



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2022 m. gegužės d. Nr. S- (7-43/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėja) 2022-03-03 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas, mokesčių administratorius) 2022-01-12 sprendimo Nr. 1A-11 (toliau – Muitinės departamento sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos direktorius O. R. ir Muitinės departamento atstovė A. K. posėdyje dalyvavo 2022-05-03 nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Muitinės departamentas ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos teritorinės muitinės (toliau – Klaipėdos TM) 2021-11-09 sprendimą Nr. 3(LM32)-1.

Klaipėdos TM, išnagrinėjusi Pareiškėjos 2021-09-06 prašymą atleisti nuo importo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) baudos (13 631 Eur), skirtos Klaipėdos TM 2021-08-24 patikrinimo ataskaita Nr. 1LM320074M, jį tenkino iš dalies, t. y. Klaipėdos TM 2021-11-09 sprendimo Nr. 2(LM32)-1 pirma dalimi atleido Pareiškėją nuo dalies baudos (3 371 Eur), o antra sprendimo dalimi neatleido nuo 10 260 Eur baudos sumokėjimo.

Pareiškėja Komisijos prašo iš dalies pakeisti Muitinės departamento skundžiamą sprendimą, pakeičiant Klaipėdos TM 2021-11-09 sprendimo Nr. 3(LM32)-1 antrą punktą, t. y. juo atleidžiant Pareiškėją nuo 10 260 Eur baudos, o pirmą punktą paliekant nepakeistą.

Pareiškėja mano, kad, remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu, ji turi būti atleista nuo paskirtos baudos, nes žalos biudžetui nepadarė. Pasak mokesčių mokėtojos, skundžiamame sprendime ji nerado įrodymų, kokio dydžio žala buvo padaryta biudžetui. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriaus nurodymas, kad Pareiškėjos turėta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) administruojamų mokesčių permoka yra mažesnė už nepriemoką muitinei, todėl nuo baudos galima atleisti tik dalinai, neturi jokio ryšio su žalos atsiradimu ir žalos dydžiu bei jos sumokėjimu.

Pareiškėja nurodo, kad žala biudžetui yra padaroma tik tada, kai nesumokami ar pavėluotai sumokami mokesčiai į biudžetą. Pareiškėja sutinka, kad pagal patikslintas deklaracijas buvo priskaičiuota papildoma mokėtina PVM suma. Tačiau Pareiškėja yra PVM mokėtoja ir priskaičiuoto PVM kontrolę perima VMI ir jo (PVM) faktiškai mokėti į biudžetą nereikia.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad faktiniai mokėjimai į biudžetą pagal importo deklaracijoje apskaičiuotą PVM sumą nebuvo atliekami, kai buvo pateikta pirminė deklaracija. Taip pat jokie papildomi mokėjimai į biudžetą nebūtų atliekami net tuo atveju, jei pati Pareiškėja būtų pateikusi patikslintą deklaraciją ir būtų apskaičiavusi papildomą importo PVM sumą. Taigi, abiem atvejais jokie faktiniai mokėjimai į biudžetą nebūtų atlikti, todėl, kai papildoma importo

PVM suma apskaičiuojama mokestinio patikrinimo metu, tai nesukuria prievolės atlikti mokėjimus iš Pareiškėjos sąskaitos į biudžeto sąskaitą, todėl negalėjo atsirasti žala biudžetui.

Pareiškėja dėl Muitinės departamento teiginio, jog asmenys, turintys teisę į PVM atskaitą, gali šia teise nesinaudoti, pabrėžia, jog yra pelno siekiantis vienetas, o atsisakymas pasinaudoti teise į PVM atskaitą yra nuostolingas ir prieštarauja bet kokiai verslo logikai, nes reiškia, kad Pareiškėja iš savo lėšų sumoka importo PVM, o tuo pačiu metu iš biudžeto gautiną tokią pat sumą palieka kaip biudžeto skolą Pareiškėjai arba eikvoja laiką susigrąžindama sumokėtą importo PVM.

Apibendrinama Pareiškėja daro išvadą, kad teiginys dėl atsiradusios žalos yra klaidinantis. Po importo deklaracijos patikslinimo papildomai priskaičiuota importo PVM suma niekaip nebuvo išieškoma ir jokie išieškojimo veiksmai neatliekami iki dabar.

Muitinės departamento sprendime konstatuota, kad Pareiškėjos prašymas atleisti ją nuo likusios PVM baudos mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto pagrindu netenkintinas. Mokesčių administratorius pažymėjo, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), pasisakydamas dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto aiškinimo, ne kartą yra konstatavęs, kad, taikant šį atleidimo nuo baudos pagrindą, svarbu nustatyti, ar žala valstybės biudžetui nebuvo padaryta laikotarpiu, kuriuo turėjo būti sumokėtas mokestis (2017-08-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-956-662/2017, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-971/2014). Taip pat LVAT yra pažymėjęs, kad vien teisės į atskaitą turėjimas nereiškia, kad nebuvo padaryta žala biudžetui (2017-08-10 nutartis adm. Nr. eA-956-662/2017).

Taigi, kaip nurodo Muitinės departamentas, nors Pareiškėja turėjo teisę į PVM atskaitą ir ja užskaityti importo PVM, tačiau pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 57 straipsnio 1 dalį tai yra teisė, kuria mokesčio mokėtojas gali pasinaudoti arba nepasinaudoti. Vien teisė į importo PVM atskaitą nereiškia, kad ja bus pasinaudota (PVMĮ 57 straipsnio 3 dalis), todėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto taikymo prasme, teisės į PVM atskaitą turėjimo negalima prilyginti mokesstinės permokos buvimui. Pareiškėja laiku nesumokėjo importo PVM, kuris vėliau (t. y. ne teisės aktų nustatytais terminais) buvo papildomai apskaičiuotas Klaipėdos TM atlikus mokestinį patikrinimą ir 2021-08-24 priėmus patikrinimo ataskaitą Nr. 1LM320074M. Vadinasi, Pareiškėja nepasinaudojo teise šias sumas atskaityti (kadangi ir nebuvo atsiradusi teisė į atskaitą ta apimtimi, kuria neteisingai buvo deklaruotas importo PVM). Atsižvelgiant į tai, Muitinės departamentas konstatavo, jog teisę į PVM atskaitą Pareiškėja įgijo 2021-09-06, tuomet, kai muitinė patikrinimo ataskaita Nr. 1LM320074M papildomai apskaičiuotą importo PVM įtraukė į apskaitą, todėl negalima teigti, kad vien teisės į importo PVM atskaitymą faktas besąlygiškai lemia, kad ši suma bus atskaityta ir neturės reikšmės biudžetui.

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad, vadovaujantis LVAT praktika, kiekvienu konkrečiu PVM grandinės etapu apmokestinamajam asmeniui nesumokėjus PVM į valstybės biudžetą, valstybė netenka savo pajamų, nepriklausomai nuo to, ar vėliau šios pajamos bus atskaitytos (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1930-12). Taigi, teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad pajamų netekimas (žala biudžetui) pasireiškia kiekvienu einamuoju laikotarpiu, nesvarbu, ar po to mokestis buvo įskaitytas ar sumokėtas.

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

Skundžiamas Muitinės departamento 2022-01-12 sprendimas Nr. 1A-11 tvirtintinas, Pareiškėja nuo 10 260 Eur importo PVM baudos neatleistina.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti Pareiškėjos nuo 10 260 Eur importo PVM baudos. Kaip matyti, Muitinės departamentas skundžiamu sprendimu patvirtino Klaipėdos TM 2021-11-09 sprendimą Nr. 3(LM32)-1, kurio pirma dalimi Klaipėdos TM atleido Pareiškėją nuo 3 371 Eur importo PVM baudos, o antra sprendimo dalimi nuo likusios 10 260 Eur importo PVM baudos (toliau – ginčo bauda) neatleido. Esminis Muitinės departamento motyvas, kad kiekvienu konkrečiu PVM grandinės etapu

apmokestinamajam asmeniui nesumokėjus PVM į valstybės biudžetą, valstybė netenka savo pajamų, nepriklausomai nuo to, ar vėliau šios pajamos bus atskaitytos. Muitinės departamentas konstatavo, kad atleisti Pareiškėją nuo likusios PVM baudos sumos (10 260 Eur), vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu, nėra pagrindo. Priešingai, Pareiškėja skunde Komisijai išdėstė motyvus, kurie yra susieti su importo PVM ir atskaitomo PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Pareiškėja neginčija jai skirtos baudos pagrįstumo ir teisėtumo, šią aplinkybę Pareiškėjos atstovas patvirtino ir posėdžio Komisijoje metu, tačiau mano, kad jokios žalos biudžetas nepatyrė, todėl yra atleistina nuo likusios 10 260 Eur ginčo PVM baudos mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytu pagrindu.

