos formos pirkimo–pardavimo žurnalą), nustatyta tvarka registruoti įsigytų automobilių pirkimo ir parduotų automobilių pardavimo duomenis.

Bylos duomenimis, I. U. Pirkimų–pardavimų žurnale (maržai apskaičiuoti) 2021-01-01–2021-12-31 laikotarpiu neteisingai apskaičiavo 2021 m. 01, 02 ir 05 mėn. maržinių automobilių pardavimą, tokiu būdu 261 Eur sumažindamas mokėtiną PVM nuo maržos. F. Y. Pirkimų–pardavimų žurnale (maržai apskaičiuoti) už 2022-01-01–2022-07-31 laikotarpį neteisingai apskaičiavo įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM ir / ar mokėtiną į biudžetą arba gražintiną iš biudžeto PVM. Nustatyta, kad F. Y. pateiktose FR0600 deklaracijose neteisingai apskaičiavo atskaitomą PVM (35 laukelis), tuo padidindamas gražintiną PVM iš biudžeto (36 laukelis). Įvertinus pirkimo dokumentuose įsigytų automobilių kainas ir parduotų automobilių pardavimo kainas, mokesčio patikrinimo metu nustatytas mokėtinasis 5838 Eur PVM. Mokesčių administratorius taip pat apskaičiavo 107 Eur mokėtiną į biudžetą PVM už 2022 metų 08 mėn. Patikrinimo metu apskaičiuotas mokėtinasis į biudžetą iš viso: 6206 Eur PVM (261 Eur + 5 838 Eur + 107 Eur).

Dėl GPM, VSD ir PSD įmokų apskaičiavimo

GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 4 punkte nurodyta, kad gyventojų (gyventojui) apskaičiuota pardavimo pridėtinės vertės mokesčio suma už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas nelaikoma gyventojų pajamomis.

Bylos duomenimis, Pareiškėjos sutuoktinis F. Y. 2021 m. gavo 178 900 Eur individualios veiklos pajamų. Apskaičiuojant GPM, ši suma buvo sumažinta 1 519 Eur PVM suma pagal pateiktas (patikslintas) FR0608 apyskaitas ir FR0600 deklaracijas (2021 m. FR0608 apyskaitos: 01 mėn. – 208 Eur PVM, 02 mėn. – 174 Eur PVM, 03 mėn. – 356 Eur PVM, 04 mėn. – 156 Eur PVM, 05 mėn. – 417 Eur PVM; FR0600 deklaracijos: 06 mėn. – 32 Eur PVM, 07 mėn. – 172 Eur PVM, 08 mėn. – 80 Eur PVM, 09 mėn. – (-301 Eur) PVM, 10 mėn. – 108 Eur PVM, 11 mėn. – (-719 Eur) PVM, 12 mėn. – 836 Eur PVM).

F. Y. 2022 metais gautos 287 850 Eur individualios veiklos pajamos buvo sumažintos 881 Eur PVM suma pagal pateiktas (patikslintas) FR0600 deklaracijas: 01 mėn. – 546 Eur PVM, 02 mėn.

– 326 Eur PVM, 03 mėn. – 128 Eur PVM, 04 mėn. – (-100 Eur) PVM, 05 mėn. – 21 Eur PVM, 06 mėn. – 62 Eur PVM, 07 mėn. – (-209 Eur) PVM, 08 mėn. – 107 Eur PVM.

Paaiškintina, kad F. Y. gautų pajamų suma negalėjo būti sumažinta Pareiškėjos skunde nurodyta 4 156,66 Eur PVM suma, kadangi mokestinio patikrinimo metu nustatyta, jog ši PVM suma buvo apskaičiuota neteisingai.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija tinkamai nustatė visas bylai svarbias aplinkybes, visapusiškai ir objektyviai jas ištyrė, teisingai pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas ir priėmė pagrįstą bei teisėtą sprendimą, kurio keisti ar naikinti Pareiškėjos skundo argumentais nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti Pareiškėjos 2023-04-13 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-03-13 sprendimo Nr. 68-18 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-03-13 sprendimą Nr. 68-18.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė