



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL AB „LIETKABELIS“ SKUNDO**

2021 m. balandžio d. Nr. S- (7-21/2021)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką Rasos Stravinskaitės (pranešėja), narių Editos Galiauskaitės, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo AB „Lietkabelis“ (toliau – Pareiškėjas) 2021-02-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2021-01-14 sprendimo Nr. (20.21-06) RMA-301 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovė Y. L., Inspekcijos atstovas D. A. 2021-03-02 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2021-02-01 skunde nurodo nesutinkantis su 2021-01-14 gautu Inspekcijos sprendimu Nr. (20.21-06) RMA-301 dėl palūkanų už laiku negrąžintą permoką apskaičiavimo, kuriuo Pareiškėjui pagal jo pateiktą prašymą nebuvo apskaičiuotos palūkanos už laikotarpį nuo 2013-02-25 iki 2014-01-01 motyvuojant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintais mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminais.

Pareiškėjas nurodo 2013-01-25 mokesčių administratoriui pateikęs prašymą dėl 202 478 Lt (58 641,68 Eur) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permokos, susidariusios 2012 m. gruodžio mėn., grąžinimo. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI), siekdama įvertinti PVM permokos susidarymo pagrįstumą, 2013-02-25 pradėjo Pareiškėjo 2012 m. PVM mokestinį patikrinimą, kuris buvo baigtas surašius 2019-03-28 patikrinimo aktą Nr. (42.59)-FR0680-113, kuriuo Pareiškėjui buvo apskaičiuotas 2 052 725,68 Eur PVM. Panevėžio AVMI 2019-05-13 sprendimu Nr. (42.59) FR0682-115 patvirtino patikrinimo aktą, tačiau Inspekcija 2019-11-15 sprendimu Nr. 69-97 panaikino Panevėžio AVMI sprendimą ir pavadė Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą.

Panevėžio AVMI 2020-01-02 pradėjo pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, kurio rezultatai buvo įforminti 2020-06-15 patikrinimo aktu Nr. (42.59 K) FR0680-300, kuriuo Pareiškėjui buvo apskaičiuotas 2 052 725,68 Eur PVM. Panevėžio AVMI 2020-07-21 sprendimu Nr. (42.59) FR0682-328 patvirtino patikrinimo aktą, tačiau Inspekcija 2020-10-14 sprendimu Nr. 69-98 šį Panevėžio AVMI sprendimą panaikino. Taigi, Inspekcijai panaikinus Panevėžio AVMI pakartotinio mokestinio patikrinimo rezultatus, pripažinta, kad Pareiškėjo 2012 m. gruodžio mėn. susidariusi PVM permoka buvo reali.

Atsižvelgiant į tai, kad dėl Pareiškėjo pateikto prašymo grąžinti PVM permoką buvo pradėtas mokestinis patikrinimas, kuris truko net šešerius metus, Pareiškėjas negalėjo naudotis jam priklausančiu turtu – 202 478 Lt (58 641,68 Eur) PVM permoka ir tokiu būdu neteko apyvartinių lėšų, nes beveik iki patikrinimo pabaigos Pareiškėjui priklausanti permoka pagal 2013-01-25 pateiktą prašymą nebuvo grąžinta ir, vadovaujantis tuo metu galiojusių Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklių (toliau – Taisyklės) 56 punktu, buvo sustabdytas kitų

mokestinių nepriemokų įskaitymas iš permokos. Pareiškėjo prašyta sugrąžinti PVM suma tik 2019-01-18 mokesčių apskaitos sistemoje atsirado kaip mokėtojo permoka ir 2019-01-25 buvo įskaityta einamojo laikotarpio prievolėms padengti.

Pareiškėjas nurodo 2020-12-16 pateiktą prašymą (toliau – Prašymas) Inspekcijai dėl laiku negrąžintos PVM permokos apskaičiuoti ir sumokėti palūkanas už laikotarpį nuo 2013-02-25 iki permoka buvo įskaityta kitų mokesčių dengimui. Tačiau Inspekcija Sprendimu Pareiškėjo naudai apskaičiavo 32 269,59 Eur palūkanas, kurios bus pervestos į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą, ir nurodė, kad palūkanų apskaičiavimo laikotarpis yra nuo 2014-01-01 iki 2019-01-25. Pareiškėjas nurodo nesutinkantis su Inspekcijos nurodytu palūkanų skaičiavimo laikotarpiu ir pažymintis, kad Inspekcija nepagrįstai neapskaičiavo palūkanų už laikotarpį nuo 2013-02-25 iki 2014-01-01.

Pasak skundo, Inspekcijos nurodoma MAĮ 68 straipsnio 1 dalis reglamentuoja mokesčių, o ne nuo jų apskaičiuojamų delspinigių ar mokamų palūkanų apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminus. Todėl Pareiškėjui yra nesuprantama, kokių teisiniu pagrindu mokesčių administratorius taiko šią normą palūkanų už laiku negrąžintą permoką apskaičiavimui. MAĮ 87 straipsnyje, kurio 9 dalis reglamentuoja būtent palūkanų už ne laiku grąžintas mokesčių sumas apskaičiavimą, nėra numatyta jokių apribojimų dėl palūkanų skaičiavimo termino. Iki 2019 m. galiojusio MAĮ 87 straipsnio 9 dalyje ir tuo metu galiojusio Taisyklių 64 punkte nurodoma, kad mokesčių administratorius, per MAĮ 87 straipsnio 7 dalyje nurodytą terminą negrąžinęs mokesčio permokos sumos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas iki mokesčio permoka bus grąžinta. Palūkanų dydis yra lygus delspinigių už ne laiku sumokėtą mokestį dydžiui.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad palūkanos, kurios mokamos už laiku negrąžintą permoką, yra prilyginamos delspinigiams, kuriuos mokesčių mokėtojai privalo mokėti laiku neįvykdę savo prievolės sumokėti apskaičiuotus mokesčius ir netgi iki 2019 m. palūkanų dydis buvo lygus delspinigių dydžiui.

Skunde pažymima, kad vadovaujantis MAĮ 97 straipsnio 2 dalimi, 98 straipsnio 2 dalimi, delspinigiai yra skaičiuojami tiek mokestinio patikrinimo, tiek mokestinio ginčo metu, jų skaičiavimui netaikomi MAĮ 68 straipsnyje nurodyti mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminai. Panevėžio AVMI 2020-07-21 sprendimu Nr. (42.59) FR0682-328, kuris buvo panaikintas Inspekcijos 2020-10-14 sprendimu Nr. 69-98, Pareiškėjui delspinigius apskaičiavo už laikotarpį nuo 2012-02-25 iki pakartotinio patikrinimo akto surašymo dienos (iki 2020-06-15), t. y. apskaičiuojant delspinigius taip pat netaikė MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo penkerių metų senaties termino.

Pareiškėjo įsitikinimu, mokesčių mokėtojas prisiima mokestinio ginčo nepalankaus jam sprendimo priėmimo atveju riziką dėl delspinigių už visą mokestinio ginčo laikotarpį apskaičiavimo, todėl mokesčių administratorius turi prisiimti riziką sumokėti palūkanas už visą laikotarpį nuo prašymo grąžinti permoką pateikimo dienos iki permokos grąžinimo dienos, jei pasibaigus mokestiniam ginčui paaiškėtų, jog PVM permoka negrąžinta nepagrįstai ir mokesčių mokėtojas patyrė dėl to ekonominių sunkumų.

Pasak skundo, teismų praktikoje nagrinėjant klausimą dėl palūkanų už laiku negrąžintą permoką skaičiavimo, nėra nurodoma, kad palūkanų skaičiavimui gali būti taikomi senaties terminai, priešingai, pasisakoma, kad draudžiama mažinti mokamų palūkanų sumą už laiku negrąžintą PVM skirtumą atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmais nulemtas aplinkybes, tokias kaip permokos (skirtumo) negrąžinimo laikotarpis ir nurodoma, kad palūkanos pradamos skaičiuoti būtent po 30 dienų nuo pateikto prašymo grąžinti permoką.

Aiškinant MAĮ 87 straipsnio 7 ir 9 dalių normas, pasak Pareiškėjo, teismų praktikoje pažymima, kad dėl permokos pagrįstumo pradėjus mokestinį patikrinimą, palūkanos turi būti pradėtos skaičiuoti po 30 dienų nuo pateikto prašymo grąžinti permoką, nes taikant kitokių palūkanų skaičiavimo pradžios atskaitos tašką, būtų pažeidžiami 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 183 straipsnio, skaitomo atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, reikalavimai. Pareiškėjas skunde cituoja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2013-10-24 sprendimo byloje *U. U.* (C-431/12) 23 punkto, 2018-02-28 sprendimo byloje *Nidera B. V.* (C-387/16) 22, 24, 25 punktų,

rezoliucinės dalies, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2018-08-29 nutarties adm. byloje Nr. A-375-556/2018, 2018-12-12 nutarties adm. byloje Nr. A-382-556/2018) nuostatas, apibendrinęs kurias tvirtina, jog ESTT ir nacionalinių teismų pozicija dėl PVM permokos grąžinimo ir palūkanų už ne laiku grąžintą PVM permoką skaičiavimo yra tokia:

1. permokos grąžinimo tvarka negali pažeisti PVM sistemos neutralumo principo, o pasirinkta grąžinimo forma neturi sukelti finansinės rizikos mokesčių mokėtojui;

2. kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas grąžinamas ne per protingą terminą, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens patirti finansiniai nuostoliai dėl negalėjimo disponuoti aptariama pinigų suma būtų atlyginti sumokant palūkanas;

3. atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinę teisę mokamų palūkanų sumą už laiku negrąžintą PVM skirtumą atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmais nulemtas aplinkybės;

4. teisės gauti priklausančias palūkanas įgyvendinimas negali būti apsunkintas.

Šiuo atveju, pasak skundo, Inspekcija, nesilaikydama teisės aktų reikalavimų, neatsižvelgdama į ESTT ir LVAT praktiką, nepagrįstai ir neteisėtai sumažino Pareiškėjui apskaičiuotų palūkanų sumą, pritaikydama MAĮ 68 straipsnyje nurodytus mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminus, kurie palūkanų apskaičiavimui netaikomi. Tokiu būdu savo neteisėtais veiksmais mokesčių administratorius padarė 5 453,68 Eur žalą Pareiškėjui, neapskaičiuodamas palūkanų už laikotarpį nuo 2013-02-25 iki 2013-12-31, taip pat sukėlė papildomas finansines išlaidas Pareiškėjui siekiant apginti savo interesus dėl jam priklausančių palūkanų sumos apskaičiavimo ir sumokėjimo.

Pareiškėjo įsitikinimu, mokesčių administratorius, Pareiškėjui laiku negrąžinęs PVM permokos, pats, be atskiro Pareiškėjo prašymo privalėjo apskaičiuoti ir sumokėti palūkanas už visą permokos negrąžinimo laikotarpį. Mokesčių administratoriui neatlikus šių veiksmų ir pagal pateiktą Prašymą palūkanas sumažinus, buvo pažeisti Pareiškėjo interesai bei apsunkintas Pareiškėjo teisės gauti priklausančias palūkanas įgyvendinimas.

Pareiškėjas teigia, jog ESTT ir nacionalinių teismų praktiką dėl palūkanų skaičiavimo už ne laiku sugrąžintą permoką buvo nurodęs ir savo pateiktame Prašyme dėl palūkanų apskaičiavimo, tačiau Inspekcija nurodyta praktika nepagrįstai nesivadovavo ir palūkanų skaičiavimo terminą sumažino, palūkanas pradėdama skaičiuoti nuo 2014-01-01, o ne praėjus 30 d. nuo prašymo pateikimo dienos, t. y. nuo 2013-02-25.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį ir į tai, kad, atsižvelgiant į ESTT ir nacionalinių teismų praktiką, palūkanos už ne laiku grąžintą PVM permoką Pareiškėjui galėjo būti sumažintos tik tuo atveju, jeigu PVM permoka būtų ne laiku grąžinta dėl paties Pareiškėjo kaltės. Šiuo atveju jokios Pareiškėjo kaltės dėl PVM permokos grąžinimo nebuvo. Priešingai, jeigu apskaičiuojant palūkanas už laiku negrąžintą permoką ir būtų taikomi MAĮ 68 straipsnyje įtvirtinti terminai, palūkanų apskaičiavimo senaties terminas būtų suėjęs dėl paties mokesčių administratoriaus kaltės ir nepagrįsto mokesčio patikrinimo vilkinimo.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjo pirminis mokesstinis patikrinimas buvo pradėtas pagal 2013-02-25 pavedimą tikrinti Nr. 32-6 (toliau – Pavedimas 1). Mokesčių administratorius nuo 2013-04-04 nusprendė Pareiškėjo patikrinimą sustabdyti iki bus gauta informacija iš kitų apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų ir užsienio šalių mokesčių administratorių, 2014-05-20 patikrinimas buvo pratęstas, o nuo 2014-05-21 vėl sustabdytas iki bus gauta patikrinimui atlikti reikalinga papildoma informacija iš kitų institucijų ir daugiau kaip ketverius metus nebuvo atliekami jokie veiksmai. Mokesčių administratorius 2018-06-29 Pavedimo 1 priedu Nr. (42.59) FR0773-1311 pratęsė mokesstinį patikrinimą nuo 2018-07-02, o nuo 2018-08-10 Pavedimo 1 priedu Nr. (42.59) FR0773-1528 vėl sustabdė Pareiškėjo mokesstinį patikrinimą iki bus gauta informacija iš Lietuvos statistikos departamento. Panevėžio AVM1 2019-02-11 Pavedimo 1 priedu Nr. (42.59) FR0773-255 Pareiškėjo mokesstinį patikrinimą pratęsė nuo 2019-02-11 iki 2019-03-29

dėl gautos informacijos įvertinimo ir patikrinimo akto surašymo. Taigi, Pareiškėjo atžvilgiu atliktas pirminis patikrinimas faktiškai buvo sustabdytas beveik šešerius metus.

Pareiškėjas skunde cituoja MAĮ 119 straipsnio 6 dalies, Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir patvirtinimo taisyklių 36 punkto, reglamentuojančio mokestinio patikrinimo sustabdymo bei atnaujinimo, LVAT praktikos byloje dėl mokestinio patikrinimo trukmės, dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo (LVAT 2010-03-04 nutartis adm. byloje Nr. A3-1633/2010, 2011-05-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-956/2011, 2016-11-08 sprendimas adm. byloje Nr. eA-794-556/2016) nuostatas. Tvirtina, jog aplinkybės, dėl kurių buvo sustabdytas Pareiškėjo atžvilgiu atliekamas mokestinis patikrinimas, buvo išnykusios ne vieną kartą, todėl mokesčių administratorius privalėjo nedelsdamas atnaujinti ir užbaigti Pareiškėjo pirminį mokestinį patikrinimą. Tačiau mokesčių administratorius, pažeisdamas nurodytųjų taisyklių 36 punktą, mokestinio patikrinimo neatnaujindavo, o sustabdyto patikrinimo metu dar teikė naujus paklausimus Lietuvos ir užsienio institucijoms.

Panevėžio AVMI 2020-01-02 pavedimo tikrinti Nr. (42.59 E) FR0773-10 (toliau – Pavedimas 2) pagrindu pradėjo pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą. Pavedime 2 nurodyta patikrinimą pradėti 2020-01-02 ir baigti 2020-02-26. Per visą nurodytąjį laikotarpį Panevėžio AVMI neatliko jokių veiksmų, tačiau 2020-02-17 operatyvaus patikrinimo pavedimu Nr. 1FR1043-707 pradėjo Pareiškėjo operatyvų patikrinimą. 2020-02-26 Pavedimo 2 priedu Nr. (42.59 E) FR0773-615 Pareiškėjo pakartotinis mokestinis patikrinimas buvo pratęstas nuo 2020-02-27 iki 2020-04-20 dėl Pareiškėjo pateikto reikalavimo nepradėti operatyvaus patikrinimo, kol nebus išnagrinėtas Pareiškėjo skundas Inspekcijai dėl operatyvaus patikrinimo teisėtumo, o Pavedimo 2 2020-04-16 priedu Nr. (42.59 K) FR0773-956 pakartotinis mokestinis patikrinimas buvo pratęstas nuo 2020-04-23 iki 2020-06-15 dėl ekstremalios situacijos paskelbimo ir operatyvaus patikrinimo atlikimo.

Pakartotinio patikrinimo metu, pasak skundo, Panevėžio AVMI neatliko jokių veiksmų, nerinko papildomų duomenų ir įrodymų dėl Pareiškėjo padarytų pažeidimų, tik įvertino 2020-05-19 raštu pateiktą informaciją apie Pareiškėjo 2013–2018 m. sandorius. Pakartotinio patikrinimo metu surašytame patikrinimo akte ir sprendime buvo tik atkartotos pirminio patikrinimo išvados, todėl šio patikrinimo trukmė negali būti pateisinama jokiais objektyviais aplinkybėmis.

Pareiškėjo tvirtinimu, Panevėžio AVMI nerūpestingai ir atsainiai vykdė MAĮ 26 straipsnio 1 dalies 7 punkte įtvirtintą kontrolės funkciją, pažeidė MAĮ 119 straipsnio 6 dalyje bei LVAT praktikoje nurodomą mokesčių administratoriaus pareigą užtikrinti, kad mokestinis patikrinimas būtų atliktas per kaip įmanoma trumpesnę laikotarpį. Dėl mokesčių administratoriaus kaltės Pareiškėjo atžvilgiu atliekami kontrolės veiksmai užtruko net 7,5 metų, todėl tik Inspekcijai 2020-10-14 sprendimu Nr. 69-98 panaikinus Panevėžio AVMI 2020-07-21 sprendimą Nr. (42.59) FR0682-328 buvo įrodytas Pareiškėjo 2012 m. gruodžio mėn. susidariusios PVM permokos realumas ir atsirado Pareiškėjo teisė į palūkanas dėl laiku negražintos permokos.

Pasak skundo, mokesčių administratoriaus veiksmai, kuomet dėl jo paties neteisėtų veiksmų mokestinis patikrinimas užtruko net 7,5 metų ir permoka pagal pateiktą prašymą nebuvo gražinta 6 metus, o vėliau skaičiuojamos palūkanos sumažinamos neva suėjus senaties terminui, prieštarauja gero administravimo principui (žr. ESTT sprendimo byloje *Y. D. SpA prieš Ministero delle Finanze*, C-395/00, 51 punktą), neatitinka teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principo.

Pareiškėjas prašymą gražinti 202 478 Lt (58 641,68 Eur) PVM permoką Panevėžio AVMI pateikė 2013-01-25, PVM permoka tik 2019-01-25 buvo įskaityta kitų įmokų mokėjimams padengti. PVM permoka nebuvo gražinta per protingą terminą ir visą aukščiau nurodytą laikotarpį Pareiškėjas negalėjo disponuoti aptariama pinigų suma, kas sukėlė jam finansinę riziką. Todėl, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio nuostatomis, ESTT ir LVAT formuojama praktika, nesant Pareiškėjo kaltės ir jokių kitų teisinių pagrindų sutrumpinti palūkanų skaičiavimo laikotarpį, Pareiškėjo patirti finansiniai nuostoliai negalint disponuoti aptariama pinigų suma 6 metus turi būti atlyginti sumokant palūkanas už visą laikotarpį, palūkanas pradedant skaičiuoti nuo 2013-02-25 (nuo 31 d. po prašymo

pateikimo dienos) iki 2019-01-25, kuomet Pareiškėjo turima permoka buvo įskaityta kitiems einamiesiems mokėjimams.

Atsižvelgiant į išdėstytą ir vadovaujantis MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 3 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2021-01-14 sprendimą Nr. (20.21-06) RMA-301 dalyje dėl palūkanų neapskaičiavimo už laikotarpį nuo 2013-02-25 iki 2014-01-01 bei įpareigoti Inspekciją pagal Pareiškėjo 2020-12-16 prašymą apskaičiuoti ir sumokėti Pareiškėjui priklausančias 5 453,68 Eur palūkanas už nurodytąjį laikotarpį.

Inspekcija ginčijamu sprendimu pranešė Pareiškėjui, jog, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio 9 dalies nuostatomis, nuo laiku negražintos PVM permokos (skirtumo) sumos jo naudai yra apskaičiavusi palūkanas.

Sprendime nurodoma, jog Panevėžio AVMI 2013-01-25 gavo Pareiškėjo prašymą gražinti (įskaityti) 202 478 Lt PVM permoką (skirtumą) už mokesčių laikotarpį nuo 2012-12-01 iki 2012-12-31 (MAIS Nr. 2812426). Mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminas pagal šį prašymą – 2013-02-25. Panevėžio AVMI 2013-02-25, vykdydama pavedimą tikrinti Nr. 32-6, pradėjo Pareiškėjo mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31.

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Vilniaus apygardos valdyba (toliau – FNTT) 2013-02-25 raštu pranešė, kad 2013-02-22 FNTT Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-00019-13 pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 182 straipsnio 2 dalį ir 222 straipsnio 1 dalį dėl galimo sukčiavimo PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje bei, vadovaudamasi PVM įstatymo 91 straipsnio 6 punktu, prašė laikinai sustabdyti Pareiškėjo PVM skirtumo gražinimą dėl pradėto PVM mokėtojo veiklos tyrimo dėl galimai nusikalstamos veikos, susijusios su netinkamu PVM mokėtojo prievolių įvykdymu (įskaitant neteisėtą PVM skirtumo gražinimą bei įskaitymą). 2015-12-23 nutarimu ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-00019-13 sujungtas su ikiteisminiu tyrimu Nr. 06-1-00094-12. 2017-12-20 ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-00094-12 nutrauktas.

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo PVM patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31, 2019-03-28 patikrinimo akte Nr. (42.59)-FR0680-113 apskaičiavo Pareiškėjui 2 052 725,68 Eur PVM sumą. 2019-05-13 sprendimu Nr. (42.59)-FR0682-115 patikrinimo akte apskaičiuota 2 052 725,68 Eur PVM suma buvo patvirtinta. Inspekcija 2019-11-15 sprendimu Nr. 69-97 panaikino Panevėžio AVMI sprendimą ir pavedė Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą. 2020-06-15 pakartotinio patikrinimo aktu Nr. (42.59 K) FR0680-300 apskaičiuota 2 052 725,68 Eur PVM suma. Panevėžio AVMI 2020-07-21 sprendimu Nr. (42.59) FR0682-328 patvirtino patikrinimo aktą, tačiau Inspekcija 2020-10-14 sprendimu Nr. 69-98 Panevėžio AVMI sprendimą panaikino.

2020-12-21 gautas Pareiškėjo prašymas dėl palūkanų sumokėjimo už laiku negražintą PVM permoką, kuriame prašoma apskaičiuoti ir sumokėti palūkanas už laikotarpį nuo 2013-02-25 iki 2019-02-01 nuo 202 478 Lt (58 641,68 Eur) pagal 2013-01-25 pateiktą prašymą negražintos PVM permokos.

Pasak Sprendimo, vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nustatytais mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminais (kad mokesčių apskaičiuoti ir perskaičiuoti galima ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus) ir atsižvelgiant į tai, kad permoka buvo užskaityta 2019-01-25 einamojo laikotarpio prievolėms padengti, palūkanų apskaičiavimo laikotarpis yra nuo 2014-01-01 iki 2019-01-25. Inspekcija nuo pavėluotai gražintos (-o) 58 641,68 Eur PVM permokos (skirtumo) Pareiškėjo naudai nurodo apskaičiavusi 32 269,59 Eur palūkanas, kurios bus pervestos į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą.

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

Pareiškėjo 2021-02-01 skundas tenkintinas, Sprendimas dalyje, kurioje Pareiškėjui neapskaičiuotos palūkanos už 2013-02-25–2013-12-31 laikotarpį, naikintinas ir Pareiškėjo prašymas dėl palūkanų apskaičiavimo šioje ginčo dalyje perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl palūkanų apskaičiavimą reglamentuojančių MAĮ normų aiškinimo ir taikymo, o būtent, ar skaičiuojant palūkanas mokesčių mokėtojui už jam ne laiku grąžintą mokesčio permoką (skirtumą), jų skaičiavimui taikytini MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtinti mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminai, ar ne. Pažymėtina, jog iš bylos medžiagos spręstina bei kaip nurodė ginčo šalių atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, šiuo atveju ginčo tarp šalių dėl byloje nustatytų faktinių aplinkybių nėra.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2013-01-25 pateikė Panevėžio AVMI prašymą grąžinti (įskaityti) 202 478 Lt PVM permoką (skirtumą) už mokestinį laikotarpį nuo 2012-12-01 iki 2012-12-31. Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo termino paskutinė diena pagal šį prašymą – 2013-02-24. Kaip detalai išdėstyta šio sprendimo aprašomojoje dalyje, dėl PVM permokos (skirtumo) susidarymo pagrįstumo buvo atliekami Pareiškėjo mokestiniai patikrinimai, kurių išdavoje buvo patvirtintas Pareiškėjo turėtos PVM permokos (skirtumo) realumas ir šis skirtumas 2019-01-25 buvo įskaitytas einamojo laikotarpio Pareiškėjo mokestinėms prievolėms padengti.

Pareiškėjas pateikė Inspekcijai 2020-12-16 prašymą sumokėti jam dėl laiku pagal 2013-01-25 pateiktą prašymą negrąžintos PVM permokos (skirtumo) priklausančias gauti palūkanas už laikotarpį nuo 2013-02-21 iki 2019-02-01. Inspekcija Sprendimu nurodė apskaičiavusi Pareiškėjo naudai 32 269,59 Eur palūkanas už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2019-01-25. Tačiau už laikotarpį nuo 2013-02-25 iki 2013-12-31 palūkanos Pareiškėjui neapskaičiuotos vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje (ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusi 2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) nustatytais mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminais – mokesčių apskaičiuoti ir perskaičiuoti galima ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus. Vadinasi, Inspekcija ginčo situacijoje laikosi pozicijos, jog, vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, palūkanos skaičiuotinos tik už tą laikotarpį, už kurį mokesčių administratorius pagal minėtame straipsnyje nustatytą senaties terminą gali apskaičiuoti / perskaičiuoti patį mokesčių.

Pareiškėjas, remdamasis skunde cituojamomis MAĮ nuostatomis, ESTT bei LVAT praktika, Komisijai nurodo, kad už laiku negrąžintą PVM permoką palūkanos turėjo būti apskaičiuotos ir už laikotarpį nuo 2013-02-25 (nuo 31 dienos po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos) iki 2013-12-31 bei kad Inspekcija nepagrįstai ir neteisėtai sumažino Pareiškėjui apskaičiuotų palūkanų dydį, pritaikydamas MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus senaties terminus, kurie palūkanų apskaičiavimui netaikytini.

Komisija pažymi, kad ginčo teisiniams santykiams aktuali Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (2009-12-03 įstatymo Nr. XI-518 redakcija) 91 straipsnio 1 dalis įtvirtino, kad PVM permoka ir už atitinkamą mokestinį laikotarpį susidaręs PVM skirtumas įskaitomi (grąžinami) Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka ir terminais, atsižvelgus į šiame straipsnyje nurodytas išimtis ir apribojimus.

Ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusi MAĮ 87 straipsnio 5 dalis (iki 2021-01-01 galiojusi 2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija) įtvirtino, kad „mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu <...>“. To paties straipsnio 6 dalis (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) numatė, kad „mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti mokesčio permoką pagrįstumą šio įstatymo tvarka ir terminais. <...> Jei dėl mokesčio permokos grąžinimo bus atliekamas mokestinis patikrinimas, šis patikrinimas turi būti pradėtas per 5 dienas nuo šio straipsnio 7 dalyje nustatytų terminų pabaigos dienos“. Šioje cituotoje nuostatoje minima MAĮ 87 straipsnio 7 dalis (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) įtvirtino, kad „jei atitinkamo mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčių administratorius privalo grąžinti mokesčių mokėtojui mokesčio permoką tokia tvarka. Mokesčio permoka grąžinama per 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius pareikalauja, kad mokesčių mokėtojas pateiktų papildomus dokumentus, 30 dienų terminas skaičiuojamas nuo kitos dienos po visų pareikalautų dokumentų gavimo dienos. <...> Tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių

administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permokos gražinimas sustabdomas iki mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos, tačiau tai nestabdo šio straipsnio 9 dalyje nustatytų palūkanų skaičiavimo mokesčių mokėtojo naudai“.

MAĮ 87 straipsnio 9 dalis (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) numato, kad „mokesčių administratorius, per šio straipsnio 7 dalyje nurodytą terminą negražinęs mokesčio permokos sumos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas, kurių dydis lygus praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinio vidurkio dydžiui, iki ši mokesčio permoka bus mokesčių mokėtojui gražinta“.

Komisija, įvertinusi šioje ginčo byloje nustatytas faktines aplinkybes aukščiau pacituotų MAĮ 87 straipsnio nuostatų kontekste, daro išvadą, jog mokesčių administratoriui pareigos gražinti PVM permoką (skirtumą) termino pradžia šiuo atveju sietina su 2013-01-25 Pareiškėjo prašymu dėl PVM permokos (skirtumo) gražinimo, tuo tarpu pareigos apskaičiuoti palūkanas už ne laiku gražintą permoką termino pradžia – 31 diena, einanti po prašymo dėl permokos gražinimo pateikimo.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju ginčas kilo dėl palūkanų už laiku negražintą PVM, t. y. apmokestinamojo asmens (Pareiškėjo) negalėjimą laiku įgyvendinti teisės į PVM atskaitą ir su tuo susijusios apmokestinamojo asmens patirtos naštos kompensavimu, todėl, nagrinėjant šį klausimą, atsižvelgtina ir į PVM direktyvą bei šiuo klausimu suformuotą ESTT praktiką.

ESTT 2018-02-28 sprendimo byloje Nr. C-387/16 22 punkte nurodė, kad nors PVM direktyvos 183 straipsnyje numatytos teisės į PVM skirtumo gražinimą įgyvendinimas iš esmės priskiriamas valstybių narių procesiniam savarankiškumui, šis savarankiškumas ribojamas proporcingumo ir veiksmingumo principų. Taip pat pažymėjo (24 ir 25 punktai), kad kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas gražinamas ne per protingą terminą, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens patirti finansiniai nuostoliai dėl negalėjimo disponuoti aptariama pinigų suma būtų atlyginti sumokant palūkanas. Nesant Sąjungos teisės aktų PVM srityje, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti sąlygas, kuriomis šios palūkanos turi būti mokamos, be kita ko, šių palūkanų normą ir apskaičiavimo būdą, bet laikantis mokesčių neutralumo principo (ESTT 2011-05-12 sprendimas byloje C-107/10, 2012-07-19 sprendimas byloje C-591/10, 2013-10-24 sprendimas byloje C-431/12). Permokos gražinimo tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos. ESTT laikosi pozicijos, kad tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui tinkamas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo susidariusią sumą, o tai reiškia, kad gražinama turi būti per protingą terminą, o pasirinkta gražinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti jokios finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (2011-05-12 sprendimas byloje C-107/10, 2017-07-06 sprendimas byloje C-254/16).

ESTT 2013-10-24 sprendimo byloje C-431/12 23 ir 24 punktuose nurodyta, kad kai apmokestinamajam asmeniui PVM skirtumas gražinamas ne per protingą terminą, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens patirti finansiniai nuostoliai dėl negalėjimo disponuoti aptariama suma būtų atlyginti sumokant palūkanas už vėlavimą. Iš valstybės biudžeto mokėtinų palūkanų apskaičiavimas, kai atskaitos taškas nėra ta diena, kurią pagal PVM direktyvą paprastai turėjo būti gražintas PVM skirtumas, iš esmės pažeidžia šios direktyvos 183 straipsnio reikalavimus. Šio sprendimo 26 punkte nurodyta, kad PVM direktyvos 183 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tai, jog apmokestinamasis asmuo, kuris prašo gražinti sumokėto pirkimo PVM nuo jo mokėtino PVM skirtumą, negali gauti iš valstybės narės mokesčių administratoriaus nuo šio mokesčių administratoriaus per vėlai gražintos sumos skaičiuojamų palūkanų už vėlavimą už laikotarpį, per kurį galiojo administraciniai aktai, kuriuose buvo atmesta gražinimo galimybė ir kurie vėliau buvo panaikinti teismo sprendimu.

Atsižvelgdama į išdėstytas nuostatas, Komisija konstatuoja, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto senaties termino taikymas šioje ginčo byloje nagrinėjamu atveju skaičiuojant palūkanas už

ne laiku gražintą PVM permoką (skirtumą) prieštarauja Europos Sąjungos teisei ir ESTT praktikai. Palūkanos, kaip yra nurodęs generalinis advokatas savo išvadoje ESTT byloje Nr. C-387/16, yra pagrindinės sumos dydžio ir vėlavimo sugrąžinti mokesčių trukmės išvestinė. <...> Tai, kad gaunama tokia suma, kaip palūkanos <...> yra tik kompensacija už prarastą galimybę gauti pajamų dėl laiku negrąžintos pagrindinės sumos. Iš cituotos ESTT jurisprudencijos darytina išvada, kad palūkanos yra kompensacinio pobūdžio priemonė ir atlieka mokesčių administratorių motyvuojančią perprotingą laiką gražinti mokesčio permoką mokesčių mokėtojui funkciją (ESTT 2018-02-28 sprendimas byloje Nr. C-387/16).

Pažymėtina, kad ir LVAT 2011-03-11 nutartyje administracinėje byloje Nr. A575-654/2011, nors analizavo ne tą pačią faktinę situaciją (teismas pasisakė dėl palūkanų skaičiavimo termino pradžios esant priimtam sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo), tačiau akcentavo mokesčių administratoriaus atsakomybę, konstatuodamas, kad „vietos mokesčių administratorius, atlikęs pareiškėjo mokesčių patikrinimą, galėjo ir turėjo pareigą iš karto priimti teisingą sprendimą – nenustatęs mokesčių įstatymų pažeidimų, mokesčio patikrinimo rezultatus įforminti patikrinimo pažyma (MAĮ 130 straipsnio 1 dalis, 2 dalies 1 punktas), taip pat per 20 dienų nuo šios pažymos įteikimo pareiškėjui dienos gražinti jam permoką <...>.“

ESTT 2018-02-28 sprendimo byloje C-387/16 rezoliucinėje dalyje nurodė, kad pagal PVM direktyvos 183 straipsnį, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama mažinti paprastai pagal nacionalinę teisę mokamų palūkanų sumą už laiku negrąžintą pridėtinės vertės mokesčio skirtumą atsižvelgus į kitas nei paties apmokestinamojo asmens veiksmais nulemtas aplinkybes: palūkanų sumos santykį su pridėtinės vertės mokesčio skirtumo suma, skirtumo negrąžinimo laikotarpį ir jį nulėmusias priežastis, taip pat apmokestinamojo asmens realiai patirtus praradimus.

Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju nėra nustatyta jokių aplinkybių, kurios lemtų vertinimą, kad ginčo PVM sumos Pareiškėjui laiku nebuvo gražintos dėl jo kaltės.

Inspekcija ginčijamoje Sprendimo dalyje iš esmės konstatuoja, šią mokesčių administratoriaus poziciją mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu patvirtino ir Inspekcijos atstovas, kad skaičiuodama mokesčių mokėtojo naudai mokėtinas palūkanas vadovaujasi MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nustatytais terminais ir palūkanas apskaičiuoja tik už tą laikotarpį, už kurį mokesčių administratorius pagal MAĮ 68 straipsnyje nustatytą senaties terminą gali apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčių, t. y. nuo 2014-01-01.

Komisija pažymi, jog Inspekcijos pozicija, susijusi su MAĮ 68 straipsnyje nustatyto senaties termino taikymu taikant analogiją skaičiuojamų palūkanų atžvilgiu nėra pagrįsta. Pagal minėtą MAĮ straipsnį senaties terminas yra nustatytas tik mokesčiui apskaičiuoti. Nors palūkanų skaičiavimas yra vėlavimo sugrąžinti mokesčių pasekmė, tačiau jų skaičiavimo esmė ir tikslas yra skirtingas nei mokesčių ir sietinas su žalos atlyginimu. Pritaikius analogiją ginče nagrinėjamu atveju, t. y. palūkanų skaičiavimui taikant tą patį senaties terminą, kaip ir mokesčių apskaičiavimui, būtų apribota mokesčių mokėtojo teisė į teisingą žalos atlyginimą už permokos negrąžinimo laikotarpį.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjui palūkanos už laiku negrąžintą PVM permoką (skirtumą) turėjo būti skaičiuojamos vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio 7 ir 9 dalimis. Palūkanų skaičiavimo termino pradžia laikytina 31-oji diena, einanti po rašytinio prašymo gražinti mokesčio permoką gavimo dienos – 2013-02-25, palūkanos turėjo būti skaičiuojamos visą laikotarpį iki galutinio permokos įskaitymo ar gražinimo. Tokios išvados nepaneigia ir Inspekcijos papildomai į bylą pateiktas Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-05-25 raštas Nr. (14.18-02)-5K-1806465 „Dėl palūkanų skaičiavimo ir mokėjimo“, kuriame Finansų ministerija išdėstė savo nuomonę dėl MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto senaties termino taikymo apskaičiuojant palūkanas bei kuriuo vadovavosi Inspekcija, priimdama Sprendimą. Komisijos nuomone, net ir institucijos, kuriai yra pavaldi Sprendimą ginčo atveju priėmusi mokesčių administratoriaus institucija, nuomonė dėl teisės normų aiškinimo negali paneigti imperatyviu teisinio reguliavimo metodu įtvirtintų MAĮ nuostatų aiškinimo ir jų taikymo bei sąlygoti neteisėto ir nepagrįsto Sprendimo priėmimą.



Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos 2021-01-14 sprendimas Nr. (20.21-06) RMA-301 dalyje, kurioje Pareiškėjui neapskaičiuotos palūkanos už 2013-02-25–2013-12-31 laikotarpį, naikintinas ir Pareiškėjo prašymas dėl palūkanų apskaičiavimo šioje ginčo dalyje perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Inspekcijos 2021-01-14 sprendimą Nr. (20.21-06) RMA-301 dalyje, kurioje Pareiškėjui neapskaičiuotos palūkanos už 2013-02-25–2013-12-31 laikotarpį ir Pareiškėjo prašymą dėl palūkanų apskaičiavimo šioje ginčo dalyje perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami 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 narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė