



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „V1“ 2018-08-01 SKUNDO**

2018 m. spalio 2 d. Nr. S-164 (7-144/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

A. A.

2018-09-18 posėdyje išnagrinėjusi UAB „V1“ (toliau – Pareiškėja) 2018-08-01 skundą Nr. 13 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-07-09 sprendimo Nr. 69-78, n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-07-09 sprendimu Nr. 69-78 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2018-05-08 sprendimą Nr. (44.2) FR0682-146, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 22646 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 2194,17 Eur PVM delspinigių, 10 proc. 2264 Eur PVM baudą.

Mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar Inspekcija surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja, įsigydama prekes iš UAB „A1“, žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad UAB „A1“ nesumokės PVM į biudžetą, bei, kad minėtų ūkinių operacijų metu Pareiškėja elgėsi nesąžiningai, dėl ko prarado teisę į 22646 Eur PVM atskaitą.

Inspekcija atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2017-09-30.

Nustatyta, kad Pareiškėja iš UAB „A1“ laikotarpiu nuo 2016-06-01 iki 2016-09-30 įsigijo prekių ir paslaugų už 241181,68 Eur (199556,78 Eur ir 41624,90 Eur PVM). UAB „A1“ pardavimų apimtys Pareiškėjai siekė nuo 42 proc. iki 99,9 proc. Pareiškėja ir UAB „A1“ veikė kaip susiję asmenys. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja, įsigydama prekes ir paslaugas iš

UAB „A1“, kuri sukčiavo ir sąmoningai nemokėjo į valstybės biudžetą mokesčių, elgėsi nesąžiningai ir tapo sukčiaujančios UAB „A1“ bendrininke.

Dėl teisės į PVM atskaitą

Inspekcijos sprendime išdėstytos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVMĮ) 3, 58 ir 80 straipsnių nuostatos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) bei Europos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) formuojama praktika dėl skundo pagrindo bei dalyk (LVAT 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A602-133/2013, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2018-01-25 nutartis adm. byloje Nr. eA-2812-602/2018, ESTT sprendimas sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), ESTT 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik*, C-285/11, taip pat 2012 m. birželio 21 d. sprendimą sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11 ir kt.).

Inspekcija, apibendrindama LVAT formuojamą teismų praktiką, konstatavo:

1) vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą,

2) įrodinėjimo našta dėl pareiškėjo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui,

3) atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, todėl mokesčių institucija turi nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu,

4) žinojimas arba galėjimas žinoti 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 ir t. t.

Inspekcijos sprendime išvardintos šios patikrinimo metu nustatytos aplinkybės:

1) Pareiškėja pirkė turimą iš UAB „A1“. Iš viso laikotarpiu nuo 2016-06-01 iki 2017-09-30 įsigijo prekių ir paslaugų už 241181,68 Eur (199556,78 Eur ir 41624,90 Eur PVM). Pareiškėja per tą patį laikotarpį pardavė UAB „A1“ prekių ir paslaugų už 116697,42 Eur (96794,87 Eur ir 19902,55 Eur PVM) ir atliko užskaitą 116697,42 Eur sumai;

2) 2017-01-01 Pareiškėja buvo skolinga UAB „A1“ 22414,85 Eur, tačiau už įsigytas prekes ir paslaugas banko pavedimais nemokėjo į UAB „A1“ banko sąskaitą, bet pagal UAB „A1“ prašymus pati iš savo banko sąskaitos mokėjo UAB „A1“ darbuotojams atlyginimus, žemės nuomotojams nuomos mokesťį, atsiskaitė su UAB „A1“ tiekėjais, viso per 2017 m. sausio–rugsėjo mėn. sumokėjo 40437,39 Eur, todėl piniginės lėšos nepakliuvo į UAB „A1“ banko sąskaitą ir mokesčių administratorius neturėjo galimybės išieškoti UAB „A1“ mokesstinės nepriemokos;

3) 2017-09-07 Pareiškėja banko pavedimu sumokėjo 12016,15 Eur antstoliui UAB „A1“ skolą vykdomose bylose su SODRA. Nenustatyta Pareiškėjos atsiskaitymų grynais pinigais su UAB „A1“;

4) UAB „A1“ Šiaulių apygardos teismui (toliau – Teismas) pateikė sutartis su UAB „K1“, UAB „Š1“, UAB „P2“ dėl skolų grąžinimo termino atidėjimo, t. y. kad atidėtas 174306,74 Eur skolos mokėjimas, taip pat pateikė 2017-05-09 pasėlių inventorizavimo aktą, kad pasėta 77,08 ha žieminių kviečių, 4,45 ha vasarinių žirnių, 3,11 ha žieminių rapsų ir 24,10 ha paruošta sėjai (pūdymas), UAB „A1“ naudojamų žemės sklypų plotas padvigubėjo lyginant su 2016 m., t. y. išaugo nuo 57,05 iki 108,75 ha. Šiaulių apygardos teismas atsižvelgė į papildomai pateiktus duomenis ir 2017-06-02 priėmė nutartį atsisakyti UAB „A1“ kelti bankroto bylą;

5) Pareiškėja pakartotinai (ji jau buvo pirkusi turimą iš UAB „A1“ 2016 m. gruodžio mėn., bet 2017 m. gegužės mėn. turimą grąžino ieškinio dėl bankroto bylos iškelimo nagrinėjimo metu), dar kartą 2017 m. birželio–rugsėjo mėn. pirkė iš UAB „A1“ tą patį turimą (kombainą, purkštuvą, traktorių ir kt.) ir kitą (kompiuterį);

6) 2017-11-16 UAB „A1“ direktorius R. P. paaiškino nurodė, kad esant finansiniams sunkumams neturėjo lėšų kombaino remontui, neturėjo lėšų įdarbinti mechanizatorių nuimti derlių, dėl to kombainas buvo parduotas ir pakartotinai parduotas Pareiškėjai, nes liepos mėn. reikėjo kultū

žieminį rapsą, o su P3 kredito unija jau prieš pusmetį buvo kalbama dėl įkeisto turto pardavimo ir jį neprieštaravo;

7) UAB „A1“ laikotarpiu nuo 2016-06-01 iki 2017-09-30 padavė Pareiškėjai žemės ūkio techniką, įrankius, įrengimus, pasėlius, žemės ūkio paslaugas. UAB „A1“ pardavimų apimtys Pareiškėjai siekė nuo 42 proc. iki 99,9 proc. visų pardavimų;

8) UAB „A1“ pagal pateiktus bankų atsiskaitomųjų sąskaitų išrašus, kasos ir atskaitingų asmenų pajamas iš veiklos bei susitarimus dėl tarpusavio skolų užskaitymo laikotarpiu nuo 2016-08-01 iki 2017-07-31 patyrė 196106,21 Eur išlaidų, t. sk. 139265,58 Eur (71,0 proc.) atsiskaitė su tiekėjais, 11137,58 Eur (5,7 proc.) išmokėjo darbo užmokestį, 1064,91 Eur (0,1 proc.) nurašyta arba sumokėjo SODRA, 204,43 Eur (0,01 proc.) nurašyta arba sumokėjo antstoliams, 2492,95 Eur (0,02 proc.) nurašyta arba sumokėjo Inspekcijai, 31000,0 Eur (15,8 proc.) grąžino R. P. paskolą, 10867,91 Eur (5,6 proc.) sumokėjo žemės nuomos mokesčių, 123,14 Eur (0,01 proc.) sumokėjo mokesčius už banko paslaugas;

9) UAB „A1“, vykdydama veiklą ir gaudama pajamas, pažeidė Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.930 1 straipsnyje numatyto atsiskaitymo grynais ir negrynais pinigais eiliškumo nuostatas, todėl 2017-09-25 UAB „A1“ duotas mokesčių administratoriaus nurodymas atsiskaityti negrynaisiais pinigais nuo 2017-09-29 iki 2018-09-28. UAB „A1“ turėjo 59377,81 Eur mokesstinę nepriemoką, kurios išieškojimui buvo priimti nurodymai nurašyti mokesstinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojų sąskaitų, tačiau parduotos žemės ūkio produkcijos pirkėjai UAB „B1“, UAB „T1“ atsiskaitė su UAB „A1“ grynaisiais pinigais, UAB „A1“ šiuos pinigus per atskaitingus asmenis naudojo daugiausiai atsiskaityti su tiekėjais, taip pat grąžino paskolą 31000 Eur akcininkės V. P. broliui R. P.;

10) Pareiškėja kontroliavo 100 proc. UAB „A1“ akcijų ir faktiškai kontroliavo UAB „A1“ priimamus sprendimus. Pareiškėjos akcininkai: Ž. P. – 25 proc., V. P. – 75 proc. akcijų;

11) Ž. P. taip pat kontroliuoja 100 proc. UAB „K1“ akcijų. UAB „K1“ tvarko Pareiškėjos ir UAB „A1“ buhalterinę apskaitą;

12) Akcininkės V. P. tėvas S. P. yra Pareiškėjos komercijos direktorius, o UAB „A1“ komercijos direktorius buvo R. P. (S. P. sūnus ir V. P. brolis), kuris nuo 2017-10-13 dirba UAB „A1“ direktoriumi;

13) nuo 2017-10-16 Pareiškėjos direktore dirba E. L., kuri perėjo dirbti iš UAB „A1“ (dirbo nuo 2010-10-04 iki 2017-10-12);

14) R. P. tuo pačiu metu dirbo abiejuose juridiniuose vienetuose, t. y. nuo 2014-12-10 iki dabar dirba pas Pareiškėją ir nuo 2015-03-09 iki dabar dirba UAB „A1“;

15) abiejų mokesčių mokėtojų biuro patalpos yra tuo pačiu adresu: *(duomenys neskelbtini)*;

16) abu mokesčių mokėtojai tikrinamuoju laikotarpiu vykdė susijusią žemės ūkio veiklą – Pareiškėja nuo 2016-01-01 iki 2017-09-30 iš susijusios UAB „A1“ nuomojo transporto priemones arba su savo žemės ūkio technika atliko žemės ūkio paslaugas UAB „A1“;

17) Pareiškėja, kaip minėta, savo veikloje naudoja žemės ūkio techniką (kombainą, traktorių, purkštuvą, plūgą, tręštuvą, grūdų valomąją, traktoriaus puspriekabes ir kita), kuri anksčiau buvo įregistruota ir naudojama UAB „A1“ veikloje;

18) Pareiškėjos žemės ūkio technika, įsigyta iš UAB „A1“, laikoma tuo pačiu adresu, kur ją laikė ir UAB „A1“ – *(duomenys neskelbtini)*;

19) Darbuotojų skaičius UAB „A1“ tikrintu laikotarpiu mažėjo: t. y. 2016-10-01 UAB „A1“ dirbo 13 darbuotojų, 2016-10-25 – 7 darbuotojai, o nuo 2016-12-03 – 3 darbuotojai (direktorė, administratorė, komercijos direktorius); taigi, per kelis mėnesius darbuotojų skaičius sumažėjo 77 procentais (nuo 13 iki 3). 2017-07-14 pagal terminuotą darbo sutartį buvo priimtas vienas darbuotojas, nuo 2017-10-13 3 darbuotojai atleisti, liko dirbti 1 darbuotojas – generalinis direktorius R. P.;

20) Pareiškėjos sandoriai su UAB „A1“ vyko tęstinį laikotarpį (nuo 2016-03-01 iki 2017-09-30), jau 2017-04-21 atlikto operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjai buvo pasiūlyta nesinaudoti PVM atskaita už 2016 m. gruodžio mėn., kol UAB „A1“ nesumokės į biudžetą pardavimo PVM, tačiau nurodymas buvo įvykdytas tik laikinai, gražinant turtą, o 2017 m. birželio–rugsėjo mėn. Pareiškėja pakartotinai tą patį turtą įsigijo iš UAB „A1“ kelis kartus aukštesne kaina.

Inspekcijos vertinimu, aukščiau išdėstyti faktai kaip tam tikra įvykių seka (Pareiškėjos ir UAB „A1“ ilgalaikė bendra ūkinė veikla, Pareiškėja yra UAB „A1“ savininkė, Pareiškėjos akcininkės V. P. tėvas R. P. yra Pareiškėjos komercijos direktorius, o UAB „A1“ komercijos direktorius buvo R. P. (S. P. sūnus ir V. P. brolis), Pareiškėja naudoja techniką, buvusią UAB „A1“ valdyje ir pan.) patvirtina, kad Pareiškėjos santykiai su UAB „A1“ rėmėsi abipusiu pasitikėjimu, todėl Pareiškėja kaip susijusi su UAB „A1“, turėjo realią galimybę žinoti, jog pardavėjas už ūkines operacijas nesumokės 22646 Eur PVM už 2016 m. birželio, rugpjūčio, lapkričio mėn. bei 2017 m. gegužės–liepos mėn. ir rugsėjo mėn. Šiuo atveju pripažinta, kad Pareiškėja elgėsi nesąžiningai, kas paneigia mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą. Be to, UAB „A1“ PVM prievolė iki šiol nėra padengta. Inspekcija konstatavo, kad nėra teisinio pagrindo Pareiškėjai suteikti teisę į PVM atskaitą.

2. Dėl kitų asmenų mokesstinės prievolės

Inspekcijos sprendime, atsakant į Pareiškėjos skundo argumentus, kad iš jos nepagrįstai reikalaujama antrą kartą tos pačios sumos, nes PVM yra mokėtinas UAB „A1“, be to, Pareiškėja pasiruošusi perimti UAB „A1“ nepriemoką, cituojama LVAT 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1316/2013: <...> nagrinėjamos bylos dalykas yra pareiškėjo, o ne kitos UAB „A1“ mokesstinės prievolės, t. y. atsisakymas suteikti teisę į atskaitą pareiškėjo kaip PVM mokėtojo UAB „A1“. Nagrinėjamoje byloje yra nustatyta teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlyga – pareiškėjo žinojimas apie dalyvavimą PVM sukčiavime, todėl yra pagrindas riboti šią mokesčio mokėtojo teisę nepriklausomai nuo nustatytų kitos UAB „A1“ mokesčių prievolių. Byloje nustatytas teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygą ir neapribojus šios mokesčių mokėtojo teisės, sprendimas neatitiktų PVM esmės, nes ši mokesčio mokėtojo teisė yra nustatoma tam, kad mokesčių mokėtojas nebūtų apsinkintas PVM mokėjimu, o ši mokesčių mokėtojų galutinis vartotojas, jeigu yra nustatomi visi būtini PVM elementai ir nėra teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygų.

Šiuo atveju, Inspekcija sprendė Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą klausimą, todėl nėra teisinio pagrindo sutikti, jog kyla dvigubo apmokestinimo problema ir galimas nepriemokos perėmimas.

Pareiškėja pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Inspekcijos 2018-07-09 sprendimas Nr. 69-78 yra neteisėtas ir nepagrįstas, kadangi mokesčių administratorius nenustatė visų teisiškai reikšmingų aplinkybių, netinkamai vertino nustatytas aplinkybes.

Skunde teigiama, kad Inspekcija ginčijamame sprendime konstatavo, jog PVMĮ normose nėra įtvirtintos sąlygos (aplinkybės), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Papildomai priskaičiuota 22646 Eur suma argumentuojama ne Lietuvos Respublikoje galiojančiais teisės aktais, kurių ūkio subjektai turėtų laikytis, o teismų praktika, Europos Sąjungos Direktyvų nuostatomis.

Iš patikrinimo akto duomenų matyti, kad UAB „A1“ įsiskolinimas biudžetui pirmiausia susidarė už 2009–2010 metų laikotarpį, kai ūkininkas A. V. nesumokėjo PVM į biudžetą (19050 Eur, delpinigių ir bauda), kurių sumokėjimo reikalavimas „veda“ į UAB „A1“ bankrotą.

UAB „A1“ pradėjo aktyvią veiklą jau 2009 metais gaunant paskolą ir įkeičiant žemės ūkio techniką, kuri tikrintu laikotarpiu buvo parduota, su kreditoriaus (P3 kredito unijos) sutikimu už turto vertintojo „Ober Haus“ nustatytą likvidacinę kainą.

1. Dėl pardavėjo laikinų finansinių sunkumų atskaita į PVM negali būti ribojama. UAB „A1“, iš kurios buvo įsigytas turtas turi finansinių sunkumų, bet ji vykdo veiklą ir deda visas pastangas, kad nebūtų iškelta bankroto byla, tikslu atsiskaityti su kreditoriais ir biudžetu. Pareiškėjos teigimu, surinkti duomenys įrodo, kad PVM už sandorius, vykusius tarp UAB „A1“ ir Pareiškėjos, bus sumokėtas. Pačios Inspekcijos cituojamoje teismų praktikoje vyrauja nuostata, kad ir Pareiškėjai žinant, kad pardavėja UAB „A1“ turi laikinų finansinių sunkumų, bet pirkėjui (Pareiškėjai) teisė į PVM atskaitą negali būti dėl to ribojama.

Inspekcija nevertino Pareiškėjos skunde Inspekcijai išreikšto sutikimo sumokėti PVM už UAB „A1“. Mokesčių mokėtojas vadovaujasi PVMĮ, kuris suteikia teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM, nepriklausomai nuo to, ar pardavėjas turi skolų biudžetui, ar ne.

2. Visi Inspekcijos pateikti faktai, Pareiškėjos pastabos dėl patikrinimo akto rodo UAB „A1“ ir Pareiškėjos aktyvius veiksmus siekiant atsiskaityti su biudžetu.

2.1. Pareiškėjos nuomone, faktas, kad ji banko pavedimu sumokėjo 12016,15 Eur Sodrai už UAB „A1“, neginčijamai įrodo Pareiškėjos siekį atsiskaityti su biudžetu, taip pat Pareiškėjos ir UAB „A1“ atsiskaityti su Inspekcija.

2.2. Pareiškėjos veiksmai prisiimant UAB „A1“ įsiskolinimus įrodo, kad siekiama atsiskaityti su visais kreditoriais.

2.3. Pareiškėja teigia neatlikusi jokių paslėptų, iš anksto suplanuotų veiksmų, siekiant nemokėti PVM – visi veiksmai buvo nukreipti išsaugoti UAB „A1“ ir atsiskaityti su kreditoriais pagal susidariusias aplinkybes. Inspekcijai dėl ūkininko A. V. priskaičiavus apie 30000 Eur PVM (su delpiniais ir baudomis) kreditoriaus P3 kredito unijos iniciatyva UAB „A1“ buvo priversta pardavinėti įkeistą turtą.

Šiaulių apygardos teismas taip pat konstatavo, kad UAB „A1“ turi laikinų finansinių sunkumų. Teismas, atsisakydamas kelti bankroto bylą UAB „A1“, išvelgė UAB „A1“ ir Pareiškėjos pastangas atsiskaityti su kreditoriais, taip pat ir biudžetu.

Skunde pabrėžiama, kad Inspekcija nekreipė dėmesio į Šiaulių apygardos teismo padarytas išvadas, jog UAB „A1“ turi laikinų finansinių sunkumų ir jos būklė neatitinka kriterijų, kad būtų keliama bankroto byla ar būtų požymių, kad būtų planuojama nemokėti kreditoriams (tame tarpe biudžetui).

Pareiškėja pažymi, kad UAB „A1“ turtas buvo įkeistas ir negalėjo būti parduotas už likutinę keliasdešimties eurų kainą, kai tikroji technikos vertė yra dešimt kartų didesnė (kreditoriaus reikalavimu technikos kaina nustatyta turto vertintojų).

2.4. Pareiškėja nurodo, kad sumokės pirkimo PVM už pardavėją UAB „A1“ – Pareiškėja pasiruošusi atlikti teisėtas procedūras (perimti mokestinę nepriemoką) prisiimti UAB „A1“ mokestinę 22646 Eur skolą su priskaičiuotais delpiniais.

3. Inspekcija, atmesdama Pareiškėjos skundą nesilaikė teisės aktų:

3.1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 6 straipsnio nuostatų (apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą);

3.2. MAĮ 132 straipsnio nuostatų. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius neįsigilino į surinktą medžiagą, neįvelgė dvigubo apmokestinimo, negalimumo uždrausti PVM atskaitą, kai pardavėjas turi laikinų finansinių sunkumų, kai Pareiškėja sutinka sumokėti PVM už UAB „A1“.

3.3. MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatas, kur nurodoma, kad mokesčių administratorius privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių administratorius formaliai vykdo savo pareigas, neatsižvelgdamas į aplinkybes apmokestina už tą patį sandorį du ūkio subjektus.

3.4. MAĮ 32 straipsnio nuostatas (mokesčių administratorius privalo tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, nepažeisti mokesčių mokėtojų teisių). PVMĮ nenumatytas teisės į PVM atskaitą ribojimas, kai pardavėjas turi laikinų finansinių sunkumų.

3.5. MAĮ 66 ir 67 straipsnių nuostatas. PVM nuo to paties sandorio negali būti skaičiuojamas antrą kartą.

Remiantis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėja prašo Komisijos: 1) panaikinti Inspekcijos 2018-07-09 sprendimą Nr. 69-78; 2) priimti naują sprendimą suteikiant Pareiškėjai teisę perimti UAB „A1“ 22646 Eur skolą biudžetui arba priimti sprendimą dėl Inspekcijos susitarimo pasirašymo su Pareiškėja dėl 22646 Eur mokėjimo už UAB „A1“.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM mokesčių administratoriui nepripažinus jos teisės į 22646 Eur pirkimo PVM atskaitą pagal UAB „A1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Iš bylos medžiagos spręstina, kad mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjos teisės atsiskaityti 22646 Eur pirkimo PVM, nes Pareiškėja ginčo ūkinėse operacijose buvo

nesąžininga, t. y. žinojo arba turėjo galimybę žinoti, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2016-06-01 iki 2017-09-30 įsigijo prekių ir paslaugų iš UAB „A1“ už 241181,68 Eur (199556,78 Eur ir 41624,90 Eur PVM). Pareiškėja per tą patį laikotarpį pardavė UAB „A1“ prekių ir paslaugų už 116697,42 Eur (96794,87 Eur ir 19902,55 Eur PVM) ir atliko užskaitą 116697,42 Eur sumai. UAB „A1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtą PVM Pareiškėja įtraukė į atskaitą, tačiau UAB „A1“ vengė atsiskaityti su biudžetu ir pardavimo PVM į biudžetą nesumokėjo. Inspekcija, išanalizavusi patikrinimo metu surinktą informaciją, priėjo išvadą, kad UAB „A1“ sukčiavo PVM, o Pareiškėja žinojo / turėjo galimybę tai žinoti.

Pareiškėja su tokia Inspekcijos pozicija nesutinka, nes, jos nuomone, teisė į PVM atskaitą negali būti ribojama vien dėl to, kad kontrahentas (šiuo atveju – UAB „A1“) turi laikinų finansinių sunkumų. Pareiškėja pabrėžia, kad UAB „A1“ vykdo veiklą ir deda visas pastangas, kad išvengtų bankroto, siekia atsiskaityti su kreditoriais ir biudžetu. Pareiškėja yra pasiruošusi perimti ir sumokėti kontrahentės mokesstinę 22646 Eur PVM nepriemoką su delspinigiais. Be to, Pareiškėja nagrinėjamu atveju įžvelgia dvigubo apmokestinimo išvengimo principo pažeidimą – už tą patį sandorį apmokestinami 2 ūkio subjektai.

Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjos motyvus, taip pat į tai, kad Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje detalios aptartos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių iš naujo neapartinėja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde išdėstytus motyvus.

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – 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, spręsdamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT (pavyzdžiui: 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A-602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-235/2014 ir kt.).

Nurodytina, jog teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytiems sąlygoms, įtvirtintiems PVMĮ, kuriuo yra įgyvendintos 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei ją pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) nuostatos. 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, atsiskaityti 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 tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atveju, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis

Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) suformuotomis taisyklėmis (pavyzdžiui: LVAT 2013-02-05 išplėstinė teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-25 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-421/2013, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-371/2013, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015 ir kt.).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrinama 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 grindžiamos 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 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013 akcentavo, kad trečiuoju minėtu atveju, kuomet nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, 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 sukčiavimą pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius.

Taigi Komisija toliau nuosekliai pasisako dėl abiejų minėto trečiojo atvejo, kuomet nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, sąlygų.

Nagrinėjant pirmąją minėtą sąlygą, Komisija vertina, ar Inspekcija pagrįstai priėjo išvadą, kad Pareiškėjos kontrahentė UAB „A1“ sukčiavo PVM.

Mokestinėje byloje nustatyta, kad UAB „A1“ turėjo finansinių sunkumų. 2017-04-24 Šiaulių apygardos teismo nutartimi civilinėje byloje Nr. B2-665-440/2017 UAB „A1“ buvo iškelta bankroto byla. Tik UAB „A1“ susitarus su keliais kontrahentais dėl skolų grąžinimo terminų pratęsimo ir pateikus šiuos duomenis teismui, Šiaulių apygardos teismas 2017-05-10 nutartimi tenkino UAB „A1“ atskirąjį skundą ir panaikino 2017-04-24 nutartį dėl bankroto bylos iškėlimo UAB „A1“. Šiaulių apygardos teismas, pakartotinai sprenddamas klausimą dėl bankroto bylos iškėlimo UAB „A1“, įvertino UAB „A1“ pateiktus duomenis apie turimą turtą, skolų grąžinimo terminų pratęsimą, priėjo prie išvados, kad nors UAB „A1“ turi finansinių sunkumų, tačiau ji deda pastangas sumažinti skolas ir tęsti veiklą, todėl 2017-06-02 nutartimi civilinėje byloje Nr. B2-665-440/2017 atsisakė iškelti bankroto bylą UAB „A1“. Paminėtina, kad UAB „A1“ darbuotojų skaičius nuo 2016-10-01 nuolat mažėjo: 2016-10-01 įmonėje dirbo 13 darbuotojų, 2016-10-25 – 7 darbuotojai, o nuo 2016-12-03 – 3 darbuotojai (direktorė, administratorė, komercijos direktorius). Taigi per kelis mėnesius darbuotojų skaičius sumažėjo 77 proc. 2017-07-14 pagal terminuotą darbo sutartį buvo priimtas 1 darbuotojas, nuo 2017-10-13 3 darbuotojai atleisti, liko dirbti 1 darbuotojas – generalinis direktorius R. P.

UAB „A1“, turėdama mokestinę nepriemoką valstybės biudžetui (2017-02-20 duomenimis, UAB „A1“ mokestinė nepriemoka biudžetui sudarė 59377,81 Eur, iš jų: 50741,61 Eur PVM, 3812,44 Eur PVM delpspinigių ir 1595,31 Eur PVM bauda), sąmoningai vengė ją padengti. Nepaisant to, kad

nuo 2016-09-28 vykdomas priverstinis mokestinės nepriemokos išieškojimas iš UAB „A1“ atsiskaitomųjų sąskaitų bankuose, nuo 2016-12-22 priimti Inspekcijos sprendimai išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto ir perduoti vykdyti antstolių kontorai, UAB „A1“ nesikreipė į mokesčių administratorių dėl mokestinės nepriemokos išdėstymo / atidėjimo; Pareiškėja taip pat nesikreipė dėl kontrahentės mokestinės nepriemokos perėmimo (šis pasiūlymas pateiktas tik 2018-04-04 pastabose dėl patikrinimo akto ir vėlesniuose skunduose Inspekcijai bei Komisijai). Atvirkiščiai, UAB „A1“ visais įmanomais būdais stengėsi išvengti lėšų nurašymo nuo sąskaitų bankuose, todėl produkcijos ir paslaugų pirkėjai (tame tarpe ir Pareiškėja) su UAB „A1“ atsiskaitydavo grynaisiais pinigais arba UAB „A1“ prašymu mokėjo tiesiogiai jos tiekėjams. Byloje nustatyta, kad Pareiškėja su UAB „A1“ (pagal UAB „A1“ prašymus) atsiskaitydavo iš savo banko sąskaitos mokėdama tiesiogiai UAB „A1“ darbuotojams, žemės nuomotojams, tiekėjams. Tokiu būdu 2017 m. sausio–rugsėjo mėn. buvo padengta 40437,39 Eur Pareiškėjos įsiskolinimo UAB „A1“ už įsigytas prekes ir paslaugas. Taip pat 2017-02-20 skolos mokėjimo sutartimi Pareiškėja parėmė 43240,37 Eur UAB „A1“ skolą UAB „P1“ bei 2017-09-07 Pareiškėja banko pavedimu sumokėjo 12016,15 Eur antstoliui UAB „A1“ skolą vykdomose bylose su SODRA. Taigi, šių veiksmų pasėkoje piniginės lėšos nepakliuvo į UAB „A1“ banko sąskaitą ir mokesčių administratorius neturėjo galimybės išieškoti UAB „A1“ mokestinės nepriemokos.

Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.930¹ straipsnyje nurodyta, kad skolininkas – fizinis ar juridinis asmuo, kuris neturi pakankamai lėšų visiems pareikštiems reikalavimams patenkinti, privalo atsiskaitymus atlikti šia eile: 1) pirmąją eile atsiskaityti pagal vykdomuosius dokumentus dėl žalos, padarytos dėl sveikatos sužalojimo ar gyvybės atėmimo, atlyginimo ir išlaikymo išieškojimo; 2) antrąją eile atsiskaityti pagal vykdomuosius dokumentus dėl išmokų, atsirandančių iš darbo ir autorių sutarčių; 3) trečiąją eile atsiskaityti pagal mokėjimo dokumentus, nustatančius įmokas į biudžetą (valstybės, savivaldybės, Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetus) ir valstybės pinigų fondus; 4) ketvirtąją eile atsiskaityti pagal vykdomuosius dokumentus kitiems piniginiams reikalavimams patenkinti; 5) penktąją eile atsiskaityti pagal kitus mokėjimo dokumentus kalendorinio eiliškumo tvarka. Nustatyta, kad UAB „A1“, vykdydama atsiskaitymus su kontrahentais ir darbuotojais, pažeidė minėtame CK 6.930¹ straipsnyje numatyto atsiskaitymo grynais ir negrynais pinigais eiliškumo nuostatas, todėl 2017-09-25 UAB „A1“ duotas mokesčių administratoriaus nurodymas atsiskaityti negrynaisiais pinigais nuo 2017-09-29 iki 2018-09-28. Tačiau parduotos žemės ūkio produkcijos pirkėjai UAB „B1“ ir UAB „T1“ su UAB „A1“ atsiskaitė grynaisiais pinigais, kuriuos UAB „A1“ per atskaitingus asmenis naudojo atsiskaityti su tiekėjais, taip pat grąžino 31000 Eur paskolą akcininkės V. P. broliui R. P. Iš viso UAB „A1“ laikotarpiu nuo 2016-08-01 iki 2017-07-31 apmokėjo 196106,21 Eur patirtų išlaidų, iš kurių 71,0 proc. sudarė atsiskaitymai su tiekėjais, 15,8 proc. – grąžinta paskola R. P., 5,7 proc. – išmokėtas darbo užmokestis, 5,6 proc. – žemės nuomos mokestis, 0,1 proc. – nurašyta arba sumokėta SODRA, 0,2 proc. – nurašyta arba sumokėta Inspekcijai, 0,01 proc. – nurašyta arba sumokėta antstoliams, 0,01 proc. – mokesčiai už banko paslaugas.

Byloje taip pat nustatyta, kad Pareiškėja iš UAB „A1“ 2 kartus pirkė tą patį turtą, antrą sykį – kelis kartus didesnėmis kainomis. 2016 m. 12 mėn. Pareiškėja įtraukė į atskaitą 4753,53 Eur pirkimo PVM už įsigytą turtą (3 traktorius, kombainą, 4 priekabas, plūgą, purkštuvą, cisterną, įvairius įrenginius) iš UAB „A1“. 2017-05-02 (ieškinio dėl bankroto bylos iškėlimo UAB „A1“ nagrinėjimo metu) minėtas turtas buvo grąžintas UAB „A1“ išrašant debetines PVM sąskaitas faktūras. Pareiškėja 2017 m. birželio–rugsėjo mėn. pakartotinai iš UAB „A1“ pirkė tą patį turtą, tame tarpe: 1) kombainą John Deere 2264 už 26983,00 Eur (22300 Eur ir 4683 Eur PVM), kuris 2016 m. gruodžio mėn. buvo pirktas už beveik 3 kartus mažesnę sumą, t. y. už 8996,35 Eur (7435,00 Eur ir 1561,35 Eur PVM); 2) purkštuvą už 5027,72 Eur (4155,14 Eur + 872,58 Eur PVM), kuris 2016 m. gruodžio mėn. buvo įsigytas už 4 kartus mažesnę kainą, t. y. už 1295 Eur (1071 Eur + 224,91 Eur PVM); 3) traktorių John Deere ir dvi priekabas Palms 120 ir Palms 92 už 19360,00 Eur (16000,00 Eur ir 3360,00 Eur PVM), kurie 2016 m. gruodžio mėn. buvo pirkti už beveik 3 kartus mažesnę sumą, t. y. už 6025,80 Eur (4980,0 Eur + 1045,80 Eur PVM).

LVAT praktikoje akcentuojama, kad vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą, tačiau ši teisė gali ir turi būti paneigta, jei ji buvo įgyta sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1323/2013). Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad Pareiškėjos kontrahentė UAB „A1“ ginčo laikotarpiu atsiskaitydama su kitais kreditoriais vengė prievolių valstybei (dalis įsiskolinimo SODRAI buvo padengta tik po pastarosios kreipimosi į teismą dėl bankroto bylos iškelimo UAB „A1“), t. y. pirmenybę teikė ne mokesčių, įskaitant PVM, mokėjimui, bet kitoms prievolėms vykdyti. Taigi aukščiau nurodytų aplinkybių kontekste darytina išvada, kad pardavimo PVM, apskaičiuoto nuo ginčo sandorių apmokestinamosios vertės, UAB „A1“ į valstybės biudžetą iš esmės nesumokėjo ne dėl laikinų finansinių sunkumų, kaip teigia Pareiškėja, bet dėl to, kad vengė ši mokesčių sumokėti (sąmoningai siekė išvengti mokesčio mokėjimo), jį (iš pirkėjo gautinas šio mokesčio sumas) iš esmės panaudodama (pirmenybę teikdama) ne mokesčiams sumokėti, bet atsiskaityti su kitais kreditoriais (tame tarpe 31000 Eur paskolai gražinti Pareiškėjos akcininkės broliui). Tokia UAB „A1“ veikla šiuo konkrečiu atveju vertintina kaip tikslinga veikla siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių, kas, Komisijos nuomone, laikytina sukčiavimu PVM minėtos ESTT praktikos prasme. Todėl dėl šių ūkinių operacijų nagrinėtina, ar byloje yra surinkta pakankamai duomenų, kad Pareiškėja žinojo / galėjo žinoti, jog jos kontrahentė sukčiauja PVM.

LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2013-02-25 sprendime adm. byloje Nr. A556-421/2013, 2013-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A602-371/2013 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 atskaitos ribojimą 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 tiekimų 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 ne kartą yra akcentavęs, jog aplinkybę, kad apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino / turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, 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. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, „Administracinė jurisprudencija“ 2013, Nr. 25, 324–345 psl., 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133/2013, 2016-07-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-601-602/2016). Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT (ESTT 2012-06-21 sprendimas

sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 49 p.) – atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu. Bendrąja prasme laikomasi pozicijos, kad jeigu nacionalinis teismas priėtų išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas). ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prirėkus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis <...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 p.). Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <...> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumu (ten pat, 47 p.).

Komisijos nuomone, byloje esantys duomenys dėl šalių tarpusavio santykių įforminimo, ūkinių operacijų vykdymo ir kita informacija leidžia konstatuoti, jog Pareiškėjos elgesys neatitinka rūpestingumo, protingumo kriterijų, todėl ji negali būti laikoma sąžininga. Tai, Komisijos vertinimu, pagrindžia sprendime aptartina informacija.

Mokestinės bylos dokumentai patvirtina, kad Pareiškėja ir UAB „A1“ buvo susiję asmenys PVMĮ prasme. Nustatyta, kad Pareiškėjai priklausė 100 proc. UAB „A1“ akcijų (PVMĮ 2 str. 31 d. 4 punktas), Pareiškėja faktiškai kontroliavo UAB „A1“ priimamus sprendimus. Pareiškėjos akcininkai: Ž. P. – 25 proc., V. P. – 75 proc. akcijų. Akcininkės V. P. tėvas S. P. yra Pareiškėjos komercijos direktorius, o UAB „A1“ komercijos direktorius buvo R. P. (S. P. sūnus ir V. P. brolis), kuris nuo 2017-10-13 dirba UAB „A1“ direktoriumi. R. P. tuo pačiu metu dirbo abiejuose juridiniuose vienetuose, t. y. nuo 2014-12-10 iki dabar dirba pas Pareiškėją ir nuo 2015-03-09 iki dabar dirba UAB „A1“. Ž. P. taip pat kontroliuoja 100 proc. UAB „K1“ akcijų, kuri tvarko Pareiškėjos ir UAB „A1“ buhalterinę apskaitą.

Pareiškėjos sandoriai su UAB „A1“ vyko tęstinį laikotarpį (nuo 2016-03-01 iki 2017-09-30), UAB „A1“ pardavimų apimtys Pareiškėjai siekė nuo 42 proc. iki 99,9 proc. visų atitinkamo mėnesio pardavimų. 2017-04-21 atlikto operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjai buvo pasiūlyta nesinaudoti PVM atskaita už 2016 m. gruodžio mėn., kol UAB „A1“ nesumokės į biudžetą pardavimo PVM, tačiau nurodymas buvo įvykdytas tik laikinai, gražinant turtą, o 2017 m. birželio–rugsėjo mėn. Pareiškėja pakartotinai tą patį turtą įsigijo iš UAB „A1“ kelis kartus aukštesne kaina.

Pareiškėja skunde nurodo žinojusi apie UAB „A1“ finansinius sunkumus. Tą patvirtina ir aukščiau aprašyti Pareiškėjos veiksmai vykdant atsiskaitymus su UAB „A1“, kuomet pinigai buvo mokami ne pavedimais į UAB „A1“ banko sąskaitą, o tiesiogiai UAB „A1“ tiekėjams, darbuotojams, žemės nuomotojams, atliekamos tarpusavio užskaitos. Be to, Pareiškėja pagal 2017-02-20 sutartį parėmė UAB „A1“ 43240,37 Eur skolą UAB „P1“. Byloje taip pat nustatyta, kad Pareiškėja 2017-05-08 pagal priėmimo–perdavimo aktą perdavė UAB „A1“ 47,33 ha žieminių kviečių pasėlių. Minėtame akte nurodyta, kad „šis aktas galioja tik UAB „A1“ vykdant veiklą (neiškėlus įmonei bankroto bylos), o iškėlus bankroto bylą, 47,33 ha pasėlių nedelsiant turi būti gražinta pardavėjui Pareiškėjai“. Pastebėtina, kad kitą dieną (2017-05-09) Šiaulių apygardos teismui buvo pateiktas UAB „A1“ pasėlių inventorizavimo aktas, kuriame nurodyta, kad pasėta 76,91 ha žieminių kviečių, iš jų

47,33 ha perdavė Pareiškėja. Šiaulių apygardos teismui 2017-06-02 nutartimi atsisakius iškelti bankroto bylą UAB „A1“, 2017-06-30 Pareiškėja išrašė PVM sąskaitą faktūrą dėl 47,33 ha žieminių kviečių pasėlių pardavimo UAB „A1“. Nustatyta, kad Pareiškėja kitą dieną po UAB „A1“ dokumentų pateikimo teismui išpirko iš UAB „A1“ 19,85 ha (13,47 ha + 6,38 ha) žieminių kviečių pasėlių pagal 2017-05-10 PVM sąskaitą faktūrą, tuo pablogindama UAB „A1“ finansinę padėtį ir sumažindama galimybę jai atsiskaityti su biudžetu.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjos atsiskaitymo su UAB „A1“ už parduotas prekes, turtą ir suteiktas paslaugas būdas (užskaitos, mokėjimai tiesiogiai UAB „A1“ tiekėjams ir darbuotojams) siekiant išvengti gaunamų pajamų nurašymo nuo sąskaitų kredito įstaigose, UAB „A1“ sistemingas PVM nemokėjimas yra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad Pareiškėjai buvo žinoma reali UAB „A1“ finansinė padėtis. UAB „A1“ priverstinio išieškojimo priemonės buvo taikomos nuo 2016-09-28. Pareiškėja, būdama UAB „A1“ kontroliuojančiu asmeniu, neabejotinai žinojo realią UAB „A1“ finansinę padėtį ir aplinkybę, jog UAB „A1“ nemoka PVM, todėl suprato (turėjo ir galėjo suprasti), kad UAB „A1“ PVM nuo ginčo sandorių apmokestinamosios vertės nesumokės. Taigi, Pareiškėja atitinkamai turėjo suprasti, jog neįgyja teisės į PVM atskaitą pagal UAB „A1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad mokesčių administratorius nevertino Šiaulių apygardos teismo išvadų, jog UAB „A1“ turi laikinų sunkumų ir jos būklė neatitinka kriterijų, kuriais remiantis būtų priimamas sprendimas iškelti bankroto bylą. Atkreiptinas dėmesys, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003). Taigi, Komisija atmeta Pareiškėjos teiginius dėl Šiaulių apygardos teismo 2017-06-02 nutartyje padarytų išvadų vertinimo, kadangi nėra duomenų, jog bendrosios kompetencijos teismas būtų sprendęs mokestinius klausimus, kurie sprendžiami šioje byloje.

Pažymėtina, kad kaip ne kartą yra konstatavęs Teisingumo Teismas, objektyvūs kriterijai, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos, paties apmokestinamojo asmens mokesčio sukčiavimo atveju yra nepatenkinami, todėl šis asmuo neįgyja teisės į PVM atskaitą (žr., pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimą byloje *Halifax* ir kt., C-255/02, 59 p.). Analogiškai vertintinas ir asmuo, kuris žinojo (galėjo) žinoti, jog dalyvauja į sukčiavimą įtrauktame sandoryje. Todėl Pareiškėjos argumentai dėl galimo dvigubo apmokestinimo nagrinėjamu atveju nėra reikšmingi, dėl jų papildomai nepasisakytina (LVAT 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A438-2121/2013).

Pasisakant dėl skunde išreikšto prašymo suteikti Pareiškėjai teisę perimti UAB „A1“ 22646 Eur skolą biudžetui, pastebėtina, kad mokesčių administratoriaus atstovas Komisijos posėdžio metu informavo, kad Pareiškėja nėra pateikusi mokesčių administratoriui jokių rašytinių prašymų ar mokesstinės nepriemokos perėmimo sutarčių, patvirtinančių jos siekį perimti kontrahentės mokesstinę nepriemoką. Paminėtina, kad pagal MAĮ 86 straipsnio nuostatas, kiti asmenys Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka gali perimti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, mokesčių administratoriui leidus. Kaip matyti iš bylos medžiagos, tikrintu laikotarpiu Pareiškėja savo veiksmais – banko pavedimais mokėdama ne UAB „A1“, o tiesiogiai jos tiekėjams ir darbuotojams – padėjo UAB „A1“ išvengti atsiskaitymo su biudžetu (buvo užkirstas kelias lėšų nurašymui nuo UAB „A1“ atsiskaitomųjų sąskaitų bankuose pagal mokesčių administratoriaus sprendimus). Komisija, atsižvelgdama į tai, kad sutikimą perimti dalį UAB „A1“ mokesstinės nepriemokos biudžetui Pareiškėja išreiškė jau po mokesčio patikrinimo (pastabose dėl patikrinimo akto), šį skundo argumentą vertina kaip gynybinę poziciją.

Pagal MAĮ 71 str. 1 dalies nuostatas, mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu. Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-12-30 įsakymu Nr. VA-210 (2017-07-17 įsakymo Nr. VA-61 redakcija), 7 punkte nurodyta, kad pasiūlymą pasirašyti susitarimą savo iniciatyva gali teikti ir mokesčių mokėtojas, ir mokesčių administratorius mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu. Taigi, teisės aktai nesuteikia teisės Komisijai, kaip mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai, įpareigoti Inspekciją pasirašyti / nepasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio su konkrečiu mokesčių mokėtoju.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Taigi nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, paneigiančių Pareiškėjos teisę į 22646 Eur PVM atskaitą – MAĮ 67 str. 1 dalis vykdyta tinkamai. Tuo tarpu Pareiškėja nepateikė Inspekcijos išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-07-09 sprendimą Nr. 69-78.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 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, sprenddami 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė