



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „T1“ 2016-06-27 SKUNDO**

2016 m. rugpjūčio 31 d. Nr. S-181 (7-135/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojo ir mokesčių
administratoriaus atstovams
nedalyvaujant

Jūratei Dalmantaitei

2016 m. liepos 26 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „T1“ (toliau – Bendrovė) 2016-06-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-05-30 sprendimo Nr. 69-66, n u s t a t ė:

Inspekcijos 2016-05-30 sprendime Nr. 69-66 nurodyta, jog Šiaulių apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Šiaulių AVMI), vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 72 str. nuostatomis ir remdamasi Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) ūkinės finansinės veiklos tyrimo Šiaulių apygardos valdybos pateikta 2013-05-31 specialisto išvada Nr. 5-4/57 dėl UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimo bei Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžio duomenimis, atliko Bendrovės 2009 m. gruodžio mėn. PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2015-12-30 patikrinimo aktą Nr. (41.2)-FR0680-901. Šiaulių AVMI patikrinimo aktu nustatė, jog Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 14700 Lt pirkimo PVM pagal UAB „M1“ vardu išrašytą juridinės galios neturinčią PVM sąskaitą faktūrą už stogo ardymo, betono laužo išvežimo ir patalpų ardymo darbų įsigijimą, nes minėta ūkinė operacija realiai neįvyko. Šiaulių AVMI konstatavo, kad Bendrovė pažeidė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVMĮ) 62, 64, 65, 80 straipsnių nuostatas ir įvertinusi nustatytą pažeidimą Bendrovei papildomai apskaičiavo 4257 Eur PVM.

Šiaulių AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2016-03-02 sprendimu Nr. (44.1)-FR0682-115 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 4257 Eur PVM. Šiaulių AVMI, vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 2 dalies, MAĮ 96 str.

nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo 2781,07 Eur PVM delspinigius. Atsižvelgusi į tai, jog Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžiu Bendrovės vadovui A. Š. už nusikaltimus, numatytus Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 220, 222, 300 straipsniuose, paskirta kriminalinė bausmė ir vadovaudamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant „*non bis in idem*“ principą, Šiaulių AVMI Bendrovei PVM baudos neskyrė.

Inspekcija 2016-05-30 sprendimu Nr. 69-66 pakeitė Šiaulių AVMI 2016-03-02 sprendimą Nr. (44.1)-FR0682-115, t. y. vietoj sprendimo „patvirtinti 2015 m. gruodžio 30 d. patikrinimo aktą Nr.FR0680-901 ir nurodyti UAB „T1“ sumokėti į biudžetą 2781,07 Eur PVM delspinigius (įmokos kodas 1001)“ priėmė sprendimą „patvirtinti 2015 m. gruodžio 30 d. patikrinimo aktą Nr.FR0680-901 ir nurodyti UAB „T1“ sumokėti į biudžetą 2781,07 Eur PVM delspinigius (įmokos kodas 1001) ir 426 Eur baudą (įmokos kodas 1001)“.

Pažymėta, jog Šiaulių AVMI neleido Bendrovei į PVM atskaitą įtraukti UAB „M1“ vardu išrašytoje 2009-12-22 PVM sąskaitoje faktūroje serija MIS Nr. 000015 išskirtos 14700 Lt pirkimo PVM sumos, konstatavusi, kad patikrinimo metu buvo surinkta pakankamai įrodymų, leidžiančių teigti, jog UAB „M1“ vardu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje įforminta ūkinė operacija realiai neįvyko, todėl Bendrovė pagal ją neturi teisės į PVM atskaitą.

Išvadai, kad UAB „M1“ vardu išrašytoje 2009-12-22 PVM sąskaitoje faktūroje serija MIS Nr. 000015 atvaizduota ūkinė operacija realiai buvo įvykdyta, padaryti Inspekcija sprendime vadovavosi apmokestinimą PVM reglamentuojančio PVMĮ nuostatomis (64 str., 80 str. 1 dalimi), Buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. 99-3515, toliau – BAĮ) 13 straipsniu, MAĮ 10 straipsniu, taip pat atsižvelgė į LVAT nutartyse pateiktą PVM sistemos esmę, šio mokesčio atskaitos principus (2011-01-10 nutartis adm. byloje A-556-1620/2010, 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004, 2008-10-23 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1630/2008, 2014-03-06 nutartis adm. byloje A-442-624/2014).

Pastebėta, jog vietos mokesčių administratorius mokesstinio patikrinimo metu, iš FNTT Šiaulių apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus pateiktos 2013-05-31 specialisto išvados (toliau – FNTT specialisto išvada) „Dėl UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimo“ Nr. 5-4/57 nustatė, kad Bendrovės apskaitoje buvo apskaityta 2009-12-22 UAB „M1“ vardu išrašyta sąskaita faktūra MIS Nr. 000015 už 84700 Lt (70000 Lt + PVM 14700 Lt), kuri išrašyta apmokėti už stogo ardymo, betono laužo išvežimo ir patalpų ardymo darbus pagal 2009 m. gruodžio mėn. atliktų darbų aktą Nr. 1, kuriame įformintas atliktų darbų perdavimas. Aktas pasirašytas 2009-12-15 A. Š. (Bendrovės direktoriaus), kaip užsakovo ir T. S. (UAB „M1“ direktoriaus) kaip rangovo. Bendrovės 2010-01-11 kasos išlaidų orderiu Nr. 33 įformintas grynujų pinigų išmokėjimas 84700 Lt UAB „M1“. Prie minėto kasos išlaidų orderio pridėta UAB „M1“ vardu įforminto 2010-01-11 kasos pajamų orderio kvito kopija MIS Nr.1. Pagal FNTT specialisto išvadoje pateiktą informaciją, UAB „M1“ direktorius T. S., apklausos protokole, surašytame FNTT, nurodė, kad jokių reikalų su UAB „T1“ neturėjo ir jokių dokumentų nepasirašinėjo, o Bendrovės direktorius A. Š. apklausos protokole, surašytame FNTT, nurodė, kad su UAB „M1“ buvo atsiskaityta visa 84700 Lt suma grynaisiais pinigais pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 2009-12-22 serija MIS NR. 000015 ir J. S. , pateikus kasos pajamų orderį 2010-01-11 MIS Nr. 1, daugiau jokių sandorių su UAB „M1“ Bendrovė neturėjo.

Taip pat pagal minėtoje FNTT specialisto išvadoje pateiktą informaciją nustatyta, jog UAB „M1“ jokių darbų Bendrovei neatliko ir iš Bendrovės 84700 Lt grynujų pinigų negavo, todėl UAB „T1“, įtraukęs į apskaitą 2009-12-22 sąskaitą faktūrą MIS Nr. 000015 su 84700 Lt suma ir 2010-01-11 kasos pajamų orderio kvitą MIS Nr. 1 su 84700 Lt suma,

kuriais buvo įformintos neįvykusios ūkinės operacijos apie UAB „M1“ atliktus darbus ir apmokėjimą, nesilaikė BAĮ 2 str. nuostatų: „apskaitos dokumentas yra popierinis arba elektroninis liudijimas, patvirtinantis ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turintis rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą“ bei pažeidė to paties įstatymo 6 str. 2 dalies nuostatas: „į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, išpareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu“. Bendrovė, įtraukdama į PVM deklaracijos – formos FR0600 25 laukelį (įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM) 14700 Lt pagal 2009-12-22 PVM sąskaitą faktūrą MIS Nr. 000015, kuria buvo įforminta realiai neįvykusi ūkinė operacija, neteisėtai padidino PVM atskaitą ir sumažino mokėtiną PVM 14700 Lt.

Akcentuota, jog Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžiu A. Š. pripažintas kaltu dėl to, kad, būdamas Bendrovės direktoriumi, siekdamas išvengti mokėtino PVM, suklastojo dokumentus: 2009-10-28 statybų rangos sutartį Nr. 09-10-28 tarp Bendrovės ir UAB „M1“, 2009-12-22 PVM sąskaitą faktūrą MIS Nr. 000015, darbų atlikimo aktą prie 2009-10-28 sutarties, 2010-01-11 kasos pajamų orderį TR122, kuriuo buvo siekiama fiktyviai padidinti Bendrovės kasos likutį, 2010-01-11 kasos išlaidų orderį Nr. 33, suklastotus dokumentus pateikdamas įtraukti į Bendrovės apskaitą.

Šiaulių apylinkės teismas 2015-05-14 nuosprendyje taip pat konstatavo „jog 2009-10-28 UAB „T1“ ir UAB „M1“ statybos rangos sutartyje Nr. 09-10-28, 2009-12-22 sąskaitoje faktūroje MIS Nr. 000015, 2009-12-15 darbų atlikimo akte prie 2009-10-28 sutarties yra įrašytos žinomai melagingos žinios apie nebūtą sandorį – apie neva UAB „M1“ atliktus patalpų ardymo ir statybinio laužo išvežimo darbus už 84700 Lt, nes tokie darbai nebuvo atlikti ir UAB „T1“ tokių darbų nepirko, 2010-01-11 UAB „T1“ kasos išlaidų orderyje Nr. 33 įrašytos žinomai melagingos žinios apie 84700 Lt išmokėjimą UAB „M1“, nes tokie pinigai nebuvo išmokėti“.

Be to, Šiaulių apylinkės teismas 2015-05-14 nuosprendyje konstatavo, jog „kaltinamasis A. Š. įtraukti į UAB „T1“ apskaitą pateikė UAB „M1“ vardu išrašytą 2009-12-22 PVM sąskaitą faktūrą MIS Nr. 000015 84700 Lt sumai, šiuo dokumentu yra įforminta neįvykusi ūkinė operacija, tokiu būdu buvo sumažinta 2009 m. gruodžio mėn. mokėtina į valstybės biudžetą PVM suma 14700 Lt. Šiaulių apskrityje VMI 2010-03-03 pateiktoje PVM deklaracijoje forma FR0600 už 2009 m. gruodžio mėn. buvo neteisingai deklaruota įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM suma, t. y. kaip atskaitomas PVM nurodyta 14700 Lt suma, tokiu būdu buvo padidinta grąžinama iš valstybės biudžeto PVM suma 14700 Lt, ir taip valstybės biudžetui buvo padaryta 14700 Lt žala“.

Inspekcijos nuomone, Šiaulių AVMI, patikrinimo metu nustačiusi minėtas aplinkybes, pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė neturi teisės į 14700 Lt PVM atskaitą.

Atsižvelgdama į MAĮ 72 str. 1 dalies, Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 346 straipsnio nuostatas, LVAT praktiką (2012-11-08 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-3046/2012, 2012-03-12 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-222/2012, 2012-11-08 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-3046/2012), Inspekcija konstatavo, jog Bendrovės skundo argumentai, kad Šiaulių AVMI patikrinimo metu, paneigdama Bendrovės teisę į 14700 Lt PVM atskaitą, neturėjo teisės remtis FNTT specialisto išvados duomenimis ir Šiaulių apylinkės teismo nustatytais aplinkybėmis, yra nepagrįsti.

Nurodyta, jog Šiaulių AVMI Šiaulių apylinkės teismui buvo pareiškusi civilinį ieškinį 14700 Lt (4257,41 Eur) byloje dėl žalos valstybės biudžetui atlyginimo. Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendyje nurodyta, kad „žala valstybės biudžetui padaryta tyčiais kaltinamojo A. Š. veiksmais, todėl civilinis ieškinys tenkintinas ir iš A. Š. priteistina Šiaulių AVMI 4257 eurų žalai atlyginti“. Bendrovės direktorius A. Š. priteistos 14700 Lt (4257,41 EUR) sumos į biudžetą nesumokėjo.

Pastebima, jog pagal MAĮ 128 str. patikrinimo aktu įforminti patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o mokesčių

administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, vadovaujantis MAĮ 132 straipsniu, gali: 1) patvirtinti patikrinimo aktą; 2) patikrinimo aktą patvirtinti iš dalies, t. y. šiais nurodytais atvejais sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodoma konkrečiai papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų suma, taip pat išdėstoma sprendimo apskundimo tvarka. Mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo nėra sprendimas dėl išieškojimo, nes jame tik nustatomi ir nurodomi mokėtini mokesčiai su jais susijusiomis sumomis, t. y. minėto sprendimo tikslas yra apibrėžti mokestinę prievolę. Mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, jeigu yra bent vienas iš MAĮ 105 straipsnio 1 d. nustatytų pagrindų. Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo nesprendžiami išieškojimo klausimai, o tik suformuojama mokestinė prievolė savo pareigos nevykdančiam mokesčių mokėtojui, todėl nėra pagrindo teigti, kad nustatyta pareiga antrą kartą sumokėti tą pačią sumą.

Pažymėta, jog Šiaulių AVMI, gavusi informaciją iš FNTT, kad atliekamo ikiteisminio tyrimo byloje Nr. 40-9-00658-13 įtarimas pareikštas Bendrovės direktoriui A. Š. pagal Lietuvos baudžiamojo kodekso 222 str. 1 d., 173 str. 2 d., 300 str. 1 d. valstybės biudžetui nesumokėjus 14700 Lt PVM, pareiškė ieškinį A. Š. dėl 14700 Lt žalos valstybės biudžetui atlyginimo. Šiaulių apylinkės teismas 2015-05-14 nuosprendžiu nusprendė Šiaulių AVMI civilinį ieškinį patenkinti ir iš A. Š. priteisė 4257,41 Eur valstybės biudžetui žalai atlyginti.

Taip pat pažymėta, jog Bendrovės vardu išrašytoje 2009-12-22 PVM sąskaitoje faktūroje serija MIS Nr. 000015 už statybos darbus pagal atliktų darbų aktą Nr. 1 už 70000 Lt, išskirtą PVM sumą 14700 Lt neteisėtai įtraukė į PVM atskaitą, 2009 m. gruodžio mėn. PVM deklaracijoje neteisingai deklaravo grąžintą iš biudžeto sumą, todėl Šiaulių AVMI pagrįstai Bendrovei papildomai apskaičiavo 4257 Eur PVM.

Pabrėžta, kad Šiaulių apygardos teismas 2015-09-23 nutartimi atmetė nuteistojo A. Š. skundą dėl Šiaulių apylinkės teismo 2015 m. gegužės 14 d. nuosprendžio, Šiaulių apylinkės teismo 2015 m. gegužės 14 d. nuosprendis įsiteisėjęs. A. Š. priteistos 14700 Lt žalos valstybės biudžetui nėra sumokėjęs, Bendrovė PVM deklaracijos už 2009 m. gruodžio mėn. nėra patikslinusi.

Pasak Inspekcijos, A. Š. sumokėjus 4257,41 Eur (14700 Lt) priteistą žalą valstybės biudžetui ir pateikus Inspekcijai prašymą, ši suma bus įskaityta Bendrovės PVM nepriemokai dengti.

Taip pat Inspekcija nurodė, kad Šiaulių AVMI, vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 1 dalimi, MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punktu ir 97 str. 2 dalimi, nuo papildomai apskaičiuotos sumokėti į biudžetą 4257,41 Eur PVM sumos už laikotarpį nuo 2010-01-26 iki patikrinimo akto surašymo dienos (2015-12-30) dėl nesavalaikio PVM sumokėjimo, pagrįstai Bendrovei apskaičiavo 2781,07 Eur PVM delspinigius.

Bendrovės argumentus, jog Šiaulių AVMI apskaičiavo pernelyg didelius delspinigius, nes pagal MAĮ 97 str. 1 ir 2 dalis delspinigiai turi būti skaičiuojami ne daugiau kaip 180 dienų, bei delspinigius apskaičiavusi už 5 m. pažeidė MAĮ 98 str. nuostatas, Inspekcija atmetė kaip nepagrįstus, vadovaudamasi MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punktu, 97 str. 1 ir 2 dalimis, 81 str. 2 dalimi, 110 str. 1 dalimi. Šiaulių AVMI, nustatęs, kad Šiaulių apylinkės teismas 2015 m. gegužės 14 d. nuosprendžiu nusprendė A. Š. pripažinti kaltu ir nuteisti: pagal LR BK 300 str. 1 dalį (dėl statybos rangos sutarties ir kitų dokumentų suklastojimo) – 30 MGL dydžio (1129,80 Eur) bauda, pagal LR BK 182 str. 1 dalį – 40 MGL dydžio (1506,40 Eur) bauda, pagal LR BK 220 str. 1 dalį – 30 MGL (1129,80 Eur) bauda, pagal LR BK 222 str. 1 dalį – 50 MGL dydžio (1883 Eur) bauda, pagal LR BK 300 str. 1 dalį (dėl akcininkų sąrašų suklastojimo) – 30 MGL dydžio (1129,80 Eur) bauda ir vadovaujantis LR BK 63 str. 1, 2, 4 dalimis, 5 dalies 1 punktu, šias baudas subendrinus apėmimo ir dalinio sudėjimo būdu, subendrintą bausmę A. Š. skirti

100 MGL dydžio (3766 Eur) baudą bei vadovaudamasis *non bis in idem* principu, Bendrovei neskyrė MAĮ 139 str. nustatytos baudos už neteisėtai sumažintą mokėtiną mokestį.

Inspekcijos nuomone, Šiaulių AVMI 2016-03-02 sprendime Nr. (44.1)-FR0682-115 nepagrįstai taikė *non bis in idem* (negalimumo asmenį už tą patį pažeidimą bausti antrą kartą) principą, nes iš Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžio matyti, kad kriminaline bausme buvo nubaustas Bendrovės direktorius A. Š. . Tačiau Bendrovė baudžiamąja tvarka nebuvo nubausta, Bendrovei bausmė už neteisėtą PVM sumažinimą Šiaulių apylinkės teismo nebuvo skiriama. Tokiu būdu liko neįvykdyta MAĮ 139 str. 1 dalies nuostata (reglamentuojanti baudos skyrimą). Atsižvelgdama į tai, kad Bendrovė patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kas vertintina kaip baudą mažinanti aplinkybė, Inspekcija Bendrovei skyrė 10 proc. dydžio PVM baudą nuo apskaičiuotos 4257 Eur PVM sumos, t. y. skyrė 426 Eur baudą.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2016-05-30 sprendimu netenkinti jos skundo ir papildomai skirti 426 Eur baudą, prašo jį panaikinti.

Pažymima, kad Inspekcija iš esmės pacitavo teismų praktiką, iš naujo atkartoją faktines aplinkybes, tačiau vis tiek netinkamai įvertino Bendrovės skunde pateiktas aplinkybes dėl įpareigojimo susimokėti tą pačią sumą tiek Bendrovei, tiek jos vadovui. Tvirtinama, kad Šiaulių AVMI neatskyrė esminio skirtumo tarp subjektų, t. y. vienas subjektas – Bendrovės direktorius A. Š. , kuriam nuosprendžiu buvo priteista mokėti 4257,41 Eur suma, antras subjektas – Bendrovė, kuriai Šiaulių AVMI nepagrįstai patikrinimo aktu priskaičiavo papildomai mokėtiną į biudžetą 4257 Eur PVM sumą bei Šiaulių AVMI sprendimu nurodė, kad Bendrovė turi į biudžetą sumokėti 2781,07 EUR delspinigius. Inspekcija sprendime nurodė, jog, A. Š. sumokėjus į biudžetą 4257 Eur PVM ir pateikus Inspekcijai prašymą, ši suma bus įskaityta kaip Bendrovės PVM nepriemokos dengimas. Todėl iš šio Inspekcijos teiginio daroma išvada, jog Inspekcija pripažįsta, kad ta pati prievolė yra nustatyta tiek Bendrovei, tiek jos vadovui A. Š. . Situacija, kai už tą pačią prievolę turi atsakyti ir įmonė, ir jos vadovas, Bendrovės nuomone, nėra ir negali būti laikoma pateisinama. Akcentuojama, kad iš Bendrovės vadovo A. Š. 2015 m. gegužės 14 d. Šiaulių apylinkės teismas nuosprendžiu baudžiamojame byloje Nr. 1-66-409/2015, tenkinus Šiaulių AVMI civilinį ieškinį, priteisė 4257 Eur PVM sumą. Šiaulių apygardos teismas 2015-09-23 nutartimi baudžiamojame byloje Nr. 1A-338-616/2015 paliko Šiaulių apylinkės teismo 2015 m. gegužės 14 d. nuosprendį nepakeistą. Todėl tvirtinama, kad už Inspekcijos išsamiai išdėstytą mokesčių įstatymų pažeidimą, kurį atliko Bendrovės vadovas, teismo nuosprendžiu atsakomybė kilo būtent Bendrovės vadovui A. Š. ir nėra jokio pagrindo tą pačią 4257 Eur PVM sumą įpareigoti sumokėti ir pačią įmonę (Bendrovę). Tačiau būtent tai ir buvo padaryta, kai tą pačią 4257 Eur PVM sumą Šiaulių AVMI įpareigojo sumokėti tiek Bendrovei, tiek jos vadovą, motyvuodama tuo, jog Bendrovė turi susimokėti PVM nepriemoką, o jos vadovas – padarytą žalą. Inspekcija nepasisakė dėl Bendrovės argumento – dvigubo tos pačios prievolės nustatymo Bendrovei ir jos vadovui.

Taip pat pastebima, jog nors Šiaulių AVMI sprendime buvo nurodyta, kad surašant patikrinimo aktą bei sprendimą, buvo vadovaujamas Šiaulių apylinkės teismo nuosprendžiu baudžiamojame byloje Nr. 1-66-409/2015, kurį Šiaulių apygardos teismas 2015-09-23 nutartimi baudžiamojame byloje Nr. 1A-338-616/2015 paliko nepakeistą bei kuriuo 4257 Eur suma buvo priteista iš A. Š. , tačiau patikrinimo akte nurodė Bendrovei papildomai mokėtiną 4257 Eur sumą į biudžetą. Teigiama, kad nesutampa subjektai, kuriems yra nustatytos prievolės, t. y. Šiaulių AVMI negali vadovautis Šiaulių apylinkės teismo nuosprendžiu, kuriuo 4 257 Eur suma buvo priteista iš A. Š. , nustatydamą tokią pačią prievolę Bendrovei, kuri yra visiškai kitas subjektas. Inspekcija sprendime tik

formaliai pasisakė šiuo klausimu, tačiau nepakankamai išsamiai įsigilino į šio ginčo esmines aplinkybes, dėl ko priėmė nepagrįstą sprendimą. Kadangi iš Bendrovės teismo nuosprendžiu nebuvo priteista 4257 Eur suma, prieš Bendrovę Šiaulių AVMI nebuvo pateikusi civilinio ieškinio, todėl Bendrovei nėra suprantama, kodėl A. Š. priteistos sumos sumokėjimą siekiama nukreipti į Bendrovę. Šiaulių AVMI dėl tos pačios mokesstinės nepriemokos, kurios atsiradimas kildinamas iš A. Š. veiksmų, inicijavo baudžiamąją bylą prieš A. Š. bei civiliniu ieškiniu prisiteisė 4257 Eur ir kartu ėmėsi mokesstinio Bendrovės patikrinimo bei nustatė tą pačią prievolę Bendrovei. Tokie Šiaulių AVMI veiksmai, Bendrovės nuomone, prieštarauja pamatiniams teisingumo, sąžiningumo bei proporcingumo principams, todėl Inspekcijos sprendimas, kuriuo patvirtinta prievolė Bendrovei, yra naikinimas.

Bendrovė mano, kad Inspekcija nepagrįstai nustatė, jog Šiaulių AVMI delspinigius 2781,07 Eur už laikotarpį nuo 2010-01-26 iki patikrinimo akto surašymo (2015-12-30) apskaičiavo pagrįstai ir tinkamai. Visų pirma Bendrovė nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad Bendrovei kyla prievolė mokėti delspinigius už sumą, kuri teismo nuosprendžiu buvo priteista iš Pareiškėjo vadovo. Taip pat Bendrovė nurodo, jog nesutinka su Inspekcijos pozicija, jog Šiaulių AVMI tinkamai apskaičiavusi delspinigius už 5 metų laikotarpį, ir mano, jog buvo pažeistos MAĮ 98 str. 2 d. nuostatos, įtvirtinančios delspinigių, pradėtų skaičiuoti šio įstatymo 97 str. 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka, skaičiavimą (ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokesstinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojai nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, – nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino). Bendrovė įsitikinusi, kad Inspekcijos motyvai yra nepagrįsti ir nurodo, jog jei Inspekcija turi omenyje mokesstinį ginčą tarp Šiaulių AVMI ir A. Š., tuomet jokie delspinigiai už minėtą laikotarpį Bendrovei neskaičiuotini, o, jei akcentuojamas Bendrovės ir Šiaulių AVMI ginčas, trunkantis keletą mėnesių, delspinigių skaičiavimas už 5 metus nėra pagrįstas. Daroma išvada, kad Inspekcija padarė nepagrįstą išvadą apie Bendrovei apskaičiuotą mokėti delspinigių faktą ir dydį.

Be to, Bendrovė nesutinka su Inspekcijos jai paskirta 426 Eur bauda. Tokiu veiksmu buvo pažeistos Bendrovės teisės ir interesai. Bendrovė įsitikinusi, kad Inspekcija nepagrįstai priėmė blogesnę sprendimą Bendrovei, nei jis buvo iki Bendrovės skundo pateikimo dėl *non reformation in peius* principo, pripažįstančio apeliacijos teisės garantiją.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, bei vadovaudamasi MAĮ 152 str. 2 d., 155 str. 4 d. 2 p., Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2016-05-30 sprendimą Nr. 69-66.

Mokesolinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymų sumokėti PVM ir PVM baudą naikintina, o dalis dėl nurodymų sumokėti PVM delspinigius tvirtintina.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Šiaulių AVMI atliko Bendrovės PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimą už 2009 m. gruodžio mėnesį. Patikrinimo metu buvo įvertinti Bendrovės apskaitos dokumentai, ikiteisminio tyrimo metu surinkta medžiaga, taip pat Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendyje baudžiamojoje byloje Nr. I-66-409/2015, kuris paliktas nepakeistu Šiaulių apygardos teismo 2015-09-23 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. A-338-616/2015, konstatuotos aplinkybės ir kita informacija. Remdamasi aptarta informacija, Šiaulių AVMI konstatavo, kad Bendrovė 2009 m. gruodžio mėnesį buhalterinėje apskaitoje apskaitė realiai neįvykusią ūkinę operaciją, remdamasi UAB „M1“ vardu 2009-12-22 išrašyta PVM sąskaita faktūra MIS Nr. 000015, kurioje fiksuoti UAB „M1“ atlikti 84700 Lt (70000 Lt + 14700 Lt PVM) vertės stogo ardymo, betono laužo išvežimo ir patalpų ardymo darbai. Todėl patikrinimo

akte, remiantis PVM įstatymo 58, 123 str. 2 dalies nuostatomis Bendrovei papildomai apskaičiuotas 14700 Lt (4257 Eur) PVM. Patikrinimo akte taip pat pateikta informacija, kad Bendrovės direktorius A. Š. Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžiu pripažintas kaltu dėl to, kad būdamas Bendrovės direktoriumi, siekdamas išvengti PVM, suklastojo dokumentus: 2009-10-28 statybų rangos sutartį, 2009-12-22 PVM sąskaitą faktūrą MIS Nr. 000015, darbų atlikimo aktą prie 2009-10-28 sutarties, 2010-01-11 kasos pajamų orderį TR 122, kuriuo buvo siekiama fiktyviai padidinti Bendrovės kasos likutį, 2010-01-11 kasos išlaidų orderį Nr. 33, suklastotus dokumentus pateikdamas įtraukti į Bendrovės buhalterinę apskaitą. Paminėtina ir tai, jog Šiaulių AVMI buvo pareiškusi 14700 Lt (4257,41 Eur) civilinį ieškinį žalai valstybės biudžetui atlyginti, kuris Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžiu buvo priteistas iš Bendrovės direktoriaus A. Š. , A. Š. priteisto civilinio ieškinio nėra sumokėjęs. Atsižvelgdama į aptartas aplinkybes, Šiaulių AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskaičiuotą PVM sumą nurodė Bendrovei sumokėti į biudžetą ir apskaičiavo 2781,07 Eur PVM delspinigius. PVM bauda Bendrovei patikrinimo akto tvirtinimo metu skirta nebuvo, nes Šiaulių AVMI laikėsi pozicijos, jog skiriant baudą Bendrovei, būtų pažeistas *non bis in idem* principas.

Su Šiaulių AVMI pozicija dėl nurodymų sumokėti PVM ir šio mokesčio delspinigius sutiko ir Inspekcija. Tačiau Inspekcija savo 2016-05-30 sprendimu Nr. 69-66 pakeitė Šiaulių AVMI sprendimą dėl PVM baudos, konstatuodama, jog Šiaulių AVMI nepagrįstai byloje taikė *non bis in idem* principą, nes pati Bendrovė baudžiamąja tvarka bausta nebuvo, todėl pakeisdama Šiaulių AVMI sprendimą Inspekcija Bendrovei skyrė 426 Eur PVM baudą.

Bendrovė nesutinka su priimtuuoju sprendimu, laikydamosi pozicijos, jog mokesčių administratorius nepagrįstai tą pačią sumą, kuri Šiaulių apylinkės nuosprendžiu buvo priteista iš Bendrovės direktoriaus A. Š. , apskaičiavo ir Bendrovei. Taip pat, Bendrovės nuomone, jai nepagrįstai apskaičiuoti delspinigiai, nes ji neturi prievolės mokėti PVM, be to, jie apskaičiuoti, pažeidžiant MAĮ 98 str. 2 dalies ir 97 str. 1 ir 2 dalių nuostatas, o bauda Bendrovei skirta pažeidžiant *non reformatio in peius* principą.

Iš aptartų aplinkybių matyti, jog Bendrovė neginčija PVM apskaičiavimo teisinio ir faktinio pagrindo (tai yra aplinkybių, jog ūkinė operacija, dėl kurios Bendrovė atskaitė pirkimo PVM, yra realiai neįvykusi, ir apskaitoje apskaityti stogo ardymo, betono laužo išvežimo ir patalpų ardymo darbai negali būti pripažinti kaip panaudoti Bendrovės PVM apmokestinamojoje veikloje), todėl Komisija šias aplinkybes pripažįsta įrodytomis ir šiame sprendime dėl jų papildomai nepasisako, o dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisako, atsižvelgdama į Bendrovės skundo motyvus.

Dėl papildomai apskaičiuoto PVM. Pasisakant dėl mokesčių administratoriaus veiksmų Bendrovei apskaičiuojant nurodytą sumokėti PVM, paminėtina, jog pagal MAĮ 26 straipsnio nuostatas šalia kitų funkcijų vietos mokesčių administratorius kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai. MAĮ 2 str. 17 dalis nustato, jog mokesčių mokėtojas yra asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Konkretaus mokesčio apskaičiavimo pagrindus ir sąlygas nustato mokesčio įstatymas, todėl pagal PVMĮ nuostatas mokesčių mokėtoju įprastai laikomas ekonominę veiklą vykdančias asmuo, kuriam tenka prievolė pateikti PVM deklaraciją, apskaičiuoti pardavimo PVM, kuris turi teisę, esant PVMĮ nustatytiems pagrindams ir tai pagrindžiantiems apskaitos dokumentams, atskaityti pirkimo PVM sumas. Atsižvelgdama į tai, Komisija laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius, tikrindamas PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą bei nustatęs aplinkybes, jog Bendrovė buhalterinėje apskaitoje atskaitė pirkimo PVM sumas, remdamasi UAB „M1“ apskaitos dokumentu (kuriame fiksuota realiai neįvykusi ūkinė operacija), pagrįstai konstatavo, jog

Bendrovė, remdamasi šiuo dokumentu, neturėjo pagrindo atskaityti pirkimo PVM sumų, Bendrovei papildomai apskaičiuodama 4257 Eur PVM.

Kaip jau minėta sprendime, mokestinio ginčo byloje yra pateikta informacija, jog Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžiu (kuris paliktas nepakeistu 2015-09-23 Šiaulių apygardos teismo nutartimi) Bendrovės direktorius pripažintas kaltu ir nuteistas pagal BK 182 str. 1 dalį, 220 str. 1 dalį, 222 str. 1 dalį, 300 str. 1 dalį, paskiriant jam 3466 Eur baudą, taip pat minėtu nuosprendžiu iš A. Š. priteista 4257,41 Eur valstybės biudžetui padarytai žalai atlyginti. Ginčo byloje nėra pateikta duomenų, jog A. Š. priteistą civilinio ieškinio sumą būtų sumokėjęs. Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde nurodytų motyvų ir Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, paminėtina, jog remiantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsniu, vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus, formuoja LVAT, todėl tuos pačius teisės aktus taikantys ir aiškinantys subjektai (taip pat ir Komisija) privalo atsižvelgti į šio teismo formuojamą praktiką. Paminėtina, kad LVAT 2014-11-21 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1221/2014 pasisakyta, jog dėl tos pačios nepriemokos, kurios atsiradimas kildinamas iš tų pačių neteisėtų veiksmų, negali būti inicijuotos dvi administracinės procedūros (aptariamose LVAT adm. byloje administracine procedūra pripažinta mokesčių nesumokėjimu valstybei padarytos žalos išieškojimas, reiškiant civilinį ieškinį baudžiamojame byloje, taip pat mokesčių apskaičiavimas ir nurodymas juos sumokėti, atliktas mokesčių administratoriaus pagal MAĮ nuostatas). LVAT minėtoje nutartyje akcentavo draudimą viešojo administravimo subjektui priimti sprendimą, jeigu teismas arba jis pats jau yra priėmęs sprendimą tuo pačiu klausimu, kas lemia, jog viešojo administravimo subjektui taip pat yra draudžiama pradėti bei vykdyti dvi administracines procedūras, dėl kurių būtų priimti du galutiniai sprendimai tuo pačiu klausimu.

Atsižvelgusi į aptartos LVAT nutarties nuostatas, taip pat įvertinusi faktines bylos aplinkybes, jog Bendrovės vadovo A. Š. atžvilgiu vykusiame baudžiamajame procese dėl šio asmens vykdytos nusikalstamos veikos (dokumentų klastojimo ar pan.) nepagrįstai atskaitytos pirkimo PVM sumos buvo pripažintos kaip valstybei padaryta žala, kuri priteista iš A. Š., konstatuotina, jog Šiaulių AVMI, atsižvelgusi į šias aplinkybes, remdamasi tomis pačiomis faktinėmis aplinkybėmis, patikrinimo akto tvirtinimo metu neturėjo pagrindo nurodyti Bendrovei sumokėti apskaičiuotą 4257 Eur sumą. Tokiu būdu Inspekcijos sprendimo nurodymas sumokėti 4257 Eur PVM naikintinas, nes ta pati mokestinė prievolė yra apskaičiuota ir kaip civilinis ieškinys priteista iš A. Š. .

Dėl papildomai apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti PVM delspinigių. Kaip jau minėta anksčiau, pagal PVMĮ nuostatas Bendrovė yra mokesčių mokėtoja, kuri yra atsakinga už tinkamą mokestinių prievolių vykdymą. MAĮ nustatyta, kad netinkamai mokestines prievoles vykdančiam mokesčių mokėtojui yra taikomos poveikio priemonės: skaičiuojami delspinigiai ir skiriamos baudos. Delspinigių skaičiavimu nėra siekiama nubausti mokesčio mokėtoją, taikant jam neigiamas turtines pasekmes, o iš jo yra išieškoma turtinė nauda, kurią jis gavo valstybės sąskaita, t. y. delspinigiai yra vienas iš mokestinės prievolės užtikrinimo būdų, kurių skaičiavimo pagrindai, skaičiavimo pradžia, trukmė ir dydis nustatyti MAĮ IV skirsnyje (96–99 straipsniuose). Esant įstatyme nurodytiems delspinigių skaičiavimo pagrindams mokesčių administratorius negali jų neskaičiuoti, nes tai būtų įstatymo pažeidimas. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė, jog Bendrovė už 2009 m. gruodžio mėnesį turėjo prievolę papildomai sumokėti 4257 Eur, nes, neturėdama realią ūkinę operaciją pagrindžiančių dokumentų, atskaitė pirkimo PVM, tuo nepagrįstai sumažindama į biudžetą mokėtiną PVM, todėl Šiaulių AVMI pagrįstai patikrinimo akto tvirtinimo metu Bendrovei apskaičiavo delspinigius.

Pasisakydama dėl Bendrovės skundo motyvų, jog delspinigiai jai neturi būti skaičiuojami, nes jos atžvilgiu neturi būti nustatyta mokestinė prievolė, Komisija pažymi,

jog aplinkybės, dėl kurių Bendrovei panaikintas nurodymas sumokėti 4257 Eur (tai yra ta pati suma tų pačių faktinių aplinkybių pagrindu yra apskaičiuota ir nurodyta sumokėti Bendrovės direktoriui kaip civilinės žalos atlyginimas) nėra pagrindas naikinti Inspekcijos nurodymus sumokėti PVM delspinigius, nes Šiaulių apylinkės teismo nuosprendžiu civilinis ieškinys buvo patenkintas tik dėl nesumokėto PVM, tai yra procedūra dėl delspinigių išieškojimo nei Bendrovės, nei jos direktoriaus atžvilgiu pradėta nebuvo. Paminėtina ir tai, jog Lietuvos Aukščiausias Teismas (toliau – LAT), spręsdamas klausimus dėl priteistino civilinio ieškinių dydžio ir apimties (atsisakydamas tenkinti mokesčių administratoriaus prašymą kaip civilinės žalos atlyginimą priteisti ne tik nesumokėtus mokesčius, bet ir delspinigius), laikosi pozicijos, kad tokia apimtimi šie prašymai negali būti tenkinami, nes „skaičiuojami delspinigiai už mokesčių nemokėjimą ar pavėluotą mokėjimą, delspinigių skaičiavimo pradžia, trukmė, dydis yra Mokesčių administravimo įstatymo reguliavimo dalykas, šiuo atveju CK normos, reglamentuojančios prievolių užtikrinimą netaikomos“. Kadangi „<...>mokestinius teisinius santykius reguliuoja viešosios teisės normos, <...> nėra pagrindo priteisti delspinigius, taikant privatinės (civilinės) teisės normas“ (LAT 2016-03-22 nutartis byloje Nr. 2K-99-648/2016). Todėl, Komisijos nuomone, atsižvelgiant į LAT poziciją, taip pat MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintą mokesčių mokėtojų lygybės principą (pagal kurį – taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs), taip pat atsižvelgiant į tai, jog procesas dėl PVM delspinigių apskaičiavimo / sumokėjimo nebuvo pradėtas nei Bendrovės, nei jos vadovo atžvilgiu, ginčo byloje nėra teisinio pagrindo naikinti nurodymus sumokėti delspinigius. Priešingu atveju mokesčių mokėtojo, kurio (kurio atsakingų asmenų) atžvilgiu buvo atlikti baudžiamojo persekiojimo veiksmai ir iš kurio (kurio atsakingų asmenų) buvo priteistas civilinis ieškinys, apimantis tik nesumokėtus mokesčius be papildomų prievolių už netinkamą mokesčių sumokėjimą (pavyzdžiui, delspinigių), padėtis taps geresnė negu to mokėtojo, kurio atžvilgiu šie veiksmai nebus atlikti ir kuriam, remiantis MAĮ nuostatomis, bus apskaičiuoti ne tik papildomai mokėtini mokesčiai, bet ir delspinigiai, skirta bauda.

Bendrovė pareigos mokėti mokesčių atsiradimo momentą neteisingai sutapatina su teisės priverstinai išieškoti atsiradimo momentu, todėl, vadovaudamasi MAĮ 98 str. 2 dalies nuostatomis, nepagrįstai nurodo 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminą. Komisija pažymi, kad, kol mokestinis ginčas nėra pasibaigęs galutiniu ir įsiteisėjusiu procesiniu sprendimu, nėra atsiradusi teisė priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką, todėl nėra prasidėjęs ir įstatyme numatytas 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas. Nurodytas terminas pradėdamas skaičiuoti nuo MAĮ 105 str. apibrėžto šios teisės įgijimo momento, o ne nuo prievolės sumokėti mokesčių į biudžetą atsiradimo dienos. Taigi Bendrovės motyvas dėl delspinigių skaičiavimo trukmės atmestinas kaip nepagrįstas.

Todėl mokesčių administratorius nustatęs, kad Bendrovė turėjo prievolę mokėti PVM, tačiau šios prievolės neįvykdė, vadovaudamasis ginčo laikotarpiu galiojusiomis teisės normomis, reglamentuojančiomis delspinigių skaičiavimą, t. y. PVMĮ 123 str. 1 dalies, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių nuostatomis, pagrįstai apskaičiavo Bendrovei PVM delspinigius, Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymų sumokėti delspinigius tvirtintina.

Dėl Inspekcijos sprendimu paskirtos baudos. Šiaulių AVMI patikrinimo akto tvirtinimo metu, įvertinusi tai, kad Šiaulių apylinkės teismo 2015-05-14 nuosprendžiu Bendrovė direktorius A. Š. pripažintas kaltu ir jam paskirta bauda, sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo nusprendė Bendrovei neskirti PVM baudos, laikydamosi pozicijos, jog, skiriant baudą būtų pažeistas *non bis in idem* principas, kaip jis suprantamas LVAT 2011-11-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-143-2619/2011. Inspekcija savo sprendime nesutiko su Šiaulių AVMI sprendimo pozicija, savo 2016-05-30 sprendimu Nr. 69-66

pakeisdama Šiaulių AVMI sprendimą, nurodydama, kad Šiaulių AVMI sprendimu Bendrovei yra skiriama 10 proc. 456 Eur PVM bauda.

Pasisakant dėl Inspekcijos sprendimo šioje dalyje pagrįstumo, konstatuotina, jog jis nėra pagrįstas, todėl naikintinas. Kaip jau ne kartą paminėta LVAT praktikoje, mokesčių administratorius yra viešojo administravimo subjektas, veikiantis pagal jam suteiktą kompetenciją, todėl „vertinant ar viešojo administravimo subjekto priimtas administracinis aktas yra teisėtas bei pagrįstas, būtina atsižvelgti į teisės normas, reglamentuojančias atitinkamus teisinius santykius, kurių srityje buvo priimtas viešojo administravimo subjekto administracinis aktas“ (LVAT 2016-04-21 nutartis adm. byloje Nr. A-493-438/2016). Ginčo atveju nustatyta, jog, nepaisant baudos skyrimo įforminimo (bauda skirta Inspekcijai pakeičiant Šiaulių AVMI sprendimą), Bendrovei PVM bauda buvo skirta mokesčio ginčo nagrinėjimo metu, išnagrinėjus Bendrovės skundą dėl Šiaulių AVMI sprendimo, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti PVM ir PVM delspinigius, tai yra Bendrovei inicijavus mokesčio ginčą centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje dėl PVM ir šio mokesčio delspinigių.

Mokesčių administratoriaus atliekamus veiksmus reglamentuoja MAĮ ir kiti teisės aktai (pavyzdžiui, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 „Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės (toliau – Taisyklės). Taisyklių 84 punkte nustatyta, kad patikrinimo akte delspinigiai ir baudos dydis neapskaičiuojami, tik nurodoma, kad vadovaujantis MAĮ 96–98 ir 139 straipsniais, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, mokėtoju gali būti skiriama nuo 10 iki 50 proc. nustatytos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda bei apskaičiuojami delspinigiai. Be to, patikrinimo akto nustatomojoje dalyje (jei tai nenurodyta patikrinimo akto tiriamojoje dalyje) turi būti nurodomos aplinkybės, galinčios turėti įtakos baudos dydžiui: nustatytų pažeidimų pobūdis, mokėtojo geranoriškas bendradarbiavimas mokesčio patikrinimo metu, mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimas ir kitos aplinkybės. MAĮ 128 str. nustatyta, jog patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu, o patikrinimo aktu įforminti mokesčio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba pažyma. MAĮ 132 str. 3 dalyje nustatyta, jog sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodoma konkreti papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų suma (taip pat Taisyklių 128 p.). Minėtos teisės aktų nuostatos nustato, jog bauda skiriama patikrinimo akto tvirtinimo metu, o galimo kilti mokesčio ginčo apimtį lemia *mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo* (tai yra ginčas gali kilti dėl sprendime nurodytų sumų). Įvertinus MAĮ nustatytą mokesčio ginčo sąvoką (MAĮ 2 str. 22 dalis), Inspekcijos (kaip mokesčio ginčą nagrinėjančio subjekto) veiksmus reglamentuojančias nuostatas (MAĮ 151 str., 154 str.), konstatuotina, kad Inspekcija, nagrinėdama mokesčių mokėtojo skundą dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo, veikia kaip ginčą nagrinėjanti institucija, o mokėtojo skundo ribas šioje įstaigoje lemia mokėtojo skundo reikalavimas dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo. Ginčo atveju Šiaulių AVMI sprendimas buvo priimtas tik dėl PVM ir PVM delspinigių, todėl Inspekcija neturėjo teisinio pagrindo Bendrovės skundo dėl šių Šiaulių AVMI sprendimo nurodymų nagrinėjimo metu Bendrovei skirti PVM baudą, nes Inspekcijai, kaip ikiteisminį ginčą nagrinėjančiai institucijai, tokia kompetencija nėra suteikta, kaip ir nesuteikta teisė revizuoti vietos mokesčių administratoriaus atliktų veiksmų teisėtumą ir pagrįstumą toje sprendimo dalyje, dėl kurios mokesčio ginčas nebuvo inicijuotas ar negalėjo būti inicijuotas, nes vietos mokesčių administratoriaus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nėra nurodymų sumokėti mokesčius ar su jais susijusias sumas. Paminėta, kad tokios pozicijos dėl centrinio mokesčių administratoriaus, kaip ginčą nagrinėjančios institucijos, galimų atlikti veiksmų laikėsi ir LVAT (2004-04-09 nutartis adm. byloje Nr. A-06-

215/2004). Todėl Inspekcijos veiksmai buvo atlikti pažeidžiant jai suteiktus įstatymo įgaliojimus, negali būti pripažinti teisėtais ir Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymų sumokėti 426 Eur PVM baudą naikintina.

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:

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-05-30 sprendimo Nr. 69-66 nurodymus Bendrovei sumokėti į biudžetą 4257 Eur PVM ir 426 Eur PVM baudą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-05-30 sprendimo Nr. 69-66 nurodymus sumokėti 2781 Eur PVM delspinigius.

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 MAĮ 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 Veršelienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius