



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. V. IĮ 2012-10-05 SKUNDO**

2018 m. birželio 19 d. Nr. S-93 (7-198/2012)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
V. V. , E. Š.
I. Š.

2018 m. gegužės 8 d. posėdyje išnagrinėjusi V. V. IĮ (toliau – Pareiškėjas) 2012-10-05 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2012-09-10 sprendimo Nr. 69-154 nagrinėjimo, sustabdyto Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2012-12-10 sprendimu Nr. S-215 (7-198/2012), atnaujinimo klausimą, n u s t a t ė:

Komisija 2012-11-20 posėdyje, dalyvaujant Pareiškėjo atstovams V. V. , R. K. bei mokesčių administratoriaus atstovei R. L. , išnagrinėjo Pareiškėjo 2012-10-05 skundą dėl Inspekcijos 2012-09-10 sprendimo Nr. 69-154 ir 2012-12-10 sprendimu Nr. S-215 (7-198/2012) sustabdė nurodytojo skundo nagrinėjimą iki bus priimtas procesinis sprendimas ikiteisminiame tyrime baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-00035-09. Komisija 2017-09-14 gavo Širvintų rajono apylinkės teismo 2016-11-07 baudžiamąjį įsakymą baudžiamojoje byloje Nr. 1-107-984/2016 (teisminio proceso Nr. 1-06-1-00035-2009-7), kuriuo buvo užbaigtas Pareiškėjo savininko V. V. atžvilgiu atliktas ikiteisminis tyrimas ir kuriuo Pareiškėjo savininkas buvo pripažintas kaltu, padarius nusikaltimą, numatytą Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 222 str. 1 dalyje bei jam skirta bauda.

Atsižvelgusi į tai, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, Komisija 2018-05-08 posėdyje Pareiškėjo skundo nagrinėjimą atnaujina ir skundą nagrinėja iš esmės.

Byloje nustatyta, kad Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2012-07-04 Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) sprendimą Nr. (4.65)-256-114, kuriuo nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 1379517,73 Lt (399535 Eur) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1565010,22 Lt (453258 Eur) PVM delspinigius, 413855 Lt (119860 Eur)

PVM baudą, 555758 Lt (160958 Eur) pelno mokesčių (toliau – PM), 593326 Lt (171839 Eur) PM delspinigius ir 166727 Lt (48287 Eur) PM baudą.

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad buvo atliktas Pareiškėjo PVM už laikotarpį nuo 2002-07-01 iki 2004-09-30 ir PM už laikotarpį nuo 2002-02-11 iki 2003-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo pakartotinis mokesstinis patikrinimas. Patikrinimo metu, įvertinus Pareiškėjo dokumentus, esančius FNTT Vilniaus apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje, paimtus pagal poëmio aktus pradėjus ikiteisminį tyrimą, FNTT Vilniaus apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus 2011-09-29 specialisto išvadą „Dėl V. V. individualios įmonės ūkinės komercinės veiklos tyrimo“ Nr. 5-1/198 (toliau – specialisto išvada), kitą turimą informaciją, konstatuota, kad laikotarpiu nuo 2003-01-01 iki 2004-09-30 prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoriai tarp Pareiškėjo bei 18 ūkio subjektų iš viso už 9043505,11 Lt (tame skaičiuje 1379517,73 Lt PVM) neįvyko apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, ūkinės operacijos fiksuotos ir į apskaitą įtrauktos pažeidžiant 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 (toliau – BAĮ) 6 str. 2 dalies, 13 str. 1, 3 dalių nuostatas. Konstatuota, kad Pareiškėjas pagal juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras nepagrįstai išskirtą 1379517,73 Lt pirkimo PVM už 2003 m. sausio–gruodžio mėn., 2004 m. sausio–rugsėjo mėn., tuo sumažindamas mokėtiną į biudžetą PVM už tikrintiną laikotarpį. Pakartotinio patikrinimo akte konstatuota, kad Pareiškėjas pažeidė 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 58 str. 1 dalį, 64 str. 1 dalį, todėl, vadovaujantis PVMĮ 123 str. 2 dalimi, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 1379517,73 Lt PVM suma. Nustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 11 straipsnį, buhalterinėje apskaitoje 2003 m. leidžiamiems atskaitymams nepagrįstai priskirdamas 12 ūkio subjektų vardu išrašytose ir juridinės galios neturinčiose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas sumas. Patikrinimo metu leidžiamų atskaitymų suma sumažinta 3691659 Lt ir nustatytas Pareiškėjo apmokestinamasis pelnas už 2003 m. sudaro 3837758 Lt, nuo kurio taikant 15 proc. tarifą apskaičiuotas 575664 Lt PM. Pakartotinio patikrinimo metu pelno suma nemažinta 13400 Lt suteiktos labdaros suma, nes Pareiškėjas patikrinimui nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų apie labdaros suteikimą. Vadovaujantis PMĮ 5 str. 1 dalimi ir 11 straipsniu, įvertinus Pareiškėjo už 2003 m. iš PVM skirtumo įskaitytą 19905 Lt PM sumą, Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas 555758 Lt (575664–19905) PM. Vilniaus AVMI 2012-07-04 sprendimu Nr. (4.65)-256-114 patvirtino patikrinimą aktą ir nurodė Pareiškėjui sumokėti į biudžetą jame priskaičiuotas mokesčių sumas bei apskaičiavo 1565010,22 Lt PVM delspinigius, 593326 Lt PM delspinigius, skyrė 30 proc. 413855 Lt PVM baudą ir 166727 Lt PM baudą.

Inspekcija sprendime nurodo, kad mokesstinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą pagal 18 ūkio subjektų išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat dėl teisės į 2003 m. leidžiamus atskaitymus įtraukti 12 ūkio subjektų išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas prekių ir paslaugų sumas. Inspekcija remiasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje įtvirtintu mokesčių teisiniuose santykiuose taikomu turinio viršenybės prieš formą principu ir nurodo, jog sprendžiant klausimą dėl teisės į PVM atskaitą ir sąnaudų pripažinimą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Taip pat nurodo, kad teisės aktuose (PVMĮ 64 straipsnis, 80 str. 1 dalis, PMĮ 11 str. 1, 4 dalys, 17 str. 1 dalis, BAĮ 12 straipsnis) yra numatomi atvejai, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM bei jų pagrindu pripažinti sąnaudas.

Nurodoma, kad teisė į PVM atskaitą pripažįstama vienu iš esminių visos PVM sistemos elementų. Taip šio mokesčio atskaita suprantama ir ESTT praktikoje, aiškinant Europos Bendrijos 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo nuostatas. Štai byloje C-177/99 *Ampafrance and Sanofi* (Rec. 2000, p. I-7013) ESTT pažymėjo, kad pagal PVM sistemos pagrindinį principą, kildinamą iš Pirmosios direktyvos 2 straipsnio ir Šeštosios direktyvos 2 straipsnio, PVM mokamas už kiekvieną pardavimo etapą, o tai atliekant atskaitomas PVM, kuriuo betarpiškai apmokestinta ankstesnė apyvarta. Pagal teismų praktiką Šeštosios direktyvos 17 ir kituose straipsniuose reglamentuota teisė į PVM atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis, kuri paprastai negali būti ribojama, o taip pat, nagrinėjant šį

mokestinį ginčą, atsižvelgtina ir į LVAT nutartyse pateiktą praktiką (LVAT plenarinės sesijos 2004-11-27 nutartis adm. byloje Nr. A1-355/2004, 2007-01-23 nutartis adm. byloje Nr. A11-109/2007), 2008-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-1282/2008).

Nurodoma, kad LVAT pabrėžė (2006-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A7-785/2006, 2006-11-17 nutartis adm. byloje Nr. A6-1845/2006), jog jeigu PVM sąskaitos faktūros, kurių pagrindu mažinamas apmokestinamasis pelnas, neatspindi tikrojo ūkinių operacijų turinio, tai paneigia mokesčių mokėtojo teisę į apmokestinamojo pelno mažinimą tokia sąnaudų dalimi.

Sprendime nurodoma, kad pakartotinio mokestinio patikrinimo metu, remiantis FNTT Vilniaus apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus atliekamo ikiteisminio tyrimo Nr. 06-1-00035-09 pagal nusikalstamų veikų, numatytų BK 183 str. 2 dalyje, 182 str. 1 ir 2 dalyse, 203 str. 2 dalyje, 300 str. 1 ir 3 dalyje, 222 str. 1 dalyje, požymius medžiaga, nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2003-01-01 iki 2004-09-30 tarp Pareiškėjo ir kitų įmonių: UAB „T1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „R1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „S5“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „Ž1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „L1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „L2“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „A1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „A2“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „D1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „U1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „T4“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „B1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „M3“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „J1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „P3“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „D2“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „C1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „T5“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini) ūkinės operacijos (prekių, paslaugų, darbų pirkimas) neįvyko apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis už 9043505,11 Lt (tame skaičiuje 1379517,73 Lt PVM), nors PVM sąskaitose faktūrose yra nurodyti visi privalomi rekvizitai.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje apskaitė sandorius su: UAB „T1“ pagal 3 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras bendrai 179014,97 Lt sumai (tame skaičiuje 27307,37 Lt PVM); UAB „R1“ pagal 4 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 114370,83 Lt sumai (tame skaičiuje 17446,40 Lt PVM); UAB „S5“ pagal 3 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 437473,70 Lt sumai (tame skaičiuje 66733,27 Lt PVM); UAB „Ž1“ pagal 9 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 330989,14 Lt sumai (tame skaičiuje 50489,86 Lt PVM); UAB „L1“ pagal 1 įmonės vardu išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 74780,61 Lt sumai (tame skaičiuje 11407,21 Lt PVM); UAB „L2“ pagal 1 įmonės vardu išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 49540,53 Lt sumai (tame skaičiuje 7557,03 Lt PVM); UAB „A1“ pagal 6 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 167734,42 Lt sumai (tame skaičiuje 25586,60 Lt PVM); UAB „A2“ pagal 6 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 170170,46 Lt sumai (tame skaičiuje 25958,21 Lt PVM); UAB „D1“ pagal 9 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 503890,77 Lt sumai (tame skaičiuje 76864,69 Lt PVM); UAB „U1“ pagal 12 įmonės vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų 386007,89 Lt sumai (tame skaičiuje 58882,56 Lt PVM); UAB „T4“ pagal 9 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 259512,00 Lt sumai (tame skaičiuje 39586,58 Lt PVM); UAB „B1“ pagal 5 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 189090,52 Lt sumai (tame skaičiuje 28844,32 Lt PVM); UAB „M3“ pagal 8 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 168876,71 Lt sumai (tame skaičiuje 25760,86 Lt PVM); UAB „J1“ pagal 3 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 50731,69 Lt sumai (tame skaičiuje 7738,73 Lt PVM); UAB „P3“ pagal 27 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 1295984,74 Lt sumai (tame skaičiuje 197692,58 Lt PVM); UAB „D2“ pagal 30 įmonės vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų 1367187,18 Lt sumai (tame skaičiuje 208553,98 Lt PVM); UAB „T5“ pagal 23 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 660513,33 Lt sumai (tame skaičiuje 100756,27 Lt PVM); UAB „C1“ pagal 66 įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 2693390,55 Lt sumai (tame skaičiuje 410856,21 Lt PVM).

Nustatyta, kad pagal įmonių išrašytas sąskaitas faktūras atsiskaitymai įforminti kasos pajamų orderiais (grynaisiais pinigais), tačiau ne pagal PVM sąskaitose faktūrose nurodytas sumas, o išrašant kasos išlaidų orderius, neviršijančius 10000 Lt sumos vienam mokesčių mokėtojui per dieną.

Taip pat nustatyta, kad minėtos įmonės PVM deklaracijų neteikė arba, nors ir teikė, bet PVM nesumokėjo į biudžetą. Patikrinimo metu nepateiktos pirkimo–pardavimo sutartys (UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „D1“, UAB „J1“), nepateikti krovinių gabenimo važtaraščiai, nėra duomenų apie prekių transportavimą, pakrovimą ir iškrovimą, PVM sąskaitas faktūras ar kasos pajamų orderius įmonių vardu pasirašė asmenys, kurie minėtose bendrovėse nedirbo (UAB „T1“, UAB „R1“, UAB „S5“, UAB „L1“, UAB „L2“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „B1“, UAB „M3“, UAB „J1“, UAB „P3“), dalis įmonių neturėjo veiklos licenzijų (UAB „R1“, UAB „Ž1“, UAB „L2“, UAB „A2“), neturėjo jokių resursų, reikalingų veiklai vykdyti, t. y. sandėlių prekių laikymui, prekių, skirtų perparduoti, transporto ar kitų priemonių, samdomų darbuotojų (UAB „S5“, UAB „U1“, UAB „T5“, UAB „C1“), įmonė nerandama buveinės ar veiklos vykdymo vietose (UAB „T4“), išregistruotos iš PVM mokėtojų registro mokesčių administratoriaus iniciatyva (UAB „A1“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „T4“, UAB „M3“, UAB „P3“), taip pat nustatyta, kad pinigai pagal išrašytus kasos pajamų orderius įmonėms nebuvo mokami.

Patikrinimo akte nurodyta, kad pagal Pareiškėjo savininko V. V. Vilniaus miesto 2 apylinkės teismo 2009-15-19 apklausos protokolą, Pareiškėjas 2003-01-01–2004-09-30 laikotarpiu turėjo ūkinius sandorius su realią veiklą vykdančiais subjektais (UAB „P4“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „S3“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „M2“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „T2“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „A1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „M1“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini), UAB „S3 ir partneriai“ (įmonės kodas (duomenys neskelbtini) ir kt.), kuriems realiai pardavė prekes, suteikė paslaugas ar atliko darbus. Tačiau, siekdamas įteisinti savo turimas prekes, kurias Pareiškėjas įsigijo be jokių dokumentų ir vėliau pardavė minėtiems ūkio subjektams, buhalterinėje apskaitoje apskaitė tariamai įvykusius sandorius tarp Pareiškėjo ir 18 ūkio subjektų, dėl kurių išrašytų buhalterinės apskaitos dokumentų vyksta šis mokesstinis ginčas.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad pateiktoje specialisto išvadoje nurodyta, jog Pareiškėjo savininkas V. V. 2009-05-19 apklausos protokole teigia, kad Pareiškėjui ūkio subjektai – UAB „T1“, UAB „R1“, UAB „S5“, UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „L2“, UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „T4“, UAB „B1“, UAB „M3“, UAB „J1“, UAB „P3“, UAB „D2“, UAB „C1“, UAB „T5“, tiriamu laikotarpiu jokių prekių nepardavė, darbų ir paslaugų neatliko, pagal PVM išrašytas sąskaitas faktūras Pareiškėjo apskaitoje fiksuotas įsiskolinimas šiems ūkio subjektams. Specialisto išvadoje nurodyta, kad „kaip teigia V. V. 2009-05-19 apklausos protokole, atsiskaitymas grynaisiais pinigais buvo tariamas, buvo tik įformintas, realiai pinigai mokami nebuvo. Kai atsiskaitymas vyko pavedimais – pervestos piniginės lėšos buvo išgryninamos“.

Nurodoma, kad ESTT yra pabrėžęs, jog už mokesčių administravimą atsakingoms institucijoms nėra užkirstas kelias rinkti įrodymus siekiant įsitikinti, ar mokesčių mokėtojas tikrai vykdo ekonominę veiklą, o ne vien apgaulės ar piktnaudžiavimo keliu siekia įgyti teisę į PVM atskaitą, tuo tarpu iš mokesčių mokėtojų pagrįstai gali būti reikalaujama imtis priemonių, užtikrinančių, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM ar kitokį sukčiavimą (2006-05-11 sprendimas byloje C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General prieš Federation of Technological Industries*). Plėtodamas šią doktriną ESTT, sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04 (*Kittel*), 2006-07-06 priėmė sprendimą, kurio 56–61 punktuose išaiškino, jog jei „atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsakyti leisti jam naudotis teise į atskaitą“.

Sprendime nurodoma, kad LVAT yra pažymėjęs, jog „vien ta faktinė aplinkybė, kad apmokestinamas prekių tiekimas ir (ar) paslaugų teikimas įvyko ne tarp PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų ūkio subjektų savaime dar nepaneigia pirkėjo teisės į PVM atskaitą. Atsižvelgiant į fiskalinio neutralumo, proporcingumo principus, mokesčių administratorius tokiais atvejais (kai siekiama paneigti teisę į PVM atskaitą, nustačius prekių (paslaugų) tiekimą ne tarp tų subjektų, kurie atvaizduoti PVM sąskaitose faktūrose) turi įrodinėti asmens, pretenduojančio į PVM atskaitą, nesąžiningumą <...> „sąžiningumo aplinkybė, kai nustatoma, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir (ar) paslaugų teikimas įvyko ne tarp PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų ūkio subjektų, yra įrodinėjimo dalykas, mokesčių administratoriui turint tikslą paneigti teisę į PVM atskaitą“

(LVAT 2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A556-610/2010, 2012-05-07 nutartis adm. byloje Nr. A556-1499/2012).

Nurodoma, kad nagrinėjamu atveju nesąžiningumas patikrinimų metu konstatuotas įvertinus aplinkybių ir faktų visetą, t. y. Pareiškėjas elgėsi nerūpestingai ir neapdairiai vykdydamas savo prievolę mokėti mokesčius, neišsiaiškino, ar ūkio subjektai (patikrinimo akto 3.2.1.–3.2.18.) vykdo PVM deklaravimo ir mokėjimo pareigas, nepasidomėjo, ar turėjo veiklai vykdyti reikalingų išteklių, taip pat nesidomėjo PVM sąskaitas faktūras išrašiusių fizinių asmenų tapatybe, jų ryšiais su įmonėmis, pastarųjų vykdoma veikla, nesudarė (ar ne visais atvejais sudarė) sutarčių, nepareikalavo prekių gabenimo dokumentų. Nors apskaitos dokumentuose užfiksuotas grynujų pinigų mokėjimas, tačiau nustatyta, kad realiai pinigai mokami nebuvo.

Dėl Pareiškėjo skundo nesutikimo motyvų, kad patikrinimo metu buvo remtasi ikiteisminio tyrimo metu surašyta specialisto išvada bei V. V. 2009-05-19 apklausos protokolu, Inspekcija nurodo, kad, remiantis MAĮ 72 str. 1 dalimi, mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesť remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Remiantis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, mokesčiai gali būti apskaičiuojami tais atvejais, kai minėtos institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgaliotos MAĮ nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Nurodoma, kad šiuo klausimu aktuali LVAT 2009-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A442-388/2009, 2012-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A442-1420/2012.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas argumentams, kad parodymai gauti panaudojus neteisėtą poveikį, pagrįsti nepateikė jokių objektyvių įrodymų, todėl nėra pagrindo abejoti šių parodymų kaip informacijos šaltinio patikimumu. Taip pat pastebėta, kad Pareiškėjo pateikti parodymai baudžiamojoje byloje yra vertinami visų nustatytų aplinkybių ir įrodymų kontekste.

Dėl Pareiškėjo skunde pateiktos lentelės, kuria grindžiamas tarp Pareiškėjo ir kitų ūkių subjektų vykdytų operacijų realumas, pastebėta, kad ginčijamame vietos mokesčių administratoriaus sprendime išdėstyta pozicija šiuo klausimu pažymint, kad patikrinimo metu kaip tik ir buvo vertinamos Pareiškėjo ir kitų įmonių: UAB „T1“, UAB „R1“, UAB „S5“, UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „L2“, UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „T4“, UAB „B1“, UAB „M3“, UAB „J1“, UAB „P3“, UAB „D2“, UAB „C1“, UAB „T5“ vykdytos operacijos pagal šių įmonių vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Nustačius PVM sąskaitas faktūras išrašiusių ūkio subjektų veiklos aplinkybes (pavyzdžiui, realiai ekonominės veiklos nevykdė, neturėjo tokios veiklos vykdymo resursų, neaišku, kokiomis tiksliai aplinkybėmis ir iš ko minėti ūkio subjektai būtų galėję gauti prekes, neturėjo veiklos licenzijų, PVM sąskaitas faktūras išrašė įmonėse nedirbantys asmenys, išregistravimas iš PVM mokėtojų registro ir kt.), padaryta išvada, kad ūkinės operacijos (prekių, paslaugų, darbų pirkimo sandoriai) neįvyko apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis. Nors minėtos PVM sąskaitos faktūros turi reikalaujamus rekvizitus ir, anot Pareiškėjo, tai yra pakankamas pagrindas teisei į PVM atskaitą realizuoti, tačiau vadovaujantis LVAT praktika pirmenybė yra teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne jos įforminimo formaliesiems rekvizitams (pavyzdžiui, LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A438-1898/2010). PVM sąskaitų faktūrų nepakanka patvirtinti aplinkybei, jog sandoriai tarp Pareiškėjo ir kitų ūkio subjektų buvo tikri, o ne tariami, siekiant jais pridengti kitus sandorius, nors ir dėl tų pačių prekių įgijimo.

Nurodoma, kad Pareiškėjas skunde išdėsto argumentus dėl ESTT 2012-06-21 sprendimo jungtinėse bylose C-80/11 ir C-142/11 (*Mahageben*). Inspekcija sprendime cituoja minėto sprendimo 21, 27, 44, 47, 52, 60, 61, 62, 65 punktus ir, apibendrindama pacituoto sprendimo nuostatas, teigia, kad neleidimas pasinaudoti PVM atskaita yra išimtis iš pagrindinio principo, tačiau, kai teisė į atskaitą realizuojama sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, pasinaudoti teise į PVM atskaitą turi būti neleista. Be to, pastebėta, kad nors ir mokesčių administratorius privalo būti aktyvus, tirdamas PVM sukčiavimo atvejus, tačiau tai nereiškia, kad PVM atskaita siekiantis pasinaudoti ūkio subjektas neprivalo būti apdairus ir rūpestingas bei nepasidomėti sandorio šalies kontrahentu, jo veiklos vykdymo sąlygomis ir kitomis aplinkybėmis, kurios gali įtakoti teisės į PVM atskaitą realizavimą.

Sprendime teigiama, kad Pareiškėjui PVM atskaita paneigta ne pagal nustatytus formalius trūkumus, bet nustačius aplinkybių ir faktų visumą, atlikus PVM sąskaitas faktūras išrašiusių įmonių veiklos analizes bei patikrinimus, išanalizavus duomenis apie įmonių teikiamas PVM deklaracijas, nustačius, kad PVM nebuvo mokomas į biudžetą. Taigi konstatuota, kad Pareiškėjas, siekdamas įteisinti savo turimas prekes, įsigytas be jokių apskaitos dokumentų ir vėliau parduotas realiams ūkio subjektams, tokiu būdu išvengdamas privalomo mokėtino PVM bei PM ir apgaule padidindamas PVM atskaitą bei leidžiamus atskaitymus, buhalterinėje apskaitoje apskaitė juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas ūkinių operacijų turinys neatitinka tikrovės, t. y. atvaizduotos ūkinės operacijos dokumentuose nurodytomis sąlygomis neįvyko.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos patikrinimo metu apskaičiuotomis mokesčių sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 dalis). Inspekcija sprendime remiasi LVAT praktika aiškinant MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintas įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus taisykles (LVAT 2011-12-29 nutartis adm. byloje Nr. A575-3632/2011, 2011-12-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-2994/11, 2011-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A575-3558/11 ir kt.). Nurodo, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjas kaip mokesčių mokėtojas savo teisę į PVM atskaitą ir leidžiamus atskaitymus apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną grindė atitinkamomis PVM sąskaitomis faktūromis. Tačiau mokesčių administratorius surinko atitinkamus įrodymus ir paneigė šiose PVM sąskaitose faktūrose nurodyto turinio ūkinių operacijų realumą bei kartu šių PVM sąskaitų faktūrų juridinę galią. Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus pateiktu papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų pagrindu, turėjo pateikti savo įrodymus, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus pateiktą pagrindimą ir įrodytų, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis ūkinės operacijos vis tik įvyko ir kad atitinkamai šios PVM sąskaitos faktūros vis tik turi juridinę galią. Tačiau Pareiškėjas to nepadarė ir mokesčių administratoriaus įrodytas aplinkybes paneigiančių įrodymų nepateikė, todėl jam atsirado prievolė sumokėti papildomai apskaičiuotas PVM ir PM bei su jais susijusias sumas.

Įvertinusi patikrinimo metu surinktą medžiagą bei nustatytas faktines aplinkybes, Inspekcija daro išvadą, kad ūkinės operacijos, užfiksuotos tarp Pareiškėjo ir UAB „T1“, UAB „R1“, UAB „S5“, UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „L2“, UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „T4“, UAB „B1“, UAB „M3“, UAB „J1“, UAB „P3“, UAB „D2“, UAB „C1“, UAB „T5“, šių įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose dėl prekių, darbų ir paslaugų pardavimo Pareiškėjui 2003-01-01–2004-09-30 laikotarpiu *realiai neįvyko apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis*, t. y. minėtų įmonių vardu buvo įformintos PVM sąskaitos faktūros, siekiant įteisinti Pareiškėjo turimas prekes, įsigytas be jokių apskaitos dokumentų ir vėliau parduotas realiams ūkio subjektams bei, padidinus PVM atskaitą ir sąnaudas, išvengti privalomo mokėtino PVM bei PM. Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamu atveju *PVM sąskaitos faktūros laikytinos neturinčiomis juridinės galios, o Pareiškėjas ginčo sandorių aspektu pripažintinas nesąžiningu*.

Sprendime konstatuota, kad Pareiškėjas, pažeisdamas PVMĮ 64 straipsnio nuostatas, nepagrįstai padidino PVM atskaitą bei, pažeisdamas PMĮ 11 str. 4 dalį, nepagrįstai padidino leidžiamus atskaitymus, mažinančius apmokestinamąjį pelną. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nurodoma, kad Pareiškėjui 2003-01-01–2004-09-30 laikotarpiu pagrįstai neleista 1379517,73 Lt PVM atskaita bei pagrįstai 3691659 Lt (UAB „T1“ – 151707,60 Lt; UAB „S5“ – 370740,43 Lt; UAB „L1“ – 63373,40 Lt; UAB „A1“ – 142147 Lt; UAB „A2“ – 144212,25 Lt; UAB „D1“ – 427026,08 Lt; UAB „U1“ – 207405,33 Lt (patikrinimo akte dėl spausdinimo klaidos nurodyta 139624,29 Lt); UAB „B1“ – 118464,75 Lt; UAB „M3“ – 143115,85 Lt; UAB „J1“ – 16402,50 Lt; UAB „P3“ – 1051042,16 Lt; UAB „C1“ – 856021,49 Lt) sumažinti leidžiami atskaitymai už 2003 m.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad Inspekcija vadovavosi V. V. parodymais baudžiamojoje byloje, juose nurodyta informacija nėra objektyvi ir ja negalima remtis nustatant, ar tarp Pareiškėjo ir kitų bendrovių atliktos realios ūkinės finansinės operacijos. Nurodoma, kad V. V. ikiteisminio tyrimo metu davė parodymus būdamas suimtas, jis buvo laikomas tardymo izoliatoriuje daugiau kaip 2 mėnesius ir būtent suėmimo metu buvo išgauti iš jo parodymai, esantys baudžiamojoje byloje.

Skunde nurodo, kad V. V. yra pateikti įtarimai, bet tai nereiškia, kad jis yra pripažintas kaltu (nuteistas) pagal tuos epizodus.

Pareiškėjas teigia, kad Specialiųjų tyrimų tarnyboje yra atliekamas ikiteisminis tyrimas dėl vertimo duoti parodymus prieš save ir tuo pačiu nurodyti aplinkybes, jog nebuvo realių sandorių su minėtomis įmonėmis. Šių parodymų pagrindu buvo surašytas FNTT aktas, kuriuo buvo remtasi surašant ir patikrinimo aktą, ir sprendimą dėl jo tvirtinimo, ir ginčijamą Inspekcijos sprendimą, todėl visi jie yra nepagrįsti. Nurodoma, kad R. Š. buvo sulaikyta, kada prievartavo iš V. V. kyšį už tai, kad vėlesnėse V. V. apklausose duotų reikiamus parodymus, o prieš S. U. pradėtas ikiteisminis tyrimas dėl vertimo duoti parodymus.

Pareiškėjas teigia, kad su įmonėmis sudarė ir vykdė sandorius, ką patvirtina pateikta lentelė. PVM sąskaitos faktūros yra realios, jų pagrindu atliktos realios finansinės-ūkinės operacijos, todėl nepagrįstai apskaičiuotas PM ir PVM bei su jais susijusios sumos.

Skunde teigiama, kad patikrinimo metu tikrinimą atlikusi A. J. bendrovių, su kuriomis įmonė turėjo sandorių, netikrino. Nurodoma, kad priimant ginčijamą sprendimą ir surašant aktą pats V. V. net nebuvo apklaustas (ar surašyti jo paaiškinimai), kad būtų galima padaryti objektyvias išvadas dėl įmonės ir paties V. V. padarytų veiksmų pateikiant bendrovėms įmonės išrašytas PVM.

Pareiškėjas teigia, kad teisė į PVM atskaitą negali būti ribojama, jei nėra įrodymų, kad pirkėjas žino apie ankstesnėje grandyje vykstantį sukčiavimą. Remdamasis 2012-06-21 ESTT sprendimu sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 (*Mahageben*), Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti PVM atskaita ir turinčio tik PVM sąskaitą faktūrą, negali reikalauti tikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, ar jis gali reikalauti tikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, ar jis gali paslaugas suteikti ir ar jis vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM bei atitinkamai turėti tai pagrindžiančius dokumentus. Tokį darbą turi atlikti mokesčių institucijos, siekdamos nustatyti pažeidimus ar sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas asmeniui, padariusiam pažeidimus. Be to, jei mokesčių administratorius nenustato, kad pirkėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris susijęs su PVM sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape atliktu sukčiavimu, jam taip pat negali būti ribojama teisė į PVM atskaitą. Pareiškėjas teigia, kad ESTT įtvirtino principą, jog mokesčių administratorius privalo pats atlikti išsamius patikrinimus ir tik savo patikrinimų pagrindu priiminėti vienus ar kitus sprendimus.

Nurodoma, kad Inspekcija priėmė nepagrįstą ir neteisėtą sprendimą, nes papildomai netyrė nurodytų aplinkybių, dėl to sprendimas yra nepagrįstas.

Atsižvelgdamas į skunde išdėstytas aplinkybes, Pareiškėjas prašė panaikinti Inspekcijos 2012-09-10 sprendimą Nr. 69-154, Vilniaus AVMI 2012-07-04 sprendimą Nr. (4.65)-256-114, Vilniaus AVMI 2012-04-19 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-08-77-7.

Komisija, įvertinusi mokesstinio ginčo byloje esančią medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjo 2012-10-05 skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos 2012-09-10 sprendimas Nr. 69-154 dalyje, kurioje nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 119860 Eur PVM baudą ir 48287 Eur PM baudą naikintinas, kitoje dalyje ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, taip pat Pareiškėjas atleistas nuo dalies (50 proc.) PVM ir PM delspinigių mokėjimo.

Mokesstinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto PVM ir PM mokesčių administratoriui nepripažinus jo teisės į PVM atskaitą bei į sanaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais pagal 2003-01-01–2004-09-30 laikotarpiu Pareiškėjui UAB „T1“, UAB „R1“, UAB „S5“, UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „L2“, UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „T4“, UAB „B1“, UAB „M3“, UAB „J1“, UAB „P3“, UAB „D2“, UAB „T5“, UAB „C1“, išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Iš bylos medžiagos spręstina, jog mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjo teisės atskaityti 1379517,73 Lt pirkimo PVM, išskirto visų nurodytųjų 18 įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, bei 3691659 Lt prekių ir paslaugų sumą, išskirtą 12 iš nurodytųjų ūkio subjektų (UAB „T1“, UAB „S5“, UAB „L1“, UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „B1“, UAB „M3“, UAB „J1“, UAB „P3“, UAB „C1“) vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, priskirti prie leidžiamų atskaitymų iš pajamų,

nes ūkinės operacijos tarp pirmiau minėtų bendrovių ir Pareiškėjo realiai neįvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis (prekes (paslaugas) Pareiškėjas įsigijo ne iš PVM sąskaitose faktūrose nurodytų ūkio subjektų), taigi, šių įmonių vardu išrašytos PVM sąskaitos faktūros neturi juridinės galios ir Pareiškėjas ginčo ūkinių operacijų aspektu pripažintinas nesąžiningu.

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) VII ir VIII skyrių normomis, o jos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 straipsnis) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 straipsnis) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, sprendamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT, pavyzdžiui, 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18; 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A438-1097/2009; 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-235/2014 ir kt.

Taip pat nurodytina, jog PVM atskaita patenka į ES teisės reguliavimo sritį. Būtent – PVM atskaita yra pagrindinis ES PVM sistemos elementas, o teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog, siekiant užtikrinti ES vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota ES teisėje įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Pagal direktyvos 2006/112/EB 168 str. a punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. PVMĮ 64 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustatyta, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus.

Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant ESTT suformuotomis taisyklėmis (pavyzdžiui, LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2013-02-25 sprendimas adm. byloje Nr. A556-421/2013, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A602-371/2013, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A704-602/2015 ir kt.).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, apibendrinama ESTT praktiką teisės į PVM atskaitą ribojimo byloje, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė,

sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

Sąnaudų priskyrimą prie leidžiamų atskaitymų iš pajamų ir apmokestinamojo pelno apskaičiavimą reglamentuojančio PMĮ 2 straipsnyje sąnaudos yra apibrėžiamos kaip visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. PMĮ 11 str. 1 dalyje nustatyta, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Šio straipsnio 4 dalyje (2002-12-05 įstatymo Nr. IX-1224 redakcija) nustatyta, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai. PMĮ 17 str. 1 dalyje nustatyta, kad 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 pacituotas PMĮ teisės normas, LVAT savo praktikoje (2004-10-27 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A1-355/2004) yra pažymėjęs, kad tai, „ar sąnaudos patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį įvykusios operacijos turinį. Šiuo atžvilgiu vėlgi 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“. Atsižvelgiant į LVAT suformuotas teisės aiškinimo ir taikymo taisykles analogiškos kategorijos adm. bylose (LVAT 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A438-1097/2009, 2010-05-03 nutartis adm. byloje Nr. A438-435/2010, 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-2268-11) PMĮ (2004-01-22 įstatymo Nr. IX-1972 redakcija) 2 str. 22 dalies bei 11 str. 4 dalies (2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1008 redakcija) nuostatų taikymo prasme, siekiant pagrįsti pelno mokesčių mažinančių sąnaudų susidarymo faktą, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįsti išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, realumą.

Iš ginčijamo Inspekcijos sprendimo bei mokesstinio ginčo bylos medžiagos Komisija sprendžia, jog mokesčių administratorius Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą bei į sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais iš pajamų apribojimą grindė aplinkybėmis, kad Pareiškėjas ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytas prekes ir paslaugas įsigijo ne iš jose nurodytų, bet iš nenustatytų asmenų, taigi ginčo ūkinės operacijos vyko ne tokiomis aplinkybėmis, kurios nurodytos PVM sąskaitose faktūrose, o Pareiškėjas apie tai žinojo (turėjo žinoti), t. y. buvo nesąžiningas. Taigi, iš esmės mokesčių administratorius įrodinėjo vieną iš aukščiau aprašytų teismų praktikoje akcentuotų sąlygų, kuriai esant pateisinamas mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą ribojimas – apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje, t. y. jo žinojimas arba turėjimas žinoti, kad jis dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Tačiau, Komisijos vertinimu, Pareiškėjo savininko V. V. baudžiamojame byloje, iki kurios baigties buvo sustabdytas šio mokesstinio ginčo nagrinėjimas, konstatuotos aplinkybės yra pakankamos daryti išvadą, kad Pareiškėjas ne tik žinojo, kad dalyvauja kitų ūkio subjektų atliekamame sukčiavime PVM, bet pats sukčiavo PVM, t. y. ginčo atveju egzistuoja sąlyga, kuriai esant privaloma apriboti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą – mokesčių mokėtojo sukčiavimas PVM.

ESTT praktikoje yra pažymima, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 35 ir 37 p., Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, 26 p.). Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje, taip pat tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi tokiomis aplinkybėmis jis turi būti laikomas dalyvaujančiu sukčiaujant, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 38 ir 39 p., Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, 27 p.).

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas, traukdamas pirkimo PVM į PVM atskaitą bei atimdamas sąnaudas iš apmokestinamojo pelno, šias sumas grindė ginčo PVM sąskaitomis faktūromis, kurios buvo išrašytos Pareiškėjo savininkui apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą. Ši faktinė aplinkybė yra patvirtinta įsiteisėjusiu Širvintų rajono apylinkės teismo 2016-11-07 baudžiamuoju įsakymu baudžiamojame byloje Nr. 1-107-984/2016 ir, vadovaujantis 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2016-06-02 įstatymo Nr. XII-2399 redakcija) 57 str. 4 dalimi (įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojame byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių), negali būti kvestionuojamos. Nurodytame teismo baudžiamajame įsakyme konstatuota, kad V. V. apgaulingai tvarkė V. V. IĮ buhalterinę apskaitą, dėl ko negalima iš dalies nustatyti V. V. IĮ veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ar struktūros už laikotarpį 2003-01-01–2008-12-10, o būtent, V. V. , kuris pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo 21 str. 1 dalies nuostatas, būdamas atsakingas už buhalterinės apskaitos organizavimą ir pagal to paties įstatymo 4 straipsnio nuostatą privalėdamas tvarkyti įmonės apskaitą taip, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama, pažeidė 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 6 str. 2 dalies nuostatą: „į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu“. V. V. IĮ, *įforminusi ūkio subjektams tikrovės neatitinkančius dokumentus, t. y. PVM sąskaitas faktūras, kuriose atvaizduotos neįvykusios prekių, darbų, paslaugų pardavimo operacijos*, pažeidė 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 12 str. 1 dalies reikalavimą: „visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais. Apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus“ ir 13 straipsnio reikalavimą: „įrašai apskaitos registruose daromi tik pagal apskaitos dokumentus, turinčius šiame straipsnyje nurodytus rekvizitus“, bei pažeidė 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 3 straipsnį, pagal kurį „PVM objektas yra prekių tiekimas“, žinodamas, kad UAB „T1“, UAB „R1“, UAB „S5“, UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „A1“, UAB „D1“, UAB „U1“, UAB „T4“, UAB „B1“, UAB „M3“, UAB „J1“, UAB „P3“, UAB „D2“, UAB „T5“, UAB „S4“, UAB „A4“, UAB „C1“, UAB „S1“, UAB „E1“, UAB „L2“ PVM sąskaitose faktūrose nurodytos operacijos yra neatliktos, o UAB „N2“, UAB „S2“, UAB „T3“, UAB „G1“, UAB „P1“, UAB „A5“, UAB „P2“, UAB „N1“, UAB „A3“ PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko arba vyko kitomis sąlygomis nei nurodyta dokumentuose, šiuos žinomai netikrus dokumentus laikotarpyje nuo 2003-01-01 iki 2008-12-10 pateikė V. V. IĮ buhalterinę apskaitą tvarkiusiai įmonės buhalterei L. B. , nieko nežinojusiai apie vykdomą nusikalstamą veiką, šiam asmeniui nurodydamas šiuos netikrus dokumentus įtraukti į V. V. IĮ buhalterinę apskaitą <...>. Tokiu būdu V. V. apgaulingai tvarkė V. V. IĮ buhalterinę apskaitą, dėl ko negalima iš dalies nustatyti 2003-01-01–2008-12-10 laikotarpio V. V. IĮ veiklos rezultato, turto, įsipareigojimų dydžio ir struktūros. Šiais veiksmais V. V. padarė nusikalstamą veiką, numatytą BK 222 str. 1 dalyje.

Taigi, minėtu Širvintų rajono apylinkės teismo baudžiamuoju įsakymu Pareiškėjo savininkas V. V. pripažintas kaltu padarius nusikaltimą, numatytą BK 222 str. 1 dalyje, kaip asmuo, kuris *tyčia* apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros. Iš mokesstinio ginčo bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas, remdamasis ginče aptariamų ūkio subjektų vardu įformintomis

PVM sąskaitomis faktūromis, kurios teismo baudžiamuoju įsakymu pripažintos surašytomis Pareiškėjo savininkui apgaulingai tvarkant šios įmonės buhalterinę apskaitą, nes jose įformintos ūkinės operacijos neįvyko (darbai (paslaugos) nebuvo atlikti (suteiktos), prekės išigytos), grindžia savo teises į PVM atskaitą bei į sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais iš pajamų. Tačiau minėti dokumentai, atsižvelgiant į baudžiamojoje byloje konstatuotas aplinkybes, negali būti pripažinti tinkamais dokumentais, patvirtinančiais Pareiškėjo teisę į PVM atskaitą bei į sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais iš pajamų. Pareiškėjo tolimesni veiksmai su ginčo PVM sąskaitomis faktūromis, t. y. tokių dokumentų panaudojimas mokesčiams apskaičiuoti, Komisijos nuomone, vertintinas kaip paties Pareiškėjo sąmoningas dalyvavimas PVM sukčiavime. Pažymėtina, kad LVAT jau cituotoje 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013 yra akcentavęs galimų sukčiavimo atvejų įvairovę (pavyzdžiui, sukčiavimas, pasireiškiantis dokumentų klastojimu, neteisingų duomenų į juos įrašymu, klaidingų deklaracijų pateikimu ir pan.) ir nurodęs, jog dėl galimų sukčiavimo atvejų įvairovės jis gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus. Šio konkretaus mokesstinio ginčo atveju, atsižvelgus į tai, kad baudžiamojoje byloje yra priimtas apkaltinamasis teismo baudžiamasis įsakymas, kuriuo šiame ginče aptariamos 2003-01-01–2004-09-30 laikotarpiu išrašytos PVM sąskaitos faktūros pripažintos surašytomis apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą, ir šis faktas, atsižvelgiant į ABTĮ 57 str. 4 dalį, negali būti kvestionuojamas, darytina išvada, jog Pareiškėjo sukčiavimas PVM srityje yra įrodytas ir joks papildomas tyrimas nėra reikalingas.

Aukščiau konstatuotų aplinkybių visuma – Pareiškėjo savininkas V. V. yra nuteistas už apgaulingą apskaitos tvarkymą, t. y. ūkinių operacijų, kurios nėra įvykę pagal atitinkamų įmonių vardų išrašytus apskaitos dokumentus panaudojimą įmonės apskaitoje, taip pat ir mokesčiams apskaičiuoti; dėl tokio pobūdžio veiksmų Pareiškėjo savininkas ikiteisminio tyrimo metu prisipažino pilnai, todėl tokie ūkinių operacijų įforminimo veiksmai ir dokumentų panaudojimas įmonės apskaitoje vertintini kaip sąmoningas Pareiškėjo kartu su nurodytų įmonių vardu veikusiais asmenimis dalyvavimas PVM sukčiavime, Komisijos vertinimu, eliminuoja būtinybę papildomai įrodinėti V. V. žinojimą / galėjimą žinojimą apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose.

Pareiškėjas nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu skunde Komisijai grindė tvirtinimais, jog mokesčių administratorius vadovavosi Pareiškėjo savininko parodymais baudžiamojoje byloje, kurie nėra objektyvūs, nes iš Pareiškėjo savininko buvo išgauti. Be to, Pareiškėjo savininkui įtarimai buvo tik pareikšti, bet jis nepripažintas kaltu. Patikrinimą atlikusi mokesčių administratoriaus pareigūnė bendrovių, su kuriomis Pareiškėjas turėjo sandorius, netikrino. Pareiškėjo atstovai mokesstinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu taip pat tvirtino, jog įmonės, su kuriomis Pareiškėjas turėjo ginče aptariamus sandorius, yra veikiančios, tačiau nebuvo atlikti jų mokesstiniai patikrinimai ir prašė pavesti mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį Pareiškėjo mokesčinį patikrinimą atliekant jo kontrahentų priešpriešinius patikrinimus. Pareiškėjas skunde taip pat tvirtino, jog su įmonėmis sudarė ir vykdė sandorius, PVM sąskaitos faktūros yra realios, jų pagrindu buvo atliktos realios finansinės-ūkinės operacijos, todėl PM ir PVM bei su jais susijusios sumos apskaičiuoti nepagrįstai.

Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo argumentų, Komisija pažymi, jog Pareiškėjo savininkas V. V. ikiteisminio tyrimo metu apklaustas kaip įtariamasis kaltu prisipažino visiškai. Vėliau įtariamojo asmens teikiami parodymai ir paaiškinimai gali dėl įvairių priežasčių kisti, tačiau tai nesudaro pagrindo teigti, jog negalima vadovautis įtariamojo pirminiais parodymais, kaip patikimesniais duomenimis už vėlesniu laikotarpiu pateiktus paaiškinimus. Juolab, kad V. V. prisipažinimas dėl padarytos nusikalstamos veikos ir galėjimasis buvo pripažinti jo atsakomybę lengvinančiomis aplinkybėmis teismui skiriant bausmę. Komisija pastebi, jog ir LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad pirminiai paaiškinimai pripažįstami objektyvesniais ir patikimesniais (pavyzdžiui, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-695/2009). Pasisakant dėl Pareiškėjo reikalavimo atlikti jo kontrahentų mokesčius patikrinimus, pažymėtina, jog dalies kontrahentų mokesčiai (operatyvūs) patikrinimai buvo atlikti dar 2004 m., o tų įmonių, kurių mokesčių administratorius nerado jų nurodytose buveinių vietose, ginčui aktualių laikotarpiu jos jau buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro mokesčių administratoriaus iniciatyva, nes neteikė PVM deklaracijų ir pan.,

mokesčių administratorius net neturėjo galimybių patikrinti. Bet kuriuo atveju visos aplinkybės, susijusios su ginčo PVM sąskaitas faktūras išrašiusių ūkio subjektų veikla, PVM sąskaitų faktūrų išrašymu, prievolių PVM srityje vykdymo aplinkybėmis ir pan., yra detalai aprašytos Pareiškėjo atžvilgiu surašyto 2012-04-19 patikrinimo akto Nr. (4.65)-08-77-7 nustatomojoje dalyje. Be to, atsižvelgiant į šiame sprendime jau konstatuotą išvadą, kad pats Pareiškėjas pripažintinas sąmoningai sukčiavęs PVM, kas laikytina pakankama sąlyga apriboti jo teisę į PVM atskaitą, jo kontrahentų mokestiniai patikrinimai nėra tikslingi.

Pasisakant dėl Pareiškėjo tvirtinimų, jog jis su ginčo įmonėmis sudarė ir vykdė sandorius, PVM sąskaitos faktūros yra realios, jų pagrindu buvo atliktos realios finansinės–ūkinės operacijos, pažymėtina, jog Pareiškėjas be savo tvirtinimų nepateikė jokių šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų, taigi neįrodė ginče aptariamose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotų ūkinių operacijų realumo. LVAT yra išaiškinęs, jog, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padaryta išvada. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2011-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A438-1147/2010).

Pasisakant dėl PM apskaičiavimo pagrįstumo papildomai pažymėtina, jog LVAT yra akcentavęs, kad aplinkybė, jog buhalterinės apskaitos dokumentai (PVM sąskaitos faktūros), kuriais grindžiama mokesčių mokėtojo teisė apskaičiuojant PM iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, neatspindi tikrojo ūkinės operacijos turinio, *per se* (pati savaime) leidžia preziumuoti juridinį faktą, kad asmuo, remdamasis šiais buhalteriniais apskaitos dokumentais bei juose užfiksuotais duomenimis, negali pripažinti (pagrįsti) PM mažinančių sąnaudų. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas, analogiškai kaip ir įrodinėdamas savo teisę į PVM atskaitą pagal atitinkamas PVM sąskaitas faktūras, turi pateikti įrodymus (įrodyti) juridinius faktus, kurie suteikia jam teisę į sąnaudų nurašymą – įsigytų prekių (paslaugų) rūšį, kiekį, vertę, prekės pardavėją (paslaugų teikėją) ir kitas su išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, susidarymu susijusias aplinkybes. Ši mokesčių mokėtojo pareiga išplaukia iš PMĮ įtvirtinto reglamentavimo, įtvirtinančio būtinumą turėti sąnaudas patvirtinančius dokumentus, kurie turi juridinę galią ir galimybę pagrįsti sąnaudas tokiomis dokumentais (LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-2268-11, 2018-04-04 sprendimas adm. byloje Nr. A367-602/2018). Nagrinėjamame mokestiniam ginče Pareiškėjas neįvykdė savo įrodinėjimo pareigos pagrįsti į apskaitą įtrauktas sąnaudas juridinę galią turinčiais dokumentais, nes, kaip jau ne sykį minėta šiame sprendime, tokiomis dokumentais negali būti pripažintos ginčo PVM sąskaitos faktūros, surašytos apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą.

Pareiškėjas mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos 2012-11-20 posėdyje metu buvo pareiškęs nesutikimą su PVM ir PM delspinigių apskaičiavimu už laikotarpį, kada mokesčių administratorius buvo sustabdęs mokesčių patikrinimą (nuo 2006-05-09 iki 2011-11-10) bei skirtomis 30 procentų dydžio PVM ir PM baudomis, nes bendra apskaičiuotų delspinigių ir baudų suma (2738918 Lt) viršija papildomai apskaičiuotų mokesčių sumą (1935275 Lt). Atsižvelgdamas į tai, Pareiškėjas teigia, kad jam pritaikytos sankcijos nėra nei teisingos, nei protingos.

Byloje nustatyta, kad pirminis Pareiškėjo mokesčio patikrinimas buvo atliktas pagal Vilniaus AVMI 2004-04-27 pavedimą atlikti kompleksinį patikrinimą ir buvo užbaigtas 2005-09-19 surašant patikrinimo aktą Nr. 08-04-10-724. Vilniaus AVMI 2005-12-19 sprendimu Nr. 17-2-200 nurodytasis patikrinimo aktas nebuvo patvirtintas, t. y. buvo pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą. Mokesčių administratorius, nepatvirtindamas nurodymų Pareiškėjui sumokėti patikrinimo akte apskaičiuotų 876410,08 Lt PVM ir 314509 Lt PM, tokį savo sprendimą motyvavo tuo, kad patikrinimo akto išvadas dėl Pareiškėjo neteisėtai atskaityto PVM būtina pagrįsti papildomais įrodymais ir, siekiant tinkamai išnagrinėti Pareiškėjo PVM atskaitos pripažinimo (nepripažinimo) klausimą, būtina atlikti pakartotinį įmonės patikrinimą, kurio metu turi būti nustatyta, ar PVM sąskaitose faktūrose nurodytų ūkinių operacijų turinys pagrįstas realiai įvykusiomis (neįvykusiomis) ūkinėmis operacijomis. Vilniaus AVMI sprendime konstatavo, kad šioje byloje būtina išsiaiškinti: kiek prekių ir paslaugų pirktas iš sąžiningų, teisėtai veikiančių pardavėjų (iš įmonių realiai vykdančių PVM apmokestinamąją veiklą), kiek prekių ir paslaugų

įmonė pardavė realiai veikiančioms ir vykdančioms PVM apmokestinamąją veiklą įmonėms, taip pat kiek prekių ir paslaugų pardavė įmonėms, kurių nerandama, ar įmonėms, kurios nevykdo veiklos ir neturi galimybių ją vykdyti, o siekia ne ekonominių ar komercinių, bet neteisėtų tikslų, t. y. galimybės įsigyti dokumentus, pagrindžiančius PVM atskaitą bei paaiškinti, kodėl pagal UAB „P3“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kurios neatitinka teisės aktų reikalavimų bei neturi juridinės galios dėl įformintų neįvykusių ūkinių operacijų, 2002 m. parduotų prekių ir paslaugų įsigijimo savikaina nemažinama, o 2003 m. mažinama tik 166032 Lt, kai tuo tarpu įmonė 2002–2003 m. nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM nuo 1098292 Lt. Taigi, kaip nurodė ir Vilniaus AVMI 2005-12-19 sprendime, pirminio Pareiškėjo patikrinimo metu mokesčių administratoriaus išvados dėl ginčo aptariamų ūkinių operacijų realumo nebuvo pagrįstos pakankamais įrodymais, dėl ko ir atsirado būtinybė pavesti mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą. Šios aplinkybės konstatavimas suponuoja išvadą, kad pirminis Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo atliktas netinkamai, nes nebuvo išsamus. Kaip yra nurodęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, 2013-03-18 nutartis adm. byloje Nr. A442-556/2013), aplinkybės, kad mokesčių administratorius netinkamai ar neišsamiai atliko mokestinį patikrinimą, nėra pagrindas eliminuoti mokesčių mokėtojo pareigą mokėti mokesčius ir atsirasti mokestinei atsakomybei, tokiais atvejais yra pagrindas pavesti atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, o aplinkybės dėl netinkamo vietos mokesčių veiksmų atlikimo gali būti įvertintos skiriant ekonomines sankcijas ar nustatant ekonominės sankcijos dydį.

Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad pakartotinis Pareiškėjo patikrinimas buvo pradėtas 2006-01-20, pirminio patikrinimo metu surinkta informacija perduota FNTT 2006-04-26, pakartotinis patikrinimas sustabdytas 2006-05-09, atnaujintas 2011-11-10, baigtas 2012-04-19 surašant patikrinimo aktą Nr. (4.65)-08-77-7. Akcentuotinas mokesčių administratoriaus tikrintasis laikotarpis – 2002-02-11–2004-09-30.

Vertinant vietos mokesčių administratoriaus Pareiškėjo atžvilgiu atliktus kontrolės veiksmus, jų trukmę, Komisijos nuomone, jie negali būti laikomi atliktais pakankamai operatyviai ir atitinkantys mokesčių administratoriui keliamą reikalavimą, kad tyrimas, administruojant mokesčius, būtų atliekamas nepažeidžiant mokesčių mokėtojo teisių, mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą bei stengiantis įvykdyti valstybės priskirtas funkcijas kuo operatyviau (LVAT 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A556-3447-11). Todėl šiame ginče spręstinas Pareiškėjo atleidimo nuo dalies delspinigių mokėjimo klausimas.

Pasisakydama nurodytuoju ginčo aspektu Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestinuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A575-2144/2011). Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus

valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubauti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas, Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Taigi Komisija, nustačiusi, jog Pareiškėjo mokestinis patikrinimas vyko pernelyg ilgai, tokią ilgą jo trukmę sąlygojo ir netinkamai atliktas pirminis mokestinis patikrinimas, dėl ko atsirado būtinybė skirti pakartotinį tikrinimą, be to, atsižvelgdama į Konstitucinio Teismo doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėjas atleistas nuo 50 procentų jam apskaičiuotų PVM ir PM delspinigių mokėjimo, t. y. Pareiškėjas atleistas nuo 226629 Eur PVM ir 85919 Eur PM delspinigių mokėjimo.

Pareiškėjui ginčijamu Inspekcijos sprendimu patvirtintos ir nurodytos sumokėti vietos mokesčių administratoriaus skirtos 119860 Eur PVM ir 48287 Eur PM baudos šiuo Komisijos sprendimu naikinamos kaip pažeidžiančios *non bis in idem* (už vieną teisės pažeidimą draudžiama bausti du kartus) principą.

Pažymėtina, jog LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 nutartyje adm. byloje Nr. A143-2619/2011, pasisakydama dėl *non bis in idem* principo taikymo ir aiškinimo, pažymėjo, kad sankcijos už mokesčių teisės pažeidimus gali įgyti kriminalinį pobūdį bei, atitinkamai, gali būti laikomos asmens nubaudimu kriminalinio pobūdžio sankcija Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – ir Konvencija) 7 protokolo 4 straipsnio prasme. Teismas pastebėjo, kad Europos Žmogaus Teisių Teismas, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, mokesčines baudas ar kitus papildomus mokėjimus, kuriuos skiria mokesčių administratoriai ar kitos kompetentingos institucijos, Konvencijos požiūriu gana dažnai vertina kaip kriminalinės atsakomybės taikymą, patenkantį į Konvencijos 6 straipsnio veikimo sritį kriminalinio nubaudimo aspektu.

Remiantis paminėta išplėstinės teisėjų kolegijos nutartimi bei atsižvelgiant į šio mokesčio ginčo bylos aplinkybes, konstatuotina, kad Pareiškėjui mokesčių administratoriaus pagal MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas paskirtos baudos už mokesčių teisės pažeidimus prilygsta jo nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija Konvencijos 7 protokolo 4 str. 1 dalies prasme.

Kaip jau buvo minėta, Širvintų rajono apylinkės teismo 2016-11-07 baudžiamuoju įsakymu Pareiškėjo savininkui buvo paskirta bausmė – 134 MGL (5046 Eur) bauda už tai, kad jis apgaulingai tvarkė, be kita ko, ir savo individualios įmonės – Pareiškėjo buhalterinę apskaitą. Pareiškėjui šiame mokesčiniame ginče ginčijamu Inspekcijos sprendimu yra nurodytos sumokėti remiantis MAĮ 139 str. 1 dalimi paskirtos 30 proc. dydžio nuo papildomai apskaičiuotų PVM ir PM sumų šių mokesčių baudos. Kaip yra nurodžiusi LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2005-03-23 sprendime adm. byloje Nr. A15-39-2005, siekiant išvengti *non bis in idem* principo pažeidimo, turi būti konstatuota, kad turtinių sankcijų taikymo neigiami padariniai nepaveikia ir negali paveikti vieno ir to paties asmens nuosavybės. Priešingu atveju asmuo, pakartotinai patiriantis neigiamo pobūdžio turtinius padarinius, būtų pripažintas baudžiamu antrą kartą.

Pareiškėjas V. V. II laikytinas neribotos civilinės atsakomybės juridiniu asmeniu, o tai reiškia, jog jeigu nepakanka įmonės turto, už įmonės prievolės atsako juridinio asmens dalyvis savo turtu, jeigu įstatymai nenustato kitaip (CK 2.50 str. 4 dalis). Taigi baudos priverstinio išieškojimo atveju individualios įmonės savininkas rizikuoja prarasti ne tik įmonės, bet ir savo asmeninį turtą (Civilinio proceso kodekso 673 straipsnis). Taigi mokesčių administratoriaus Pareiškėjui paskirtos baudos potencialiai gali tiesiogiai paveikti asmeninę jos savininko V. V. nuosavybę, nepaisant to, kad baudžiamojoje byloje paskiriant jam, kaip fiziniam asmeniui, 134 MGL (5046 Eur) bausmę, jis jau kartą patyrė turtinio pobūdžio neigiamus padarinius. Komisijos vertinimu, Pareiškėjui šioje mokesčio ginčo byloje mokesčių administratoriaus sprendimu paskirtos baudos pagal MAĮ nuostatas negali būti paliktos galioti, nes tai reikštų Konvencijos 7 protokolo 4 str. 1 dalies, ta

apimtimi, kuria ji draudžia asmenį pakartotinai bausti, pažeidimą ir todėl šiuo Komisijos sprendimu yra naikinamos (pavyzdžiui, LVAT 2012-09-11 nutartis adm. byloje Nr. A556-1916-12).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 str. 1 dalimi, 155 str. 4 dalimi, 100 str. 2 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Komisijos 2012-12-10 sprendimu Nr. S-215 (7-198/2012) sustabdyto Pareiškėjo 2012-10-05 skundo dėl Inspekcijos 2012-09-10 sprendimo Nr. 69-154 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Inspekcijos 2012-09-10 sprendimo Nr. 69-154 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 399535 Eur PVM, 453258 Eur PVM delspinigius, 160958 Eur PM, 171839 Eur PM delspinigius.

3. Panaikinti Inspekcijos 2012-09-10 sprendimo Nr. 69-154 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 119860 Eur PVM baudą ir 48287 Eur PM baudą.

4. Atleisti Pareiškėją nuo dalies, t. y. 226629 Eur PVM ir 85919 Eur PM, delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius