



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „G1“ 2016-04-15 SKUNDO**

2016 m. birželio 20 d. Nr. S-133 (7-78/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovui

Arūnui Abromavičiui

mokesčių mokėtojui ir jo atstovui

UAB „G1“ direktoriui T. G. ir advokatei
Daivai Balčiūnienei

2016 m. gegužės 31 d. posėdyje išnaginėjusi UAB „G1“ (toliau – Pareiškėjas) 2016-03-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-03-23 sprendimo Nr. 69-27, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2016-01-18 sprendimo Nr. (44.1)-FR0682-27 dėl 2015-11-20 patikrinimo akto Nr. FR0680-803 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 56095,63 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 20795,42 Eur PVM delspinigius ir 5609 Eur PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Šiaulių AVMI, atlikusi Pareiškėjo 2010-01-01–2014-12-31 laikotarpio PVM mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu deklaravo 2146893 Lt PVM atskaitą: 2010 m. – 234506 Lt, 2011 m. – 391971 Lt, 2012 m. – 415931 Lt, 2013 m. – 526466 Lt, 2014 m. – 578019 Lt. Pareiškėjas minėtu laikotarpiu atskaitė 403439 Lt pirkimo PVM (19 proc. nuo visos PVM atskaitos: 2010 m. – 156192 Lt, 2011 m. – 138964 Lt, 2012 m. – 61873 Lt, 2013 m. – 32490 Lt, 2014 m. – 13915 Lt) nuo prekių, paslaugų bei ilgalaikio turto, įsigyto iš K. G. gamybinės įmonės „K1“ (toliau – Įmonė).

Šiaulių AVMI nustatė, jog Įmonės PVM nepriemoka už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 sudaro 63143,66 EUR, arba 218022 Lt, iš jų 2010 m. rugsėjo–gruodžio mėn. – 31610 Lt, 2011 m. – 52578 Lt, 2012 m. – 63745 Lt, 2013 m. – 43759 Lt, 2014 m. – 26330 Lt.

Pareiškėjas įregistruotas 2009-08-05, jo vienintelis akcininkas ir vadovas yra T. G. . Įmonė įregistruota 1990-12-14, kurios savininkas ir vadovas L. G. yra S. G. tėvas. T. G. nuo 2005-09-09 iki 2013-09-16 taip pat buvo Įmonės darbuotojas. Pareiškėjo biuro adresas nuo įregistravimo (2009-08-05) yra patalpose, esančiose Ukmergės g. 50 A, Šiaulių m., kurių savininkė yra Įmonė. Įmonės buveinės adresas nuo 1998-12-03 registruotas taip pat patalpose, esančiose Ukmergės g. 50 A, Šiaulių m.

Pareiškėjas tarpininkavo parduodant Įmonės prekes, su ja atsiskaitė grynaisiais pinigais. Įmonės PVM nepriemoka susidariusi nuo 2009 m., tačiau jos nepavyksta išieškoti, Įmonės turtas įkeistas bankui.

Šiaulių AVMI konstatavo, jog Pareiškėjas sandorius su Įmone vykdė tęstinį laikotarpį, paskutiniai pirkimai vykdyti 2015-07-14, Pareiškėjas tarpininkavo parduodant Įmonės pagamintas prekes, su gamintoju atsiskaitė grynaisiais pinigais, nors galutinis pirkėjas UAB „A1“ atsiskaitymą vykdė tik pavedimais į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą banke.

Išanalizavusi prekių, paslaugų ir ilgalaikio turto pirkimo sandorių tarp Pareiškėjo ir Įmonės sudarymo aplinkybes, Šiaulių AVMI patikrinimo akte nustatė, kad žinodamas ir turėdamas galimybę žinoti, kad Įmonė už laikotarpį nuo 2010-09-01 iki 2014-12-31 nesumokės į biudžetą PVM, Pareiškėjas elgėsi kaip nesąžiningas mokesčių mokėtojas, todėl neįgijo teisės į 218022 Lt PVM atskaitą (63144 Eur). Pažymėta, jog Pareiškėjo įsigytos laisvalaikio prekės ir akiniai pagal jo veiklos pobūdį negali būti priskirti darbo rūbams, todėl Pareiškėjas nepagrįstai atskaitė 1221 Lt pirkimo PVM (354 Eur). Iš viso patikrinimo akte Pareiškėjui apskaičiuotas 63498 Eur PVM (63144 Eur + 354 Eur).

Šiaulių AVMI 2016-01-18 sprendimu Nr. (44.1) FR0682-27, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 96 str. 1 dalies 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 132 str. 2 dalies 2 punktu, 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 58 str. 1 dalies 1 punktu, 64 str. 9 punktu, 123 str. 1 ir 2 dalimis, iš dalies patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 56095,63 Eur PVM (55742 Eur + 354 Eur) ir su juo susijusias sumas.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino minėtą Šiaulių AVMI sprendimą.

Dėl taikytinų teisės aktų ir teismų praktikos nesąžiningumo aspektu. Mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar pagrįstai konstatuota, jog Pareiškėjas, įsigydamas prekes iš Įmonės ir sumokėdamas pastarajai pirkimo PVM, žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad Įmonė nesumokės PVM į biudžetą, ir, kad minėtų ūkinių operacijų metu Pareiškėjas elgėsi nesąžiningai, dėl ko prarado teisę į 55742 Eur PVM atskaitą.

Išplėstinė teisėjų kolegija Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-02-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013, apibendrindama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei, atsižvelgus į objektyvius aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėju ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir jo dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius įrodinėjo ir vertino būtent vieną iš ESTT nurodomų – PVM atskaitą ribojančių – aplinkybių, tai yra Pareiškėjo žinojimą / turėjimą žinoti (sąžiningumą), kad jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su

sukčiavimu PVM srityje. Šiuo aspektu prieš tai paminėtoje LVAT nutartyje išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad tokiu atveju yra privalu įrodyti, jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie tai. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Minėtą teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius (LVAT 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-235/2014, AB „A2“ v. VMI, 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015, UAB „Varateka“ v. VMI).

Ginčo atveju nustatytos šios svarbios aplinkybės (Šiaulių AVMI patikrinimo akto 2–8 psl., sprendimo 1–6, 9, 10 psl.):

1. Pareiškėjas ginčo laikotarpiu atskaitė 403434 Lt pirkimo PVM (19 proc. nuo visos PVM atskaitos) nuo prekių, paslaugų bei ilgalaikio turto, įsigyto iš Įmonės. Įsigytos pervežimo paslaugos sudarė 51 proc., stabdžių trinkelį (kaladėlių) pirkimas – 37 proc., garažo, buitinių, pagalbinių patalpų, aikštelės nuoma – 7 proc., įsigytos remonto paslaugos – 4 proc., įsigytas ilgalaikis turtas ir kitos paslaugos – 1 proc. nuo visų iš Įmonės įsigytų prekių ir paslaugų vertės (*PVM sąskaitų faktūrų registrai, avanso apyskaitos*).

2. Pareiškėjo vienintelis akcininkas nuo 2009-08-05 ir direktorius nuo 2009-07-29 yra T. G., kurio tėvas L. G. yra Įmonės savininkas bei vadovas nuo 1990-12-14. Pareiškėjo vadovas T. G. nuo 2005-09-09 iki 2013-09-16 dirbo Įmonėje (*Mokesčių mokėtojų registro (toliau – MMR) išrašai apie Pareiškėją ir Įmonę, Gyventojų registro išrašas, SODRA duomenys, Šiaulių AVMI 2014-12-17 mokesstinio tyrimo rezultatų ataskaitos Nr. FR0686-2444 (toliau – Ataskaita) 8 psl.*).

3. Įmonės ir Pareiškėjo veiklos vykdymo vieta sutampa, Pareiškėjas nuo 2009-08-05 iki 2011-12-31 atliko krovinių ekspedijavimo paslaugas Įmonei, kitiems pirkėjams pardavinėjo Įmonės pagamintas stabdžių trinkeles (kaladėles), nuo 2009-08-05 iki 2013-01-03 Pareiškėjas iš Įmonės nuomojo garažo, buitines, pagalbines patalpas, aikštelę, transporto priemones, o nuo 2013-01-03 patalpas naudoja pagal panaudos sutartį. Pareiškėjas 2014-05-22 iš Įmonės įsigijo krautuvą-ekskavatorių „Ferguson MF50B“, nuomoja vilkiką „Volvo FH12“ iš Pareiškėjo direktoriaus S. G., kuris jį nusipirko pagal 2009-05-26 pirkimo–pardavimo sutartį iš Įmonės, taip pat dar vieną vilkiką „Volvo FH12“ įsigijo pagal 2013-07-19 trišalę finansinio lizingo sutartį, kurioje pardavėjas Pareiškėjo direktorius, prieš tai nusipirkęs iš Įmonės, pirkėjas – AB „DNB lizingas“, klientas – Pareiškėjas. Tikrinamuju laikotarpiu 2 darbuotojai tuo pačiu metu dirbo abiejuose juridiniuose vienetuose, 2011–2012 m. iš Įmonės 5 darbuotojai perėjo dirbti pas Pareiškėją (*MMR išrašai apie Pareiškėją ir Įmonę, SODRA duomenys, Ataskaitos 8, 9 psl., 2009-08-05, 2011-01-03 patalpų nuomos, 2013-01-03 patalpų panaudos sutartys, Inspekcijos 2013-11-22 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. OA-2090 6, 7 psl., 2014-05-22 PVM sąskaita faktūra serija KGG Nr. 0008373, 2014-05-22 pinigų priėmimo kvitas Nr. 0307*).

4. Pareiškėjas už įsigytas paslaugas ir prekes 2011-02-14 Įmonei sumokėjo 2729,12 Lt pavedimu, visais kitais atvejais atsiskaitė grynaisiais pinigais tą pačią dieną, kai buvo išrašytos Įmonės pardavimo PVM sąskaitos faktūros, dažniausiai per atsiskaitytiną asmenį T. G.. Grynujų pinigų išmokėjimas įformintas Įmonės išrašytais grynujų pinigų priėmimo kvitais, kurie apskaityti Pareiškėjo kasos išlaidose (*Pareiškėjo įsigijimų ir atsiskaitymų už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 suvestinė*).

5. Pareiškėjas sandorius su Įmone vykdė tęstinį laikotarpį, paskutiniai pirkimai vykdyti 2015-07-14 (*Pareiškėjo 2015-11-05 raštas*).

6. Pareiškėjas tarpininkavo parduodant Įmonės pagamintas prekes, su gamintoju atsiskaitė grynaisiais pinigais, nors galutinis pirkėjas UAB „A1“ atsiskaitymą vykdė tik pavedimais į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą banke. UAB „A1“ pirko stabdžių trinkeles

(kaladėles) iš Pareiškėjo, tačiau UAB „A1“ vadovas paaiškino, kad dėl sandorių bendravo su Pareiškėjo atstovais L. G. ir V. G., nors šie asmenys niekada nedirbo pas Pareiškėją. L. G., kaip minėta, yra Įmonės vadovas nuo 1990-12-14, V. G. buvo Įmonės darbuotoja nuo 2000-06-02 iki 2011-05-17 (*UAB „A1“ 2015-09-30 raštas Nr. DS-15/173, banko sąskaitų žiniaraštis, MMR išrašas apie Įmonę, SODRA duomenys*).

7. Įmonės PVM nepriemoka už tikrinamąjį laikotarpį sudaro 63143,66 Eur, arba 218022 Lt, iš jų už 2010 m. rugsėjo–gruodžio mėn. – 31610 Lt, 2011 m. – 52578 Lt, 2012 m. – 63745 Lt, 2013 m. – 43759 Lt, 2014 m. – 26330 Lt. Šiuo metu fiksuojama 66849,47 Eur PVM nepriemoka, kuri didėja, ji nėra sumokėta ir jos nepavyksta išieškoti (*PVM sąskaitų faktūrų registrai, išrašai iš Mokesčių apskaitos informacinės sistemos, Šiaulių AVMI 2010-12-02 sprendimas išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto Nr. 6306-9424, Inspekcijos 2015-01-26 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (23.31-08) FR1042-1346, Inspekcijos 2015-02-03 nurodymas mokesčių mokėtojui atsiskaityti negrynaisiais pinigais, Hipotekos registro išrašas*).

Inspekcijos teigimu, išdėstyti faktai kaip tam tikra įvykių seka (*Pareiškėjo ir Įmonės ilgalaikė bendra ūkinė veikla, Pareiškėjo akcininkas bei vadovas T. G. yra Įmonės savininko bei vadovo K. G. sūnus, Įmonės darbuotojų perėjimas dirbti pas Pareiškėją*) patvirtina, jog Pareiškėjo santykiai su Įmone rėmėsi abipusiu pasitikėjimu, todėl Pareiškėjas, kaip susijusi su Įmone bendrovė, turėjo realią galimybę žinoti, jog pardavėjas už ūkines operacijas nesumokės 192466 Lt (55742 Eur) PVM už 2010–2014 m. laikotarpį. Taigi pagrįstai pripažintina, kad Pareiškėjas elgėsi nesąžiningai, kas paneigia jo teisę į PVM atskaitą. Be to, Pareiškėjo teiginys, jog Įmonė turi turto ir ji nevengia mokesčių prievolių, nepagrįstas ir atmestinas, nes, kaip minėta, PVM prievolė iki šiol nėra padengta. Taigi nėra teisinio pagrindo Pareiškėjui suteikti teisę į PVM atskaitą (patikrinimo akto 6–8 psl., sprendimo 9–10 psl.).

Inspekcija pažymi, kad Šiaulių AVMI pateiktuose dokumentuose nurodyta mokesčio suma, laikotarpis, dienų skaičius, taikoma delspinigių norma ir kiti reikšmingi delspinigių skaičiavimui elementai, kurių pagrindu buvo apskaičiuota konkreti delspinigių suma (*Šiaulių AVMI 2016-01-29 patikrinimo rezultatų ataskaitos Nr. (40.29) FR1001-75 6–9 psl., PVM delspinigių skaičiuotė*), todėl mokesčių administratorius pagrindė nurodytą 20795,42 Eur PVM delspinigių sumą (MAĮ 67 str. 1 d.) ir nėra pagrindo sutikti su Pareiškėju, jog Šiaulių AVMI nemotyvavo delspinigių apskaičiavimo.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas teigia, kad skunde Inspekcijai nurodė, jog nesutinka su išvadomis, kad Pareiškėjas ir Įmonė vertinami kaip susiję asmenys, ir, kad konstatuotas Pareiškėjo nesąžiningumas sandoriuose su Įmone. Inspekcija dėl šių Pareiškėjo argumentų iš esmės nepasisakė, o Inspekcijos nurodyta teismų praktika dėl sukčiavimo PVM srityje visiškai nesusijusi su nagrinėjamu mokesčiniu ginču. Pareiškėjo nuomone, jo skundas liko neišnagrinėtas, todėl Inspekcijos sprendimas neatitinka Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje įtvirtintų individualaus akto reikalavimų.

Pareiškėjas nurodo, kad pagal PVMĮ 2 str. 31 punktą, kuriame apibrėžta susijusių asmenų sąvoka, jo vadovo S. G. ir Įmonės savininko K. G., kaip fizinių asmenų, artimas giminystės ryšys nėra pagrindas Pareiškėją ir Įmonę vertinti kaip susijusius asmenis, nes ne fizinių asmenų prievolės yra ginčo dalykas. Pareiškėjo ir Įmonės valdymo organai ar jiems atstovaujantys asmenys iš viso nėra susiję. Pareiškėjo vadovas T. G. nuo 2005-09-09 iki 2013-09-16 Įmonėje dirbo transporto eksploatacijos inžinieriumi, Pareiškėjo ir Įmonės buhalteriją tvarko skirtingi asmenys. Nors įmonių biurai yra tame pačiame pastate, bet patalpos atskiros. Pareiškėjo nuomone, jo pareigą žinoti ar galimybę žinoti, jog Įmonė nesumokės PVM, mokesčių administratorius konstatavo nepagrįstai.

Mokesčių administratorius nenustatė nei vieno sandorio, pagal kurį Pareiškėjas būtų neatsiskaitęs su Įmone. Pareiškėjo veikla su Įmonės veikla susijusi ne daugiau nei Pareiškėjo ir kitų partnerių. Pareiškėjas yra visiškai atsiskaitęs su Įmone pagal visus sandorius ir Pareiškėjo

išlaidos buvo realios. Todėl mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo Pareiškėjo nesąžiningumą. Nėra jokio priežastinio ryšio tarp Pareiškėjo ir Įmonės vykdytų sandorių ir Įmonės turimos PVM nepriemokos. Be to, aplinkybė, kad Įmonės PVM prievolė iki šiol nėra padengta, dar nėra pakankamas įrodymas, jog Įmonė šios PVM prievolės nepadengs. Įmonės skolos nėra beviltiškos – Įmonė turi likvidaus turto, veiklą vykdo.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad visiškai nemotyvuotas PVM delspinigių apskaičiavimas, o Inspekcijos sprendime nurodyto dokumento – Šiaulių AVMI 2016-01-29 patikrinimo rezultatų ataskaitos Nr. (40.29) FR1001-75, Pareiškėjas nėra gavęs ir net nebuvo informuotas apie tokio dokumento egzistavimą.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjo teisės atskaityti 192466 Lt (55742 Eur) pirkimo PVM pagal Įmonės (*K. G. gamybinė įmonė „K1“*) vardu 2010-09-01–2014-12-31 laikotarpiu išrašytas PVM sąskaitas faktūras ribojimo, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjas buvo nesąžiningas, t. y. Pareiškėjas žinojo / galėjo žinoti, jog pardavimo PVM pagal Įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras nebus sumokėtas į biudžetą. Iš viso Pareiškėjui apskaičiuota ir nurodyta sumokėti į biudžetą 56095,63 Eur PVM (55742 Eur + 354 Eur), tačiau dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 354 Eur PVM mokestinis ginčas nekilo. Pareiškėjas su tokia Inspekcijos pozicija nesutinka ir nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo Pareiškėjo nesąžiningumą. Pareiškėjo nuomone, nėra jokio priežastinio ryšio tarp Pareiškėjo ir Įmonės vykdytų sandorių bei Įmonės turimos PVM nepriemokos, Pareiškėjas ir Įmonė nėra susiję asmenys, o Inspekcijos taikyta teismų praktika nėra susijusi su nagrinėjamu ginču. Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad nemotyvuotas ginčo PVM delspinigių apskaičiavimas.

Pareiškėjas ginčo laikotarpiu iš viso atskaitė 403439 Lt pirkimo PVM nuo prekių, paslaugų bei ilgalaikio turto, įsigyto iš Įmonės, tačiau mokesčių administratorius apribojo Pareiškėjo teisę tik į 192466 Lt dydžio PVM atskaitą, t. y. į tokią sumą, kurios į biudžetą nuo sandorių su Pareiškėju nesumokėjo Įmonė.

Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 3 dalimi ir Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB (kuri iš dalies buvo pakeista Direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/EB, 2010/23/EB, 2010/45/EB, 2010/88/EB) dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant ESTT suformuotomis taisyklėmis. Pavyzdžiui, teisė į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti Direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013; 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1316/2013).

Pareiškėjas vykdė sandorius su pardavėju (Įmone), nesumokėjusiu pardavimo PVM, todėl taikomos bendros suformuotos teisės į PVM atskaitą taisyklės.

ESTT praktikoje, nagrinėjant bylas dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo, vienu iš teisės į PVM atskaitą ribojimo atvejų yra mokesčio mokėtojo nesąžiningumas, t. y. žinojimas arba turėjimas žinoti, kad ūkio subjektas dalyvauja PVM sukčiavime. Apmokestinamojo asmens nesąžiningumas konstatuojamas tuomet, 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 („karuselinio sukčiavimo“ atvejis) (žr. ESTT 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose *A. K. ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *M. ir D.*, C-80/11 ir C-142/11, 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik*, C-285/11 ir kt.). Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes ar paslaugas jis dalyvavo su sukčiavimu

PVM srityje susijusiam sandoryje, turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (žr. minėtą sprendimą byloje *Bonik*, 39 p. ir jame nurodytą praktiką). Taigi apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta, kai, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatomas paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo mokesčių srityje faktas arba įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiam su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu toks sandoris formaliai atitinka nustatytus reikalavimus (žr. minėti sprendimas byloje *Bonik*, 38–40 p., sprendimas byloje *K. ir Recolta Recycling*, 56–59 p., sprendimas byloje *M. ir D.*, 45, 46 p.).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013 pažymėjo, kad žinodamas arba turėdamas žinoti, jog įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiam su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Remdamasi nurodytoje nutartyje išdėstytais argumentais, išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad konkrečiu atveju siekiant apriboti prekių ir (ar) paslaugų pirkėjo (apmokestinamojo asmens) teisę į PVM atskaitą pakanka įrodyti jo nesąžiningumą.

Norint paneigti asmens teisę į PVM atskaitą dėl asmens dalyvavimo sandoryje, susijusiam su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM, ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie tai (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013; 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-371/2013).

Kaip minėta aukščiau, ESTT dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais priešingais teisei veiksmais, pavyzdžiui, klaidingų ar melagingų deklaracijų pateikimu, neteislingų sąskaitų faktūrų išrašymu, neteisėtu kito asmens PVM mokėtojo kodo naudojimu, realių sandorių sudarymu, siekiant nesumokėti į valstybės biudžetą iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM. LVAT yra konstatavęs, jog dėl galimų atvejų įvairovės sukčiavimas PVM srityje gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013). Komisija, atsižvelgdama į tai, kad kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažįstamas ir siekiamas tikslas, mano, jog sukčiavimas pačia bendriausia prasme mokesčių teisėje (ypatingai PVM srityje) turėtų būti suprantamas plačiau, t. y. kaip sąmoningas bei kryptingas prisidėjimas prie PVM nemokėjimo, o tai gali pasireikšti įvairiomis formomis.

Nagrinėjamoje byloje pakanka surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių konstatuoti Pareiškėjo nesąžiningumą, t. y. Pareiškėjo žinojimą / galėjimą žinoti, jog pardavimo PVM pagal Įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras nebus sumokėtas į biudžetą.

Visų pirma, mokesčių administratorius surinko pakankamą kiekį duomenų dėl Pareiškėjo ir Įmonės sąsajumo (*Pareiškėjo vienintelis akcininkas ir direktorius T. G. yra K. G. (Įmonės savininko bei vadovo) sūnus; Pareiškėjo vadovas ir akcininkas T. G. nuo 2005-09-09 iki 2013-09-16 dirbo Įmonėje; Įmonė ir Pareiškėjas veiklą vykdo tuo pačiu adresu; vykdė susijusią veiklą – Pareiškėjas nuo 2009-08-05 iki 2011-12-31 atliko krovinių ekspedijavimo paslaugas Įmonei, taip pat kitiems pirkėjams pardavinėjo Įmonės pagamintas stabdžių trinkelės (kaladėles); nuo 2009-08-05 iki 2013-01-03 Pareiškėjas iš Įmonės nuomojo garažą, buitines, pagalbines patalpas, aikštelę, transporto priemones, o nuo 2013-01-03 patalpas naudoja pagal panaudos sutartį; tikrinamuoju laikotarpiu 2 darbuotojai tuo pačiu metu dirbo abiejuose juridiniuose vienetuose, 2011–2012 m. iš Įmonės 5 darbuotojai perėjo dirbti pas Pareiškėją*). Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas sandorius su Įmone vykdė tęstinį laikotarpį ir atsiskaitinėjo grynaisiais pinigais tą pačią dieną, kai buvo išrašytos Įmonės pardavimo PVM sąskaitos faktūros

(išskyrus 2011-02-14, kai Įmonei sumokėta 2729,12 Lt pavedimu). Nagrinėjamo ginčo aspektu akcentuotina, kad Pareiškėjas tarpininkavo parduodant Įmonės pagamintas prekes ir su Įmone atsiskaitė grynaisiais pinigais, nors galutinis pirkėjas UAB „A1“ atsiskaitymą vykdė tik pavedimais į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą banke (*Pareiškėjas dalį piniginių lėšų išimdavo iš banko atsiskaitomosios sąskaitos, o trūkstant lėšų atsiskaityti su Įmone, Pareiškėjo savininkas, kaip paskolą, įnešdavo pinigus į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą*). Be to, nors UAB „A1“ pirkto stabdžių trinkeles (kaladėles) iš Pareiškėjo, tačiau UAB „A1“ vadovas paaiškino, kad dėl sandorių bendravo su Pareiškėjo atstovais L. G. ir V. G. (*minėti asmenys niekada nedirbo pas Pareiškėją*). Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes, Pareiškėjo argumentai, kad T. G. ir L. G. yra susiję tik kaip fiziniai asmenys, nepaneigia mokesčių administratoriaus išvados, kad ir Pareiškėjas su Įmone ginčo sandorių metu veikė kaip susiję asmenys.

Byloje nustatyta, kad Įmonė atsiskaitymą su kreditoriais, iš jų ir su mokesčių administratoriumi, vykdė ne tik pažeisdama CK 6.930-1 straipsnio nuostatą, reglamentuojančią atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumą, kai asmuo ar įmonė neturi pakankamai lėšų visoms turimoms skoloms sumokėti, t. y., visų pirma, nesumokėdama pardavimo PVM į biudžetą (kaip įtvirtinta CK 6.930-1 straipsnyje), tačiau ir atsiskaitymus vykdė grynaisiais pinigais (*tokiu būdu iš Įmonės sąskaitų buvo apribotas priverstinis mokesčių nepriemokos išieškojimas*). Pavyzdžiui, mokesčių administratorius nustatė, kad per laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-10-31 iš visos Įmonės išlaidų sumos, be kitų išmokų, 6 proc. išlaidų sudaro Įmonės savininkui grąžintas įnašas, kai sumokėtos įmokos mokesčių administratoriui sudaro tik 3 proc. visų Įmonės patirtų išlaidų. Komisijos nuomone, Įmonės veiklos (atsiskaitymų) organizavimas tokiu būdu, kai pasirenkama atsiskaitinėti ne tik pažeidžiant minėtą atsiskaitymų eiliškumą, tačiau ir grynaisiais pinigais, o atsiskaitymui su biudžetu skiriant tik labai mažą visų išlaidų dalį, vertintinas kaip Įmonės sąmoningas vengimas atsiskaityti su biudžetu, t. y. sumokėti pardavimo PVM. Kita vertus, kaip savo praktikoje yra nurodęs LVAT, tais atvejais, kai kontrahentas dėl finansinio neišgalėjimo, nesant jo veiksmuose sukčiavimo, nesumoka į biudžetą PVM, asmens teisė į PVM atskaitą yra nepaneigiama (LVAT 2007-04-02 nutartis adm. b. A⁴³⁸-345/2007). Tačiau visai kitaip vertintinas PVM nesumokėjimas į biudžetą tuo atveju, kai asmuo turi pakankamai lėšų atsiskaityti su kitais kreditoriais ir su įmonės savininku, tačiau sąmoningai vengia atsiskaityti su biudžetu. Kaip, plėtodamas savo praktiką tokio pobūdžio byloje (*dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo*), nurodė LVAT, vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. Tačiau ši teisė gali ir būti paneigta, jei ji buvo įgyta sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133-13). Atsižvelgus į tai, kad Įmonė, nors ir turėjo piniginių lėšų, tačiau iš sandorių su Pareiškėju dalies pardavimo PVM į biudžetą nesumokėjo, taip pat įvertinus aukščiau nurodytas aplinkybes dėl Pareiškėjo ir Įmonės sąsajumo ir Pareiškėjo grynųjų pinigų išėmimo iš atsiskaitomosios sąskaitos (*nors Pareiškėjo pirkėjai atsiskaitė pavedimais*), siekiant tokiu būdu (grynaisiais pinigais) atsiskaityti su Įmone, yra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad Pareiškėjas ne tik turėjo realią galimybę žinoti (žinojo), jog Įmonė nesumokės pardavimo PVM iš sandorių su Pareiškėju, tačiau ir padaryti išvadą, kad Pareiškėjas tokiais veiksmais prisidėjo prie Įmonės pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą. Pareiškėjo sąžiningumo taip pat nepatvirtina ir Komisijai papildomai pateikta 2016-06-15 pažyma, nepateikus joje nurodytus teiginius pagrindžiančių objektyvių įrodymų. Todėl konstatuotina, kad Inspekcija įrodė Pareiškėjo nesąžiningumą ir pagrįstai apribojo Pareiškėjo teisę į 192466 Lt (55742 Eur) PVM atskaitą.

Dėl Pareiškėjo argumentų dėl nemotyvuoto delspinigių apskaičiavimo Komisija nurodo, kad sutiktina su aplinkybe, jog prie Šiaulių AVMI 2016-01-18 sprendimo Nr. (44.1)-FR0682-27 nėra pridėta PVM delspinigių apskaičiavimo lentelė (ataskaita), tačiau vien dėl to nėra pagrindo pripažinti delspinigių apskaičiavimą esant nemotyvuotu ar apsunkinančiu Pareiškėjo teisę teikti nesutikimo argumentus dėl apskaičiuotų sumų pagrįstumo. Šiaulių AVMI 2016-01-18 sprendime Nr. (44.1)-FR0682-27 (10 psl.) nurodytas teisinis ginčo delspinigių apskaičiavimo pagrindas ir paaiškinta Pareiškėjui apie jo galimybę susipažinti su delspinigių ataskaita konkrečiai datai per

portalą „Mano VMI“. Be to, ir ginčo mokestinėje byloje yra pateikta Inspekcijos sprendime nurodyta Šiaulių AVMI 2016-01-29 patikrinimo rezultatų ataskaita Nr. (40.29) FR1001-75, kurios 6–9 psl. pateiktas ginčo delspinigių apskaičiavimas. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovė nurodė, kad ateis susipažinti su Komisijoje esančia mokeskinės bylos medžiaga (MAĮ 155 str. 2 d.), tačiau iki Komisijos sprendimo priėmimo šia teise nepasinaudojo. Pareiškėjui gavus Šiaulių AVMI 2016-01-18 sprendimą Nr. (44.1)-FR0682-27 ir nepasinaudojus teise susipažinti su delspinigių ataskaita per portalą „Mano VMI“, Pareiškėjo argumentai dėl nemotyvuoto delspinigių apskaičiavimo negali būti laikomi pagrįstais.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-03-23 sprendimą Nr. 69-27.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene