

## **Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis dėl atleidimo nuo GPM delspinigių ir baudos pagrindų**

Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl po patikrinimo priimtų VMI sprendimų teisėtumo ir pagrįstumo, kuriais pareiškėjui buvo apskaičiuotas papildomai mokėtinas GPM, pareiškėjas neatleistas nuo 11 253,54 Lt GPM delspinigių ir nuo 549 Lt GPM baudos mokėjimo.

Pareiškėjas savo skundą dalyje dėl atleidimo nuo GPM delspinigių ir baudos iš esmės grindžia teisingumo ir protingumo principais, ilga mokesčio ginčo trukme dėl mokesčių administratoriaus kaltės (t.y. buvo vykdomi pakartotiniai patikrinimai), mokesčių mokėtojo (pareiškėjo) geranorišku elgesiu ir aktyviu bendradarbiavimu viso patikrinimo bei mokesčio ginčo metu, taip pat tuo, kad pareiškėjas pripažino, jog nesilaikė teisės aktais nustatytą reikalavimų laiku mokėti mokesčius ir mokesčius sumokėjo.

Pasisakydama dėl pareiškėjo skundo argumentų, kad nagrinėjamu atveju egzistuoja pagrindas atleisti jį nuo GPM delspinigių bei nuo paskirtos baudos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) teisėjų kolegija atkreipia dėmesį, jog Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad atleidimo nuo paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Kartu akcentuotina, kad pastarojoje nuostatoje nurodyti atleidimo nuo baudos pagrindai taikomi ir sprendžiant atleidimo nuo mokesčių mokėtojui skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies klausimą. Be to, mokesčių mokėtojas taip pat gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ nuostatas. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims. Tuo tarpu pareiškėjas savo skundą dalyje dėl atleidimo nuo GPM delspinigių ir baudos grindžia teisingumo ir protingumo principais, ilga mokesčio ginčo trukme, savo geranorišku elgesiu ir aktyviu bendradarbiavimu visą tyrimo laikotarpį.

Tačiau teisėjų kolegijos vertinimu, pareiškėjo nurodytos aplinkybės nesudaro pagrindo atleisti jį nuo likusios GPM delspinigių sumos bei nuo paskirtos GPM baudos. Pabrėžtina, kad konstatavus, jog pareiškėjas nėra kaltas dėl ilgo mokesčio ginčo proceso, jis buvo atleistas nuo dalies GPM delspinigių, t. y. 2 428,10 Lt už laikotarpį nuo pirminio iki pakartotinio patikrinimo aktų surašymo, sumokėjimo. Taigi, minėta aplinkybė jau buvo tinkamai įvertinta sprendžiant dėl pareiškėjo atleidimo nuo GPM delspinigių.

Be to, akcentuotina, kad pareiškėjo nurodytos aplinkybės dėl jo geranoriško elgesio ir bendradarbiavimo patikrinimo bei mokestinio ginčo metu, taip pat dėl to, kad jis pripažino, jog nesilaikė teisės aktais nustatytų reikalavimų laiku mokėti mokesčius, iš esmės yra reikšmingos sprendžiant dėl baudos už mokėtino mokesčio sumažinimą dydžio (MAĮ 139 str. 1 d.), o atleidimo nuo baudos klausimas sprendžiamas MAĮ 141 straipsnio nustatyta tvarka. Atitinkamai, įvertinus minėtas aplinkybes, pareiškėjui nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos buvo paskirta minimali, t. y. 10 proc. dydžio, bauda. Šiame kontekste taip pat atkreiptinas dėmesys, kad remiantis MAĮ 141 straipsnio 2 dalimi, nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Tačiau byloje tokių duomenų nėra.

Taigi atkreipiame dėmesį, kad atleidimas nuo papildomų mokesčių (šiuo atveju – GPM) ir baudų sąlygojamas MAĮ 141 str. 1 d. nustatytų pagrindų, kurių sąrašas yra baigtinis. Be to, net esant minėtiems pagrindams, turi būti tenkinama dar viena sąlyga – pagrindinis mokestis turi būti jau sumokėtas arba įstatymų nustatyta tvarka atidėtas (išdėstytas). Jeigu asmuo, nesumokėjęs mokesčių, tai geranoriškai pripažįsta, bendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, jam sudaroma galimybė mokėti minimalią baudą. Jeigu pats patikrinimo procesas trunka pernelyg ilgai dėl mokesčių administratoriaus veiksmų, mokesčių mokėtojui paprastai sumažinama mokėtina papildomo mokesčio suma. Tačiau minėtos sąlygos nelemia baudos ir papildomų mokesčių mokėjimo prievolės panaikinimo.

### **Europos Teisingumo Teismo sprendimas dėl fiskalinio neutralumo principo taikymo, kai PVM sumokamas dukart**

2010 metais Vokietijoje įsteigta bendrovė GST – Sarviz teikė technines ir konsultavimo paslaugas Bulgarijoje įsteigtai bendrovei GST Skafolding. GST Skafolding už šias paslaugas sumokėjo PVM pagal teisės aktuose numatytą atvirkštinio apmokestinimo procedūrą.

2012 metais Bulgarijos mokesčių administratorius konstatavo, kad GST – Sarviz laikotarpiu, kai teikė paslaugas bendrovei GST Skafolding, turėjo nuolatinį padalinį ir todėl GST – Sarviz 2010 metais turėjo pateikti prašymą įregistruoti ją kaip PVM mokėtoją Bulgarijoje. Todėl mokesčių administratorius konstatavo, kad minėta bendrovė už paslaugas turėjo sumokėti PVM Bulgarijoje ir palūkanas.

2012 metais GST – Sarviz sumokėjo mokesčių administratoriaus reikalautą sumą ir pateikė prašymą įskaityti arba grąžinti sumokėtą mokestį. Tačiau Bulgarijos mokesčių administratorius atsisakė grąžinti PVM motyvuodamas tuo, kad šiuo atveju nebuvo įvykdyti teisiniai PVM grąžinimo reikalavimai.

Todėl susidarė situacija, kad mokesčių administratorius atsisakė pripažinti GST Skafolding teisę į jos sumokėto PVM atskaitą, o GST – Sarviz negali sumokėto PVM susigrąžinti. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad dvigubas apmokestinimas PVM, t. y. paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo, ir atsisakymas grąžinti

PVM paslaugų teikėjui ir taikyti mokesčio atskaitą paslaugų gavėjui gali prieštarauti PVM neutralumo principui.

ETT nurodė, kad Bulgarijos mokesčių administratorius padarė išvadą, kad paslaugų teikėja GST – Sarviz turėjo nuolatinį padalinį Bulgarijoje, iš kurio buvo teikiamos techninės ir konsultavimo paslaugos bendrovei GST Skafolding. Todėl reikia konstatuoti, kad pagal PVM direktyvą tik paslaugų teikėjas, šiuo atveju GST – Sarviz, Bulgarijos mokesčių administratoriui turi sumokėti PVM už paslaugas, kurias jis teikė Bulgarijoje.

Pagal PVM direktyvą, valstybės narės gali taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tik tuo atveju, kai paslaugų teikėjas nėra įsteigtas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM. Tai reiškia, kad tuo atveju, kai paslaugos buvo suteiktos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio valstybės narės, kurioje turi būti mokamas PVM, teritorijoje, negalima daryti išvados, kad PVM turi mokėti tokių paslaugų gavėjas. Todėl aplinkybė, kad šių paslaugų gavėjas sumokėjo PVM, remdamasis klaidinga prielaida, jog paslaugų teikėjas neturėjo nuolatinio padalinio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, negali leisti mokesčių administratoriui nukrypti nuo šios taisyklės ir laikyti, kad PVM turi sumokėti ne paslaugų teikėjas, o jų gavėjas.

ETT pažymėjo, kad:

- 1) PVM neutralumo principas įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM;
- 2) Siekdamas užtikrinti PVM neutralumą, valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokesťį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos;
- 3) priemonės, kurių valstybės narės gali imtis siekdamas užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti;
- 4) pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių ir paslaugų kainai, todėl mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei taip apskaičiuotoji.

Iš bylos aplinkybių matyti, kad paslaugų teikėjas nebeturi galimybės ištaisyti savo išrašytų sąskaitų faktūrų, nes mokesčių administratorius priėmė jam skirtą galutinį sprendimą dėl mokesčių perskaičiavimo. Šis paslaugų teikėjas mokėjimo pavedimu tinkamai sumokėjo PVM, kurio buvo reikalaujama tame sprendime ir valstybei visiškai nekyla pavojus prarasti mokesčines pajamas.

Todėl atsisakius grąžinti PVM paslaugų teikėjui, šio mokesčio našta tenka tiek paslaugų teikėjui, tiek jų gavėjui, o tai reiškia, kad mokesčių administratorius gauna didesnę PVM sumą nei ta, kurią paslaugų teikėjas paprastai turėtų gauti iš jų gavėjo, jei galėtų ištaisyti išrašytas sąskaitas faktūras. Atitinkamai PVM neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti šių paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokesťį už

tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokesčio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokesčių dokumentų, jei yra priimtas galutinis sprendimas dėl mokesčių perskaičiavimo.

Arūnas Šidlauskas  
UAB „Grant Thornton Rimess“ advokatas