



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „N1“ 2016-03-09 SKUNDO**

2016 m. gegužės 12 d. Nr. S-98 (7-52/2016)
Vilnius

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

Editos Veršėlienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosylienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovei
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovėms

J. D.
R. B.
S. B. , R. S.

2016 m. balandžio 12 d. posėdyje išnaginėjusi BUAB „N1“ 2016-03-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-02-10 sprendimo Nr. 331A-10728, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-02-10 sprendimu Nr. 331A-10728, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 straipsniu, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo)“ (toliau – Taisyklės), ir išnaginėjusi Pareiškėjos 2016-01-08 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES-14552, nusprendė Pareiškėjai negrąžinti 17280,57 Eur sumos. Negrąžinimo (neįskaitymo) priežastis ir teisinis pagrindimas – kitos priežastys. Sprendimo negrąžinti (neįskaityti) prašomos sumos priėmimo papildomais motyvais nuodyta: mokestiniam tyrimui nepateikti buhalterinės apskaitos dokumentai.

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-02-08 išvadoje dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) Nr. 7293609 (7.20)-A10-3 nurodyta, kad Klaipėdos AVMI Kontrolės departamento I Juridinių asmenų patikrinimo skyriaus I poskyris, išnaginėjęs gautą 2016-01-08 Pareiškėjos prašymą Nr. (17.16-40) GES-14552 ir dokumentus, būtinus išvadai dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) parengti, nustatė, kad 17280,57

Eur mokesčio permoka (skirtumas) negali būti gražinta (įskaityta) dėl kitų priežasčių – mokestiniam tyrimui nepateikti buhalterinės apskaitos dokumentai.

Klaipėdos AVMI 2016-02-04 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. FR0687-159 nurodyta, kad Pareiškėja Klaipėdos AVMI 2014-08-22 sprendimu Nr. (17.26-30)RES-134440 nuo 2014-08-31 išregistruota iš pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojų registro kaip nevykdanti ekonominės veiklos. Klaipėdos apygardos teismo 2015-04-20 nutartimi civ. byloje Nr. B2-749-479/2015 Pareiškėjai iškelta bankroto byla, kuri įsiteisėjo 2015-05-18. Iki bankroto bylos iškėlimo Pareiškėjos deklaruota veikla – popieriaus ritinių ir kartono didmeninė prekyba.

Pažymėta, jog Pareiškėja pateikė 2016-01-08 prašymą gražinti 17280,57 Eur mokesčio permoką (skirtumą) (reg. Nr. 977618) iš neįskaityto ir negražinto 2012 m. lapkričio mėnesį susidariusio PVM skirtumo likučio.

Nurodyta, jog Klaipėdos AVMI Pareiškėjos atžvilgiu 2013-01-24 ir 2013-03-15 atliko du mokestinius tyrimus dėl PVM apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo bei susidariusio PVM skirtumo pagrįstumo už laikotarpį nuo 2012-07-01 iki 2012-12-31. Kontrolės veiksmų metu nustatyta, kad Pareiškėja su UAB „K1“ buvo sudariusi 2012-07-10 rangos sutartį, pagal kurią UAB „K1“ įsipareigojo iš užsakovo (Pareiškėjos) pateiktos žaliavos gaminti reikalaujamą produkciją ir ją saugoti sandėlyje. Pareiškėja iš Lietuvos juridinių asmenų ir Latvijos PVM mokėtojų pirkė popieriaus ir kartono atliekas bei makulatūrą, ją pardavė UAB „K1“, o vėliau iš pastarosios pirkė įvairių storių flutingą, kurį pardavė Lietuvos ir Europos Sąjungos (Lenkijos, Latvijos, Estijos ir Vokietijos) šalių PVM mokėtojams.

Pabrėžta, jog atliktų mokestinių tyrimų metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja ir UAB „K1“ yra susijusios (UAB „K1“ 55 proc. akcijų valdo UAB „V1“, o UAB „V1“ vienintelis akcininkas ir vadovas yra Pareiškėjos akcininko ir vadovo S. F. brolis); 2012 m. 11 mėn. UAB „K1“ visą pagamintą produkciją pardavė vieninteliam pirkėjui – Pareiškėjai ir pateiktoje PVM deklaracijoje už 2012 m. 11 mėn. deklaravo 288682 Lt pardavimo PVM bei 136082 Lt mokėtiną į biudžetą PVM, tačiau iki 2013-03-15 nesumokėtas PVM likutis sudarė 484343,20 Lt, iš jų 178155,12 Lt už parduotas prekes Pareiškėjai. Klaipėdos AVMI konstatavo, kad Pareiškėja žinojo arba turėjo realią galimybę žinoti, jog susijusi įmonė UAB „K1“ deklaruoto PVM nesumokės, o Pareiškėja, savo veikla prisidėdama prie mokesčių nemokėjimo, elgėsi kaip nesąžiningas mokesčių mokėtojas, todėl Pareiškėjai buvo pasiūlyta pateikti patikslintas PVM deklaracijas už 2012 m. 09, 11 ir 12 mėn. ir jose 178155 Lt suma (UAB „K1“ PVM mokestinė nepriemoka) sumažinti atskaitomą PVM. Pareiškėja 2013-01-24 ir 2013-03-15 pateikė patikslintas PVM deklaracijas, 178155 Lt sumažindama atskaitomą ir gražintiną iš biudžeto PVM (2012 m. 09 mėn. – 3191 Lt, 2012 m. 11 mėn. – 156385 Lt, 2012 m. 12 mėn. – 18579 Lt).

Nurodyta, jog po atliktų mokestinių tyrimų 2015-03-13 (prieš pat bankroto bylos iškėlimą) Pareiškėja dar kartą pateikė patikslintas PVM deklaracijas už 2012 m. 11 bei 12 mėn. ir jose atstatė mokestinių tyrimų metu sumažintą PVM atskaitą (174964 Lt), tokiu būdu padidindama gražintiną iš biudžeto PVM. Po bankroto bylos iškėlimo bankroto administratorius UAB „E1“ 2016-01-08 pateikė prašymą gražinti 17280,57 Eur PVM permoką, susidariusią 2012 m. 11 mėn., be to, 2016-01-28 pateikė pranešimą, kuriame nurodė, kad dokumentų pateikti negali, nes jie yra perduoti ekspertei A. K. ekonominei buhalterinei ekspertizei atlikti pagal 2015-01-16 Kauno apygardos teismo nutartį.

Klaipėdos AVMI duomenimis, BUAB „K1“ PVM nepriemoka 2016-01-26 sudarė 139355 Eur, iš jų 50677 Eur (174978 Lt) dėl tiekimų Pareiškėjai. Atsižvelgdama į tai, jog aplinkybės dėl Pareiškėjos PVM atskaitos negalimumo nėra išnykusios, mokestiniam tyrimui nebuvo pateikti Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentai, Klaipėdos AVMI padarė išvadą, kad pagal 2016-01-08 Pareiškėjos pateiktą prašymą PVM permoka negražinama. Klaipėdos AVMI pasiūlė Pareiškėjos bankroto administratoriui per 10

darbo dienų pateikti patikslintas Pareiškėjos PVM deklaracijas: už 2012 m. 11 mėn., joje 164678 Lt sumažinant PVM atskaitą, ir 2012 m. 12 mėn., joje 10300 Lt sumažinant PVM atskaitą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2016-02-10 sprendimu Nr. 331A-10728 negrąžinti jai 17280,57 Eur permokos skirtumo dėl kitų priešasčių (mokestiniam tyrimui nepateikti buhalterinės apskaitos dokumentai) ir mano, kad šis sprendimas yra nepagrįstas, todėl neteisėtas.

Pareiškėja pažymi, jog mokesčių administratoriui privalomi Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 str. 1 dalyje nustatyti reikalavimai individualiam administraciniam sprendimui. Cituojama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika dėl VAĮ 8 straipsnio nuostatų (pavyzdžiui, 2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A-756-450/2010, 2010-11-05 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-15/2010, 2008-11-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1898/2008, 2008-12-19 nutartis adm. byloje Nr. A-756-2036/2008, 2013-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1517/2013).

Kadangi Inspekcijos sprendime pateikta tik nuoroda į MAĮ 87 straipsnį, mokesčių įstatymus (nenurodyta konkrečių įstatymų), Taisyklės (yra nurodomas tik teisinis priėmimo pagrindas), tačiau sprendimas nepagrįstas nustatytais faktais ir teisės normomis, todėl Pareiškėja tvirtina, kad sprendime nėra nurodytos jo priėmimo priešastys, nenurodyti atitinkami faktai ir įstatyminis pagrindas bei individuali argumentacija, tokiu būdu pažeistos Pareiškėjos teisės bei VAĮ 8 straipsnio reikalavimai (imperatyvas).

Pareiškėja pastebi, kad Klaipėdos AVMI jos atžvilgiu 2013-01-24 ir 2013-03-15 atliko du mokestinius tyrimus dėl PVM apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo bei susidariusio PVM skirtumo pagrįstumo už laikotarpį nuo 2012-07-01 iki 2012-12-31. Pareiškėja pastebi, kad 2013-01-24 pranešime Nr. A12-12 apie atliktą mokestinį tyrimą nustatyta, kad jai galima grąžinti 79000 Lt (22879,98 Eur) PVM permoką, bei nurodyta, kad šio mokestinio tyrimo išvados pagrįstos Pareiškėjos mokestiniam tyrimui pateiktais ir mokesčių administratoriaus turimais dokumentais bei duomenimis.

Kadangi mokesčių administratorius atliko du mokestinius patikrinimus, kurių išvadas grindė mokestiniam tyrimui pateiktais ir mokesčių administratoriaus turimais dokumentais bei duomenimis, Pareiškėja daro išvadą, kad mokesčių administratoriui dar 2013 metais, atliekant mokestinius tyrimus, buvo pateikti buhalterinės apskaitos dokumentai. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog 2016-02-04 pranešime Nr. FR0687-159 nurodytos aplinkybės patvirtina, kad mokesčių administratoriui pakako duomenų išvadoms padaryti, todėl tvirtinama, jog nepagrįstas Inspekcijos sprendime nurodytas motyvas, kad mokestiniam tyrimui nepateikti buhalterinės apskaitos dokumentai, nes buhalterinės apskaitos dokumentai, susiję su PVM apskaičiavimu, mokesčių administratoriui buvo pateikti dar 2013 metais, atliekant mokestinius tyrimus už tą patį laikotarpį bei tuo pačiu pagrindu.

Vadovaudamasi MAĮ 87 str. 5 dalimi, 7 dalies 1 punktu, 9 dalimi ir 10 dalimi, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-02-10 sprendimą Nr. 331A-10728 ir įpareigoti centrinį mokesčių administratorių grąžinti Pareiškėjai 17280,57 Eur mokesčių permoką bei jos naudai apskaičiuoti ir išmokėti palūkanas, susikaupusias iki mokesčio permokos grąžinimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmetinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo mokesčių administratorius atsisakė Pareiškėjai grąžinti 17280,57 Eur

permoką (skirtumą) iš neišskaityto ir negrąžinto 2012 m. lapkričio mėnesį susidariusio PVM skirtumo likučio. Inspekcija savo 2016-02-10 sprendime Nr. 331A-10728 nurodė, jog permoka (skirtumas) negrąžinama dėl kitų priežasčių, taip pat nurodyta, kad mokestiniam tyrimui Pareiškėja nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų.

Mokestinio ginčo bylos medžiagoje pateikta informacija, jog Klaipėdos AVMI dėl 2012 m. lapkričio mėnesio (kurio metu susidariusį PVM skirtumą Pareiškėja prašo grąžinti) yra atlikusi 3 mokestinius tyrimus ir surašiusi mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitas: 2013-01-24 Nr. A1-12 (toliau – Ataskaita 1), 2013-03-15 Nr. A13-35 (toliau – Ataskaita 2), 2016-02-08 Nr. FR0686-225 (toliau – Ataskaita 3).

Ataskaitoje 1 mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos ir UAB „K1“ sandorius, konstatavo, kad bendrovės yra susijusios, pagal sudarytą sutartį Pareiškėja UAB „K1“ darbuotojams moka atlyginimą, už produkcijos pagaminimo metu suvartotus reagentus, garą ir elektrą atsiskaito su UAB „K1“ tiekėjais (UAB „K1“ su Pareiškėja atsiskaito tarpusavio užskaitomis); 2012 m. lapkričio mėnesį UAB „K1“ visą pagamintą produkciją pardavė vieninteliam pirkėjui (Pareiškėjai) ir deklaravo 288682 Lt pardavimo PVM, atskaitė 152600 Lt PVM (kuris susidarė dėl iš Pareiškėjos įsigytos žaliavos (55470 Lt), gamybai sunaudotos elektros ir šilumos energijos (96851 Lt) ir kitų išlaidų (279 Lt) ir 136082 Lt mokėtiną į biudžetą PVM, 48177,80 Lt PVM buvo įskaitytas iš turėtos PVM permokos, 87904,20 Lt PVM suma nebuvo sumokėta. Mokestinio tyrimo metu, įvertinus aplinkybes, jog Pareiškėja žinojo arba turėjo realią galimybę žinoti, kad UAB „K1“ deklaruoto pardavimo PVM nesumokės, Pareiškėjai buvo pasiūlyta pateikti patikslintą PVM deklaraciją už 2012 m. 11 mėnesį ir joje 87904 Lt suma patikslinti atskaitomą pirkimo PVM. Pareiškėja 2013-01-24 pateikė patikslintą PVM deklaraciją už 2012 m. lapkričio mėnesį ir joje 87904 Lt suma sumažino atskaitomą ir grąžintiną iš biudžeto PVM. Klaipėdos AVMI nustatė, kad 2013-01-34 MAIS integruotos sistemos duomenimis Pareiškėja turėjo 322718,35 Lt PVM permoką (nepriemokų neturėjo), Pareiškėja už 2012 m. 11 mėnesį pateikusi patikslintą PVM deklaraciją deklaravo 147481 Lt grąžintiną PVM ir iš šio skirtumo prašė grąžinti 79000 Lt. Mokestinio tyrimo ataskaitoje padaryta išvada, kad Pareiškėjai gali būti grąžinta jos prašoma 79000 Lt PVM permoka (skirtumas).

Ataskaita 2 surašyta, Klaipėdos AVMI atlikus Pareiškėjos 2012-07-01–2012-09-30, 2012-11-01–2012-12-31 laikotarpių mokestinį tyrimą, nes Pareiškėja buvo pateikusi 2013-02-19 prašymą grąžinti 165019 Lt permoką iš neišskaityto ir negrąžinto PVM skirtumo likučio už 2012 m. lapkričio (147481 Lt) ir gruodžio mėnesius (17538 Lt), taip pat buvo pateiktas prašymas grąžinti 94291,92 Lt permoką iš neišskaityto ir negrąžinto PVM skirtumo likučio, susidariusio už 2012 m. liepos–rugsėjo mėnesius (atitinkamai 13241,28 Lt, 34897 Lt, 46153,64 Lt). Atlikto mokestinio tyrimo metu Klaipėdos AVMI, įvertinusi Pareiškėjos 2012 m. liepos, rugpjūčio, rugsėjo, lapkričio, gruodžio mėnesiais vykdytas ūkines operacijas su UAB „K1“ bei tai, kad 2013-03-15 UAB „K1“ PVM nepriemoka sudarė 484343,20 Lt (iš jos – 178155,12 Lt nesumokėtas PVM likutis dėl sandorių su Pareiškėja), pasiūlė Pareiškėjai patikslinti PVM atskaitą ir 2012 m. rugsėjo, lapkričio ir gruodžio mėnesio atskaitomą PVM sumą sumažinti 90250,92 Lt (178155,12 Lt–87904,20 Lt (suma sumažinta 2013-01-24)). Pareiškėja mokestinio tyrimo metu pateikė patikslintas PVM deklaracijas ir 90251 Lt sumažino atskaitomą pirkimo PVM.

Ataskaitoje 3 konstatuota, kad po atliktų ankstesnių mokestinių tyrimų 2015-03-13 (prieš pat bankroto bylos iškėlimą) Pareiškėja dar kartą pateikė patikslintas PVM deklaracijas už 2012 m. 11 bei 12 mėn. ir jose „atstatė“ mokestinių tyrimų metu sumažintą PVM atskaitą (174964 Lt), padidindama grąžintiną iš biudžeto PVM. Po bankroto bylos iškėlimo bankroto administratorius UAB „E1“ pateikė prašymą grąžinti 17280,57 Eur PVM skirtumo likutį, susidariusį 2012 m. 11 mėn. Be to, 2016-01-28 pateikė pranešimą, kuriame nurodė, kad dokumentų pateikti negali, nes jie yra perduoti ekspertei A. K. ekonominei buhalterinei ekspertizei atlikti pagal 2015-01-16 Kauno apygardos teismo nutartį. Taip pat mokestinio tyrimo ataskaitoje konstatuota, kad, Klaipėdos AVMI duomenimis, BUAB „K1“ PVM nepriemoka 2016-01-26 sudarė

139355 Eur, iš jų 50677 Eur (174978 Lt) dėl tiekimų Pareiškėjai. Atsižvelgdama į tai, kad aplinkybės dėl Pareiškėjos negalimos PVM atskaitos nėra išnykusios, mokestiniam tyrimui nebuvo pateikti Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentai, Klaipėdos AVMI padarė išvadą, kad pagal 2016-01-08 Pareiškėjos pateiktą prašymą PVM permoka negražintina ir pasiūlė Pareiškėjos bankroto administratoriui per 10 darbo dienų pateikti patikslintas Pareiškėjos PVM deklaracijas: už 2012 m. 11 mėn., joje 164678 Lt sumažinant PVM atskaitą, ir 2012 m. 12 mėn., joje 10300 Lt sumažinant PVM atskaitą.

Iš aptartų aplinkybių visumos darytina išvada, kad Klaipėdos AVMI po atlikto mokestinio tyrimo nusprendė negražinti prašomo gražinti PVM skirtumo likučio, nes, nors Pareiškėja ir pateikė patikslintas PVM deklaracijas, jose padidindama atskaitytinas PVM sumas pagal UAB „K1“ PVM sąskaitas faktūras, tačiau nėra nustatyta, jog būtų išnykusios aplinkybės dėl PVM atskaitos negalimumo, taip pat Pareiškėja 2016 metais atlikto mokestinio tyrimo metu nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų.

Pareiškėja laikosi pozicijos, jog mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas neatitinka VAI nuostatų, yra nemotyvuotas, be to, Inspekcijos motyvas, kad nebuvo pateikti buhalterinės apskaitos dokumentai, nėra pagrindu negražinti permokos (skirtumo), nes vietos mokesčių administratorius dėl to paties dalyko yra atlikęs kelis mokestinius tyrimus, kurių metu yra susipažinęs su Pareiškėjos apskaitos dokumentais. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovės palaikė skunde nurodytus reikalavimus. Atstovė R. S. nurodė, kad kreipėsi dėl mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo, nes tokia permoka buvo apskaityta ir mokesčių administratoriaus duomenyse (*Mano VMI*), tuo tarpu Pareiškėjos atstovė S. B. nurodė, kad tai yra dalis skirtumo, kuris nebuvo gražintas po ankstesnių mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų (2013-01-24 mokestinio tyrimo rezultatų atskaita Nr. A13-12), o ankstesnių kontrolės veiksmų atlikimo metu visi dokumentai buvo įvertinti ir nuspręsta, kad yra pagrindas Pareiškėjai gražinti 79000 Lt permoką (skirtumą).

Pasisakant dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo ir atitikties VAI nuostatoms, paminėtina, kad mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, privalo vadovautis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (Žin., 1999, Nr. 60-1945; 2006, Nr. 77-2975, toliau – VAI) 3 straipsnyje įtvirtintais principais, taip pat ir objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas bei MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas suponuoja ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo. Be to, tokio sprendimo įrodymai bei faktinis pagrindas turi būti žinomi asmeniui, kurio atžvilgiu priimtas atitinkamas sprendimas.

Taip pat ir LVAT praktikoje yra laikomasi pozicijos, kad VAI 8 straipsnio nuostata reiškia, 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, jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (LVAT 2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A-756-450/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010; 2010-11-05 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-15/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010). LVAT taip pat laikosi pozicijos, kad esant viešojo administravimo subjekto sprendimo trūkumams, reikia įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio

individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato (mokesčių mokėtojo) požiūriu, t. y. būtent to, kuris turi teisę žinoti ir suprasti, dėl kokios priežasties ir kuo remiantis priimtas konkretus sprendimas, be kita ko, atsižvelgiant ir į pastarajam asmeniui žinomas aplinkybes, lėmusias minėtą sprendimą (LVAT 2013-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1517/2013, 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-336/2011, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 21, 2011).

Komisija, įvertinusi skundžiamo sprendimo turinį, iš dalies sutinka su Pareiškėjos pozicija dėl sprendimo trūkumų ir pažymi, jog sprendime pateiktos tik bendro pobūdžio apibendrinančios išvados – „kitos priežastys“, „nepateikti buhalterinės apskaitos dokumentai“, dėl kurių mokesčių administratorius atsisako grąžinti prašomą permoką. Tačiau Komisija taip pat laikosi nuomonės, jog vien tai, kad sprendimas turi trūkumų, savaime nėra pagrindas jį naikinti. Todėl atsižvelgiant į anksčiau aptartas VAI ir LVAT teismų praktikos nuostatas, vadovaujantis proceso operatyvumo ir koncentruotumo principais, šio ginčo nagrinėjimo metu, sprendžiant klausimą dėl to, ar yra pagrindas naikinti Inspekcijos sprendimą, vertintina, ar Inspekcijos priimto sprendimo trūkumai yra esminiai, sutrukde Pareiškėjai suprasti suteiktas teises, nustatytas pareigas, įstatymų nustatyta tvarka realizuoti teisę į gynybą ir pan. Iš byloje pateiktos informacijos matyti, kad tokių aplinkybių konstatuoti nėra pagrindo, nes dėl Pareiškėjos 2016-01-08 prašymo grąžinti permoką (skirtumą) yra atliktas mokestinis tyrimas, o jį įforminančioje Ataskaitoje 3 (kurios pagrindu ir buvo priimtas sprendimas dėl mokesčio permokos / skirtumo grąžinimo) aptartos su permokos negrąžinimu susijusios, taip pat ir ankstesnių mokesčių tyrimų metu nustatytos aplinkybės. Šios aplinkybės sudaro pagrindą konstatuoti, kad Pareiškėjai buvo žinomos mokesčio permokos (skirtumo) negrąžinimo priežastys, ji galėjo realizuoti savo teisę į gynybą ir šia teise naudojasi, todėl Inspekcijos sprendimo trūkumai nesudaro pakankamo pagrindo jį naikinti.

Pareiškėja teigia, kad buhalterinės apskaitos dokumentų nepateikimas nėra pakankamas pagrindas negrąžinti prašomos mokesčio permokos (skirtumo) buvimo, nes ankstesnių mokesčių administratoriaus veiksmų atlikimo metu Pareiškėjos apskaitos dokumentai buvo įvertinti ir konstatuota, kad yra pakankamas pagrindas grąžinti 79000 Lt permoką. Pasisakant dėl šio motyvo pagrįstumo pažymėtina, kad jis nėra teisingas ir teisiškai pagrįstas. Mokesčių mokėtojui mokesčio permoka (skirtumas) grąžinama, remiantis MAĮ 87 straipsniu, kuriame nustatyta mokesčių mokėtojo mokesčių permokos įskaitymo ir grąžinimo tvarka. Šiame straipsnyje yra nustatyta, jog mokesčio mokėtojo permokėtos mokesčių sumos yra įskaitomos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti (1 dalis), o mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu (5 dalis). Vadovaujantis MAĮ 87 str. 5 ir 6 dalyse nustatytu teisiniu reglamentavimu, teismų praktikos išaiškinimu dėl prašymo grąžinti mokesčio permoką pagrįstumo (pavyzdžiui, LVAT 2016-02-25 nutartis adm. byloje Nr. eA-182-438/2016), konstatuotina, kad įrodinėjimo naštos paskirstymo prasme pareiga įrodyti prašymo grąžinti mokesčio permoką pagrįstumą tenka mokesčių mokėtojui, o, jam šios pareigos neįvykdžius, jis praranda teisę į mokesčio permoką.

Iš bylos medžiagos matyti, jog nors 2013 m. sausio mėnesį atlikto mokesčio tyrimo metu nurodyta, kad 79000 Lt permoka Pareiškėjai gali būti grąžinta, tačiau šios aplinkybės konstatuotos, atsižvelgiant į tai, jog *mokesčio tyrimo metu* pati Pareiškėja pripažino, kad PVM atskaita pagal UAB „K1“ dokumentus yra negalima, patikslindama 2012 m. lapkričio mėnesio PVM deklaraciją ir atskaitomą PVM sumažindama pirkimo

PVM pagal UAB „K1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Po 2013 metais atliktų mokestinių tyrimų ir atlikto 79000 Lt PVM permokos skirtumo grąžinimo (pagal Inspekcijos pateiktus duomenis apie centralizuotus mokėjimus permoka grąžinta 2013-01-29 pavedimu Nr. 1101025929), Pareiškėja 2015 m. patikslino 2012 m. lapkričio ir gruodžio mėnesių PVM deklaracijas, PVM atskaitą padidindama pirkimo PVM sumomis pagal UAB „K1“ apskaitos dokumentus. Iš Klaipėdos AVMI ir Inspekcijos pozicijos matyti, kad mokesčių administratorius 2016 m. atlikto mokestinio tyrimo metu konstatavo, jog nėra duomenų, kad būtų pasikeitusios aplinkybės dėl Pareiškėjos vykdytų ūkinių operacijų su UAB „K1“. Todėl šių aplinkybių nenustačius ir Pareiškėjai nepateikus apskaitos dokumentų, Inspekcija atsisakė Pareiškėjai grąžinti jos prašomą mokesčio permoką (skirtumą). Komisijos nuomone, atsižvelgiant į MAĮ įtvirtintą mokesčių mokėtojo pareigą – pagrįsti permokos susidarymo pagrįstumą ir realumą, Pareiškėjai pakeitus poziciją dėl pirminių kontrolės veiksmų metu įvertintų ūkinių operacijų (patikslinus PVM deklaracijas ir padidinus PVM atskaitą), jai atsirado pareiga pagrįsti aplinkybes, sudarančias pagrindą kitaip vertinti ankstesnių kontrolės veiksmų metu įvertintus sandorius ir jų pagrindu išrašytus apskaitos dokumentus. Šių aplinkybių Pareiškėja 2016 m. atlikto mokestinio tyrimo metu nepagrindė, taip pat nepateikė ir apskaitos dokumentų (Pareiškėjos atstovių teigimu, dokumentai nepateikti, nes jie perduoti ekspertizei atlikti). Pareiškėjos pozicija, kad mokesčių administratorius gali remtis ankstesnių kontrolės veiksmų metu atliktu apskaitos dokumentų vertinimu, negali būti pripažinta pagrįsta, nes ankstesnių kontrolės veiksmų permokos susidarymą ir galimybę ją grąžinti mokesčių administratorius konstatavo eliminavęs PVM atskaitą pagal UAB „K1“ apskaitos dokumentus, todėl, Pareiškėjai nepateikus apskaitos dokumentų (taip pat nepagrindus aplinkybių dėl kitokio ūkinių operacijų vertinimo), šios aplinkybės leidžia konstatuoti, kad Pareiškėja neįrodė permokos susidarymo pagrįstumo, todėl Inspekcija pagrįstai atsisakė grąžinti PVM permokos (skirtumo) likutį ir Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Papildomai pažymėtina, jog Ataskaitoje 3 išdėstyta mokesčių administratoriaus pozicija dėl Pareiškėjos žinojimo (galėjimo žinoti) apie tai, kad jos kontrahentas (UAB „K1“) pardavimo PVM į biudžetą nesumokės, kaip PVM atskaitos ribojimo sąlygos, o Klaipėdos AVMI 2016-02-04 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. FR0687-159 pasiūlyta Pareiškėjai per 10 dienų nuo pranešimo gavimo pateikti patikslintas Pareiškėjos PVM deklaracijas už 2012 m. lapkričio mėnesį, joje 164678 Lt sumažinant PVM atskaitą ir 10300 Lt už 2012 m. gruodžio mėnesį. Papildomai Inspekcija pateikė informaciją, kad Klaipėdos AVMI, remdamasi 2016-03-14 pavedimu tikrinti Nr. FR0773-862 yra pradėjusi Pareiškėjos PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2012 m. liepos 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. (į tikrinamąjį laikotarpį patenka ir 2012 m. lapkričio mėnuo, už kurį susidariusį skirtumą Pareiškėja prašo grąžinti). Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, kad skunde Komisijai Pareiškėja savo pozicijos dėl aptartų PVM atskaitos ribojimo sąlygų neišdėstė, Komisijos vertinimu, papildomai pasisakyti dėl šių aplinkybių Pareiškėjos skundo nagrinėjimo metu nėra pagrindo. Komisijos vertinimu, tik atlikus visapusiškus mokestinio patikrinimo veiksmus ir surašius patikrinimo rezultatus įforminančius dokumentus, galutinai bus sprendžiama dėl Pareiškėjos mokestinių prievolių vykdymo tikrinamuoju laikotarpiu ir apskaitos sistemoje fiksuotų mokesčio permokos (skirtumo) sumų realumo bei galimybės jas grąžinti.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-02-10 sprendimą Nr. 331A-10728.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę

ši sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo 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.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė