



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „T1“ 2014-05-05 SKUNDO**

2014 m. liepos 1 d. Nr. S-121 (7-69/2014)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininko  
komisijos narių

Vytauto Stepono Jurnos  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Editos Veršelienės  
Linos Vosylienės  
Jūratei Dalmantaitei  
advokato padėjėjui D. D.  
nedalyvaujant

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovui

2014 m. gegužės 20 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „T1“ (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2014-04-07 sprendimo Nr. 69-29, n u s t a t ė:

Inspekcija 2014-04-07 sprendimu Nr. 69-29 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2014-01-02 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-256-3, kuriuo Pareiškėjai už 2006-01-01 – 2007-12-31 laikotarpį nurodyta sumokėti 860478 Lt pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 775619 Lt PVM delspinigius, 86048 Lt PVM baudą, 557873 Lt pelno mokestį (toliau – PM), 429306 Lt PM delspinigius, 55787 Lt PM baudą, 137523 Lt laikinąjį socialinį mokestį (toliau – LSM), 106995 Lt LSM delspinigius, 13752 Lt LSM baudą.

***Dėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą ir sąnaudų pripažinimą pagal sandorį su UAB „L1“***

Sprendime Inspekcija vadovavosi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (galioja nuo 2002-07-01, toliau – PVMĮ) 3 str. 1 dalimi, 64 str., 80 str. 1 dalimi, Pelno mokesčio įstatymo (galioja nuo 2002-01-01, toliau – PMĮ) 11 str. 1 ir 4 dalimis, 17 str. 1 dalimi, Buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. 99-3515, toliau – BAĮ) 12 str., 13 str. 1 dalimi, Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 str., Europos Bendrijų Teisingumo Teismo (toliau – ETT) sprendimu byloje C-177/99 *Ampafrance ir Sanofi*, kuriame pažymėta, kad už mokesčių administravimą atsakingoms institucijoms nėra užkirstas kelias rinkti įrodymus siekiant įsitikinti, ar mokesčių mokėtojas tikrai vykdo ekonominę veiklą, o ne vien apgaulės ar piktnaudžiavimo keliu siekia įgyti teisę į PVM atskaitą; bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2012-04-23 sprendime adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-1686/2012 pateiktu išaiškinimu, jog pagal Teisingumo Teismo praktiką teisės į PVM atskaitą ribojimas gali būti teisėtas ir pagrįstas tuomet, jei atsižvelgus į

objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš trijų alternatyvių aplinkybių – 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. Pažymėta, jog LVAT praktikoje, aiškinant teisės į PVM atskaitą paneigimo prielaidas, nuosekliai laikomasi pozicijos, kad, siekiant paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą, būtų nustatinėjamas mokesčių mokėtojo nesąžiningumas (2011-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-2393/2011, 2010-02-18 nutartis adm. byloje A<sup>442</sup>-230/2010, 2008-09-11 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1559/2008 ir kt.).

Pažymėta, jog Vilniaus AVMI nustatė, kad 2006-05-02 Pareiškėja (užsakovas), atstovaujama direktoriaus V. R. , pasirašė ilgalaikę rangos sutartį Nr. 2006/05/02 (toliau – Sutartis) su UAB „L1“ (rangovas), atstovaujama direktoriaus J. K. . Pagal Sutartį UAB „L1“ įsipareigojo pagal Pareiškėjos užsakymą ir suderintas sąlygas savo jėgomis ir priemonėmis atlikti angų, elektros laidų, PVC vamzdžių priešgaisrinio sandarinimo priešgaisrinėse užtvartose ugniai atsparia sistema GPG, metalo konstrukcijų priešgaisrinio dažymo ir/ar apdirbimo priešgaisrine vata darbus su Bendrove suderintuose objektuose, o Pareiškėja įsipareigojo priimti darbų rezultatą ir sumokėti sutartyje nustatyta tvarka ir terminais (rangovas pateikia atliktų darbų aktus, o Pareiškėja įsipareigoja priimti darbus ir jeigu atlikti darbai atitinka susitarimuose nurodytus reikalavimus, pasirašyti atliktų darbų aktus). Pareiškėja pagal Sutartį buhalterinėje apskaitoje laikotarpiu nuo 2006 m. 5 mėn. iki 2007 m. 3 mėn. apskaitė iš UAB „L1“ įsigytus statybos darbus (dažymo priešgaisriniais dažais, komunikacijų sandarinimo ir kt.) už 3890432 Lt ir 700278 Lt pirkimo PVM, iš viso už 4590710 Lt. Prie UAB „L1“ Pareiškėjai išrašytų PVM sąskaitų faktūrų yra pridėti atliktų darbų aktai ir pažymos apie atliktų darbų ir išlaidų vertę, kuriuos pasirašė UAB „L1“ darbuotojai K. K. arba R. B. , o kad darbus priėmė, pasirašė Pareiškėjos regiono vadovai A. M. arba P. J. .

Nurodyta, kad Vilniaus AVMI pagal patikrinimo metu pateiktus Bendrovės banko ir kasos dokumentus bei užskaitų aktus nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu UAB „L1“ sumokėjo 1705776,91 Lt, iš jų: 1434021,91 Lt pervedė per banką, 229865 Lt įnešė grynais pinigais į UAB „L1“ kasą, 41890 Lt Pareiškėjos skola UAB „L1“ buvo užskaityta pagal tarpusavio skolų užskaitymo aktus. Pareiškėja mokesstinio patikrinimo metu nepateikė tikrinamojo laikotarpio pabaigai 2007-12-31 buhalterinėje apskaitoje apskaityto kreditorinio įsiskolinimo įmonei „L1“, tačiau pagal 2009-12-31 DK 4430 skolos tiekėjams analitikos likučių registrą apskaitytas 2982274,76 Lt Pareiškėjos įsiskolinimas UAB „L1“. UAB „L1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyti priešgaisriniai darbai buvo parduoti Pareiškėjos užsakovams: UAB „C1“, UAB „O1“, UAB „R1“, UAB „V1“ ir kt.

Taip pat nurodyta, jog Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja pateikė teismui ieškinį, kuriuo prašė ilgalaikę rangos sutartį pripažinti negaliojančia, taikyti vienašalę restituciją ir priteisti iš atsakovo UAB „L1“ viską, ką šis yra gavęs pagal nurodytą Sutartį, iš viso – 1189100 Lt, o nesant galimybės visiškai ar iš dalies įvykdyti restitucijos, priteisti solidariai iš atsakovų UAB „L1“ ir V. R. 1189100 Lt nuostolių atlyginimą. Pareiškėjos teigimu, Sutartimi ji įsipareigojo pirkti iš atsakovo UAB „L1“ rangos darbus, kurių atlikimas yra pagrindinė pačios Pareiškėjos veiklos (įvairių darbų, susijusių su atsparumu ugniai ir apsauga nuo ugnies) sritis. Pareiškėja prašė pripažinti Sutartį negaliojančia Civilinio kodekso 1.91 str. 1 dalyje, 1.81 str. nurodytais pagrindais, tvirtindama, kad Sutartis yra neteisėta, nes buvo sudaryta dėl piktavališko Pareiškėjos atstovo (V. R. ) susitarimo su kita šalimi (atsakovu UAB „L1“), kurios akcininkas jis buvo Sutarties sudarymo metu. Pareiškėja nurodė, kad ginčijamos Sutarties sąlygos jai nenaudingos, nes jos sudarymo metu Pareiškėja, turėdama 30 darbuotojų ir penkerių metų darbo patirtį atliekant darbus, dėl kurių buvo susitarta Sutartyje, buvo pajėgi pati savarankiškai įvykdyti su užsakovais sudarytas sutartis, todėl pirkti ginčijamoje Sutartyje

nurodytus darbus iš atsakovo UAB „L1“, be kita ko, neturėjusio reikiamos patirties ir pakankamai darbuotojų šiems darbams atlikti, jai nereikėjo. Teismui pateiktame ieškinyje Pareiškėja taip pat nurodė, kad pagal Sutarties 1.2 punktą rangovas (UAB „L1“) darbus turėjo atlikti savo jėgomis ir priemonėmis, tačiau daugelyje objektų, kuriuose darbus neva atliko UAB „L1“, buvo naudojamos tik Pareiškėjos medžiagos.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2009-12-08 nutartimi civilinėje byloje Nr. 3K-3-555/2009 patenkino Pareiškėjos reikalavimą ir pripažino minėtą Sutartį negaliojančia, bylos dalį dėl reikalavimo taikyti vienašalę restituciją ir priteisti Pareiškėjai iš atsakovo 1189100 Lt perdavė nagrinėti apeliacinės instancijos teismui. Lietuvos apeliacinis teismas, išnagrinėjęs bylą pagal Pareiškėjos ir UAB „L1“ apeliacinius skundus, 2010-06-21 nutartimi pritaikė vienašalę restituciją ir priteisė Pareiškėjai iš UAB „L1“ 1189100 Lt. Minėta nutartis buvo patvirtinta Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011-01-31 nutartimi civilinėje byloje Nr. 3K-3-22/2011, kurioje teismas išaiškino nagrinėjamu atveju pritaikytos restitucijos pobūdį. Teismas nurodė, kad sandoris pripažintas negaliojančiu vienos iš Civilinio kodekso 1.91 str. 1 dalyje nustatytų aplinkybių pagrindu – dėl vienos šalies atstovo piktavališko susitarimo su antrąja šalimi. Šiuo atveju yra pagrindas remtis Civilinio kodekso 1.91 str. 2 dalyje nustatytais restitucijos taisyklėmis. Teismas UAB „L1“ pripažino nesąžininga, nes piktavališku susitarimu su Pareiškėjos atstovu sudarė teismo negaliojančią pripažintą Sutartį, todėl jai tenka Civilinio kodekso 1.92 str. 2 dalyje nustatytos vienašalės restitucijos taikymo neigiami turtiniai padariniai. Taikant vienašalę restituciją, siekiama piktavališkai veikusiam nesąžiningam asmeniui apriboti galimybę turėti bet kokios naudos iš jo tokio pobūdžio veiksmų; iš jo turi būti paimta viskas, kas jam perduota pagal įvykdytą ir negaliojančiu pripažintą sandorį. Nurodytoje teisės normoje nenustatyta, kad nesąžiningai sandorio šaliai iš kitų asmenų būtų gražinama tai, ką yra perdavęs neteisėtai veikęs, t. y. piktavališką susitarimą sudaręs asmuo.

Nustatyta, jog UAB „L1“ 2012-10-18 Klaipėdos AVMI pateikė patikslintas PVM deklaracijas už 2006 m. 5 – 12 mėn. ir 2007 m. 1 – 3 mėn., kuriose 3890432 Lt sumažino PVM apmokestinamų sandorių vertę ir 700278 Lt sumažino pardavimo PVM, t. y. sumažino ta pačia verte, už kurią Pareiškėjai laikotarpiu nuo 2006 m. 5 mėn. iki 2007 m. 3 mėn. išrašė PVM sąskaitas faktūras pagal Sutartį. Be to, UAB „L1“ 2012-12-07 pateikė patikslintą metinę pelno mokesčio deklaraciją už 2007 m. ir 1516270 Lt sumažino pajamų, įtrauktų į mokesčio laikotarpio pelno mokesčio bazę, sumą, t. y. sumažino ta pačia verte, už kurią Pareiškėjai 2007 m. 1 – 3 mėn. išrašė PVM sąskaitas faktūras pagal Sutartį. Pareiškėja po Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009-12-08 nutarties civilinėje byloje Nr. 3K-3-555/2009 ir 2011-01-31 nutarties civilinėje byloje Nr. 3K-3-22/2011 nepatikslino PVM deklaracijų už laikotarpį nuo 2006 m. 5 mėn. iki 2007 m. 3 mėn. ir pelno mokesčio deklaracijų už 2006 – 2007 m. bei nesumažino PVM atskaitos bei sąnaudų pagal jai UAB „L1“ minėtos sutarties pagrindu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už paslaugas. Pažymėta, jog tokiu būdu Pareiškėja į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM sumas už faktiškai neatliktus darbus ir nesuteiktas paslaugas, be to, Lietuvos Aukščiausiajam Teismui civiline tvarka pripažinus minėtą Sutartį negaliojančia ir pritaikius restituciją, Pareiškėja prarado PVMĮ 58 str. nustatytą teisę į PVM atskaitą.

Inspekcija pažymėjo, jog ūkio subjektas, į PVM atskaitą traukdamas PVM sumas ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, kad jos nebus sumokėtos, taip pat suvokia, kad nebeatlieka PVM sistemos tarpinės grandies funkcijos, o tiesiog dirbtinai sumažina mokėtiną pardavimo PVM sumą, taip gaudamas mokesstinės naudos. Toks mokesčių mokėtojo elgesys negali būti pripažintas sąžiningu.

Anot Inspekcijos, Pareiškėjos argumentai, kad Vilniaus AVMI privalo atsižvelgti į LAT nutartyse išdėstytas vienašalės restitucijos taikymo pasekmes kiekvienai teismo proceso šaliai yra nepagrįstos, kadangi Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje taikytinos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis; jei

viešosios teisės santykiai tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos (LVAT 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-648/2003). Inspekcija, atsižvelgdama į LVAT praktiką (2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-2502/2011, 2004-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>7</sup>-60/2004), pabrėžė, jog sprendžiant dėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą įtraukti 700278 Lt pirkimo PVM pagal UAB „L1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, visų pirma atsižvelgiama į PVM atskaitą reglamentuojančio įstatymo reikalavimus, taip pat pirmenybė teikiama mokestinio patikrinimo metu nustatytoms faktinėms aplinkybėms dėl tikrojo minėtuose dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio ir jose dalyvavusių ūkio subjektų, o LAT nutartyse nustatyti faktai yra reikšmingi patvirtinant ar paneigiant bylos faktines aplinkybes (asmenų, pretenduojančių į PVM atskaitą veikimą), ir negali paneigti Pareiškėjai atsiradusių mokestinių pasekmių.

Sprendime atkreiptas dėmesys į ETT praktiką dėl sąžiningumo koncepcijos (sujungtoje byloje *Axel Kittel ir Recolta Recycling C-439/04 ir C-440/04*, sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd C-354/03, C-355/03 ir C-484/03*, 52-54 p.) Pabrėžta, jog LVAT išplėstinė kolegija 2013-02-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-705/2013 nurodė, kad dėl galimų sukčiavimo atvejų įvairovės jis gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus; taip pat akcentavo, kad vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą; pažymėjo, 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.

Inspekcija nurodė, kad nesąžiningumo koncepcija taikytina ir Pareiškėjai, kadangi mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „L1“ vardu išrašytos PVM sąskaitos faktūros neatspindi realių ūkinių operacijų, kadangi minėtuose dokumentuose užfiksuotus darbus atliko ne UAB „L1“, o pati Pareiškėja. T. y. nustatyta, kad Pareiškėja ir UAB „L1“ sutarties sudarymo ir vykdymo momentu buvo susiję asmenys, UAB „L1“ akcininkai tuo pačiu metu dirbo ir Pareiškėjoje; pagal UAB „L1“ Klaipėdos AVMI pateiktas ataskaitas apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis už 2006 – 2007 m. V. R. priklausė 25 proc. UAB „L1“ akcijų (Pareiškėjoje dirbo direktoriumi nuo 2002-07-16 iki 2007-03-05), A. M. – 24 proc. (Pareiškėjoje dirbo regiono vadovu nuo 2004-08-16 iki 2007-03-27), P. J. – 17 proc. (Pareiškėjoje dirbo regiono vadovu nuo 2005-11-07 iki 2007-04-16), R. B. – 17 proc. (Pareiškėjoje nedirbo), K. K. – 17 proc. (Pareiškėjoje dirbo direktoriaus pavaduotoju nuo 2006-02-20 iki 2007-03-27). Pareiškėja (užsakovas) pagal Sutartį įsipareigojo iš UAB „L1“ (rangovas) pirkti angų, elektros laidų, PVC vamzdžių priešgaisrinio sandarinimo priešgaisrinėse užtvartose ugniai atsparia sistema GPG, metalo konstrukcijų priešgaisrinio dažymo ir/ar apdirbimo priešgaisrine vata darbus, kurių atlikimas buvo pagrindinė pačios Pareiškėjos vykdoma veikla (tai patvirtina ir Pareiškėjos pateikti ieškiniai civilinėje byloje). Sutarties sudarymo metu Pareiškėja pati turėjo pakankamai darbuotojų, kurie galėtų atlikti šiuos darbus užsakovams; laikotarpiu nuo 2006 m. 5 mėn. iki 2007 m. 3 mėn., kuriuo Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė iš UAB „L1“ įsigytus darbus, Pareiškėjoje vidutiniškai dirbo 29 darbuotojai; iš kitų subrangovų Pareiškėja darbų nepirko, todėl esą akivaizdu, jog Pareiškėja neturėjo poreikio įsigyti šiuos darbus iš UAB „L1“. Be to, sutarties pasirašymo momentu 2006-05-02 UAB „L1“ dirbo tik 6 darbuotojai, o sutartyje numatyta, kad darbus UAB „L1“ atliks savo jėgomis.

Inspekcija pabrėžė, jog Pareiškėjos ir UAB „L1“ pasirašyta Sutartis yra neišsami, joje neaparta darbų kaina, nenumatyti objektai, nenustatyti reikalavimai darbų kokybei. Sutartyje

numatyta, kad UAB „L1“ darbus atliks savo priemonėmis, tačiau UAB „L1“ sandorių su Pareiškėja metu šiai pardavė labai nedidelį kiekį medžiagų: priešgaisrinių juostų, tarpinių ir kt. (už 38052 Lt ir 6849 Lt pardavimo PVM, iš viso už 44901 Lt), kai PVM sąskaitų faktūrų už darbus UAB „L1“ išrašė 3890432 Lt ir 700278 Lt pardavimo PVM, iš viso 4590710 Lt sumai. UAB „L1“ už darbus Pareiškėjai išrašytose PVM sąskaitose faktūrose į jų vertę (pagal prie PVM sąskaitų faktūrų pridėtas pažymas apie atliktų darbų ir išlaidų vertę) neįtraukė medžiagų. Vilniaus AVMI taip pat nustatė, kad Pareiškėjos galimybės samdyti subrangovus buvo apribotos jos ir statybos darbų užsakovų pasirašytais sutartimis, kuriose buvo numatyta, jog ji neturėjo teisės be užsakovų sutikimo samdyti kitų subrangovų. Šiose sutartyse buvo numatyta, kad Pareiškėja įsipareigojo darbus atlikti savo jėgomis ir priemonėmis arba nurodyta, kad ji be raštiško užsakovo sutikimo negali samdyti kitų subrangovų. Pagal Civilinio kodekso 33 skyriaus, reglamentuojančio rangos darbus, 6.650 str. 1 d. nuostatas rangovas turi teisę pasitelkti savo prievolėms įvykdyti kitus asmenis (subrangovus), jeigu įstatymai ar rangos sutartis nenustato, kad užduotį privalo įvykdyti pats rangovas. Pareiškėjos su užsakovais pasirašytose sutartyse numatyta, kad darbus ji atliks savo medžiagomis; sutartyse nurodytos darbų kainos, įskaičius medžiagų kainą. Pareiškėja užsakovams išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, atliktų darbų aktuose ir pažymose apie atliktų darbų ir išlaidų vertę neišskyrė darbams sunaudotų medžiagų kiekio ir kainos. Patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė dokumentų, liudijančių darbų užsakovų sutikimą samdyti kitus subrangovus aukščiau minėtose nutartyse nurodytiems darbams atlikti. Be to, nei vienas iš 13 paslaugų užsakovų, pateikusių informaciją Vilniaus AVMI, nepatvirtino, kad darbus arba dalį darbų objektuose būtų atlikusi ne Pareiškėja, o UAB „L1“. Nei vienas užsakovas nepateikė jokių raštiškų sutikimų, kurių pagrindu Pareiškėja darbams atlikti būtų galėjusi samdyti kitus subrangovus.

Vilniaus AVMI patikrino pastatų, kuriuose Pareiškėja atliko darbus, dokumentaciją. Inspekcija pažymėjo, kad iš 2002-04-30 Lietuvos Respublikos Aplinkos ministro įsakymu „Dėl statybos techninio reglamento STR 1.08.02:2002 „Statybos darbai“ patvirtinimo“ Nr. 211 (redakcija galiojusi nuo 2005-08-27 iki 2007-09-08, toliau – Statybos techninis reglamentas) patvirtinto statybos techninio reglamento 4 priedo statybos darbų žurnalo pildymo tvarkos aprašo 1 d. nuostatų, Statybos techninio reglamento 2 d., 7 d., 10 d., 35 d. nuostatų, matyti, jog pagal Statybos techninį reglamentą statybos darbų dokumentacijoje turi būti įrašyti visi subrangovai, atlikę darbus objekte. 14 pastatų savininkų pateiktuose dokumentuose (statybos darbų žurnaluose, paslėptų darbų aktuose) nėra įrašų, kad UAB „L1“ ar jos darbuotojai būtų atlikę kokius nors darbus objektuose. Pateiktose formose F-1 (pagrindiniai duomenys apie statinį) nurodyta, kad statinio subrangovas yra Pareiškėja ir įrašytas Pareiškėjos atestatas Nr. 3706 statybos darbams atlikti. F-1 formose nėra įrašų apie UAB „L1“ kaip vieną iš statinio subrangovų bei nėra įrašytas UAB „L1“ atestatas statybos darbams atlikti. Žurnalų įrašuose (forma F-7) įrašyti darbai, kuriuos atliko pati Pareiškėja, kaip atsakingas vykdytojas pasirašė Pareiškėjos darbų vykdytojais E. M. ir V. L. bei regiono vadovas A. M. .

Vilniaus AVMI pagal Vilniaus apygardos teisme 2012-02-27 išnagrinėtos baudžiamosios bylos Nr. 1-78/2012, kurioje V. R. buvo pripažintas kaltu pagal Baudžiamojo kodekso 183 str. 2 d., 184 str. 2 d., 222 str. 1 d. ir 228 str. 2 d., duomenis, nustatė, kad Pareiškėja, atstovaujama direktoriaus S. M. , 2007-05-16 Vilniaus apygardos prokuratūrai pateikė prašymą pradėti ikiteisminį tyrimą dėl turto pasisavinimo ir išvaistymo fakto iš Pareiškėjos, kuriame nurodyta, kad šios direktorius V. R. 2006-05-02 sudarė ilgalaikės rangos sutartį su UAB „L1“ ir kad ši fiktyvi sutartis buvo panaudota kaip priemonė sukčiaujant pasisavinti Pareiškėjos lėšas. V. R. , A. M. ir P. J. tuo pat metu buvo ir Pareiškėjos darbuotojai. Todėl tai sudarė prielaidas pasirašinėti bet kokius dokumentus Pareiškėjos vardu. Pagal minėtą fiktyvią sutartį tarp Pareiškėjos ir UAB „L1“ buvo priskaičiuota 2982274,76 Lt įsiskolinimo už neva atliktus darbus. Tuo tikslu buvo išrašytos PVM sąskaitos faktūros LAK Nr. 63 – 69, LAK Nr. 71 – 72, LAK Nr. 74 – 80, LAK Nr. 82 – 84, LAKV Nr. 2, 6 – 8 bei darbų priėmimo aktai.

Šiuos dokumentus Pareiškėjos vardu, patvirtinant, kad darbai neva yra atlikti, pasirašinėjo A. M. ir P. J. . Tačiau minėtų darbų UAB „L1“ iš tiesų neatlikinėjo, kadangi UAB „L1“ neturėjo nei reikiamos darbo jėgos, nei priemonių tokių darbų atlikimui, o darbus konkrečiuose objektuose atlikdavo Pareiškėjos darbininkai.

Inspekcija iš minėtų bylos aplinkybių padarė išvadą, kad Pareiškėja su UAB „L1“ sudarydama fiktyvią rangos sutartį betarpiškai dalyvavo PVM sukčiavime, sudarydama sąlygas juridinės galios neturinčių PVM sąskaitų faktūrų pagrindu pasinaudoti 700278 Lt PVM atskaita ir tuo sumažinti mokėtiną į biudžetą PVM, todėl toks Pareiškėjos elgesys negali būti vertinamas sąžiningu PVM mokėjimo prasme. Vilniaus AVMI pagrįstai konstatavo, kad ūkinės operacijos šiuose apskaitos dokumentuose nurodytomis aplinkybėmis neįvyko. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras, išrašytas UAB „L1“ vardu, kuriose nurodytas ūkinių operacijų turinys neatitinka tikrovės, nes atvaizduotos ūkinės operacijos tarp dokumentuose nurodytų asmenų neįvyko. Vilniaus AVMI informacija įrodo, kad minėtos įmonės išrašytos PVM sąskaitos - faktūros neįrodo jose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio apskaitos dokumentuose nurodytomis aplinkybėmis, todėl neturi juridinės galios.

Atsakydama į Pareiškėjos argumentus, kad LVAT 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004 išdėstytos faktinės aplinkybės iš esmės skiriasi nuo išdėstytų patikrinimo akte, todėl negali būti taikomos nagrinėjamu atveju, Inspekcija pažymėjo, jog minėtoje nutartyje LVAT plenarinė sesija analizavo PVM sistemos esmę, mokesčio atskaitos vietą joje ir pasisakė dėl bendrųjų sąžiningumo principų, sprendžiant dėl mokesčių mokėtojo teisės atskaityti PVM, todėl yra pagrindas ja remtis. Minėtoje nutartyje yra konstatuota, kad aplinkybė, jog mokesčio 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. Be to, LVAT nutartyje nurodė, kad jeigu buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą, yra įforminti netinkamai ir tai neleidžia nustatyti tikrojo ūkinės operacijos turinio, ūkinės operacijos tikrąjį turinį turi įrodyti į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Inspekcija pažymėjo, kad nei patikrinimo metu, nei akto tvirtinimo metu Pareiškėja nepateikė įrodymų, kurių pagrindu neabejotinai galima būtų pripažinti, kad sandoriai vyko tarp jos ir UAB „L1“ ir tokiomis aplinkybėmis, kurios įvardintos pateiktuose buhalterinės apskaitos dokumentuose, o pastabose apsiribojo tik teiginiais, kad patikrinimo akte nėra nustatyta PVMĮ 64 str. 1 d. pažeidimų, t. y. akto išvados grindžiamos klaidingais samprotavimais, o teismo pripažintai sąžiningai Sutarties šaliai – Pareiškėjai tenka visa su vienašalės restitucijos taikymu susijusi mokestinė našta. Atkreiptas dėmesys, kad patikrinimo metu surinkta informacija prieštarauja Pareiškėjos pateiktiems įformintiems dokumentams. Ta aplinkybė, kad neva iš UAB „L1“ įsigytos paslaugos (darbai) buvo panaudotos („prekių realizavimas tolimesnėje civilinėje apyvartoje įvyko“), dar neįrodo, jog parduotos paslaugos buvo įsigytos būtent iš UAB „L1“. Nors Pareiškėja darbų įsigijimą iš UAB „L1“ bei atsiskaitymą su ja atspindėjo buhalterinės apskaitos registruose, tačiau nesant įrodymų, patvirtinančių ūkinių operacijų realumą, vien apmokėjimo faktas ir jo atvaizdavimas buhalterinės apskaitos dokumentuose nepatvirtina, kad atsiskaityta būtent už dokumentuose nurodytus darbus ir nepatvirtina realaus paslaugų gavimo fakto. Nagrinėjamu atveju, patikrinimo metu įrodžius, jog realiai UAB „L1“ darbų nepardavė ir paslaugų Pareiškėjai nesuteikė, atsižvelgus į LVAT praktiką, jog pardavėjui sumokėjus PVM tik už realiai įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti, pagrįstai patikrinimo metu nevertintos UAB „L1“ PVM sumokėjimo aplinkybės. Įvertinus tai, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, jog ginčijamų darbų UAB „L1“ Pareiškėjai neatliko, taip pat tai, jog Pareiškėja dėl ginčo darbų gavimo vykdant veiklą

nepateikė jokių konkrečių, patikrinimo akto išvadas paneigiančių įrodymų, konstatuotina, kad nėra jokio pagrindo teigti, jog UAB „L1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos faktiškai įvyko ir, kad su šiuose apskaitos dokumentuose nurodytomis prekėmis buvo atlikti pridėtinės vertės sukūrimo bei realizavimo veiksmai.

Vadovaudamasi LVAT 2008-07-04 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1282/2008 formuojama praktika ir MAĮ 10 straipsniu, Inspekcija sprendime padarė įvadą, kad mokestinio patikrinimo metu nustatė, jog UAB „L1“ vardu įformintose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas ūkinių operacijų turinys dėl įformintų realiai neįvykusių ūkinių operacijų neatitinka tikrovės dėl aukščiau šiame sprendime išdėstytų aplinkybių, mokesčių administratorius tokių PVM sąskaitų faktūrų negali pripažinti turinčiomis juridinę galią ir taip leisti Pareiškėjai pasinaudoti teise į PVM atskaitą, o prekių ir paslaugų vertę pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną. Inspekcija konstatavo, jog patikrinimo akte pagrįstai padaryta išvada, jog Sutarties pagrindu UAB „L1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytus darbus, kurie buvo perparduoti kitiems ūkio subjektams, atliko ne jas išrašiusi UAB „L1“, vadinasi, su UAB „L1“ pasirašytos Sutarties tikslas nebuvo sukurti pridėtinę vertę. Pareiškėja, atvaizduodama buhalterinėje apskaitoje UAB „L1“ vardu 2006-2007 metais išrašytas PVM sąskaitas faktūras, neturinčias juridinės galios, nes PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotus darbus atliko ne UAB „L1“, nepagrįstai padidino PVM atskaitą ir sumažino apmokestinamąjį pelną. Anot Inspekcijos, nagrinėjamu atveju yra pakankamas pagrindas teiginiui, jog Pareiškėja atliko veiksmus, kuriais ketino apgauti kompetentingas institucijas ir pasinaudoti teise į PVM atskaitą, t. y. dalyvavo sukčiavime, nepagrįstai siekė teisės į 700278 Lt PVM atskaitą pagal UAB „L1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras (Pareiškėjos elgesys, vykdamas ginčijamas ūkines operacijas, pripažintinas nesąžiningu).

Taip pat vadovaudamasi LVAT 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004, 2008-09-05 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1335/2008, 2009-09-07 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-871/2009, 2009-10-01 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-1127/2009 formuojama teismų praktika, Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja 2006–2007 metais 3890432 Lt veiklos sąnaudas ir leidžiamus atskaitymus pagrindė UAB „L1“ vardu išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, kurios laikytinos neturinčiomis juridinės galios, nes jose atvaizduotos ūkinės operacijos neįvyko tomis aplinkybėmis, kaip tai atvaizduota apskaitos dokumentuose, todėl Vilniaus AVMI pagrįstai konstatavo, kad šios įmonės dokumentais negali būti grindžiami Pareiškėjos 3890432 Lt leidžiami atskaitymai.

### ***Dėl Bendrovės direktoriaus asmeninėms reikmėms įsigytų prekių PVM atskaitos***

Inspekcija nurodė, kad iš minėtų PVMĮ 58 str. 1 dalyje, PMĮ 11 str. 1 dalyje nustatytų normų ir LVAT (2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-963/2009) bei ETT (byla C-110/94, C-400/98, C-98/98 ir kt.) praktikos matyti, kad pagrindinė įstatymu nustatyta sąlyga PVM atskaitai – įsigytos (importuotos) prekės ir paslaugos turi būti skirtos PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, į PVM atskaitą pretenduojantis asmuo privalo objektyviais įrodymais pagrįsti, kad jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigijo ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ir toks įsigijimas nėra susijęs su mokesčių vengimu bei sukčiavimu. PVM mokėtojas privalo pats įrodyti, kad jo įsigytos prekės ar paslaugos, kurių pirkimo ar importo PVM buvo įtrauktos į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodyta veikla (LVAT 2011-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-175/2011, LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-1632/2010).

Sprendime pažymėta, jog byloje nustatyta, kad Vilniaus apygardos teismas, nagrinėdamas baudžiamąją bylą Nr. 1-78/2012, kurioje buvęs Pareiškėjos direktorius V. R. buvo pripažintas kaltu pagal Baudžiamojo kodekso 183 str. 2 d., 222 str. 1 d. ir 228 str. 2 d. (pripažintas kaltu dėl svetimo turto pasisavinimo, turto iššvaistymo, apgaulingo apskaitos tvarkymo), nustatė, kad V. R. 2006 m. savo reikmėms įsigijo įvairias prekes bei paslaugas

pagal suklastotas Pareiškėjos vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už 220688 Lt ir 39724 Lt pirkimo PVM, iš viso už 260412 Lt; teismo posėdžio metu V. R. buvo apklaustas ir savo kalte pripažino (2011-10-06 teisiamojo posėdžio protokolas); taip pat teismas nustatė, kad V. R. savo reikmėms pasisavimo seifą, plytelės, santechnikos prekės, jam asmeniškai buvo atlikti statybos darbai (prekių ir paslaugų sąrašas pateiktas patikrinimo akto 2 priede). Atsižvelgiant į tai, Inspekcija nurodė, jog Vilniaus AVMI pagrįstai konstatavo, jog įsigytos prekės ir paslaugos nesusijusios su Pareiškėjos vykdoma veikla ir nebuvo skirtos Pareiškėjos vykdomai ekonominei veiklai, Pareiškėja taip pat negalės šių prekių panaudoti savo veikloje ateityje, todėl pagrįstai Pareiškėjos atskaitomą PVM patikrinimo akte sumažino 39724 Lt ir Pareiškėjos sąnaudas, mažinančias apmokestinamąjį pelną, sumažino 220688 Lt.

Inspekcijos nuomone, Pareiškėjos pastabos dėl nepagrįstai sumažintų sąnaudų 220688 Lt suma ir PVM atskaitos 39724 Lt suma yra nepagrįstos. Vadovaujantis Vyriausybės 2002 m. birželio 22 d. nutarimu Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ patvirtintų Įrodymų, kad prekės prarastos dėl *force majeure* ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos taisyklių (toliau – Įrodymų dėl prarastų prekių taisyklės) 6 punkto ir PVMĮ 2 str. 31 p. 5 papunkčio nuostatomis, pažymėta, kad aukščiau nurodytas prekes, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į Pareiškėjos PVM atskaitą ir veiklos sąnaudas, 2006 metais įsigijo ir asmeninėms reikmėms panaudojo tuometinis Pareiškėjos direktorius V. R., ėjęs direktoriaus pareigas laikotarpiu nuo 2002-10-25 iki 2007-03-05, todėl jis negali būti laikomas trečiuoju asmeniu pagal aukščiau nurodytas taisykles, dėl kurio nusikalstamos veiklos Pareiškėjos PVM atskaita nagrinėjama atveju galėtų būti netikslinama. Pareiškėjos PVM atskaita ir sąnaudų pripažinimas yra sietini su jos vykdoma ekonomine veikla ir pajamų uždirbimu, tačiau minėtas prekes ir paslaugas Pareiškėjos vardu įsigijo jos vadovas savo asmeniniams poreikiams tenkinti, todėl tokios išlaidos negali mažinti bendrovės mokėtino PVM ir pelno mokesčio.

#### ***Dėl Pareiškėjos kaip išregistruojamo asmens atsargų likučio PVM atskaitos tikslinimo***

Sprendime nurodyta, kad Vilniaus AVMI patikrinimo metu nustatė, kad 2007-10-22 išregistravus Pareiškėją iš PVM mokėtojų registro ji pagal pateiktus buhalterinės apskaitos registrus turėjo 669312 Lt atsargų likutį. Pareiškėja DK sąskaitoje „atsargos statybai“ apskaitytos prekės (priešgaisriniai dažai, gipsas, rankogaliai, hermetikai ir kt.) buvo įsigytos laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2007-03-31 iš Lietuvos PVM ir ES PVM mokėtojų. Minėtų prekių pirkimo PVM ir PVMĮ 95 str. nustatyta tvarka apskaičiuotas pardavimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Pareiškėja 2008-02-12 Vilniaus AVMI pateiktoje išregistruojamo iš PVM mokėtojų paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2007-10-01 iki 2007-10-22 neatstatė PVMĮ 58 str. 1 d. nurodytai veiklai nepanaudoto ir į PVM atskaitą įtraukto 120476 Lt (669312 Lt x 18 proc.) pirkimo PVM nuo buhalterinėje apskaitoje apskaityto prekių likučio. Vilniaus AVMI, atsižvelgusi į PVMĮ 66 str. 2 dalies, 69 str. 1 dalies, 88 str. 1 dalies nuostatas ir į tai, kad Pareiškėjos išregistravimo iš PVM mokėtojų dieną apskaitytas prekių likutis nebuvo panaudotas PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, jos atskaitomą pirkimo PVM pagrįstai sumažino 120476 Lt.

Inspekcija nurodė, kad pagal PVMĮ 66 str. 2 d. 2 punktą ir Įrodymų dėl prarastų prekių taisyklių 3 punktą PVM mokėtojas ar kitas apmokestinamasis asmuo, kuriam pagal PVMĮ 53 str. 8 dalį atsiranda prievolė mokėti PVM į biudžetą, norėdamas netikslinti PVM atskaitos ar nemokėti PVM, privalo turėti įvykio ir prekių praradimo faktą patvirtinančius dokumentus (draudimo įmonės ar jos įgaliotų asmenų surašytus įvykio aktus arba kitų kompetentingų institucijų išduotus dokumentus, patvirtinančius nenugalimos jėgos aplinkybių egzistavimo ir prekių praradimo faktą). Pažymėta, jog Pareiškėja nurodė, kad prekės nebuvo realizuotos dėl turto arešto, kuris galėtų būti prilyginamas 2.4 punkto nuostatomis – prekės prarastos dėl kitų



*force majeure* aplinkybių. Tokiu atveju, pasak Inspekcijos, pagal minėtų taisyklių 4 p., pareiga pateikti dokumentus, pagrindžiančius prekių praradimo faktą dėl *force majeure*, tenka mokesčių mokėtojui. Nagrinėjamu atveju dokumentai, patvirtinantys Pareiškėjos teiginius, dėl kurių ši negalėjo realizuoti išregistravimo iš PVM mokėtojų dieną turėto prekių likučio, nei patikrinimo metu, nei su skundu Inspekcijai nebuvo pateikti.

Inspekcija dėl Pareiškėjos teiginio, jog VMI internetiniame puslapyje ([www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)) skelbiamame PVMĮ 66 str. komentare nurodoma, kad „kai prekės, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą ir kurios PVM mokėtojo veikloje nebenaudojamos iš viso, tačiau lieka PVM mokėtojo nuosavybėje, tai šių prekių pirkimo PVM atskaita netikslinama“, pažymėjo, kad šios nuostatos taikytinos PVM mokėtojams, tuo tarpu Pareiškėja buvo išregistruota iš PVM mokėtojų 2007-10-22, todėl Pareiškėjos nurodomos prekės liko jos, tačiau ne PVM mokėtojo nuosavybėje. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija konstatavo, jog Vilniaus AVMI pagrįstai Pareiškėjos atskaitomą pirkimo PVM sumažino 120476 Lt.

Dėl Vilniaus AVMI 2014-01-02 sprendimu Nr. (4.65)-256-3 nurodymo Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 137523 Lt LSM, 106995 Lt LSM delspinigius, 13752 Lt LSM baudą sprendime paaiškinta, jog laikinojo socialinio mokesčio bazė yra PMĮ nustatyta tvarka apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas, todėl patikrinimo metu nuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto apmokestinamojo pelno (kuris susidarė dėl nepripažintų 4111120 Lt leidžiamų atskaitymų) apskaičiavo laikinąjį socialinį mokesį, t. y. Vilniaus AVMI teisingai taikė Laikinojo socialinio mokesčio įstatymo nuostatas.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį naikinti, nurodydama šiuos nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus.

***Dėl PVM atskaitos tikslinimo ir veiklos sąnaudų sumažinimo pripažinus sandorį negaliojančiu ir pritaikius vienašalę restituciją***

Pareiškėja atkreipia dėmesį, jog Inspekcija, spręsdama klausimą dėl jos teisės į PVM atskaitą, remiasi LVAT 2004-10-27 nutartimi adm. byloje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004, kurios faktinės aplinkybės iš esmės skiriasi, t. y. pateiktoje administracinėje byloje įrodytas sandorio fiktyvumo faktas PVM sukčiavimo byloje ir dėl to sprendžiamas klausimas dėl PVM atskaitos taikymo pagrįstumo. Tuo tarpu Patikrinimo akte nagrinėjamu atveju Sutartis pripažinta negaliojančia vienos iš Civilinio kodekso 1.91 str. 1 dalyje nustatytų aplinkybių pagrindu – dėl UAB „L1“ piktavališko susitarimo su Pareiškėja ir dėl šio piktavališko susitarimo pritaikyta vienašalė restitucija. Pareiškėja remiasi Konstitucinio teismo 2007-10-24 nutarimu, kuriame pažymėta, kad teismų precedentų, kaip teisės šaltinių, reikšmės negalima pervertinti, juo labiau suabsoliutinti; teismams sprendžiant bylas precedento galią turi tik tokie ankstesni teismų sprendimai, kurie buvo sukurti analogiškose bylose, t. y. precedentas taikomas tik tose bylose, kurių faktinės aplinkybės yra tapačios arba labai panašios į tos bylos, kurioje buvo sukurtas precedentas, faktines aplinkybes ir kurioms turi būti taikoma ta pati teisė. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėja mano, kad Inspekcija, vertindama Sutarties pripažinimo negaliojančia mokesčines pasekmes, privalėjo atsižvelgti į LAT nutartyse išdėstytus argumentus dėl vienašalės restitucijos taikymo ir tokio taikymo teisinių pasekmių.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija LAT nutartyse išdėstytas vienašalės restitucijos taikymo pasekmes laikė nepagrįstomis, nes Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje taikytinos tik, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis. Tokią poziciją Inspekcija esą grindė LVAT 2003-12-15 nutartimi adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-648/2003, kurioje *ratio decidendi* esmingai skiriasi nuo nagrinėjamos situacijos: LVAT nutartyje sandorį pripažino niekiniu pats mokesčių administratorius, siekdamas vien mokesčinių tikslų, o Pareiškėjos atveju, Sutartis negaliojančia yra pripažinta LAT nutartimi, kuria, be kita ko, pritaikyta vienašalė restitucija ir nurodytos tokios restitucijos taikymo pasekmės. Pareiškėja

mano, kad Inspekcijos pozicija yra iš esmės neteisinga, nes mokesčių administratoriui nebereikia pagal Civilinio kodekso normas spręsti sandorio galiojimo klausimo, kadangi jis jau išspręstas galutine ir neskundžiama LAT nutartimi, kuri turi ir prejudicinę galią sprendžiant kitus su Sutarties negaliojimu susijusius klausimus.

Pareiškėja teigia, kad taip pat nepagrįstai Inspekcija skundžiamą sprendimą grindžia LVAT 2011-09-15 nutartimi Nr. A<sup>442</sup>-2502/2011, kadangi Inspekcija negalėjo savarankiškai spręsti dėl Sutarties negaliojimo ir su tuo susijusių pasekmių, nes tai jau išspręsta LAT nutartimi.

2004-01-29 LVAT nutartyje Nr. A<sup>7</sup>-60/2004 nustatyto precedento, kad kai iškyla pagrįstų abejonių, ar juridinę galią turintys dokumentai atspindi tikrąjį įvykdytų ūkinių operacijų turinį, mokesčių administratorius privalo mokesčių bazę nustatyti netiesiogiai pasirinkęs mokesčių bazės nustatymo metodus, o ne taikyti Civiliniame kodekse įtvirtintas sandorių negaliojimo taisykles, taikymas, pasak Pareiškėjos, nagrinėjamoje situacijoje negalimas dėl esminių faktinių aplinkybių skirtumų.

Pareiškėja pažymi, kad BAĮ 2 str. 21 dalis lemia, jog jos atlikti apmokėjimai už paslaugas UAB „L1“ pagal PVM sąskaitas - faktūras laikytini savarankiškais ūkinėmis operacijomis, nepriklausomai nuo to, kad Sutartis vėliau buvo nugincyta. Esą klausimą dėl tikrojo ūkinių operacijų turinio aiškiai ir nedviprasmiškai išsprendė LAT – konstatavo, kad UAB „L1“ paslaugų nesuteikė, tačiau Pareiškėjai buvo išrašytos PVM sąskaitos - faktūros, pagal kurias Pareiškėja atliko ūkinę operaciją – apmokėjo UAB „L1“ fiktyvias paslaugas, t. y. nurodytos PVM sąskaitos faktūros atitinka Pareiškėjos atliktų ūkinių operacijų – apmokėjimo už paslaugas turinį. Dėl šios ūkinės operacijos atlikimo Pareiškėjai atsirado teisė į PVM atskaitą, o UAB „L1“ – pareiga mokėti pardavimo PVM. Pareiškėja teigia, kad dėl restitucijos taikymo atsirandančios mokestinės prievolės nepagrįstai (prieštarauja Civilinio kodekso 1.91 str. 2 dalies nuostatomis) priskiriamos jai, LAT nutartimis pripažinti sąžininga sutarties šalimi.

Pareiškėja tvirtina, kad mokesčių administratorius faktinę aplinkybę, kad UAB „L1“ 2012-10-18 Klaipėdos AVMI pateikė patikslintas PVM deklaracijas už 2006 m. gegužės - gruodžio mėn. laikotarpį, bei patikslino PM deklaraciją už 2006 m. 2374162 Lt sumą, laiko viena iš esminių, dėl kurios reikalauja sumažinti PM apmokestinamas pajamas mažinančia sąnaudais bei sumažinti PVM atskaitą. Pareiškėja mano, jog tai, kad pateiktos patikslintos deklaracijos, dar nereiškia, kad jos priimtose kaip tinkamos, t. y. nėra duomenų, jog Klaipėdos AVMI jas priėmė, be to pagal MAĮ 68 str. 1 d. ir 80 str. 1 d. nuostatas UAB „L1“ 2012 metais galėjo tikslinti vėliausiai 2007 metų mokesčių deklaracijas, todėl Klaipėdos AVMI turėjo nepriimti pateiktų patikslintų PVM deklaracijų už 2006 m. gegužės - gruodžio mėn. laikotarpį, bei patikslintos PM deklaracijos už 2006 m. laikotarpį. Pareiškėja daro išvadą, kad iš jos reikalaujama sumokėti PVM ir PM bei LSM dalis, kuri apskaičiuota pagal PVM deklaracijas už 2006 m. gegužės - gruodžio mėn. laikotarpį bei patikslintą PM, LSM bazę už 2006 m. laikotarpį, į valstybės biudžetą sumokama du kartus.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija, pažeisdama teisingumo, sąžiningumo ir protingumo principus, nepagrįstai įpareigojo Pareiškėją sumokėti PVM, PM ir LSM, (i) nes visa su vienašalės restitucijos taikymu susijusi mokestinė našta tenka sąžiningai sutarties šaliai, (ii) Patikrinimo akte nurodytas faktas, kad UAB „L1“ pateikė patikslintas PVM ir PM deklaracijas, kurių pagrindu susidarė tikėtina apie 1500000 Lt grąžintina mokesčių permoka, liudija, kad UAB „L1“ LAT nutartimis pripažinta veikusi piktavališkai, iš savo nesąžiningų veiksmų gauna naudos.

Pareiškėja dėsto, jog Inspekcija, vertindama Sutarties pripažinimo negaliojančia mokesčines pasekmes, privalėjo vadovautis ETT sujungtoje byloje (C-439/04 ir C-440/04) ir LVAT (2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004) suformuota praktika, kad jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad prekių ar paslaugų tiekimas vykdomas

apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktime sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui naudotis teise į atskaitą.

Skunde teigiama, jog tiek baudžiamojoje byloje, tiek civilinėje byloje nebuvo nustatyta sukčiavimo PVM, t. y. Sutartimi nebuvo siekiama nepagrįstai susigrąžinti PVM ar pasididinti PVM atskaitą; Inspekcija esą taip pat nenustatė, kad Pareiškėja ar UAB „L1“ Sutartimi siekė mokestinės naudos – PVM susigrąžinimo (pagrindinis tikslas, kurio buvo siekiama Sutarties sudarymu – tai Pareiškėjos lėšų pasisavinimas jas pervedant UAB „L1“).

Pažymima, kad Vilniaus AVMI 2009 m. atliko Pareiškėjos 2006 metų PVM patikrinimą, tačiau dėl sudarytos Sutarties ir jos vykdymo jokių pretenzijų nekėlė, ir tik po to, kai Pareiškėjos akcininkas pateikė ieškinį ir buvo priimtose LAT nutartys, Inspekcija inicijavo pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą.

Anot Pareiškėjos, Inspekcija klaidingai interpretuoja Pareiškėjos sąžiningumą, atsižvelgdama tik į pažodinį sąžiningumo sąvokos išaiškinimą LVAT 2004-10-27 nutartyje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004, bei tapatindama jį su UAB „L1“ atliktų darbų fiktyvumu. Tokia Inspekcijos teisinė interpretacija Pareiškėjai visiškai nesuprantama, nes ji aiškiai nurodė, kad UAB „L1“ jokių darbų neatliko, o Sutartis buvo sudaryta siekiant pasisavinti jos lėšas; nepaisant to, mokestine prasme Pareiškėja elgėsi sąžiningai – tinkamai vedė apskaitą pagal visus tuo metu galiojusius Pareiškėjos sandorius. Esą Inspekcijos teiginys, jog Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras, neatitinka tikrovės, nes Sutartis pripažinta negaliojančia ir vienašalė restitucija pritaikyta tik 2011-01-31, PVM sąskaitos - faktūros galėtų būti laikomos netekusiomis juridinės galios tik įsiteisėjus LAT nutartims.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija pažeidė ir mokesčių sistemos teisingumo principą, nes pritaikius vienašalę restituciją, neigiamos mokestinės pasekmės turėjo tekti neteisėtus ir nesąžiningus atlikusiai UAB „L1“ (jai neturi būti grąžinama PVM, PM ir LSM permoka), o Pareiškėjai neturi būti priskaičiuojama šių mokesčių nepriemoka. Pasak Pareiškėjos, MAĮ 69 str. 1 dalyje, įtvirtinančioje turinio viršenybės prieš formą principą, nurodyti mokesčių administratoriaus veiksmai visiškai atitiktų mokesčių sistemos teisingumo principą, nes būtent nesąžiningi asmenys (UAB „L1“ ir tuometinis Pareiškėjos vadovas V. R. ) pagal Sutartį mokėtinų sumų toliau nenaudojo ekonominėje veikloje, o siekė juos pasisavinti.

***Dėl atleisto direktoriaus asmeninems reikmėms įsigytų prekių, dėl kurių pripažintas kaltu baudžiamojoje byloje, pirkimo PVM neįtraukimo į Pareiškėjos PVM atskaitą***

Pareiškėja vadovaujasi PVMĮ 66 str. 2 d. 2 punktu ir Įrodymų dėl prarastų prekių taisyklių 7 punktu bei pažymi, jog mokestinio patikrinimo medžiagoje yra ne tik faktas, kad dėl buvusio Pareiškėjos direktoriaus pradėtas ikiteisminis tyrimas, bet ir tai, kad V. R. yra pripažintas kaltu. Todėl mano, kad Inspekcija nepagrįstai sumažino Pareiškėjos PVM atskaitą dėl buvusio jos direktoriaus veikos, kuri teismo pripažinta nusikalstama.

Pareiškėja dėsto nuomonę, jog mokesčių teisėje susijusio asmens sąvoka įvesta tam, kad apribotų tarp susijusių asmenų sandorius, kuriais siekiama mokestinės naudos sandorio šalims arba vienai iš jų arba vengiama sumokėti mokesčius, tuo tarpu Pareiškėjos ir jos tuometinio direktoriaus V. R. santykis, kaip buvo nustatyta ikiteisminio tyrimo metu, buvo visai kitas – direktorius V. R. neteisėtai pasisavino Pareiškėjos turtą. T. y. tarp V. R. ir Pareiškėjos esą nebuvo jokio intereso, priešingai – šis veikė prieš Pareiškėjos interesus, nebuvo tokio santykių turinio, dėl ko sandoriai savo esme tarp Pareiškėjos ir direktoriaus galėtų būti laikomi kaip sandoriai tarp susijusių asmenų. Atsižvelgiant į tai, mokėtojos teigimu, Inspekcijos išvada, kad negali būti taikomas Įrodymų dėl prarastų prekių taisyklių 7 punktas, yra nepagrįsta.

***Dėl PVM atskaitos tikslinimo nepanaudotų prekių likučio pirkimo PVM***

Pareiškėja teigia, jog Vilniaus AVMI yra žinoma aplinkybė, kad jos nepanaudoti

prekių likučiai, dėl kurių Patikrinimo akte reikalaujama tikslinti PVM atskaitą, buvo areštuoti ir atitinkamai ji neturėjo galimybių šių prekių realizuoti. Panaikinus turto areštą prekių galiojimo laikas jau buvo pasibaigęs ir tokių prekių realizuoti nebuvo galimybės, be to Pareiškėja jau buvo išregistruota iš PVM mokėtojų.

Pareiškėja cituoja Inspekcijos internetiniame puslapyje ([www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)) skelbiamą PVMĮ 66 str. komentarą, kuriame nurodoma, kad „kai prekės, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą ir kurios PVM mokėtojo veikloje nebenaudojamos iš viso, tačiau lieka PVM mokėtojo nuosavybėje, tai šių prekių pirkimo PVM atskaita netikslinama“; „sprendžiant klausimą, ar PVM mokėtojas turi teisę netikslinti prarastų (sunaikintų) prekių PVM atskaitos, kiekvienas konkretus atvejis turėtų būti nagrinėjamas atskirai ir įvertinamos visos susidariusios aplinkybės“. Atsižvelgiant į tai, jog (i) prekių likučių Pareiškėja negalėjo panaudoti savo veikloje, nes prekės buvo areštuotos, (ii) o pasibaigus areštui prekių galiojimo laikas buvo pasibaigęs, (iii) prekės ir toliau likusios Pareiškėjos nuosavybėje, Pareiškėja teigia, kad Inspekcijos reikalavimas tikslinti nerealizuotų prekių atskaitą yra nepagrįstas, be to, informacija, jog turtas yra areštuotas, yra patikrinimo medžiagoje, Inspekcijai yra žinoma ir turėjo būti įvertinta rašant Patikrinimo aktą.

#### ***Dėl apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų***

Pasak Pareiškėjos, šiuo atveju biudžetas žalos nepatyrė, nes visos skundžiamame sprendime apskaičiuotos mokesčių sumos realiai buvo sumokėtos UAB „L1“ vardu, tuo tarpu ji elgėsi sąžiningai ir neatliko jokių veiksmų, kuriais būtų siekusi išvengti mokėtinų mokesčių. Pareiškėja nurodo, kad atleidimo nuo paskirtos baudos pagrindas yra tai, jog mokesčių mokėtojas įrodo, jog nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktas, 141 str. 1 d. 1 punktas), bei pažymi, kad jos sąžiningumo klausimas aktualus ne tik sprendžiant dėl jos teisės į PVM atskaitą, bet ir dėl jai priskaičiuotų delspinigių bei skirtų baudų. Faktas, kad Pareiškėja buvo sąžininga, tuo pačiu reiškia ir tai, kad ji nėra kalta dėl atsiradusių mokesčių įstatymų pažeidimų. Esą Pareiškėjos kaltės nebuvimas yra akivaizdžiai įrodytas minėtomis LAT nutartimis bei tuo, kad dėl pažeidimo kaltiems asmenims pritaikyta baudžiamoji atsakomybė. Pareiškėja mano, kad Inspekcijos klaidingą išvadą dėl patvirtintų apskaičiuotų delspinigių ir skirtų baudų, lėmė neteisingas asmens sąžiningumo sąvokos suvokimas ir aiškinimas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto PVM, PM, LSM ir su jais susijusių sumų:

1) Pareiškėjai neleista atskaityti 700278 Lt pirkimo PVM ir 3890432 Lt priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal UAB „L1“ Pareiškėjai 2006-05-02 ilgalaikės rangos sutarties Nr. 2006/05/02 pagrindu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kadangi, remiantis patikrinimo metu surinkta informacija, nustatyta, jog UAB „L1“ Pareiškėjai sutartyje numatytų ir dokumentais įformintų darbų (paslaugų) neatliko.

2) Pareiškėjai neleista atskaityti 39724 Lt pirkimo PVM ir 220688 Lt priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal Pareiškėjos vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įvairias prekes bei paslaugas (detalus prekių ir paslaugų sąrašas bei jas pagrindžiantys dokumentai nurodyti akto 2 priede), kurios nebuvo panaudotos Pareiškėjos apmokestinamoje veikloje, o panaudotos Pareiškėjo direktoriaus asmeninėms reikmėms.

3) Pareiškėjai nurodyta 120476 Lt suma sumažinti atskaitomą pirkimo PVM, kadangi Pareiškėja vietos mokesčių administratoriui pateiktoje išregistruojamo iš PVM mokėtojų paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2007-10-01 iki 2007-10-22 neatstatė PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai nepanaudoto ir į PVM atskaitą

įtraukto pirkimo PVM (669312 x 18 proc.) nuo buhalterinėje apskaitoje apskaityto prekių likučio, kadangi Pareiškėjos išregistravimo iš PVM mokėtojų dieną apskaitytas prekių likutis nebuvo panaudotas PVM apmokestinamam prekių tiekimui.

Pareiškėja nesutinka su visais mokesčių administratoriaus konstatuotais pažeidimais, savo skunde ir posėdžio Komisijoje metu dėstydamą konkrečius bei išsamius nesutikimo su pažeidimais motyvus. Taip pat mokėtoja laikosi pozicijos, jog ji turi būti atleista nuo apskaičiuotų ekonominių sankcijų. Atsižvelgdama į Pareiškėjos motyvus, Komisija ir spęs klausimą dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo.

#### **1) Dėl ūkinių operacijų su UAB „L1“.**

Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėja, atstovaujama direktoriaus V. R. , su UAB „L1“ pasirašė ilgalaikę rangos sutartį Nr. 2006/05/02. Pagal Sutartį UAB „L1“ įsipareigojo pagal Pareiškėjos užsakymą ir suderintas sąlygas savo jėgomis ir priemonėmis atlikti angų, elektros laidų, PVC vamzdžių priešgaisrinio sandarinimo priešgaisrinėse užtvarose ugniai atsparia sistema GPG, metalo konstrukcijų priešgaisrinio dažymo ir/ar apdirbimo priešgaisrine vata darbus su Pareiškėja suderintuose objektuose, o Pareiškėja įsipareigojo priimti darbų rezultatą ir sumokėti sutartyje nustatyta tvarka ir terminais (rangovas pateikia atliktų darbų aktus, o Pareiškėja įsipareigoja priimti darbus ir jeigu atlikti darbai atitinka susitarimuose nurodytus reikalavimus, pasirašyti atliktų darbų aktus). Pareiškėja pagal Sutartį buhalterinėje apskaitoje laikotarpiu nuo 2006 m. 5 mėn. iki 2007 m. 3 mėn. apskaitė iš UAB „L1“ įsigytus statybos darbus (dažymo priešgaisriniais dažais, komunikacijų sandarinimo ir kt.) už 3890432 Lt ir 700278 Lt pirkimo PVM, iš viso už 4590710 Lt. Prie UAB „L1“ Pareiškėjai išrašytų PVM sąskaitų faktūrų yra pridėti atliktų darbų aktai ir pažymos apie atliktų darbų ir išlaidų vertę, kuriuos pasirašė UAB „L1“ darbuotojai K. K. arba R. B. , o kad darbus priėmė, pasirašė Pareiškėjos regiono vadovai A. M. arba P. J. . Ginčo byloje yra pateikta informacija, kad LAT 2009-12-08 nutartimi civ. byloje Nr. 3K-3-555/2009 pripažino negaliojančia ilgalaikę rangos sutartį, remiantis CK 1.91 str. 1 dalimi, dėl piktaivališko vienos šalies atstovo susitarimo su kita šalimi, o civilinės bylos dalį dėl ieškinio reikalavimo taikyti vienašalę restituciją perdavė nagrinėti apeliacinės instancijos teismui. Lietuvos Apeliacinis teismas 2010-06-21 nutartimi nusprendė taikyti vienašalę restituciją ir priteisti iš UAB „L1“ Pareiškėjai 1189100 Lt. Mokestinio patikrinimo metu Vilniaus AVMI surinko informaciją, iš kurios nustatyta, jog apskaitos dokumentuose nurodytų darbų (paslaugų) UAB „L1“ Pareiškėjai neatliko, t. y. ūkinės operacijos, kurios buvo įformintos PVM sąskaitomis faktūromis ir kitais dokumentais (atliktų darbų priėmimo-perdavimo aktais) neįvyko. Tokio pobūdžio aplinkybės nustatytos įvertinus ne tik sutarties nuostatas, kurios yra abstraktus pobūdžio, t. y. sutartyje nenumatyti atliktų darbų įkainiai, nurodyta, kad kiekvieno susitarimo kaina bus nustatyta pagal faktinį atliktų darbų kiekį ir pan., bet ir surinktą informaciją iš ūkio subjektų, pas kuriuos tariamus darbus atlikinėjo UAB „L1“. Iš surinktos informacijos matyti, jog nė vienas iš užsakovų nepatvirtino, kad darbus arba dalį darbų objektuose būtų atlikusi ne Pareiškėja, o UAB „L1“ (1); nė vienas iš užsakovų nepateikė jokių raštiškų sutikimų, kad Pareiškėja darbams galėjo samdytis subrangovus, nors tokio pobūdžio reikalavimas buvo numatytas Pareiškėjos sutartyse su užsakovais (2); pastatų, kuriuose buvo atlikti darbai, savininkų pateiktuose dokumentuose (statybos darbų žurnaluose, paslėptų darbų aktuose) nėra įrašų, kad UAB „L1“ ar jo darbuotojai būtų atlikę kokius nors darbus (3). Įmonės pateikė statybos formų F-1 (pagrindiniai duomenys apie statinį), F-3 (statytojo (užsakovo), statinio projektuotojo ir statinio rangovo atsakingųjų asmenų sąrašas), F-7 (bendrųjų statybų darbų vykdymas), F-24 (paslėptų darbų patikrinimo aktai) kopijas, kuriose nurodyta subrangovė – Pareiškėja, nurodytas jos atestatas Nr. 3706 statybos darbams atlikti, duomenų apie UAB „L1“ kaip subrangovą nėra nurodyta, taip pat nurodyti darbai, kuriuos atliko pati Pareiškėja, o kaip atsakingi asmenys pasirašė Pareiškėjos darbuotojai. Pagal mokesčių administratoriaus surinktus duomenis nustatyta, kad UAB „L1“ neturėjo

pajėgumų tokiems darbams atlikti, tuo tarpu pati Pareiškėja tam turėjo pakankamai darbuotojų ir patirties, nes buvo šios veiklos profesionalė. Aplinkybės apie tai, kad ūkinės operacijos tarp Pareiškėjos ir UAB „L1“ yra neįvykę, mokesčių administratoriui yra patvirtinę ir Pareiškėjos atstovai (S. M., akto 11 psl.), tokias aplinkybes patvirtino ir Pareiškėjos atstovas posėdžio Komisijoje metu. Tokiu būdu ginčo byloje nustatyta, kad ūkinės operacijos, įformintos UAB „L1“ išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis tarp Pareiškėjos ir UAB „L1“ pagal statybos rangos sutartį yra neįvykę, PVM sąskaitose faktūrose nurodytus darbus yra atlikusi pati Pareiškėja, atsižvelgiant į tai, spręstinas klausimas, ar neįvykus apskaitos dokumentuose nurodytoms ūkinėms operacijoms, mokėtojai išlieka teisė atskaityti pirkimo PVM sumas ir remiantis tokiais apskaitos dokumentais, Pareiškėjas gali leidžiamais atskaitymams priskirti apskaitos dokumentuose nurodytų darbų vertę.

Nors mokėtoja skunde akcentuoja aplinkybes, susijusias su rangos sutarties pripažinimu negaliojančia, bei tuo, kad civilinėje byloje taikyta vienašalė restitucija, tačiau, Komisijos vertinimu, su civilinės bylos nagrinėjimu susijusios aplinkybės neturi tiesioginės įtakos mokesčių teisinių santykių vertinimui. Mokestiniuose ginčiuose yra laikomasi pozicijos, jog „mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo, <....> situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos“ (LVAT 2013-09-25 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1583/2013). Ginčo atveju, Komisijos vertinimu, mokesčiai santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti mokesčių įstatymais, todėl jais ir turi būti vadovojamasi. 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). Nors Pareiškėja skunde akcentuoja, jog mokesčių administratorius rėmėsi netinkama teismine praktika, tačiau Komisija su tuo nesutinka. LVAT praktika yra suformavusi atitinkamą PVM įstatymo nuostatų, reglamentuojančių PVM atskaitos principus, aiškinimo praktiką, tačiau kertiniu teisminės praktikos atskaitos tašku laikytina LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis administracinėje 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. Ginčo byloje yra nustatyta ir šalys to neginčija, jog ūkinės operacijos, dėl kurių mokėtoja atskaitė pirkimo PVM sumas, neįvyko, atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog apskaitos dokumentuose atvaizduotas PVM objektas neegzistavo, todėl pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja neįgijo teisės į ginčo PVM atskaitą, nepriklausomai nuo to, kad civilinės teisės požiūriu ji pripažinta sąžininga (nukentėjusiąja šalimi) ir jos atžvilgiu taikytina vienašalė restitucija. Formalus pinigų sumokėjimo faktas nesudaro sąlygų mokėtojui realizuoti teisės į PVM atskaitą, kadangi tai nesukuria PVM objekto. Papildomai Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad civilinėje byloje buvo nagrinėtas rangos sutarties pripažinimo negaliojančia klausimas ir buvo konstatuota, jog sutartis pripažintina negaliojančia, remiantis CK 1.91 str. 1 dalimi, dėl piktavališko vienos šalies atstovo susitarimo su kita šalimi, t. y. buvo spęstas klausimas dėl ginčijamos sutarties kvalifikavimo ir CK 1.91 str. 1 dalies aiškinimo bei taikymo, aplinkybės dėl sutarties pagrindu tariamai vykusių ūkinių operacijų ir dėl to atsiradusių mokesčių pasekmių buvo vertintos būtent mokesčių administratoriaus

tikrinimo metu, todėl nėra teisinio pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija dėl prejudicinės LAT nutarties galios.

Pasisakant dėl sąnaudų pripažinimo, remiantis UAB „L1“ vardu išrašytais apskaitos dokumentais, pažymėtina, jog LVAT 2004-10-27 taip pat nutartyje išaiškino, jog ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Tikrasis ūkinės operacijos turinys – tai visuma aplinkybių, kurios konkrečiau mokesčių įstatymo yra pripažįstamos kaip būtina mokesčių mokėtojo teisių realizavimo sąlyga. Pagal PMĮ 17 str. 1 dalį 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. Atitinkamai šios normos pagrindu konstatuotina, kad aplinkybė, kuri nagrinėjama atveju yra būtina mokesčių mokėtojo teisių realizavimo sąlyga – tai faktiškai patirtų sąnaudų, pagrįstų juridinę galią turinčiais dokumentais, buvimas. LVAT 2010-05-03 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-435/2010 konstatavo, kad svarbu turėti omenyje, jog vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, jeigu jos faktiškai buvo patirtos, ir tai patvirtina byloje esančių įrodymų visuma. Ir atvirkščiai, vien buhalterinės apskaitos dokumento turėjimas nesuteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu sąnaudos nėra faktiškai patirtos. LVAT praktikoje yra laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindiniuose dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio bei jų realumo, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013). Taip pat LVAT teigimu, „tinkamas išlaidų pagrindimas yra susijęs su materialinės teisės norma – PMĮ 11 str. 4 dalimi, kurios turinys patvirtina mokesčio mokėtojo pareigą turėti juridinę galią turinčius dokumentus. Taigi minėta materialinės teisės norma ir įtvirtina mokesčio mokėtojo pareigą įrodyti išlaidų pagrįstumą (ten pat)“. Tokiu būdu ginčo byloje nustačius aplinkybes, jog UAB „L1“ apskaitos dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos yra realiai neįvykusios, t. y. faktiškai sąnaudos nėra patirtos, darytina išvada, jog mokėtojo pateikti apskaitos dokumentai, nesant vieno iš rekvizito, t. y. ūkinės operacijos turinio, negali būti laikomi pagrindžiančiais mokėtojo patirtas sąnaudas.

## **2) Dėl PVM atskaitos ir leidžiamų atskaitymų dėl prekių, kurios nebuvo panaudotos Pareiškėjo apmokestinamojo veikloje.**

Byloje tarp šalių nėra ginčo dėl to, jog 260412 Lt vertės (įskaitant 39724 Lt PVM) prekės (paslaugos) (langai, spynos, santechnikos darbai ir pan.) aptartos patikrinimo akto 2 priede, pagal įvairių tiekėjų vardu Pareiškėjai išrašytus apskaitos dokumentus nebuvo panaudotos Pareiškėjos apmokestinamojoje veikloje, kadangi šias prekes savo poreikiams panaudojo Pareiškėjos buvęs direktorius V. R. . V. R. Vilniaus apygardos teismo 2012-02-27 nusprendžiu pripažintas kaltu, padaręs nusikaltimus, numatytus Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 183 str. 2 dalyje, 228 str. 2 dalyje, 184 str. 2 dalyje ir 222 str. 1 dalyje, baudžiamojoje byloje. Vilniaus AVMI patikrinimo metu, atsižvelgdama į nurodytas aplinkybes ir remdamasi PVMĮ 58 straipsnio nuostatomis, sumažino Pareiškėjos atskaitomą pirkimo PVM 39724 Lt, taip pat vadovaudamasi PMĮ 17 str. 1 dalimi, 11 str. 1 dalimi, konstatavo, kad 220688 Lt suma už prekes ir paslaugas, kurios nepanaudotos Pareiškėjos veikloje, negali būti priskirta Pareiškėjos leidžiamiems atskaitymams. Nors Pareiškėja nekelia klausimo dėl leidžiamų atskaitymų nepripažinimo, tačiau laikosi pozicijos, jog ji neturi pareigos tikslinti PVM atskaitos, kadangi prekės prarastos dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veiklos, o mokesčių administratoriaus sprendimuose pateikiami motyvai dėl Pareiškėjos direktoriaus kaip susijusio asmens, nėra pagrįsti, kadangi baudžiamojoje byloje nustatyta, jog šis asmuo tiesiog pasisavino prekes iš įmonės.



Kaip jau ne kartą pažymėta, PVM yra Europos Sąjungos mastu harmonizuotas mokestis, kurio taikymas ir aiškinimas yra pagrįstas 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (PVM Direktyva). Direktyvos 185 str. 1 dalyje nustatyta, kad visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje. Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei. Pagal 186 straipsnį valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

Iš minėtų nuostatų matyti, kad valstybei narei suteikiama teisė nustatyti konkrečius atvejus, kuomet ji gali nereikalauti tikslinti atskaitos dėl vagystės ir kokia tvarka tai turi būti įforminama. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog vien ta aplinkybė, jog prekės nebuvo panaudotos PVM apmokestinamoje veikloje dėl veiksmų, kurie pripažinti nusikalstamais, savaime neeliminuoja mokėtojo pareigos patikslinti (sumažinti) atskaityti pirkimo PVM sumas. PVMĮ 66 str. 2 dalyje nustatyta galimybė netikslinti PVM atskaitos, paaiškėjus, jog prekės prarandamas, tačiau tik tuo atveju, jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka įrodoma, kad prekės prarastos dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos. Lietuvoje Respublikoje ši tvarka yra patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-12 nutarimu Nr. 861 (nauja redakcija nuo 2006-06-01, Žin., 2006, Nr. 61-2186) „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ patvirtintų Įrodymų, kad prekės prarastos dėl *force majeure* ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos taisyklių (toliau – Įrodymų dėl prarastų prekių taisyklės). Minėtų taisyklių 6 punkte numatyta, kad prekės laikomos prarastomis dėl nusikalstamų trečiųjų asmenų veiklos, jeigu jos prarastos dėl vienos ar daugiau trečiųjų asmenų padarytos veikos, kuri numatyta Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse ir kurios padariniai yra prekių praradimas (dėl vagystės, plėšimo, turto sunaikinimo ir panašiai). Trečiaisiais asmenimis pagal šias Taisykles nelaikomi su PVM mokėtoju ar kitų apmokestinamuoju asmeniu, kurio prekės prarastos dėl nusikalstamos veiklos, susiję asmenys, kaip ši sąvoka apibrėžta Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme. Nors Pareiškėja neginčija aplinkybių, jog ji ir jos direktorius laikytini susijusiais asmenimis, kaip tai suprantama pagal PVMĮ 2 str. 31 p. 5 papunkčio nuostatas, tačiau laikosi pozicijos, jog susijusių asmenų kategorija mokesčių teisės aktuose yra įvesta ir taikoma kitais tikslais. Komisijos nuomone, mokesčių teisės aktai pagal savo pobūdį priskirtini viešosios teisės normoms, kurioms būdinga, kad teisinių santykių subjektas turi teisę pasirinkti tik tokią elgesio taisyklę, kuri yra leistina pagal teisės aktų reikalavimus. Todėl tais atvejais, kai mokėtojui suteikta teisė netikslinti PVM atskaitos prekių, kurios nepanaudotos mokėtojo PVM apmokestinamojoje veikloje, tai gali būti realizuota tik esant atitinkamoms norminiame akte numatytoms sąlygoms bei laikantis nustatytos tvarkos. Tokiu būdu, nors ir sutiktina su Pareiškėjos teiginiais, dėl kokių priežasčių mokesčių teisės aktuose įprastai naudojama susijusių asmenų kategorija, tačiau tai nesudaro pagrindo mokesčių administratoriui netaikyti atitinkamų norminio akto nuostatų, susijusių su tuo, jog nėra atleidžiama nuo pareigos tikslinti PVM atskaitą dėl nusikalstamų veiksmų, kuriuos atlieka asmuo (asmenys), kurie yra laikytini susijusiais su PVM apmokestinamuoju asmeniu.

### **3) Dėl įsigytų prekių PVM atskaitos tikslinimo, Pareiškėją išregistravus iš PVM mokėtojų.**

Ginčo byloje nustatyta, kad 2007-10-22 išregistruojant Pareiškėją iš PVM mokėtojų, ji pagal patikrinimo metu pateiktus buhalterinės apskaitos registrus turėjo 669312 Lt atsargų

likutį. Prekių likučio iššifravimas patikrinimo metu mokesčių administratoriui nebuvo pateiktas, todėl patikrinimo metu mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į Pareiškėjos naudojamą atsargų įkainojimo FIFO metodą, konstatavo, jog 669312 Lt prekių likutis susidarė dėl Pareiškėjos laikotarpio nuo 2007-01-01 iki 2007-03-31 įsigytų prekių (priešgaisrinių dažų, gipso, rankogalių, hermetikų ir kt.), skirtų statybos darbams. Kadangi Pareiškėja 2008-02-12 Vilniaus AVMI pateiktoje išregistruojamo iš PVM mokėtojų paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2007-10-01 iki 2007-10-22 neatstatė PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai nepanaudoto ir į PVM atskaitą įtraukto 120476 Lt pirkimo PVM nuo buhalterinėje apskaitoje apskaityto prekių likučio, todėl patikrinimo akte mokėtojai papildomai nurodyta sumokėti 120476 Lt PVM. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog neprivalėjo tikslinti PVM atskaitos, kadangi Vilniaus AVMI buvo žinoma, jog nepanaudoti prekių likučiai buvo areštuoti, todėl Pareiškėja neturėjo galimybių šių prekių realizuoti, o panaikinus areštą, prekių galiojimo terminas buvo pasibaigęs, t. y. mokėtoja neturėjo galimybės prekių realizuoti (mokėtoja skunde Komisijai remiasi PVMĮ 66 str. 2 d. 3 punkto nuostatomis).

Kaip jau aptarta anksčiau, konkretūs PVM atskaitos tikslinimo (netikslinimo) atvejai yra apibrėžti PVMĮ, o Įrodymų dėl prarastų prekių taisyklėse nustatytos sąlygos, kurias turi atitikti mokėtojas, siekiantis pasinaudoti galimybe netikslinti PVM atskaitos.

PVMĮ 66 str. 2 dalyje (redakcijoje, galiojusioje laikotarpiu iki 2012-01-01, t. y. Pareiškėjos išregistravimo iš PVM mokėtojo momentu, paaiškėjus aplinkybėms, kad prekės, kurių pirkimo PVM Pareiškėja buvo atskaičiusi, nebuvo panaudotos ir nebus panaudotos PVM apmokestinamoje veikloje) buvo numatyti tik 2 galimi atvejai dėl PVM atskaitos netikslinimo, t. y. nustatyta, jog PVM atskaita netikslinama dėl prarasto prekių kiekio, neviršijančio teisės aktų nustatytų natūralios netekties normų, taip pat dėl prarasto technologinių procesų metu prekių kiekio, jeigu nustatant atlygį už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas į jį įtraukiama ir tokių nuostolių vertė (1 punktas), jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka įrodoma, kad prekės prarastos dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos (2 punktas). Tik 2011-12-20 PVMĮ pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. XI-1817 PVMĮ 66 straipsnio 2 dalis buvo papildytas 3 punktu, pagal kurį PVM netikslinama dėl kitų nuo PVM mokėtojo nepriklausančių priežasčių (prekių sunaikinimo dėl realizacijos terminų pasibaigimo ir kt.) prarasto prekių kiekio, kai šis asmuo gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus. Ši nuostata įsigaliojo nuo 2012-01-01 (2011-12-20 PVMĮ pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XI-1817 26 str. 1 dalis), todėl, Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į teisės aktų galiojimo taisyklių nuostatas, Pareiškėja neturi pagrindo ginčo byloje remtis PVMĮ 66 str. 2 dalies 3 punkto nuostatomis. Kaip jau aptarta anksčiau, pagal pažeidimo padarymo metu galiojusias PVMĮ nuostatas, galimybė netikslinti PVM atskaitos buvo siejama ne tik su atitinkamais įstatyme nustatytais pagrindais, bet ir būtinybe tokio pobūdžio aplinkybes pagrįsti. Kadangi pasinaudoti mokestine išimtimi siekia būtent mokėtoja, todėl būtent jos pareiga yra įrodyti ir pagrįsti aplinkybes, su kuriomis siejama galimybė netikslinti PVM atskaitos. Įvertinusi ginčo bylos medžiagą, Komisija sutinka su vietos mokesčių administratoriaus, taip pat Inspekcijos pozicija (sprendimo dėl akto tvirtinimo 15 psl., Inspekcijos sprendimo 13-14 psl.), jog Pareiškėja nepateikė dokumentų, pagrindžiančių Pareiškėjos nurodomas aplinkybes, dėl kurių ji negalėjo realizuoti išregistravimo iš PVM mokėtojų dieną turėto prekių likučio, jų atitikimo sąlygoms, suteikiančioms teisę netikslinti PVM atskaitos, todėl Komisija neturi pagrindo keisti ir naikinti Inspekcijos sprendimo šioje ginčo dalyje.

**4) Dėl apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų.** Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėjai dėl patikrinimo metu nustatytų PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimų apskaičiuota 775619 Lt PVM, dėl nustatytų pelno ir laikinojo socialinio mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimų – 429306 Lt PM, 106995 Lt LSM delspinigių, taip pat

skirtos 10 procentų PVM, PM, LSD baudos. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog ji atleistina nuo ekonominių sankcijų, remiantis MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktu, kadangi nėra kalta dėl padaryto pažeidimo, jos sąžiningumas, o tuo pačiu ir kaltės nebuvimas įrodytas LAT nutartimis, taip pat tuo, jog kaltų asmenų atžvilgiu yra taikyta baudžiamoji atsakomybė. Tokiu būdu kadangi Pareiškėja dėsto motyvus, susijusius su 1-uuju ir 2-uuju pažeidimais, todėl Komisijos sprendime ir pasakytina, dėl to, ar yra pagrindas konstatuoti, kad Pareiškėja nėra kalta dėl šių pažeidimų padarymo ir tuo pagrindu atleista nuo dėl šių pažeidimų apskaičiuotų delspinigių.

Akcentuotina, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad norint taikyti šį atleidimo pagrindą „pareiškėjas turi nurodyti bei įrodymais pagrįsti tokias aplinkybes, kurias būtų galima pripažinti objektyviomis kliūtimis sumokėti mokesčius“ (LVAT 2012-01-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-404/2012; 2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A-575-753/2011). Teismo teigimu, „vertinant šioje teisės normoje nustatytą sąlygą (mokesčio mokėtojas turi būti nekaltas dėl padaryto pažeidimo) jos apibrėžtumo aspektu, matyti, kad ši sąlyga yra abstraktaus pobūdžio, nekonkretizuojanti kokios aplinkybės kiekvienu konkrečiu atveju patvirtina šios sąlygos buvimą ar nebuvimą, todėl jos turi būti nustatytos konkrečios situacijos kontekste“ (LVAT 2012-01-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-404/2012). Šių aplinkybių įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui.

Kaip jau aptarta sprendime, papildomai mokėtinos PVM sumos, PM bei LSM sumos Pareiškėjai apskaičiuotos konstatavus, jog mokėtoja atskaitė pirkimo PVM bei grindė patirtas sąnaudas pagal apskaitos dokumentus, kuriais įformintos realiai neįvykusios ūkinės operacijos tarp Pareiškėjos ir UAB „L1“, taip pat nustatius aplinkybes, jog mokėtoja atskaitė pirkimo PVM sumas už prekes bei paslaugas (atitinkamai šių prekių įsigijimo išlaidas priskyrė sąnaudoms), kurios nebuvo panaudotos Pareiškėjos apmokestinamojoje veikloje. Pareiškėja dėl šių mokesčių įstatymų pažeidimų kaltina savo buvusį direktorių ir laikosi pozicijos, kad jos, kaip mokėtojos, kaltės buvimas turi būti eliminuotas. Kaip jau ne kartą akcentuota mokesčių ginčų nagrinėjimo praktikoje, vadovaujantis MAĮ 40 str. 1, 4 ir 5 punktais, mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais, laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus. Už tinkamą mokestinių prievolių vykdymą atsakingas tik mokesčių mokėtojas, o delspinigių skaičiavimas siejamas su mokesčių mokėtojo neteisėtu elgesiu mokant mokesčius. Komisijos vertinimu, aplinkybės, jog Pareiškėjos atsakingas asmuo, dėl savo subjektyvių interesų netinkamai veikė ūkio subjekto atžvilgiu nesudaro pagrindo šių aplinkybių pripažinti objektyviomis kliūtimis tinkamam mokestinės prievolės vykdymui, todėl neeliminuoja mokėtojo kaltės dėl tinkamo mokestinių prievolių įgyvendinimo. Sąžiningumas civilinės teisės prasme suprantamas kaip vertybinis elgesio matas, sąžiningumo klausimas civilinės teisės prasme spręstinas konkrečioje byloje, atsižvelgiant į teisinį santykių reguliavimą ir faktines aplinkybes, todėl ir sąžiningumo kategorija civilinės teisės prasme negali būti tapatinama su mokėtojo kaltės nebuvimu mokestine prasme. Komisijos vertinimu, aplinkybės, jog ginčo atveju mokėtoja civ. byloje pripažinta sąžininga šalimi, o jos direktorius pripažintas kaltu dėl prekių pasisavinimo baudžiamojame byloje, nesudaro pagrindo eliminuoti Pareiškėjos mokestinės atsakomybės. Tiek civilinėje byloje, tiek baudžiamojame byloje nustatytos aplinkybės sudaro pagrindą mokėtojui reikalauti iš vadovo neteisėtais veiksmais padarytos žalos atlyginimo. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad Pareiškėjos nurodytas asmuo V. R. direktoriumi dirbo iki 2007-03-05, 2007-05-16 buvo pateiktas prašymas pradėti ikiteisminį tyrimą dėl buvusio direktoriaus veiksmų, tačiau iki patikrinimo akto surašymo Pareiškėja nesiėmė jokių aktyvių veiksmų, susijusių su tinkamų mokestinių prievolių vykdymu. Šios aplinkybės rodo, kad mokėtoja suvokdama, jog jos apskaitoje buvo naudojami apskaitos dokumentai, neatspindintys realiai įvykusių ūkinių operacijų, prekės nenaudojamos PVM apmokestinamojoje veikloje, nesiėmė veiksmų mokestiniams pažeidimams ištaisyti, užtikrinant tinkamą mokestinių prievolių vykdymą. Todėl, Komisijos vertinimu, ginčo byloje

nėra pagrindo konstatuoti, kad mokėtoja įrodė, jog nėra kalta dėl mokesčių pažeidimų ir atleisti ją nuo apskaičiuotų delspinigių, remiantis MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktu.

Įvertinus aptartus motyvus, Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, 100 straipsnio 2 dalimi ir 141 str. 3 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-04-07 sprendimą Nr. 69-29.

2. Neatleisti Pareiškėjos nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų.

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

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršelienė

Lina Vosylienė