



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL H. K. SE SKUNDO**

2022 m. spalio d. Nr. S- (7-121/2022)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo H. K. SE 2022-08-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-08-09 rašto (sprendimo) Nr. RM-27070. Pareiškėjos atstovas T. G. ir Inspekcijos atstovė O. K. 2022-10-04 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

H. K. SE (toliau – Pareiškėja) skunde nurodo, kad Inspekcija 2022-08-09 raštu Nr. RM-27070 atsisakė grąžinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permoką. Atsižvelgdama į tai, kad pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 22 dalies nuostatas mokestiniams ginčams priskirtini ginčai su administratoriumi dėl sprendimų, kuriais atsisakoma grąžinti mokesčio permokas, Pareiškėja daro išvadą, kad kilęs ginčas priskirtinas mokestinių ginčų kategorijai ir skundo nagrinėjimui taikytina išankstinė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka (MAĮ 145 straipsnio 1 dalis), t. y. mokestinis ginčas priskirtinas Komisijos kompetencijai (MAĮ 151 straipsnio 1 punktas).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja 2022-07-21 Inspekcijai pateikė prašymą dėl PVM deklaracijų tikslinimo ir permokos grąžinimo. Prašyme nurodyta, kad PVM permoka (anot Pareiškėjos, tiksliai suma – 1 008 078 Eur) susidarė dėl Pareiškėjos į biudžetą faktiškai sumokėto PVM laikotarpiu nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 nepatiktos šilumos energijos.

Inspekcija 2022-08-09 rašte Nr. RM-27070 nurodė, kad MAĮ nenumato mokesčių administratoriui teisės savo sprendimais keisti MAĮ 68 straipsnyje numatytų mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminų, todėl Pareiškėja PVM deklaracijų už mokestinį laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 patikslinti negali, kadangi suėjęs mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminas (*deklaracijos būtų tikslinamos ne dėl ilgalaikio turto ar ilgalaikio turto pripažintu nekilnojamu turtu PVM atskaitos*) bei PVM permokai grąžinti nėra teisinio pagrindo.

Inspekcijos nuomone, Pareiškėjos prašyme nurodytoje Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) byloje C-533/16 *Volkswagen* buvo nagrinėjami klausimai, susiję su teise į mokesčio grąžinimą pagal 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB (toliau – PVM Direktyva) numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, nuostatas. Pasak Inspekcijos, Pareiškėjos atveju PVM sąskaitos faktūros už patiktas prekes laikotarpiu nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 buvo išrašytos, PVM išskirtas bei sumokėtas, o Pareiškėjos klientė – ieškovė (*pastaba*. Vilniaus miesto savivaldybės administracija) buvo PVM mokėtoja ir turėjo teisę į įsigytų prekių PVM atskaitą. Dabar Pareiškėja prašo priimti vienašališkai patikslintas PVM deklaracijas už laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 ir grąžinti PVM permoką. Taigi ESTT bylos C-533/16 *Volkswagen* esminės faktinės

aplinkybės, turinčios lemti tos pačios teisės taikymą, nesutampa ir nėra iš esmės panašios į Pareiškėjos.

Inspekcija 2022-08-09 rašte Nr. RM-27070 taip pat atkreipė dėmesį, kad Lietuvos apeliacinio teismo 2022-02-17 nutartimi, priimtoje civilinėje byloje Nr. e2A-366-1120/2022, iš Pareiškėjos priteista ieškovės Vilniaus miesto savivaldybės administracijos naudai 4 646 753 Eur žalos atlyginimas. Nutartyje pažymėta, jog bylos nagrinėjimo dalyko nesudaro Pareiškėjos į valstybės biudžetą sumokėto PVM dydžio nustatymas ir įvertinimas, ar, Pareiškėjai neatlikus neteisėtų veiksmų, Pareiškėja į valstybės biudžetą būtų sumokėjusi mažesnę PVM. Todėl, Inspekcijos nuomone, Pareiškėjai taikomi bendri PVM apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminai.

Inspekcija nurodė, kad atsakymas (raštas) gali būti skundžiamas Lietuvos administracinių ginčų komisijai arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui.

Pasak Pareiškėjos skunde Komisijai išdėstytų argumentų, Inspekcijos 2022-08-09 raštas Nr. RM-27070, kaip nepagrįstas ir neteisėtas, turi būti panaikintas. Pareiškėja nurodo, kad ginčo PVM permoka susidarė Pareiškėjos ir Vilniaus miesto savivaldybės administracijos (toliau – VMSA) 2010-11-26 sudarytos pirkimo sutarties Nr. A72-1008 (3.1.36-ŠV) (toliau – 2010 Sutartis) pagrindu, kuri buvo sudaryta Pareiškėjai laimėjus viešojo pirkimo konkursą „Vilniaus miesto ikimokyklinio ugdymo įstaigų (darželių) bei mokyklų pastatų priežiūros bei higienos normas atitinkančios temperatūros palaikymo centralizuoto šildymo sezono metu, karšto vandens paruošimo ir temperatūros palaikymo paslaugų pirkimas“. Pareiškėjos teigimu, dėl PVM permokos, susidariusios 2010 Sutarties pagrindu už laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31, vyko du teisminiai ginčai (toliau – Pirmasis ir Antrasis teisminis ginčas), kurių laikotarpis turi būti neįskaičiuojamas į PVM permokos gražinimo senaties terminus (MAĮ 87 straipsnio 13 dalis).

*Dėl Pirmojo teismo ginčo (2011–2013 m.)*

Pirmasis teisminis ginčas vyko dėl pačios 2010 Sutarties galiojimo ir Pareiškėjos teisės tiekti šilumos energiją pagal 2010 Sutartį (*žiūrėti Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) Civilinių bylų skyriaus 2013-08-01 nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-3-415/2013 ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013-08-01 atskirąją nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-3-415/2013*).

LAT Civilinių bylų skyriaus 2013-08-01 nutartyje civilinėje byloje Nr. 3K-3-415/2013 buvo vertinamas 2010 Sutarties teisėtumas bei Pareiškėjos teisė tiekti šilumos energiją pagal 2010 Sutartį (*su ieškiniu į teismą 2011 m. gruodžio mėn. kreipėsi Viešųjų pirkimų tarnyba*). Kaip nurodo Pareiškėja, ginčo dalykas buvo 2010 Sutarties, kurios pagrindu vyko šilumos energijos tiekimas ir buvo nustatoma patiektos šilumos energijos kaina, galiojimas, *inter alia* ir Pareiškėjos teisė apskaičiuoti tiekiamos šilumos energijos kiekius ir kainas laikantis 2010 Sutarties nuostatų bei tiekti šilumos energiją VMSA pagal 2010 Sutarties sąlygas.

Pareiškėjos nuomone, bylos dalykas apėmė Pareiškėjos teisę vykdyti tiekimą, kurio pagrindu buvo apskaičiuota prašoma gražinti PVM permoka. Kadangi VMSA neturėjo teisės į PVM atskaitą pagal 2010 Sutartį (*Pareiškėjos vertinimu, VMSA yra valdžios institucija, kuri PVM apmokestinamas prekes pirko ne PVM veiklos vykdymo tikslu ir 2010 Sutarties pagrindu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų niekada netraukė į PVM atskaitą, be to, šilumos energija buvo tiekama ikimokyklinio ugdymo įstaigoms, bei naudojama tikslais, kurie nesuteikia net teorinės teisės į PVM atskaitą šilumos energiją perkančiai organizacijai*), tai Pareiškėjos teisės tiekti šilumos energiją pagal 2010 Sutartį ir Pareiškėjos teisės taikyti 2010 Sutartyje nurodytą šilumos energijos kiekio ir kainos (*inter alia* ir PVM) apskaičiavimo tvarką, teisėtumo vertinimas yra esminės ir prašomą gražinti PVM sumą apimančios aplinkybės – prašoma gražinti PVM suma susidarė dėl neteisingai apskaičiuoto 2010 Sutarties pagrindu patiektos šilumos energijos kiekio ir neteisingai nurodytų (įtrauktų į) 2010 Sutarties pagrindu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų kainų, kurios *inter alia* apima ir PVM, mokėtiną už į PVM sąskaitas faktūras įtrauktą šilumos energiją.

Pareiškėjos teigimu, prašoma gražinti PVM suma ir jos teisėtumas buvo vertinamas Pirmojo teismo ginčo metu, kuris truko nuo 2011 iki 2013 m. imtinai, todėl, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatomis, 2010–2013 kalendoriniai metai negali būti įtraukti į senaties termino PVM permokai gražinti skaičiavimą.

*Dėl Antrojo teismo ginčo (2017–2022 m.)*

Generalinė prokuratūra ir VMSA antrąjį teisminį ginčą dėl 2010 Sutartimi pateiktų prekių (šilumos energijos) kiekio inicijavo 2017 m. balandžio mėnesį. Teisminis ginčas buvo išnagrinėtas Lietuvos apeliaciniam teismui 2022-02-17 priėmus nutartį civilinėje byloje Nr. e2A-366-1120/2022 (toliau – LapT nutartis). Bylos dalykas – Pareiškėjos PVM sąskaitose faktūrose, išrašytose 2010 Sutarties pagrindu, nurodytų šilumos kiekio ir kainų bei faktinio šilumos kiekio ir kainų skirtumo nustatymas, bei skirtumą sudarančios sumos priteisimas iš Pareiškėjos. Ginčas vyko laikantis LAT 2013-08-01 atskirojoje nutartyje pateiktų nurodymų, dėl būtinybės atlikti papildomą tyrimą, kuriuo buvo būtina nustatyti: 1) 2010 Sutarties vykdymo laikotarpį; 2) atsiskaitymo pagal 2010 Sutartį aplinkybes; 3) faktinį patiektą šilumos energijos pagal 2010 Sutartį kiekį ir skirtumą tarp Pareiškėjos sąskaitose faktūrose nurodyto šilumos energijos kiekio; 4) skirtumą tarp Pareiškėjos faktiškai patiektos šilumos energijos kainos ir PVM sąskaitose faktūrose nurodytos šilumos energijos kainos.

Esminė ginčo aplinkybė, kuria buvo grindžiamas 2017 m. pateiktas ieškinys – byloje buvo vertinama, ar Pareiškėja 2010 Sutarties pagrindu turėjo teisę į PVM sąskaitas faktūras įtraukti realiai nepatietą šilumos energijos kiekį ir nuo to kiekio apskaičiuoti šilumos energijos kainas, bei jas įtraukti į VMSA skirtas PVM sąskaitas faktūras.

Kaip matyti iš LapT nutarties 37 punkte nurodytų bylos nagrinėjimo ribų, teismas pažymėjo, kad bylos nagrinėjimo ribos – yra šių faktinių aplinkybių nustatymas: (1) 2010 m. Sutarties vykdymo laikotarpis; (2) nustačius laikotarpį nuo kada iki kada buvo vykdoma 2010 Sutartis – 2010 Sutarties vykdymo laikotarpiu susidariusio skirtumo tarp ieškovės VMSA pagal 2010 Sutartį už šilumos energiją mokėtinos sumos ir realiai atsakovės (Pareiškėjos) sumokėtos sumos UAB „Vilniaus energija“ skirtumas.

LapT nutarties 55 punkte *expressis verbis* nurodyta, kad iš Pareiškėjos priteista suma apima ir ginčo PVM sąskaitų pagrindu į Pareiškėjos valstybės biudžetą sumokėtą PVM.

Pareiškėjos teigimu, Antrojo teisminio ginčo dalykas buvo faktinio Pareiškėjos pateiktų prekių kiekio ir kainos, kurie buvo užfiksuoti Pareiškėjos 2010-05-01–2011-12-31 laikotarpio PVM sąskaitose faktūrose, pagrįstumo vertinimas. Tai reiškia, kad nuo 2017 m. iki 2022 m. (imtinai) faktiškai vyko ginčas dėl Pareiškėjos PVM sąskaitose faktūrose nurodytų duomenų (prekių kiekio ir kainos, kurią *inter alia* sudarė ir PVM) pagrįstumo.

Pasak skundo motyvų, kadangi VMSA neturėjo teisės į PVM atskaitą, Pareiškėja padarė išvadą, kad teisme vyko ginčas dėl visos Pareiškėjos PVM sąskaitose faktūrose nurodytos šilumos energijos kainos, kurią sudarė *inter alia* ir PVM, pagrįstumo. Teismui nustačius faktinį šilumos energijos kiekį, kuris buvo patiektas, taip pat nustačius faktinio energijos kiekio kainą, kuri galėjo būti taikyta, bei nustačius tikslią Pareiškėjos nepagrįstai į PVM sąskaitas faktūras įtrauktos energijos kiekį ir kainą, laikytina, kad objektyviai paaiškėjo galutinė ir neginčijama teismo pozicija dėl Pareiškėjos 2010 Sutarties pagrindu patiekto šilumos energijos kiekio ir kainos bei teismo pozicija dėl to, kokia PVM sąskaitose faktūrose nurodyta šilumos energijos kiekio ir kainos dalis laikytina nepagrįsta.

Skunde teigiama, jog LapT nutartimi užbaigto teisminio ginčo dalykas buvo 2010 Sutarties pagrindu išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytų energijos kiekių ir kainos (*inter alia* PVM) pagrįstumo vertinimas. Vadinasi, Pareiškėjos vertinimu, prašoma grąžinti PVM permokos suma buvo 2017–2022 metais nagrinėto teisminio ginčo dalykas. Ir senaties terminas nurodytoms grąžintinoms PVM sumoms neapima 2017–2022 kalendorinių metų. Pareiškėjos nuomone, į prašomos grąžinti PVM permokos laikotarpius negali būti įskaičiuojami 2010–2013 ir 2017–2022 kalendoriniai metai, todėl turėtų būti laikoma, kad PVM permokos senaties terminas galėjo prasidėti anksčiausiai tik 2014-01-01 ir galėjo būti skaičiuojamas tik iki 2016-12-31. Taigi prašomos grąžinti PVM permokos senaties terminas, nurodytas MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje, šiai dienai nėra praleistas.

#### *Dėl Inspekcijos rašto prieštaravimo PVM Direktyvos nuostatoms*

Pateiktame skunde Komisijai nurodoma, kad skundžiamas raštas laikytinas nesuderinamu su PVM Direktyvos nuostatomis ir ESTT 2018-03-21 sprendime byloje C-533/16 suformuotomis teisės į PVM atskaitą aiškinimo ir taikymo taisyklėmis bei principais. Vadovaujantis ESTT suformuotu precedentu *Volkswagen* byloje (ESTT 2018-03-21 sprendimas byloje C-533/16), ESTT išaiškino, kad tais atvejais, kai aplinkybės, sudarančios galimybę įgyvendinti teisę į PVM atskaitą,

objektyviai atsiranda jau pasibaigus nacionaliniuose įstatymuose nustatytam naikinamajam senaties terminui, laikoma, kad formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą įgyvendinti (analogiškai ir teisei į PVM gražinimą įgyvendinti) atsiranda tik tada, kai paaiškėjo tos objektyvios aplinkybės (ESTT sprendimo byloje C-533/16 49–50 p.), todėl toks nacionalinis reglamentavimas, kuris nenumato tokios galimybės, vertintinas kaip nesuderinamas su PVM Direktyvos nuostatomis.

ESTT 2021-10-21 sprendimu byloje Nr. C-80/20 papildomai paaiškino, kad ESTT 2018-03-21 sprendime byloje Nr. C-533/16 suformuota taisyklė turi būti taikoma ir teisės į PVM gražinimą įgyvendinimui. ESTT pažymėjo, kad pagal PVM Direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. PVM Direktyvoje įtvirtinta teisė į atskaitą, nuo kurios priklauso teisė į gražinimą (*ESTT 2018-03-21 sprendimo Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija*), yra tiek materialiuoju, tiek laiko aspektais tiesiogiai susijusi su prievole apskaičiuoti už prekes ir paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM (*šiuo klausimu žiūrėti ESTT 2018-06-27 sprendimo M. E., C-364/17, EU:C:2018:500, 22 punktą*), nes šios PVM Direktyvos 167 straipsnyje numatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną mokesťį. Vis dėlto teisė į PVM gražinimą, kaip ir teisė į PVM atskaitą, siejama su esminių ir formalių reikalavimų ar sąlygų laikymusi (*šiuo klausimu žiūrėti ESTT 2018-03-21 sprendimo Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 punktą ir nurodytą jurisprudenciją*).

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad ESTT *Volkswagen* byloje suformavo bendrą teisės į PVM atskaitą principo taikymo ir aiškinimo taisyklę, kuri galioja ir turi būti taikoma vienodai tiek Direktyvos 2008/9/EB (kuri yra PVM Direktyvą įgyvendinanti direktyva), tiek PVM Direktyvos (2006/112/EB) nuostatų atžvilgiu, kadangi ESTT suformavo teisės į PVM atskaitą principo, o ne konkrečios Direktyvos 2008/9/EB nuostatos taikymo ir aiškinimo taisyklę.

Papildomai Pareiškėja skunde akcentavo, jog savo poziciją dėl senaties terminų taikymo, kai objektyvūs įvykiai įvyko ar esminės aplinkybės, susijusios su teisės į PVM atskaitą arba PVM gražinimą atsiradimu, paaiškėjo jau po to, kai atitinkamas senaties terminas jau buvo pasibaigęs, ESTT nuosekliai pakartojo ESTT 2018-04-12 sprendime C-8/17 *Biosafe-Flexipiso* byloje (28 punkte), kur teismas pažymėjo, kad atskaitos sistema, taigi ir gražinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (2018-03-21 sprendimo *Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija*). Teismas nurodytoje byloje (44 punkte) pakartojo savo poziciją, kad PVM Direktyvos 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 219 straipsniai bei mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. po mokesčių perskaičiavimo valstybei buvo sumokėtas papildomas PVM ir dėl jo išduoti dokumentai, kuriais ištaisytos pirminės sąskaitos faktūros praėjus keleriems metams po aptariamo prekių tiekimo, buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nes minėtuose teisės aktuose įtvirtintas terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo šių pirminių sąskaitų faktūrų išrašymo dienos ir jau pasibaigė.

Skunde teigiama, kad tuo atveju, jeigu Komisija manytų, kad PVM gražinimo senaties terminas yra praleistas, tai tokiu atveju turėtų būti taikoma ESTT 2018-03-21 sprendime byloje C-533/16 (*Volkswagen* byla) ir ESTT 2018-04-12 sprendime C-8/17 *Biosafe-Flexipiso* byloje suformuota taisyklė, kuria remiantis toks nacionalinis reglamentavimas ir (ar nacionalinė mokesčių administravimo praktika), kuriuo remiantis apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė į PVM gražinimą, jeigu jau po senaties termino pasibaigimo paaiškėjo naujos objektyvios aplinkybės, kuriomis remiantis nustatoma, kad dalis PVM į valstybės biudžetą buvo sumokėta neteisingai / nepagrįstai, turi būti laikoma draudžiama. Pabrėžtina, kad ši taisyklė ESTT buvo patvirtinta kaip universali ir taikytina PVM Direktyvos nuostatų, nustatančių teisę į PVM atskaitą, atžvilgiu (žiūrėti ESTT 2018-04-12 sprendimą C-8/17).

*Dėl VMAS teisės į PVM atskaitą*

Inspekcija klaidingai nurodo, kad VMSA naudojosi teise į PVM atskaitą ir susigrąžino Pareiškėjos prašomą gražinti PVM sumą. Pareiškėjos vertinimu, VMSA teisės į PVM atskaitą

apskritai neturi, kadangi jos veikla yra viešojo administravimo subjektų valdymo veikla, o ginčo PVM sąskaitos faktūros buvo skirtos darželių, mokyklų šildymui, t. y. PVM sąskaitos faktūros už šilumos energijos tiekimą švietimo ir ugdymo įstaigoms net teoriškai negalėjo būti traukiamos į PVM atskaitą. Pareiškėja prašo išreikalauti iš Inspekcijos duomenis apie tai, ar VMSA traukė Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras į PVM atskaitą ir kokią konkrečiai pirkimo PVM sumą atskaitė.

*Dėl būtinybės kreiptis į ESTT dėl prejudicinio sprendimo priėmimo*

Pareiškėjos teigimu, jeigu Komisija laikytųsi pozicijos, kad Pareiškėja yra praleidusi senaties terminą teisei į PVM atskaitą įgyvendinti, Pareiškėja prašo remtis PVM Direktyvos nuostatomis ir kreiptis į ESTT dėl skunde detalai išdėstyto prejudicinio klausimo (klausimas formuojamas pagal analogiją kaip ir klausimas, kurį ESTT atsakė 2018-04-12 sprendime Nr. C-8/17): Ar ES neutralumo, veiksmingumo, proporcingumo bei teisinio saugumo principams bei PVM Direktyvai, konkrečiai jos 63, 167, 168, 178-180, 182, 184-189 ir 219 straipsniams, prieštarauja nacionalinės teisės aktai (ir nacionalinė mokesčių administravimo praktika), pagal kuriuos tais atvejais, kai teismo ginčo, kurį inicijuoja valstybės institucijos, metu paaiškėja, kad PVM mokėtojo tam tikru momentu įvykdytų tiekimų kiekis (apimtis), *inter alia* ir mokėtinas į biudžetą PVM, buvo mažesnis už tą, kuris faktiškai buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, tačiau neteisingai sumokėto PVM grąžinimui senaties terminas skaičiuojamas ne nuo klaidos paaiškėjimo (teismo sprendimo) momento, bet nuo pirminių sąskaitų faktūrų išrašymo momento, tokiu būdu užkertant kelią mokesčių mokėtojui pasinaudoti teise į PVM grąžinimą.

Pasak skundo, nagrinėjamu atveju keliamas MAĮ 68 straipsnio ir MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatų suderinamumo su PVM Direktyvos teise į PVM atskaitą ir atskaitos tikslinimą reglamentuojančiomis nuostatomis ir bendraisiais ES neutralumo, proporcingumo bei teisinio saugumo principams. Pareiškėja atkreipia Komisijos dėmesį, kad Europos Žmogaus Teisių Teismas 2019-04-16 sprendimu byloje „L. V. ltd. vs. Lietuva“ (paraiškos Nr. 55092/16) pripažino Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, kai be motyvų (nemotyvuotai) atsisakoma kreiptis į ESTT, pažeidžiančią Europos Žmogaus teisių konvencijos 6 straipsnio 1 paragrafą (teisė į teisingą teismą).

Pareiškėja 2022-09-26 Komisijai papildomai pateikė rašytinius paaiškinimus dėl 2014–2018 m. vykusio teisinio ginčo dėl PVM permokos sudarančių sumų. Paaiškino, kad dėl PVM permokos, susidariusios 2010 Sutarties pagrindu už laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31, 2014–2018 m. vyko ikiteisminis tyrimas (Nr. 06-1-10003-12), kuriame VMSA buvo pareiškusi 20 591 637 Eur civilinį ieškinį Pareiškėjai. Civilinis ieškinys buvo grindžiamas 2014-05-29 Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo specialistės išvada, kurioje buvo konstatuota, kad VMSA, mokėdama pagal 2010 Sutarties formulę, o ne už faktiškai patiektą šilumos energiją, permokėjo Pareiškėjai, kadangi Pareiškėja faktiškai nepatiekė tokio šilumos kiekio, už kurį sumokėjo VMSA. VMSA nurodytos specialisto išvados pagrindu pateikė civilinį ieškinį pagal Baudžiamojo proceso kodekso 109 straipsnį.

Pasak skundo, ikiteisminis tyrimas, kuriame, kaip minėta, VMSA pareiškė civilinį ieškinį Pareiškėjai, buvo vykdomas iki 2017-12-11. Ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas. Nutraukus ikiteisminį tyrimą, buvo nutrauktas ir civilinio ieškinio baudžiamajame procese nagrinėjimo procesas. Iš nutarime nutraukti ikiteisminį nurodytų aplinkybių matyti, kad buvo analizuotos tos pačios faktinės aplinkybės, apie kurias pasisakė teismai. Pasak Pareiškėjos, civilinio ieškinio pareiškimas ikiteisminiame tyrime sukelia tokias pačias teises pasekmes, kaip ir civilinio ieškinio pareiškimas įprastine tvarka, t. y. tiesiogiai teismui (Baudžiamojo proceso kodekso 112 straipsnis). Atsižvelgdama į tai, Pareiškėja daro išvadą, kad dėl PVM permoką sudarančios sumos 2014–2018 m. vyko teisminiam prilygintinas ginčas. Nurodytas laikotarpis, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatomis, neįtraukiamas į permokos grąžinimo senaties skaičiavimo trukmę.

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

Pareiškėjos skundas Komisijai iš dalies tenkintinas ir Pareiškėjos 2022-07-21 prašymas dėl PVM deklaracijų tikslinimo ir permokos grąžinimo perduotinas iš naujo nagrinėti Inspekcijai.

Pasak Pareiškėjos, tiksliai PVM permokos suma – 1 008 078 Eur. Skundžiamame Inspekcijos 2022-08-09 rašte Nr. RM-27070 Pareiškėjos galimai turima PVM permokos suma nėra įvardinta.

Nagrinėjama atveju ginčas tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus kilo, Inspekcijai 2022-08-09 raštu Nr. RM-27070 atsisakius tenkinti Pareiškėjos 2022-07-21 prašymą ir nurodžius, kad Pareiškėja PVM deklaracijų už mokestinį laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 patikslinti negali, kadangi suėjęs mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminas bei PVM permokai grąžinti nėra teisinio pagrindo. Inspekcija Pareiškėjos 2022-07-21 prašymą traktavo kaip paduotą ne mokestiniams ginčams nagrinėti nustatyta tvarka ir nurodė, kad atsakymas (minėtas raštas) skundžiamas Lietuvos administracinių ginčų komisijai arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui. Pareiškėja su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutiko ir pateiktame skunde Komisijai akcentavo, jog mokestiniams ginčams priskirtini ginčai su mokesčių administratoriumi dėl sprendimų, kurių pagrindu atsisakoma grąžinti mokesčio permokas. Pasak skundo, dėl ginčo PVM permokos, susidariusios už laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 2010 Sutarties tarp Pareiškėjos ir VMSA (Vilniaus miesto savivaldybės administracijos) pagrindu, vyko du teisiniai ginčai, kurių laikotarpiai (2010–2013 ir 2017–2022 kalendoriniai metai) neįskaičiuojami į PVM permokos grąžinimo senaties terminus (MAĮ 87 straipsnio 13 dalis), o teisinis ginčas buvo išnagrinėtas LapT nutartimi<sup>1</sup>. Taip pat, Pareiškėjos teigimu, Inspekcija nepagrįstai netaikė ESTT 2018-03-21 sprendime byloje C-533/16 (*Volkswagen* byla) ir ESTT 2018-04-12 sprendime C-8/17 *Biosafe-Flexipiso* byloje patvirtintos taisyklės dėl teisės į PVM grąžinimą, kai pasibaigus senaties terminui paaiškėja naujos objektyvios aplinkybės, sudarančios pagrindą PVM grąžinimui.

Inspekcijos atstovė posėdžio Komisijoje metu paaiškino, kad Pareiškėja, pirma, prašė priimti patikslintas PVM deklaracijas ir, antra, grąžinti PVM permoką. Atstovė pažymėjo, kad Inspekcija rėmėsi MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu senaties terminu ir nustatiusi, jog Pareiškėjos prašymui priimti patikslintas PVM deklaracijas senaties terminas pasibaigęs, minėtas deklaracijas atsisakė priimti. Inspekcijos atstovės teigimu, ginčai dėl mokesčių administratoriaus veiksmų atsisakant priimti PVM deklaracijas nėra priskirtini mokestiniams ginčams. Taip pat, Inspekcijos atstovės nuomone, kadangi buvo pasibaigęs senaties terminas pateikti patikslintas PVM deklaracijas, nebuvo pagrindo skaičiuoti / grąžinti Pareiškėjai jos prašomą PVM sumą, todėl mokesčių administratorius PVM permokos dydžio nevertino ir nenagrinėjo. Be to, kaip nurodyta ginčijamame rašte ir posėdžio Komisijoje metu akcentavo Inspekcijos atstovė, Pareiškėjos atveju PVM sąskaitos faktūros už patiektas prekes buvo išrašytos, PVM išskirtas bei sumokėtas, o Pareiškėjos klientė – VMSA buvo PVM mokėtoja ir turėjo teisę į įsigytų prekių PVM atskaitą. Inspekcijos nuomone, Pareiškėja negali vienašališkai prašyti priimti patikslintas PVM deklaracijas už laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 ir grąžinti jai PVM permoką.

Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktų duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundo argumentus ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovo bei Inspekcijos atstovės pateiktus argumentus, konstatuoja, kad nagrinėjama atveju, visų pirma, spręstina, ar tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos kilęs ginčas priskirtinas mokestinių ginčų kategorijai.

#### *Dėl mokestinio ginčo*

Pagal MAĮ 2 straipsnio 22 dalį mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).

MAĮ yra įtvirtintos specialios teisės normos, reguliuojančios mokestinių ginčų nagrinėjimą. MAĮ numatyta mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo (MAĮ 145 straipsnio 2 dalis).

<sup>1</sup> 2022-02-17 nutartis civilinėje byloje Nr. e2A-366-1120/2022;

Mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Komisija (ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos) ir teismas (MAĮ 147 straipsnis). Pagal MAĮ 151 straipsnio nuostatas Komisija nagrinėja: 1) mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus (151 straipsnio 1 dalies 1 punktas); 2) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų (151 straipsnio 1 dalies 2 punktas); 3) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio Įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo (151 straipsnio 1 dalies 3 punktas).

Iš aptartų teisės normų turinio matyti, kad mokestiniams ginčams priskirtini ginčai dėl sprendimų, kuriais mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, kuriais atsisakoma grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą), taip pat, kai sprendžiamas atleidimo nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo klausimas ir, kai mokesčių administratorius atlieka mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymą. Vadinasi, nagrinėjamu atveju Pareiškėjai pateikus prašymą priimti PVM deklaracijas ir grąžinti PVM permoką, o mokesčių administratoriui ginčo raštu atsisakius Pareiškėjos prašymą tenkinti, Pareiškėjos dėl Inspekcijos 2022-08-09 rašto Nr. RM-27070, kuriuo atsisakyta grąžinti PVM permoką, pateiktas skundas Komisijai, t. y. inicijuotas ginčas priskirtinas mokestinių ginčų kategorijai ir, tuo pačiu – Komisijos kompetencijai (MAĮ 151 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Inspekcija nepagrįstai skundžiamame 2022-08-09 rašte Nr. RM-27070 nurodė, jog jis (sprendimas) skundžiamas Lietuvos administracinių ginčų komisijai arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui, t. y. nepagrįstai ginčą dėl mokesčių administratoriaus veiksmų atsisakant grąžinti mokesčių permoką vertino kaip nemokestinį ginčą.

Šioje dalyje akcentuotina, kad Pareiškėja patikslintų PVM deklaracijų pateikimu būtent ir prašė grąžinti PVM permoką, nurodžiusi grąžintinos PVM permokos susidarymo pagrindą, pasisakiusi dėl senaties terminų taikymo ginčo situacijai bei pateikusi ginčo PVM permokos skaičiavimus, t. y. Pareiškėjos 2022-07-21 prašyme buvo aiškiai išreikštas prašymas grąžinti PVM permoką, o patikslintų deklaracijų pateikimas yra tik būdas perskaičiuoti / patikslinti grąžintiną permokos sumą. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius, veikdamas kaip viešojo administravimo subjektas, privalo vadovautis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme (toliau – VAI) įtvirtintais principais, *inter alia* įstatymų viršenybės ir objektyvumo principais, lemiančiais viešojo administravimo subjekto pareigą priimant sprendimus veikti pagal teisės aktuose jiems nustatytas teises ir pareigas bei savo sprendimą pagrįsti tokiu būdu, jog nekiltų abejonių dėl šio sprendimo rezultato. Nagrinėjamoje situacijoje Inspekcija nepagrįstai Pareiškėjos prašymą grąžinti PVM permoką vertino tik kaip prašymą priimti patikslintas PVM deklaracijas, t. y. nesprenė dėl Pareiškėjos prašymo esmės – grąžinti PVM permoką.

#### *Dėl Pareiškėjos skundo nagrinėjimo*

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos inicijuotas ginčas dėl PVM permokos grąžinimo priskirtinas mokestinių ginčų kategorijai, Komisija spręs dėl skundžiamo Inspekcijos 2022-08-09 rašto Nr. RM-27070 teisėtumo ir pagrįstumo.

Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad Inspekcijai Pareiškėja pateikė 2022-07-21 paprastos rašytinės formos prašymą, kartu pridėdama: (1) patikslintas PVM deklaracijas už laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 ir (2) grąžintinos PVM permokos skaičiavimus. Kaip minėta, Inspekcija į Pareiškėjos 2022-07-21 prašymą atsakė 2022-08-09 raštu Nr. RM-27070 „Dėl PVM deklaracijų tikslinimo ir permokos grąžinimo“. Komisijos nuomone, aplinkybė, kad Pareiškėja mokesčių administratoriui nepateikė nustatytos formos prašymo mokesčių permokai grąžinti (*Prašymo grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas FR0781 forma patvirtinta Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 (2019-01-30 įsakymo Nr. VA-9 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-31) „Dėl mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo)“*) nesudaro pagrindo ir nepanaikina mokesčių administratoriaus pareigos išnagrinėti visas su prašomos grąžinti PVM permokos susijusias aplinkybes ir priimti atitinkamą nustatytos formos sprendimą (*sprendimo FR0783 forma taip pat*

nustatyta minėtu Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186). Suprantama, vien tik nustatytos formos sprendimo nepriėmimas nesudaro (ir negali sudaryti) pagrindo pripažinti mokesčių administratoriaus sprendimą nepagrįstu ir / ar neteisėtu, jei iš sprendimo turinio (ginčo atveju – rašto) būtų galima spręsti apie visas su mokesčiniu ginču (PVM permokos grąžinimu) susijusias aplinkybes ir faktus bei atsisakymo grąžinti PVM permoką motyvus.

Kadangi ginčo atveju, priimdama skundžiamą raštą, Inspekcija neišnagrinėjo visų su Pareiškėjos turimos (galimai) PVM permokos grąžinimu susijusių aplinkybių, Inspekcijos 2022-08-09 raštas Nr. RM-27070, visų pirma, vertintinas VAI 3 straipsnyje įtvirtintų bei gero administravimo principų reikalavimų kontekste.

VAI (įstatymo 2022-01-29 redakcija, galiojanti ginčui aktualiui laikotarpiu) 3 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas, be kita ko, reikalauja, kad administraciniai sprendimai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais. Vadovaujantis objektyvumo principu, administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs (VAI 3 straipsnio 1 dalies 9 punktas). Atitinkamai 3 straipsnio 1 dalies 5 punkte įtvirtinta, kad viešojo administravimo subjektas į prašymą ar skundą turi atsakyti aiškiai ir argumentuotai, nurodydamas visas prašymo ar skundo nagrinėjimui įtakos turėjusias aplinkybes ir konkrečias teisės aktų nuostatas, kuriomis rėmėsi vertindamas prašymo ar skundo turinį. VAI 10 straipsnio 5 dalies 5 punkte įtvirtinta, kad administraciniame sprendime turi būti nurodyta administracinio sprendimo teisinis ir faktinis pagrindas ar kitos administraciniam sprendimui įtakos turėjusios aplinkybės. LVAT, aiškindamas MAI 32 straipsnio, nustatančio mokesčių administratoriaus pareigas, nuostatas, taip pat yra konstatavęs, kad mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu. Tik tokia mokesčio administratoriaus veikla laikytina teisėta (2005-06-08 sprendimas adm. byloje Nr. A-04-685/05, 2007-02-09 sprendimas adm. byloje Nr. A-180-127-07, 2011-06-27 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-1105-11, publikuotas „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 21, 2011 m.). Pažymėtina, kad tinkamas motyvavimas apima ne tik tinkamą teisinio pagrindo nurodymą ir taikymą, bet ir reikalavimą priimame teisės akte nurodyti pagrindinius faktus (2020-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-486-575/2020). Taip pat LVAT ne kartą akcentavo, kad esminė individualaus administracinio akto pagrįstumo sąlyga – turi būti nustatytos ne pavienės faktinės aplinkybės, o juridinių faktų visetas, būtinas ir pakankamas teisės normai taikyti (2012-07-20 sprendimas adm. byloje A-520-2294-12, 2012-08-03 nutartis adm. byloje Nr. A-444-2366-12, 2015-02-18 nutartis adm. byloje Nr. A-398-442/2015).

Nagrinėjamu atveju yra susidariusi situacija, kai iš ginčijamo mokesčių administratoriaus rašto turinio (kadangi mokesčių administratorius Pareiškėjos prašymą nagrinėjo tik vienoje dalyje) negalima spręsti nei dėl Pareiškėjos galimai turimos PVM permokos sumos dydžio, nei dėl permokos susidarymo pagrįstumo, taip pat nėra aišku, kodėl mokesčių administratorius klausimo dėl pateikto prašymo grąžinti mokesčių permoką nesprenė pagal MAI 87 straipsnio nuostatas, reglamentuojančias mokesčių permokų įskaitymo ir grąžinimo klausimus. Atsižvelgus į tai, darytina išvada, kad Inspekcija pažeidė aukščiau minėtus VAI 3 straipsnyje įtvirtintus bei gero administravimo principus. Pažymėtina, kad gero viešojo administravimo principas įpareigoja viešojo administravimo subjektą, priimant sprendimą, jame nurodyti faktinių aplinkybių bei teisės normų, kurių pagrindu priimtas sprendimas, visumą (LVAT 2013-05-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-444-878/2013).

Vadinasi, ginčo atveju, Inspekcijai atsisakius svarstyti Pareiškėjos prašymą dėl ginčo mokesstinės permokos grąžinimo (kaip jau buvo minėta, svarstytas tik patikslintų PVM deklaracijų priėmimo klausimas), nors tokią pareigą mokesčių administratorius turėjo, Komisija neturi galimybės patikrinti ir spręsti dėl Pareiškėjos nurodytos PVM permokos susidarymo pagrįstumo, t. y. mokesstinėje byloje esančios medžiagos nepakanka Komisijai priimti sprendimo iš esmės. Atsižvelgus į šias aplinkybes ir vadovaudamasi suteikta teise perduoti mokesčių mokėtojo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo (MAI 155 straipsnio 4 dalies 5 punktas), Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos 2022-07-21 prašymas dėl PVM deklaracijų priėmimo ir PVM permokos perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Nagrinėjant Pareiškėjos 2022-07-21 prašymą iš naujo, turi būti įvertintas Pareiškėjos nurodytos PVM permokos realumas ir pagrįstumas, konkrečiai pasisakant ir įvertinant vykusių teisminius ginčus, kilusius 2010 Sutarties pagrindu. Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys, jog, viena vertus, kaip būtų galima spręsti iš skundžiamo Inspekcijos rašto, teisminiai ginčai neturi įtakos sprendžiant dėl PVM permokai susigrąžinti pasibaigusio senaties termino. Tačiau, kita vertus, tiek Inspekcija rašte, tiek ir Komisijos posėdžio metu Inspekcijos atstovė nurodė, kad VMSA buvo PVM mokėtoja ir turėjo teisę į įsigytų prekių PVM atskaitą, todėl Pareiškėja negali vienašališkai prašyti priimti patikslintas PVM deklaracijas už laikotarpį nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 ir grąžinti PVM permoką, t. y. iš Inspekcijos pozicijos spręstina, kad visgi buvo vertinamos 2010 Sutarties pagrindu išrašytos PVM sąskaitos faktūros. Komisija sutinka, jog pirkėjai VMSA pasinaudojus PVM atskaita pagal Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras, Pareiškėja negali vienašališkai prašyti priimti patikslintas PVM deklaracijas ir grąžinti PVM permoką, nes būtų pažeistas PVM neutralumo principas. Tokiu atveju ir mokestinis ginčas negalėtų kilti. Pareiškėja kategoriškai nesutiko, jog VMSA naudojosi teise į PVM atskaitą ir susigrąžino Pareiškėjos prašomą grąžinti PVM sumą, todėl posėdžio Komisijoje metu Inspekcijos atstovės buvo paprašyta pateikti duomenis apie tai, ar VMSA traukė Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras į PVM atskaitą ir kiek PVM VMSA atskaitė, pasinaudojusi Pareiškėjos išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis. Tokių duomenų iki šio Komisijos sprendimo surašymo Inspekcija nepateikė, nors apie jų buvimą faktą pasisakė skundžiamame 2022-08-09 rašte Nr. RM-27070.

Pasisakant dėl ginčijamame Inspekcijos sprendime išdėstytų argumentų, jog, vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 1 dalimi, yra suėjęs mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminas ir todėl mokesčių administratorius neturi teisės priimti PVM patikslintų deklaracijų ir, tuo pačiu, skaičiuoti / grąžinti Pareiškėjai jos prašomą PVM permokos sumą, pažymėtina, jog nagrinėjamu atveju ginčo teisinius santykius reglamentuoja MAĮ 87 straipsnio nuostatos, kurios, be kita ko, t. y. šio straipsnio 13 dalis, nustato ir laikotarpius, kurie neįskaičiuotini į MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintus mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminus.

MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje nurodyta, jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčio permoka gali būti grąžinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per atitinkamą šio įstatymo 68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą, – skaičiuojama atgal nuo įskaitymo dienos, kai įskaitymas atliekamas mokesčių administratoriaus iniciatyva be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo, o kai yra mokesčių mokėtojo prašymas, – skaičiuojama atgal nuo šio prašymo pateikimo dienos. Jei iki prašymo pateikimo mokesčių mokėtojas atlieka veiksmą, liudijantį tai, kad jis žino apie mokesčio permokos buvimą ir siekia ją susigrąžinti (įskaityti), minėtas terminas skaičiuojamas nuo to veiksmo atlikimo dienos. Šiuo atveju mokesčių mokėtojas prie prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką privalo pateikti mokesčių administratoriui minėto veiksmo atlikimą pagrindžiančius įrodymus. Į paminėtą terminą *neįskaičiuojami kalendoriniai metai*, kuriais dėl grąžintinių (įskaitytinių) sumų vyko mokestiniai arba teisminiai ginčai arba buvo taikomos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros, numatytos Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatyme, Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną arba Daugiašalėje konvencijoje.

Iš šios teisės normos turinio matyti, jog jos taikymui yra svarbus mokesstinės permokos susidarymo momentas – nuo jos prasideda aptariamo senaties termino skaičiavimas, taip pat svarbu nustatyti į senaties terminą neįskaitomus laikotarpius. Taigi, nagrinėjant Pareiškėjos prašymą iš naujo, mokesčių administratorius turėtų įvertinti ir nustatyti, ar ginčo PVM permokos susidarymo data, kaip nurodo Pareiškėja, sietina su data (2022-02-17), kai LapT priėmė nutartį, kartu įvertinant, ar Pareiškėjos nurodytų vykusių dviejų teisminių ginčų, kilusių 2010 Sutarties pagrindu, laikotarpiai įskaičiuotini / neįskaičiuotini į Pareiškėjos prašomos grąžinti PVM permokos senaties terminą.

Nagrinėjant Pareiškėjos prašymą iš naujo, taip pat svarbu nustatyti Pareiškėjos prašomos grąžinti PVM permokos dydį. Pareiškėja 2022-07-21 prašyme Inspekcijai nurodė, kad LapT minėtoje nutartyje nustatė faktinę aplinkybę, jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31 išrašė PVM sąskaitą faktūrą už realiai nepateiktą šilumos energiją už 5 808 441 Eur (pasak Pareiškėjos, PVM suma – 1 008 078 Eur). Iš LapT nutarties (61 punkto) matyti, kad dėl Pareiškėjos neteisėt

veiksmų ieškovei VMSA padarytos žalos ir yra nustatytas – 5 808 441,28 Eur. Tačiau teisėjų kolegija, įvertinusi ieškovės VMSA nerūpestingumą (minėtos nutarties 78 punktą), sumažino iš Pareiškėjos (atsakovės) VMSA (ieškovei) priteistą žalos atlyginimo sumą 20 proc., t. y. iki 4 646 753 Eur (nutarties 81–82 punktai). Vadinasi, sprendžiant dėl galimai susidariusios PVM permokos dydžio, turi būti įvertinta ir ši aplinkybė.

Apibendrinama aukščiau išdėstytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad iš naujo sprendžiant dėl Pareiškėjos teisės susigrąžinti 2010 Sutarties pagrindu galimai susidariusią PVM permoką laikotarpiu nuo 2011-05-01 iki 2012-12-31, mokesčių administratorius taip pat turėtų aiškiai išdėstyti argumentus dėl ginčo atvejui taikytinos / netaikytinos Pareiškėjos nurodytos ESTT 2018-03-21 sprendime byloje C-533/16 (*Volkswagen* byla) ir ESTT 2018-04-12 sprendime C-8/17 *Biosafe-Flexipiso* byloje suformuotos taisyklės, kuria remiantis toks nacionalinis reglamentavimas ir (ar nacionalinė mokesčių administravimo praktika), kuriuo remiantis apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė į PVM gražinimą, jeigu jau po senaties termino pasibaigimo paaikškėjo naujos objektyvios aplinkybės, kuriomis remiantis nustatoma, kad dalis PVM į valstybės biudžetą buvo sumokėta neteisingai / nepagrįstai, turi būti laikoma draudžiama.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Perduoti Pareiškėjos 2022-07-21 prašymą dėl PVM deklaracijų tikslinimo ir permokos gražinimo iš naujo nagrinėti Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos.

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	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė