



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „E1“ 2017-04-03 SKUNDO**

2017 m. birželio 2 d. Nr. S-124 (7-79/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršėlienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojo atstovui advokatui
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
M. K.
M. M.

2017-05-03 posėdyje išnagrinėjusi UAB „E1“ (toliau – Bendrovė) 2017-04-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-03-14 sprendimo Nr. 331B-23422, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniu, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinį teisės pažeidimą permokos (skirtumo) įskaitymo taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. 1A-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinį teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo)“ (toliau – Taisyklės), ir, išnagrinėjusi Bendrovės 2016-07-13 prašymą, ginčijamą 2017-03-14 sprendimu Nr. 331B-23422 nusprendė negrąžinti Bendrovei 3 400 000 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), motyvuodama, jog Inspekcijos apskaitoje nėra permokos (skirtumo).

Bendrovė, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) pateikė skundą, kuriame nurodo, kad išvada dėl PVM negrąžinimo padaryta atsižvelgus į tai, kad 2016-10-26 buvo atliktas Bendrovės mokestinis tyrimas (2016-10-26 pranešimas Nr. (4.65)FR0687-1763)), kurio metu buvo konstatuota, kad pagal 2016-05-31 sudarytą sutartį tarp Bendrovės ir UAB „E2“ sandorio dėl žemės sklypo nuomos teisių perleidimo vertė neatitinka tikrovės. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 87 str. 6 dalimi, dėl PVM grąžinimo inicijavo Bendrovės mokestinį patikrinimą.

Skunde nurodoma, kad Inspekcija patikrinimo metu, apibendrinusi surinktą informaciją ir nustatytas faktines aplinkybes, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, konstatavo, kad Bendrovė neįgijo teisės į PVM atskaitą, t. y. į UAB „E2“ jai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą 3 397 800,00 Eur pirkimo PVM. Taip pat akte konstatuota, kad Bendrovė už tikrintą laikotarpį, vietoje 3 374 276,00 Eur grąžintino PVM skirtumo, turėjo deklaruoti ir sumokėti į biudžetą 23 524,00 Eur PVM. Inspekcija 2017-03-02 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-83 patvirtino 2017-01-31 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-41.

Bendrovė nurodo, kad minėtas sprendimas teisės aktų nustatyta tvarka buvo skundžiamas, taigi kol nėra baigtas mokesstinis ginčas ir šis sprendimas nėra įsiteisėjęs, sprendimas teisiniu pasekmiu nei mokesčių mokėtojui, nei Inspekcijai nesukūrė.

Skunde cituojamos MAĮ nuostatos ir nurodoma, kad „mokestiniai ginčai – tai ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“ (MAĮ 2 str. 22 d.). MAĮ 81 str. 1 dalis numato, kad „mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokestį to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta terminu“. MAĮ 144 straipsnis numato, kad „mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma arba neveikimą“. MAĮ 152 str. 2 dalis numato, kad „skundas Mokestinių ginčų komisijai turi būti paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų nuo centrinio mokesčių administratoriaus skundžiamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui arba per 20 dienų nuo termino sprendimui dėl mokesstinio ginčo priimti pasibaigimo dienos“.

Bendrovė, atsižvelgdama į šį teisinį reglamentavimą, teigia, kad nesant baigtam mokesčiniam ginčui ir 2017-03-02 sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-83 neįsigaliojus, ginčo sprendimas yra neteisėtas ir nepagrįstas.

Bendrovės vertinimu, mokesčių administratorius išvadą, egzistuoja ar ne 3 400 000,00 Eur Inspekcijos administruojamų mokesčių ir (ar) baudų už administracinius nusižengimus permoka (skirtumo) mokesčio mokėtojo apskaitoje, galės padaryti tik esant baigtam mokesčiniam ginčui ir įsiteisėjus Komisijos ar teismo sprendimui dėl 2017-03-02 Inspekcijos sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-83.

Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, skundu prašo panaikinti Inspekcijos 2017-03-14 sprendimą Nr. 331B-23422.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta Bendrovei grąžinti 3 400 000 Eur PVM, teisėtumo ir pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Inspekcijos apskaitoje nėra permokos (skirtumo).

Skundo nagrinėjimo metu nustatyta, kad Bendrovė, pateikusi PVM deklaracijas už 2016-01-01 – 2016-06-30 laikotarpį, deklaravo iš biudžeto grąžintiną 3 374 276 Eur PVM. Bendrovė 2016-07-13 pateikė Prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (ar) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES-308251, kuriame nurodė 3 400 000 Eur grąžintiną deklarotą PVM skirtumą. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 87 str. 6 dalimi, Bendrovės prašymo grąžinti mokesčio skirtumo pagrįstumui nustatyti atliko mokestinį tyrimą, kurio pagrindu inicijuotas ir mokesstinis patikrinimas. Patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovė nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM už įsigytą žemės nuomos teisę pagal susijusios įmonės UAB „E2“ 2016-05-31 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą. Tokiu būdu mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš forma principu, identifikavo, jog 2016-05-31 Nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo sutartis, kuria perleista ir žemės sklypo nuomos teisė, yra formali, tikrasis ūkinės operacijos turinys neatitinka jos formos, o sandorio vienintelis tikslas – mokestinės naudos siekis susigrąžinti iš biudžeto pirkimo PVM. Patikrinimo metu,

vadovaujantis 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 123 str. 2 dalimi, Bendrovei papildomai apskaičiuotas 3 397 800 Eur PVM, kuris atitinkamai sumažintas už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-06-30 pateiktose PVM deklaracijose deklaruota 3 374 276 Eur grąžintina PVM suma, t. y. nustatyta, kad Bendrovė už tikrintą laikotarpį vietoje deklaruoto 3 374 276 Eur grąžintino PVM skirtumo turėjo deklaruoti ir sumokėti į biudžetą 23 524 Eur PVM. Inspekcija 2017-03-02 sprendimu Nr. (21.60-32) FR0682-83 patvirtino 2017-01-31 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-41 ir jame apskaičiuotą 3 397 800 Eur PVM. Dėl minėto sprendimo vyksta mokesstiniai ginčai (Komisija 2017-05-26 sprendimu Nr. S-115 (7-66/2017) patvirtino Inspekcijos sprendimą). Inspekcija po priimto sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, vadovaudamasi MAĮ 87 straipsniu ir Taisyklėmis, ginčijamu 2017-03-14 sprendimu Nr. 331B-23422 nusprendė negrąžinti Bendrovei 3 400 000 Eur PVM, motyvuodama tuo, jog Inspekcijos apskaitoje nėra permokos (skirtumo).

Bendrovės atstovas pateiktame skunde ir Komisijos posėdžio metu laikėsi pozicijos, jog mokesčių administratorius neturėjo teisės priimti galutinio sprendimo dėl Bendrovės prašymo grąžinti PVM skirtumą, nes nėra pasibaigęs mokesstinis ginčas. Pasak atstovo, prašymo dėl PVM grąžinimo nagrinėjimo procedūra turėjo būti sustabdyta, kol nebus priimtas galutinis procesinis sprendimas dėl Inspekcijos sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

PVM įstatymo 91 str. 1 dalyje numatyta, kad PVM permoka ir už atitinkamą mokesčinį laikotarpį susidaręs PVM skirtumas įskaitomi (grąžinami) MAĮ nustatyta tvarka ir terminais, atsižvelgus į šiame straipsnyje nurodytas išimtis ir apribojimus.

Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimu (įskaitymu) susiję teisiniai santykiai yra reguliuojami MAĮ 87 straipsnyje ir Taisyklėse įtvirtintomis nuostatomis. MAĮ 87 str. 12 dalyje numatyta, kad jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenumatyta kitaip, susidaręs mokesčio skirtumas grąžinamas (įskaitomas) ta pačia tvarka kaip ir mokesčio permoka. MAĮ 87 str. dalyje nurodoma, kad mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokesčiai nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu. Tačiau mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti mokesčio permokos pagrįstumą MAĮ nustatyta tvarka ir terminais (MAĮ 87 str. 6 d.). Taisyklių 55 punktas įtvirtina, kad visais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pateikia prašymą ir Inspekcija priima sprendimą atlikti prašomos grąžinti (įskaityti) mokesčio permokos (skirtumo) mokesčinį patikrinimą už prašyme nurodytą mokesčinį laikotarpį, prašyme nurodytos permokos (skirtumo) sumos grąžinimas arba įskaitymas už nurodytą mokesčinį laikotarpį kitoms mokesstinėms nepriemokoms ar ATP baudų pasibaigusio termino mokėjimo prievolėms dengti stabdomas iki Inspekcijos sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo. Tame pačiame punkte taip pat numatyta, kad prašoma grąžinti mokesčio permoka (skirtumas) ar jo dalis negrąžinama, kai sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nustatoma, kad mokesčio permokos (skirtumo) ar jos dalies nėra arba Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ nuostatomis ir kitais teisės aktais, priima sprendimą negrąžinti mokesčio permokos (skirtumo) sumos. PVM įstatymo 91 str. 6 dalyje reglamentuota, kad PVM skirtumo grąžinimas ar įskaitymas sustabdomas, kai įgaliotos tirti nusikaltimus institucijos mokesčio administratoriui pateikia duomenis apie pradėtą PVM mokėtojo veiklos tyrimą dėl nusikalstamos veikos, jeigu tai yra susiję ar gali būti susiję su netinkamu PVM mokėtojo prievolių vykdymu (įskaitant neteisėtą PVM skirtumo grąžinimą ir įskaitymą). Taisyklių 57 punktas įtvirtina, kad PVM skirtumo grąžinimas ir įskaitymas iš mokesčio skirtumo sąskaitos stabdomas, kol išnyks minėtos aplinkybės.

Sisteminė teisės aktų analizė suponuoja išvadą, jog permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) procedūra stabdytina egzistuojant dviem aplinkybėms: pirma, dėl prašomos grąžinti sumos yra atliekamas mokesstinis patikrinimas, išskyrus Taisyklių 55 punkte numatytas išimtis; antra, dėl nusikalstamos veikos tyrimo, susijusio su netinkamu PVM mokėtojo prievolių vykdymu, įskaitant ir neteisėtą PVM skirtumo grąžinimą bei įskaitymą. Kitų pagrindų mokesčių administratoriui stabdyti permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) procedūrą teisės aktai neįtvirtina. Atitinkamai, teigtina, kad Bendrovės skundo argumentai dėl mokesčių

administratoriaus įpareigojimo prašymą dėl permokos gražinimo nagrinėti tik pasibaigus mokestiniam ginčui yra atmestini, kaip nepagrįsti.

Aptartų teisės aktų nuostatų, bylos aplinkybių kontekste darytina išvada, jog Inspekcijos 2017-03-14 sprendimas Nr. 331B-23422 negražinti Bendrovei 3 400 000 Eur PVM yra pagrįstas ir teisėtas. Bendrovės prašymas dėl PVM gražinimo išnagrinėtas ir ginčo sprendimas priimtas po Inspekcijos 2017-03-02 sprendimo Nr. (21.60-32) FR0682-83 priėmimo, patvirtinus patikrinimo akto rezultatus, kuriais konstatuota, jog deklaruotas ir prašomas gražinti PVM neegzistuoja, o Bendrovei nustatyta mokėtina į biudžetą 23 524 Eur PVM suma. Pastebėtina, kad gražinama (įskaitoma) gali būti tik realiai susidariusi mokesčio permoka (skirtumas), kuri yra mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktoje atitinkamo mokesčio deklaracijoje, mokesčio administratoriaus vedamoje mokesčio mokėtojų apskaitoje arba apskaičiuota mokesčio mokėtojo patikrinimo metu (pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008-06-02 sprendimas adm. byloje Nr. A261-711/2008). Nustačius, jog Bendrovei yra prievolė mokėti PVM, jog Inspekcijos apskaitoje nėra PVM permokos, Inspekcija pagrįstai netenkino Bendrovės prašymo ir negražino Bendrovei 3 400 000 Eur PVM sumos.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-14 sprendimą Nr. 331B-23422.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 straipsnio 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, sprendami 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė