



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „N1“ 2018-11-22 SKUNDO**

2019 m. sausio 28 d. Nr. S- 16 (7-218/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistenskio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant
mokesčių administratoriaus atstovei

A. B.

2019 m. sausio 8 d. posėdyje išnagrinėjusi BUAB „N1“ (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija; centrinis mokesčių administratorius) 2018-10-31 sprendimo Nr. 331-17772, n u s t a t ė:

Inspekcija skundžiamu 2018-10-31 sprendimu gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331-17772 (toliau – Sprendimas; skundžiamas sprendimas) nusprendė netenkinti Pareiškėjo 2018-09-28 prašymo gražinti 34601,04 Eur PVM permoką. Sprendime nurodyta negražinimo (neįskaitymo) priežastis ir teisinis pagrindas – *mokestinio tyrimo metu Pareiškėjui buvo papildomai nustatyta 43721,96 Eur mokėtina PVM suma, nes:*

1) Pareiškėjas, pažeisdamas PVM įstatymo 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 30680 Eur pirkimo PVM už 2016 m. 04–05 mėn. už UAS kompleksus žuvims auginti, kurie nebuvo naudojami PVM apmokestinamoje veikloje;

2) Pareiškėjas, pažeisdamas PVM įstatymo 6 str. 2 d. nuostatas, neapskaičiavo 46759 Eur PVM, susijusio su ilgalaikio turto pasigaminimu. Pareiškėjui, vadovaujantis PVM įstatymo 67 str. 3 dalies nuostatomis, atsiranda prievolė atstatyti atskaitytą 46759 Eur pirkimo PVM, nes pasigaminintas ilgalaikis turtas PVM apmokestinamoje veikloje buvo naudojamas ne 10 metų, o tik 26 mėnesius;

3) Pareiškėjas, pažeisdamas PVM įstatymo 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatas, nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 114 Eur pirkimo PVM, iš jų – 2017 m. 08 mėn. – 17 Eur, 09 mėn., 2 Eur,

10 mėn. – 51 Eur, 11 mėn. – 5 Eur, 2018 m. 02 mėn. – 3 Eur, 03 mėn. – 16 Eur, 05 mėn. – 20 Eur, nes nuo 2017 m. rugpjūčio mėn. nevykdė veiklos;

4) Pareiškėjo deklaruota PVM permoka už 2016 m. 06–12 mėn. 660 Eur, 2017 m. 01–07 mėn. 643 Eur negrąžinama, nes Pareiškėjui papildomai nustatyta 46759 Eur PVM prievolė už 2017 m. rugpjūčio mėn.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) skundžiamą sprendimą panaikinti ir priimti naują sprendimą – gražinti Pareiškėjui 34601,04 Eur PVM permoką.

Pareiškėjas nurodo, jog sprendime neteisingai interpretuojama, kad Pareiškėjo pastatyta žuvų auginimo ferma yra perduota trečiajam asmeniui. Šis turtas buvo ir yra Pareiškėjo nuosavybė.

Statiniai – veršidė ir daržinė, kuriuos pagal nuomos ir subnuomos sutartis Pareiškėjas nuomojo, buvo rekonstruoti į žuvų auginimo fermą. Šių statinių pagal jų unikalius numerius nebeliko. Jų vietoje buvo pastatyta žuvų auginimo ferma, kuriai suteiktas unikalus nekilnojamojo daikto numeris, adresas: *(duomenys neskelbtini)*.

A. C. nutraukus nuomos ir subnuomos sutartis, Pareiškėjas žuvų auginimo fermos minėtam asmeniui neperdavė, nes pastaroji priklauso Pareiškėjui. Būtent Pareiškėjas turėjo statybos leidimą, statybos projektą, mokėjo už atliekamus statybos darbus, pasirašė baigiamąjį atliktų statybos darbų aktą, iš Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos gavo pažymą apie statinio statybą be nukrypimų nuo esminių statinio projekto sprendinių. Pareiškėjas turi visus dokumentus, kurių pagrindu gali ir turi būti įregistruota nuosavybė į minėtą žuvų auginimo fermą Pareiškėjo vardu.

Pareiškėjo bankroto administratoriui nėra žinoma, dėl kokių priežasčių Pareiškėjas šios fermos neįregistravo savo vardu.

Pasak Pareiškėjo atstovo, aplinkybė, kad žuvų auginimo ferma nekilnojamojo turto registre nebuvo įregistruota Pareiškėjo vardu, nepanaikina Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą, nes būtent Pareiškėjas turi visus aukščiau išvardintus dokumentus, patvirtinančius jo teisę į minėto nekilnojamojo turto nuosavybę. Nekilnojamojo turto įregistravimas nekilnojamojo turto registre nėra nuosavybę patvirtinantis faktas, o tik atlieka išviešinimo funkciją.

Pareiškėjas, remdamasis PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatomis dėl teisės į PVM atskaitą, PVM įstatymo 66 ir 67 str. nuostatomis dėl teisės į PVM atskaitą tikslinimo, taip pat Inspekcijos paskeltu šių nuostatų komentaru bei ESTT praktika, nurodė, jog PVM mokėtoji, vykdant ES struktūrinių fondų lėšomis finansuojamus (iš dalies finansuojamus) projektus, įsigyjamą įvairios prekės ir paslaugos. Teisė į tokiam projektui vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tokiu atveju, jeigu PVM mokėtojas kaip ES struktūrinių fondų paramos gavėjas yra ir tokių prekių bei paslaugų pirkėjas, t. y. PVM sąskaitos faktūros išrašomos tokio PVM mokėtojo vardu ir yra skirtos pastarojo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti – PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti (prekėms tiekti), ilgalaikiam turtui, skirtam naudoti PVM apmokestinamai veiklai, sukurti ir pan.

PVM atskaita netikslinama, jeigu įsigytas ilgalaikis turtas, kurio pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, lieka PVM mokėtojo, vykdančio tik PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, nuosavybė, bet jis iš karto nurašomas kaip susidėvėjęs arba įmonėje laikomas menkos vertės turto ir jo įsigijimo savikaina iš karto nurašoma į leidžiamus atskaitymus ir pan. (Inspekcijos konsultacija, reg. Nr. KD-4246).

Pareiškėjas, remdamasis PVM įstatymo 67 str. komentaru, nurodė, jog apmokestinamasis asmuo, vykdantis PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, turi teisę iš karto įtraukti į PVM atskaitą viso įsigyto ilgalaikio turto, skirto naudoti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, pirkimo (importo) PVM sumas, nepriklausomai nuo to, kada šis turtas bus pradėtas naudoti minėtoje ekonominėje veikloje. Todėl kai PVM mokėtojo, vykdančio PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, ilgalaikis turtas, kurio pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, dėl kokių nors priežasčių atskaitiniais kalendoriniais metais nebuvo

pradėtas naudoti ekonominėje veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą, arba laikinai nenaudojamas minėtoje veikloje (išskyrus jo naudojimą tuo laikotarpiu PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti), metinėje tų kalendorinių metų PVM deklaracijoje šio ilgalaikio turto metinė PVM atskaitos suma netikslinama.

Pareiškėjas, remdamasis Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) 2015-06-02 nutartimi civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015 bei LVAT 2016-10-27 nutartimi adm. byloje Nr. A⁸⁰⁷-442/2016, nurodė, jog Įmonių bankroto įstatymo (toliau – ĮBI) 10 straipsnio 7 dalies 3 punkte įtvirtinta, kad įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą draudžiama vykdyti visas finansines prievoles, neįvykdytas iki bankroto bylos iškėlimo, įskaitant palūkanų, netesybų, mokesčių ir kitų privalomųjų įmokų mokėjimą, išieškoti skolas iš šios įmonės teismo ar ne ginčo tvarka, išskyrus priešpriešinių vienarūšių reikalavimų įskaitymą, kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas. Taigi, nedraudžiamas tik priešpriešinių vienarūšių reikalavimų, atsiradusių iki bankroto bylos iškėlimo, įskaitymas.

Nurodytų argumentų pagrindu Pareiškėjas nurodė, jog Inspekcijos skundžiamame sprendime išdėstyti argumentai, kad Pareiškėjas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM už 2016–2018 m. laikotarpį, yra atmestini kaip nepagrįsti, taip pat jam neteisingai yra nustatyta mokestinė prievolė.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo byloje esančią medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta Pareiškėjui grąžinti 34601,04 Eur PVM permoką, teisėtumo ir pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad mokestinio tyrimo metu Pareiškėjui buvo papildomai nustatyta 43721,96 Eur mokėtina PVM suma.

Iš byloje pateiktos medžiagos ir Komisijos posėdyje Inspekcijos atstovės išsakytų argumentų matyti, kad Pareiškėjui 34601,04 Eur PVM permoka negrąžinama dėl to, jog mokestinio tyrimo metu buvo nustatyti įvairūs trūkumai ir / ar prieštaravimai, o juos ištaisius, t. y. Pareiškėjui sutikus su nustatytais trūkumais ir atitinkamai patikslinus PVM deklaracijas, pasikeistų Pareiškėjo mokestinės prievolės ir vietoje grąžintinos PVM sumos Pareiškėjui susidarytų aukščiau minėta 43721,96 Eur mokėtina į biudžetą PVM suma. 2018-10-25 pranešimu apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (8.6) FR0687-971 Pareiškėjui buvo pasiūlyta per 15 dienų nuo Pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą įteikimo dienos pašalinti nustatytus trūkumus. Iš Pareiškėjo skundo Komisijai matyti, jog jis nesutinka su mokestinio tyrimo metu nustatytais trūkumais ir dėl Pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą išvardintų trūkumų reiškia savo nesutikimo argumentus.

Nurodytina, kad mokesčio apskaičiavimas ir perskaičiavimas yra reglamentuotas Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) V skyriuje, kurio 66 straipsnyje yra nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo taisyklės: pagal šio straipsnio 1 dalį, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausanti mokėti mokesť apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Pastebėjęs, kad mokesťis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja; o šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokesť 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 mokėtojui 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.). Būtent sprendime dėl patikrinimo akto nurodoma konkreti papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų suma, taip pat išdėstoma sprendimo apskundimo tvarka (MAĮ 132 str. 3 dalis).

Tuo tarpu mokestinis tyrimas yra tokia mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, kurios metu siekiama nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje (MAĮ 2 str. 24 dalis), kurios metu, nustatęs tam tikrus mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumus ar prieštaravimus, mokesčių administratorius mokėtojui pateikia pasiūlymą ištaisyti mokesčio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus (MAĮ 136 str. 1–2 dalys). Tačiau trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokesčio patikrinimą (MAĮ 137 str. 2 dalis). Taigi, nei mokesčio tyrimo metu nustatyti trūkumai ir / ar prieštaravimai, nei tokių trūkumų nepašalinimas *per se* nelemia mokesčių mokėtojui mokesčio prievolės atsiradimo.

Taigi, nesant duomenų apie tai, kad Pareiškėjo atžvilgiu būtų priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriame būtų nurodoma konkreti papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų suma, darytina išvada, kad ir pati mokesčio prievolė Pareiškėjui nėra nustatyta (apskaičiuota). Kaip jau minėta, mokesčio tyrimo metu pateiktos rekomendacijos Pareiškėjui pateikti patikslintas PVM deklaracijas (FR0600) už 2016, 2017 ir 2018 metus ir deklaruoti papildomai mokėtiną į biudžetą 43721,96 Eur PVM sumą nėra pagrindas mokesčio prievolei suformuoti. Pagal MAĮ 137 str. 2 dalies nuostatas mokesčio tyrimo metu nustatytų trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokesčio patikrinimą, kurio metu mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui ir apskaičiuoja mokėtinus mokesčius bei su jais susijusias sumas.

Pagal MAĮ 87 str. 1 ir 5 dalies nuostatas mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokesčio nepriemokai padengti, likusios po įskaitymo – grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu. Iš ginčo byloje nustatytos faktinės situacijos matyti, jog Pareiškėjas yra pateikęs PVM deklaracijas, pagal kurias jam yra susidariusi 34601,04 Eur PVM permoka, tuo tarpu mokesčių administratorius, priėmęs sprendimą negrąžinti minėtos PVM permokos, viena vertus, nenurodė teisinio pagrindo, kuo remdamasis nusprendė negrąžinti PVM permokos (Inspekcija kaip permokos negrąžinimo priežastis ir teisinį pagrindą nurodė: „Kitos priežastys“, o prie papildomų motyvų nurodė mokesčio tyrimo metu nustatytus trūkumus), kita vertus, nenurodė konkrečios suformuotos mokesčio nepriemokos, kuriai padengti galėtų ir / ar turėtų būti įskaityta Pareiškėjo deklaruota PVM permoka.

Be to, MAĮ 87 str. 6 dalyje yra nustatyta galimybė mokesčių administratoriui dėl mokesčio permokos atlikti mokesčio patikrinimą, kuris turi būti pradėtas per 5 dienas nuo šio straipsnio 7 dalies 1 punkte nustatytų terminų pabaigos. Tačiau byloje nėra duomenų apie tai, kad Pareiškėjo atžvilgiu dėl ginčo PVM permokos grąžinimo būtų pradėtas mokesčio patikrinimas.

Tokiomis aplinkybėmis Inspekcijai pateiktas Pareiškėjo 2018-09-28 prašymas grąžinti 34601,04 Eur PVM permoką turėjo būti patenkintas ir minėta suma Pareiškėjui grąžinta MAĮ 87 str. 7 dalyje nustatytais terminais.

Nagrinėjamos bylos kontekste Komisija taip pat nurodo, jog 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 VAI 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).

Skundžiamame Inspekcijos 2018-10-31 sprendime Nr. 331-17772 negražinti 34601,04 Eur PVM permokos nėra nurodytas teisinis pagrindas, t. y. kokiomis konkrečiais MAĮ ar kito teisės akto nuostatomis vadovaudamasi Inspekcija, mokestinio tyrimo metu nustatiusi trūkumus ir / ar prieštaravimus, tačiau Pareiškėjo atžvilgiu MAĮ nustatyta tvarka nepriėmusi sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo Pareiškėjui būtų buvusi apskaičiuota (nustatyta) mokestinė prievolė, atsisakė tenkinti Pareiškėjo prašymą gražinti 34601,04 Eur PVM permoką. Šiuo atveju Inspekcijos sprendime esanti nuoroda, jog sprendimas priimtas vadovaujantis MAĮ 87 ir 11 straipsniais, vertintina kaip pernelyg abstrakti nuoroda į teisės aktą, nenurodant ir nekonkretizuojant konkrečių teisės akto nuostatų, kurios taikytinos atitinkamai konstatavus objektyvius duomenis (faktus), todėl negali būti pripažįstama kaip tinkamas individualaus administracinio akto pagrindimas VAI 8 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo prasme.

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:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-10-31 sprendimą Nr. 331-17772.

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

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė