



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „E1“ 2017-03-07 SKUNDO**

2017 m. gegužės 15 d. Nr. S-105 (7-56/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
Advokatui M. K.
M. Č.

2017-04-25 posėdyje išnagrinėjusi UAB „E1“ (toliau – Bendrovė) 2017-03-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-02-20 sprendimo dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.199) 500-3, n u s t a t ė:

Inspekcija, išnagrinėjusi Bendrovės 2017-01-23 prašymą atleisti nuo mokesstinės paskolos sutarties (toliau – MPS) pagrindu mokėtinų palūkanų mokėjimo, 2017-02-20 sprendimu dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.199) 500-3 neatleido Bendrovės nuo 17894,46 Eur palūkanų, 253,50 Eur padidintų palūkanų, 69,08 Eur palūkanų delspinigių.

Prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad Bendrovė pateiktoje Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijoje už 2016 m. gegužės mėn. deklaravo 3398207 Eur mokėtiną į biudžetą pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM). Nustatyta, kad Bendrovė 2016-09-12 su Inspekcija pasirašė MPS Nr. (23.24-08)-327-6031, pagal kurią Bendrovės 3398207 Eur mokestinės nepriemokos sumokėjimas buvo išdėstytas laikotarpiui nuo 2016-06-27 iki 2020-08-25.

Bendrovė prašyme Inspekcijai nurodė, kad nėra aiški situacija ar 2016-05-31 nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo bei žemės sklypo nuomos teisės perleidimo sutarties tarp Bendrovės ir UAB „E2“, kurios pagrindu Bendrovei atsirado pareiga mokėti 3398207 Eur PVM valstybės biudžetui, dalykas (žemės sklypo nuomos teisė) yra PVM objektas. Tokia situacija susidarė po to, kai Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VAVMI) atlikusi UAB „E2“ operatyvų patikrinimą nepripažino, kad Sutarties dalykas (žemės sklypo nuomos teisė) yra PVM

objektas ir nusprendė inicijuoti minėtos bendrovės mokestinį patikrinimą. Tuo tarpu atlikus Bendrovės operatyvų patikrinimą, Bendrovei buvo pripažinta pareiga mokėti PVM pagal 2016-05-31 sutartį, ką patvirtina ir MPS sudarymas.

Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodyta, kad MAIS duomenimis, Bendrovė 2017-02-17 valstybės biudžetui pagal MPS buvo skolinga 20000 Eur įmokų, 17894,46 Eur palūkanų, 253,50 Eur padidintų palūkanų, 69,08 Eur palūkanų delspinigių.

Inspekcijos sprendime paaiškinta, kad, vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998-11-17 įsakymu Nr. 268 (2004-05-13 įsakymo Nr. 1K-182 redakcija, Žin., 1998, 103-2854; 2004, 82-2965) patvirtintų Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių 33-34 punktais, už suteiktą mokestinę paskolą mokamos palūkanos. Palūkanos skaičiuojamos už visą naudojimosi mokestine paskola laikotarpį ir mokamos kiekvieną mėnesį pagal vietos mokesčių administratoriaus patvirtintą grafiką, pradedant tuo mėnesiu, kurį mokestinės paskolos sutartis sudaryta. MAĮ 88 str. 5 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojui laiku nesumokėjus įmokų pagal MPS patvirtintą mokėjimo grafiką, skaičiuojamos padidintos palūkanos, o nesumokėjus palūkanų pagal MPS – palūkanų delspinigiai. Padidintos palūkanos ir palūkanų delspinigiai skaičiuojami iki tos dienos, kol atitinkamos sumos yra sumokamos (įskaitomos). Padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių dydis yra lygus delspinigių už laiku nesumokėtą mokestį dydžiui.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Bendrovės pateikti 2016-10-28 ir 2016-12-07 prašymai dėl atleidimo nuo palūkanų buvo patenkinti, įvertinus aplinkybę, jog jų nagrinėjimo metu vyko UAB „E2“ mokestinis patikrinimas. Bendrovė 2016-11-25 Sprendimu buvo atleista nuo prašymo nagrinėjimo dienai (2016-11-18) MPS pagrindu mokėtinų 10182,10 Eur palūkanų, 42 Eur padidintų palūkanų, 222,46 Eur palūkanų delspinigių, o 2017-01-02 Sprendimu atleista nuo prašymo nagrinėjimo dienai (2016-12-30) MPS pagrindu mokėtinų 20653,02 Eur palūkanų, 142,50 Eur padidintų palūkanų, 119,56 Eur palūkanų delspinigių.

Bendrovės 2017-01-23 prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad UAB „E2“ mokestinis patikrinimas baigtas surašant 2017-01-31 patikrinimo aktą. Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Inspekcijos Nepriemokų administravimo departamentas, įvertinęs UAB „E2“ patikrinimo akto rezultatus, 2017-02-07 raštu Nr. (23.1-08) RNA-3927 informavo Bendrovę, kad neturi teisinio pagrindo pakeisti Bendrovės įmokų pagal MPS mokėjimą.

Inspekcija sprendime aptarė atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuojančius norminius aktus. Sprendime išdėstyti 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 100 str. 1 dalyje, 141 str. 1 d. 1–4 punktuose, Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (toliau – Taisyklės), 7 punkte įtvirtinti atleidimo nuo delspinigių, baudų ir / ar palūkanų pagrindai.

Inspekcija akcentavo, kad nagrinėjant atleidimo nuo palūkanų prašymą, nesprendžiamas klausimas ar mokesčių mokėtojas teisingai deklaravo mokestį, šiuo konkrečiu atveju PVM, dėl kurio sumokėjimo Bendrovė kreipėsi dėl MPS sudarymo. Bendrovė pati deklaravo 3398207 Eur mokėtiną į biudžetą PVM bei 2016-09-12 su Inspekcija pasirašė MPS dėl 3398207 Eur mokestinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo. Kol nėra nustatyta aplinkybių, kurios paneigtų mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumą, preziumuojama, kad mokestis apskaičiuotas ir deklaruotas teisingai. Įvertinus aukščiau išdėstytą (UAB „E2“ mokestinio patikrinimo rezultatus ir tai, kad Bendrovė pati deklaravo PVM ir dėl jo sumokėjimo pasirašė MPS, o pakeisti Bendrovės įmokų pagal MPS mokėjimą nėra teisinio pagrindo), Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė laiku nesumokėjusi įmokų pagal MPS turi prisiimti ir iš šių veiksmų kylančias pasekmes, t. y. sumokėti ne tik MPS susitartas įmokas, bet ir aptartas palūkanas (pažeidus sutarties sąlygas – ir padidintas palūkanas bei palūkanų delspinigius).

Sprendime konstatuota, kad Bendrovė pažeidė MAĮ 40 str. 1 d. 1 ir 4 punktų nuostatas, remiantis kuriomis mokesčių mokėtojas pats privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę ir, vadovaudamasis mokesčių įstatymais, teisingai apskaičiuoti mokestį, taip pat MAĮ 81 str. 1 dalies nuostatas, jog mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokestį to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimosios teisės akto nustatytu terminu. Bendrovė Inspekcijai pateiktame prašyme nepateikė

argumentų, kuriais remiantis galima būtų teigti, jog ji nėra kalta dėl padaryto pažeidimo, t. y. laiku neįvykdytos ginčo mokestinės prievolės, todėl konstatuota, jog Inspekcija neturi juridinio pagrindo pripažinti, jog palūkanos, padidintos palūkanos ir palūkanų delspinigiai Bendrovei apskaičiuoti nepagrįstai, ar kad Bendrovė atleistina nuo minėtų palūkanų mokėjimo, nesant jos kaltės dėl padaryto pažeidimo, todėl ji neatleistina nuo aukščiau nurodytų palūkanų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktų nuostatų pagrindu.

Inspekcijos sprendime taip pat nurodyta, jog nėra pagrindo atleisti Bendrovę nuo ginčo palūkanų remiantis MAĮ 141 str. 1 dalies 2, 3 ir 4 punktais, nes prašymo nagrinėjimo metu nenustatyta, kad Bendrovės padarytas pažeidimas buvo sąlygotas *force majeure* ar *cas fortuit* aplinkybių ar, kad Bendrovės atskira veika, nors ir pažeidžianti mokesčio įstatymo nuostatas, nepadarė žalos biudžetui ar, kad mokestinis pažeidimas buvo sąlygotas klaidingos mokesčių administratoriaus konsultacijos.

Inspekcija konstatavo, kad Bendrovei netaikytini MAĮ 141 str. 1 d. 1–4 punktuose nustatyti atleidimo nuo apskaičiuotų palūkanų pagrindai ir ji neatleistina nuo palūkanų, padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių.

Inspekcija sprendime nesutiko su Bendrovės prašyme išdėstytais argumentais, jog Bendrovės operatyvaus patikrinimo metu buvo pripažinta pareiga Bendrovei mokėti PVM. Pagal MAĮ 115 str. 3 dalies nuostatas, mokesčių administratorius atlieka operatyvius patikrinimus, kurių metu siekiama nustatyti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo įstatymuose ir jų lydimojuose teisės aktuose numatytas pareigas apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse. Ši mokestinio patikrinimo rūšis nuo kompleksinio ir teminio patikrinimų skiriasi tuo, kad jo metu tikrinamas ne mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas, o tai, ar mokesčių mokėtojas tinkamai atlieka kitas mokesčių arba kituose teisės aktuose nustatytas jam pareigas (pvz. ar laiku registruojasi mokesčių mokėtoju, informuoja apie pasikeitusius registravimosi duomenis, ar apskaita tvarkoma nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų). Bendrovės operatyvaus patikrinimo metu buvo siekiama surinkti priešpriešinę informaciją, t. y. gauti informaciją apie mokesčių mokėtoją, susijusį su tikrinamuoju mokesčių mokėtoju, be kurios negali būti baigtas kito mokesčių mokėtojo patikrinimas.

Atsižvelgus į aplinkybę, kad išnyko priežastis, dėl kurios Bendrovė prašė atleisti nuo MPS palūkanų, padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių (2017-01-31 surašytas UAB „E2“ patikrinimo aktas), įvertinus UAB „E2“ patikrinimo akto rezultatus ir tai, kad Bendrovė pati deklaravo PVM ir dėl jo sumokėjimo pasirašė MPS, Bendrovės įmokų pagal MPS mokėjimo tvarkai pakeisti teisinių pagrindų nenustatyta, Inspekcija pasisakė, kad Bendrovė turi prievolę vykdyti savo įsipareigojimus pagal MPS, todėl nėra pagrindo taikyti MAĮ 8 str. 3 d. nuostatų ir tuo pagrindu atleisti Bendrovę nuo ginčo palūkanų (palūkanų, padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių).

Inspekcija akcentavo, kad paaiškėjus naujoms aplinkybėms, Bendrovė galės kreiptis dėl atleidimo nuo palūkanų, padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių, vadovaudamasi MAĮ 100 str. 1 dalies ir 141 str. 1 dalies bei MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatomis.

Sprendime konstatuota, kad Bendrovės prašyme nurodytos aplinkybės neatitinka MAĮ 88 str. 6 dalies, 100 str. 1 dalies, 141 str. 1 dalies bei Taisyklių 7 ir 28.2 punktų punkto nuostatų, todėl Bendrovė neatleistina nuo 17894,46 Eur palūkanų, 253,50 Eur padidintų palūkanų, 69,08 Eur palūkanų delspinigių mokėjimo.

Bendrovė Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) pateikė skundą, kuriame teigia nesutinkanti su Inspekcijos sprendimu, kadangi jis yra neteisėtas ir nepagrįstas.

Bendrovė skunde išdėsto faktines aplinkybes: 2016-05-31 Nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo bei žemės sklypo nuomos teisės perleidimo sutartimi (toliau - Sutartis) Bendrovė pardavė UAB „E2“ pastatus (katilinę, mcd. gydymo punktą, miegamąjį korpusą, šiltnamio pagalbines patalpas, šiltnamį, transformatorinę, boilerinę ir kitus inžinerinius statinius), esančius adresu (*duomenys neskelbtini*), bei valstybinio žemės sklypo – 4,5743 ha ploto, esančio adresu (*duomenys neskelbtini*), nuomos teisę. Statiniai ir Žemės sklypo nuomos teisė UAB „E2“ buvo perleisti už bendrą 16211000 Eur kainą (be PVM).

Sutarties pagrindu Bendrovė išrašė UAB „E2“ PVM sąskaitą–faktūrą 19608800 Eur sumai bei deklaravo Inspekcijai 3398181 Eur dydžio mokėtino PVM, kurio sumokėjimo terminas buvo išdėstytas / atidėtas Bendrovės ir Inspekcijos sudarytos 2016-09-12 MPS Nr. (23.24-08)-327-6031 pagrindu.

2016 m. spalio mėn. Bendrovė kreipėsi į Inspekciją su prašymu dėl atleidimo nuo palūkanų ir įmokų pagal aukščiau nurodytą MPS. Prašymas buvo grindžiamas tuo, jog prašymo dienai nėra aiški situacija ar Sutarties, kurios pagrindu Bendrovei atsirado pareiga mokėti aukščiau minimą PVM valstybei, dalykas (žemės nuomos teisė) yra PVM objektas. Tokia situacija susidarė dėl to, kad atlikus UAB „E2“ mokestinį tyrimą Inspekcija 2016-10-26 surašė Pranešimą apie atliktą tyrimą, kuriame nurodė, kad Bendrovės ir UAB „E2“ sandorio dėl žemės sklypo nuomos teisių perleidimo vertė neatitinka tikrovės, ko pasekoje buvo inicijuotas UAB „E2“ mokestinis patikrinimas. Tuo tarpu atlikus Bendrovės operatyvų patikrinimą, 2016-09-23 Priešpriešinės informacijos surinkimo pažymoje nebuvo išsakyta jokių pastabų dėl to, kad sutarties dalykas (žemės nuomos teisė) galimai yra ne PVM objektas. Priešingai, buvo pripažinta Bendrovės pareiga mokėti valstybei PVM.

Bendrovės prašyme pabrėžiama, kad Inspekcija 2 kartus (2016-11-25 ir 2017-01-02 sprendimais) atleido Bendrovę nuo palūkanų, padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių, atsižvelgusi į tai, kad vyko UAB „E2“ mokestinis patikrinimas, kuris prašymų nagrinėjimo metu nebuvo pasibaigęs.

Kadangi UAB „E2“ mokestinis patikrinimas buvo pratęstas iki 2017-01-31, Bendrovė, vadovaudamasi ankstesniais Inspekcijos sprendimais dėl atleidimo nuobaudų, delspinigių ir / ar palūkanų, 2017-01-23 pateikė dar vieną prašymą, kuriuo prašė atleisti nuo MPS pagrindu mokėtinų palūkanų (padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių) iki pratęsto mokestinio patikrinimo pabaigos, t. y. iki 2017-01-31, nes tik užbaigus UAB „E2“ mokestinį patikrinimą ir priėmus atitinkamą sprendimą bus aiški situacija ar ginčo sutarties dalykas yra PVM objektas ir ar Bendrovė turi pareigą mokėti PVM į valstybės biudžetą. Šį kartą Inspekcija Bendrovės prašymo netenkino.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimo argumentais.

Pirma, Inspekcijos sprendime, Bendrovės nuomone, nepagrįstai nurodoma, kad išnyko priežastis, dėl kurios Bendrovė prašė atleisti nuo MPS pagrindu mokėtinų palūkanų, nes mokestinio patikrinimo akto surašymas nėra galutinis aktas, kuriuo užbaigiama mokestinio patikrinimo procedūra. MAĮ 128 str. 1 dalis numato, kad mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu. Tačiau Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra išaiškinęs, kad konkrečias teises pasekmes mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės srityje, paprastai sukelia sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kadangi pagal MAĮ 131 str. 1 dalies nuostatas, mokesčių mokėtojas turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, o vadovaujantis MAĮ 132 str. 2 dalimi mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, gali ir nepatvirtinti patikrinimo akto arba patvirtinti jį tik iš dalies, gali pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtojų ar pakeisti patikrinimo aktą. Taigi patikrinimo akto surašymas dar nereiškia, kad UAB „E2“ mokestinio patikrinimo rezultatas yra aiškus (t. y. aiški situacija ar ginčo Sutarties dalykas yra PVM objektas), nes sprendimas dėl šio patikrinimo akto patvirtinimo priimtas nebuvo. Taigi, Inspekcija, nagrinėdama Bendrovės prašymą dėl atleidimo nuo palūkanų, negalėjo besąlygiškai remtis UAB „E2“ mokestinio patikrinimo aktu.

Bendrovė taip pat nurodo, kad net ir priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, MAĮ numato 20 dienų terminą tokiam sprendimui apskųsti, skundą pateikiant Komisijai (MAĮ 152 str.), o Komisijos sprendimas gali būti skundžiamas teismui. Taigi, tik įsiteisėjęs sprendimas įgyja *res judicata* galią, o jame nurodytos aplinkybės laikomos nustatytomis neginčijamai. Todėl tik įsiteisėjęs sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo išspręstų klausimą, ar ginčo Sutarties dalykas yra PVM objektas ir ar Bendrovė teisingai deklaravo mokėtiną PVM.

Antra, Inspekcija priimdama ginčijamą 2017-02-20 sprendimą, nesivadovavo savo ankstesniais sprendimais (2016-11-25 ir 2017-01-02), kuriais sukūrė Bendrovei teisėtus lūkesčius, ko pasekoje buvo itin šiurkščiai pažeistas teisėtų lūkesčių apsaugos principas.

Bendrovė pažymi, kad teisėti lūkesčiai teisinėje valstybėje yra ginami ir saugomi. Teisėtų lūkesčių apsaugos principo bendroji paskirtis sietina tiek su žalos prevencija, tiek su būtinybe išsaugoti asmenų pasitikėjimą viešąja valdžia.

Inspekcija ankstesniuose sprendimuose laikėsi pozicijos, kad UAB „E2“ mokestinio patikrinimo rezultatai gali įtakoti kitokio dydžio PVM prievolę Bendrovei, todėl vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei gero administravimo principais, siekdama užtikrinti priešingų interesų pusiausvyrą, atsižvelgdama į LVAT praktiką atleidimo nuo ekonominių sankcijų bylose bei siekdama užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, konstatavo, kad yra tikslinga atleisti Bendrovę nuo MPS pagrindu mokėtinų palūkanų (padidintų palūkanų, palūkanų delspinigių). Tokiais savo veiksmais Inspekcija sukūrė Bendrovei pagrįstą lūkestį tikėti, kad ji bus atleista nuo MPS pagrindu mokėtinų palūkanų (padidintų palūkanų, palūkanų delspinigių) kol nebus galutinai išsiaiškinta ar ginčo Sutarties dalykas yra PVM objektas, bei pagrįstą lūkestį tikėti, kad pripažinus, jog ginčo sutarties dalykas nėra PVM objektas, Bendrovė neturės prievolės mokėti PVM bei MPS nustatytų palūkanų.

Bendrovė skunde pabrėžia, kad tokiais savo veiksmais Inspekcija ne tik mažina pasitikėjimą viešąja valdžia, nes leidžia sau nepagrįstai nukrypti nuo ankstesnės pozicijos suformavusios Bendrovei teisėtus lūkesčius, bet ir daro milžinišką žalą pačiai Bendrovei, nes MPS pagrindu Bendrovė turi mokėti itin dideles palūkanas (kas ketvirtį mokėtina palūkanų suma sudaro daugiau nei 30000 Eur), kurių, paaiškėjus, jog žemės nuomos teisės perleidimas nėra PVM objektas, gražinimo mechanizmas neaiškus.

Trečia, Inspekcija sprendime nepagrįstai nurodo, kad nagrinėjamu atveju nėra pagrindo taikyti MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatų, nes UAB „E2“ mokestinio patikrinimo metu pripažinus, jog ginčo Sutarties dalykas nėra PVM objektas, iš esmės yra neteisinga ir neprotinga reikalauti iš Bendrovės mokėti PVM bei MPS nustatytas palūkanas už PVM mokėjimo išdėstymą.

LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) ir / ar palūkanų pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad tokiais atvejais turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011 ir kt.). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių, palūkanų) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip paties mokesčių mokėtojo elgesys, kaip mokestinio patikrinimo, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas, mokestinio ginčo trukmė.

Nagrinėjamu atveju Bendrovė sąžiningai deklaravo PVM ir dėjo maksimalias pastangas įvykdyti šią prievolę. Tačiau logiška, kad Inspekcijai pripažinus, jog ginčo Sutarties dalykas (žemės sklypo nuomos teisė) nėra PVM objektas, Bendrovė turėtų būti atleista nuo šio PVM bei MPS pagrindu apskaičiuotų mokėtinų palūkanų mokėjimo. Priešingu atveju, susidaro situacija, kad sąžiningas mokesčių mokėtojas, kuris sąžiningai suklydo dėl ginčo sutarties dalyko apmokestinimo PVM, yra baudžiamas įpareigojama mokėti didelę PVM sumą ir daugiau nei po 30000 Eur palūkanų kas ketvirtį. Tuo tarpu valstybė šio PVM žemės sklypo nuomos teisės pirkėjui (UAB „E2“) net negražina. Toks Inspekcijos sprendimas neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų, nes juo užtikrinami tik Inspekcijos interesai, itin šiurkščiai pažeidžiant Bendrovės interesus.

Išdėstytų argumentų pagrindu Bendrovė prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2017-02-20 sprendimą dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.199) 500-3 ir priimti naują sprendimą – Bendrovės prašymą dėl atleidimo nuo palūkanų tenkinti.

Kartu su skundu Bendrovė pateikė Inspekcijos 2016-11-25, 2017-01-02 ir 2017-02-20 sprendimų dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų, 2017-01-31 UAB „E2“ patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-41, 2017-03-02 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr.(21.63-32) FR0682-83, 2016-10-26 pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (4.65) FR0687-1763, 2016-09-23 priešpriešinės informacijos surinkimo pažymos Nr. (4.65) FR1041-1063 nuorašus.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus 2017-02-20 sprendimo dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.199) 500-3, kuriuo atmestas Bendrovės prašymas atleisti nuo 17894,46 Eur palūkanų, 253,50 Eur padidintų palūkanų, 69,08 Eur palūkanų delspinigių, motyvuojant tuo, jog Bendrovei netaikytini MAĮ 141 str. 1 d. 1–4 punktuose nustatyti atleidimo nuo apskaičiuotų palūkanų pagrindai, taip pat MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtinti protingumo ir teisingumo principai.

Bendrovė, ginčydama Inspekcijos sprendimą, savo reikalavimą iš esmės grindžia MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatomis. Skunde laikomasi pozicijos, kad, pirma, Inspekcijos sprendime nepagrįstai nurodoma, kad išnyko priežastis, dėl kurios Bendrovė prašė atleisti nuo MPS pagrindu mokėtinų palūkanų, nes UAB „E2“ patikrinimo aktas nėra galutinis aktas, kuriuo užbaigiama mokesčio patikrinimo procedūra, antra, Inspekcija priimdama ginčijamą 2017-02-20 sprendimą, nesivadovavo savo ankstesniais sprendimais (2016-11-25 ir 2017-01-02), kuriais sukūrė Bendrovei teisėtus lūkesčius dėl atleidimo nuo palūkanų ir ateityje, trečia, UAB „E2“ mokesčio patikrinimo metu pripažinus, jog ginčo sutarties dalykas nėra PVM objektas, iš esmės yra neteisinga ir neprotinga reikalauti iš Bendrovės mokėti PVM bei MPS nustatytas palūkanas už PVM mokėjimo išdėstymą.

Iš mokesstinės bylos dokumentų matyti, kad 2016-05-31 Sutartimi Nr. DP-1403 Bendrovė pardavė UAB „E2“ pastatus, esančius adresu (*duomenys neskelbtini*), bei 4,5743 ha ploto valstybinės žemės sklypo, esančio adresu (*duomenys neskelbtini*), nuomos teisę už bendrą 16211000 Eur kainą (be PVM). Sutarties pagrindu Bendrovė išrašė UAB „E2“ PVM sąskaitą–faktūrą 19608800 Eur sumai bei deklaravo Inspekcijai 3398181 Eur dydžio mokėtiną PVM (iš jų 3397800 Eur PVM už valstybinės žemės nuomos teisės perleidimą), kurio sumokėjimo terminas buvo išdėstytas Bendrovės ir Inspekcijos pasirašytos 2016-09-12 MPS Nr. (23.24-08)-327-6031 pagrindu.

Bylos duomenimis, Bendrovės kontrahentas UAB „E2“ 2016-07-13 pateikė Inspekcijai prašymą gražinti 3400000 Eur PVM skirtumą, dėl kurio pradėtas mokesstinis patikrinimas. Kontrolės veiksmų metu identifikavus mokesčių vengimo požymius, dėl PVM permokos gražinimo 2016-10-26 pradėtas UAB „E2“ mokesstinis patikrinimas. Įvertinus patikrinimo metu surinktą informaciją, 2017-01-31 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-41 konstatuota, kad UAB „E2“ neįgijo teisės į PVM atskaitą, t. y. būtent į Bendrovės išrašytoje PVM sąskaitoje–faktūroje išskirtą 3 397 800 Eur pirkimo PVM už įsigytą valstybinės žemės sklypo nuomos teisę. Patikrinimo aktas buvo patvirtintas 2017-03-02 (t. y. po ginčijamo Inspekcijos 2017-02-20 sprendimo) sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-83.

Pradėjus UAB „E2“ mokesčinį patikrinimą, Bendrovė kreipėsi į Inspekciją su prašymu atleisti nuo MPS pagrindu susidariusių palūkanų mokėjimo iki bus galutinai išspręstas klausimas dėl Sutarties dalyko (ne)priskyrimo PVM objektui, t. y. kol nebus baigtas UAB „E2“ mokesstinis patikrinimas. Analogiškai prašymai pateikti 2016-12-07 ir 2017-01-23. Kaip minėta, Inspekcija paskutinio prašymo (2017-01-23) netenkino, motyvuodama tuo, kad išnyko Bendrovės prašyme nurodyta priežastis, nes 2017-01-31 buvo surašytas UAB „E2“ patikrinimo aktas, be to, Bendrovė turi prievolę vykdyti savo prisiimtus įsipareigojimus pagal MPS.

Vadovaudamasi byloje nustatytomis aplinkybėmis ir nekartodama skundžiamame sprendime detaliam išdėstytų argumentų, Komisija sutinka su Inspekcijos vertinimu, kad nagrinėjamu atveju nėra nustatyta MAĮ 100 ir 141 straipsniuose numatytų pagrindų atleisti Bendrovę nuo palūkanų, padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių pagal MPS.

Nagrinėjamo ginčo aspektu aktualūs MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtinti protingumo ir teisingumo kriterijai, kuriais iš esmės remiamasi tiek ginčijamame Inspekcijos sprendime, tiek Pareiškėjo skunde. LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais. Tačiau aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, pastebėtina, jog mokesčių administravimo

procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti, ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros.

Aiškindamas Konstitucijos 109 straipsnį, Konstitucinis Teismas yra ne kartą konstatavęs (1999-12-21, 2006-05-09, 2006-06-06, 2006-11-27, 2007-10-24 nutarimuose), kad teismai, vykdydami teisingumą, privalo užtikrinti Konstitucijoje, įstatymuose ir kituose teisės aktuose išreikštos teisės įgyvendinimą, garantuoti teisės viršenybę, apsaugoti žmogaus teises ir laisves. Konstitucijoje įtvirtintas teisingumo principas, taip pat nuostata, kad teisingumą vykdo teismai, reiškia, kad konstitucinė vertybė yra ne pats sprendimo priėmimas teisme, bet būtent teismo teisingo sprendimo priėmimas; konstitucinė teisingumo samprata suponuoja ne tik formalų, nominalų teismo vykdomą teisingumą, ne tik išorinę teismo vykdomo teisingumo regimybę, bet ir – svarbiausia – tokius teismo sprendimus (kitus baigiamuosius teismo aktus), kurie savo turiniu nėra neteisingi; vien formaliai teismo vykdomas teisingumas nėra tas teisingumas, kurį įtvirtina, saugo ir gina Konstitucija (Konstitucinio Teismo 2006-09-21, 2007-10-24 nutarimai).

Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokesčių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas suprantamas kaip siekimas protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą).

Inspekcijai 2016-11-25 ir 2017-01-02 sprendimuose konstatavus, kad klausimas dėl Bendrovės atleidimo nuo palūkanų pagal MPS yra glaudžiai susijęs su jos kontrahento UAB „E2“ mokesčiniu patikrinimu ir jo rezultatais, šiame ginče svarbu apibrėžti momentą, kada mokesčio patikrinimo rezultatai sukelia teises pasekmes mokesčių mokėtojams.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad teises pasekmes sukelia ne patikrinimo aktas, o sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. AS442-555/2010). Pasisakydama dėl Bendrovės kontrahento UAB „E2“ atžvilgiu surašyto patikrinimo akto, Komisija atkreipia dėmesį į tai, jog mokesčio patikrinimas yra viena iš mokesčių administratoriaus vykdomos (atliekamos) mokesčių mokėtojo (jo veiklos) kontrolės formų. Mokesčiniu patikrinimu iš esmės yra siekiama patikrinti, ar konkretus mokesčių mokėtojas yra teisingai apskaičiavęs, deklaravęs ir sumokėjęs mokesčius už atitinkamą mokesčio laikotarpį. MAĮ 128 straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog patikrinimo aktu įforminti mokesčio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma. Patikrinimo aktas, vadovaujantis MAĮ 130–132 straipsnių nuostatomis, turi būti tvirtinamas mokesčių administratoriaus sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma ir mokėtojui yra privalomi vykdyti. Kol patikrinimo aktas nėra patvirtintas įstatymo nustatyta tvarka, tol jis neturi juridinės galios ir neliečia mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų (LVAT 2010-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A556-504/2010). Taigi, konkrečias teises pasekmes mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės srityje, atliekant mokesčio patikrinimą, mokesčių mokėtojui paprastai sukelia sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kai mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai nustato mokesčių įstatymų pažeidimus (MAĮ 132 str. 1 ir 2 dalys). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, remiantis aktualia bei dominuojančia LVAT praktika, sutiktina su Bendrovės skundo argumentais, kad patikrinimo aktas nėra galutinis aktas, kuriuo užbaigiama mokesčio patikrinimo procedūra.

Iš bylos medžiagos matyti, kad 2017-01-31 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-41, surašytas patikrinus UAB „E2“, buvo patvirtintas 2017-03-02 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-83. Ginčijamame Inspekcijos sprendime buvo sprendžiamas klausimas dėl Bendrovės atleidimo nuo palūkanų, padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių už laikotarpį nuo 2016-12-31 iki 2017-02-17, t. y. ne tik iki UAB „E2“ patikrinimo pabaigos (2017-01-31).

Komisija atkreipia dėmesį, kad sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo yra užbaigiama mokesčio patikrinimo procedūra, sukelia teises pasekmes konkrečiam mokesčių mokėtojui, nagrinėjamu atveju – UAB „E2“, o ne Bendrovei. Tačiau Inspekcija, 2 kartus atleidusi Bendrovę nuo palūkanų mokėjimo (2016-11-25 Sprendimu Nr. (21.199) 500-1 Bendrovė buvo atleista nuo prašymo nagrinėjimo dienai (2016-11-18) MPS pagrindu mokėtinų 10182,10 Eur

palūkanų, 42 Eur padidintų palūkanų, 222,46 Eur palūkanų delspinigių, o 2017-01-02 Sprendimu Nr. (21.199) 500-1 atleista nuo prašymo nagrinėjimo dienai (2016-12-30) MPS pagrindu mokėtinų 20653,02 Eur palūkanų, 142,50 Eur padidintų palūkanų, 119,56 Eur palūkanų delspinigių), suformavo Bendrovei teisėtą lūkestį (tikėjimą) dėl prašymų atleisti nuo palūkanų pagal MPS tenkinimo ir ateityje iki bus žinomi UAB „E2“ mokesčio patikrinimo rezultatai. Įvertinus bylos aplinkybes bei LVAT praktiką dėl to, kad patikrinimo procedūra yra užbaigiama sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo, Komisijos nuomone, tikslinga atleisti Bendrovę nuo palūkanų (padidintų palūkanų ir / ar palūkanų delspinigių) iki sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo (2017-03-02). Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, Komisija konstatuoja, kad ginčijamas Inspekcijos 2017-02-20 sprendimas Nr. (21.199) 500-3 naikintas, o Bendrovės skundas tenkintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi,
n u s p r e n d ž i a:

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-02-20 sprendimą Nr. (21.199) 500-3.

2. Atleisti Bendrovę nuo 17894,46 Eur palūkanų, 253,50 Eur padidintų palūkanų, 69,08 Eur palūkanų delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 Veršalienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė