



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL Ž. V. 2018-05-15 SKUNDO**

2018 m. liepos 5 d. Nr. S-110 (7-89/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant šalims
mokesčių mokėtojos atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

advokato padėjėjui Dainiui Daugirdai
Jurgitai Narkevičiūtei

2018 m. birželio 26 d. posėdyje išnagrinėjusi Ž. V. (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija; centrinis mokesčių administratorius) 2018-04-23 sprendimo Nr. 331C-46376,
n u s t a t ė:

Inspekcija skundžiamu 2018-04-23 sprendimu gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331C-46376 (toliau – Sprendimas; skundžiamas sprendimas) nusprendė netenkinti Pareiškėjos 2018-03-20 prašymo gražinti 4396,33 Eur permoką. Sprendime nurodyta negražinimo (neįskaitymo) priežastis – kitos priežastys.

Taip pat nurodyti skundžiamo sprendimo papildomi motyvai: Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 71 straipsnio 1 ir 7 dalis ir 92 straipsnį nustatyta Pareiškėjos prievolė pateikti FR0608 apyskaitas už 2013-02-01–2018-01-31 laikotarpį. Vadovaujantis PVMĮ 123 str. 1 dalimi ir Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 str. 1 dalies 1 punktu, bus apskaičiuotos delspinigių sumos, todėl pagal Pareiškėjos 2018-03-20 prašymą gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas (toliau – 2018-03-20 prašymas gražinti permoką) prašomos gražinti 4396,33 Eur sumos nėra pagrindo gražinti.

Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad Inspekcija, gavusi Pareiškėjos 2018-03-20 prašymą gražinti ginčo permoką, atliko Pareiškėjos mokestinį tyrimą ir surašė 2018-04-24 mokestinio tyrimo ataskaitą Nr. FR0686-483 (toliau – 2018-04-24 MT ataskaita).

Iš 2018-04-24 MT ataskaitos matyti, jog pagal Inspekcijos 2017-12-17 raštą Nr. RP-174 buvo atliekami Pareiškėjos stebėsenos veiksmai, su Pareiškėja 2018-01-25 vyko pokalbis ir tą pačią dieną Pareiškėja pateikė paklausimą. Inspekcija atsakydama Pareiškėjai, 2018-02-21 rašte paaiškino, jog Pareiškėja kontroliuoja du juridinius asmenis – UAB „F1“ (60 proc. akcijų) ir nuo 2012-03-16 kartu su sutuoktiniu M. V. valdo UAB „M1“ (75 proc. akcijų), todėl Pareiškėjai prievolė registruotis PVM mokėtoja ir skaičiuoti PVM atsirado, kai bendras abiejų kontroliuojamų įmonių ir Pareiškėjos atlygis iš veiklos su verslo liudijimu per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45000 Eur. Taip pat minėtame rašte Inspekcija nurodė Pareiškėjai už kiekvieną mėnesį, kurį bendras atlygis viršijo 45000 Eur ir gavo pajamų iš individualios veiklos su verslo liudijimu, pateikti Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitas – FR0608 formą (toliau – FR0608 apyskaita). Nurodyta, kad Pareiškėja 2013-02-01–2018-01-31 laikotarpiu iš veiklos su verslo liudijimu gavo pajamas: 2013 m. – 70000 Lt, 2014 m. – 70000 Lt, 2016 m. – 40000 Eur, 2017 m. – 12495 Eur, 2018 m. sausio mėn. – 495 Eur, kurias deklaravo pateiktų metinių pajamų deklaracijų priede GPM308V. Pareiškėjos veikla su verslo liudijimu – kirpyklų, kosmetikos kabinetų ir salonų, soliariumų veikla.

2018-02-28 atvykusi į Kauno AVMI Druskininkų poskyrį Pareiškėja pateikė 2013, 2014, 2016, 2017 ir 2018 metų FR0608 apyskaitas pagal mėnesius, kuriais gavo pajamų. Pagal pateiktas apyskaitas iš viso apskaičiuota mokėti 16202,88 Eur PVM (2013 m. – 3518,29 Eur, 2014 m. – 3518,59 Eur, 2016 m. – 6942 Eur, 2018 m. – 2167 Eur, 2018 m. sausį – 57 Eur) ir iki 2018-03-01 apskaičiuoti 4390,26 Eur PVM delspinigiai.

Pareiškėja 2018-03-05 pakeitė gyvenamosios vietos adresą (iš *Druskininkų gyvenamąją vietą deklaravo Vilniaus savivaldybėje*) ir 2018-03-08 už tą patį laikotarpį pateikė patikslintas FR0608 apyskaitas, kuriose deklaravo 0 Lt / Eur mokėtino PVM sumas.

2018-04-24 MT ataskaitoje nurodyta, kad Pareiškėjos 2018-03-08 pateiktose patikslintose FR0608 apyskaitose nurodyti duomenys yra neteisingi ir Pareiškėjai pasiūlyta pateikti patikslintas FR0608 apyskaitas už 2013-02-01–2018-01-31 laikotarpį, deklaruoti gautas pajamas iš veiklos su verslu liudijimu ir sumokėti mokėtiną PVM.

Pagal Inspekcijos 2018-03-13 nurodymą nurašyti mokestinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų) (toliau – Inspekcijos 2018-03-13 nurodymas nurašyti mokestinę nepriemoką iš Pareiškėjos sąskaitos) nuo Pareiškėjos sąskaitos nurodyta nurašyti 4490,87 Eur sumą, iš kurios 4390,26 sudaro delspinigių suma, apskaičiuota pagal PVM011 prievolę, 79,94 Eur GPM ir 20,64 Eur delspinigių suma, apskaičiuota pagal GPM004 prievolę, 0,03 Eur delspinigių suma, apskaičiuota pagal PSD009 prievolę.

2018-03-15 buvo nurašyta 4490,87 Eur suma. Pareiškėja pateikė 2018-03-20 prašymą gražinti 4396,33 Eur sumą. 2018-04-24 MT ataskaitoje padaryta išvada, jog, kaip minėta, pagal Pareiškėjos 2018-03-20 prašymą prašomos gražinti 4396,33 Eur sumos nėra pagrindo gražinti, nes Pareiškėjai turi būti suformuotos PVM prievolės 2013-02-01–2018-01-31 laikotarpiu, nuo kurių bus apskaičiuotos delspinigių sumos.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Nurodo, kad 2018-03-14 kreipėsi į Inspekciją dėl nepagrįstai apskaičiuotų ir vėliau nuo sąskaitos nurašytų PVM delspinigių sumos gražinimo. Paaiškina, kad PVM delspinigiai susidarė dėl klaidingo PVM deklaracijos pateikimo, tačiau, kaip teigia Pareiškėja, ji patikslino deklaraciją, mokestinę prievolę apskaitos kortelėje buvo panaikinta, tačiau apskaičiuoti PVM delspinigiai panaikinti nebuvo.

Pareiškėja pabrėžia, kad delspinigiai gali būti skaičiuojami tik nuo esamos mokestinės prievolės. Pagal MAĮ 96 str. 1 dalies nuostatas delspinigiai gali būti skaičiuojami už nesumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesť arba apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesť, taip pat už nesumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą

nedeclaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeclaruojamą mokestį. Taigi MAĮ 96 straipsnyje aiškiai nurodyta, kad delspinigiai skaičiuojami nuo laiku nesumokėtos suformuotos mokestinės prievolės.

Pareiškėja akcentuoja, jog skundžiamo sprendimo priėmimo metu prašoma gražinti PVM delspinigių suma yra apskaičiuota nuo PVM sumos, kuri nėra Pareiškėjos deklaruota, taip pat ši PVM suma nėra Inspekcijos apskaičiuota patikrinimo metu. Kadangi nėra suformuotos mokestinės prievolės, negali būti skaičiuojami ir delspinigiai. MAĮ 96 straipsnis nenumato atvejų, kai delspinigiai gali būti skaičiuojami dėl ateityje galimai būsimos mokestinės prievolės. Todėl skundžiamas sprendimas yra neteisėtas.

Pareiškėja nurodo, kad mokestinio tyrimo rekomendacijos nėra pagrindas mokestinei prievolei suformuoti, todėl jomis negali būti remiamasi pagrindžiant apskaičiuotus delspinigius. Jei mokesčių mokėtojas mokestinio tyrimo metu nustatytų trūkumų ar prieštaravimų nepašalina, mokesčių administratorius turi teisę pradėti mokestinį patikrinimą (MAĮ 136 str. 1 d., 137 str. 2 d.) ir tik nuo mokestinio patikrinimo metu suformuotos mokestinės prievolės gali būti apskaičiuoti delspinigiai.

Komisija konstatuota, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas, Inspekcijos 2018-04-23 sprendimas Nr. 331C-46376 naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta Pareiškėjai gražinti Inspekcijos 2018-03-13 nurodymu nurašyti mokestinę nepriemoką iš Pareiškėjos sąskaitos nurašytus 4396,33 Eur ginčo PVM delspinigius (*iš viso Inspekcijos 2018-03-13 nurodymu iš Pareiškėjos sąskaitos buvo nurašyta 4490,87 Eur suma*), teisėtumo ir pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad pagal PVMĮ 71 straipsnio 1 ir 7 dalis ir 92 straipsnį nustatyta Pareiškėjos prievolė pateikti FR0608 apyskaitas už 2013-02-01–2018-01-31 laikotarpį ir, vadovaujantis PVMĮ 123 str. 1 dalimi ir MAĮ 96 str. 1 dalies 1 punktu, Pareiškėjai bus apskaičiuotos delspinigių sumos.

Skundžiamame sprendime nurodytos PVMĮ 71 straipsnio 1 ir 7 dalių nuostatos reglamentuoja apmokestinamųjų asmenų prievolės registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti jį į biudžetą tvarką, taip pat asmenų, kontroliuojančių keletą juridinių asmenų, prievolės registruotis PVM mokėtojais, kaip bendra gauta ar gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45000 Eur ribą, tvarką. PVMĮ 92 straipsnio nuostatos reglamentuoja PVM neįsiregistravusių asmenų prievolės skaičiuoti ir mokėti PVM už prekes ir paslaugas, už kurias privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju, kai atlygis už prekes ir paslaugas viršijo 45000 Eur ribą, tvarką. PVMĮ 123 str. 1 dalies ir MAĮ 96 str. 1 dalies 1 punkto nuostatos reglamentuoja asmenims už įstatymo pažeidimus skaičiuojamų delspinigių tvarką.

Iš byloje pateiktos medžiagos ir Komisijos posėdyje Inspekcijos atstovės išsakytų argumentų matyti, kad iš Pareiškėjos sąskaitos nurašytų ginčo PVM delspinigių negražinimo Pareiškėjai faktinis pagrindas iš esmės yra dėl nuo *galimai* esančios Pareiškėjos mokestinės prievolės *ateityje apskaičiuotinų* delspinigių užtikrinimo, t. y. nors skundžiamame sprendime nurodyta Pareiškėjos prievolė pateikti FR0608 apyskaitas už 2013-02-01–2018-01-31 laikotarpį, tačiau pati mokestinė prievolė Pareiškėjai nėra nustatyta (apskaičiuota) ir tai akivaizdžiai patvirtina skundžiamo sprendimo teiginys, jog Pareiškėjai *bus* apskaičiuotos delspinigių sumos.

Nurodytina, kad mokesčio apskaičiavimo veiksmas apibūdintas MAĮ 66 straipsnyje. Šio straipsnio 1 dalyje pažymėta situacija, kai priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, o 2 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisėtai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais šiame skyriuje nustatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais. Taigi mokesčius apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, pateikdamas mokesčių deklaraciją

(MAĮ 2 str. 8 d.), arba mokesčius mokėtojai apskaičiuoja (nustato) mokesčių administratorius (MAĮ VI skyrius „Mokestinis patikrinimas“), remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba taikydamas specialius mokesčių apskaičiavimo būdus (MAĮ 69, 70, 71 ir 72 str.), patikrinimo rezultatus patvirtindamas sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo (MAĮ 132 str.).

Pagal MAĮ 96 straipsnio 1 dalį delpinigių mokesčių mokėtojai skaičiuojami (1) už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo <<...>> apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį <<...>>; 2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį <<...>>; 3) <<...>> (nuostata neaktuali ginčui). Iš minėtoje teisės normoje nustatyto teisinio reguliavimo matyti, kad joje nustatyti du aiškūs pagrindai (*trečias pagrindas neaktualus šiam ginčui*) delpinigiams skaičiuoti. Kaip teisingai nurodė Pareiškėja, delpinigių gali būti skaičiuojami tik nuo esamos mokestinės prievolės, t. y. paties mokesčių mokėtojo nesumokėtos arba pavėluotai sumokėtos, arba mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytos mokestinės prievolės.

2018-03-13 Inspekcijos nurodymu iš Pareiškėjos sąskaitos nurašyta mokestinė nepriemoka 4490,87 Eur, iš jų 4396,33 Eur ginčo PVM delpinigių. Tačiau, iš byloje pateiktos medžiagos matyti, kad 2018-03-13 Pareiškėja mokestinės nepriemokos neturėjo, t. y. Pareiškėja neturėjo PVM nepriemokos, nuo kurios apskaičiuoti PVM delpinigių buvo nurašyti nuo Pareiškėjos banko sąskaitos. 2018-03-08 pati Pareiškėja buvo pateikusi Inspekcijai patikslintas 2013, 2014, 2016, 2017 ir 2018 metų FR0608 apyskaitas, kuriose deklaravo 0 Lt / Eur mokėtino PVM sumas. Mokesčių administratorius nei nurodymo nurašyti mokestinę nepriemoką iš Pareiškėjos sąskaitos metu (2018-03-13), nei skundžiamo sprendimo Nr. 331C-46376 priėmimo metu (2018-04-23) MAĮ nustatyta tvarka Pareiškėjai mokesčių taip pat nebuvo apskaičiavęs. Vadinasi Inspekcijai pateiktas Pareiškėjos 2018-03-20 prašymas grąžinti nurašytą 4396,33 Eur PVM delpinigių sumą turėjo būti patenkintas ir minėta suma Pareiškėjai grąžinta. Pažymėtina, kad su mokesčiu susijusios sumos permoka grąžinama ta pačia tvarka kaip ir mokesčio permoka (MAĮ 87 str. 12 d.). Delpinigių yra su mokesčiu susijusi suma (MAĮ 2 str. 30 p.).

Kaip teisingai skunde nurodė Pareiškėja ir jos atstovas posėdžio Komisijoje metu, mokestinio tyrimo metu pateiktos rekomendacijos Pareiškėjai pateikti PVM FR0608 apyskaitas už 2013-02-01–2018-01-31 ir apskaičiuoti mokėtiną PVM nėra pagrindas mokestinei prievolei suformuoti. Pagal MAĮ 137 str. 2 dalies nuostatas mokestinio tyrimo metu nustatytų trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą, kurio metu, kaip minėta aukščiau, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojai ir apskaičiuoja mokėtinus mokesčius bei su jais susijusias sumas.

Nagrinėjamos bylos kontekste Komisija pažymi, kad Lietuvos Respublikos Konstitucijos 5 straipsnyje, be kita ko, nustatyta, kad valdžios įstaigos tarnauja žmonėms. Kaip prielaida šios nuostatos įgyvendinimui buvo priimtas Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas (toliau – VAĮ). Finansų ministro 1997-07-29 įsakymu Nr. 110 (2011-07-25 įsakymo Nr. 1K-249 redakcija) „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų Inspekcijos nuostatų 3 punkte, be kita ko, nustatyta, kad Inspekcija savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, MAĮ, kitais įstatymais. VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje, be kita ko, įtvirtinta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje yra konstatavęs, kad VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog individualiame akte motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (LVAT 2008-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁷⁵⁶-700/2008, 2009-

04-02 nutartis adm. byloje Nr. A⁷⁵⁶-422/2009, 2017-04-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-426-556/2017). Sprendimo priėmimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija turi būti žinomi ne tik viešojo administravimo subjektui, priimančiam sprendimą, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu jis priimamas, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas (LVAT 2013-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1517/2013, 2016-01-12 nutartis adm. byloje Nr. eA-1321-575/2016).

Skundžiamas Inspekcijos 2018-04-23 sprendimas Nr. 331C-4637638 dėl Pareiškėjai negražinamos galimai ateityje apskaičiuotinos PVM delspinigių sumos yra nepagrįstos nei teisės normomis, nei nustatytais faktinėmis aplinkybėmis. Inspekcijos sprendime nurodytos teisės normos, kuriomis grindžiamas atsisakymas gražinti ginčo permoką (PVM delspinigius) reglamentuoja apmokestinamųjų asmenų prievolės registruotis PVM mokėtojais ir deklaruoti PVM pagrindus ir sąlygas, tačiau Pareiškėjos atžvilgiu MAĮ nustatyta tvarka nėra priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriame Pareiškėjai mokestinė prievolės būtų apskaičiuotos (nustatytos). Taip pat skundžiamame sprendime nurodytos teisės normos dėl delspinigių apskaičiavimo nereglamentuoja delspinigių apskaičiavimo nuo ateityje galimai būsimos mokestinės prievolės. Taigi toks sprendimas neatitinka aukščiau išdėstytų VAĮ keliamų reikalavimų individualaus administracinio akto turiniui ir šios aplinkybės sudaro pagrindą Inspekcijos sprendimą panaikinti.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-04-23 sprendimą Nr. 331C-4637638.

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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė