



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. P. 2017-10-24 SKUNDO**

2018 m. sausio 2 d. Nr. S-1 (7-237/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės
Ramutei Matkevičienei

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojai

Dariui Kiaušui
L. P.

2017 m. lapkričio 21 d. posėdyje išnagrinėjusi L. P. (toliau – Pareiškėja) 2017-10-24 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2017-10-03 sprendimo Nr. 1 A-240, kuriuo patvirtinta Kauno teritorinės muitinės (toliau – Kauno TM) 2017-06-26 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7KM19/13-0336S (toliau – Ataskaita) ir atsisakyta grąžinti Pareiškėjai 322 Eur importo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), n u s t a t ė:

Kauno TM, 2017-04-12 gavusi Pareiškėjos prašymą dėl sumokėto importo PVM grąžinimo, atliko supaprastintą mokestinį patikrinimą dėl 2017-03-08 elektroninėje importo deklaracijoje Nr. 17LTKA1000IM0086E2 (toliau – Deklaracija) Pareiškėjos deklaruotoms prekėms importo PVM apskaičiavimo teisingumo ir 2017-06-26 surašė Ataskaitą. Kauno TM nustatė, kad Pareiškėja, pateikdama Deklaraciją, į Europos Sąjungos (ES) teritoriją importavo 75 vnt. 5-ių Kanados dolerių nominalo, 999 grynumo sidabrinės monetas, kurioms pritaikė 0 proc. maito bei 21 proc. importo PVM tarifus, dėl ko Deklaracijoje buvo apskaičiuota 322 Eur importo PVM mokestinė prievolė.

Išnagrinėjusi Pareiškėjos prašymą dėl sumokėto importo PVM grąžinimo, Kauno TM nurodė, jog Lietuvos Respublikoje teisėta mokėjimo priemonė yra euras, kuris ES valstybėse narėse gali būti leidžiamas kaip kolekcinė moneta arba apyvartinė moneta. Apyvartinės euro monetos išleidžiamos ir pateikiamos į apyvartą nominaliąja verte. Kauno TM nurodė, jog Pareiškėjos importuotoms sidabrinėms 5-ių Kanados dolerių nominalo monetoms negali būti taikoma Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 28 str. 4 dalis, kadangi šių monetų pirkimas nėra finansinės paslaugos, pagal kurias PVM nėra apmokestinami sandoriai dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą).

Kauno TM nustatė, jog Pareiškėja, būdama atsakinga už Deklaracijoje pateiktos informacijos tikslumą ir išsamumą, pateikė muitinei monetų pirkimo iš užsienio pardavėjo *Goldmoney Redemption Notification* 2017-02-28 dokumentą, pagal kurį jas pirkė apie penkis

kartus didesne kaina (19,90 JAV dolerių už kiekvieną monetą ir jų bendra suma sudaro 1429,50 JAV dolerių) nei nominali 5 Kanados dolerių vertė konvertuojama į 5 JAV dolerius pagal valiutų kursą, todėl šios monetos buvo pirktos ir importuotos kaip prekės ir dėl to pagrįstai laikytos prekėmis PVMĮ 2 str. 22 dalies prasme ir pagrįstai apmokestintos importo PVM. Dėl šios priežasties Pareiškėjos prašymas dėl mokesčio grąžinimo netenkintinas.

Dėl Pareiškėjos importuotoms monetoms apskaičiuoto importo PVM. Muitinės departamentas rėmėsi PVMĮ 2 str. 22 dalimi, nustatančia, jog prekė yra bet koks daiktas (įskaitant ir numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija bei PVMĮ 2 str. 24 d. 1 punktu, pagal kurį prekių importas yra ne ES prekių įvežimas į ES teritoriją. Taip pat Muitinės departamentas nurodė, jog pagal PVMĮ 3 str. 3 dalį importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal šio įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje, o pagal PVMĮ 14 str. 3 dalį prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda tuo metu, kai pagal minėtus teisės aktus atsiranda prievolė už jas apskaičiuoti importo muitus. Kai prekėms netaikomi jokie importo muitai, prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda tada, kai pagal atitinkamas Sąjungos muitinės kodekso nuostatas šalies teritorijoje būtų apskaičiuota importo skola muitinei, jeigu prekėms šie muitai būtų taikomi.

Muitinės departamentas nustatė, jog Pareiškėja importavo aukštos prabos (999) sidabrinės monetos, kurių vertė penkis kartus didesnė už nominalią ir nurodė, jog šios aplinkybės sudaro pagrindą teigti, kad Pareiškėjos importuotos monetos nėra skirtos kasdieniniams mokėjimams ir atsiskaitymams, todėl yra numizmatinės paskirties, tai taip pat pagrindžia faktas, jog monetos įsigytos remiantis monetų pirkimo ir pardavimo sandoriu, t. y. Pareiškėja įsigijo prekes. Nurodė, jog tokios pat pozicijos laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) (2008-12-24 nutartis adm. byloje Nr. N-438-1501/2008).

Muitinės departamentas nurodė, jog Pareiškėjos importuotos prekės, remiantis PVMĮ nuostatomis, turėjo būti apmokestintos importo PVM ir atsakymas grąžinti Pareiškėjai 322 Eur sumokėtą importo PVM už ginčo prekes yra pagrįstas.

Pareiškėja su skundžiamu Muitinės departamento sprendimu nesutinka, prašo Komisijos skundžiamą sprendimą panaikinti, kad Pareiškėjai būtų grąžintas jos sumokėtas 322 Eur importo PVM.

Pareiškėja nurodo, kad Kanados Vyriausybė leidžia šias monetas ir Kanados įstatymas šias monetas pripažįsta teisėta atsiskaitymo priemone, t. y. kaip pinigus, todėl tai nėra prekė. Be to, Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 1.100 straipsnis numato, jog pinigai yra kitų valstybių išleidžiamos monetos, kurios yra teisėta atsiskaitymo priemonė, todėl bandymas priskirti šias monetas prie prekių pasitelkiant CK 6.305 straipsnį ir kitus PVMĮ straipsnius yra niekinis.

Pareiškėja nesutiko su Muitinės departamento pozicija, jog importuotos monetos nėra skirtos kasdieniams mokėjimams ir atsiskaitymams. Pasak Pareiškėjos, pinigai gali būti ir tokie, kurie nėra naudojami kasdieniniame atsiskaityme, o sąvoka „kasdieniai atsiskaitymai“ nėra reglamentuota nei CK, nei PVMĮ.

Pareiškėja taip pat nesutiko su Muitinės departamento argumentais, kad monetos vertė yra beveik penkis kartus didesnė už nominalą ir dėl to yra numizmatinės paskirties. Pareiškėja rėmėsi Kanados valiutos įstatymo (*Currency Act*) 8 str. (2) d. (a) punktu, kuriame nurodyta, jog mokėjimas monetomis yra teisėta mokėjimo priemonė, skirta ne didesnėms sumoms už šiuos monetų nominalus: keturiasdešimt dolerių, jeigu nominalas yra du ar daugiau dolerių, bet neviršija dešimties dolerių. Kadangi Pareiškėja už 5-ių dolerių monetą mokėjo 19,90 JAV dolerių, tai yra daug mažiau, nei nurodyta *Currency Act* įstatymo 8 str. (2) d. (a) punkte.

Pareiškėjai neaišku, kodėl Muitinės departamentas argumentuoja monetų įsigijimą remdamasis pirkimo ir pardavimo sandoriu, dėl kurio monetos turi tapti prekėmis, kadangi, pavyzdžiui: perkant Rusijos rublius už eurus, rubliai dėl to netampa prekėmis, išlieka pinigais ir

po sandorio. Taip pat pirkimo ir pardavimo sandoriu įsigijus rublius ir įvežant juos į Lietuvos Respublikos teritoriją, nėra taikomas importo PVM popieriui, kadangi rublis nėra prekė.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), išnagrinėjusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmetinas, skundžiamas Muitinės departamento sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl to, ar pagrįstai netenkintas Pareiškėjos prašymas grąžinti jai sumokėtą 322 Eur importo PVM už importuotas 75 vnt. 5-ių Kanados dolerių nominalo, 999 grynumo sidabrinės monetas. Muitinės departamentas savo poziciją grindžia tuo, jog importuotos sidabrinės monetos pagal savo vertę, pobūdį, įsigijimo aplinkybes ir paskirtį yra prekės, atitinkančios PVMĮ 2 str. 22 dalyje pateiktą prekių apibrėžimą. Tuo tarpu Pareiškėja, nesutikdama su skundžiamu sprendimu, akcentuoja tai, jog ginčo monetų įsigijimas yra ne kas kita kaip užsienio valiutos – Kanados dolerių įsigijimas, kuris pagal PVMĮ 28 str. 4 dalį yra PVM neapmokestinama finansinė paslauga.

Taigi, sprendžiant klausimą dėl ginčo monetų įsigijimo apmokestinimo, būtina nustatyti, ar įsigytos monetos yra numizmatinės paskirties pinigai, kurie PVMĮ tikslais pripažįstami kaip prekės, kurios importo atveju yra PVM objektas, ar įsigytos monetos yra valiutos įsigijimo už atlygį finansinis sandoris, kuris, viena vertus, pagal PVMĮ 28 str. 4 dalį yra PVM neapmokestinamas, kita vertus – nėra importo PVM objektas.

Pagal PVMĮ 2 str. 22 dalį prekė yra bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija.

Pagal PVMĮ 2 str. 24 dalies 1 punktą prekių importas – ne ES prekių įvežimas į ES teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai.

PVMĮ 3 str. 3 dalyje yra nustatyta, jog importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal šio Įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje.

PVMĮ IV skyriuje yra nustatyti atvejai, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas. Atitinkamai PVMĮ 28 str. (*Finansinės paslaugos*) 4 dalyje yra nurodyta, jog PVM neapmokestinami sandoriai dėl valiutos (įskaitant valiutos keitimą), taip pat grynujų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų mokėjimo, pinigų tvarkymo ir kitos paslaugos, tiesiogiai susijusios su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis.

Pagal 2006-11-28 Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 135 str. 1 dalies e punktą sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM, yra: „sandoriai, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kitų metalų monetas ar banknotus, kurie paprastai nėra naudojami kaip atsiskaitymo priemonė, arba numizmatinės vertės monetas“.

ESTT 2015-10-22 sprendime byloje C-264/14, spręsdamas klausimą, ar tradicinės valiutos keitimo į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, sandoriai yra PVM neapmokestinami finansinių paslaugų sandoriai pagal PVM direktyvos 135 str. e punktą, nurodė, jog pagrindinis šių sandorių priskyrimo PVM neapmokestinamoms paslaugoms kriterijus buvo tai, kad virtualioji valiuta bitkoinas neturėjo kitos paskirties, nei naudoti ją kaip atsiskaitymo priemonę, ir šiam tikslui ją pripažįsta kai kurie veiklos vykdytojai.

Nors nagrinėjamoje mokestinio ginčo byloje faktinės aplinkybės nėra tapačios, t. y. sprendžiamas ne virtualiosios valiutos bitkoino vienetų, o ginčo monetų įsigijimo ir galimybės šį įsigijimą kvalifikuoti ne kaip prekių, o kaip užsienio valiutos įsigijimo sandorį, klausimas, tačiau minėtame sprendime ESTT pateiktos išvados dėl PVM direktyvos 135 str. nuostatų taikymo yra aktualios ir Pareiškėjos atveju.

ESTT minėtoje byloje nurodė, jog PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo pagrindai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse. Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką terminai, vartojami šiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas

apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį, išimtys (33–34 punktai). Kalbėdamas apie PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytus neapmokestinimo pagrindus, ESTT nurodė, jog šioje nuostatoje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina sandorių, be kita ko, „dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė“. Atsižvelgiant į kalbinius skirtumus, remiantis vien pažodiniu aiškinimu, nagrinėjamų žodžių junginio taikymo srities nustatyti negalima. Tą žodžių junginį reikia aiškinti atsižvelgiant į jo kontekstą, PVM direktyvos struktūrą ir tikslus. ESTT priminė, jog PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytų neapmokestinimo pagrindų tikslas – visų pirma palengvinti apmokestinamosios vertės ir atskaitomo PVM sumos nustatymą finansinių sandorių apmokestinimo atveju. ESTT konstatavo, jog sandoriai, susiję su netradicinėmis valiutomis, tai yra kitomis valiutomis nei tos, kurios yra teisėta atsiskaitymo priemonė vienoje ar daugiau šalių, yra finansiniai sandoriai, jeigu sandorio šalys pripažįsta šias valiutas kaip teisėtoms atsiskaitymo priemonėms alternatyvią atsiskaitymo priemonę ir jeigu nėra kitos šios valiutos paskirties – tik naudojimas jos kaip atsiskaitymo priemonės (44–53 punktai).

Byloje yra nustatyta, jog Pareiškėja pagal ginčo Deklaraciją importavo 75 vnt. 5-ių Kanados dolerių nominalo, 999 grynumo sidabrinės monetos – „Kanados sidabrinio klevo lapo moneta 1 oz“ („*Canadian Silver Maple Leaf 1 Oz*“). Remiantis Pareiškėjos pateiktais šių ginčo monetų įsigijimo dokumentais, 1 vnt. 5 Kanados dolerių vertės monetos kaina (neatsižvelgiant į transportavimo išlaidas, kurios Pareiškėjai sudarė 103,79 JAV dolerius) – 19,90 JAV dolerių, t. y. daugiau kaip 5 kartus didesnė už nominalią 5 Kanados dolerių vertę. Tokiu būdu Pareiškėja 375 Kanados dolerių nominalios vertės monetos įsigijo už 1533,29 JAV dolerius, arba už 2066,11 Kanados dolerius pagal oficialų Kanados dolerio kursą JAV dolerio atžvilgiu, kuris 2017-03-08 sudarė 0,74 JAV dolerio (https://www.bankofcanada.ca/rates/exchange/currency-converter/?lookupPage=lookup_currency_converter_2017.php&startRange=2008-01-02&rangeType=range&selectToFrom=to&convert=1.00&seriesFrom=Canadian+dollar&seriesTo%5B%5D=FXUSDCAD&rangeValue=&dFrom=2017-03-08&dTo=2017-03-08&submit_button=Convert). Komisija pažymi, jog ginčo monetos yra nukaltos Karališkoje Kanados Monetų Kalykloje (*Royal Canadian Mint*), toliau tekste – RCM. Tiek RCM tinklalapyje internete, tiek kituose prekybą kolekcinėmis, numizmatinės paskirties monetomis vykdančiuose tinklalapiuose internete ginčo monetos pristatomos kaip nuo 1988 m. kasmet ribotu tiražu išleidžiamos išskirtinio dizaino numizmatinės paskirties kolekcinės monetos. Pavyzdžiui, Pareiškėjo skunde nurodyto pavyzdžio 2014 m. Kanados sidabrinio klevo lapo monetų tiražas – 7500 vnt. (žr.: <http://www.mint.ca/store/product/product.jsp?print=true&itemId=prod1890058>; <https://www.cdncoin.com/5-2014-Replica-1oz-Maple-Leaf-p/623932053434.htm>; <https://www.apmex.com/category/23100/rcm-silver-maple-leafs>). Minėtuose tinklalapiuose šių monetų įsigijimas skatinamas tiek kolekcionavimo, tiek investavimo tikslais.

Komisija, įvertinusi aukščiau išdėstytus argumentus dėl Pareiškėjos importuotų Kanados sidabrinio klevo lapo monetų vertės, jų numizmatinės paskirties, konstatuoja, jog Muitinės departamentas importuotas ginčo monetos pagrįstai pripažino prekėmis, kurios yra importo PVM objektas Lietuvoje, todėl Pareiškėjos sumokėtas 322 Eur importo PVM pagrįstai nebuvo jai gražintas.

Pareiškėja skunde akcentuoja tai, jog pagal Kanados „Currency Act“ 8(2) punktą „mokėjimas monetomis, apie kurį kalbama 8(1) skyriuje, yra teisėta mokėjimo priemonė, bet ne daugiau, negu sekančioms sumoms sekančių (žemiau duotų) monetų nominalų: a) keturiasdešimt dolerių, jeigu denominacija yra du doleriai ar daugiau, bet neviršija dešimt dolerių“. Komisija, vertindama šiuos Pareiškėjos argumentus, nurodo, jog šioje nuostatoje kalbama apie tam tikrus apribojimus atsiskaitymams, kai jie yra vykdomi monetomis, išleistomis pagal Karališkosios Kanados Pinigų Kalyklos įstatymą (*Royal Canadian Mint Act*, toliau – RCMA) (7(1) a punktas). Pastarajame (RCMA) teisės akte yra aiškiai nurodyta, jog apyvartai skirtos monetos (*circulation coins*) yra tos, kurios yra pagamintos iš bazinio metalo (baziniai metalai – bet koks metalas, išskyrus tauriuosius metalus – auksą, sidabrą, platiną ar bet kokį kitą platinos grupės metalą), kurios yra nurodytos RCMA 2 priede, ir kurios Kanadoje yra išleistos į apyvartą naudoti

kasdieniams atsiskaitymams. Tuo tarpu neapyvartinėmis monetomis (*non-circulation coins*) vadinamos tos, kurios pagamintos iš bazinio metalo, tauriojo metalo ar bet kokios šių metalų kombinacijos, kurios neskirtos apyvartai ir kurios nurodytos RCMA 1 priede (žr. RCMA 2 straipsnį). Komisija pažymi, jog RCMA 2 priede Pareiškėjos importuotos ginčo monetos nenurodytos, o RCMA 1 priede, kuriame išvardintos kasdieniams atsiskaitymams neskirtos monetos – 5 dolerių nominalios vertės monetos yra nurodytos. Taigi būtent RCMA 2 straipsnis ir jo 1 bei 2 priedai patvirtina, kad iš gryno aukščiausios prabos (9999) sidabro pagamintos 5 dolerių nominalo numizmatinės paskirties Kanados sidabrinio klevo lapo monetos nėra skirtos kasdieniams atsiskaitymams, t. y. jos priskiriamos neapyvartinėms monetoms. Todėl Pareiškėjos argumentai, jog pagal Kanados „Currency Act“ 8(2) punktą ginčo monetos pripažintinos ne prekėmis, o pinigais – užsienio valiuta, kurios įsigijimas kaip finansinis sandoris būtų neapmokestinamas pagal PVMĮ 28 str. 4 dalį ir nebūtų PVM objektas, yra atmestini kaip nepagrįsti.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, konstatuoja, jog skundžiamas Muitinės departamento sprendimas tvirtintinas.

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

Patvirtinti Muitinės departamento prie Finansų ministerijos 2017-10-03 sprendimą Nr. 1 A-240.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti 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 pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė