



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „NAFMERA“ SKUNDO**

2021 m. spalio d. Nr. S- (7-117/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Nafmera“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2021-08-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-07-13 sprendimo Nr. 69-41 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokatas G. F. ir buhalterė L. K., Atsakovo atstovas G. R. 2021-09-14 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti skundžiamą sprendimą.

Dėl sandorių su Bulgarijos įmone M. U.

Pareiškėja nurodo, jog dėjo visas pastangas, kad įsitikintų kitos sandorio šalies, registruotos užsienio valstybėje, egzistavimo realumu, vadovo ir akcininko tapatybe. R. A. įsigijo 100 proc. M. U. akcijų pagal notaro patvirtintą sutartį. Vadinasi, sandorio sudarymo metu šio asmens tapatybė buvo patikrinta, o Pareiškėja neturėjo jokio pagrindo netikėti tuo, kas jai buvo teigiama ir vadovavosi dokumentais, kuriuos jai pateikė M. U. atstovu ir savininku pasivadinęs asmuo.

Skunde pažymima, kad Bulgarijos Respublikos komerciniame registre internete yra viešai prieinama informacija apie tai, jog ribotos atsakomybės bendrovė M. U. yra veikiantis subjektas, o jos steigėjas ir akcininkas yra R. A., gimęs 1961-11-13. Tai yra oficiali ir nenuginčyta informacija iš Bulgarijos Respublikos juridinių asmenų registro.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis dėl tarpininkavimo sutarties fiktyvumo, kadangi tokios išvados prieita dėl to, kad tretieji asmenys veikė priešingai teisei. Skunde pažymima, kad ikiteisminio tyrimo metu nebuvo nustatyta, jog Pareiškėjos vadovas yra kaip nors susijęs su Inspekcijos sprendime nurodytais faktais. Mokesčių administratorius visiškai nevertino Pareiškėjos elgesio bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi ir teikiant jam visą informaciją, kurią jis buvo surinkęs apie savo kontrahentus ir galimus naudos gavėjus.

Pareiškėja pažymi, kad norint perkelti mokesčių mokėtoju visus neigiamas trečiųjų asmenų veikų pasekmes, būtina įvertinti jo elgesį per sąžiningo mokesčių mokėtojo elgesio standartą. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – 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, prireikus, imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinant vykdomų sandorių teisėtumą, o šis reikalavimas vadinamas protingu rūpestingumu. Laikomasi pozicijos, jog

jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, mokesčio mokėtojo elgesio vertinimas priklauso nuo jo sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, ar jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ar ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumu.

Akivaizdu, kad tiek Pareiškėja, tiek jos vadovas, minėtuose sandoriuose (tiek naftos produktų tiekimo, tiek ir komercinio tarpininkavimo) dalyvavo nežinodami ir negalėdami numanyti, kad tokie sandoriai galbūt yra neteisėti, todėl mokesčių mokėtojui negali būti perkeliamos visos neigiamos pasekmės.

Skunde pažymima, kad dalis komercinio tarpininkavimo mokesčio buvo priskaičiuota už pačios *M. U.* įsigytus naftos produktus, kas *de facto* reiškia, jog pardavėjas suteikė pirkėjui tokio dydžio nuolaidą.

Vienintelis argumentas, kurį galima būtų priskirti Pareiškėjos atsakomybėn, yra tai, kad ji mokestinio patikrinimo metu nepateikė *M. U.* atliktų didmeninės naftos produktų rinkų Europos Sąjungos valstybėse narėse tyrimų ataskaitų bei duomenų ir dokumentų dėl Bulgarijos įmonės *M. U.* surinktos informacijos apie surastų klientų finansines galimybes ir patikimumą, nepateikė kitų dokumentų, įrodančių realiai atliktus rinkos tyrimo darbus. Šiuo atveju Pareiškėja pabrėžia, kad komisinis mokestis pagal tarpininkavimo sutartį buvo skaičiuojamas ne už rinkos tyrimo paslaugų suteikimą, o už komercinį tarpininkavimą sudarant konkrečius naftos produktų pirkimo-pardavimo sandorius mokant nustatyto dydžio tarpininkavimo mokestį už vieną parduotą naftos produktų toną. Tai, kad tokios paslaugos buvo numatytos Komercinio tarpininkavimo sutartyje pažymi ir pats mokesčių administratorius Patikrinimo akto 3.1 papunktyje, kuriame nurodyta, kad „*M. U.* pagal Tarpininkavimo sutartį įsipareigojo ieškoti potencialių Pareiškėjos siūlomų naftos produktų pirkėjų Europos Sąjungos valstybėse narėse bei vesti derybas su pirkėjais Europos Sąjungos valstybėse narėse, suderinus su Pareiškėja pirkimo-pardavimo sutarčių projektus“. Tai reiškia, kad atskirų rinkos tyrimų / analizių Pareiškėja iš *M. U.* neužsakinėjo ir tokie darbai nebuvo atliekami. Vadinasi, Pareiškėja tokių dokumentų ir negalėjo turėti.

Skunde taip pat pažymima, kad mokesčių administratorius neneigia fakto, jog naftos produktų pardavimai patikrinimo akte nurodytoms bendrovėms įvyko ir, kad paminėti sandoriai buvo sudaryti tarpininkaujant Bulgarijos įmonei *M. U.*. Naftos produktų pardavimai mokesčių administratoriaus nurodyti kaip įvykę, o lėšos, gautos iš tų sandorių, pripažintos gautomis pajamomis, kurios turi būti apmokestintos. Bendrovė nurodo, kad pagal Tarpininkavimo sutartį priskaičiuoto atlyginimo Bulgarijos įmonei *M. U.* nemokėjo, o įskaitė priešpriešinius reikalavimus, nes minėta Bulgarijos įmonė iki šiol Pareiškėjai yra skolinga už įsigytus naftos produktus.

Skunde taip pat nurodoma, kad tiek patikrinimo akte, tiek ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, jog *M. U.* faktiškai veiklos nevykdo, jos vadovų neįmanoma rasti, vadinasi, Pareiškėja praranda galimybę prisiteisti ir išsiieškoti 2632427,63 Eur skolą už parduotus naftos produktus. Pareiškėja pažymi, kad šiuo atveju ji patiria tokio dydžio nuostolį ir jai atsiranda teisėta galimybė susimąžinti pelno mokestį, kuris dabar yra paskaičiuotas.

Dėl sandorių su L. B. įmone

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjos vadovas ir akcininkas O. D. siekė į Pareiškėjos akcininkus prisitraukti investuotoją iš F. G. (J. E.), kuriam 2015 m. ir buvo perleista 50 proc. Pareiškėjos akcijų. Dėl šios priežasties L. B. rengė įvairias studijas, rinkos analizes rusų kalba. Tai, kad tose analizėse yra surinkti duomenys iš viešai prieinamų šaltinių, nereiškia, kad atlikta analizė nėra originali. Tai, kad panaudoti duomenys yra koreguoti, pritaikyti Lietuvos situacijai, nereiškia, kad jie yra neteisingi ar jais negalima vadovautis. Pats mokesčių administratorius pripažįsta, kad pateiktas analizės tekstas yra sudarytas iš keleto viešai prieinamų šaltinių, kas reiškia, kad ją rengęs asmuo realiai dirbo, rinko informaciją, ją sistemino, apibendrino ir pateikė viename dokumente.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2021-04-14 sprendimą Nr. (27.13 Mr)-FR0682-103, kuriuo Pareiškėjai nurodyta papildomai sumokėti į biudžetą 10948 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1617,16 Eur PVM delspinigius, 1094 Eur PVM baudą, 205308 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 44407,24 Eur PM delspinigius ir 20530 Eur PM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius atliko Pareiškėjos 2014-2016 metų PVM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje pagal Bulgarijos įmonės *M. U.* išrašytą 2016-12-31 sąskaitą faktūrą Nr. 31/12/16 apskaitė komercinio tarpininkavimo paslaugų įsigijimą už 1316588,80 Eur, kuriuos priskyrė leidžiamais atskaitymams. Inspekcija, remdamasi patikrinimo metu ir ikiteisminio tyrimo metu surinkta informacija, konstatavo, jog šioje sąskaitoje faktūroje atvaizduotos ūkinės operacijos realiai neįvyko. Atsižvelgiant į tai, kad ūkinės operacijos neįvyko ir, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 11 straipsnio 4 dalimi, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną leidžiamais atskaitymais nepripažintos 1316588,80 Eur išlaidos.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje pagal L. B. įmonės laikotarpiu nuo 2014-01-31 iki 2014-12-31 išrašytas 12 PVM sąskaitų faktūrų apskaitė verslo konsultavimo paslaugų įsigijimą už 217800 Lt, t. sk. 37800 Lt PVM, kuri įtraukė į PVM atskaitą bei 180000 Lt priskyrė leidžiamais atskaitymams. Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 straipsnio 1 dalies nuostatas 37800 Lt pirkimo PVM priskirdama PVM atskaitai, kadangi įsigytos paslaugos nebuvo skirtos PVM apmokestinamų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Patikrinimo metu Bendrovei apskaičiuotas 10948 Eur (37800 Lt) PVM. Taip pat konstatuota, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 17 straipsnio 1 dalį, kadangi leidžiamais atskaitymams nepagrįstai priskyrė 180000 Lt (52131,60 Eur) sąnaudas, kurios nebuvo skirtos Bendrovės ekonominei veiklai vykdyti ir ekonominei naudai gauti.

Vadovaujantis PMĮ 11 straipsnio 4 dalimi ir 17 straipsnio 1 dalimi, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną leidžiamais atskaitymais nepripažintos iš viso 1368721 Eur (52132 Eur + 1316589 Eur) išlaidos ir iš viso patikrinimo aktu Bendrovei papildomai apskaičiuota 205308 Eur PM ir 10948 Eur PVM.

Dėl sandorių su Bulgarijos įmone M. U.

Inspekcijos sprendime cituojamos PMĮ 11 straipsnio 1 dalies, 17 straipsnio 1 dalies nuostatos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika dėl sąnaudų nepripažinimo pagal juridinės galios neturinčius dokumentus (2008-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1335/2008, 2009-09-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-871/2009, 2010-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-556-351/2010, 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2268/2011, 2014-04-30 nutartis adm. byloje Nr. 438-575/2014, 2017-05-12 nutartis adm. byloje Nr. A-400-602/2017, 2017-06-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-3779-575/2017, 2018-11-21 nutartis adm. byloje Nr. A-1576-968/2018, 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-575-602/2021).

Inspekcija sprendime akcentavo, kad sąnaudų, kuriomis mokesčių mokėtojas mažina apmokestinamąjį pelną, pagrįstumą neabejotinai privalo įrodyti mokesčių mokėtojas (LVAT 2017-06-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-3779-575/2017, 2018-11-21 nutartis adm. byloje Nr. A-1576-968/2018, 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-575-602/2021 ir kt.).

Bendrovės mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė 2016 m. laikotarpio leidžiamus atskaitymus nepagrįstai grindė Bulgarijos įmonės *M. U.* vardu išrašyta sąskaita faktūra, kuri laikytina neturinčia juridinės galios, nes joje atvaizduotos 2016 m. vykdytos ūkinės operacijos realiai neįvyko.

Nustatyta, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2016-12-31 iš Rusijos Federacijos ir Baltarusijos į Lietuvą importavo dyzelinio kuro už 75,3 mln. Eur, kurio kilmė pagal importo deklaracijas buvo Rusija, Baltarusija, Jungtinės Amerikos Valstijos. Bendrovė 2014-01-01–2016-12-31 laikotarpiu įformino prekybinius pardavimo sandorius su 45 ES teritorijoje (Lenkijoje, Bulgarijoje, Didžiojo Britanijoje, Latvijoje, Estijoje, Slovėnijoje, Italijoje) registruotais naftos produktų pirkėjais viso už 85429288 Eur, kuriuos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 straipsnio nuostatas.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė 2016 m. gruodžio mėn. pagal *M. U.* (PVM mokėtoja nuo 2015-12-23 iki 2017-02-23) 2016-12-31 išrašytą Agento paslaugų sąskaitą faktūrą Nr. 31/12/16 apskaitė paslaugų įsigijimą už 1316588,80 Eur.

Bendrovė paslaugų įsigijimą iš *M. U.* už 1316588,80 Eur deklaravo PVM deklaracijos už laikotarpį nuo 2016-12-01 iki 2016-12-31 23 laukelyje „Iš užsienio valstybių įsigytos paslaugos“. Europos PVM apsikeitimo duomenų bazės (VIES) duomenimis nustatyta, kad *M. U.* suteiktų paslaugų Bendrovei nedeklaravo.

Inspekcija nustatė, kad 2016-01-04 Bendrovė sudarė komercinio tarpininkavimo sutartį Nr. 04/01/16-1 (toliau – komercinio tarpininkavimo sutartis) su Bulgarijos įmone *M. U.* (atstovaujama direktoriaus R. A.), kurioje susitarta, kad *M. U.* įsipareigoja Bendrovei teikti didmeninės naftos produktų rinkos tyrimo paslaugas bei naftos produktų potencialių pirkėjų Latvijoje, Lenkijoje ir kitose Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybėse narėse paieškos paslaugas. Sutarties 2 punkte numatyta, kad *M. U.* įsipareigoja vykdyti didmeninių naftos produktų rinkų ES valstybėse narėse tyrimus, ieškoti potencialių Bendrovės siūlomų naftos produktų pirkėjų ES valstybėse narėse, vesti derybas su pirkėjais ES valstybėse narėse, suderinus su Bendrove pirkimo-pardavimo sutarčių projektų parengimą, kontroliuoti su pirkėjais sudarytų sutarčių vykdymą, rinkti Bendrovei informaciją apie pirkėjų (klientų) finansines galimybes ir patikimumą. Bendrovė įsipareigojo priimti pagal šią sutartį suteiktas paslaugas ir apmokėti *M. U.* už paslaugas, suteiktas sutartyje numatyta tvarka ir terminais, pateikti dokumentus ir duomenis, kurie reikalingi šioje sutartyje nustatytų *M. U.* įsipareigojimų vykdymui, *M. U.* atstovo prašymu teikti degalų saugojimo ir transportavimo paslaugas. Sutartyje numatyta, kad Bendrovė Bulgarijos įmonei *M. U.* metų pabaigoje pateikia atskaitą apie *M. U.* surastų klientų apyvartą, Bulgarijos įmonei *M. U.* mokamas 20 Eur atlygis už kiekvieną rastų klientų nupirktą metrinę toną. Šios sutarties 2016-12-31 priede nurodytos perkančios įmonės (klientai): *M. U.*, *IRIO s.r.o.*, *Kabirini LTD*, *Karja s.r.o.*, *K. M. Sp.z.o.o.*

Pagal Bendrovės pateiktą 2016-12-31 sąskaitą faktūrą Nr.31/12/16 ir kuro pardavimo suvestinę nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2016-01-26 iki 2016-07-30 Bendrovė komercinio tarpininkavimo sutartyje nurodytiems klientams (*M. U.*, *IRIO s.r.o.*, *Kabirini LTD*, *Karja s.r.o.*, *K. M. Sp.z.o.o.*) apskaitė 65829441 kg naftos produktų (dyzelinio kuro, benzino) pardavimą ir nuo parduoto kiekio Bulgarijos įmonė *Broman H. M.* apskaičiavo 1316588,80 Eur atlygį už suteiktas tarpininkavimo paslaugas (Patikrinimo akto 2 lentelė, 7 psl.), kurį nurodyta sumokėti į Lenkijos įmonės *V. N.* banko sąskaitą, esančią *PKO BANK POLSKI SA.*

Nustatyta, kad Bendrovė 2016 m. iš įmonės *M. U.* ne tik įsigijo tarpininkavimo paslaugas, bet ir pati pardavė naftos produktų įmonei *M. U.* už 6350428,27 Eur. Bendrovei už parduotą dyzelinį kurą sumokėjo ne *M. U.*, o dalį skolos 3718000 Eur apmokėjo Lenkijos įmonė *Morillon Corporation Sp.z o.o.*

Inspekcija pagal Bendrovės pateiktą skolų suderinimo protokolą 2016-12-31 datai nustatė, kad Bendrovė už įsigytas paslaugas 1316588,80 D. K. įmonei *M. U.* nemokėjo. Pagal Bendrovės pateiktą mokėjimų suderinimo protokolą 2016-12-31 datai, pasirašytą ir patvirtintą *M. U.* antspaudu, 1316588,80 Eur įsiskolinimu Bendrovė padengė susidariusią *M. U.* 2632427,63 Eur skolą už Bendrovės parduotus naftos produktus. Nustatyta, kad 2016-12-31 *M. U.* įsiskolinimas Bendrovei sudarė 1315838,83 Eur (6350427,63 - 3718000 - 1316588,80).

Bendrovės direktorius O. D. 2017-11-06 el. paštu vietos mokesčių administratoriui pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad ne kartą ragino *M. U.* atstovą apmokėti skolą, skambino, siuntė priminimus, registruotą laišką, telefonu *M. U.* atstovas vis žadėjo apmokėti skolą. Direktorius nurodė, kad dabar su minėtu atstovu nebendrauja, kadangi skolininkas yra ne Lietuvos juridinis asmuo, ieško teisininkų, kurie padėtų išieškoti skolą. Patikrinimo metu Bendrovės direktorius O. D. pateikė 2017-04-24 Priminimą dėl skolos sumokėjimo, išsiųstą *M. U.* elektroniniu paštu.

Bendrovės direktorius O. D. 2018-04-05 raštu nurodė, kad su įmonės *M. U.* vadovu R. A. susitiko Lenkijoje, *M. U.*, norėdama gauti palankesnes sąlygas bei žemesnes kainas, žadėjo surasti naujų klientų. Sutartis ir kt. dokumentai pasirašyti buvo siunčiami el. paštu.

Pagal Bulgarijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją nustatyta, kad įmonė *M. U.* nedeklaravo jokių įsigijimų / tiekimų Bendrijos viduje ir / ar tarpininkavimo paslaugų Bendrovei, *M. U.* nerandama, nebendradarbiauja su mokesčių administratoriais, visi tarpininkavimo sutartyje nurodyti *M. U.* surasti klientai nerandami, neturi darbuotojų veiklai vykdyti, neturi turto, nebendradarbiauja su mokesčių administratoriais, nepateikė mokesčių administratoriui patikrinimui dokumentų.

Patikrinimo metu Inspekcija kreipėsi į *M. U.* atstovą R. A. dėl sandorių aplinkybių išsiaiškinimo, tačiau 2018-09-24 R. A. nurodė, kad nieko nežino apie Bulgarijos įmonę *M. U.*, Bendrovės vadovo O. D. nepažįsta ir jokios komercinės sutarties nesudarė ir nepasirašė, o parašas sutartyje yra ne jo. Palyginus Bendrovės pateiktos Bulgarijos įmonės *M. U.* vadovo tapatybės kortelės

duomenis su R. A. tapatybės kortele, nustatyta, kad asmens kodas tas pats, tačiau asmens tapatybės kortelės numeris ir nuotrauka yra kito asmens (Patikrinimo akto 9 psl.).

Mokestinio patikrinimo metu Bendrovė nepateikė *M. U.* įmonės atliktų didmeninės naftos produktų rinkos ES valstybėse narėse tyrimų ataskaitų, surinktos informacijos apie sutarties 2016-12-31 priede Nr. 1 nurodytų pirkėjų *M. U.*, *IRIO s.r.o.*, *B. R.*, *K. M. sp.z o.o.* finansines galimybes ir patikimumą.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad patikrinimo aktas dalyje dėl sandorių su Bulgarijos įmone *M. U.* surašytas, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 72 straipsnio nuostatomis bei remiantis Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) Šiaulių ir Panevėžio apygardos valdybos Šiaulių nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus 2019-06-10 Specialisto išvada dėl UAB "A1" ūkinės finansinės veiklos Nr. 04/13-2-7-6286 (toliau – Specialisto išvada) ir ikiteisminio tyrimo medžiaga baudžiamojoje byloje Nr. 05-6-00045-18, taip pat kitais mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu surinktais duomenimis.

FNTT Šiaulių ir Panevėžio apygardos valdybos Šiaulių Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje pagal Klaipėdos AVMI 2017-05-10 pranešimu Nr. (6.4)-D2-2433 pateiktą Bendrovės mokestinio patikrinimo metu surinktą medžiagą 2018-12-28 buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 05-6-00045-18 dėl nusikalstamų veikų, numatytų Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 222 straipsnio 1 dalyje, t. y. dėl apgaulingos Bendrovės apskaitos tvarkymo. Šiaulių apygardos prokuratūros 1-ojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus prokurorė H. U. 2020-09-18 nutarimu (toliau – Nutarimas) nutraukė ikiteisminį tyrimą Nr. 05-6-00045-18 dėl nusikalstamos veikos, numatytos BK 222 straipsnio 1 dalyje, kadangi nesurinkta pakankamai duomenų, pagrindžiančių įtariamojo O. D. kaltę, padarius nusikalstamą veiką.

Ikiteisminio tyrimo metu tikrinant, ar su komercinio tarpininkavimo sutarties tarp Bendrovės ir *M. U.* 2016-12-31 priede Nr. 1 nurodytomis įmonėmis (klientais): *M. U.*, *IRIO s.r.o.*, *Kabirini LTD*, *Karja s.r.o.*, *K. M. Sp.z.o.o.*, vyko ūkinės finansinės operacijos, išsiųsti Bulgarijos, Lenkijos, Slovakijos Respublikų teisėsaugos institucijoms Europos tyrimo orderiai (toliau – ETO) dėl duomenų gavimo apie minėtas įmones, dokumentų poėmio, liudytojų apklausos, kitų tyrimo veiksmų Bulgarijos, Lenkijos, Slovakijos Respublikų teritorijoje.

Bulgarijos teisėsaugos institucijos informavo, kad įmonės *M. U.* vadovas yra Lietuvos Respublikos pilietis R. A.. *M. U.* vadovas R. A. nėra nurodęs adresu Bulgarijos Respublikoje, nėra užfiksuotas jo atvykimas į Bulgarijos Respubliką, nes po 2007-01-01 asmenys, kurie naudojami teise laisvai judėti po ES teise, neįeina į privalomo patikrinimo kontrolę. *M. U.* registruota Bulgarijos Respublikoje, 2016 m. vykdė veiklą, teikė deklaracijas ir ataskaitas per pasamdytas buhalterinę apskaitą tvarkančias įmones, tačiau teikiamų deklaracijų duomenys dalinai arba visiškai skiriasi nuo galimai turėtų sandorių aplinkybių, nepavyko rasti atsakingus *M. U.* asmenis bei gauti informaciją apie sandorius su Bendrove. Šiuo metu *M. U.* veiklos nebevykdo. Buhalterinės paslaugas teikiančios įmonės atstovas nurodė, kad su *M. U.* vadovu nebendravo, dokumentų ar kitų sutarčių negavo, todėl teikė nulines PVM deklaracijas.

Lenkijos ir Slovakijos teisėsaugos institucijos informavo, kad *K. M. Sp.z.o.o.*, *Morillon Corporation Sp.z.o.o.*, *IRIO s.r.o.*, *Kraja S.r.o.* nerandamos, su mokesčiu administratoriumi nebendradarbiauja, patikrinimui dokumentų nepateikia, veiklos nevykdo, darbuotojų neturi.

Ikiteisminio tyrimo metu, atlikus Bendrovės ūkinės finansinės veiklos tyrimą, Specialisto išvadoje konstatuota, kad jeigu Bulgarijos įmonės *M. U.* vardu išrašytoje 2016-12-31 Agento paslaugų sąskaitoje Nr. 31/12/16 užfiksuota neįvykusi ūkinė operacija, t. y. nurodyti duomenys apie suteiktą agento paslaugų ūkinę operaciją už 1316588,80 Eur neatitinka tikrovės, tai Bendrovė įrašiusi į apskaitą duomenis pagal sąskaitą, kurioje nurodyti tikrovės neatitinkantys duomenys apie paslaugų pirkimo ūkinę operaciją, nesilaikė Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 6 straipsnio 2 dalies, 13 straipsnio 3 dalies reikalavimų.

Dėl Bendrovės skundo argumentų, jog R. A. asmens tapatybė buvo patikrinta notaro *M. U.* akcijų pirkimo-pardavimo sandorio metu, skundžiamame sprendime pažymėta, kad notaras nėra asmuo, turintis specialių žinių, kurios kiekvieno sandorio sudarymo metu leistų nustatyti tikro paso suklastojimo ar netikro paso pagaminimo faktą, notaras neturi nei techninių, nei teisinių priemonių iš

Gyventojų registro tarnybos gauti asmenų veido atvaizdus. Taip pat tiek patikrinimo metu, tiek ikiteisminio tyrimo metu apklaustas R. A. nurodė nieko nežinantis apie Bulgarijos įmonę *M. U.*, nėra įsigijęs šios įmonės akcijų ir nesudarinėjo įmonės vardu jokių sandorių, komercinės sutarties nesudarė ir nepasirašė, o parašas sutartyje yra ne jo. Jam parodžius asmens tapatybės kortelės kopiją, parodė, kad ant dokumento nurodytas jo vardas, pavardė, gimimo metai, asmens kodas, parašas yra ne jo, bet panašus į jo. Ant dokumento buvo nepažįstamo asmens nuotrauka, tikrai ne jo, asmens tapatybės kortelės numeris nesutapo su jo asmens tapatybės kortelės numeriu. Kaip nustatyta ikiteisminio tyrimo metu, *M. U.* vardu veikė kitas nežinomas asmuo (Patikrinimo akto 9, 12-13 psl.; Nutarimo 20 psl.).

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad patikrinimo akte Bendrovės leidžiamų atskaitymų ribojimas yra pagrįstas nustatytų faktinių aplinkybių ir surinktų įrodymų visuma, t. y. remiamasi tiek ikiteisminio tyrimo metu nustatytomis aplinkybėmis, tiek mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu surinktais duomenimis (gauta informacija iš Bulgarijos ir Lenkijos mokesčių administratorių, R. A. apklausos parodymais). LVAT vertinimu, mokestiniais aspektais reikšmingi ikiteisminio tyrimo duomenys mokestinio patikrinimo metu bei nagrinėjant mokestinį ginčą yra naudojami ne tam tikrų asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimui išspręsti, bet mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingoms aplinkybėms nustatyti. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisykles, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (LVAT 2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-887-442/2016).

Dėl Bendrovės akcentuojamo jos veiklos sąžiningumo kriterijaus Inspekcijos sprendime pažymėta, kad mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu nustačius, jog Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose atvaizduotos ūkinės operacijos realiai neįvyko, tiek PVM aspektu, tiek pelno mokesčio aspektu Bendrovės sąžiningumas neturi teisinės reikšmės ir neįrodinėtinas (LVAT 2019-04-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-642-442/2019, 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-575-602/2021 ir t. t.).

Atsakydama į Bendrovės skundo argumentus, jog mokesčių administratorius nepaneigė fakto, kad naftos produktų pardavimai patikrinimo akte minimoms užsienio įmonėms įvyko ir, kad paminėti sandoriai buvo sudaryti tarpininkaujant *M. U.*, Inspekcija nurodė, kad pagal pačios Bendrovės pateiktus dokumentus ir Bendrovės direktoriaus paaiškinimus, nustatyta, kad Bendrovę nauji pirkėjai / klientai susirasdavo per internetinę svetainę arba pagal vežėjų rekomendacijas (Patikrinimo akto 4 psl.). Iš patikrinimo metu nustatytų aplinkybių nenustatyta, kokių pagrindų Bulgarijos įmonei *M. U.* suteiktas tarpininkavimo mokestis pilna apimtimi už kitas įmones, kai tos įmonės pačios susirado Bendrovę. Įvertinus sandorių aplinkybes, nenustatyta, kokį indėlį atliko Bulgarijos įmonė *M. U.*, atlikdama tarpininkavimo paslaugas, nes pagal pačios Bendrovės pateiktus paaiškinimus minėta Bulgarijos įmonė neįvykdė nė vieno sutarties punkto, numatyto sutartyje. Ikiteisminio tyrimo metu buvo aiškiai nurodyta, kad Bulgarijos įmonės *M. U.* išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje ūkinė operacija neįvyko. Minėta Bulgarijos įmonė savo įsipareigojimų nevykdė ir paslaugų neatliko.

Mokesčių administratorius konstatavo, kad pagal *M. U.* išrašytą 2016-12-31 sąskaitą faktūrą Nr. 31/12/16 ūkinė operacija realiai neįvyko, todėl Bendrovė neįgijo teisės 1316588,80 Eur išlaidas už nesuteiktas komercinio tarpininkavimo paslaugas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Dėl sandorių su L. B. įmone

Inspekcijos sprendime cituojamos PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies, PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatos, LVAT ir ESTT praktika PVM atskaitos ir leidžiamų atskaitymų pripažinimo bylose (ESTT sprendimo *Sveda C-126/14* 18 punktą, sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 36 punktą ir jame nurodyta teismo praktika; LVAT 2012-03-26 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1276/2012, 2015-06-16 nutarties adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė 2014 m. pagal L. B. įmonės išrašytas 12 PVM sąskaitas faktūras apskaitė verslo konsultavimo paslaugų įsigijimą už 217800 Lt, t. sk. 37800 Lt PVM. Inspekcija nustatė, jog Bendrovė su L. B. įmone sudarė 2010-12-01 Sutartį Nr. 2010/03, kurioje numatyta, kad L. B. įmonė Bendrovei teiks konsultacijas verslo ir valdymo klausimais, teiks pasiūlymus dėl kliento verslo efektyvumo gerinimo bei tobulinimo. Pagal 2014-01-01 priedą prie

paslaugų teikimo sutarties Nr. 2010/03 L. B. įmonės teikiamų paslaugų kaina už kiekvieną mėnesį sudarė 18150 Lt, t. sk. 3150 Lt PVM. Bendrovė kartu su L. B. išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis pateikė Darbų priėmimo-perdavimo aktus, kuriuose kiekvieną mėnesį nurodytos tos pačios suteiktos paslaugos: biudžetų formavimo ir jų vykdymo kontrolės sistemos kūrimas ir atnaujinimas (46000 Lt per 2014 m.), alyvų ir tepalų rinkos Pabaltijo šalyse analizė (66000 Lt per 2014 m.), verslo analitikos sistemos kūrimas ir atnaujinimas (40000 Lt per 2014 m.) ir naftos produktų kainų analitika (28000 Lt per 2014 m.).

Bendrovė už paslaugas sumokėjo bankiniais pavedimais į L. B. įmonės sąskaitą, esančią AB SEB banke, įsiskolinimų 2016-12-31 datai neturėjo.

Mokesčių administratorius nustatė, kad L. B. įmonėje buvo įdarbintas tik 1 darbuotojas – pats įmonės savininkas L. B.. L. B. įmonė pateiktose PVM deklaracijose už 2014 m. deklaravo PVM apmokestinamų sandorių 180000 Lt ir 37800 Lt standartinio pardavimo PVM, t. y. 2014 m. L. B. įmonė iš esmės sudarė tik šį vienintelį sandorį su Bendrove.

Bendrovės vadovas 2016-01-19 žodžiu paaiškino, kad Bendrovė norėjo prekiauti tepalais Baltijos šalyse, todėl samdė L. B. įmonę analizei atlikti. L. B. el. paštu pateikė tepalų ir alyvų rinkos analizę už 2014 m. Pabaltijo šalyse rusų kalba (40 psl.). L. B. telefonu paaiškino, kad rinkos analizę surašė rusų kalba, nes taip sutarta su Bendrovės vadovu O. D., nes abu supranta rusų kalbą. Klaipėdos AVMI pagal pateiktos minėtos ataskaitos teksto fragmentus atlikęs paiešką per Google paieškos sistemą nustatė, kad rinkos analizė padaryta, nukopijavus kelių šaltinių duomenis, juos pritaikius Bendrovės reikmėms.

Bendrovė nepateikė dokumentų, įrodančių L. B. įmonės atliktus rinkos tyrimo darbus, taip pat nepagrindė, kad ši paslauga buvo skirta Bendrovės veiklai ir ekonominei naudai gauti, patikrinimo metu nenustatyta, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2016-12-31 būtų vykdžiusi didmeninę prekybą tepalais ir uždirbusi pajamų iš prekybos tepalais. Taip pat nepateikė dokumentų, įrodančių L. B. įmonės kas mėnesį pateiktuose atliktų darbų aktuose nurodytus atliktus biudžetų formavimo ir jų vykdymo kontrolės sistemos kūrimo ir atnaujinimo darbus, verslo analitikos sistemos kūrimo ir atnaujinimo darbus, naftos produktų kainos analitiką bei nepagrindė, kad šios paslaugos buvo skirtos Bendrovės veiklai ar ekonominei naudai gauti. Tokių duomenų Bendrovė nepateikė ir rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo metu.

Mokesčių administratorius, įvertinęs patikrinimo metu nustatytas aplinkybes (rinkos analizė padaryta, nukopijavus kelių šaltinių duomenis, juos pritaikius Bendrovės reikmėms, Bendrovė įsigijusi alyvų ir tepalų rinkos analizę Pabaltijo šalyse, prekybos alyva ar tepalais nevykdė), priėjo išvadą, kad Bendrovė pažeidė PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatas, neteisėtai 2014 m. į PVM atskaitą įtraukdama 37800 Lt PVM pirkimo PVM pagal L. B. įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras už paslaugas, kurių nepanaudojo savo PVM apmokestinamoje veikloje bei pažeidė PVMĮ 17 straipsnio 1 dalį, kadangi 180000 Lt sąnaudas priskyrė leidžiamiems atskaitymams, kurios nebuvo skirtos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Dėl Bendrovės skundo argumento, kad paslaugos buvo skirtos prisitraukti investuotoją iš Baltarusijos Respublikos pilietį J. E., kuriam 2015 m. buvo perleista 50 proc. Bendrovės akcijų (dėl šios priežasties L. B. rengė įvairias studijas, rinkos analizes rusų kalba), skundžiamame sprendime pažymėta, kad šie Bendrovės argumentai prieštarauja patikrinimo akte nurodytoms aplinkybėms, nes, kaip minėta, L. B. paaiškino, kad rinkos analizę surašė rusų kalba, nes taip buvo sutarta su Bendrovės vadovu O. D., nes abu supranta rusų kalbą. Dėl Bendrovės argumento, kad rinkos analizė buvo padaryta ir ataskaita surašyta, nes ją rengęs asmuo realiai dirbo, rinko informaciją, ją sistemino, apibendrino ir pateikė viename dokumente, Inspekcijos sprendime atsakyta, kad ši paslauga Bendrovės ekonominėje veikloje nebuvo panaudota, nes patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė 2014-2016 metais nevykdė didmeninės prekybos tepalais ir pajamų iš prekybos tepalais negavo.

Bendrovei nepateikus pagrįstų paaiškinimų ir įrodymų, kad 2014 m. įsigytos paslaugos iš L. B. įmonės buvo naudojamos Bendrovės ekonominėje veikloje, o mokesčių administratoriui nustatčius, kad Bendrovė įsigytų paslaugų nepanaudojo ekonominei veiklai vykdyti ir ekonominei naudai gauti, Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė neturėjo teisės į PVM atskaitą įtraukti 37800 Lt PVM pirkimo PVM pagal L. B. įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras už verslo konsultavimo paslaugas, taip pat

180000 Lt išlaidos minėtoms paslaugoms įsigyti negalėjo būti priskirtos Bendrovės leidžiamiems atskaitymams.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas atmetinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui nepripažinus Bulgarijos įmonės *M. U.* išrašytoje 2016-12-31 Agento paslaugų sąskaitoje faktūroje Nr. 31/12/16 nurodytų komercinio tarpininkavimo paslaugų vertės (1316589 Eur) ir L. B. įmonės vardu 2014 metais išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytų verslo konsultavimo paslaugų vertės (52132 Eur) Pareiškėjos leidžiamais atskaitymais, taip pat dėl Pareiškėjos teisės į 10948 Eur pirkimo PVM, išskirto L. B. įmonės vardu įformintose PVM sąskaitose faktūrose, atskaitą. Mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėja objektyviais ir pagrįstais įrodymais nepagrindė aplinkybių, kad Bulgarijos įmonės *M. U.* išrašytame apskaitos dokumente nurodytos ūkinės operacijos yra realiai įvykę, o L. B. įmonės suteiktos verslo konsultavimo paslaugos nebuvo panaudotos ekonominei veiklai vykdyti ir ekonominei naudai gauti.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, teigdama, kad naftos produktų rinkoje tarpininkavimas yra įprasta verslo praktika, o Bulgarijos įmonės *M. U.* tarpininkavimo dėka buvo sudarytos sutartys su keliomis ES įmonėmis, be to, Pareiškėja neturėjo pagrindo nepasitikėti Bulgarijos Respublikos juridinių asmenų registre pateikta informacija apie minėtą Bulgarijos įmonę ir jos akcininką. Dėl L. B. įmonės suteiktų paslaugų Pareiškėja nurodo, kad šių paslaugų prireikė siekiant pritraukti naują investuotoją iš Baltarusijos. Aplinkybė, jog buvo nuspręsta nevykdyti naujos veiklos, nereiškia, kad iš L. B. įmonės pateiktų analizių nebuvo gauta jokios ekonominės naudos, atvirkščiai, būtent jo pateiktos ataskaitos leido priimti pagrįstą sprendimą nevykdyti tepalų prekybos, be to, ši įmonė kas mėnesį teikė naftos produktų rinkos analizę. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovai palaikė skunde išdėstytus nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus ir prašė panaikinti Inspekcijos sprendimą.

Iš byloje surinktos medžiagos matyti, jog Klaipėdos AVMI ir Inspekcija savo procesiniuose sprendimuose yra detaliam išdėstę Bulgarijos įmonės *M. U.* ir L. B. įmonės paslaugų teikimo ir įforminimo faktines aplinkybes, užsienio mokesčių administratorių pateiktą informaciją, kitą surinktą informaciją bei duomenis, ši informacija bei duomenys yra apibendrinti ir Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje. Atsižvelgdama į tai, kad ginčo šalys nereiškia prieštaravimo dėl šių aplinkybių, tačiau nesutinka su jų vertinimu paslaugų realumui / tikrumui, taip pat panaudojimui ekonominėje veikloje pagrįsti, taip pat ginče yra išdėstę aiškias savo pozicijas, Komisija šioje sprendimo dalyje šių faktinių aplinkybių iš naujo nekartoja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama atsižvelgiant į esminius Bendrovės skunde išdėstytus nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus.

Dėl sandorių su Bulgarijos įmone M. U.

PMĮ 2 str. 31 dalyje nustatyta, kad sąnaudos yra visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. To paties įstatymo 17 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, jog leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Aiškindamas minėtos nuostatos taikymą, LVAT 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 nurodė, jog leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyviais) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Tačiau vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, reikalaujama, jog sąnaudos būtų patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos.

Paminėtina ir tai, kad įstatymų leidėjas PMĮ nustato bendruosius reikalavimus išlaidoms pripažinti – mokesčių mokėtojas turi turėti juridinę galią turinčius apskaitos dokumentus, pagrindžiančius patirtų išlaidų realumą, tikslingumą ir tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Pasisakant dėl išlaidų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, remiantis Bulgarijos įmonės *M. U.* dokumentais, pažymėtina, jog LVAT 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A-1-355/2004 yra išaiškines, jog, ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Tikrasis ūkinės operacijos turinys – tai visuma aplinkybių, kurios konkrečiau mokesčių įstatymo yra pripažįstamos kaip būtina mokesčių mokėtojo teisių realizavimo sąlyga. Pagal PMĮ 17 str. 1 dalį leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokie veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. PMĮ 17 str. 1 dalies pagrindu konstatuotina, kad mokesčių mokėtojo teisės tam tikras išlaidas priskirti leidžiamais atskaitymams realizavimo sąlyga – faktiškai patirtų sąnaudų, pagrįstų juridinę galią turinčiais dokumentais, buvimas. Tokios pozicijos LVAT laikėsi ir vėlesnėse nutartyse: 2017-05-12 nutartis adm. byloje Nr. A-400-602/2017, 2018-11-21 nutartis adm. byloje Nr. A-1576-968/2018 ir kt.

LVAT 2010-05-03 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-435/2010 konstatuota, kad svarbu turėti omenyje, jog vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, jeigu jos faktiškai buvo patirtos, ir tai patvirtina byloje esančių įrodymų visuma. Ir atvirkščiai, vien buhalterinės apskaitos dokumento turėjimas nesuteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu sąnaudos nėra faktiškai patirtos. LVAT praktikoje yra laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindžiančiuose dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio bei jų realumo, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2017-06-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-3779-575/2017, 2018-11-21 nutartis adm. byloje Nr. A-1576-968/2018, 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-575-602/2021 ir kt.). LVAT teigimu, „tinkamas išlaidų pagrindimas yra susijęs su materialinės teisės norma – PMĮ 11 str. 4 dalimi, kurios turinys patvirtina mokesčio mokėtojo pareigą turėti juridinę galią turinčius dokumentus. Taigi minėta materialinės teisės norma ir įtvirtina mokesčio mokėtojo pareigą įrodyti išlaidų pagrįstumą (ten pat)“. Tokiu būdu pagal teismų praktikos suformuotas taisykles, tais atvejais, kai šalis, kuriai priskirtina atitinkamų aplinkybių įrodinėjimo našta, nustatytos įrodinėjimo pareigos neįvykdo, sprendimas priimamas jos nenaudai. Atsižvelgiant į tai, ginčo situacijoje ir pasisakytina dėl Pareiškėjos pateiktų įrodymų pakankamumo ginčo operacijų realumui pagrįsti.

Iš byloje pateiktos 2016-01-04 komercinio tarpininkavimo sutarties matyti, kad *M. U.* įsipareigojo vykdyti didmeninių naftos produktų rinkų ES valstybėse narėse tyrimus, ieškoti potencialių Pareiškėjos siūlomų naftos produktų pirkėjų ES valstybėse narėse, vesti derybas su pirkėjais ES valstybėse narėse, suderinus su Pareiškėja pirkimo-pardavimo sutarčių projektų parengimą, kontroliuoti su pirkėjais sudarytų sutarčių vykdymą, rinkti Pareiškėjai informaciją apie pirkėjų finansines galimybes ir patikimumą. Sutarties 3 punkte numatyta, kad metų pabaigoje Pareiškėja pateikia *M. U.* suderinimo ataskaitą su apskaičiuota pardavimų atstovo *M. U.* surastiems klientams apyvarta, o *M. U.* mokamas atlyginimas – 20 Eur už kiekvieną rastų klientų nupirktą metrinę toną. Tarpininkavimo mokestis už Bulgarijos įmonės Pareiškėjai suteiktas tarpininkavimo paslaugas buvo apskaičiuotas remiantis 2016-12-31 tarpininkavimo sutarties priede Nr. 1 išvardintoms įmonėms (*M. U.*, *IRIO s.r.o.*, *Kabirini LTD*, *Karja s.r.o.*, *K. M. Sp. z o. o.*) parduotų naftos produktų kiekiais.

Dėl sandorių aplinkybių su Bulgarijos įmone *Broman S. D.* vadovas O. D. 2018-04-05 raštu mokesčių administratoriui paaiškino, kad pirmą kartą su R. A. (gim. 1961-11-13) susitiko Lenkijoje, susitikimo metu buvo sutarta parduoti virš 55 tūkst. tonų naftos produktų per metus, R. A. pažadėjo surasti naujų klientų. R. A. el. paštu atsiuntė O. D. visus dokumentus sutarčiai sudaryti, sutarė, kad visus užsakymus siųs elektroniniu paštu, o mėnesiui pasibaigus R. A. pasirašys kuro priėmimo perdavimo aktus. O. D. teigimu, *M. U.* direktorius R. A. pažadėjo surasti naujų klientų su sąlyga, kad jam bus kaina nuo kiekvienos parduotos tonos po 20 Eur, nurodė, kad tarpininko surasti klientai už

Pareiškėjos parduotus naftos produktus su Pareiškėja atsiskaitė, klientų finansinėmis galimybėmis rūpinosi *M. U.*, Pareiškėja, atsiskaitydama už Bulgarijos įmonės suteiktas paslaugas atsiskaitė pagal susitarimą padengdama *M. U.* skolą už naftos produktus. Pastebėtina, kad Pareiškėjas mokestinio tyrimo metu 2016-01-11 pateiktame paaiškinime mokesčių administratoriui net neužsiminė apie sudarytą tarpininkavimo sutartį, o nurodė, kad Pareiškėją nauji klientai / pirkėjai susirasdavo per internetinę svetainę arba pagal vežėjų rekomendacijas.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad skunde Komisijai Pareiškėja nurodė, jog Bulgarijos įmonė *M. U.* suteikė iš esmės tik naujų klientų paieškos paslaugas, nors, kaip minėta aukščiau, Tarpininkavimo sutartyje buvo numatytas ir kitų paslaugų teikimas, tačiau Pareiškėja nepateikė Tarpininkavimo sutartyje numatytų *M. U.* įmonės atliktų didmeninės naftos produktų rinkos Europos Sąjungos valstybėse narėse tyrimų ataskaitų, surinktos informacijos apie sutarties 2016-12-31 priede Nr. 1 nurodytų pirkėjų finansines galimybes ir patikimumą. Pareiškėjos teigimu, rinkos tyrimų ataskaitų ji neužsakinėjo, tačiau nepaaiškino, kodėl tokių paslaugų teikimas buvo numatytas Tarpininkavimo sutartyje, taip pat iš bylos medžiagos neaišku, koku būdu *M. U.* rinko ir teikė Pareiškėjai informaciją apie surastų pirkėjų finansines galimybes, nes, kaip minėta, jokių rašytinių dokumentų, patvirtinančių tarpininkavimo paslaugų realumą, Pareiškėja nepateikė. Komisija taip pat pažymi, kad nepaisant to, kad *M. U.* nesuteikė didžiosios dalies Tarpininkavimo sutartyje išvardintų paslaugų (Pareiškėjo teigimu, teikė tik naujų klientų paieškos paslaugas), sutarto tarpininkavimo mokesčio dydis ne tik nebuvo sumažintas, o sumokėtas net už pačios *M. U.* nupirktus naftos produktus. Pareiškėjos atstovas nurodo, kad *M. U.* apskaičiuotas tarpininkavimo mokestis už jos pačios įsigytus naftos produktus *de facto* yra pardavėjo suteikta nuolaida. Nustatyta, kad naftos produktai Bulgarijos įmonei buvo tiekiami laikotarpiu nuo 2016-01-01 iki 2016-07-31, tuo tarpu tarpininkavimo mokestis („nuolaida“) buvo apskaičiuotas tik 2016-12-31. Iš ginčo bylos medžiagos neaišku, kodėl šalių sutarta 20 Eur / 1 tona nuolaida nebuvo taikyta atskirai kiekvienam naftos produktų tiekimui.

Bylos duomenimis, Bulgarijos įmonė *M. U.* ir jos surasti klientai, išvardinti Tarpininkavimo sutarties 2016-12-31 priede, nerandami, veiklos nevykdo. Bulgarijos įmonės *M. U.* vadovas yra Lietuvos Respublikos pilietis R. A.. *M. U.* registruota Bulgarijos Respublikoje, 2016 m. vykdė veiklą, teikė deklaracijas ir ataskaitas per pasamdytas buhalterinę apskaitą tvarkančias įmones, tačiau teikiamų deklaracijų duomenys dalinai arba visiškai skiriasi nuo galimai turėtų sandorių aplinkybių, atsakingų *M. U.* asmenų rasti bei gauti informacijos apie sandorius su Bendrove nepavyko. Šiuo metu *M. U.* veiklos nebevykdo. Buhalterines paslaugas teikiančios įmonės atstovas nurodė, kad su *M. U.* vadovu nebendravo, dokumentų ar kitų sutarčių negavo, todėl teikė nulines PVM deklaracijas. Taigi, įmonė *M. U.* nėra deklaravusi jokių įsigijimų / tiekimų Bendrijos viduje, tarpininkavimo paslaugų Pareiškėjai nedeklaravo. R. A. 2018-09-24 paaiškinime dėl jo vadovaujamos Bulgarijos įmonės *M. U.* sandorių su Pareiškėja aplinkybių nurodė, kad nieko nežino apie Bulgarijos įmonę *M. U.*, Pareiškėjos vadovo O. D. nepažįsta ir jokios komercinės sutarties nesudarė ir nepasirašė, o Tarpininkavimo sutartyje parašas yra ne jo. Palyginus Pareiškėjos pateiktos Bulgarijos įmonės *M. U.* vadovo tapatybės kortelės duomenis su R. A. tapatybės kortele, nustatyta, kad vardas, pavardė ir asmens kodas sutampa, tačiau skiriasi asmens tapatybės kortelių numeriai ir nuotraukos. Lenkijos ir Slovakijos teisėsaugos institucijos informavo, kad *K. M. Sp.z.o.o., Morillon Corporation Sp.z.o.o., IRIO s.r.o., Kraja s.r.o.* nerandamos, su mokesčiu administratoriumi nebendradarbiauja, patikrinimui dokumentų nepateikia, veiklos nevykdo, darbuotojų neturi.

Byloje taip pat nustatyta, kad dalis tarpininkavimo mokesčio Bulgarijos įmonei *M. U.* buvo apskaičiuota už jos pačios įsigytus naftos produktus. Pareiškėja 2016 m. pardavė naftos produktų įmonei *M. U.* už 6350428,27 Eur. Už įsigytą dyzelinį kurą Bulgarijos įmonė Pareiškėjai nemokėjo: dalį skolos už *M. U.* įsigytą kurą (3718000 Eur) Pareiškėjai sumokėjo Lenkijos įmonė *Morillon Corporation Sp. z o. o.*, likusi skolos dalis buvo sumažinta Pareiškėjos 1316588,80 Eur skola už Bulgarijos įmonės *M. U.* suteiktas tarpininkavimo paslaugas, 2016-12-31 *M. U.* įsiskolinimas Pareiškėjai sudarė 1315838,83 Eur (6350427,63 - 3718000 - 1316588,80). Bylos duomenimis, *M. U.* skola Pareiškėjai nėra padengta iki šiol. Pareiškėjos direktorius O. D. 2017-11-06 el. paštu mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime nurodė, kad ne kartą ragino *M. U.* atstovą apmokėti skolą, skambino, siuntė priminimus, registruotą laišką; *M. U.* atstovas telefonu vis žadėjo apmokėti skolą,

bet to nepadarė, O. D. dabar su juo nebendrauja, kadangi skolininkas ne Lietuvos juridinis asmuo, ieško teisininkų, kurie padėtų išieškoti skolą. Patikrinimo metu O. D. pateikė 2017-04-24 Priminimą dėl skolos sumokėjimo, išsiųstą *M. U.* elektroniniu paštu.

Nesutiktina su Pareiškėjos skundo argumentais, kad mokesčių administratoriaus išvados dėl ginčo tarpininkavimo paslaugų realaus nesuteikimo yra paremtos išimtinai užsienio mokesčių administratorių ir teisėsaugos institucijų pateikta informacija apie Bulgarijos įmonę *M. U.*, kadangi byloje nėra pateikta jokių įrodymų, patvirtinančių, kad būtent minėta Bulgarijos įmonė surado *IRIO s.r.o., Kabirini LTD, Karja s.r.o., K. M. Sp. z o. o.*, su kuriomis Pareiškėja pasirašė naftos produktų pirkimo-pardavimo sutartis. Pareiškėja savo ruožtu ginčo paslaugų realumą grindžia išimtinai savo vadovo O. D. paaiškinimais apie bendradarbiavimo su Bulgarijos įmone aplinkybes bei jos vardu išrašytais apskaitos dokumentais. Pastebėtina, kad Šiaulių apygardos prokuratūros 1-ojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus 2020-09-18 Nutarime dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo nurodyta, kad Pareiškėja pateikė elektroninių laiškų, rašytų Bulgarijos įmonei *M. U.* sąrašus, tačiau el. laiškų ar dokumentų turinio juose nesimato. Primintina, kad sąnaudų, kuriomis mokesčių mokėtojas mažina apmokestinamąjį pelną, pagrįstumą neabejotinai privalo įrodyti mokesčių mokėtojas. Nagrinėjamoje byloje Pareiškėja to nepadarė, todėl buhalterinės apskaitos dokumentuose nurodyta tarpininkavimo paslaugų vertė negali mažinti apmokestinamojo pelno.

Komisija pažymi, kad nustačius, jog mokesčių mokėtojo buhalterinės apskaitos dokumentuose atvaizduotos ūkinės operacijos realiai yra neįvykusios, tiek PVM aspektu, tiek pelno mokesčio aspektu mokesčių mokėtojo sąžiningumas neturi teisinės reikšmės ir neįrodinėtinas (LVAT 2019-04-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-642-442/2019, 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-575-602/2021 ir kt.). Remiantis ESTT praktika (2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose *S. H.* ir *E. B.* (C 439/04 ir C 440/04), 50, 52 p.; 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose *S. H.*, *E. B.* (C-439/04, C-440/04), 55 p.; 2004 m. kovo 3 d. sprendimas byloje *M. V.* (C-395/02), 26 p.; 2000 m. birželio 8 d. sprendimas byloje *M. Y.* (C-98/98), 29 p.; 2003 m. lapkričio 27 d. sprendimas byloje *F. C.* (C-497/01), 37 p.) mokesčių mokėtojo sąžiningumas įrodinėtinas tik tuo atveju, kai ūkinės operacijos realiai įvyko, nors ir ne tarp tų subjektų, kurie atvaizduoti PVM sąskaitose faktūrose. Todėl Pareiškėjos argumentai, jog ji neturėjo pagrindo nepasitikėti Bulgarijos Respublikos juridinių asmenų registre pateikta informacija apie *M. U.* ir jos akcininką, šiuo atveju yra teisiškai nereikšmingi, kadangi, kaip minėta, Pareiškėja nepagrindė realaus tarpininkavimo paslaugų suteikimo fakto, todėl Pareiškėjos sąžiningumas nevertintinas.

Ginčo byloje nėra pagrindo atsižvelgti ir į Pareiškėjos akcentuojamą aplinkybę dėl ikiteisminio tyrimo išvadų, jog Pareiškėjos vadovas O. D. nėra susijęs su mokesčių administratoriaus nustatytais Bulgarijos įmonės neteisėtais veiksmais, kadangi mokestinės prievolės ir baudžiamoji atsakomybė yra atskiri teisiniai institutai, reguliuojami skirtingų teisės šakų normomis, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties. Neabejotina, jog kartais baudžiamoji atsakomybė už mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimus bei administracinė atsakomybė gali sutapti. Tačiau vien neįrodžius asmens nusikalstamos veikos dar negalima teigti, jog nebus įrodyti jo mokestiniai pažeidimai, kurių sudėtys nebus įtvirtintos baudžiamajame įstatyme bei kurių įrodinėjimui nebus taikomi standartai, lygiaverčiai įtvirtintiems Baudžiamojo proceso kodekse (LVAT 2013-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1105/2013, 2017-04-20 nutartis adm. byloje Nr. A-230-438/2017; 2019-05-08 nutartis adm. byloje Nr. A-467-968/2019). Tai, kad Pareiškėjos atžvilgiu nenustatyta nusikalstama veika, nereiškia, jog jai negali būti suformuota mokestinė prievolė, t. y. ikiteisminių tyrimų, atliekamų Pareiškėjos vadovo ar kontrahentų atžvilgiu, baigtis, mokesčių administratoriui surinkus pakankamus įrodymus dėl Pareiškėjos netinkamai vykdytų mokestinių prievolių, šiam mokestiniam ginčui įtakos neturi.

Atmestini ir Pareiškėjos atstovo Komisijos posėdžio metu išsakyti argumentai, kad nepripažįstant Bulgarijos įmonės *M. U.* suteiktų tarpininkavimo paslaugų, turėtų būti nepripažįstami ir naftos produktų pardavimai šiai įmonei. Nagrinėjamo atveju tarp šalių nėra ginčo dėl aplinkybės, jog Pareiškėja prekiaavo naftos produktais, nėra keliamas klausimas dėl Pareiškėjos sudarytų naftos produktų pirkimo-pardavimo sandorių fiktyvumo, tarpininkavimo paslaugų sandorį sudarė tik 2 šalys (Pareiškėja ir *M. U.*), o naftos produktų pardavimo sandoriuose dalyvavo daugiau įmonių. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad pagal tarptautinius krovinių transportavimo važtaraščius CMR kuras *M.*

U. vardu iš Lietuvos akcizinių sandėlių UAB "B1" ir UAB "C1" buvo pristatytas į Lenkijos akcizinius sandėlius *APJ Logistic Sp.z o.o.*, *Odprawa PL Sp.z o.o.*, *SHELTON Sp.z o.o.* Užsakymuose atkrauti kurą iš Kauno arba Marijampolės naftos produktų terminalo nurodyta, kad pirkėjo, t. y. M. U. klientas yra Didžiosios Britanijos įmonė *E. S. Ltd*, Lenkijos įmonės *Palmotrade Sp.z o.o* ir *D. F. Sp.z o.o.* Pareiškėjai už parduotą dyzelinį kurą apmokėjo ne pati Bulgarijos įmonė *M. U.*, o Lenkijos įmonė *Morillon Corporation Sp.z o.o.*, kuri pervedė į Pareiškėjos sąskaitą banke 3718000 Eur. Pažymėtina, kad su Pareiškėja buvo pilnai atsiskaityta ir už Tarpininkavimo sutarties 2016-12-31 sutarties priede Nr. 1 išvardintoms užsienio įmonėms patiektus naftos produktus (pagal 2017-12-31 surašytą Buhalterinę pažymą Nr. 12 ir 2017-10-31 pinigų tarpusavio užskaitymo pažymą nustatyta užsienio įmonių *IRIO s.r.o.*, *Kabirini LTD*, *K. M. Sp. z o. o.* 232290,28 Eur permoka). PMĮ 2 straipsnio 24 dalyje pateikta pajamų sąvoka mokesčių mokėtojo pajamoms priskiriamas pajamas apibrėžia kaip visas iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtas ir (arba) gautas visų rūšių pajamas pinigais ir (arba) ne pinigais. PMĮ įtvirtinti pajamų pripažinimo principai numato, kad pajamomis, kurios priskiriamos mokesčių mokėtojo pelno mokesčio bazei, yra priskiriamos ne tik už parduotas prekes, atliktus darbus, suteiktas paslaugas uždirbtos pajamos (įprastinės ūkio subjekto veiklos pajamos), tačiau ir bet kokios kitos (pavyzdžiui, atsitiktinio pobūdžio) pajamos, jeigu jos yra gautos. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT (2019-05-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-467-968/2019). Taigi, net ir nustačius, jog pagal Bulgarijos įmonės *M. U.* vardu įformintus dokumentus naftos produktus įsigijo kiti nenustatyti asmenys, tai nekeistų pajamų pagal minėtus sandorius vertinimo, nes PMĮ nuostatos nenumato skirtingų pajamų pripažinimo principų, atsižvelgiant į pajamų šaltinių pobūdį. Todėl ginčo byloje, net ir nustačius aplinkybes, jog apskaitos dokumentuose (kurių pagrindu Bendrovė yra pripažinusi pajamas) užfiksuotos neįvykusios ūkinės operacijos, šios aplinkybės, nustačius pajamų gavimo faktą, savaime nesudaro pagrindo šių pajamų nepriskirti Pareiškėjos pelno mokesčio bazei. Todėl, esant tokiam teisiniam reglamentavimui, mokėtojas, kuris laikosi pozicijos, jog į jo banko sąskaitą gautos piniginės lėšos, kuriomis jis turi teisę disponuoti, nėra pajamos (ar nėra apmokestinamos pajamos), turi pareigą šias aplinkybes pagrįsti.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, įvertinus Pareiškėjos pateiktų paaiškinimų ir dokumentų turinį, palyginus Pareiškėjos deklaruojamas aplinkybes su užsienio įmonių pateikta informacija, konstatuotina, kad pateikti dokumentai, neįrodo, kad Bulgarijos įmonė *M. U.* realiai teikė jos vardu išrašytame dokumente nurodytas paslaugas Pareiškėjai, todėl skundžiamame sprendime pagrįstai prieita išvada, kad 2016-12-31 sąskaitoje faktūroje nurodytos ūkinės operacijos yra realiai neįvykusios. Minėtosios aplinkybės rodo, jog Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose (remiantis kuriais paslaugų vertė priskirta leidžiamiesiems atskaitymams) įformintos ūkinės operacijos (tarpininkavimas, naujų pirkėjų paieška) yra nurodytos formaliai, pagal išmokamų lėšų pobūdį sudarant prielaidas tokias išlaidas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams pagal PMĮ nuostatas. Todėl darytina išvada, jog Pareiškėjos pateikti apskaitos dokumentai, nesant ūkinės operacijos turinio, negali būti laikomi pagrindžiančiais Pareiškėjos patirtas išlaidas. Tai, jog, kaip teigia Pareiškėja, patiriamų išlaidų pobūdis formaliąja prasme yra įprastas naftos produktų rinkoje ir susijęs su jos veikla, nesudaro pagrindo jų priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, nepaisant to, jog tariamas išlaidas Pareiškėja akcentuoja patyruši.

Dėl sandorių su L. B. įmone

Remiantis PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 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 PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Šia mokesčio įstatymo nuostata, be kita ko, yra įgyvendinamas PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, nustatantis, kad „jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje <...> teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti <...> mokėtiną ar sumokėtą PVM <...> už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“. Asmuo, turintis apmokestinamojo asmens statusą ir veikiantis kaip toks prekės įgijimo momentu, turi teisę į atskaitą už šią prekę ir gali atskaityti už šią prekę apskaičiuotą ar sumokėtą PVM, jeigu jis tą prekę naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (ESTT 2005-06-02 sprendimo byloje *G. E.*, C-

378/02, 29–33 p.). Jeigu šios sąlygos yra įvykdytos, iš esmės negalima atsisakyti leisti pasinaudoti aptariama atskaita (ESTT 2014-02-13 sprendimo byloje *Maks Pen, C-18/13*, 25 p.).

Administracinių teismų praktikoje aiškinant PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygas yra konstatuota, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Kita vertus, teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (LVAT 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, 2010-09-03 nutartis adm. byloje Nr. A-438-830/2010, 2012-07-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1547/2012, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015). Pagrindžiant teisę į PVM atskaitą bendrosios išlaidos galėtų būti kvalifikuotos kaip turinčios tiesioginį ir betarpišką ryšį su vykdoma ekonomine veikla, šios išlaidos, be kita ko, turi būti įprastos ir iš esmės reikalingos tokiai veiklai vykdyti.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, darytina išvada, jog Pareiškėjos teisė į sumokėtų pirkimo PVM sumų atskaitymą galėtų būti realizuota tik pripažinus, jog minėtų pirkimų išlaidos gali būti priskirtos jo bendrosioms išlaidoms, turinčioms tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa Pareiškėjos ekonomine veikla kaip tokia. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų“. Taigi veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (ESTT 2007-12-13 sprendimo byloje *Götz, C-408/06*, 18 p.). Atitinkamai PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka, tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdančiam siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdančiam siekiama gauti pelno).

PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. LVAT praktikoje pažymima, kad vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamiems atskaitymams. PMĮ 17 straipsnio 1 dalis, be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetui vykdančiam komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusius vieneto (mokesčio mokėtojo) veiksmus (veiklą) (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015).

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja 2014 metais apskaitė verslo konsultavimo paslaugų įsigijimą už 217800 Lt, t. sk. 37800 Lt PVM pagal L. B. įmonės išrašytas 12 PVM sąskaitų faktūrų. Byloje pateikta Pareiškėjos su L. B. įmone sudaryta 2010-12-01 Sutartis Nr. 2010/03, kurioje numatyta, kad L. B. įmonė Pareiškėjai teiks konsultacijas verslo ir valdymo klausimais, teiks pasiūlymus dėl kliento verslo efektyvumo gerinimo bei tobulinimo. 2014-01-01 priede prie paslaugų teikimo sutarties Nr. 2010/03 nustatyta L. B. įmonės teikiamų paslaugų kaina – 18150 Lt, t. sk. 3150 Lt PVM, už kiekvieną mėnesį. Pareiškėja mokesčių administratoriui kartu su L. B. išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis pateikė Darbų priėmimo-perdavimo aktus, kuriuose kiekvieną mėnesį nurodytos tos pačios suteiktos paslaugos: biudžetų formavimo ir jų vykdymo kontrolės sistemos kūrimas ir atnaujinimas (46000 Lt per 2014 m.), alyvų ir tepalų rinkos Pabaltijo šalyse analizė (66000 Lt per 2014 m.), verslo analitikos sistemos kūrimas ir atnaujinimas (40000 Lt per 2014 m.) ir naftos produktų kainų analitika (28000 Lt per 2014 m.). Bendrovė už paslaugas sumokėjo banko pavedimais į L. B. įmonės sąskaitą, įsiskolinimų 2016-12-31 datai neturėjo.

Bylos duomenimis, L. B. įmonėje buvo įdarbintas tik 1 darbuotojas – įmonės savininkas L. B. L. B. įmonė pateiktose PVM deklaracijose už 2014 m. deklaravo PVM apmokestinamų sandorių

180000 Lt ir 37800 Lt standartinio pardavimo PVM, t. y. 2014 m. L. B. įmonė iš esmės sudarė tik šį vienintelį sandorį su Pareiškėja.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėjos vadovas 2016-01-19 žodžiu paaiškino, jog Pareiškėja norėjo prekiauti tepalais Baltijos šalyse, todėl samdė L. B. įmonę analizei atlikti. L. B. el. paštu pateikė tepalų ir alyvų rinkos analizę už 2014 m. Pabaltijo šalyse rusų kalba (40 psl.). Skunde Inspekcijai, taip pat skunde Komisijai Pareiškėja nurodė, kad L. B. įmonės paslaugos buvo skirtos prisitraukti investuotoją iš Baltarusijos Respublikos – J. E., kuriam 2015 m. buvo perleista 50 proc. Pareiškėjos akcijų. Aplinkybė, kad Pareiškėja nusprendė neprekiuoti tepalais ir alyvomis, Pareiškėjos teigimu, šiuo atveju nereikšminga. L. B. įmonės pateiktas rinkos tyrimas buvo naudingas tuo, kad padėjo priimti teisingą sprendimą – nevykdyti naujos veiklos, taigi negalima sakyti, kad iš jo negauta ekonominė nauda.

Komisija pažymi, kad ginčo dėl L. B. atliktos tepalų ir alyvų rinkos Pabaltijo šalyse analizės tarp šalių nėra, tačiau ginčas kyla dėl šio dokumento ir kitų sutartyje su L. B. įmone nurodytų paslaugų naudojimo Pareiškėjos ekonominėje veikloje. Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą šiuo klausimu, nurodo, kad mokesčių administratorius pagrįstai vertino, kad L. B. įmonės parengta tepalų ir alyvų rinkos analizė Pareiškėjos ekonominėje veikloje nebuvo panaudota, nes, bylos duomenimis, Pareiškėja 2014-2016 metais nevykdė didmeninės prekybos tepalais ir pajamų iš prekybos tepalais negavo. Pažymėtina, kad Pareiškėjos teiginiai apie ketinimą vykdyti prekybą tepalais ir alyvomis yra jokiais rašytiniais bylos dokumentais nepagrįsti deklaratyvūs teiginiai, neleidžiantys daryti kitokių išvadų, negu padarė mokesčių administratorius.

Kaip minėta, iš Pareiškėjos pateiktų buhalterinės apskaitos dokumentų matyti, kad L. B. įmonė, be jau minėtos alyvų ir tepalų rinkos Pabaltijo šalyse analizės, Pareiškėjai kiekvieną mėnesį teikė biudžetų formavimo ir jų vykdymo kontrolės sistemos kūrimo ir atnaujinimo, verslo analitikos sistemos kūrimo ir atnaujinimo paslaugas, sudarinėjo naftos produktų kainų analitiką. Komisija pažymi, kad minėtoms paslaugoms pagrįsti Pareiškėja nepateikė jokių rašytinių įrodymų. Pareiškėjos buhalterė Komisijos posėdžio metu aiškino, kad L. B. įmonė kas mėnesį sudarinėjo ataskaitas naujam akcininkui, bet tai pagrindžiančių dokumentų (ataskaitų) pateikti negalėjo. Pagal mokesčių administratoriui atliekant mokestinį patikrinimą ir nagrinėjant kilusį mokestinį ginčą nustatytas faktines aplinkybes, pagrįstas byloje esančiais įrodymais, akivaizdu, jog sąnaudos, apskaitytos remiantis L. B. įmonės vardu išrašytais buhalterinės apskaitos dokumentais, nebuvo patirtos Pareiškėjai vykdančią savo komercinę veiklą, kurią būtų siekiama gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos, kaip tai suprantama pagal PVMĮ ir PMĮ.

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytą, Komisija pritaria mokesčių administratoriaus išvadoms, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatas, neteisėtai 2014 m. į PVM atskaitą įtraukdama 37800 Lt PVM pirkimo PVM pagal L. B. įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras už paslaugas, kurių nepanaudojo savo PVM apmokestinamoje veikloje, bei pažeidė PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, kadangi 180000 Lt sąnaudų priskyrė leidžiamiems atskaitymams, kurios nebuvo skirtos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Pareiškėjai nepateikus pagrįstų paaiškinimų ir įrodymų, kad 2014 m. įsigytos paslaugos iš L. B. įmonės buvo naudojamos Pareiškėjos ekonominėje veikloje, o mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėja įsigytų paslaugų nepanaudojo ekonominei veiklai vykdyti ir ekonominei naudai gauti, Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja neturėjo teisės į PVM atskaitą įtraukti 37800 Lt PVM pirkimo PVM pagal L. B. įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras už verslo konsultavimo paslaugas, taip pat 180000 Lt išlaidos minėtoms paslaugoms įsigyti negalėjo būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams.

Įvertinusi aptartas aplinkybes, Komisija laikosi pozicijos, kad Inspekcija tinkamai taikė teisės normas, visapusiškai ir išsamiai vertino Pareiškėjos teikiamą informaciją ir dokumentus, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, o Pareiškėjos skundas atmestinas.

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 Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-07-13 sprendimą Nr. 69-41.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprenddami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė