



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL M. N. 2016-09-08 SKUNDO**

2016 m. lapkričio 9 d. Nr. S-246 (7-203/2016)
Vilnius

komisijos pirmininkės komisijos narių	Editos Veršelienės Martyno Endrijaičio Rasos Stravinskaitės Andriaus Veniaus – pranešėjas Linos Vosylienės
sekretoriaujant	Jūratei Dalmantaitei
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui	advokatui Linui Blažulioniui
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei	Miglei Mainionytei

2016 m. spalio 11 d. posėdyje išnagrinėjusi M. N. (toliau – Pareiškėjas) 2016-09-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-06-07 sprendimo Nr. 331A-54660,
n u s t a t ė:

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo, kad 2013-07-30 pateikė prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčių permoką, prašydamas grąžinti už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2013-06-30 susidariusią 146814 Lt (42520,27 Eur) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permoką. Inspekcija priėmė 2016-06-07 sprendimą Nr. 331A-54660, kuriuo grąžino 358,22 Eur palūkanas už pavėluotai grąžintą PVM, tačiau paties skundžiamo sprendimo Pareiškėjui nepateikė. Pareiškėjas nesutinka su apskaičiuotų 358,22 Eur palūkanų dydžiu, nurodydamas, jog palūkanos turėjo būti apskaičiuotos už visą trejų metų laikotarpį nuo 2013-07-30 prašymo pateikimo grąžinti 42520,27 Eur (146814 Lt) PVM permoką iki 2016-06-07 sprendimo priėmimo.

Pareiškėjo teigimu, kadangi jam nepateiktas skundžiamas sprendimas, nėra aišku, kokiais įstatymais remiantis mokesčių administratorius palūkanas apskaičiavo tik nuo 2016-03-16 iki 2016-04-13. Kaip nurodė Pareiškėjas, duomenys apie palūkanų apskaičiavimą nurodyti Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-08-19 rašte „Dėl informacijos pateikimo“. Šiame rašte nurodyta, kad pagal Pareiškėjo pateiktą 2013-07-30 prašymą Nr. (17.16-30) GES-86132 PVM skirtumo grąžinimas buvo sustabdytas, vadovaujantis 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (2009-12-03 įstatymo Nr. XI-518 redakcija; toliau – PVMĮ) 91 str. 6 dalimi ir Mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186

„Dėl mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)“ (toliau – Permokos (skirtumo) gražinimo taisyklės), 55 punktu, t. y. gavus duomenis iš Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos Vilniaus apygardos valdybos (toliau – FNTT) apie Pareiškėjo atžvilgiu pradėtą ikiteisminį tyrimą. Minėtame rašte Pareiškėjui nurodyta, kad palūkanos už pavėluotai gražintą PVM permoką buvo apskaičiuotos už laikotarpį nuo Vilniaus apygardos prokuratūros 2016-02-18 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą įsiteisėjimo dienos, t. y. nuo 2016-03-16 iki PVM permokos gražinimo į Pareiškėjo banko sąskaitą datos – 2016-04-13. Taip pat Vilniaus AVMI išaiškino, kad šiuo metu galiojantys norminiai aktai nenumato, jog, gražinant mokesčių mokėtojui palūkanas, būtų priimamas patvirtintos / nustatytos formos sprendimas ir jis būtų pateikiamas mokesčių mokėtojui, o apie palūkanų gražinimą ir pervedimą Pareiškėjas buvo informuotas 2016-06-13 raštu Nr. (11.30-30-1) 46-KD-3233.

Kaip nurodo Pareiškėjas, nepaisant to, kad skundžiamas sprendimas nepateiktas, jis mano, jog Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas. Pareiškėjo nuomone, kadangi permokos mokesčių administratorius negražino per 30 dienų po rašytinio prašymo gražinti mokesčio permoką gavimo dienos (2004-04-13 *Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 87 str. 5 d. 1 p.*), o Pareiškėjo veikloje jokių pažeidimų nustatyta nebuvo, todėl palūkanos turėjo būti skaičiuojamos nuo 2013-08-29 iki permoka buvo gražinta.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra konstatavęs, jog palūkanų mokėjimas už laiku negražintą mokesčio permoką yra neatsiejamas nuo mokesčio permokos gražinimo ir yra sudėtinė mokesčių gražinimo instituto dalis (LVAT 2004-06-25 *nutartis adm. byloje Nr. AS¹⁰-310/2004; LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas, I dalis, 41.3 p.*).

MAĮ komentaro 3 str. 5 dalyje pasakyta, kad sprendžiant klausimą dėl mokesčių teisės aktų neaiškumų ar prieštaravimų aiškinimo mokesčių mokėtojų naudai, mokesčių administratorius taip pat turi atsižvelgti į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT), LVAT sprendimus, formuojančius vieningą teismų praktiką bei kitas aplinkybes, galinčias turėti įtakos sprendimo priėmimui. Mokesčių administratoriaus prievolė atsižvelgti ir į atitinkamų direktyvų nuostatas patvirtina ESTT praktika (pavyzdžiui: *ESTT sprendimai bylose C-26/62 Van Gend & Loos; C-6/64 Costa v. ENEL; C-8/81 Ursula Becker; C-14/83 Von Colson and Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen*). Remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos Veikimo 267 straipsniu bei ESTT sprendimu byloje Nr. C-294/99, teismai turi taikyti normą / taisyklę taip, kaip aiškina ESTT, netgi teisiniams santykiams, kurie susiklostė iki ESTT sprendimo priėmimo dienos. ESTT analogiškos kategorijos bylose (pavyzdžiui: *byla Nr. C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 AD v. Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnieto“, 51 p.*) nurodo, jog, vadovaujantis aktualia Europos Teisingumo Teismo praktika, situacija, kai dėl mokesčio patikrinimo procedūros palūkanos tampa mokėtinos tik nuo šios procedūros pabaigos, neatitinka Bendrijos teisės normų. Byloje Nr. C-107/10 taip pat nurodyta, kad kaip mokesčių mokėtojas prisiima mokesčio ginčo nepalankaus jam sprendimo priėmimo atveju riziką dėl delspinigių už visą mokesčio ginčo laikotarpį apskaičiavimą, taip mokesčių administratorius turi prisiimti riziką sumokėti palūkanas, jei dėl mokesčio ginčo paaiškėtų, jog PVM permoka negražinta nepagrįstai ir mokesčių mokėtojas laikinai negalėdamas disponuoti lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą, patyrė ekonominį sunkumą, kuris gali būti kompensuojamas palūkanomis, užtikrinant neutralumo principo laikymąsi. Šios aplinkybės aiškiai leidžia mokesčių mokėtojui remtis fiskalinio neutralumo principo pažeidimu, kai mokesčių mokėtojui PVM skirtumo gražinimo terminas nustatomas pagal mokesčio ginčo baigtį įtvirtinantį sprendimą, o ne realų sprendimo, kuriuo naujai apskaičiuojamas mokeskis, datą.

Atsižvelgdamas į išdėstytas aplinkybes, Pareiškėjas prašo Inspekcijos 2016-06-07 sprendimą Nr. 331A-54660 panaikinti ir įpareigoti Inspekciją palūkanas apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2013-08-29 iki 2016-04-13, taip pat panaikinti Vilniaus AVMI 2016-08-19 raštą (*Pareiškėjo teigimu, sprendimą*), kuriuo atsisakyta pateikti skundžiamą sprendimą, kaip neteisėtą ir nepagrįstą.

Komisija, apibendrinusi Pareiškėjo skundo motyvus, įvertinusi mokestinės bylos medžiagą bei Komisijos posėdyje centrinio mokesčių administratoriaus atstovės pateiktus argumentus, konstatuoja, kad ginčas byloje yra kilęs dėl mokesčių administratoriaus 2016-06-07 sprendimo Nr. 331A-54660 grąžinti Pareiškėjui 358,22 Eur palūkanas (*už pavėluotai Pareiškėjui grąžintą PVM*) teisėtumo ir pagrįstumo. Pareiškėjas nesutinka su palūkanų apskaičiavimo terminu, t. y. nurodo, kad palūkanos jam turėjo būti apskaičiuotos už ilgesnį laikotarpį, nei palūkanas apskaičiavo mokesčių administratorius.

Tačiau nagrinėjamu atveju yra susidariusi teisiškai sunkiai paaiškinama situacija. Pareiškėjo atžvilgiu Inspekcija yra priėmusi ginčo 2016-06-07 sprendimą Nr. 331A-54660 dėl palūkanų apskaičiavimo ir grąžinimo, tačiau paties skundžiamo sprendimo Pareiškėjui nepateikė, šio sprendimo nėra ir mokestinės bylos medžiagoje. Be to, Komisijos posėdyje Inspekcijos atstovė, remdamasi MAĮ įtvirtinta mokestinio ginčo sąvoka, taip pat – MAĮ 145 str. 2 dalies nuostatomis, akcentavo, kad ginčas dėl palūkanų už laiku negrąžintą mokesčio permoką apskaičiavimo ir jų grąžinimo mokesčių mokėtojui nėra mokestinis ginčas, taip pat nepriskirtinas MAĮ nustatyta ikiteismine tvarka nagrinėjamiems ginčams, todėl, atstovės nuomone, Pareiškėjo skundą Komisija turėtų palikti nenagrinėtą.

Įvertinusi nustatytas aplinkybes ir Komisijos posėdžio metu Inspekcijos atstovės išreikštą poziciją, Komisija konstatuoja, jog kilęs ginčas turėtų būti nagrinėjamas dviem aspektais. Pirma, nustatyta, ar tai mokestinis ginčas, t. y. sprendinys Pareiškėjo skundo priimtinumo klausimas. Antra, sprendina dėl palūkanų dydžio pagrįstumo ir teisėtumo už ne laiku Pareiškėjui grąžintą PVM permoką (*dėl palūkanų skaičiavimo termino*), kartu pasisakant dėl Inspekcijos 2016-06-07 sprendimo Nr. 331A-54660, kuris nėra pateiktas, atitiktis Viešojo administravimo įstatyme nustatytiems individualaus administracinio akto bendriesiems reikalavimams.

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 2 str. 22 p. (2014-12-18 įstatymo redakcija)*). MAĮ 145 str. 2 dalis nustato, jog šiame Įstatyme 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. Pagal MAĮ 87 str. 9 dalies nuostatas mokesčių administratoriui tenka pareiga mokesčių mokėtojui skaičiuoti palūkanas tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turi tam tikrą mokesčio permoką ir mokesčių administratorius jos laiku negrąžina. Taigi, kaip matyti iš nustatyto teisinio reguliavimo, nors MAĮ nėra tiesiogiai nurodyta, kad ginčai dėl palūkanų už laiku negrąžintą mokesčio permoką yra nagrinėjami MAĮ nustatyta ikiteismine tvarka nagrinėjamiems mokestiniais ginčams, tačiau aiškiai įtvirtinta, kad palūkanos (jų apskaičiavimas) yra neatsiejama laiku mokesčių mokėtojui negrąžintos mokesčio permokos dalis (*atvirkštinė situacija pagal minėtas teisės normas tiesiog negalima*), o ginčai, kaip minėta, dėl sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) priskirtini mokestiniais ginčams. LVAT taip pat laikosi pozicijos, kad palūkanų mokėjimas už laiku negrąžintą mokesčio permoką yra neatsiejamas nuo mokesčio permokos ir yra sudėtinė dalis mokesčių grąžinimo instituto, numatyto 87 straipsnyje (*2004-06-25 nutartis adm. byloje Nr. AS¹⁰-310/2004, 2013-09-02 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1422/2013*). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog nagrinėjamu atveju ginčas dėl palūkanų už PVM permokos Pareiškėjui negrąžinimą laiku yra mokestinis ginčas ir Pareiškėjo skundas dėl Inspekcijos 2016-06-07 sprendimo Nr. 331A-54660 nagrinėtinas Komisijoje tokia pat tvarka, kaip ir ginčai dėl mokesčių permokos grąžinimo, t. y. pagal numatytą išankstinę neteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrą (*MAĮ 145 str. 1 ir 2 dalys, 147 str., 151 str.*). Inspekcijos atstovės

posėdžio metu išsakyti argumentai dėl Pareiškėjo skundo nagrinėjimo procedūros (kaip nemokestinės) atmetami kaip nepagrįsti.

Sprendama dėl antrojo šios bylos aspekto, t. y. dėl Inspekcijos 2016-06-07 sprendimo Nr. 331A-54660 teisėtumo ir pagrįstumo, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas 2013-07-30 pateikė prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčių permoką, prašydamas grąžinti už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2013-06-30 susidariusią 146814 Lt (42520,27 Eur) PVM permoką. Pagal Pareiškėjo pateiktą 2013-07-30 prašymą grąžinti PVM permoką Vilniaus AVMI 2016-03-31 atliko operatyvų Pareiškėjo patikrinimą ir surašė operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. (4.65)-1042-2623. Šioje pažymoje nurodyta, kad operatyvaus patikrinimo metu įvertintas FNTT nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo Nr. 06-1-00080-13 nutraukimo, taip pat vertintos už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2013-06-30 Pareiškėjo pateiktos PVM deklaracijos bei mokesčių administratoriaus turimi duomenys ir nuspręsta Pareiškėjui grąžinti dalį prašomos grąžinti PVM permokos, kitą dalį įskaitant kitoms mokestinėms nepriemokoms padengti. Inspekcija 2016-04-07 sprendimu grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. 331A-28358 iš Pareiškėjo prašomos grąžinti PVM permokos sumos nusprendė 38061,49 Eur grąžinti Pareiškėjui, o 4458,78 Eur sumą įskaitė Pareiškėjo kitoms mokestinėms nepriemokoms padengti. Grąžinamą PVM permokos sumą (38061,49 Eur) mokesčių administratorius į Pareiškėjo banko sąskaitą pervadė 2016-04-13.

Mokesčių administratorius už pavėluotai grąžintą PVM permoką skundžiamu 2016-06-07 sprendimu Nr. 331A-54660 Pareiškėjui grąžino 358,22 Eur palūkanas. Kaip minėta, paties sprendimo dėl palūkanų apskaičiavimo nėra pateikta. Mokestinėje byloje yra pateiktas išrašas iš mokesčių administratoriaus informacinės sistemos, kuriame prie Pareiškėjo vardo ir pavardės (N. N.) esančio įrašo „Registracijos Nr.“ nurodyta „Nr. 331A-54660“, o prie įrašo „Data“ nurodyta „2016-06-07“. Kaip Komisijos posėdžio metu paaiškino Inspekcijos atstovė, minėti įrašai informacinėje sistemoje ir yra sprendimas dėl palūkanų apskaičiavimo Pareiškėjui, nes galiojantys teisės aktai nenumato, kad dėl palūkanų apskaičiavimo būtų priimamas nustatytos formos sprendimas. Inspekcijos atstovė taip pat nurodė, kad visa informacija apie palūkanų apskaičiavimą Pareiškėjui buvo pateikta Vilniaus AVMI 2016-08-19 rašte Nr. (11.30-30-1) 46-KD-4474, kuriame paaiškinta, kad pagal Pareiškėjo 2013-07-30 prašymą PVM skirtumo grąžinimas buvo sustabdytas, vadovaujantis PVMĮ 91 str. 6 dalimi ir Permokos (skirtumo) grąžinimo taisyklių 55 punktu, t. y. gavus duomenis iš FNTT apie Pareiškėjo atžvilgiu pradėtą ikiteisminį tyrimą. Minėtame rašte taip pat nurodyta, kad palūkanos už pavėluotai grąžintą PVM permoką buvo apskaičiuotos už laikotarpį nuo Vilniaus apygardos prokuratūros 2016-02-18 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą įsiteisėjimo dienos (2016-03-16) iki PVM permokos grąžinimo į Pareiškėjo banko sąskaitą datos – 2016-04-13. Pareiškėjas, remdamasis ESTT praktika, Komisijai nurodo, kad už laiku negrąžintą PVM permoką palūkanos turėjo būti apskaičiuotos už laikotarpį nuo 2013-08-29 (*po 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos (MAĮ 87 str. 5 d. 1 p.)*) iki 2016-04-13 (*permoka pervesta į Pareiškėjo banko sąskaitą*).

Taigi ginčas tarp Pareiškėjo ir Inspekcijos kilo dėl palūkanų apskaičiavimo už laiku negrąžintą permoką termino skaičiavimo pradžios. Tačiau nagrinėjamu atveju, nesant priimto realaus Inspekcijos sprendimo, Komisija negali išspręsti ginčo ir sprendimo priimti iš esmės.

Komisija pažymi, kad LVAT praktikoje mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, kuris savo veikloje privalo, be kita ko, vadovautis ir bendraisiais viešosios teisės principais (2003-12-15 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-648/2003, „Administracinių teismų praktika“ Nr. 4, 2003; 2010-03-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-252/2010; 2010-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-504/2010; 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011). Tai reiškia, jog mokesčių administratorius privalo laikytis ir Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo

principų (2005-02-01 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴-131/2005; 2008-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-158/2008; 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011), *inter alia* įstatymo viršenybės (2007-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁸⁰-127/2007) bei objektyvumo (2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-502/2010; 2009-07-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁰²-830/2009; 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011) principų.

VAĮ 3 straipsnio 1 punkte (2014-06-12 įstatymo Nr. XII-935 redakcija) įtvirtintas įstatymo viršenybės principas reikalauja, kad „administraciniai aktai, 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“ (VAĮ 3 str. 2 p. (2014-06-12 įstatymo Nr. XII-935 redakcija). Atitinkamai VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje yra detalizuota, kad „individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos“.

LVAT savo jurisprudencijoje yra konstatavęs, kad pastarosios VAĮ 8 straipsnio nuostatos 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, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A⁷⁵⁶-450/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010; 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010; 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011).

Taigi VAĮ 8 straipsnyje yra įtvirtintos bendro pobūdžio taisyklės, kurios keliamos, visu pirma, individualaus administracinio akto turiniui (LVAT 2010-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1116/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010).

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, taip pat į aplinkybę, jog VAĮ 3 straipsnio 1 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas reikalauja, kad viešojo administravimo subjekto „veikla turi atitikti šiame įstatyme išdėstytus teisinius pagrindus“, Komisija daro išvadą, kad minėtų bendrųjų individualaus administracinio akto turinio reikalavimų privalo paisyti ir mokesčių administratorius, priimdamas atitinkamus sprendimus. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT (2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011).

Pastarąją išvadą patvirtina ir MAĮ 34 straipsnis, įtvirtinantis, kad „mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius“. Kaip matyti iš pastarosios įstatymo nuostatos turinio, ja, pirma, nustatoma mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) pareiga atliekamus veiksmus įforminti pagal centrinio mokesčių administratoriaus patvirtintą formą ir nustatytą tvarką, ir, antra, įtvirtinamas pavedimas centriniam mokesčių administratoriui patvirtinti minėtas formas ir jų pildymo tvarkas. Komisijos vertinimu, šia įstatymo nuostata nėra daroma išimtis bei nesuteikiama teisė mokesčių administratoriui, kaip viešojo administravimo subjektui, nepaisyti kitų jo veiklą reguliuojančių įstatymų, šiuo atveju – VAĮ. Mokesčių administratoriaus pareiga už per nustatytą terminą negražintą mokesčio permoką mokesčių mokėtojui apskaičiuoti palūkanas, iki permoka bus gražinta, ir šiuos veiksmus (palūkanų apskaičiavimo) įforminti sprendimu (MAĮ 34 str.) įtvirtinta MAĮ 87 str. 9 dalyje. Taigi Komisijos posėdžio metu ir Vilniaus AVMI 2016-08-19 rašte Nr. (11.30-30-1) 46-KD-4474 išdėstyti argumentai, jog galiojantys teisės aktai nenumato, kad dėl palūkanų apskaičiavimo būtų priimamas nustatytos formos sprendimas, yra vertintini kaip prieštaraujantys tiek MAĮ, tiek VAĮ minėtoms nuostatoms. Ta aplinkybė, kad minėtoje MAĮ 87 str. 9 dalyje nėra atskirai nurodyta, jog dėl palūkanų apskaičiavimo priimamas mokesčių administratoriaus sprendimas, negali būti aiškinama kaip paneigianti mokesčių administratoriaus pareigą atliekamus veiksmus įforminti sprendimais ir kitais dokumentais. Ir tokių sprendimų priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai

turi būti žinomi ne tik mokesčių administratoriui, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu šis sprendimas priimamas.

Kaip minėta, posėdžio metu Inspekcijos atstovė paaiškino, jog Pareiškėjui informacija apie palūkanų apskaičiavimą buvo pateikta Vilniaus AVMI 2016-08-19 rašte Nr. (11.30-30-1) 46-KD-4474, tačiau Pareiškėjas šio rašto neskundė, nors jame buvo nurodyta apskundimo tvarka. Komisija pažymi, kad minėto Vilniaus AVMI rašto nėra pagrindo laikyti atitinkamu sprendimu dėl palūkanų apskaičiavimo. Šiame rašte niekaip nėra pagrįsta palūkanų apskaičiavimo termino pradžia, t. y. nenurodytas palūkanų skaičiavimo termino pradžios teisinis pagrindas. Vilniaus AVMI 2016-08-19 rašte nėra nurodyta, kuo remdamasis mokesčių administratorius palūkanas Pareiškėjui apskaičiavo nuo Vilniaus apygardos prokuratūros 2016-02-18 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą įsiteisėjimo dienos (2016-03-16), o ne nuo 2013-08-29 (*po 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos (MAĮ 87 str. 5 d. 1 p.)*).

Komisija pastebi, kad MAĮ 32 straipsnis, nustatydamas mokesčių administratoriaus pareigas, įsakmiai reikalauja, kad pastarasis (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, nepažeistų mokesčių mokėtojo teisių, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktų, naudotųsi savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis, atlikdamas savo funkcijas, stengtųsi kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą, vykdytų kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose nustatytas pareigas ir vykdytų kitas šiame straipsnyje nustatytas pareigas. LVAT, aiškindamas šias MAĮ nuostatas, 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. A⁴-685/2005, 2007-02-09 sprendimas adm. byloje Nr. A⁴-127/2007; 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011). Atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes dėl realaus mokesčių administratoriaus sprendimo dėl palūkanų apskaičiavimo Pareiškėjui nepriėmimo, Komisija sprendžia, kad mokesčių administratoriaus veiksmai ginčo atveju nepriimant atitinkamo sprendimo negali būti laikomi teisėtais. Įvertinusi tai ir atsižvelgusi į aplinkybes dėl palūkanų skaičiavimo termino pradžios teisinio pagrindo nenurodymo Vilniaus AVMI 2016-08-19 rašte Nr. (11.30-30-1) 46-KD-4474, Komisija konstatuoja, kad negali įvertinti ir įsitikinti, jog palūkanos už laiku negrąžintą mokesčių permoką Pareiškėjui buvo apskaičiuotos teisingai. Taigi Komisija, remdamasi MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkte įtvirtinta Komisijos teise mokesčių mokėtojo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo, konstatuoja, jog dėl nurodytų priežasčių Inspekcijos „2016-06-07 sprendimas Nr. 331A-54660“ yra naikintinas, o Pareiškėjo 2013-07-30 prašymas grąžinti (įskaityti) mokesčių permoką toje dalyje, kurioje jam nebuvo apskaičiuotos palūkanos (taip pat Pareiškėjo 2016-04-26 prašymas apskaičiuoti palūkanas (*prašyme jos pavadintos delspinigiais*) už visą laikotarpį nuo 2013-07-30 prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčių permoką pateikimo), perduodamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Komisija pažymi, kad pagal MAĮ 87 straipsnio 9 dalies nuostatas už laiku negrąžintą mokesčių permoką palūkanos turi būti pradėtos skaičiuoti iš esmės esant dviem MAĮ 87 str. 7 dalyje nurodytiems pagrindams (*nustatytos tam tikros sąlygos dėl GPM grąžinimo (įskaitymo), tačiau šiuo atveju jos netaikytinos*), t. y. (1) palūkanos pradedamos skaičiuoti negrąžinus permokos per 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos, t. y. per nurodytą terminą nepriėmus atitinkamo sprendimo grąžinti (įskaityti) mokesčių permoką (*MAĮ 87 str. 7 d. 1 p.*) ir (2) mokesčių permokos negrąžinus per 20 dienų nuo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo dienos (*MAĮ 87 str. 7 d. 2 p.*). Komisija atkreipia dėmesį, kad minėtame MAĮ 87 straipsnyje jokių specialių sąlygų ir / ar išimčių, kurioms esant palūkanos būtų neskaičiuojamos, nustatyta nėra.

Inspekcija, iš naujo nagrinėdama Pareiškėjo prašymą, turėtų atsižvelgti į šiame sprendime išdėstytus argumentus ir priimdama naują sprendimą aiškiai nurodyti sprendimo priėmimo teisinį pagrindą, t. y. naujai priimtas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas

turi visiškai atitikti VAĮ 8 str. 1 dalyje įtvirtintus bendruosius individualaus administracinio akto turiniui keliamus reikalavimus. Iš naujo nagrinėjant Pareiškėjo prašymą, taip pat turi būti atsižvelgta į Pareiškėjo skunde nurodytą ESTT praktiką dėl už laiku negrąžintą mokesčių permoką palūkanų skaičiavimo termino pradžios ir į LVAT 2011-03-11 nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-654/2011, kurioje teismas, nors analizavo ir ne tą pačią faktinę situaciją (*teismas pasisakė dėl palūkanų skaičiavimo termino pradžios esant priimtam sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo*), tačiau LVAT konstatavo, kad palūkanos turi būti skaičiuojamos nuo tada, kai turėjo būti priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo (pirmasis po patikrinimo), nepaisant tolesnės ginčo eigos ir trukmės (*administracinėje byloje nagrinėjamu atveju buvo atliktas pakartotinis patikrinimas*), jeigu ginčo metu priimta pozicija, kad permoką mokėtoji turėjo būti grąžinta. LVAT taip pat pažymėjo, kad situacija, kai palūkanos yra skaičiuojamos tik po 20 dienos nuo antrojo sprendimo „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ įteikimo mokesčių mokėtoji dienos, neatitinka teisingumo ir sąžiningumo kriterijų. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjui pateikus 2013-07-30 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčių permoką, mokesčių administratorius taip pat nusprendė permoką Pareiškėjui grąžinti (įskaityti). Kadangi Pareiškėjo mokestinis patikrinimas dėl permokos grąžinimo pagrįstumo nebuvo atliekamas, taip pat su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai nebuvo sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo Pareiškėjo patikrinimo dalis (*MAĮ 87 str. 7 d. 2 p.*), klausimas dėl palūkanų apskaičiavimo Pareiškėjui nagrinėjamu atveju spręstinas pagal MAĮ 87 str. 7 dalies 1 punkto ir 9 dalies nuostatas.

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

Panaikinti Inspekcijos 2016-06-07 sprendimą Nr. 331A-54660 ir Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene