



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „N1“ 2013-03-06 SKUNDO**

2014 m. sausio 27 d. Nr. S-24 (7-54/2013)
Vilnius

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

Vytauto Stepono Jurnos
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės-pranešėja
Editos Veršėlienės
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei
advokatui M. S.

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

2013 metų gruodžio 17 dienos posėdyje išnaginėjusi UAB „N1“ (toliau – Pareiškėja) 2013-03-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2012-11-09 sprendimo Nr. 68-189, n u s t a t ė:

Inspekcija, išnaginėjusi Pareiškėjos skundą, patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2012-08-16 sprendimą Nr. (4.65)-256-138, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti 131355 Lt pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 42737 Lt PVM delspinigius ir 39407 Lt PVM baudą.

Atlikus Pareiškėjos PVM mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-09-01 iki 2010-02-28 ir remiantis Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Vilniaus apygardos valdybos (toliau – FNTT) Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus ir Vilniaus AVMI surašyta 2012-03-20 specialisto išvada Nr. 5-1/54, Pareiškėjos akcininko įgalioto asmens S. M. pateiktais buhalterinės apskaitos dokumentais ir apskaitos registrais bei gauta FNTT Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus atliekamo ikiteisminio tyrimo Nr. 06-1-00126-10 medžiaga, konstatuota, kad Pareiškėjos atsakingi asmenys, žinodami, kad Pareiškėja jokių automobilių nepirks ir neparduos, suklastojo UAB „G1“ ir Pareiškėjos PVM sąskaitas faktūras bei kitus dokumentus, pagal kuriuos UAB „G1“ tariamai pardavė 2 automobilius Pareiškėjai už 746495 Lt (tame tarpe 129557 Lt PVM), o ši šiuos automobilius tariamai pardavė Estijos įmonei „S1“ už 620100 Lt (0 Lt PVM).

Pagal iš FNTT gautą ikiteisminio tyrimo medžiagą, pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus ir registrus nustatyta, kad Pareiškėja pagal UAB „G1“ 2009-09-28 vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaitos registruose apskaitė, kad UAB „G1“ 2009 m. rugsėjo mėn. pardavė Pareiškėjai lengvuosius automobilius MB E350 COUPE ir MB 4MATIC už 746495 Lt (tame tarpe 129557 Lt PVM). Nors UAB „G1“ PVM sąskaitos faktūros GRA Nr.001 ir GRA Nr. 002 išrašytos

2009-09-28, automobilių pardavimo sutartis Nr. 28/10/09 tarp UAB „G1“, atstovaujamos D. M. , ir Pareiškėjos, atstovaujamos direktoriaus A. J. ,įforminta 2009-10-14. Taip pat mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja 2010 m. sausio mėnesį apskaitė tariamų transporto paslaugų įsigijimą už 10358,40 Lt (tame tarpe 1797,74 Lt PVM) iš UAB „G1“ pagal 2010-01-15 PVM sąskaitą faktūrą GRA Nr. 003.

Mokesčių administratorius nurodo, jog aplinkybes dėl to, kad apskaitos dokumentuose nurodomos ūkinės operacijos yra realiai neįvykę patvirtina ir įtariamojo A. J. (buvusio Pareiškėjos vadovo) apklausos duomenys, gauti iš FNTT atliekamo ikiteisminio tyrimo bylos (Inspekcija sprendime rėmėsi Pareiškėjos direktoriaus A. J. (2011-02-18 įtariamojo apklausos protokolas), Pareiškėjos buhalterės D. J. (2011-07-11 įtariamojo apklausos protokolas) parodymais apie ginčo dokumentų įforminimo aplinkybes), taip pat kiti byloje nurinkti duomenys apie tariamų prekių įsigijimo ir perleidimo aplinkybes, Pareiškėjos kontrahento (UAB „G1“) veiklą ir kt.

Nustatyta, kad UAB „G1“ 2009-08-03 įregistruota Klaipėdos m. savivaldybėje, adresu (duomenys neskelbtini). PVM mokėtoja įregistruota nuo 2009-09-11, išregistruota – 2010-01-15 kaip asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos ir / ar nevykdantis įsigijimų iš kitų ES narių.

Inspekcijos Integruotos mokesčių informacinės sistemos (IMIS) duomenų bazės aplikacijos „informacija apie fizinio asmens darbovietes“ duomenimis, laikotarpiu nuo 2009-08-10 iki 2009-09-16 UAB „G1“ direktorius ir įmonės akcininkas buvo T. S. . Pagal duomenų bazės BO_Mokesčių mokėtojas_ teikiamą informaciją nustatyta, kad nuo 2009-09-16 UAB „G1“ vadovas yra D. M. , tačiau jis UAB „G1“ įdarbintas nebuvo. Taip pat Inspekcijos duomenų bazėse nėra jokių duomenų apie šio asmens gyvenamąją vietą, įsigytą kilnojamąjį / nekilnojamąjį turtą ir pan. Taip pat PVM sąskaitų faktūrų išrašymo laikotarpiu UAB „G1“ įdarbintų darbuotojų nebuvo. UAB „G1“ nuo įmonės įregistravimo dienos nėra pateikusi nė vienos PVM deklaracijos, PVM nedeklaravo bei jo nemokėjo.

2011-02-03 Klaipėdos AVMI atliko UAB „G1“ mokestinį tyrimą Nr. AB13-12 už laikotarpį nuo 2009-09-01 iki 2010-03-31. Mokestinio tyrimo metu buvo nustatyta, jog UAB „G1“ nepateikė jokių tiriamojo laikotarpio pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų bei apskaitos registų, deklaruotu buveinės registracijos adresu veiklos nevykdė, nekilnojamojo turto neturėjo. Buvęs UAB „G1“ akcininkas ir direktorius T. S. pateiktame paaiškinime Klaipėdos AVMI teigė, kad įmonę įsteigė prekiauti statybinėmis medžiagomis. Patalpų nuomos sutartis nebuvo sudaryta. UAB „G1“ akcijas per įgaliotą asmenį L. K. pardavė D. M. . L. K. pateiktame paaiškinime Vilniaus AVMI nurodė, kad UAB „G1“ faktiškai jokios veiklos nevykdė. Akcijų pirkėją (Latvijos pilietį D. M.) buvo susiradęs pats T. S. .

Pagal VĮ „Regitra“ duomenis nustatyta, kad UAB „G1“ vardu registruotų transporto priemonių nėra ir niekada nebuvo, o jos išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytų automobilių Mercedes Benz S 500 4 Matic ir Mercedes Benz E350 Coupe VĮ „Regitra“ duomenų bazėje iš viso nėra. UAB „G1“ mokestinio tyrimo metu nenustatyta, kad ji galėjo turėti kokių nors resursų, reikalingų savo veiklai (prekyba, transporto paslaugos) vykdyti, t. y. neturėjo buveinės, transporto priemonių, samdomų darbuotojų, kurie galėtų vykdyti minėtą veiklą. Taip pat nebuvo nustatyta, kad UAB „G1“ būtų sudariusi tarpininkavimo sutartis su kitomis bendrovėmis dėl minėtų sandorių.

Tokiu būdu, atlikus UAB „G1“ mokestinį tyrimą, konstatuota, kad ši įmonė buvo naudojama kaip tarpininkė neteisėtai veiklai, siekiant savanaudiškų, visuomenei priešiškų interesų, išvengė turtinės prievolės valstybei bei padėjo Pareiškėjai neteisėtai suformuoti 129557 Lt PVM atskaitą bei sąnaudas už 616938 Lt sumą, dėl ko padaryta žala valstybės biudžetui.

Dėl sandorių su Estijos įmone „S1“ mokesčių administratorius nurodė, jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2009-09-01 iki 2009-10-30 įformino lengvųjų automobilių pardavimą Estijos įmonei „S1“, tačiau 2009-11-23 Inspekcijai pateiktoje PVM deklaracijoje už 2009 m. spalio mėn. Pareiškėja minėtų tiekimų Estijos įmonei nedeklaravo. Be to, Pareiškėja 2010-01-19 Inspekcijai pateiktoje prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje (forma FR0564) už 2009 m. IV ketv. nedeklaravo tiekimų Estijos įmonei „S1“. 2012-03-30 buvo gautas SCAC2004 paklausimas iš Estijos mokesčių administratoriaus dėl Estijos įmonės „S1“ sandorių su Pareiškėja. Minėtame paklausime

nurodyta, kad 2009 m. III ketv. Estijos įmonė nedeklaravo jokių įsigijimų iš Pareiškėjos. Inspekcija taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad nors 2009-10-01 jau buvo išrašytos PVM sąskaitos faktūros tarp minėtų įmonių, automobilių pardavimo sutartis Nr. 100109 tarp Pareiškėjos, atstovaujamos direktoriaus A. J., ir Estijos kompanijos „S1 OU“, atstovaujamos direktorės A. B. buvo įforminta 2009-10-14, t. y. tą pačią dieną, kaip ir sutartis tarp UAB „G1“ bei Pareiškėjos.

Inspekcija pažymėjo, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje yra nurodęs, jog atsižvelgiant į tai, kad subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti reikalinga ne tik forma, bet ir realus turinys, tvirtintina, jog sąskaitų-faktūrų tikrai nepakanka patvirtinti aplinkybei, jog sandoriai tarp bendrovių buvo tikri, o ne tariami (LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-1620-10). LVAT plenarinė sesija 2004-10-27 nutartyje adm. b. Nr. A1-355/2004 pabrėžė, kad įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga, kuri pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimo. Ši teisė be kitų aplinkybių gali būti įgyvendinta tik egzistuojant minėtų elementų visumai – teisės į PVM atskaitą prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai, iš kurių neabejotinai pirmenybė yra teiktina pirmajai, atspindinčiai pačią PVM sistemos esmę. Taigi, 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. Vadinasi, nustatius, kad sandoriai realiai neįvyko, pretenduojančio subjekto teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nepaisant turimų sąskaitų-faktūrų.

Inspekcijos vertinimu, ūkinių operacijų nebuvimas yra įrodytas šioje byloje surinktų aukščiau išdėstytų faktinių duomenų ir įrodymų visuma, taip pat tuo, kad tuometinis Pareiškėjos direktorius pats pripažino, jog jokių ūkinių operacijų nebuvo, o tik formaliai surašyti dokumentai. Todėl konstatuota, kad ūkinės operacijos realiai neįvyko ir Pareiškėjai pagrįstai apskaičiuotas 131355 Lt PVM, taip pat konstatuota, kad nenustačius Pareiškėjos atsakomybę didinančių ar mažinančių aplinkybių, jai pagrįstai skirta 30 proc. PVM bauda.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir prašo jį panaikinti.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija visiškai nevertino ir neatsižvelgė į jos pateiktas pastabas dėl to, kad ūkinės operacijos, dėl kurių šiuo atveju yra reikalaujama sumokėti PVM mokesį, buvo realios, o Pareiškėja elgėsi sąžiningai ir nepiktnaudžiavo teise, taip pat administratorius netinkamai aiškino ir taikė PVM įstatymo normas.

Pareiškėja pažymi, kad pagal PVM įstatymo 2 straipsnyje pateiktus sąvokų apibrėžimus PVM atskaita – tai pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal PVM įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama gražintina iš biudžeto PVM suma. PVM atskaita gali pasinaudoti tik įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdamas PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą asmuo. Tokiu būdu per PVM atskaitą užtikrinama, kad PVM, sumokėtas (mokėtinas) tiekėjams už iš jų įsigytas prekes arba gautas paslaugas, o taip pat importo PVM, sumokėtas už importuotas prekes, neturėtų įtakos savikainai tų PVM mokėtojo gaminamų ir parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų, kurios yra PVM objektas ir už kurias pats PVM mokėtojas turi mokėti į biudžetą nustatyto dydžio PVM, o taip pat kitų prekių ir paslaugų, kurios nurodytos 58 straipsnio 1 dalies 2 punkte.

Europos Teisingumo Teismas (ETT) savo sprendimuose, kurių nuostatos yra privalomos visoms valstybėms narėms, yra pasisakęs apie teisę į PVM atskaitą taip: byloje *Commission/French Republic C-50/ 87* yra konstatuota, kad teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų. Teisės į PVM atskaitą ribojimas sąlygoja mokesstinę našą ir turi būti taikomas vienodai visose valstybėse narėse. Todėl PVM atskaitos ribojimas galimas tik aiškiai Šeštojoje direktyvoje nurodytais atvejais. Neesant Šeštosios direktyvos nuostatų, leidžiančių valstybei riboti teisę į PVM atskaitą, ši teisė turi būti įgyvendinta nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu. Byloje *Grundstuckgemeinschaft Sclosstrasse C-*

396/98 yra konstatuota, kad asmuo, kuris numato vykdyti ekonominę veiklą kaip tai nustatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje, ir tai gali pagrįsti objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomai veiklai vykdyti patiria išlaidas, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio nuostatas, jis turi teisę įtraukti PVM atskaitą prekių (paslaugų), įsigytų numatomai ekonominei veiklai, kuriai PVM atskaita galima, vykdyti. Ši teisė į PVM atskaitą gali būti realizuota iš karto dar nepradėjus realiai šios veiklos vykdyti. Teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia Šeštosios direktyvos nuostatų interpretacija sąlygotų nevienodą įsigytų ekonominei veiklai vykdyti prekių (paslaugų) susiejimą su ekonomine veikla, priklausomai nuo to, kada prekės (paslaugos) buvo įsigytos. Tokia pati nuostata buvo pateikta ir byloje C-110/98-C-1'47/98.

Pažymėta, kad PVM atskaita neturi teisės naudotis tie PVM mokėtojai, kurie PVM įstatymo XII skyriaus penktame skirsnyje nustatyta tvarka įsiregistravę Lietuvoje PVM mokėtojais elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimui. Šie PVM mokėtojai, kaip užsienio apmokestinamieji asmenys, turi teisę PVM įstatymo XIII skyriuje nustatyta tvarka susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM. Teisės į PVM atskaitą neturi ir tie PVM mokėtojai, kurie PVM įstatymo 71-1 straipsnyje nustatyta tvarka PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir patys nevykdo jokios ekonominės veiklos.

Taigi, atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas nuostatas, neįsiregistravę PVM mokėtojais asmenys ir asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais dėl prekių įsigijimų iš kitų valstybių narių (patys nevykdantys ekonominės veiklos), tiekiantys į kitą valstybę narę naujas transporto priemones, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šių transporto priemonių pirkimo (importo) PVM įstatymo 58 straipsnyje nustatyta tvarka.

PVM įstatymo 58 str. reglamentuoja veiklą, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. Šio straipsnio 1 d. nurodyta, 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: 1) PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui; 2) prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje. Taigi asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju, įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM sumas gali traukti į atskaitą tuo atveju, jeigu įsigytos prekės ir paslaugos yra skirtos PVM apmokestinamų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui.

Atsižvelgiant į ETT sprendimo byloje C-438/09 (*Boguslaw Juliusz Dankowski prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*) nuostatas dėl pirkėjo, įsigijusio paslaugų su PVM iš asmens, neįregistruoto į PVM mokėtojų registrą, teisės į šių įsigytų paslaugų pirkimo PVM atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas savo vykdomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai įsigijo prekes (paslaugas) iš nustatyta tvarka neįregistruoto į PVM mokėtojų registrą kito Lietuvos apmokestinamojo asmens, kuris išrašytoje sąskaitoje faktūroje ar kitame dokumente nuo suteiktų paslaugų (parduotų prekių) apmokestinamosios vertės išskyrė PVM, tai pirkėjas – PVM mokėtojas turi teisę šį pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą.

Tokiu atveju svarbu, kad prekių (paslaugų) pirkėjas – PVM mokėtojas turėtų įsigytų paslaugų (prekių) sąskaitą faktūrą ar kitą dokumentą, kuriame be kitų rekvizitų (pvz., prekių paslaugų pavadinimo) yra nurodytas prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas), pagal kurį galima būtų identifikuoti šį asmenį, nes vadovaujantis PVM įstatymo 71 straipsnio 6 dalies nuostatomis, toks asmuo išskirtą išrašytame dokumente ir paimtą iš pirkėjo PVM sumą privalo sumokėti į biudžetą. Be to, svarbu pažymėti, kad PVM mokėtoju neįsiregistravęs prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas), išskyręs išrašytame dokumente PVM sumą, ir šių prekių (paslaugų) pirkėjas PVM mokėtojas, norintis pasinaudoti PVM atskaita veiktų sąžiningai, jie nebūtų tarpusavyje susiję asmenys ir tai nebūtų susiję su mokesčių vengimu.

Pareiškėjos nuomone, atsižvelgiant į išdėstytą informaciją, yra akivaizdu, kad ji ir UAB „G1“ bei Estijos įmonė „S1“ nebuvo tarpusavyje susiję asmenys, o Pareiškėja turi teisę į PVM atskaitą, nes ji yra PVM mokėtoja ir yra PVM įstatymo 58 str. 1 d. numatytos prielaidos PVM atskaitai, be to, yra dokumentas, patvirtinantis įvykusią ūkinę operaciją.

Pareiškėjos nuomone, akivaizdu, kad centrinis mokesčių administratorius, iš esmės labiausiai tyręs UAB „G1“ veiklą, priėmė sprendimą, kuris nepagrįstai ir neteisėtai sukuria teises pasekmes būtent Pareiškėjai, nes Pareiškėja nėra ir negali būti atsakinga dėl UAB „G1“ neteisėtos ir neišskios veiklos, neprivalo patirti nepagrįstų suvaržymų, kurie jai taikomi.

Skunde nurodoma, kad Inspekcija neišsamiai ir neteisingai ištyrė visą susidariusią situaciją, netinkamai ir neteisingai aiškino PVMĮ normas, dėl ko priėmė neteisingą, neteisėtą ir nepagrįstai varžantį Pareiškėjos teises ir teisėtus interesus sprendimą.

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

Ginčas byloje vyksta dėl to, ar pagrįstai Inspekcija paneigė Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą, konstatavusi, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytas PVM objektas neegzistavo, t. y. PVM sąskaitomis faktūromis įformintos lengvųjų automobilių pirkimo-pardavimo ūkinės operacijos, taip pat transporto paslaugų įsigijimo operacijos, realiai neįvyko.

Mokestinio patikrinimo metu, remiantis surinktais duomenimis, konstatuota, kad Pareiškėja pagal UAB „G1“ vardu įformintus dokumentus apskaitos registruose apskaitė, kad UAB „G1“ 2009 m. rugsėjo mėn. pardavė Pareiškėjai lengvuosius automobilius už 746495 Lt (tame tarpe 129557 Lt PVM), o 2010 m. sausio mėn. suteikė Pareiškėjai transporto paslaugų už 10358,40 Lt (tame tarpe 1797,74 Lt PVM). Remiantis UAB „G1“ išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, Pareiškėja atskaitė 131354 Lt PVM. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja 2009-10-01 PVM sąskaitomis faktūromis NEK 05544 ir 2009-10-01 NEK 05546 įformino lengvųjų automobilių pardavimą Estijos įmonei „S1“, automobiliai buvo parduoti už 620100 Lt (0 proc. PVM). Pagal bylos duomenis nustatyta, kad Pareiškėja 2009-10-23 mokesčių administratoriui pateiktoje PVM deklaracijoje už 2009 m. rugsėjo mėnesį deklaravo 121588 Lt gražintiną iš biudžeto PVM sumą, iš kurios 44171 Lt užskaitė įvairiems mokėtiniams mokesčiams (gyventojų pajamų mokesčiui nuo su darbo santykiais susijusių pajamų, nekilnojamojo turto mokesčiui, akcizui ir kt.) padengti, o 77417 Lt buvo panaudota kitų mėnesių PVM mokėjimams padengti. Remdamasis mokestinio patikrinimo metu surinktais duomenimis, taip pat duomenimis apie UAB „G1“ veiklą, Pareiškėjos atsakingų asmenų pateikta informacija apie įvykusias ūkines operacijas, specialisto išvadoje surinkta ir kita byloje esanti informacija, buhalterinės apskaitos dokumentais ir registrais, mokesčių administratorius konstatavo, kad realiai sandoriai tarp Pareiškėjos ir UAB „G1“ bei Estijos įmonės „S1“ nėra įvykę, Pareiškėja neįvykusioms ūkinėms operacijoms pagrįsti panaudojo tikrovės neatitinkančius apskaitos dokumentus. Todėl buvo nuspręsta, kad Pareiškėja, pažeisdama PVM įstatymo 58 str. 1 dalies, 64 str. 1 dalies nuostatas, nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM pagal UAB „G1“ vardu išrašytus apskaitos dokumentus, todėl Pareiškėjai buvo papildomai apskaičiuotas 131355 Lt PVM, 42737 Lt PVM delspinigiai ir skirta 39407 Lt PVM bauda.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, nurodydama, kad ji turi teisę į PVM atskaitą, nes ji yra PVM mokėtoja ir yra PVM įstatymo 58 str. 1 d. numatytos prielaidos PVM atskaitai, be to, yra dokumentas, patvirtinantis įvykusią ūkinę operaciją. Anot Pareiškėjos, ji veikė sąžiningai, jai nepagrįstai perkeltos neteisėtos UAB „G1“ veiklos pasekmės. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovas palaikė skunde išdėstytus motyvus, akcentuodamas, kad byloje turi būti vertinama, ar mokėtojas žinojo, ar galėjo žinoti apie savo kontrahento sukčiavimą PVM. Taip pat pasiūlė spręsti klausimą dėl mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo sustabdymo, kadangi nėra baigtas ikiteisminis tyrimas, o ginčo byloje yra remiamasi Pareiškėjos buvusio direktoriaus parodymais. Todėl ginčo nagrinėjimo metu

Komisija pasisakys tiek dėl Pareiškėjos skunde nurodomų motyvų, tiek dėl Pareiškėjos atstovo prašymo, išreikšto posėdžio Komisijoje metu.

Dėl mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo sustabdymo. Pagal 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 156 str. 1 dalį ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija gali nuspręsti skundo dėl mokestinio ginčo (jo dalies) nagrinėjimą sustabdyti, jeigu priimamas sprendimas visiškai ar iš dalies priklauso nuo tam tikro juridinio fakto buvimo ar nebuvimo, ir tokio juridinio fakto buvimas ar nebuvimas dar turi būti nustatytas teismo ar teisėsaugos institucijos arba užsienio valstybės įstaigos ar institucijos. Skundo ar jo dalies dėl mokestinio ginčo nagrinėjimas sustabdomas, iki ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija sužinos, kad minėta įstaiga ar institucija nustatė tokio fakto buvimą ar nebuvimą. Pareiškėjos teigimu, ginčo byloje yra remiamasi Pareiškėjos buvusio direktoriaus parodymais, o jie gali keistis, todėl, anot Pareiškėjos atstovo, tikslinga laukti ikiteisminio tyrimo baigties. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2003-06-03 nutartyje adm. byloje Nr. A-7-178/2003 yra konstatavęs, jog „<...> įrodinėjimo priemonių leistinumo suvaržymų įstatymai nenustato, todėl paminėtiems faktams patvirtinti galima remtis ir baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal BPK tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami“, todėl praktikoje yra įmanoma ir pasitaikanti situacija, kai mokesčių administratorius tam tikroms aplinkybėms pagrįsti gali remtis ikiteisminio tyrimo metu surinkta medžiaga, tačiau pati ikiteisminio tyrimo baigtis nėra sąlyga privalomam mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo sustabdymui. Komisija pažymi, kad ikiteisminio tyrimo metu iš esmės yra siekiama nustatyti nusikalstamą veiką padariusį asmenį ir tokios veikos aplinkybes, nusikalstamai veikai (jos sudėčiai) konstatuoti būtina nustatyti tos veikos subjektą, objektą, subjektyviąją ir objektyviąją puses. Tuo tarpu papildomas mokestis yra apskaičiuojamas, nustatius, jog buvo pažeistos atitinkamos mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą, sumokėjimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatos. Kitaip tariant, mokestinio ginčo, kuris grindžiamas ir ikiteisminio tyrimo metu surinktais duomenimis, teisingam išsprendimui nebūtinai nuosprendis baudžiamojoje byloje, kurioje tam tikri asmenys pripažįstami padarę nusikalstamas veikas, įrodžius šių veikų sudėtis baudžiamosios atsakomybės pagrindais. Pakanka konstatuoti tam tikrų faktinių aplinkybių, su kuriomis siejamas mokestinės atsakomybės atsiradimas, egzistavimą. LVAT 2009-04-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-521/2009 pasisakė, kad mokestinio patikrinimo metu surinkti įrodymai, nustatytos aplinkybės, padarytos išvados ir dėl to apskaičiuotų mokestinių sumų (mokesčių, delspinigių ir baudų) pagrįstumas, turi būti ir yra vertinamos mokestinius ginčus nagrinėjančių, o ne baudžiamajame procese dalyvaujančių institucijų. Baudžiamoji atsakomybė ir mokestinė atsakomybė yra savarankiškos teisinės atsakomybės rūšys. Pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė – pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu (LVAT 2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A-6-238-2007; Administracinė jurisprudencija, Nr. 12, 2007). Todėl atsižvelgiant į anksčiau išdėstytas nuostatas, konstatuotina, kad prašymas sustabdyti mokestinio ginčo bylos nagrinėjimą netenkintinas.

Dėl PVM atskaitos paneigimo. 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (2004-01-15 įstatymo redakcija Nr. IX-1960, toliau – PVMĮ) 58 str. 1 d. nustatyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Minėto įstatymo 64 str. 1 d. nustatyta, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip

prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti PVMĮ 80 str. 1 dalyje nurodyti rekvizitai)

LVAT 2011-01-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1898-10 buvo apibendrinta administracinių teismų praktika, aiškinant teisės normas, reguliuojančias teisę į PVM atskaitą. Teismas įvardino dvi taisykles ir išaiškino jų turinį. Pagal pirmą taisyklę pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos įforminimo formaliesiems rekvizitams (turinio prieš formą viršenybės principas), o pagal antrą taisyklę mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, jei jis piktnaudžiauja ūkinėmis operacijomis ar prisideda prie ūkinių operacijų, kuriomis yra nesumokami pridėtinės vertės mokesčiai ar įgyjama neteisėta mokesstinė nauda (mokesčio mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise, sąžiningumo principas). LVAT praktikoje, aiškinant ūkio subjekto teisę į PVM atskaitą, yra suformuluota nuostata, jog aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose (plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A-(1)-355/2004). LVAT savo nutartyse yra ne kartą konstatavęs, kad nustačius, jog sandoriai (ūkinės operacijos) realiai neįvyko, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota (2011-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2314/2011; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2320/2011; 2010-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-810/2010; 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1620/2010; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011). 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).

Nors Komisija sutinka su Pareiškėjos skunde pateiktais teoriniais PVM atskaitos teisiniais vertinimais, tačiau atsižvelgdama tiek į PVMĮ nuostatas, tiek LVAT praktiką PVM atskaitos bylose, pažymi, kad vien tai, jog ji yra PVM mokėtoja ir deklaruoja vykdžiusi PVM apmokestinamuosius sandorius (kuriuos grindžia formaliuosius reikalavimus atitinkančiais apskaitos dokumentais) su kitu PVM mokėtoju, nesudaro teisės jai pasinaudoti PVM atskaita, jeigu surinkti duomenys įrodo tai, kad deklaruojamos ūkinės operacijos yra realiai neįvykę. Esant aplinkybėms, kai ūkio subjektas, žinodamas, kad apskaitos dokumentuose yra fiksuojamos realiai neįvykusios ūkinės operacijos, vis tiek dalyvauja įforminant tokio pobūdžio dokumentus ir, remdamasis šiais dokumentais, siekia atskaityti pirkimo PVM sumas, mokėtojo sąžiningumas nėra vertinamas. Kadangi mokėtojas tokiais savo veiksmais pats sąmoningai pasirenka teisės aktų reikalavimų neatitinkantį elgesio variantą, siekdamas nepagrįstai pasinaudoti PVM atskaita, todėl tokie veiksmai savaime pripažintini kaip nesąžiningi, pažeidžiantys teisės aktų reikalavimus.

Todėl ginčo situacijoje yra reikšminga nustatyti, ar surinkta pakankamai duomenų, kurie įrodytų realių ūkinių operacijų nebuvimą (buvimą). Komisijos vertinimu, ginčo byloje esantys duomenys leidžia teigti, kad prabangių automobilių pirkimo-pardavimo operacijos tarp Pareiškėjos, UAB „G1“ bei Estijos įmonės neįvyko, taip pat Pareiškėja neįsigijo transporto paslaugų iš UAB „G1“. Tokia išvada yra grindžiama ne tik UAB „G1“ veiklos tyrimo aplinkybėmis, kaip teigia skunde Pareiškėja, bet visuma byloje surinktų įrodymų:

1. Pareiškėjos atsakingi asmenys, savo pateiktuose parodymuose patys patvirtino, kad automobilių pirkimo-pardavimo operacijos yra realiai neįvykusios. Pareiškėjos direktorius 2011-02-18 įtariamojo apklausos protokole nurodė, kad apskaitos dokumentai buvo įforminti formaliai, kadangi tokiu būdu jis įgyvendino jam pasiūlytą mokėtinų mokesčių sumažinimo būdą, t. y. „pagal fiktyvius dokumentus apiforminti kokios nors prekės įsigijimą su PVM iš kokios nors Lietuvos įmonės, o vėliau

taip pat pagal fiktyvius dokumentus apiforminti tos pačios prekės pardavimą su nuliniu PVM tarifu į kokią nors Europos Sąjungos šalį, tokiu būdu gaunant teisę savo vadovaujamai įmonei susigrąžinti iš valstybės biudžeto už tuos fiktyvius pardavimus PVM skirtumą“. Direktorius teigimu, automobilių, kurie nurodyti tikrovę neatitinkančiose dokumentuose, jis nėra matęs, todėl jis negalintis pasakyti, ar jie iš viso egzistavo, tačiau jis buvo įtikinęs vyr. buhalterę, kad su dokumentais ir automobiliais viskas gerai. Pareiškėjos buhalterė 2011-07-11 įtariamąją apklausos protokole nurodė, kad automobilių pirkimo-pardavimo ūkinės operacijos buvo įformintos Pareiškėjos direktoriaus nurodymu, automobilių nėra mačiusi, jų tikrinti ar apžiūrėti nebandė, nes pasitikėjo Pareiškėjos direktoriaus patikinimu, kad su automobiliais viskas buvo gerai.

2009-11-23 Inspekcijai pateiktoje PVM deklaracijoje už 2009 m. spalio mėn. Pareiškėja tiekimų Estijos įmonei nedeklaravo, taip pat Pareiškėja nors ir yra pateikusi prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą FR0564 už 2009 m. IV ketvirtį, tačiau joje nedeklaravo prekių tiekimo Estijos įmonei „S1 OU“.

2. Mokesčių administratoriaus surinkti duomenys apie UAB „G1“ patvirtina, kad minėtas ūkio subjektas, nors ir buvo registruotas PVM mokėtoju, tačiau realios ekonominės veiklos nevykdė. UAB „G1“ 2009-08-03 įregistruota Klaipėdos miesto savivaldybėje, PVM mokėtoja įregistruota nuo 2009-09-11, iš PVM mokėtojų išregistruota 2010-01-15, kaip asmuo nevykdantis ekonominės veiklos ir (ar) įsigijimų iš kitų ES narių. Pagal mokesčių administratoriaus turimus duomenis PVM sąskaitose faktūrose fiksuotų automobilių pardavimo Pareiškėjai metu (PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2009-09-28) laikotarpiu nuo 2009-09-28 iki 2010-01-16 UAB „G1“ įdarbintų asmenų nebuvo. Iš Klaipėdos valstybinės mokesčių inspekcijos 2011-02-03 mokestinio tyrimo Nr. AB13-12 už laikotarpį nuo 2009-09-01 iki 2010-03-31 metu surinktų duomenų matyti, kad UAB „G1“ nepateikė jokių tiriamojo laikotarpio pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų, apskaitos registru, nėra pateikusi nė vienos PVM deklaracijos, PVM nėra deklaravusi ir mokėjusi. Mokestinio tyrimo metu nenustatyta, kad UAB „G1“ galėjo turėti kokių nors resursų, reikalingų savo veiklai vykdyti, t. y. neturėjo buveinės, transporto priemonių, darbuotojų, kurie galėtų vykdyti veiklą, ar būtų samdžiusi kitas įmones dėl tarpininkavimo sudarant automobilių pirkimo-pardavimo sandorius.

3. Nei UAB „G1“, nei Pareiškėjos vardu tariamai parduoti automobiliai nebuvo registruoti, VĮ „Registra“ duomenų bazėje automobilių, kuriuos UAB „G1“ tariamai pardavė Pareiškėjai ir kurie buvo tariamai perparduoti Estijos įmonei nėra registruota apskritai.

4. Pagal byloje esančius duomenis, taip pat Pareiškėjos direktoriaus, buhalterės paaiškinimus matyti, kad nuo 2002 metų Pareiškėjos deklaruota ir realiai vykdyta veikla yra kietojo kuro (anglies) prekyba, kas rodo, kad apskaitos dokumentais buvo įformintos neįprastinės ir su Pareiškėjos veikla nesusijusios ūkinės operacijos (prabangių automobilių pirkimo-pardavimo sandoriai). Pareiškėja automobilius įsigijo už 616938,31 Lt (be PVM), o pardavė už 620100 Lt. UAB „G1“ PVM sąskaitos faktūros buvo išrašytos 2009-09-28, o pagal 2009-10-01 Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras (NEK Nr. 05544 ir NEK Nr. 05546) Pareiškėja automobilius Estijos įmonei pardavė, tuo tarpu pirkimo pardavimo sutartys tarp Pareiškėjos ir UAB „G1“ bei Pareiškėjos ir Estijos įmonės sudarytos 2009-10-14.

Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog ginčo PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos realiai neįvykusios ūkinės operacijos, yra pagrįstos byloje esančių duomenų visuma. Pareiškėja savo ruožtu jokių objektyvių duomenų ar įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, kaip reikalauja MAĮ 67 str. 2 dalis nepateikė. Anot LVAT praktikos, aiškinant MAĮ 67 str. 2 dalies nuostatas, „kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai“ (LVAT 2010-11-08 nutartis

adm. byloje Nr. 556-1527/2010, tokios pat pozicijos dėl įrodinėjimo pareigos LVAT laikėsi ir 2010-10-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartyje adm. byloje Nr. 556-1632/2010, 2011-12-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-912). Ginčo atveju Pareiškėja rėmėsi teoriniais savo skunde nurodytais motyvais, tačiau objektyvių duomenų, ar įrodymų dėl ginčo objektu esančių ūkinių operacijų realumo nepateikė. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad apskaitos dokumentuose atvaizduotas PVM objektas neegzistavo, todėl pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja neįgijo teisės į ginčo PVM atskaitą, o remiantis LVAT praktika šioje srityje, Pareiškėjos nesąžiningumas tokiu atveju papildomai neįrodinėtinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2012-11-09 sprendimą Nr. 68-189.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 str. 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, spręsdami mokestinių 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 Veršeliienė

Lina Vosyliienė