

Ar lengva „gauti atleidimą“ nuo baudos, nedeklaravus importo PVM?

Rubrika: Straipsniai



Indrė Ščeponienė
Advokatų kontoros Sorainen vyresnioji teisininkė

Atleidimo nuo paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatymo (MAĮ) 141 str. 1 d. Mokesčių administratoriui patikrinimo metu papildomai apskaičiavus importo PVM sumas ir paskyrus atitinkamas baudas, vienu aktualiausiu atleidimo nuo baudų pagrindu neretai tampa minėto straipsnio 3 p. įtvirtintas kriterijus – kai mokesčio mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui. Apžvelkime teismų praktiką šia tema.

Viena naujausių bylų, kuriame buvo nagrinėtas šis pagrindas - Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (LVAT) 2018 m. sausio 17 d. nutartis, kurioje teismas sprendė, ar UAB „Banga Electronics“ (**Bendrovė**) gali būti atleista nuo mokestinio patikrinimo metu skirtos baudos dėl nedeklaruoto ir nesumokėto importo PVM tuo pagrindu, kad nebuvo padaryta žala biudžetui. Vienas pagrindinių Bendrovės argumentų, prašant atleisti nuo baudos, buvo tas, kad Bendrovė turėjo teisę importo/ pirkimo PVM atskaityti, o Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (**ESTT**) yra pripažinęs, kad PVM direktyvos nuostatos neleidžia valstybei narei susieti teisės atskaityti importo PVM su faktiniu jo sumokėjimu, kai apmokestinamasis asmuo taip pat turi teisę į jo atskaitą. Dėl šios priežasties, Bendrovės manymu, žala biudžetui nebuvo padaryta.

Deja, LVAT šioje byloje nenudžiugino ir teisės aiškinimo bei taikymo taisyklių dėl atleidimo nuo baudos pagrindų išsamiai nenagrinėjo. LVAT apsiribojo konstatavimu, kad mokestinis ginčas dėl pareiškėjui apskaičiuotų papildomų importo PVM ir su juo susijusių sumų (bauda ir delspinigiai) yra išspręstas įsiteisėjusiu Vilniaus apygardos administracinio teismo (**VAAT**) 2013 m. spalio 23 d. Įsiteisėjusiu VAAT sprendime dėl šio skundo pagrindo yra nurodyta, kad pareiškėjas, neteisėtai pasinaudojęs importo PVM lengvata, muitinei pateiktose ginčo prekių deklaracijose neapskaičiavo mokėtino importo PVM ir jo nesumokėjo į valstybės biudžetą. Dėl šių veiksmų valstybės institucijos negalėjo laiku ir tinkamai disponuoti pagal įstatymą priklausančiomis mokestinėmis pajamomis, todėl buvo pagrindas apskaičiuoti importo PVM delspinigius ir skirti importo PVM baudą. Taigi šiais įsiteisėjusiais procesiniais teismų sprendimais yra nustatytas faktas, jog pareiškėjas padarė žalą valstybės biudžetui. Prejudiciniai faktai iš naujo neįrodinėtini, taigi, LVAT iš naujo nebenagrinėjo, ar aptartais Bendrovės veiksmais buvo padaryta žala biudžetui, o rėmėsi ankstesniais teismų sprendimais, kur tai jau buvo konstatuota, ir tuo pagrindu Bendrovės apeliacinį skundą atmetė.

Nors aptariamoje byloje, kaip minėta, LVAT išsamiai nesiėmė nagrinėti bei aiškinti atleidimo nuo baudos pagrindų, įtvirtintų MAĮ 141 str. 1 d. 3 p., ir šis aktualus klausimas pastaraisiais metais nedažnai buvo pasiekęs LVAT posėdžių salę, visgi, kad ir negausi teismų praktika, bet pakankama identifikuoti esmines tendencijas ir vyraujančias teismų išvadas šiuo klausimu (ar tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą dėl savo vykdomos ekonominės veiklos, importo PVM nedeklaravimas padaro realią žalą biudžetui).

Pažymėtina, kad aukščiau šiame straipsnyje pateiktoje LVAT nutartyje buvo nagrinėjamas laikotarpis, kai dar galiojo senoji importo PVM atskaitymo tvarka, pagal kurią importo PVM sumą buvo galima traukti į atskaitą, jei PVM mokėtojas turėjo importo PVM sumokėjimą patvirtinančius dokumentus. Ši tvarka buvo pakeista 2013 m., importo PVM kontrolę perėmus VMI (šiuo straipsnyje neaptariami atvejai, kai importo PVM įskaitymo VMI tvarka netaikoma).

T.y. apskaičiuota importo PVM suma pagal 2013 m. įsigaliojusią tvarką turi būti nurodoma PVM deklaracijos 27 laukelyje (kaip didinanti į biudžetą mokėtiną PVM) ir atitinkamai 35 laukelyje (kaip atskaitomą PVM, aišku, jei pirkejė pagal PVM įstatymą gali naudotis atskaita). Užpildžius šiuos du laukelius faktiškai mokėtiną į biudžetą PVM suma nepadidėja. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (**PVMĮ**) 57 str. 1 d., PVM atskaita gali pasinaudoti asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdančias PVMĮ 58 str. 1 d. nurodytą veiklą. Tokiu būdu užtikrinama, kad importo PVM, sumokėtas už importuotas prekes, neturėtų įtakos PVM mokėtojo gaminamų ir parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų, kurios yra PVM objektas ir už kurias pats PVM mokėtojas turi mokėti į biudžetą nustatyto dydžio PVM, taip pat kitų prekių ir paslaugų, kurios nurodytos PVMĮ 58 str. 1 d. 2 p, savikainai.

PVMĮ 58 str. 1 d. nustatyta, kad PVM mokėtojas, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jei šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Nesvarbu, kokio dydžio PVM pagal PVMĮ Bendrovei priklauso apskaičiuoti už tiekiamas prekes, ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiai PVM apmokestinamai veiklai įsigytų prekių visą pirkimo (importo) PVM sumą.

Atkreiptinas dėmesys, jog 2006 m. lapkričio 29 d. Europos Tarybos direktyvos 2006/112/EB (toliau – **Direktyva**) 10 str. 3 d. numatyta, jog importuojant prekes, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės importuojamos. Direktyvos 17 str. 1 d. ir 2 d. numatyta, kad teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi apskaičiuoti, atskaityti: (a) PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas šalies teritorijoje; (b) PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes šalies teritorijoje <...>.

Pagal ESTT praktiką, suformuotą 2012 m. kovo 29 d. byloje C-414/10 Veleclair SA prieš Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Reforme de l'Etat, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už prekes, kurios jam yra ar bus suteiktos, t.y. ESTT pasisakė, jog Direktyvoje yra aiškiai nustatyta, kad apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą apima ne tik sumokėtą PVM, bet ir mokėtiną PVM, t.y. tą, kurį jis dar turi sumokėti. Tik toks teisės aiškinimas atitinka Direktyvos tikslus, nes jis leidžia užtikrinti, jog teisės į atskaitą, kuri iš esmės negali būti ribojama, išlieka sudedamąja PVM sistemos dalimi ir gali būti toliau nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai. Toks aiškinimas užtikrina ir PVM neutralumo principą.

Taigi, ESTT minėtoje byloje išaiškino, kad Direktyvos 17 str. 2 d. b punktas (šiuo metu galiojančios Direktyvos 168 str. 1 d. e punktas) valstybei narei neleidžia susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė jį mokėti, anksčiau faktiškai jį sumokėjo, jeigu šis asmuo taip pat turi teisę į PVM atskaitą. Priešingu atveju apmokestinamasis asmuo tam tikrą laikotarpį patirtų jam nepriklausančią ekonominę naštą, kurios ir siekiama išvengti užtikrinant teisę į atskaitą.

Regis, sekant šia logika, nesumokėjus importo PVM, žala biudžetui neturėtų atsirasti dėl apmokestinamojo asmens teisės šį importo PVM atskaityti. Vis dėlto, nors ir negausi, bet teismų praktika suformavo kitokį aiškinimą, kuris aiškiai atspindėtas LVAT 2017 m. rugpjūčio 10 d. nutartyje (administracinė byla Nr. eA-956-662/2017). Teismas pasisakė, kad **asmens teisė į PVM atskaitą pati savaime nereiškia, jog žala biudžetui nepadaroma, kadangi asmenys, turintys šią teisę, gali ja nesinaudoti (PVMĮ 57 str. 3 d.), o, nusprendę mokėtiną importo PVM įtraukti į PVM atskaitą, tai privalo padaryti laikantis nustatytos tvarkos ir terminų. Taigi importo PVM atskaitymas priklauso nuo importuotojo valios, aktyvių veiksmų ir nėra laikytinas savaime suprantama, be abejonės įvyksiančia aplinkybe.** Pagal PVMĮ 90 straipsnio 1 dalį, 85 straipsnio 1 dalį, pareiškėjas savo teisę į importo PVM atskaitą už vieno mėnesio mokestinį laikotarpį galėjo įgyvendinti iki kito mėnesio 25 dienos. Šios teisės neįgyvendinus, importo PVM skaičiuojamas bendra tvarka. Todėl negalima teigti, kad vien teisės į importo PVM atskaitymą faktas besąlygiškai lemia, jog ši suma bus atskaityta ir neturės reikšmės valstybės biudžetui. Nagrinėjamu atveju mokėtina importo PVM suma nustatyta tvarka ir terminais nebuvo deklaruota ir įtraukta į atskaitą, todėl, vertinant, ar yra pagrindas atleisti pareiškėją nuo paskirtos

baudos, vadovaujantis MAJ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu, turi būti vertinama, ar aktualiais laikotarpiais pareiškėjas turėjo mokesčių permoką. Tik jeigu turima mokesčių permoka yra didesnė ar sutampa su mokėtinu importo PVM, galima konstatuoti, jog žala biudžetui nepadaroma.

Taigi, iš esmės **realiausiu pagrindu, prašant atleisti nuo paskirtos baudos importo PVM nesumokėjimo atveju, yra atitinkamo dydžio permokos turėjimas**, o vien teisės į PVM atskaitą turėjimas, jos nerealizavus, teismo nepripažįstamas kriterijumi, lemiančiu žalos biudžetui padarymo faktą.
