



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL N1 ŽEMĖS ŪKIO BENDROVĖS 2016-03-15 SKUNDO**

2016 m. liepos 28 d. Nr. S-153 (7-54/2016)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojo atstovams nedalyvaujant

V. S.
T. K.

2016 m. liepos 19 d. posėdyje atnaujiniusi Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016-04-12 protokoliniu sprendimu Nr. PP-117 (7-54/2016) sustabdyto N1 žemės ūkio bendrovės (toliau – Pareiškėja) 2016-03-15 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-02-22 sprendimo Nr. 69-15 nagrinėjamą ir išnagrinėjusi skundą iš esmės, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-02-22 sprendimu Nr. 69-15 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2015-11-27 sprendimą Nr. (36.9) FR0682-744, kuriame nurodyta Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 16 201,34 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 15 396,49 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1 863,12 Eur PVM delspinigius, 2 141,30 Eur GPM delspinigius, 4 860 Eur PVM baudą, 4 618 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodyta, jog Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos pelno mokesčio, GPM, PVM, valstybinio socialinio draudimo įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 ir surašė 2015-09-30 patikrinimo aktą Nr. (42.59) FR0680-670, kuriame Pareiškėjai papildomai buvo apskaičiuota 16 201,34 Eur PVM, 15 396,49 Eur GPM ir konstatuota, jog Pareiškėja nepagrįstai 2010–2014 metais padidino nuostolį 17 738,06 Eur suma.

Panevėžio AVMI sprendimu patvirtino minėto patikrinimo akto rezultatus bei papildomai apskaičiavo PVM ir GPM delspinigius bei skyrė PVM ir GPM baudas.

Pažymėta, jog Panevėžio AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu nuosavoje ir nuomojamoje žemėje (virš 400 ha, daugiausia Rokiškio rajone) faktiškai vykdė žemės ūkio gamybą – augino grūdines kultūras, todėl 2010-01-01–2014-12-31 laikotarpiu žemės ūkio veiklai vykdyti pagal PVM sąskaitas faktūras įsigijo 242518 litrų žemės ūkiui skirto akcizais neapmokestinto dyzelino už 525 012 Lt sumą. Vertinant Pareiškėjos kuro

įsigijimus taip pat nustatyta, jog Pareiškėja 2010–2014 metais apskaitoje užregistravo įprasto, t. y. ne žemės ūkiui skirto, dyzelino ir benzino 84004 litrų įsigijimą 352 952,37 Lt (su PVM) sumai pagal 3163 vnt. kasos aparato kvitus, gautus iš kelių įmonių, prekiaujančių naftos produktais, degalinių UAB „S1“ (1113 vnt.), UAB „L1“ (494 vnt.), UAB „B1“ (739 vnt.), A1 IĮ (519 vnt.), UAB „B3“ (295 vnt.), kitų degalinių (3 vnt.).

Nurodyta, jog Panevėžio AVMI, analizuodama apmokėjimą už įsigytą kurą pagal byloje esančius dokumentus (kvitus, PVM sąskaitas faktūras), nustatė, kad dalis kvitų (80 atvejų) yra apmokėta mokėjimo kortelėmis (VISA ir pan.), kurių numeriai yra skirtingi, todėl priklausė skirtingiems asmenims. Be to, Panevėžio AVMI, vertindama įsigijimus iš šių degalinių, nustatė, kad iš 3 163 vnt. kvitų 2 136 kvituose (68 proc. visų kvitų) naudotos nuolaidų kortelės, be to, iš 2 136 kvitų 1 768 kvituose (83 proc. kvitų, kuriuose buvo taikytos nuolaidų kortelės) naudotos skirtingų numerių (išskyrus keletą pasikartojimo atvejų) nuolaidų kortelės. Daugelyje kvitų degalų nuolaidoms gauti, o kai kuriais atvejais ir apmokėti, naudotos tokios nuolaidų (lojalumo) kortelės: „S3 extra“, „L1“, „B2“, „S2“, „M1“, „A2“, „Visa“ ir kt. Beveik visuose kvituose yra nurodyti pirkėjo, t. y. Pareiškėjos, rekvizitai – įmonės pavadinimas, PVM mokėtojo kodas bei adresas. Tais atvejais, kai kvituose nebuvo nurodyti Pareiškėjos rekvizitai (59 atvejai iš 3163), degalinės Pareiškėjai papildomai išrašė PVM sąskaitas faktūras.

Pabrėžta, jog Panevėžio AVMI išanalizavo UAB „S1“, UAB „L1“, UAB „B1“ interneto svetainėse esančią informaciją apie nuolaidų ir mokėjimo korteles bei nustatė, kad visos minėtos įmonės taiko skirtingas nuolaidų ir mokėjimo korteles fiziniams ir juridiniams asmenims, t. y. juridiniams asmenims siūlomos mokėjimo kortelės, o fiziniams asmenims nuolaidų (lojalumo) kortelės. UAB „S1“ internetiniame puslapyje *duomenys neskelbiami* verslo klientams siūloma užsisakyti įvairių mokėjimo kortelių („S3 debeto“, „S3 kredito“ ar tarptautinę „E2“), su kuriomis galima atsiskaityti už įvairias prekes ir paslaugas degalinėse „S3“ bei dalyvauti įvairiose lojalumo programose. Privatiems klientams siūloma „S3 extra“ lojalumo nuolaidų kortelės. UAB „L1“ internetiniame puslapyje *duomenys neskelbiami* skelbiama apie skirtingo pobūdžio nuolaidų ir mokėjimo korteles fiziniams asmenims ir įmonėms. Skelbiama, kad „L3 plus nuolaidų kortelė“ – tai nuolaidų kortelė fiziniams asmenims; „L2“ – tai mokėjimo kortelė fiziniams asmenims“ skirta juridiniams asmenims atsiskaityti už degalus be grynujų pinigų. Panevėžio AVMI taip pat išsiuntė paklausimus į kvitus išdavusias degalais prekiaujančias įmones: UAB „L1“, UAB „B1“, UAB „S1“, turėdama tikslą išsiaiškinti, koku pagrindu Pareiškėjai išduotuose kvituose buvo nurodyti skirtingi nuolaidų kortelių numeriai, kokiems fiziniams ar juridiniams asmenims priklauso nuolaidų kortelės, koku būdu Pareiškėjai kvitus išdavinėjo pasikartojantys degalinių kasininkai operatoriai. Buvo prašoma pateikti vaizdo įrašų, patvirtinančių, į kokius automobilius degalai buvo pilami ir kokie asmenys apmokėjo už degalus.

Akcentuota, jog UAB „L1“ tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjai išdavė 494 kvitus, iš jų 400 kvitų daugiausia buvo naudotos skirtingų numerių L3 bei A2 nuolaidų kortelės. Pareiškėja beveik visus kvitus gavo iš UAB „L1“ degalinės, esančios adresu: *duomenys neskelbtini*, Biržai. Iš 494 kvitų 264 kvitus išdavė kasininkas Z. B. . UAB „L1“ 2015-06-11 rašte mokesčių administratorių informavo, kad UAB „L1“ nuolaidų kortelės yra išduodamos tik fiziniams asmenims; 135 kvituose identifikavo fizinius asmenis, kurių nuolaidų kortelės buvo panaudotos kvituose, iš jų vardų, pavardžių buvo nustatyta, kad fiziniai asmenys yra skirtingi, išskyrus keletą pasikartojančių atvejų; nei vienas iš nurodytų fizinių asmenų nėra Pareiškėjos darbuotojas.

UAB „B1“ tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjai išdavė 739 kvitus, iš jų 559-iuose kvituose dažniausiai buvo naudotos skirtingų numerių nuolaidų kortelės. Kvitai gauti iš UAB „B1“ degalinių, esančių adresais: *duomenys neskelbtini*, Rokiškio r. (241 kvitas), *duomenys neskelbtini*, Biržai (238 kvitai); *duomenys neskelbtini*, Biržų r. sav. (260 kvitų). Iš 739 kvitų 125 kvitus išdavė operatorius L. T. , 121 kvitą – operatorė Ž. K. , 70 kvitų – operatorė V. V. . UAB „B1“ 2015-06-26 atsakyme informavo mokesčių administratorių, kad iš kvituose nurodytų numerių neturi galimybės nustatyti, kam priklauso panaudotos kortelės, nes nuolaidų kortelių registracija nėra privaloma, kartais kortelės dalijamos paštu ir nėra registruojamos, registruojant

nėra prašoma asmens dokumento, todėl užtikrinti duomenų teisingumo negali; nurodė, kad galima ir tokia situacija, kad Pareiškėjos prašymu kiti asmenys (juridiniai ar fiziniai), pildami kurą, prašydavo kvituose įrašyti įmonės rekvizitus, vėliau tuos kvitus surinkinėjo.

UAB „S1“ degalinė Pareiškėjai per tikrinamąjį laikotarpį išdavė 1113 kvitų, iš jų 493 kvitus išdavė operatorius A. M., 547 kvitus – D. R.. Iš 1113 kvitų 809 kvituose dažniausiai buvo naudotos skirtingų numerių „S3 Extra“ nuolaidų kortelės (yra keli pasikartojantys numeriai), 189 kvituose – kitos skirtingų numerių nuolaidų kortelės („M1“, „A2“, „S2“, „I1“, „L4“). Kai kuriuose kvituose nurodyta, kad apmokėta banko kortelėmis VISA ir kt., kurių numeriai taip pat skirtingi. UAB „S1“ 2015-08-02 ir 2015-08-26 atsakymuose nurodė, kad Pareiškėjai iš viso išdavė 1113 vnt. kvitų, iš jų „S3“ tvarko korteles, kurių sąrašą sudaro 747 unikalūs numeriai. UAB „S1“ pateikė prašomų atrankos būdu atrinktų 143 kvitų nuolaidų kortelių savininkų duomenis. Iš 143 kvitų 13 kvitų nepavyko nustatyti nuolaidų kortelių savininkų, likusiuose savininkai identifikuoti – nurodyta vieno juridinio asmens duomenys (ne Pareiškėjos) ir skirtingų 130 fizinių asmenų duomenys – vardai, pavardės, gimimo datos. UAB „S1“ rašte paaiškino, kad „S3 Extra“ kortelės yra išduodamos ne tik fiziniams asmenims, bet ir juridiniams asmenims, kurie nepageidauja turėti verslo kortelių; juridiniams asmenims išduotų „S3 Extra“ kortelių rinkoje gali būti apie 10 proc.; tiek juridiniai asmenys, tiek fiziniai asmenys, naudojantys „S3 Extra“ korteles, gali išsirašyti supaprastintas PVM sąskaitas faktūras degalinių kasose apie tai informuodami operatorių-pardavėją; degalinės darbuotojai netikrina kliento sąsajų su juridiniais asmenimis ar fizinių asmenų turimo PVM mokėtojo statuso. Be to, UAB „S1“ rašte nurodė, kad atliko savo įmonės vidinį tyrimą dėl Pareiškėjai išduotų kvitų ir informavo, kad: „...manome, kad N1 žemės ūkio bendrovei išduotų degalų kvitų – supaprastintų PVM sąskaitų faktūrų – duomenyse galėjo būti panaudotas toks didelis skirtingų fizinių (ar juridinių) asmenų nuolaidų kortelių kiekis dėl galimo „S3“ <...> darbuotojo <...> piktnaudžiavimo...“. Įvertinusi gautą informaciją iš UAB „S1“, Panevėžio AVMI nustatė, kad iš atrankos būdu atrinktuose 130-yje kvitų naudotų nuolaidų kortelių „S3 Extra“ identifikuotų savininkų nei vienas Pareiškėjoje nedirba.

UAB „B3“ Pareiškėjai išdavė 295 kvitus, pagal kurių duomenis nustatyta, kad 8 kvituose nurodyta degalų rūšis – dyzelinas, likusiuose 287 – benzinas. Nuolaidų kortelės nenaudotos. Iš 295 kvitų 265 kvitus išdavė operatorius L. P.. Išanalizavusi išduotus kvitus, Panevėžio AVMI nustatė atvejus, kai benzino kvitai išduoti po kelis tą pačią dieną. Pagal UAB „B3“ išduotus kvitus Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu turėjo įsigyti 4 t benzino, kai per šį laikotarpį nei viena benzininė autotransporto priemonė Pareiškėjoje nebuvo eksploatuota.

A1 IĮ (likviduota 2014-09-01) Pareiškėjai per tikrinamąjį laikotarpį išdavė 519 vnt. kvitų, pagal kurių duomenis, nustatyta, kad šiuose kvituose tik kai kuriais atvejais buvo naudotos nuolaidų kortelės. Tačiau Panevėžio AVMI nustatė atvejus, kai kvitai Pareiškėjai buvo išduodami po keletą kartų per dieną, t. y. po 2, 4, 6, 10 ir net 19 kvitų per dieną, kai kuriais atvejais keleto minučių laikotarpiu.

Panevėžio AVMI nustatė, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu autotransporto priemonėms nurašė žemės ūkiui skirtą akcizais neapmokestinto dyzelino pagal limitines gavimo korteles (patikrinimo akto 6 lapas, 5 lentelė), t. y. 17 903 litrų žymėto dyzelino 37 219,75 Lt sumai.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjos atveju yra aktualus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (2002-03-05 įstatymo Nr. IX-751) (toliau – PVMĮ) 64 straipsnis, kuriame nurodyta, jog atskaityti kitiems PVM mokėtojams priklausančias sumokėti mokesčio sumas galima tik tuo atveju, kai jos išskirtos PVM sąskaitose faktūrose arba kituose apskaitos dokumentuose, turinčiuose visus šio įstatymo ir kitų teisės aktų reikalaujamus rekvizitus. PVMĮ 64 str. 9 dalyje nustatyta, kad Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimuose apskaitos dokumentuose nurodytos pirkimo PVM sumos negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad turimas dokumentas atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus; gali būti atskaitomas neatsižvelgiant į tai, kad turimas dokumentas atitinka ne visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. 99-3515) (toliau – BAI) 13 str. nustato reikalavimus,

keliams apskaitos dokumentams. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (2004-04-13 įstatymo. Nr. IX-2112) (toliau – MAĮ) 10 str. nurodyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t. y., sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą ir sąnaudų pripažinimą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais.

Inspekcija pažymėjo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą yra apibrėžęs teisės į PVM atskaitą atsiradimo kriterijus, tokios teisės paneigimo atvejus, pareigas, kylančias tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, iškilus ginčui dėl teisės į PVM atskaitą pagrįstumo. PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM), sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti. Reikalavimas atlikti prekės įsigijimo ir realizavimo veiksmus, sudaro PVM mokėtojo subjektinės teisės – teisės į PVM atskaitą atsiradimo turinį. Subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti be minėtų turinio reikalavimų yra numatyti ir atitinkami formos reikalavimai. Pažymėtina, kad PVM mokėtojo subjektoinei teisei į PVM atskaitą atsirasti būtina visuma turinio ir formos požymių (LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje A-556-1620/2010). LVAT plenarinė sesija 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A-1-355/2004 pabrėžė, kad „įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga, kuri pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimo. Ši teisė be kitų aplinkybių gali būti įgyvendinta tik egzistuojant minėtų elementų visumai – teisės į PVM atskaitą prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai, iš kurių neabejotinai pirmenybė yra teiktina pirmajai, atspindinčiai pačią PVM sistemos esmę. Taigi aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose; aplinkybė, jog mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose“.

LVAT 2008-10-23 nutartyje, išnagrinėjęs adm. bylą Nr. A-442-1630/2008, konstatavo, kad „vertinant mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą, būtina nustatyti ne tik tai, ar atitinkama PVM sąskaita faktūra turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus, bet ir tai, ar ūkinė operacija realiai įvyko ir ar jos turinys yra toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose (nagrinėjamu atveju kuro įsigijimo kvituose). Jeigu apskaitos dokumentas, kurio mokesčių mokėtojas grindžia savo teisę į PVM atskaitą, turi reikalaujamus formaliuosius rekvizitus, tačiau turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko ar jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas apskaitos dokumente, tuomet mokesčių mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą. Be to, LVAT yra išaiškinęs, jog tais atvejais, kai paslaugos ar prekės, nurodytos PVM sąskaitoje faktūroje, nėra realiai tiekiamos, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nes nėra PVM objekto, kuris apibrėžtas PVMĮ 3 straipsnyje (LVAT 2014-03-06 nutartis adm. byloje A-442-624/2014).

Inspekcija vertino, kad Panevėžio AVMI pagrįstai ir teisingai, atlikusi visapusišką situacijos vertinimą, surinkusi pakankamai įrodymų, jog pagal Pareiškėjos mokestiniam patikrinimui pateiktus kvitus – degalus įsigijo su Pareiškėja nesusiję fiziniai asmenys, o į kvitus buvo formaliai įrašyti Pareiškėjos rekvizitai. Taip pat akcentavo, jog konstatavus, kad Pareiškėja realiai neįsigijo minėto kuro (dyzelino ir benzino), nėra pagrindo ir vertinti, ar Pareiškėja galėjo tariamai įsigytą kurą naudoti ir kokia apimtimi savo PVM apmokestinamoje veikloje, todėl nagrinėjamu atveju nėra pagrindo taikyti Pareiškėjos minimo MAĮ 70 str. nuostatas.

Inspekcija atkreipė dėmesį į MAĮ 67 straipsnyje apibrėžtą mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimą ir ginčo šalims kylančias pareigas. Inspekcijos nuomone, Panevėžio AVMI visiškai įgyvendino šią pareigą, atlikdama Pareiškėjos pateiktų kvitų analizę,

surinkdama mokestiniam patikrinimui reikalingą informaciją iš degalinių operatorių ir atlikdama surinktos informacijos analizę, kurios metu nustatyta, jog daugelyje kvitų nurodytos skirtingų fizinių asmenų, nesusijusių su Pareiškėjos veikla, nuolaidų kortelės, yra pasikartojančių tą pačią dieną per trumpą laiko tarpą išduotų kvitų, dalis kvitų yra apmokėta skirtingų numerių mokėjimo kortelėmis (VISA ir pan.); pačių degalinių atliktas vertinimas ir pateikta informacija rodo, kad operatoriai, išduodami Pareiškėjai kvitus, galimai piktnaudžiavo, t. y. faktiškai degalus įsipylė ir susimokėjo asmenys, nesusiję su Pareiškėja.

Inspekcija papildomai pažymėjo, jog MAĮ 67 str. 2 dalyje yra numatyta, jog mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pateikti įrodymai negali būti priešaringi ir neturi kelti abejonių, ar pateikti tokius įrodymus, kurių mokestinį patikrinimą atliekančios, ar mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos pagrįstumą galėtų įvertinti toms institucijoms prieinama informacija. Pareiškėja, pasak Inspekcijos, nepateikė jokių dokumentų ar įrodymų, kurie leistų teigti, jog pagal kvitus kurą įsigijo būtent Pareiškėja per Pareiškėjoje dirbančius asmenis, ir paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytą aplinkybių ir surinktų įrodymų visetą.

Inspekcija padarė išvadą, patikrinimo metu nustatius, kad degalai pagal kvitus faktiškai nebuvo įsigyti, o jų pagrindu darbuotojams išmokėtos piniginės lėšos (patikrinimo akto 13 psl., 8 lentelė), vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1007) (toliau – GPMĮ) 6 str., 22 str. 1 dalimi bei 23 str. 1 dalimi, išmokos darbuotojams, kurios kasos išlaidų orderiuose įvardintos kaip „kuro pirkimui pagal kvitus“, pagrįstai pripažintos su darbo santykiais nesusijusiomis kitomis pajamomis. Dėl šių pažeidimų Pareiškėjai pagrįstai papildomai apskaičiuota 15 333,35 Eur GPM.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2016-02-22 sprendime Nr. 69-15 išdėstyta pozicija bei papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis. Pareiškėja mano, kad šis sprendimas yra nepagrįstas, teigia, jame vadovautasi netinkamai nustatytais faktinėmis aplinkybėmis, pateiktas aplinkybių vertinimas nėra visapusiškas ir išsamus, nepaisant to, kad remiantis MAĮ 154 str. 3 dalies nuostatomis buvo pratęstas Pareiškėjos skundo nagrinėjimo terminas, neišnagrinėti visi Pareiškėjos mokestinių prievolių nustatymui reikšmingi duomenys, iš esmės netirtos Pareiškėjos skunde nurodytos aplinkybės, jos nevertintos ginčo teisinius santykius reguliuojančių teisės normų kontekste.

1. Dėl netinkamo faktinių aplinkybių vertinimo

Pažymima, kad Pareiškėja, vykdanti žemės ūkio veiklą – didesniame nei 440 ha plote auginanti grūdines kultūras, 2010–2014 m. laikotarpiu iš UAB „S1“, UAB „L1“, UAB „B1“, A1 IĮ, UAB „B3“, UAB „E1“ ir UAB „G1“ už 352 952,37 Lt (102 222,07 Eur) su PVM įsigijo ne žemės ūkiui skirto dyzelino bei benzino. Paaiškinama, kad kuro įsigijimą patvirtina 3 163 vienetai kasos aparato kvitų. 2 136 kvituose nurodyta, kad atsiskaitant naudotos nuolaidų kortelės, 1 027 atvejais nuolaidų kortelės nenaudotos. 3083 kartus įsigyjant kurą atsiskaityta grynaisiais pinigais, 80 atvejų – banko kortele. Tvirtinama, kad aplinkybė, jog atsiskaitymui buvo naudotos skirtingų numerių banko kortelės, nepatvirtina, jog kurą kiekvienu atveju įsigijo vis kitas asmuo, be to, Inspekcija netyrė, kam priklauso kasos kvituose nurodytos banko kortelės, neatsižvelgė į aplinkybę, kad nėra ribojamas vieno asmens turimų banko kortelių skaičius, bei tai, kad banko kortelių galiojimas yra terminuotas ir per 4 metų laikotarpį jos galėjo būti keičiamos. Iš 2 136 atvejų, kai atsiskaitant už kurą buvo naudojamos nuolaidų kortelės, identifikuoti 265 asmenys, kuriems priklausė nurodytos nuolaidų kortelės. Likusiais atvejais nuolaidų kortelių turėtojų nustatyti neįmanoma, nes kortelės išduodančios įmonės jų neregistruoja, išduodant kortelę asmens dokumento nėra prašoma (pavyzdžiui, 2015-06-26 UAB „B1“ atsakymas). Nei Inspekcija, nei Panevėžio AVMI nesikreipė į kitų rūšių nuolaidų kortelių (pavyzdžiui: „A2“, „M1“ ir pan.), kurios buvo naudojamos įsigyjant kurą, platintojus, siekdama nustatyti, kokiems asmenims priklausė lojalumo kortelės.

Pareiškėja dėl Inspekcijos argumento, kad nustatyti nuolaidų kortelių turėtojai nėra Pareiškėjos darbuotojai, atkreipia dėmesį į tai, kad nebuvo vertinta, ar nustatyti nuolaidų kortelių savininkai nėra susiję su Pareiškėjos darbuotojais (pavyzdžiui, šeimos nariais). Taip pat atkreipiamas dėmesys į degalinių tinklų pateiktą informaciją, kad nuolaidų kortelių registracija nėra privaloma, jas išduodant nėra prašoma asmens dokumento, priešingai nei banko kortelės, nebūtinai yra susietos su konkrečiu asmeniu. Pareiškėja teigia, kad nefiksavo, kokias asmenines nuolaidų korteles naudojo jos darbuotojai, įsigydami degalus, nes teisės aktai tokios pareigos jai nenumatė. Be to, Inspekcija neatsižvelgė į tai, jog per tikrintą 4 metų laikotarpį galėjo ne tik baigtis nuolaidų kortelių galiojimo terminas, bet ir įmonės, kurių išduodamomis nuolaidų kortelėmis buvo naudotasi atsiskaitant už prekes, į apyvartą išleido naujo pavyzdžio nuolaidų korteles.

Dėl Inspekcijos argumento, kad pasikartoja degalinių operatoriai, išdavę kvitus, Pareiškėja pažymi, jog Inspekcija ar Panevėžio AVMI nerinko duomenų, kiek asmenų dirbo degalinėse, kuriose Pareiškėja įsigydavo kurą. Kuras buvo perkamas iš 7 skirtingoms įmonėms priklausančių degalinių įvairiu laiku, tačiau Inspekcija netyrė, ar yra ryšys tarp Pareiškėjos ir konkrečių asmenų, išdavusių kasos kvitus, todėl nėra objektyvaus pagrindo teigti, kad operatoriai, išduodami Pareiškėjai kvitus, galimai piktnaudžiavo. Nors Inspekcija taip pat remiasi dviejų degalinių tinklų pateikta nuomone, jog galima ir tokia situacija, kad Pareiškėjos prašymu kiti asmenys (juridiniai ir fiziniai), pilantys kurą, prašydavo kvituose įrašyti įmonės rekvizitus, vėliau tuos kvitus surinkinėjo, tačiau nėra jokių ši teiginį patvirtinančių duomenų, o UAB „B1“ ir UAB „S1“ yra privatūs juridiniai asmenys, negaliojanti atlikti nei viešojo administravimo, nei ūkio subjektų priežiūros veiksmų. Remdamasi MAĮ 15 str. 1 ir 3 dalimis, Pareiškėja mano, kad Inspekcija privalo vadovautis paties mokesčių administratoriaus tiesiogiai surinkta objektyvia informacija iš mokesčių mokėtojo, kompetentingų valstybės ar savivaldybių institucijų ir pan. Pareiškėjai yra akivaizdu, jog UAB „B1“ bei UAB „S1“ pateikta abstrakti nuomonė, kuri nėra pagrįsta jokiais objektyviais įrodymais, nelaikytina duomenimis, kurias galima remtis vertinant Pareiškėjos mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo teisingumą ar jos sąžiningumą.

Pažymima, jog Inspekcija atsisakė vertinti dalį objektyviai egzistuojančių aplinkybių, pagrindžiančių, kad Pareiškėja tikrintu laikotarpiu įsigijo nurodytą kuro kiekį, nes jis buvo būtinas jos vykdomoje veikloje. Nurodoma, jog Pareiškėja 2010–2014 metų laikotarpiu vykdė ekonominę veiklą, kurioje eksploatavo 10 automobilių, buvo atliekamos transporto priemonių techninės apžiūros, jie buvo draudžiami. Pareiškėja Panevėžio AVMI pateikė kuro (tiek dyzelino, tiek benzino) įsigijimą patvirtinančius dokumentus – kuro pirkimo kvitus bei kuro nurašymo aktus, kuriuose buvo fiksuojama, kam skirti įsigyti degalai.

Nors Inspekcija teigė, kad kuro įsigijimo kvituose pateikta informacija yra prieštaringa, nes Pareiškėja eksploatuoja tik dyzelinu varomus automobilius, o kvituose nurodyta, kad pirktas ir benzinai, Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad kuro nurašymo aktuose nurodė, kam buvo skirtas benzinai: sandėlio generatoriui, nes sandėlyje nėra elektros, bei įrankiams, kuriais naudotasi tvarkant Pareiškėjai priklausančius žemės ūkio veiklai vykdyti skirtus laukus (pavyzdžiui, pjaunant krūmynus), t. y. atliekant veiksmus, kurie yra tiesiogiai susiję su Pareiškėjos vykdoma PVM apmokestinama veikla ir laikytini parengiamaisiais darbais.

Pabrėžiama, kad tikrintu laikotarpiu Pareiškėja turėjo 10 automobilių, kurie buvo eksploatuojami: sunkvežimis *MAZ*, kuris sunaudoja apie 27,5 litrų dyzelino 100 km, krovininis furgonas *Renaul Trafic* – vidutiniškai sunaudojantis 12 l/100 km, krovininis visureigis *Mitsubishi L200* – 6,1 l/100 km, *Mitsubishi Pajero* – 12 l/100 km, *BMW 730* – 12 l/100 km, *BMW FER Reihe 730D*, *BMW 120–10* 1/100 km, du *VW Golf* – 8 l/100 km, ir *VW Passat*. Atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad Panevėžio AVMI nevertino, kiek ir kokios žemės ūkio technikos Pareiškėja turi ir koks žemės ūkiui skirto dyzelino kiekis sunaudojamas eksploatuojant šią techniką.

Tai, kad pirktas benzinai buvo skirtas sandėlio, esančio Apaščios kaime Rokiškio r., generatoriui bei Pareiškėjos valdomų žemės sklypų teritorijai parengti ir priežiūrai (pavyzdžiui, krūmynams kirsti lapkričio–kovo mėnesiais, drenažo darbams), pagrindžia, pasak Pareiškėjos,

ir jos pateikti 2014 m. kuro nurašymo aktai ir paaiškinimai, patvirtinti Pareiškėjos direktoriaus, jo pavaduotojo bei agronomės. Faktas, kad Pareiškėjai priklausantis minėtas sandėlis, kuriame nėra elektros, naudojamas vykdant tam tikrus žemės ūkio darbus, patvirtina būtinybę įsigyti ir naudoti benzina, tačiau Inspekcija atsisakė vertinti aplinkybę, kad Pareiškėjos įsigytas benzinas buvo skirtas ne automobiliams, o sandėlio generatoriaus veiklai ar žemės sklypų priežiūrai.

Tvirtinama, kad Inspekcija netyrė, kiek kuro vidutiniškai vykdydama savo veiklą, kuri yra apmokestinama PVM, įprastomis sąlygomis sunaudoja Pareiškėja, ar objektyviai įmanoma, kad nurodyti degalų įsigijimo sandoriai neįvyko, nors Pareiškėjos turimi automobiliai buvo draudžiami privalomuoju draudimu, nustatytu laiku atliekamos privalomosios jų techninės apžiūros, ir iš didėjančios automobilių ridos nustatyta šių techninių apžiūrų metu – automobiliai buvo eksploatuojami bei žemės ūkio veikla realiai vykdoma – bendras Pareiškėjos 2010–2014 metų laikotarpiu valdytas dirbamos žemės plotas (auginamos grūdinės kultūros) sudarė 440,8201 ha (Pareiškėja nuosavybės teise turėjo 289,3801 ha dirbamos žemės, nuomojosi 151,44 ha žemės). Pareiškėjos valdomi žemės sklypai yra išsidėstę ne tik Rokiškio rajone, bet nemažoje dalyje Panevėžio apskrities teritorijos; kai kurie dirbami žemės sklypai nuo Pareiškėjos buveinės, kurioje laikoma visa jai priklausanti žemės ūkio ir kita transporto technika, nutolę apie 30 km.

Pareiškėja mano, kad Inspekcija turėjo vadovautis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, atsižvelgti ne tik į sunkinančias, bet ir į lengvinančias aplinkybes konkrečioje situacijoje, tačiau Inspekcija, vertindama kuro įsigijimo realumą, visus 3 163 kuro įsigijimo kvitus vertino kaip neturinčius juridinės galios, nors 1027 iš jų nenurodyta, jog įsigyjant degalus būtų naudotos nuolaidų ar kitos lojalumo kortelės. Tokiais veiksmais, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius pažeidė Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 3 str. 2 punkte nurodytą objektyvumo principą.

Pareiškėja skunde taip pat vadovavosi gausia LVAT ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika dėl principų, kuriais privalo vadovautis mokesčių administratorius savo veikloje, bei mokesčio apskaičiavimo teisingumo įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Pareiškėja tvirtina, kad Inspekcija akcentavo tik tam tikras aplinkybes ir nevertino pateikiamų duomenų viseto, neatsižvelgė į tai, kad net 1027 kvitų atvejais nėra visiškai jokio pagrindo abejoti, kad Pareiškėja įsigijo degalus, nes kasos kvituose pateikiami tik Pareiškėjos rekvizitai, kasos kvitai įtraukti į Pareiškėjos buhalterinę apskaitą, mokesčių administratoriui pateikti apskaitos dokumentai, patvirtinantys, kad įsigytas kuras buvo panaudotas Pareiškėjos veikloje. Todėl Inspekcija privalėjo pateikti įrodymus, pagrindžiančius, kad minėtais 1027 atvejais degalus įsigijo ne Pareiškėja.

Remdamasi PVMĮ 80 str. 7 dalimi, Pareiškėja nurodo, kad mažmeninėje degalų prekyboje parduodant prekes ir paslaugas, kasos aparato kvitas, kuriame nurodyta prekių (paslaugų) vertė (įskaitant PVM) neviršija 150 Eur ir kuriame yra visi teisės aktų nustatyti kasos aparato kvitui privalomi rekvizitai, taip pat rekvizitas (rekvizitai), pagal kurį (kuriuos) galima identifikuoti prekių (paslaugų) pirkėją, laikomas PVM sąskaita faktūra. Todėl tokiam kasos aparato kvite išskirtą PVM sumą PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą, jeigu įsigytos mažmeninėje degalų prekyboje prekės yra skirtos mokesčių mokėtojo PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Esant apskaitos dokumentuose visiems būtiniesiems rekvizitams ir nepaneigus, kad šiuose dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos įvyko, nėra pagrindo teigti, kad ūkinė operacija fiktyvi, o apskaitos dokumentas neturi juridinės galios. Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja teigia, kad buvo įgyvendintos aukščiau nurodytos sąlygos, kurioms esant mokesčių mokėtojas turi teisę pasinaudoti PVMĮ 58 str. 1 dalyje numatyta teise į PVM atskaitą, o į buhalterinę apskaitą įtrauktų kasos kvitų pagrindu Pareiškėjos darbuotojams išmokėtos sumos negali būti apmokestinamos GPM.

Pareiškėja mano, jog nėra pagrindo teigti, kad visais atvejais, kai kuro įsigijimo čekiuose buvo nurodyti nuolaidų kortelių numeriai, degalus įsigijo ne Pareiškėjos darbuotojai Pareiškėjos vykdomai žemės ūkio veiklai, nes Inspekcija nenustatė, kiek ir kokių nuolaidų kortelių turėjo Pareiškėjos darbuotojai tikrinamuoju laikotarpiu, taip pat identifikuota tik maža dalis kuro pirkimo kvituose nurodytų kortelių turėtojų bei netikrinta, ar jie nėra susiję su

Pareiškėjos darbuotojais, nes nuolaidų kortelė nėra individualizuotas dokumentas, t. y. ant jos nurodytas tik pačios kortelės numeris be duomenų apie savininką, todėl nuolaidų kortelėmis gali pasinaudoti ne tik jų savininkai, bet ir kiti asmenys, kuriems savininkai perleidžia tokią kortelę. Pareiškėja tvirtina neturinti galimybių nurodyti, kokiomis nuolaidų kortelėmis 2010–2014 m. laikotarpiu naudojosi jos darbuotojai bei jų šeimos nariai, nes kortelės nėra individualizuotos, jos gaunamos nemokamai ir jų galiojimo laikotarpis yra ribotas, todėl darbuotojai pasibaigus galiojimo laikui jų nekaupė, o netekę šios kortelės ar įsigiję naują, neinformuodavo apie tai Pareiškėjos.

2. Dėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą

Pareiškėja nurodo, jog Inspekcija nepateikė argumentų, kurie patvirtintų, kad Pareiškėjos atžvilgiu PVM atskaita negalima. Pareiškėjai yra akivaizdu, kad Inspekcija neturi argumentų, kurie pagrįstų Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą ribojimą. Be to, Inspekcijos sprendimo formulavimas, Pareiškėjos nuomone, pagrindžia, kad Pareiškėjos skundo vertinimas buvo atliktas paviršutiniškai, o skundo nagrinėjimo terminas pratęstas, vilkinant procesą.

Pasak Pareiškėjos, Europos Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. direktyvoje 2006/112/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (su vėlesniais pakeitimais ir papildymais) nustatyta, jog, tais atvejais, kai prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kurioje vykdomi šie sandoriai, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Pareiškėja cituoja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką (pavyzdžiui: 1997 m. gruodžio 18 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96 *Molenheide ir kt.*; 2001 m. spalio 25 d. sprendimas byloje Nr. C-78/00, 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. C-25/03 *HE*; 2006 m. liepos 6 d. sprendimas Nr. C-439/04 ir C-440/04 *Kittel ir Recolta Recycling*; 2015 m. balandžio 23 d. sprendimas byloje Nr. C-111/14 *GST Sarviz AG Germanio*; 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-95/07 ir C-96/07 *Ecotrade*; 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Nr. C-392/09 *Uszodaeépito kft.*; 2015 m. liepos 9 d. sprendimas byloje Nr. C-183/14 *Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean*) bei LVAT praktiką (2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009; 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1898/2010) ir tvirtina, kad turi ne tik visus teisės aktų reikalavimus atitinkančius kasos čekius, patvirtinančius, kad degalai realiai buvo įsigyti, bet ir kuro nurašymo aktus, kuriuose nurodyta, kokioje veikloje buvo panaudoti įsigyti degalai.

Kadangi nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina atveju, kai mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama, o išplėstinė LVAT teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013 yra konstatavusi, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje; 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, todėl Pareiškėja įsitikinusi, kad Inspekcija nepateikė pakankamai mokesčio patikrinimo metu surinktų duomenų, kurie sudarytų pagrindą teigti, kad Pareiškėja realiai neįsigijo kuro, dėl ko atsirastų galimybė apriboti PVM atskaitos taikymą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-02-22 sprendimą Nr. 69-15.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos 2016-02-22 sprendimas Nr. 69-15 tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai Pareiškėjai apskaičiuotų PVM ir GPM bei su jais susijusių sumų:

1. Pareiškėjos teisės atskaityti 55 940 Lt (16 201,34 Eur) pirkimo PVM sumą bei priskirti leidžiamoms atskaitymams išlaidas degalams pagal Pareiškėjos turimus 3163 vnt. kasos aparato kvitus, gautus iš įmonių, prekiaujančių naftos produktais, degalinių, mokesčių administratoriui konstatavus, kad minėti kvitai, kurių pagrindu Pareiškėjos apskaitoje 2010–2014 m. laikotarpiu užregistruotos ne žemės ūkiui skirto dyzelino ir benzino 84004 litrų įsigijimo už 352 952,37 Lt (su PVM) ūkinės operacijos realiai neįvyko.

2. Pareiškėjos pareigos sumokėti 53 161,02 Lt (15 396,49 Eur) GPM, mokesčių administratoriui Pareiškėjos išmokėtą darbuotojams 3163 vnt. kvituose nurodytą bendrą sumą (352 952,37 Lt) prilyginus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusioms A klasės pajamoms.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjos, kurios pagrindinė veiklos sritis – grūdinių, ankštinių ir aliejinių sėklų auginimas ir kurioje tikrinamuoju laikotarpiu dirbo 5–6 darbuotojai, apskaitoje, ilgalaikiame turte 2010–2014 metais buvo užregistruota ne tik žemės ūkio gamybai skirta technika (sunkvežimis MAZ, krovininis furgonas *RENAUL TRAFIC* (iki 3,5 t.), krovininis visureigis *Mitsubishi L200* (iki 3,5 t.), pastatai, žemė, bet ir 7 lengvieji automobiliai: *Mitsubishi Pajero*, *BMW 730*, *BMW FER REIHE 730D*, 2 vnt. *VW GOLF* ir 2 vnt. *VW Passat*. Vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu nuosavoje ir nuomojamoje žemėje (virš 400 ha, daugiausia Rokiškio rajone) faktiškai vykdė žemės ūkio gamybą – augino grūdines kultūras, todėl 2010-01-01–2014-12-31 laikotarpiu žemės ūkio veiklai vykdyti pagal PVM sąskaitas faktūras įsigijo 242518 litrų žemės ūkiui skirto akcizais neapmokestinto dyzelino už 525 012 Lt sumą. Be to, Pareiškėja 2010–2014 metais apskaitoje užregistravo 84004 litrus įprasto (ne žemės ūkiui skirto) dyzelino ir benzino įsigijimą už 352 952,37 Lt (su PVM) pagal 3163 vnt. kasos aparato kvitus, gautus iš kelių įmonių, prekiaujančių naftos produktais, degalinių (UAB „S1“, UAB „L1“, UAB „B1“, A1 IĮ, UAB „B3“, kitų degalinių). Panevėžio AVMI vertino, kad ginčui aktualiuose kvituose, kuriuose nurodyti Pareiškėjos kaip pirkėjos rekvizitai, informacija yra prieštaringa, neatitinkanti ekonominės logikos ir neatspindinti tikrosios ūkinės operacijos faktų; degalinių operatoriai, išduodami Pareiškėjai kvitus, galimai piktnaudžiavo: Pareiškėja nepateikė dokumentų, įrodančių faktinį degalų, įsigytų pagal kvitus, panaudojimą Pareiškėjos pajamoms uždirbti ir PVM apmokestinamai veiklai vykdyti: Pareiškėja savo veiklai vykdyti neturėjo galimybes panaudoti tokio kiekio degalų, todėl konstatavo, kad Pareiškėja 2010–2014 metais į apskaitą įtraukė minėtus degalų kvitus, kaip dokumentus, pagrindžiančius leidžiamus atskaitymus ir atskaitytinas PVM sumas, tačiau faktiškai degalų neįsigijo. Tuo pagrindu vietos mokesčių administratorius perskaičiavo Pareiškėjos 2010–2014 metų mokestinį rezultatą. Inspekcija sutiko su Panevėžio AVMI išvadomis ir konstatavo, jog degalų įsigijimo pagal 3163 vnt. kvitus ūkinės operacijos, kurios atvaizduotos Pareiškėjos apskaitoje, neįvyko, todėl kvitai neturi juridinės galios.

Pareiškėja skunde Komisijai, nesutikdama su mokesčių administratoriaus konstatuotais mokestiniais pažeidimais, išdėstė išsamius motyvus dėl mokesčių administratoriaus padarytos išvados, jog Pareiškėja į apskaitą įtraukė leidžiamų atskaitymų ir atskaitytinas PVM sumas pagal faktiškai neįsigytų degalų kvitus. Pareiškėja skunde laikosi pozicijos, kad Inspekcija, priimdama ginčijamą sprendimą, vadovavosi netinkamai nustatytais faktinėmis aplinkybėmis, todėl mokesčių administratoriaus pateiktą aplinkybių vertinimą laiko nevisapusišku ir neišsamiu, teigia, kad Inspekcija iš esmės netyrė Pareiškėjos skunde nurodytų aplinkybių, jų nevertino pagal ginčo teisinius santykius reguliuojančias teisės normas. Pareiškėja argumentuoja, jog mokesčių administratorius neturėjo pagrindo visais atvejais, kai kuro įsigijimo kvituose buvo nurodyti nuolaidų kortelių numeriai, vertinti, jog degalus įsigijo ne Pareiškėjos darbuotojai jos vykdomai žemės ūkio veiklai, nes nebuvo nustatyta, kiek ir kokių nuolaidų kortelių turėjo Pareiškėjos darbuotojai tikrinamuoju laikotarpiu, netikrinta, ar identifikuoti nuolaidų kortelių turėtojai nėra susiję su Pareiškėjos darbuotojais. Pareiškėja mano, jog yra įvykdžiusi visus esminius teisės aktų reikalavimus, suteikiančius teisę į PVM atskaitą (turi kasos aparatų kvitus, patvirtinančius degalų įsigijimą, bei nurašymo aktus, kuriuose nurodyta, kokioje veikloje buvo panaudoti įsigyti degalai). Atitinkamai, Pareiškėjos

nuomone, į buhalterinę apskaitą įtrauktų kasos kvitų pagrindu Pareiškėjos darbuotojams išmokėtos sumos negali būti apmokestinamos GPM.

Atsižvelgdama į tai, kad iš esmės Pareiškėjos nesutikimas su mokesčių administratoriaus sprendimu yra susijęs su jos teise 2010–2014 metų laikotarpiu leidžiamais atskaitymais pripažinti išlaidas pagal Pareiškėjos turimus 3163 vnt. kasos aparato kvitus, Komisija šiame sprendime pirmiausia pasisakys dėl tokių sąnaudų pagrįstumo, įvertindama Pareiškėjos skunde nurodytus esminius motyvus.

Pagal 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 11 str. 4 dalį (2002-12-05 įstatymo Nr. IX-1224 redakcija) išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. PMĮ 11 str. 1 dalis nustato, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai bei ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, o 17 str. 1 d. nurodo, kad 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.

LVAT, kuris pagal 1999-01-14 Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2016-06-02 įstatymo Nr. XII-2399 redakcija, toliau – ABTĮ) 15 straipsnį formuoja vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus, 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. Tokios pozicijos, jog tik realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantys nustatyti buhalterinės apskaitos dokumentai yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą bei patirtų išlaidų priskyrimą sąnaudoms, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną, LVAT laikėsi ir vėlesnėje praktikoje (pavyzdžiui: 2010-03-08 nutartis adm. byloje Nr. A-438-417/2010, 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015). LVAT taip pat yra nurodęs (2011-03-28 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-589/2011), kad neįrodžius tikrojo apskaitos dokumentuose užfiksuoto ūkinių operacijų turinio, nėra ir teisinio pagrindo prekių, kurių įsigijimą mokesčių mokėtojas įformino pagal veiklos kontrahento vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, vertes pripažinti sąnaudomis, priskiriamomis leidžiamiems atskaitymams iš pajamų. Be to, atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindžiančiuose 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 (pavyzdžiui: LVAT 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-195/2010, 2011-03-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-589/2011). Pažymėtina, jog išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorius pagrindžiančių dokumentų pateikimu, o įrodinėjimo našta (*onus probandi*) šiuo atveju tenka pačiam mokesčių mokėtojui (pavyzdžiui, LVAT 2013-02-07 nutartis adm. byloje Nr. A-602-158/2013).

Pasisakant dėl teisės į PVM atskaitą atsiradimo, pažymėtina, kad PVMĮ 58 straipsnio, reglamentuojančio veiklą, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas, 1 dalies 1 punkte nurodyta, jog PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti šio PVM mokėtojo PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Reikalavimus dėl PVM sumų įtraukimo į PVM atskaitą nustatančio PVMĮ 64 straipsnio 9 dalyje yra nustatyta, kad MAĮ 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; 2) gali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita faktūra atitinka ne visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. MAĮ 10

straipsnyje nustatyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Atitinkamai, spręsdamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, LVAT laikosi pozicijos, kad pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne jos įforminimo formaliesiems rekvizitams (pavyzdžiui: LVAT 2012-07-05 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-365/2012, 2012-11-07 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2462/2012 ir kt.). Šiuo aspektu LVAT akcentavo, jog prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra šių veiksmų atlikimas: pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti (pavyzdžiui: LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1898/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011 ir kt.). Prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti turi būti realus, t. y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose (pavyzdžiui: LVAT 2011-11-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2481/2011, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015 ir kt.).

Komisija, remdamasi byloje esančia medžiaga bei sutikdama su centrinio bei vietos mokesčių administratorių argumentais, konstatuoja, kad mokesčių administratorius visapusiškai ištyrė faktines aplinkybes, susijusias su ūkinių operacijų, kurių pagrindu atsirandančias išlaidas Pareiškėja siekia priskirti leidžiamiems atskaitymams ir įgyti teisę į PVM atskaitą, realumu. Mokesčių mokėtoja neįrodė, jog ūkinės operacijos realiai įvyko, todėl nepagrįstai 2010–2014 m. sąnaudoms priskyrė išlaidas pagal 3163 vnt. kasos aparato kvitus, gautus iš kelių įmonių, prekiaujančių naftos produktais, degalinių, t. y. UAB „S1“ – 1113 vnt., UAB „L1“ – 494 vnt., UAB „B1“ – 739 vnt., A1 IĮ – 519 vnt., UAB „B3“ – 295 vnt., kitų degalinių – 3 vnt. (patikrinimo akto 2 priedas, lentelė „N1 žemės ūkio bendrovės degalų EKA kvitų duomenys už 2010–2014 metus“) bei atitinkamai pagal minėtus kvitus atskaitė juose išskirtą PVM.

Komisija vertina, jog nors ir ginčui aktualūs 3163 vnt. kasos aparato kvitai (arba 59 atvejais iš 3163 papildomai išrašytos PVM sąskaitos faktūros) turi įstatymų reikalaujamus rekvizitus, tačiau mokesčių administratoriaus atlikto mokestinio patikrinimo metu surinkta medžiaga patvirtina, jog atitinkamos ūkinės operacijos šiuose apskaitos dokumentuose nurodytomis aplinkybėmis neįvyko. Inspekcijos ir vietos mokesčių administratoriaus sprendimuose bei patikrinimo akte, remiantis mokestinio patikrinimo metu surinktais duomenimis, yra išsamiai atskleistos minėtus kvitus Pareiškėjai išdavusių degalinių operatorių veiklos aplinkybės, kurių visuma aiškiai įrodo, kad šiuose kvituose užfiksuoti degalų pardavimai Pareiškėjai realiai neįvyko, be to, Pareiškėja neįrodė, jog ginčo kuro sąnaudos buvo būtinos jos PVM ekonominei veiklai vykdyti. Tokias išvadas patvirtina byloje nustatytos žemiau išdėstytos aplinkybės.

Mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu vykdė žemės ūkio veiklą, turėjo 5–6 darbuotojus, dirbančius ne visą darbo dieną, taip pat eksploatavo 10 automobilių, tarp jų ir septynis lengvuosius automobilius: *Mitsubishi Pajero*, *BMW 730*, *BMW FER REIHE 730D*, du *VW GOLF* ir du *VW Passat* (patikrinimo akto 1 priedas, lentelė „N1 žemės ūkio bendrovės automobilių duomenys 2010–2014 m.“). Pareiškėja 2010–2014 m. laikotarpiu be ginčui aktualaus jos buhalterijoje užregistruoto ne žemės ūkiui skirto 84004 litrų dyzelino ir benzino buvo užregistravusi ir 242518 litrų žemės ūkiui skirto akcizais neapmokestinto dyzelino įsigijimą. Pagal limitines gavimo korteles (patikrinimo akto 6 lapas, 5 lentelė) tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja automobiliams nurašė 17903 litrų žemės ūkiui skirtą dyzeliną (37219,75 Lt suma), kuris, minėtų lentelių duomenimis, buvo naudojamas kaip lengvųjų automobilių kuras (pavyzdžiui: „automašiniai (lengv.)“, „automašiniai A-100“, „automašiniai M. Pajero“, „Golf“ ir kt.). Todėl mokesčių administratoriui pagrįstai kilus įtarimui dėl didelio kiekio ne žemės ūkio technikai skirto kuro panaudojimo Pareiškėjos veikloje, Pareiškėjai buvo pasiūlyta (2014-12-23 pranešime Nr. 2322 „Apie atliktą mokestinį tyrimą“)

pateikti įrodymus, kad visų įsigytų degalų sąnaudos yra būtinos įmonės pajamoms uždirbti ir PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, t. y. pateikti degalų faktinio panaudojimo dokumentus bei peržiūrėti ir įvertinti įsigytų degalų panaudojimo aplinkybes – kas, kada, koku tikslu degalus naudojo ir kas gavo ekonominę naudą.

Pareiškėja mokesčių administratoriui patikrinimo metu už 2010–2013 metus be minėtų kvitų nepateikė jokių kitų dokumentų, kurie pagrįstų, kad viso įsigyto kuro sąnaudos buvo skirtos Pareiškėjos pajamoms uždirbti ir PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Už 2014 metus Pareiškėja po mokesčio tyrimo (mokesčio tyrimas pradėtas 2014-12-16 ir baigtas 2014-12-23) pateikė kiekvieno mėnesio kuro nurašymo aktus ir lengvųjų automobilių sąrašus. Kuro nurašymo aktuose nurodyta, kad benzinas nurašytas krūmų, žabų kirtimui, grūdų pervežimui, sėjai, generatoriui sename sandėlyje, sandėlio valymui (generatorius, purkštuvai), tvarkymui, derliui, sėjai, drenažo remontui (generatoriui); dyzelinas – traktoriams prie krūmų kirtimo, melioracijos taisymui, grūdų vežimui, sandėlio valymui, tvarkymui, sėjai, derliui, drenažo remontui, ekologinių juostų priežiūrai, lengviesiems automobiliams. Lengvųjų automobilių sąrašuose nurodyti automobiliai ir jų sunaudoto kuro kiekiai, tačiau nepateikta informacija, kada ir kokiam darbuotojui priskirtas konkretus automobilis. Šių dokumentų analizė patvirtina mokesčių administratoriaus išvadą, jog nėra galimybės nustatyti, kam faktiškai degalai buvo panaudoti, kada, kas ir į kokį automobilį pylė degalus, t. y. nebuvo fiksuojami degalų kiekiai bakuose, kelionių tikslai, taip pat nefiksuota, kokie darbuotojai, kada ir kokias darbų apimtis atliko su kuro nurašymo aktuose Pareiškėjos užfiksuotu kuru. Todėl konstatuotina, jog Pareiškėja nepateikė jokių dokumentų, įrodančių faktinį ne žemės ūkiui skirtų degalų (dyzelino ir benzino), įsigytų pagal 3163 vnt. kvitus, panaudojimą Pareiškėjos pajamoms uždirbti ir PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Kaip minėta aukščiau, siekdama leidžiamoms atskaitymams priskirti kurą, įsigytą pagal ginčui aktualius kvitus, Pareiškėja turėjo pareigą surinkti įrodymus, jog kurą realiai įsigijo, bei apie jo panaudojimą Pareiškėjos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. MAĮ *expressis verbis* yra įtvirtintos mokesčių mokėtojo pareigos: teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (40 str. 1 dalies 6 punktas); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (40 str. 1 dalies 8 punktas). LVAT yra pasisakęs, jog mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokesčio teisinę pasekmę galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, tai yra saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus (2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011). Taigi, mokesčių mokėtojas nefiksuodamas duomenų taip, kad juos mokesčių administratorius galėtų objektyviai įvertinti, pats prisiima riziką dėl galimų mokesčių pasekmių.

Pastebėtina ir tai, jog Pareiškėja nepateikė informacijos ir ją patvirtinančių įrodymų, kaip jos nuosavybėje esantys ir, pasak Pareiškėjos, pagal privalomojo draudimo ir privalomosios techninės apžiūros duomenis eksploatuojami lengvieji automobiliai buvo naudojami jos vykdomoje žemės ūkio veikloje. Tuo tarpu mokesčių administratorius iš Lietuvos kelių policijos tarnybos 2014-13-30 rašto Nr. 39-S-6890 apie Administracinių teisės pažeidimų ir eismo įvykių registro duomenis ir pridėdamo šio registro išrašo, nustatė, kad Pareiškėjai priklausiusias transporto priemonės vairavę ir padarę administracinius teisės pažeidimus nuo 2013-01-01 iki 2014-12-29 asmenys (E. R. – automobilis BMW 120, valst. Nr. *duomenys neskelbtini*, įvykio data 2013-10-10, V. R. – automobilis BMW 120, valst. Nr. *duomenys neskelbtini*, įvykio data 2013-09-28, S. M. – automobilis BMW 7ER REIHE, valst. Nr. *duomenys neskelbtini*, įvykio data 2014-06-19) nėra Pareiškėjos darbuotojai. Be to, policija informavo mokesčių administratorių, jog Pareiškėjos direktorius V. K. neturėjo teisės vairuoti transporto priemonių nuo 2010-10-08 iki 2014-10-07 ir tokia teisė iki 2014-12-30 jam nebuvo grąžinta.

Komisija daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju visiškai neaišku, kur, kokiomis transporto priemonėmis ir kokiais kiekiais buvo sunaudotas kuras, kurio išlaidas pagal 3163 vnt. kasos aparato kvitus Pareiškėja įtraukė į 2010–2014 m. sąnaudas. Todėl neįrodžius, jog minėtuose

kvituose nurodyto turinio ūkinės operacijos realiai įvyko, šie kvitai neturi juridinės galios ir jais negali būti grindžiama nei PVM atskaita, nei leidžiamus atskaitymus sudarančios išlaidos.

Tai, jog Pareiškėjos 2010–2014 m. sąnaudoms pagrįsti pateiktų 3163 vnt. kasos aparato kvitų juridinė galia mokesčių administratoriaus pagrįstai buvo paneigta, pagrindžia ir mokesčių administratoriaus atlikta išsami minėtuose kvituose nurodytos informacijos analizė (patikrinimo akto 3–8 psl.) bei mokesčių administratoriui į pateiktus paklausimus degalais prekiaujančių įmonių (UAB „L1“, UAB „B1“, UAB „S1“), kurių degalinėse išduotuose kvituose išskirtą PVM Pareiškėja įtraukė į atskaitą, pateikti atsakymai. Mokesčių administratorius nustatė, jog iš Pareiškėjos pateiktų 3163 vnt. kvitų 2136-iuose kvituose (68 proc. visų kvitų) naudotos nuolaidų kortelės, iš kurių 1768-iuose kvituose (83 proc. kvitų, kuriuose buvo taikytos nuolaidų kortelės) naudotos skirtingų numerių (išskyrus keletą pasikartojimo atvejų) nuolaidų kortelės. Be to, mokesčių administratorius nustatė, kad iš pateiktų 3163 vnt. kvitų 80 atvejų buvo apmokėta mokėjimo kortelėmis, kurių numeriai yra skirtingi, t. y. priklausė skirtingiems asmenims. Atsakymuose į paklausimus degalais prekiaujančios įmonės (UAB „L1“ 2015-06-11 rašte Nr. 10AL/2358, UAB „B1“ 2015-06-26 rašte Nr. 06-26-1, UAB „S1“ 2015-08-26 rašte Nr. 33) mokesčių administratoriui patvirtino, jog nei vienas iš identifikuotų nuolaidų kortelių turėtojų fizinių asmenų nebuvo Pareiškėjos darbuotojais. Be to, UAB „S1“ 2015-08-26 pateiktame atsakyme po atlikto vidinio tyrimo patvirtino, jog jai priklausančios degalinės operatoriai, išduodami Pareiškėjai kvitus, galimai piktnaudžiavo, nes faktiškai degalus įsipylė ir susimokėjo asmenys, nesusiję su Pareiškėja, jiems kvitas buvo neišduodamas, o kasos operacijos buvo užbaigtos įrašant Pareiškėjos, kaip pirkėjos, rekvizitus, tokie kvitai operatorių buvo perduodami Pareiškėjos atstovams. Komisija atsižvelgdama į tai, jog mokesčių administratoriaus sprendimuose (taip pat ir šio sprendimo nustatomojoje dalyje) yra išsamiai aprašytos nustatytos faktinės aplinkybės, kurios paneigia apskaitos dokumentuose (kvituose) užfiksuotą ūkinių operacijų turinį, t. y., jog Pareiškėja buvo reali ginčo kvituose nurodyto kuro pirkėja, vengdama pasikartojimų, tik akcentuoja, jog kvituose, kuriuose buvo nurodyti Pareiškėjos kaip pirkėjos rekvizitai, pateikta informacija neatspindi tikrosios ūkinės operacijos faktų, nes daugelyje kvitų nurodytos skirtingų fizinių asmenų, nesusijusių su Pareiškėjos veikla, nuolaidų kortelės; nustatyti atvejai, kai tą pačią dieną per trumpą laiko tarpą buvo išduoti keletas kvitų; maždaug penktadalyje kvitų yra nurodyta įsigyjamų degalų rūšis – benzinas, tuo tarpu Pareiškėja neturėjo registruotų benzininių autotransporto priemonių (paaiškinimas dėl generatoriaus, kurio veiklai reikalingas benzinas, Pareiškėjos pateiktas jau po atlikto mokestinio tyrimo); kvituose pasikartoja degalinių operatoriai, išdavę kvitus; dalis kvitų yra apmokėta skirtingų numerių banko mokėjimo kortelėmis.

Pareiškėja skunde teigia, jog mokesčių administratorius negalėjo vadovautis privačių asmenų (UAB „B1“ ir UAB „S1“), t. y. neįgaliotų atlikti nei viešojo administravimo, nei ūkio subjektų priežiūros veiksmų, surinkta informacija. Tačiau Komisija pastebi, kad MAĮ 33 straipsnis, nustatantis mokesčių administratoriaus (jo pareigūno), atliekančio jam pavestas funkcijas, teises, įtvirtina mokesčių administratoriaus teisę gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija. Įrodymais administracinėse bylose gali būti pripažinta bet kokia informacija, atitinkanti įrodymams keliamus leistinumo, liečiamumo, teisėtumo reikalavimus. Pažymėtina ir tai, jog minėtų ūkio subjektų pateikta informacija apie galimus piktnaudžiavimus kasos aparato kvitais, nebuvo vienintelė, nulėmusi mokesčių administratoriaus išvadas, jog degalų įsigijimo pagal kvitus ūkinės operacijos, kurios atvaizduotos Pareiškėjos apskaitoje, realiai neįvyko, nes tokios išvados buvo padarytos dėl pačiuose kvituose nurodytos prieštaringos informacijos bei Pareiškėjai nepateikus patikimų įrodymų apie kuro pagal ginčo kvitus faktinį panaudojimą Pareiškėjos pajamoms uždirbti ir PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Tačiau ūkio subjektų mokesčių administratoriui pateikta informacija patvirtino mokesčių administratoriaus išvadas, jog ginčiui aktualiuose apskaitos dokumentuose (kvituose)

užfiksuota ūkinė operacija neatitinka tikrojo jos turinio, todėl ginčo kvitai neturi juridinės galios.

Taip pat nesutiktina su Pareiškėjos skundo argumentu, jog Pareiškėja neturėjo pareigos rinkti duomenų, kokias nuolaidų korteles naudoja jos darbuotojai, įsigydami kurą, tačiau mokesčių administratoriui nurodydama pareigą išsiaiškinti kortelių savininkus ir jų ryšį su Pareiškėjos darbuotojais. Kaip jau minėta, Pareiškėja, siekdama savo teisės į PVM atskaitą bei atitinkamas išlaidas priskirdama leidžiamiems atskaitymams, privalėjo surinkti jos teises pagrindžiančius įrodymus, t. y. jog visuma aplinkybių patvirtina kvituose užfiksuotą ūkinės operacijos turinį. Mokesčių administratoriui surinkus atitinkamus įrodymus ir paneigus ginčo kvituose nurodyto turinio ūkinių operacijų įvykdymą bei kartu šių kvitų juridinę galią, Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų pagrindimu, turėjo pateikti savo įrodymus, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus pateiktą pagrindimą ir įrodytų, kad ginčo kvituose nurodytomis aplinkybėmis ūkinės operacijos vis tik įvyko ir kad atitinkamai kvitai vis tik turi juridinę galią (MAĮ 67 str.). Tačiau Pareiškėja to nepadarė ir jokių objektyvių duomenų ar įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, kaip to reikalauja MAĮ 67 str. 2 dalis, nepateikė. Pagal LVAT praktiką aiškinant MAĮ 67 str. 2 dalies nuostatas, „kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtoju apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai“ (pavyzdžiui: 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. 556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. 556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011). Ginčo atveju Pareiškėja rėmėsi teoriniais savo skunde nurodytais motyvais, tačiau objektyvių duomenų ar įrodymų dėl ginčo objektu esančių ūkinių operacijų realumo nepateikė. Komisija plačiau nepasisakys dėl Pareiškėjos skundo argumentų, jog 1027 vnt. kvitų atvejais nėra visiškai jokio pagrindo abejoti, kad Pareiškėja įsigijo degalus, nes kasos kvituose pateikiami tik Pareiškėjos rekvizitai, t. y. juose nenurodyta, kad įsigyjant degalus būtų naudotasi nuolaidų kortele, nes kaip ir likusiais iš ginčiui aktualių 3163 vnt. kasos aparato kvitų atvejais Pareiškėja nepagrindė pagal jos išskirtus 1027 vnt. kvitus pirktu kuro panaudojimo jos ekonominėje veikloje jokiais objektyviais įrodymais, tik bendro pobūdžio teiginiais.

Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėjos turimuose ginčo 3163 vnt. kasos aparato kvituose, gautuose iš įmonių, prekiaujančių naftos produktais, atvaizduotos kuro įsigijimo operacijos realiai neįvyko, yra pagrįstos byloje esančių duomenų visuma. Taigi, Pareiškėjai neįrodžius tikrojo 3163 vnt. kasos aparato kvituose užfiksuoto ūkinių operacijų turinio, neatsirado ir teisinis pagrindas kuro, kurio įsigijimą mokesčių mokėtoja įformino pagal 3163 vnt. kasos aparato kvitus, gautus iš kelių įmonių, prekiaujančių naftos produktais, degalinių (UAB „S1“, UAB „L1“, UAB „B1“, A1 IĮ, UAB „B3“, kitų degalinių), vertę pripažinti sąnaudomis, priskiriamomis leidžiamiems atskaitymams iš pajamų, ir pagal šiuos dokumentus atskaityti pirkimo PVM. Todėl pagrįstai Pareiškėjai buvo nustatyta prievolė sumokėti mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotą 16 201,34 Eur PVM bei su juo susijusias sumas.

Atitinkamai Komisija vertina, kad mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis, jog Pareiškėja degalų pagal ginčo kvitus faktiškai neįsigijo bei į sąnaudas įtrauktų išlaidų realiai nepatyrė, vertino šias kvituose užfiksuotas ūkines operacijas, kaip siekį gauti mokestinės naudos. Todėl, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalimi, mokesčių administratorius pagrįstai taikė turinio viršenybės prieš formą principą ir neatsižvelgė į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkūrė iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, t. y. vadovaudamasi GPMĮ 6 straipsniu, 22 str. 1 dalimi ir 23 str. 1 dalimi, kvitų pagrindu darbuotojams išmokėtas pinigines lėšas, kurios kasos išlaidų orderiuose įvardintos kaip „kuro pirkimui“ pagal kvitus, pripažino su darbo

santykiais nesusijusiomis kitomis pajamomis ir dėl šių pažeidimų Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 15 333,35 Eur GPM bei su juo susijusias sumas.

Komisija, konstatuoja, jog Inspekcijos 2016-02-22 sprendimas Nr. 69-15 yra pagrįstas bei teisingas, todėl tvirtintinas, o Pareiškėjos skundas atmestinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 2 dalimi, 155 str. 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Pareiškėjos 2016-03-15 skundo dėl Inspekcijos 2016-02-22 sprendimo Nr. 69-15, sustabdyto Komisijos 2016-04-12 protokoliniu sprendimu Nr. PP-117 (7-54/2016), nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Inspekcijos 2016-02-22 sprendimą Nr. 69-15.

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 MAĮ 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 mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius