



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL AB „SAS2“ 2017-12-22 SKUNDO**

2018 m. vasario 26 d. Nr. S- 38 (7-282/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės– pranešėja

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams

Ramutei Matkevičienei
K.K.
C.C.
R.R.

mokesčių administratoriaus atstovui

nedalyvaujant

2018 m. sausio 23 d. posėdyje išnagrinėjusi **AB „SAS2“** (toliau – Bendrovė) 2017-12-22 gautą skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcijos) 2017-12-11 sprendimo Nr. 69-120, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2017-09-09 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-381, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 227869 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 13306,57 Eur PVM delpinigių, 22787 Eur PVM baudą.

Panevėžio AVMI atliko Bendrovės 2013-07-01 – 2016-12-31 laikotarpio PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2017-07-26 patikrinimo aktą Nr. (42.59)-FR0680-341, kuriuo nustatė, kad Bendrovė, pažeisdama Mokesčių administravimo įstatymo 68 str. 1 dalies nuostatas, nepagrįstai 2016 m. spalio mėnesį į PVM atskaitą įtraukė 227 869 Eur sumokėtą importo PVM, kurį prievolė sumokėti susidarė iki 2001-08-22.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Panevėžio apygardos teismo 2001-08-14 nutartimi Bendrovei buvo iškelta restruktūrizavimo byla. 2016-04-13 buvo pasirašyta Reikalavimo perleidimo sutartis Nr. (7.8-42)-T5-13, kurios pagrindu naujam kreditoriui UAB „SS“ sumokėjus pradiniam kreditoriui VĮ „T“ 413139 Eur kainą, buvo perleista reikalavimo teisė į Pareiškėjo 3659960,93 Eur mokestinę nepriemoką. Iš 3659960,93 Eur Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Muitinės departamento kreditorinių reikalavimų perduotų VĮ „T“ į valstybės biudžetą buvo sumokėta 413139 Eur (11,3 proc. skolos). Bendrovė 2016-10-25 banko pavedimu sumokėjo UAB „SS“ 228288,59 Eur ir mokėjimo paskirtyje nurodė, kad tai yra UAB „SS“ iš VĮ „Ts“ perimtos importo PVM nepriemokos Muitinės departamentui dengimas. Bendrovė 2016 metų gruodžio 5 d. pateiktoje PVM deklaracijoje (forma FR0600)

už 2016 m. spalio mėn. deklaravo 227869 Eur sumokėto importo PVM sumą, kurią įtraukė į PVM atskaitą. Panevėžio AVMI atliko Bendrovės 2013-07-01 – 2016-12-31 laikotarpio PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2017-07-26 patikrinimo aktą Nr. (42.59)-FR0680-341, kuriuo nustatė, kad Bendrovė, pažeisdama Mokesčių administravimo įstatymo 68 str. 1 dalies nuostatas, nepagrįstai 2016 m. spalio mėnesio PVM deklaracijoje į PVM atskaitą įtraukė 227869 Eur sumokėtą importo PVM, kurį prievolė sumokėti susidarė iki 2001-08-22.

Inspekcija pažymėjo, kad pagal 1993-12-22 Lietuvos Respublikos PVM įstatymo Nr. I-345 18 straipsnio nuostatas už importuotas prekes PVM sumos galėjo būti atskaitomos tik tuomet, kai prekių įvežimo dokumentuose yra atitinkama muitinės žyma apie mokesčio apskaičiavimą ir šis mokestis importuotojo sumokėtas į biudžetą. To paties įstatymo 16 straipsnyje buvo nurodyta, kad atskaitoma PVM suma yra įtraukta į apskaitą PVM suma už tiekėjų pateiktas prekes, suteiktas paslaugas bei importuotas prekes, skirtas apmokestinamoms prekėms gaminti, parduoti ir apmokestinamoms paslaugoms teikti.

Vadovaujantis 2002-03-05 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) Nr. IX-751 68 str. 1 dalimi, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

ESTT yra pripažinęs valstybių narių teisę nustatyti naikinamąjį terminą teisei į PVM atskaitą realizuoti (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2008-05-08 sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 45 p.). ESTT sprendime konstatuota, jog „naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su Šeštąja direktyva nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Bendrijos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas) ir, antra, dėl jo pasinaudojimas teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (žr. 2003-02-27 sprendimą *Santex*, C-327/00 ir 2007-10-11 sprendimą *Lämmerzahl*, C-241/06). Dėl veiksmingumo principo reikia pabrėžti, kad dėl paties dvejų metų naikinamojo termino, kuris aptariamame pagrindinėje byloje, pasinaudojimas teise atskaityti negali savaime tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, atsižvelgiant į tai, kad Šeštosios direktyvos 18 str. 2 dalis leidžia valstybėms narėms reikalauti, jog apmokestinamasis asmuo pasinaudotų teise į atskaitą tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė“ (ESTT 2008-05-08 sprendimas sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 46 p.).

Tokias pačias išvadas ESTT padarė ir 2010-10-21 sprendime byloje C-385/09, nurodęs, kad, jeigu teisei į PVM atskaitą nebūtų taikomi jokie apribojimai laiko atžvilgiu, nebūtų galima užtikrinti visiško teisinio saugumo. Galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į atskaitą prieštarautų teisinio saugumo principui, kuris reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nugincyta neribotam laikui.

Inspekcijos teigimu, pagal 2001 m. galiojusį PVM įstatymą importo PVM atskaita galima buvo pasinaudoti tik po to, kai buvo sumokėtas mokestis muitinei. Todėl atskaitomas importo PVM turėjo būti sumokėtas ir deklaruotas 2001 metais, teise atskaityti importo PVM (ir apskaičiuoti mokėtiną mokestį) Bendrovė turėjo pasinaudoti per MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatytą 5 metų naikinamąjį terminą, kuriam pasibaigus šios teisės neteko.

Bendrovė prašo panaikinti skundžiamą 2017-12-11 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-120. Bendrovės teigimu, Bendrovė, būdama rūpestingu apmokestinamuoju asmeniu, vadovavosi Lietuvos teisės aktais ir laikėsi juose nustatytų reikalavimų bei teisėtai ir pagrįstai, nepažeisdama MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatų dėl senaties termino taikymo, 2016 m. spalio mėn.

pasinaudojo importo PVM atskaita, prievolė kurį sumokėti atsirado už iki 2001-08-22 importuotas prekes, nes:

1) Bendrovė dėl objektyvių priežasčių ilgą laiką negalėjo sumokėti importo PVM už iki 2001-08-22 importuotas prekes (bloga Bendrovės finansinė padėtis, restruktūrizavimo procedūra, nustatytas skolų sumokėjimo išdėstymo grafikas ir kt.) ir šiuo aspektu niekada nepiktnaudžiavo, elgėsi rūpestingai ir sąžiningai;

2) Visos prekės, dėl kurių susidarė importo PVM skola Muitinės departamentui, praeityje buvo panaudotos Bendrovės PVM apmokestinamoje veikloje ir dėl to ginčo nėra. Importuotos prekės (įvairios žaliavos, medžiagos, stiklo liejimo formos, atsarginės detalės ir kt.) buvo skirtos Bendrovės PVM apmokestinamai veiklai (stiklo taros, automobilių stiklų, plokščio grūdinto stiklo gamybai) ir faktiškai praeityje jai buvo panaudotos, todėl Bendrovė turi teisę į šių prekių importo PVM atskaitą;

3) Bendrovė importavo prekes ir importo PVM skola Muitinės departamentui susidarė tuomet, kai galiojo nacionalinių teisės aktų nuostatos, kad importo PVM galima traukti į PVM atskaitą tik tuomet, kai jis yra sumokamas, t. y. teisinis reguliavimas leido pasinaudoti importo PVM atskaita, tačiau tik po to, kai importo PVM buvo sumokėtas muitinei. Bendrovė niekada nepasinaudojo importo PVM atskaita, nes jai niekada nebuvo suteikta teisė į PVM atskaitą įtraukti nesumokėtą importo PVM, neatsižvelgiant į tai, kad toks ribojimas neatitiko PVM direktyvos nuostatų, nes ESTT pasisakė, kad valstybei narei neleidžiama susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar importo PVM faktiškai sumokėtas. Bendrovė ankstesniu nei 2016 m. spalio mėn. laikotarpiu neturėjo net teorinės galimybės deklaruoti importo PVM kaip atskaitomo, kadangi tokiu atveju mokesčių administratorius būtų eliminavęs tokią atskaitą kaip nepagrįstą jokiais sumokėjimą patvirtinančiais dokumentais;

4) Jei Bendrovei, sumokėjusiai importo PVM, nebūtų leidžiama pasinaudoti teise į importo PVM atskaitą, tokiu būdu nacionaliniais teisės aktais nustatytų formalumų pagrindu būtų grubiai pažeistas PVM direktyvos tiek neutralumo, tiek ir veiksmingumo principas, nes Bendrovei niekada – nei prekių importo metu, nei 2012/2013 m. (kai keitėsi importo PVM atskaitos principai ir VMI perėmė importo PVM kontrolę), nei 2016 m. (kai sumokamas importo PVM) nebūtų suteikta teisė į importo PVM atskaitą, t. y. pasinaudojimas teise atskaityti importo PVM taptų praktiškai neįmanomu, o tokie nacionaliniais teisės aktais nustatyti formalumai ir/ar mokesčiu administratoriaus taikoma jų įgyvendinimo praktika būtų laikomi nesuderinamais su PVM direktyva nustatyta PVM Sistema. Tam, kad nebūtų pažeistas pagrindinis Europos Sąjungoje galiojančios PVM sistemos principas – PVM neutralumo principas, netipiniu Bendrovės atveju privalo būti suteikiama teisė į PVM atskaitą, kai yra sumokamas importo PVM, neatsižvelgiant į tai, kiek laiko yra vėluojama jį sumokėti. Bendrovė nurodo, kad 2016-10-25 banko pavedimu sumokėjo UAB „SS“ 228 288,59 Eur ir mokėjimo paskirtyje nurodė, kad tai yra UAB „SS“ iš VĮ „T“ perimtos importo PVM nepriemokos Muitinės departamentui dengimas. VMI, priimdama Sprendimą dėl skundo ir remdamasi aukščiau paminėta ESTT praktika, neatkreipė dėmesio, kad ESTT sprendimo sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 yra nurodyti kriterijai ir sąlygos, kada valstybė narė gali nustatyti senaties terminą PVM atskaitai, kad tai būtų suderinama su PVM direktyva, pvz., viena privalomų sąlygų – turi būti užtikrintas veiksmingumo principas, t. y. nustačius senaties terminą, pasinaudojimas teise atskaityti PVM neturi tapti praktiškai neįmanomu arba pernelyg sudėtingu. Be to, ESTT sprendimo sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 46 punkte yra nurodyta, kad sankcijos taikomos tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo yra nepakankamai rūpestingas ir nepateikia prašymo dėl PVM atskaitymo („naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į PVM atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva”);

5) Mokestinis ginčas kilo iš esmės dėl to, kad Bendrovė ir mokesčių administratorius skirtingai supranta momentą, kuriuo Bendrovė įgijo teisę į 2001 m. importuotų prekių importo PVM, kuris buvo sumokėtas 2016 m. spalio mėn., atskaitą, nes būtent nuo šio momento turi

būti pradedamas skaičiuoti 5 metų senaties terminas. Bendrovė importo PVM sumokėjo 2016 m. spalio 25 d., vadinasi, „atskaitos taškas“, t. y. data, nuo kada turi būti pradėtas skaičiuoti 5 metų senaties terminas, per kurį Bendrovė turi teisę pasinaudoti sumokėto importo PVM atskaita, yra 2016 metai. Taigi, Bendrovė pasinaudojo teise į importo PVM atskaitą nesuėjus MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatytam 5 metų senaties terminui;

6) Jei Bendrovei, sumokėjusiai importo PVM, nebūtų leidžiama pasinaudoti teise į importo PVM atskaitą, Lietuvos valstybė neteisėtai praturtėtų, nes PVM į biudžetą vietoje vieno karto būtų sumokėtas du kartus: vieną kartą jis jau yra sumokėtas, kai galutiniai vartotojai įsigijo prekes (pvz., produkciją, supakuotą į Bendrovės pagamintą stiklo tarą ir kt.), o antrą kartą jį būtų priversta sumokėti Bendrovė, nors jos, kaip gamintojos, atžvilgiu pirkimo / importo PVM turi būti neutralus, t. y. Bendrovė neturi patirti šių kaštų ir jai nepriklausančios finansinės naštos;

7) VMI, vykdydama jai pavestas funkcijas, turi vadovautis MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatomis, nustatančiomis mokesčių administratoriui pareigą administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, MAĮ 9 str. nuostatomis, nustatančiomis apmokestinimo aiškumo principą, bei vadovautis MAĮ 10 straipsniu, nurodančiu, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė turi būti teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Minėtos teisinės nuostatos nubrėžia mokesčių administratoriaus diskrecijos ribas, nurodant, jog mokesčių administratorius negali piktnaudžiauti savo padėtimi ir neproporcingai apsunkinti mokesčių mokėtojo padėtį, turi elgtis protingai ir teisingai. Be to, vadovaujantis MAĮ 3 str. 5 dalies nuostatomis, visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktu prieštaravimai ar neaiškumai privalo būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

Mokestinių ginčų komisija (toliau – Komisija), įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas yra atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamoje byloje ginčas yra kilęs dėl to, ar Bendrovė teisėtai 2016 metų gruodžio 5 d. pateiktoje PVM deklaracijoje į PVM atskaitą įtraukė 227 869 Eur importo PVM, kurio prievolė sumokėti susidarė 2001 metais. Inspekcija nustatė, kad Bendrovė pažeidė Mokesčių administravimo įstatymo 68 str. 1 dalies nuostatas ir negalėjo 2016 m. pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

Komisija pažymi, kad nagrinėjant centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo klausimą, reikia įvertinti ar PVM atskaitos realizavimas atitiko nacionaliniuose teisės aktuose nustatytas realizavimo sąlygas ir ESTT praktiką. PVM atskaitos realizavimo klausimas pirmiausia nagrinėtinas naikinamojo senaties termino vertinimo ir taikymo aspektu. ESTT ne vienoje byloje yra pripažinęs valstybių narių teisę nustatyti naikinamąjį terminą teisei į PVM atskaitą realizuoti (pvz., Teisingumo Teismo 2008-05-08 sprendimas sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 45 p.). Šiame ESTT sprendime (43 ir 44 punktai) buvo pabrėžta, kad „valstybės narės gali reikalauti, kad teise į atskaitą būtų pasinaudota laikotarpiu, kuriuo ji atsirado, arba ilgesniu laikotarpiu, laikantis jų nacionalinės teisės aktuose nustatytų sąlygų ir taisyklių“ (...). Be to, galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į atskaitą prieštarautų teisinio saugumo principui, kuris reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nugincyta neribotam laikui. ESTT sprendime konstatuota, jog „naikinamasis terminas (...) neturi būti laikomas nesuderinamu su Šeštąja direktyva nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Bendrijos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas) ir, antra, dėl jo pasinaudojimas teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2003-02-27 sprendimą *Santex*, C-327/00 ir 2007-10-11 sprendimą *Lämmerzahl*, C-241/06). (...) Šeštosios direktyvos 18 str. 2 dalis leidžia valstybėms narėms reikalauti, jog apmokestinamasis asmuo pasinaudotų teise į atskaitą tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė“ (ESTT 2008-05-08 sprendimas sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 46 p.). Kitame sprendime (ESTT 2017-

06-14 Sprendimo *Compass Contract Services* (C-38/16, 42 p.) taip pat pabrėžta, kad dėl tokių senaties terminų naudojimas Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Haahr Petroleum*, C-90/94, 48 p. ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, 36 p.). Protingas senaties termino nustatymas ESTT laikomas atitinkančiu veiksmingumo principą, pavyzdžiui, trejų metų senaties terminas (2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 28 punktą) arba dvejų metų senaties terminas (2011 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-427/10, EU:C:2011:844, 25 punktą) buvo pripažinti atitinkantys veiksmingumo principą.

Komisija pažymi, jog vadovaujantis MAI 68 str. 1 dalimi, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Todėl, Komisijos nuomone, Inspekcija, nepripažindama 2016 metais deklaruotos PVM atskaitos, pagrįstai vadovavosi MAI 68 straipsnyje nustatytu senaties terminu. Komisija pabrėžia, kad Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnis taikomas tiek mokesčių mokėtojui, tiek ir mokesčių administratoriui. Jei būtų leidžiama pasinaudoti PVM atskaita už laikotarpį, kai mokesčių administratorius nebeturi teisių galimybių įvertinti mokesčių apskaičiavimo teisingumo, būtų pažeista teisinę pusiausvyrą užtikrinantis teisinio saugumo principas. Pagal ESTT praktiką senaties terminais per kuriuos galima pareikšti ieškinį, siekiant teisinio saugumo, saugomas ir mokesčių mokėtojas, ir mokesčių administratorius (žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454) 42 punktą). Iš esmės tai reiškia, kad nei mokesčių mokėtojas neturi mokesčių teisių ir pareigų, nei mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti sumokėti arba perskaičiuoti mokesčių už laikotarpį patenkančią už senaties termino ribų. Tokias pačias išvadas ESTT padarė ir 2010-10-21 sprendime byloje C-385/09, nurodęs, kad, jeigu teisei į PVM atskaitą nebūtų taikomi jokie apribojimai laiko atžvilgiu, nebūtų galima užtikrinti visiškai teisinio saugumo, kuris reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nugrinčyta neribotam laikui.

ESTT taip pat yra pasisakęs kokiais atvejais negalima remtis senaties termino pasibaigimu. Pagal ESTT praktiką (minėta C-500/16, 45 p.; 2011 09-08 Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, 51 p. ir nurodyta jurisprudencija) „pagal Sąjungos teisę nacionalinės valdžios institucijoms draudžiama remtis senaties termino pasibaigimu, tik jeigu dėl jų elgesio, egzistuojant naikinamosios senaties terminui, iš asmens buvo visiškai atimta galimybė pasinaudoti teisėmis nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu).“ Tokios aplinkybės, kokios yra nustatytos nagrinėjamoje byloje, Komisijos nuomone, nesuponuoja išvados, kad iš apmokestinamojo asmens buvo atimta galimybė pasinaudoti teisėmis nacionaliniuose teismuose.

Bendrovė mano, kad Inspekcija neteisingai taikė senatį. Bendrovės teigimu, Bendrovė ir mokesčių administratorius skirtingai supranta momentą, kuriuo Bendrovė įgijo teisę į 2001 m. importuotų prekių importo PVM atskaitą. Bendrovės nuomone, ji pasinaudojo teise į importo PVM atskaitą nesuėjęs MAI 68 str. 1 dalyje nustatytam 5 metų senaties terminui. Bendrovės nuomone, „atskaitos taškas“, t. y. data, nuo kada turi būti pradėtas skaičiuoti 5 metų senaties terminas, yra 2016 metai.

Komisija pažymi, kad ESTT ne kartą savo sprendimuose pripažino, kad teisė į atskaitą atsiranda tuo pačiu momentu, kai mokesčiai tampa mokėtini (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07) 46 punktą). PVM direktyvos (2006/112/EB) 167 straipsnyje nustatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Pagal prekių importo metu galiojusį 77/388/EEB Šeštosios direktyvos (dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas) 17 straipsnį taip pat buvo numatyta, kad teisė atskaityti mokesčių

atsiranda tuomet, kai atskaitytinus mokesčius tampa apskaičiuotinus ir (...) apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti „apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes“ PVM. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo Nr. 748 redakciją „Dėl mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos“, galiojusią prekių importo metu, importo PVM skola muitinei atsirado 2001 m. rugpjūčio mėnesį. Vadinas, atsiradus importo PVM mokėjimo prievolei, kai importo PVM tapo mokėtinas, teisė į PVM atskaitą atsirado tuo pačiu metu, t. y. 2001 metų rugpjūčio mėnesį. Skaičiuojant nuo šios datos, įvykdžius formaliuosius reikalavimus, teisė galėjo būti realizuota per penkerius metus ir pasibaigė suėjus senaties terminui, t. y. 2006 metų gruodžio 31 dieną.

Pastebėtina, kad importo PVM atskaitos teisės realizavimas pagal senaties termino veikimo metais galiojusią PVM įstatymo 64 str. „Dokumentai, kuriuose nurodytas PVM sumas galima įtraukti į PVM atskaitą“ 5 d. redakciją buvo siejamas su importo PVM sumokėjimą pagrindžiančiu dokumentu. Komisija pastebi, kad ginčą apimantis nuo 2001 metų prasidėjęs laikotarpis apima ir laikotarpį, kai Lietuva nebuvo ES nare, todėl tuo laikotarpiu ES teisės aktai nebuvo aktualūs. Atsižvelgiant į tai, galėjo susidaryti skirtumas tarp momento, kada atsiranda teisė į PVM atskaitą, ir momento, kada ji įgyvendinama. Tačiau bet kuriuo atveju PVM atskaitos įgyvendinimas negalėjo išeiti už MAĮ 68 str. nustatyto senaties termino ribų. Visą senaties termino galiojimo laikotarpį teisės aktai nenumatė ir nenumato mokesčio apskaičiavimo senaties termino pratęsimo galimybės laiku nesumokėjus importo PVM mokesčio dėl sudėtingos finansinės situacijos ar kitų priežasčių. Su verslu susijusi rizika negali būti vertinama esant naikinamajam terminui. Be to, importo PVM atskaitymo momentą susiejus su žymiai vėlesne data nei prekės buvo importuotos, būtų pažeistas teisinio saugumo principas, nes mokesčių administratorius nebeturėtų teisinių galimybių įvertinti mokesčių apskaičiavimo teisingumo.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija mano, kad importo PVM įtraukimo į PVM atskaitą senaties termino pradžios data turėjo būti skaičiuojama nuo tos datos, kai importo PVM tapo mokėtinas.

Bendrovė skunde akcentuoja, kad Bendrovės atveju privalo būti suteikiama teisė į PVM atskaitą, kai importo PVM yra sumokėtas. Bendrovė savo teisę atskaityti (susigrąžinti) importo PVM grindžia šio mokesčio sumokėjimo aplinkybe. Įmonė teigia, kad jei Bendrovei, sumokėjusiai importo PVM, nebūtų leidžiama pasinaudoti teise į importo PVM atskaitą, tokiu būdu nacionaliniais teisės aktais nustatytų formalumų pagrindu būtų pažeistas PVM direktyvos tiek neutralumo, tiek ir veiksmingumo principai.

Komisija pažymi, kad įmonės teiginiai apie mokesčio sumokėjimą 2016 m. spalio mėn. yra nepagrįsti objektyviomis aplinkybėmis. Į 2016 m. spalio mėn. PVM deklaraciją bendrovė įtraukė importo PVM sumą, kurią 2016-10-25 banko pavedimu sumokėjo UAB „SS“ ir mokėjimo paskirtyje nurodė, kad tai yra UAB „SS“ iš VĮ „T“ perimtos importo PVM nepriemokos Muitinės departamentui dengimas. Komisija pažymi, kad Bendrovės UAB „SS“ sumokėta suma buvo skolos kreditoriui dengimas, o ne importo PVM sumokėjimas į biudžetą. Civilinių santykių pagrindu skolininkui sumokėjus skolą naujam kreditoriui, pastarajam įsipareigojimų valstybei dėl sumokėtų sumų neatsiranda. Komisija nustatė, kad Bendrovės minima naujam kreditoriui UAB „SS“ sumokėta suma į Muitinės departamento surenkamąją sąskaitą nebuvo pervesta (Muitinės departamento 2018-02-12 raštas Nr. (13.2/8)3B-1438), t. y. valstybės biudžeto nepasiekė. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, pareiškėjo pateikti su sumokėjimu susiję argumentai nenagrinėtini.

Bendrovė iki šiol nėra įvykdžiusi importo PVM prievolės valstybei. Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nebereikalauja šio importo PVM sumokėti į biudžetą ir nesiima išieškojimo veiksmų. Komisija pažymi, kad net ir tuo atveju, jei importo PVM būtų sumokėtas, PVM atskaitos realizavimas būtų galimas tik iki tol, kol pasibaigia senaties terminas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog centrinis mokesčių administratorius išsamiai išnagrinėjo minėtas mokesčio ginčo aplinkybes ir padarė iš esmės

teisingą išvadą, kad ginčo PVM atskaita yra negalima suėjus MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatytam senaties terminui, todėl naikinti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą nėra teisinio pagrindo.

Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas, kuriuo buvo patvirtintas Panevėžio AVMI 2017-09-09 sprendimas Nr. (36.9)-FR0682-381, yra tvirtintinas.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-12-11 sprendimą Nr. 69-120.

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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė