



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „P1“ 2016-10-31 SKUNDO**

2016 m. gruodžio 30 d. Nr. S-286 (7-253/2016)  
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

Jūratei Dalmantaitei

šalims nedalyvaujant

2016 m. gruodžio 6 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „P1“ (toliau – Pareiškėjas) 2016-10-31 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-09-30 sprendimo Nr. 69-99, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2016-07-01 sprendimo Nr. (42.59)-FR0682-419 dėl 2016-05-27 patikrinimo akto Nr. (42.59)-FR0680-389 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti 6372,22 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1186,97 Eur PVM delspinigius, 1911 Eur PVM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 16373,96 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 1764,56 Eur PM delspinigius, 4912 Eur PM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 12638,41 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 2414,41 Eur GPM delspinigius ir 3791 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo PVM, PM ir GPM už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 patikrinimą, nustatė, jog Pareiškėjas įregistruotas 2013-08-09, faktiškai vykdoma veikla – medienos, statybinių medžiagų ir sanitarinių įrenginių didmeninė prekyba. Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu nepagrįstai padidino sąnaudas 415410,36 Lt suma bei į PVM atskaitą įtraukė 22001,96 Lt pirkimo PVM pagal UAB „Y1“ ir UAB „M1“ (toliau – Pareiškėjo kontrahentai) vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įsigytus europadėklus ir polietileno plėvelę, nes PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tarp apskaitos

dokumentuose nurodytų sandorių šalių, o Pareiškėjas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Panevėžio AVMI, vadovaudamasi 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ), 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMI) nuostatomis Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 22002 Lt (6372,22 Eur) PVM ir 56536 Lt (16373,96 Eur) PM.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas atskaitingam asmeniui A. Š. prekių įsigijimui išmokėjo 290919,25 Lt pajamas, kurių panaudojimas nepagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais, todėl konstatuota, kad Pareiškėjas atskaitingam asmeniui išmokėjo A klasės kitas pajamas, kurios apmokestintos pagal 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) nuostatas ir apskaičiuotas 43637,89 Lt (12638,41 Eur) GPM.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2016-07-01 sprendimą Nr. (42.59)-FR0682-419. Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų pagrįstumo, Panevėžio AVMI nepripažinus Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą bei sumažinus leidžiamus atskaitymus pagal UAB „Y1“ ir UAB „M1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat atskaitingam asmeniui A. Š. išmokėtas pajamas priskyrus prie kitų A klasės pajamų.

**Dėl teisės į PVM atskaitą.** Pareiškėjui neleista 22001,96 Lt PVM atskaita, nustačius PVM atskaitą ribojančią aplinkybę, t. y. padarius išvadą, jog sandoriai tarp Pareiškėjo ir jo kontrahentų realiai neįvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis, todėl laikomos neturinčiomis juridinės galios. Konstatuota, kad sudarydamas ūkinės operacijas su UAB „Y1“ bei UAB „M1“, Pareiškėjas elgėsi nesąžiningai, t. y. žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog dalyvauja sandoryje susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, PVMĮ nuostatos (58 str. 1 d., 64 str., 80 str.) įtvirtina atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM. 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 13 straipsnis nustato reikalavimus, keliamus apskaitos dokumentams. 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje 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, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad PVM sistemos esmę atskleidžia Direktyvos 2006/112 (*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*) 167 straipsnis, kuris pažodžiui atkartoja 1977-05-17 Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (*Direktyvos 2006/112 63 str.*). Inspekcija taip pat išsamiai nurodo ir aptaria Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) bylas, kuriose yra atskleidžiama teismų praktika, kuri taikoma tokio pobūdžio mokestiniuose ginčiuose. Detaliai konkrečios bylos ir jose padarytos išvados dėl PVM sistemos esmės ir paskirties, jos ribojimo tik išimtiniais atvejais yra nurodytos Inspekcijos sprendimo 2–4 psl. (*ESTT 2006-02-21 sprendimas byloje C-255/02, 78, 83 p., 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose C-439/04 (Axel Kittel prieš Belgijos valstybę) ir C-440/04 (Belgijos valstybė prieš Récolta Recyclin\$ SPRL), 47, 48 p., 2007-12-18 sprendimas byloje C-368/06, 31 p., 2012-02-16 sprendimas byloje C-25/11, 36 p.; LVAT 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2009-11-30 sprendimai adm. bylose: Nr. A-556-1310/2009 ir Nr. A-556-1356/2009, 2010-03-22 nutartis adm. byloje Nr. A-438-439/2010, 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-610/2010, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133/2013, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015).*

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs mokesstinės bylos medžiagą bei ESTT ir LVAT praktiką tokio pobūdžio bylose, nurodė, kad norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo / turėjo žinoti, jog jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame 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. 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.

Atsižvelgusi į PVMĮ ir MAĮ nuostatas, ESTT ir LVAT suformuotą praktiką, Inspekcija nurodo, kad būtina įvertinti, ar Pareiškėjas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

**Dėl sandorių su UAB „Y1“.** 2014 m. kovo–spalio mėn. Pareiškėjas deklaravo 226095,96 Lt europadėklų įsigijimą iš UAB „Y1“ ir į PVM atskaitą įtraukė 13378,30 Lt PVM.

Vilniaus AVMI atlikto UAB „Y1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad šios bendrovės 2014-02-27 įregistruota veikla – nuosavo nekilnojamojo turto pirkimas ir pardavimas, pagal turimą informaciją 2013–2014 m. gegužės mėn. UAB „Y1“ vykdė šią veiklą. Bendrovė 2014 m. lapkričio mėn. pateiktoje PVM deklaracijoje nurodė vykdanči krovinių kelių transporto veiklą.

2014-03-19 UAB „Y1“ įregistruota į PVM mokėtojų registrą, išregistruota 2015-01-27 kaip neteikianti deklaracijų. Ši bendrovė deklaruotos veiklos adresu nerandama. VĮ Registrų centro 2014-12-09 duomenimis bendrovė nekilnojamojo turto neturi. Pagal VĮ Regitros duomenis bendrovė nuosavybės teise priklausančių transporto priemonių neturi.

Nenustatyta, kad UAB „Y1“ galėjo turėti kokių nors išteklių europadėklų prekybai vykdyti – patalpų prekių sandėliavimui, transporto priemonių ar samdomų darbuotojų, kurie galėjo atlikti transportavimo, padėklų krovos darbus. Nenustatyta, kad ši bendrovė būtų sudariusi bendradarbiavimo sutartis su kitomis bendrovėmis dėl šių darbų atlikimo.

Juridinių asmenų registro duomenimis, UAB „Y1“ akcininkas 2012-09-06–2013-05-31 buvo V. R. , 2012-06-08–2014-07-02 buvo S. R. , nuo 2014-07-02 – E. D. . Direktorius 2013-06-04–2014-03-25 buvo S. R. , nuo 2014-03-25 – E. D. , kuris pagal SODROS informaciją šioje bendrovėje nebuvo įdarbintas, jam darbo užmokestis nebuvo mokamas. UAB „Y1“ PVM deklaracijos buvo teikiamos betarpiškai į Vilniaus AVMI, pasirašytos bendrovės vadovo E. D. vardu. E. D. laikotarpiu nuo 2002 m. rugsėjo mėn. iki 2015 m. birželio mėn. niekur nedirbo (SODROS duomenys), deklaruotos ir faktinės gyvenamosios vietos adresais nerastas.

UAB „Y1“ buvęs akcininkas ir vadovas S. R. mokesčių administratorius nurodymų ir raštų nevykdė. 2015-01-23 mokesčių administratoriaus nurodymu (4.66)-FR 706-419 S. R. įpareigotas pateikti UAB „Y1“ buhalterinės apskaitos dokumentus ir kitus dokumentus, tačiau dokumentai pateikti nebuvo. Pareiškėjo mokesstinio tyrimo metu pakartotinai 2016-03-02 išsiųstas raštas Nr. (36.2.) 6K-402 S. R. dėl informacijos pateikimo apie UAB „Y1“ akcijų pardavimo aplinkybes ir pridėti su akcijų pardavimu susijusių dokumentų kopijas. Adresatas nurodytu adresu pašto siuntą gavo, bet su mokesčių administratoriumi nesusisiekė, nurodytais telefonais ir elektroniniu paštu neatsiliepė.

UAB „Y1“ operatyvaus patikrinimo ataskaitoje 2015-02-02 FR0760-1776 nurodyta, kad bendrovės el. paštu VVVV ir registracijos adresu: E g. 14 išsiųstas mokesčių administratoriaus raštas, taip pat registracijos adresu išsiųstas mokesčių administratoriaus nurodymas pateikti ginčo buhalterinės apskaitos dokumentus ir registrus. Prašomi dokumentai nebuvo pateikti.

Pagal mokesčių mokėtojų registro duomenis nustatyta, kad UAB „Y1“ buhalterinę apskaitą nuo 2014-02-27 tvarko V. R. , kuris telefonu informavo, kad apskaitos šioje bendrovėje netvarko ir nedirba, E. D. nepažįsta.

SODROS duomenimis bendrovė nuo 2014-06-26 įdarbintų darbuotojų neturi. Laikotarpiu 2014-02-24–2014-04-04 UAB „Y1“ dirbo K. D. (G), kuri yra UAB „T1“ akcininkė (100 proc. akcijų) ir šios bendrovės darbuotoja, tvarkanti Pareiškėjo buhalterinę apskaitą. Pagal žodinį paaiškinimą K. D. neigia dirbusi UAB „Y1“. Nustatyta, kad UAB „T1“ ir Pareiškėjo (nuo 2014-01-11) direktorė yra R. G. (K. D. motina).

UAB „Y1“ nurodytas buveinės adresas: E g. 14, V., t. y. gyvenamasis daugiabutis namas. Šios patalpos nuosavybės teise priklauso UAB „H1“, kurios buhalterinę apskaitą tvarkė R. G. . UAB „H1“ steigėjas 2014 metais yra UAB „T1“.

Panevėžio AVMI 2016-03-03 raštu Nr. (36.2) 6K-423 dėl informacijos apie Pareiškėjo įsigijimus iš UAB „Y1“ ir kaip buvo tvarkoma sandėlio dokumentacija kreipėsi į H. M. (įdarbintam Pareiškėjo sandėlio vedėju). H. M. 2016-03-18 paaiškinime nurodė, kad buvo įdarbintas Pareiškėjo sandėlio vedėju, tačiau faktiškai dirbo sandėlio darbininku (*autokrautuvo vairuotoju*) ir jokios dokumentacijos netvarkė. 2016-04-15 raštu Nr. (36.2) 6K-785 išsiųsti klausimai Pareiškėjo direktorei R. G. dėl sandorių su UAB „Y1“ sudarymo aplinkybių (*kaip surado UAB „Y1“, ar bendravo su įmonės atstovais dėl prekių pirkimo, koku būdu bendrauta, ar surašyta sutartis, ar įsitikino, kad dirbo su egzistuojančiu pardavėju, ar vykdo ekonominę veiklą ir mokestines prievoles, ar buvo nuvykę į UAB „Y1“ buveinę, kas pristatydavo prekes, koku transportu, ar prašėte asmens, pristatančio prekes, pateikti dokumentą, įrodantį jo atstovavimą UAB „Y1“, kas vedė gaunamų prekių apskaitą, kaip vyko apmokėjimai už prekes ir kt.*). R. G. 2014-04-21 pateiktuose atsakymuose nurodė, kad dėl sandorių su UAB „Y1“ negali nieko pasakyti, nes nuo 2014-01-11 A. Š. (K) yra įgaliotas asmuo vykdyti veiklą. 2016-04-27 raštu Nr. (36.2) 6K-859 išsiųsti klausimai Pareiškėjo akcininkui ir įgaliotam asmeniui (komercijos vadovui) A. Š. (K). Pagal siuntų paieškų sistemą 2016-04-28 laiškas įteiktas Pareiškėjui, bet atsakymai į pateiktus klausimus negauti.

Pareiškėjas pateikė 2014 m. kovo–spalio mėn. UAB „Y1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už europadėklus 304013,07 Lt sumai. Pareiškėjas deklaravo 2014 m. pirkimų iš UAB „Y1“ 226095,96 Lt ir 13378,30 Lt PVM. Pareiškėjo pateiktų PVM sąskaitų faktūrų duomenys nesutampa su deklaruotais, todėl nenustatyta, kokias PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjas deklaravo.

Pareiškėjas taip pat pateikė UAB „Y1“ pinigų priėmimo kvitus, kurie neatitinka 2002-10-30 Finansų ministro įsakymu Nr. 340 „Dėl pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų naudojimo, išrašymo ir apskaitos taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų blankų formų patvirtinimo ir pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų blankų gamybos, įsigijimo, naudojimo ir sunaikinimo taisyklių 6.7–6.8 punktų reikalavimų, t. y. nenurodyta pirkėjo ir pardavėjo atstovų vardai, pavardės, minėti kvitai nepasirašyti.

Pareiškėjo atstovai nepateikė kontrolinių kasos aparato juostų už 2014 m. kovo–gegužės mėn., todėl nėra galimybės nustatyti, ar buvo apmokėta už gautas prekes. Taip pat nepateikti ir sandėlyje gaunamų prekių apskaitos dokumentai (sandėlio prekių apskaitos kortelės). Perkamų ir parduodamų prekių apskaita vedama tik vertine išraiška, todėl nėra galimybės nustatyti kiekinę išraišką kiek (kurio tiekėjo) prekių buvo pirka ir parduota. Pareiškėjo pateikti inventorizacijos aktai už 2013-12-31 ir 2014-12-31 neatitinka 1999-06-03 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo Nr. 719 „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ (ir vėlesnių redakcijų) patvirtintų Inventorizacijos taisyklių (toliau – Inventorizacijos taisyklės) 33, 35, 52 p. reikalavimų.

Pareiškėjas nuo 2013-09-16 iki 2014-05-30 už europadėklus mokėjo grynaisiais pinigais išduodamas kasos aparato čekius (naudojo kasos aparatą), nuo 2015-05-30 buvo atsiskaitoma grynaisiais pinigais pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

**Dėl sandorių su UAB „M1“.** 2014 m. vasario–spalio mėn. Pareiškėjas deklaravo polietileno plėvelės įsigijimą iš UAB „M1“ ir į PVM atskaitą įtraukė 8623,66 Lt PVM.

2009-12-07 UAB „M1“ įregistruota į PVM mokėtojų registrą, 2015-03-30 išregistruota iš PVM mokėtojų kaip neteikianti deklaracijų. Šios bendrovės vykdoma veikla – plastikinių pakuočių gamyba, krovinių kelių transportas, variklinių transporto priemonių nuoma ir išperkamoji nuoma.

Nuo 2014-03-12 UAB „M1“ vadovu paskirtas W. R. , kuris nuo 2014-03-21 tapo ir vieninteliu akcininku, nuo 2014-04-07 iki 2014-12-05 direktoriumi paskirtas T. A. . Nuo 2014-12-05 iki 2015-07-29 (iki mirties) UAB „M1“ direktoriumi paskirtas W. R. .

Susipažinus su Panevėžio apygardos prokuratūroje atliekamo UAB „M1“ ikiteisminio tyrimo medžiaga (*bylos Nr. 06-6-00022-15*), nustatyta, kad UAB „M1“ direktorius ir akcininkas W. R. iki mirties 2015-07-29 sirgo sunkia smegenų liga, buvo paralyžuotas, blogai matė. 2015-08-28 paaiškinime W. R. neigia įsigijęs bendrovės akcijas ir vykdęs veiklą. T. A. pateiktame 2015-05-29 įtariamojo apklausos protokole neigia dirbęs UAB „M1“ direktoriumi ir vykdęs veiklą. Buvusi UAB „M1“ direktorė J. M. 2015-12-08 pateiktame liudytojų apklausos protokole nurodė, kad parduodant bendrovę žaliavų ir prekių likučių joje nebuvo.

Nenustatyta, kad UAB „M1“ galėjo turėti kokių nors išteklių polietileno plėvelės prekybai vykdyti – patalpų prekių sandėliavimui, transporto priemonių ar samdomų darbuotojų, kurie galėjo atlikti transportavimo, krovos darbus. Nenustatyta, kad UAB „M1“ būtų sudariusi bendradarbiavimo sutartis su kitomis bendrovėmis dėl šių darbų atlikimo.

SODROS duomenimis bendrovė nuo 2014-10-24 įdarbintų darbuotojų neturi, 2014 m. vasario–gruodžio mėn. atlyginimų nemokėjo (*nėra pateiktų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių A klasės išmokų deklaracijų „Mėnesinė pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracija“ FR0572*).

Į Panevėžio AVMI 2016-04-15 raštu Nr. (36.2) 6K-785 pateiktus klausimus dėl sandorių su UAB „M1“ sudarymo aplinkybių (analogiškai klausimai kaip ir dėl sandorių su UAB „Y1“) Pareiškėjo direktorė R. G. 2016-04-21 atsakyme nurodė, kad dėl sandorių su UAB „M1“ negali nieko pasakyti, nes nuo 2014-01-11 A. Š. (K) yra įgaliotas asmuo vykdyti veiklą. 2016-04-27 raštu Nr. (36.2) 6K-859 išsiųsti klausimai Pareiškėjo įgaliotam asmeniui (komercijos vadovui) A. Š. (K). Pagal siuntų paieškų sistemą 2016-04-28 laiškas įteiktas Pareiškėjui, bet atsakymai į pateiktus klausimus negauti.

Juridinių asmenų registre UAB „M1“ vadovo papildomu kontaktiniu telefonu numeriu yra nurodytas 8 699 99913, kuris pagal 2015-02-02 UAB „Y1“ operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0760-1776 duomenimis yra UAB „H1“ vadovo W. R. . Minėtoje ataskaitoje nurodyta, kad telefono numeriu 8 699 99913 atsiliepė UAB „T1“ atstovė, kuri nurodė, kad tvarko UAB „H1“ buhalterinę apskaitą. Pareiškėjo patikrinimo akte nurodyta, kad UAB „H1“ buhalterinę apskaitą tvarkė R. G. , kuri nuo 2014-01-11 yra Pareiškėjo ir UAB „T1“ direktorė. Pareiškėjo buhalterinę apskaitą taip pat tvarkė UAB „T1“. UAB „H1“ nuosavybės teise priklauso ir UAB „Y1“ buveinės patalpos, esančios E g. 14, V..

Pareiškėjas pateikė 2014 m. sausio–spalio mėn. UAB „M1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už polietileno plėvelę 77356,50 Lt sumai. Pagal gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis Pareiškėjas deklaravo 2014 m. pirkimų iš UAB „M1“ 189314,40 Lt ir 8623,66 Lt PVM. Pareiškėjo pateiktų PVM sąskaitų faktūrų duomenys nesutampa su deklaruotais, todėl nenustatyta, kokias PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjas deklaravo.

Pareiškėjo atstovai nepateikė kasos aparato kontrolinių juostų už 2014 m. sausio–gegužės mėn., todėl nėra galimybės nustatyti, ar buvo apmokėta už gautas prekes, taip pat nepateikė sandėlyje gaunamų prekių apskaitos dokumentų (sandėlio prekių apskaitos kortelių). Perkamų ir parduodamų prekių apskaita vedama tik vertine išraiška, todėl nėra galimybės nustatyti kiekinė išraiška, kiek (kurio tiekėjo) prekių buvo pirktas ir parduotas. Pareiškėjo pateikti inventorizacijos aktai už 2013-12-31 ir 2014-12-31 neatitinka Inventorizacijos taisyklių 33, 35, 52 punktų reikalavimų.

Pareiškėjas nuo 2014-01-13 iki 2014-05-08 už polietileno plėvelę (pakavimo plėvelę) apskaitoje užfiksavo apmokėjimą grynaisiais pinigais išduodant kasas aparato čekius.

Mokesčių administratorius, įvertinęs surinktą medžiagą ir nustatytas faktines aplinkybes, padarė išvadą, kad Pareiškėjas, prieš atlikdamas ūkines operacijas su UAB „Y1“ ir UAB „M1“, turėjo realią galimybę pasidomėti sandorio partnerių veiklos teisėtumu ir su šia veikla susijusio PVM mokėjimu, tačiau Pareiškėjas šių aplinkybių nepagrindė.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjo nesąžiningumas yra konstatuojamas įvertinus šiuos faktus ir aplinkybes:

1. Pareiškėjo faktiškai vykdoma veikla – medienos, statybinių medžiagų ir sanitarinių įrenginių didmeninė prekyba. UAB „Y1“, kuri pardavė europadėklus, 2013–2014 m. gegužės mėn. vykdė veiklą – nuosavo nekilnojamojo turto pirkimas ir pardavimas, 2014 m. lapkričio mėn. pateiktoje PVM deklaracijoje nurodė vykdanti krovininių kelių transporto veiklą.

2. UAB „Y1“ 2014-03-19 įregistruota į PVM mokėtojų registrą. Pareiškėjo pateiktos PVM sąskaitos faktūros, pinigų priėmimo kvitai išrašyti nuo 2014-03-05. Pareiškėjo pateikti UAB „Y1“ pinigų priėmimo kvitai neturi visų buhalterinės apskaitos dokumentams privalomų rekvizitų.

3. UAB „Y1“ deklaruotos veiklos adresu: E g. 14, V, nerandama. Šios patalpos nuosavybės teise priklauso UAB „H1“, kurios steigėjas 2014 metais yra UAB „T1“ ir UAB „H1“ buhalterinę apskaitą tvarkė R. G. .

R. G. yra Pareiškėjo (nuo 2014-01-11) ir UAB „T1“ direktorė. UAB „T1“ akcininkė (100 proc. akcijų) ir šios bendrovės darbuotoja yra R. G. dukra K. D. (G), kuri tvarkė Pareiškėjo buhalterinę apskaitą.

5. UAB „Y1“ ir UAB „M1“ neturėjo europadėklų ir polietileno plėvelės prekybai vykdyti – patalpų prekių sandėliavimui, transporto priemonių ar samdomų darbuotojų, kurie galėjo atlikti transportavimo, krovos darbus. Nenustatyta, kad kontrahentai būtų sudarę bendradarbiavimo sutartis su kitomis bendrovėmis dėl šių darbų atlikimo.

6. UAB „Y1“ direktorius ir akcininkas S. R. nevykdė administratorius nurodymų bei raštų, dokumentų, paaiškinimų nepateikė, į Panevėžio AVMI neatvyko. Vėlesnis direktorius ir akcininkas E. D. deklaruotos ir faktinės gyvenamosios vietos adresais nerastas. SODROS duomenimis E. D. šioje bendrovėje nebuvo įdarbintas, jam darbo užmokestis nebuvo mokamas. UAB „M1“ vadovas ir vienintelis akcininkas paskirtas W. R. , kuris iki mirties 2015-07-29 sirgo sunkia smegenų liga, o 2015-08-28 paaiškinime neigė įsigijęs bendrovės akcijas ir vykdęs veiklą. Nuo 2014-04-07 iki 2014-12-05 UAB „M1“ direktoriumi paskirtas T. A. 2015-05-29 įtariamojo apklausos protokole neigia dirbęs UAB „M1“ direktoriumi ir vykdęs veiklą.

7. UAB „Y1“ nuo 2014-06-26, UAB „M1“ nuo 2014-10-24 įdarbintų darbuotojų neturi. UAB „M1“ 2014 m. vasario–gruodžio mėn. nedeclaravo atlyginimų išmokėjimo.

8. Pagal PVM deklaracijų susistemintus duomenis, Mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenis Pareiškėjo kontrahentai deklaruoto PVM į biudžetą nesumokėjo.

9. Pareiškėjo direktorė R. G. dėl sandorių su kontrahentais sudarymo aplinkybių nurodė, kad nuo 2014-01-11 A. Š. (K) yra įgaliotas asmuo vykdyti Pareiškėjo veiklą.

10. Pareiškėjo akcininkas ir įgaliotas asmuo (komercijos vadovas) A. Š. (K) atsakymų į mokesčių administratoriaus klausimus nepateikė.

11. Pareiškėjas už europadėklus ir polietileno plėvelę mokėjo grynaisiais pinigais, išduodamas kasas aparato čekius (naudojo kasos aparatą), nuo 2015-05-30 buvo atsiskaitoma grynaisiais pinigais pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

12. Pareiškėjo pateiktos kontrahentų išrašytos sąskaitos faktūros nesutampa su deklaruotais mokesčių administratoriui duomenimis.

13. Pareiškėjo atstovai nepateikė kontrolinių kasos aparato juostų už 2014 m. kovo–gegužės mėn., todėl nėra galimybės nustatyti, ar buvo apmokėta už gautas prekes. Taip pat nepateikti ir sandėlyje gaunamų prekių apskaitos dokumentai (sandėlio prekių apskaitos kortelės). Perkamų ir parduodamų prekių apskaita vedama tik vertine išraiška, todėl nėra galimybės nustatyti kiekiu išraiška, kiek (kurio tiekėjo) prekių buvo pirktas ir parduotas.

Atsakydama į Pareiškėjo argumentą, kad mokesčių administratorius privalėjo įrodyti, jog Pareiškėjas žinojo ar galėjo žinoti, kad jo kontrahentai nesumokės į biudžetą pardavimo PVM, Inspekcija nurodo, jog, kaip minėta, šio fakto nustatymas iš esmės negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. Inspekcijos vertinimu, nustatyti faktai patvirtina, kad Pareiškėjas veikė kaip nesąžiningas mokesčių mokėtojas ir žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog įsigydamas prekes iš jo kontrahentų dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje. Konstatuojant

Pareiškėjo nesąžiningumą ir žinojimą dėl kontrahento sukčiavimo PVM srityje, mokesčių sumokėjimo į biudžetą faktas vertinamas kaip vienas iš įrodymų visų mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių kontekste. Pabrėžtina, kad UAB „Y1“ atstovai nevykdė mokesčių administratoriaus raštų ir nurodymų, kaip to reikalauja MAĮ, ir nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų, registrų, paaiškinimų, todėl nėra galimybės nustatyti, ar bendrovės deklaruoti duomenys yra teisingi ir pagrįsti. Tačiau iš PVM deklaracijų susistemintų duomenų, Mokesčių apskaitos informacinės sistemos matyti, kad UAB „Y1“ ir UAB „M1“ deklaruoto PVM į biudžetą nesumokėjo.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjo papildomai su skundu pateikti paaiškinimai bei duomenys apie kontrahentus nepaneigia konstatuotų aplinkybių dėl Pareiškėjo nesąžiningumo. Priešingai, patvirtina, kad Pareiškėjas nesidomėjo savo kontrahentų veiklos pobūdžiu. Kontrahentų veikla nėra susijusi su Pareiškėjo vykdoma veikla bei įsigytomis prekėmis. UAB „Y1“ veiklos sritys yra autokosmetika, automobilių dalys, automobilių garso ir apsaugos sistemos, automobilių parkavimas ir autoservisai, UAB „M1“ veiklos sritys yra automobilių prekyba, logistikos paslaugos, transporto paslaugos. Taip pat Pareiškėjas nesidomėjo įmonės atstovais, jų įgaliojimais, nes UAB „M1“ atstove Pareiškėjo pateiktuose duomenyse nurodyta J. M. , kuri pagal bylos duomenis bendrovės direktore buvo iki 2014-02-18. Ginčo sandorių sudarymo metu UAB „M1“ vadovas ir akcininkas buvo W. R. , kuris iki mirties 2015-07-29 sirgo sunkia smegenų liga, buvo paralyžuotas, taip pat jis neigė įsigijęs bendrovės akcijas ir vykdęs veiklą. UAB „M1“ direktoriumi paskirtas T. A. taip pat neigė dirbęs UAB „M1“ direktoriumi ir vykdęs veiklą. Inspekcija pažymi, kad duomenys apie kontrahentus yra rinkti ne sandorių sudarymo metu, kaip to reikalauja sąžiningo ir rūpestingo mokėtojo samprata, tačiau prieš teikiant skundą jai.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, surinkti faktiniai duomenys, įvertinus jų patikimumą, pakankumą ir nuoseklumą, neleidžia abejoti, kad Pareiškėjas neturi teisės į PVM atskaitą pagal minėtų kontrahentų vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kurios laikytinos neturinčios juridinės galios, konstatavus Pareiškėjo žinojimą ar turėjimą žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

**Dėl Pareiškėjo sąnaudų nepripažinimo.** Konstatavus, kad sandoriai tarp Pareiškėjo ir UAB „Y1“ bei UAB „M1“ realiai neįvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis, todėl pateikti apskaitos dokumentai laikomi neturintys juridinės galios, patikrinimo metu padaryta išvada, kad Pareiškėjas nepagrįstai padidino sąnaudas 415410,36 Lt suma.

Inspekcija sprendime pateikia PMĮ nuostatas dėl apmokestinamojo pelno apskaičiavimo (11 str. 1 d.), leidžiamų atskaitymų (17 str. 1 d.), išlaidų, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindimo tik juridinę galią turinčiais dokumentais (11 str. 4 d.). Taip pat išsamiai skundžiamame sprendime išanalizuoja LVAT praktiką dėl sąlygų, kurioms esant mokesčių mokėtojas įgyja / neįgyja teisę į patirtų išlaidų priskyrimą sąnaudoms, mažinančioms apmokestinamąjį pelną (2004-10-27 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004, 2011-02-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-269/2011, 2011-03-03 nutartis adm. byloje Nr. A-442-301/2011, 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-589/2011, 2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1129/2014, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015 ir kt.). Inspekcija pažymi, kad LVAT 2011-09-05 sprendime administracinėje byloje Nr. A-438-2268/2011 akcentavo, jog aplinkybė, kad buhalterinės apskaitos dokumentai (nagrinėjamu atveju – PVM sąskaitos faktūros), kuriais grindžiama mokesčių mokėtojo teisė apskaičiuojant pelno mokestį iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, neatspindi tikrojo ūkinės operacijos turinio, *per se* (pati savaime) leidžia preziumuoti juridinį faktą, kad asmuo, remdamasis šiais buhalteriniais apskaitos dokumentais (PVM sąskaitomis faktūromis) bei juose užfiksuotais duomenimis, negali pripažinti (pagrįsti) pelno mokestį mažinančių sąnaudų. Mokesčių mokėtojas, analogiškai kaip ir įrodinėdamas savo teisę į PVM atskaitą pagal atitinkamas PVM sąskaitas faktūras, turi pateikti įrodymus (įrodyti) juridinius faktus, kurie suteikia jam teisę į sąnaudų nurašymą – įsigytų prekių (paslaugų) rūšį, kiekį, vertę, prekės pardavėją (paslaugų teikėją) ir kitas su išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, susidarymu susijusias aplinkybes.

Inspekcija konstatuoja, kad nustačius, jog Pareiškėjas neturi teisės į PVM atskaitą pagal UAB „Y1“ ir UAB „M1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, darytina išvada, kad patikrinimo metu pagrįstai sumažintos Pareiškėjo sąnaudos 415410,36 Lt ir papildomai apskaičiuotas PM bei su juo susijusios sumos.

**Dėl A. Š. išmokėtų pajamų apmokestinimo.** Pareiškėjas atskaitingam asmeniui A. Š. prekių įsigijimui pagal pateiktus kasos išlaidų orderius (toliau – KIO) išmokėjo 290919,25 Lt pajamas, kurių panaudojimas nepagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais. Pareiškėjas nesutinka, kad išmokėtos A. Š. pajamos priskirtos A klasės pajamoms, taip pat, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius privalėjo taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas ir, mokestinės naudos gavėju pripažinus A. Š., mokesčines pasekmes nustatyti minėtam asmeniui.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-02-17 nutarimu Nr. 179 „Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių (toliau – Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės) 9 punkte numatyta, kad atskaitingas asmuo, gautais pinigais atsiskaitęs su kitais ūkio subjektais, fiziniais asmenimis, pateikia vyriausiajam buhalteriu (buhalteriui) pinigų sumokėjimo įrodymo dokumentus, kuriuos surašo į avanso atskaitą, – nurodo joje šių dokumentų pavadinimus, numerius, datas, išmokėtas sumas. Atskaitingas asmuo atsiskaito vyriausiojo buhalterio (buhalterio) nustatyta ir ūkio subjekto vadovo patvirtinta tvarka ir terminais, tačiau ne rečiau kaip kartą per mėnesį. Nepanaudotus pinigus atskaitingas asmuo gražina į kasą įforminant kasos pajamų orderį.

Kaip minėta, Pareiškėjas nepagrindė atskaitingam asmeniui A. Š. išmokėtų 290919,25 Lt pajamų panaudojimo juridinę galią turinčiais dokumentais, todėl, kaip nurodo Inspekcija, pagrįstai išmokėta suma priskirta prie apmokestinamųjų pajamų.

Pasisakydama dėl to, kuriam iš mokesčių santykių dalyvių (ar Pareiškėjui, ar A. Š.) tenka pareiga į biudžetą sumokėti GPM, Inspekcija pažymi, kad vadovaujantis GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies 1 punktu Lietuvos vieneto fiziniam asmeniui (gyventojui) išmokėtos pajamos, priskiriamos šio asmens (gyventojų) A klasės pajamoms, išskyrus šiame punkte įtvirtintas išimtis. Pagal GPMĮ 23 straipsnio 1 dalį Lietuvos vienetas, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo išmokėdamas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Įvertinus išdėstytą teisinį reglamentavimą, teigtina, kad Pareiškėjo pajamos pagrįstai priskirtinos prie A klasės pajamų, nuo kurių pareiga išskaičiuoti ir nustatytais terminais bei tvarka į biudžetą sumokėti atitinkamo dydžio GPM tenka būtent Pareiškėjui kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo argumentą, kokios rūšies pajamos buvo išmokėtos, detalizuoja, kad A. Š. buvo išmokėtos kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos išmokos. GPMĮ nepateikia detalaus A klasės pajamų rūšių klasifikacijos, tačiau A klasės išmokų rūšys yra reglamentuotas 2004-01-15 Inspekcijos viršininko įsakymu VA-7 (2014-01-01 įsakymo redakcija) „Dėl Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos formos, jos priedų formų bei jų pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos formos, jos priedų formų bei jų pildymo ir pateikimo taisyklių 1 priede. Inspekcija nurodo, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nenustatė mokestinės naudos gavimo fakto, todėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos taikytos nebuvo. Pareiškėjo atskaitingam asmeniui A. Š. išmokėtos 290919,25 Lt pajamos, kurių panaudojimas nepagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais, priskirtos prie A klasės kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos pajamoms, nuo kurių pareiga mokėti GPM tenka Pareiškėjui.

**Dėl delspinigių ir baudų.** Pareiškėjui apskaičiuota: 1186,97 Eur PVM delspinigiai, 1764,56 Eur PM delspinigiai, 2414,41 Eur GPM delspinigiai, 1911 Eur PVM bauda, 4912 Eur PM bauda, 3791 Eur GPM bauda.



Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika, Konstitucinio Teismo doktrina dėl skiriamų sankcijų, taip pat MAĮ 8 straipsniu, 100 straipsnio 1 dalimi bei 113 straipsniu, prašė Inspekcijos atleisti nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių ir sumažinti baudas.

Inspekcija, remdamasi LVAT praktika tokio pobūdžio bylose, nurodo, kad mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokesstinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių, ir, kadangi valstybės praradimai yra kompensuojami MAĮ nustatytais delspinigiais, baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis (2011-09-05 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2255/11, 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-143-2619/2011, 2012-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A-575-13/2012 ir kt.).

Delspinigių ir baudų skyrimo bei atleidimo nuo jų klausimus reglamentuoja MAĮ. Iš MAĮ 100 str. 1 dalies konstrukcijos matyti, kad joje yra nustatyti du savarankiški atleidimo nuo delspinigių pagrindai, kurių pritaikymo sąlygos yra išdėstytos kitų teisės normų dispozicijose – MAĮ 113 str. 1 dalies 3 punkte, kuri taikytina tik fiziniams asmenims, ir 141 str. 1 dalyje.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktus mokesčio mokėtojas nuo paskirtos baudos gali būti atleistas <...> „jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatą, nepadaroma žala biudžetui; kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.“

Inspekcija pažymi, kad MAĮ 100 ir 141 straipsniuose įtvirtintas baigtinis atleidimo nuo delspinigių pagrindų sąrašas, todėl prašymas atleisti nuo delspinigių gali būti tenkinamas, jei yra nors viena aplinkybė, numatyta ir įtvirtinta aukščiau nurodytose teisės normose. Pareiškėjas nenurodė aplinkybių, sudarančias prielaidas taikyti delspinigių atleidimo pagrindus numatytus MAĮ 141 str. 1 dalies 1–4 punktuose, todėl Inspekcija, įvertinusi nustatytas aplinkybes, byloje pateiktus duomenis, teigia, kad aplinkybių, kurios sudarytų pagrindą Pareiškėją atleisti ar mažinti nuo apskaičiuotų delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalį nenustatyta.

Inspekcija pažymi, kad MAĮ 141 str. 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir MAĮ 141 str. 2 dalyje nustatytų reikalavimų – mokesčio mokėtojas turi būti sumokėjęs priskaičiuoto mokesčio sumą arba šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta tvarka turi būti atidėtas ar išdėstytas. Skundo nagrinėjimo metu nenustatyta, kad Pareiškėjas būtų sumokėjęs apskaičiuotus mokesčius ar jų mokėjimas būtų atidėtas ar išdėstytas, todėl atleidimas nuo paskirtų baudų nespėstinas.

Inspekcija sutinka su Pareiškėju, jog LVAT vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais. Tačiau aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, Inspekcija pastebi, jog mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros. Nagrinėjamu atveju Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo patikrinimo metu atliktus mokesčių administratoriaus procedūrinius veiksmus, nurodo, kad veiksmai atlikti laikantis norminių aktų reikalavimų, mokesstinis patikrinimas truko protingą laiko tarpą, siekiant kuo išsamiau išsiaiškinti visas bylos aplinkybes bei priimti objektyvų ir teisingą sprendimą. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokesčių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas

suprantamas kaip siekimas protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Kaip minėta, Panevėžio AVMI veiksmai, atliekant Pareiškėjo mokesstinį patikrinimą, atlikti laikantis teisės aktų nuostatų. Mokesčių mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str. 1 ir 4 p.). Pareiškėjas nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuotas mokesčių administratoriaus W. R. iniciatyva kontrolės procedūrų metu, o apskaičiuotų mokesčių delspinigių sumos vertintinos kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė. Inspekcija daro išvadą, kad neapibrėžtų įstatymų leidėjo aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą, o kartu delspinigių ir baudų mažinimą būtent šiais pagrindais, nenustatyta.

Pareiškėjo manymu, Panevėžio AVMI nepagrindė paskirtų 30 proc. baudų dydžio. Pareiškėjas nurodo, kad teikė mokesčių administratoriui dokumentus, deklaracijas, paaiškinimus, todėl, jo nuomone, bauda turi būti mažinama.

Baudos skyrimo taisyklės reglamentuotos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje. MAĮ detalčiai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija, administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (*LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008*). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (*LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytas minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*taip pat žiūrėti: 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Inspekcija daro išvadą, kad Panevėžio AVMI, nenustačiusi baudos dydį mažinančių bei didinančių aplinkybių, Pareiškėjui teisėtai bei pagrįstai paskyrė 30 proc. PVM, PM, GPM sumų dydžio baudas, kurios ir paliktinos galioti, kaip visiškai atitinkančios MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje numatytas nuostatas.

Dėl išreikšto prašymo pavesti atlikti Pareiškėjo pakartotinį mokesstinį patikrinimą, atsakytina, kad paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą atsiranda, kai vietos mokesčių administratorius nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir / arba kai yra padaryta esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras (*LVAT 2010-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1146/2010, 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3528/2011; 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3519/2011, 2013-03-18 nutartis adm. byloje Nr. A-442-556/2013*). Inspekcija nurodo, kad ginčo byloje nustatytų aplinkybių bei surinktų faktinių duomenų visuma pagrindžia Pareiškėjui apskaičiuotus mokėtinus į biudžetą mokesčius ir su jais susijusias sumas, todėl nėra pagrindo tenkinti Pareiškėjo prašymo.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokesčinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo perduoti jo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, o, neperdavus skundo nagrinėti iš naujo, sprendimą

panaikinti. Taip pat Pareiškėjas prašo atleisti jį nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių ir baudų arba nustatyti teisingumo bei protingumo principus atitinkantį delspinigių ir baudų dydį.

**Dėl skundžiamo sprendimo prieštaravimo LVAT praktikai dėl mokesčių mokėtojo nesąžiningumo įrodymo.** LVAT 2016-06-17 priėmė sprendimą administracinėje byloje Nr. A-3389-602/2016, kuriuo pakeitė administracinių teismų formuojamą praktiką dėl mokesčių mokėtojo nesąžiningumo įrodymo ginčiuose dėl teisės į PVM atskaitą. Ginčo faktinė situacija yra analogiška LVAT sprendime nurodytai situacijai.

Nagrinėjamame ginče Pareiškėjo nesąžiningumas yra grindžiamas analogiškais aplinkybėmis: Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjo kontrahentai neturėjo išteklių europadėklų ar polietileno plėvelės prekybai vykdyti, t. y. patalpų prekių sandėliavimui, transporto priemonių ar samdomų darbuotojų, be to, mokesčių administratoriaus teigimu, Pareiškėjas turėjo realią galimybę pasidomėti sandorio partnerių veiklos teisėtumu ir PVM mokėjimu. Tai reiškia, kad 2016-06-17 LVAT sprendime pateikti išaiškinimai turi būti tiesiogiai taikomi Pareiškėjo mokestiniam ginčui. Mokesčių administratorius neginčijo kitų Pareiškėjo teisę į PVM atskaitą patvirtinančių sąlygų, vienintelis argumentas siekiant atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą yra Pareiškėjo galėjimas / turėjimas žinoti, kad jo kontrahentai dalyvavo sukčiavimo PVM veikloje.

Visų pirma, LVAT nurodė, jog aplinkybės dėl galimumo vykdyti ekonominę veiklą (*dėl įmonės prastos buveinės, transportavimo, sandėliavimo sąlygų nebuvimo*), galimybės susisiekti su tiekėjo atstovais nebuvimo, nepaneigia apmokestinamojo asmens statuso ir vykdytos ekonominės veiklos (*ESTT sprendimas byloje PPUH Stehcemp C-277/14*).

Antra, LVAT nurodė, jog mokesčių administratorius privalo surinkti įrodymus, kad apmokestinamasis asmuo pats sukčiavo mokesčių srityje arba apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Ginčo atveju mokesčių administratorius Pareiškėjo nesąžiningumą grindžia sprendimo 7 lape išdėstytais argumentais, kurie neturi įtakos arba niekaip neįrodo Pareiškėjo nesąžiningumo:

1. Dėl aplinkybės kad UAB „Y1“ užsiėmė kitokio pobūdžio veikla. LVAT nurodė, jog aplinkybės dėl galimumo vykdyti ekonominę veiklą ar licencijos veiklos vykdymui neturėjimas nedaro įtakos kontrahento nesąžiningumo įrodymui.

2. Dėl aplinkybės, jog UAB „Y1“ į PVM mokesčių mokėtojų registrą buvo įrašyta vėliau nei pateiktos sąskaitos faktūros. ESTT 2015-10-22 sprendime byloje *PPUH Stehcemp C-277/14* pažymėjo, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka apibrėžta plačiai, remiantis faktinėmis aplinkybėmis. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio I ir 2 dalis apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas (sprendimo 34 p.). Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalių neišplaukia, kad apmokestinamojo asmens statusas priklausytų nuo kokio nors administracijos išduoto leidimo ar licencijos siekiant vykdyti ekonominę veiklą (sprendimo *Toth, C-324/11* 30 p.) (sprendimo 37 p.). Taigi Inspekcija negali paneigti, jog sandorių vykdymo metu UAB „Y1“ buvo apmokestinamasis asmuo.

3. Dėl aplinkybės, jog UAB „Y1“ deklarautos veiklos adresu nerandama. Pareiškėjas nėra atsakingas už jo kontrahento suradimą, ypač įvertinant tai, kad praėjo daugiau nei du metai nuo sandorio įvykdymo.

4. Aplinkybės dėl buvusios Pareiškėjo direktorės ir jos dukros tam tikrų įmonių buhalterinių paslaugų teikimo neįrodo šių įmonių sąsajumo ir neįrodo Pareiškėjo nesąžiningumo.

5. Aplinkybės, jog UAB „M1“ ir UAB „Y1“ neturėjo patalpų prekių sandėliavimui, transporto priemonių ar samdomų darbuotojų, niekaip neįrodo Pareiškėjo nesąžiningumo. Tokiais pozicijai pritaria ir LVAT 2016-06-17 sprendime.

6. Aplinkybės, jog UAB „Y1“ ir UAB „M1“ direktoriai ir akcininkai nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, patvirtina ne Pareiškėjo, o šių įmonių nesąžiningumą. Be to, tokie kontrahentų veiksmai yra atliekami ne sandorių sudarymo metu, o po dviejų metų nuo Pareiškėjo bendravimo su šiomis įmonėmis.

7. Aplinkybė, jog Pareiškėjo kontrahentai neturi įdarbintų darbuotojų, visiškai nereikšminga Pareiškėjo nesąžiningumo įrodymui (tam pritaria ir LVAT).

8. Pati Inspekcija cituoja LVAT ir ESTT praktiką, kad aplinkybė dėl kontrahento PVM nesumokėjo nepaneigia pirkėjo teisės į PVM atskaitą.

9. Dėl atsiskaitymo nuo 2015-05-30 grynaisiais pinigais Pareiškėjas pažymi, jog turi laisvę pasirinkti atsiskaitymo už sandorius būdą ir tai nereiškia jo nesąžiningumo.

Remdamasis išdėstytomis aplinkybėmis Pareiškėjas konstatuoja, kad mokesčių administratorius neįvykdė MAĮ 67 straipsnyje nurodytos pareigos ir neįrodė Pareiškėjo nesąžiningumo.

**Dėl Pareiškėjo argumentų neįvertinimo ir papildomų įrodymų surinkimo.** Pareiškėjas akcentuoja, jog šios įmonės galėjo veikti kaip tarpininkai – įsigyti prekes ir naudojantis vežėjo paslaugomis jas iš karto parduoti Pareiškėjui. Pareiškėjas to nenustatinėjo, nes sandorių sudarymui nėra būtina nustatyti, ar prekes perdavė įmonėje įdarbinti asmenys ar pagal sutartis pasamdyti vežėjai ar kiti paslaugas teikiantys asmenys, ar prekės prieš tai buvo sandėliuojamos nuosavybės teise priklausančiose patalpose ar buvo tiesiogiai pervežtos iš pirminio pardavėjo. Tačiau mokesčių administratoriui nustatinėjant, ar sandoriai realiai įvyko, turi būti tiriamos visos galimos aplinkybės ir privalomai nustatinėjama visa sandorio grandinė. Mokesčių administratorius nesurinko jokių realių įrodymų apie tai, kad UAB „Y1“ ir UAB „M1“ realiai šių prekių nepardavė, o visą sprendimą grindė spėjimais ir prielaidomis.

Pareiškėjo teigimu, tik ištyrus šias aplinkybes bus galima nustatyti kontrahentų vaidmenį sandorių grandinėje ir įvertinti Pareiškėjo mokesčines prievoles bei priimti pagrįstą sprendimą.

**Dėl skundo perdavimo Inspekcijai nagrinėti iš naujo.** Siekiant priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą būtina surinkti papildomą informaciją, t. y. Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius privalo nustatinėti, iš kur UAB „Y1“ ir UAB „M1“ įsigijo šias prekes, t. y. iširti visą sandorių grandinę.

Privalu nustatyti, koks vežėjas prekes pristatė Pareiškėjo kontrahentams, koks vežėjas prekes pristatė Pareiškėjui ir kas pervežė perparduotas prekes. Todėl mokesčių administratorius privalo surinkti visus vežimo važtaraščius, taip pat apklausti visus vežėjus ir prekių pirkėjus.

Turi būti nustatyta, kam prekes pardavė Pareiškėjas, nes tik taip bus galima nustatyti, jog visas prekes Pareiškėjas realiai įsigijo ir jas perpardavė.

Privaloma surinkti visas prekių įsigijimo ir pardavimo PVM sąskaitas faktūras, pateiktas deklaracijas ir nustatyti visą sandorių grandinę nuo pradžios iki pabaigos.

Pareiškėjo teigimu, nurodyti veiksmai gali būti atlikti tik naudojantis valdingais mokesčių administratoriaus įgalinimais. Pareiškėjas pažymi, kad abu jo kontrahentai sandorių sudarymo metu buvo veikiantys ūkio subjektai. Pareiškėjas negali nukentėti vien dėl to, kad mokesčių administratorius neištyrė visų sandorių grandinės ir nenustatinėjo ginčui reikšmingų aplinkybių.

**Dėl A. Š. išmokėtų lėšų.** LVAT savo praktikoje yra išaiškinęs, jog tais atvejais, kai taikomos MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos ir nustatoma, jog mokesčines naudos siekė būtent gyventojas (mokesčiu mokėtojas), GPMĮ 23 straipsnis negali būti taikomas (*mokestinė prievolė sumokėti GPM neperkeliamą mokesį išskaičiuojančiam asmeniui, bet GPM apskaičiuojamas gyventojui (mokesčių mokėtojui) t. y. asmeniui, kuris piktnaudžiaudamas mokesčių įstatymais, faktiškai gavo ar siekė gauti mokesčines naudas*). Ginčo atveju mokesčių administratorius privalėjo nustatyti, kas realiai gavo mokesčines naudas ir ar Pareiškėjas yra tinkamas šio ginčo subjektas. Panevėžio AVMI dėl šių aplinkybių nepasisakė, nenurodė tariamai Pareiškėjo gautos mokesčines naudas. Panevėžio AVMI sprendimas prieštarauja LVAT praktikai dėl MAĮ 69 straipsnio ir GPMĮ 23 str. nuostatų taikymo ir aiškinimo, nes nenustatytos esminę reikšmę turinčios aplinkybės – kas ir kokią mokesčines naudas gavo dėl A. Š. išmokėtų lėšų. Todėl ir skundžiamas Inspekcijos sprendimas negali būti laikomas teisėtu.

**Dėl delspinigių ir baudų.** Mokesčių administratorius privalo, vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais, baudą mažinti ar didinti, atsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi. Sudėtine bendradarbiavimo dalimi

laikomas savanoriškas MAĮ nustatytų pareigų vykdymas – deklaracijų teikimas, mokesčių mokėjimas, ką Pareiškėjas neabejotinai vykdė. Pareiškėjas netrukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktų teisių ir teikė visus turėtus dokumentus, todėl konstatuotina, jog Pareiškėjas bendradarbiavo, o tai laikytina baudą mažinančia aplinkybe.

Pareiškėjas pažymi, jog jam iš viso buvo apskaičiuota 15979,94 Eur delspinigių ir baudų, kas sudaro 32 proc. visų apskaičiuotų sumų, o tai, atsižvelgiant į LVAT praktiką (*pavyzdžiui: 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2343-11 ir kt.*), taip pat į Konstitucinio Teismo išaiškinimus bei vadovaujantis teisiniais protingumo ir proporcingumo principais, vertintina kaip akivaizdžiai neproporcinga sankcija Pareiškėjo atžvilgiu.

Taip pat Pareiškėjas akcentuoja, kad jis nėra tas asmuo, kuris turi būti baudžiamas dėl praleistos pareigos sumokėti mokesčius, kadangi ne jis, o A. Š. yra faktinis mokesčių naudos gavėjas ir būtent jam kilo pareiga mokėti mokesčius. Atsižvelgiant į delspinigių kaip sankcijos pobūdį (*LVAT 2011-04-18 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-221/11, 2011-03-21 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-319/11, 2010-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-438/2010*), Pareiškėjas negali būti baudžiamas už ne jam kilusios pareigos neįvykdymą.

Pareiškėjo teigimu, visų išdėstytų aplinkybių visuma suponuoja išvadą, kad apskaičiuoti delspinigiai, kaip prievolės užtikrinimo būdas, šiuo konkrečiu atveju, atsižvelgiant į kilusio ginčo specifiką, ilgą jo nagrinėjimo laiką, visa savo apimtimi būtų neadekvatūs tam tikslui, kurio yra siekiama. Be to, Pareiškėjas nėra mokesčių naudą gavęs asmuo, todėl negali būti baudžiamas už nesavalaikį mokesčių sumokėjimą. Pareiškėjo nuomone, vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais, nuo 50 proc. delspinigių ir baudų jis turėtų būti atleistas.

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

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjo teisės atskaityti 22001,96 Lt pirkimo PVM ir į sąnaudas įtraukti 415410,36 Lt išlaidas pagal UAB „Y1“ ir UAB „M1“ vardu laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 išrašytas PVM sąskaitas faktūras už šiuose dokumentuose nurodytas prekes (europadėklus ir polietileno plėvelę), mokesčių administratoriui konstatavus, jog PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tarp apskaitos dokumentuose nurodytų sandorių šalių, o Pareiškėjas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Taip pat ginčas vyksta dėl Pareiškėjo pagal KIO A. Š. išmokėtų piniginių lėšų pripažinimo Pareiškėjo išmokėtomis A klasės pajamomis ir jų apmokestinimo. Pareiškėjas su tokia Inspekcijos pozicija nesutinka ir nurodo, kad mokesčių administratorius Pareiškėjo nesąžiningumą grindžia argumentais, kurie neturi įtakos arba niekaip neįrodo Pareiškėjo nesąžiningumo. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius privalėjo vadovautis LVAT 2016-06-17 sprendimu administracinėje byloje Nr. A-3389-602/2016, kuriuo teismas pakeitė administracinių teismų formuojamą praktiką dėl mokesčių mokėtojo nesąžiningumo įrodymo ginčiuose dėl teisės į PVM atskaitą. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius privalėjo nustatyti, iš kur UAB „Y1“ ir UAB „M1“ įsigijo šias prekes, t. y. ištirti visą sandorių grandinę. Kadangi mokesčių administratorius to nepadarė, Pareiškėjas prašo Komisijos jo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Pareiškėjas nurodo, kad dėl A. Š. išmokėtų lėšų mokesčių administratorius privalėjo nustatyti, kas realiai gavo mokesčių naudą ir ar Pareiškėjas yra tinkamas šio ginčo subjektas. Taip pat Pareiškėjas prašo atleisti jį nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių ir baudų arba nustatyti teisingumo bei protingumo principus atitinkantį delspinigių ir baudų dydį. Pažymėtina, kad Pareiškėjas skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

Komisija, išanalizavusi ir įvertinusi bylos medžiagą, nustatė, kad nagrinėjamoje byloje ginčo dėl to, jog Pareiškėjo su UAB „Y1“ ir UAB „M1“ sudaryti sandoriai (išrašytos PVM sąskaitos faktūros) atitinka formaliąsias sąlygas, nėra. Nors pagal Pareiškėjo pateiktus sandėlio apskaitos dokumentus mokesčių administratorius ir negalėjo nustatyti įsigytų prekių kiekio ir

tiekėjų (*sandėlio apskaita buvo vedama tik vertine išraiška ir nebuvo galimybės nustatyti kiekinę išraišką, kiek (kurio tiekėjo) prekių buvo pirktas ir parduotas*), tačiau mokesčių administratoriaus surinkta medžiaga liko nepaneigta aplinkybė, kad realus prekių tiekimas visgi įvyko. Tačiau bylos medžiaga vienareikšmiškai patvirtina aplinkybę, kad prekių tiekimas įvyko ne ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis (t. y. ne tarp šiose sąskaitose nurodytų subjektų), o Pareiškėjas neįrodė savo teiginių – dėl aptartų ūkinių operacijų realumo, t. y., jog jos įvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis, bei savo sąžiningumo, pagrįstumo. Mokestinėje byloje surinkti įrodymai paneigia šiuos Pareiškėjo teiginius bei atitinkamai patvirtina mokesčių administratoriaus išvadas dėl mokestinės prievolės atsiradimo.

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota PVMĮ VII ir VIII skyrių normomis, o jos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 str.) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, sprendžiamas ginčas dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT (*pavyzdžiui: 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18; 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1097/2009; 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-235/2014 ir kt.*).

Taip pat nurodytina, jog PVM atskaita patenka į ES teisės reguliavimo sritį. Būtent – PVM atskaita yra pagrindinis ES PVM sistemos elementas, o teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog, siekiant užtikrinti ES vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota ES teisėje įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Pagal minėtos direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, 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. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiais šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

LVAT savo praktikoje (*pavyzdžiui: 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-705/2013, 2013-02-25 sprendime adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-421/2013, 2013-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-371/2013 ir kt.*) atkreipia dėmesį ir į tai, jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Kaip vienas iš teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindų yra laikomas mokesčio mokėtojo nesąžiningumas. Sąžiningumo koncepcija ESTT sprendimuose yra nurodoma tose bylose, kuriose yra pasisakoma dėl galimybės riboti teisę į atskaitą tuomet, kai subjektai dalyvauja PVM sukčiavime. ESTT sąžiningumo koncepciją pradėjo formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd* ir *Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03), kuriose teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimą grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai

prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. ESTT konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Sąžiningumo koncepciją ESTT įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel* ir *Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), kuriose jis sprendė, jog mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris, elgdamasis rūpestingai, negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. Pridurtina, jog sąžiningumo koncepcija ESTT praktikoje toliau plėtojama (pavyzdžiui: 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik*, C-285/11, 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében* ir *David*, C-80/11 ir C-142/11). Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti direktyvą 2006/112/EB, turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (sprendimas byloje *Bonik*).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-705/2013, apibendrinama aukščiau nurodytą ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 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, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija minėtoje nutartyje akcentavo, kad tokiu, koks yra susiklostęs nagrinėjamoje byloje, atveju yra privalu įrodyti šias sąlygas: 1) 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, 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. 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 ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. Pažymėtina, jog, remiantis įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklėmis, įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą aktualią teismų praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi visumą ginčo byloje surinktų įrodymų, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina ne tik aplinkybę, kad Pareiškėjo kontrahentai UAB „Y1“ ir UAB „M1“ sukčiavo PVM srityje, t. y. jog sandorių su Pareiškėju sudarymo metu ne tik nemokėjo į valstybės biudžetą pardavimo PVM, bet net neketino to padaryti (*ginčui aktualiu laikotarpiu šioms bendrovėms vadovavo fiktyvūs (nenustatyti, neįdarbinti) asmenys (UAB „Y1“ direktorius E. D. bendrovėje neįdarbintas, deklaruotos ir faktinės gyvenamosios vietos adresais nerastas;*

UAB „M1“ vadovas ir akcininkas W. R. sirgo sunkia smegenų liga, buvo paralyžuotas ir neigė įgijęs akcijas ir vykdęs veiklą), buveinės ir / ar veiklos vietose bendrovės nebuvo rastos, nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų ir nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų; (UAB „Y1“ 2015-02-02 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-1776, Panevėžio apygardos prokuratūros atliekamo ikiteisminio tyrimo medžiaga dėl UAB „M1“), bet ir aplinkybę, jog Pareiškėjas žinojo (turėjo žinoti) apie tai, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios mokesčių administratoriaus išvadas, yra detalios aprašytos ginčijamame Inspekcijos sprendime (sprendimo 4–6 psl. – dėl sandorių su UAB „Y1“, 6–7 psl. – dėl sandorių su UAB „M1“, 7–8 psl. – dėl Pareiškėjo (ne) sąžiningumo), taip pat šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, Komisija pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, bei, sutikdama su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstytu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu, plačiau pasisako dėl Pareiškėjo 2016-10-31 skunde nurodytų nesutikimo su Inspekcijos sprendimu argumentų.

Dėl Pareiškėjo skunde nurodyto argumento, jog mokesčių administratorius nukrypo nuo aktualios LVAT praktikos, t. y. nesivadovavo LVAT 2016-06-17 sprendimu administracinėje byloje Nr. A-3389-602/2016, kuriuo teismas pakeitė administracinių teismų formuojamą praktiką dėl mokesčių mokėtojo nesąžiningumo įrodymo ginčiuose dėl teisės į PVM atskaitą, Komisija pažymi, jog Pareiškėjo nurodytoje LVAT nutartyje pateiktas išaiškinimas yra vienietinis, t. y. teismas nepasisako ir nekomentuoja ankstesnės savo praktikos (*kuri nurodyta šiame sprendime*) aktualiu ginčui aspektu. Komisijos vertinimu, nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius pagrįstai vadovavosi dominuojančia LVAT praktika analogiškose bylose, pagal kurią asmuo (pirkėjas) žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

Papildomai pažymėtina, jog KT 2006-03-28 nutarime yra nurodęs, jog Konstitucijoje įtvirtinta teismų instancinė sistema turi funkcionuoti taip, kad būtų sudarytos prielaidos formuoti vienodai (nuosekliai, neprieštarinčiai) teismų praktikai – būtent tokiai, kuri būtų grindžiama su Konstitucijoje įtvirtintais teisinės valstybės, teisingumo, asmenų lygybės teismui principais (bei kitais konstituciniais principais) neatskiriamai susijusia ir iš jų kylančia maksima, kad *tokios pat (analogiškos) bylos turi būti sprendžiamos taip pat, t. y. jos turi būti sprendžiamos ne sukuriant naujus teismo precedentus, konkuruojančius su esamais, bet paisant jau įtvirtintų*. Užtikrinant iš Konstitucijos kylantį teismų praktikos vienodumą (nuoseklumą, neprieštarinumą), taigi ir jurisprudencijos tęstinumą, lemiamą reikšmę (be kitų svarbių veiksnių) turi šie veiksniai: teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi savo pačių sukurtų precedentų – sprendimų analogiškose bylose; žemesnės instancijos teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi aukštesnės instancijos teismų sprendimų – precedentų tų kategorijų bylose; aukštesnės instancijos teismai privalo, peržiūrėdami žemesnės instancijos teismų sprendimus, tuos sprendimus vertinti vadovaudamiesi visuomet tais pačiais teisiniais kriterijais; tie kriterijai turi būti aiškūs ir *ex ante* žinomi teisės subjektams, *inter alia* žemesnės instancijos teismams (vadinasi, teismų jurisprudencija turi būti prognozuojama); *teismų praktika atitinkamų kategorijų bylose turi būti koreguojama ir nauji teismo precedentai tų kategorijų bylose gali būti kuriami tik tada, kai tai yra neišvengiamai, objektyviai būtina; toks teismų praktikos koregavimas (nukrypimas nuo teismus ligi tol saiščiusių ankstesnių precedentų ir naujų precedentų kūrimas) visais atvejais turi būti deramai (aiškiai ir racionaliai) argumentuojamas atitinkamuose teismų sprendimuose*. Teismų, priimančių sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, susisaistymas savo pačių sukurtais precedentais (sprendimais analogiškose bylose) bei žemesnės instancijos teismų, priimančių sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, susaistymas aukštesnės instancijos teismų sprendimais (precedentais tų kategorijų bylose) neišvengiamai suponuoja tai, kad minėti teismai turi vadovautis tokia atitinkamų teisės nuostatų (normų, principų) turinio, taip pat šių teisės nuostatų taikymo samprata, kokia buvo suformuota ir kokia



buvo vadovaujamosi taikant tas nuostatas (normas, principus) ankstesnėse byloje, *inter alia* anksčiau sprendžiant analogiškas bylas.

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog mokesčių administratorius Pareiškėjo nesąžiningumą grindžia aplinkybėmis, kurios niekaip neįrodo jo nesąžiningumo. Pasak Pareiškėjo, ginčijamame Inspekcijos sprendime nustatytos aplinkybės, tokios kaip: trečiųjų asmenų (kontrahentų) vykdyta ir / ar nevykdyta veikla (jos rūšis), resursai (jų neturėjimas), darbuotojų skaičius, vadovavimas, deklaruoti ir (ar) (ne) sumokėti mokesčiai, santykiai su mokesčių administratoriumi, negali būti laikomos tinkamais argumentais, pateisinančiais Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą ribojimą. Atsakydama į nurodytuosius Pareiškėjo argumentus, Komisija pažymi, jog, kaip jau buvo minėta anksčiau, nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius įrodinėjo ir vertino vieną iš ESTT bei LVAT praktikoje nurodomų – PVM atskaitą ribojančių – aplinkybių, t. y. Pareiškėjo žinojimą / turėjimą žinoti, kad jis, įsigydamas prekes, dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje (sąžiningumą). Tokiu atveju mokesčių administratorius privalėjo, visų pirma, įrodyti tai, jog prekių tiekėjas, ginčo atveju europadėklus ir polietileno plėvelę Pareiškėjui pardavusios UAB „M1“ ir UAB „Y1“, sukčiavo PVM, o prekių tiekimo sandoriai, iš kurių kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susiję su sukčiavimu PVM. Būtent šių aplinkybių, kurios, Pareiškėjo teigimu, yra susiję ne su juo pačiu ir jo vykdyta veikla, bet su trečiaisiais asmenimis ir neturi jokios įtakos sprendžiant jo teisės į PVM atskaitą ribojimo klausimą, visuma ir patvirtina mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime konstatuotas aplinkybes, jog Pareiškėjo kontrahentai UAB „M1“ ir UAB „Y1“ sukčiavo PVM.

Nors skunde Pareiškėjas akcentuoja, kad jo kontrahentai galėjo veikti kaip tarpininkai – įsigyti prekes ir naudodamiesi vežėjo paslaugomis jas iš karto parduoti Pareiškėjui, tačiau jokių objektyvių šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų nepateikia. Byloje taip pat nėra jokių įrodymų (duomenų), koku būdu ir kas ginčo prekes pristatė Pareiškėjui. Pats Pareiškėjas skunde nenurodo, kas ir kaip jam pristatė ginčo prekes, o išdėsto tik prielaidą dėl jo kontrahentų, kaip tarpininkų, veiklos. Pareiškėjo direktorė R. G. tiek dėl sandorių su UAB „Y1“, tiek su UAB „M1“ sudarymo aplinkybių apskritai mokesčių administratoriui nieko negalėjo pasakyti ir / ar paaiškinti, nes, pasak jos, nuo 2014-01-11 A. Š. (K) buvo įgaliotas asmuo vykdyti veiklą. A. Š. (K) į mokesčių administratoriaus pateiktus klausimus dėl sandorių su minėtomis bendrovėmis atsakymų taip pat nepateikė (*detaliau Komisijos sprendimo 4 ir 5 psl.*). Komisija pažymi, kad šios aplinkybės patvirtina ir kitą šiam mokesčiniam ginčui reikšmingą mokesčių administratoriaus padarytą išvadą, kad Pareiškėjas nesidomėjo savo kontrahentų veiklos teisėtumu, kas prieštarauja sąžiningo, rūpestingo ir apdairaus verslo subjekto veikimo principams. Pareiškėjo aplaidus elgesys, sąmoningas sandorių su realios veiklos nevykdančiomis ir tik formaliais (fiktyvius) vadovus (*kurie nieko nežino nei apie įmones, kurių vadovais jie yra nurodyti, nei apie Pareiškėją, nei apie ginčo sandorius*) turinčiomis įmonėmis sudarymas, Komisijos vertinimu, pripažintinas kaip Pareiškėjo žinojimas / turėjimas žinoti apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

Pasisakant šiuo ginčo aspektu pažymėtina, kad teismų praktika neapibrėžia ir neįvardija konkrečių veiksmų, kuriuos turi atlikti mokesčių mokėtojas, jog įsitikintų, kad jo kontrahentas nesukčiauja PVM. Dėl tokių veiksmų atlikimo (neatlikimo) yra sprendžiama konkrečiu atveju, įvertinus vykdytų sandorių pobūdį, šalių bendradarbiavimo aplinkybes, galimą riziką mokėtojui, mokėtojo patirtį atitinkamoje veiklos srityje. Nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju nustatyta, kad Pareiškėjas, vykdydamas europadėklų ir polietileno plėvelės įsigijimo sandorius, net nežinojo, su kuo šiuos sandorius sudaro, visiškai nesidomėjo savo kontrahentais (*net nežino, ar šios bedrovės veikė kaip tarpininkai, o direktorė apskritai nieko nežinojo apie ginčo sandorių sudarymo aplinkybes*), jų vykdoma veikla, šios veiklos teisėtumu, o tai leidžia sutikti su mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime konstatuota išvada, kad ginčo sandoriuose Pareiškėjas buvo nesąžiningas, nes nesiėmė net elementariausių priemonių (protingų veiksmų) tam, kad būtų įvertintas ne tik jo kontrahentų veiklos teisėtumas, bet ir patys kontrahentai. Pareiškėjo apskaitoje užfiksuota, jog sandoriai su UAB „Y1“ vykdyti 2014 m. kovo–spalio mėn. su UAB „M1“ – 2014 m. vasario–spalio mėn. Per visą šį laikotarpį Pareiškėjas, turėdamas galimybes

nustatyti įmonių atstovų tapatybes, pareikalavdamas pateikti asmens tapatybes bei atitinkamus įgaliojimus patvirtinančius dokumentus, to nepadarė, net nebandė išsiaiškinti konkretesnių šiuos asmenis bei jų veiklą identifikuojančių duomenų, ką esant tokiai situacijai padarytų bet kuris rūpestingas verslininkas. Pažymėtina, kad nei viename mokesčio patikrinimo metu Pareiškėjo pateiktame kontrahentų vardu išrašytame dokumente (*PVM sąskaitose faktūrose, pinigų priėmimo kvituose* (UAB „Y1“) nenurodyti juos išrašę ir / ar pinigus už pateiktas prekes iš Pareiškėjo gavę asmenys. Nenustačius asmenų tapatybių, neaišku, su kuo vykdomos ūkinės operacijos ir ar kita sandorio šalis yra sąžininga. Komisija sutinka, kad ūkio subjektams nėra uždrausta atsiskaityti grynaisiais pinigais, tačiau kai atsiskaitymo grynaisiais pinigais dokumentuose apskritai nėra nurodytas pinigų gavęs asmuo, kyla pagrįstų abejonių dėl pinigų išmokančios sandorio šalies (Pareiškėjo) sąžiningumo, t. y. siekio sandorius su savo kontrahentais vykdyti skaidriai, atidžiai ir rūpestingai. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Pareiškėjas nesiėmė jokių veiksmų tam, kad įsitikintų, jog jo sudaromi sandoriai nelemia jo dalyvavimo sukčiavime PVM srityje, kad išvengtų dalyvavimo su sukčiavimu susijusiuose sandoriuose. Vertinant Pareiškėjo (ne)sąžiningumą, taip pat akcentuotina aplinkybė, jog patalpos, kuriose savo veiklą deklaravo UAB „Y1“ (E g. 14, V.), nuosavybės teise priklauso UAB „H1“, kurios steigėjas 2014 metais yra UAB „T1“, o UAB „H1“ buhalterinę apskaitą tvarkė R. G. (Pareiškėjo ir UAB „T1“ direktorė). Atsižvelgus į visas nurodytas aplinkybes, sutiktina su ginčijamame Inspekcijos sprendime išdėstyta mokesčių administratoriaus pozicija, kad Pareiškėjas neturi teisės į PVM atskaitą pagal minėtų kontrahentų vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kurios laikytinos neturinčios juridinės galios, konstatavus Pareiškėjo žinojimą ar turėjimą žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiu su sukčiavimu PVM srityje.

**Dėl pareiškėjo sąnaudų nepripažinimo.** Komisija pažymi, jog pagal LVAT suformuotą teismų praktiką mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažina mokesčių mokėtojo apmokestinamąjį pelną tik nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais (LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004, 2010-06-17 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-1091/2010, 2011-02-24 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-269/2011, 2011-03-03 nutartis adm. byloje Nr. A-442-301/2011, 2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1129/2014, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015 ir kt.). Pareiga pagrįsti išlaidas juridinę galią ir visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus turinčiais dokumentais tenka mokesčių mokėtojui, kuris siekia, kad tam tikros išlaidos būtų pripažįstamos sąnaudomis. Tokią poziciją patvirtina ir LVAT praktika, kurioje nurodoma, jog tais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindžiančiuose dokumentuose (nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju – PVM sąskaitose faktūrose) užfiksuotų ūkinių operacijų turinio bei jų realumo, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną (LVAT 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1097/2009; 2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-195/2010; 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-589/2011).

Aukščiau šiame sprendime pasisakant dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą aprašytų aplinkybių visuma, Komisijos vertinimu, patvirtina, jog nagrinėjamu atveju ūkinės operacijos tarp Pareiškėjo ir jo kontrahentų realiai tomis sąlygomis, kaip atvaizduota šių įmonių vardu Pareiškėjui išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, neįvyko. Todėl, atsižvelgiant į LVAT suformuotas teisės aiškinimo ir taikymo analogiškos kategorijos administracinėse bylose taisykles, mokesčių administratorius įgijo teisę reikalauti iš Pareiškėjo įrodyti tikrąjį ginčo ūkinių operacijų turinį bei jų realumą – pateikti duomenis apie tikrąjį ūkinės operacijos subjektą, suteikusį jai prekes ir paslaugas bei kitas reikšmingas aplinkybes. Pareiškėjui neatskleidus tikrojo ūkinių operacijų turinio, t. y. nepateikus faktinių duomenų dėl tikrojo kontrahento, mokesčių administratorius teisėtai bei pagrįstai eliminavo Pareiškėjo teisę apskaičiuojant pelno mokesťį iš bendrųjų pajamų atimti 415410,36 Lt sąnaudų sumą pagal UAB „Y1“ ir UAB „M1“ vardu išrašytas ginčo PVM sąskaitas faktūras.

**Dėl skundo perdavimo Inspekcijai nagrinėti iš naujo.** Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatas skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamu atveju nesusiklostė tokia situacija, jog byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negalėtų priimti sprendimo iš esmės, todėl Pareiškėjo prašymas dėl jo skundo perdavimo mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atmestinas. Priešingai, nei nurodo Pareiškėjas, byloje surinkti dokumentai, kaip minėta, patvirtina, jog mokesstinė prievolė apskaičiuota pagrįstai, konstatavus, jog Pareiškėjas nepagrįstai padidino sąnaudas 415410,36 Lt suma bei į PVM atskaitą įtraukė 22001,96 Lt pirkimo PVM pagal UAB „Y1“ ir UAB „M1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įsigytas prekes, nes PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tarp apskaitos dokumentuose nurodytų sandorių šalių, o Pareiškėjas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

**Dėl delspinigių ir baudų.** Pareiškėjo teigimu, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, yra pagrindas atleisti jį nuo 50 proc. apskaičiuotų 1186,97 Eur PVM delspinigių, 1764,56 Eur PM delspinigių, 2414,41 Eur GPM delspinigių, 1911 Eur PVM baudos, 4912 Eur PM baudos ir 3791 Eur GPM baudos. Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad yra pagrindas sumažinti jam skirtas vidutinio dydžio 30 proc. GPM, PM ir PVM baudas.

Komisija pažymi, kad MAĮ 141 str. 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir MAĮ 141 str. 2 dalyje nustatytų reikalavimų – mokesčio mokėtojas turi būti sumokėjęs priskaičiuoto mokesčio sumą arba šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta tvarka turi būti atidėtas ar išdėstytas. Skundo nagrinėjimo Komisijoje metu nenustatyta, kad Pareiškėjas būtų sumokėjęs apskaičiuotus mokesčius ar jų mokėjimas būtų atidėtas ar išdėstytas, todėl atleidimas nuo paskirtų baudų nagrinėjamu atveju nespėstinas.

Dėl ginčo baudų dydžio skundžiamame sprendime nurodyta, kad nagrinėjamu atveju nenustatytos nei baudos dydį mažinančios, nei didinančios aplinkybės, todėl Pareiškėjui paskirtos vidutinio 30 proc. PVM, PM, GPM sumų dydžio baudos. Pareiškėjo teigimu, patikrinimo metu jis netrukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktų teisių ir teikė visus turėtus dokumentus, o šios aplinkybės laikytinos baudą mažinančiomis aplinkybėmis. Šiuo aspektu nurodytina, kad patikrinimo akte yra pažymėta, jog Pareiškėjas pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi atliko geranoriškai. Tačiau kartu patikrinimo akte nurodyta, kad skiriant baudas taip pat turi būti vertintina, jog Pareiškėjas, siekdamas gauti mokesstinės naudos, apskaitoje užfiksavo prekių įsigijimą iš savo kontrahentų, nors žinojo, kad ūkinės operacijos įvyko ne tarp PVM sąskaitose faktūrose nurodytų ūkio subjektų. Taigi šiuo konkrečiu atveju buvo įvardintos tiek Pareiškėjo mokesstinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės (*Pareiškėjas, siekdamas nesąžiningai pasinaudoti teise į PVM atskaitą bei pasididinti leidžiamus atskaitymus, atitinkamai sumažinant mokėtiną PM*), tiek ir ją švelninančios, be to, nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, darytina išvada, kad nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjui kitokio, nei vidutinio papildomai apskaičiuotų mokesčių dydžio baudos. Vadinas, mokesčių administratorius teisėtai bei pagrįstai paskyrė 30 proc. PVM, PM, GPM sumų dydžio baudas.

Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, sutiktina su Pareiškėju, kad šio atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindu taikymas yra formuojamas LVAT praktikoje, todėl, nors konkrečioje LVAT nutartyje (kuria Pareiškėjas yra nurodęs skunde) nurodytu atveju yra minimos aplinkybės, kurios pripažįstamos svarbiomis, taikant šį atleidimo pagrindą, tačiau dėl su šiuo atleidimo pagrindu susijusių aplinkybių buvimo ar nebuvimo yra sprendžiama konkrečiu atveju. Skundžiamame sprendime ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje yra išsamiai išdėstyta mokesčių administratoriaus

pozicija, su kuria Komisija sutinka, aiškinant teisingumo ir protingumo kriterijų taikymą sprendžiant Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl Komisija, vengdama pakartojimų, pasisakys tik dėl Pareiškėjo skunde nurodytų konkrečių argumentų šiuo klausimu.

Pareiškėjo teigimu, jam apskaičiuota 15979,94 Eur delspinigių ir baudų suma, kas sudaro 32 proc. visų apskaičiuotų sumų, vadovaujantis teisiniais protingumo ir proporcingumo principais, vertintina kaip akivaizdžiai neproporcinga sankcija Pareiškėjo atžvilgiu.

Visų pirma, Komisija pažymi, jog, kaip minėta, mokesčių mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Be to, byloje nenustatyta, kad mokesčių administratorius būtų neoperatyviai atlikęs Pareiškėjo mokestinio patikrinimo veiksmus. Pavedimas tikrinti Nr. (42.59) FR0773-836 išrašytas 2016-03-09, patikrinimo aktas Nr. (42.59) FR0680-389 surašytas 2016-05-27, t. y. patikrinimas atliktas tikrai per protingą laikotarpį. Tikrintas mokesčių laikotarpis – nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31, t. y. nepažeidžiant MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyto mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties termino. Bylos duomenys taip pat nesudaro pagrindo konstatuoti buvus kokius nors neteisėtus ir nepagrįstus mokesčių administratoriaus veiksmus ar neveikimą (pavyzdžiui: sąmoningą vengimą vertinti gautą informaciją, mokestinio patikrinimo vilkinimą ar pan.), be to, jokio mokesčių administratoriaus veiklos neteisėtumo (prieštaravimo teisės aktų reikalavimams) nenurodo ir Pareiškėjas. Pažymėtina, kad šiuo atveju mokėtini mokesčiai Pareiškėjui apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl apskaičiuota ginčo delspinigių (ir baudų) bendra suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė ir, Komisijos nuomone, šiuo atveju nelaikytina nepagrįsta. LVAT 2013-09-30 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-575-1470/2013 yra pažymėjęs, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ir baudas ar atleisti nuo jų mokėjimo. Be kita ko, Komisija pabrėžia, kad delspinigiai yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 str. 1 d. 1 p.). Delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas (Pareiškėjas) šiomis sumomis disponavo nepagrįstai. Kadangi Pareiškėjo veiksmai siekiant mokestinės naudos, t. y. pripažinus Pareiškėją nesąžiningu įsigyjant prekes ne iš ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų ūkio subjektų, Komisijos nuomone, įgalina spręsti apie Pareiškėjo sąmoningus veiksmus siekiant nemokėti dalies mokesčių, todėl Komisija ir šiuo aspektu neįžvelgia aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą, sprendžiant dėl Pareiškėjui apskaičiuotų GPM, PM ir PVM delspinigių sumažinimo.

Taigi atsižvelgus į aukščiau išdėstytas aplinkybes, konstatuotina, kad taikyti MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ar jų dalies nėra pagrindo.

**Dėl A. Š. išmokėtų pajamų apmokestinimo.** Kaip nustatyta byloje, Pareiškėjo atskaitingam asmeniui (komercijos vadovui) A. Š. 2014 m. pagal KIO buvo išmokėtos 290919,25 Lt piniginių lėšos, kurioms juridinę galią turintys ir panaudojimą Pareiškėjo veiklai vykdyti patvirtinantys dokumentai nepateikti, t. y. Pareiškėjo atskaitingam asmeniui pagal Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių nuostatas, t. y. teisės aktais nustatyta tvarka, išmokėta 290919,25 Lt suma į Pareiškėjo kasą negražinta ir liko pas atskaitingą asmenį (komercijos vadovą) A. Š. . Vadinasi A. Š. iš Pareiškėjo gavo atitinkamų pajamų.

Pajamos, kurios yra apmokestinamos, yra bet kokia nauda pinigais ir (arba) natūra (GPMĮ 2 str. 14 d., 5 str. 1 ir 2 dalys). Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes dėl Pareiškėjo A. Š. išmokėtos 290919,25 Lt piniginių lėšų sumos, Komisija sutinka su Inspekcijos, remiantis GPMĮ 22 str. 1 dalies ir 23 str. 1 dalies nuostatomis, padaryta išvada, kad Pareiškėjo atskaitingam asmeniui išmokėtos lėšos pagal GPMĮ 22 str. 1 dalies nuostatas priskiriamos A klasės pajamoms, o pagal GPMĮ 23 str. 1 dalies nuostatas nuo tokių pajamų mokesčių apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti privalo šias pajamas išmokantis vienetas, kaip išskaičiuojantis asmuo. Kadangi Pareiškėjas nepagrindė Pareiškėjo atskaitingam asmeniui išmokėtų 290919,25 Lt pajamų panaudojimo Pareiškėjo veiklai juridinę galią turinčiais

dokumentais, mokesčių administratorius pagrįstai šią išmokėtą sumą priskyrė prie apmokestinamųjų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų ir apskaičiavo bei nurodė Pareiškėjui sumokėti GPM. Kitaip vertinti susiklosčiusios situacijos, Komisijos nuomone, nėra pagrindo. Pareiškėjas neginčija, kad A. Š. 2014 m. pagal KIO iš Pareiškėjo gavo 290919,25 Lt pinigines lėšas, t. y. gavo atitinkamų apmokestinamų pajamų, tačiau, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius netinkamai nustatė subjektą, privalantį nuo šių pajamų sumokėti pajamų mokestį į valstybės biudžetą.

Komisija pažymi, kad siekiant konstatuoti, kas, nagrinėjamo ginčo atveju, yra ginčo mokesčių mokėtojas, turi būti nustatoma vadovaujantis MAĮ. Pagal šio įstatymo 2 str. 17 dalį (2014-12-18 įstatymo Nr. XII-1511 redakcija) mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Mokesčių mokėtoju pagal šį įstatymą laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Prievolė mokėti apskaičiuotą mokestį (GPM) nagrinėjamu atveju buvo numatyta GPMĮ. Kadangi šiame sprendime jau konstatuota, kad Pareiškėjas A. Š. išmokėjo A klasės pajamas, Pareiškėjui, kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, pagrįstai ir teisėtai apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios sumos. Nagrinėjamu atveju nėra pagrindo, kaip nurodo Pareiškėjas, prievolę sumokėti GPM nuo A. Š. iš mokėtų piniginių lėšų perkelti A. Š. . Skundžiamame sprendime pažymėta, kad ginčo atveju mokesčių administratorius nenustatė mokestinės naudos gavimo fakto, todėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų netaikė. Pareiškėjas, nors skunde akcentavo, kad remiantis LVAT praktika, mokesčių administratorius privalėjo nustatyti, kas realiai gavo mokestinės naudos ir ar Pareiškėjas yra tinkamas šio ginčo subjektas, jokių objektyvių duomenų (įrodymų) ir / ar aplinkybių, pagrindžiančių MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymą, kartu pagrindžiančių A. Š. siekį gauti mokestinės naudos, nenurodė ir nepateikė. Todėl Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus išvadą, jog Pareiškėjo A. Š. pagal KIO išmokėtos 290919,25 Lt pinigines lėšos, kurioms juridinę galią turintys ir panaudojimą Pareiškėjo veiklai vykdyti patvirtinantys dokumentai nepateikti, priskirtinos A klasės pajamoms.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, konstatuoja, jog skundžiamas sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas. Pareiškėjo skunde išdėstytais motyvais nėra pagrindo jo panaikinti, todėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas yra tvirtintinas.

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 2016-09-30 sprendimą Nr. 69-99.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene