



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2022 m. sausio d. Nr. S- (7-170/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko (pranešėjas), narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėja) 2021-11-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, mokesčių administratorius) 2021-10-29 Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-254. Pareiškėjos atstovas direktorius B. T., vyr. finansininkė N. P. bei UAB "E1" auditorius E. M. dalyvavo 2022-01-11 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu. Atsakovo atstovas Komisijos posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį panaikinti.

Inspekcija, nesurinkusi pakankamai įrodymų, nepagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja, siekdama mokestinės naudos, padidino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą. Pareiškėjos manymu, jos atžvilgiu buvo neteisingai pritaikytos materialinės mokesčių teisės aktų normos, mokestinio ginčo klausimai buvo išspręsti formaliai, o ne iš esmės įvertinus visas reikšmingas mokesčių įstatymo tikslo prasme aplinkybes.

Pasak Pareiškėjos, motociklas nuo įsigijimo iki pardavimo nebuvo naudojamas privatiems poreikiams ir nebuvo B. T. asmeninis pomėgis. Socialiniame tinkle *Facebook* patalpintos nuotraukos buvo reklaminės, nes įvairių modelių motociklai yra eksponuojami B. T. valdomuose baruose, kadangi tai specializuoti alaus ir viskio barai ir tokia barų tematika. Todėl nuotraukos su motociklais keliamos į socialinius tinklus reklamos tikslais. Skunde akcentuojama, jog Inspekcija operatyvaus patikrinimo metu nenustatė, kad motociklo rida būtų didelė (tyrimo metu rida buvo tikrinta, motociklas tikrinimo metu buvo pravažiavęs tik 233 km, o akte šis faktas nenurodytas). Maža motociklo rida yra akivaizdus įrodymas, kad motociklas nebuvo eksploatuojamas privačiai. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių motociklo naudojamą asmeniniams poreikiams.

Skunde nurodoma, kad pirkėjai buvo ieškomi per forumus ir moto bendruomenes, o Inspekcijos motyvas, kad pardavimo atveju skelbimai dedami į portalus, jau yra pasenusi praktika. Pasak Pareiškėjos, Inspekcija vadovaujasi tik prielaidomis.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad UAB "D1" motociklą įsigijo jau žinodama, kad jo veikloje nenaudos, o padidinusi kainą parduos Pareiškėjai. Skunde nurodoma, kad investiciniam projektui, adresu: (duomenys neskelbtini), Vilniuje, finansuoti, yra gavusi 175 000 Eur kredito unijos „Magnus“ paskolą. Kredito paskirtyje numatytas lėšų panaudojimas: investicijoms iki 135 000 Eur ir apyvartinėms lėšoms 40 000 Eur. Statybos turėjo baigtis 2020 m. rudenį ir metų pabaigoje jau planuota vykdyti viešojo maitinimo bei apgyvendinimo veiklą. Deja, dėl pandemijos ir įvestų karantino apribojimų statybos darbai vėluoja, o už sklypo nuomą mokėti

tenka. Be to, prasidėjus pandemijai, pirmojo karantino metu išvyko statybininkai ukrainiečiai, teko ieškoti kitų brigadų, pabrango statybinės medžiagos, tiekimai sutriko. Užbaigti statybos darbus ir pradėti veiklą turimų paskolų nebeužteko. Buvo kreiptasi į kredito uniją dėl galimybės objekto įrengimui panaudoti 40 000 Eur, skirtų apyvartinėms lėšoms. Deja, buvo gautas neigiamas atsakymas, kad šią sumą bus galima panaudoti tik pradėjus baro ir svečių namų veiklą. Įvesti griežti karantino apribojimai – restoranai ir barai uždaryti, renginiai uždrausti, tad niekam bendrovės paslaugos maitinimo versle nebuvo reikalingos. Liko vienintelis dalykas, iš ko UAB "D1" galėjo uždirbti, tai parduoti vienintelę turimą prekę – motociklą. Priėmus sprendimą parduoti motociklą, nuspręsta: 1. gauti pajamų, reikalingų baro ir svečių namų įrengimui užbaigti, neforminant paskolos, kuriai reikalingas rašytinis kredito unijos „Magnus“ sutikimas; 2. užbaigti UAB "D1" metus pelningai, kas irgi sustiprina įmonės pozicijas derybose su kredito unija „Magnus“ bei galimais kitais investuotojais, nes šiuo metu įgyvendinama tik trečdalis viso investicinio projekto. Ateityje numatyti dar 2 svečių namų plėtros etapai. Didelės pajamos iš motociklo pardavimo leidžia UAB "D1" ramiai pabaigti statybas. Pasak skundo, motociklo pardavimo kaina yra 30 000 Eur, nes gautų pajamų užtektų investiciniam statybų projektui užbaigti bei padengti per metus susidariusias sąnaudas dėl žemės nuomos, sumokėtų palūkanų bei paskolos administravimo mokesčių kredito unijai ir dar liktų minimalus pelnas.

Pareiškėja akcentuoja, kad UAB "D1" 24 121,31 Eur kredito likutį panaudojo dar nesibaigus 2021 metų I ketvirčiui, o statyboms iki šios dienos išleistos ir apyvartinėms lėšoms skirta kredito dalis (gavus kredito unijos sutikimą), ir už motociklą gauti pinigai.

Skunde taip pat nesutinkama ir su Inspekcijos išvada dėl Pareiškėjos ir B. M. sudarytos motociklo nuomos sandorio. Nurodoma, jog sprendimą Pareiškėjos vardu sudaryti motociklo 2021-02-01 nuomos sutartį Nr. 210201 su B. M. priėmė B. T.. Pareiškėja transporto priemonę įsigijo pajamoms uždirbti, todėl kaip ir bet kokia neparduota prekė, stovinti sandėlyje ir negeneruojanti pajamų, taip ir nenaudojamas motociklas potencialiai neša nuostolius. B. T. pakalbėjęs su B. M. apie pomėgius ir apie stovintį nenaudojamą motociklą, B. M. pareiškė, kad jis mielai tokį įsigytų kelionėms po Europą, todėl pradėta ieškoti būdų pirkimo–pardavimo sandoriui sudaryti. Tačiau paaiškėjo, kad, neturėdamas leidimo gyventi Lietuvoje, jis negali savo vardu čia registruoti jokios transporto priemonės, todėl tik kai gaus leidimą gyventi Lietuvoje ketina pirkti šį motociklą. Kadangi minėtas motociklas tiko ir patiko B. M. bei Pareiškėja jo neparduotų kitiems klientams, buvo pasirašyta nuomos sutartis. Motociklo nuomos kaina yra tikra rinkos kaina nuomojantis ilgam laikotarpiui, ką lengvai galima patikrinti internete.

Dėl B. M. deklaruotos gyvenamosios vietos skunde nurodoma, kad buto savininkai, kuriame B. M. realiai gyvena ir kurio nuomos sutarties kopija buvo pateikta Inspekcijai, nedavė sutikimo šiuo adresu deklaruoti gyvenamosios vietos, o norint gauti leidimą gyventi Lietuvoje deklaruoti gyvenamąją vietą yra privaloma. Be to, motociklo nuomos sutartis buvo sudaryta 2021-02-01, o B. M. deklaravo gyvenamąją vietą B. T. priklausančiame individualiame name tik 2021-06-21.

Skunde nurodoma, kad 2021-08-18 pateiktame „Ilgalaikio materialiojo turto įvedimo į eksploataciją akte“ Nr. IT-2021/01-01, kuris įformintas 2021-01-29, Pareiškėja nurodė motociklo perdavimą naudoti ūkinėje veikloje nuo 2021-01-29 iki 2027-01-31, t. y. 6 metus, ir nurodė 16,67 % nusidėvėjimo normatyvą 1 (vieniems) metams. Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymu (toliau – PMĮ) bei 1 priedeliu, vienetas pats nusistato: ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpį, ne trumpesnę nei PMĮ 1 priedėlyje nustatyti ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvai (metais). Todėl Inspekcijos motyvas, kad Pareiškėja nustatė ilgesnį nei rekomenduojama 1 priedėlyje turto nusidėvėjimo laikotarpį, yra nepagrįstas.

Skunde remiamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2006-04-06 nutartimi adm. byloje Nr. A-444-794/2006 ir nurodoma, kad taikant Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio nuostatas, yra atliekamas retrospektyvus sandorio (sandorių) vertinimas, siekiant nustatyti, ar abiejų šalių suderintais sandorių veiksmis buvo siekta tik mokesstinės naudos, ar įprastiniams sandoriams būdingų tikslų, o MAĮ 69 straipsniu nustatytos pasekmės (mokesčio nemokėjimas, sumažinimas, atidėjimas ar pan.) atsirado, kaip

realiai vykdytų ir ekonomiškai pagrįstų operacijų pasekmė. Todėl visais atvejais įprastai atliekama abiejų sandorio šalių dėl vykdyto sandorio atsiradusių mokesčių pasekmių analizė, piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokesčio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokesčio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis.

Pareiškėjos vertinimu, šiuo atveju labai abejotina Pareiškėjos mokesčio nauda, nes motociklas nebuvo skirtas asmeniniam naudojimui (Pareiškėja pateikė šiuo klausimu išsamius paaiškinimus ir įrodymus). Inspekcija nepateikė jokių įrodymų leidžiančių identifikuoti mokesčių vengimą, todėl MAĮ 69 straipsnis taikytas nepagrįstai.

Skunde taip pat aptariamos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ), Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika dėl PVM atskaitos kaip pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės, jos atsiradimo bei realizavimo pagrindai.

Nurodoma, kad Pareiškėja, įsigijusi ginčo objektą (motociklą) ir sumokėjusi kainą su PVM, įgijo teisę į pirkimo PVM atskaitą. Remiantis LVAT nutartimi administracinėje byloje Nr. A-2050-442/2017, teisė į atskaitą atsiranda visais atvejais, jeigu mokesčių mokėtojas patvirtina bent jau bendro pobūdžio priešastinį ryšį tarp įgyjamų prekių ar paslaugų bei jo vykdomos ekonominės veiklos, apmokestintos PVM. Pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens vykdomą PVM apmokestinamos ekonominės veiklos procesą apima tiek paruošiamieji darbai, skirti ekonominės veiklos pradžiai, tiek šios veiklos vykdymas, tiek ekonominės veiklos užbaigimo (likvidavimo) darbai.

Pasak skundo, Inspekcija nepaneigė Pareiškėjos ir kontrahento nuomos santykių. Ilgalaikis turtas – motociklas šiuo metu taip pat yra nuomojamas, Pareiškėja iš turto nuomos pajamas gavo, gauna ir šiuo metu. Pareiškėja 2020-12-28 pagal juridinę galią turinčią PVM sąskaitą faktūrą Nr. GM0021 įsigijo motociklą iš UAB "D1" už 30 000 Eur + 6 300 Eur PVM, į biudžetą PVM sumokėtas, UAB "D1" gautas pajamas iš šio sandorio apskaitė 2020 m. ir į biudžetą pelno mokesčių sumokėjo.

Todėl Inspekcijos išvada, kad, Pareiškėjos informintų sandorių dėl motociklo pirkimo-pardavimo ir nuomos tikslas buvo siekti mokesčio naudos – pasinaudoti PVM atskaita, sumažinti apskaičiuojamą pelno mokesčio bazę ateityje, nes motociklo įsigijimo savikaina per tam tikrą laikotarpį bus perkeliama į nusidėvėjimo sąnaudas, kurias Pareiškėja priskyrė (priskirs) leidžiamiems atskaitymams, neteislinga, nes sandoris sudarytas tarp susijusių asmenų ir tiek PVM, tiek pelno mokesčiai dėl šio sandorio jau sumokėti. Inspekcijai pateiktuose paaiškinimuose detalčiai nurodyti šio sandorio, kuriuo buvo siekiama ekonominės, o ne mokesčio, naudos motyvai, t. y. visų pirma, užbaigti UAB "D1" finansinius metus pelningai (kadangi visos kredito įstaigos net nesvarsčiusios atmeta finansavimo paraišką, jeigu bendrovės metinėje ataskaitoje užfiksuotas nuostolis) ir gauti papildomų lėšų statybų darbams finansuoti, neforminant akcininkų paskolų. Pareiškėjai perleistas motociklas uždirba nuomos pajamas ir anksčiau ar vėliau bus parduotas.

Akcentuojama, kad ESTT praktika rodo, kad Inspekcija negali savavališkai riboti mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą, t. y. ESTT savo sprendimuose, kurių nuostatos yra privalomos visoms valstybėms narėms, yra pasisakęs apie teisę į PVM atskaitą. Byloje *Commission/French Republic C-50/87* yra konstatuota, kad teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų. Teisė į PVM atskaitą ribojimas sąlygoja mokesčio našta ir turi būti taikomas vienodai visose valstybėse narėse. Todėl PVM atskaitos ribojimas galimas tik aiškiai Šeštojoje direktyvoje nurodytais atvejais. Nesant Šeštosios direktyvos nuostatų, leidžiančių valstybei riboti teisę į PVM atskaitą, ši teisė turi būti įgyvendinta nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu.

Skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą, privalo vadovauti ir Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 straipsnyje įtvirtintais principais, kurių vienas yra objektyvumo principas, reiškiantis, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos

išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija savo sprendimo dėl mokestinės nepriemokos nepagrindė, nustatyta tvarka surinktais įrodymais.

Inspekcija ginčijamam sprendimui patvirtinimo 2021-08-26 patikrinimo akta Nr. (21.222 Mr) FR0680-284 bei jame apskaičiuotą 6 300 Eur PVM, skyrė Pareiškėjai 1 890 Eur PVM baudą bei atleido nuo 1 710 Eur PVM baudos.

Inspekcija atliko Pareiškėjos PVM 2020-10-01–2020-12-31 laikotarpio apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą, kuris inicijuotas dėl pateikto Pareiškėjos prašymo grąžinti 5 700 Eur PVM skirtumą už minėtą laikotarpį. Patikrinimo metu vadovautasi MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio nuostatomis bei konstatuota, kad Pareiškėja įformino motociklo pirkimo–pardavimo bei nuomos sandorių grandinę, siekdama mokestinės naudos padidinant PVM atskaitą. Pareiškėjai dėl minėto pažeidimo apskaičiuotas 6 300 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2020-12-28 Transporto priemonės pirkimo–pardavimo sutartį bei 2020-12-28 PVM sąskaitą faktūrą Nr. GM 00021 iš UAB "D1" už 36 300 Eur (įskaitant 6 300 Eur PVM) įsigijo motociklą – Indian Motorcycle Scout Bobber, valstybinis numeris (duomenys neskelbtini), (toliau – motociklas). VĮ „Regitra“ duomenų bazėje 2020-12-28 motociklas valdytojo savininko teisėmis įregistruotas Pareiškėjos vardu. 2020-12-28 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. GM 00021 nurodytas atsiskaitymo terminas po 3 mėnesių – 2021-03-28.

Nustatyta, kad 2020-12-28 sandoris dėl motociklo pirkimo–pardavimo buvo įformintas tarp susijusių asmenų, kaip jie apibrėžti pagal PMĮ 2 straipsnio 33 punkto nuostatas. B. T. šio sandorio metu valdė 100 proc. Pareiškėjos akcijų, 50 proc. UAB "D1" akcijų (nuo 2017-11-29) bei buvo abiejų įmonių direktorius. Dokumentuose (transporto priemonės pirkimo–pardavimo sutartyje ir kt.), susijusiuose su sandoriu dėl motociklo pirkimo–pardavimo įforminimo, UAB "D1" vardu pasirašė B. T., o Pareiškėjos vardu jos vyr. finansininkė N. P., nuo 2017-11-29 valdžiusi 50 proc. UAB "D1" akcijų. Sandorių sudarymo metu tiek UAB "D1" tiek Pareiškėjos apskaitą tvarkė tas pats asmuo – N. P. (nuo 2017-05-12 UAB "D1" apskaitą tvarko Pareiškėja, apskaitą tvarkantis asmuo – N. P., kuri yra Pareiškėjos vyr. buhalterė nuo 2005-07-13).

Pareiškėja už motociklą su UAB "D1" atsiskaitė laikotarpiu nuo 2020-12-28 iki 2021-04-30, per kelis kartus grynaisiais pinigais sumokėdama 36 203,20 Eur. Kasos pajamų orderius pasirašė Pareiškėjos direktorius B. T., sumokėjęs pinigus, pinigus priėmusio kasininko vardas ir pavardė nenurodyti, yra tik parašas. Vyr. buhalteriu nurodyta O. V. (N. P. mergautinė pavardė) bei yra jos parašas.

Patikrinus viešai skelbiamą informaciją, nustatyta, kad VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazės „Autotransporto kainos Lietuvoje“ duomenimis, nurodytos markės ir techninių parametru motociklas (2020 m. gamybos) 2020 m. gruodžio mėnesį Lietuvoje kainavo 13 000 Eur (su PVM), t. y. 2,79 karto mažiau nei kaina, už kurią įformintas Pareiškėjos motociklo įsigijimas. Taip pat, pasak Inspekcijos, pardavėjo tinklalapyje (*duomenys neskelbtini*) nurodyta to paties modelio motociklo kaina yra 13 990 Eur, t. y. 2,59 karto mažesnė už tą, už kurią Pareiškėja įsigijo motociklą iš

UAB "D1" nors nuo motociklo įsigijimo iki jo pardavimo buvo praėję daugiau kaip 10 mėn.

Inspekcija atliko UAB "D1" operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatyta, kad minėtą motociklą su priedais pastaroji bendrovė pagal 2020-03-03 PVM sąskaitą faktūrą Nr. M200526 įsigijo iš UAB "F1" už 10 859,50 Eur ir 2 280,50 Eur PVM (iš viso už 13 140 Eur), toje sumoje priedų motociklui (3 vnt.) kaina – 776,87 Eur + 163,14 Eur PVM. Minėtoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą pirkimo PVM UAB "D1" įtraukė į 2020 m. kovo mėn. pirkimo ir atskaitomą PVM ir atitinkamai deklaravo pateiktoje PVM deklaracijoje už 2020 m. 1 ketvirtį.

Sprendime teigiama, kad UAB "D1" motociklą iš UAB "F1" įsigijo už akcininkų paskolintas lėšas. Įsigijimas apskaitytas UAB "D1" apskaitos registru buhalterinėje sąskaitoje Nr. 20140 „Pirktos prekės, skirtos perparduoti“.

Už minėtą motociklą UAB "D1" sumokėjo UAB "F1" 13 140 Eur sumą mokėjimo pavedimais iš įmonės atsiskaitomosios banko sąskaitos (duomenys neskelbtini) AB SEB banke: 2020-02-18 – 3 942,00 Eur, 2020-03-04 – 9 198 Eur. Pagal pateiktą bendrąjį žurnalą nustatyta, kad panašiu laikotarpiu, kai įformintas motociklo įsigijimas, UAB "D1" atsiskaitomąją banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) AB SEB banke papildė B. T.: 2020-02-18 – 5 000 Eur, 2020-02-27 – 8 000 Eur. Mokėjimo paskirtis – paskola. B. T. 2021-05-24 mokesčių administratoriui pateiktame atsakyme pažymėjo, kad neturėjo asmeninių interesų įsigyjant minėtą motociklą ir finansavo UAB "D1" paskola ne konkrečiai motociklo įsigijimui, o kaip akcininkas sudarė paskolų sutartis įmonės apyvartinėms lėšoms papildyti.

Pasak Inspekcijos, UAB "D1" savo veiklą 2020 m. finansavo iš skolintų akcininkų lėšų bei paimtos paskolos iš kredito unijos „Magnus“. Nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2017-05-25 iki 2020-03-28 UAB "D1" akcininkai sudarė paskolų sutarčių su įmone už 103 000 Eur, iš jų: su B. T. – 66 000 Eur (2 sutartys), su N. P. – 37 000 Eur (2 sutartys). Pagal UAB "D1" didžiosios knygos duomenis, akcininkų suteiktų paskolų įmonei 2020-12-31 likutis apskaitytas buhalterinėje sąskaitoje 4013 „Kitos finansinės skolos“ ir sudarė 103 000 Eur. Be to, UAB "D1" 2020-08-13 su kredito unija „Magnus“ pasirašė kredito sutartį Nr. VER202008-000050 dėl 175 000 Eur (iš jų: iki 135 000 Eur investicijoms ir iki 40 000 Eur apyvartinėms lėšoms) kredito verslui suteikimo. Paskola skirta kavinės ir svečių namų, esančių (duomenys neskelbtini), Vilniuje, statyboms. Šioms statyboms 2019-09-06 buvo gautas Vilniaus miesto savivaldybės leidimas. Pagal statybų projektą numatoma pastatyti ir įrengti nuo 44 iki 48 svečių kambarių, pagalbines patalpas (recepcija, švarios ir purvinos patalynės patalpas, valytojos patalpą, inventoriaus saugyklą) bei vieno aukšto kavinę, skirtą aptarnauti iki 40 lankytojų. Statybų pabaiga numatyta 2021 m. IV ketvirtį.

Nustatyta, kad UAB "D1" pardavimų pajamos iš vykdomos veiklos buvo mažos: 2018 m. sudarė – 4 866 Eur, 2019 m. – 1 650 Eur, 2020 m. – 39 595 Eur (iš jų 30 000 Eur pajamos iš motociklo sandorio įforminimo).

Sprendime teigiama, kad UAB "D1" direktorius 2021-04-27 elektroniniame laiške mokesčių administratoriui nurodė, kad ūkinėje veikloje nuo 2020 m. kovo mėn. (nuo įsigijimo) iki 2020 m. gruodžio mėn. (iki pardavimo) motociklas naudojamas nebuvo, o minėtą motociklą įsigijo, tikėdamasis jį parduoti ir uždirbti pelną iš motociklo bei jo priedų kainos pasikeitimo. Taip pat B. T., kaip UAB "D1" direktorius, 2021-05-07 elektroniniu laišku pateiktame paaiškinime nurodė, kad UAB "D1" įsigijo motociklą pardavimui „siekdama uždirbti pajamų iš kainos kilimo keičiantis metams. Tikėtinas pelnas buvo 10–15 proc. nuo prekės įsigijimo vertės“. Be to, B. T. teigimu, taip pat pabrango ir nupirkti priedai motociklui pagal 2020-03-03 PVM sąskaitą faktūrą Nr. M200526 už 776,86 Eur plius PVM ir dabar tokie priedai kainuoja 1 500 Eur plius PVM su atsisiuntimu. Pasak UAB "D1" direktoriaus, motociklą buvo planuojama parduoti 2020 m. pavasarį, buvo surastas klientas, tačiau įsigaliojus karantinui, stojant verslams, klientas nebepirko motociklo, jis buvo nenaudojamas ir stovėjo iki 2020 m. pabaigos (iki pardavimo sandorio įforminimo su Pareiškėja). Konkretaus pirkėjo duomenų B. T. paaiškinime nenurodė.

Pasak Inspekcijos, nors UAB "D1" direktorius teigia, kad motociklas nuo jo įsigijimo iki pardavimo nebuvo naudojamas, tačiau viešojoje erdvėje (*Facebook* puslapyje B. T. paskyroje) 2020 m. balandžio, liepos, rugpjūčio mėn. B. T. įkėlė nuotraukas su motociklu. Nuotraukose matyti tos pačios markės motociklas, jis laikomas privačiame gyvenamajame name, prie nuotraukos įrašas „Toys For Boys In Da Haus“, kitoje nuotraukoje motociklas mieste ir įrašas „Dzin mum tas lietus“, B. T. profilio nuotraukoje taip pat asmuo prie motociklo vairo, o tai įrodo, kad motociklai – tai asmeninis B. T. pomėgis. Pažymėtina, kad pradėjus mokestinį patikrinimą, nuotraukos buvo pašalintos (arba paslėptos viešajame profilyje), todėl darytina išvada, kad motociklas laikotarpiu, kai priklausė UAB "D1" buvo naudojamas privatiems poreikiams, o motociklo įsigijimo sandoriais juridinių asmenų vardu B. T. siekė išvengti asmeninių išlaidų, tam tarpe nemokant į valstybės biudžetą PVM, nes motociklo įsigijimo savikaina per tam tikrą laikotarpį būtų perkeliama į nusidėvėjimo sąnaudas, kurias Pareiškėja priskyrė (priskirs) leidžiamiesiems atskaitymams ir susimąžins apmokestinamąjį pelną. Šią išvadą patvirtina ir ta aplinkybė, kad UAB "D1" privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu įsigytą motociklą

apdraudė vienerių metų laikotarpiui (nuo 2020-04-02 iki 2021-04-01), nors, kaip teigė B. T., motociklą planavo parduoti jau 2020 m. pavasarį.

Inspekcijos teigimu, pagal operatyvaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes pagrįstai neatsižvelgta į UAB "D1" direktoriaus teiginius, kad motociklas buvo įsigytas, siekiant jį pelningai parduoti ir užsidirbti 1 500 Eur pelno, nes transporto priemonės vertė praėjus nors ir neilgam laiko tarpui nuo pagaminimo datos nedidėja, o tik mažėja. VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazės „Autotransporto kainos Lietuvoje“ duomenimis, tokios pat markės motociklo, t. y. Indian Scout Bobber, 2020 m. gamybos, variklio tūris 1131cm³, galia 70 kW, vidutinė pardavimo kaina Lietuvoje per vienerius metus naujo motociklo sumažėja virš 9 proc.

Sprendime nurodoma, kad motociklo pardavimo sandoris Pareiškėjai buvo įformintas praėjus beveik 10 mėnesių po motociklo įsigijimo UAB "D1" vardu ne nepriklausomam pirkėjui, o susijusiai įmonei už kainą, kelis kartus viršijančią rinkos kainą bei už didesnę kainą, nei to paties modelio motociklą kainą, nurodyta pardavėjo tinklalapyje (*duomenys neskelbtini*) tinklalapyje nurodyta motociklo kaina 13 990 Eur).

Inspekcija dėl B. T. 2021-05-07 pateiktame paaiškinime nurodytų motociklo pardavimą sąlygojusių aplinkybių, t. y. užbaigti UAB "D1" restorano ir viešbučio statybas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Vilniuje, bei pradėti veiklą, sprendime nurodė, kad iš patikrinimo metu surinktų įrodymų nustatyta, kad UAB "D1" dar turėjo 24 121,31 Eur nepanaudotos paskolos, skirtos kavinės ir svečių namų statyboms, kurią galėjo panaudoti statyboms, neforminant motociklo pardavimo susijusiai įmonei, nes pagal pateiktą 2020-08-13 UAB "D1" kredito sutartį su Kredito unija „Magnus“, 2020 m. buhalterinius registrus ir paskolinės kredito sąskaitos išrašus už 2020 m. 08–12 mėn., 2020-12-28 dienas UAB "D1" buvo panaudojusi 110 878,69 Eur kredito sumą, todėl UAB "D1" galėjo panaudoti minimo restorano ir viešbučio statyboms nepanaudotą kredito sumą – 24 121,31 Eur (sutartyje numatytas kredito panaudojimo terminas iki 2021-05-07).

Įvertinus Pareiškėjos galimybes įsigyti motociklą, nustatyta, kad Pareiškėjos atsiskaitomojoje banko sąskaitoje (*duomenys neskelbtini*) AB „Swedbank“ 2020-12-28 (motociklo pirkimo dieną) buvo 539,53 Eur, atsiskaitomojoje sąskaitoje (*duomenys neskelbtini*) „Paysera LT“ UAB 2020-12-28 – 0,00 Eur, 0,01 – NOK. Pareiškėjos apskaitytas pinigų likutis kasoje 2020-12-27 buvo 10 620,81 Eur, 2020-12-28 įformintas kasos papildymas 8 000 Eur B. T. paskolos grąžinimu, iš kasos B. T. 2020-12-28 išmokėta 799,43 Eur darbo užmokesčio suma už 2020 m., 15 704,24 Eur išmokėta B. T. pagal avansinę apyskaitą.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjos kasą 2020-12-28–2021-04-30 laikotarpiu papildė B. T. 26 000 Eur įnašų suma, paskirtis – paskolos grąžinimas. Minėtu laikotarpiu kitų įplaukų (išskyrus B. T. įnašus) Pareiškėjos pateiktame 2721 buhalterinės sąskaitos „Įmonės kasa“ apyvartos žiniaraštyje už 2020-01-01–2021-04-30 neužfiksuota. Pareiškėjos 2020 m. uždirbtos pajamos buvo žymiai mažesnės už motociklo kainą (36 300 Eur) ir pagal pateiktus apskaitos registrus ir finansinės atskaitomybės rinkinį už 2020 m. sudarė 8 802 Eur, iš jų: 1 680 Eur pardavimų pajamos, 500 Eur kitos netipinės veiklos pajamos, 6 622 Eur palūkanų pajamos. Pareiškėjos palūkanų pajamas 2020 m. sudarė iš B. T. gautos palūkanos už suteiktas jam paskolas su 6 proc. metine palūkanų norma pagal Pareiškėjos paskolų sutartis, iš jų: 115 848 Eur (400 000 litų) pagal 2013-12-02 paskolos sutartį Nr. AK131201, ir 23 169,60 Eur (80 000 litų) pagal 2014-09-16 paskolos sutartį Nr. AK140901.

Pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus (palūkanų paskaičiavimą) 2020-12-31 B. T. buvo skolingas Pareiškėjai 102 000 Eur, neįskaitant palūkanų, buhalterinėje sąskaitoje 1620 „Suteiktos paskolos“, apskaitytas sąskaitos likutis 2020-12-31 – 151 873,47 Eur (su palūkanomis).

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėja sudarė sau nepalankų, prieštaraujantį verslo logikai sandorį, žinodama, kad motociklą įsigijo už kainą, gerokai didesnę nei rinkos kaina, ir tuo siekė mokestinės naudos – atskaityti didesnę pirkimo PVM, negu būtų atskaičiusi, jei motociklą būtų įsigijusi tiesiai iš UAB "F1"

Dėl Pareiškėjos sandorio su B. M.

Pareiškėja 2021-02-01 įformino motociklo nuomos sutartį Nr. 210201, pagal kurią UAB "D1" darbuotojui B. M. išnuomojo motociklą. Nustatyta, kad minėtas asmuo yra Rusijos pilietis,

įsidarbino nuo 2020-11-04 UAB "D1" pagal terminuotą darbo sutartį inžinieriaus programuotojo pareigose. Nuomos sutartyje nustatyta mėnesio nuomos kaina 250 Eur be PVM, nuomos terminas 30 mėnesių, sutartis galioja 30 mėnesių nuo sutarties pasirašymo. Be to, nuomos sutartyje nurodyta, kad nuomotojas (Pareiškėja) visą nuomos laikotarpį draudžia transporto priemonę (motociklą) savo lėšomis. Pagal pateiktą priedą prie nuomos sutarties Nr. 210201, t. y. 2021-02-01 transporto priemonės perdavimo–priėmimo aktą Nr. 1, dėl turto perdavimo vietos nurodyta, kad nuomotojas (Pareiškėja) atsakinga už nuomojamos transporto priemonės pristatymą į nuomininko nurodytą vietą. 2021-05-24 elektroniniu laišku B. T. pateikė 2021-03-09 įprastinės transporto priemonių valdytojų civilinės atsakomybės privalomojo draudimo sutartį Nr. 300 1447553 sudarytą su draudiku ADB „Compensa Vienna Insurance Group“ dėl motociklo draudimo (laikotarpiui nuo 2021-04-02 iki 2022-04-01), kurioje nurodyta, kad motociklo negalima nuomoti trumpalaikiai (mažiau nei 1 metai) nuomai.

B. M. 2021-05-12 pateiktame atsakyme į mokesčių administratoriaus klausimus nurodė, kad į Lietuvą atvyko 2020-10-22, įsidarbino UAB "D1" nuo 2020-11-04 pagal nacionalinę vizą (D), pareigos – inžinierius programuotojas. B. M. nurodė, kad nuo 2021-02-01 nuomojasi motociklą iš Pareiškėjos. Tuo pačiu B. M. nurodė, kad motociklas jam buvo perduotas nuomos sutarties pasirašymo dieną – 2021-02-01, (duomenys neskelbtini), Vilniuje, motociklą perdavė Pareiškėjos vadovas B. T..

Paprašytas pateikti vairavimo teises, suteikiančias teisę vairuoti minėtos kategorijos motociklą, B. M. 2021-05-12 pateiktame atsakyme nurodė, kad tokių teisių neturi, turi tik B kategorijos teises, kurios nesuteikia teisės vairuoti minėto motociklo (motociklas priskiriamas didelės galios kategorijai). B. M. nurodė, kad „mokosi su draugų pagalba vairuoti motociklą“, kad galėtų lankyti papildomus motociklo vairavimo kursus, nors turi vairavimo įgūdžių iš ankstesnių laikų su kitokio tipo motociklais. B. M. nurodė, kad motociklą laiko stovėjimo aikštelėje, esančioje Mindaugo g. 14B, Nr. 21, kurį nuomojasi kartu su butu, adresu: Mindaugo g. 14B-19. Vilniuje.

B. M. elektroniniame laiške nurodė, kad ketina pirkti minėtą motociklą, kai gaus leidimą gyventi Lietuvoje. B. M. nurodė, kad moka už motociklo nuomą 250 Eur grynaisiais pinigais B. T. pagal Pareiškėjos pateiktą sąskaitą kiekvieną mėnesį. Sprendime pastebima, kad viešai skelbiamos (<https://www.dalinuosi.lt/motociklu-nuoma>) panašaus tipo motociklų nuomos kainos svyruoja nuo 50 Eur iki 80 Eur parai.

Inspekcija 2021-06-10 atliko operatyvų patikrinimą, kurio metu (2021-06-01) apžiūrėtas motociklas nurodytoje saugojimo vietoje, adresu: Mindaugo g.14B, Vilniuje, požeminėje stovėjimo aikštelėje. Motociklo apžiūros metu B. M. nedalyvavo (dalyvavo žmona A. R.), nes buvo išvykęs iš Lietuvos. 2021-06-08 B. M. elektroniniu laišku atsiuntė Pareiškėjos įformintas PVM sąskaitas faktūras už 2021-02-26–2021-04-30 laikotarpį už motociklo nuomos paslaugas, apmokėjimo už motociklo nuomą pagal pateiktas minėto laikotarpio PVM sąskaitas faktūras dokumentus.

Sprendime pažymima, kad B. M. nuo 2021-05-20 iki 2023-05-20 turi leidimą laikinai gyventi Lietuvos Respublikoje. Inspekcijos turimais duomenimis, nuo 2021-06-21 B. M. deklaravo gyvenamąją vietą – (duomenys neskelbtini), Vilniaus rajono sav. VĮ „Registru“ centras duomenimis, šiuo adresu yra žemės sklypas su vienuočiu gyvenamuoju namu (bendras plotas 174,34 m²), kuris nuo 2020-02-28 nuosavybės teisėmis priklauso B. T..

Pasak Inspekcijos, B. M. pateikė prieštarinę informaciją dėl ketinimų pirkti motociklą: 2021-05-12 pateiktoje informacijoje mokesčių administratoriui nurodė, kad pirs motociklą, kai galės įregistruoti jį savo vardu ir turės leidimą laikinai gyventi Lietuvoje (leidimą laikinai gyventi Lietuvoje B. M. turi nuo 2021-05-20), tačiau 2021-06-08 elektroniniame laiške B. M. nurodė, kad planuoja pirkti motociklą, bet ne dabar, o vėliau, kai susitaupys pinigų. Inspekcija kritiškai vertina B. M. ketinimus įsigyti motociklą, nes nėra racionalu pirkti motociklą iš Pareiškėjos už kainą, viršijančią rinkos kainą, kai yra galimybė pirkti naują motociklą iš kito pardavėjo, pvz. UAB "F1"

Pasak Inspekcijos, motociklo nuomos sandoris yra nuostolingas. Motociklui senstant, ne tik pardavimo kaina, bet ir nuomos kaina krenta, todėl Pareiškėjos numatomos uždirbti pajamos iš motociklo nuomos 6 metų laikotarpiu (pagal Pareiškėjos nustatytą motociklo nusidėvėjimo

laikotarpį) su metais mažės, ir Pareiškėjos veikla (iš motociklo nuomos) nebus pelninga. Pagal pateiktus Pareiškėjos dokumentus, motociklo nuomos pajamos per mėnesį sudaro 250 Eur, o turto (motociklo) nusidėvėjimo 1 mėn. suma – 416,65 Eur, pateiktoje 2021-03-09 dienos transporto priemonių valdytojų civilinės atsakomybės privalomojo draudimo sutartyje su ADB „Compensa Vienna Insurance Group“ nurodyta draudimo įmoka už 6 mėn. laikotarpį sudaro 26,80 Eur. Tokiu būdu Pareiškėjos nuostolis iš motociklo nuomos sandorio per mėnesį sudaro ne mažiau kaip 171,12 Eur (250 Eur – (416,65 Eur + 4,47 Eur)) arba pajamos (nuostolis) = (1 mėn. motociklo nuomos pajamos – (1 mėnesio motociklo nusidėvėjimas + kitos išlaidos (draudimas ir kt.))). Apskaičiuota pagal Pareiškėjos pateiktą 2021-01-29 ilgalaikio materialiojo turto įvedimo į eksploataciją aktą Nr. IT-2021/01/-01, kuriame nurodyta turto naudojimo trukmė 6 metai (2021-01-29 – 2027-01-31), likvidacinė vertė – 1 Eur, t. y. 1 mėn. nusidėvėjimo suma pagal tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo metodą sudarytų $(30\ 000 - 1) / 72 = 416,65$ Eur.

Inspekcijos teigimu, atsižvelgus į mokestinio patikrinimo metu nustatytą realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, atsiskaitymo už sandorius formas, sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius, pagrįstai yra padaryta išvada, kad Pareiškėjos sandoris dėl motociklo įsigijimo iš UAB "D1" motociklo nuomos sandoris tarp Pareiškėjos ir B. M. yra formalūs, neatitinkantys ekonomiškai pagrįstos verslo modelio sampratos, yra verslo imitavimas, siekiant pasinaudoti PVM atskaita ir turėti mokestinę naudą.

Sprendime nurodoma, kad pagal MAĮ 10 straipsnį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, o MAĮ 69 straipsnis suteikia mokesčių administratoriui teisę neatsižvelgti į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkurti iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą.

Sprendime remiamasi LVAT suformuota praktika dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies turinio taikymo ir aiškinimo bei nurodoma, kad LVAT 2020-07-01 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-862-438/2020 pasisakę, jog siekiant tinkamai atskleisti šios įstatymo nuostatos turinį pirmiausia primintina, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra labai svarbus bendrasis sąžiningumo principas, be kita ko, reikalaujantis mokesčio mokėtojo atidumo, rūpestingumo bei draudžiantis piktnaudžiauti teise (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013). MAĮ 69 straipsnio 1 dalis pirmiausia ir apima piktnaudžiavimo teise atvejus ir yra skirtas mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise laikymąsi, šiuo tikslu eliminuodama mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokestinę naudą. Tapatus aiškinimas pateikiamas ir 2021-02-03 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-315-556/2021.

Inspekcija sprendime detaliam aptarė draudimo piktnaudžiauti teise principą pagal LVAT ir ESTT suformuotą praktiką, bei atsižvelgusi į aptartas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad Pareiškėjos įformintų sandorių dėl motociklo pirkimo–pardavimo ir nuomos tikslas buvo siekti mokestinės naudos – pasinaudoti PVM atskaita ir ateityje sumažinti apskaičiuojamą pelno mokesčio bazę bei motociklo įsigijimo sandoriais juridinių asmenų vardu išvengti B. T. asmeninių išlaidų, dėl ko Pareiškėjos sandoris dėl motociklo įsigijimo vertinamas kaip dirbtinai įformintas imituojant verslo veiklą. Nustačius mokesčių mokėtojo veiksmus piktnaudžiaujant teise, negali būti įgyvendinama teisė į PVM atskaitą, todėl Pareiškėjos teisė atskaityti 6 300 Eur pirkimo PVM buvo pagrįstai apribota.

Sprendime nurodoma, kad pagal PVMĮ 123 straipsnio 1 dalį asmenims, pažeidusiems šio Įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka, tačiau iš 2021-08-26 patikrinimo akto Nr. (21.222 Mr) FR0680-284 matyti, kad Pareiškėja priskirta juridiniams asmenims, kuriems nuo 2020-03-16 iki 2020-12-31 ir nuo 2021-01-01 be pateikto prašymo taikomos mokestinės pagalbos priemonės dėl COVID-19 pandemijos, atsižvelgiant į tai, delspinigiai Pareiškėjai neapskaičiuojami.

Inspekcija sprendime, vadovaudamasi MAĮ 139 ir 140 straipsniu, nurodė, kad atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, kad pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti

mokestinę naudą, kaip ji suprantama pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, ir mokesčiai apskaičiuoti, mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, kas vertinama, kaip atsakomybę sunkinanti aplinkybė, Pareiškėjai skiriama vidutinio dydžio 30 proc. dydžio 1 890 Eur (6 300 Eur x 30 proc.) PVM bauda.

Sprendime, pacitavus MAĮ 141 straipsnyje įtvirtintus atleidimo nuo baudos pagrindus, nurodyta, kad Inspekcijos mokesčių apskaitos informacinės sistemos (MAIS) duomenimis Pareiškėja 2021-10-28 dienai turi 5 700 Eur mokesčio permoką (skirtumą), Pareiškėjai 2021-08-26 patikrinimo aktu Nr. (21.222 Mr) FR0680-284 apskaičiuota 6 300 Eur mokestinė prievolė, todėl žala biudžetui yra 600 Eur. Vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu, Inspekcijos sprendimu Pareiškėja atleista nuo 1 710 Eur baudos ((6 300 x 30 proc. = 1 890); (6 300 – 5 700 = 600 x 30 proc. = 180); (1 890 – 180 = 1 710) ir Pareiškėjai paskirta 180 Eur PVM bauda (600 x 30 proc.).

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

Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai apskaičiuoto PVM bei paskirtos šio mokesčio baudos, mokesčių administratoriui paneigus Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą įtraukti 6 300 Eur pirkimo PVM pagal UAB "D1" 2020-12-28 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kuria įformintas motociklo įsigijimas už 36 300 Eur (įskaitant 6 300 Eur PVM). Mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 10 straipsnį ir 69 straipsnį), konstatavo, kad Pareiškėjos įformintų 2020-12-28 motociklo pirkimo–pardavimo ir 2021-02-01 nuomos sandorių tikslas buvo siekti mokestinės naudos – formaliai sukurti ir pasinaudoti PVM atskaita, ateityje sumažinti apskaičiuojamą pelno mokesčio bazę bei motociklo įsigijimo sandoriais juridinių asmenų vardu išvengti B. T. asmeninių išlaidų. Minėtus sandorius mokesčių administratorius vertino kaip formalius bei sudarytus piktnaudžiaujant teise.

Pareiškėja pateiktu skundu bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu iš esmės laikosi pozicijos, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas naikintinas, mokesčių administratoriui neįrodžius MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo pagrįstumo bei nepagrįstai konstatavus piktnaudžiavimą PVM atskaita, nenustatytas mokestinės naudos siekimas, nes ginčo motociklo pardavimo sandoriu Pareiškėjai buvo siekiama gauti papildomų pajamų UAB "D1" restorano ir viešbučio statybos užbaigimui bei veiklos pradžiai, taip pat buvo siekiama pelningai užbaigti UAB "D1" finansinius metus. Pareiškėjos vertinimu, mokestinio ginčo klausimai buvo išspręsti formaliai, patikrinimo metu suformuotos bei ginčijamu sprendimu patvirtintos išvados pagrįstos prielaidomis, nesurinkus objektyvių įrodymų. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcijos sprendimas priimtas nesivadovaujant VAĮ įtvirtintu objektyvumo principu, reiškiančiu, kad viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad mokesčių administratoriaus priimtuose ginčo procesiniuose dokumentuose ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje detalai aprašytos Pareiškėjos apmokestinimą lėmusios ginčo faktinės aplinkybės bei į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojos reikalavimai, nagrinėjamu atveju sprendime pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo, atsižvelgdama į esminius skunde bei Komisijos posėdžio metu išsakytus nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus.

Ginčo atveju mokesčių administratorius Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą apribojo taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą pagal MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, atitinkamai identifikavęs Pareiškėjos piktnaudžiavimą PVM atskaita.

MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba

visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, ne kartą pažymėta, kad šioje normoje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą, reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą, atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą (pavyzdžiui, žr. LVAT 2016-06-06 nutartį adm. byloje Nr. A-581-602/2016, 2021-02-03 nutartį adm. byloje Nr. eA-315-556/2021). Aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y. jame fiksuotas veiksmas, sukeltis atitinkamas mokestines teises pasekmes, atitinka MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu (2021-05-26 nutartis adm. byloje Nr. eA-1390-438/2021).

Siekiant tinkamai atskleisti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies turinį, pirmiausia primintina, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra labai svarbus bendrasis sąžiningumo principas, be kita ko, reikalaujantis mokesčio mokėtojo atidumo, rūpestingumo bei draudžiantis piktnaudžiauti teise (žr., pvz., LVAT 2013-11-12 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-715/2013). MAĮ 69 straipsnis pirmiausia ir apima piktnaudžiavimo teise atvejus bei yra skirtas mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise laikymąsi, šiuo tikslu eliminuojant mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokestinę naudą (LVAT 2021-02-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-315-556/2021).

Komisija pažymi, kad teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. Ji atsiranda esant teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms 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, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 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 (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibremžiant (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant ESTT suformuotomis taisyklėmis (pvz., LVAT 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, apibendrindama aukščiau nurodytą ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje. 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.

Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepcija apibrėžta ESTT 2006-02-21 sprendime byloje *Halifax*, C-255/02. Teismas minėtame sprendime konstatavo, kad Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant. Piktnaudžiavimo pripažinimui teismas identifikavo, kad būtina nustatyti, jog nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą (sprendimo 74 p.). Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas mokestinio pranašumo įgijimas (sprendimo 75 p.).

ESTT 2008-02-21 sprendime *Part Service*, C-425/06 pasisakė, kad mokestinio pranašumo įgijimas yra pagrindinis siekiamas tikslas, nors galbūt yra ir ekonominių tikslų (sprendimo 62 punktą). Vadinasi, sandoris gali turėti ir kitų su piktnaudžiavimu nesusijusių, ekonomiškai pagrįstų tikslų, tačiau jei nustatoma, kad pagrindinis sandorio tikslas yra susijęs su piktnaudžiavimu – siekiu įgyti mokestinį pranašumą, į kitus sandorio tikslus gali būti neatsižvelgiama.

LVAT 2019-11-20 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1726-602/2019 akcentavo, kad konstatavus piktnaudžiavimą teise, apmokestinimo PVM tikslais, piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (ESTT 2006-02-21 sprendimo byloje *Halifax*, C-255/02 94 p.). Kitaip tariant, reikia nustatyti situaciją, kokia būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, ir tada įvertinti šią iš naujo apibrėžtą situaciją atsižvelgiant į reikšmingas nacionalinės teisės ir PVM direktyvos nuostatas (ESTT 2017-11-22 sprendimo byloje *Cussens* ir kt., C-251/16, 47 p.).

Kaip jau ne kartą yra konstatavęs LVAT, siekiant įrodyti aptariamą piktnaudžiavimą teise, be kita ko, tikslu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina (1) nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, ir (2) objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (žr., pvz., LVAT 2013-11-12 sprendimą adm. byloje Nr. A556-715/2013; 2016-02-08 nutartį adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Asmens piktnaudžiavimas, sukčiavimas arba dalyvavimas tokia sukčiavime gali būti konstatuotas tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius (pvz., LVAT 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2729/2012). Konstatavus aptariamą piktnaudžiavimą teise, turi būti atkuriamos iškreipiamos ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčiai apskaičiuojami pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (LVAT 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1923-556/2020).

Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktą duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundo ir jos atstovų Komisijos posėdžio

metu išdėstytus argumentus, neturi pagrindo nesutikti su Inspekcijos nustatytomis aplinkybėmis bei jų vertinimu. Inspekcija patikrinimo akte bei ginčijame sprendime visapusiškai, objektyviai ir nešališkai įvertino faktines aplinkybes, jas pagrindžiančius įrodymus bei padarė šias aplinkybes atitinkančias išvadas, jog ginčo motociklo įsigijimo bei nuomos sandoriais buvo siekiama vienintelio tikslo – mokestinės naudos – formaliai sukurti ir pasinaudoti PVM atskaita, ateityje sumažinti apskaičiuojamą pelno mokesčio bazę bei motociklo įsigijimo sandoriais juridinių asmenų vardu išvengti B. T. asmeninių išlaidų. Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvadą dėl mokestinės naudos siekimo, kaip pagrindinio nagrinėjamų sandorių sudarymo tikslo, patvirtina esminės Pareiškėjos patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės.

Bylos duomenimis, Pareiškėja pagal 2020-12-28 Transporto priemonės pirkimo–pardavimo sutartį bei 2020-12-28 PVM sąskaitą faktūrą Nr. GM 00021 iš UAB "D1" už 36 300 Eur (įskaitant 6 300 Eur PVM) įsigijo ginčo motociklą. PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas atsiskaitymo terminas po 3 mėnesių – 2021-03-28. Pareiškėja už 2020-10-01–2020-12-31 laikotarpį Inspekcijai pateiktoje PVM deklaracijoje (forma FR0600) deklaravo 6 312 Eur pirkimo ir atskaitomo PVM bei grąžintą 6 029 Eur PVM.

Nustatyta, kad Pareiškėja už motociklą su UAB "D1" atsiskaitė per kelis kartus, laikotarpiu nuo 2020-12-28 iki 2021-04-30, grynaisiais pinigais į bendrovės kasą pagal pajamų orderius sumokėdama 36 203,20 Eur. Įvertinus Pareiškėjos galimybes įsigyti motociklą, nustatyta, kad Pareiškėjos atsiskaitomosiose banko sąskaitose 2020-12-28 (motociklo pirkimo diena) buvo 539,53 Eur ir 0,01 – NOK, Pareiškėjos apskaitytas pinigų likutis kasoje 2020-12-27 diena – 10 620,81 Eur. Tuo pačiu nustatyta, kad Pareiškėjos kasą 2020-12-28–2021-04-30 laikotarpiu papildė B. T. 26 000 Eur įnašų suma, paskirtis – paskolos grąžinimas. Pareiškėjos 2020 m. uždirbtos pajamos buvo žymiai mažesnės už motociklo kainą (36 300 Eur) ir pagal pateiktus apskaitos registrus ir finansinės atskaitomybės rinkinį sudarė 8 802 Eur, iš jų: 1 680 Eur pardavimų pajamos, 500 Eur kitos netipinės veiklos pajamos, 6 622 Eur palūkanų pajamos, gautos iš B. T..

Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius atliko UAB "D1" operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatė, kad bendrovė 2020-03-03 įsigijo ginčo motociklą su priedais iš UAB "F1" už 13 140 Eur (įskaitant 2 280,50 Eur PVM). UAB "F1" išrašytoje 2020-03-03 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. M200526 išskirtą pirkimo PVM UAB "D1" įtraukė į 2020 m. kovo mėn. pirkimo ir atskaitomą PVM ir atitinkamai deklaravo pateiktoje PVM deklaracijoje už 2020 m. 1 ketvirtį. Aptariamos bendrovės kontrolės procedūrų metu nustatyta, kad įsigytas motociklas ekonominėje veikloje nebuvo naudojamas, jis įsigytas tikslu parduoti ir uždirbti pajamų, tačiau mokesčių administratoriui nepateikta konkrečių įrodymų, patvirtinančių realų siekį parduoti ginčo prekę su bendrove nesusijusiems asmenims.

Išnagrinėjus UAB "D1" motociklo įsigijimo ir naudojimo ūkinėje veikloje aplinkybes, nustatyta, kad motociklas buvo įsigytas už akcininko B. T. paskolintas bei pervestas pinigines lėšas: 2020-02-18 – 5 000 Eur, 2020-02-27 – 8 000 Eur. UAB "D1" atsiskaitymas su UAB "F1" atliktas 2020-02-18 – 3 942,00 Eur bei 2020-03-04 – 9 198 Eur. Be to, nustatyta, kad UAB "D1" pardavimų pajamos iš vykdomos ekonominės veiklos buvo mažos: 2018 m. sudarė – 4 866 Eur, 2019 m. – 1 650 Eur, 2020 m. – 39 595 Eur (iš jų 30 000 Eur pajamos iš motociklo sandorio įforminimo).

Bylos duomenimis, 2020-12-28 sandoris dėl motociklo pirkimo–pardavimo buvo įformintas tarp susijusių asmenų, kaip jie apibrėžti pagal PMĮ 2 straipsnio 33 punkto nuostatas. B. T. šio sandorio metu valdė 100 proc. Pareiškėjos akcijų, 50 proc. UAB "D1" akcijų (nuo 2017-11-29) bei buvo abiejų bendrovių direktorius. Dokumentuose (transporto priemonės pirkimo–pardavimo sutartyje ir kt.), susijusiuose su sandoriu dėl motociklo pirkimo–pardavimo įforminimo, UAB "D1" vardu pasirašė B. T., o Pareiškėjos vardu jos vyr. finansininkė N. P., nuo 2017-11-29 valdžiusi 50 proc. UAB "D1" akcijų. Sandorių sudarymo metu tiek UAB "D1" tiek Pareiškėjos apskaitą tvarkė tas pats asmuo – N. P. (nuo 2017-05-12 UAB "D1" apskaitą tvarko Pareiškėja, apskaitą tvarkantis asmuo – N. P., kuri yra Pareiškėjos vyr. buhalterė nuo 2005-07-13).

Patikrinus viešai skelbiamą informaciją, nustatyta, kad VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazės „Autotransporto kainos Lietuvoje“ duomenimis, nurodytos markės ir techninių parametru motociklas (2020 m. gamybos) 2020 m. gruodžio mėnesį Lietuvoje kainavo 13 000 Eur (su PVM), t. y. 2,79 karto mažiau nei kaina, už kurią įformintas Pareiškėjos motociklo įsigijimas. Taip pat nustatyta, kad pardavėjo tinklalapyje (*duomenys neskelbtini*) nurodyta to paties modelio motociklo kaina yra 13 990 Eur, t. y. 2,59 karto mažesnė už tą, už kurią Pareiškėja įsigijo motociklą iš UAB "D1" nors nuo motociklo įsigijimo iki jo pardavimo Pareiškėjai buvo praėję daugiau kaip 10 mėn.

Mokesčių administratorius taip pat mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja pagal 2021-02-01 įformintą motociklo nuomos sutartį Nr. 210201 UAB "D1" darbuotojui B. M. (Rusijos pilietis, į Lietuvą atvykęs 2020-10-22) 30 mėnesių laikotarpiui išnuomojo motociklą už 250 Eur be PVM (Inspekcijos nustatytais duomenimis, pagal viešai skelbiamus duomenis (<https://www.daliniuosi.lt/motociklu-nuoma>) panašaus tipo motociklų nuomos kainos svyruoja nuo 50 Eur iki 80 Eur parai). B. M. pagal terminuotą darbo sutartį inžinieriaus programuotojo pareigose nuo 2020-11-04 įdarbintas UAB "D1" (sutuoktinė A. R. taip pat nuo 2020-11-04 įdarbinta UAB "D1" o nuo 2021-06-21 minėtas asmuo gyvenamąją vietą deklaravo B. T. nuosavybės teise priklausančiame gyvenamajame name, adresu: (duomenys neskelbtini), Vilniaus rajono sav.

Inspekcija taip pat nustatė, kad B. M. neturėjo ir neturi teisės vairuoti nustatytos kategorijos motociklą, pastarąsias aplinkybes patvirtino ir pats B. M. mokesčių administratoriui pateiktuose paaiškinimuose.

Nors mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos atstovų pateiktuose paaiškinimuose buvo laikomasi pozicijos, kad B. M. planavo įsigyti motociklą iš Pareiškėjos, todėl tuo tikslu jis ir buvo išnuomotas minėtam asmeniui, tačiau pateiktų paaiškinimų nenuoseklumas suponuoja priešingą išvadą. Operatyvaus patikrinimo metu B. M. pateikė prieštaringą informaciją dėl ketinimų pirkti motociklą: 2021-05-12 pateiktoje informacijoje mokesčių administratoriui nurodė, kad pirks motociklą, kai galės įregistruoti jį savo vardu ir turės leidimą laikinai gyventi Lietuvoje (leidimą laikinai gyventi Lietuvoje B. M. turi nuo 2021-05-20), tačiau 2021-06-08 elektroniniame laiške B. M. nurodė, kad planuoja pirkti motociklą, bet ne dabar, o vėliau, kai susitaupys pinigų.

Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė jokių duomenų, kaip buvo ieškomi motociklo nuomininkai (išskyrus sandorį su B. M.). Viešai skelbiamos informacijos apie nuomojamą Pareiškėjos motociklą nenustatyta. Apskaičiuota, jog Pareiškėjai motociklo nuomos sandoris yra nuostolingas ir per mėnesį patiriamas nuostolis sudaro ne mažiau kaip 171,12 Eur.

Inspekcijos vertinimu, motociklas buvo formaliai išnuomotas, siekiant pagrįsti tiesioginį ir betarpišką ryšį tarp įsigyto turto ir to turto panaudojimo mokesčių mokėtojos ekonominėje veikloje, ir pasinaudoti PVM atskaita PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies pagrindu.

Kompleksiškai vertinant Inspekcijos patikrinimo metu nustatytas bei aptartas mokestiniam ginčui reikšmingas faktines aplinkybes (kaip antai, kad 2020-12-28 motociklo pirkimo–pardavimo sutartis sudaryta tarp Pareiškėjos bei susijusios bendrovės pagal PMĮ nuostatas, kad abiejų bendrovių direktorius buvo B. T., buhalterinę apskaitą faktiškai tvarkė N. P., kad motociklo pardavimas Pareiškėjai įformintas ženkliai didesne kaina nei rinkos, nors motociklas mokesčių mokėtojai parduotas po daugiau kaip 10 mėnesių nuo jo įsigijimo, be to, Pareiškėja galėjo pati motociklą įsigyti tiesiogiai iš UAB "F1" 2,59 karto pigiau, nei tai atliko iš susijusios bendrovės – UAB "D1" taip pat kad tiek UAB "D1" tiek ir Pareiškėjos iš vykdomos ekonominės veiklos gautos pajamos buvo mažos, abi bendrovės neturėjo finansinių galimybių įsigyti motociklą, o įsigijimui bei atsiskaitymui su pardavėju panaudotos iš akcininko B. T. gautos piniginės lėšos, kad Pareiškėjos 2021-02-03 sudarytas motociklo nuomos sandoris su B. M. mokesčių mokėtojai yra nuostolingas, įformintas žiemos metu bei B. M. neturi teisės vairuoti nustatytos kategorijos motociklą, pati UAB "D1" turėjo galimybes išnuomoti motociklą savo darbuotojui B. M. tiesiogiai, neįforminat motociklo pardavimo sandorio Pareiškėjai), Komisijos nuomone, Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos sudaryti sandoriai dėl motociklo įsigijimo iš UAB "D1" bei dėl motociklo nuomos su B. M. yra formalūs, neatitinka ekonomiškai pagrįstos verslo modelio sampratos ir sudaryti piktnaudžiaujant teise bei vieninteliu tikslu gauti mokestinę naudą,

pasinaudoti PVM atskaita bei susigražinti apskaičiuotą ir deklaruotą pirkimo PVM. Aptartos aplinkybės vienareikšmiškai patvirtina ir Inspekcijos išvadą dėl ginčo sandorių siekio ateityje sumažinti apskaičiuojamą pelno mokesčio bazę, nes motociklo įsigijimo savikaina per tam tikrą laikotarpį bus perkeliama į nusidėvėjimo sąnaudas, kurias Pareiškėja priskyrė (priskirs) leidžiamoms atskaitymams, tuo pačiu motociklo įsigijimo sandoriais juridinių asmenų vardu B. T. siekė išvengti asmeninių išlaidų. Atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu nustatytų objektyvių požymių visuma patvirtina nagrinėjamų sandorių pagrindinį tikslą įgyti mokestinį pranašumą, pagrįstai mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, neatsižvelgė į formalią ginčo sandorių išraišką bei atkūrė šiais sandoriais paslėptas tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes.

Pareiškėja, jos atstovai mokestinio ginčo metu bei mokestinio patikrinimo metu pateiktuose paaiškinimuose bei pastabose dėl patikrinimo akto nuosekliai laikosi pozicijos, kad 2020-12-28 pirkimo–pardavimo sutartimi motociklas parduotas už 36 300 Eur ne siekiant mokestinės naudos, kaip konstatuota Inspekcijos priimtuose procesiniuose sprendimuose, tačiau pastarojo sandorio pagrindinis ir ekonomiškai pagrįstas tikslas – gauti papildomų pajamų UAB "D1" restorano ir viešbučio, adresu: (duomenys neskelbtini), Vilnius, statybos užbaigimui bei veiklos pradžia, taip pat pelningai užbaigti UAB "D1" finansinius metus. Bylos duomenimis, Inspekcija patikrinimo metu pastarąją Pareiškėjos iškeltą versiją paneigė nustačiusi, kad UAB "D1" dar turėjo 24 121,31 Eur likutį nepanaudotos paskolos, skirtos būtent minėto objekto statyboms. Pagal pateiktą 2020-08-13 UAB "D1" kredito sutartį su kredito unija „Magnus“, 2020 m. buhalterinius registrus ir paskolinės kredito sąskaitos išrašus už 2020 m. 08–12 mėn., 2020-12-28 dienas UAB "D1" iš suteiktos investicijoms skirtos 135 000 Eur paskolos dalies buvo panaudojusi 110 878,69 Eur kredito sumą. Be to, nustatyta, kad Pareiškėja 2020-12-28 UAB "D1" sumokėjo tik 16 000 Eur pagal kasos pajamų orderį Nr. GAR0000004, o likusi kainos dalis pagal kasos pajamų orderius (Nr. GAR0000005–GAR0000008) sumokėta laikotarpiu nuo 2021-01-28 iki 2021-04-30. Tuo pačiu pastebėtina, kad Pareiškėjos atstovai su skundu Komisijai ar jo nagrinėjimo posėdžio metu nepateikė jokių įrodymų, kurie patvirtintų mokesčių mokėtojos skunde dėstomus argumentus, jog UAB "D1" pelningai užbaigti finansiniai metai turėjo realios įtakos derybose su kredito unija, taip pat kad buvo surasti papildomi investuotojai, nes, kaip teigia Pareiškėja skunde, įgyvendinta tik trečdalis viso investicinio projekto. Komisijos vertinimu, aptartieji motociklo pardavimo sandorio tikslai yra tik Pareiškėjos gynybinė pozicija mokestinio ginčo procese, nepagrįsta jokiais objektyviais įrodymais bei nepaneigianti nustatyto mokestinės naudos siekio, kaip pagrindinio ginčo sandorių tikslo.

Pareiškėjos skunde akcentuojama, kad UAB "D1" įsigytas motociklas nebuvo naudojamas B. T. asmeniniams poreikiams, o jo asmeninėje socialinio tinklo *Facebook* paskyroje patalpintos nuotraukos yra reklaminio pobūdžio, nes įvairių modelių motociklai yra eksploatuojami B. T. valdomuose baruose ir tokia yra specializuota barų tematika. Komisijos nuomone, susipažinus su ginčo byloje pateiktais duomenimis, mokestinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės paneigia Pareiškėjos skundo argumentus. Iš bylos duomenų (patikrinimo akto 6 priedo) matyti, kad patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatė, kad B. T. asmeninėje socialinio tinklo *Facebook* paskyroje 2020 m. balandžio, liepos, rugpjūčio mėn. buvo įkeltos nuotraukos, kuriose matyti tos pačios markės motociklas, laikomas privačiame gyvenamame name, o ne jūriniame konteineryje, kaip teigė B. T. mokestinio patikrinimo metu, prie nuotraukos yra įrašas – „Toys For Boys In Da Haus“, kitoje nuotraukoje motociklas užfiksuotas prie statinio sienos su įrašu „Dzin mum tas lietus“, B. T. profilio nuotraukoje užfiksuotas važiuojantis mieste motociklas bei asmuo prie jo vairo. Inspekcijos patikrinimo akte bei ginčijamame sprendime akcentuota, kad pradėjus Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, nuotraukos buvo pašalintos (arba paslėptos viešajame profilyje), todėl mokesčių administratorius sprendė, kad motociklas laikotarpiu, kai priklausė UAB "D1" galimai buvo naudojamas privatiems poreikiams, o motociklo įsigijimo sandoriais juridinių asmenų vardu B. T. siekė išvengti asmeninių išlaidų, įskaitant ir nesumokant į valstybės biudžetą PVM. Išvadą dėl motociklo naudojimo asmeniniams poreikiams patvirtina ir papildomai mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės, kaip antai, kad UAB "D1" privalomuoju

civilinės atsakomybės draudimu įsigytą motociklą apdraudė vienerių metų laikotarpiui (nuo 2020-04-02 iki 2021-04-01), nors, kaip teigė B. T., motociklą planavo parduoti 2020 m. pavasarį, bei tai, kad UAB "D1" iš UAB "G1" įsigijo apsaugos priemonės kojoms bei varikliui griuvimo atveju. Be kita ko, Pareiškėja nepateikė Komisijai jokių duomenų apie ginčo motociklo ar byloje pateiktų jo nuotraukų naudojimą B. T. valdomuose baruose.

Papildomai pažymėtina, kad LVAT, aiškindamas teisę į PVM atskaitą, nuosekliai laikosi praktikos, jog aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose (žr., pvz., LVAT 2004-10-27 nutartį adm. byloje Nr. A-1-355/2004, 2012-11-28 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2597/2012). Taip pat LVAT suformuotoje praktikoje pažymima, kad mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą, jei jis piktnaudžiauja ūkinėmis operacijomis ar prisideda prie ūkinių operacijų, kuriomis yra nesumokami PVM ar įgyjama neteisėta mokesstinė nauda (žr., pvz., LVAT 2011-01-10 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1898/2010).

Ginčo atveju mokesčių mokėtojos veiksmuose konstatavus piktnaudžiavimą PVM srityje bei siekį įgyti mokesstinį pranašumą, Pareiškėjos teisė atskaityti 6 300 Eur pirkimo PVM buvo pagrįstai apribota.

Nesutiktina su Pareiškėjos skundo argumentais, jog Inspekcijos sprendimas neatitinka VAI 3 straipsnyje įtvirtinto objektyvumo principo. LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad laikantis objektyvumo principo viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus (žr., pvz., 2003-12-15 nutartį adm. byloje Nr. A-11-648/2003, 2010-11-26 sprendimą adm. byloje Nr. A-756-1486/2010 ir kt.) Įstatymo viršenybės ir objektyvumo principai lemia viešojo administravimo subjekto pareigą priimant sprendimus veikti pagal teisės aktuose jiems nustatytas teises ir pareigas, bei savo sprendimą pagrįsti tokiu būdu, jog nekiltų abejonių dėl šio sprendimo rezultato (žr., pvz., 2015-09-08 nutartis adm byloje Nr. A-2494-438/2015).

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius ginčijamo sprendimo išvadas dėl Pareiškėjai apskaičiuotos mokesstinės prievolės motyvuotai bei išsamiai pagrindė faktinių duomenų visuma, įvertino reikšmingas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, surinktus įrodymus bei byloje pateiktuose asmenų paaiškinimuose nurodytas aplinkybes, todėl nėra jokio pagrindo teigti, kad priimant Inspekcijai patikrinimo aktą bei ginčijamą sprendimą buvo pažeistas objektyvumo principas.

Sutiktina su Pareiškėjos argumentu, jog įrodinėjimo našta byloje dėl mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimo teise, tenka būtent mokesčių administratoriui. Šią išvadą pagrindžia ir MAĮ 67 straipsnio 1 dalis, pagal kurią mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių administratoriaus pareigą patvirtinti sprendimą įrodymais neabejotinai patvirtina ir nagrinėjamos bylos kontekstas, t. y. tai, kad konkrečiu atveju turi būti priimtas sprendimas dėl pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės PVM sistemoje – teisės į PVM atskaitą – ribojimo. Mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę į PVM atskaitą, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013). Komisijos vertinimu, ginčijamas Inspekcijos sprendimas bei juo patvirtintas patikrinimo aktas yra pagrįsti byloje nustatytų aplinkybių ir įrodymų visuma, teisės aktų nuostatomis bei LVAT ir ESTT suformuota praktika, todėl įrodytas Pareiškėjai apskaičiuotos PVM prievolės pagrįstumas bei teisėtumas. Tuo tarpu Pareiškėja nepateikė Inspekcijos poziciją paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta mokesčių administratoriaus procesiniuose sprendimuose.

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 2021-10-29 Sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-254.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė