



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL MB „F“ SKUNDO**

2024 m. rugpjūčio d. Nr. S-2024/ (7-2024/83)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensčio, narių Gvidos Ivanauskienės, Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo MB „F“ (toliau – Pareiškėja) 2024-06-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2024-05-31 sprendimo Nr. 331-1075576 (toliau – Inspekcijos sprendimas, Sprendimas). Pareiškėjos atstovas posėdyje nedalyvavo, Inspekcijos atstovas E.F. dalyvavo 2024-07-30 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja skunde nurodo, jog 2024-05-13 pateikė Inspekcijai prašymą gražinti (įskaityti) permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES-396079, kuriuo prašė gražinti 17 335 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) skirtumą už 2024-03-01–2024-03-31 laikotarpį.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo)“ (toliau – Taisyklės), ir išnagrinėjusi Pareiškėjos 2024-05-13 Prašymą gražinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-396079, Sprendimu nusprendė negražinti Pareiškėjai 17 355 Eur PVM.

Pareiškėjos atžvilgiu yra įsiteisėjusi nutartis dėl bankroto bylos iškėlimo supaprastinta tvarka, Pareiškėja likviduojamos dėl bankroto įmonės statusą įgijo 2024-01-20. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymo (toliau – JANĮ) 68 straipsnio 1, 2 dalimis, nuo teismo nutarties bankroto procesą vykdyti supaprastinta tvarka įsiteisėjimo dienos juridinis asmuo įgyja likviduojamo dėl bankroto juridinio asmens teisinį statusą ir yra pradedamas juridinio asmens likvidavimas.

Pareiškėjos skunde nurodoma, kad Pareiškėjos nemokumo administratorius gavo Inspekcijos prašymą pateikti paaiškinimus ir papildomus dokumentus, kurie Inspekcijai buvo išsiųsti 2024-05-21. Inspekcija Sprendimu nusprendė negražinti 17 355 Eur PVM skirtumo, motyvuodama tuo, kad Pareiškėja PVM skirtumo gražinimo pagrįstumo įvertinimui nepateikė dalies 2024-05-16 išsiųstame pranešime Nr. (17.17-40) RES-91750 nurodytų dokumentų, neištaisė neatitikimų, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 straipsnio 6 dalimi, Taisyklių 15, 16 punktų nuostatomis, t. y. nepateikė 2024-03-22 išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros Nr. FVAPC24001 apmokėjimo dokumentų ar paaiškinimo dėl mokėjimų, neištaisė I. SAF kryžminio sutikrinimo metu nustatytų neatitikimų tarp Pareiškėjos išrašytų PVM sąskaitų faktūrų ir pirkėjo UAB „A“ gautų PVM sąskaitų faktūrų.

Pareiškėja pateikia detalius argumentus dėl nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu.

*Dėl nepateiktų dokumentų*

Pareiškėja 2024-05-16 susipažinusi su Inspekcijos prašymu pateikti paaiškinimus ir papildomus dokumentus nustatė, kad Inspekcija, be kita ko, prašo pateikti įvertinimui UAB „A“ 2024-03-22 išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. FVAPC24001 (toliau – kreditinė PVM sąskaita faktūra) ir PVM sąskaitas faktūras, kurių pagrindu buvo išrašyta ši kreditinė PVM sąskaita faktūra, bei susijusius ir apmokėjimo dokumentus. Nemokumo administratorius, vykdydamas prašymą, pateikė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą ir PVM sąskaitas faktūras, kurių pagrindu buvo išrašyta ši kreditinė PVM sąskaita faktūra. Sprendime Inspekcija nurodė, kad nemokumo administratorius nepateikė kreditinės PVM sąskaitos faktūros apmokėjimo dokumentų ar paaiškinimo dėl mokėjimų, todėl tai yra vienas iš pagrindų atmesti pateiktą prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES- 396079.

Pareiškėja nurodo, jog Vilniaus apygardos teismas 2022-09-21 sprendimu civilinėje byloje Nr. e2-1982-580/2022 (toliau – Vilniaus apygardos teismo sprendimas) nusprendė tenkinti ieškovo UAB „A“ ieškinį visiškai, ir priteisė ieškovo UAB „A“ naudai solidariai iš atsakovų V.M. ir Pareiškėjos 93 774,89 Eur žalos atlyginimo bei 5 proc. dydžio metines palūkanas už priteistą sumą nuo bylos iškėlimo teisme dienos (2022-04-04) iki visiško teismo sprendimo įvykdymo bei 6 311,31 Eur bylinėjimosi išlaidų. Vilniaus apygardos teismas sprendime konstatavo, kad atsakovas (Pareiškėja) neįrodė, kad realiai suteikė paslaugas ieškovui, už kurias pateikė apmokėjimui laikotarpiu nuo 2020-04-30 iki 2021-11-30 išrašytas sąskaitas. Kadangi nebuvo nustatyta, jog buvo sudarytas koks nors susitarimas, kurio pagrindu ieškovas būtų įgijęs pareigą atsiskaityti su Pareiškėja, teismas padarė išvadą, jog ieškovo lėšos pagal Pareiškėjos pateiktas sąskaitas buvo išmokėtos be teisėto pagrindo. Pasak Pareiškėjos, byloje surinkti ir aptarti įrodymai patvirtino, kad Pareiškėja išrašė, pateikė apmokėti bei ieškovo lėšomis apmokėjo sąskaitas už realiai ieškovui nesuteiktas paslaugas.

Skunde nurodoma, kad 2023-03-16 nutartimi civilinėje byloje Nr. e2A-148-302/2023 Lietuvos apeliacinis teismas (toliau – Lietuvos apeliacinio teismo nutartis) paliko Vilniaus apygardos teismo sprendimą nepakeistą. Nemokumo administratorius, susipažinęs su teismų sprendimais, privalėjo išrašyti ir išrašė kreditinę sąskaitą faktūrą, kurią 2024-03-27 išsiuntė UAB „A“.

Pareiškėja skunde išdėsto, kad, remiantis JANĮ 28 straipsnio 1 dalies 1 punktu, nuo teismo nutarties iškelti nemokumo bylą įsiteisėjimo dienos yra draudžiama vykdyti juridinio asmens finansines prievoles, neįvykdytas iki teismo nutarties iškelti nemokumo bylą įsiteisėjimo dienos, įskaitant mokesčių, palūkanų ir netesybų mokėjimą. Kaip pabrėžia Pareiškėja, JANĮ 41 straipsnio 1 dalis numato, kad kreditoriai savo reikalavimus ir jų pagrindimo dokumentus per 30 dienų nuo teismo nutarties iškelti nemokumo bylą paskelbimo priežiūros institucijos interneto svetainėje dienos pateikia paskirtam nemokumo administratoriui, taip pat nurodo, kaip yra užtikrintas šių reikalavimų įvykdymas. Pareiškėja paaiškino, jog kreditorius UAB „A“ 2024-02-15 bei 2024-03-06 nemokumo administratoriui pateikė savo reikalavimą, kuris buvo patvirtintas 2024-03-22 Vilniaus apygardos teismo nutartimi bankroto byloje.

Pareiškėjos teigimu, atsižvelgiant į tai, kad jai yra iškelta bankroto byla, kreditorinis reikalavimas gali būti tenkinamas tik JANĮ nustatyta tvarka. Taigi, nemokumo administratorius neturėjo apmokėti išrašytos kreditinės sąskaitos faktūros, pervesdamas joje nurodyto dydžio lėšas į UAB „A“ banko sąskaitą, kadangi, visų pirma, tai yra draudžiama galiojančių įstatymo normų, o antra – yra patvirtintas UAB „A“ reikalavimas bankroto byloje.

*Dėl I.SAF kryžminio sutikrinimo metu nustatytų neatitikimų ištaisymo*

Pareiškėja ginčija Inspekcijos Sprendimo motyvą, jog Pareiškėja neištaisė I. SAF kryžminio sutikrinimo metu nustatytų neatitikimų tarp Pareiškėjos išrašytų PVM sąskaitų faktūrų ir pirkėjo UAB „A“ gautų PVM sąskaitų faktūrų.

Skunde nurodoma, kad, išrašiusi kreditinę sąskaitą faktūrą, Pareiškėja nedelsiant ją išsiuntė UAB „A“ bei iš savo pusės sąskaitą deklaravo I.SAF sistemoje. Nemokumo administratorius po kreditinės sąskaitos išsiuntimo negavo jokio UAB „A“ prieštaravimo dėl siunčiamos kreditinės

sąskaitos, UAB „A“ nenurodė, kad jos nepriima, ar kad su sąskaita faktūra nesutinka. Pareiškėja neturi jokios galimybės ištaisyti neatitikimo I.SAF sistemoje, nes tai gali padaryti tik UAB „A“, deklaruodama minimą sąskaitą. Pareiškėja pabrėžia, kad neturi jokios galimybės daryti įtakos šiam procesui ir iš savo pusės yra atlikusi visus galimus ir privalomus veiksmus.

Pareiškėja pažymi, kad Vilniaus apygardos teismas sprendimo 28 punkte, spręsdamas klausimą dėl priteisiamos žalos dydžio, nurodė, kad sutinka su ieškovu, kad teismui nustatius, kad Pareiškėjos sąskaitos išrašytos už nesuteiktas paslaugas, turės būti koreguojamos PVM deklaracijos, kadangi pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3 straipsnio 1 dalį PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas. Be kita ko, Lietuvos apeliacinis teismas nutarties 12.3 punkte nurodė, kad ieškovė UAB „A“ atsiliepime į apeliacinį skundą pažymėjo, kad ieškovei palankaus teismo sprendimo priėmimo atveju jai kils pareiga grąžinti į biudžetą nepagrįstai atskaitytą pirkimo PVM sumą, todėl žalos dydžio nėra pagrindo mažinti PVM suma. Taigi, priimti ir deklaruoti kreditinę sąskaitą bei atlikti kitus su tuo susijusius veiksmus yra UAB „A“, o ne Pareiškėjos atsakomybė.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti skundžiamą Inspekcijos Sprendimą kaip neteisėtą ir nepagrįstą, bei priimti sprendimą grąžinti 17 355 Eur PVM skirtumą už 2024-03-01–2024-03-31 laikotarpį.

Inspekcija skunde cituoja Taisyklių 15 ir 16 punktų nuostatas, reglamentuojančias mokesčių administratoriaus teisę iš mokesčių mokėtojo reikalauti pateikti papildomus dokumentus, pagrindžiančius Inspekcijos administruojamų mokesčių permokos (skirtumo) susidarymą ir (arba) patvirtinančius Inspekcijos neadministruojamų mokesčių, baudų, paskirtų pagal MAĮ ar kitus mokesčių įstatymus, ir kitų įmokų sumokėjimą ar nepagrįstai išieškotas sumas.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjai per Mano VMI sistemą 2024-05-16 buvo išsiųstas pranešimas Nr. (17.17-40) RES-91750 „Dėl papildomų dokumentų/duomenų pateikimo“, kuriame mokesčių administratorius prašo Pareiškėjos iki 2024-05-21:

- pateikti Ataskaitas apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis (forma FR0438) už 2021 m. ir 2022 m. bei patikslinti Metinę pelno mokesčio deklaraciją (PLN204) už 2024 m.;

- informuoti, ar nereikėjo išregistruojamo iš PVM mokėtojų asmens PVM deklaracijoje atstatyti ilgalaikio turto, prekių ir paslaugų įsigijimo PVM, o jeigu reikėjo – patikslinti PVM deklaraciją bei pateikti ilgalaikio turto ir prekių likučių apskaitos registrus 2024-05-13 dienai;

- patikrinti duomenis ir esant pagrindui ištaisyti klaidas / patikslinti deklaracijas / registrus arba pateikti paaiškinimą dėl neatitikimo priežasčių. Pareiškėja informuota, kad 2021 m. 06 mėn. ir 2022 m. 03 mėn. – 2023 m. 05 mėn. PVM deklaracijose deklaruoti pirkimo sandoriai neatitinka su atitinkamų mokestinių laikotarpių gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registruose (I.SAF) nurodytais duomenimis ir 2022 m. 11 mėn. – 2023 m. 04 mėn. PVM deklaracijose deklaruoti pardavimo sandoriai neatitinka su tų pačių mokestinių laikotarpių išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre (I.SAF) deklaruotais duomenimis;

- ištaisyti klaidas / patikslinti deklaraciją / registrą, nes I.SAF kryžminio sutikrinimo metu, įvertinus išrašytų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis, nustatyti neatitikimai tarp Pareiškėjos išrašytų PVM sąskaitų faktūrų ir pirkėjo UAB „A“ gautų PVM sąskaitų faktūrų (2024-03-22 PVM sąskaita faktūra Nr. FVAPC24001);

- pateikti įvertinimui UAB „A“ 2024-03-22 išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. FVAPC24001 ir pirminę PVM sąskaitą faktūrą, kurios pagrindu buvo išrašyta ši kreditinė PVM sąskaita faktūra bei susijusius ir apmokėjimo dokumentus;

- pateikti 2021 m. ir 2022 m. Finansinių atskaitomybių dokumentus.

Pareiškėja nepateikė dalies prašomų dokumentų, t. y. 2024-03-22 išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros Nr. FVAPC24001 apmokėjimo dokumentų ar paaiškinimo dėl mokėjimų; neištaisė I.SAF kryžminio sutikrinimo metu nustatytų neatitikimų tarp Pareiškėjos išrašytų PVM sąskaitų faktūrų ir pirkėjo UAB „A“ gautų PVM sąskaitų faktūrų.

Inspekcija sprendime išdėstė, kad Pareiškėja PVM skirtumo grąžinimo pagrįstumo įvertinimui nepateikė dalies 2024-05-16 išsiųstame pranešime Nr. (17.17-40) RES-91750

nurodytų dokumentų, neištaisė neatitikimų, todėl vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio 6 dalies, Taisyklių 15, 16 punkto nuostatomis, mokesčių administratorius priėmė sprendimą Pareiškėjai negražinti 17 355 Eur PVM skirtumo už 2024-03-01–2024-03-31 laikotarpį.

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

Skundžiamas Sprendimas naikintinas, Pareiškėjos Prašymas gražinti mokesčio permoką perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl permokos negražinimo, Inspekcijai nusprendus jos negražinti dėl to, kad Pareiškėja nepateikė dviejų Inspekcijos nurodytų dokumentų: 2024-03-22 išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros Nr. FVAPC24001 apmokėjimo dokumentų (ar paaiškinimo dėl mokėjimų) ir neištaisė I. SAF kryžminio sutikrinimo metu nustatytų neatitikimų tarp Pareiškėjos išrašytų PVM sąskaitų faktūrų ir pirkėjo UAB „A“ gautų PVM sąskaitų faktūrų.

Pasisakydama dėl dokumentų reikalavimo pagrįstumo, Komisija primena, jog MAĮ 87 straipsnio 6 dalyje (2018 m. birželio 28 d. įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) nustatyta, kad mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo gražinti mokesčio permoką pagrįstumą šio Įstatymo nustatyta tvarka ir terminais. Jei mokesčių administratorius nustato, kad prašymo gražinti mokesčio permoką pagrįstumui patikrinti būtini papildomi dokumentai, jis <...> nurodo mokesčių mokėtojui pateikti trūkstantus dokumentus ir nustato jų pateikimo terminą. Prašymo gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas užpildymo, pateikimo ir atitinkamų sumų gražinimo tvarką detalizuojančių Taisyklių (Inspekcijos viršininko 2021-03-16 įsakymo Nr. VA-17 redakcija) 16 punkte nustatyta, kad prašymas turi būti užpildytas ir pateiktas, laikantis Taisyklėse nustatytų reikalavimų <...>. Taisyklių 15 punkte nustatyta, kad prašymui išnagrinėti ir sprendimui priimti mokesčių mokėtojas turi pateikti papildomus dokumentus ar duomenis <...> , pagrindžiančius VMI administruojamų mokesčių <...> permokos (skirtumo) susidarymą.

Taigi, pagal aukščiau nurodytą teisinį reglamentavimą mokesčių administratorius, prieš gražindamas mokesčių mokėtojo prašomą gražinti mokesčio permoką, turi įsitikinti, kad faktiškai mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų pagrindu susidarė mokesčio permoka, taip pat įsitikinti, ar nėra teisinio pagrindo turimą permoką (skirtumą) įskaityti kitoms nepriemokoms padengti (MAĮ 87 straipsnio 1 dalis). Įgyvendinamas šią teisę mokesčių administratorius gali reikalauti papildomų dokumentų (įskaitant nepateiktas už praėjusius laikotarpius pirmines ar patikslintas mokesčių deklaracijas), būtinų mokesčio permokos realumui nustatyti ir nurodyti mokesčių mokėtojui per nustatytą terminą pateikti trūkstantus dokumentus. Pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) formuojamą praktiką (LVAT 2016-02-25 nutartis adm. byloje Nr. A-182-438/2016, 2017-03-21 nutartis adm. byloje Nr. A-3146-575/2017) mokesčių mokėtojui tenka pareiga pagrįsti mokesčio (įmokos) permokos susidarymo realumą.

Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius, įgyvendindamas teisę patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo gražinti mokesčio permoką pagrįstumą, gali pareikalauti dokumentų ar įrodymų, tačiau prašomų įrodymų reikalavimas turi būti tiesiogiai susijęs su permokos realumo ir pagrįstumo nustatymu, atitinkamai paaiškinant ir motyvuojant tai nurodyte pateikti dokumentus. Reikalavimas mokesčių mokėtojui ištaisyti neatitikimus tarp I.SAF duomenų yra galimas tik tuo atveju, jei mokesčių administratorius turi patikimų duomenų, kad būtent prašančio asmens duomenys yra neteisingi.

Komisijos posėdžio metu Inspekcijos atstovas reikalavimą ištaisyti neatitikimus patikslino, nurodydamas, kad Pareiškėja turėjo imtis aktyvių veiksmų – kreiptis į UAB „A“, kad būtų patikslinti su PVM susiję duomenys. Komisija sutinka, kad reikalavimas įsitikinti pirkėjo žinojimu apie kreditinę sąskaitą faktūrą ir sutikimu su jos turiniu ir kylančiomis pasekmėmis bendrai yra pateisinamas. Ne kartą ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – Teisingumo Teismas arba ESTT) yra pasisakęs, kad reikalavimas, pagal kurį apmokestinamosios vertės, numatytos pirminėje sąskaitoje faktūroje, sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo turi patvirtinimą, kad prekių ar paslaugų gavėjas gavo kreditinę sąskaitą faktūrą, iš esmės

gali padėti užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir pasiekti ES Tarybos Direktyvos 2006/112 (toliau – PVM direktyva) nustatytų teisėtų tikslų (žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32 ir 33 punktus). Bendra nepagrįstos PVM atskaitos tikslinimo pareiga taip pat kyla iš PVM neutralumo, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas, šioje srityje nustatytas Sąjungos teisės aktų leidėjo (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Tačiau, pirkėjui žinant (galint žinoti), jog teismų sprendimai civilinėje byloje patvirtino, kad V.M., kaip MB „F“ savininkas, savo vadovaujamai įmonei UAB „A“ išrašė sąskaitas už realiai nesuteiktas paslaugas, Inspekcija negali vien dėl Pareiškėjos aktyvių veiksmų informuojant (raginant) pirkėją nesiėmimo priimti sprendimą dėl PVM negrąžinimo, neįvertinusi kitų grąžinimo pagrindumui svarbių aplinkybių, toliau aptariamų šiame Komisijos sprendime.

Komisijos vertinimu, kitas Inspekcijos reikalavimas – pateikti apmokėjimo dokumentus, nenurodant jokio tokio reikalavimo tikslo, nėra išsamus ir aiškus. Pastebėtina, kad piniginių lėšų grąžinimo klausimas gali būti reikšmingas vertinant sąžiningumo ar nepagrįsto praturtėjimo klausimus (ko nagrinėjamoje byloje nėra minima). Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Sąjungos teisė nedraudžia, kad pagal nacionalinės teisės sistemą būtų neleidžiama grąžinti nepagrįstai surinktą mokestį, jei dėl to teisę į šį grąžinimą turintis asmenys nepagrįstai praturtėtų (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 48 punktą). Šioje srityje Sąjungos teisės sistema garantuojamų teisių apsauga nepareigoja grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktų mokesčių, kai įrodoma, kad tokius mokesčius turintis mokėti asmuo juos iš tikrųjų perkėlė kitiems subjektams (2013 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

Pareiškėja apmokėjimo negalimumą skunde Komisijai grindžia tuo, kad JANĮ 28 straipsnio 1 dalies 1 punktu nuo teismo nutarties iškelti nemokumo bylą įsiteisėjimo dienos yra draudžiama vykdyti juridinio asmens finansines prievoles, neįvykdytas iki teismo nutarties iškelti nemokumo bylą įsiteisėjimo dienos, todėl tai gali būti pripažintas kaip paaiškinimas dėl nemokėjimo.

Komisija pažymi, kad nagrinėjant permokos pagrįstumo klausimą, ko nagrinėjamoje byloje nebuvo atlikta, taip pat būtina įvertinti, ar nėra pasibaigęs permokos grąžinimo terminas. Nagrinėdama faktines aplinkybes, Komisija pastebi, jog patikslinančioji 2024 metų kovo 22 dieną išrašyta PVM sąskaita faktūra apėmė patikslinimą tų PVM sąskaitų faktūrų, kurios buvo išrašytos laikotarpiu nuo 2020-04-30 iki 2021-11-30. Pagal MAĮ 68 straipsnio nuostatas, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos, išskyrus įstatyme numatytas išimtis.

Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pateikti prašymą grąžinti PVM, prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negalėtų būti ginčijama neribotą laiką (šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, 16 ir 17 punktus ir nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 36 ir 37 punktus ir nurodytą jurisprudenciją). Išimtis gali būti taikoma, jei neužtikrinamas veiksmingumo principas, t. y. kai pasinaudojimas teise tampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) ((2003 m. vasario 27 d. sprendimą *Santex*, C 327/00 ir 2007 m. spalio 11 dienos sprendimą *Lämmerzahl*, C 241/06).

Atsižvelgiant į aptartas nuostatas, išrašoma kreditinė PVM sąskaita faktūra gali daryti įtaką mokesčio perskaičiavimui tik tuo atveju, jei nuo pradinės PVM sąskaitos faktūros, kuri yra tikslinama, išrašymo dienos iki PVM deklaracijos patikslinimo pagal patikslintą PVM sąskaitą faktūrą dienos nėra suėjęs senaties terminas. Todėl ginčo situacijoje dėl patikslintų 2020 metais išrašytų PVM sąskaitų faktūrų negalėjo būti atliekamas PVM perskaičiavimas deklaracijoje.

Papildomai pažymėtina, kad nagrinėjant PVM gražinimo atvejus, nepakanka vadovautis nacionaliniais teisės aktais, priimant sprendimą taip pat atsižvelgiama į ESTT sprendimus bei praktiką formuojančius LVAT išaiškinimus.

Komisija primena ginčui aktualius ESTT išaiškinimus, į kuriuos privalo atsižvelgti valstybių narių institucijos (įskaitant mokesčių administratorius) ir teismai, priimdami sprendimus nacionaliniu lygiu.

Teisingumo Teismas yra pasisakęs, kad siekiant atsakyti į klausimą dėl apskaičiuoto pardavimo PVM gražinimo, pirmiausia reikia priminti, kad PVM Direktyvos 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs jį sąskaitoje faktūroje (Lietuvoje ši nuostata įgyvendinta PVMĮ 71 straipsnis 6 dalyje: „Bet kas, išskyręs PVM dokumente, kuriuo įformintas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, už kurį (kuriuos) PVM neturėjo būti skaičiuojamas, privalo taip išskirtą PVM sumą sumokėti į biudžetą.“ – Komisijos pastaba). Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad toks asmuo privalo mokėti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, neatsižvelgiant į jokią pareigą mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorį (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07 26 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką bei 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Sroy trans*, C-642/11, 29 punktą). Nustačius, kad sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM privalo mokėti neatsižvelgiant į jokią pareigą mokėti jį už PVM apmokestinamąjį sandorį, PVM Direktyvos 203 straipsniu siekiama išvengti mokesčių pajamų praradimo grėsmės, kurią gali sukelti teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. minėtų Sprendimo *Stadeco* 28 punktą ir minėto Sprendimo *Sroy trans* 32 punktą). Atsižvelgiant į šį tikslą, šią pareigą riboja galimybė, kuri turi būti numatyta valstybių narių vidaus teisės sistemose, ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokesčių, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodė savo sąžiningumą arba per protingą laiką visiškai pašalino mokesčių pajamų praradimo riziką (žr. minėto Sprendimo *Genius* 18 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth* ir *Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 56–61 ir 63 punktus ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou* ir kt., C-78/02-C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 punktą). Šiuo klausimu svarbu priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra PVM Direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax* ir kt., C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 71 punktus; 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében* ir *Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 41 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 35 ir 36 punktus).

Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą, valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokesčių, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas (žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius*, C-342/87, 18 punktą bei minėto Sprendimo *Stadeco*, C-566/07 36 punktą). Tačiau kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokesčių pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokesčių galima būtų ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio tikslinimo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth* ir *Strobel*, C-454/98 58 ir 68 punktus bei minėto Sprendimo *Stadeco*, C-566/07 37 ir 38 punktus).

Komisija atkreipia dėmesį, kad Lietuvos teismų praktikoje pripažįstama, kad pripažinus ūkinę operaciją neįvykusia, pardavėjas ne visada įgyja teisę susigrąžinti pardavimo PVM. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų (LVAT 2020-06-10 nutartyje (Nr. A-1110-438/2020), kurioje buvo nustatyta, kad sandoris faktiškai neįvyko, teismas padarė išvadą, kad neteisėtų sandorių sudarymas ir sukčiavimas PVM srityje nesuteikė jam teisės susigrąžinti į biudžetą sumokėtą pardavimo PVM, kaip permoką, net ir pripažinus negaliojančiu sandorį, kurio pagrindu buvo sumokėtas į biudžetą šis pardavimo PVM. LVAT buvo konstatuota, kad pareiškėjui neįgijus teisės į pirkėjo jam sumokėto pirkimo PVM lėšas, jis neįgijo teisės ir į mokesčio permoką, t. y. negali reikalauti grąžinti lėšas, kaip pardavimo PVM, į kurias jis neturi įgijęs teisių. Pagal minėtos bylos aplinkybes, pardavėjo – bankrutuojančios įmonės ir pirkėjo vardu veikė asmenys, kurie galėjo

tarpusavyje derinti ūkinių operacijų deklaravimo veiksmus, sudarant prielaidas apskaitos dokumentuose nurodytam paslaugų gavėjui atskaityti pirkimo PVM sumas.

Atsižvelgdama į aptartą teismų praktiką, Komisija pažymi, kad nors civilinėje byloje nustatytų aplinkybių Pareiškėja neginčija, teisės į PVM grąžinimą realizavimas, atsižvelgiant į dėl sandorių įforminimo atsiradusias prielaidas neteisėtai pasinaudoti PVM atskaita, priklauso ir nuo sąžiningumo vertinimo abiejų sandoryje dalyvavusių šalių požiūriu aspektų. Todėl mokesčių administratorius, nagrinėdamas prašymą pakartotinai, turėtų situaciją įvertinti ir sąžiningumo požiūriu, sprendžiant, ar dėl nesąžiningų veiksmų nėra pažeistas PVM neutralumo principas, sukeliant mokestinių pajamų praradimo riziką. Komisija pastebi, kad civilinėje byloje nustatyta, kad abu atsakovai veikė atstovaujami vieno asmens V.M., kuris buvo ir ieškovo (pirkėjo) vadovas, ir Pareiškėjos savininkas bei vienintelis darbuotojas. Tokiu būdu V.M. veikė per mažąją bendriją, organizuodamas sąskaitų už realiai nesuteiktas paslaugas išrašymą bei apmokėjimą.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos argumento, susijusio su PVM grąžinimo paminėjimu Vilniaus apygardos teismo sprendime, Komisija atkreipia dėmesį į šioje civilinėje byloje išdėstytą Lietuvos apeliacinio teismo išaiškinimą: „Teismas, sprenddamas ginčą dėl asmenų civilinių teisių ir pareigų, neturi galimybės įvertinti ir nevertina privatinų teisinių santykių poveikio vėliau atsirasiantiems mokestiniams teisiniams santykiams. Mokestines prievoles valstybei vykdo mokesčių mokėtojas specialiujų įstatymų nustatyta tvarka. Teismai yra pažymėję, kad civilinės teisės kategorijos gali nesutapti su mokesčių teisės kategorijomis <...>. Be to, mokestinės prievolės vykdymui gali turėti reikšmės įvairios specifinės aplinkybės, kurių nustatymas priskiriamas mokesčių administratoriaus, o ne civilinę bylą nagrinėjančio teismo kompetencijai“. Prieš Pareiškėją inicijuotoje civilinėje byloje (Lietuvos apeliacinio teismo nutartis) konstatuota, kad, priteisiant žalos atlyginimą, dėl ekonominės veiklos sukurta pridėtinė vertė priteisiama nepaisant mokestinių prievolių, galbūt atsirandančių dėl gaunamų pajamų. Ar tokios, kaip žalos atlyginimas, gautos sumos bus apmokestinamos ir kaip tai bus padaryta priklauso nuo specialaus teisinio reguliavimo, nustatyto mokesčių teisės normų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 25 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-138/2011, Lietuvos apeliacinio teismo 2022 m. lapkričio 17 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. e2A-789-912/2022). Teisėjų kolegija nusprendė, kad nagrinėjamoje byloje nėra pagrindo žalos dydžio mažinti PVM dydžiu.

Apibendrinama aptartas teismų nuostatas, Komisija pastebi, kad nors pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ir ABTĮ) 57 straipsnio 2 dalį „Faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys“, tačiau mokestinių teisių ir prievolių atsiradimas vertinamas mokesčių teisės aktu ir teismų išaiškinimų plotmėje. Mokestinių teisinių santykių požiūriu civilinės bylos sprendimai savaime nesuteikia teisės sandorio dalyviui į pardavimo PVM grąžinimą ir neįpareigoja mokesčio administratoriaus grąžinti PVM, neatlikus savarankiško situacijos vertinimo mokestiniu požiūriu.

Komisija pažymi, kad Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAIĮ) 10 straipsnio 5 dalies, reglamentuojančios administracinio sprendimo reikalavimus, 5 ir 6 punktuose yra detalizuota, kad administraciniame sprendime turi būti nurodytas ne tik sprendimo teisinis ir faktinis pagrindas, bet ir kitos administraciniam sprendimui įtakos turėjusios aplinkybės bei administracinio sprendimo motyvai. LVAT savo praktikoje šiuo klausimu yra konstatavęs, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A-756-450/2010, 2010, 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-15/2010, 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-336/2011, 2015-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A-448-556/2015, 2015-12-07 nutartis adm. byloje Nr. A-2519-502/2015).

Inspekcijos sprendimas, kuriuo Pareiškėjai negrąžinta PVM permoka, negali būti pripažintas motyvuotu, pagrįstu ir teisėtu, jei mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, priimdamas ginčijamą sprendimą, nesilaikė teisės aktuose nustatytų

įpareigojimų, VAĮ 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų, *inter alia* išsamumo, bei aktualių teismų išaiškinimų.

Atsižvelgiant į aukščiau aptartų aplinkybių visumą, darytina išvada, jog Pareiškėjos prašymas gražinti PVM permoką nebuvo išnagrinėtas visapusiškai, todėl Inspekcija turėtų iš naujo įvertinti Pareiškėjos Inspekcijai pateiktą prašymą, atsižvelgdama į Komisijos sprendime išdėstytas nuostatas, teismų praktiką, įskaitant savarankiškai Inspekcijos įvertintus bylai aktualius ESTT ir teismų išaiškinimus, kurie nebuvo paminėti šioje byloje.

MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu Komisijai yra suteikta teisė perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Teismų praktikoje (LVAT 2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011) nuosekliai yra laikomasi pozicijos, kad pagrindas mokestinį ginčą gražinti mokesčių administratoriui vertinti pakartotinai (pakartotinai nagrinėti skundą ar atlikti pakartotinį patikrinimą) yra tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Atitinkamai, Komisija, atsižvelgdama į aptartas aplinkybes ir vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalis 5 punktu, konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Inspekcijos 2024-05-31 sprendimą Nr. 331-1075576 ir perduoti Pareiškėjos prašymą gražinti mokesčio permoką Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Regionų administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti 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 mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Regionų 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	Gvida Ivanauskienė
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė

