



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "A1" 2019-04-17 SKUNDO**

2019 m. birželio 20 d. Nr. S-76 (7-49/2019)
Vilnius

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistensko
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Vilmos Vildžiūnaitės
Ramutei Matkevičienei
G. S.
R. V.

2019 m. gegužės 21 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB "A1" (toliau – Pareiškėjas) 2019-04-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-04-09 sprendimo Nr. 331-174098, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo)“ (toliau – Įsakymas), ir išnagrinėjusi Pareiškėjo 2019-03-27 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-141630, ginčijamu 2019-04-09 sprendimu Nr. 331-174098 nusprendė negrąžinti (neįskaityti): 33 Eur, nurodydama, jog mokesčio permoka (skirtumu) įskaitytos mokesstinės ir / ar baudos už administracinius nusižengimus nepriemokos, kurias privaloma įskaityti pagal MAĮ 87 str. 1 dalyje ir Mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklių, patvirtintų Įsakymu, 9.1.1 papunktyje nustatytą tvarką; 58437,77 Eur, nurodydama, jog Inspekcijos administruojamų mokesčių ir (ar) baudų už administracinius nusižengimus apskaitoje nėra permokos (skirtumo). Inspekcija nurodė sprendimo priėmimo papildomus motyvus: 58437,77 Eur permoka (skirtumas) pagal MAĮ 87 str. 13 dalį yra nurašyta iš Inspekcijos Mokesčių fondo Mokesčių permokos ar / ir skirtumo sąskaitų.

Pareiškėjas 2019-04-17 skunde nurodo 2019-03-27 pateikęs prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-141630. Pareiškėjas prašė grąžinti PVM mokesčines permokas, susidariusias laikotarpiu nuo 2012-03-01 iki 2013-12-01, kurių suma yra 58470,77 Eur. Tačiau Inspekcija sprendimu nepagrįstai atsisakė grąžinti 58437,77 Eur permoką, nurodydama, kad 58437,77 Eur permoka (skirtumas) pagal MAĮ 87 str. 13 dalį yra nurašyta iš Inspekcijos Mokesčių fondo Mokesčių permokos ar / ir skirtumo sąskaitų. Inspekcija sprendimu nepagrįstai atsisakė

grąžinti 33 Eur permoką, nurodžiusi, kad ši permokos suma yra įskaityta kitų Pareiškėjo mokestinių nepriemokų dengimui.

Pareiškėjas nurodo, jog MAĮ 87 str. 13 dalies nuostatos numato, kad į mokesčių permokos susigrąžinimo senaties terminą neįskaičiuojami kalendoriniai metai, kuriais dėl grąžintinių (įskaitytinių) sumų vyko mokestiniai arba teisminiai ginčai. Pabrėžia, kad dėl permokų nuo 2016-12-23 vyko mokestinis patikrinimas, kuris buvo užbaigtas 2017-10-10 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-397 (toliau – Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo). Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo buvo panaikintas mokesstinio ginčo metu Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisijai) 2017-12-27 priėmus sprendimą Nr. S-271 (7-235/2017), toliau – Komisijos sprendimas). Komisijos sprendimas įsiteisėjo tik 2018-01-18. Laikotarpiu nuo 2016 iki 2018 m., kada vyko mokesstinės kontrolės procedūros (vadovaujantis MAĮ 87 str. 7 dalies nuostatomis, mokesstinės permokos grąžinimas yra stabdomas tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis) ir mokestinis ginčas, kuris pasibaigė įsiteisėjus Komisijos sprendimui 2018-01-18, Pareiškėjas neturėjo objektyvios galimybės susigrąžinti permokų, todėl Pareiškėjo atžvilgiu į aukščiau nurodytų permokų susigrąžinimo laikotarpį, vadovaujantis MAĮ 87 str. 13 dalies nuostatomis, neįskaičiuotini 2016, 2017, 2018 kalendoriniai metai ir senaties terminas dėl permokų grąžinimo turi būti pratęstas mokesstinio patikrinimo ir mokesstinio ginčo laikotarpiu, t. y. 2016–2018 kalendoriniais metais.

Pareiškėjas pažymi ir tai, kad teisė susigrąžinti PVM permoką yra sudėtinė teisės į PVM atskaitą dalis. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) naujausioje savo praktikoje yra pažymėjęs, kad asmuo tik dėl savo nerūpestingumo gali prarasti šią teisę, jeigu nepasinaudojo galimybe susigrąžinti PVM permoką per įstatymų nustatytą laikotarpį. Į įstatymų nustatytą 5 metų laikotarpį neatsižvelgiama tais atvejais, kai asmuo tuo laikotarpiu dėl objektyvių priežasčių negalėjo naudotis teise į PVM permokos susigrąžinimą. Be to, visais atvejais turi būti vertinama, ar priežastys, dėl kurių asmeniui neleidžiama pasinaudoti teise į PVM atskaitą (nagrinėjamu atveju į PVM permokos susigrąžinimą), yra proporcingos, siekiant užtikrinti valstybės ir asmens teisių pusiausvyrą.

Pareiškėjas, remdamasis skunde pacituota ESTT praktika (ESTT 2018-03-21 sprendimo byloje Nr. C-533/16 *Volkswagen AG*, 45, 47 punktai, 2019-02-24 sprendimo byloje C-562/17 *Nestrade SA*, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija, 2018-04-26 sprendimo byloje Nr. C-81/17 *Zabrus Siret SRL*, 50, 51 punktai), tvirtina, jog atsižvelgiant į ESTT praktiką, taip pat į objektyvias aplinkybes, egzistavusias Pareiškėjo atžvilgiu, t. y. aplinkybę, kad Pareiškėjo atžvilgiu 2016–2017 m. vyko mokestinis patikrinimas, vėliau vyko mokestinis ginčas, kurio metu buvo vertinamas Pareiškėjo permokų teisėtumas ir mokestinis ginčas pasibaigė tik 2018-01-18, PVM mokestinių permokų, susidariusių laikotarpiu nuo 2012-03-01 iki 2013-12-01, kurių suma yra 58470,77 Eur, susigrąžinimo senaties terminas nėra pasibaigęs, todėl Pareiškėjui permokos turėjo būti grąžintos.

Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl būtinybės kreiptis į ESTT. Atkreipia dėmesį į tai, kad ginčai dėl PVM permokos grąžinimo ir senaties terminų patenka į ESTT jurisdikciją (pvz., ESTT 2018-03-21 sprendimas byloje Nr. C 533/16 *Volkswagen AG*, 2018-04-26 sprendimas byloje Nr. C 81/17 *Zabrus Siret SRL* ir kt.).

ESTT pabrėžia, kad sprendžiant klausimą dėl PVM permokos grąžinimo (įskaitymo) terminų ir asmens teisės pasinaudoti teise į atskaitą, nacionalinės teisės aktų nuostatos ir nacionalinės PVM permokos grąžinimo ir įskaitymo procedūros turi būti vertinamos vadovaujantis PVM direktyvoje įtvirtintu veiksmingumo ir proporcingumo principu (ESTT 2018-03-21 sprendimo byloje Nr. C-533/16 *Volkswagen AG* 45, 47 punktai, 2019-02-24 sprendimo byloje C-562/17 *Nestrade SA*, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), t. y. klausimas dėl nacionalinių procedūrų ir praktikos, susijusių su senaties termino taikymu PVM permokos grąžinimo atveju, atlikties PVM direktyvos nuostatomis patenka į ESTT jurisdikciją ir yra teisingas ESTT.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos praktika ir PVMĮ 87 str. 7 dalies taikymo ir aiškinimo praktika, kai PVM permokos grąžinimo senaties terminas nepratęsiamas laikotarpiu, kuriuo vyko mokesstinės kontrolės procedūros dėl PVM permokos pagrįstumo, kai nesilaikoma MAĮ 87 str. 13

dalies reikalavimo pratęsti PVM permokos grąžinimo senaties terminą kalendoriniais metais, kuriais vyko mokestinis ginčas dėl PVM permokos, yra nesuderinama su ES teisės veiksmingumo ir proporcingumo teisiniais principais, kurie turi būti taikomi aiškinant PVM direktyvos (2006/112) 180 str. 1 dalies nuostatas ir iš PVM direktyvos kylančias teises. Dėl šios priežasties Pareiškėjas mano, kad yra pagrindas kreiptis į ESTT dėl prejudicinio sprendimo, pateikiant žemiau nurodytus klausimus:

1. Ar PVM direktyva ir joje įtvirtinti veiksmingumo bei proporcingumo principai draudžia tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, taikyti tokią administracinę praktiką ir (arba) taip aiškinti nacionalinės teisės nuostatas, jog PVM permokos grąžinimo senaties terminas nepratęsiamas laikotarpiu, kuriuo dėl PVM permokos atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, jeigu mokestinio patikrinimo metu mokesčių mokėtojui yra ribojama galimybė pasinaudoti teise į PVM atskaitą arba PVM permokos susigrąžinimą?

2. Ar PVM direktyva ir joje įtvirtinti veiksmingumo bei proporcingumo, taip pat teisinio saugumo principai draudžia tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, taikyti tokią administracinę praktiką ir (arba) taip aiškinti nacionalinės teisės nuostatas, jog PVM permokos grąžinimo senaties terminas nepratęsiamas kalendoriniais metais, kuriais vyko mokestinis ginčas, nors toks pratęsimas *expressis verbis* yra įtvirtintas MAĮ 87 str. 13 dalies nuostatose?

3. Ar PVM direktyva ir joje įtvirtinti veiksmingumo bei proporcingumo, taip pat teisinio saugumo principai draudžia tokiomis aplinkybėmis kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, taikyti siaurąjį (griežtąjį) nacionalinės teisės normas, reglamentuojančios teisės į PVM permokos susigrąžinimą įgyvendinimo terminą, aiškinimą tais atvejais, kai nėra nustatomas asmens, kuris siekia pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nesąžiningumas ir (ar) didelis nerūpestingumas?

Pareiškėjo nuomone, ESTT pateikti išaiškinimai dėl nacionalinės mokesčių administravimo praktikos skaičiuojant PVM permokos grąžinimo terminus bei taikant ir aiškinant MAĮ 87 str. 7 ir 13 dalių nuostatas, leis patikrinti ginčijamo sprendimo atitiktį PVM direktyvos nuostatoms, taip pat įvertinti nacionalinės mokesčių administravimo praktikos atitiktį PVM direktyvai ir ESTT formuojamiems proporcingumo, teisinio saugumo ir veiksmingumo teisiniams principams.

Pareiškėjas papildomai atkreipia Komisijos dėmesį į tai, kad Europos Žmogaus Teisių Teismas 2019-04-16 sprendime byloje „S. I. Ltd. v. Lietuva“ (paraiškos numeris Nr. 55092/16) pripažino LVAT praktiką, kai be motyvų (nemotyvuotai) atsisakoma kreiptis į ESTT, pažeidžiančia Europos Žmogaus Teisių Konvencijos 6 str. 1 paragrafą (teisė į teisingą teismą). Dėl šios priežasties sprendžiant klausimą dėl būtinybės kreiptis į ESTT dėl prejudicinio sprendimo Pareiškėjo nurodytais motyvais ir argumentais, Pareiškėjo nuomone, svarbu yra pateikti tinkamą ir Europos Žmogaus Teisių Konvencijos 6 str. 1 paragrafo nuostatas atitinkančią argumentaciją dėl priimto sprendimo.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta ir vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punkto nuostatomis, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2019-04-17 sprendimą Nr. 331-174098 kaip neteisėtą ir nepagrįstą.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, ginčo šalių skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytas pozicijas, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta grąžinti Pareiškėjui 58470,77 Eur PVM permoką (skirtumą), pagrįstumo ir teisėtumo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2019-03-27 pateikė Inspekcijai prašymą Nr. (17.16-40) GES-141630 grąžinti 58470,77 Eur PVM permoką, susidariusią už 2012-03-01–2013-12-31 mokestinį laikotarpį. Inspekcija ginčijamu sprendimu atsisakė grąžinti Pareiškėjui jo prašomą PVM permoką motyvuodama tuo, kad, Inspekcijos apskaitoje permokos (skirtumo) nėra, nes 33 Eur iš nurodytosios 58470,77 Eur sumos buvo įskaityti mokestinei nepriemokai padengti, o likusi 58437,77 Eur suma nurašyta iš Inspekcijos Mokesčių fondo Mokesčių permokos ar / ir skirtumo sąskaitų, nes yra praėjęs MAĮ 87 str. 13 punkte nustatytas mokesčių permokos / skirtumo grąžinimo (įskaitymo) terminas. Pareiškėjas skunde nurodo nesutinkantis su Inspekcijos ginčijamame

sprendime nurodytu permokos negražinimo motyvu, jog yra suėjęs permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo) terminas ir skunde išdėstytų argumentų pagrindu prašo ginčijamą Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Pažymėtina, jog ginčas tarp šalių dėl faktinių aplinkybių – Pareiškėjo turimos PVM permokos (skirtumo), jos susidarymo laikotarpio nekyla, ginčas vyksta dėl MAĮ 87 straipsnio nuostatų, reglamentuojančių mokesčių permokos įskaitymo ir gražinimo taisyklės, aiškinimo ir taikymo.

Komisija pažymi, jog ginčo situacijoje Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 87 straipsnio nuostatomis, pagal kurias mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti, o mokesčių mokėtojui gražinamos tik permokėtų mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti (nurodytojo straipsnio 1 ir 5 dalys), Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 (2019-01-30 įsakymo Nr. VA-9 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-31) patvirtintų Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo) taisyklių (toliau – Taisyklės) nuostatomis (pagal šių Taisyklių 9.1.1. papunktį be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoka (skirtumas) įskaitoma VMI administruojamų mokesčių mokestinėms nepriemokoms ir baudų už administracinius nusižengimus nepriemokoms padengti Įskaitymo taisyklių nustatyta tvarka), pagrįstai Pareiškėjo turėtą 33 Eur PVM permoką (skirtumą) 2019-01-31 įskaitė Pareiškėjo už 2019-01-01–2019-01-31 mokestinį laikotarpį deklaruotai GPM nepriemokai padengti (Inspekcijos pateikta Pareiškėjo prievolių ataskaita). Todėl darytina išvada, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas dalyje, kuria Inspekcija negražino Pareiškėjui 33 Eur PVM permokos (skirtumo), yra tvirtintinas kaip pagrįstas ir teisėtas.

Tačiau likusioje dalyje Inspekcijos sprendimas naikintinas, nes, Komisijos vertinimu, jis buvo priimtas neteisingai aiškinant ir ginčo situacijoje taikant MAĮ 87 str. 13 dalies (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-01) nuostatas, numatančias, jog jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčio permoka gali būti gražinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per atitinkamą šio įstatymo 68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą, – skaičiuojama atgal nuo įskaitymo dienos, kai įskaitymas atliekamas mokesčių administratoriaus iniciatyva be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo, o kai yra mokesčių mokėtojo prašymas, – skaičiuojama atgal nuo šio prašymo pateikimo dienos. Jei iki prašymo pateikimo mokesčių mokėtojas atlieka veiksmą, liudijantį tai, kad jis žino apie mokesčio permokos buvimą ir siekia ją susigrąžinti (įskaityti), minėtas terminas skaičiuojamas nuo to veiksmo atlikimo dienos. Šiuo atveju mokesčių mokėtojas prie prašymo gražinti (įskaityti) mokesčio permoką privalo pateikti mokesčių administratoriui minėto veiksmo atlikimą pagrindžiančius įrodymus. Į paminėtą terminą neįskaičiuojami kalendoriniai metai, kuriais dėl gražintinų (įskaitytinų) sumų vyko mokestiniai arba teisminiai ginčai arba buvo taikoma abipusio susitarimo procedūra, numatyta Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną.

MAĮ 68 str. 1 dalis (2015-06-25 įstatymo Nr. XII-1897 redakcija, galiojanti nuo 2016-01-01) numato, jog jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Remiantis Taisyklių 8 punktu, neįskaityta mokesčio permoka / skirtumas (visa ar jos dalis) gali būti gražinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per einamuosius ir prieš juos einančius penkerius kalendorinius metus, skaičiuojant pagal MAĮ 87 str. 13 dalyje nustatytą tvarką. Jeigu per nurodytą laikotarpį mokesčių mokėtojas nepateikia prašymo gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) ir / arba neatlieka veiksmo, liudijančio, kad jis žino apie mokesčio permokos buvimą ir siekia ją susigrąžinti (įskaityti), minėta suma nurašoma iš mokesčių apskaitos dokumentų.

Iš ginčo byloje taikytinos MAĮ 87 str. 13 dalies normos matyti, kad įstatymų leidėjas joje apibrėžė naikinamąjį terminą, kuriam pasibaigus išnyksta mokesčių mokėtojo teisė susigrąžinti

mokesčio permoką, nustatė momentą, nuo kada pradedamas skaičiuoti šis terminas. Pažymėtina, jog teisės teorijoje naikinamasis terminas yra suprantamas kaip terminas, kuriam išnykus, išnyksta su šiuo terminu saistomos teisės ir pareigos; naikinamieji terminai, išskyrus įstatymiškai reglamentuotus atvejus, negali būti stabdomi, pratęsimi ar atnaujinami. Pareiškėjas įrodinėja, jog ginčo situacijoje buvo MAĮ 87 str. 13 dalyje reglamentuotas naikinamojo termino stabdymo pagrindas – dėl grąžintinių PVM sumų buvo atliekamas mokestinis patikrinimas, vėliau vyko mokestinis ginčas, todėl skaičiuojant terminą, per kurį Pareiškėjas turi teisę susigrąžinti PVM permoką, neįskaičiuotini 2016, 2017, 2018 kalendoriniai metai. Pareiškėjas tvirtina, jog 2019-03-27 pateikus Inspekcijai prašymą grąžinti 58470,77 Eur PVM permoką, naikinamasis permokos grąžinimo terminas dar nebuvo pasibaigęs. Inspekcijos atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu dėl šios Pareiškėjo pozicijos nurodė, kad, atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas ne dėl jo prašymo grąžinti PVM permoką (skirtumą) pagrįstumo, nurodytoji nuostata dėl termino stabdymo netaikytina, t. y., Inspekcijos nuomone, nagrinėjamu atveju prašymą grąžinti PVM permoką (skirtumą) Pareiškėjas pateikė praleidęs aukščiau nurodytąjį senaties terminą, todėl permoka jam negrąžinta pagrįstai.

Iš Komisijoje esančios 2017 m. mokesčio ginčo bylos pagal Pareiškėjo 2017-10-23 skundą dėl Inspekcijos 2017-10-10 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-397 medžiagos matyti, jog Inspekcija, vykdydama 2016-12-23 pavedimą tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-3129, atliko kompleksinį Pareiškėjo mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31. Patikrinusi PVM už nurodytąjį laikotarpį, nurodė: Pareiškėjo kiekvienais kalendoriniais metais deklaruotas PVM apmokestinamų sandorių, pardavimo, atskaitomo ir grąžintino PVM sumas; iš kokių sandorių Pareiškėjas uždirbo PVM apmokestinamąsias pajamas; dėl ko susidarė bendrovės atskaitomas PVM; jog skirtumų tarp bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaitytų ir PVM deklaracijose deklaruotų duomenų bei PVMĮ nuostatų pažeidimų nenustatė (2017-07-27 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-347). Tačiau Inspekcija, taikydama MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas (turinio viršenybės prieš formą principą), Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 128472,26 Eur mokėtiną į biudžetą PVM ir 12305,67 Eur pelno mokesť. Inspekcija 2017-10-10 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-397 patvirtino 2017-07-27 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-347 Pareiškėjui papildomai apskaičiuotą 128472,26 Eur PVM ir 12305,67 Eur pelno mokesť, apskaičiavo 64332,91 Eur PVM delspinigius, 5589,57 Eur pelno mokesčio delspinigius bei skyrė 12847 Eur PVM baudą ir 1231 Eur pelno mokesčio baudą. Pareiškėjui inicijavus mokesčio ginčą ir pateikus Komisijai 2017-10-23 skundą dėl nurodytojo Inspekcijos sprendimo (skundas Komisijoje gautas 2017-10-25), Komisija 2017-12-27 sprendimu Nr. S-271 (7-235/2017) panaikino Inspekcijos sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Nei viena iš mokesčio ginčo šalių šio Komisijos sprendimo neskundė, taigi, jis tapo vykdytinu (MAĮ 158 straipsnis).

Ir nors iš nurodytosios mokesčio ginčo medžiagos matyti, jog Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas ne Pareiškėjui pateikus prašymą grąžinti PVM permoką (skirtumą), o mokesčių administratoriui atlikto Pareiškėjo mokesčio tyrimo metu nustačius Pareiškėjo galimai padarytus mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau, Komisijos vertinimu, yra akivaizdu, jog su grąžintino PVM deklaravimo teisingumu, taigi, ir galimu jo grąžinimu, susiję klausimai buvo sudedamoji mokesčių administratoriaus atlikto Pareiškėjo patikrinimo dalis: buvo tikrintas šiame ginče aktualaus mokesčio laikotarpio – 2011-01-01–2014-12-31 Pareiškėjo PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas, kaip minėta, patvirtinta, jog Pareiškėjas teisingai deklaravo grąžintinas PVM sumas, o papildomos mokėtinios PVM sumos Pareiškėjui buvo apskaičiuotos mokesčių administratoriui pritaikius specialų mokesčių apskaičiavimo būdą – MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, sutiktina su Pareiškėju, jog skaičiuojant PVM permokos (skirtumo) grąžinimo senaties terminą ginčo situacijoje, į šį terminą neįskaičiuotini 2016, 2017 ir 2018 kalendoriniai metai.

Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu (patikrinimas pradėtas 2016-12-23 išrašius pavedimą tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-3129) galiojusios Taisyklių redakcijos (galiojo iki 2016-12-31) 53 ir 55 punktuose buvo nustatyta (analogiškos nuostatos galiojo ir nuo 2017-01-01 galiojusios Taisyklių redakcijos 54 ir 56 punktuose), jog kai dėl visos arba dalies prašomos grąžinti (įskaityti) mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) atliekamas mokesčių mokėtojo

mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimu (įskaitymu) susiję klausimai yra sudedamoji Inspekcijos atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permoka (skirtumas) turi būti grąžinta ne vėliau kaip per 20 kalendorinių dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos; *visais atvejais*, kai mokesčių mokėtojas pateikia prašymą ir Inspekcija priima sprendimą atlikti prašomos grąžinti (įskaityti) mokesčio permokos (skirtumo) mokestinį patikrinimą už prašyme nurodytą mokestinį laikotarpį, prašyme nurodytos permokos (skirtumo) sumos grąžinimas arba įskaitymas už nurodytą mokestinį laikotarpį kitoms mokestinėms nepriemokoms dengti *stabdomas* iki Inspekcijos sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo. Pagal Taisyklių 54 punkto (nuo 2017-01-01 – 55 punkto) nuostatas atliekamo mokestinio patikrinimo metu, nelaukiant mokestinio patikrinimo pabaigos ir jo rezultatų patvirtinimo, gali būti grąžinta (įskaityta) mokesčio permoka (skirtumas) arba jos dalis, jeigu: prašoma grąžinti (įskaityti) kito mokesčio permoką (skirtumą) nei tikrinamasis mokestis; yra to paties mokesčio, tačiau susidariusio per kitą laikotarpį nei tikrinamasis laikotarpis, permoka (skirtumas), dėl kurio nepriimtas sprendimas atlikti patikrinimą. Taigi pagal nurodytąsias Taisyklių nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas ne pagal jo prašymą grąžinti PVM permoką (skirtumą), net ir tuo atveju, jeigu Pareiškėjas būtų pateikęs prašymą grąžinti PVM permoką (skirtumą), šio mokesčio permoka (skirtumas) jam nebūtų buvusi grąžinta, nes, kaip minėta, buvo atliekamas to paties mokesčio – PVM už tą patį mokestinį laikotarpį tikrinimas. Pažymėtina, jog nuo 2019-01-01 galiojančios MAĮ 87 str. 7 dalies (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) nuostatos nustato, jog tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas *arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permokos grąžinimas sustabdomas* iki mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. 2017 m. Pareiškėjas inicijavo mokestinį ginčą, kuris, kaip minėta, baigėsi 2018 m. Komisijos 2017-12-27 sprendimui Nr. S-271 (7-235/2017) tapus vykdytinu. Atsižvelgiant į aukščiau nurodytą senaties termino skaičiavimą, įvertinus šio termino skaičiavimo stabdymo laikotarpius, darytina išvada, kad Pareiškėjas, 2019-03-27 pateikęs Inspekcijai prašymą grąžinti 58470,77 Eur PVM permoką (skirtumą), nurodytojo senaties termino mokesčio permokai, atsiradusiai 2012 ir 2013 m., susigrąžinti praleidęs nebuvo.

Taigi sisteminis MAĮ 87 straipsnio bei jį įgyvendinančių Taisyklių nuostatų aiškinimas nepagrindžia mokesčių administratoriaus šiame ginče dėstomos pozicijos, kad termino grąžinti permoką sustabdymo pagrindai taikytini tik tuo atveju, jei mokestinis patikrinimas yra pradėtas (atliktas) pagal mokesčių mokėtojo prašymą grąžinti mokesčio permoką (skirtumą), nes yra akivaizdu, jog ir pradėjus mokestinį patikrinimą nesant tokio prašymo, mokesčių administratorius to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, kuris yra tikrinamas, permokos (skirtumo) negrąžina, jos grąžinimas yra stabdomas. Be to, pats mokesčių administratorius šiame ginče nesilaiko nuoseklaus MAĮ 87 straipsnio nuostatų taikymo, nes tvirtindamas, jog PVM permoka (skirtumas) pagrįstai negrąžintina Pareiškėjui dėl praleisto senaties termino, anksčiausiai susidariusią (2012-03-01) Pareiškėjo turėtą 33 Eur PVM permoką 2019-01-31 įskaito nepriemokai padengti (pažymėtina, jog MAĮ 87 straipsnio nuostatos, reglamentuojančios naikinamojo senaties termino skaičiavimą, taikytinos ne tik permokos (skirtumo) grąžinimui, bet ir jos įskaitymui, kurį atlieka mokesčių administratorius).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, vadovaujantis aptartomis teisės aktų nuostatomis, konstatuotina, kad mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė grąžinti Pareiškėjui 58437,77 Eur PVM permoką (skirtumą), motyvuodamas tuo, kad yra suėjęs senaties terminas, todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas šioje dalyje naikintinas.

Komisija pažymi, jog jai nekyla abejonių dėl ginče taikytinų teisės normų aiškumo bei dėl galimo jų prieštaravimo (neatitikimo) Pareiškėjo skunde akcentuojamoms PVM direktyvos nuostatoms bei principams, taikytiniems aiškinant PVM direktyvos nuostatas. Todėl tenkinti Pareiškėjo prašymą kreiptis į ESTT dėl prejudicinio sprendimo priėmimo nėra pagrindo.

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. Patvirtinti Inspekcijos 2019-04-09 sprendimo Nr. 331-174098 dalį, kuria Pareiškėjui negražinta 33 Eur PVM permoka (skirtumas).
2. Panaikinti Inspekcijos 2019-04-09 sprendimo Nr. 331-174098 dalį, kuria Pareiškėjui negražinta 58437,77 Eur PVM permoka (skirtumas).

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti 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

Vilma Vildžiūnaitė