



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „OX“ 2018-02-28 SKUNDO**

2018 m. gegužės 7 d. Nr. S- 78 (7-51/2018)  
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojui nedalyvaujant  
mokesčių administratoriaus atstovui

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2018 m. balandžio 17 d. posėdyje išnagrinęjusi UAB „OX“ (toliau – Pareiškėjas) 2018-02-28 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-02-02 sprendimo Nr. 69-8, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau- Kauno AVMI) 2017-11-20 sprendimą Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-427. Ginčijamame sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2017-06-30 ir 2017-09-14 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.45) FR0680-396, kuriame konstatavo, kad Pareiškėjas nepateikė prašymo įregistruoti PVM mokėtoju ir laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2015-10-17 neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą PVM, taip pažeisdamas 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-971 (toliau – PVMĮ) 71 str. 7 dalies, 92 str. 1 dalies nuostatas. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus Pareiškėjui patikrinimo akte apskaičiuota mokėtina 16521,57 Eur PVM suma.

Pareiškėjas nesutikdamas su patikrinimo akto išvadomis pateikė Kauno AVMI 2017-10-17 rašytines pastabas, į kurias nebuvo atsižvelgta. Kauno AVMI 2017-11-20 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2)FR0682-427 patvirtino patikrinimo akto rezultatus ir

nurodė Pareiškėjui į VMI sąskaitą sumokėti 16521,57 Eur PVM, 6236,81 Eur PVM delspinigių ir 4956 Eur PVM baudą (30 proc. PVM dydžio).

Pareiškėjas nesutikdamas su Kauno AVMI sprendimu Inspekcijai pateikė 2017-12-08 skundą (Centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje gauta 2017-12-15). Skunde Pareiškėjas nurodė, kad Kauno AVMI 2017 metais nepagrįstai atliko du Pareiškėjo patikrinimus (mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą), kurių pagrindas buvo tas pats objektas, ir apskaičiavo skirtingas mokėtinas sumas. Be to, mokesčių administratorius nepagrįstai ir tik formaliais argumentais remdamasis susumavo Pareiškėjo ir UAB „OX“ pajamas, kurios turėtų būti vertinamos atskirai. Pareiškėjas 2017-12-22 pateikė VMI prie FM prašymą (toliau - Prašymas), kuriame dar kartą išdėstė savo poziciją ir paprašė šį prašymą laikyti pateikto skundo 8 ir 9 priedais. Pareiškėjas prašyme išdėstė mokestinio tyrimo eigą, vykdytų išieškojimo veiksmų eigą bei kitas Pareiškėjo nuomone svarbias aplinkybes.

Inspekcija, išnagrinėjusi mokestinio patikrinimo metu Kauno AVMI surinktą medžiagą ir Pareiškėjo skundą su priedais konstatavo, kad Pareiškėjo skundas atmestinas.

### **Dėl PVM**

Pareiškėjas pateiktame Inspekcijai skunde nurodė, kad mokesčių administratorius nepagrįstai susumavo Pareiškėjo ir UAB „KX“ pajamas, manydamas, kad jis ir UAB „KX“ nebuvo susiję asmenys, todėl pajamos turėjo būti vertinamos atskirai.

Pagal PVMĮ 2 str. 2 dalies nuostatas, apmokestinamąjį asmenį kontroliuojantis asmuo, tai asmuo, kuris (1) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų apmokestinamojo asmens akcijų ( dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba (2) pats valdydamas ne mažiau kaip 10 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, kartu su susijusiais asmenimis jų valdo daugiau kaip 50 procentų, arba (3) turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą apmokestinamojo asmens valdymo organų narių ir ( arba) faktiškai kontroliuoja to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus.

PVMĮ 2 str. 31 d. 2 punkte numatyta, kad susijusiais asmenimis laikomi fizinis asmuo ir asmenys, susiję su juo giminytės ryšiais (tiesiąja giminytės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminytės linija iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminytės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminytės linija iki antrojo laipsnio), taip pat fizinis asmuo ir jo sugyventinio giminaičiai (tiesiąja giminytės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminytės linija iki antrojo laipsnio), fizinis asmuo ir jo giminaičių (tiesiąja giminytės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminytės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminytės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminytės linija iki antrojo laipsnio).

Vadovaujantis PVMĮ 71 str. 7 dalies nuostatomis prievolė registruotis PVM mokėtoju, skaičiuoti ir (arba) mokėti į biudžetą PVM atsiranda tuo atveju, jeigu tas pats asmuo (vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal šį įstatymą laikomi su juo susijusiais) kontroliuoja keletą juridinių asmenų, visi jo kontroliuojami juridiniai asmenys ir jis pats (jeigu jis pats vykdo ekonominę veiklą) privalo pateikti prašymus įregistruoti juos PVM mokėtojais, jeigu bendra visų jų gauta ar gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo šio straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą, nepriklausomai nuo to, kad kiekvieno tokio asmens ar dalies jų gauto ar gautino atlygio suma mažesnė nei nustatytoji riba.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo vadovas ir akcininkas M.S. nuo bendrovės įregistravimo valdė 100 proc. akcijų. M. S. kartu su tėvu A. S. (susiję asmenys PVMĮ 2 str. 31 d. 2 punkto prasme) laikotarpiu nuo 2011-06-08 iki 2016-10-28 valdė UAB „KS“ (k. 301171313) akcijas.

Taip pat nustatyta, kad UAB „OX“ pateiktose Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijose (forma FR0600) už laikotarpį nuo 2011-06-01 iki 2015-12-31 deklaravo PVM apmokestinamų

sandorių: nuo 2011-06-01 iki 2011-12-31 – 958648 Lt (277644 Eur), 2012 m. – 1283415 Lt (371703 Eur), 2013 m. – 1214748 Lt (351815 Eur), 2014 m. – 1317196 Lt (381486 Eur), 2015 m. – 311564 Eur.

2017-02-27 VMI prie FM Atrankos ir paramos auditui departamentas atliko Pareiškėjo veiklos analizę ir surašė išvadą Nr. (13.15-38-3) 248-1313, kurioje užfiksavo, kad Pareiškėjas nuo įmonės įsteigimo pradžios PVMĮ 71 str. 7 dalies pagrindu privalėjo registruotis PVM mokėtoju ir vykdyti nustatytas prievolės, nes susijusių asmenų paskutinių 12 mėn. atlygis Pareiškėjo įregistravimo metu viršijo PVMĮ nustatytą privalomo registravimo ribą. Atsižvelgiant į tai Marijampolės AVMI 2015-12-03 nurodymu Nr. (8.4-11M)-FR0706-14033 įpareigojo Pareiškėją iki 2015-12-17 pateikti apyskaitas FR0608 už 2011 m. birželio – gruodžio mėnesius, 2012 m. sausio – gruodžio mėnesius, 2013 m. sausio – gruodžio mėnesius, 2014 m. sausio – gruodžio mėnesius, 2015 m. sausio – birželio mėnesius.

Pareiškėjas apskundė Marijampolės AVMI 2015-12-03 nurodymą Kauno apygardos administraciniam teismui (toliau – KAAT), nepripažindamas tėvo susijusiu asmeniu.

KAAT 2016-03-29 sprendimu atmetė Pareiškėjo skundą kaip nepagrįstą ir pabrėžė, kad ginčo situacijoje lemiamą reikšmę (juridiškai svarbią) turi tik giminystės ryšys (tėvas ir sūnus) bei turimų akcijų procentinė išraiška (arba skaičius), todėl teismas laikė nereikšmingais visus Pareiškėjo atstovo argumentus, susijusius su bendravimo tarp pagrindinių bendrovių akcininkų ypatumais, todėl mokesčių administratoriaus nurodymas laikytinas teisėtu ir pagrįstu.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas KAAT sprendimo neskundė ir 2016-04-26 pateikė apyskaitas FR0608 už 2011 m. birželio mėn. – 2015 m. spalio mėn., kuriose deklaravo mokėtiną 19191,95 Eur PVM sumą, tačiau jos nesumokėjo ir 2016-12-29 pateikė patikslintas apyskaitas FR0608, kuriose deklaravo 141346 Eur mažesnę apmokestinamąją vertę ir 19332 Eur mažesnę mokėtiną PVM.

Atsižvelgdama į aptartas teisės aktų nuostatas, į patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes (M.S. kartu su tėvu A. S. yra susiję asmenys PVMĮ 2 str. 31 d. 2 punkto prasme; Pareiškėjas nevykdė prievolės registruotis PVM mokėtoju ir nedeklaravo bei nemokėjo PVM; KAAT patvirtino Kauno AVMI poziciją, jog Pareiškėjui buvo prievolė registruotis PVM mokėtoju) bei į Pareiškėjo skundo argumentus, Inspekcija konstatavo, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjui vadovaujantis PVMĮ 71 str. 7 dalies nuostatomis buvo prievolė registruotis PVM mokėtoju, deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM.

#### **Dėl mokesstinio tyrimo ir mokesstinio patikrinimo**

Pareiškėjas savo skunde Inspekcijai teigė, kad Kauno AVMI 2017 metais nepagrįstai atliko du Pareiškėjo patikrinimus (mokestinį tyrimą ir mokesstinį patikrinimą), kurių pagrindas buvo tas pats objektas, ir apskaičiavo skirtingas mokėtinas sumas.

Inspekcija, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau - MAĮ) 2 str. 22 ir 23 dalimis, savo sprendime aprašė mokesstinio tyrimo ir patikrinimo esmę ir skirtumus.

Jeigu mokesstinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumų arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokesstinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. (MAĮ 136 str. 1 d.).

Jeigu mokesčių mokėtojas per MAĮ 136 straipsnyje nustatytą terminą ir pasiūlytu būdu nepašalina pranešime nurodytų trūkumų ir prieštaravimų, mokesčių mokėtojui už mokesčių įstatymų pažeidimus (jei jie išaiškinami) taikomos nustatytos baudos (MAĮ 137 str. 1 d.). MAĮ 137 str. 2 dalyje taip pat įtvirtinta, jog trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokesstinį patikrinimą.

Vykdydami šias įstatymo nuostatas bei savo, kaip valstybės institucijos, pareigas, tiek vietinis, tiek centrinis mokesčių administratoriai privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas

teisingai vykdo savo prievoles, tuo tikslu privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą. Toks tyrimas, administruojant mokesčius, turi būti atliekamas vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių, mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (2007-04-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>17</sup>-1086/2007; 2011-04-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-427/2011).

Mokestinio patikrinimo metu nustatčius pažeidimus kyla atitinkamos mokestinės teisinės pasekmės – apskaičiuojami mokesčiai, delspinigiai, skiriamos baudos. Būtent mokestinio patikrinimo rezultatai yra tvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma, ir būtent šie dokumentai turi teisinę galią (privalomumo požymį) bei sukelia mokesčių mokėtoju konkretias teises pasekmes, tarp kurių yra ir draudimas pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtoją dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį (2011-11-28 nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-2699/2011).

Pažymėtina, jog nors mokestinio tyrimo atlikimui *mutatis mutandis* taikomos Mokesčių administravimo įstatymo VI skyriaus („Mokestinis patikrinimas“) nuostatos, reglamentuojančios patekimą į mokesčių mokėtojo patalpas, tikrinimo objektus, dokumentų ir daiktų paėmimą ir įrodymų rinkimą, tačiau mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas yra dvi savarankiškos procedūros, kurias mokesčių administratorius gali vykdyti, atlikdamas mokesčių mokėtojo kontrolę. Mokestinio tyrimo procedūra, pagal kontrolės (tikrinimo) apimtį, yra siauresnė nei mokestinis patikrinimas (2011-02-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-44/2011).

Atsižvelgdama į išdėstytą, Inspekcija atmetė Pareiškėjo skundo argumentą, jog Inspekcija nepagrįstai atliko du Pareiškėjo patikrinimus (mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą), kurių pagrindas buvo tas pats objektas.

#### **Dėl 2017-12-22 prašymo**

Pateiktame prašyme Pareiškėjas dar kartą aprašė mokestinio tyrimo eigą, bendravimą su mokesčių administratoriumi, bendravimą su Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos ir mokestinės nepriemokos priverstinį išieškojimą.

Centrinis mokesčių administratorius susipažinęs su Pareiškėjo 2017-12-22 pateiktu Prašymu pridėjo jį prie Pareiškėjo skundo.

Inspekcija savo sprendime pažymėjo, kad mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokestį, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (žr., pvz., 2010 m. lapkričio 8 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1527/2010; 2010 m. spalio 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1147/2010; 2011 m. gruodžio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-912/2011; 2012 m. gegužės 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1601/2012; 2015 m. spalio 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1021-442/2015 ir kt.).

Įvertinęs Prašyme pareiškėjo išdėstytą poziciją, centrinis mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjo Prašyme išdėstytos aplinkybės nėra tiesiogiai susijusios su atliktu PVM apskaičiavimu ir nepaneigia PVM apskaičiavimo pagrįstumo.

Inspekcija konstatavo, kad vietos mokesčių administratorius surinko pakankamus ir neginčijamus įrodymus, teisingai taikė teisės normas, todėl naikinti mokesčių administratoriaus sprendimą nėra teisinio pagrindo.

*Pareiškėjas* nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad jo centriniam mokesčių administratoriui išdėstyti argumentai buvo neanalizuojami ir nevertinami, į juos neatsakyta, o pats sprendimas priimtas formaliai ir vienašališkai.

Pareiškėjas tikina, kad M. S. vienintelis Pareiškėjo akcininkas, prieš įregistruodamas UAB konsultavosi Marijampolės AVMI skyriuje (Kauno g. 16). Gautų konsultacijų pagrindu M.

S. 2011-06-07 įregistravo UAB „KS“, kuri yra pirmoji ir vienintelė jo valdoma bei iki šios dienos kontroliuojama bendrovė. Bendrovės pavadinime panaudota tėvo – A. S. įmonės pavadinimo žodis „-“ jokio tiesioginio ryšio su tėvo kontroliuojama bendrove neturi, M. S. yra sūnus iš tėvo pirmosios santuokos, kuri yra nutrūkusi daugiau negu prieš 20 metų (Pareiškėjo skundas, 1 priedas, 1 punktas).

Pareiškėjas, suvedęs 2015 m. rugsėjo mėn. pajamų rodiklius, pastebėjo, jog viršijo taikomą PVM lengvatos ribą (tuo metu 45000 Eur per 12 mėn.) ir 2015-10-15 pateikė prašymą Marijampolės AVMI įregistruoti PVM mokėtoju, kas ir buvo padaryta 2015-10-16 suteikiant PVM mokėtojo kodą LT100009724115 ir paskiriant „VMI globėją“. Su „VMI globėja“ išsiaiškinęs tuo metu taikytinas PVM įstatymo 71 str. 1 dalies nuostatas, nuo viršytų gaunamų mėnesių pajamų 45000 Eur per 12 mėnesių Pareiškėjas 2015-10-26 pateikė FR0608 apyskaitas ir vadovaudamasis PVM įstatymo 92 str. 1 dalimi PVM skaičiavo nuo tuo metu galiojančios 45000 Eur per 12 mėn. ribos gautų pajamų skirtumo (*Pastaba: Iš patikrinimo akto matyti (4 psl.), jog Pareiškėjas tinkamai deklaravo PVM prievoles už laikotarpį nuo 2015-10-18 iki 2017-06-30, t. y. neatitikimų nenustatyta*).

Pareiškėjas skunde teigia, kad besikonsultuojantis su naująja „VMI globėja“ sužinojo, kad yra kažkoks „Centro raštas“, nurodantis, kad nuo Pareiškėjo įregistravimo datos yra privaloma apskaičiuoti PVM. Dėl galimybės susipažinti su šiuo „Centro raštu“ Pareiškėjas kreipėsi į VMI. Tačiau vietoje minėto „Centro rašto“ Pareiškėjas gavo 2015-11-12 VMI raštą (nuomonę) Nr. (32.39-PVM)RM-24467 bei 2015-12-03 Marijampolės AVMI nurodymą Nr. (8.4-11M)FR0706-14033 skubiai per 4 darbo dienas pateikti 49 mėn. FR0607 apyskaitas (t. y. nuo 2011-06 iki 2015-06) arba šį nurodymą apskusti, ką Pareiškėjas ir padarė. Kauno apygardos adm. teismas 2016-03-29 sprendimu adm. byloje Nr. I-2187-554/2016 Pareiškėjo skundą atmetė (*Pastaba: šiame sprendime konstatuota, jog tenkinamos PVM įstatymo 71 str. 2 dalies nuostatos*).

Pareiškėjas skunde nurodo, jog Marijampolės rajono apylinkės teismas 2017-02-23 priėmė palankų Pareiškėjui sprendimą Nr. A2.2-45-564/2017, kurio VMI neapskundė ir nekomentuoja.

Pareiškėjo nuomone, Kauno AVMI 2017-04-13 Mokestinio tyrimo išvados (priedas Nr. 4) buvo prieštaringos ir neobjektyvios, todėl jis 2017-04-20 pateikė paaiškinimą – prašymą (priedas Nr. 5), į kurį nebuvo atsižvelgta. Vietoje to, kad būtų iš esmės išnagrinėtos jo pateiktos Rašytinės pastabos (priedas Nr. 1) dėl 2017-09-14 Kauno AVMI sprendimo Nr. (7.45) FR0680-396, mokesčių administratorius net už neįvykdomos užduoties nevykdymą, skyrė 30 proc. baudą, atitinkančią 2 mėnesių bendrovės pajamas.

Pareiškėjas apeliuoja į MAĮ 10 str. ir teigia, jog mokesčių administratoriaus atstovas V. Narvilas 2016-07-28 rašte Nr. (23.3-08)RNA-23068 nurodė, jog taikant PVM įstatymo 71 str. 7 dalies nuostatas nepakanka būti vien susijusiais asmenimis, kad jų pajamos būtų apskaitomos bendrai, reikia vertinti ne pagal formą, o pagal turinį. Todėl jo atžvilgiu mokesčių administratoriaus nevienareikšmiški paaiškinimai pažeidžia MAĮ 6 str., 7 str. bei 8 str. 3 dalies nuostatas. Pareiškėjas prašė, kad jo atžvilgiu būtų taikomos MAĮ 69 str. 2 dalies nuostatos, t. y. *kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas, tačiau į jo prašymus nebuvo atsižvelgta*.

Apibendrinamas Pareiškėjas konstatuoja, jog jo atžvilgiu nepasisakyta dėl PVM Direktyvos 2006/112/EB 11 str. ir MAĮ 3 str. 5 d. bei 69 str. 2 d. nuostatų taikymo. Toks VMI vienašališkas, formalus ir nenuoseklus Pareiškėjos skundo nagrinėjimas (Priedas Nr. 10), net nepasisakant dėl Pareiškėjos antrojo susijusio prašymo (žr. Priedas Nr. 10, 6 psl.), t. y. skirtumų dėl PVM apskaičiavimo mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo metu yra neadekvatus ir nesuprantamas mokesčių mokėtojui.

Pareiškėjas taip pat teigia, jog jam nebuvo leista susipažinti su visa nagrinėjamo Skundo medžiaga ir pareikšti savo atsiliepimus pateiktiems Inspekcijos argumentams taip pažeidžiant MAĮ 36 str., VAĮ 1 str., 20 str., 36-2 str. 1 dalies nuostatas, todėl Inspekcijos sprendimas turi būti panaikintas. Mokesčių administratorius neįvykdė savo pareigos, numatytos MAĮ 19 str. (padėti mokesčių mokėtojui įgyvendinti savo teises ir pareigas) ir 32 str. (nepažeisti mokesčio mokėtojo teisių ir kt.).

Pareiškėjas apeliuoja į Inspekcijos 2018-02-02 sprendime Nr. 69-8 nurodytą Kauno apygardos administraciniame teisme (toliau – KAA) byla Nr. I-2187-554/2016 argumentą dėl PVM įstatymo 71 str. 2 dalies nuostatų taikymo, kas, pasak Pareiškėjo, reikalauja detalesnio paaiškinimo sietino su Pareiškėjo mokestinės prievolės pagrįstumu.

Pareiškėjas savo skunde prašo:

1. Pirmiau nurodytų argumentų pagrindu panaikinti ginčijamą 2018-02-02 sprendimą Nr. 69-8 dėl formalus, neobjektyvus ir dalinio 2017-12-08 Pareiškėjo skundo nagrinėjimo;

2. Priimti atskirą sprendimą pagal Pareiškėjos 2017-12-08 skundo (Priedas Nr. 10) prašymo antrąją dalį dėl MAĮ 3 str. 5 d. ir 69 str. 2 nuostatų taikymo Pareiškėjos atžvilgiu, t. y. Pareiškėjo pajamas PVM prievolei skaičiuoti tik kaip jo vieno pajamas;

2.1. Priimti atskirą sprendimą dėl mokesčių administratoriaus atskirais kontrolės veiksmais Pareiškėjui apskaičiuotų PVM prievolių skirtumų, t. y. Kauno AVMI sprendimu patvirtinta 17071,39 Eur PVM prievolė, o Kauno AVMI 2017-04-13 mokestinio tyrimo išvada – 13542 Eur ir kt.;

2.2. Jeigu Pareiškėjui netaikytinos MAĮ 3 str. 5 d. ir 69 str. 2 nuostatos, Pareiškėjas prašo priimti atskirą sprendimą dėl mokesčių administratoriaus paskirtos 30 proc. baudos pagrįstumo už „neįvykdomos“ Mokesčių tyrimo 2017-04-13 išvadų neįvykdymą;

3. Priimti atskirą sprendimą dėl Pareiškėjo 2017-12-08 skundo (Priedas Nr. 10) prašymo pirmosios dalies dėl Kauno AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo panaikinimo, kaip neatitinkančio MAĮ 19 str., 6 str., 7 str., 8 str. 3 dalies, 9 str., 10 str. ir VAĮ 3 str. nuostatų.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos iš dalies yra keistinas sumažinant paskirtą 30 proc. GPM dydžio baudą iki minimalaus dydžio, kiti Pareiškėjo skunde pateikti argumentai atmestini kaip nepagrįsti.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą PVM, kuris buvo apskaičiuotas už laikotarpį, kai Pareiškėjas privalėjo registruotis PVM mokėtoju dėl atitikimo 71 str. 7 dalies sąlygoms. Ginčijamame sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko PVM patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2017-06-30 ir 2017-09-14 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.45) FR0680-396, kuriame konstatavo, kad Pareiškėjas nepateikė prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju ir laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2015-10-17 neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą PVM, taip pažeisdamas PVMĮ 71 str. 7 dalies, 92 str. 1 dalies nuostatas. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus Pareiškėjui patikrinimo akte apskaičiuota mokėtina 16521,57 Eur PVM, 6236,81 Eur PVM delspinigių ir 4956 Eur (30 proc.) PVM bauda.

Pareiškėjas skunde nurodo, jog Marijampolės rajono apylinkės teismas 2017-02-23 priėmė palankų Pareiškėjui sprendimą Nr. A2.2-45-564/2017, kurio VMI neapskundė ir nekomentuoja. Komisija pažymi, kad Pareiškėjo skunde minimas Marijampolės rajono apylinkės teismo sprendimas ir jame išdėstytos aplinkybės nėra tiesiogiai susijusios su ginčijamu PVM apskaičiavimu ir nepaneigia PVM apskaičiavimo pagrįstumo, t. y. išeina iš mokestinio ginčo nagrinėjimo ribų. Iš bylos medžiagos matyti, kad Marijampolės apylinkės teismas nagrinėjo administracinio teisės pažeidimo bylą, iškeltą Pareiškėjos direktoriui M. S., nes Pareiškėjas turėdamas įsiskolinimus valstybės biudžetui, atsiskaitinėjo su trečiaisiais asmenimis. 2016-12-29 Pareiškėjas pateikė pirmines PVM apyskaitas, todėl nepriemoka, kurios

pagrindu buvo inicijuotas išieškojimas, biudžetui išnyko. Išnykus nepriemokai, teismas nutraukė administracinę bylą.

Pareiškėjas savo skunde teigia, kad Inspekcija nepasisakė dėl PVM apskaičiavimo mokesčio tyrimo ir mokesčio patikrinimo metu skirtumų (Kauno AVMI apskaičiavo skirtingas mokėtinas sumas), Inspekcijos paaiškinimas neadekvatus ir nesuprantamas mokesčių mokėtojui.

Komisija pabrėžia, kad mokesčinis ginčas vyksta tik dėl patikrinimo metu apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusių sumų, o mokesčinis tyrimas teisinių pasekmių nesukelia. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ nuostatomis, savo sprendime išsamiai aprašė mokesčinio tyrimo ir patikrinimo esmę ir skirtumus. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu aiškinimu iš naujo tų pačių dalykų neaptarinėja, o savo sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų apibrėžtose ginčo ribose.

Pareiškėjas teigia, jog jo atžvilgiu nepasisakyta dėl PVM Direktyvos 2006/112/EB 11 str. ir MAĮ 3 str. 5 d. bei 69 str. 2 d. nuostatų taikymo. Pareiškėjas prašo įvertinti galimybę jo atžvilgiu taikyti MAĮ 69 str. 2 dalies nuostatas, t. y. kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Nagrinėjamu atveju, visų pirma, analizuotinos PVMĮ nuostatos, susijusios su prievole registruotis PVM mokėtoju ir MAĮ 10 bei 69 str. taikymo galimybė ginče nagrinėjamu atveju.

Pagal PVMĮ 71 str. 7 d. „Jeigu tas pats asmuo (vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal šį Įstatymą laikomi su juo susijusiais) kontroliuoja keletą juridinių asmenų, visi jo kontroliuojami juridiniai asmenys ir jis pats (jeigu jis pats vykdo ekonominę veiklą) privalo pateikti prašymus įregistruoti juos PVM mokėtojais, jeigu bendra visų jų gauta ar gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo šio straipsnio 1 dalyje nustatytą ribą, neatsižvelgiant į tai, kad kiekvieno tokio asmens ar dalies jų gauto ar gautino atlygio suma yra mažesnė už nustatytą ribą“.

Vadinasi, ši įstatymo norma yra taikoma esant kelioms sąlygoms:

- 1) Jei asmuo (vienas ar kartu su susijusiais) kontroliuoja keletą juridinių asmenų, t. y. ne mažiau kaip du;
- 2) Bendra asmenų atlygio suma per 12 mėn. viršija registravimosi PVM mokėtoju ribą, t. y. 45 tūkst. Eurų.

Prieš verslo skaidymą nukreipta minėta PVMĮ nuostata yra siejama su ne mažiau kaip dviejų asmenų kontrole, kuris nustatoma pagal PVMĮ 2 str. 2 dalies nuostatas. Pagal šias nuostatas apmokestinamąjį asmenį kontroliuojantis asmuo - tai asmuo, kuris (1) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba (2) pats valdydamas ne mažiau kaip 10 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, kartu su susijusiais asmenimis jų valdo daugiau kaip 50 procentų, arba (3) turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą apmokestinamojo asmens valdymo organų narių ir (arba) faktiškai kontroliuoja to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus.

Įstatymo leidėjas šiuo reguliavimu siekia užkirsti kelią mokesčių vengimui, kad verslai nebūtų skaidomi dirbtinai.

Pareiškėjas savo skunde teigia, kad Inspekcija neįvertino jo pateiktų argumentų dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB 2006/ (toliau- PVM direktyva) 11 straipsnyje nurodytų sąlygų taikymo (Pareiškėjo skundo Inspekcijai 4 - 5 psl.). Pareiškėjo nuomone, jo atveju, kaip PVM direktyvos 11 str. nustatyta, turi vienu metu egzistuoti ekonominiai, finansiniai ir organizaciniai ryšiai. Pagal Europos Komisijos išaiškinimus

finansiniai ryšiai egzistuoja tada, kai vienas asmuo valdo daugiau kaip pusę kapitalo kitame asmenyje, ekonominiai ryšiai egzistuoja kai grupės narių pagrindinė veikla yra tokio paties pobūdžio arba viena kitą papildanti arba tarpusavyje susijusi, organizaciniai ryšiai egzistuoja tada, kai yra bent dalinai pasidalijama valdymo struktūra. Pasisakydama dėl Pareiškėjo nuomonės, Komisija pastebi, kad PVM direktyvos 11 str. apima atvejus, kuriems esant kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra *glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais*, t. y. PVM direktyvos nuostata suteikia diskrecijos teisę valstybėms kelis tam tikrais ryšiais susijusius asmenis laikyti vienu PVM asmeniu. Net ir tuo atveju, jei būtų laikoma, kad Lietuvoje netinkamai įgyvendinta ši PVM direktyvos nuostata (tą galėtų konstatuoti tik ESTT), joje išdėstytos sąlygos negalėtų būti taikomos tiesiogiai, nes minėtame 11 str. nustatyti ryšiai (kaip savo praktikoje konstatavo ESTT) turi būti detalizuoti atitinkame nacionaliniame PVM įstatyme. Pastebėtina, kad PVMĮ 71 str. 7 d. nuostata neįteisina galimybės laikyti kelis apmokestinamuosius asmenis vienu apmokestinamuoju asmeniu kaip PVM direktyvos 11 str., o nustato atvejus, kurie preziūmuoja PVM vengimą dėl kontroliuojamų asmenų akcijų (ar dalių) valdymo. Finansų ministerija viešai prieinamuose šaltiniuose (pvz., Verslo žiniuose, <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2017/07/26/sutuoktinio-verslas-gali-sutruckyti-imones-startui>) yra paaiškinusi, kad Lietuvos PVM įstatymo 71–7 straipsnis neįgyvendina PVM direktyvos 11 straipsnio nuostatų, o FM kurdama Lietuvos PVM įstatymą perkėlė iš PVM Direktyvos bendrąją antivengiminę nuostatą (PVM direktyvos 273 str.). PVM direktyvos 273 straipsnis nustato, kad „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų“. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, kadangi PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, išskyrus jose nustatytus apribojimus, nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali numatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų viso mokėtino PVM surinkimui užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. *Sprendimo Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją*). Priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šį 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (2010 m. spalio 21 d. *Sprendimo Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija*).

Komisija pasisako ir dėl Pareiškėjo skunde išdėstyto prašymo situaciją įvertinti turinio viršenybės prieš formą aspektu. MAĮ 10 str. nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Atitinkamai MAĮ 69 str. 2 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Teisė taikyti turinio viršenybės prieš formą principą nėra absoliuti. Komisijos nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių mokėtojo naudai mokesčių teisiniuose santykiuose iš esmės gali būti taikomas, kai veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, bet turinys atitinka mokesčių įstatymų nustatytas aplinkybes. Turinio viršenybės prieš formą principas negalėtų būti taikomas tokiose mokestinėse situacijose, kai įstatymas imperatyviai



nustato objektyvias iš esmės neginčijamas normos taikymo sąlygas, kurių buvimas nesietinas su formaliais reikalavimais, pvz., kai įstatymo sąlygos siejamos su amžiumi, išlaikymo laikotarpiu, giminyste ar pan.

Pareiškėjo ginčijamoje situacijoje PVM mokėjimo prievolė apskaičiuota, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo akcininkas (M.S.) kitame vienetė pats valdydamas daugiau kaip 10 procentų (17 proc.) apmokestinamojo asmens akcijų, kartu su susijusiu asmeniu valdė daugiau kaip 50 procentų akcijų, pripažįstant jį dviejų vienetų kontroliuojančiu asmeniu. Nagrinėjamu atveju kontrolė nustatyta, atsižvelgiant į objektyviai apibrėžtas aplinkybes, t. y. į tai, kad akcininkas kartu su susijusiu asmeniu – tėvu valdė nustatytą akcijų dalį. Komisijos nuomone, ginčo situacijoje vertinant dvi juridiskai svarbias aplinkybes – giminystės ryšį (tėvas ir sūnus) ir valdomo kapitalo dalį – turinio viršenybės prieš formą principas negali būti taikomas.

Pareiškėjas savo skunde nesutinka su paskirta 30 proc. bauda, kuri, jo nuomone, yra neadekvati. Kauno AVMI, skirdama baudą Pareiškėjui, atsižvelgė į tai, kad Pareiškėjas nesutinka su papildomai apskaičiuota PVM suma, kad savo noru nepatikslino deklaracijų ir nesumokėjo mokesčių, bei atsižvelgė į pažeidimo pobūdį ir tęstinumą.

Komisija nurodo nesutinkanti su tokiu mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių, lemiančių mokesčių mokėtoju skiriamos baudos dydį, vertinimu. Komisija, atsižvelgdama į LVAT formuojamą praktiką, pagal kurią pats mokestinis pažeidimas, už kurį yra baudžiama, savaime implikuoja vienokių ar kitokių neleistinių veiksmų atlikimą ir todėl pažeidimo pobūdis negali būti kvalifikuojamas kaip aplinkybė, didinanti skirtiną baudą (*LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A602-1217/2012*). Byloje nėra duomenų, kad Pareiškėjas sąmoningai būtų pažeidęs mokesčių įstatymus. Pagal byloje esančią medžiagą matyti, kad Pareiškėjas tinkamai vykdė savo mokesčines prievoles, o viršijant PVM 45 000 eurų ribą, nedelsdamas kreipėsi į teritorinę valstybinę mokesčių inspekciją dėl įregistravimo PVM mokėtoju. Pareiškėjas galėjo ir nežinoti PVM prievolių nepasiekus PVM ribos, nežymiai (7 proc.) viršijus su susijusiu asmeniu valdomų akcijų skaičių kitoje įmonėje (17 proc.), kurias sąlygojo PVMĮ numatyta išlyga iš bendros registravimosi taisyklės. Komisija pažymi, kad, vertinant baudos dydį, svarbūs visų teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje turi vadovautis gerojo administravimo principu, kuris apima ir pareigą imtis aktyvių veiksmų, padėti, elgtis rūpestingai ir atidžiai. Pagal bylos aplinkybes akivaizdu, kad tik Pareiškėjui pasikreipus dėl registravimosi PVM mokėtoju, viršijus PVM ribą, mokesčių administratorius informavo mokesčių mokėtoją apie jo prievolę registruotis PVM mokėtoju neviršijus PVM ribos dėl kontrolės. Komisija atkreipia dėmesį, kad pagal Akcinių bendrovių įstatymą jau nuo 2010 metų Valstybės įmonei „Registrų centras“ teikiama informacija apie akcininkus, kuria naudojasi ir mokesčių administratorius savo veikloje. Be to, Pareiškėjo pavadinimo fragmentas sutampa su susijusios asmens – tėvo valdoma įmone. Šios aplinkybės leido Inspekcijai žymiai anksčiau įvertinti mokėtojo prievoles ir suteikti aktyvią pagalbą.

Įvertinus nurodytas aplinkybes, Komisijos vertinimu, yra pakankamas pagrindas teigti, kad MAĮ 139 str. 1 dalies pagrindu skiriamos baudos tikslai bus pasiekti paskyrus minimalią papildomai apskaičiuotos PVM dydžio baudą, todėl Pareiškėjui paskirtos 30 proc. dydžio PVM baudos dydis mažintinas iki 10 proc. dydžio.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-02-02 sprendimą Nr. 69-8: vietoje patvirtintų 16521,57 Eur PVM, 6236,81 Eur PVM delspinigių ir 4956 Eur PVM baudos, nurodyti Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 16521,57 Eur PVM, 6236,81 Eur PVM delspinigius ir 1652 Eur PVM baudą.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė