



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „A1“ 2014-02-25 SKUNDO**

2014 m. balandžio 24 d. Nr. S-79 (7-32/2014)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininko  
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės  
Editos Veršėlienės – pranešėja  
Linos Vosylienės  
Jūratei Dalmantaitei  
J. S.

sekretoriaujant  
dalyvaujant Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovei  
mokesčių mokėtojo atstovui nedalyvaujant

2014 m. balandžio 1 d. posėdyje išnaginėjusi UAB „A1“ (toliau – Pareiškėja) 2014 m. vasario 25 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014 m. sausio 27 d. sprendimo Nr. 69-5, n u s t a t ė:

Inspekcija 2014-01-27 sprendimu Nr. 69-5 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2013-10-25 sprendimo Nr. 44.1-56-51 dėl 2013-08-28 patikrinimo akto Nr. 35-142 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 70 428 Lt pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 3 429 Lt PVM delspinigius ir 7 043 Lt PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog vietos mokesčių administratorius patikrino Pareiškėjos PVM apskaičiavimą ir sumokėjimą už laikotarpį nuo 2009-12-30 iki 2010-04-30 ir nustatė, kad Pareiškėja nepagrįstai 65 777 Lt sumažino pirkimo PVM bei 4 651 Lt sumažino PVM atskaitą, žuvus pasėliams, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą.

Inspekcija nurodo, jog nagrinėjamu atveju ginčas tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos yra kilęs dėl galimybės pasinaudoti PVM atskaita už įsigytą ilgalaikį turtą bei gyvulius iš A. V. bei Pareiškėjos žinojimo ir / ar galėjimo žinoti, jog A. V. pardavimo PVM nesumokės, todėl ginčo klausimai sprendžiami, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymu (Žin., 2002, Nr. 35-1271; toliau – PVMĮ), Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) ir su jais susijusiais teisės aktais.

Inspekcija, įvertinusi bylos medžiagą, vadovaudamasi PVMĮ 3 straipsnio, 58 straipsnio 1 dalies, 64 ir 80 straipsnių nuostatomis, atsižvelgdama į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT, pvz., 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11; sprendimai bylose: C-354/03, C-484/03, C-439/04, C-440/04) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT, pvz., 2012-04-23 adm. byla Nr. A575-1686/2012; 2013-02-05 administracinė byla

Nr. A<sup>602</sup>-705/2013; 2013-02-11 administracinė byla Nr. A<sup>602</sup>-133/2013) praktišką, daro išvadą, jog Pareiškėja buvo nesąžininga, nes žinojo / turėjo žinoti (sąžiningumas), kad ji, įsigydama prekes ir paslaugas, dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Nurodoma, jog, išanalizavus bylos medžiagą matyti, kad A. V. nesumokėjo pardavimo PVM, kylančio iš sandorio, iš kurio Pareiškėjai apribota teisė atskaityti pirkimo PVM. Atkreipiamas dėmesys, kad LVAT 2007-04-02 nutartyje, išnagrinėtoje administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-345/2007, konstatavo, jog „asmens sąžiningumas, žinant arba galint žinoti, kad jo kontrahentas nesumokės pardavimo PVM į biudžetą, yra siejamas su praradimu teisės į PVM atskaitą ne bet kokiais PVM nesumokėjimo į biudžetą atvejais, o tik tais atvejais, kai yra sukčiaujama šio mokesčio atžvilgiu, o asmuo tokiais veiksmais prisideda prie šio sukčiavimo (ESTT 2006-07-06 sprendimas byloje Nr. C-439/04 ir C-440/04). Todėl tais atvejais, kai kontrahentas dėl finansinio neišgalėjimo, nesant jo veiksmuose sukčiavimo, nesumoka į biudžetą PVM, asmens teisė į PVM atskaitą yra nepaneigiama.“

Inspekcija nurodo, kad nagrinėjamu atveju iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja 2009 spalio mėn. (iki įregistravimo į PVM mokėtojus) įsigijo iš A. V. gyvulių, pašarų ir ilgalaikio turto pagal 2009-10-22 pirkimo-pardavimo sutartį bei pagal keturias PVM sąskaitas faktūras ( ser. AV Nr. 1, 2, 3, 4 ) už 418 902 Lt (turto ir atsargų vertė 346 200 Lt, PVM 72 702 Lt). Nustatyta, kad A. V. mokesstinė nepriemoka 2009-10-12 dienai buvo 61 475,51 Lt, iš kurių 60 689,89 Lt buvo PVM ir 8 659,21 Lt PVM delspinigiai, t. y. A. V. PVM įsiskolinimas biudžetui buvo dar prieš įforminant turto pardavimo sandorius su Pareiškėja. 2010-03-29 A. V. įsiskolinimas biudžetui sudarė 197 272,51 Lt (192 669,89 Lt PVM nepriemoka, 4 602,62 Lt GPM ir žemės mokesčio nepriemoka), iš kurios 100 630 Lt PVM nepriemoka susidarė pateikus PVM deklaraciją už 2009 m. antrą kalendorinį pusmetį.

Pareiškėja dalį pirkimo PVM – 65 777 Lt atskaitė įsiregistravusi PVM mokėtoja ir deklaravo 2009 m. gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje pagal atliktą gyvulių ir ilgalaikio turto inventorizaciją ir nustatytą prekių likutį 2009-12-30 datai, nors A. V. apskaičiuoto ir deklaruoto pardavimo PVM į biudžetą nesumokėjo.

Mokesčių administratorius pagal VI „Registrų centras“ duomenis nustatė, kad ūkininko vardu buvo įregistruotas 41 žemės sklypas, t. sk. vienas su statiniais, bet visas nekilnojamas turtas buvo areštuotas arba jam įregistruota hipoteka. Taip pat A. V. vardu buvo įregistruotos dvi transporto priemonės, kurioms teismo sprendimais buvo paskelbta laikina arešto būseną. Be to, A. V. vardu įregistruota žemės ūkio technika, t. y. 2 traktoriai bei traktoriaus priekaba, kuriems sandorių su Pareiškėja metu jau buvo registruotas areštas, išskyrus priekabą, kuriai areštas uždėtas 2010-02-22. Pažymima, jog Šiaulių AVMI 2009-11-05, 2010-03-03 ir 2010-08-03 priėmė sprendimus išieškoti mokesstinę nepriemoką iš A. V. turto ir šie sprendimai buvo perduoti vykdymui antstoliui.

R. V. paaiškinime FNTT nurodė, kad nuo 2003 m. ji pagal įgaliojimą atstovauja A. V. ūkininko ūkiui ir tvarko buhalterinę apskaitą. 2009 m. birželio mėn. A. V. suėjo 55 metai ir žinodami, kad įstatymų nustatyta tvarka priklauso išmokos, nusprendė, kad A. V. turėtų atsisakyti ūkininkavimo. Kadangi išmokos mokamos tik tuo atveju, jei likviduojamas ūkininko ūkis neturi skolų, nusprendė ūkininko ūkį parduoti. R. V. nurodė, kad į ją kreipėsi R. P., kuris pasiūlė ūkininko ūkį parduoti jam. R. V. tvirtina, kad R. P. žadėjo sumokėti visus mokesčius į biudžetą, tame tarpe, ir pardavimo PVM, sumokėti skolas tiekėjams bei atlyginimus dirbantiems, o likusią sumą sumokėti grynaisiais pinigais, tačiau, pardavus pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytas prekes, R. P. tik dalinai atsiskaitė su darbuotojais, sumokėjo už elektros energiją, už kurą, tačiau mokesčių nesumokėjo ir ji su vyru negavo grynųjų pinigų. Tačiau Inspekcija nurodo, jog Šiaulių apygardos teismas ir Lietuvos Apeliacinis teismas, kurie pripažino sandorį teisėtu, taip pat pripažino, kad visus pinigus A. V. gavo.

Pagal minėto FNTT tyrimo metu surinktus parodymus nustatyta, kad R. P., veikdamas kaip K1 žemės ūkio bendrovės (toliau – K1 ŽŪB) vadovas, buvo sudaręs konsultavimo verslo klausimais paslaugų teikimo sutartį su Pareiškėja. Tačiau FNTT atlikto tyrimo metu R. P. nurodė, kad K1 ŽŪB yra įregistravusi veiklą, kuri teikia finansinio ir teisinio konsultavimo paslaugas įvairiems juridiniams ir fiziniams asmenims ir vieni iš klientų yra V. šeimyna.

Inspekcija pažymi, jog pakartotinio mokesčio patikrinimo metu pagal 2011-01-20 operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. OP-56 buvo atliktas K1 ŽŪB operatyvus patikrinimas dėl sandorių su Pareiškėja ir ūkininku A. V. K1 ŽŪB, atstovaujama direktoriaus R. P., (paslaugos teikėja) pateikė 2009-09-18 sudarytą paslaugų teikimo sutartį (galioja iki 2019-12-31) su Pareiškėja, kurioje numatyta, kad K1 ŽŪB teiks ilgalaikes konsultacijas verslui, teiks teisinius patarimus, atliks ūkio ekonominę analizę ir įsipareigojo parengti verslo planą, kaip pelningai vykdyti ūkinę veiklą, reikalui esant atstovaus Pareiškėja, sudarant įvairius sandorius, pagal rašytinės formos įgaliojimą. Pagal sutarties 3 dalies 3.1–3.7 punktų nuostatas paslaugų teikimo laikotarpiu visi K1 ŽŪB nurodymai yra privalomi Pareiškėjos direktoriui, jei direktorius ar akcininkas neįrodo, kad nurodymai yra ekonomiškai nepagrįsti, kad visos gautos pajamos visą paslaugų teikimo laikotarpį paskirstomos tik su paslaugų teikėjo raštišku sutikimu, kad K1 ŽŪB, atsižvelgiant į susidariusią ekonominę situaciją ūkyje, įsipareigoja išspręsti susidariusias problemas (dalyvauti derybose su kreditoriais, tiekėjais, pirkėjais, samdyti advokatus teisiniuose ginčiuose, samdyti specialistus ūkinei veiklai).

Inspekcija, atsižvelgusi į nustatytą, daro išvadą, jog, vadovaujantis PVMĮ 2 str. 10 punkto 3 dalimi, K1 ŽŪB, atstovaujama direktoriaus R. P., galima laikyti Pareiškėjos kontroliuojančiu asmeniu, nes ji faktiškai kontroliavo to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus, o Pareiškėja buvo įsipareigojusi derinti savo veiklos sprendimus su paslaugos teikėja.

R. P. FNTT apklaustas kaip liudytojas paaiškino, kad 2009 m. rudenį pas jį atvyko R. V., kuri kreipėsi patarimo, ką daryti dėl susidariusių įsiskolinimų, kurie tuo metu siekė 8–9 mln. Lt. R. P. paaiškino, kad įsiskolinimai buvo įvairiems tiekėjams, taip pat kitiems juridiniams asmenims, tame tarpe apie 1 mln. litų skola buvo Pakruojo ūkininkų kredito unijai. R. P. paaiškino, kad konsultacijos tęsėsi apie du mėnesius, kad buvo ieškoma galimybių, kaip išspręsti skolų grąžinimo klausimus, atsižvelgiant į kiekvieno kreditoriaus interesus ir galimybes. Su Pakruojo ūkininkų kredito unija buvo sutarta, kad jie leis Pareiškėjai perimti dalį ūkininko A. V. ūkio turto, kuris buvo įkeistas Pakruojo ūkininkų kredito unijai, t. y. 2009-10-22 pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytus gyvulius ir kitas materialines vertybes. R. P. nurodė, kad vienas iš pagrindinių V. reikalavimų buvo apie 200 000 Lt už turto pardavimą gauti grynaisiais pinigais. R. P. nurodė, kad pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo metu jam buvo žinoma A. V. ūkininko ūkio finansinė padėtis. Jis patvirtino, kad, analizuodamas A. V. skolas, pastebėjo, jog A. V. buvo įkeitęs valstybinei mokesčių inspekcijai dalį savo žemės dirbimo technikos kaip garantą, kad bus sumokėti mokesčiai. Klausimas, kad Pareiškėja sumokės pardavimo PVM vietoje A. V., nebuvo svarstomas, nes, R. P. tvirtinimu, tai buvo A. V. prievolė – ūkininkas vykdė veiklą ir gaudavo pajamų. Jis taip pat nurodė, kad matė, kaip Pakruojo ūkininkų kredito unijos patalpose, antrame aukšte vadybininko kabinete buvo tvarkomi dokumentai, susiję su A. V. turto pirkimo-pardavimo sandoriu, kaip A. V. skaičiavo pinigų sumą, tačiau kokia tai buvo pinigų suma, jis nežino.

R. P. ir R. B. nurodė, kad A. V. bei R. V. patys nurodė asmenis, kuriems turėjo būti padengtos skolos ir pervesti pinigai.

Liudydamas A. V. nurodė, kad po 2004 m. ligos buvo parašęs įgaliojimą savo žmonai R. V. atstovauti A. V. ūkininko ūkiui, todėl visą ūkio veiklą organizuoja R. V., o jis pasirašo R. V., taip pat A. A. bei R. P. pateiktus dokumentus.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog dar prieš gyvulių pirkimą, 2009-10-12 priimtas Pareiškėjos akcininkų sprendimas Nr. 6, pagal kurį nuspręsta prašyti Pakruojo ūkininkų kredito unijos 125 000 eurų (431 600 Lt) paskolos gyvulių, įrangos ir pašarų pirkimui, įgalioti akcininkę R. B., veikiančią pagal prokurą, pasirašyti visus dokumentus, susijusius su paskolos paėmimu.

Pagal 2009-10-19 trišalę tarpusavio įsipareigojimų sutartį, kurią pasirašė A. V., Pakruojo ūkininkų kredito unija, atstovaujama administracijos vadovo A. A., ir Pareiškėja, atstovaujama R. B., veikiančios pagal prokurą, A. V. įsipareigojo Pakruojo ūkininkų kredito unijai įkeistus gyvulius parduoti ir perduoti Pareiškėjai. Sutartyje numatytas A. V. šeimos narių (sūnaus, sutuoktinės) ir R. M. turėtų paskolų Pakruojo ūkininkų kredito unijoje dengimas, kurių grąžinimas užtikrintas parduodamais gyvuliais.

Pareiškėja 2009-10-28 sudarė paskolos sutartį su Pakruojo ūkininkų kredito unija dėl 125 000 eurų (431 600 Lt) paskolos gavimo (grąžinimo terminas iki 2016-10-26). Paskolos grąžinimo užtikrinimui Pareiškėja įkeitė iš A. V. pirktus 143 vnt. galvijų, ilgalaikį turtą, einamąsias sąskaitas Pakruojo ūkininkų kredito unijoje. Pareiškėja prašomą 125 000 eurų (431 600 Lt) paskolą gavo 2009-10-30. Pareiškėja pagal sudarytą 2009-10-19 trišalę tarpusavio įsipareigojimų sutartį, 2009-10-30 iš gautos paskolos padengė A. V. šeimos narių (sūnaus, sutuoktinės) ir buvusios darbuotojos turėtas paskolas už 160 786,71 Lt (30 000 Lt A. V. (A. V. sūnaus) paskola, 60 786,71 R. M. (dirbusios pas A. V. paskola) ir 70 000 R. V. (A. V. sutuoktinės) paskola). Taip pat Pareiškėja 86 594,68 Lt pinigų sumą pagal A. V. 2009-10-30 prašymą padengė jo šeimos narių turėtas paskolas Pakruojo ūkininkų kredito unijoje (A. V. 25 194,68 Lt; A. P. (žento) 32 400 Lt; R. V. (dukros) 12 700 Lt; A. V. (sūnaus) 3 500 Lt; R. V. (sutuoktinės) 12 800 Lt).

Taip pat Pareiškėja už A. V. pagal jo 2009-10-30 prašymą 2009-10-30 ir 2009-11-06 pavedimu apmokėjo UAB „D1“ už kurą iš Pakruojo kredito unijoje esančios sąskaitos 12 320,86 Lt (10 000 + 2 320,86), 2009-11-01 pervedė į A. V. ir jo sūnaus A. V. darbuotojų banko sąskaitas neišmokėtus atlyginimus – 10 000 Lt. Pareiškėja 2009-11-05 pavedimu iš *DnB NORD* banko sąskaitos apmokėjo už A. V. (A. V. sūnų) AB „VST“ už elektros energiją pagal A. V. 2009-11-05 prašymą 3 199,75 Lt. Likusią pinigų sumą – 146 000 Lt Pareiškėja sumokėjo ūkininkui A. V. grynaisiais pinigais, pagal du 2009-11-04 A. V. (pinigų gavėjo) vardu išrašytus kasos pajamų orderius (be serijos ir numerių). Tačiau A. V. 2010-05-06 paaiškinime nurodė, kad iš Pareiškėjos grynųjų pinigų negavo, bet dokumentuose pasirašė. A. V. nenurodė priežasčių, kodėl, kaip jis teigia, negavęs pinigų, pasirašė ant dokumentų.

Ūkininkas A. V. 2010-05-06 paaiškinime nurodė, jog dėl turto (galvijų, pašarų, žemės ūkio technikos) pardavimo buvo įgaliojęs tartis savo sutuoktinę R. V. Be to, A. V. taip pat paaiškino, kad po pardavimo gyvuliai ir toliau buvo laikomi toje pačioje fermoje, sudarius nuomos sutartį. Taip pat paaiškinime jis nurodė, kad ant dokumentų pasirašė, tačiau grynųjų pinigų negavo, o R. P. pažįsta, nes gyvena tame pačiame kaime.

A. V. sutuoktinė R. V. 2010-05-12 ir 2010-05-13 Šiaulių AVMI pateiktuose paaiškinimuose nurodė, kad dėl galvijų, pašarų, technikos pardavimo tarėsi su R. P. Už parduotus gyvulius R. P. prašė, jog jis PVM pervestų tiesiai mokesčių inspekcijai ir padengtų A. V. skolas. Paaiškinime R. V. nurodė, kad R. P. pats atspausdino ir davė pasirašyti dokumentus, pagal kuriuos Pareiškėja dengė A. ir R. V. bei jų šeimos narių turimas paskolas Pakruojo ūkininkų kredito unijoje, viso 86 700 Lt sumai.

Pažymima, jog A. V. bei R. V. patys nurodė asmenis, kuriems turėjo būti padengtos skolos ir pervesti pinigai, todėl daroma išvada, jog jie sąmoningai vengė mokėti mokesčius, o nurodė padengti kitų kreditorių suteiktas paskolas.

Taip pat sprendime nurodoma, kad 2009 m. spalio–lapkričio mėn. A. V. darbuotojai buvo atleisti iš darbo. Nuo 2009-10-22 pas Pareiškėją įdarbinta K. V., iki 2009-10-21 dirbusi pas A. V., nuo 2009-10-22 pas Pareiškėją įdarbinta G. Z. Z., P. T., iki 2009-10-21 dirbę pas A. V. (A. V. sūnų). Nuo 2009-11-19 pas Pareiškėją dirba R. P. (R. P. sūnus). Direktorė R. B. 2010-04-13 paaiškinime nurodė, kad pagalbinis darbininkas R. P. rūpinasi galvijais ir prižiūri fermos darbą. Darbuotojai, dirbę pas ūkininką R. P., priimti dirbti pas Pareiškėją (R. K. nuo 2009-11-19, A. J. nuo 2010-02-09, J. J. 2010-02-09).

Inspekcija, įvertinusi aukščiau nustatytas aplinkybes, daro išvadą, jog A. V. sukčiavo PVM srityje ESTT praktikos prasme ir tai pagrindžia tokios aplinkybės:

– A. V. deklaravo pardavimo PVM, tačiau jo į valstybės biudžetą nesumokėjo; Pareiškėja, įsigydama prekes, 272 902 Lt iš 418 902 Lt, t. y. didžiąja dalimi sumos atsiskaitė, padengdama V. V. ir jo šeimos narių skolas, o likusią dalį, t. y. 146 000 Lt duodama grynaisiais, kaip prašė V., nes jų sąskaitos buvo areštuotos;

– kaip teigė R. V. savo paaiškinimuose, nebebuvo planuota tęsti ūkininkavimo veiklos, o buvo norėta ją baigti, todėl ir visi veiksmai buvo atliekami siekiant baigti veiklą, t. y. išparduodamas turtas, dengiamos šeimos narių skolos kreditoriams;

– A. V., ginčo laikotarpiu atsiskaitydamas su kitais kreditoriais, vengė prievolių valstybei vykdymo, t. y. pirmenybę teikė ne mokesčių, įskaitant PVM, mokėjimui, bet kitoms prievolėms įvykdyti. Atitinkamai ši aplinkybė, atsižvelgiant į prieš tai išdėstytas, leidžia daryti išvadą, kad, sudarydamas ginčo sandorius su Pareiškėja, A. V. žinojo, jog iki savo veiklos pabaigos nevykdys (sąmoningai vengs vykdyti, atidėlios vykdymą) iš šių sandorių kylančių mokesčių prievolių, o pirmenybę teiks įsipareigojimų kitiems kreditoriams (ne valstybei) įvykdymui;

– pas A. V. dirbę darbuotojai buvo atleisti iš darbo ir įdarbinti pas Pareiškėją.

Inspekcija, išanalizavusi bylos medžiagą konstatuoja, kad pardavimo PVM, apskaičiuoto nuo ginčo sandorių apmokestinamosios vertės, A. V. į valstybės biudžetą iš esmės nesumokėjo ne dėl nemokumo, kaip teigia Pareiškėja, bet dėl to, kad žinodamas apie tai, jog savo veiklos netęs, vengė (atidėliojo) šį mokesčių sumokėti (sąmoningai siekė išvengti mokesčio mokėjimo iki vykdomos veiklos pabaigos), jį (iš pirkėjo gautinas šio mokesčio sumas) iš esmės panaudodamas (pirmenybę teikdamas) ne mokesčiams sumokėti ar ūkininko ūkio veiklos tęstinumui užtikrinti būtinoms išlaidoms padengti, bet atsiskaityti su kitais kreditoriais. Tokia A. V. veikla šiuo konkrečiu atveju vertintina, kaip tikslinga veikla siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių. Centrinis mokesčių administratorius tokius A. V. veiksmus pripažįsta sukčiavimu PVM minėtos ESTT praktikos prasme.

Taip pat centrinis mokesčių administratorius konstatuoja, kad Pareiškėja žinojo (turėjo žinoti) apie prieš tai aptartas A. V. ginčo laikotarpiu vykdytos veiklos aplinkybes ir siekiamus tikslus, įskaitant tai, jog pastarasis nesumokės į valstybės biudžetą nuo ginčo apmokestinamųjų sandorių mokėtinų PVM sumų bei vengs jų mokėjimo iki veiklos pabaigos. Tai pagrindžia tokios Pareiškėjos ir A. V. tarpusavio ryšius atskleidžiančios aplinkybės: Pareiškėja buvo sudariusi paslaugų teikimo sutartį su K1 ŽŪB, pagal kurią K1 ŽŪB PVMĮ prasme laikoma kontroliuojančiu asmeniu, nes ji faktiškai kontroliavo Pareiškėjos priimamus sprendimus. Tuo tarpu, K1 ŽŪB direktorius R. P. V. šeimyną taip pat įvardijo kaip savo klientus, kuriuos konsultavo du mėnesius. Pažymima, kad nors A. V. tiesiogiai ir nebuvo susijęs su Pareiškėja, tačiau susitikimai su V. vyko Pareiškėjos patalpose, dalyvaujant pagal 2009-09-18 sudarytą paslaugų teikimo sutartį K1 ŽŪB atstovui R. P.; R. P. pripažino, jog žinojo apie tai, kokia buvo V. finansinė situacija, tačiau, nepaisant to, jo atstovaujama Pareiškėja vis tiek sudarė pirkimo-pardavimo sutartis su A. V.

Inspekcija taip pat nurodo, jog Pareiškėjai buvo galimybė žinoti apie V. finansinę padėtį, nes Pareiškėja pirkė bankui įkeistą turtą (gyvulius) ir pati padengė dalį ūkininko A. V. ir šeimos narių įsiskolinimo bankui ir kitiems kreditoriams. Be to, Pareiškėja neneigia žinojusi, kad A. V. banko sąskaitos buvo areštuotos, tačiau sutiko dalį pinigų už įsigytą turtą iš A. V. pervesti tiesiogiai A. V. kreditoriams, o dalį pinigų sumokėti grynaisiais, todėl tokiu piniginių lėšų nukreipimu prisidėjo prie mokesčių vengimo, atsiskaitant su valstybės biudžetu, nes piniginių lėšos nebuvo pravestos į A. V. banko sąskaitą ir mokesčių inspekcijai, antstoliai neturėjo galimybės išieškoti susidariusios nepriemokos.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos argumentus, jog mokesčių administratorius turėtų išieškoti nesumokėtą pardavimo PVM iš A. V., nes jis turi turto bei tai, kad kitiems kreditoriams pavyko išieškoti iš jo skolas, nurodo, jog Pareiškėja, žinodama, kad A. V. turtas areštuotas, o sąskaitos areštuotos dėl Šiaulių AVMI vykdomų mokesčių nepriemokų išieškojimų, sutiko sumokėti 146 000 Lt grynaisiais pinigais, tokiu būdu padėdama A. V. išvengti mokesčių nepriemokos išieškojimo.

Taip pat pažymima, jog Šiaulių apygardos prokuratūra bei FNNT, išnagrinėjusi sandorius tarp Pareiškėjos ir A. V., konstatavo, jog atliekant sandorius, nenustatyta nusikaltimo požymių, tuo tarpu, PVM atskaita gali būti paneigta tik esant apsimestiniams sandoriams ar sandoriuose, kuriuos atliekant nustatyta nusikaltimo požymių. Centrinis mokesčių administratorius pažymi, jog nusikaltimo požymiai yra baudžiamosios teisės šakos klausimas, tuo tarpu, atvejai, kuomet leidžiama apriboti teisę į PVM atskaitą šiame sprendime jau aptarti.

Inspekcija, apibendrindama tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog nepripažįstama Pareiškėjos teisė atskaityti 65 777 Lt pirkimo PVM, išskirto A. V. vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, neneigiant ūkinių operacijų, užfiksuotų minėtose PVM sąskaitose faktūrose, realumo, t. y. nėra

ginčo dėl ūkinių operacijų, įvykusių tarp Pareiškėjos ir A. V., realumo. Pažymima, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą neigiama teigiant, jog Pareiškėja minėtose ūkinėse operacijose buvo nesąžininga, t. y. Pareiškėja žinojo arba turėjo galimybę žinoti, jog A. V. į biudžetą nesumokės PVM sąskaitose faktūrose išskirto pardavimo PVM.

Centrinis mokesčių administratorius surinktų įrodymų pagrindu konstatuoja, jog Pareiškėjai pagrįstai sumažinta teisė į 67 555 Lt pirkimo PVM atskaitą bei 4 651 Lt sumažinta PVM atskaita, žuvus pasėliams, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, viso 70 428 Lt PVM, priskaičiuota 3 429 Lt PVM delspinigių bei skirta 7 043 Lt PVM bauda.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog, kaip matyti iš Inspekcijos pateiktos informacijos ginčijamame patikrinimo akte, už tuos pačius sandorius A. V. dalį PVM jau yra sumokėjęs arba iš jo turto dalis PVM yra išieškota, todėl daroma išvada, jog į visą A. V. mokėtiną 65 777 Lt PVM paneigti teisę PVM atskaitai Pareiškėjai yra neteisinga ir nesąžininga.

Be to, A. V. ir jo turto perėmėja R. V. yra fiziniai asmenys, būtent kuriems tenka prievolė mokėti 65 777 Lt PVM ir ši prievolė nėra panaikinta. Todėl teigiama, kad neteisinga ir neteisėta už tą patį sandorį, paneigiant PVM atskaitą, reikalauti iš Pareiškėjos sumokėti tą pačią PVM sumą.

Skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius nenustatė jokios Pareiškėjos neteisėtos mokestinės naudos siekimo. Pareiškėja, nupirkusi turtą, turėjo teisę į PVM atskaitą, o pardavėjas privalėjo 2009 m. spalio mėn., pardavus turtą, iki 2010-01-25 tai deklaruoti pusmetinėje deklaracijoje ir susidariusį PVM skirtumą (per pusmetį tarp pirkimo ir pardavimo) sumokėti į biudžetą. Pabrėžiama, jog Pareiškėja pirkė turtą iš A. V. 2009 m. spalio mėn., o PVM deklaruoti turėjo 2010 m. sausio mėn. Ar A. V. reikės mokėti PVM 2010 m. sausio mėn. ji negalėjo žinoti, nes, vykdant pirkimo-pardavimo sandorius, galėjo būti ir grąžintinas PVM, tuo labiau, kad V. deklaruodavo apie 1 000 hektarų pasėlių ir iki 2011 metų turėjo gauti iš Nacionalinės mokėjimo agentūros kelis šimtus tūkstančių litų. Kad po 2009 m. spalio mėn. sandorio su A. V. reikės mokėti PVM 2010 m. sausio mėn. Pareiškėja negalėjo žinoti, o tuo labiau, kad A. V. planuoja nesumokėti PVM praėjus trims mėnesiams po sandorio. Kyla klausimas, ar pats A. V. žinojo, kad pagal planuojamą pateikti PVM deklaraciją 2010 m. sausio mėn. jam reikės mokėti PVM į biudžetą už 2009 m. antrą mokestinį pusmetį.

Pareiškėja nurodo, jog vien tik aplinkybė, kad A. V. nesumokėjo PVM už ginčijamus sandorius, ar nustatyti tam tikri ryšiai su Pareiškėja (gyveno viename kaime, vykdė tą pačią veiklą, dirbo tie patys darbuotojai), negali reikšti, kad minėtais sandoriais buvo siekiama sukčiauti ar piktnaudžiauti PVM. Pabrėžiama, kad patikrinimo akte nėra objektyvių duomenų, kurie patvirtintų, jog atliktų sandorių pagrindinis tikslas buvo siekimas gauti neteisėtos mokestinės naudos. Visi analizuoti sandoriai, Pareiškėjos teigimu, buvo pagrįsti ekonomine logika.

Nenustačius sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių, nėra pagrindo svarstyti, ar Pareiškėja dalyvavo tokia sukčiavime, t. y. žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad įsigydama turtą dalyvauja į sukčiavimą įtrauktame sandoryje.

Atkreipiamas dėmesys, kad perkamas turtas buvo įkeistas Pakruojo ūkininkų kredito unijos naudai ir tik bankui leidus buvo galima sumokėti kitiems kreditoriams nei bankui. A. V. buvo kaip laiduotojas savo turtu už savo giminės įsiskolinimus Pakruojo ūkininkų kredito unijai. Sandoriai raštiškai buvo suderinti su Pakruojo ūkininkų kredito unija ir pagal rašytinį A. V. prašymą buvo sumokėta už perkamą turtą. Kaip matyti iš dokumentų, jokių Pareiškėjos ir R. P. įsipareigojimų sumokėti PVM už A. V. nebuvo. Už sandorį mokėjimas tiek pavedimu, tiek grynaisiais yra lygiavertis atsiskaitymas už nupirktą turtą ar paslaugas ir negali būti kaip įrodymas, kad Pareiškėja, mokėdama grynuosius pinigus už dalį sandorio, siekė sukčiauti. Pareiškėja, turėdama grynuosius pinigus įmonės kasoje, išmokėjo A. V. 146 000 Lt. Sandorio sudarymo metu Pareiškėja banke turėjo mažiau nei 10 000 Lt. Pareiškėja, 2009-11-04 išmokėdama 146 000 Lt A. V., sudarė sąlygas sumokėti 65 777 Lt PVM du kartus. Kodėl A. V. nesumokėjo PVM, kam mokėjo gautus 146 000 Lt, Pareiškėja nežino ir žinoti negalėjo.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad PVMĮ nėra įgyvendintos Direktyvos 2006/112/EB 205

straipsnio nuostatos, įtvirtinančios solidarios prievolės sumokėti PVM galimybę, o tiesiogiai jos negali būti taikomos. Tuo tarpu, Pareiškėjos teigimu, Inspekcija išieško PVM iš A. V. ir solidariai nori, kad Pareiškėja taip pat mokėtų į biudžetą tą patį 65 777 Lt PVM, t. y. Inspekcija A. V. ir Pareiškėją laiko vienu apmokestinamuoju asmeniu. Pasak Pareiškėjos, iš jos reikalaujama tų pačių sumų už tuos pačius sandorius, kaip ir iš A. V., todėl pažeidžiamas dvigubo apmokestinimo draudimo principas.

Skunde nurodoma, jog aplinkybė, kad Pareiškėja žinojo, jog A. V. turi skolų, neįrodo, kad ji žinojo, jog A. V. neketina sumokėti PVM, nes tuo metu (nuo 2008 m. prasidėjo ekonominė krizė) retas ūkio subjektas neturėjo pradelstų įsiskolinimų.

Pareiškėja taip pat pažymi, jog Šiaulių apygardos prokuratūra bei FNTT, išnagrinėjusi sandorius tarp Pareiškėjos ir A. V., konstatavo, jog atliekant sandorius nenustatyta nusikaltimo požymių, tuo tarpu, PVM atskaita gali būti paneigta tik esant apsimestiniams sandoriams ar sandoriuose, kuriuos atliekant nustatyta nusikaltimo požymių. Pabrėžiama, jog ESTT dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais teisei priešingais veiksmais (pvz., sandoris atliekamas iš anksto turint tikslą nesumokėti PVM, t. y. tikslingai siekiant pasisavinti PVM). Inspekcija jokių teisei priešingų veiksmų neįvardijo. Tuo tarpu, paneigti teisę į PVM atskaitą galima tuo atveju, jei Pareiškėja dalyvavo sukčiavime PVM srityje ir tai turi būti įrodyta.

Skunde nurodoma, jog mokesčių administratoriaus išvados nepagrįstos įrodymais. Inspekcija pateikia faktus, kad Pareiškėją ir V. sieja bendras pažįstamas R. P., kuris neva konsultavo V. ir kontroliavo Pareiškėją. Tačiau jokių dokumentų ar faktų, kad R. P. konsultavo V. ūkius nenustatyta. Pareiškėjos teigimu, Inspekcija pati nusprendė, kad R. P. buvo ūkininkų V. konsultantas, pagal R. P. pasakytus žodžius, kad V. kreipėsi konsultaciją į R. P., bet jokia sutartis nebuvo pasirašyta, jokios konsultacijos ar dokumentų analizė neįvyko, V. atnešus daug visiškai netvarkingų dokumentų.

Nurodoma, jog R. P. konsultavo Pareiškėją per K1 ŽŪB, bet tai nereiškia, kad R. P. kažkaip valdė ar buvo kontroliuojantis asmuo. Tarp Pareiškėjos ir K1 ŽŪB buvo sutartiniai santykiai, kurių pagrindu Pareiškėjai buvo teikiamos mokamos paslaugos.

Pabrėžiama, kad R. V. yra A. V. turto perėmėja ir Inspekcija turi būti atidi ir rūpestinga, siekiant išieškoti skolas iš asmens, kuriam pagal įstatymus nustatyta tokia prievolė, o ne perkelti šią prievolę kitam ūkio subjektui.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija paneigė Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą, dėl to, kad „A. V. nesumokėjo PVM į biudžetą ir nebesumokės priskaičiuoto PVM“. Tačiau pabrėžiama, kad vien pardavėjo PVM nesumokėjimas į biudžetą negali būti pagrindu apriboti Pareiškėjos, kaip pirkėjos, teisę į PVM atskaitą. Šią išvadą akivaizdžiai pagrindžia ESTT praktika, kurioje nuosekliai kartojama, jog klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.

Be to, iš ESTT praktikos matyti, jog norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo / turėjo žinoti, jog jis, įsigydamas prekes ir paslaugas, dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurių kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir kad asmuo, siekdamas pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas žinojo / turėjo žinoti apie tai. Nurodoma, jog Pareiškėja vykdė ūkinę veiklą. Jai įsigijus turtą iš A. V., ūkinė veikla buvo tęsiama toliau. Teiginys, kad A. V. nesumokės PVM į biudžetą, neatitinka tiesos, tuo labiau, kad ir šiuo metu išieškoma iš A. V. priskaičiuotą PVM iš turto ir yra galimybė išieškoti iš turto perėmėjos R. V.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2012-04-23 sprendimą adm. byloje Nr. A-575-1686-12, kuriame konstatuota, kad tai, jog aktualūs teisės aktai nenumato galimybės riboti apmokestinamo asmens teisę į PVM atskaitą ar perkelti mokesstinę prievolę naujai įsteigtai įmonei vien dėl pirmiau įsteigtos įmonės nemokumo. Teigiama, jog kol vyksta A. V. turto

perdavimas paveldėtojai R. V., Inspekcija siekia, kad už A. V. PVM sumokėtų Pareiškėja. Iš LVAT išaiškinimų matyti, kad PVM nesumokėjus dėl nemokumo, nesuteikiama teisė mokesčių administratoriui riboti teisę į PVM atskaitą net ir su bankrutavusiu kontrahentu susijusiems asmenims, jei tokie ryšiai yra teisėti ir atitinka normalią teismo praktiką.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija neatsižvelgė ir nevertino kitos sąžiningumo doktrinos taikymui nepaprastai svarbios aplinkybės – dėl kokių priežasčių A. V. nesumokėjo pardavimo PVM. Nesumokėjimas jokių būdu nereiškia PVM sukčiavimo, tai nėra neteisėtas veiksmas. Be to, mokesčių administratorius nepagrįstai nevertino ir netyrė, kaip Pareiškėja yra susijusi su A. V. nemokumu, ar yra koks nors priežastinis ryšys tarp vykdytų sandorių ir A. V. nemokumo, kokią įtaką Pareiškėjos sandoriai su A. V. padarė bendrai abiejų ūkinių subjektų ekonominei padėčiai, kokia šių sandorių ekonominė reikšmė, koks šių sandorių pagrindinis ekonominis tikslas. Kaip minėta, Pareiškėja iš A. V. nupirko įkeistą bankui turtą, o jei tas turtas nebūtų nupirktas, tikėtina, kad būtų parduotas varžytinėse, o gautos sumos padengtos įkaito turėtojui (t. y. bankui), o taip pat tikėtina, kad A. V. varžytinėse būtų pardavęs minėtą turtą už du kartus mažesnę kainą, nei nupirko Pareiškėja. Nesant ryšio tarp Pareiškėjos vykdytų ūkinių operacijų ir A. V. nemokumo, negalima daryti išvados, kad Pareiškėja buvo nesąžininga ir kad savo veiksmais prisidėjo dėl PVM nemokėjimo. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija privalo pagrįsti ir įrodyti, jog Pareiškėja specialiai ir sąmoningai kartu su A. V. siekė pasisavinti PVM ir abu sukčiavo PVM tikslais.

Pareiškėja, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, taip pat į tai, kad Šiaulių AVMI nepateikė įrodymų, patvirtinančių apie Pareiškėjos dalyvavimą sukčiaujant dėl PVM, ir į tai, kad centrinis mokesčių administratorius nekreipė dėmesio į Pareiškėjos pateiktas pastabas, prašo Mokestinių ginčų komisijos panaikinti Inspekcijos 2014-01-27 sprendimą Nr. 69-5.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, o Inspekcijos 2014-01-27 sprendimas Nr. 69-5 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Inspekcijos 2014-01-27 sprendimo Nr. 69-5, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 70 428 Lt pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 3 429 Lt PVM delspinigius ir 10 proc. dydžio 7 043 Lt PVM baudą, teisėtumo ir pagrįstumo.

Pažymėtina, jog Pareiškėja skunde Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nepateikė argumentų dėl mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuoto 4 651 Lt PVM, konstatavus, jog Pareiškėja nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė žuvusių pasėlių 4 651 Lt pirkimo PVM, todėl Komisija šiuo klausimu plačiau nepasisako.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą pagal A. V. vardu 2009 m. spalio mėnesį išrašytas 4-ias PVM sąskaitas faktūras (Nr. 1, Nr. 2, Nr. 3 ir Nr. 4). Mokesčių administratorius padarė išvadą, jog Pareiškėja, įsigydama šiose sąskaitose faktūrose nurodytas prekes (galvijus, pašarus, pieno aušintuvą, presą ir vyniotuvą), buvo nesąžininga, nes žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad A. V. į biudžetą pardavimo PVM nesumokės, todėl pripažinti Pareiškėjos teisę atskaityti 65 777 Lt pirkimo PVM pagal minėto kontrahento išrašytas sąskaitas faktūras atsisakė.

Pareiškėja su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutiko ir skunde Komisijai nurodė, jog mokesčių administratorius įrodymais nepagrindė, kad Pareiškėja, siekdama pasinaudoti teise į PVM atskaitą, žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog, įsigydama prekes iš A. V., dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM. Pareiškėjos teigimu, įsigytos prekės buvo naudojamos jos ūkinėje veikloje, sandoris dėl šių prekių įsigijimo pagrįstas ekonomine logika, o nesudarytas neteisėtos mokestinės naudos įgijimui.

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) VII ir VIII skyrių normomis, o jos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 straipsnis) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 straipsnis) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, spręsdamas ginčus dėl mokesčio



mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kuris pagal 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2000-09-19 įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija, toliau – ABTĮ) 13 straipsnį (2002-03-12 įstatymo redakcija Nr. IX-777) formuoja vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus, pvz., 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-963/2009, paskelbtas 2009 m. Administracinėje jurisprudencijoje Nr. 18; 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009; 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-610/2010, publikuotas Administracinėje jurisprudencijoje Nr. 19, 2010 m.; 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-222/2011; 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-199/2012; 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-1316/2013; 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1885/2013; 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-2121/2013; 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-235/2014 ir kt.

Taip pat nurodytina, jog PVM atskaita patenka į Europos Sąjungos teisės reguliavimo sritį. Būtent – PVM atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas, o teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas. Atkreiptinas dėmesys, jog siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota Europos Sąjungos teisė, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB). Pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 str. a punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

LVAT savo praktikoje (pvz., 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-705/2013; 2013-02-25 sprendime adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-421/2013; 2013-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-371/2013 ir kt.) atkreipia dėmesį ir į tai, jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti Direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Kaip vienas iš teisės į PVM atskaitos ribojimą pagrindų yra laikomas mokesčio mokėtojo nesąžiningumas. Sąžiningumo koncepcija ESTT sprendimuose yra nurodoma tose bylose, kuriose yra pasisakoma dėl galimybės riboti teisę į atskaitą tuomet, kai subjektai dalyvauja PVM sukčiavime. ESTT sąžiningumo koncepciją pradėjo formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-35503 ir C-484/03), kuriose teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, kokių būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. ESTT konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Sąžiningumo koncepciją ESTT įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), kuriose jis sprendė, jog mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris, elgdamasis rūpestingai, negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. Pridurtina, jog sąžiningumo koncepcija ESTT praktikoje toliau plėtojama (pvz., 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik*, C-285/11; 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11). Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti Direktyvą 2006/112/EB, turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes

arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (sprendimas byloje *Bonik*).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-705/2013, apibendrinama aukščiau nurodytą ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

Taigi atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, vadovaujantis aukščiau nurodyta ESTT ir LVAT praktika, darytina išvada, jog teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žinojo (turėjo žinoti), kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. Pažymėtina, jog, remiantis įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklėmis, įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi pats į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Komisija, įvertinusi bylos faktinių aplinkybių visumą, daro išvadą, jog Pareiškėja, 2012 m. spalio mėn. sudarydama prekių įsigijimo sutartį su A. V., žinojo arba turėjo galimybę žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, t. y. Pareiškėja žinojo apie sunkią kontrahento (A. V.) finansinę situaciją, tame tarpe, ir neatsiskaitymą su biudžetu, todėl veikė nesąžiningai, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise ir sudaro pagrindą paneigti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą.

Byloje nustatyta, jog A. V. su Pareiškėja sudarė 2009-10-22 pirkimo-pardavimo sutartį dėl gyvulių, įrangos ir pašarų pardavimo už 418 902 Lt. A. V. Pareiškėjai 2009 m. spalio mėnesį išrašė 4-ias PVM sąskaitas faktūras (Nr. 1, Nr. 2, Nr. 3 ir Nr. 4), kuriose išskirtą 72 702 Lt pardavimo PVM deklaravo, tačiau į valstybės biudžetą nesumokėjo. Pareiškėja dalį, t. y. 65 777 Lt pirkimo PVM atskaitė, 2009-12-30 įsiregistravusi PVM mokėtoja, ir deklaravo 2009 m. gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje pagal atliktą gyvulių ir ilgalaikio turto inventorizaciją ir nustatytą prekių likutį 2009-12-30 datai. Todėl nustačius, jog A. V. pardavimo PVM nesumokėjo, svarbu nustatyti, ar Pareiškėja buvo sąžininga. Tačiau nagrinėjamu atveju Pareiškėjos sąžiningumą paneigia mokesčių administratoriaus byloje surinkti įrodymai.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja dar iki ginčo sandorio sudarymo 2009-10-12 akcininkų sprendimu Nr. 6 nusprendė kreiptis į Pakruojo ūkininkų kredito uniją dėl 125 000 eurų (431 600 Lt) paskolos gavimo gyvulių, įrangos ir pašarų pirkimui iš A. V. 2009-10-19 Pareiškėja, A. V. ir Pakruojo ūkininkų kredito unija sudarė trišalę tarpusavio įsipareigojimų sutartį, pagal kurią A. V. įsipareigojo Pakruojo ūkininkų kredito unijai įkeistus galvijus parduoti ir iki 2009-10-26 perduoti Pareiškėjai (sutarties 1 punktą). Pareiškėja įsipareigojo už gautus galvijus tiesiogiai atsiskaityti Pakruojo ūkininkų kredito unijai (2 punktą). Sutartyje taip pat numatytas A. V. šeimos narių (sūnaus ir sutuoktinės) bei R. M. (buvusios A. V. darbuotojos) turėtų paskolų Pakruojo

ūkininkų kredito unijoje dengimas, kurių grąžinimas užtikrintas parduodamais gyvuliais (3 punktas).

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog Pakruojo ūkininkų kredito unija 2009-10-28 paskolos sutartimi suteikė Pareiškėjai 125 000 eurų (431 600 Lt) paskolą. Pareiškėja, vykdydama aukščiau minėtą 2009-10-19 trišalę tarpusavio įsipareigojimų sutartį, iš gautos paskolos 2009-10-30 padengė A. V. sūnaus (30 000 Lt), sutuoktinės (70 000 Lt) ir buvusios darbuotojos (60 786,71) turėtas paskolas už 160 786,71 Lt. Taip pat Pareiškėja pagal A. V. 2009-10-30 prašymą padengė jo ir jo šeimos narių turėtas paskolas Pakruojo ūkininkų kredito unijoje: A. V. – 25 194,68 Lt; žento A. P. – 32 400 Lt; dukros R. V. – 12 700 Lt; sūnaus A. V. – 3 500 Lt; sutuoktinės R. V. – 12 800 Lt, viso 86 594,68 Lt. Be to, Pareiškėja už A. V. pagal jo 2009-10-30 prašymą 2009-10-30 ir 2009-11-06 pavedimu apmokėjo UAB „D1“ už kurą iš Pakruojo kredito unijoje esančios sąskaitos 12 320,86 Lt, 2009-11-01 pervedė į A. V. ir jo sūnaus A. V. darbuotojų banko sąskaitas neišmokėtus atlyginimus – 10 000 Lt. Pareiškėja pagal A. V. 2009-11-05 prašymą 2009-11-05 pavedimu apmokėjo už A. V. (A. V. sūnų) AB „VST“ už elektros energiją 3 199,75 Lt. Pareiškėja likusią pinigų sumą – 146 000 Lt sumokėjo A. V. grynaisiais pinigais pagal du 2009-11-04 išrašytus kasos pajamų orderius (be serijos ir numerių).

Taigi Pareiškėja, pasirinkusi aukščiau nurodytą atsiskaitymo su A. V. formą, kai piniginės lėšos pervedamos ne tiesiogiai A. V., kaip pirkimo-pardavimo sutarties šaliai, o atsiskaitoma su A. V. nurodytais jo kreditoriais, taip pat dalis piniginių lėšų A. V. išmokama grynaisiais pinigais, pripažintina dalyvavusia sandoryje, susijusiam su sukčiavimu PVM, nes atsiskaitant tokiu būdu Pareiškėja žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad A. V. vengė prievolių valstybei įvykdymo.

Be to, Komisijos vertinimu, Pareiškėjos nesąžiningumą, vertinant jį visų faktinių aplinkybių kontekste, patvirtina ir tai, jog Pareiškėja pagal sudarytą 2009-09-18 paslaugų teikimo sutartį su K1 žemės ūkio bendrove (toliau – K1 ŽŪB), buvo įsipareigojusi (sutarties 3 punktas) veikti pagal minėtos bendrovės, atstovaujamos direktoriaus R. P., nurodymus. Tuo tarpu, R. P. konsultavo ir A. V. dėl jo turimų milijoninių įsiskolinimų.

R. P., apklaustas liudytoju baudž. byloje Nr. 06-1-003040-08, 2010-09-20 liudytojo apklausos protokole patvirtino, jog su Pareiškėja buvo sudaryta sutartis, pagal kurią Pareiškėja už jai suteiktas konsultacijas perveda K1 ŽŪB 10 proc. savo pelno. Taip pat nurodė, jog vieni iš jo klientų yra V. šeimyna: R. ir A. V., jų sūnus ir dukra bei kartu su ja gyvenantis A. P. Paaiškino, kad 2009 m. rudenį pas jį atvyko R. V., kuri kreipėsi patarimo dėl 8–9 mln. Lt susidariusių įsiskolinimų. Konsultacijos tęsėsi apie du mėnesius, kurių metu buvo ieškoma galimybių, kaip skolų grąžinimo klausimus išspręsti, atsižvelgiant į kiekvieno kreditoriaus interesus ir galimybes. Tokiu būdu su Pakruojo ūkininkų kredito unija, kuriai buvo įkeistas A. V. ūkio turtas, sutarė, kad jie leis Pareiškėjai perimti dalį ūkininko A. V. ūkio turto, t. y. 2009-10-22 pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytus gyvulius ir kitas materialines vertybes. R. P. nurodė, kad vienas iš pagrindinių V. reikalavimų buvo apie 200 000 Lt už turto pardavimą gauti grynaisiais pinigais. Klausimas, kad Pareiškėja sumokės pardavimo PVM vietoje A. V., nebuvo svarstomas, nes, R. P. tvirtinimu, tai buvo A. V. prievolė – ūkininkas vykdė veiklą ir gaudavo pajamų. Taip pat R. P. patvirtino, kad minėtos pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo metu jam buvo žinoma A. V. ūkininko ūkio finansinė padėtis, nes, analizuodamas A. V. skolas, pastebėjo, jog A. V. buvo įkeitęs Inspekcijai dalį savo žemės dirbimo technikos kaip garantą, kad bus sumokėti mokesčiai.

A. V. sutuoktinė R. V. 2010-08-20 liudytojo apklausos protokole nurodė, kad ji nuo 2003 m. pagal įgaliojimą atstovauja A. V. ūkininko ūkiui, jam vadovauja, organizuoja jo veiklą ir tvarko buhalterinę apskaitą. Paaiškino, jog 2009 m. birželio mėn. A. V. suėjo 55 metai ir jie, žinodami, kad įstatymų nustatyta tvarka priklauso išmokos, nusprendė, jog A. V. turėtų atsisakyti ūkininkavimo. Kadangi išmokos mokamos tik tuo atveju, jei likviduojamas ūkininko ūkis neturi skolų, nusprendė ūkininko ūkį parduoti. R. V. teigimu, į ją kreipėsi R. P., kuris pasiūlė ūkininko ūkį parduoti jam ir pažadėjo sumokėti visus mokesčius į biudžetą, tame tarpe, ir pardavimo PVM, sumokėti skolas tiekėjams bei atlyginimus dirbantiems, o likusią sumą sumokėti grynaisiais pinigais. Aptarus pirkimo-pardavimo sutarties sąlygas, R. P. savarankiškai paruošė trišalę tarpusavio įsipareigojimų sutartį, vėliau – pirkimo-pardavimo sutartį. Pardavus pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytas prekes,

R. P. tik dalinai atsiskaitė su darbuotojais, sumokėjo už elektros energiją, už kurą, tačiau mokesčių nesumokėjo ir ji su vyru negavo grynųjų pinigų.

Pareiškėjos akcininkė (50 proc.) ir direktorė R. B. 2010-11-05 liudytojo apklausos protokole nurodė, jog Pareiškėjos patalpose vyko susitikimai su V., kurie skundėsi bloga finansine padėtimi, todėl norėjo parduoti dalį turto, o Pareiškėja norėjo plėsti savo veiklą. Todėl buvo sutarta, jog Pareiškėja iš A. V. nupirks dalį jo turto, o pinigus perves A. V. kreditoriams, dalį sumokės V. grynaisiais pinigais, nes jų sąskaitos yra areštuotos. R. B. patvirtino, kad pirkimo-pardavimo sutarties su V. sudarymo metu jai buvo žinoma A. V. ūkio finansinė padėtis. Klausimas, kad Pareiškėja sumokės pardavimo PVM už A. V., svarstyta nebuvo, nes tai buvo pastarojo prievolė.

Taigi minėti liudytojų apklausos protokolai patvirtina, jog, sudarant ginčo sandorį, Pareiškėja žinojo apie sunkią A. V. finansinę situaciją, tame tarpe, ir neatsiskaitymą su biudžetu.

Pažymėtina, jog A. V. su mokesčių administratoriumi 2009-04-10 sudarė mokestinės paskolos sutartį Nr. 19 dėl 90 809 Lt PVM ir 4 396,03 Lt PVM delspinigių mokėjimo nuo 2009-04-25 iki 2009-12-25. Nustatyta, kad 2009-10-12 dienai A. V. mokestinė nepriemoka buvo 61 475,51 Lt, iš kurių 60 689,89 Lt buvo PVM ir 8 659,21 Lt PVM delspinigiai. Taigi matyti, jog A. V. PVM įsiskolinimas biudžetui buvo dar iki sudarant ginčo turto pardavimo sandorį su Pareiškėja. 2010-03-29 A. V. įsiskolinimas biudžetui sudarė 197 272,51 Lt: 192 669,89 Lt PVM nepriemoka, 4 602,62 Lt GPM ir žemės mokesčio nepriemoka), iš kurios 100 630 Lt PVM nepriemoka susidarė pateikus PVM deklaraciją už 2009 m. antrą kalendorinį pusmetį.

Konstatuotina, jog byloje nustatytos aplinkybės akivaizdžiai patvirtina, kad Pareiškėjos kontrahentas dar iki ginčo sandorio sudarymo su Pareiškėja turėjo įsiskolinimų kreditoriams, nebegalėjo vykdyti savo įsipareigojimų, kas rodo jo nemokumą. Todėl ginčo sandorio sudarymas su Pareiškėja vertintinas kaip tikslinga veikla siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių, kas, Komisijos nuomone, laikytina sukčiavimu PVM aukščiau minėtos Europos Teisingumo Teismo praktikos prasme. Pareiškėja, sudarydama ginčo sandorį su A. V., buvo nesąžininga, nes žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad šis asmuo pardavimo PVM į biudžetą nesumokės. Todėl mokesčių administratorius pagrįstai pripažino, jog Pareiškėja neturi teisės į 65 777 Lt PVM atskaitą pagal A. V. vardu išrašytas 4-ias PVM sąskaitas faktūras.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundą, atsižvelgdama į aukščiau išvardytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014 m. sausio 27 d. sprendimą Nr. 69-5.

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

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršlienė

Lina Vosylienė