



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „EFEKTYVIOS INVESTICIJOS“ 2018-10-18 SKUNDO**

2019 m. balandžio 5 d. Nr. S-46 (7-202/2018)  
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant  
mokestinio ginčo šalims nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei

2019 m. balandžio 5 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „Efektyvios investicijos“ (toliau – Bendrovė) 2018-10-18 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, VMI) 2018-09-21 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-323, sustabdyto Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2018-12-11 posėdžio protokolu Nr. PP-326 (7p-64/2018), atnaujinimo klausimą, n u s t a t ė:

Komisija 2018-10-23 gavo Bendrovės 2018-10-18 skundą dėl Inspekcijos 2018-09-21 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-323 panaikinimo. Bendrovė 2018-12-11 pateikė Komisijai 2018-12-10 prašymą Nr. 2018-12/10(2) laikinai nenagrinėti jos 2018-10-18 skundo, nes ji pateikė Inspekcijai pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Komisija, remdamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71, 156 straipsnių nuostatomis, 2018-12-11 protokoliniu sprendimu Nr. PP-326 (7p-64/2018) sustabdė Bendrovės 2018-10-18 skundo dėl Inspekcijos 2018-09-21 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-323 nagrinėjimą iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Komisija 2019-02-15 gavo iš Inspekcijos 2019-02-15 raštą Nr. (24.10-31-5) R-992, kuriame nurodyta, jog tarp Inspekcijos ir Bendrovės vykusių derybų dėl pasiūlymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio metu šalims nesusitarus dėl priimtinių sumų, nutarta derybas nutraukti.

Atsižvelgusi į tai, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Bendrovės skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, taip pat į aplinkybę, jog Komisijos 2018-11-27 posėdyje, dalyvaujant Bendrovės atstovams E. B., J. J., mokesčių administratoriaus atstovui P. U., Bendrovės skundas iš esmės buvo išnagrinėtas, Komisija 2019-04-05 posėdyje Bendrovės skundo nagrinėjimą atnaujinama ir priima sprendimą iš esmės.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2018-07-18 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32) FR0680-305 Bendrovei papildomai apskaičiuotą ir nurodytą sumokėti 155737,79 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 102131,89 Eur pelno mokesį (toliau – PM), apskaičiavo 25078,80

Eur PVM delspinigius, 22774,90 Eur PM delspinigius, skyrė 23361 Eur PVM ir 15320 Eur PM baudas.

Inspekcija, atlikusi Bendrovės PVM ir PM už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2014-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatė, jog Bendrovė už suteiktas transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas pagal 2008-02-14 sutartyje nustatytus įkainius išrašydavo PVM sąskaitas faktūras ir jas pateikdavo Vilniaus rajono policijos komisariatui (toliau – Vilniaus RPK), o šis pateiktas sąskaitas apmokėjo. VMI nurodė, kad po 2008-05-29 reorganizacijos Vilniaus apskrities vyriausiasis policijos komisariatas (toliau – Vilniaus AVPK, Atsakovas) už suteiktas paslaugas nemokėjo, nuo 2011-02-14 sutartį nutraukė ir kreipėsi į teismą. Lietuvos apeliacinis teismas (toliau – LApT) 2015-08-18 sprendimu civ. byloje Nr. e2A-929-241/2015 pripažino sutartį niekine ir negaliojančia nuo jos sudarymo momento.

VMI pažymėjo, jog po sutarties nutraukimo Bendrovė toliau saugojo transporto priemones ir išrašydavo PVM sąskaitas faktūras, kurias pateikdavo Vilniaus AVPK. Dėl susidariusio įsiskolinimo už suteiktas paslaugas priteisimo Bendrovė teismui pateikė du ieškinius: dėl 1352984,01 Lt ir dėl 3344248,77 Eur. Vykusio teismo nagrinėjimo metu abu ieškiniai buvo sujungti į vieną bylą dėl 3685703,86 Eur nepagrįsto praturtėjimo priteisimo iš Vilniaus AVPK. LApT 2017-04-13 nutartyje nustatė, kad Bendrovei atlygintinas už paslaugas dydis yra 897399 Eur, taip pat priteisė 18025,10 Eur palūkanų bei 5 proc. procesinių palūkanų nuo priteistos sumos nuo bylos iškėlimo iki teismo sprendimo visiško įvykdymo dienos.

VMI pažymėjo, jog be PVM teismas apskaičiavo tik atlygį už pagal niekinę sutartį suteiktas paslaugas, tačiau nepaneigė pačio paslaugų suteikimo fakto, todėl, vadovaujantis PVM įstatymo (toliau – PVMĮ) 2 str. 5 dalimi, 3 str. 1 dalimi, 15 str. 1 dalimi, 92 str. 1 dalimi, 123 str. 2 punktu, Bendrovės mokėtina į biudžetą PVM suma nuo priteistos skolos (gautino atlygio už suteiktas paslaugas) yra lygi 155737 Eur (897339 Eur x 21 proc. / 121 proc.). VMI už 2013 m. Bendrovei apskaičiavo 967810 Lt pelno sumą, kurią padidinus 233 Lt neleidžiamų atskaitymų suma, sumažinus Bendrovės deklaruota 307941 Lt praėjusiais mokesčiais laikotarpiais susidariusių nuostolių suma, apskaičiavo 660102 Lt apmokestinamojo pelno, kurį apmokestinus 15 proc. PM tarifu apskaičiavo papildomą 40291 Lt PM sumą. VMI už 2014 m. Bendrovei apskaičiavo 2082337 Lt apmokestinamojo pelno sumą, nuo kurios, taikant 15 proc. PM tarifą, apskaičiavo 312350 Lt PM sumą.

VMI, vadovaudamasi PVMĮ 2 str. 5 dalimi, 3 str. 1 dalimi, 15 str. 1 dalimi, 92 str. 1 dalimi, 123 str. 2 punktu, PM įstatymo (toliau – PMĮ) 11 str. 1 punktu, 17 str. 2 d. 7 punktu, 25 str. 1 dalimi, Buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 4 straipsniu, 6 str. 2 dalimi, 11 str. 1 dalimi, 14 str. 2 dalimi, 21 str. 1 dalimi, Bendrovei Patikrinimo aktu papildomai apskaičiavo: 537758 Lt (155737,79 Eur) PVM, 352641 Lt (102131,89 Eur) PM.

Inspekcija nurodo, jog Bendrovė, susipažinusi su VMI Patikrinimo akte apskaičiuotais mokesčiais, 2018-08-22 pateikė pastabas, kuriomis prašo netvirtinti Patikrinimo akto. Tačiau, Inspekcijos teigimu, pastabos netenkinamos ir Patikrinimo aktas tvirtintinas.

Inspekcija sprendime nurodo pasisakysianti dėl pastabose išdėstytų argumentų, nes mokesčių administratoriaus pozicijos faktinis ir teisinis pagrindas yra išdėstytas Patikrinimo akte.

#### *Dėl apmokestinimo PVM*

Bendrovė teigia, kad LApT 2017-04-13 nutartyje aiškiai nurodyta, jog Bendrovei atlyginimas už suteiktas transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas skaičiuotinas be PVM. Be to, Bendrovei buvo priteistas ne atlygis už suteiktas paslaugas, bet Atsakovo nepagrįstas praturtėjimas, LApT jau išskaičiavo 21 proc. PVM sumą, todėl susidaro ydinga situacija, kai PVM skaičiuojamas du kartus. Inspekcija tvirtina, jog Bendrovė neginčija nustatytų faktų, tačiau nesutinka su jų vertinimu. Nurodo pasisakanti dėl šių argumentų.

Inspekcija nurodo, jog ginčo atveju reikia įvertinti teisės normas ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) formuojamą praktiką dėl prejudicinių faktų galios. Sprendime cituoja Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ, 2016-06-02 redakcija Nr. XII-2399) 57 str. 2 dalį, ją aiškinančią LVAT praktiką (LVAT 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A662-3365/2011, 2017-09-06 nutartis adm. byloje Nr. eA-2334-520/2017). Pasak Inspekcijos, įstatymų leidėjas įtvirtino ir LVAT konstatavo reikšmingų prejudicinių faktų galios kriterijų visumą:

1) abiejose bylose bet kokių procesinių statusų dalyvauja tie patys asmenys, išskyrus atvejus, kai teismo sprendimas sukelia teisinius padarinius ir nedalyvavusiems bylose asmenims,

2) pirmesnėje byloje nustatyti faktai pripažintini prejudiciniais tik tada, kai jie toje byloje buvo įrodinėjimo dalykas ar bent jo dalis, svarbu, kad įrodinėjamas faktas būtų reikšmingas abiejose bylose,

3) prejudiciniais pripažįstami atitinkamomis sąlygomis nustatyti faktai, kurių kitoje byloje nereikia įrodinėti, o ne atitinkami teismo argumentai ar priimamo sprendimo motyvai.

Šiuo atveju Inspekcija, atlikusi Bendrovės sandorių su Vilniaus AVPK aplinkybių tyrimą, teigia nustačiusi šias svarbias aplinkybes (Patikrinimo akto 3–7 psl.):

1) Bendrovė 2008-02-14 su Vilniaus RPK pasirašė Transporto priemonių pasaugos sutartį Nr. 57-9T2-8 (toliau – Pasaugos sutartis), pagal kurią įsipareigojo transportuoti, priimti ir saugoti policijos sulaikytas ir konfiskuotas transporto priemones, kurios: buvo apgadintos eismo įvykių metu, jei dėl to žuvo ar buvo sužaloti žmonės; buvo panaudotos darant nusikalstamas veikas ir t. t. (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) 2016-04-29 nutartis civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016, 1, 2 psl.),

2) Bendrovė už suteiktas transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas pagal sutartyje nustatytus įkainius išrašydavo PVM sąskaitas faktūras ir jas pateikdavo Vilniaus RPK, o šis pateiktas sąskaitas apmokėjo,

3) 2008-05-29 Lietuvos policijos generalinio komisaro įsakymu Vilniaus RPK buvo reorganizuotas prijungiant jį prie Vilniaus AVPK ir perduodant visas Vilniaus RPK teises ir pareigas, tame tarpe ir kylančias iš Pasaugos sutarties. Po reorganizacijos Vilniaus AVPK už suteiktas paslaugas nemokėjo. Savo atsisakymą mokėti motyvavo tuo, kad Bendrovė paslaugas teikė ne komisariatui, o tretiesiems asmenims, transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas ir išlaidas, susijusias su transporto priemonių saugojimu ir transportavimu, turi atlyginti šių transporto priemonių savininkai ar valdytojai,

4) Vilniaus AVPK Pasaugos sutartį nuo 2011-02-14 nutraukė, o 2014-09-23 kreipėsi į teismą dėl Pasaugos sutarties pripažinimo niekine ir negaliojančia nuo jos sudarymo momento. LApT 2015-08-18 sprendimu civ. byloje Nr. e2A-929-241/2015 Vilniaus AVPK ieškinį patenkino: ginčo sutartį pripažino niekine ir negaliojančia *ab initio*, t. y. nuo jos sudarymo momento. Pripažinęs sutartį niekine ir negaliojančia nuo jos sudarymo momento, teismas sprendė dėl niekinio sandorio padarinių – restitucijos ar dėl kitų pagrindų atsiradusios šalių tarpusavio prievolės,

5) Vilniaus AVPK sutartį nutraukė, tačiau transporto priemonių neatsiėmė (transporto priemonės atsiėmė 2014 m. 12 mėn. – 2015 m. 01 mėn.). Ir po sutarties nutraukimo už transporto priemonių saugojimą Bendrovė išrašydavo PVM sąskaitas faktūras ir jas pateikdavo Vilniaus AVPK. PVM sąskaitas faktūras apskaitė buhalterinės apskaitos registruose, registru duomenis deklaravo PVM deklaracijose. Paskutinės PVM sąskaitos faktūros buvo išrašytos 2014 m. 12 mėn. Dėl susidariusio įsiskolinimo už suteiktas transportavimo ir pasaugos paslaugas Bendrovė pareiškė du ieškinius: 1) dėl 1352984,01 Lt įsiskolinimo (civ. bylos Nr. 2-1165-302/2014) ir 2) dėl 3344248,77 Eur įsiskolinimo (civ. bylos Nr. e2-3736-232/2015),

6) Dėl pirmojo ieškinio Vilniaus apygardos teismas (toliau – VAT) 2014-09-25 sprendimu civ. byloje Nr. 2-1165-302/2014, atsižvelgdamas į tai, kad bylos nagrinėjimo metu (2014-04-22 ir 2014-07-04) Vilniaus AVPK Bendrovei sumokėjo 163777,74 Lt, iš Vilniaus AVPK Bendrovės naudai priteisė 1189206,27 Lt skolą (1352984,01 Lt – 163777,74 Lt) ir 107770,33 Lt palūkanas,

7) LApT, išnagrinėjęs Vilniaus AVPK apeliacinį skundą, 2015-07-29 nutartimi pakeitė 2014-09-25 sprendimą ir sumažino Bendrovei iš Vilniaus AVPK priteistą skolą iki 1147151,43 Lt (332238,02 Eur) ir priteistas palūkanas iki 4820,07 Lt (1395,99 Eur),

8) LAT 2016-04-29 nutartimi civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016 panaikino minėtus VAT ir LApT procesinius sprendimus ir bylą perdavė iš naujo nagrinėti pirmosios instancijos teismui,

9) Dėl antrojo ieškinio VAT 2015-09-17 d. sprendimu civ. byloje Nr. e2-3736-232/2015 iš Vilniaus AVPK Bendrovės naudai priteisė 3344248,77 Eur (11547022,15 Lt) įsiskolinimą ir 68022,52 Eur palūkanas. LApT, išnagrinėjęs Vilniaus AVPK apeliacinį skundą, 2016-06-16 nutartimi panaikino VAT 2015-09-17 sprendimą ir grąžino bylą nagrinėti iš naujo,

10) VAT Civilinių bylų skyriaus pirmininko 2016-07-07 nutartimi civ. bylos Nr. e2-3736-232/2015 ir Nr. e2-4673-656/2016 buvo sujungtos į vieną ir bylai suteiktas Nr. e2-4673-656/2016. Bendra Bendrovės reikalaujama priteisti suma – 12900006,16 Lt (3736100,02 Eur). Ieškinio sumą

sudarė Vilniaus AVPK įsiskolinimas (1352984,01 Lt) už laikotarpį nuo 2008-02-14 iki 2013-11-04 transportuotas ir nuo perdavimo iki grąžinimo dienos saugotas 77 transporto priemonės pagal laikotarpį nuo 2013-09-16 iki 2013-11-04 išrašytas PVM sąskaitas faktūras (VAT 2016-11-25 sprendimas civ. byloje Nr. e2-4673-656/2016, 1, 2 psl.),

11) VAT 2016-11-25 sprendimu nustatė, kad Bendrovė pagrįstai apskaičiavo Vilniaus AVPK praturtėjimo sumą (gautą ekonominę vertę) ir Bendrovės ieškinį patenkino – iš Vilniaus AVPK priteisė 3685703,86 Eur nuostolius bei 47498,49 Eur palūkanas už laikotarpį iki ieškinių pareiškimo, atidėjo teismo sprendimo vykdymą ir nustatė, kad Vilniaus AVPK privalo sumokėti priteistą sumą ne vėliau kaip iki sekančių kalendorinių metų, einančių po teismo sprendimo įsiteisėjimo datos, pabaigos. Nepagrįsto praturtėjimo sumai apskaičiuoti teismas rėmėsi ieškovo Bendrovės pasirinktu aktualaus laikotarpio (2001–2015 m.) analogiškų sandorių – priverstinio transporto priemonių nuvežimo ir saugojimo įkainių pagrindu apskaičiuota vidutine transportavimo ir saugojimo paslaugų kaina (su PVM),

12) LApT, išnagrinėjęs civ. bylą pagal Vilniaus AVPK apeliacinį skundą, 2017-04-13 nutartyje konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas pažeidė proceso teisės normas, reglamentuojančias įrodymų vertinimą, spręsdamas, kokie sandoriai laikytini analogiškais šalių sudarytai sutarčiai ir pakeitė 2016-11-25 sprendimą, t. y. sumažino priteistą už suteiktas paslaugas dydį ir nustatė, kad Bendrovei atlygintinas už paslaugas dydis yra 897399 Eur, taip pat priteisė 18025,10 Eur palūkanas bei 5 proc. procesines palūkanas nuo priteistos sumos nuo bylos iškėlimo iki teismo sprendimo visiško įvykdymo dienos,

13) Bendrovė LApT teikė pareiškimą dėl rašymo apsirikimų ir aiškių aritmetinių klaidų ištaisymo. Bendrovė prašė pakeisti LApT nutartyje apskaičiuotą neteisėto praturtėjimo sumą iš 897339 Eur į 941291,86 Eur; palūkanų sumą iš 18025,10 Eur pakeisti į 18908,33 Eur. Tačiau teismas į Bendrovės pastabas dėl neteisingo PVM tarifo taikymo paslaugoms atliktoms laikotarpiu nuo 2008-02-14 iki 2009-08-31, kai buvo nustatytas kitas nei 21 proc. (18 ir 19 proc.) PVM tarifas, ir neteisingos formulės PVM apskaičiavimui taikymo neatsižvelgė ir Bendrovės prašymo netenkino, 2017-05-08 sprendimu civ. byloje Nr.e2-567-196/2017 paliko galioti 2017-04-13 nutartį.

Iš teismo nagrinėjimo eigos, pasak Inspekcijos, galima daryti tokias išvadas dėl prejudicinių faktų galios:

- 1) VMI jokių statusu nedalyvavo minėtos civilinės bylos nagrinėjime,
- 2) PVM mokėjimas buvo įrodinėjimo dalykas,
- 3) nagrinėjimo metu buvo nustatytas faktas – atlygintinas dydis už suteiktas paslaugas be PVM – 944567,37 Eur, kuris buvo sumažinta 5 proc. iki 897339 Eur ir dėl šio fakto nėra ginčo tarp Bendrovės ir VMI. VMI pabrėžia, jog teismo motyvai, argumentai, kurių pagrindu buvo priteista suma, nėra traktuojami kaip prejudiciniai faktai.

Taigi, VMI sprendime konstatuoja, kad vien PVM mokėjimo (nemokėjimo) kaip įrodinėjimo dalyko buvimas nesukelia prejudicinės galios mokesčių administratoriui, nes, kaip minėta aukščiau, VMI nebuvo bylos dalyvis, o teismo motyvai, argumentai nėra vertinami kaip prejudiciniai faktai. Šiuo atveju VMI teigia pagrįstai apmokestinusi gautą sumą PVM.

#### *Dėl apmokestinimo PM*

Bendrovė nurodo, jog LApT priteista suma nepagrįstai apmokestinta PM, nes minėta suma nėra atlyginimas už Bendrovės paslaugas, todėl turi būti taikomas PMĮ 12 str. 12 punktas, t. y. neapmokestinamas vieneto gautas žalos atlyginimas. VMI pasisako dėl šių argumentų.

Inspekcija nurodo, jog LAT, nagrinėdamas ginčą tarp Bendrovės ir Vilniaus AVPK, pasisakė, kad tais atvejais, kai pripažįstama niekine viešojo paslaugų teikimo sutartis, pagal kurią faktinis paslaugų teikimas jau yra įvykęs ir restitucija natūra yra negalima (nes prievoles pagal šią sutartį įvykdė tik tiekėjas), atlyginimo dydis už suteiktas paslaugas negali būti nustatomas pagal negaliojančios sutarties sąlygas, o perkančiosios organizacijos nepagrįsto sutaupymo vertė apskaičiuotina pagal analogiško sandorio vertės kriterijų (ar kitus teisingo atlyginimo metodus, LAT nutarties civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016 konstatuojamosios dalies 66 p.).

Pasak Inspekcijos, LAT aiškiai pasisakė, jog šiuo atveju vyksta ginčas dėl atlyginimo už paslaugų teikimą, o tai, kokių būdu turi būti apskaičiuotas atlyginimo dydis, neturi reikšmės, nes mokesčių administratorius neginčija atlyginimo (apmokėjimo) dydžio ir apskaičiavimo būdo. Todėl

nėra pagrindo sutikti su Bendrove, jog vyko ginčas dėl žalos atlyginimo ir priteista suma yra žalos atlyginimas, kuri yra neapmokestinama.

#### *Dėl delspinigių*

Inspekcija nurodo, jog mokesčių mokėtojo pareigos yra įtvirtintos MAĮ 40 straipsnyje, kurio 1, 4 ir 5 punktuose nurodyta, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesčių prievolę, teisingai apskaičiuoti mokesčių bei laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus. Mokesčių mokėtojui, laiku neapskaičiavus ir nesumokėjus mokesčio, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius. Delspinigiai – tai kompensavimo priemonė, kurios tikslas yra atlyginti valstybei žalą už tai, kad ji tam tikrą laikotarpį biudžete neturėjo lėšų, kurios jai teisėtai priklausė.

Inspekcija sprendime cituoja delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuojančius MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktą, 97 str. 1 dalį ir nurodo, jog, remiantis šiomis nuostatomis, Bendrovei apskaičiuotina 25078,80 Eur PVM delspinigių, 22774,90 Eur PM delspinigių, nes nėra teisinio pagrindo neskaičiuoti delspinigių.

#### *Dėl baudų skyrimo*

Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas ir nurodo, jog mokesčių administratoriui, skiriant mokesčių mokėtojui baudą ir nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, turi būti skiriama 30 proc. apskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Mokesčių administratorius privalo, vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais, baudą mažinti ar didinti, atsižvelgdamas į tokias MAĮ nustatytas aplinkybes: dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui; mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi (Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos (2007-03-28 redakcija) 18, 18.1, (2014-10-15 redakcija Nr. VA-103, 2016-06-01 redakcija Nr. VA-75) 18.1.6, (2016-06-01 redakcija Nr. VA-75) 18.2 papunkčiai).

Taigi, pasak Inspekcijos, teisės aktai aiškiai reglamentuoja baudos, kaip poveikio priemonės už padarytą teisės pažeidimą, skyrimo kriterijus, vertinimo aspektus. Šiuo atveju nustatytos atsakomybę sunkinanti aplinkybė (Bendrovė padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 257869,68 Eur (155737,79 Eur + 102131,89 Eur) nesumokėtų mokesčių suma viršija 19000 Eur (500 x 38 Eur (bazinės socialinės išmokos dydis) ir švelninanti aplinkybė (Bendrovė patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė turimus dokumentus), todėl nuo papildomai apskaičiuotų mokesčių yra pagrindas skirti 15 proc. dydžio baudas: nuo 155737,79 Eur PVM – 23361 Eur PVM, nuo 102131,89 Eur PM – 15320 Eur PM.

Bendrovė 2018-10-18 skunde nurodo nesutinkanti su Patikrinimo akte ir Sprendime jai apskaičiuotais mokesčiais, delspinigiais ir skirtomis baudomis, prašo Sprendimą panaikinti.

#### *Dėl 537728 Lt (155737,79 Eur) PVM, 25078,80 Eur PVM delspinigių ir 23361 Eur PVM baudos*

Patikrinimo akte Bendrovei už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2014-12-31 papildomai apskaičiuota 537728 Lt (155737,798 Eur) PVM, nes esą Bendrovė 2013–2014 m. vykdė PVM apmokestinamą veiklą – teikė policijos sulaikytų ir / ar konfiskuotų transporto priemonių (toliau – ir TP) transportavimo ir saugojimo paslaugas, už ką esą gavo PVM apmokestinamas pajamas.

Centrinis mokesčių administratorius Sprendime pritarė tokioms Patikrinimo akto išvadoms ir papildomai apskaičiavo 25078,80 Eur PVM delspinigių ir 23361 Eur PVM baudą. Tokios vietos ir centrinio mokesčių administratorių išvados, Bendrovės tvirtinimu, nėra pagrįstos, prieštarauja įsiteisėjusiam teismo procesiniam sprendimui, kuriame *expressis verbis* nurodyta, kad PVM šiuo atveju neskaičiuojamas.

Bendrovės nuomone, šios Sprendimo dalies teisėtumui ir pagrįstumui reikšmingos tokios faktinės aplinkybės ir teismų priimti procesiniai sprendimai:

Bendrovė ir Vilniaus RPK 2008-02-14 sudarė Transporto priemonių pasaugos sutartį Nr. 57-9T2-8 (toliau – ir Sutartis). Sutarties objektas buvo Vilniaus RPK, vėliau jos teisių ir pareigų perėmėjo Vilniaus AVPK sulaikytų ir perduotų Bendrovei TP transportavimas bei saugojimas.

Sutarties priedas Nr. 3 buvo įkainių už saugojimą ir transportavimą lentelė, kurioje nustatyta, kad priklausomai nuo TP tipo, už specialaus automobilio iškvietimą bus mokama nuo 94,40 Lt iki 129,80 Lt, už transportavimą – nuo 2,36 Lt iki 7,62 Lt už 1 km, už TP saugojimą – nuo 15 Lt iki 35 Lt už 1 parą. Bendrovė transportuodavo ir saugodavo TP, tačiau Vilniaus AVPK už paslaugas nemokėjo. Todėl Bendrovė kreipėsi į teismą dėl įsiskolinimo priteisimo. Bendrovė VAT pateikė du ieškinius: (i) civ. byloje Nr. 2-1165-302/2014 (teisminio proceso Nr. 2-55-3-02761-2013-7) ir (ii) civ. byloje Nr. e2-3736-232/2015 (teisminio proceso Nr. 2-55-3-00140-2015-8) dėl įsiskolinimo priteisimo iš Vilniaus AVPK.

Vilniaus AVPK kreipėsi į teismą dėl Sutarties pripažinimo niekine ir negaliojančia *ab initio*. VAT 2015-06-01 sprendimu civ. byloje Nr. e2-1976-262/2015 atmetė Vilniaus AVPK ieškinį, tačiau LApT 2015-08-18 sprendimu civ. byloje Nr. e2A-929-241/2015 panaikino VAT 2015-06-01 sprendimą ir priėmė naują sprendimą – Vilniaus AVPK ieškinį tenkinti, pripažinti Sutartį negaliojančia nuo jos sudarymo momento. Bendrovė dėl LApT 2015-08-18 sprendimo civ. byloje Nr. e2A-929-241/2015 padavė kasacinį skundą, tačiau LAT 2016-01-17 nutartimi civ. byloje Nr. e3K-3-90-469/2016 Bendrovės kasacinį skundą atmetė.

VAT 2014-09-25 sprendimu civ. byloje Nr. 2-1165-302/2014 Bendrovei iš Vilniaus AVPK buvo priteisęs 1189206,27 Lt (344417,94 Eur) skolą, 107770,33 Lt (31212,44 Eur) palūkanas ir kt. Ši suma buvo priteista pagal Bendrovės PVM sąskaitas faktūras, kurios buvo išrašytos pripažintos niekine ir negaliojančia *ab initio* Sutarties pagrindu. LApT 2015-09-29 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-300-370/2015 VAT 2014-09-25 sprendimą civ. byloje Nr. 2-1165-302/2014 pakeitė, priteistą sumą sumažino iki 332238,02 Eur, o palūkanas iki 1395,99 Eur. LAT 2016-04-29 nutartimi civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016, remdamasis aukščiau minėtais LApT 2015-08-18 sprendimu civ. byloje Nr. e2A-929-241/2015 ir LAT 2016-01-17 nutartimi civ. byloje Nr. e3K-3-90-469/2016, panaikino VAT 2014-09-25 sprendimą civ. byloje Nr. 2-1165-302/2014 ir LApT 2015-07-29 nutartį civ. byloje Nr. e2A-300-370/2015, o bylą perdavė iš naujo nagrinėti pirmosios instancijos teismui.

Kitoje civ. byloje Nr. e2-3736-232/2015 VAT 2015-09-17 sprendimu Bendrovei iš Vilniaus AVPK buvo priteisęs 3344248,77 Eur įsiskolinimą, 68022,52 Eur palūkanas ir kt. LApT 2016-06-16 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-354-330/2016 VAT 2015-09-17 sprendimą civ. byloje Nr. e2-3736-232/2015 panaikino ir bylą grąžino pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo, kur jai buvo suteiktas Nr. e2-5098-577/2016.

VAT Civilinių bylų skyriaus pirmininko 2016-07-07 nutartimi civilinės bylos buvo sujungtos, bylą Nr. e2-5098-577/2016 prijungiant prie bylos Nr. e2-4673-656/2016 ir suteikiant vieną numerį Nr. e2-4673-656/2016. VAT 2016-11-25 sprendimu civ. byloje Nr. e2-4673-656/2016 Bendrovei iš Vilniaus AVPK priteisė 3685703,86 Eur nuostolius dėl nepagrįsto praturtėjimo, 47498,49 Eur palūkanas, 5 proc. metines procesines palūkanas, atidėjo teismo sprendimo vykdymą ir nustatė, kad Vilniaus AVPK privalo sumokėti priteistą sumą ne vėliau kaip iki sekančių kalendorinių metų, einančių po teismo sprendimo įsiteisėjimo datos, pabaigos. VAT papildomu 2016-12-28 sprendimu paskirstė bylinėjimosi išlaidas.

LApT 2017-04-13 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-567-196/2017, kuri yra galutinis teismo procesinis sprendimas sujungtose VAT civ. bylose Nr. e2-4673-656/2016 ir Nr. e2-5098-577/2016 (galutinis Nr. e2-4673-656/2016) iš dalies patenkino Vilniaus AVPK apeliacinį skundą ir priteisė Bendrovei iš atsakovo Vilniaus AVPK 897339 Eur dėl atsakovo nepagrįsto praturtėjimo bei 18025,10 Eur palūkanas už laikotarpį iki ieškinių pareiškimo; priteisė 5 proc. metines procesines palūkanas nuo priteistos sumos nuo bylos iškėlimo dienos iki teismo sprendimo visiško įvykdymo dienos: 112369,39 Eur sumą už laikotarpį nuo 2013-12-05 iki 2015-01-28; 802994,71 Eur sumą nuo 2015-01-29 iki teismo sprendimo visiško įvykdymo dienos. Teismas atidėjo šio sprendimo vykdymą ir nustatė, kad atsakovas privalo sumokėti ieškovei priteistą sumą ne vėliau kaip iki 2018-12-31.

Bendrovė skunde tvirtina, jog LApT 2017-04-13 nutartimi jai priteista 897339 Eur (3098332,10 Lt) suma Patikrinimo akte ir Sprendime nepagrįstai buvo įvertinta kaip PVM apmokestinama suma. Bendrovės nuomone, vietos ir centrinis mokesčių administratoriai visiškai neatsižvelgė į tai, kad LApT 2017-04-13 nutartyje atskiru skyriumi „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ pasisakė, kad PVM šiuo atveju neskaičiuotinas.

Bendrovė skunde cituoja LApT 2017-04-13 nutartį, kurioje teismas konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas nepagrįstai ieškovei atlyginimą už suteiktas paslaugas skaičiavo kartu su PVM. Ieškovės atsakovei atlygintinas dydis už suteiktas transporto priemonių transportavimo ir

saugojimo paslaugas skaičiuotinas be PVM, t. y. 944567,37 Eur (1195654,90 Eur – (1195654,90 Eur x 0,21)).

Taigi, Bendrovės tvirtinimu, įsiteisėjusiu teismo procesiniu sprendimu pripažinta, kad PVM nuo jai priteistos sumos neskaičiuotinas. Atitinkamai Bendrovei buvo priteista suma be PVM, kurią LAPt apskaičiavo iš priskaičiuotos 1195654,90 Eur sumos išskaičiavus 21 proc. PVM (Bendrovei buvo priteista 897339 Eur, nes LAPt priskaičiuotą 944567,37 Eur sumą sumažino 5 proc. (944567,37 Eur – 5 proc. (47228,37 Eur) = 897339,00 Eur).

Bendrovei buvo priteista suma be PVM ir LAPt 2017-04-13 nutartyje buvo aiškiai nurodyta, kad atlyginimas už suteiktas transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas skaičiuotinas be PVM (nutarties 67 p.), todėl papildomas PVM, taip pat PVM delspinigiai ir bauda nuo LAPt 2017-04-13 nutartimi priteistos sumos Bendrovei buvo apskaičiuoti nepagrįstai. Kadangi LAPt minėtoje nutartyje iš apskaičiuotos 1195654,90 Eur sumos jau išskaičiavo 21 proc. PVM sumą ir Bendrovei priteisė sumą be PVM, pagal Patikrinimo aktą ir Sprendimą susidarytų situacija, kad iš sumos, kuri buvo priteista ir kuri buvo apskaičiuota iš priskaičiuotos sumos (1195654,90 Eur) atėmus 21 proc. PVM sumą, dar kartą būtų išskaičiuota 21 proc. PVM suma, t. y. PVM būtų skaičiuojamas du kartus.

Bendrovė nurodo, jog šios aplinkybės, išsamūs argumentai bei motyvai buvo nurodyti pastabose dėl Patikrinimo akto. Tačiau Sprendime dėl Bendrovės argumentų bei motyvų pasisakyta lakoniškai, nurodant, kad įsiteisėję Lietuvos Respublikos teismų procesiniai sprendimai centriniam mokesčių administratoriui neprivalomi (kaip nurodoma Sprendime, „nesukelia prejudicinės galios mokesčių administratoriui“). Tokia Inspekcijos išvada, pasak Bendrovės, yra nepagrįsta, prieštarauja Lietuvos Respublikos kaip teisinės valstybės sampratai.

Mokesčių administratoriaus išvada Sprendime, kad PVM nuo teismo priteistos sumos turi būti skaičiuojamas antrą kartą todėl, kad: „PVM mokėjimas buvo įrodinėjimo dalykas“, Bendrovės nuomone, yra nepagrįsta. Teisės normų, tarp jų ir mokesčių teisės normų, turinys nėra įrodinėjimo dalykas civilinėse bylose, nes šios normos yra viešai paskelbtos ir yra / turi būti žinomos visiems suinteresuotiems asmenims. PVM mokėjimą reglamentuoja viešosios teisės normos, konkrečiai PVMĮ ir kitos aktualios teisės normos. Civilines bylas nagrinėjantys teismai juridškai kvalifikuoja faktines aplinkybes ir aiškina bei taiko teisės normas. Šiuo atveju LAPt 2017-04-13 nutartimi nusprendė, kad Bendrovei priteistina suma be PVM. Būtent toks yra įsiteisėjęs ir vykdytinas teismo sprendimas.

Bendrovė skunde cituoja PVMĮ 3 straipsnio bei Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos (toliau – ir Direktyva) 2 straipsnio nuostatas, pagal kurias PVM objektu laikomas atlygintinas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, kurį apmokestinamas asmuo gauna vykdydamas ekonominę veiklą. Sprendžiant, koks mokėjimas (atlygis) pripažįstamas atlygiu už suteiktas prekes ir (ar) paslaugas, ESTT yra nurodęs, kad PVM apmokestinamas tik prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, o ne mokėjimai, atlikti kaip atlygis už juos (pvz., 2001-10-09 sprendimo *O. M.*, C-108/99, 17 p.; 2006-02-21 sprendimo *BUPA Hospitals* ir *Goidsborough Developments*, C-419/02, 50 p). Tokios pačios nuomonės laikosi ir Generalinė advokatė *M. V.* 2018-06-07 išvadoje byloje *Meo*, C-295/17, 31 p. Generalinės advokatės nuomone, tais atvejais, kai „įmonė gauna mokėjimą, tačiau mokėtojas pinigų sumoka ne už vartojamą naudą (t. y. ne už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą), bet dėl kitų priežasčių <...>, tai nėra paslaugų teikimas už atlygį“. Be to, tarp atlygio bei tiekiamų prekių ir (ar) teikiamų paslaugų turi būti tiesioginis ryšys.

VMI apibendrintame PVMĮ 7 straipsnio komentare (1.3 p.) pasisakoma, kad kai apmokestinamajam asmeniui mokama tam tikra pinigų suma, kuria yra atlyginama padaryta žala, sukelti faktiniai nuostoliai, PVM nuo tokios pinigų sumos neturi būti skaičiuojamas, nes tai nėra atlygis už suteiktą paslaugą ar patiektą prekę.

ESTT gausioje savo praktikoje yra pasisakęs, jog PVM sumoka tik galutinis vartotojas ir mokeskis yra visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, kurie dalyvauja gamybos ir platinimo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, neatsižvelgiant į sudarytų sandorių skaičių, atžvilgiu (pvz., 2002-10-15 sprendimo Komisija prieš Vokietiją, C427/98, 29 p.). Taigi, sprendžiant, ar Bendrovei nuo LAPt 2017-04-13 nutartimi iš Vilniaus AVPK priteistos 897339 Eur sumos turi būti sumokėtas PVM, turėjo būti nustatinėjama, ar galutinis vartotojas (Vilniaus AVPK) sumokėjo PVM.

Bendrovė skunde tvirtina, jog VMI išvada, kad PVM nuo teismo priteistos sumos turi būti skaičiuojamas antrą kartą todėl, kad: „nagrinėjimo metu buvo nustatytas faktas – atlygintinas dydis



už suteiktas paslaugas be PVM – 944567,37 Eur <...>“, taip pat nepagrįsta. Bendrovė pabrėžia, jog jai buvo priteistas ne atlygis už suteiktas paslaugas, kuris yra PVM objektas (PVMĮ 3 str. 1 dalis), bet nuostoliai dėl atsakovo Vilniaus AVPK nepagrįsto praturtėjimo, kas nėra PVM objektas. Tai aiškiai nurodyta LAT 2016-04-29 nutartyje civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016, kurioje išplėstinė teisėjų kolegija suformavo tokią teisės aiškinimo ir taikymo taisyklę: tuo atveju, kai tiekėjas pareiškia ieškinį perkančiajai organizacijai dėl apmokėjimo už suteiktas paslaugas pagal sutartį, kuri pripažįstama niekine, ieškovo reikalavimas (atsiskaitymo pagal sandorį klausimas) nagrinėtinas remiantis taisyklėmis, reglamentuojančiomis niekinio sandorio padarinių taikymą, ir nustatius, kad tokios sutarties pagrindu atsakovo užsakymu paslaugos faktiškai buvo suteiktos, taikytinos be pagrindo įgyto turto ar nepagrįstą praturtėjimą reglamentuojančios teisės normos (CK 6.237 str. 1 dalis, 6.240 straipsnis, 6.242 str. 1 dalis, Nutarties 58 p.)

Sprendime neįvertinta aplinkybė, kad po LAPt 2017-04-13 nutarties priėmimo Bendrovė 2017-04-28 išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą SK Nr. 019 3736225,43 Eur sumai, tame tarpe 648435,82 Eur PVM, kurią VMI gavo. Tai taip pat paneigia, kad Bendrovė suteikė PVM apmokestinamas paslaugas Vilniaus AVPK.

Įsiteisėjusiu teismo procesiniu sprendimu nuspręsta, kad Bendrovei priteistina suma skaičiuotina be PVM, o tai reiškia, kad Bendrovė neturėjo pareigos nuo teismo priteistos sumos mokėti PVM, todėl jai nepagrįstai apskaičiuotas PVM, taip pat PVM delspinigiai ir PVM bauda.

*Dėl 352641 Lt (102131,89 Eur) PM, 22774,90 Eur PM delspinigių ir 15320 Eur PM baudos*

Patikrinimo akte Bendrovei už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2014-12-31 buvo papildomai apskaičiuotas 352641 Lt (102131,89 Eur) PM. Centrinis mokesčių administratorius Sprendime pritarė tokioms Patikrinimo akto išvadoms ir papildomai apskaičiavo 22774,90 Eur PM delspinigius ir 15320 Eur PM baudą. Tokios vietos ir centrinio mokesčių administratorių išvados, Bendrovės tvirtinimu, nėra pagrįstos.

Patikrinimo akte konstatuota, kad Bendrovė 2013 m. faktiškai gavo 1159025 Lt pajamas, patyrė 191215 Lt sąnaudas, mokesčio laikotarpio veiklos rezultatas – 967810 Lt pelnas, kuris didinamas 233 Lt neleidžiamų atskaitymų suma, mažinamas 307941 Lt per ankstesnius mokesčius laikotarpius susidariusių nuostolių suma, apskaičiuojama 660102 Lt apmokestinamojo pelno ir 99015 Lt PM arba 40291 Lt daugiau, nei Bendrovė apskaičiavo už 2013 m. Patikrinimo akte konstatuota, kad Bendrovės 2014 m. deklaruotas nuostolis sumažintas 1095096 Lt, apskaičiuota 2082337 Lt apmokestinamojo pelno ir 312350 Lt PM. Patikrinimo akte padaryta išvada, kad Bendrovė nepagrįstai apmokestinamąsias pajamas sumažino suma už Vilniaus AVPK laikotarpį nuo 2014-05-16 iki 2014-12-19 suteiktas TP transportavimo ir saugojimo paslaugas.

Tokia mokesčių administratoriaus išvada, Bendrovės tvirtinimu, nėra pagrįsta, nes Bendrovei buvo priteistas ne atlyginimas už jos suteiktas TP transportavimo ir saugojimo paslaugas, bet Bendrovės nuostoliai, kuriuos ji patyrė dėl Vilniaus AVPK nepagrįsto praturtėjimo.

PMĮ 4 str. 1 dalyje nustatyta, kad Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Tačiau ne visos ir ne bet kokios mokesčių mokėtojo gautos sumos apmokestinamos PM. Mokesčių administratorius, Bendrovės tvirtinimu, nepagrįstai netaikė PMĮ 12 str. 12 punkto, kur nustatyta, kad mokesčiu neapmokestinamas vieneto gautas žalos atlyginimas, išskyrus šio straipsnio 2 punkte nustatytus atvejus (kurie ginčo situacijoje neaktualūs). Kad vieneto gautas žalos atlyginimas priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms, nurodyta ir 2009-12-10 VMI konsultacijoje Nr. KD-5057.

Sprendime nurodoma, jog „LAT aiškiai pasisakė, jog šiuo atveju vyksta ginčas dėl atlyginimo už paslaugų teikimą, o tai, koku būdu turi būti apskaičiuotas atlyginimo dydis, neturi reikšmės, nes mokesčių administratorius neginčija atlyginimo (apmokėjimo) dydžio ir apskaičiavimo būdo“. Tokia centrinio mokesčių administratoriaus išvada, Bendrovės tvirtinimu, neturi pagrindo, nes LAT pasisakė priešingai.

CK 6.716 str. 1 dalyje nustatyta, kad paslaugų sutartimi viena šalis (paslaugų teikėjas) įsipareigoja pagal kitos šalies (kliento) užsakymą suteikti klientui tam tikras nematerialaus pobūdžio (intelektines) ar kitokias paslaugas, nesusijusias su materialaus objekto sukūrimu (atlikti tam tikrus veiksmus arba vykdyti tam tikrą veiklą), o klientas įsipareigoja už suteiktas paslaugas sumokėti. Tačiau šiuo atveju *a priori* aišku, kad CK 6 knygos XXXV skyriaus („Atlygintinis paslaugų



teikimas“) normos kvalifikuojant Bendrovės ir Vilniaus AVPK teisinius santykius negali būti taikomos.

Tai, kad kvalifikuojant Bendrovės ir Vilniaus AVPK teisinius santykius, netaikomos sutarčių teisės normos, Bendrovės tvirtinimu, konstatavo LAT savo 2016-04-29 nutartyje civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016. Šiam savo teiginiui pagrįsti Bendrovė skunde cituoja nurodytosios teismo nutarties 60, 66, 67 punktus. Pažymi, kad ir tariamas paslaugų gavėjas Vilniaus AVPK visą laiką neigė, kad jam buvo suteiktos TP transportavimo ir saugojimo paslaugos (2015-01-06 Vilniaus AVPK raštas Nr 10-S-2419, šio dokumento priedas Nr. 7). Vilniaus AVPK teigė, kad TP transportavimo ir saugojimo paslaugos buvo teikiamos tretiesiems asmenims – TP savininkams ir / ar valdytojams.

LApT 2017-04-13 nutartyje, remdamasis LAT 2016-04-29 nutartimi civ. byloje Nr e3K-7-89-378/2016, padarė išvadą, kad ginčo tarp Pareiškėjo ir Vilniaus AVPK situacijai taikytinos ne sutarčių teisės normos, bet be pagrindo įgyto turto ar nepagrįstą praturtėjimą reglamentuojančios teisės normos (CK 6.237 str. 1 dalis, 6.240 straipsnis, 6.242 str. 1 dalis). Kaip jau pasisakyta skunde anksčiau, šie teismų procesiniai sprendimai ir juose padarytos išvados yra privalomi visiems, taip pat ir mokesčių administratoriui.

Bendrovė nurodo, jog CK 6.242 str. 1 dalyje minimi nuostoliai, o PMĮ 12 str. 12 punkte minimas žalos atlyginimas, tačiau, jos nuomone, tai yra tapačios sąvokos. CK 6.249 str. 1 dalyje nustatyta, kad žala yra asmens turto netekimas arba sužalojimas, turėtos išlaidos (tiesioginiai nuotoliai), taip pat negautos pajamos, kurias asmuo būtų gavęs, jeigu nebūtų buvę neteisėtų veiksmų. Piniginė žalos išraiška yra nuostoliai. Tai reiškia, kad neteisėtai praturtėjęs asmuo – Vilniaus AVPK privalėjo atlyginti Bendrovei nepagrįsto praturtėjimo dydžio nuostolius, kurie yra piniginė žalos išraiška. LApT 2017-04-13 nutartimi Bendrovei priteista 897339 Eur suma ir yra jos nuostolių, kurie yra piniginė žalos išraiška, atlyginimas. Todėl pagal PMĮ 12 str. 12 punktą LApT 2017-04-13 nutartimi Bendrovei priteista 897339 Eur suma nepriskiriama PM apmokestinamosioms pajamoms. Dėl nurodytų priežasčių Sprendimas dalyje dėl Bendrovei papildomai apskaičiuotų 352641 Lt (102131,89 Eur) PM, 22774,90 Eur PM delspinigių ir 15320 Eur PM baudos naikintinas.

#### *Dėl atleidimo nuo PVM ir PM delspinigių*

Bendrovė skunde nurodo, jog tuo atveju, jeigu būtų nuspręsta netenkinti aukščiau skunde išdėstytų prašymų panaikinti Sprendimą arba juos tenkinti iš dalies, ji reiškianti prašymą atleisti Bendrovę nuo 25078,80 Eur PVM ir 22774,90 Eur PM delspinigių mokėjimo.

Bendrovė cituoja atleidimą nuo delspinigių reglamentuojančius MAĮ 100 str. 1 dalį, Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių (toliau – ir Atleidimo taisyklės) 9.2. punktą. Nurodo, jog Bendrovė šiuo metu turi 125321 Eur mokesčių permoką pagal *mano.vmi* skelbiamus VMI apskaitos duomenis. Mokesčių permokos turėjimas, kai tuo pačiu metu apskaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai, pripažįstamas situacija, jog dėl tokio pažeidimo nėra padaroma žala biudžetui, todėl egzistuoja MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte ir 141 str. 1 d. 3 punkte nurodytas pagrindas atleisti Bendrovę nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

Be to, tuo atveju, jeigu būtų sprendžiamas Bendrovės atleidimo nuo delspinigių klausimas, jos nuomone, būtų aktualūs MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtinti protingumo ir teisingumo kriterijai. Atleidimo nuo delspinigių mokėjimo kontekste, Bendrovės nuomone, reikšminga tai, kad ji nevensė vykdyti savo mokesčių prievolių. Nuo 2011-02-14, kai buvo nutraukta Sutartis, iki 2018-04-30, kai buvo priimta paskutinė LApT nutartis civ. byloje Nr. e2A-721-236/2018, vyko teisminiai procesai dėl Bendrovei priteistos nuostolių sumos iš Vilniaus AVPK, todėl net ir tuo atveju, jeigu būtų pripažinta, kad Bendrovė turėjo pareigą mokėti PVM bei PM, tik 2018-04-30 galutinai paaiškėjo suma, nuo kurios skaičiuojami mokesčiai.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus argumentus ir motyvus, Bendrovės teigimu, ji atleistina nuo 25078,80 Eur PVM ir 22774,90 Eur PM delspinigių mokėjimo.

#### *Dėl atleidimo nuo PVM ir PM baudų*

Tuo atveju, jeigu būtų nuspręsta netenkinti aukščiau skunde išdėstytų prašymų panaikinti Sprendimą arba juos tenkinti iš dalies, Bendrovė nurodo reiškianti prašymą atleisti ją nuo 23361 Eur PVM ir 15320 Eur PM baudų mokėjimo arba sumažinti baudų dydį iki 10 proc.

Bendrovė pažymi, kad Metodikos 18.1 papunktyje, kuriuo vadovaujasi ir VMI, nurodyta, kad mokesčių administratorius, nustatydamas skiriamos baudos dydį, turi įvertinti padaryto pažeidimo pobūdį. Tuo tikslu mokesčių administratorius kiekvienu konkrečiu atveju turi vertinti pažeidimo padarymo faktus, aplinkybes, priežastis, pažeidimu padarytą žalą biudžetui. Pažeidimo pobūdis priklauso ir nuo to, kaip mokesčių mokėtojas vykdo jam mokesčių teisės aktuose pavestas pareigas. Tačiau Sprendime Inspekcija apsiribojo tik apskaičiuotų PVM ir PM dydžiu, nevertino Bendrovės elgesio bei aplinkybių, dėl kurių iš Vilniaus AVPK LAPt 2017-04-13 nutartimi buvo priteista būtent 897399 Eur suma.

Sprendime, motyvuojant baudos skyrimą ir skirtinos baudos dydį, nevertinta, kad ne Bendrovės iniciatyva buvo pradėta civilinė byla, kurioje Sutartis, iš kurios VMI kildina Bendrovės pareigą mokėti PVM ir PM, pripažinta niekine ir negaliojančia *ab initio*. Taip pat nevertinta tai, kad LAT 2016-04-29 nutartyje konstatavo, jog atsiskaitymas pagal niekinę sutartį negalimas, kad LAPt 2017-04-13 nutartimi Bendrovei buvo priteistas nuostolių atlyginimas dėl Vilniaus AVPK nepagrįsto praturtėjimo. Neatsižvelgta į tai, kad Bendrovė turi mokesčių permoką.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus argumentus ir motyvus, Bendrovė atleistina nuo 23361 Eur PVM ir 15320 Eur PM baudų mokėjimo arba baudų dydis sumažintinas iki 10 proc.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2018-09-21 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-323. Tuo atveju, jeigu būtų nuspręsta netenkinti aukščiau išdėstyto prašymo arba jį tenkinti iš dalies, prašoma atleisti Bendrovę nuo 25078,80 Eur PVM ir 22774,90 Eur PM delspinigių mokėjimo, taip pat nuo 23361 Eur PVM ir 15320 Eur PM baudų mokėjimo arba sumažinti baudų dydį iki 10 proc.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, ginčo šalių atstovų Komisijos 2018-11-27 posėdžio metu išdėstytas pozicijas, konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos 2018-09-21 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-323 tvirtintinas, Bendrovės 2018-10-18 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl mokesčių administratoriaus Bendrovei papildomai apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti į valstybės biudžetą PVM ir PM bei su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų sumų nustatymu, jog Bendrovė, tikrintuoju 2013–2014 m. laikotarpiu suteikusi policijos sulaikytų ir / ar konfiskuotų transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas, už kurių suteikimą atlyginimo dydį nustatė LAPt 2017-04-13 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-567-196/2017, nepagrįstai šios atlygintinos už suteiktas paslaugas sumos neapmokestino PVM ir PM.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Bendrovė iš esmės neginčija Inspekcijos sprendimo bei patikrinimo akto aprašomosiose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, dėl ko Komisija pakartotinai jų nebeatkartoja) detaliam aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus. Bendrovė taip pat nepateikia jokių argumentų dėl aritmetinio mokesčių ir su jais susijusių sumų, išskyrus skirtų baudų dydį, apskaičiavimo. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo pagrįstumo atsižvelgdama į Bendrovės skunde nurodytus bei jos atstovų mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė 2013–2014 m. laikotarpiu teikė policijos sulaikytų ir / ar konfiskuotų transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas pagal 2008-02-14 su Vilniaus RPK (nuo 2008-05-29 šios institucijos teisių perėmėjas – Vilniaus AVPK) pasirašytą transporto priemonių pasaugos sutartį Nr. 57-ST2-8, kurią Vilniaus AVPK nuo 2011-02-14 nutraukė bei kuri LAPt 2015-08-18 sprendimu civ. byloje Nr. e2A-929-241/2015 buvo pripažinta negaliojančia nuo jos sudarymo momento. Vilniaus AVPK nemokant Bendrovei už šios suteiktas paslaugas, Bendrovė kreipėsi su ieškiniais į teismą tam, kad būtų priteista skola už suteiktas transportavimo ir pasaugos paslaugas. Po ilgai trukusių teisminių procesų, kurie yra aprašyti tiek Inspekcijos įformintuose dokumentuose, tiek Bendrovės 2018-10-18 skunde Komisijai (taip pat ginčo byloje yra pateikti šiam ginčui teisingai išspręsti reikšmingi teismų sprendimai), LAPt

2017-04-13 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-567- 196/2017 priėmė galutinį procesinį sprendimą – priteisė Bendrovei iš atsakovo Vilniaus AVPK 897339 Eur dėl atsakovo nepagrįsto praturtėjimo bei 18025,10 Eur palūkanas už laikotarpį iki ieškinių pareiškimo, priteisė 5 proc. metines procesines palūkanas nuo priteistos sumos nuo bylos iškėlimo dienos iki teismo sprendimo visiško įvykdymo dienos: nuo 112369,39 Eur sumos už laikotarpį nuo 2013-12-05 iki 2015-01-28; nuo 802994,71 Eur sumos nuo 2015-01-29 iki teismo sprendimo visiško įvykdymo dienos. Teismas atidėjo šio sprendimo vykdymą ir nustatė, kad atsakovas privalo sumokėti ieškovei priteistą sumą ne vėliau kaip iki 2018-12-31.

Pažymėtina, jog mokestinio ginčo šalys neginčija paties ginče aptariamų paslaugų suteikimo fakto, tačiau ginčijasi dėl nurodytąją LAPt 2017-04-13 nutartimi Bendrovei priteistos 897339 Eur sumos vertinimo. Mokesčių administratorius tvirtina, jog tai yra Bendrovės už vykdant PVM apmokestinamą veiklą suteiktas paslaugas gautas (gautinas) atlygis, kuris yra PVM objektas ir todėl turi būti apmokestinamas PVM, taip pat Bendrovės uždirbtos pajamos, apmokestinamos PM. Bendrovė laikosi pozicijos, jog teismo priteista suma nėra apmokėjimas už Bendrovės suteiktas paslaugas. Bendrovei buvo priteistas nuostolių dėl nepagrįsto Vilniaus AVPK praturtėjimo atlyginimas, kuris nėra PVM ir PM objektas, todėl mokesčių administratorius nepagrįstai ir neteisėtai apskaičiavo ir nurodė Bendrovei sumokėti PVM ir PM nuo teismo priteistos sumos. Bendrovė skunde akcentuoja, jog LAPt 2017-04-13 nutarties 67 punkte aiškiai nurodė, kad atlyginimas už suteiktas transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas skaičiuotinas be PVM ir todėl, Bendrovės nuomone, įsiteisėjusiu teismo sprendimu yra pripažinta, kad PVM nuo jai priteistos sumos neskaičiuotinas. LAPt minėtoje nutartyje iš apskaičiuotos 1195654,90 Eur sumos išskaičiavo 21 proc. PVM sumą ir Bendrovei priteisė sumą be PVM, todėl mokesčių administratoriaus sprendimu nurodžius Bendrovei sumokėti PVM, susidarytų situacija, kad iš sumos, kuri buvo priteista ir kuri buvo apskaičiuota iš priskaičiuotos sumos (1195654,90 Eur) atėmus 21 proc. PVM sumą, dar kartą būtų išskaičiuota 21 proc. PVM suma, t. y. PVM būtų skaičiuojamas du kartus.

Komisija pažymi, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003). Atitinkamai sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. *sandorių civilinės teisės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami* (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A14-587/2005). Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kišti į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007). Taigi nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisinais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010 ir kt.).

Šio mokestinio ginčo pagrindas yra teisiniai santykiai, susiklostantys dėl PVM ir PM mokėjimo, t. y. santykiai, priklausantys viešojo administravimo sričiai. Todėl tokio ginčo sprendimui taikytinos ne civilinės, bet viešosios teisės normos – atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai, o bendrosios kompetencijos teismų įsiteisėjusiuose sprendimuose Bendrovės apmokestinimui reikšmingos konstatuotos faktinės aplinkybės vertintinos ne civilinės, bet mokesčių teisės normų kontekste. Juolab, kad ir LVAT yra išaiškinęs, kad teismų sprendimai civilinėse bylose dėl civilinių prievolių vykdymo yra tik tam tikra civilinio teisinio pobūdžio išdava ir mokesčiais teisine prasme nepaneigia išvados, kad mokesčiais bylose tiriamos mokesčių mokėtojų gautos pinigines lėšas priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms (LVAT 2013-09-13 nutartis adm. byloje Nr. A575-1583/2013).

PVMĮ 3 str. 1 dalyje nustatyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Pagal šio įstatymo 15 str. 1 dalį apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. PVMĮ 2 str. 5 dalyje apibrėžta, jog atlygis – viskas, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

Ginčo byloje nustatyta, kad Bendrovė, PVM mokėtoja, ir tikrintaisiais 2013–2014 m. vykdė PVM apmokestinamą veiklą – teikė policijos sulaikytų ir / ar konfiskuotų transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas. Kaip minėta, ginčas dėl paties paslaugų suteikimo fakto nekyla, aplinkybė, jog Bendrovė realiai suteikė paslaugas, be kita ko, yra akcentuota ir LAT 2016-04-29 nutartyje civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016 (nutarties 38, 47, 58, 66 punktai). Bendrovė, suteikusi paslaugas, išrašydavo Vilniaus AVPK PVM sąskaitas faktūras, išskirdama jose 21 proc. PVM, PVM sąskaitas faktūras apskaitė buhalterinės apskaitos registruose, teikė mokesčių administratoriui PVM deklaracijas, deklaravo jose PVM apmokestinamus tiekimus, pardavimo ir atskaitomo PVM, mokėtino į biudžetą PVM sumas (patikrinimo akto 1 priedas). Tačiau, kaip nustatė mokesčių administratorius, Bendrovė, pažeisdama aukščiau nurodytąsias PVMĮ nuostatas, nepagrįstai neapskaičiavo 155737 Eur pardavimo PVM nuo LAPT 2017-04-13 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-567-196/2017 jai iš Vilniaus AVPK už suteiktas paslaugas priteisto atlygio – 897339 Eur.

Pasisakant dėl Bendrovės išdėstytos pozicijos, jog teismo priteista suma nėra apmokėjimas už jos suteiktas paslaugas, jog ši suma yra nuostolių dėl nepagrįsto Vilniaus AVPK praturtėjimo atlyginimo priteisimas, todėl nėra apmokestinama PVM, pažymėtina, jog Bendrovės pozicija yra nepagrįsta, visų pirma, dėl to, jog toks vertinimas pateiktas civilinės, tačiau ne mokesčių teisės normų aspektu. Iš ginčo byloje pateiktų teismų sprendimų matyti, jog teismui pripažinus Bendrovės ir Vilniaus AVPK sudarytą ginčo paslaugų tiekimo sutartį negaliojančia nuo jos sudarymo momento, LAT 2016-04-29 nutartyje civ. byloje Nr. e3K-7-89-378/2016 akcentavo būtinybę išspręsti šalių tarpusavio atsiskaitymo klausimą, nes ginčo šalys pripažintą niekine sutartį vykdė, t. y. ieškovė transportavo ir saugojo transporto priemones, kurias atsakovas, vykdydamas jam įstatymais suteiktas viešąsias paslaugas, buvo sulaikęs, konfiskavęs ir paėmęs, taip pat iki kylant ginčui už teikiamas paslaugas mokėjo ir, atsižvelgęs į tai, jog atsiskaitymas pagal pripažintos niekine sutarties sąlygas negalimas, akcentavo teismo *pareigą nustatyti teisingą atlyginimą už suteiktas transporto priemonių saugojimo paslaugas* (nutarties 60 punktas). LAT minėtoje nutartyje (66 punktas) suformulavo teisės aiškinimo ir taikymo taisyklę, kurią savo skunde akcentuoja ir Bendrovė: tais atvejais, kai pripažįstama niekine viešojo paslaugų teikimo sutartis, pagal kurią faktinis paslaugų tiekimas jau yra įvykęs ir restitucija natūra negalima (nes prievoles pagal šią sutartį įvykdė tik tiekėjas), atlyginimo dydis už suteiktas paslaugas negali būti nustatomas pagal negaliojančios sutarties sąlygas, o perkančiosios organizacijos nepagrįsto sutaupymo vertė apskaičiuotina pagal analogiško sandorio vertės kriterijų (ar kitus teisingo atlyginimo metodus). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog nepriklausomai nuo to, kokiū būdu civiline teisine tvarka išsprendžiamas atlyginimo už suteiktas paslaugas dydžio nustatymo klausimas (priteisiant įsiskolinimą, taikant restituciją ar priteisiant nepagrįsto sutaupymo vertę), *mokesčių įstatymų aspektu* vertinti teismo priteistą sumą ne kaip Bendrovės už suteiktas paslaugas gautiną atlygį, o kaip nuostolių atlyginimą, kaip kad savo skunde tvirtina Bendrovė, nėra jokio teisinio pagrindo. Komisijos vertinimu, LAPT 2017-04-13 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-567-196/2017 priteisdamas Bendrovei iš Vilniaus AVPK 897339 Lt sumą, PVMĮ prasme sumažino Bendrovės suteiktų paslaugų PVM apmokestinamąją vertę (akcentuotina, jog pati Bendrovė mokesčių administratoriui teiktose PVM deklaracijose deklaravo vykdant PVM apmokestinamąją veiklą gautų PVM apmokestinamų tiekimų pardavimo PVM sumas), kurią sudaro ne tik gautas, bet ir gautinas atlygis už suteiktas paslaugas (PVMĮ 15 str. 1 dalis), tuo tarpu aplinkybės, jog teismo sprendime ši suma įvardinta kaip priteista dėl atsakovo nepagrįsto praturtėjimo ar teismas nurodė, jog Bendrovei atlygintinas dydis už suteiktas transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas, teismo vertinimu, skaičiuotinas be PVM, negali paneigti imperatyviose PVMĮ normose įtvirtintos pareigos apmokestinamajam asmeniui (tokiu buvo

Bendrovė paslaugų teikimo metu) skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM nuo už suteiktas paslaugas gauto atlygio, kurio dydį šio ginčo atveju nustatė teismas.

Bendrovė skunde akcentuoja, jog LAPT 2017-04-13 nutartyje iš apskaičiuotos 1195654,90 Eur sumos išskaičiavo 21 proc. PVM sumą ir Bendrovei priteisė sumą be PVM, todėl mokesčių administratoriaus sprendimu nurodžius Bendrovei sumokėti PVM, susidarytų situacija, kad iš sumos, kuri buvo priteista ir kuri buvo apskaičiuota iš priskaičiuotos sumos (1195654,90 Eur) atėmus 21 proc. PVM sumą, dar kartą būtų išskaičiuota 21 proc. PVM suma, t. y. PVM būtų skaičiuojamas du kartus. Šis Bendrovės argumentas yra nepagrįstas. Visų pirma, ginčo byloje nenustatyta, kad PVM nuo aptariamų paslaugų tiekimo į valstybės biudžetą buvo sumokėtas. LAPT 2017-04-13 nutartimi civ. byloje Nr. e2A-567-196/2017 priteisė Bendrovei iš Vilniaus AVPK 897339 Lt sumą be PVM. Pagal ESTT praktiką (2013-11-07 sprendimas sujungtose bylose C-249/12 ir C-250/12) 2006-11-28 Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos, būtent jos 73 ir 78 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad kai šalys nustatė turto kainą be nuorodos į PVM, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti PVM už apmokestinamąjį sandorį asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš įgijėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima PVM. Atsižvelgiant į šią ESTT praktiką bei ginčo byloje susiklosčiusias faktines aplinkybes, darytina išvada, jog teismo sprendimu Bendrovei priteistas atlyginimas už suteiktas paslaugas apima PVM ir todėl mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai apskaičiavo Bendrovei mokėtiną į biudžetą PVM sumą pagal PVMĮ 92 str. 1 dalyje nustatytą formulę: mokėtina PVM suma = atlygis x T/(100 proc. + T), čia T – atliktoms paslaugoms PVMĮ nustatytas PVM tarifas (procentais).

Pasisakant dėl Bendrovės argumentų, susijusių su PM apskaičiavimo pagrįstumu (Bendrovė vėlgi tvirtina, jog buvo priteistas ne atlyginimas, bet nuostoliai, kuriuos ji patyrė dėl Vilniaus AVPK nepagrįsto praturtėjimo), pažymėtina, jog pagal PMĮ nuostatas PM moka Lietuvos vienetas (PMĮ 3 str. 1 d. 1 punktas), kurio mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje (4 str. 1 dalis). Pagal PMĮ 2 str. 24 dalį pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais. Pagal PMĮ 12 str. 12 punktą mokesčiu neapmokestinamas vieneto gautas žalos atlyginimas. Tačiau remiantis jau aukščiau šiame sprendime išdėstytais argumentais dėl LAPT 2017-04-13 nutartimi Bendrovei iš Vilniaus AVPK priteistos sumos pobūdžio vertinimo, vertinti Bendrovei priteistas sumas kaip jos patirtos žalos atlyginimą, kaip kad savo skunde, remdamasi jame pacituotomis CK normomis (pažymėtina, jog tai, kokios CK normos taikytinos kvalifikuojant tarp Bendrovės ir Vilniaus AVPK susiklosčiusius teisinius santykius, teisinės reikšmės šiame ginče neturi) tvirtina Bendrovė, nėra jokio teisinio pagrindo. Todėl darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai priskyrė Bendrovei priteistą sumą prie jos gautų apmokestinamų pajamų PMĮ tikslais.

Bendrovė skunde išdėstė prašymą atleisti ją nuo 25078,80 Eur PVM ir 22774,90 Eur PM delspinigių mokėjimo. Nurodė, jog, VMI apskaitos duomenimis, skelbiamais *mano.vmi*, Bendrovė šiuo metu turi 125321 Eur mokesčių permoką. Mokesčių permokos turėjimas, kai tuo pačiu metu apskaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai, pripažįstamas situacija, jog dėl tokio pažeidimo nėra padaroma žala biudžetui, todėl, Bendrovės teigimu, egzistuoja MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte ir 141 str. 1 d. 3 punkte nurodytas pagrindas atleisti Bendrovę nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo. Bendrovė skunde išdėstė argumentus dėl to, jog ji atleistina nuo delspinigių mokėjimo vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais.

LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtoju mokėsčio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjęs į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo delspinigių (pavyzdžiui, LVAT 2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-773/2010, 2017-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1321-442/2017). Pagal LVAT praktiką pripažįstama, kad reali žala valstybės biudžetui atsiranda nuo to momento, kai į valstybės biudžetą teisės aktų nustatytu terminu nesumokama mokesstinė prievolė ir dėl to valstybės biudžete nėra valstybei teisėtai priklausantių pajamų. Nagrinėjamo ginčo atveju Bendrovė nuo jos už suteiktas paslaugas gautų pajamų laiku nesumokėjo PVM ir PM (PM mokėjimo terminai – 2014-06-02, 2015-06-01, PVM mokėjimo terminai – 2013-10-25, 2013-11-25, 2013-12-27, 2016-06-25, 2014-09-25, 2014-10-27, 2014-11-25, 2015-01-

26), dėl ko jai ir buvo apskaičiuoti delspinigiai bei paskirtos baudos, todėl, remiantis minėta LVAT praktika, konstatuotina, kad valstybės biudžetas patyrė žalą. Nustačius, kad valstybės biudžetui buvo padaryta žala, taip pat aplinkybę, jog mokesčių administratorius, skaičiuodamas Bendrovei delspinigius, atsižvelgė į jos turimų permokų dydžius (priede prie ginčijamo Inspekcijos sprendimo pateikta „Delspinigių ataskaita“), atleisti Bendrovę nuo PVM ir PM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktą nėra teisinio pagrindo.

Dėl Bendrovės skunde išdėstytos pozicijos, jog ji atleistina nuo delspinigių mokėjimo vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais kriterijais, paminėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog ir nesant MAĮ įtvirtintų atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, tačiau tik esant tam tikroms *išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), kurių buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkrečioje situacijoje. Tokiomis aplinkybėmis, anot LVAT pozicijos, gali būti pripažįstami netinkamai atlikti mokesčių administratoriaus veiksmai (pavyzdžiui, pirminio patikrinimo metu nevisapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus), kontrolės veiksmų atlikimo vilkinimas, mokesčių mokėtojo elgesys (bendradarbiavimas, pažeidimų pripažinimas ir apskaičiuotų nepriemokų padengimas) kontrolės veiksmų metu ar po jų. Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos. Mokesčių administratorius Bendrovės tikrinimo veiksmus pradėjo ir atliko jam MAĮ suteiktose kompetencijos ribose, Bendrovės patikrinimas atliktas už 2013–2014 m. mokestinį laikotarpį, nepažeidžiant MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtintų patikrinimo atlikimo senaties terminų, mokesčių administratorius nevilkino Bendrovės kontrolės veiksmų (atlikus Bendrovės mokestinį tyrimą dėl mokesčių permokos grąžinimo (2018-03-26 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (21.67-32) FR0686-358) ir Bendrovei nepašalinus mokestinio tyrimo metu nustatytų trūkumų, 2018-05-02 pavedimu tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-941 buvo inicijuotas jos patikrinimas, patikrinimo aktas surašytas 2018-07-18, patikrinimo eiga stabdyta nuo 2018-05-17 iki 2018-06-17 gavus pačios Bendrovės prašymą atidėti dokumentų pateikimo terminą). Jokių išskirtinių aplinkybių nenurodė bei nepagrindė ir pati Bendrovė. Todėl Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, neturi pagrindo, vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalimi, atleisti Bendrovę nuo delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo.

Bendrovė skunde išdėstė argumentus dėl to, jog, jos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai jai skyrė 15 proc. nuo papildomai apskaičiuotų mokesčių dydžio baudas ir pareiškė prašymą skirtų baudų dydį mažinti iki 10 proc.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudų skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo *pažeidimo pobūdžio*, nuo to, ar *mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi*, nuo *mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis* skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgęs į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip

pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010, 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010, 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Komisija nurodo sutinkanti su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstyta pozicija, jog šiuo konkrečiu atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Bendrovės atsakomybę (pažeidimo mastas, kuris pasireiškė didele valstybės biudžetui padaryta žala), tiek ir ją švelninančių (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Nors ir nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir lemiančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą, tačiau Inspekcija ginčijamu sprendimu skyrė Bendrovei ne vidutinio, tačiau tik šiek tiek didesnes nei minimalaus dydžio (15 proc.) baudas. Atsižvelgiant į paskirtų baudų dydį, taip pat į tai, kad Bendrovės skunde dėstomi argumentai, susiję su tarp jos ir Vilniaus AVPK susiklosčiusiais civiliniais teisiniais santykiais, vykusių teisminių ginčų trukme, nelaikytini lemiančiais pagal MAĮ nuostatas skirtų baudų dydį, mokesčių administratoriaus paskirtos nustatyto dydžio baudos paliktinos galioti, kaip visiškai atitinkančios MAĮ 139 str. 1 dalyje apibrėžtas nuostatas.

Pasisakant dėl Bendrovės prašymo atleisti ją nuo 23361 Eur PVM ir 15320 Eur PM baudų mokėjimo pažymėtina, jog pagal MAĮ 141 str. 2 dalį nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju Bendrovė nepateikė duomenų, patvirtinančių, jog ji yra sumokėjusi su paskirtomis baudomis susijusių PVM ir PM sumas (šių mokesčių sumokėjimo terminai yra atidėti arba išdėstyti), todėl Komisija nurodo neturi pagrindo nagrinėti iš esmės Bendrovės prašymą atleisti ją nuo baudų mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 2 dalimi, 141 str. 2 ir 3 dalimis, 156 str. 2 dalimi, 155 str. 4 d. 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Bendrovės 2018-10-18 skundo dėl Inspekcijos 2018-09-21 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-323 nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Inspekcijos 2018-09-21 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-323.
3. Neatleisti Bendrovės nuo 25078,80 Eur PVM ir 22774,90 Eur PM delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-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, 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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė