



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „ŠILUTĖS VĖJO PARKAS 2“ SKUNDO**

2020 m. birželio 15 d. Nr. S- 107 (7-84/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės (Pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB „Šilutės vėjo parkas 2“ (toliau – Pareiškėja) 2020-04-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, VMI) 2020-03-19 sprendimo Nr. 331-55672 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovė advokatė Y. A., Inspekcijos atstovai L. Y., R. E. 2020-05-12 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2020-04-08 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria buvo atsisakyta grąžinti jai 49 814 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) skirtumą, susidariusį už 2015-04-01–2016-12-01 laikotarpį (toliau – Permoka).

Pareiškėja nurodo užsiimanti vėjo jėginių vystymo veikla, kuri yra specifinė ta prasme, kad iš anksto nėra galimybės tinkamai numatyti, kada toks juridinis asmuo pradės realiai vykdyti veiklą ir savarankiškai generuoti su šia veikla susijusias pajamas. Pareiškėja buvo įsteigta 2013-12-31. Iš pradžių buvo planuota, kad Pareiškėja iš savo veiklos pajamas pradės gauti apie 2018–2019 m., tačiau dėl tam tikrų objektyvių priežasčių prognozės nepasitvirtino ir Pareiškėjos veiklos pradžia buvo nukelta į ateitį.

Pareiškėja Inspekcijai įstatymų nustatyta tvarka ir terminais pateikė visas PVM deklaracijas (forma FR0600) už laikotarpį, kada susidarė Permoka, t. y. nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01, deklaracijų 36 laukelyje su minuso ženklu nurodama jai iš biudžeto grąžintiną PVM. Pateikusi PVM deklaracijas, Pareiškėja 2019-02-05 kreipėsi į Inspekciją su prašymu dėl tarpusavio mokestinių prievolių suderinimo laikotarpiu iki 2018-12-31. Inspekcijai sugeneravus tarpusavio mokestinių prievolių suderinimo aktą, buvo susisteminti Pareiškėjos teiktų PVM deklaracijų 36 laukelyje nurodyti duomenys, susiję su Pareiškėjai priklausančiu ir iš biudžeto lėšų grąžintinu PVM skirtumu (įskaitant ir Permoką). Gavusi šiuos duomenis, Pareiškėja turėjo galimybę juos sugretinti su savo buhalterinėje apskaitoje įvestais duomenimis ir padaryti galutinę išvadą dėl tikslaus grąžintinos arba įskaitytinios Permokos dydžio.

Atlikdama nurodytus veiksmus, Pareiškėja tikėjosi, kad tokiu būdu aiškiai ir nedviprasmiškai Inspekcijai išreiškia savo valią Permoką susigrąžinti ar įskaityti, kaip tai numatyta Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 straipsnio 13 dalyje. Permokos dydis Pareiškėjai yra itin reikšmingas, nes, kaip matyti iš jos pelno (nuostolių) ataskaitų, ji negeneruoja jokių pardavimo pajamų. Dėl to nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėja galėjo neišreikšti savo valios dėl jos veiklai itin reikšmingo dydžio Permokos susigrąžinimo ar įskaitymo.

Pareiškėja teigia, jog pirminis jos lūkestis buvo toks, kad pradėjusi generuoti pajamas iš veiklos, ji turės galimybę valstybės biudžetui mokėtiną PVM įskaityti su turima Permoka. Dėl šios priežasties Pareiškėja tam tikrą laiką neteikė prašymo dėl Permokos sugražinimo, nes tikėjosi, kad uždirbus pajamas ir atsiradus mokėtinam PVM, turimą Permoką pavyks įskaityti. Tokiu būdu buvo siekta išvengti papildomos administracinės naštos, kuri kiltų tuo atveju, jeigu Permoką reikėtų susigražinti, o susigražinus daryti papildomą veiksmą į valstybės biudžetą sumokant PVM. Nepasitvirtinus pirminėms prognozėms dėl Pareiškėjos veiklos pradžios ir Pareiškėjos veiklos pradžią perkėlus į ateitį, tai tapo objektyviai neįmanoma. Todėl Pareiškėja 2020-01-20 Inspekcijai pateikė prašymą (toliau – Prašymas) grąžinti 143 626 Eur PVM skirtumą už mokesčių laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2019-12-31. Pareiškėja 2020-02-17 Inspekcijai pateikė papildomus paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad dar iki Prašymo pateikimo dienos ji atliko veiksmus, kurie išreiškė jos valią Permoką susigražinti ar įskaityti, su kuriais siejama senaties termino skaičiavimo pradžia pagal MAĮ 87 straipsnio 13 dalį. Prie Prašymo buvo pridėti ir šias aplinkybes pagrindžiantys įrodymai, pavyzdžiui, 2019-02-05 tarpusavio mokesčių prievolių suderinimo aktas.

Pareiškėja teigia, kad jos argumentai patvirtina, kad Permokos grąžinimo senaties terminas nėra praleistas ir Permoka turi būti jai grąžinama.

Nurodoma, jog MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje įstatymų leidėjas nustatė naikinamąjį terminą, kuriam suėjus mokesčio permoka nebegali būti grąžinta, kartu nustatydamas ir tris alternatyvius momentus, su kuriais siejama senaties termino skaičiavimo pradžia, t. y.: įskaitymas, kuris atliekamas mokesčių administratoriaus iniciatyva; arba mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti mokesčio permoką pateikimas; arba mokesčių mokėtojo atliktas veiksmas, liudijantis tai, kad mokesčių mokėtojas žino apie mokesčio permokos buvimą ir siekia ją susigražinti (įskaityti).

Taigi, senaties terminas turėtų būti pradedamas skaičiuoti nuo kažkurio iš aukščiau nurodytų veiksmų atlikimo dienos. Šiuo atveju Inspekcija ir Pareiškėja nesutaria, koks atskaitos taškas šioje konkrečioje situacijoje turėtų būti laikomas MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje nustatyto Permokos grąžinimo senaties termino skaičiavimo pradžia. Inspekcija laikė, kad šioje teisės normoje nurodyto senaties termino skaičiavimo pradžia yra Prašymo pateikimo diena (t. y. 2020-01-20), o senaties termino trukmei nustatyti atitinkamai taikoma nuo 2020-01-01 įsigaliojusi MAĮ 68 straipsnio 1 dalies redakcija. Tačiau, Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepagrįstai ignoravo aplinkybes, kad dar iki Prašymo pateikimo ir naujos MAĮ 68 straipsnio 1 dalies redakcijos įsigaliojimo, Pareiškėja buvo atlikusi veiksmus, kurie liudijo jos siekį Permoką susigražinti ar įskaityti:

1. Pareiškėja įstatymų nustatyta tvarka ir terminais pildė bei Inspekcijai pateikė visas PVM deklaracijas (forma FR0600) už laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01. Iš biudžeto Pareiškėjai grąžintina Permoka su minuso ženklu buvo nurodoma deklaracijų 36 laukelyje;

2. 2019-02-05 Pareiškėja kreipėsi į Inspekciją prašydama suderinti tarpusavio mokesčių prievoles. Tarpusavio mokesčių prievolių suderinimo akto pagrindu buvo nustatyta, koks PVM skirtumas (įskaitant ir Permoką) Pareiškėjai priklauso už laikotarpį iki 2018-12-31. Tarpusavio mokesčių prievolių suderinimo aktas atspindėjo susistemintus duomenis, kuriuos Inspekcijai teiktų PVM deklaracijų 36 laukelyje buvo nurodžiusi pati Pareiškėja.

Pareiškėjos vertinimu, nurodyti veiksmai yra pakankami siekiant pagrįsti faktą, kad Pareiškėja aktyviai domėjosi savo mokesčiais prievolėmis ir atliko veiksmus, liudijančius apie siekį Permoką susigražinti ar įskaityti. Tarpusavio mokesčių prievolių suderinimas buvo atliktas vėliau lyginant su PVM deklaracijų pateikimu už laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01, suderinimu buvo apibendrinti anksčiau Inspekcijai PVM deklaracijų forma pateikti duomenys, susiję su Permokos dydžiu. Be to, mokesčių prievolių suderinimo momentas yra lengviau apibrėžiamas (yra aiški konkreti data). Taigi, nors Pareiškėja atliko kelis skirtingus

veiksmus, kurie patvirtino jos siekį Permoką susigrąžinti, tačiau Permokos grąžinimo pradžia dėl nurodytų priežasčių Pareiškėja sieja su suderinimo akto pasirašymo momentu (t. y. 2019-02-05). Nors Pareiškėja teigia informavusi apie tai Inspekciją 2020-02-17 pateikdama papildomus paaiškinimus, tačiau Sprendime Inspekcija nurodė, kad šie veiksmai įrodo tik tai, kad Pareiškėja žinojo apie Permoką, tačiau jų negalima laikyti veiksmais, kurie išreiškė Pareiškėjos valią Permoką susigrąžinti arba įskaityti.

Pareiškėja su tokia pozicija nesutinka, nes apie Permokos buvimą sužinojo dar prieš pildydama PVM deklaracijas ir prieš suderindama tarpusavio mokesťines prievoles. Analizuodama kiekvieno mėnesio buhalterinius duomenis (tokia analizė atliekama anksčiau, nei Inspekcijai pateikiama užpildyta PVM deklaracija), Pareiškėja sužinojo apie Permokos buvimą faktą. Kiekvieno mėnesio PVM deklaracija su 36 laukelyje nurodytu iš biudžeto Pareiškėjai grąžintinu PVM skirtumu buvo užpildyta ir pateikta Inspekcijai ne sužinojus apie Permokos buvimą, bet įsitikinus, kad Permoka egzistuoja ir siekiant ją susigrąžinti. Dėl to nėra pagrindo teigti, kad PVM deklaracijų pateikimas, kai 36 laukelyje su minuso ženklu nurodoma iš valstybės biudžeto Pareiškėjai grąžintina Permoka bei mokesťinių likučių suderinimas (kai buvo susisteminti PVM deklaracijų 36 laukelyje Inspekcijai pateikti duomenys) reiškia tik žinojimą apie Permoką, tačiau nereiškia Pareiškėjos siekio tą Permoką susigrąžinti.

Šią aplinkybę, pasak Pareiškėjos, taip pat patvirtina faktas, kad Permokos dydis yra itin reikšmingas Pareiškėjai, nes jos pelno (nuostolių) ataskaitos patvirtina, kad Pareiškėjos per metus sugeneruojamos pardavimo pajamos yra lygios 0 Eur, Pareiškėja dėl savo veiklos specifikos kol kas nevykdo veiklos ir negeneruoja su tuo susijusių pajamų. Dėl to nėra tikėtina, kad Pareiškėja, pildydama PVM deklaracijų 36 laukelį, kuriame nurodė iš biudžeto Pareiškėjai grąžintiną PVM skirtumą, ir suderindama tarpusavio mokesťines prievoles, kurios apibendrina PVM deklaracijų pagrindu Inspekcijai teiktą informaciją apie PVM skirtumą, galėjo nesiekti Pareiškėjai itin reikšmingo dydžio Permokos susigrąžinimo ar įskaitymo.

Inspekcija Sprendime taip pat pažymėjo, kad jokių ankstesnių prašymų (iki Prašymo pateikimo dienos) Pareiškėja Inspekcijai nebuvo pateikusi. Ši aplinkybė leidžia manyti, kad Inspekcija nepagrįstai susiaurina MAĮ 87 straipsnio 13 dalies taikymo sritį ir laiko, kad tik prašymo pateikimas (bet ne koks nors kitas mokesčių mokėtojo atliktas veiksmas) gali liudyti apie mokesčio mokėtojo siekį sugrąžinti ar įskaityti mokesčio permoką.

Pasak Pareiškėjos, teisės aktuose nėra nustatyta, koku veiksmu turi būti išreiškiamas mokesčių mokėtojo siekis susigrąžinti mokesčio permoką. To nepaaiškina ir Inspekcijos išleistas MAĮ komentaras. Nepaisant to, MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje vartojama sąvoka „veiksmas“ reiškia, kad šis aktas negali būti tapatinamas su prašymo susigrąžinti permoką padavimu mokesčių administratoriui, o turi būti traktuojamas plačiau, tokiu veiksmu laikant ne tik prašymo pateikimą, bet ir kitų veiksmų atlikimą, iš kurių būtų aiškus asmens siekis susigrąžinti mokesčio permoką. MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatą reikėtų suprasti kaip neįpareigojančią teikti prašymo Inspekcijai vien tam, kad būtų sudaryta galimybė nutraukti senaties terminą, tokį patį tikslą galima pasiekti mokesčių mokėtojui atliekant ir kitus veiksmus, išreiškiančius jo valią permoką susigrąžinti ar įskaityti. Taigi, šioje teisės normoje nurodytas prašymas negali būti sutapatinamas su kitu veiksmu, kuriuo išreiškiamas ketinimas susigrąžinti permoką, nes minėtoje teisės normoje jie nurodomi atskirai.

Pareiškėjos vertinimu, vien tik PVM deklaracijų pateikimo Inspekcijai faktas gali būti laikomas mokesčių mokėtojo siekiu susigrąžinti mokesčio permoką. Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 2 straipsnio 8 dalyje pateiktą mokesčio deklaracijos sąvoką ir tvirtina, jog mokesčio deklaracijoje atsispindi ne tik duomenys dėl mokesčių mokėtojo apskaičiuotas sumas už atitinkamą laikotarpį, tačiau ir kiti su mokesčio apskaičiavimu ar sumokėjimu susiję duomenys, įskaitant, bet neapsiribojant, ir duomenys apie mokesčio permoką. Taigi, sprendžiant klausimą dėl termino, už kurį gali būti grąžinta mokesčio permoka, ribų, šiuo konkrečiu atveju būtina vertinti Pareiškėjos Inspekcijai pateiktų PVM deklaracijų duomenis.

Pareiškėja Inspekcijai teikė PVM deklaracijas (forma FR0600) už laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01, kiekvienos deklaracijos 36 laukelyje su minuso ženklu buvo nurodoma Pareiškėjai iš biudžeto gražintina PVM skirtumo dalis. Taigi, atsižvelgiant į Pareiškėjos Inspekcijai teiktų PVM deklaracijų turinį, taip pat sistemiškai vertinant MAĮ 87 straipsnio 13 dalį ir 2 straipsnio 8 dalį, kuri pateikia mokesčio deklaracijos apibrėžimą, skunde daroma išvada, kad jau vien tik PVM deklaracijų pateikimas Inspekcijai liudija apie Pareiškėjos siekį Permoką susigražinti ar įskaityti.

Skunde atkreiptas dėmesys į tai, kad deklaracijų pateikimo faktas teismų praktikoje yra laikomas pakankamu įrodymu, kuris patvirtina mokesčio mokėtojo siekį susigražinti permoką (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2747/2011). Pareiškėja nurodo nematanti priežasčių, kodėl šiuo konkrečiu atveju būtų galima nukrypti nuo LVAT suformuotos praktikos. Dėl to PVM deklaracijų pateikimas pagal faktines aplinkybes panašiam ginče tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos negali būti traktuojamas kaip nors kitaip, negu kad jis buvo traktuotas Pareiškėjos nurodomoje byloje. Be to, šiuo konkrečiu atveju Pareiškėja taip pat papildomai atliko ir dar vieną veiksmą – 2019-02-05 suderino tarpusavio mokestinių prievolių likučius.

Pareiškėja nurodo, jog šiuo atveju privaloma vertinti konkrečias kiekvienai situacijai reikšmingas faktines aplinkybes, kiek tai liečia atitinkamo veiksmo pripažinimą veiksmu, liudijančiu mokesčių mokėtojo siekį susigražinti mokesčio permoką. Pareiškėja pažymi, kad šiuo konkrečiu atveju Inspekcija nevertino ne tik Pareiškėjos veiksmų, kurie liudijo jos valią susigražinti Permoką ir su kuriais turėtų būti siejama Permokos gražinimo senaties termino pradžia, tačiau taip pat neatsižvelgė ir į Pareiškėjos vykdomos veiklos specifiką ir jos objektyvias galimybes Permoką įskaityti su valstybės biudžetui mokėtinu PVM. Pirminis Pareiškėjos lūkestis buvo toks, kad pradėjusi generuoti pajamas iš savo veiklos Pareiškėja valstybės biudžetui mokėtiną PVM įskaitytų su turima Permoka. Dėl šios priežasties Pareiškėja tam tikrą laiką neteikė prašymo dėl Permokos gražinimo, nes siekė išvengti papildomos administracinės naštos, kuri kiltų tuo atveju, jeigu Permoką reikėtų susigražinti, o susigražinus mokėti PVM į valstybės biudžetą.

Pareiškėja užsiima vėjo jėgainių vystymo veikla, kuri yra specifinė, nes iš anksto nėra galimybės tinkamai numatyti, kada toks juridinis asmuo pradės realiai vykdyti veiklą ir savarankiškai generuoti su šia veikla susijusias pajamas. Praktikoje pastebima, kad nuo tokio juridinio asmens įsteigimo turi praeiti nemažai laiko, kol yra pradėdama vykdyti veiklą ir pradėdamos generuoti su tokia veikla susijusias pajamas. Pareiškėja buvo įsteigta 2013-12-31. Iš pradžių buvo planuota, kad Pareiškėja pradės vykdyti veiklą ir gauti su šia veikla susijusias pajamas apie 2018–2019 m., tačiau dėl objektyvių priežasčių pirminės prognozės dėl Pareiškėjos veiklos pradžios nepasitvirtino ir veiklos pradžia buvo nukelta į ateitį. Objektyvios priežastys, dėl kurių Pareiškėjos veiklos pradžia buvo atidėta, susijusios su: (i) užsitęsusiomis procedūromis ir tyrimais, kuriuos prieš veiklos vykdymo pradžią privalo atlikti Pareiškėja; (ii) Pareiškėjos veiklą reglamentuojančių teisės aktų, prie kurių reikia prisitaikyti, dažni pasikeitimai; (iii) kitos priežastys (pavyzdžiui, 2018 m. įvykęs Pareiškėjos akcininko pasikeitimas). Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad ilgas veiklos pradžios procesas tokio pat pobūdžio bendrovėms kaip Pareiškėja yra įprasta praktika.

Taigi, šiuo konkrečiu atveju dėl specifinio Pareiškėjos veiklos pobūdžio buvo paneigta Pareiškėjos teisė valstybės biudžetui mokėtiną PVM įskaityti su Permoka. Nepaisant to, specifinis Pareiškėjos veiklos pobūdis negali tapti priežastimi, kuri pablogintų jos mokestinę poziciją taip, kad būtų eliminuota galimybė Pareiškėjos veiklai reikšmingo dydžio Permoką įskaityti su į valstybės biudžetą mokėtinu PVM ar, nesant sąlygų įskaityti, Pareiškėjos teisė susigražinti Permoką išvis būtų paneigta. Todėl, pasak Pareiškėjos, šiuo atveju sprendžiant tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos kilusį ginčą, turėtų būti atkreipiamas dėmesys ir į bendruosius iš Konstitucijos kylančius teisės principus, tarp kurių: valdžios įstaigos tarnauja žmonėms. MAĮ 87 straipsnio 13 dalies normos prasmė nėra iki galo aiškiai nurodyta teisės akte, todėl veikdama

sutinkamai su Konstitucijos 5 straipsnio 3 dalies nuostata, Inspekcija turėtų tiesiogiai išsiaiškinti mokesčių mokėtojo ketinimus, jeigu jie jai nėra aiškūs, o šis neaiškumas gali asmeniui sukelti neigiamas pasekmes. Šiuo atveju Inspekcija Pareiškėjos atliktų veiksmų ketinimų nesiaiškino, bet priešingai, ignoravo Pareiškėjos paaiškinimus. Todėl, pasak Pareiškėjos, Inspekcija nesilaikė gero administravimo principų.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, kad Pareiškėjos nurodytos aplinkybės patvirtina, kad PVM deklaracijų pateikimas ir tarpusavio mokestinių prievolių suderinimas buvo atlikti siekiant susigrąžinti ar įskaityti Pareiškėjos veiklai reikšmingo dydžio Permoką. PVM deklaracijose ir mokestinių prievolių suderinimo akte atsispindi informacija, kuri byloja apie Permokos buvimą ir tokio įrodymo pateikimas turi būti laikomas Pareiškėjos atliktu veiksmu, liudijančiu, kad ji žinojo apie Permokos buvimą ir siekė ją susigrąžinti. Vadinasi, pripažinus atskaitos tašką 2019-02-05 (tarpusavio mokestinių prievolių suderinimas), Pareiškėjos teisė susigrąžinti Permoką senaties pagrindu už laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01, atsižvelgiant į tai, kad šiems santykiams taikoma iki 2020-01-01 galiojusi MAĮ 68 straipsnio 1 dalies redakcija, negalėjo būti paneigta.

Skunde dėstomi argumentai dėl MAĮ 68 straipsnio 1 dalies pakeitimo, kuris įsigaliojo 2020-01-01, taikomo pereinamojo laikotarpio. Nurodoma, jog MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje įtvirtinta nukreipiamoji (į MAĮ 68 straipsnį) teisės norma, todėl šio ginčo kontekste yra svarbios Pakeitimo įstatymo nuostatos, susijusios su MAĮ 68 straipsnyje įtvirtinto senaties termino pakeitimu ir pereinamuoju laikotarpiu, apibrėžiančiu minėtos teisės normos taikymą laiko atžvilgiu.

Iki Pakeitimo įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo (t. y. iki 2020-01-01) buvo taikomas einamųjų ir prieš tai ėjusių 5 kalendorinių metų senaties terminas siekiant apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokesť (MAĮ 68 straipsnis) arba susigrąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (MAĮ 87 straipsnio 13 dalis). Po Pakeitimo įsigaliojimo pradėtas taikyti sutrumpintas einamųjų ir prieš tai ėjusių 3 kalendorinių metų senaties terminas. Pakeitimo įstatymu įstatymo leidėjas nustatė pereinamąjį laikotarpį, kuris apibrėžė, kaip turėtų būti taikomi su MAĮ 68 straipsniu susiję pakeitimai laiko atžvilgiu. Skunde cituojama Pakeitimo įstatymo 10 straipsnio 6 dalis ir nurodoma, kad įstatymų leidėjas įtvirtino tokias pereinamajam laikotarpiui būdingas taisykles, susijusias su MAĮ 68 straipsnio taikymu laiko atžvilgiu: (i) jeigu mokesstinės prievolės buvo apskaičiuotos ir (ar) perskaičiuotos iki 2020-01-01, tokiu atveju taikomas einamųjų ir prieš tai ėjusių 5 kalendorinių metų senaties terminas; (ii) jeigu mokestinių prievolių apskaičiavimo ir (ar) perskaičiavimo procedūros buvo pradėtos iki 2020-01-01, tačiau nebaigtos, tokiu atveju taip pat taikomas einamųjų ir prieš tai ėjusių 5 kalendorinių metų senaties terminas.

Tvirtinama, jog nors Pakeitimo įstatymo 10 straipsnio 6 dalyje tiesiogiai kalbama apie MAĮ 68 straipsnyje nurodytą mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį, kurią atlieka Inspekcija mokesčio mokėtojo atžvilgiu, tačiau atsižvelgiant į tai, kad MAĮ 87 straipsnio 13 dalis daro tiesioginę nuorodą į 68 straipsnį, galima daryti išvadą, kad minėtoje teisės normoje numatytas pereinamasis laikotarpis taikomas ne tik MAĮ 68 straipsnio, tačiau ir 87 straipsnio 13 dalies atžvilgiu. Priešingas traktavimas, pasak Pareiškėjos, nebūtų suderinamas su esminiais teisės principais ir iš esmės pažeistų Pareiškėjos interesus.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, kad procedūroms, susijusioms su mokesčių permokos apskaičiavimu ir (ar) perskaičiavimu, kurios buvo pradėtos ir (ar) baigtos iki 2020-01-01, turi būti taikoma iki šios datos galiojusi MAĮ 68 straipsnio redakcija, kuri numatė einamųjų ir praėjusių 5 kalendorinių metų senaties terminą. Pareiškėjos vertinimu, šiuo konkrečiu atveju Permokos grąžinimo ir įskaitymo procedūra buvo pradėta iki 2020-01-01, nes veiksmus, kuriais buvo išreikšta jos valia Permoką susigrąžinti ar įskaityti (PVM deklaracijų teikimas ir tarpusavio mokestinių prievolių suderinimas) Pareiškėja atliko iki 2020-01-01.

Tai reiškia, kad net ir tuo atveju, jeigu Komisija neatsižvelgtų į Pareiškėjos argumentus bei nepripažintų, kad Permokos grąžinimo senaties terminas turėtų būti

pradedamas skaičiuoti nuo 2019-02-05 atlikto tarpusavio mokestinių prievolių suderinimo, o šį terminą skaičiuotų nuo Prašymo pateikimo dienos (t. y. nuo 2020-01-20), tokiu atveju senaties skaičiavimui turėtų būti taikomas einamųjų ir praėjusių 5 kalendorinių metų terminas. Tokiu atveju į Permokos susigrąžinimo senatį turėtų būti įskaitomas ne tik einamųjų 2020 m., tačiau taip pat ir praėjusiųjų 5 kalendorinių metų (t. y. 2019–2015 m. imtinai) terminas, kas reikštų, kad Inspekcijos priimtas sprendimas toje dalyje, kurioje nuspręsta Permokos už laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01 negražinti, yra nepagrįstas ir neteisėtas, todėl naikintinas.

Pareiškėja skunde dėsto argumentus dėl skundžiamos Sprendimo dalies atitikties viešojo administravimo principams. Nurodo, jog dėl specifinės Pareiškėjos veiklos nesant galimybės Pareiškėjos į valstybės biudžetą mokėtino PVM įskaityti su Permoka, skundžiama Sprendimo dalimi buvo atsisakyta Pareiškėjai gražinti jos veiklai reikšmingo dydžio Permoką. Tokia situacija yra nesąžininga ir neteisinga Pareiškėjos, kaip mokesčių mokėtojos, atžvilgiu, nes pažeidžia toliau nurodytus viešojo administravimo principus. Visų pirma, ginčijamas Inspekcijos Sprendimas pažeidžia Pareiškėjos teisėtų lūkesčių principą, nes: (i) Inspekcija neteisėtai susiaurino MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatą, nes paneigė mokesčių mokėtojo galimybę savo valią dėl mokesčio permokos gražinimo ar įskaitymo išreikšti kitais veiksmais (t. y. nebūtinai teikiant toje pačioje teisės normoje nurodytą prašymą); (ii) Inspekcija ignoravo Pakeitimo įstatymo 10 straipsnio 6 dalyje nustatytą pereinamąjį laikotarpį, kuris šiuo konkrečiu atveju turėjo būti taikomas, nes Permokos susigrąžinimo procedūros buvo pradėtos iki 2020-01-01; (iii) Inspekcija ignoravo precedentus kuriančio LVAT praktiką, kurioje LVAT pasisakė, kad deklaracijų pateikimas išreiškia mokesčių mokėtojo valią deklaracijoje nurodytą permoką susigrąžinti (ši praktika iki skundo pateikimo Komisijai dienos nėra pasikeitusi); (iv) Inspekcija nebuvo pateikusi jokių klausimų dėl to, kokie buvo Pareiškėjos tikslai atliekant skunde nurodytus veiksmus (tokiu būdu Inspekcija konkludentiniais veiksmais patvirtino, kad šie tiksliai jai yra aiškūs ir suprantami). Jeigu Inspekcijai Pareiškėjos atliktų veiksmų tikslai nebuvo aiškūs ar dėl šių veiksmų Inspekcija turėjo abejonių, ji privalėjo imtis aktyvių veiksmų, kad minėtos abejonės būtų panaikintos. Toks Inspekcijos elgesys, pasak Pareiškėjos, pažeidžia teisinio reguliavimo stabilumą. Pareiškėja, kaip mokesčių mokėtoja, nebeturi galimybės numatyti valstybės suteiktas funkcijas įgyvendinančios Inspekcijos veiksmų, Pareiškėja nėra įsitikinusi, ar panašios situacijos nepasikartos ateityje.

Pareiškėjos vertinimu, tuo atveju, jeigu Komisija atmestų Pareiškėjos skundą ir paliktų galioti skundžiamo Sprendimo dalį, būtų pažeistas MAĮ 9 straipsnyje numatytas apmokestinimo aiškumo principas, nes neužtikrinant teisingo MAĮ 87 straipsnio 13 dalies vykdymo būtų sudaryta situacija, kai: (i) neteisėtai susiaurinama MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostata tokiu būdu paneigiant mokesčių mokėtojo galimybę savo valią dėl mokesčio permokos gražinimo ar įskaitymo išreikšti kitais ir veiksmais (t. y. nebūtinai teikiant toje pačioje teisės normoje nurodytą prašymą); (ii) Pareiškėja būtų suklaidinta LVAT praktikos, kuri aiškiai nurodė, kad mokesčio deklaracijos, kurioje nurodoma mokesčių permoka, pateikimas Inspekcijai tinkamai išreiškia mokesčio mokėtojo valią šią permoką susigrąžinti.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad net ir tuo atveju, jeigu Komisija nustatytų, kad MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatos, susijusios su mokesčių mokėtojo veiksmais, išreiškiančiais jo valią mokesčių permoką susigrąžinti ar įskaityti, yra neaiškios, visi neaiškumai turėtų būti vertinami Pareiškėjos, kaip mokesčių mokėtojos, naudai, kaip tai įtvirtinta MAĮ 3 straipsnio 5 dalyje.

Pareiškėjos vertinimu, skundžiama Sprendimo dalimi buvo pažeistas teisėtumo principas, nes: (i) skundžiamo Sprendimo dalis nepagrįstai susiaurina MAĮ 87 straipsnio 13 dalį, nes sutapatina prašymo pateikimą su mokesčių mokėtojo veiksmais, išreiškiančiais jo valią permoką susigrąžinti (nors minėtoje teisės normoje šie du veiksmai yra atskirti); (ii) skundžiama Sprendimo dalis priimta ignoruojant Pakeitimo įstatymo 10 straipsnio 6 dalyje numatytą ir MAĮ 68 straipsnio (o kartu ir 87 straipsnio 13 dalies) atžvilgiu taikomą pereinamąjį

laikotarpį; (iii) skundžiama Sprendimo dalis pažeidžia viešojo administravimo principus, įskaitant, bet neapsiribojant, Pareiškėjos teisėtų lūkesčių principą.

Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 8 straipsnio 3 dalį, įtvirtinančią protingumo ir teisingumo principus, minėtos teisės normos komentarą ir nurodo, jog, jos vertinimu, skundžiama Sprendimo dalimi nėra užtikrinama interesų pusiausvyra ir neatsižvelgiama į abiejų ginčo šalių interesus, nes sudaromos sąlygos Inspekcijos piktnaudžiavimui, kai nepagrįstai susiaurinant MAĮ 87 straipsnio 13 dalies apimtį Pareiškėjos skunde nurodyti veiksmai, kuriais ji išreiškė savo valią Permoką susigrąžinti, yra traktuojami kažkaip kitaip, tokiu būdu siekiant nepagrįstai atsisakyti grąžinti Permoką Pareiškėjai. Priimdama skundžiamą Sprendimo dalį Inspekcija taip pat nevertino Pareiškėjo veiklos specifinio pobūdžio, kuris negali tapti priežastimi, pabloginančia Pareiškėjos mokesstinę poziciją taip, kad būtų eliminuota galimybė jos veiklai reikšmingo dydžio Permoką įskaityti su į valstybės biudžetą mokėtina PVM ar Pareiškėjos teisė susigrąžinti Permoką išvis būtų paneigta. Pareiškėjos vertinimu, tokie Inspekcijos veiksmai vertintini kaip nesąžiningi ir neteisingi Pareiškėjos atžvilgiu, todėl suponuoja protingumo ir teisingumo principų pažeidimą.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2020-03-19 sprendimą Nr. 331-55672 toje dalyje, kuria nuspręsta negrąžinti 49 814 Eur dydžio PVM permokos, susidariusios už laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01.

Inspekcija, vadovaudamasi 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. 1A-186 „Dėl mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo)“ (toliau – Taisyklės), ir išnagrinęjusi Pareiškėjos 2020-01-20 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-46072, ginčijamu 2020-03-19 sprendimu Nr. 331-55672 nusprendė grąžinti neįskaitytą prašomos grąžinti sumos likutį 93 812 Eur ir negrąžinti 49 814 Eur, nes suėjęs MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) senaties terminas.

Inspekcija sprendime nurodė, jog priimdama sprendimą, ji vadovavosi MAĮ 87 straipsnio 13 dalies bei MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis. Pareiškėja 2020-01-20 pateikė prašymą grąžinti 143 626 Eur PVM skirtumą už 2015-04-01–2019-12-31 mokestinį laikotarpį, iš jų 49 814 Eur PVM skirtumas susidarė 2015-04-01–2016-12-01 laikotarpiu, 93 812 Eur – 2017-01-01–2020-01-01 laikotarpiu. Inspekcijos turimais duomenimis, Pareiškėja nuo 2015-04-01 iki 2020-01-19 prašymų grąžinti (įskaityti) mokesčių permokas nebuvo pateikusi.

Vadovaujantis Taisyklių (2019-01-30 įsakymo Nr. VA-9 redakcija) 17 punktu, Pareiškėjai per VMI autorizuotų elektroninių paslaugų sritį „Mano VMI“ buvo išsiųstas 2020-02-14 pranešimas Nr. (17.17-40) RES-29978, kuriame nurodyta iki 2020-02-17 pateikti dokumentus, patvirtinančius, kad Pareiškėja žinojo ir siekė susigrąžinti PVM skirtumą, kuris susidarė 2015-04-01–2016-12-01 laikotarpiu. Pareiškėja 2020-02-17 pateikė mokesčių ir / ar baudų už administracinius nusižengimus prievolių likučių suderinimo aktą, kuriame nurodyti mokesčių prievolių 2018-12-31 likutis, tačiau nepateikė dokumentų, patvirtinančių, kad ji siekė susigrąžinti PVM skirtumą. Atsižvelgiant į tai, kad 49 814 Eur PVM skirtumas susidarė 2015-04-01–2016-12-01 laikotarpiu, t. y. anksčiau nei per einamuosius ir 3 praėjusius kalendorinius metus, ir Pareiškėja nepateikė dokumentų, patvirtinančių, kad siekė PVM skirtumą susigrąžinti, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio 13 dalimi, Inspekcija sprendime daro išvadą, kad suėjo PVM skirtumo grąžinimo senaties terminas ir jis negrąžinamas Pareiškėjai.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjos skundas atmestinas ir ginčijamo Inspekcijos sprendimo dalis, kuria atsisakyta Pareiškėjai grąžinti 49 814 Eur PVM skirtumą, tvirtintina. Ginčas tarp šalių vyksta

dėl Inspekcijos atsisakymo grąžinti Pareiškėjai PVM skirtumą, kuris susidarė už 2015-04-01–2016-12-01 laikotarpį, nes, pasak Inspekcijos, yra suėjęs MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje ir 68 straipsnio 1 dalyje nustatytas einamųjų ir praėjusių 3 metų mokesčio permokos (skirtumo) susidarymo terminas ir Pareiškėja nepateikė duomenų, kad iki prašymo grąžinti mokesčio permoką (skirtumą) pateikimo ji atliko veiksmą, kuriuo siekė permoką susigrąžinti.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad Inspekcija netinkamai aiškino MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatas, susiaurindama šios normos taikymo sritį, siekį susigrąžinti Permoką siedama tik su vienu veiksmu – nustatytos formos prašymu ją grąžinti, apribodama Pareiškėjos teisę įskaityti grąžintiną mokesčio skirtumo sumą ateityje mokėtinoms sumoms, nes iki šiol Pareiškėja dėl savo veiklos specifikos ūkinės veiklos vykdyti nepradėjo. Pareiškėja nurodo, kad jos siekį grąžinti mokesčio permoką patvirtina du iki prašymo grąžinti permoką atlikti veiksmai: kiekvieną mėnesį pateikiamos PVM deklaracijos deklaruojant iš biudžeto grąžintiną PVM bei mokestinių prievolių likučių 2019-02-05 suderinimo su Inspekcija aktas. Taip pat Pareiškėja akcentuoja, kad nuo 2020-01-01 įsigaliojus MAĮ pakeitimams, numatantiems taikytiną einamųjų ir trejų praėjusių metų mokesčio perskaičiavimo laikotarpį (atitinkamai ir tokį pat mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminą), buvo numatytos ir šių nuostatų taikymo pereinamosios nuostatos, kurios turėtų būti taikomos ir ginčo situacijoje sprendžiant dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo, nes, pasak Pareiškėjos, Permokos grąžinimo procedūra buvo pradėta galiojant dar senajai MAĮ 68 straipsnio redakcijai. Taip pat, Pareiškėjos teigimu, priimant skundžiamą Inspekcijos sprendimo dalį, buvo nukrypta nuo LVAT suformuotos praktikos, taip pat pažeistas Pareiškėjos teisėtų lūkesčių principas, teisingumo ir protingumo principai. Remdamasi skunde nurodytais bei posėdžio Komisijoje metu akcentuotais motyvais, Pareiškėja prašo naikinti Inspekcijos sprendimo dalį. Papildomai Pareiškėjos atstovė 2020-05-14 elektroniniu paštu pateikė informaciją, kad ginčo objektu esantis PVM nėra susijęs su ilgalaikiu turtu ar nekilnojamuoju turtu. Inspekcijos atstovai Komisijos posėdžio metu prašė Pareiškėjos skundą atmesti ir skundžiamą Inspekcijos sprendimo dalį palikti nepakeistą. Kadangi Pareiškėja skunde yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, todėl Komisija dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakys atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde išdėstytus motyvus.

Dėl normų, reglamentuojančių mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimą, aiškinimo ir taikymo, PVM deklaracijų teikimo ir mokestinių prievolių likučio suderinimo akto

MAĮ 87 straipsnis nustato mokesčio permokos įskaitymo ir grąžinimo tvarką ir procedūrą. Pagal MAĮ 87 straipsnio 5 dalį mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu (pagal minėto straipsnio 12 dalies nuostatas, jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, su mokesčiu susijusios sumos permoka, taip pat susidaręs mokesčio skirtumas grąžinami (įskaitomi) ta pačia tvarka, terminais ir už tokį patį laikotarpį kaip ir mokesčio permoka). MAĮ 87 straipsnio 11 dalyje nustatyta, kad prašymo grąžinti arba įskaityti mokesčio permoką pateikimo tvarką bei formas nustato centrinis mokesčių administratorius. Centrinis mokesčių administratorius turi teisę nustatyti prie prašymo pridėtinų dokumentų sąrašą, taip pat atvejus, kada mokesčio permoka grąžinama mokesčių mokėtojui be atskiro prašymo. Ginčo atveju Pareiškėjos prašymas buvo pateiktas ir Inspekcija jį išnagrinėjo bei priėmė sprendimą, remdamasi MAĮ 87 straipsnio ir Taisyklių nuostatomis.

Pagal MAĮ 87 straipsnio 13 dalį (2019-07-16 įstatymo Nr. XIII-2352 (nuo 2019-07-30) redakcija), jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčio permoka gali būti grąžinta (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 grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką privalo pateikti mokesčių administratoriui minėto veiksmo atlikimą pagrindžiančius įrodymus. Iš MAĮ nuostatų matyti, kad istoriškai mokesčio permokos (skirtumo) susidarymo senaties terminas buvo susietas su mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminu, šio termino ribose numatant galimybes mokesčių mokėtojams tikslinti pateiktas deklaracijas, o mokesčių administratoriui tikrinti mokesčių permokos (skirtumo) realumą. Taigi bendrąja tvarka (nesant kitų, konkrečių MAĮ 68 straipsnyje nustatytų sąlygų) mokesčiai gali būti apskaičiuoti už laikotarpį, apimantį einamuosius ir 3 praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojant nuo patikrinimo pradžios (pavedimo tikrinti išrašymo), atitinkamai ir mokesčio permoka (skirtumas) gali būti grąžinama, jeigu ji susidarė už einamuosius ir 3 praėjusius kalendorinius metus. Tokiu būdu MAĮ 87 straipsnio 13 dalis įpareigoja mokesčių administratorių grąžinti (mokesčių mokėtojas turi teisę susigrąžinti) tik tokią mokesčio permoką, kuri yra susidariusi už einamuosius ir prieš juos einančius trejus kalendorinius metus nuo šioje normoje nurodytų veiksmų atlikimo. Šiose nuostatose nustatytas naikinamasis terminas (LVAT 2006-10-19 nutartis adm. byloje Nr. A-8-1622/2006, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008-03-12 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-159/2008), kuriam pasibaigus išnyksta mokesčių mokėtojo teisė susigrąžinti mokesčio permoką. Jei mokesčių mokėtojas praleido MAĮ nustatytą terminą, nesikreipdamas į mokesčių administratorių dėl mokesčio permokos grąžinimo, jis praranda teisę reikalauti ją grąžinti, o mokesčių administratoriaus prievolė grąžinti mokesčių mokėtojui permoką pasibaigia. Byloje tarp šalių nėra ginčo dėl to, jog Pareiškėjai negrąžintas PVM skirtumas yra susidaręs laikotarpiu nuo 2015-04-01 iki 2016-12-01, o Pareiškėja Inspekcijai 2020-01-20 pateikė nustatytos formos prašymą grąžinti PVM deklaracijose deklaruotą PVM skirtumą. Tačiau Pareiškėja laikosi pozicijos, jog iki šio veiksmo ji yra atlikusi kitus veiksmus: kas mėnesį teikė PVM deklaracijas bei su Inspekcija yra pasirašiusi 2019-02-05 mokesčių prievolių likučių suderinimo aktą, kurie rodo ne tik jos žinojimą apie permokos turėjimą, bet ir siekį ją susigrąžinti, todėl turi būti laikoma, kad ji nėra praleidusi kreipimosi termino mokesčio permokai (skirtumui) už 2015–2016 metų mokesčių laikotarpį grąžinti, nes šis terminas, pasak Pareiškėjos, turi būti skaičiuojamas nuo 2019-02-05.

Iš MAĮ 87 straipsnio 13 dalies normos dispozicijos matyti, jog skaičiuojant terminą, už kurį susidariusi permoka (skirtumas) gali būti grąžinama, teisiškai reikšminga aplinkybė yra: 1) mokesčių administratoriaus atliktas permokos įskaitymo veiksmas; 2) prašymo grąžinti permoką pateikimas; 3) bet koks kitas veiksmas, kuriuo mokėtojas patvirtina, jog žino apie permokos buvimą ir siekia ją susigrąžinti.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjos nurodomi veiksmai (mėnesinis PVM deklaracijų teikimas, mokesčių prievolių likučių suderinimas) ginčo situacijoje yra veiksmai, kurie parodo mokesčių mokėtojo žinojimą apie turimą mokesčio permoką, tačiau jie negali būti laikomi veiksmais, kuriais buvo siekta mokesčio permoką (skirtumą) susigrąžinti, o Pareiškėjos nuoroda į LVAT praktikos nuostatas bei pozicija, kad Inspekcija nukrypo nuo suformuotos teismų praktikos nuostatų, nėra pagrįsta.

Sutiktina su Pareiškėjos pozicija, jog įstatymų leidėjas nepateikia tokio veiksmo apibrėžimo. Tačiau, Komisijos vertinimu, tokiu teisiniu reglamentavimu įstatymų leidėjas siekia sudaryti sąlygas mokėtojui pasinaudoti teise susigrąžinti permoką net ir tais atvejais, kai savo žinojimo apie turimą mokesčio permoką (skirtumą) ir siekio susigrąžinti mokesčio permoką mokėtojas neįformina teisės aktų nustatyta tvarka pateikiant nustatytos formos prašymą, o atlieka kitus, su teisės susigrąžinti mokesčio permoką (skirtumą) įgyvendinimu susijusius veiksmus, kurie yra atliekami anksčiau, nei prašymo pateikimas ir atliekamų veiksmų tikslas yra būtent permokos grąžinimas. Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į šio veiksmo atlikimo tikslą bei tai, jog mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo procedūra yra atskira administracinė procedūra, vykdoma per tam tikrą įstatyme nustatytą terminą, tokiu veiksmu negali būti laikomi veiksmai, kurių atlikimas savaime neįpareigoja mokesčio

administratoriaus spręsti mokesčio permokos gražinimo klausimo ir nėra susijęs su šios procedūros inicijavimu. LVAT 2011-11-14 sprendime adm. byloje Nr. A-556-2747-11 laikomasi pozicijos, kad dėl tokio veiksmo buvimo / nebuvimo spręstina konkrečiu atveju. Pažymėtina, kad, pavyzdžiui, minimoje byloje LVAT pripažino, kad *patikslintos deklaracijos* pateikimas tam tikro mokestinio laikotarpio pabaigoje (2009-12-29), nors prašymas gražinti permoką buvo pateiktas 2010 metais, laikytinas tokiu veiksmu permokai už 2004 metus susigražinti – „aptariamojo laikotarpio atskaitos taškas ir būtų sietinas su tokios deklaracijos pateikimu, tačiau ir ši aplinkybė dar nebūtų pakankama mokesčio permokos gražinimui, nes mokesčių mokėtojas vis tiek turėtų teikti prašymą dėl mokesčio permokos gražinimo (MAĮ 87 straipsnio 5 dalis ir 13 dalis)“. Tokios pat pozicijos laikomasi ir kitoje LVAT 2018-03-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-619-442/2018, kurioje mokesčių mokėtojas 2015-12-30 pateikė patikslintas PVM deklaracijas dėl mokesčio permokos, susidariusios už 2010 m. rugpjūčio–rugsėjo mėn., o prašymą gražinti permoką pateikė 2016-01-20. Atsižvelgiant į sprendime aptartų teisės normų ir teismų praktikos nuostatas, darytina išvada, jog šio veiksmo paskirtis yra tokia pati, kaip ir *prašymo* gražinti permoką pateikimas, todėl, tuo atveju, *jeigu mokesčių mokėtojai įgyvendinant savo teisę susigražinti mokesčio permoką*, jis iki *prašymo* ją gražinti pateikimo (pagal MAĮ 87 straipsnio 5 dalį būtent tokiu būdu yra įgyvendinama teisė susigražinti mokesčio permoką (skirtumą), atlieka kitus veiksmus, kurie rodo, jog mokėtojas žino apie permokos (skirtumo) buvimą ir siekia ją susigražinti, tuomet einamųjų ir trejų praėjusių kalendorinių metu terminas yra skaičiuojamas nuo *pirmesnio veiksmo atlikimo momento*.

Mokestiniai santykiai yra reglamentuojami viešosios teisės normomis, kurios aiškinamos siaurai, nes tiek mokesčių administratoriaus, tiek mokėtojo atliekamos administracinės procedūros mokesčių administravimo srityje yra griežtai reglamentuotos, o savo veiksmus mokesčių administratorius įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius (MAĮ 34 straipsnis), todėl plečiamas MAĮ nuostatų aiškinimas yra neleistinas. Kaip jau aptarta sprendime, MAĮ 87 straipsnio 5 dalies ir Taisyklių nuostatos numato, jog mokesčių mokėtojo teisė susigražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) yra realizuojama pateikus nustatytos formos prašymą (tokios pozicijos laikosi ir LVAT 2011-11-14 sprendime adm. byloje Nr. A-556-2747-11). Išskyrus Taisyklėse nustatytus konkrečius atvejus, kai mokesčio permoka (skirtumas) įskaitomi arba gražinami be mokesčių mokėtojo prašymo (pavyzdžiui, kai metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje mokesčių mokėtojas nurodo kredito įstaigoje esančią sąskaitą, į kurią jis pageidauja susigražinti mokesčio apskaičiavimo dokumente apskaičiuotą permoką, Taisyklių 9.3.1 punktas) ar mokesčių administratoriaus iniciatyva. Todėl tai, jog ginčo atveju Pareiškėja, vykdydama PVM įstatymo 77 straipsnio 1 dalies 3 punkto reikalavimus, kas mėnesį teikė PVM deklaracijas ir jose deklaravo gražintiną iš biudžeto PVM sumą (PVM skirtumą), nesudaro pagrindo šių veiksmų atlikimo pripažinti veiksmais, kuriais siekta susigražinti mokesčio permoką. Tokios pat išvados darytinos ir dėl Pareiškėjos Inspekcijai pateikto 2019-02-05 mokestinių prievolių likučių suderinimo akto, kuriame nurodyti Pareiškėjos mokestinių prievolių 2018-12-31 likučiai. Minėtu dokumentu yra įforminama mokesčių mokėtojo atsiskaitymo su valstybės ir savivaldybių biudžetais, kitais fondais būklė, jo turimos nepriemokos ar permokos. Atsižvelgiant į tai, Komisijos nuomone, PVM deklaracijų teikimas su gražintina PVM suma, kaip ir mokestinių prievolių likučių suderinimo akto patvirtinimas, nelaikytini veiksmais, liudijančiais, kad Pareiškėja *siekia susigražinti mokesčio permoką (skirtumą)*. Šių veiksmų atlikimas susijęs su mokesčių mokėtojo įprastiniais veiksmais vykdant veiklą ir laikantis teisės aktų reikalavimų dėl deklaracijų teikimo ir kitų veiksmų atlikimo, bet ne su siekiu pradėti, inicijuoti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo procedūrą. Vien tik šių veiksmų atlikimas, Pareiškėjai jokia būdu neišreiškus valios dėl tolesnio deklaruoto PVM skirtumo likimo, neįpareigoja mokesčių administratoriaus šių dokumentų (veiksmų) pagrindu spręsti turimos mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo klausimo ir per MAĮ 87 straipsnyje

nustatytą terminą priimti dėl to sprendimą. Komisijos nuomone, tai, jog šiais veiksmais nebuvo siekiama gražinti PVM permoką, patvirtina ir pačios Pareiškėjos skunde išdėstyta pozicija dėl to, kad ji turimą mokesčio permoką buvo numachiusi naudoti tik pradėjus vykdyti veiklą, iš turimos permokos dengdama atsiradusius mokėtinus mokesčius. Todėl, Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje nepateikus įrodymų, kad Pareiškėja iki 2020-01-20 prašymo gražinti mokesčio permoką pateikimo atliko veiksmus, kuriais patvirtino ne tik savo žinojimą apie permokos buvimą, bet ir siekį ją susigrąžinti, kitaip vertinti Inspekcijos nustatytas aplinkybes nėra pagrindo. Komisija neturi pagrindo pagrįsta pripažinti Pareiškėjos poziciją dėl siaurinamojo MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatų aiškinimo ir taikymo, nes Inspekcija mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo procedūros metu kreipėsi į Pareiškėją dėl įrodymų apie veiksmus, kuriuos ji galimai atliko siekdama susigrąžinti mokesčio permoką iki 2020-01-20 prašymo pateikimo, todėl teigti, jog galima permokos gražinimą Inspekcija sieja tik su nustatytos formos prašymo pateikimu, nėra pagrindo. Tai, kad Pareiškėjos nurodytų veiksmų Inspekcija nepripažino atitinkančiais veiksmų, kuriais siekiama susigrąžinti permoką, kriterijų, nepagrindžia Pareiškėjos pozicijos dėl siaurinamojo įstatymo nuostatų aiškinimo ir taikymo.

Dėl „pereinamojo laikotarpio taikymo“

Pareiškėja skunde laikosi pozicijos, kad jos atžvilgiu turėtų būti taikomos iki 2020-01-01 galiojusios MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje nuostatos, numatančios, kad mokesčio permoka (skirtumas) gražinama, jeigu ji susidarė per einamuosius ir 5 praėjusius metus, nes, pasak Pareiškėjos, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo procedūra prasidėjo iki naujųjų MAĮ nuostatų įsigaliojimo 2020-01-01, tai yra bent jau 2019-02-05 (mokestinių prievolių likučių suderinimas). Paminėtina, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatos, numatančios einamųjų ir 3 praėjusių kalendorinių metų laikotarpį, už kurį gali būti apskaičiuotas (perskaičiuotas) mokestis, atitinkamai ir pakeistos MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatos, reglamentuojančios gražintinos mokesčio permokos (skirtumo) susidarymo laikotarpį, buvo nustatytos Lietuvos Respublikos 2018-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymu Nr. XIII-1329 (tam tikri MAĮ 87 straipsnio 13 dalies pakeitimai buvo nustatyti ir 2019-07-16 įstatymu Nr. XIII-2352). Minėtojo įstatymo 10 straipsnyje nustatyta, jog įstatymo 4 straipsnis (numatantis MAĮ 68 straipsnio nuostatų pakeitimus) įsigalioja nuo 2020-01-01. Taip pat įstatymo 10 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad šio įstatymo 4 straipsnyje išdėstyto MAĮ 68 straipsnio nuostatos netaikomos tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų mokestinės prievolės iki šio įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo jau buvo apskaičiuotos ir (ar) perskaičiuotos pagal iki šio įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo galiojusius mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminus. Jeigu šio įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo metu mokesčių apskaičiavimo ir (ar) perskaičiavimo procedūros buvo pradėtos, tačiau nebaigtos, joms yra taikomi iki šio įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo galioję mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminai. Iki šio įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo pasibaigę senaties terminai neatnaujinami, jei tai nebuvo numatyta pagal iki šio įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo galiojusio MAĮ nuostatas. Įvertinus aptartas nuostatas, darytina išvada, jog Pareiškėjos atžvilgiu nėra pagrindo taikyti iki 2019-12-31 galiojusią MAĮ 68 straipsnio nuostatą, nes, pirma, jos taikytinos tik iki naujojo įstatymo įsigalimo prasidėjusioms mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) procedūroms, o ginčo atveju vyko kita, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo procedūra, jos vykdymo nesiejant su mokesčio apskaičiavimo ar perskaičiavimo (mokestinio patikrinimo) veiksmais. Antra, Pareiškėjos mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo procedūra prasidėjo 2020-01-20 Pareiškėjai pateikus nustatytos formos prašymą gražinti mokesčio permoką (skirtumą), nes kiti Pareiškėjos skunde nurodomi veiksmai nepripažintini mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo procedūros dalimi, nes jie, nors ir patvirtina tai, jog Pareiškėjai buvo žinoma jos turėtos PVM permokos (skirtumo) apimtis, tačiau veiksmais nebuvo siekta ją gražinti, o pats savaimė šių veiksmų atlikimas nesudarė pagrindo Inspekcijai spręsti ir priimti sprendimą dėl permokos gražinimo.

Dėl teisėtų lūkesčių, apmokestinimo aiškumo, teisingumo ir protingumo principų pažeidimo

Kaip jau paminėta sprendime, Komisijos vertinimu, ginčo byloje nėra pagrindo pripažinti, kad Inspekcija siaurinamai aiškino MAĮ 87 straipsnio 13 dalies nuostatas, todėl Komisija papildomai dėl šių aplinkybių (jas vertinant teisėtų lūkesčių ir kitų skunde nurodytų teisinių principų pažeidimo aspektu) šioje sprendimo dalyje nepasisako.

Pasisakant dėl apmokestinimo aiškumo principo, pažymėtina, kad jis reikalauja, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose būtų aiškiai apibrėžti (MAĮ 9 straipsnis). Šio mokesčių teisės principo paskirtis yra apsaugoti teisėtus mokesčių mokėtojo lūkesčius bei interesus, t. y. mokėtojas iš teisės normų turi suprasti jam nustatytos mokestinės prievolės turinį, prievolės įvykdymo laiką, būdą, dydį. LVAT teigimu, pirma, tai reiškia, kad mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokėtojui suvokiamą sprendimą, antra, šis principas turi būti taikomas aiškinant pačius mokesčių įstatymus, kai yra konstatuojamas mokesčių teisės akto neaiškumas, prieštaravimas ir pan. Šio principo pažeidimas sąlygoja tai, kad jeigu teisės aktų neaiškumai sutrukdė mokėtojui suvokti ir tinkamai įvykdyti mokestines prievoles, tai mokėtojas turi teisę reikalauti, kad visi neaiškumai būtų traktuojami jo naudai. Komisijos vertinimu, ne bet koks teisinio aiškumo trūkumas gali būti pripažintas apmokestinimo aiškumo principo pažeidimu ir pagrindu neaiškumus spręsti mokėtojo naudai. Tai, ar apmokestinimo aiškumo principas yra pažeistas, Komisijos įsitikinimu, turi būti sprendžiama iš paties mokėtojo pusės, t. y. ar tam tikri neaiškumai galėjo sutrukdyti jam suprasti mokestinės prievolės turinį, jos įvykdymo laiką, būdą, dydį. Kaip jau aptarta sprendime, MAĮ nuostatos, numatančios trumpesnę bendrąją mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminą (MAĮ 68 straipsnio 1 dalis) ir atitinkamai mokesčio permokos (skirtumo) susidarymo laikotarpį buvo nustatytos 2018-06-28 įstatymu Nr. XIII-1329, numatant šių nuostatų įsigaliojimą nuo 2020-01-01 (minėjo įstatymo aiškinamajame rašte nurodant, kad toks teisinis reglamentavimas numatomas siekiant eliminuoti piktnaudžiavimo pereinamuoju laikotarpiu galimybes). Todėl, Komisijos vertinimu, atidėtas teisės normų įsigaliojimo laikotarpis (apie 1,5 m.) yra pakankamas mokesčių mokėtojui susipažinti su pasikeitusiomis teisės normomis ir spręsti dėl konkrečių administracinių procedūrų inicijavimo tiek galiojant senajai MAĮ 87 straipsnio 13 dalies redakcijai, tiek naujai, todėl ginčo situacijoje nėra pagrindo išvadai, kad buvo pažeistas apmokestinimo aiškumo ar teisėtų lūkesčių principas. Paminėtina ir tai, kad byloje nėra pagrindo pripažinti, jog buvo nukrypta nuo teismo praktikos ar ji galėjo suklaidinti Pareiškėją. Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio 1 dalį vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja LVAT, o minėto straipsnio 3 dalyje numatyta, kad į LVAT sprendimuose ir nutartyse pateikiamus įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus, tačiau suformuotos teisės normos aiškinimo taisyklės gali būti taikomos tik esant tapačioms faktinėms aplinkybėms. Ginčo atveju nėra pagrindo remtis Pareiškėjos minimomis LVAT bylose nuostatomis, nes ji neatitinka Pareiškėjos ginčo faktinių aplinkybių, be to, bylos kontekste vertinant Pareiškėjos kiekvieną mėnesį teikiamas deklaracijas, jų teikimas nevertintinas, kaip veiksmas, kuriuo siekiama realizuoti teisę susigrąžinti mokesčio permoką.

Pareiškėja skunde akcentuoja savo veiklos pobūdį, tai, kad jai nepavyko pradėti jos vykdyti, todėl ji neįgyvendino savo ketinimų mokesčio permoką įskaityti mokėtinoms sumoms padengti, o atsisakius grąžinti dalį mokesčio permokos (skirtumo) pažeidžiami teisingumo ir protingumo principai. Pasakydama dėl šių skundo motyvų, Komisija pažymi, kad MAĮ 87 straipsnyje nustatyta mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo procedūra yra taikoma visiems ūkio subjektams, nepriklausomai nuo veiklos pobūdžio (išskyrus konkrečiai įstatyme numatytus atvejus). Teisė susigrąžinti mokesčio permoką (skirtumą) yra realizuojama laikantis MAĮ ir Taisyklėse nustatytos tvarkos, todėl skunde nurodomos aplinkybės dėl veiklos pobūdžio

ir kitų aplinkybių nesudaro pagrindo išvadai, kad buvo pažeisti teisingumo ir protingumo principai.

Įvertinusi aptartas aplinkybes, Komisija laikosi pozicijos, kad Inspekcija tinkamai aiškino ir taikė teisės normas, todėl Inspekcijos sprendimo dalis tvirtintina, o Pareiškėjos skundas atmetinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Inspekcijos 2020-03-19 sprendimo Nr. 331-55672 dalį, kuria atsisakyta Pareiškėjai gražinti 49 814 Eur PVM permoką (skirtumą).

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 apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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 narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė