



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A1“ 2015-10-01 SKUNDO**

2015 m. gruodžio 23 d. Nr. S-255 (7-252/2015)
Vilnius

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

Editos Veršėlienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosylienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Jūratei Dalmantaitei
R. M.
M. P. ir M. Ž.

2015 m. gruodžio 8 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „A1“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-10-02 sprendimo Nr. 69-120, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-10-02 sprendimu Nr. 69-120 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-07-24 sprendimą Nr. FR0682-497, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 72147 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 19932 Eur PM delspinigius, 7214 Eur PM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI, vykdydama Inspekcijos 2015-03-16 sprendimą Nr. 69-23, atliko Bendrovės laikotarpio nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 pakartotinį PM patikrinimą, kurio metu įvertino Komisijos 2014-01-23 sprendime Nr. S-7 (7-232/2014) išdėstytas pastabas, nustatė, kad Bendrovė pajamoms priskyrė 2235629,15 Lt sumą pagal Estijos įmonėms išrašytas formalias PVM sąskaitas faktūras (prekių tiekimas Estijos įmonėms nenustatytas), tačiau iš Estijos registruotų įmonių į atsiskaitomąją banko sąskaitą gavo 2027466,02 Lt (2011 metais – 1403199,76 Lt, 2012 metais – 624266,26 Lt) nenustatytos kilmės piniginių lėšų. Kauno AVMI šias pinigines lėšas pripažino kitomis, su veikla nesusijusiomis, Bendrovės gautomis pajamomis, todėl papildomai, vadovaudamasi 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (Žin., 2001, Nr. 110-3992, toliau – PMĮ) 1 str., 4 str. 1 d., 2 str. 24 d., 11 str. 4 d., 17 str. 1 d. nuostatomis, apskaičiavo 249111 Lt (72147 Eur) PM.

Pažymėta, jog Kauno AVMI 2015-07-24 sprendimu Nr. FR0682-497 patvirtino patikrinimo aktu Bendrovei apskaičiuotą 72147 Eur PM ir, vadovaudamasi 2004-04-13

Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 96–99, 139 straipsnių nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo 21122,47 Eur PM delspinigius ir skyrė 10 proc. dydžio 7214 Eur PM baudą. Taip pat pažymėta, jog Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 8 str. 3 d. įtvirtintu protingumo ir teisingumo principu, nusprendė Bendrovę atleisti nuo 1190,43 Eur PM delspinigių, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2015-05-13 (pavedimo sustabdyti datos) iki 2015-07-07 (pavedimo pratęsimo datos).

Nurodyta, jog pirminio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad UAB „M1“ (kodas (duomenys neskelbtini), UAB „E1“ (kodas (duomenys neskelbtini) ir UAB „A3“ (kodas (duomenys neskelbtini) išrašė PVM sąskaitas faktūras, kuriomis įformino prekių (įrangos) pardavimą Bendrovei iš viso už 2635492,29 Lt (2178093 Lt + 457399 Lt PVM). Bendrovė, išrašydama PVM sąskaitas faktūras, įformino šios įrangos pardavimą Estijoje registruotoms įmonėms – OU „S1“ (VAT kodas (duomenys neskelbtini), OU „A2“ (VAT kodas (duomenys neskelbtini), OU „N1“ (VAT kodas (duomenys neskelbtini), OU „B1“ (VAT kodas (duomenys neskelbtini), OU „S2“ (VAT kodas (duomenys neskelbtini). Realus prekių pirkimas ir pardavimas tarp Bendrovės ir minėtų UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ įmonių neįvyko. Estijos mokesčių administratorius nepatvirtino sandorių tarp Bendrovės ir Estijoje registruotų įmonių. Kauno AVMI nustatė, kad Bendrovė neteisėtai į PVM atskaitą įtraukė minėtą 457399 Lt PVM sumą, į leidžiamus atskaitymus įtraukė 2178093 Lt sumą pagal UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ vardu įformintus dokumentus, kurie pripažinti neturinčiais juridinės galios.

Sprendime pabrėžta, jog Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2014-01-23 sprendime Nr. S-7 (7-232/2014) nurodė, kad Bendrovė deklaravo ginčo prekes tariamai įsigijusi 2011–2012 metais; tariamai įsigytas prekes deklaravo realizavusi taip pat 2011–2012 metais, o mokesčių administratorius patikrino apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimo teisingumą už 2011–2012 metus, papildomai apskaičiuodamas PM dėl leidžiamais atskaitymais nepripažintos įrangos įsigijimo išlaidų. PM apskaičiavimą administratorius grindė tuo, jog mokėtoja apskaitoje fiksavo realiai neįvykusias ūkines operacijas, o šias aplinkybes patvirtina surinkta informacija apie prekių įsigijimo aplinkybes, Bendrovės kontrahentus, informacija apie tolesnį prekių judėjimą, jas išvežant deklaruotoms Estijos įmonėms, Estijos mokesčių administratoriaus informacija, jog nenustatytas (dokumentais nepagrįstas) realus sandorių buvimas (Estijos mokesčių administratorius nepatvirtino, jog buvo vykdyti realūs tolesni prekių pardavimo Estijos įmonėms sandoriai, tų aplinkybių nepatvirtino ir apie tariamus prekių pervežėjus surinkta informacija bei prekių gabenimą patvirtinantys prekių gabenimo dokumentai). Komisija konstatavo, jog mokesčių administratorius, atlikdamas tikrinamojo laikotarpio PM apskaičiavimo tikrinimą, nustatytų faktinių aplinkybių pagrindu (nesant realaus prekių įsigijimo, jų realaus pardavimo tretiesiems asmenims) vertino ne visas su apmokestinamosios bazės nustatymu susijusias aplinkybes, o tik jų dalį, susijusią su leidžiamų atskaitymų pripažinimu (nepripažinimu), tačiau nevertino aplinkybių, susijusių su pajamų (techninę įrangą pardavus) pripažinimu, t. y. mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė vertinti su Bendrovės apmokestinamojo pelno apskaičiavimu susijusias aplinkybes dėl apmokestinamųjų pajamų iš Estijos įmonių (kurioms Bendrovė deklaravo pardavusi techninę įrangą) gavimo.

Pasak Inspekcijos, nustatyta, kad Bendrovė į pajamas įskaitė 2235629,15 Lt pagal Estijos įmonėms išrašytas formalias PVM sąskaitas faktūras, tačiau iš Estijoje registruotų įmonių į atsiskaitomąją banko sąskaitą gavo 2027466,02 Lt (2011 m. – 1403199,76 Lt, 2012 m. – 624266,26 Lt) nenustatytos kilmės piniginių lėšų. Pabrėžta, jog Kauno AVMI pakartotinio patikrinimo metu, apibendrinusi pirminio patikrinimo metu surinktą informaciją, nustatė, kad Bendrovei pervestos piniginių lėšos nesusijusios su prekių (techninės įrangos) tiekimu Estijoje registruotoms įmonėms, t. y. nesusijusios su Bendrovės įformintais apskaitos dokumentais ir juose nurodytomis ūkinėmis operacijomis. Konstatuota, jog, vadovaujantis PMĮ 1 str., 4 str. 1 d., 2 str. 24 d. nuostatomis, Bendrovei pervestos piniginių lėšos priskirtinos gautoms kitoms pajamoms, kurios nėra susijusios su

prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Akcentuota, kad gautas kitas, su veikla nesusijusias pajamas sąlygoja ne formalus pajamų apskaitymas pagal Bendrovės įformintus juridinės galios neturinčius dokumentus, o faktiškas piniginių lėšų į Bendrovės banko sąskaitą gavimas. Inspekcijos nuomone, Kauno AVMI nustatytos ir įrodytos aplinkybės, kad ūkinės operacijos pagal įformintus apskaitos dokumentus neįvyko, nepaneigia kitų pajamų gavimo fakto. Gautas kitas pajamas taip pat patvirtina Bendrovės apskaityti ir deklaruoti duomenys dėl gautų kitų pajamų (gauto pelno) panaudojimo ankstesnių laikotarpių nuostoliams padengti.

Remdamasi PMĮ 11 str. 4 d. ir 17 str. 1 d. nuostatomis, Inspekcija pabrėžė, kad sąnaudos gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais tik tada, kai jos pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, yra įprastos ir būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Kadangi nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė įmonėms UAB „M1“, UAB „E1“, UAB „A3“ pervedė 2416717,49 Lt, o šių įmonių vardu įforminti dokumentai juridinės galios neturi, t. y. realus prekių pirkimas ir pardavimas tarp Bendrovės ir įmonių neįvyko, todėl Inspekcija konstatavo, kad Kauno AVMI pagrįstai nurodė, jog Bendrovės į banko sąskaitą gautos piniginės lėšos yra kitos, su minėtomis ūkinėmis operacijomis ir su Bendrovės veikla nesusijusios pajamos, kurios pagal PMĮ nuostatas yra laikomos apmokestinamosiomis pajamomis, o per banko sąskaitą vykdyti atsiskaitymai laikytini su Bendrovės veikla nesusijusiais mokėjimais, kurie nepagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais ir kurių faktinė paskirtis nenustatyta.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, nurodo, kad Inspekcija nukopijavo ir sutrumpino teritorinio mokesčių administratoriaus sprendimą, jame nebuvo atsakyta ar pasisakyta nei dėl vieno mokesčių mokėtojo motyvo, todėl tokį sprendimą laiko nepagrįstu, neteisėtu bei naikintinu.

Nurodoma, kad Komisija 2015-01-23 sprendimu Nr. S-7 (7-232/2014) naikindama teritorinio mokesčių administratoriaus sprendimo dalį dėl papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio nurodė, kad mokesčių administratorius nevertino aplinkybių, susijusių su pajamų nepripažinimu tuo atveju, jeigu laikomasi pozicijos, jog techninės įrangos pardavimas realiai neįvykęs, t. y. nurodė įvertinti bendrovės deklaruotų pajamų už techninės įrangos pardavimą pagrįstumą. Inspekcija 2015-03-16 sprendimu Nr. 69-23 pripažino Komisijos sprendime nurodytus motyvus, todėl panaikino teritorinio mokesčių administratoriaus sprendimo dalį ir nurodė atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą toje dalyje. Tačiau teritorinis mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu, Bendrovės nuomone, priėmė biurokratinį sprendimą, t. y. faktiškai joks pakartotinis patikrinimas nebuvo atliktas, jokios papildomos aplinkybės nebuvo vertintos, o 2015-07-24 sprendimo Nr. FR0682-497 turinys buvo identiškas anksčiau priimtam ir panaikintam sprendimui. Skundžiamas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas, pasak Bendrovės, prieštarauja ankstesnei centrinio mokesčių administratoriaus atstovo posėdyje išsakytai pozicijai, kad mokesčių administratorius vertina sąnaudų pripažinimą, o pajamų nebuvimą gali pripažinti pats mokesčių mokėtojas pasitikslindamas apskaitą. Be to, Bendrovės nuomone, Inspekcijos sprendimo turinys aiškiai prieštarauja elementariai logikai, yra nenuoseklus ir neatitinka protingumo kriterijų.

Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu dėl prekių pardavimo Estijos bendrovėms. Pelno mokesčio apskaičiavimas, Bendrovės nuomone, yra negalimas net ir remiantis mokesčių administratoriaus pozicija, kad ginčo prekės neegzistavo ir sandoriai neįvykę.

Bendrovė mano, kad teritorinio mokesčių administratoriaus motyvas (dėl kurio centrinis mokesčių administratorius jokio papildomo vertinimo nepateikė), kad „vertinant piniginių lėšų į mokėtojo banko sąskaitą gavimo faktą, nesant jų pagrindimo, jos patikrinimo metu pripažintos kitomis, su mokėtojo veikla nesusijusiomis pajamomis“, prieštarauja elementariai logikai, nes pajamos, kurios nesusijusios su mokesčių mokėtojo veikla, objektyviai negali egzistuoti. Pasak Bendrovės, bet kokios pajamos yra susijusios

su vienokia ar kitokia veikla – nesant veiklos, neatsiranda ir pajamos, todėl aukščiau nurodytas motyvas yra tik siekis motyvuoti tai, kas neatitinka protingumo kriterijų.

Bendrovės nuomone, yra nepagrįsta mokesčių administratoriaus pozicija, jog pajamos neturi „pagrindimo“, nes mokesčių mokėtojas jas apskaitė kaip gautas už prekių pardavimą. Todėl lėšų gavimo pagrindas yra tapatus jų pervedimo pagrindui – prekių pirkimas / pardavimas. Bendrovė daro išvadą, kad mokesčių administratorius nevykdė Komisijos sprendime suformuluoto nurodymo ir nevertino pajamų gavimo už parduotas prekes apskaitymo pagrįstumo, jeigu nepripažino su jų įsigijimu sietinų išlaidų.

Taip pat Bendrovė teigia, kad PMĮ 4 str. 1 d. normoje esantis žodis „uždirbtos“ pajamos reiškia, kad tik teisinį pagrindą turinčios teisėtai gautos pajamos gali būti laikomos uždirbtomis ir sudaro mokesčio bazę. Bendrovė nesutinka su pozicija, jog pajamoms pripažinti visais atvejais pakanka faktinio lėšų gavimo į sąskaitą. Jeigu yra laikomasi pozicijos, kad sandoris, kurio pagrindu gautos lėšos, yra niekinis (neegzistuojantis, neteisėtas ar nusikalstamas), tokios lėšos, Bendrovės nuomone, negali būti apskaitomos kaip pajamos, nes jos nėra uždirbtos. Be teisinio pagrindo gautos lėšos yra nepagrįstas praturtėjimas arba neteisėtos pajamos. Abiem atvejais tokios lėšos negali būti teisėtai apskaitytos ir privalo būti gražintos ar išieškotos. Pasak Bendrovės, teritorinis mokesčių administratorius iškreiptai aiškindamas teisės normą konkrečiam atvejui, atvertų kelius piktnaudžiavimui ir neteisėtų ar nusikalstamų pajamų deklaravimui.

Bendrovė įžvelgia teritorinio mokesčių administratoriaus sprendime prieštaravimus, t. y. teritorinio mokesčių administratoriaus išvada, kad nenustatytos kilmės pavidimas į mokesčių mokėtojo banko sąskaitą yra jo pajamos, o nenustatytos kilmės tų pačių lėšų pavidimas nėra sąnaudos. Bendrovė teigia, kad nelogiška ir nepagrįsta be motyvų toms pačioms lėšoms pateikti skirtingą teisinį įvertinimą pagal PMĮ. Be to, pasak Bendrovės, PMĮ nėra nuostatų, kurios leistų skirtingai vertinti apskaitos dokumentus ir jų sukeliamas teises pasekmes priklausomai nuo to, ar lėšos buvo gautos į sąskaitą ar iš jos pervestos.

Bendrovė aiškina, kad buvo deklaruotos išlaidos, patirtos įsigyjant įrangą, ir pajamos. Pervestų lėšų Bendrovė neturi, nes jomis atsiskaitė už perkamą įrangą. Bendrovė daro išvadą, jog, jeigu nustatoma, kad įrangos pardavimas nėra įvykęs, teisine prasme tiek įsigijimo, tiek pardavimo sandoriai yra nesukeliantys teisinių pasekmių, o mokesčine prasme atitinkamai yra neapskaitomi, nes jų nėra. Bendrovės nuomone, PM apskaičiavimas dėl to, kad per mokesčių mokėtojo sąskaitą „suvaikščiojo“ pinigai, kurie realiai nebuvo nei gauti, nei uždirbti, prieštarauja protingumo principui ir neatitinka PMĮ nuostatų ir pajamų prasmės.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, ir vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 d., Bendrovė prašo panaikinti 2015-07-24 Kauno AVMI sprendimą Nr. FR0682-497 ir 2015-10-02 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-120.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio ir su juo susijusių sumų, mokesčio patikrinimo metu konstatavus, jog Bendrovės deklaruotos įrangos įsigijimo ūkinės operacijos pagal UAB „M1“ (kodas (duomenys neskelbtini), UAB „E1“ (kodas (duomenys neskelbtini) ir UAB „A3“ (kodas (duomenys neskelbtini) išrašytas PVM sąskaitas faktūras, (apskaitos dokumentais įformintas prekių (įrangos) pardavimas Bendrovei iš viso už 2635492,29 Lt (2178093 Lt + 457399 Lt PVM) yra neįvykę, todėl Bendrovė neturėjo teisinio pagrindo, remdamasi šių įmonių vardu išrašytais dokumentais, leidžiamiems atskaitymams priskirti įrangos įsigijimo vertę. Ginčas tarp šalių vyksta ir dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius, konstatavęs neįvykusių ūkinių operacijų buvimą, remiantis šiuo pagrindu Bendrovės gautų pajamų (Bendrovės buhalterinėje apskaitoje fiksuota, jog tai yra pajamos, gautos už tariamai įsigytos įrangos pardavimą Estijos ūkio subjektams), neeliminavo iš Bendrovės apmokestinamųjų pajamų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog pirminio patikrinimo metu buvo konstatuoti Bendrovės padaryti PVM, taip pat pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimai. Mokesčių administratorius, įvertinęs su UAB „M1“ (kodas (duomenys neskelbtini), UAB „E1“ (kodas (duomenys neskelbtini) ir UAB „A3“ (kodas (duomenys neskelbtini) veikla susijusias aplinkybes; aplinkybes, susijusias su tariamu įrangos pardavimu Estijos įmonėms ir kitą surinktą informaciją, konstatavo, jog Bendrovės apskaitoje užfiksuotos įrangos įsigijimo ir tolesnio pardavimo Estijos įmonėms ūkinės operacijos nėra realiai įvykusios. Atsižvelgdamas į tai, mokesčių administratorius konstatavo, kad Bendrovė neturėjo teisinio pagrindo atskaityti pirkimo PVM ir leidžiamiems atskaitymams priskirti įrangos įsigijimo vertę, remdamasi UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis. Su Kauno AVMI pozicija sutiko ir Inspekcija, priimdama 2014-06-30 sprendimą Nr. 69-125. Komisija, išnagrinėjusi Bendrovės skundą dėl Inspekcijos sprendimo, sutiko su mokesčių administratoriaus pozicija dėl to, jog aptartos ūkinės operacijos yra neįvykusios, tačiau, atsižvelgdama į Bendrovės poziciją, kad patikrinimas nebuvo atliktas visapusiškai (nebuvo įvertintos aplinkybės, ar Bendrovė pagrįstai apskaitė ir pripažino įrangos pardavimo pajamas), pavedė Bendrovės skundo dalį dėl papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio ir su juo susijusių sumų nagrinėti iš naujo, sprendžiant klausimą – ar pagrįstai iš Estijos įmonių už tariamą įrangos pardavimą gautos pinigines lėšos buvo priskirtos Bendrovės pelno mokesčio bazei.

Pakartotinio patikrinimo metu Kauno AVMI nustatė, jog Bendrovė pajamoms priskyrė 2235629,15 Lt pagal Estijos įmonėms (OU „S1“, OU „A2“, OU „N1“, OU „B1“, OU „S2“) išrašytus formaliuosius dokumentus (detali Bendrovės gautų pajamų suvestinė pateikta patikrinimo akto 20–21 puslapiuose). Bendrovė iš Estijoje registruotų įmonių į atsiskaitomąją banko sąskaitą 2011 metais gavo 1403199,76 Lt, 2012 m. – 624266,24 Lt piniginių lėšų (iš viso 2027466 Lt), kurios buhalterinėje apskaitoje apskaitytos kaip gauti apmokėjimai už Estijos įmonėms parduotas prekes (įrangą). Akte nurodyta, kad realus prekių tiekimas Estijos įmonėms nenustatytas ir neįrodytas, todėl pajamų gavimas į Bendrovės banko sąskaitą yra nepagrįstas įformintuose apskaitos dokumentuose nurodytu turiniu. Įvertinus piniginių lėšų pervedimo į Bendrovės sąskaitą gavimo faktą, šios lėšos pripažintos kitomis, su Bendrovės veikla nesusijusiomis, pajamomis. Atsižvelgdamas į aptartas aplinkybes, vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis PMĮ 1 str., 4 str. 1 dalies ir 2 str. 24 dalies nuostatomis, pinigines lėšas pripažino Bendrovės gautomis pajamomis, priskirtinomis Bendrovės pelno mokesčio bazei. Su vietos mokesčių administratoriaus pozicija sutiko ir Inspekcija.

Bendrovė laikosi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus pozicija yra nepagrįsta, nes pajamos, kurios priskiriamos pelno mokesčio bazei, turi būti uždirbtos. Pasak Bendrovės, tai, jog, kaip nurodo Inspekcija, pajamų kilmė neaiški, nesudaro pagrindo šių lėšų pripažinti pajamomis, nes pajamos, nesusijusios su mokesčių mokėtojo veikla, objektyviai negali egzistuoti, nes, nesant veiklos, neatsiranda ir pajamos. Bendrovė laikosi pozicijos, kad pajamoms pripažinti nepakanka faktinio lėšų gavimo į sąskaitą, o jeigu laikomasi pozicijos, kad sandoris yra niekinis, tokios lėšos negali būti apskaitomos kaip pajamos, nes jos nėra uždirbtos. Bendrovė teigia, jog mokesčių administratoriaus pozicija, kai bankiniu pavedimu sumokėtos lėšos nėra pripažįstamos išlaidomis, o bankiniu pavedimu į sąskaitą gautos pajamos visais atvejais pripažįstamos pajamomis, vertintina kaip prieštaringa.

Pasisakant dėl papildomai apskaičiuotų sumų pagrįstumo, paminėtina, jog Komisija 2015-01-23 sprendime konstatavo, kad Bendrovės apskaitoje apskaitytos įrangos įsigijimo iš UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ ūkinės operacijos realiai neįvykusios. Pakartotinio patikrinimo metu naujos faktinės bylos aplinkybės nebuvo nustatinėjamos ir nustatytos (pakartotinio patikrinimo metu atliktas papildomas tikrinamojo laikotarpio apskaitytų įrangos įsigijimo / pardavimo ūkinių operacijų vertinimas pagal PMĮ nuostatas), todėl šiame sprendime Komisija papildomai nepasisako dėl ankstesniame savo sprendime ir

pakartotinio patikrinimo akte aptartų faktinių aplinkybių, pasisakydama tik dėl esminių Bendrovės skunde nurodytų nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl išlaidų pagal UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ PVM sąskaitas faktūras pripažinimo / nepripažinimo leidžiamais atskaitymais

Bendrovė skunde akcentuoja mokesčių administratoriaus pozicijos prieštarumą, vertinant aplinkybes dėl pajamų ir sąnaudų pripažinimo. Pasisakant dėl šių aplinkybių, pažymėtina, jog teisės aktai nustato skirtingas mokesčių mokėtojo pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygas (taisykles). Išlaidoms pripažinti įstatymų leidėjas kelia reikalavimus – turėti juridinę galią turinčius apskaitos dokumentus, pagrindžiančius patirtų išlaidų realumą, tikslingumą ir tikrąjį ūkinės operacijos turinį, tuo tarpu pajamoms pripažinti tokio pobūdžio reikalavimai nėra keliami. Ginčo byloje yra konstatuota, jog ūkinės operacijos, kurių turinys atvaizduotas apskaitos dokumentuose, nėra įvykę, tačiau šios aplinkybės nesudaro pagrindo vienodai vertinti pajamų ir sąnaudų pripažinimą, nes tai sprendžiama, atsižvelgiant į teisės aktų reikalavimus ir faktines konkrečios bylos aplinkybes. Todėl Bendrovės pozicija, kad ginčo atveju, konstatavus realiai neįvykusias ūkines operacijas, pajamų ir sąnaudų pripažinimas turi būti vertinamas vienodai, atsižvelgiant į tai, jog konstatuotas apskaitos dokumente užfiksuoto ūkinės operacijos turinio nebuvimas, o atsiskaitymai buvo vykdomi tokiu pat būdu (bankiniais pavedimais), nėra pagrįsta teisės normomis. Pasisakant dėl išlaidų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, remiantis M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ PVM sąskaitomis faktūromis, pažymėtina, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A-1-355/2004 išaiškino, jog, ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Tikrasis ūkinės operacijos turinys – tai visuma aplinkybių, kurios konkrečios mokesčių įstatymo yra pripažįstamos kaip būtina mokesčių mokėtojo teisių realizavimo sąlyga. Pagal PMĮ 17 str. 1 dalį leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Atitinkamai šios normos pagrindu konstatuotina, kad aplinkybė, kuri nagrinėjama atveju yra būtina mokesčių mokėtojo teisių realizavimo sąlyga – tai faktiškai patirtų sąnaudų, pagrįstų juridinę galią turinčiais dokumentais, buvimas. LVAT 2010-05-03 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-435/2010 konstatuota, kad svarbu turėti omenyje, jog vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, jeigu jos faktiškai buvo patirtos, ir tai patvirtina byloje esančių įrodymų visuma. Ir atvirkščiai, vien buhalterinės apskaitos dokumento turėjimas nesuteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu sąnaudos nėra faktiškai patirtos. LVAT praktikoje yra laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindiniuose dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio bei jų realumo, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013). Taip pat LVAT teigimu, „tinkamas išlaidų pagrindimas yra susijęs su materialinės teisės norma – PMĮ 11 str. 4 dalimi, kurios turinys patvirtina mokesčio mokėtojo pareigą turėti juridinę galią turinčius dokumentus. Taigi minėta materialinės teisės norma ir įtvirtina mokesčio mokėtojo pareigą įrodyti išlaidų pagrįstumą (ten pat)“. Tokiu būdu ginčo byloje nustatytos aplinkybės, jog UAB „M1“, UAB „E1“ ir UAB „A3“ PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos yra realiai neįvykusios, t. y. faktiškai sąnaudos nėra patirtos, darytina išvada, jog Bendrovės pateikti apskaitos dokumentai, nesant vieno iš rekvizito, t. y. ūkinės operacijos turinio, negali būti laikomi pagrindžiančiais mokėtojo patirtas sąnaudas, nepaisant to, jog tariamas išlaidas Bendrovė akcentuoja patyrusi, lėšas sumokėdama bankiniais pavedimais.

Dėl už tariamą įrangos pardavimą gautų piniginių lėšų priskyrimo apmokestinamosioms pajamoms

PMĮ 2 str. 24 dalyje pateikta pajamų sąvoka mokesčių mokėtojo pajamoms priskiriamas pajamas apibrėžia kaip visas iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtas ir (arba) gautas visų rūšių pajamas pinigais ir (arba) ne pinigais, todėl Bendrovės pozicija pajamas tapatinti tik su „uždirbtomis“ pajamomis neatitinka PMĮ nuostatų. PMĮ įtvirtinti pajamų pripažinimo principai numato, kad pajamomis, kurios priskiriamos mokesčių mokėtojo pelno mokesčio bazei, yra priskiriamos ne tik už parduotas prekes, atliktus darbus, suteiktas paslaugas uždirbtos pajamos (įprastinės ūkio subjekto veiklos pajamos), tačiau ir bet kokios kitos (pavyzdžiui, atsitiktinio pobūdžio) pajamos, jeigu jos yra gautos. Atsižvelgiant į tai, Bendrovės pozicija, jog sprendžiant pajamų pripažinimo / nepripažinimo klausimą, turi būti atsižvelgiama į pajamų šaltinį, nėra teisinga, nes PMĮ nuostatos nenumato skirtingų pajamų pripažinimo principų, atsižvelgiant į pajamų šaltinių pobūdį. Todėl ginčo byloje, net ir nustatčius aplinkybes, jog apskaitos dokumentuose (kurių pagrindu Bendrovė yra pripažinusi pajamas) užfiksuotos neįvykusios ūkinės operacijos, šios aplinkybės, nustatčius pajamų gavimo faktą, savaime nesudaro pagrindo šių pajamų nepriskirti mokėtojo pelno mokesčio bazei. Todėl, esant tokiam teisiniam reglamentavimui, mokėtojas, kuris laikosi pozicijos, jog į jo banko sąskaitą gautos piniginės lėšos, kuriomis jis turi teisę disponuoti, nėra pajamos (ar nėra apmokestinamos pajamos), turi pareigą šias aplinkybes pagrįsti. Pasisakant dėl Bendrovės pozicijos, jog mokesčių administratoriaus konstatuotos aplinkybės, kad ginčo pajamos laikytinos su Bendrovės veikla nesusijusiomis pajamomis (kas, Bendrovės nuomone, paneigia pajamų gavimą, nes su ūkio subjekto veikla nesusijusios pajamos, negali būti pripažintos pajamomis), akcentuotina, jog, kaip jau minėta anksčiau, pajamų pripažinimas / nepripažinimas nėra siejamas su pajamų šaltiniu, iš kurio pajamos gaunamos. Todėl mokesčio patikrinimo metu Kauno AVMI atliktas teisinis Bendrovės gautų pajamų kvalifikavimas atspindi aplinkybes, jog tai nėra įprastinės ūkio subjekto pajamos už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas, o pajamos, nesusijusios su įprastine Bendrovės veikla, kas nepaneigia pajamų gavimo aplinkybių. Iš Bendrovės pozicijos matyti, jog ji pateikia teisinius pajamų nepripažinimo motyvus (kodėl, Bendrovės nuomone, jos pačios pripažintos pajamos turėtų būti eliminuotos iš Bendrovės pelno mokesčio bazės), tačiau konkrečių įrodymų, jog tai nėra pajamos (ar tai nėra apmokestinamosios pajamos), Bendrovė nepateikia, todėl Bendrovės skunde nurodyti teisiniai nesutikimo su Inspekcijos pozicija motyvai nesudaro pagrindo Bendrovės poziciją pripažinti pagrįsta ir naikinti Inspekcijos sprendimą.

Pasisakant dėl Bendrovės skundo motyvų, jog mokesčių administratorius savo kontrolės veiksmus pakartoto tik formaliai, nenustatinėdamas jokių naujų aplinkybių, pažymėtina, jog Komisija 2014-01-23 sprendimu Nr. S-7 (7-232/2014) pavedė mokesčių administratoriui pakartotinai išnagrinėti Bendrovės skundą, atliekant teisinius tam tikrų aplinkybių vertinimo veiksmus, susijusius su pačios Bendrovės skunde keliamą poziciją dėl pajamų pripažinimo / nepripažinimo (šiuos veiksmus mokesčių administratorius atliko pakartotinio patikrinimo metu). Todėl, atsižvelgiant į LVAT praktiką (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009) dėl aplinkybių, kurios gali būti pagrindu bylą grąžinti nagrinėti iš naujo centriniam mokesčių administratoriui (ar pakartotiniam patikrinimui atlikti), taip pat į LVAT poziciją, jog apmokestinimo pagrindai turi būti aiškūs, suprantami, mokėtojui nepateikiama siurprizų, o „mokesčių ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas negali būti grindžiamas išvadamis, apie kurių galimumą proceso dalyviams nebuvo žinoma ir proceso metu dėl jų nebuvo ginčijamasi, nebuvo įrodinėjamas jų pagrįstumas ar nepagrįstumas“ (LVAT 2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2805/2012), konstatuotina, jog mokesčių administratorius pagrįstai atliko pakartotinius aplinkybių, susijusių su Bendrovės pelno mokesčio apskaičiavimu, teisinio vertinimo ir

gautų pajamų klasifikavimo veiksmus (šie veiksmai pirminio patikrinimo metu nebuvo atliekami, pavedimui atlikti pakartotinį patikrinimą neprieštaravo ir Bendrovė).

Remdamasi aptartais motyvais, Komisija konstatuoja, jog Bendrovės motyvai nesudaro pagrindo Inspekcijos sprendimą naikinti, todėl jis tvirtintinas, o Bendrovės skundas atmestinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-10-02 sprendimą Nr. 69-120.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė