



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B3“ IR KO 2015-07-31 SKUNDO**

2015 m. spalio 5 d. Nr. S-191 (7- 187/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant

Birutei Čirbaitei

dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovėms

advokatei R. K. ,
adv. padėjėjai A. P.

mokesčių administratoriaus atstovei

R. A.

2015 m. rugsėjo 22 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „B3“ ir Ko (toliau – Pareiškėja) 2015-07-31 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-07-10 sprendimo Nr. 69-83, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-07-10 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 69-83 patvirtino 2014-10-24 patikrinimo akte Nr. FR0680-693 (toliau – Aktas) Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 144377 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM) ir 114162 Eur pelno mokesį, apskaičiavo 69151,84 Eur PVM delspinigių ir 37066,56 Eur pelno mokesčio delspinigių už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2011-05-31, skyrė Pareiškėjai 43313 Eur PVM baudą, 34249 Eur pelno mokesčio baudą.

Sprendime nurodoma, jog Komisija 2015-03-30 sprendimu Nr. S-40 (7-16/2015) panaikino Inspekcijos 2014-12-22 sprendimo Nr. 69-154 dalį dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti Akte papildomai apskaičiuotus 114162 Eur pelno mokesį, 144377 Eur PVM bei nuo šių sumų apskaičiuotus delspinigius ir skirtas baudas ir Pareiškėjos pastabas dėl Akto šioje dalyje perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Nurodoma, jog Inspekcijai patikrinus 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpio PVM bei pelno mokesčio bei kitų mokesčių ir įmokų į biudžetą apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą, nustatyta, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje 6100 sąskaitoje „Reklamos ir marketingo sąnaudos“ apskaitė 36536137 Lt reklamos ir marketingo sąnaudas, iš jų: 2008 m. – 3696526 Lt, 2009 m. – 5574422 Lt, 2010 m. – 7921331 Lt, 2011 m. – 10338562 Lt ir 2012 m. – 9005296 Lt. Pagal UAB „B2“ įformintas PVM sąskaitas faktūras Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje (6100 sąskaitoje „Reklamos ir marketingo sąnaudos“ ir 2431 sąskaitoje „Gautinas PVM“) 2008-01-

31–2012-12-31 laikotarpiu apskaitė 2476140 Lt rinkodaros ir produktų pardavimų organizavimo paslaugų sąnaudų bei 498505 Lt pirkimo PVM. Sandoriui su UAB „B2“ pagrįsti Pareiškėja pateikė: 2007-05-15 bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį su priedais; UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu Pareiškėjai išrašytas PVM sąskaitas faktūras; pagal bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį gautų PVM sąskaitų faktūrų už 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpį registrą; sąskaitos Nr. 44861 „Įvairios mokėtinos sumos“ registrą už 2008-01-01–2013-12-31 laikotarpį; paaiškinimus ir kitus dokumentus.

Sprendime taip pat nurodoma, jog pagal sąskaitos Nr. 44861 „Įvairios mokėtinos sumos“ registrą nustatyta, kad Pareiškėja su UAB „B2“ pagal 2008-01-31–2012-12-31 laikotarpiu išrašytas PVM sąskaitas faktūras atsiskaitė mokėjimo pavedimais ir grynaisiais pinigais, skola UAB „B2“ pagal 2007-05-15 bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį 2012-12-31 sudarė 99870,98 Lt (17 priedas). Dėl rinkodaros paslaugų ir produktų pardavimų organizavimo paslaugų Pareiškėja patikrinimo metu 2014-10-21 raštu pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kokias paslaugas pagal minėtą sutartį jai teikė UAB „B2“ ir kokia buvo suteiktų paslaugų nauda. Patikrinimo metu taip pat buvo įvertintos ir Vilniaus AVMI atlikto UAB „B2“ mokestinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės. Įvertinus patikrinimo metu surinktų įrodymų visumą Akte pažymėta, kad nustatytos ir Akte nurodytos aplinkybės nesuteikia pagrindo konstatuoti, jog UAB „B2“ įformintomis PVM sąskaitomis faktūromis įvardintos paslaugos: „Patalpų nuoma ir kitos paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugos“, „paslauga (21 proc.)“ už 2974645 Lt (apmokestinamoji vertė 2476140 Lt, PVM 498505 Lt) faktiškai buvo suteiktos Pareiškėjai. Pareiškėja, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną už 2008–2012 m., 2476140 Lt sąnaudų priskyrė leidžiamiems atskaitymams, o atitinkamų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose 498505 Lt pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, Akte konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 58, 64 straipsnių bei Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 17 str. 1 dalies nuostatas, nes PVM atskaitą ir sąnaudas 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu grindė UAB „B2“ Pareiškėjai išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, kuriose nurodytos ūkinės operacijos jose nurodytomis sąlygomis neįvyko, t. y. šios PVM sąskaitos faktūros neturi juridinės galios. Atsižvelgus į tai, Pareiškėjos minėtu laikotarpiu apskaitoje apskaitytas ir atitinkamais mokestiniais laikotarpiais PVM deklaracijose deklaruotas pirkimo PVM Akte sumažintas 498505 Lt, o apskaitytos rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugų sąnaudos, priskirtos leidžiamiems atskaitymams, sumažintos 2476140 Lt. Dėl nustatyto pažeidimo Akte papildomai apskaičiuotos mokėtinos į biudžetą 498505 Lt PVM ir 394182 Lt pelno mokesčio sumos.

Inspekcija, pakartotinai išnagrinėjusi Akto dalį dėl Pareiškėjos įformintų sandorių su UAB „B2“, įvertinusi patikrinimo metu surinktą medžiagą, Pareiškėjos pastabas ginčijamu klausimu, taip pat atsižvelgusi į Komisijos 2015-03-30 sprendime Nr. S-40 (7-16/2015) nurodytas pastabas, sprendime konstatuoja, kad Aktas šioje dalyje yra tvirtintinas.

Inspekcija nurodo, jog ginčas vyksta dėl to, ar patikrinimo metu surinktos ir įvertintos informacijos pagrindu pagrįstai konstatuota, kad UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu įformintose PVM sąskaitose faktūrose įvardintos ūkinės operacijos („Patalpų nuoma ir kitos paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugos pagal 2007-05-15 Bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį“, „Paslauga (21 proc.)“) už 2974645 Lt (apmokestinamoji vertė 2476140 Lt, PVM 498505 Lt) faktiškai jose nurodytomis sąlygomis neįvyko, t. y. šios PVM sąskaitos faktūros neturi juridinės galios, todėl Pareiškėja šiomis juridinės galios neturinčiomis PVM sąskaitomis faktūromis neturi teisės į 498505 Lt PVM atskaitą ir 2476140 Lt leidžiamus atskaitymus.

Inspekcija remiasi sprendime cituojamomis Buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 12, 13 straipsnių, PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies, PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatomis, atsižvelgia į Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendime byloje C-177/99 *Ampafrance ir Sanofi*, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A¹-355/2004 suformuluotas teisės aiškinimo ir taikymo teisės į PVM atskaitą bylose taisykles. Šioje nutartyje konstatuota, jog privalomųjų buhalterinės apskaitos dokumentų rekvizitų

visuma turi patvirtinti, ar ūkinė operacija įvyko ir ar ji įvyko būtent tokiomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. 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, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą. Ūkinė operacija laikoma realiai įvykusia, jei ji įvyko būtent tarp tų subjektų, kurie yra užfiksuoti PVM sąskaitoje faktūroje. Paneigus šią aplinkybę, paneigiama ir PVM sąskaitos faktūros juridinė galia.

Sprendime nurodoma, jog pagal tikrinimui pateiktą Pareiškėjos (Užsakovo) ir UAB „B2“ (Paslaugų teikėjo) sudarytą 2017-05-15 bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį (toliau – Bendradarbiavimo sutartis), sandorio objektas apibrėžiamas kaip bendradarbiavimas *produktų platinimo, pardavimo*, transportavimo ir rinkodaros srityse siekiant efektyvesnio kiekvienos iš šalių turimo komercinio potencialo išnaudojimo. Rinkodaros ir produktų pardavimų organizavimo paslaugos teikiamos nuolat teikiant užsakovui rašytines, žodines ar kitokios formos konsultacijas bei pasiūlymus pagal Pareiškėjos poreikius, sutarties tikslas – kvalifikuotos konsultacijos, *paslaugos, susijusios su produkcijos platinimu*, transportavimo organizavimu, rinkodaros strategija, derybomis su trečiosiomis šalimis ir kita bendrovės (užsakovo) veikla, vykdoma Europos Sąjungoje ir ypatingai Rusijoje, Baltarusijoje, Ukrainoje ir kitose buvusios NVS šalyse. Paslaugų teikėjo rinkodaros ir marketingo paslaugų kaina – 20000 Lt/mėn., pardavimų organizavimo – 21269 Lt/mėn. plius PVM. Pareiškėja apmoka Paslaugų teikėjui už suteiktas paslaugas kartą per mėnesį, remdamasi Paslaugų teikėjo išrašyta PVM sąskaita faktūra. Sutartis galioja 5 metus nuo jos pasirašymo. Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu leidžiamuose atskaitymuose, mažinančiuose apmokestinamąjį pelną, apskaitė 2476140 Lt rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugų sąnaudų ir atskaitė 498505 Lt jų pirkimo PVM.

Tvirtinama, jog Sutarties 3.1. p. „Rinkodaros paslaugos“ nurodyta, kad Paslaugų teikėjas Užsakovui teiks rinkodaros paslaugas (rinkodaros konjunktūros tyrimus, rinkos vystymosi prognozių sudarymą ir analizę; marketingo strategijos kūrimą ir įgyvendinimą; kitas marketingo ir rinkotyros paslaugas) ir šios paslaugos bus teikiamos Paslaugų teikėjo atstovams nuolat teikiant Užsakovui atitinkamas rašytines, žodines ar kitokios formos konsultacijas bei pasiūlymus pagal Užsakovo poreikius, o Sutarties 3.2. p. „Produktų pardavimų organizavimo paslaugos“ nurodyta, kad Paslaugų teikėjas Užsakovui teiks Produktų pardavimų organizavimo paslaugas (konsultacijų Užsakovui dėl Produktų pardavimų, klientų paieškos ir santykių su jais teikimą; pagalbos Užsakovui vedant derybas dėl Produktų realizavimo su Produktų pirkėjais teikimą) ir šios paslaugos bus nuolat teikiamos sutarties galiojimo laikotarpiu pagal Užsakovo poreikius, tačiau kitų dokumentų, išskyrus 2007-05-15 sutartį, UAB „B2“ Pareiškėjai išrašytas PVM sąskaitas faktūras, gautų PVM sąskaitų faktūrų registrą, sąskaitos Nr. 44861 „Įvairios mokėtinos sumos“ registrą, pagrindžiančių rinkodaros ir produktų pardavimų organizavimo paslaugų atlikimą, Pareiškėja nepateikė. Sprendime akcentuojama, kad Pareiškėja nepateikė paslaugų atlikimo priėmimo–pardavimo aktų, rašytinių ar kitokios formos pasiūlymų ar konsultacijų. Finansų direktoriaus G. M. 2012-10-17 paaiškinimu, PVM sąskaitos faktūros atlieka ir paslaugų atlikimo priėmimo–pardavimo aktų funkcijas, o Sutartyje nėra reikalavimo surašyti atskirus paslaugų (darbų) atlikimo aktus.

Nurodoma, jog Pareiškėja su UAB „B2“ pagal 2008-01-31–2012-12-31 laikotarpiu išrašytas PVM sąskaitas faktūras atsiskaitė mokėjimo pavedimais ir grynaisiais, jos skola UAB „B2“ pagal 2007-05-15 bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį 2012-12-31 sudarė 99870,98 Lt. 2007-05-15 bendradarbiavimo ir paslaugų sutartis yra pratęsta iki 2014-12-31.

Pasak Inspekcijos, byloje nustatyta, kad Pareiškėja ir UAB „B2“ yra laikomi susijusiais asmenimis pagal PMĮ 2 str. 33 dalį (UAB „B2“ 2007-05-14 įsigijo 38 proc. Pareiškėjos akcijų, UAB „B2“ akcininkė L. S. , valdanti 80 proc. jos akcijų, valdo 14 proc. Pareiškėjos akcijų, o jos sutuoktinis G. S. yra Pareiškėjos generalinis direktorius).

Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad Akte visiškai nekalbama apie jos patikrinimo metu papildomai paaiškintas aplinkybes dėl UAB „B2“ Pareiškėjai suteiktų paslaugų

esmės ir prigimties, nurodytas prie Akto pateiktame priede Nr. 18. Į visas minėtame paaiškinime nurodytas aplinkybes išsamiai atsakyta Akto 11–15 puslapiuose.

Sprendime nurodoma, jog vertinant Pareiškėjos paaiškinimą (Akto priedas Nr. 18), jog UAB „B2“ teikė muitinės procesų valdymo ir iškilusių klausimų sprendimo paslaugas Lietuvos Respublikos / Rusijos Federacijos muitinėje ir būtent UAB „B2“ buvo atsakinga už sklandų Pareiškėjos eksporto procesą, nustatyta, kad Pareiškėja 2008-01-31–2012-12-31 laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje apskaitė muitinės tarpininko paslaugų už 263368 Lt, iš jų: 2008 m. – 10183 Lt, 2009 m. – 33138 Lt, 2010 m. – 42145 Lt, 2011 m. – 92998 Lt, 2012 m. – 84904 Lt. Pagrindinis muitinės tarpininko paslaugų teikėjas Pareiškėjai tikrinamuoju laikotarpiu buvo UAB „G1“ (kodas, toliau – Muitinės tarpininkas), su kuria Pareiškėja (Aptarnaujamasis asmuo) 2006-11-08 pasirašė sutartį Nr. 8 (19 priedas), kurioje nurodyta, kad Muitinės tarpininkas atstovauja Aptarnaujamam asmeniui, t. y. įformina muitinės Bendrąjį dokumentą, pateikia jį ir kitus reikalingus dokumentus bei prekes muitiniam tikrinimui, taip pat teikia kitas šioje sutartyje nurodytas su prekių deklaravimu bei muitiniu tikrinimu susijusias paslaugas, o Aptarnaujamasis asmuo suteikia Muitinės tarpininkui teises, pateikia jam visus dokumentus, reikalingus šiai veiklai vykdyti bei sumoka už suteiktas paslaugas pagal abipusiškai suderintus įkainius. Minėtos sutarties 2 d. „Muitinės tarpininko teisės ir pareigos“ nurodyta, jog Muitinės tarpininkas privalo teikti šias paslaugas: 1) prekių muitinis įvertinimas, krovinio apžiūra, prekių kodo nustatymas, importo-eksporto mokesčių apskaičiavimas, atstovavimas muitinėje; vertės deklaracija, CMR, TIR spausdinimas; 2) draudimo polisų ėmimas aptarnaujamojo asmens vardu, muitinės procedūroms vykdyti. Pareiškėja pagal šią sutartį įsipareigojo Muitinės tarpininkui pateikti dokumentus, patvirtinančius jos teisę pavesti Muitinės tarpininkui deklaruoti prekes, priklausančias kitiems ūkio subjektams; prekes, kurios turi būti pateiktos muitiniam tikrinimui. Pagal minėtą sutartį UAB „G1“ suteiktų paslaugų vertė už 2008–2012 m. sudaro 246220 Lt, iš jų: 2008 m. – 10037 Lt, 2009 m. – 31871 Lt, 2010 m. – 35477 Lt, 2011 m. – 85115 Lt, 2012 m. – 83720 Lt. Nustatyta, kad dėl muitinės tarpininko paslaugų atlikimo Pareiškėja buvo sudariusi sutartis ir su kitomis įmonėmis: UAB „A2“, UAB „A1 I.“, UAB „A1“, UAB „R1“, UAB „L1“. Šių įmonių Pareiškėjai suteiktų paslaugų vertė bendroje muitinės tarpininko paslaugų sumoje sudaro nežymią dalį (suteikta paslaugų iš viso už 6110 Lt).

Vertinant Pareiškėjos pateiktą paaiškinimą, kad „UAB „B2“ patirtis, žinios, ryšiai, teikiant sklandaus eksporto proceso užtikrinimo paslaugą, buvo ir yra esminis faktorius, lemiantis tai, kad ir šiai dienai 2007-05-15 Bendradarbiavimo ir paslaugų sutartis yra galiojanti, o UAB „B3“ ir Ko perka iš UAB „B2“ šias paslaugas; akivaizdu, kad sklandus išvežimo proceso reguliavimas yra ypatingai svarbus UAB „B3“ ir Ko, todėl UAB „B2“ teikiama pastaroji paslauga yra būtina UAB „B3“ ir Ko pajamoms uždirbti“, sprendime pažymima, kad bendrovėje nuo 2001-11-15 muitinės deklarantu–vadybininku visą darbo dieną dirbo B. P. (nuo 1997-06-26 bendrovėje dirbo ne visą darbo dieną vadybininku–kasininku, nuo 2001-04-24 pervestas dirbti muitinės deklarantu–vadybininku ir nuo 2001-11-15 pervestas dirbti muitinės deklarantu–vadybininku visu etatu, 1997-06-26 darbo sutartis Nr. 3, 20 priedas). Sandorio su Pareiškėja metu B. P. buvo UAB „B2“ vadovas, iki 2011-09-21 – vienintelis UAB „B2“ darbuotojas.

Taigi, B. P. yra ir UAB „B2“, ir Pareiškėjos darbuotojas, kuris nuo 2001 m. dirbo muitinės deklarantu–vadybininku. Iki Bendradarbiavimo ir paslaugų sutarties su UAB „B2“ sudarymo 2007-05-15, jis turėjo 6 metų patirtį muitinės srityje, kurią įgijo dirbdamas bendrovėje. Atsižvelgus į tai Inspekcijos sprendime tvirtinama, jog B. P. patirtis, žinios bei ryšiai galėjo pasitarnauti ne bendrovei, o UAB „B2“, kuri veiklą pradėjo nuo 2006-04-12, ir dėl to Pareiškėjai nėra pagrindo teigti, kad UAB „B2“ patirtis, žinios, ryšiai, teikiant sklandaus eksporto proceso užtikrinimo paslaugą, buvo ir yra esminis faktorius, lemiantis tai, kad 2007-05-15 bendradarbiavimo ir paslaugų sutartis yra galiojanti. Be to, B. P. bendrovėje pareigos buvo muitinės deklarantas–vadybininkas, todėl sklandaus eksporto proceso reguliavimo užtikrinimas buvo tiesiogiai susijęs su jo atliekamomis darbo funkcijomis bendrovėje.

Sprendime nurodoma, jog vertinant Pareiškėjos pateiktą paaiškinimą, kad UAB „B2“ suorganizavo gatavos produkcijos pardavimą į Kaliningrado sritį įmonėms *W.-A. Ltd* ir *E. Ltd*, bei tai, kad UAB „B2“ suorganizavo vyno žaliavos bei komplektacijos dalių (kamščių, veržlių, gaubtelių

ir kt.), kuriomis prekiauja Pareiškėja, pardavimus Kaliningrado srityje, patikrinimo metu išanalizavus Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaitytus pardavimus į Kaliningrado sritį, nustatyta, kad Pareiškėja 2008–2012 m. vykdė eksportą į Kaliningrado sritį dviems įmonėms: *OOO W.-A. Ltd* ir *E. Ltd*. Pažymima, kad sandorius su *OOO W.-A. Ltd* Pareiškėja vykdė nuo 2006 m., 2006-07-18 ir 2006-09-06 šiai įmonei pardavė vyno žaliavą už 96074 Lt, 2007 m. Pareiškėja pardavimų *OOO W.-A. Ltd* nevykdė, 2008 m. pardavė degtinės butelius už 23794 Lt, 2009 m. pardavimų nevykdė, 2010, 2011, 2012 m. Pareiškėja šiai įmonei pardavė gatavos produkcijos (putojantis gazuotas fermentuotas gėrimas „B2“) už 1853859 Lt. Iš viso tikrinamuoju laikotarpiu (2008–2012 m.) eksportas *OOO W.-A. Ltd* sudarė 1877654 Lt, iš jų: degtinės butelių parduota už 23794 Lt ir gatavos produkcijos už 1853859 Lt.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, sprendime daroma išvada, kad Pareiškėja pastabose nepagrįstai nurodo, kad „UAB „B2“ *tapo tarpine grandimi vyno žaliavos bei komplektacijos dalių tiekimui į Kaliningrado sritį*“, nes, kaip nustatyta patikrinimo metu, Pareiškėja 2008–2012 m. vyno žaliavos bei komplektacijos dalių į Kaliningrado sritį nepardavė (nurodytas prekes Pareiškėja parduoda UAB „B2“, o pastaroji tiekia jas į Kaliningradą), o dėl sandorių su *OOO W.-A. Ltd* Pareiškėjos pateikta 2010-07-20 pasirašyta sutartis su priedais yra dėl gatavos produkcijos pardavimo (21 priedas).

Nurodoma, jog sandorius su *E. Ltd* Pareiškėja vykdė 2008, 2009 m., 2010 m. 01–07 mėn. Inspekcijos duomenų bazėje esančiais Muitinės duomenimis, šiuo laikotarpiu Pareiškėja pardavė *E. Ltd* gatavos produkcijos (putojantis gazuotas fermentuotas gėrimas „B2“, putojantis fermentuotas gėrimas „V1“) už 2618089 Lt, iš jų: 2008 m. – už 699730 Lt, 2009 m. – už 1161741 Lt ir 2010 m. sausio–liepos mėn. – už 756619 Lt. Pažymima, kad Pareiškėja 2008–2010 m. vyno žaliavos bei komplektacijos dalių šiai įmonei taip pat nepardavė. Sutarties su šia įmone Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu nepateikė, nurodydama, jog neranda.

Išanalizavus patikrinimo metu pateiktus dokumentus nustatyta, kad įmonę *OOO W.-A.* 2006 m. Pareiškėjai surado, pristatė bei su ja vedė derybas fizinis asmuo *L. B2* (Šveicarija), o 2008 m. *L. B2* surado ir pristatė Pareiškėjai įmonę *E. Ltd* ir vedė su ja derybas (Akto 22 priedas, 2009-12-31 pasirašyto Paslaugų suteikimo akto 1.7.1., 1.9.1. p.). Pažymima, jog ginčas šioje dalyje vyksta dėl 2008–2012 m. UAB „B2“ pagal 2007-05-05 bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį įformintų paslaugų suteikimo aplinkybių realumo, todėl ta aplinkybė, kad *L. B2* dar 2006 m. surado Pareiškėjai verslo partnerį *OOO W.-A.*, neįrodo, kad dėl UAB „B2“ tarpininkavimo buvo pasiektas susitarimas dėl vyno žaliavos bei komplektuojančių dalių (kamščių, veržlių, gaubtelių ir kt.), kuriomis prekiauja Pareiškėja, pardavimo Kaliningrado srityje.

Įvertinusi Pareiškėjos pastabas, paaiškinimą ir tai, kas nustatyta patikrinimo metu, Inspekcija sprendime tvirtina, kad paslaugų, užfiksuotų ginčo PVM sąskaitose faktūrose, UAB „B2“ neatliko, nes *OOO W.-A. Ltd* Pareiškėjai jau buvo žinoma nuo 2006 m., *OOO W.-A.* bei *E. Ltd* surado, pristatė ir vedė derybas *L. B2*. Pareiškėjos teigimas, kad UAB „B2“ *taip pat suorganizavo gatavos produkcijos pardavimą į Kaliningrado sritį (įmonėms W.-A. ir E.)*“, yra prieštaraujantis faktams – dėl sandorių su *OOO W.-A. Ltd* Pareiškėja pateikė 2010-07-20 pasirašytą sutartį su priedais dėl gatavos produkcijos pardavimo.

Sprendime pažymima, kad Pareiškėja su UAB „B2“ pasirašytos 2007-05-15 bendradarbiavimo ir paslaugų sutarties laikotarpiu (2008–2012 m.) minėtų prekių pardavimų į Kaliningrado sritį nevykdė, vyno žaliavą bei komplektacijos dalis šiuo laikotarpiu Pareiškėja pardavė UAB „B2“, o ši perpardavė *OOO W.-A. Ltd*. Todėl Pareiškėjos teigimas, kad UAB „B2“ suorganizavo vyno žaliavos bei komplektacijos dalių (kamščių, veržlių, gaubtelių ir kt.) pardavimus į Kaliningrado sritį, vertinamas kritiškai, ypač įvertinus tai, kad pati Pareiškėja žinojo tikruosius prekių pirkėjus, o pardavimai buvo vykdomi per susijusią bendrovę.

Nurodoma, jog patikrinimo metu taip pat buvo siekiama nustatyti, ar UAB „B2“ minėtomis PVM sąskaitomis faktūromis įformintas paslaugas įsigijo iš kitų ūkio subjektų ir jas perpardavė Pareiškėjai, tačiau Vilniaus AVMI 2013-11-13 raštu Nr. KD-7280 informavo, jog UAB „B2“ iš kitų ūkio subjektų ar fizinių asmenų tokių paslaugų neįsigijo, kitų dokumentų, pagrindžiančių faktinį paslaugų atlikimą, išskyrus minėtą Bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį bei PVM sąskaitas faktūras,

nepateikė. UAB „B2“ iki 2011-09-21 dirbo vienas darbuotojas direktorius B. P. (puse etato, vidutinis mėnesinis atlyginimas 400 Lt).

Taip pat nurodoma, jog mokestinio tyrimo, atlikto 2012-10-17, metu buvo išanalizuota Pareiškėjos valdymo organizacinė struktūra. Pareiškėjos finansų direktorius G. M. raštu 2012-10-16 paaiškino: „<...> mūsų įmonėje nėra griežtai parašais patvirtintos struktūros. Tačiau prisegtame dokumente pateikiu realią įmonės organizacinę schemą, kurioje matyti skyriai, pavaldumas ir apytikris darbuotojų skaičius. <...>“ (23 priedas). Pagal pateiktą schemą „Įmonės valdymo organizacinė struktūra“ nustatyta, kad Pareiškėjos struktūroje yra „Rinkodaros ir pardavimų skyrius“, kuriame dirba 10–15 vadybininkų, 2–5 vairuotojai, 2–5 sandėlio darbuotojai. „Rinkodaros ir pardavimų skyrius“ yra pavaldus rinkodaros ir pardavimų direktoriui A. S. . Siekiant nustatyti, kokias darbo funkcijas atlieka Rinkodaros ir pardavimų skyriaus darbuotojai, patikrinimo metu buvo paprašyta pateikti darbuotojų pareigines instrukcijas, patvirtintus Pareiškėjos skyrių nuostatus už 2008–2012 m., rinkodaros ir pardavimų direktoriaus A. S. darbo sutartį, nurodyti datą, nuo kada bendrovėje yra Rinkodaros ir pardavimų skyrius, pateikti šio skyriaus darbuotojų sąrašą. Pareiškėja 2014-09-10 ir 2014-10-21 raštuose paaiškino, kad bendrovėje nėra sudaryta darbuotojų pareigybių instrukcijų, nes darbo funkcijos ir sąlygos yra aiškiai aptartos darbo sutartyse, bei nurodė, jog bendrovėje nėra patvirtintų skyrių nuostatų už 2008–2013 m. Pareiškėja 2014-10-21 pateikė su A. S. pasirašytą 2002-12-13 darbo sutartį Nr. 126 (neterminuota), kurioje nurodytos A. S. pareigos – rinkodaros ir pardavimų vadovas, padalinys „Realizacija“, nurodyta 1500 Lt mėnesinė alga. Minėta darbo sutartis 2004-07-01 pakeista pervedant dirbti rinkodaros ir pardavimų direktoriumi, 2005-04-01 pakeista ir nustatyta mokėti 1700 Lt/mėn., nuo 2005-05-02 – 2000 Lt/mėn., nuo 2007-06-01 – 4000 Lt/mėn., nuo 2012-09-01 – 5200 Lt/mėn. Pareiškėja 2014-09-10 paaiškinime teigia, jog darbo sutartyse su darbuotojais yra aiškiai aptartos jų darbo funkcijos ir sąlygos, tačiau A. S. darbo sutartyje nėra informacijos, kokias konkrečiai darbo funkcijas pagal šią sutartį jis atlieka. Mokestinio tyrimo ir patikrinimo metu pasirinktinai išnagrinėjus Pareiškėjos darbuotojų (L. S. , M. S. , B. P. , R. P. , Ž. R. , V. B. , L. Č. , A. Č.) darbo sutartis nustatyta, kad darbo sutartyse nėra aptarta, kokias darbo funkcijas atlieka minėti darbuotojai, yra nurodytas tik pareigų pavadinimas: konsultantė, prekybos atstovas Didžiojoje Britanijoje, Ispanijoje, Portugalijoje, muitinės deklarantas-vadybininkas, produkto vadybininkė, vairuotojas-ekspeditorius, vadybininkas, vadybininko asistentas, vadybininkė-ekspeditorė. Darbo sutarčių dalyje „Darbuotojo įsipareigojimai, kurių nereglamentuoja kolektyvinis susitarimas, kolektyvinė sutartis ir kiti neprivalomi pagal teisės aktus, bet jiems neprieštarauja“ vienais atvejais yra įrašas „Gamybinių ir komercinių paslapčių saugojimas“, kitais atvejais įrašų nėra. Daroma išvada, jog pagal Pareiškėjos su darbuotojais sudarytas darbo sutartis negalima nustatyti, kokias konkrečiai funkcijas darbuotojai atlieka.

Pareiškėja 2014-10-21 pateikė rinkodaros ir pardavimų skyriaus darbuotojų sąrašą (26 priedas) už 2008–2013 m., pagal kurį nustatyta, kad 2008–2012 m. šiame skyriuje vidutiniškai dirbo 28 darbuotojai, vidutiniškai po 1 (vieną) darbuotoją dirbo šiose pareigose: rinkodaros ir pardavimų direktorius, realizacijos sk. viršininko pavaduotojas, prekybos atstovas, prekybos atstovas-ekspeditorius, pardavimų vadovas, pardavimų vyr. vadybininkas, vadybininko asistentas; vadybininku-ekspeditoriumi ir produktų vadybininku vidutiniškai dirbo po 2 darbuotojus; pardavimų vadybininku – vidutiniškai 7 darbuotojai; vadybininku/vadybininke – vidutiniškai 4 darbuotojai; vairuotoju-ekspeditoriumi – vidutiniškai 5 darbuotojai, marketingo vadybininke – vidutiniškai 1 darbuotoja. Įvertinus šią informaciją sprendime daroma išvada, kad Pareiškėja turėjo rinkodaros ir pardavimų skyrių, turėjo darbuotojų, kurie galėjo atlikti klientų paiešką, vesti derybas su pirkėjais dėl prekių realizavimo ir kt. Tuo tarpu UAB „B2“ iki 2011-09-21 buvo vienas darbuotojas – vadovas B. P. , nuo 2011-09-22 – du darbuotojai: vadovas B. P. ir apskaitą tvarkantis asmuo R. N. , nuo 2012-11-14 – 4 darbuotojai. B. P. 2007–2012 m. dirbo Pareiškėjos įmonėje muitinės deklarantu-vadybininku visą darbo dieną, be to, Inspekcijos Mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis, dirbo vadovu šiose įmonėse: UAB „G2“ – nuo 2007-02-15 iki dabar; UAB „B1“ (k.) – nuo 2007-02-19 iki dabar; UAB „V2“ (k.) – nuo 1991-10-31 iki dabar. UAB „B2“ įregistruota 2006-04-12, jos akcininkai: 2008 ir 2009 m. – L. S. (100 procentų akcijų), 2010 m. L. S. (80 procentų

akcijų), K. S. ir M. S. (po 10 procentų akcijų); 2011–2013 m. UAB „B2“ akcininkai ir jų turimų akcijų skaičius nesikeitė.

Nurodoma, jog pagal UAB „B2“ patikrinimo metu pateiktus dokumentus nustatyta: vykdoma veikla – vyno žaliavos „B2“ bei šampano butelių, plastikinių kamščių, veržlių plastikiniams kamščiams pardavimas; veiklą vykdo tuo pačiu adresu, kaip ir Pareiškėja: Europos pr. 40, Kaunas; UAB „B2“ nekilnojamas turtas naudojamas Pareiškėjos ekonominėje veikloje, o UAB „B2“ realizuoja tik iš Pareiškėjos įsigytas minėtas prekes (perparduoda tik Rusijos įmonei *OOO W.-A. Ltd*).

Pažymima, kad UAB „B2“ 2007-05-14 įsigijo 38 proc. Pareiškėjos akcijų, o kitą dieną buvo pasirašyta 2007-05-15 sutartis. B. P. yra L. S. , kuri turi 14 proc. Pareiškėjos akcijų, sesers vyras (2014-03-12 santuoka nutraukta). UAB „B2“ akcininkė L. S. yra Pareiškėjos gen. direktoriaus G. S. žmona.

Atkreipiamas dėmesys į tai, jog sutartyje yra nustatytas fiksuotas 41269 Lt (20000+21269) plus PVM mokestis už paslaugas per mėnesį. Taigi, paslaugų kainos neturi įtakos sutartų atlikti paslaugų apimtys, sudėtingumas ar kiti faktoriai.

Apibendrinant byloje surinktus įrodymus, sprendime konstatuojama, kad byloje nustatytos šios objektyvios aplinkybės, sudarančios pagrindą daryti vienareikšmę išvadą, jog UAB „B2“ Pareiškėjai išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos jose nurodytomis sąlygomis neįvyko:

- dėl produktų pardavimų organizavimo paslaugos Pareiškėjos pateikti paaiškinimai prieštarauja faktams, nes *OOO W.-A. Ltd* Pareiškėjai buvo žinoma nuo 2006 m., Pareiškėjai įmones *OOO W.-A. Ltd* ir *E. Ltd* surado, pristatė ir vedė derybas *L. B2*. Be to, Pareiškėja vyno žaliavos bei komplektacijos dalių į Kaliningrado sritį 2008–2012 m. nepardavė;

- paslaugų kainai neturėjo įtakos sutartų atlikti paslaugų apimtys, sudėtingumas ar kiti faktoriai, nes Sutartyje buvo nustatytas fiksuotas 41269 Lt plus PVM mokestis už paslaugas per mėnesį;

- Pareiškėja ir UAB „B2“ yra susijusios įmonės: tikrinamuoju laikotarpiu UAB „B2“ valdė 38 proc. Pareiškėjos akcijų; UAB „B2“ akcininkė L. S. (iki 2009 m. valdė 100 proc. akcijų, nuo 2010 m. – 80 proc. akcijų) – Pareiškėjos gen. direktoriaus G. S. žmona bei Pareiškėjos akcininkė (14 proc. akcijų). Tikrinamuoju laikotarpiu L. S. sesers vyras B. P. buvo UAB „B2“ direktorius ir Pareiškėjos darbuotojas.;

- Sandorio su Pareiškėja metu UAB „B2“ dirbo: nuo 2007-05-15 iki 2011-09-21 puse etato vienas darbuotojas direktorius B. P. , jo vidutinis atlyginimas 400 Lt, nuo 2011-09-22 – du darbuotojai, nuo 2012-11-14 – 4 darbuotojai. B. P. tuo pačiu laikotarpiu dirbo Pareiškėjos muitinės deklarantu-vadybininku visą darbo dieną ir buvo paskirtas vadovu dar 3 (trijų) įmonių;

- Pareiškėjos įmonėje yra Rinkodaros ir pardavimų skyrius;

- dėl minėtos sutarties Pareiškėja nepateikė pasirašytų sutarčių su naujais klientais;

- Pareiškėja rinkodaros ir produktų pardavimų organizavimo paslaugoms įsigyti iš UAB „B2“ pagrįsti pateikė tik 2007-05-15 sutartį, PVM sąskaitas faktūras ir registrus, tačiau kitų dokumentų ar kitų objektyvių tiesioginių įrodymų, kurie patvirtintų UAB „B2“ PVM sąskaitomis faktūromis įformintų ūkinių operacijų realumą ir turinį, nepateikė.

Sprendime tvirtinama, jog atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, ginčijamos PVM sąskaitos faktūros pagrįstai pripažintos neturinčiomis juridinės galios, todėl minėtu laikotarpiu Pareiškėjos apskaitoje apskaitytas ir atitinkamais mokestiniais laikotarpiais PVM deklaracijose deklaruotas pirkimo PVM patikrinimo metu pagrįstai buvo sumažintas 498530 Lt, o Pareiškėjos apskaitytos rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugų sąnaudos, priskirtos leidžiamoms atskaitymams, sumažintos 2476140 Lt.

Inspekcija nurodo sutinkanti su Pareiškėjos pastabose nurodyta aplinkybe, jog paslaugų atlikimo priėmimo–perdavimo aktai pagal Sutarties sąlygas nebuvo privalomi, tačiau pažymi, jog Sutarties 3.1.1. p. buvo numatyta, kad rinkodaros paslaugos bus teikiamos Paslaugų teikėjo atstovams nuolat teikiant Užsakovui atitinkamas rašytines, žodines ar kitokios formos konsultacijas bei pasiūlymus pagal Užsakovo poreikius. Patikrinimo metu, išskyrus Sutartį, PVM sąskaitas

faktūras bei jų registrą, jokių kitų įrodymų apie atliktus rinkos konjunktūros tyrimus, sudarytas rinkos prognozes ir analizę, sukurtą ir įgyvendintą marketingo strategiją ir pan., Pareiškėja nepateikė.

Dėl Pareiškėjos pastabos, susijusios su mokesčių administratoriaus atliktu UAB „B2“ mokestiniu patikrinimu, kurio metu buvo tikrinti ir PVM bei pelno mokestis už 2008-01-01–2010-12-31 laikotarpį, sprendime pažymima, jog mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. UAB „B2“ patikrinimo metu iš esmės buvo tikrinami 2008-01-01–2010-12-31 laikotarpiu apskaitoje užfiksuoti sandoriai, susiję su nekilnojamojo turto įsigijimu iš fizinių asmenų ir šių sandorių pagrįstumas. Nors buvo atliekamas to paties laikotarpio ir PVM bei pelno mokesčio patikrinimas, tačiau šių mokesčių įstatymų pažeidimų (dėl ginčijamų sandorių) nebuvo nustatyta.

Sprendime remiamasi PVM įstatymo 14 str. 1 dalies nuostata, jog prievolė apskaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai šio Įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Mokėtinas į biudžetą PVM apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp to paties mokestinio laikotarpio apskaičiuoto pardavimo PVM už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas (išskyrus PVM, kurį privalo išskaityti ir sumokėti prekių ir paslaugų pirkėjas), taip pat iš priklausančio mokėti į biudžetą PVM sumos už įsigytas prekes ir paslaugas (jeigu PVM mokėtojas turi šį PVM apskaičiuoti ir sumokėti) ir atskaitomo pirkimo ir / ar importo PVM (PVM įstatymo 89 str.), PMĮ 11 str. 1 dalies nuostata, jog apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, iš per mokestinį laikotarpį gautų pajamų atimamos įstatyme nustatytos neapmokestinamosios pajamos ir atskaitomi leidžiami atskaitymai, įskaitant ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, žodžio „Deklaracija“ reikšme (*lot. declaratio* – paaiškinimas, parodymas), jog tai yra apmokestinamo asmens pareiškimas dėl savo pajamų, turto dydžio (*Tarptautinių žodžių žodynas, Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985*). Tvirtinama, jog iš byloje pateiktos medžiagos matyti, jog UAB „B2“ įformino Pareiškėjai PVM sąskaitomis faktūromis atitinkamų paslaugų teikimą, šias sąskaitas apskaitė savo apskaitoje ir Pareiškėjai išrašytų PVM sąskaitų faktūrų pagrindu deklaravo PVM bei pelno mokesčio deklaracijose atitinkamas mokestines prievoles. Kaip yra nurodęs LVAT 2010-10-07 nutartyje adm. byloje Nr. A442-1018/2010 (tą patį akcentuoja ir pati Pareiškėja skunduose Inspekcijai bei Komisijai), „mokesčių administratoriaus kompetencijai nėra priskirta vertinti, ar mokesčių mokėtojo veiksmai atitinka ekonominę logiką“. Šalys yra laisvos pasirinkti, kaip organizuoti savo verslą bei uždirbti pajamas, todėl UAB „B2“ patikrinimo metu (Vilniaus AVMI 2014-04-04 patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0680-278) Pareiškėjai išrašytos ginčo PVM sąskaitos faktūros buvo pripažintos turinčiomis juridinę galią.

Sprendime atkreipiamas dėmesys į mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijoje metu Pareiškėjos pateiktą Komisijai UAB „B2“ 2012-02-22 pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (4.65)-89-176, kuriame pažymėta, jog tyrimo metu buvo nustatyta, kad UAB „B2“ išrašė PVM sąskaitas faktūras (*invoice*), kuriomis įformino marketingo paslaugas Rusijos įmonėms *E. Ltd, W.-A. Ltd* (Kaliningradas), *TK S.* (Maskva). 2008–2010 m. UAB „B2“ apskaitoje apskaityta Rusijos įmonėms atliktų marketingo paslaugų už 3425696 Lt. UAB „B2“ pasirašytose sutartyse su minėtomis Rusijos įmonėmis bendrovė įsipareigojo atlikti kompleksines marketingo paslaugas dėl prekių judėjimo Rusijos teritorijoje (mažmeninės prekybos tinklų aplankymas, informacijos apie likučius surinkimas, informacijos rinkimas apie konkurentų prekybos taškus). Prie išrašytų PVM sąskaitų faktūrų buvo pridėti atliktų darbų aktai, jog marketingo paslaugų kompleksas yra įvykdytas, tačiau pagal tyrimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad bendrovėje dirbo tik vienas darbuotojas – direktorius B. P. , kuris per tiriamąjį laikotarpį nebuvo išvykęs į Rusiją ir atlikti išvardintų darbų negalėjo. Tačiau, nors mokestinio tyrimo metu UAB „B2“ ir nepateikė dokumentų, įrodančių marketingo paslaugų atlikimą Rusijos įmonėms, UAB „B2“ apskaitoje apskaitytos Rusijos įmonėms atliktų marketingo paslaugų pajamos taip pat nebuvo tikslinamos (po mokestinio tyrimo inicijuoto mokestinio patikrinimo metu).

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad vertinant Pareiškėjos teiginį, jog ginčijamų rinkodaros ir pardavimų organizavimo paslaugų, kurias jai suteikė UAB „B2“, realumą patvirtina jos kasmet

augantys vyno žaliavos pardavimai, pakartotinio pastabų nagrinėjimo metu buvo dar kartą įvertinti Pareiškėjos 2008–2012 m. vykdyti pardavimai Rusijos įmonėms *U.-NN* bei *W.-A. Ltd*. Informacija apie pardavimus (Lt) pateikiama 1 lentelėje:

	<i>U.-NN</i>	<i>W.-A. Ltd</i>	<i>E. Ltd</i>	Eksportas į Rusiją iš viso
2008	3 520 644	23 794	699 730	4 244 168
2009	13 169 784	0	1 161 740	14 331 524
2010	24 934 186	203 108	756 619	25 893 913
2011	56 203 338	1 106 551	0	57 309 889
2012	59 454 882	544 201	0	59 999 083
Iš viso:	157 282 834	1 877 654	2 618 089	161 778 577

1 lentelė. Informacija apie pardavimus (Lt)

Iš pateiktų duomenų, pasak Inspekcijos, matyti, jog Pareiškėjos pardavimai į Rusiją 2008–2012 m. išaugo nuo 4,2 iki 60 mln. Lt, t. y. padidėjo 14,3 karto, tačiau pardavimų į Rusiją padidėjimui turėjo įtakos išaugę pardavimai *U.-NN*, o ne *E. Ltd* ar *W.-A. Ltd*. Pardavimai *E. Ltd* (Rusija, Kaliningradas) bendruose pardavimuose į Rusiją sudarė: 2008 m. – 16,58 proc., 2009 m. – 8,11 proc., 2010 m. – 2,92 proc.; 2011–2012 m. pardavimai *E. Ltd* nebuvo vykdomi. Pardavimai *W.-A. Ltd* (Rusija, Kaliningradas) bendruose pardavimuose sudarė: 2008 m. buvo parduoti tik buteliai; 2009 m. pardavimų nebuvo; 2010 m. – 0,78 proc. bendrų pardavimų, 2011 m. – 1,93 proc., 2012 m. – 0,91 proc.

Pažymima, kad Pareiškėjos tiesioginiai pardavimai putojančio fermentuoto gėrimo „B2“ *E. Ltd* truko tik 2,5 metų (nuo 2008-02-29 iki 2010-07-20). Pardavimai *W.-A. Ltd* nuo 2010 m. 08 mėn. iki 2012 m. 12 mėn. svyravo: 2011 m. išaugo iki 1,1 mln. Lt, o 2012 m. sumažėjo iki 0,54 mln. Lt (2008 m. parduoti šampano buteliai).

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėja pastabose nepagrįstai nurodo, kad vyno žaliavos ir komplektuojančių dalių pardavimai Kaliningrado įmonėms išaugo UAB „B2“ dėka. Pažymima, kad Pareiškėjos vyno žaliavos ir komplektuojančių dalių pardavimai UAB „B2“ sudarė nežymią dalį, palyginus su pardavimais į Rusiją, pavyzdžiui, 2008 m. Pareiškėjos pardavimai UAB „B2“ sudarė 506403 Lt, o į Rusiją (*U.-NN*) – 4244168 Lt, t. y. 8,38 karto daugiau; 2009 m. pardavimai UAB „B2“ sudarė 930055 Lt, o į Rusiją – 14331524 Lt, t. y. 15,4 karto daugiau; 2010 m. pardavimai UAB „B2“ sudarė 1560399 Lt, o į Rusiją – 25893913 Lt, t. y. 16,6 karto daugiau, o 2011 m. – 24,41 karto daugiau ir 2012 m. – 33,44 karto daugiau pardavimų į Rusiją.

Mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijoje metu Pareiškėja pateikė papildomus dokumentus: UAB „B2“ atitinkamų laikotarpių pelno mokesčio apyskaitų ir PVM deklaracijų kopijas, susistemintą UAB „B2“ pajamų–išlaidų detalizaciją už 2008–2013 m. ir kt., kurie, Pareiškėjos tvirtinimu, įrodo ginčijamų rinkodaros ir pardavimų organizavimo paslaugų, kurias jai suteikė UAB „B2“, realumą. Inspekcija, įvertinusi šią informaciją, nurodo sutinkanti su Pareiškėjos teiginiu, kad UAB „B2“ dirbo pelningai, kad ji deklaravo iš Pareiškėjos gautas pajamas ir sumokėjo priklausantį mokėti PVM bei pelno mokestį, tačiau, pasak Inspekcijos, pateikta informacija neįrodo UAB „B2“ pagal 2007-05-05 pasirašytą bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį įformintų paslaugų suteikimo Pareiškėjai aplinkybių realumo. Iš UAB „B2“ pajamų–išlaidų detalizacijos matyti, jog UAB „B2“ pagrindines pajamas gauna iš prekių perpardavimo (eksporto), t. y. įsigydama iš Pareiškėjos vyno žaliavą bei komplektuojančias dalis ir jas perparduodama vieninteliame pirkėjui Rusijoje *W.-A. Ltd*. Todėl akivaizdu, jog, visų pirma, UAB „B2“ yra suinteresuota didinti pardavimus *W.-A. Ltd*, nes tai yra jos pagrindinės pajamos ir pelnas. Todėl labiau tikėtina, jog minėta Bendradarbiavimo sutartis turėjo sąlygoti būtent UAB „B2“, o ne Pareiškėjos išaugusius ir kasmet augančius vyno žaliavos pardavimus į Kaliningrado sritį. Inspekcijos duomenų bazėje esančiais Muitinės duomenimis, minėtas prekes UAB „B2“ eksportuoti *OOO W.-A. Ltd* pradėjo 2006 m. 10 mėn., t. y. vėliau nei Pareiškėja, kuri vyno žaliavos eksportą *OOO W.-A. Ltd* vykdė 2006 m. 07, 09 mėn.

Dėl B. P. Pareiškėjos darbuotojo ir UAB „B2“ atstovo atliekamų funkcijų sprendime pažymima, jog Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė darbuotojų pareiginių instrukcijų, skyrių nuostatų, motyvuodama tuo, jog bendrovėje šių dokumentų nėra, kad darbuotojų darbo funkcijos apibrėžtos darbo sutartyse. Tačiau darbo sutartyse nurodytas tik pareigų pavadinimas, todėl kokių būdu, kokių dokumentų pagrindu Pareiškėja pastabose apibrėžė B. P. , kaip jos darbuotojo, ir B. P. , kaip UAB „B2“ atstovo (tiriamuoju laikotarpiu vienintelis darbuotojas, neskaitant nuo 2011-09-22 apskaitą tvarkančio asmens), atliekamas funkcijas, nepagrindė. Taip pat pažymima, kad UAB „B2“ nekilnojamojo turto neturi ir savo veiklą vykdo tuo pačiu adresu, kaip ir Pareiškėja, t. y.:

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, sprendime konstatuojama, jog PVM atskaitai ir patirtoms išlaidoms pagrįsti Pareiškėjos tikrinimui pateiktose UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu įformintose PVM sąskaitose faktūrose įvardintos ūkinės operacijos („Patalpų nuoma ir kitos paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugos pagal 2007-05-15 Bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį“, „Paslauga (21 proc.)“) už 2974645 Lt (apmokestinamoji vertė 2476140 Lt, PVM 498505 Lt) realiai neįvyko, jose įvardintos paslaugos Pareiškėjai faktiškai nebuvo suteiktos, t. y. Akte šios PVM sąskaitos faktūros pagrįstai pripažintos neturinčiomis juridinės galios. Pareiškėjos apskaitoje apskaitytas ir atitinkamais mokesčiais laikotarpiais PVM deklaracijose deklaruotas pirkimo PVM patikrinimo metu pagrįstai buvo sumažintas 498530 Lt, o rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugų sąnaudos, priskirtos leidžiamiems atskaitymams, sumažintos 2476140 Lt.

Dėl delspinigių ir baudų sprendime vadovaujama PVM įstatymo 123 str. 1 dalies, PMĮ 56 straipsnio, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis ir nurodoma, jog už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2014-10-24 nuo tvirtintinų 144377 Eur (498505 Lt) PVM bei 114162 Eur (394182 Lt) pelno mokesčio sumų, atsižvelgiant į PVM bei pelno mokesčio sumokėjimo pradelstų dienų skaičių, Pareiškėjai apskaičiuojama 69151,84 Eur (238767,48 Lt) PVM delspinigių ir 37066,56 Eur (127983,43 Lt) pelno mokesčio delspinigių.

Sprendime taip pat remiamasi PVM įstatymo 123 str. 2, 4 dalimis, MAĮ 139 str. 1 dalimi ir nurodoma, jog skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant) skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A²⁶¹-214/2008; 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-916/2010; 2010-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-884/2010; 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1546/2010). Atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu nebuvo nustatyta nei baudas mažinančių, nei didinančių aplinkybių, Pareiškėjai sprendime skiriamos 30 proc. dydžio 43313 Eur (144377 x 30 proc.) PVM ir 34249 Eur (114162 Lt x 30 proc.) pelno mokesčio baudos.

Pareiškėja nesutinka su ginčijamu Inspekcijos 2015-07-10 sprendimu Nr. 69-83 ir 2015-07-31 skunde pateikia šiuos nesutikimo motyvus.

Skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius skirtingai vertino to paties sandorio pagrįstumą PVM tikslais ir tokiu būdu pažeidė mokesčių neutralumo principą. Mokesčių neutralumo principas, kuriuo grindžiama Šeštąja direktyva įtvirtinta bendra PVM sistema, draudžia PVM rinkimo srityje nevienodai traktuoti tokius pat sandorius vykdančius ūkio subjektus (2007-06-28 ETT sprendimas C-363/05, 29 p.). Atitinkamai, turi būti draudžiamas ir to paties sandorio skirtingas traktavimas PVM tikslais. Be to, mokesčių neutralumo principas yra užtikrinimas neatsižvelgiant į ekonominės veiklos tikslą ar rezultatą. Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius, nagrinėdamas konkrečią ūkinę operaciją PVM rinkimo aspektu, privalo ją vertinti tiek pirkėjo (paslaugų gavėjo), tiek pardavėjo (paslaugų teikėjo) atžvilgiu bei minėtas vertinimas turi būti analogiškas.

Pareiškėja skunde nurodo pateikianti argumentus, įrodančius, jog Inspekcija, vertindamas tarp Pareiškėjos ir UAB „B2“ įvykusias ūkines operacijas, skirtingai traktavo jų pagrįstumą skirtingų 2007-05-15 Bendradarbiavimo ir paslaugų sutarties šalių atžvilgiu. Visos ūkinės operacijos, įvykusios Bendradarbiavimo sutarties pagrindu, mokesčių administratoriaus buvo įvertintos tiek pardavėjo (UAB „B2“), tiek pirkėjo (Pareiškėjos) atžvilgiu, nes Vilniaus AVMI atliko UAB „B2“ PVM ir PM patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2010-12-31 bei Inspekcija atliko

Pareiškėjos PVM ir PM patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31. Pasak Pareiškėjos, sutampa šių abiejų mokestinių patikrinimų dalykas (PVM ir PM) bei iš dalies sutampa tyrimų laikotarpis.

Inspekcija skundžiamame sprendime teigia, kad „mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. UAB „B2“ mokestinio patikrinimo metu iš esmės buvo tikrinami 2008-01-01–2010-12-31 laikotarpiu apskaitoje užfiksuoti sandoriai, susiję su nekilnojamojo turto įsigijimu iš fizinių asmenų ir šių sandorių pagrįstumas“. Toks teiginys, Pareiškėjos tvirtinimu, neatitinka tikrovės, nes UAB „B2“ 2013-07-08 Vilniaus AVMI prašymu pateikė jos patikrinimui atlikti reikalingą Bendradarbiavimo sutartį. Tai reiškia, kad šis dokumentas UAB „B2“ mokestinio patikrinimo metu buvo vertinamas.

Skunde akcentuojama, kad, pasibaigus Pareiškėjos mokestiniam tyrimui, buvo surašytas 2012-10-17 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. 281-65, kuriuo Inspekcija nurodė Pareiškėjai dėl nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskirtų rinkodaros ir produktų pardavimų organizavimo paslaugų apmokestinamąsias pajamas už 2007–2011 m. padidinti 2290430 Lt, o atskaitomą pirkimo PVM sumažinti 450244 Lt, taip pat patikslinti atitinkamas deklaracijas ir sumokėti papildomas mokesčių sumas į biudžetą. Nuo minėtų ūkinių operacijų visa apimtimi mokestines prievoles įvykdė, t. y. į valstybės biudžetą sumokėjo 498529,57 Lt pardavimo PVM ir apskaitė 2974669,57 Lt gautas pajamas už suteiktas paslaugas bei sumokėjo 396182,4 Lt pelno mokesčių, UAB „B2“, t. y. paslaugų teikėjas, todėl Pareiškėjai ir UAB „B2“ iškilo klausimų dėl Inspekcijos minėtų nurodymų teisėtumo ir pagrįstumo. Pareiškėja kartu su UAB „B2“ ne kartą klausė Inspekcijos, kaip turėtų elgtis UAB „B2“, jeigu Pareiškėja sutiktų su Inspekcijos 2012-10-17 pranešime Nr. 281-65 nurodyta pozicija (ar UAB „B2“ turėtų teisę susigrąžinti iš valstybės biudžeto šios Bendradarbiavimo sutarties pagrindu apskaitytus ir sumokėtus mokesčius). Tačiau tikslus atsakymas, pasak Pareiškėjos, nebuvo gautas. Nurodoma, jog, analizuojant į Pareiškėjos ir UAB „B2“ paklausimus gautą 2013-01-17 raštą Nr. (32.39-PVM)-RM-446 bei 2013-04-09 raštą Nr. (32.39-PVM)-RM-2255, matyti, kad Inspekcija taip ir neatsakė, kokių veiksmų turėtų imtis minėti verslo subjektai vienu ar kitu atveju, o apsiribojo lakoniškomis bendro pobūdžio frazėmis bei teisės aktų nuostatų citatomis. Inspekcija patvirtino, kad Bendradarbiavimo sutartis tarp Pareiškėjos ir UAB „B2“ bus įvertinta pastarosios įmonės patikrinimo metu. Vilniaus AVMI atliko UAB „B2“ PVM, PM, GPM, VSD įmokų, PSD įmokų, nekilnojamojo turto mokesčio, įmokų į garantinį fondą 2008-01-01–2010-12-31 laikotarpio mokestinį patikrinimą, t. y. Bendradarbiavimo sutartis ir jos pagrindu suteiktos paslaugos pateko į Vilniaus AVMI tikrintą laikotarpį. UAB „B2“ patikrinimas buvo baigtas 2014-04-04 patikrinimo aktu Nr. (4.65)-FR0680-278, kuriame, aprašant pelno mokesčio bei PVM analizę, pažymėta, kad mokestinio patikrinimo metu deklaravimo pažeidimų nenustatyta.

Iš to, kas išdėstyta, pasak Pareiškėjos, matyti, jog Inspekcija bando nepagrįstai susiaurinti UAB „B2“ atlikto mokestinio patikrinimo objektą. Tą, Pareiškėjos nuomone, patvirtina ir įsiteisėjęs Komisijos sprendimas (sprendimo 30–31 lapai). Mokesčių administratorius įvertino nurodytas ginčo ūkines operacijas tiek iš Pareiškėjos, tiek iš jos kontrahento UAB „B2“ pozicijos, o Inspekcijos teiginiai, kad UAB „B2“ patikrinimo metu nurodytos aplinkybės nebuvo nagrinėjamos, yra melagingi.

Skundžiamame sprendime Inspekcija teigia, kad „šalys laisvos pasirinkti, kaip organizuoti savo verslą bei uždirbti pajamas, todėl UAB „B2“ patikrinimo metu Pareiškėjos išrašytos ginčo PVM sąskaitos faktūros buvo pripažintos turinčiomis juridinę galią“. Tame pačiame sprendime Inspekcija, vertindamas tas pačias sąskaitas faktūras Pareiškėjos atžvilgiu, jau nurodo, jog „PVM atskaitai ir patirtoms išlaidoms pagrįsti Bendrovės tikrinimui pateiktose UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu įformintose PVM sąskaitose faktūrose įvardintos ūkinės operacijos („Patalpų nuoma ir kitos paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugos pagal 2007-05-15 Bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį“, „Paslauga (21 proc.)“ už 2974645 Lt (861516,74 Eur) (apmokestinamoji vertė 2476140 Lt (717139,71 Eur), PVM 498505 Lt (144377,03 Eur) realiai neįvyko, jose įvardintos paslaugos Pareiškėjai faktiškai nebuvo suteiktos, t. y. patikrinimo akte šios PVM sąskaitos faktūros pagrįstai pripažintos neturinčiomis juridinės galios“. Iš pateiktų citatų, Pareiškėjos nuomone, akivaizdu, jog Inspekcija

skirtingai vertina tas pačias ūkines operacijas (ir jas įforminančias PVM sąskaitas faktūras) bendradarbiavimo šalių (Pareiškėjos ir UAB „B2“) atžvilgiu. Su tokiomis Pareiškėjos išvadosis sutiko ir Komisija įsiteisėjusiame sprendime (sprendimo 30–31 lapai).

Skunde tvirtinama, jog šiuo atveju buvo konstatuotas ne PVM atskaitos uždraudimas Pareiškėjos atžvilgiu, o PVM sąskaitų faktūrų pripažinimas neturinčiomis juridinės galios. UAB „B2“ atžvilgiu atliktame mokesiniame patikrinime tos pačios PVM sąskaitos faktūros buvo pripažintos turinčiomis juridinę galią, atitinkančiomis ekonominės veiklos principus. Atitinkamai mokesčių administratorius pripažino, kad UAB „B2“ turėjo sumokėti pardavimo PVM į valstybės biudžetą. Tai reiškia, kad tas pats sandoris tarp Pareiškėjos ir UAB „B2“ buvo vertintas skirtingai, todėl tokiu būdu buvo pažeistas mokesčių neutralumo principas. Pažymima, jog ETT yra išaiškinęs, kad jei apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, dėl to jam negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokesťį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą (2006-03-30 ETT sprendimas C-184/04, 24 p.; 2006-09-14 ETT sprendimas C-72/05, 20 p.; 2009-02-12 ETT sprendimas C-515/07, 28 p.). Vadinasi, jeigu mokesčių administratorius pripažintų PVM sąskaitas faktūras neturinčiomis juridinės galios, tokiu atveju sandoris nebūtų apmokestinamas PVM ir atitinkamai viena sandorio šalis neturėtų galimybės atskaityti pirkimo PVM, o kita sandorio šalis neturėtų pareigos sumokėti pardavimo PVM į valstybės biudžetą. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad UAB „B2“ sumokėjo pardavimo PVM, Inspekcija patikrinimo metu pripažino PVM sąskaitas faktūras neturinčiomis juridinės galios ir atitinkamai uždraudė Pareiškėjai atskaityti pirkimo PVM, daroma išvada, kad Inspekcija pažeidė mokesčių neutralumo principą.

Nurodoma, jog šiuo atveju yra vertinamas vienas ir tas pats sandoris iš skirtingų jo subjektų (paslaugų teikėjo ir pirkėjo) pozicijų ir todėl vertinimas privalo būti analogiškas, o ne prieštaringas. Mokesčių administratoriui konstatavus pažeidimų atitinkamoje srityje nebuvimą, Inspekcija neturi teisės to paties sandorio vertinti priešingai, sukeldama papildomas pasekmes kitam ūkinės operacijos dalyviui. Vertindamas UAB „B2“ mokesčines prievoles, mokesčių administratorius neabejoja ir neneigia, kad pardavimo PVM bei pajamos už Pareiškėjai suteiktas paslaugas Bendradarbiavimo sutarties pagrindu yra apskaitytos, deklaruotos, prievolės nurodyta apimtimi atliktos tinkamai (tą patvirtino ir Komisija įsiteisėjusiame sprendime (29 lapas). Tačiau vertindamas antrą to paties sandorio pusę, t. y. Pareiškėjos paslaugų įsigijimą iš UAB „B2“, Inspekcija daro priešingą išvadą, kad paslaugos iš viso nebuvo suteiktos, todėl ir pirkimo PVM negali būti atskaitomas.

Atsižvelgiant į tai, kad Komisija patvirtino Bendradarbiavimo sutarties realumą, UAB „B2“ savalaikiai įvykdė prievoles PVM srityje, t. y. apskaičiavimo, deklaravo ir sumokėjo į biudžetą pardavimo PVM ir PM, tą konstatavo ir Komisija įsiteisėjusiame sprendime, UAB „B2“ veiksmus PVM ir PM srityje mokesčių administratorius įvertino kaip teisingus, jokių pažeidimų mokesčinio patikrinimo metu nenustatė, skunde daroma išvada, kad, esant draudimui tas pačias ūkines operacijas jų šalių atžvilgiu traktuoti skirtingai, Inspekcija neturi pagrindo riboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą ir jau vien šiuo aspektu ginčijamas Inspekcijos sprendimas turi būti panaikintas.

Skunde tvirtinama, jog PVM atskaitos uždraudimas, kai UAB „B2“ jau sumokėjo PVM į valstybės biudžetą, sąlygotų PVM, kaip kaupiamąjį daugiapakopį mokesťį. PVM yra vartojimo mokestis, kurio tikslas yra apmokestinti tik vartotojus. Tai reiškia, kad šis mokestis nėra mokamas kiekvienu gamybos, paslaugų teikimo ir distribucijos etapu, nes mokesčių mokėtojams yra suteikiama teisė į PVM atskaitą. Priešingu atveju, t. y. mokant kiekvieno gamybos proceso metu PVM, produktų kainos pasiekusios vartotojus, stipriai išaugtų. Skunde remiamasi LVAT 2008-03-07 nutartimi adm. byloje Nr. A-575-40-08) ir nurodoma, jog kaupiamasis daugiapakopis mokestis Europos Sąjungos lygmeniu yra draudžiamas. Taigi, Pareiškėja, kuri sumokėjusi pirkimo PVM už ginčo paslaugas, negalės jo atskaityti, šias išlaidas įtrauks į savo gaminamų putojančio vyno gėrimų „B2“ kainą ir tokiu būdu galutiniai vartotojai netiesiogiai mokės „daugiapakopį kaupiamąjį mokesťį“.

Nurodoma, jog draudimas Pareiškėjai atskaityti jos kontrahento sumokėtą PVM sąlygotų dvigubą apmokestinimą. UAB „B2“ gautą 2974669,57 Lt atlygį (įskaitant PVM) pagal Bendradarbiavimo sutartį apskaitė tinkamai, teisėtai deklaravo ir laiku į biudžetą sumokėjo 498529,57 Lt pardavimo PVM bei 396182,4 Lt pelno mokesťį. Jeigu Vilniaus AVMI atlikus UAB

„B2“ patikrinimą, būtų nustatyti neatitikimai PVM ir PM srityse dėl juridinės galios neturinčių apskaitos dokumentų panaudojimo, t. y. jeigu būtų patvirtintas faktas, kad UAB „B2“ realiai paslaugų Pareiškėjai neatliko, Inspekcija ir Vilniaus AVMI turėtų iš naujo apibūdinti UAB „B2“ iš Pareiškėjos gautas lėšas, kurios turėtų būti pripažintos pagaute, t. y. netipinėmis veiklos pajamomis. Pasak Pareiškėjos, toks Inspekcijos elgesys, kai iš to paties sandorio deklaruotas ir sumokėtas pardavimo PVM laikomas teisingu, o ketinamas atskaityti to paties sandorio pagrindu įsigytų paslaugų pirkimo PVM vertinamas kaip nepagrįstas, reikštų dvigubą apmokestinimą, o tai yra draudžiama tiek galiojančių teisės aktų normomis, tiek ir teismų praktika. Esant draudimui taikyti dvigubą apmokestinimą PVM ir pelno mokesčio srityje, Inspekcijos veiksmai neleidžiant Pareiškėjai atskaityti 498505 Lt PVM, Pareiškėjos vertinimu, yra neteisėti.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija 2014-12-22 sprendime Nr. 69-154 (kaip ir ginčijamame 2015-07-10 sprendime Nr. 69-83) padarė išvadą, kad 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu UAB „B2“ išrašytose sąskaitose faktūrose įvardintos paslaugos Pareiškėjai nebuvo suteiktos, t. y. šios PVM sąskaitos faktūros pripažintos neturinčiomis juridinės galios. Inspekcija tokią poziciją 2014-12-22 sprendime Nr. 69-154 grindė MAĮ 69 str. 1 dalimi. Komisija, įvertinusi surinktus byloje įrodymus bei Pareiškėjos pateiktus paaiškinimus, pateiktą faktus pagrindžiančią medžiagą, patvirtino, jog „<...> Pareiškėjos argumentas, kad ginčo sutartimi ji siekė ekonominių tikslų – didinti pardavimus, o ne mokesstinės naudos, yra pagrįstas objektyviu įrodymu“ (sprendimo 30 lapas). Tokiu būdu Komisijos įsiteisėjusiu sprendimu buvo pripažintas faktas, kad Pareiškėjos su UAB „B2“ vykdytas sandoris (ūkinė operacija), nurodyta sąskaitose faktūrose, turi ekonominę tikslą ir pobūdį, todėl MAĮ 69 straipsnis negalėjo būti taikomas. Remdamasi tuo, Komisija sprendimu Inspekcijos 2014-12-22 sprendimą Nr. 69-154 šioje ginčo dalyje panaikino, įpareigodama Inspekciją pakartotinai išnagrinėti situaciją bei įvertinti įrodymus, dėl kurių nepagrįstai mokesčių administratorius nepasisakė, kad būtų išspręstas sąskaitose faktūrose nurodytų ūkinių operacijų faktiško įvykdymo klausimas.

Inspekcija, pakartotinai išnagrinėjusi Akto dalį dėl Pareiškėjos įformintų sandorių su UAB „B2“, ginčijamame sprendime padarė analogišką išvadą, kad Pareiškėjos pateiktos sąskaitos faktūros, kuriose įtvirtintos ūkinės operacijos Bendradarbiavimo sutarties pagrindu, neturi juridinės galios. Tačiau šiuo atveju tokią išvadą padarė remdamasi MAĮ 10 straipsnio bei PVM įstatymo 64 ir 80 straipsnių nuostatomis, eliminuodama savo pozicijos grindimą MAĮ 69 str. 1 dalimi. Tokia Inspekcijos pozicija, Pareiškėjos tvirtinimu, yra nepagrįsta. Pažymima, kad vadovaujantis išaiškinimu, nurodytu įsiteisėjusiame Komisijos sprendime, MAĮ 10 straipsnis įgyvendinamas taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas. Tuo pačiu Komisijos sprendime konstatuota, jog šio ginčo atveju MAĮ 69 str. 1 dalis negali būti taikoma. Pagal loginę seką, netaikant MAĮ 69 straipsnio, negalimas ir MAĮ 10 straipsnio taikymas. PVM įstatymo 64 ir 80 straipsniuose nurodyti formalieji reikalavimai, keliami sąskaitoms faktūroms, kurie privalomai turi egzistuoti, siekiant pripažinti jas turinčiomis juridinę galią. Pareiškėja pažymi, kad pateiktos ginčo sąskaitos faktūros, kuriose įtvirtintos suteiktos paslaugos, yra tvarkingos ir atitinkančios visus keliamus įstatymo reikalavimus: jose nurodyti visi būtini rekvizitai, įtvirtinti PVM įstatymo 80 straipsnyje, išskirta PVM suma, nurodytas paslaugų tiekėjas ir paslaugų gavėjas, paslaugos pavadinimas ir pan. Anot Pareiškėjos, akivaizdu, kad Inspekcijos nurodytų įstatymų nuostatų ji nepažeidė, tačiau Inspekcija pakartotinai skundžiamame sprendime laikosi tokios pat pozicijos, kad pateiktose ginčo sąskaitose faktūrose ūkinės operacijos su UAB „B2“ yra neįvykusios, todėl sąskaitos faktūros neturi juridinės galios.

Skunde tvirtinama, jog ūkinė operacija – tai sandoris, kurio įvykdymą šalys įformina sąskaita faktūra. Nuo pat sandorio įvykdymo momento, t. y. sąskaitos faktūros išrašymo, šis dokumentas, patvirtinantis susitarusių šalių teisių ir pareigų pasikeitimą, turi juridinę galią. Siekiant paneigti sąskaitos faktūros juridinę galią, tuo konstatuojant, jog sandoris neįvyko, būtina ginčyti kaip negaliojantį patį sandorį, t. y. ūkinę operaciją. Šiuo atveju Inspekcija ūkinės operacijos kaip sandorio neginčija. Tačiau, kad ir siektų sandorį nugincyti kaip negaliojantį *ab initio*, tam nėra objektyvių galimybių, nes Inspekcija neturi teisinio pagrindo pagrįsti poziciją, jog paslaugų teikimas yra neįvykęs, be to, sandorio pripažinimas negaliojančiu būtų neįmanomas, nes Komisija įsiteisėjusiame sprendime konstatavo, jog UAB „B2“ patikrinime tos pačios PVM sąskaitos faktūros buvo pripažintos teisėtomis, atitinkančiomis ekonominės veiklos principus. Komisija nurodė, kad UAB

„B2“ 2014-04-04 patikrinimo akte Nr. (4.65)-FR0680-278 konstatuota, jog PVM ir PM apskaičiuoti įstatymų nustatyta tvarka, deklaravimo pažeidimų šioje srityje nenustatyta. Atitinkamai, mokesčių administratorius neneigė, kad UAB „B2“ turėjo sumokėti pardavimo PVM į valstybės biudžetą. Todėl pripažinus Bendradarbiavimo sutartį negaliojančiu sandoriu, būtų paneigiama ir UAB „B2“ 2014-04-04 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-278 išvada, kad pažeidimų PVM ir PM srityse nenustatyta.

Skunde pabrėžiama, kad Komisija įsiteisėjusiu sprendimu yra aiškiai nurodžiusi, jog „Pareiškėjos argumentas, kad ginčo sutartimi ji siekė ekonominių tikslų – didinti pardavimus, o ne mokestinės naudos, yra pagrįstas objektyviais įrodymais“, o tai vienareikšmiškai suponuoja, jog ūkinės operacijos, nurodytos sąskaitose faktūrose, yra realios bei įvykusios. Inspekcija be teisinio pagrindo ignoruoja Komisijos sprendimu pripažintą ūkinių operacijų ekonominę naudą, skundžiamame sprendime nepasisakydamas dėl MAĮ 69 str. 1 dalies netaikymo, daro analogišką išvadą, kokią pateikė 2014-12-22 sprendime Nr. 69-154, ir konstatuoja priešingą įsiteisėjusiam Komisijos sprendimui poziciją, jog ūkinės operacijos neturi ekonominės naudos požymio, tuo preziumuodama, kad sąskaitos faktūros neturi juridinės galios, o ūkinės operacijos neįvyko.

Tvirtinama, jog ūkinės operacijos, t. y. UAB „B2“ paslaugų teikimas Pareiškėjai, yra įvykusios ir būtent tokiomis sąlygomis, kurios nurodytos ginčo sąskaitose faktūrose. Operacijų realų sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis įvykimą, pasak Pareiškėjos, įrodo:

1. Įsiteisėjęs Komisijos sprendimas, patvirtinantis suteiktų paslaugų ekonominį tikslą;

B. P. kaip Pareiškėjos darbuotojo funkcijų ir kaip UAB „B2“ atstovo teikiamų paslaugų lyginamoji analizė (3 priedas), įrodanti, jog UAB „B2“ turėjo objektyvią galimybę suteikti nurodytas paslaugas;

3. LVAT 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963-09, paneigiantis faktą, kad UAB „B2“, turinti vieną darbuotoją, negali teikti nurodytų paslaugų;

B. P. tinkama kvalifikacija ir pakankamos žinios sąskaitose faktūrose nurodytoms paslaugoms suteikti, įrodanti, kad UAB „B2“ turėjo pakankamus žmogiškus resursus paslaugų teikimui;

5. 2015-03-03 pažyma dėl vyno žaliavos ir pagalbinių medžiagų pardavimo (4 priedas) – patvirtinanti UAB „B2“ tiesioginį priežastinį ryšį su Pareiškėjos pajamų uždirbimu;

6. *OOO W.-A.Ltd* 2014-11-20 patvirtinimas (5 priedas), įrodantis, jog dėl UAB „B2“ tarpininkavimo ir derybų atnaujinti prekybiniai santykiai su *OOO W.-A. Ltd* tiek prekybos žaliava (per UAB „B2“), tiek pagaminta produkcija (tiesiogiai);

7. UAB „G1“ 2014-11-21 patvirtinimas (6 priedas), įrodantis faktą, kad santykiuose su nurodyta įmone Pareiškėjai atstovauja UAB „B2“.

Taip pat pažymima, jog UAB „B2“ Pareiškėjai suteiktos paslaugos buvo būtinos uždirbti pajamas, tarp suteiktų paslaugų ir ekonominės naudos yra tiesioginis ryšys, pagrįstas faktiniais duomenimis, įrodymais. Visa tai patvirtina, jog sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos yra faktiškai įvykusios būtent tomis aplinkybėmis, kurios joje nurodytos.

Skunde nurodoma, jog pažvelgus į susiklosčiusią situaciją dėl ginčo sąskaitose faktūrose nurodytų ūkinių operacijų realumo iš Inspekcijos argumentacijos ir pozicijos pusės, vis vien nėra visų būtinų sąlygų, suteikiančių mokesčių administratoriui teisę riboti mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą. Remiamasi ETT 2014-02-13 byloje C-18/13 priimtu sprendimu ir nurodoma, jog ES teisė reikalauja, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsisakytų suteikti teisę į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, patvirtinta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.

Pareiškėjos tvirtinimu, mokesčių mokėtojas pripažįstamas kaip piktnaudžiaujantis PVM atskaita, kai sukuria transakcijų eigą, nesiedamas jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokestinės naudos įgijimas (2006-02-21 ETT sprendimas C-255/02). Vertinant mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą įgyvendinimą, piktnaudžiavimas bus konstatuotas tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokesčio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Skunde nurodoma, jog galimybė riboti teisę į atskaitą atsiranda tada, kai mokesčių mokėtojas elgiasi nesąžiningai. Mokesčių mokėtojo nesąžiningumas pasireiškia sukčiavimu. Pažymima, kad tai veiksmai, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais teisei priešingais veiksmais, pavyzdžiui, su klaidingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu ar realių sandorių atlikimu turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM (2006-07-06 ETT sprendimas C-439/04 ir C-440/04). Pripažįstant asmenį nesąžiningu, t. y. konstatuojant, kad jis sukčiavo, būtina mokesčių mokėtojo veiksmus įvertinti sąžiningumo koncepcijos aspektu (2006-07-06 ETT sprendimas C-439/04 ir C-440/04, 2012-12-06 ETT sprendimas C-285/11). Šiuo atveju Inspekcija, vertindamas mokesčių mokėtojo veiksmus, susijusius su šiuo ginču, nei karto skundžiamame sprendime nepasisakė dėl sąžiningumo prezumpcijos, o vadovaujantis ETT išaiškinimais būtina konstatuoti mokesčių mokėtojo nesąžiningumą apribojant jo teisę į PVM atskaitą. Pažymima, kad ir tuo atveju, jeigu Inspekcija būtų pasisakiusi dėl Pareiškėjos nesąžiningumo, nebūtų galima daryti išvados, jog ji veikė nesąžiningai bei, siekdama mokestinės naudos, piktnaudžiavo teise į PVM atskaitą. Tokią poziciją, pasak Pareiškėjos, patvirtina: tvarkingų ir visus rekvizitus turinčių sąskaitų faktūrų pateikimas; iš UAB „B2“ pirktų paslaugų gauta ekonominė nauda; sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos sąsąjumas su Pareiškėjos vykdoma veikla bei su pajamų uždirbimu.

Skunde akcentuojama, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius tokią išimtį taikyti (2012-06-21 ETT sprendimas C-80/11 ir C-142/11). Tačiau akivaizdu, jog Inspekcijos išvada dėl ūkinių operacijų neįvykimo yra priešinga esantiems įrodymams bei įsiteisėjusiu Komisijos sprendimu nustatytiems faktams. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, Pareiškėjos teisė į 144377 Eur PVM atskaitą yra absoliuti ir nenuginčijama.

Pasisakant dėl Pareiškėjos teisės į leidžiamus atskaitymus iš pajamų skunde remiamasi PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 ir 4 dalių nuostatomis, Inspekcijos 2010-12-16 išaiškinimu Nr. KD-5214. Nurodoma, jog Pareiškėja faktiškai patyrė išlaidas Bendradarbiavimo sutarties pagrindu. Pareiškėja UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu išrašė PVM sąskaitas faktūras („Patalpų nuoma ir kitos paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugos“, „Rinkodaros ir produktų pardavimo paslaugos pagal 2007-05-15 Bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį“, „Paslauga (21 proc.)“ už 2974645 Lt (861516,74 Eur, apmokestinamoji vertė 2476140 Lt (717139,71 Eur), PVM 498505 Lt (144377,03 Eur). Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, jog „pagal sąskaitos Nr. 44861 „Įvairios mokėtinos sumos“ registrą nustatyta, kad Pareiškėja su UAB „B2“ pagal 2008-01-31–2012-12-31 laikotarpiu išrašytas PVM sąskaitas faktūras atsiskaitė mokėjimo pavedimais ir grynaisiais“. Atsižvelgiant į tai, skunde daroma išvada, kad ginčo dėl faktinio išlaidų patyrimo nėra, taigi, jos yra realiai patirtos. Nurodoma, jog bendradarbiavimo pagrindu patirtos išlaidos buvo būtinos pajamoms uždirbti, Bendradarbiavimo sutarties dėka tiek Pareiškėja, tiek UAB „B2“ uždirbo pajamų, gavo pelno, todėl Pareiškėjos teisė į sąnaudas, mažinančias apmokestinamąjį pelną, yra neginčijama.

Inspekcija skundžiamame sprendime akcentuoja bendradarbiavimo sutarties naudą ir svarbą UAB „B2“, nutylėdama jos įtaką Pareiškėjos pajamų uždirbimui. Pareiškėja teigia dar kartą pateikianti konkrečius skaičius, atvaizduojančius jos materialinę naudą parduodant, pavyzdžiui, vyno žaliavą ir pagalbines medžiagas UAB „B2“:

Metai	Gautų pajamų suma už vyno žaliavos pardavimus UAB „B2“	Gautų pajamų suma už pagalbinių medžiagų pardavimus UAB „B2“
2007	139 355 Lt	84 067 Lt
2008	316 075 Lt	183 940 Lt
2009	505 720 Lt	414 874 Lt
2010	882 320 Lt	615 150 Lt
2011	1 316 755 Lt	1 031 224 Lt
2012	1 074 655 Lt	719 389 Lt

2013	2 616 490 Lt	1781 638 Lt
Iš viso	6 851 370 Lt	4 830 282 Lt
	Bendra pajamų suma	11 681 652 Lt

2 lentelė. Gautos pajamos 2007 – 2013 m.

Skunde pažymima, kad bendrai nurodytu 2007–2013 m. laikotarpiu UAB „B2“ dėka Pareiškėja atliko vyno žaliavos ir komplektacijos dalių pardavimų už bendrą 1168652 Lt sumą, Pareiškėjai UAB „B2“ suteikė paslaugų už 3239616,5 Lt (be PVM). Taigi, vien iš šios veiklos Pareiškėja gavo 3,6 karto daugiau pajamų, nei patyrė išlaidų paslaugoms įsigyti. Priešingos Inspekcijos išvados, pasak Pareiškėjos, neturi jokio pagrindimo, todėl yra atmestinos kaip neatitinkančios realios faktinės situacijos.

Nurodoma, jog Komisija įsiteisėjusiu sprendimu nurodė Inspekcijai įvertinti Pareiškėjos skundo nagrinėjimo Komisijoje metu pateiktus papildomus įrodymus, tačiau skundžiamame sprendime pajamų uždirbimo aspektu nutylėta apie esminį įrodymą, t. y. 2015-03-03 pažymą dėl vyno žaliavos ir pagalbinių medžiagų pardavimo. Iš nurodytos pažymos matyti, jog Pareiškėjos pelnas 2011–2013 m. iš vyno žaliavos ir pagalbinių medžiagų pardavimo UAB „B2“ sudaro 1859985 Lt (arba 27,84 proc.), o UAB „B2“ pelnas – 1866420 Lt (arba 21,85 proc.).

Komisija įsiteisėjusiu sprendimu taip pat patvirtino, kad „Pareiškėjos gautų pajamų suma už vyno žaliavos ir pagalbinių medžiagų pardavimus UAB „B2“ (kurios buvo perparduotos Kaliningrado įmonėms) padidėjo nuo 223422 Lt 2007 m. iki 4398128 Lt 2013 m., t. y. beveik 20 kartų. Vadinasi, Pareiškėjos argumentas, kad ginčo sutartimi ji siekė ekonominių tikslų – didinti pardavimus, o ne mokestinės naudos, yra pagrįstas objektyviu įrodymu“. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, kad Bendradarbiavimo sutartis buvo naudinga ir pelninga abejoms jos šalims. Vadinasi, yra išpildyta ir antroji išlaidų pripažinimo sąnaudomis sąlyga, t. y. jos buvo būtinos pajamoms uždirbti.

Pareiškėja teigia šiame skunde jau įrodžiusi, jog Bendradarbiavimo sutarties pagrindu UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu įformintos PVM sąskaitos faktūros turi juridinę galią. Pareiškėja pateikė juridinę galią turinčius dokumentus, kurie turi visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus: tinkamai pasirašytą Bendradarbiavimo sutartį, kurioje nurodyti visi šalių rekvizitai, PVM sąskaitas faktūras, tinkamai užpildytas visais reikalaujamais duomenimis (rekvizitais).

Skunde taip pat nurodoma, jog Pareiškėjos kontrahentas nagrinėjamame santykiyje yra veikiantis ūkio subjektas UAB „B2“, turintis teisę vykdyti sandoriais sukurtas pareigas, to neginčija ir Inspekcija. Be to, UAB „B2“ yra visiškai įvykdžiusi savo pareigas ir mokestines prievoles, kilusias Bendradarbiavimo sutarties pagrindu, UAB „B2“ gautą 2974669,57 Lt atlygį (įskaitant PVM) pagal Bendradarbiavimo sutartį apskaitė tinkamai, teisėtai deklaravo ir pagrįstai sumokėjo 498529,57 Lt pardavimo PVM bei 396182,4 Lt pelno mokestį. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, kad Pareiškėjos teisė į 717139,71 Eur leidžiamų atskaitymų pagal UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu įformintas PVM sąskaitas faktūras yra nenuginčijama, nes Pareiškėja yra išpildžiusi visas sąlygas, reikalingas išlaidas pripažinti sąnaudomis.

Pareiškėja pateikia argumentus dėl įsiteisėjusio Komisijos sprendimo reikšmės. Remiasi MAĮ 158 straipsnio nuostatomis ir nurodo, jog Komisijos sprendimas nebuvo skundžiamas, vadinasi, jis įsiteisėjo, tokiu būdu įgydamas prejudicinę galią. Teismo sprendimo prejudicinė galia reiškia, kad įsiteisėjusiu teismo sprendimu nustatytų faktų ir teisinių santykių šalys, kiti dalyvaujantys byloje asmenys ir jų teisių perėmėjai nebegali ginčyti kitose bylose (CPK 279 str. 4 dalis).

Pareiškėja pažymi sumokėjusi 51365 Eur mokesčių ir su jais susijusių sumų, kurios buvo patvirtintos Komisijos sprendimu. Likusioje sprendimo dalyje Komisija perdavė Pareiškėjos skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Komisija įsiteisėjusiam sprendime nurodė dvi esmines aplinkybes: 1. Inspekcija „nesurinko pakankamai įrodymų, įgalinančių vienareikšmiškai patvirtinti, jog Pareiškėja ginčo sandoriu siekė mokestinės naudos ir jos kontrahentas UAB „B2“ ginčo paslaugų nesuteikė“. 2. Išvardino papildomai nagrinėtinas aplinkybes, reikalingas galutiniam sprendimui šiame ginče priimti. Vadinasi, įsiteisėjusiu sprendimu Komisija jau pripažino, kad tokios apimties argumentų, kokie buvo pateikti Inspekcijos 2014-12-22 sprendime Nr. 69-154, jos pozicijai pagrįsti nepakanka. Tačiau

Inspekcija, ignoruodama įsiteisėjusio Komisijos sprendimo išvadas, be pagrindo (arba netgi be paaiškinimo) atmetė visus papildomus Pareiškėjos argumentus ir įrodymus kaip nereikšmingus ir priėmė skundžiamą sprendimą, pakartotinai remdamasi faktiškai analogiškais argumentais jau panaikintam Inspekcijos sprendimui (vėl priėmė tokį patį sprendimą, kuris jau kartą Komisijos buvo įvertintas kaip nepagrįstas). Pareiškėjos nuomone, tokiais veiksmais Inspekcija ne tik priėmė neobjektyvų ir nepagrįstą sprendimą, bet ir pažeidė MAĮ 158 straipsnio nuostatas ir teismų praktiką.

Pareiškėja, vadovaudamasi šiame skunde, 2015-01-23 skunde Komisijai, rašytinėse pastabose išdėstytais argumentais, su pastabomis, skundais, nagrinėjimo Komisijoje metu pateiktais rašytiniais įrodymais, nurodytomis teisės aktų normomis, LVAT ir ETT praktika, remdamasi MAĮ 145, 147, 151 straipsniais, 152 str. 2 dalimi, 153 straipsniu, 155 str. 1 dalimi, 4 d. 2 punktu, prašo panaikinti Inspekcijos 2015-07-10 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 69-83.

Komisija, išnagrinėjusi ir įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas yra tenkintinas, Inspekcijos 2015-07-10 sprendimas Nr. 69-83, kuriuo patvirtintas Inspekcijos 2014-10-24 patikrinimo akte Nr. FR0680-693 papildomai apskaičiuotas 144377 Eur PVM ir 114162 Eur PM bei su jais susiję delspinigiai ir baudos, naikintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl Pareiškėjos iš susijusio asmens – UAB „B2“ 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpiu įsigytų rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugų, kurios, Inspekcijos vertinimu, nebuvo realiai suteiktos, t. y. PVM sąskaitas faktūras, kuriomis UAB „B2“ įformino šių paslaugų teikimą, Inspekcija pripažino neturinčiomis juridinės galios (ūkinės operacijos turinys neatitinka tikrovės) paslaugų gavėjos atžvilgiu ir, vadovaudamasi PMĮ 11 str. 1 dalies, PMĮ 17 str. 1 dalies ir PVMĮ 58 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavo, jog Pareiškėja nepagrįstai sumažino apmokestinamąjį pelną 2476140 Lt (717140 Eur) suma, dėl ko jai apskaičiavo papildomai sumokėti į valstybės biudžetą 114162 Eur PM sumą, ir neleido atskaityti 144377 Eur šių paslaugų pirkimo PVM.

Inspekcija savo sprendimą nepripažinti pagal 2007-05-05 šalių pasirašytą Bendradarbiavimo ir paslaugų sutartį, kuria UAB „B2“ įsipareigojo bendradarbiauti su Pareiškėja produktų platinimo, pardavimo, transportavimo, rinkodaros srityse, teikti produktų pardavimo organizavimo paslaugas (mėnesinis mokestis 21269 Lt plus PVM) ir rinkodaros paslaugas (mėnesinis mokestis 20000 Lt plus PVM), Pareiškėjos 2008–2012 m. laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje apskaitytų produktų pardavimo organizavimo ir marketingo paslaugų (toliau – ginčo paslaugos), kaip realiai neįvykusių ūkinių operacijų, grindžia šiomis aplinkybėmis: (i) paslaugų kainai neturėjo įtakos sutartų atlikti paslaugų apimtys (nustatytas fiksuotas mokestis); (ii) Pareiškėja su paslaugų teikėju yra susiję asmenys; (iii) sandorio su Pareiškėja metu UAB „B2“ iki 2011-09-21 dirbo 0,5 etato vienas darbuotojas, nuo 2011-09-22 – 2 darbuotojai, t. y. UAB „B2“ turėjo ribotus žmogiškuosius resursus paslaugoms teikti; (iv) Pareiškėja pati turi Rinkodaros ir pardavimų skyrių; (v) dėl pirmiau paminėtos sutarties Pareiškėja nepateikė pasirašytų sutarčių su naujais klientais; (vi) Pareiškėja rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugoms įsigyti iš UAB „B2“ pateikė tik 2007-05-15 sutartį, PVM sąskaitas faktūras ir registrus, tačiau kitų dokumentų ar kitų objektyvių tiesioginių įrodymų, kurie patvirtintų UAB „B2“ PVM sąskaitomis faktūromis įformintų ūkinių operacijų realumą ir turinį, nepateikė.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, savo skundą grindžia Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsigaliojusio 2015-03-30 sprendimo Nr. S-40 (7-16/2015), kurio nei viena iš ginčo šalių MAĮ nustatyta tvarka neapskundė, motyvuojančios dalies nuostatomis bei šiais argumentais: (i) mokesčių administratorius skirtingai vertina to paties sandorio pagrįstumą PVM tikslais Pareiškėjos ir jos kontrahento atžvilgiu (Pareiškėjos kontrahentas UAB „B2“ paslaugų pardavimo PVM apskaitė buhalterinėje apskaitoje ir į biudžetą sumokėjo), t. y. mokesčių administratorius nenustatė piktnaudžiavimo PVM srityje fakto ir taip pažeidė mokesčių neutralumo principą; (ii) draudimas Pareiškėjai atskaityti jos kontrahento sumokėtą PVM sąlygotą dvigubą apmokestinimą, kuris yra draudžiamas; (iii) mokesčių administratoriui pakartotinai nagrinėjant Pareiškėjos skundą iš Inspekcijos 2015-07-10 sprendimo Nr. 69-83 buvo eliminuotas mokestinės naudos siekimas, todėl nesant pagrindo Pareiškėjos atžvilgiu taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies

nuostatų, nėra pagrindo taikyti ir MAĮ 10 str. nustatyto turinio viršenybės prieš formą principo; (iv) Pareiškėja iš UAB „B2“ įsigijo, o UAB „B2“ suteikė Pareiškėjai paslaugas, kurios atitinka ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytąjį ūkinių operacijų turinį, t. y.: paslaugos turėjo ekonominę tikslą – didinti Pareiškėjos pardavimus, atliekamus per UAB „B2“, kuris buvo pasiektas (pardavimai išaugo nuo 223422 Lt 2007 m. iki 4398128 Lt 2013 m.); (v) UAB „B2“ turėjo objektyvią galimybę suteikti paslaugas Pareiškėjai (prie skundo pateikiama B. P. kaip Pareiškėjos darbuotojo ir kaip UAB „B2“ atstovo teikiamų paslaugų lyginamoji analizė); (vi) UAB „B2“ atstovas turėjo tinkamą kvalifikaciją ir žinias ginčo paslaugoms teikti; (vii) Pareiškėjos 2015-03-03 pateikta pažyma dėl vyno žaliavos ir pagalbinių medžiagų pardavimo (4 priedas prie skundo) įrodo įsigytų paslaugų tiesioginį priežastinį ryšį su Pareiškėjos pajamų uždirbimu; (viii) *OOO W.-A. Ltd* 2014-11-20 raštu patvirtino (5 priedas prie skundo), jog būtent dėl UAB „B2“ tarpininkavimo buvo atnaujinti prekybiniai santykiai dėl vyno žaliavos ir pagamintos produkcijos tiekimo, o UAB „G1“, teikianti muitinės tarpininko paslaugas, 2014-11-21 raštu patvirtino (6 priedas prie skundo), jog Pareiškėjai santykiuose su UAB „G1“ atstovavo jos kontrahentas UAB „B2“ (jos atstovas B. P.).

Komisija pažymi, jog nagrinėjamo mokestinio ginčo faktinės aplinkybės, jų teisinis vertinimas, ginčo šalių argumentai ir kontrargumentai yra išsamiai aprašyti šio sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl Komisija jų neatkartoja ir toliau pasisakys dėl faktinių aplinkybių vertinimo ir teisės aktų taikymo, sąlygojusių Pareiškėjos skundo tenkinimą.

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą svarbu pažymėti, jog skundžiamas Inspekcijos 2015-07-10 sprendimas Nr. 69-83 priimtas iš naujo išnagrinėjus Pareiškėjos 2015-01-23 skundą, vykdant Komisijos 2015-03-30 sprendimo Nr. S-40 (7-16/2015) 3 dalį, kuria buvo panaikinta Inspekcijos 2014-12-12 sprendimo Nr. 69-154 dalis dėl nurodymo sumokėti 114162 Eur PM, 144377 Eur PVM ir nuo šių mokesčių sumų apskaičiuotus delspinigius bei skirtas baudas ir Pareiškėjos skundas perduotas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Pirmiau paminėtame sprendime, tvirtindama Pareiškėjai apskaičiuotus ginčo PVM ir PM, Inspekcija Pareiškėjos atžvilgiu taikė MAĮ 10 str. (turinio viršenybės prieš formą principą) ir jį įgyvendinančias MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, t. y. konstatavo, jog Pareiškėja, sudarydama paslaugų teikimo sandorius su susijusia įmone - UAB „B2“, kurių, Inspekcijos nuomone, jai nereikėjo ir jų negavo, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Sprendime buvo plačiai remiamasi LVAT praktika, aiškinančia draudimo piktnaudžiauti teise doktriną (LVAT 2011-02-23 nutartimi administracinėje byloje Nr. 575-371-11, 2008-02-20 sprendimu administracinėje byloje Nr. A556-250/2008, 2007-07-17 nutartimi administracinėje byloje Nr. A11-719/2007), bei konstatuota, kad byloje nustatytos objektyvios aplinkybės sudaro pagrindą daryti vienareikšmę išvadą, jog patikrinimo metu Pareiškėjos atžvilgiu pagrįstai pritaikytas turinio viršenybės prieš formą principas ir dėl to konstatuota, kad UAB „B2“ Pareiškėjai išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos jose nurodytomis sąlygomis neįvyko, t. y. šios PVM sąskaitos faktūros pripažintos neturinčiomis juridinės galios. Tuo tarpu Komisija 2015-03-30 sprendime Nr. S-40 (7-16/2015) konstatavo, jog Inspekcijos išvada, kad pagrindinis Bendradarbiavimo sutarties, kurios pagrindu UAB „B2“ Pareiškėjai teikė (ar turėjo teikti) rinkodaros ir pardavimų organizavimo paslaugas, tikslas buvo gauti mokestinės naudos, yra abstrakti ir nepagrįsta išsamia įrodymų analize. Vien faktas, kad ginčo laikotarpiu Pareiškėja ir UAB „B2“ buvo susiję asmenys, nėra pakankamas teigti, jog Pareiškėjos veiksmuose yra mokesčių vengimo požymių. Atkuriant iškreiptas aplinkybes, turi būti aišku, koks konkretus subjektas vengė mokesčių mokėjimo (turėjo tikslą gauti mokestinės naudos), koku būdu tos mokestinės naudos buvo siekta. Inspekcija nenurodė, kokią konkrečiai mokestinę naudą Pareiškėja siekė gauti, nors tai yra būtina mokesčio mokėtojo atsakomybės sąlyga (LVAT 2010-12-20 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1655/2010), bei neįvertino byloje nustatytos faktinės aplinkybės, jog Pareiškėjos kontrahentas UAB „B2“ savo buhalterinėje apskaitoje apskaitė iš Pareiškėjos gautas rinkodaros ir pardavimų organizavimo paslaugų pajamas, jas tinkamai deklaravo ir ginčo paslaugų pardavimo PVM sumokėjo į valstybės biudžetą. Komisija konstatavo, kad vadovaujantis neutralumo principu, pirmiau paminėta aplinkybė – apmokestinamųjų pajamų perdavimas susijusiai įmonei, kuri įvykdė prievolę valstybei – sumokėjo PVM ir PM į biudžetą – nevertintina kaip mokestinės naudos siekimas, o Pareiškėjos argumentas, kad ginčo sutartimi ji siekė ekonominių tikslų – didinti pardavimus, o ne mokestinės

naudos, yra pagrįstas objektyviu įrodymu (pardavimai didėjo). Komisija pasisakė, kad dalis Inspekcijos surinktų įrodymų, kuriais ji grindžia savo sprendimą, tokių kaip žinojimas apie tikruosius prekių pirkėjus (galėjo parduoti tiesiogiai, o ne per tarpininką – UAB „B2“), poreikio pirkti ginčo paslaugų nebuvimas (Pareiškėja pati turėjo rinkodaros ir pardavimų skyrių), fiksuoto mokesčio už paslaugas nustatymas, yra susijusi su Pareiškėjos verslo sprendimais, tuo tarpu LVAT savo praktikoje griežtai apribojo mokesčio administratoriaus galimybes vertinti ūkio subjektų veiklą kaip ekonomiškai pagrįstą ir tinkamą pajamoms uždirbti. Inspekcijos akcentuota aplinkybė, kad UAB „B2“ turėjo ribotus žmogiškuosius resursus paslaugoms teikti ir kad UAB „B2“ direktoriaus atlyginimas neadekvatus suteiktų paslaugų apimčiai, nebuvo tinkamai įvertinta, t. y. Inspekcija nenagrinėjo, ar ginčo paslaugų kaina tarp susijusių asmenų atitiko tikrąją rinkos kainą taip, kaip to reikalauja PMĮ 40 str. 1 dalies nuostatos, taip pat nevertino kai kurių Pareiškėjos pateiktų dokumentų, pavyzdžiui, *OOO W.-A. Ltd* 2014-11-20 patvirtinimo, kad būtent UAB „B2“ teikė atsiskleidusio tarpininko (pardavimų organizavimo) paslaugas dėl Pareiškėjos vyno žaliavos ir produktų pardavimo. Komisija savo sprendime taip pat nurodė, jog tos pačios PVM sąskaitos faktūros Inspekcijos yra vertinamos skirtingai, t. y. jas išrašiusiam ūkio subjektui (UAB „B2“) pripažįstamos kaip turinčios juridinę galią, jas gavusiam ūkio subjektui (Pareiškėjai) – kaip neturinčios juridinės galios, o tai pažeidžia MAĮ 7 straipsnyje nustatytą mokesčių mokėtojų lygybės principą, kuris įpareigoja vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai. Komisija nusprendė, kad šioje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o byloje nustatyti prieštaravimai gali būti pašalinti surinkus naujus įrodymus ir Pareiškėjos skundą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Nei Inspekcija, nei Pareiškėja šio MGK sprendimo neskundė, todėl jis tapo vykdytinu.

Komisija, išnagrinėjusi skundžiamą Inspekcijos sprendimą, pažymi, jog Inspekcija neatliko pakartotinio Pareiškėjos patikrinimo, nerinko naujų įrodymų, kurie pagrįstų priimto sprendimo teisėtumą, o apsiribojo pakartotiniu Pareiškėjos skundo nagrinėjimu mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių kontekste. Svarbu pažymėti, kad Inspekcija atsižvelgė į Komisijos sprendime nurodytą teisiškai reikšmingą aplinkybę, jog Inspekcija Pareiškėjos atžvilgiu taikydama turinio prieš formą viršenybės principą (MAĮ 10 str.) ir jį įgyvendinančias MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, nenurodė, kuo pasireiškė Pareiškėjos mokesčių vengimo požymiai ir kokią konkrečiai mokestinę naudą Pareiškėja siekė gauti, ir iš ginčijamojo sprendimo, kaip teisinę argumentaciją, eliminavo mokestinės naudos siekimą (MAĮ 69 str. 1 dalį). Tokiu būdu konstatuotina, kad Inspekcija šiuo savo veiksmu pripažino, kad Pareiškėjos su UAB „B2“ sudarytos bendradarbiavimo sutarties pagrindu teikiamų (teiktinų) ginčo paslaugų tikslas nebuvo mokesčių vengimas ir / arba mokestinės naudos gavimas.

Nagrinėjamame skundžiamajame sprendime Inspekcija Pareiškėjos teisę į ginčo paslaugų pirkimo PVM atskaitą neigia argumentuodama šiomis teisės aktų nuostatomis: BAĮ 12 str., kuriuo nustatyta, jog ūkinė operacija turi būti įvykusi apskaitos dokumente nurodytomis sąlygomis; BAĮ 13 str. – vienas iš apskaitos dokumentų rekvizitų – ūkinės operacijos turinys; MAĮ 10 str., kuris įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą, PVMĮ 58 str. 1 d. – PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir (ar) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui; PVMĮ 64 str. 9 d. – *Mokesčių administravimo įstatymo* nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos (1) negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita faktūra atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus bei nurodo, kad nagrinėjant šį mokestinį ginčą svarbu atsižvelgti į LVAT 2004-10-27 nutartį, priimtą administracinėje byloje Nr. A1-355/2004, kurioje konstatuota, jog privalomųjų buhalterinės apskaitos rekvizitų visuma turi patvirtinti, ar ūkinė operacija įvyko ir ar ji įvyko būtent tokiais aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. 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, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą. *Ūkinė operacija laikoma realiai įvykusia, jei ji*

įvyko būtent tarp tų subjektų, kurie yra užfiksuoti PVM sąskaitoje faktūroje. Paneigus šią aplinkybę, paneigiama ir PVM sąskaitos faktūros juridinė galia.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos iš UAB „B2“ gautos PVM sąskaitos faktūros turi visus įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus, dėl PVM sąskaitose faktūrose nurodytų ūkio subjektų, vykdančių ekonominę veiklą, realumo ginčo tarp šalių nėra, kaip ir nėra ginčo, jog egzistuoja priežastinis ryšys tarp Pareiškėjos įgyjamų ginčo paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo. Komisija nustatė, jog mokesčių administratorius nepateikė pakankamai įrodymų, kurių pagrindu būtų galima daryti vienareikšmišką išvadą, kad ginčo paslaugos, kaip PVM objektas, neegzistavo, Pareiškėjos kontrahentas UAB „B2“ ginčo paslaugų pardavimo PVM į valstybės biudžetą sumokėjo, – Inspekcija šios aplinkybės, kuri buvo nustatyta UAB „B2“ mokesčio patikrinimo metu, neginčija. Todėl Komisija sutinka su Pareiškėjos skunde nurodytais argumentais, jog pagal PVMĮ 64 str. 9 d. nuostatas draudžiant atskaityti PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas pirkimo PVM sumas būtina nustatyti konkretų *Mokesčių administravimo įstatymo nustatytą pagrindą*, t. y. taikant MAĮ 10 str. įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą būtina vadovautis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, t. y. (cit.): *„Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintą (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčių permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“*. Kaip jau buvo minėta, Inspekcija nagrinėjamoje byloje eliminavo mokesstinės naudos siekimą, todėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą ribojimas, vadovaujantis PVMĮ 64 str. 9 d. nuostatomis, yra neteisėtas. Pažymėtina, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-705/2013 išsamiai pasisakė dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygų, t. y. teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti Direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turiniu besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą, tačiau šiame mokesciniame ginče nei vieno iš minėtų atvejų Inspekcija nenustatė.

Svarbu pažymėti, jog Inspekcija, pasisakydama dėl Pareiškėjos nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvo, susijusio su mokesčių administratoriaus atliktu UAB „B2“ mokesčiniu patikrinimu, kurio metu buvo tikrinti ir PVM ir PM už 2008–2010 laikotarpį, patvirtino, kad PVM ir PM įstatymų pažeidimų (dėl ginčijamų sandorių) nebuvo nustatyta, t. y. UAB „B2“ informino Pareiškėjai PVM sąskaitomis faktūromis ginčo paslaugų teikimą, šias sąskaitas apskaitė savo apskaitoje ir Pareiškėjai išrašytų PVM sąskaitų pagrindu deklaravo PVM bei pelno mokesčio deklaracijose atitinkamas mokesčines prievoles (nėra ginčo, kad UAB „B2“ šias mokesčines prievoles įvykdė). Kaip yra nurodęs LVAT 2010-10-07 nutartyje administracinėje byloje Nr. A442-1018/2010 (tą patį akcentuoja ir pati Pareiškėja skunduose tiek Valstybinei mokesčių inspekcijai, tiek Komisijai), „mokesčių administratoriaus kompetencijai nėra priskirta vertinti, ar mokesčio mokėtojo veiksmai atitinka ekonominę logiką“. Kadangi šalys laisvos pasirinkti, kaip organizuoti savo verslą bei uždirbti pajamas, todėl UAB „B2“ patikrinimo metu (Vilniaus AVMI 2014-04-04 patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0680-278) Pareiškėjai išrašytos PVM sąskaitos faktūros *buvo pripažintos turinčiomis juridinę galią*. Komisija pažymi, jog nagrinėjamu atveju susidarė paradoksali situacija, kai tas pats buhalterinės apskaitos dokumentas (PVM sąskaita faktūra) mokesčių administratoriaus yra vertinamas kaip turintis juridinę galią (paslaugų teikėjo atžvilgiu) ir tuo pat metu – neturintis juridinės galios (paslaugų gavėjo atžvilgiu). Akivaizdu, jog Inspekcija, nagrinėdama tuos pačius faktus Pareiškėjos ir jos kontrahento - UAB „B2“ atžvilgiu, padarė skirtingas išvadas apmokestinimo (mokesčių apskaičiavimo) aspektu, t. y. tokias pat (vienodas) faktines aplinkybes vertino skirtingai,

kas, savo ruožtu, suponuoja tiek bendrojo konstitucinio asmenų teisinės lygybės, tiek specialiojo mokesčių teisėje įtvirtinto mokesčio mokėtojų lygybės principo (MAĮ 7 str.) pažeidimą. Todėl Inspekcijos sprendimas nepripažinti Pareiškėjos teisės į 144377 Eur PVM atskaitą ir į 717140 Eur leidžiamus atskaitymus negali būti laikomas teisėtu ir yra naikintinas.

Kaip jau buvo minėta, Inspekcija pakartotinai nagrinėdama Pareiškėjos skundą nerinko naujų įrodymų savo pozicijai pagrįsti, tuo tarpu Komisija pasisakė, kad iš mokesčių administratoriaus surinktų faktinių aplinkybių visumos negalima daryti vienareikšmiškos išvados, jog Pareiškėjai ginčo paslaugos nebuvo suteiktos. Komisija nurodė, jog Inspekcija nevertino Pareiškėjos pateiktų bet nepagrįstai nevertintų dokumentų (įskaitant *OOO W.-A. Ltd* 2014-11-20 patvirtinimą, jog būtent iš UAB „B2“, o ne iš Pareiškėjos, ji perka vyno žaliavą ir būtent jos iniciatyvos ir pastangų dėka 2006 m. prasidėjęs bendradarbiavimas tebesitęsia iki šiol, taip pat jos dėka ir tarpininkaujant derybų metu, buvo pasirašyta sutartis Nr. W-B/5 dėl kitos, jau pagamintos, produkcijos tiekimo, kuri tebevykdoma iki šiol), analitinių lentelių, įrodančių, jog UAB „B2“, neįskaitant iš Pareiškėjos gautų pajamų už suteiktas ginčo paslaugas, dirbo pelningai, neišsiaiškino, koku būdu UAB „B2“ direktorius bendravo su Kaliningrado srities pirkėjais ir kokių pastangų reikėjo siekiant didinti pardavimus, kaip buvo teikiami užsakymai prekėms, kokius specifinius klausimus dėl prekių muitinio įforminimo jam reikėjo spręsti ar teikti informaciją ginčo paslaugų užsakovui ir kt., t. y. nesurinko pakankamai įrodymų, įgalinančių vienareikšmiškai patvirtinti, jog Pareiškėja ginčo sandoriu siekė mokestinės naudos ir jos kontrahentas UAB „B2“ ginčo paslaugų nesuteikė. Svarbu pažymėti, jog Inspekcija ginčijame sprendime eliminuodama (panaikindama) savo išvadą, kad Pareiškėja ginčo sandoriu siekė mokestinės naudos, nepakeitė savo nuomonės dėl PVM sąskaitų faktūrų, kuriomis įformintas ginčo paslaugų teikimas, juridinės galios ir ignoravo pirmiau paminėtame Komisijos sprendime akcentuotą aplinkybę, jog nustačius, kad UAB „B2“ turėjo ribotus žmogiškuosius resursus paslaugoms atlikti ir kad UAB „B2“ direktoriaus atlyginimas neadekvatus suteiktų paslaugų apimčiai, turėjo būti nagrinėjamas klausimas, ar prekių ir ginčo paslaugų kaina atitiko tikrąją rinkos kainą, ar bendrą maržą, gautą iš prekių pardavimo Kaliningrado įmonėms per UAB „B2“ (iš jos eliminavus rinkodaros ir produktų pardavimo organizavimo paslaugų vertę) susijusios įmonės pasidalijo tinkamai, t. y. taip, kaip tai nustatyta PMĮ 40 str. 1 dalyje. Tačiau ginčijamą sprendimą Inspekcija papildė tik lentele, kurioje įvertinti Pareiškėjos 2008 – 2012 metais vykdyti pardavimai Rusijos įmonėms U.-NN, E. Ltd bei W. A. Ltd bei konstatuojama, jog Pareiškėjos pardavimai į Rusiją 2008 – 2012 metais išaugo nuo 4,2 mln. Lt iki 60 mln. Lt, t. y. padidėjo 14,3 karto, bei nurodoma, jog pardavimų į Rusiją padidėjimą lėmė išaugę pardavimai U.-NN, o ne E. Ltd ar W. A. Ltd (vykdomi per UAB „B2“). Tačiau iš lentelės matyti, kad Pareiškėjos pardavimai per UAB „B2“ Rusijos įmonėms E. Ltd ir W. A. Ltd taip pat didėjo (per 2008–2012 m. laikotarpį pardavimai sudarė 4495743 Lt), nors ir ne tokia apimtimi, kaip didėjo pardavimai U.-NN (byloje nustatyta, kad Pareiškėja pati turėjo marketingo ir pardavimų skyrių bei pirkė šias paslaugas iš trečiųjų asmenų). Darytina išvada, kad Inspekcijos sprendimas Pareiškėjai neleisti atskaityti 717140 Eur patirtų ginčo paslaugų sąnaudų, dėl ko Pareiškėjai apskaičiuota papildomai mokėtina 114163 Eur PM suma, yra nepagrįstas objektyviais įrodymais, o jas įforminančių PVM sąskaitų faktūrų juridinė galia nepaneigta.

Įstatymai (Mokesčių administravimo įstatymas, Viešojo administravimo įstatymas) reikalauja, kad mokesčių administratoriaus sprendimai būtų teisėti ir pagrįsti. Šie reikalavimai yra susiję. Nesilaikant vieno reikalavimo pažeidžiamas ir antrasis. Mokesčių administratoriaus sprendimas laikytinas teisėtu, jei jis priimtas nepažeidus ir tinkamai pritaikius materialinės bei procesinės teisės normas, ir pagrįstu, jeigu išsiaiškintos ir nustatytos visos nagrinėjamai bylai reikšmingos aplinkybės, o pateikta mokesčių administratoriaus išvada atitinka įstatymo nustatyta tvarka ir įrodinėjimo priemonėmis konstatuotas bylai svarbias aplinkybes. Tokios praktikos laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, pavyzdžiui: 2010-08-24 sprendime administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-450/2010, publikuotame „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010, 2010-11-15 sprendime administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, publikuotame „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010, 2011-06-27 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011, 2015-02-03 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁴⁴⁸-556/2015.

Komisija, atsižvelgusi į tai, kad mokesčių administratorius nepateikė pakankamai duomenų, įrodančių PVM ir PM ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą ir teisingumą, nepagrindė turinio viršenybės prieš formą taikymo teisėtumo ir, apskaičiuodamas mokesčius, nesivadovavo mokesčių mokėtojų lygybės principu, konstatuoja, jog Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-07-10 sprendimas Nr. 69-83 negali būti laikomas teisėtu, o tuo pačiu ir pagrįstu, todėl yra naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos ministerijos 2015-07-10 sprendimą Nr. 69-83.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Andrius Venius

Lina Vosylienė