Byloje nustatyta, kad atlikusi Pareiškėjos teminį mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2020-04-01 iki 2021-02-28, Klaipėdos TM dėl Pareiškėjos 2020 m. spalio, lapkričio ir gruodžio mėn. importo deklaracijose nustatytų muitinės vertės deklaravimo pažeidimų, 2021-08-24 patikrinimo ataskaita Nr. 1LM320074M Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 136 305 Eur PVM ir už mokėtino PVM sumažinimą, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsniu, paskyrė 10 proc. trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudą – 13 631 Eur. Pareiškėja 2021-09-06 pateikė prašymą peržiūrėti patikrinimo ataskaitą Nr. 1LM320074M ir paskirtą 13 631 Eur baudą panaikinti. Klaipėdos TM, įvertinusi VMI 2021-09-09 pateiktus duomenis, nustatė, kad Pareiškėja pažeidimo padarymo metu turėtos VMI administruojamų mokesčių permokos dalimi žalos biudžetui nepadarė, todėl, kaip minėta, 2021-11-09 sprendimo Nr. 3(LM32)-1 pirma dalimi atleido Pareiškėją nuo 3 371 Eur PVM baudos, o antra sprendimo dalimi nuo likusios 10 260 Eur ginčo baudos neatleido. Muitinės departamentas skundžiamu sprendimu minėtą Klaipėdos TM sprendimą patvirtino.

MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudos, kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui. Aiškindamas MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatą, LVAT laikosi pozicijos, kad, taikant šį atleidimo nuo baudos pagrindą, svarbu nustatyti, ar žala valstybės biudžetui nebuvo padaryta laikotarpiu, kuriuo turėjo būti sumokėtas mokestis (LVAT 2017-08-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-956-662/2017, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-971/2014, 2008-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A502-1301/2008), tai, pavyzdžiui, gali būti atvejais, kuomet, minėtu laikotarpiu, mokesčių mokėtojas turi mokesčių permoką (LVAT 2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A442-773/2010). Taip pat LVAT praktikoje pasisakyta, kad vien teisės į atskaitą turėjimas nereiškia, kad nebuvo padaryta žala biudžetui (LVAT 2017-08-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-956-662/2017).

Ginčo atveju mokėtina importo PVM suma teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais nebuvo deklaruota bei įtraukta į atskaitą (įtraukta į PVM atskaitą ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 d.), todėl vertinant ar yra pagrindas atleisti Pareiškėją nuo paskirtos baudos vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu, būtina vertinti, ar byloje aktualiais laikotarpiais Pareiškėja turėjo permoką. Tik nustačius, kad mokesčio mokėtojo turima permoka ir mokėtinas importo PVM sutampa arba permoka yra didesnė, galima konstatuoti, jog žala valstybės biudžetui nebuvo padaryta. Šiame sprendime jau minėta, jog aplinkybė dėl Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu turėtų permokų buvo įvertinta ir Pareiškėja atleista nuo dalies (3 371 Eur) ginčo baudos.

Pareiškėja turėjo teisę į PVM atskaitą ir ją užskaityti importo PVM, tačiau pagal PVMĮ 57 straipsnio 1 dalį tai yra teisė, kuria mokesčio mokėtojas gali pasinaudoti arba nepasinaudoti. Jau minėta, vien teisė į importo PVM atskaitą nereiškia, kad ja bus pasinaudota (PVM įstatymo 57 straipsnio 3 dalis). Todėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto taikymo prasme, teisės į PVM atskaitą turėjimo negalima prilyginti mokesstinės permokos buvimui. Pareiškėja laiku nesumokėjo importo PVM, apskaičiuoto pagal patikslintas sąskaitas faktūras ir laiku nepasinaudojo teise šias sumas atskaityti (kadangi ir nebuvo atsiradusi teisė į atskaitą ta apimtimi, kuria neteisingai deklaruotas importo PVM), t. y. gavusi iš tiekėjų tikslią prekių kainą nusakančias sąskaitas faktūras, nesikreipė į muitinę dėl duomenų patikslinimo ir mokesčių perskaičiavimo. Nagrinėjamu atveju muitinė, atlikusi patikrinimą, nustatė neatitikimus ir perskaičiavo importo PVM, vadovaudamasi Pareiškėjos pateiktais naujais duomenimis. Taigi Pareiškėja nesumokėjo importo

PVM, kuris vėliau (t. y. ne teisės aktų nustatytais terminais) buvo papildomai apskaičiuotas atlikus mokestinį patikrinimą ir Klaipėdos TM 2021-08-24 priėmus patikrinimo ataskaitą Nr. 1LM320074M.

Vadovaujantis LVAT suformuluota praktika, kiekvienu konkrečiu PVM grandinės etapu apmokestinamajam asmeniui nesumokėjus PVM į valstybės biudžetą, valstybė netenka savo pajamų, nepriklausomai nuo to, ar vėliau šios pajamos bus atskaitytos (LVAT 2012-04-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1930-12). Suformuotoje teismų praktikoje laikomasi nuostatos, kad pajamų netekimas (žalingumas biudžetui) pasireiškia kiekvienu einamuoju laikotarpiu, nesvarbu, ar po to mokestis buvo įskaitytas ar sumokėtas. Atsižvelgiant į tai, Komisija sutinka su tiek skundžiamame Muitinės departamento sprendime, tiek Klaipėdos TM sprendime padaryta išvada, jog teisę į PVM atskaitą Pareiškėja įgijo 2021-08-24, tuomet, kai muitinė patikrinimo ataskaita Nr. 1LM320074M papildomai apskaičiuotą importo PVM įtraukė į atskaitą, todėl negalima teigti, kad vien teisės į importo PVM atskaitymą faktas besąlygiškai lemia, kad ši suma bus atskaityta ir neturės reikšmės biudžetui (Muitinės departamentas 2022-05-09 el. paštu informavo Komisiją, kad Klaipėdos TM 2021-11-09 sprendime Nr. 3(LM32)-1 ir, atitinkamai, skundžiamame Muitinės departamento sprendime padaryta techninė klaida nurodant įtraukimo į atskaitą datą, t. y. vietoj 2021-09-06 turi būti 2021-08-24).

Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-03-01 įsakymu Nr. VA-29 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (2018-12-31 įsakymo Nr. VA-103 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-01) (toliau – PVM deklaracijos užpildymo taisyklės), 44.4. papunktyje nurodyta, kai importo PVM perskaičiavimas (patikslinimas) atitinkamu muitinės sprendimu atliekamas kitą mokestinį laikotarpį negu mokesstinis laikotarpis, kada buvo pateikta pirminė PVM deklaracija su apskaičiuotu importo PVM nuo prekių (paslaugų), kurių vertė tikslinama, arba importo PVM perskaičiuojamas dėl kitų priežasčių, tai perskaičiuotos importo PVM sumos skirtumas turi būti deklaruotas to mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje, kurį šis perskaičiavimas buvo atliktas, išskyrus Taisyklių 44.4.1–44.4.3 papunkčiuose nurodytus atvejus (šie atvejai nėra aktualūs nagrinėjamu atveju). Vadinasi, Pareiškėja Klaipėdos TM ataskaita sprendimu papildomai apskaičiuotą importo PVM sumą, kuri yra įskaitoma, turėjo deklaruoti 2021 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaracijoje iki 2021-09-25. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovo buvo paprašyta pateikti duomenis, kada buvo pateiktos PVM deklaracijos, nurodant tikslią jų užpildymo datą, nes byloje pateiktos deklaracijos buvo be tikslios užpildymo datos. Pareiškėja pateikė duomenis iš elektroninės deklaravimo sistemos apie 2020 m. spalio, lapkričio ir gruodžio mėn. PVM deklaracijų (forma FR0600) ir minėtų mokesčių laikotarpių patikslintų PVM deklaracijų pateikimą, taip pat pačias 2020 m. spalio, lapkričio ir gruodžio mėn. PVM deklaracijas ir patikslintas deklaracijas.

Komisijos nuomone, Pareiškėja taip pat turėjo pateikti duomenis, ar Klaipėdos TM 2021-08-24 surašius muitinė patikrinimo ataskaitą Nr. 1LM320074M ir joje konstatavus importo PVM pažeidimą, Pareiškėja koregavo importo PVM duomenis 2021 m. rugpjūčio mėn. deklaracijoje. Taigi, nors patikrinimo metu Klaipėdos TM papildomai apskaičiuotą importo PVM sumą (136 305 Eur), kuri yra įskaitoma, Pareiškėja turėjo deklaruoti 2021 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaracijoje, tačiau neaišku, ar šią pareigą Pareiškėja įvykdė ir, tuo pačiu, pasinaudojo PVM atskaita.

Atsižvelgus į šias aplinkybes bei formuojamą praktiką panašiose bylose (LVAT 2018-01-17 nutartį adm. byloje Nr. eA-3011-442/2018 ir 2017-08-10 nutartį adm. byloje Nr. eA-956-662/2017), Komisija sutinka su Muitinės departamento padaryta išvada, jog negalima teigti, kad vien teisės į importo PVM atskaitymą faktas besąlygiškai lemia, kad ši suma bus atskaityta ir neturės reikšmės valstybės biudžetui.

Remdamasi išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad Muitinės departamentas tinkamai vertino teisės aktus, reguliuojančius ginčo santykius, bei faktines ginčo aplinkybes, priėmė teisėtą

bei pagrįstą sprendimą, atitinkantį sprendimo priėmimo metu suformuotą teismų praktiką panašiose bylose. Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti nustatytų aplinkybių ir atleisti Pareiškėją nuo likusios 10 260 Eur PVM baudos sumokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-01-12 sprendimą Nr. 1A-11.

2. Neatleisti UAB "B1" nuo 10 260 Eur PVM baudos mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 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 Mokesčių administravimo įstatymo 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

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius