



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS**

**DĖL UAB „A1“ 2014-11-18 SKUNDO**

2014 m. sausio 23 d. Nr. S-7 (7-232/2014)

Vilnius

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

Editos Veršeliienės  
Linos Vosyliienės  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams  
mokesčių administratoriaus atstovui

Jūratei Dalmantaitei  
advokatui Mindaugui Palijanskui,  
advokatui Mariui Žėbai  
Reinaldui Mundeikiui

2014 m. gruodžio 9 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „A1“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-10-22 sprendimo Nr. 69-125, n u s t a t ė:

Inspekcija 2014-10-22 sprendimu Nr. 69-125 atnaujino Bendrovės 2014-06-30 skundo nagrinėjimą ir patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-06-09 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-326, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 457399 Lt (132471 Eur) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 126252 Lt (36565 Eur) PVM delspinigius, 45740 Lt (13247 Eur) PVM baudą, 280393 Lt (81207 Eur) pelno mokestį (toliau – PM), 43584 Lt (12622 Eur) PM delspinigius, 28039 Lt (8120 Eur) PM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko Bendrovės PVM ir PM patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 ir nustatė, kad minėtu laikotarpiu UAB „M1“ (kodas (duomenys neskelbtini), UAB „E1“ (kodas (duomenys neskelbtini) ir UAB „A3“ (kodas (duomenys neskelbtini) išrašė PVM sąskaitas faktūras, kuriomis įformino prekių (įrangos, techninės įrangos) pardavimą Bendrovei už 2635492,29 Lt (457399 Lt sudaro PVM). Sandorių įforminimo metu minėtose įmonėse vadovais ir akcininkais įforminti Estijos piliečiai (UAB „M1“ – O. B.; UAB „E1“ – T. A. ; UAB „A3“ – T. S.). Įmonių buveinių registracijos adresai formalūs, veiklos vykdymo, prekių sandėliavimo vietos nenustatytos. Bendrovė įsigytą įrangą pagal įformintas PVM sąskaitas faktūras pardavė Estijoje registruotoms įmonėms: OU „S1“, OU „A2“, OU „N1“, OU „B2“, OU „S4“. Estijos mokesčių administratorius informavo, kad negali patvirtinti sandorių tarp Bendrovės

ir Estijoje registruotų įmonių. Pagal prekių (įrangos) transportavimui įformintus tarptautinių krovininių transportavimo važtaraščius (toliau – CMR) nustatyta, kad įmonėms OU „S1“, OU „A2“, OU „B2“ prekes vežė Latvijos įmonė SIA „A4.“, o įmonėms OU „N1“, OU „Smesta“ – Estijos įmonė OU „V2“, tačiau CMR yra užpildyti neišsamiai, nenurodytos konkrečios prekių priėmimo, iškrovimo vietos, nenurodytas vairuotojo vardas ir pavardė, data, kada prekės gautos. Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad SIA „A4.“ 2012-10-01 išregistruota iš PVM mokesčių mokėtojų registro dėl dokumentų nepateikimo PVM patikrinimui, prekių pristatymo adresas nežinomas. Estijos mokesčių administratorius dėl OU „V2“ veiklos, nurodė, kad transporto bendrovė nepasiekiamą, kontaktinė informacija nežinoma.

Pažymėta, jog Kauno AVMI konstatavo, kad UAB „M1“, UAB „E1s“ ir UAB „A3“ vardu išrašytos PVM sąskaitos faktūros neturi juridinės galios, kadangi tarp Bendrovės ir minėtų įmonių realus prekių pirkimas-pardavimas neįvyko, t. y. Bendrovė neteisėtai į PVM atskaitą įtraukė minėtą 457399 Lt PVM sumą, todėl Bendrovei papildomai priskaičiuotas 457399 Lt PVM (1 pažeidimas). Be to, Bendrovė, apskaičiuodama 2011 ir 2012 metų apmokestinamąjį pelną, į leidžiamus atskaitymus įtraukė 2178093 Lt sumą (2011 metais – 1750073 Lt, 2012 metais – 428020 Lt) pagal UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ vardu įformintus apskaitos dokumentus, kurie pripažinti neturinčiais juridinės galios (2 pažeidimas). Kauno AVMI nustatė, kad Bendrovė 2008 – 2011 metų pelną naudojo 2007 metais deklaruotam 196224 Lt nuostoliui dengti, kurio liko nepadengta 69624 Lt. Įvertinusi nepadengtą 69624 Lt nuostolio sumą bei sumažinusi 2011 metų veiklos sąnaudas 1750073 Lt, Kauno AVMI už 2011 metus papildomai apskaičiavo 252067 Lt (1680449 x 15 proc.) PM. Už 2012 metus, įvertinusi deklaruotą 239177 Lt nuostolį bei sumažinusi 2012 metų veiklos sąnaudas 428020 Lt, Kauno AVMI papildomai apskaičiavo 28326 Lt (188843 x 15 proc.) PM. Iš viso už 2011 – 2012 metus Kauno AVMI papildomai Bendrovei priskaičiavo 280393 Lt (252067 + 28326) PM.

Kauno AVMI 2014-06-09 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-326, vadovaudamasi 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVMĮ) 123 str. 1 d., 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (Žin., 2001, Nr. 110-3992, toliau – PMĮ) 56 str., 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 96-99 str., 139 str., 140 str. nuostatomis, papildomai Bendrovei apskaičiavo 126252 Lt PVM delspinigius, 43584 Lt PM delspinigius ir skyrė 10 proc. dydžio 45740 Lt (457399 x 10 proc.) PVM baudą bei 28039 Lt (280393 x 10 proc.) PM baudą.

Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 64 str., 80 str., MAĮ 10 str., atkreipė dėmesį, kad buhalterinės apskaitos dokumentų (PVM sąskaitų faktūrų) juridinė galia, nuo kurios priklauso mokesčių mokėtojo teisė atskaityti pirkimo PVM, sietina ne tik su formaliųjų apskaitos rekvizitų užfiksavimu apskaitos dokumente, bet ir su realiu prekių ar paslaugų įsigijimu, taip pat su realiai ūkinėje operacijoje dalyvavusiais ūkio subjektais. Sukurti PVM objektą bei teisėtai išrašyti PVM sąskaitą faktūrą gali tik PVM mokėtojai, todėl nustačius, kad prekių ar paslaugų įsigijimas realiai nebuvo vykdomas arba buvo vykdomas ne iš PVM sąskaitoje nurodytų asmenų, t. y. ne iš PVM mokėtojų, PVM sąskaitos-faktūros pripažįstamos neturinčiomis juridinės galios ir teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota. Taigi įstatymas numato atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM. Inspekcija taip pat vadovavosi PMĮ 11 str. 4 d., 17 str. ir Lietuvos vyriausiasis administracinio teismo (toliau – LVAT, 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2729/2012) išaiškinimu, jog tais atvejais, kai paslaugos ar prekės, nurodytos PVM sąskaitoje faktūroje, nėra realiai tiekiamos, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nes nėra PVM objekto (PVMĮ 3 straipsnis). Tuo atveju, kai ūkinė operacija realiai įvyko, tačiau jos turinys nėra toks, koks nurodytas PVM sąskaitoje faktūroje, mokesčių mokėtojo teisė į

PVM atskaitą gali būti paneigta tik jeigu nustatomas apmokestinamojo asmens sukčiavimas, apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas arba apmokestinamojo asmens dalyvavimas tokia sukčiavime, tai yra žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje.

*Dėl sandorių su UAB „M1“*

Nurodyta, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2011-07-29 iki 2011-12-30 buhalterinėje apskaitoje apskaitė prekių (įrangos) pirkimus pagal UAB „M1“ vardu išrašytas sąskaitas faktūras/invoice už 1064404,09 Lt (879672,80 Lt + 184731,29 Lt PVM) ir 184731 Lt PVM įtraukė į PVM atskaitą. Bendrovė su UAB „M1“ atsiskaitė, t. y. laikotarpiu nuo 2011-08-31 iki 2012-01-13 mokėjimo pavedimais per banką pervėdė 1064404,09 Lt. UAB „M1“ pardavimo PVM į biudžetą nesumokėjo. Vilniaus apygardos teismas 2013-09-06 nutartimi iškėlė bankroto bylą UAB „M1“, o šios įmonės bankroto administratorius M. U. (toliau – administratorius) 2014-02-27 rašte nurodė, kad „BUAB „M1“ direktorius O. B. neperdavė įmonės dokumentų, įskaitant ir įmonės balanso, per Vilniaus apygardos teismo 2013-09-06 nutartyje nurodytą terminą. UAB „M1“ taip pat nėra teikusi viešajam registru (VĮ Registrų centro Juridinių asmenų registru) finansinės atskaitomybės dokumentų. Minėtoje teismo įsiteisėjusioje 2013-09-06 nutartyje taip pat nustatyta, kad UAB „M1“ neturi registruotino nekilnojamojo turto, įskaitant ir transporto priemones. BUAB „M1“ banko sąskaitose piniginių lėšų nėra.

Pažymėta, kad Vilniaus AVMI 2012-03-21 atliko UAB „M1“ operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatė, kad UAB „M1“ registracijos vieta (duomenys neskelbtini) priklauso Lietuvos ir Vokietijos UAB „S3“ (kodas (duomenys neskelbtini). UAB „M1“ šiomis patalpomis niekada nesinaudojo ir patalpų nuomos sutarčių nesudarė. Pagal duomenų bazėse turimą informaciją UAB „M1“ vadovu ir akcininku laikotarpiu nuo 2011-07-15 iki 2013-09-19 buvo registruotas O. B., kuris yra Estijos pilietis. Nustatyta, kad UAB „M1“ parduotą Bendrovei įrangą įsigijo iš Estijoje registruotų įmonių: OU „U1“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), OU „L1“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini). UAB „M1“ buhalterinės apskaitos registruose įregistravo prekių (įrangos) įsigijimą iš OU „U1“ pagal 2011-09-26 sąskaitą Nr. 2115003 už 573200 eurų. UAB „M1“ mokėjimo pavedimu per banką OU „U1“ laikotarpiu nuo 2011-10-25 iki 2011-11-09 pervėdė bendroje sumoje 83900 eurų. UAB „M1“ įrangos transportavimo pagrindimui nepateikė CMR. Taip pat UAB „M1“ 2011 m. spalio - gruodžio mėn. buhalterinės apskaitos registruose įregistravo prekių įsigijimą iš Estijos įmonės OU „L1“ už 148020 eurų. UAB „M1“ buhalterinės apskaitos registruose 2012-02-15 buvo apskaityta 148020 eurų skola šiai įmonei. CMR vežėju nurodyta OU „V2“ (PVM mokėtojo kodas 10065207). Nustatyta, kad CMR neišsamūs, užpildyti nerūpestingai, t. y. nenurodyta transporto priemonės markė, vairuotojų vardai ir pavardės, prekių įpakavimo būdas, konkreti prekių pasikrovimo ir iškrovimo vieta, data, laikas, nėra prekių tiekėjo spaudo.

Anot Inspekcijos, Estijos mokesčių administratorius informavo, kad OU „U1“ 2012-02-29 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro dėl nevykdomos ekonominės veiklos; buhalterinės apskaitos dokumentų nepateikė; direktorius J. G. negalėjo atsakyti į klausimus dėl prekių transportavimo, pats asmeniškai prekių nematė, OU „U1“ buvo tik tarpininkas sandoriuose, prekes įsigijo iš kitos Estijos įmonės „V1“ OU (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini). Su „V1“ OU įmone mokesčių administratoriui susisiekti nepavyko. Pastarojo nuomone, šios įmonės valdybos narys M. J. yra statytinis asmuo, laikotarpiu nuo 2011-07-21 iki 2011-11-03 valdybos narys buvo O. B.. Pagal „V1“ OU įmonės banko išrašą, dauguma „V1 OU“ įmonės verslo partnerių turi priedangos įmonės požymių ir buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro dėl ekonominės veiklos nevykdymo. Estijos mokesčių administratorius negalėjo patvirtinti minėtų Estijos įmonių sandorių su UAB „M1“ realumo. Taip pat Estijos mokesčių administratorius informavo, kad OU „L1“ nepateikė apskaitos dokumentų tyrimui, todėl negalėjo patvirtinti šios įmonės sandorių su

UAB „M1“; vienintelis OU „L1“ valdybos narys ir savininkas yra V. Š. – šešėlinis asmuo; OU „L1“ 2012-02-06 buvo išregistruota iš PVM mokesčių mokėtojų registro; transporto įmonė OU „V2“ yra nepasiekiamas. Pagal turimą informaciją ši įmonė neveikianti nuo 2010 metų pradžios.

Inspekcija akcentavo, kad sandoriai tarp Estijos įmonių OU „U1“, OU „L1“ ir UAB „M1“ buvo tik įforminti, jų negali patvirtinti Estijos mokesčių administratorius, įmonės nerandamos, arba šių įmonių vadovai apie prekes (įrangą), prekių transportavimą nieko paaiškinti negali, CMR neišsamūs, užpildyti nerūpestingai, arba jų UAB „M1“ pateikti negalėjo.

Nurodyta, kad Bendrovė iš UAB „M1“ įsigytą įrangą pardavė Estijos įmonėms: OU „S1“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), OU „A2“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), OU „N1“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini). Įrangą OU „S1“ ir OU „A2“ vežė Latvijos įmonė SIA „A4.“ (PVM mokėtojo kodas LV48503004634), o OU „N1“ – anksčiau minėta Estijos įmonė OU „V2“. Nustatyta, kad OU „S1“ laikotarpiu nuo 2011-09-02 iki 2011-09-06 mokėjimo pavedimais per banką Bendrovei pervadė 111500,03 Lt, OU „A2“ laikotarpiu nuo 2011-09-26 iki 2011-12-01 – 585715,73 Lt, OU „N1“ laikotarpiu nuo 2012-01-13 iki 2012-01-17 – 194150,96 Lt. Estijos mokesčių administratorius nepatvirtino sandorių tarp minėtų Estijos įmonių ir Bendrovės, kadangi įmonės dokumentų nepateikė, įmonės yra nepasiekiamos. Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad SIA „A4.“ nedeklaravo sandorių su Bendrove, ši įmonė 2012-10-01 buvo išregistruota dėl dokumentų nepateikimo PVM patikrinimui, prekių pristatymo adresas nežinomas.

Pažymėta, kad Bendrovės direktorius M. G. 2012-12-12 paaiškinime Nr. 02-1962 pateikė informaciją apie sandorių su UAB „M1“ aplinkybes, nurodydamas, kad iš UAB „M1“ PVM sąskaitas faktūras gaudavo paštu, apmokėjimus atliko per banką, kai pilnai atsiskaitydavo už prekes, susisiekdavo su pirkėju (kuriam pardavė prekes) ir pranešdavo apie galimybę prekes pasiimti. Dėl prekių pirkimo-pardavimo bendraudavo elektroninėje erdvėje, oficialūs dokumentai buvo siunčiami paštu. Direktorius nurodė, jog UAB „M1“ direktoriaus O. B., penkių vienetų spec. įrangos nėra matęs, kur prekės laikomos nežino.

Inspekcija padarė išvadą, kad Kauno AVMI pagrįstai nustatė, jog Bendrovė įrangos iš UAB „M1“ neįsigijo, ūkinės operacijos pagal minėtų įmonių išrašytus apskaitos dokumentus neįvyko, o vien tik apmokėjimo faktas nepatvirtina, kad ūkinės operacijos realiai įvyko.

#### *Dėl sandorių su UAB „E1“*

Nurodyta, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2011-03-24 iki 2011-06-27 buhalterinėje apskaitoje apskaitė prekių (įrangos) pirkimus pagal UAB „E1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už 1053184 Lt (870400 Lt + 182784 Lt PVM), bei 182784 Lt PVM įtraukė į PVM atskaitą. Bendrovė už prekes laikotarpiu nuo 2011-05-18 iki 2011-08-22 mokėjimo pavedimais per banką UAB „E1“ pervadė 860633,40 Lt. Pagal 2011-05-30 trišalį tarpusavio atsiskaitymų suderinimo aktą Bendrovės įsiskolinimą UAB „E1“ 192200 Lt sumai padengė Estijos įmonė OU „B2“ (PVM mokėtojo kodas EE101407803). UAB „E1“ pardavimo PVM į biudžetą nesumokėjo. Vilniaus apygardos teismas 2014-01-10 nutartimi išskėlė bankroto bylą UAB „E1“, šios įmonės bankroto administratoriui A. S. įmonės dokumentai nebuvo perduoti. UAB „E1“ akcininku laikotarpiu nuo 2010-07-12 iki 2011-07-26 buvo Estijos pilietis T. A.. UAB „E1“ vadovu nuo 2011-07-19 įformintas Estijos pilietis O. A., nuo 2011-07-26 O. A. įregistruotas įmonės akcininku. Šis asmuo Lietuvos Respublikoje gyvenamosios vietos nedeklaravęs.

Pažymėta, jog Bendrovė iš UAB „E1“ įsigytos įrangos pardavimą įformino Estijos įmonei OU „B2“, kuri Bendrovei laikotarpiu nuo 2011-06-15 iki 2011-08-25 mokėjimo pavedimais per banką pervadė 705984 Lt, bei 192200 Lt atsiskaitymas buvo įformintas minėtu 2011-05-30 trišaliu tarpusavio atsiskaitymų suderinimo aktu. Kauno AVMI pagal

Bendrovės pateiktus CMR nustatė, kad Estijos įmonei OU „B2“ prekes gabeno anksčiau minėta Latvijos įmonė SIA „A4“. Bendrovė įrangos transportavimui sudarytų sutarčių, sąskaitų, apmokėjimo dokumentų už suteiktas paslaugas nepateikė. CMR neišsamūs ir užpildyti nepakankamai rūpestingai, nenurodytas vairuotojo vardas ir pavardė, nenurodytos konkrečios prekių pasikrovimo ir pristatymo vietos.

Anot Inspekcijos, Estijos mokesčių administratorius informavo, kad negali patvirtinti šio sandorio, nes OU „B2“ 2011-08-16 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro dėl ekonominės veiklos nevykdymo; valdybos narys V. J. nepateikė įrodymų dėl ekonominės veiklos Estijoje; nuo 2011-06-20 naujasis įmonės OU „B2“ savininkas ir valdybos narys buvo O. A. – šešėlinis asmuo; OU „B2“ neturi sandėlių ar biurų Estijoje; įmonė nedeklaruoja darbuotojų.

Pabrėžta, jog Bendrovės direktorius 2013-03-22 pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad UAB „E1“ – pardavėją ir „B2“ OU – pirkėją surado atsitiktinai internetu, kontaktinių asmenų nepažįsta, bendravo elektroniniu paštu, prekes sandėliavo pardavėjas, pirkėjas asmeniškai rūpinosi prekių transportavimu. Visus reikalingus dokumentus prekių pirkimui ir pardavimui įforminti, taip pat CMR (po prekių išvežimo) gaudavo paštu.

Inspekcija padarė išvadą, kad Kauno AVMI pagrįstai nustatė, jog Bendrovė įrangos iš UAB „E1“ neįsigijo, ūkinės operacijos pagal minėtų įmonių išrašytus apskaitos dokumentus neįvyko, o vien tik apmokėjimo faktas nepatvirtina, kad ūkinės operacijos realiai įvyko.

*Dėl sandorių su UAB „A3“*

Nurodyta, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2012-01-16 iki 2012-02-22 buhalterinėje apskaitoje apskaitė prekių (įrangos) pirkimus pagal UAB „A3“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už 517904,20 Lt (428020 Lt + 89884,20 Lt PVM), 89884,20 Lt PVM įtraukė į PVM atskaitą. Bendrovė už prekes laikotarpiu nuo 2012-01-19 iki 2012-03-16 mokėjimo pavedimais per banką UAB „A3“ pervedė 491680 Lt. Taip pat Bendrovė Kauno AVMI pateikė 2012-03-29 atsiskaitymo grynaisiais pinigais dokumentą, išrašytą UAB „A3“ vardu, kuriame nurodoma, kad mokėtojas – Bendrovė, „Sąskaita faktūra nr. 22022012-9“, „suma 26224,20 Lt“. Pabrėžta, jog UAB „A3“ pardavimo PVM į biudžetą nesumokėjo. UAB „A3“ nuo 2007-02-15 buvo įregistruota į PVM mokėtojų registrą, 2012-07-19 išregistruota iš PVM mokėtojų registro kaip nevykdanti ekonominės veiklos ir/ar nevykdanti įsigijimų iš kitų ES narių. UAB „A3“ vadovu nuo 2003-02-04 iki 2011-12-09 bei akcininku nuo 2003-02-10 iki 2012-02-06 įformintas A. D.. UAB „A3“ vadove nuo 2011-12-12 įforminta Estijos pilietė T. S., nuo 2012-02-06 T. S. įregistruota šios įmonės akcininke, kuri 2012-02-03 įgaliojimu įgaliojo A. D. atstovauti UAB „A3“ santykiuose su trečiais asmenimis, tame tarpe Valstybine mokesčių inspekcija, VSDFV, UAB „S5“, Notarų biuruose (įgaliojimas galiojo iki 2012-04-01 imtinai). A. D. 2014-04-04 paaiškiniame Nr. 339-KD-1250 nurodė, kad įgaliojimas buvo suteiktas pabaigti pradėtiems darbams ir neapėmė pareigų teikti deklaracijas ar kitas pažymas bei dokumentus. A. D. teigimu, jokių kontaktų su Bendrovė jis neturėjo.

Pažymėta, kad UAB „A3“ buhalterinę apskaitą tvarkė UAB „B1“ (kodas 125690535) pagal sudarytą buhalterinių paslaugų teikimo 2011-10-11 sutartį Nr. 111-2, tačiau, šią sutartį UAB „B1“ 2012-02-01 nutraukė vienašališkai, kadangi UAB „A3“ nemokėjo už paslaugas, pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus teikė nesilaikant nustatytos tvarkos, t. y. arba pavėluotai, arba netinkamai surašius, arba visai neteikė.

Anot Inspekcijos, Bendrovė laikotarpiu nuo 2012-01-16 iki 2012-02-22 įformino iš UAB „A3“ įsigytų prekių pardavimą Estijos įmonei OU „S4“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) už 436468,45 Lt, kuri mokėjimo pavedimais per banką Bendrovei pervedė 430115,30 Lt. Estijos mokesčių administratorius informavo, kad negali patvirtinti Bendrovės sandorių su OU „S4“, nes ši įmonė yra nepasiekiamą, OU „S4“ 2012-03-29 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro. Pažymėta, jog Bendrovė pateikė įrangos transportavimui įformintą CMR, pagal kurį įformintas prekių gabenimas Estijos įmonei OU

„S4“, vežėjas nurodytas Estijos įmonė OU „V2“, tačiau Bendrovė nepateikė dėl prekių (įrangos) transportavimo sudarytų sutarčių, sąskaitų, apmokėjimo už suteiktas paslaugas dokumentų; CMR yra neišsamūs ir užpildyti nerūpestingai, nenurodytas vairuotojo vardas ir pavardė, nenurodyta data, kada prekės gautos, nenurodytos konkrečios prekių paėmimo ir iškrovimo vietos; Estijos mokesčių administratorius informavo, kad OU „V2“ yra nepasiekiamas.

Pabrėžta, jog Bendrovės direktorius 2013-03-22 pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė UAB „A3“ pardavė gamybinę įrangą „I1“ ir gamybinę įrangą „Stonepac machines“; UAB „A3“ – pardavėją ir „S4“ OU – pirkėją surado atsitiktinai internetu, kontaktinių asmenų nepažįsta, bendravo elektroniniu paštu.

Inspekcija padarė išvadą, jog Kauno AVMI pagrįstai nustatė, kad Bendrovė įrangos iš UAB „A3“ neįsigijo, ūkinės operacijos pagal minėtų įmonių išrašytus apskaitos dokumentus neįvyko, o vien tik apmokėjimo faktas nepatvirtina, kad ūkinės operacijos realiai įvyko.

Remdamasi MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintomis taisyklėmis, Inspekcija dėl įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) pažymėjo, kad mokėtojo pareiga pateikti konkrečius, leistinus ir patikimus įrodymus, kurie pagrįstų jo poziciją bei leistų mokesčių administratoriui nustatyti sandorio aplinkybes bei paneigti bet kokias abejones. Anot Inspekcijos, Bendrovė nepateikė duomenų (išsamiai užpildytų CMR, įrangos transportavimui sudarytų sutarčių, sąskaitų, apmokėjimo dokumentų už transportavimo paslaugas), kurių pagrindu būtų galima teigti, kad Bendrovė įsigijo įrangą.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2014-10-22 sprendimu Nr.69-125, prašo jį panaikinti ir dėsto nesutikimo motyvus.

#### *Dėl teisės į gynybą pažeidimo*

Pasak Bendrovės, teritoriniam mokesčių administratoriui atlikus Bendrovės mokesčių patikrinimą, 2014-04-09 buvo surašytas patikrinimo aktas, kurio vienas egzempliorius buvo įteiktas Bendrovei, tačiau prie šio patikrinimo akto nebuvo pateikti priedai, kurių pagrindu buvo papildomai paskaičiuoti PVM ir PM. Mokesčių mokėtojas raštiškai kreipėsi į teritorinį mokesčių administratorių, prašydamas leisti susipažinti su patikrinimo aktą grindžiančiais dokumentais, tačiau šis atsisakė pateikti patikrinimo akto priedų kopijas, remdamasis Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatomis, įtvirtinančiomis, kad priedai neteikiami, jeigu juose yra valstybės paslaptį sudaranti informacija arba paslaptimi laikoma informacija apie kitą mokesčių mokėtoją, nurodė, kad pateikti susipažinimui prašomų dokumentų neturi galimybės. Tvirtinama, kad nepagrįsdama savo atsisakymo ir nepaisydama Bendrovės pakartotinių žodinių prašymų leisti susipažinti su patikrinimo akto priedais, Kauno AVMI patvirtino patikrinimo aktą sprendimu, prie kurio priedai taip pat nebuvo pridėti. Bendrovės įsitikinimu, tokie Kauno AVMI veiksmai yra neteisėti ir nepagrįsti, pažeidžia Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatas, gero viešojo administravimo praktiką, teisinės valstybės principus, užkerta mokesčių mokėtojo teisę į gynybą.

Bendrovė vadovaujasi LR valstybės ir tarnybos paslapčių įstatymo (toliau – VTPI) 2 str. 2 punkte nurodytu valstybės paslapties apibrėžimu bei jį detalizuojančiu 7 straipsniu ir teigia, jog jai kyla abejonių, kad 2014-04-09 patikrinimo akto Nr. 04.2.2.-FR0680-274 prieduose esanti informacija ir duomenys galėtų būti laikomi valstybės paslaptimi ar paslaptimi apie mokesčių mokėtoją. Juo labiau, kad pats teritorinis mokesčių administratorius, atsisakydamas leisti susipažinti su informacija, nurodė, kad patikrinimo akto dėstomojoje dalyje yra pateikti visi susisteminti duomenys ir surinkta informacija. Bendrovė mano, kad tai parodo teritorinio mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimą ir motyvacijos prieštarumą, kadangi susistemintų duomenų ir informacijos pateikimas patikrinimo akte patvirtina faktą, kad jie nelaikytini valstybės paslaptimi, t. y., jeigu tai iš

tiesų būtų valstybės paslaptis, patikrinimo akte tokia informacija nebūtų dėstoma, nes jos atskleidimas galėtų sukelti grėsmę Lietuvos Respublikos suverenitetui, padaryti žalos valstybės interesams, Lietuvos žmonėms ir pan. Bendrovės nuomone, patikrinimo akte susistemintai pateikti duomenys ir informacija nepatenka į VTPĮ suformuluotą valstybės paslapties apibrėžtį, ji niekaip nesusijusi ir su 7 straipsnyje nurodytais atvejais.

Pasak Bendrovės, nepateikiant patikrinimo akto ir/ar sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priedų, yra grubiai pažeidžiamos mokesčių mokėtojo teisės, nes šis, negalėdamas susipažinti su prieduose esančia informacija, neturi galimybės patikrinti, kodėl jo atžvilgiu buvo priimtas atitinkamas sprendimas, negali kvestionuoti nustatytų faktinių aplinkybių ir padarytų išvadų, negali realizuoti savo teisės į gynybą. Išvadą, kad neleidžiant mokesčių mokėtojui susipažinti su patikrinimo akto priedais, teisė ginčyti patikrinimo aktą, o taip pat teisė į gynybą tampa tik deklaratyvi, Bendrovė grindžia LVAT 2004-06-25 nutartimi adm. byloje Nr. A-8-589/2004. Bendrovė pažymi, kad neretai mokesčių administratoriai, vertindami tam tikrus faktus, juos interpretuoja, todėl mokesčių mokėtojui labai svarbu susipažinti su realia pateiktų faktų ir aplinkybių formuluote. Neturint galimybės savarankiškai susipažinti su priedų turiniu, mokesčių mokėtojui dažnai tenka tik spėlioti dėl tam tikrų aplinkybių buvimo ar nebuvimo. Bendrovei akivaizdu, kad, neleidžiant susipažinti su patikrinimo akto priedais, užkertamas kelias pateikti išsamias pastabas dėl patikrinimo akto.

Be to, pasak Bendrovės, jai buvo užkirstas kelias taip pat ginčyti ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nes, neturėdama galimybės patikrinti faktų ir duomenų, kurių pagrindu buvo priimtas atitinkamas sprendimas, ji negalėjo apginti savo teisių, pasirinkti gynybos pozicijos, suformuluoti atsikirtimo motyvų. Bendrovės atveju, ikiteisminės ginčo nagrinėjimo stadijos metu mokesčių mokėtojo teisė į gynybą buvo grubiai pažeista, galimybės tinkamai suformuoti savo poziciją stipriai apribotos neteisėtais teritorinio mokesčių administratoriaus veiksmais, o visa ikiteisminė ginčo nagrinėjimo stadija prarado savo prasmę.

Bendrovė atkreipia dėmesį ir į tai, kad, nepateikiant jai priedų ikiteisminėje ginčo stadijoje, ji yra priversta bylinėtis teisme. Bylai pasiekus teismą, su visais patikrinimo akto priedais mokesčių mokėtojams privalo būti leidžiama susipažinti, kadangi yra draudžiama neišslaptintus duomenis naudoti kaip įrodymus (LVAT 2012-11-19 nutartis adm. byloje Nr. A-882-2515/2012).

Atsižvelgdama į išdėstytą, Bendrovė nurodo, kad, esant grubiam pareiškėjo procesinių teisių pažeidimui, skundžiamas sprendimas negali būti tvirtinamas ir yra naikintinas.

#### *Dėl mokesčio patikrinimo visapusiškumo*

Iš skundžiamų teritorinio ir centrinio mokesčių administratorių sprendimų Bendrovė daro išvadą, kad juose yra neigiamas pats prekių tiekimo faktas, t. y. įrodinėjama, kad prekių, kurios buvo įsigytos iš UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“, nebuvo ir tiekimas neįvyko. Pažymima, kad, anot skundžiamų sprendimų, Estijos mokesčių administratorius nepatvirtino mokesčių mokėtojo sandorių, kuriais iš minėtų įmonių įsigytos prekės buvo parduotos Estijoje veikiančioms įmonėms, nes su įmonėmis nepavyko susisiekti. Bendrovė tvirtina, jog mokesčio patikrinimo metu, kurio tema buvo PVM ir PM, teritorinis mokesčių administratorius, nustatęs, kad prekių tariamai nebuvo, nenustatė jokių pažeidimų ir nieko nepasisakė apie nesamų prekių pardavimo sandorius. Bendrovei akivaizdu, kad šių sandorių mokesčinis-teisinis įvertinimas turi tiesioginę įtaką tiek PVM, tiek PM teisingam apskaičiavimui ir jų dydžiui, todėl mokesčių prievolių tinkamo vykdymo aspektu, šie sandoriai negalėjo būti neįvertinti mokesčio patikrinimo metu. Bendrovė daro išvadą, kad nebuvo pasisakyta dėl esminių aplinkybių, todėl patikrinimo aktas ir jį tvirtinantys sprendimai yra be motyvų ir naikintini.

#### *Dėl sandorių su UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“*

Skundžiamame sprendime, pasak Bendrovės, neigiamos ūkinės operacijos su

įmonėmis UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ iš esmės analogiškais motyvais, todėl dėl kiekvienos įmonės atskirai skunde nepasisako.

Bendrovė mano, kad Inspekcijos argumentas, jog vien tik apmokėjimo faktas nepatvirtina, kad ūkinės operacijos pagal minėtų įmonių išrašytus apskaitos dokumentus realiai įvyko, iliustruoja motyvacijos ydingumą, kadangi ūkinę operaciją įprastai patvirtinantys apskaitos ir kiti juridiniai dokumentai be jokios motyvacijos tampa nereikšmingais, o ypatingos motyvacijos reikalaujantis prekių nebuvimo nustatymo faktas grindžiamas tiesiogiai su šiuo faktu niekaip nesusijusiomis prielaidomis. Bendrovė pabrėžia, kad ūkinės operacijos realumas nėra grindžiamas vien tik apmokėjimo faktu, nors, žinant mokesčių administratoriaus poziciją, kad sąžiningi mokesčių mokėtojai atsiskaitinėja tik per banką, atsiskaitymo bankiniais pavedimais faktas yra neabejotinai reikšmingas. Bendrovės nuomone, Inspekcija menkina savo pačios formuojamą praktiką ir daro ją prieštaringą, kai vienais atvejais tuos pačius motyvus naudoja kaip sąžiningumo matą, o kitais atvejais pristato kaip nieko nereiškiančią ir neįrodančią aplinkybę.

Taip pat pažymima, kad ūkinės operacijos realumą pagrindžia mokesčių mokėtojo paaiškinimai apie prekių įsigijimą ir pardavimą, mokestinio patikrinimo metu pateiktos prekių įsigijimo sutartys, prekių vežimo dokumentai (CMR) ir pagrindinis prekių tiekimą įrodantis dokumentas PVM sąskaitos-faktūros.

Pasak Bendrovės, būtent mokesčių administratoriaus nurodomos aplinkybės nėra reikšmingos ūkinės operacijos nebuvimo įrodinėjimo aspektu. Kaip pavyzdį Bendrovė pateikia teiginį, jog CMR yra neišsamūs ir užpildyti nerūpestingai, teigdama, jog tai niekaip nesusiję su ūkinės operacijos realumo patvirtinimu ar nepatvirtinimu. CMR pildymo formalūs trūkumai veikia rodo, kad vykdomi realūs sandoriai, nes praktikoje yra įprasta pirmenybę teikti turiniui, o ne formai ar formalumams. Inspekcijos motyvą dėl ūkinės operacijos nebuvimo, kad SIA „A4“ nedeklaravo sandorių su Bendrove, Bendrovė laiko nepagrįstu, kadangi SIA „A4“ esą ir negalėjo deklaruoti sandorių su Bendrove, nes jų neturėjo, o prekių vežimu rūpinosi pirkėjai.

Bendrovė teigia, kad mokesčių administratorius ūkinės operacijos nebuvimą grindžia savaime nieko nereiškiančiomis ir neįrodančiomis abstrakčiomis prielaidomis. Mokėtojos manymu, net jeigu visos minėtos prielaidos būtų teisingos (CMR sąmoningai netvarkingai užpildyti, tam tikri asmenys „šešėliniai“, bendrovė „turi priedangos požymių“, viena ar kita bendrovė vėliau buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, su viena ar kita įmone nepavyko susisiekti ir pan.), tai niekaip negalėtų patvirtinti ūkinės operacijos nebuvimo, nes ūkinės operacijos realumas nėra paneigtas, jos gali vykti ir praktikoje vyksta įvairiomis sąlygomis, tame tarpe ir mokesčių administratoriaus nurodomomis.

Vadovaudamasi LVAT praktika (2006-04-06 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-1-794/2006), Bendrovė pabrėžia, jog ūkinės operacijos nebuvimas gali būti patvirtinamas įrodžius, kad prekės apskritai neegzistavo, nesant prekių įsigijimo šaltinio, pagrindų ir galimybių, kai viena sandorio šalių (esant kitoms teisiškai reikšmingoms aplinkybėms) paneigia prekių ir sandorių egzistavimą, kai atitinkamos prekės objektyviai negalėjo egzistuoti ir pan. Bendrovė tvirtina, kad jos atveju nei viena iš išvardintų ar panašių aplinkybių nėra pagrįsta. Bendrovės žiniomis, mokesčių administratorius nustatė šaltinius, iš kurių UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ įsigijo prekes, kurios vėliau buvo parduotos Bendrovei. Be to, Bendrovės žiniomis, Estijos įmonės, kurioms Bendrovė pardavė prekes (OU „S1“, OU „A2“, OU „N1“, OU „B2“, OU „S4“) taip pat deklaravo prekių įsigijimą ir tą patvirtino iš Estijos mokesčių administratoriaus gauta informacija. Esant šioms aplinkybėms ir nesant jokių tiesioginių prekių nebuvimo faktų grindžiančių duomenų, Bendrovė mano, kad nėra pagrindo neigti ūkinės operacijos realumo, o nepaneigus ūkinių operacijų realumo, nėra pagrindo pripažinti apskaitos dokumentų neturinčiais juridinės galios, todėl tiek PVM atskaita, tiek veiklos sąnaudos turi būti pripažintos, skundžiami sprendimai panaikinti.



Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, ir vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 d., Bendrovė prašo panaikinti 2014-10-22 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-125 ir 2014-06-09 Kauno AVMI sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (04.7.2)-FR0682-326.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymų sumokėti PVM ir su juo susijusias sumas tvirtintina, kitoje Inspekcijos sprendimo dalyje Bendrovės skundas gražintinas iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti PVM ir su juo susijusių sumų, taip pat dėl papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio ir su juo susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, jog Bendrovė nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM sumas bei leidžiamiems atskaitymams priskyrė Bendrovės tariamai įsigytos įvairios techninės rangos vertę pagal UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kadangi, mokesčių administratoriaus teigimu, įrangos įsigijimo ūkinės operacijos nėra realiai įvykę.

Vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog Bendrovė (kurios pagrindinė veikla yra krovinų vežimas keliais, transporto paslaugų teikimas) savo buhalterinėje apskaitoje atskaitė įvairios techninės įrangos, kuri vėliau buvo perparduota Estijoje registruotoms įmonėms OU „S1“, OU „A2“, OU „N1“, OU „B2“, OU „S4“, įsigijimą iš Lietuvos ūkio subjektų: UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ bei pagal šių įmonių išrašytus dokumentus atskaitė pirkimo PVM sumas bei įrangos įsigijimo vertę priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu, įvertinęs surinktų įrodymų visumą: informaciją apie tariamus prekių tiekėjus, jų veiklos pobūdį, vadovus; informaciją, susijusią su prekių išgabenimu Estijos ūkio subjektams, prekių vežėjus, Estijos ūkio subjektus, kuriems tariamai prekės buvo išgabentos, Bendrovės atstovo pateiktą informaciją apie sandorių sudarymo, vykdymo aplinkybes konstatavo, jog įrangos įsigijimo ūkinės operacijos yra neįvykusios, todėl Bendrovė nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM bei įrangos įsigijimo vertę priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Bendrovė, nesutikdama su priimtu mokesčių administratoriaus sprendimu, dėsto motyvus, susijusius su mokesčių administratoriaus padarytais procedūrinio pobūdžio pažeidimais. Taip pat Bendrovės atstovai tiek skunde, tiek posėdžio Komisijoje metu akcentavo mokesčių administratoriaus atlikto mokestinio patikrinimo vienpusiškumą, kadangi mokesčių administratorius, atlikdamas to paties mokestinio laikotarpio pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tikrinimą, nepripažino techninės įrangos įsigijimo sandorių ir įrangos įsigijimo vertės leidžiamais atskaitymais, tačiau šios įrangos pardavimo pajamų neeliminavo iš apmokestinamųjų pajamų. Taip pat Bendrovė laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius neįrodė aplinkybių, kad techninės įrangos įsigijimo ūkinės operacijos neįvyko, kadangi šių operacijų realumą pagrindžia visuma mokėtojos turimų dokumentų.

Įvertinus tiek Inspekcijos sprendimo, tiek Kauno AVMI patikrinimo akto bei sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo nuostatas, matyti, kad šiuose dokumentuose gana plačiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su techninės įrangos įsigijimu, gabenimu, minėtos aplinkybės aptartos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje. Todėl Komisija, atsižvelgdama į tai, vengdama pasikartojimų, sprendime faktinių bylos aplinkybių iš naujo neapartinėja, sprendime pasisakydama tik dėl Bendrovės skunde nurodytų esminių nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

*Dėl papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų, taip pat dėl techninės įrangos įsigijimo vertės priskyrimo leidžiamiems atskaitymams.*

PVMĮ 58 str. 1 d. nustatyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Minėto įstatymo 64 str. 1 d. nustatyta, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti PVMĮ 80 str. 1 dalyje nurodyti rekvizitai). LVAT praktika yra suformavusi atitinkamą PVMĮ nuostatų, reglamentuojančių PVM atskaitos principus, aiškinimo praktiką, tačiau kertiniu teisinės praktikos atskaitos tašku laikytina LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355-2004, kurioje išsamiai išaiškinta PVM sistema, nurodytos teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygos, išaiškinti bendrieji teisės į PVM atskaitos principai, taikytini visais ginčo dėl PVM atskaitos atvejais, nepriklausomai nuo faktinių aplinkybių ypatybių. Šioje nutartyje konstatuota, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Aplinkybė, jog mokesčių mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jei įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Padaryta išvada, jog realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Taigi tam, kad asmuo įgytų teisę į PVM atskaitą, būtina juridinių faktų visuma – ūkinės operacijos realus įvykdymas ir jos įvykdymo aplinkybių patvirtinimas apskaitos dokumente (PVM sąskaitoje faktūroje). LVAT plenarinė sesija pasisakė, kad prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra šių veiksmų atlikimas: pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, PVM mokėtojas, sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti (...). Prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms **teikti turi būti realus**, t. y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Pardavėjui sumokėjus PVM už **realiai** įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teigiant priešingai būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė.

LVAT laikosi pozicijos, kad pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos formaliems rekvizitams (LVAT 2011-01-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1898/2010), mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą, jeigu jis piktnaudžiauja ūkinėmis operacijomis ar prisideda prie ūkinių operacijų, kuriomis yra nesumokamas PVM ar įgyjama neteisėta mokesstinė nauda (mokesčių mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise, sąžiningumo principas) (LVAT 2010-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-438-404-2010, 2010-09-20 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1041-2010, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-721-2010, 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1898-2010).

LVAT savo nutartyse yra konstatavęs, kad nustačius, kad sandoriai (ūkinės operacijos) realiai neįvyko, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota (LVAT 2011-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2314-2011, LVAT 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2320/2011, 2010-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-810-2010, LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1620-2010). Nesąžiningumas įrodinėtinas tik tada, kai konstatuojamas realus ūkinės operacijos buvimas, tuo tarpu, esant išvadai apie neįvykusias ūkines operacijas, paneigiama pareiga įrodinėti asmens, siekiančio realizuoti teisę į PVM atskaitą, nesąžiningumą (2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. P-556-34/2010; 2011-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-223/2011; 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-222/2011; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011). Tokiu būdu, apibendrinant anksčiau nurodytas tiek norminių aktų, tiek teisminės praktikos nuostatas, darytina išvada, kad esant realiai neįvykusioms ūkinėms operacijoms mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota.

Atitinkamai PMĮ 11 str. 1 dalis nustato, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai bei ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, o 17 str. 1 d. nurodo, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis Įstatymas nenustato ko kita. Tokiu būdu, pagal PMĮ leidžiamais atskaitymais pripažintinos tik faktiškai ūkio subjekto patirtos išlaidos, kurios yra pagrįstos galiojančiais sandoriais, juridinę galią turinčiais dokumentais, atitinka ūkio subjekto vykdomos veiklos pobūdį bei buvo būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Nors Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu, remiantis kuriuo yra konstatuota, jog ūkinės operacijos yra realiai neįvykusios, tačiau, Komisijos vertinimu, byloje surinktų įrodymų visuma patvirtina mokesčių administratoriaus išvadas dėl realių ūkinių operacijų nebuvimo. Iš bylos medžiagos matyti, jog tokias išvadas pagrindžia aplinkybės, susijusios su deklaruojamos įrangos įsigijimu; ūkio subjektų, kurie nurodomi kaip tariamai pardavę įrangą Bendrovei, veiklos ypatybėmis; su tariamu prekių perpardavimu ir išgabenimu iš Lietuvos Respublikos teritorijos susijusios aplinkybės.

*Dėl ūkinių operacijų su UAB „M1“, UAB „E1“, UAB „A3“.* Iš Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (Vilniaus AVMI) surinktos informacijos (2012-03-21 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 21-450-17) nustatyta, jog UAB „M1“ nerandama jos nurodytoje buveinės ir veiklos vykdymo vietoje, PVM deklaracijoje deklaruojami neteisingi duomenys, nepateikti visi pirkimo, pardavimo, prekių transportavimo dokumentai, kitos ES šalies ūkio subjektas, iš kurio tariamai buvo įsigijama, o vėliau Lietuvos ūkio subjektams (taip pat ir Bendrovei) perparduota įranga, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų ir Estijos mokesčių administratoriaus įvardijama kaip galima priedangos įmonė. Laikotarpiu nuo 2011-07-13 šios įmonės direktoriumi nurodomas bei sutartis su Bendrove pasirašęs O. B. paneigė savo realų dalyvavimą Bendrovės pateikiamais dokumentais (PVM sąskaitomis faktūromis, sudarytomis sutartimis grindžiamuose) techninės įrangos pirkimo-pardavimo sandoriuose, nurodydamas, jog jokių dokumentų nepasirašė, dokumentuose yra ne jo parašai, duomenų apie prekių iškrovimą, sandėliavimą nepateikė, nurodydamas, kad tokių aplinkybių nežinąs. UAB „M1“ jos atžvilgiu atliktų kontrolės veiksmų metu mokesčių administratoriui nepateikė tariamai parduotų prekių gabenimą, prekių sandėliavimą įrodančių dokumentų (sudarytų patalpų nuomos sutarčių, gabenimo sutarčių, apmokėjimo už tokio pobūdžio paslaugas pagrindžiančių dokumentų), kaip ir nepateikė jokios informacijos apie kitas savo veiklos vykdymo vietas, padalinius, sandėlius, kadangi realiai UAB „M1“ registracijos adresu (duomenys neskelbtini) yra butas, priklausantis kitam ūkio subjektui, kurio adresas, direktorei sutikus, buvo panaudotas tik UAB „M1“ registruoti.

UAB „M1“ iškėlus bankroto bylą, jos direktorius O. B. bankroto administratoriui neperdavė įmonės dokumentų. Tokiu būdu mokesčių administratorius, remdamasis surinktų duomenų visuma, konstatavo, jog ši mokėtoja realios ekonominės veiklos nevykdė, o tik buvo surašomi formalūs apskaitos dokumentai.

Pasisakant dėl Bendrovės deklaruotų sandorių su UAB „E1“, pažymėtina tai, jog mokesčių administratorius kontrolės veiksmų atlikimo metu nenustatė realios UAB „E1“ veiklos požymių, mokėtojos atstovai nerandami, su mokesčių administratoriumi nebendrauja. Prekes Bendrovė deklaravo pardavusi Estijos įmonei, kurią Estijos mokesčių administratorius įvardija kaip „dingusį prekeivį“, Estijos mokesčių administratoriui nepateikusį realių savo ekonominės veiklos įrodymų, kurios vadovu bei akcininku nurodomas O. A. (asmuo, kuris nuo 2011-07-19 įformintas ir UAB „E1“ direktoriumi bei akcininku).

Pasisakant dėl sandorių su UAB „A3“ pažymėtina, jog minėtos įmonės deklaruota veikla yra nekilnojamojo turto, priklausančio nuosavybės ar kita teise išnuomojimas, architektūrinė ir inžinierinė veikla bei su ja susijusios techninės konsultacijos. Mokesčių administratoriaus turimais duomenimis įmonės direktoriumi iki 2011-12-09 buvo A. D. (vėlesniu laikotarpiu T. S.), A. D. nuo 2003-02-10 iki 2012-02-06 nurodomas šios įmonės akcininku. Pagal už buhalterinės apskaitos tvarkymą atsakingo ūkio subjekto (UAB „B1“) (minėtas ūkio subjektas tvarkė ir kitų aptartų įmonių buhalterinę apskaitą) paaiškinimus, su šiuo ūkio subjektu paslaugų sutartis (sudaryta 2011-10-11 (laikotarpiu nuo 2011-10-11 iki 2011-11-31 sutarta paslaugų kaina – 500 Lt plius PVM, laikotarpiu nuo 2011-12-01 iki 2012-03-31 – 10 Lt plius PVM) vienašališkai nutraukta nuo 2012-03-01, kadangi nebuvo mokama už paslaugas (2012-02-01 skola – 1234,20 Lt), dokumentai teikiami nesilaikant nustatytos tvarkos: arba pavėluotai, arba netinkamai surašyti, arba visai neteikiami. UAB „A3“ pardavimo PVM už tariamai Bendrovei patiektas prekes nedeklaravo bei nesumokėjo.

Komisijos vertinimu, realių sandorių nebuvimą iš esmės pagrindžia ir Bendrovės direktoriaus V. G. (kuris nurodomas kaip, pvz. sutartis su UAB „M1“ sudaręs ir PVM sąskaitose faktūrose įvardijamas operacijas vykdeš asmuo) pateikiama informacija apie sandorių sudarymo, vykdymo aplinkybes. Pvz., direktorius M. G. 2012-12-12 paaiškiniame Nr. 02-1962 (paaiškinimas dėl sandorių su UAB „M1“) nurodė, jog jis prekių (įrangos, kurios vertė 879672,80 Lt be PVM) nėra matęs, visas bendravimas dėl prekių pirkimo-pardavimo vyko elektroninėje erdvėje, prekės buvo surastos per paieškos sistemą Google, dokumentų pasirašymas ir persiuntimas vyko, pasinaudojant pašto paslaugomis, t. y. Bendrovės direktorius konkrečios informacijos apie aplinkybes, kurios leistų identifikuoti ūkinių operacijų turinį bei jų realumą nepateikė, apsiribodamas abstraktaus pobūdžio teiginiais apie tiekėjų, pirkėjų paieškas bei galimą bendravimą elektroninėje erdvėje su šiais asmenimis (nors šių aplinkybių nepagrindė jokiais rašytiniais įrodymais). Bendrovė realų prekių įsigijimą grindžia ir su UAB „M1“ pasirašytais sutartimis, tačiau iš jų turinio matyti, jog jos surašytos formaliai, neketinant įgyvendinti jose nurodytų ir tariamai šalių sulygutų sąlygų dėl apmokėjimo, prekių atsiėmimo, gabenimo, kadangi, kaip jau aptarta anksčiau, Bendrovės direktorius pats patvirtino, kad prekių nematė ir nežino, kur jos buvo laikomos, nors ir nurodė, jog informuodavo prekių pardavėją apie tai, jog prekes galima atsiimti. Visais tariamais prekių įsigijimo atvejais nėra pateikta jokių duomenų apie tai, jog prekės būtų atgabentos į Bendrovės veiklos buveinę, nors pagal byloje esančių CMR-ų (kuriais įformintas tariamas prekių gabenimas į Estiją) informaciją, prekės pakrautos (duomenys neskelbtini) (Bendrovės registracijos adresu). Pažymėtina ir tai, jog prekyba įvairia technine įranga nėra įprastinė Bendrovės veikla, kadangi Bendrovės deklaruota ir faktiškai vykdoma veikla yra krovininis kelių transportavimas, nuo 2012 m. Bendrovė teikia naują paslaugą – birių ne maisto produktų fasavimą. Nors iš pateiktos įrangos aprašymo matyti, jog ji skirta specifinei paskirčiai (teikdamas paaiškinimus mokesčių administratoriui Bendrovės direktorius gana tiksliai nurodė šios įrangos pavadinimus bei

įrangos paskirti), tačiau nepaisant to, ginčo byloje nėra pateikta jokių duomenų, jog Bendrovės atstovai domėjosi įrangos tinkamumu naudoti, jos technine būkle ar pan., priešingai, direktoriaus teigimu, gavus iš įmonės tiekėjos paštu PVM sąskaitą faktūrą, įmonė apmokėdavo tiekėjui. Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovas taip pat nepateikė informacijos apie tai, kaip Bendrovė atlikdavo įprastinius su prekių įsigijimu susijusius veiksmus – įsigytos technikos patikrą dėl jos tinkamumo naudoti, nurodydamas, jog galimai yra atitinkama įprasta verslo praktika (kuri konkretizuota ir įvardyta nebuvo).

Taip pat iš patikrinimo akte pateiktos informacijos matyti, jog mokesčių administratorius vertino Bendrovės deklaruotus tolesnius su įrangos pardavimo susijusius veiksmus, t. y. Bendrovė deklaravo, jog pardavė techniką Estijos įmonėms. Estijos mokesčių administratorius pateiktoje informacijoje nepatvirtino sandorių realumo nurodydamas, jog pvz. viena iš įmonių yra įvardijama „kaip buferinė“ (direktorius benamis), kita įmonė yra „dingusių prekeivių“ sąrašė, įmonės yra nerandamos, neteikia informacijos, dokumentų, kurie patvirtintų tariamai vykdytų sandorių realumą. Atitinkamai nors ginčo byloje mokėtoja pateikė CMR (kuriuose nurodoma, jog prekes gabeno Latvijos įmonė SIA „A4.“ arba Estijos įmonė OU „V2“), tačiau, įvertinus byloje turimą informaciją, matyti, jog nei Latvijos, nei Estijos mokesčių administratorius nepatvirtino šių įmonių veiklos ir galimai teiktų pervežimo paslaugų realumo. Pateikti važtaraščiai dėl jų užpildymo trūkumų, taip pat informacijos, prieštaraujančios Bendrovės direktoriaus M. G. nurodomai informacijai dėl prekių pakrovimo vietos nepatvirtina aplinkybių, jog prekės buvo realiai įsigytos, o vėliau perparaduotos Estijos įmonėms ir išgabentos į Estiją.

Apibendrinant išdėstytas aplinkybes, darytina išvada, jog Bendrovės nurodomi bei mokesčių administratoriui pateikti dokumentai: sutartys, PVM sąskaitos faktūros įrangos įsigijimui pagrįsti, taip pat prekių pardavimo dokumentai, kaip ir prekių gabenimo dokumentai nepatvirtina realaus prekių įsigijimo iš UAB „M1“, „E1“, UAB „A3“. Minėtus dokumentus, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai vertino kaip formalius. Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvadas dėl realiai įvykusių ūkinių operacijų nebuvimo patvirtina ir paties Bendrovės direktoriaus teikiama informacija, kuomet įsigyjant didelės vertės techninę įrangą, mokėtojo atstovas patvirtina, jog jis įrangos nėra matęs ir negali nurodyti jokių konkrečių sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybių, išskyrus įrangos pavadinimus, pasirinktas bendravimo su kontrahentais formas. Komisija neneigia mokėtojos skunde akcentuojamų motyvų dėl verslo praktikoje galimų labai įvairių sandorių sudarymo, vykdymo būdų, tačiau situacija, kai Bendrovės atstovas negali nieko konkretaus nurodyti apie Bendrovei nebūdingos (atsitiktinės) veiklos ypatybes, o Bendrovės apskaitoje fiksuojami prekių įsigijimo sandoriai su ūkio subjektais, kurių ekonominės veiklos realumas nėra patvirtintas jų pateikiama informacija mokesčių administratoriui, o mokesčių administratorius, atlikęs kontrolės veiksmus ūkio subjektų atžvilgiu (taip pat ir užsienio ūkio subjektų atžvilgiu) negali patvirtinti sandorių ir vykdytos veiklos realumo, sudaro pagrindą sutikti su mokesčių administratoriaus pozicija dėl realiai neįvykusių, nors Bendrovės apskaitoje ir apskaitytų techninės įrangos įsigijimo sandorių. Pasisakant dėl mokėtojos nurodomo atsiskaitymo bankiniais pavedimais (ką mokėtoja skunde vertina kaip jos sąžiningumo matą), sutiktina su Inspekcijos pozicija, jog pats atsiskaitymo faktas neįrodo įvykusių ūkinių operacijų realumo. Ši aplinkybė nėra reikšminga ginčo byloje ir kaip mokėtojo sąžiningumo matas, nes, nustačius, jog apskaitoje mokėtojas fiksavo realiai neįvykusias operacijas, sąžiningumo kategorija nėra reikšminga, kadangi mokėtojo atlikti veiksmai, sąmoningai apeinant teisės aktų reikalavimus, savaime įrodo mokėtojo sąžiningumo kriterijų neatitinkantį elgesį.

Nors mokėtoja savo pasisakymuose rėmėsi LVAT praktika mokestinių ginčų bylose (LVAT 2014-03-06 nutartis adm. byloje Nr. A-442-624/2014, 2014-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-438-575/2014, 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013), tačiau, Komisijos vertinimu, atsižvelgti į mokėtojos atstovo nurodytose nutartyse esančius

išaiškinimus, kurie daromi faktinių konkrečių aplinkybių, o ne teisės aktų taikymo ir aiškinimo prasme, nėra pagrindo. Bendrovės atstovo nurodomose mokeskinėse bylose ginčas vyko dėl atitinkamų faktinių aplinkybių vertinimo ir teismo išvados buvo daromos, atsižvelgiant į konkrečioje byloje nustatytas faktines aplinkybes, konstatavus, jog ginčo bylose ūkinės operacijos nors ir yra įvykę, tačiau ne tomis sąlygomis, kokios nurodytos mokėtojų pateiktuose apskaitos dokumentuose. Bendrovės ginčo byloje surinktų įrodymų visuma patvirtina, jog Bendrovės apskaitoje apskaitytos techninės įrangos įsigijimo ūkinės operacijos yra realiai neįvykę, todėl nesant PVM objekto, mokėtojai pagrįstai buvo atsisakyta atskaityti pirkimo PVM sumas ir įrangos įsigijimo vertę priskirti leidžiamais atskaitymams, kadangi formalius reikalavimus atitinkančiais dokumentais grindžiamos techninės įrangos įsigijimo išlaidos negali būti pripažintos Bendrovės leidžiamais atskaitymais, nes jos neatitinka leidžiamų atskaitymų pripažinimo principų.

*Dėl mokesčio patikrinimo visapusiškumo.* Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovas akcentavo, jog nors administratorius nepripažino įrangos įsigijimo sandorių bei įrangos įsigijimo vertės neleido priskirti Bendrovės leidžiamais atskaitymams, kadangi šio turto įsigijimo ūkinės operacijos nėra realiai įvykę, tačiau atlikdamas to pačio mokesčio laikotarpio pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimą, Bendrovės apskaitytų ir deklaruotų šio turto pardavimo pajamų neeliminavo iš Bendrovės apmokestinamųjų pajamų. Inspekcijos atstovas Komisijos posėdžio metu atsakydamas į šiuos motyvus, nurodė, jog mokesčių administratorius negali atlikti pačios mokėtojos deklaruotų ir pripažintų pajamų koregavimo, papildomai nurodydamas, jog pati Bendrovė turi teisę tikslinti atitinkamo mokesčio laikotarpio pelno mokesčio deklaraciją, tikslindama savo deklaruotas apmokestinamąsias pajamas.

Pasisakydama dėl šio skundo motyvo, Komisija pažymi, kad pagal byloje nustatytas aplinkybes matyti, jog: Bendrovė deklaravo ginčo prekes tariamai įsigijusi 2011–2012 metais (1); tariamai įsigytas prekės deklaravo realizavusi taip pat 2011–2012 metais (2), o mokesčių administratorius patikrino apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimo teisingumą už 2011–2012 metus (3), papildomai apskaičiuodamas pelno mokestį dėl leidžiamais atskaitymais nepripažintos įrangos įsigijimo išlaidų. Pelno mokesčio apskaičiavimą administratorius grindė tuo, jog mokėtoja apskaitoje fiksavo realiai neįvykusias ūkines operacijas, o tokias aplinkybes, anot mokesčių administratoriaus, patvirtina: informacija apie prekių įsigijimo aplinkybes, Bendrovės kontrahentus, informacija apie tolesnį prekių judėjimą, jas išvežant deklaruotoms Estijos įmonėms, Estijos mokesčių administratoriaus informacija, jog nenustatytas (dokumentais nepagrįstas) realus sandorių buvimas (Estijos mokesčių administratorius nepatvirtino, jog buvo vykdyti realūs tolesni prekių pardavimo Estijos įmonėms sandoriai, tų aplinkybių nepatvirtino ir apie tariamus prekių pervežėjus surinkta informacija bei prekių gabenimą patvirtinantys prekių gabenimo dokumentai). Tokiu būdu, konstatuotina, jog mokesčių administratorius, atlikdamas tikrinamojo laikotarpio pelno mokesčio apskaičiavimo tikrinimą, nustatytų faktinių aplinkybių pagrindu (nesant realaus prekių įsigijimo, jų realaus pardavimo tretiesiems asmenims) vertino ne visas su apmokestinamosios bazės nustatymu susijusias aplinkybes, o tik jų dalį, susijusią su leidžiamų atskaitymų pripažinimu (nepripažinimu), tačiau nevertino aplinkybių, susijusių su pajamų (techninę įrangą pardavus) pripažinimu. Komisija laikosi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus atliekamo mokesčio patikrinimo paskirtis yra mokėtojo mokesčių prievolių, susijusių su tikrinamuoju mokesčiu, įvertinimas. Teisinio apibrėžtumo ir gero administravimo principai leidžia teigti, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu atlieka visus, jo manymu, būtinus veiksmus tam, kad tinkamai patikrintų mokesčių prievolių apskaičiavimo, deklaravimo ir vykdymo teisingumą, o mokesčių apskaičiavimo teisingumo tikrinimas yra atliekamas, remiantis mokesčių teisės aktais, reglamentuojančiais mokesčių apskaičiavimo taisykles. Taigi, atliekamo pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tikrinimo

metu turi būti vertinama visuma aplinkybių, susijusių su tuo, ar mokėtojas teisingai apskaičiavo apmokestinamąjį pelną ir sumokėjo pelno mokesį, todėl turi būti vertinamos visos, tiek mokėtojo apmokestinimui palankios, tiek nepalankios, su mokesčių prievolių vykdymu susijusios aplinkybės. Todėl mokesčių administratoriaus pozicija, jog jis negali koreguoti paties mokėtojo pripažintų deklaruotų ir pripažintų pajamų negali būti pripažinta pagrįsta. MAĮ įtvirtina savanorišką mokėtojų mokesčių prievolių deklaravimo ir mokesčių sumokėjimo principą (MAĮ 66 str. 1 dalis, 73 str. 1 dalis), pagal kurį mokėtojas pirmiausia pats apskaičiuoja mokesį; preziumuojama, jog deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi, o mokesčių administratorius mokesį gali perskaičiuoti, pastebėjęs, jog jis apskaičiuotas netinkamai. Būtent mokesčių administratoriui, atliekančiam tikrinimo veiksmus, ir tenka pareiga įvertinti deklaruotų duomenų teisingumą, o esant teisiniam ir faktiniam pagrindui, perskaičiuoti apmokestinamąjį mokesčio bazę ir mokesį. Aplinkybė, jog mokėtojas gali patikslinti jau patikrinto laikotarpio mokesčio deklaraciją, negali būti pagrindu atsisakyti atlikti su mokesčio apskaičiavimu susijusių aplinkybių įvertinimo veiksmus patikrinimo metu. Komisijos vertinimu, galimų mokėtojo papildomų veiksmų atlikimas (patikslintos deklaracijos teikimas po patikrinimo) dėl aplinkybių, kurios yra mokesčio patikrinimo tyrimo objektas ir kurias (jų įtaką apmokestinamosios bazės dydžiui) įvertinti gali (turi) administratorius tikrinimo metu, neatitinka protingumo principo. Todėl konstatuotina, jog mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė vertinti su Bendrovės apmokestinamojo pelno apskaičiavimu susijusias aplinkybes dėl apmokestinamųjų pajamų iš Estijos įmonių (kurioms Bendrovė deklaravo pardavusi techninę įrangą) gavimo. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio ginčo gražinimas pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Atsižvelgiant į tai, Bendrovės skundo dalis dėl papildomai apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti pelno mokesčio bei su juo susijusių sumų gražintina iš naujo nagrinėti Inspekcijai, įvertinant Bendrovės deklaruotų pajamų už techninės įrangos pardavimą Estijos įmonėms priskyrimo Bendrovės pelno mokesčio bazei už tikrinamąjį laikotarpį pagrįstumą.

*Dėl procedūrinių pažeidimų.* Bendrovė, nesutikdama su priimtu mokesčių administratoriaus sprendimu, taip pat nurodė motyvus, susijusius su mokesčių administratoriaus padarytais procedūrinio pobūdžio pažeidimais. Tai yra nurodoma, kad Bendrovei nebuvo leista susipažinti su visa mokesčio patikrinimo medžiaga (nebuvo pateikti visi dokumentai (turima omenyje iš užsienio mokesčių administratoriaus gauti dokumentai, taip pat dokumentai, liečiantys kitus mokesčių mokėtojus, Kauno AVMI atsisakymo pateikti šiuos dokumentus priežastys nurodytos Kauno AVMI 2014-05-06 rašte Nr. (13.2-04-2.2)-K-3977), kas, anot Bendrovės, sutrukdė jai pasinaudoti teise gintis. Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovai, taip pat mokesčių administratoriaus atstovas patvirtino aplinkybes, jog Bendrovės skundo nagrinėjimo centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje metu mokėtojos atstovas susipažino su bylos medžiaga. Nepaisant to, Bendrovės atstovas laikėsi pozicijos, jog jo nurodomi procedūrinio pobūdžio pažeidimai sudaro pagrindą naikinti Inspekcijos sprendimą, kadangi, Bendrovės teigimu, jeigu jai būtų suteikta galimybė nuo pat pradžių susipažinti su bylos medžiaga, galbūt ji būtų pasinaudojusi kitomis mokesčio ginčo užbaigimo procedūromis.

Pasisakant dėl šio skundo motyvo, pažymėtina, jog Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 89 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė,

tai yra skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Todėl pasisakant dėl nurodomų procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo subjekto sprendimams, yra vertinamos dvi aplinkybės: ar buvo procedūriniai pažeidimai buvo padaryti, ar jie turėjo įtakos priimamo sprendimo pagrįstumui.

Ginčo atveju pažymėtina, jog Bendrovės skundas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje gautas 2014-07-14, po skundo pateikimo Inspekcijai Bendrovė inicijavo susitarimo procedūrą pagal MAĮ 71 straipsnio nuostatas, todėl Inspekcijos 2014-07-23 sprendimu Nr. 69-89 Bendrovės skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas. Mokesčių administratoriui atsisakius mokestinį ginčą baigti taikiai, Inspekcija 2014-10-22 sprendimu Nr. 69-125 Bendrovės skundo nagrinėjimą atnaujino ir priėmė sprendimą iš esmės. Taip pat Bendrovė buvo pateikusi siūlymą tartis ir Kauno AVMI, tačiau Kauno AVMI darbo grupė 2014-07-09 savo išvada Nr. S-67 Bendrovės siūlymą tartis atmetė. Iš pateiktos medžiagos matyti, jog po susipažinimo su bylos medžiaga, Bendrovė naujų nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu motyvų ar įrodymų nepateikė, naujų procedūrų neinicijavo, kadangi savo teise inicijuoti mokestinį ginčą naudojosi ir iki tol, teikdama savo nesutikimo motyvus, kurie nepasikeitė ir tolesniame ginčo etape, taip pat ir iki tol naudojosi teise taikiai baigti ginčą su mokesčių administratoriumi. Šios aplinkybės, Komisijos vertinimu, rodo, jog Bendrovės motyvai dėl mokesčių administratoriaus procedūrinių pažeidimų yra formalus pobūdžio, nesudarantys pagrindo konstatuoti, jog pirminių iš užsienio mokesčių administratoriaus gautų dokumentų, taip pat dokumentų, liečiančių kitus mokėtojus, nepateikimas (pažymėtina, jog šių dokumentų teikimas yra ribojamas pagal norminių aktų reikalavimus, todėl juose esanti apibendrinta informacija buvo nurodyta pačiame patikrinimo akte) mokėtojui sutrukdė jam pasinaudoti teise gintis ar naudotis kitomis MAĮ nustatytomis procedūromis. Todėl Bendrovės nurodomi motyvai nesudaro pagrindo konstatuoti, jog mokesčių administratorius padarė procedūrinio pobūdžio pažeidimus, turinčius įtakos sprendimo pagrįstumui, ar sukliudžiusius mokėtojui pasinaudoti teise į gynybą. Bendrovės motyvai dėl procedūrinio pobūdžio pažeidimų vertintini kaip teisiškai nepagrįsti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Inspekcijos 2014-10-22 sprendimo Nr. 69-125 dalį dėl nurodymų Bendrovei sumokėti į biudžetą 132471 Eur pridėtinės vertės mokestį (PVM) 36565 Eur PVM delspinigius, 13247 Eur PVM baudą.
2. Inspekcijos 2014-10-22 sprendimo Nr. 69-125 dalį dėl nurodymų Bendrovei sumokėti į biudžetą 81207 Eur pelno mokestį, 12622 Eur pelno mokesčio delspinigius, 8120 Eur pelno mokesčio baudą panaikinti ir grąžinti Bendrovės skundą šioje dalyje Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir



Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliene

Andrius Venius