



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „C1“ 2014-09-05 SKUNDO**

2014 m. spalio 29 d. Nr. S-218 (7-186 /2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei

mokesčių administratoriaus atstovei

Stepono Vytauto Jurnos
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Editos Veršelienės
Jūratei Dalmantaitei
advokato padėjėjai Evelinai
Veličkieni
Jurgitai Narkevičiūtei

2014 m. spalio 21 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „C1“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-08-08 sprendimo Nr. 69-96, n u s t a t ė:

Inspekcija patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-05-15 sprendimą Nr.(04.7.2)-FR0682-282, kuriuo Bendrovei papildomai apskaičiuota 84980,37 Lt pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 6578,69 Lt PVM delspinigiai, 147 Lt PVM bauda, 2578,15 Lt gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), 3,09 Lt GPM delspinigiai, 88 Lt mokestis už aplinkos teršimą, 10,57 Lt mokesčio už aplinkos teršimą delspinigiai, 332 Lt žemės mokestis, 12,71 Lt žemės mokesčio delspinigiai, 25069,84 Lt valstybinio socialinio draudimo įmokos (toliau – VSD įmokos), 1319,11 Lt VSD įmokų delspinigiai.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko kompleksinį Bendrovės mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2014-02-13 surašė patikrinimo aktą Nr. FR0680-102, kuriame papildomai apskaičiavo 1470 Lt PVM. Taip pat patikrinimo metu buvo nustatytos bankrutuojančios UAB „T1“ (BUAB „T1“) mokestinės nepriemokos verslo vykdymo pabaigai, kurias kaip nurodė mokesčių administratorius, turi sumokėti Bendrovė. Kauno AVMI išnagrinėjusi Bendrovės pastabas, 2014-05-15 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-282 iš dalies patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė sumokėti 84980,37 Lt PVM, 6578,69 Lt PVM delspinigius, 147 Lt PVM baudą, 2578,15 Lt GPM, 3,09 Lt GPM delspinigius, 88 Lt mokesčių už aplinkos teršimą, 10,57 Lt mokesčio už aplinkos teršimą delspinigius, 332 Lt žemės mokesčių, 12,71 Lt žemės mokesčio delspinigius, 25069,84 Lt VSD įmokas, 1319,11 Lt VSD įmokų delspinigius.

1. Dėl apskaičiuoto PVM

1.1. Pažymėta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė 2011-06-22 pagal PVM sąskaitą-faktūrą DAR Nr. 1499 iš UAB „D1“ pirkė lengvąjį automobilį Mercedes Benz 208 už 8470 Lt (iš jų 1470 Lt PVM), tačiau nesant galimybės nustatyti, jog šis automobilis yra specialios paskirties, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVM įstatymas) 62 straipsniu ir Susisiekimo ministro 2001-01-29 įsakymu Nr.21 (Žin. 2001, Nr. 11-328) patvirtinta Transporto priemonių klasifikavimo ir kodavimo tvarka, Kauno AVMI pripažino, jog Bendrovė neteisėtai į PVM atskaitą įtraukė 1470 Lt pirkimo PVM.

1.2. Dėl Bendrovės sandorių su BUAB „T1“ (2011-12-14 iškelta bankroto byla; 2013-09-05 priimta nutartis likviduoti).

Nurodyta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė per 2011 m. 1-8 mėnesius įsigijo prekių už 482938 Lt (iš jų 83816 Lt PVM), o viena iš santechnikos prekių tiekėjų buvo BUAB „T1“, iš kurios įsigytos prekės sudarė 44,6 proc. visų pirkimų. Pirkimo PVM pagal BUAB „T1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras Bendrovė įtraukė į PVM atskaitą, tačiau susijusi ir BUAB „T1“ apskaičiuoto ir deklaruoto pardavimo PVM į biudžetą nesumokėjo. Bendrovė, į PVM atskaitą įtraukdama pirkimo PVM sumas už iš BUAB „T1“ įsigytas prekes, sumažino mokėtiną į biudžetą PVM. Kauno AVMI turimais duomenimis, BUAB „T1“ PVM nepriemoka 2011-01-25 sudarė 28781,87 Lt, kuri vėliau didėjo ir 2011-09-25 sudarė 48575,37 Lt. Nustatyta, jog BUAB „T1“ pateiktose PVM deklaracijose deklaravo, jog 2011 m. rugpjūčio mėnesį pardavė prekių už 167797 Lt, o rugsėjo mėnesį – tik už 3059 Lt, vėliau visiškai nedeklaruota parduotų prekių vertė.

Akcentuota, kad Bendrovė per 2011 m. 1-8 mėnesius iš BUAB „T1“ įsigijo santechnikos prekių už 215565,51 Lt (iš jų 37412,74 Lt pirkimo PVM, detalus įsigytų prekių sąrašas nurodytas 2012-10-11 Bendrovės priešpriešinės informacijos surinkimo pažymoje Nr. AU12-294 (3-4 psl.)). Minėti sandoriai buvo sudaryti su įmone, kuri jau turėjo įsipareigojimų kreditoriams.

Inspekcija konstatavo, jog Bendrovei neleista atskaityti 37412,74 Lt PVM tuo pagrindu, jog buvo nustatyta PVM atskaitą ribojanti aplinkybė, t. y. patikrinimo metu padaryta išvada, jog Bendrovė sudarydama sandorį su BUAB „T1“ žinojo/turėjo galimybę žinoti, kad ji įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Pažymėta, jog BUAB „T1“ deklaravo prekių pardavimo pajamas ir pardavimo PVM, žinodama, kad jo nesumokės, ir tuo padidindama įsiskolinimą biudžetui. Nustatyta, kad Bendrovė ir BUAB „T1“ yra susijusios įmonės per minėtų bendrovių vadovus, akcininkus bei darbuotojus. D. B. – BUAB „T1“ direktorius, valdantis 70 proc. BUAB „T1“ akcijų, laikotarpiu nuo 2010-11-16 iki 2011-06-30 buvo vienintelis naujai įkurtos Bendrovės akcininkas. Juridinių asmenų registre įregistravus Bendrovę (2010-11-16), 2010 metais 2 darbuotojai, 2011 metais 3 darbuotojai perėjo dirbti iš BUAB „T1“ į Bendrovę. BUAB „T1“ 4 darbuotojai dar dirbant įmonėje, buvo įdarbinti Bendrovėje (S. K. , D. B. , M. L. , S. B.). Pabrėžta, kad M. L. , nuo 2010-11-19 įdarbintas vadovu naujai įregistruotoje Bendrovėje, dar 6 mėnesius (iki 2011-05-19) dirbo susijusioje BUAB „T1“. Be to, M. L. nuo 2011-06-30 yra vienintelis Bendrovės akcininkas. Bendrovės vyr. buhalterė S. B. pradėjo dirbti nuo 2010-11-16, tačiau iki 2012-01-10 taip pat apskaitą tvarkė ir susijusioje BUAB „T1“.

Taip pat pažymėta, jog patikrinimo metu padaryta išvada, kad Bendrovė veiklą iki 2011-08-16 vykdė tose pačiose patalpose, kuriose veiklą vykdė BUAB „T1“, t. y. nustatyta, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu veiklą vykdė nuomojamose patalpose adresu (duomenys neskelbtini); patalpos buvo nuomojamos iš UAB „L2“ pagal 2010-12-31 negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr.16/2010; tas pačias patalpas iš UAB „L2“ laikotarpiu nuo 2009-01-12 iki 2011-07-29 nuomojo BUAB „T1“. Bendrovė naudojos susijusios įmonės BUAB „T1“ biuro įranga, kompiuterine technika, programine įranga, t. y. pagal 2010-11-24 įrangos nuomos

sutartį Nr. 1 Bendrovei (nuomininkui) buvo suteikta teisė naudotis visa BUAB „T1“ (nuomotojui) priklausančia ofiso įranga (darbo stalai, kėdės, kompiuterinė technika, programinė įranga ir kt.); sutartis buvo sudaryta neterminuotam laikui, nustatytas nuomos mokestis 100 Lt; pasirašyta UAB „T1“ direktoriaus D. B. ir Bendrovės direktoriaus M. L. .

Kauno AVMI iš pateiktų pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų nustatė, kad įmonei „T1“ prekes bei paslaugas tikrinamuoju laikotarpiu tiekė beveik tie patys tiekėjai, kurie vėliau prekes ir paslaugas tiekė Bendrovei: UAB „G1“, UAB „J1“, UAB „S1“, UAB „A1“, UAB „C2“, UAB „I1“; Bendrovė kai kuriose sutartyse pakeitė tik įmonės pavadinimą, o sutarčių tekstai liko tie patys, kaip ir su BUAB „T1“. BUAB „T1“ nuo 2011 m. spalio mėnesio veiklos nevykdo (pagal 2011 m. spalio mėnesio panaudotų PVM sąskaitų - faktūrų registracijos žurnalo duomenis), turi tik kreditinius įsipareigojimus ir skolas, nesumokėtus mokesčius valstybės biudžetui. Kauno AVMI 2010-03-16, 2010-06-09 ir 2010-07-19 sprendimais atitinkamai nusprendė išieškoti iš BUAB „T1“ 16404,09 Lt, 33804,70 Lt bei 35212,58 Lt mokestines nepriemokas ir nutraukti pinigų išdavimą ir pervedimą iš banko sąskaitų, tačiau 2010-06-15 UAB „M1“ informavo, kad įmonės „T1“ lėšos yra įkeistos šiam bankui, todėl įkaito turėtojas pirmiausia atliks veiksmus, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso atitinkamais straipsniais. Be to, Kauno AVMI 2010-01-14 išsiuntė įmonei „T1“ priminimą Nr. 14-07-37054 apie pareigą sumokėti mokesčius, kuriame prašoma sumokėti į valstybės biudžetą 4767,92 Lt nepriemoką.

Atkreiptas dėmesys į tai, jog BUAB „T1“ jau anksčiau susidūrė su negalėjimu atsiskaityti su valstybės biudžetu, nes Kauno AVMI 2009-02-21 sprendimu Nr. 14-14-8566 nusprendė išieškoti 62425,41 Lt mokestinę nepriemoką ir nutraukti pinigų išdavimą ir pervedimą iš banko sąskaitų, tačiau šis sprendimas 2009-04-22 pripažintas netekusiu galios, nes BUAB „T1“ pateikė dokumentus mokestinės paskolos sudarymui. Kauno AVMI 2008-07-09, 2009-01-12 išsiuntė įmonei „T1“ priminimus apie pareigą sumokėti mokesčius ir buvo prašoma sumokėti į valstybės biudžetą priminime nurodytą mokestinę nepriemoką atitinkamai 30709,11 Lt bei 35471,56 Lt.

Nurodyta, jog UAB „T1“ 2011-12-14 iškelta bankroto byla, nutartis įsiteisėjo nuo 2011-12-28. BUAB „T1“ 2012-09-05 kreditorių susirinkime buvo nutarta įpareigoti administratorių kreiptis į teismą su prašymu dėl BUAB „T1“ tyčinio bankroto nustatymo. Bankroto administratoriaus UAB „B1“ įgaliotas asmuo R. J. 2012-10-02 kreipėsi į Kauno apygardos teismą dėl BUAB „T1“ tyčinio bankroto aplinkybių nustatymo. Kauno apygardos teismas 2013-08-26 nutartimi pripažino BUAB „T1“ bankrotą tyčiniu. Lietuvos apeliacinis teismas, išnagrinėjęs ieškovo D. B. atskirąjį skundą, 2013-10-25 nutartimi Kauno apygardos teismo 2013-08-26 nutartį paliko nepakeistą. Taip pat Kauno vyriausiojo policijos komisariato Nusikaltimų tyrimo valdybos Ekonominių nusikaltimų tyrimo skyrius atlieka ikiteisminį tyrimą dėl galimo BUAB „T1“ nusikalstamo bankroto (BK 209 str.).

Inspekcija konstatavo, jog Bendrovės direktorius M. L. žinojo ir turėjo galimybę žinoti, kad BUAB „T1“ nemoki ir kad ji nesumokės pardavimo PVM į biudžetą. Įvykusio sandorio tarp administracijos vadovais susijusių įmonių rezultatas buvo gauta mokestinė nauda ir neįvykdytos mokestinės prievolės, t. y. nuo parduoto turto BUAB „T1“ susidarė mokėtinas PVM, kuris buvo nesumokėtas. Bendrovės direktorius turėjo galimybę žinoti, apie BUAB „T1“ finansinę padėtį bei tai, kad ji nedisponuoja laisvomis pinigėmis lėšomis ir neturi galimybių sumokėti 37412,74 Lt pardavimo PVM. Nepaisydama to, Bendrovė vykdė tokio pobūdžio ūkines operacijas ir siekė atskaityti pirkimo PVM, tad toks jos veikimas vertintinas kaip sąmoningas prisidėjimas prie mokesčių nemokėjimo, dėl šių priežasčių Bendrovė negali būti laikoma sąžininga.

Anot Inspekcijos, Bendrovei PVM atskaita neleistina, konstatavus, jog ji buvo nesąžininga, nes žinojo/turėjo galimybę žinoti, jog įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Inspekcija pažymėjo, jog PVM atskaita gali būti

ribojama siekiant kovoti su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu ir kt. numatytais atvejais, t. y. nustačius, jog sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant arba pats apmokestinamasis asmuo sukčiauja mokesčių srityje, taip pat kai įrodoma, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes/paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Inspekcija sprendime vadovavosi šiuo metu galiojančios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (kuri iš dalies buvo pakeista Direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/EB, 2010/23/EB, 2010/45/EB, 2010/88/EB) dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) 167 straipsniu, PVM įstatymo 58 str. 1 dalimi, 64 straipsniu. Inspekcija pabrėžė, jog įstatymas numato atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos-faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 10 straipsnis).

Inspekcija taip pat vadovavosi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013 nurodytu išaiškinimu, jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti Direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Inspekcija nurodė, kad LVAT konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant (angl. abuse; abusive practice; vok. Missbrauch, missbräuchliche Praxis, pranc. pratique abusive) 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. LVAT, akcentuodama Europos Sąjungos Teisingumo teismo (toliau – ESTT) 2012-12-06 sprendimą byloje Bonik, C-285/11, taip pat 2012-06-21 sprendimą sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11, pažymėjo, jog dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet kai, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais teisei priešingais veiksmais, pavyzdžiui, su klaidingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu ar realių sandorių atlikimu turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM („karuselinio sukčiavimo“ atvejais). Inspekcija atkreipė dėmesį, jog LVAT nesąžiningumo ir piktnaudžiavimo koncepcijos praktiką plėtojo kitose bylose (pvz., 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-371/2013).

Pažymėta, jog nagrinėjamojoje byloje, mokesčių administratorius įrodinėjo ir vertino būtent vieną iš ESTT nurodomų – PVM atskaitą ribojančių – aplinkybių, tai yra tai, jog Bendrovė žinojo/turėjo galimybę žinoti, kad ji įsigydama prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Inspekcija akcentavo, kad teismų praktikoje žinojimas/turėjimas galimybę žinoti, kad įsigydama prekes, jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, atskleidžiamas vertinant nustatytų aplinkybių visetą. Inspekcijos nuomone, tiek LVAT, tiek ir ESTT praktikoje nėra pateiktas baigtinis sąrašas aplinkybių, kurių pagrindu būtų galima teigti, jog mokesčių mokėtojas praranda teisę į PVM atskaitą (LVAT 2013-02-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-421/2013, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-371/2013).

Inspekcijos vertinimu tai, jog Bendrovė ir BUAB „T1“ vykdė analogišką veiklą; abi įmonės siejo akcininkai, administracijos vadovai bei dalis tų pačių darbuotojų; apskaitą tvarkė

tas pats asmuo; BUAB „T1“ bankrotas pripažintas tyčiniu bankrotu bei nustatyti verslo perkėlimo požymiai; sandoriai buvo sudaryti su įmone, kuri turėjo įsiskolinimų kreditoriams, leidžia patvirtinti Kauno AVMI poziciją, jog Bendrovės elgesys pripažintas nesąžiningu. Atkreiptas dėmesys į tai, kad PVM mokamas kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje už įsigyjamas prekes ir paslaugas, o vėliau su šiomis prekėmis ar paslaugomis sukūrus pridėtinę vertę atskaitomas; tokiu būdu PVM našta tenka galutiniam prekės vartotojui, o ne ekonominei veiklą vykdančioms asmenims. Tačiau, kad ši PVM apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu neutrali grandinė veiktų, būtina užtikrinti, kad PVM būtų sumokamas kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje ir ūkio subjektas turėtų teisę atskaityti būtent tą PVM dalį, kuri buvo sumokėta prieš tai vykusioje civilinės apyvartos stadijoje. Taigi, jei ankstesnėje stadijoje PVM nėra sumokamas, nutrūksta PVM sumokėjimo-ataskaitymo grandinė ir taip iškreipiama PVM sistemos esmė. Dėl šios priežasties ūkio subjektas, į PVM atskaitą traukdamas PVM sumas ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, kad jos nebus sumokėtos, taip pat suvokia, kad nebeatlieka PVM sistemos tarpinės grandies funkcijos, o tiesiog dirbtinai sumažina mokėtiną pardavimo PVM sumą, taip gaudamas mokesstinės naudos. Toks mokesčių mokėtojo elgesys negali būti pripažintas sąžiningu.

Inspekcija, apibendrinusi nustatytas aplinkybes, pažymėjo, jog Kauno AVMI pagrįstai neleido atskaityti 37412,74 Lt PVM tuo pagrindu, jog buvo nustatyta PVM atskaitą ribojanti aplinkybė, t. y. patikrinimo metu padaryta išvada, jog Bendrovė sudarydama sandorius su BUAB „T1“ žinojo/turėjo galimybę žinoti, kad ji įsigydama paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiam su sukčiavimu PVM srityje.

1.3. Sprendime akcentuota, kad 2012-09-20 Kauno AVMI atliko BUAB „T1“ operatyvų patikrinimą, siekdama surinkti informaciją apie vykdytą veiklą nuo 2010-01-01 iki 2011-12-28 bei sandorius su Bendrove dėl galimo verslo perkėlimo (surašyta Operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AUI2-253); šio patikrinimo metu pagal bankroto administratoriaus įgalioto asmens R. J. pateiktus dokumentus ir iš VMI informacinėje bazėje esančios informacijos buvo nustatyti BUAB „T1“ verslo perkėlimo į Bendrovę požymiai. Taip pat iš 2011-12-14 Kauno apygardos teismo nutarties nustatyta, kad tuo metu buvęs įmonės „T1“ vadovas D. B. kreipėsi į teismą dėl bankroto bylos iškėlimo, nurodydamas, kad įmonė, vykdydama mažmeninę prekybą santechnikos prekėmis, susidūrė su esminiais sunkumais, dėl kurių toliau negali vykdyti įprastos veiklos ir atsiskaityti su savo kreditoriais; prasidėjus ekonominei krizei, ženkliai sumažėjo prekių pirkimas, kartu ir gaunamos pajamos, įmonė nuo 2011 m. tapo nepajėgi išlaikyti konkurencijos tarp kitų santechnikos prekių prekyba užsiimančių bendrovių; be to, vienas didžiausių atsakovo kreditorių – UAB „M1“ 2011-09-19 nutraukė 2007-03-05 sudarytą kreditavimo sutartį, o įmonė turi įsiskolinimų VMI, Sodrai bei darbuotojams. Anot Inspekcijos, iš Kauno AVMI 2014-02-13 patikrinimo akto Nr. FR0680-102 ir 2014-05-15 sprendimo Nr. (04.7.2.)-FR0682-282 matyti, kad vadovaujantis Kauno AVMI atliktais 2012-10-11 Bendrovės bei 2012-09-20 BUAB „T1“ operatyviais patikrinimais, konstatuota, kad naujai įsteigta Bendrovė perėmė ir vykdo BUAB „T1“ veiklą – statybinių medžiagų mažmeninę prekybą, dirba daugiausia su tais pačiais tiekėjais ir klientais (paslaugų pirkėjais), veiklą iki 2011-08-18 vykdė tose pačiose patalpose, įdarbino tuos pačius darbuotojus.

Kauno apygardos teismas 2013-08-26 nutartimi civilinėje byloje Nr. B2-576-413/2013 pripažino, jog BUAB „T1“ bankrotas buvo tyčinis, pažymėdamas, kad „bylos rašytiniai įrodymai (Kauno AVMI 2010-12-16 bei 2012-09-20 operatyvaus patikrinimo pažymos ir 2012-10-11 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma) patvirtina bankroto administratoriaus pareiškime nurodytas aplinkybes. Lietuvos apeliacinis teismas 2012-10-25 nutartyje civilinėje byloje Nr. 2-2420/2013 netenkinio ieškovo D. B. atskirojo skundo ir paliko Kauno apygardos teismo 2013-08-26 nutartį nepakeistą, pažymėdamas, jog „taip pat aplinkybė, jog ieškovas asmeniškai suteikė įmonei beprocentinę paskolą taip pat liudija, buvus sunkią įmonės finansinę padėtį 2009-2010 m. Tačiau nepaisant to, įmonės vadovas nesikreipė į teismą

dėl įmonės bankroto ar restruktūrizavimo bylos iškėlimo, o 2010 m. pabaigoje įsteigė naują įmonę – UAB „C1“, kurios vieninteliu akcininku ir steigėju buvo nuo 2010-01-16 iki 2011-06-30. Apeliantas teigė, kad tokiu būdu atskirdamas gamybą nuo prekybos jis siekė sumažinti įmonės kaštus. Pažymėta, kad kreipdamasis dėl bankroto bylos UAB „T1“ iškėlimo apeliantas nurodė, jog įmonės veikla – mažmeninė ir didmeninė prekyba santechnikos prekėmis. UAB „C1“ įstatuose nurodyta analogiška veikla – mažmeninė ir didmeninė prekyba santechnika, kitomis statybinėmis medžiagomis. <...> Konstatuotina, jog esant byloje nustatyta aplinkybei, kad UAB „T1“ padėčiai blogėjant, akcininkas ir vadovas perkėlė veiklą į naujai įsteigtą bendrovę UAB „C1“, o skolas ir kitus įsipareigojimus paliko UAB „T1“, yra pakankamas pagrindas išvadai, kad skundžiama nutartimi UAB „T1“ bankrotas pagrįstai pripažintas tyčiniu“.

Pabrėžta, jog patikrinimo metu nustatytų aplinkybių visuma: Bendrovė perėmė ir tęsia bankrutuojančios UAB „T1“ veiklą, t. y. mažmeninę prekybą santechnikos prekėmis, veikla vykdoma tais pačiais adresais, patalpos veiklai vykdyti nuomojamos iš tų pačių juridinių asmenų, naudojosi susijusios BUAB „T1“ biuro įranga, kompiuterine technika; įvertintos kaip vienos įmonės sąmoningas žlugdymas, perleidžiant verslą kitai įmonei. Siekiant stabilizuoti įmonės finansinę padėtį, įmonės vadovybė įprastomis verslo sąlygomis turėtų būti suinteresuota plėsti įmonės veiklą, ieškoti naujų klientų, todėl vadovo D. B. atlikti veiksmai – kitos įmonės, kuri užsiima analogiška veikla įkūrimas, rodo ne įmonės lėšų ir resursų taupymą, bet galimų klientų srautų nukreipimą į naują įmonę. Kauno AVMI nuomone, BUAB „T1“ realiai negalėjo vykdyti veiklos ir buvo sąmoningai vedama link nemokumo; prieš įmonės bankrotą pirmiausia buvo atsiskaityta su pagrindiniais abiejų įmonių tiekėjais, su įmonės darbuotojais, tačiau liko nemokėti privalomi mokesčiai ir neatsiskaityta su valstybe (VMI, SODRA) bei kitais kreditoriais.

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.5 straipsnyje įtvirtintais trimis civilinės teisės principais: teisingumo, protingumo ir sąžiningumo, bei MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo, teisingumo kriterijais, Inspekcija padarė išvadą, kad visais atvejais būtina atsižvelgti į faktines ūkio subjekto veiklos aplinkybes, ūkio subjektų teisinį statusą, tarpusavio santykius, jų subjektyvias savybes, veiklos specifiką, įsigyjamo turto panaudojimo galimybes ir tikslus, sutarties šalių elgesį iki ir po jos sudarymo, įsigyjamo turto kainą, vertę, pirkimo – pardavimo sutarčių sudarymo laiką ir kitas konkrečioje situacijoje reikšmingas aplinkybes.

Inspekcija, įvertinusi visas nustatytas faktines bylos aplinkybes, konstatavo, jog Kauno AVMI pagrįstai padarė išvadą, jog Bendrovė tęsia BUAB „T1“ veiklą, ir pagrįstai pritaikė MAĮ 10 straipsnio nuostatas, kadangi savo turiniu teisiniai santykiai susiklostė tarp Bendrovės ir BUAB „T1“ vertintini, kaip teisių bei pareigų perėmimas mokesetine prasme, todėl Kauno AVMI pagrįstai nurodė sumokėti Bendrovei 46097,63 Lt PVM.

2. Dėl GPM, mokesčio už aplinkos teršimą, žemės mokesčio, VSD įmokų apskaičiavimo

Nurodyta, jog Kauno apygardos teismas 2014-04-23 nutartimi civilinėje byloje Nr. B2-338-413/2014 patvirtino 92701,58 Lt Kauno AVMI patikslintą kreditorinį reikalavimą (83510,37 Lt PVM ir 6166,69 Lt mokesčio delspinigių; 2578,15 Lt GPM ir 3,09 Lt mokesčio delspinigių; 88 mokesčio už aplinkos teršimą ir 10,57 Lt mokesčio delspinigių; 332 Lt žemės mokesčio ir 12,71 Lt žemės mokesčio delspinigių). Taip pat Kauno apygardos teismas 2012-02-15 nutartimi patvirtino bankrutavusios UAB „T1“ kreditoriaus VSDFV kreditorinį reikalavimą 26388,95 Lt sumai, t. y. 25069,84 Lt VSD įmokas ir 1319,11 Lt VSD įmokų delspinigių.

Inspekcijos duomenimis, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, Bendrovei perkeltos prievolės sumokėti: 1) BUAB „T1“ 2578,15 Lt GPM nepriemoką bankroto bylos teismo sprendimo iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienai (2011-12-28) ir 142,31 Lt [3,09 + (2578,15 x 180 x 0,03 % = 139,22)] GPM delspinigių (mokesčio prievolės susidarė pagal

BUAB „T1“ pateiktas deklaracijas (forma FR0572); detalūs deklaracijų duomenys ir likučiai nurodyti mokesčio ginčo medžiagoje pateiktoje BUAB „T1“ balanse); 2) BUAB „T1“ 88 Lt mokesčio už aplinkos teršimą nepriemoką bankroto bylos teismo sprendimo iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienai (2011-12-28) ir 15,32 Lt [$10,57 + (88 \times 180 \times 0,03 \% = 4,75)$] mokesčio už aplinkos teršimą delspinigius (prievolė susidarė pagal BUAB „T1“ pateiktą deklaraciją (forma FR0521) už 2010 metus); 3) BUAB „T1“ 26388,95 Lt VSD įmokų nepriemoką bankroto bylos teismo sprendimo iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienai (2011-12-28); 4) BUAB „T1“ 332 Lt žemės mokesčio nepriemoką bankroto bylos teismo sprendimo iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienai (2011-12-28) ir 30,64 Lt [$12,71 + (332 \times 180 \times 0,03 \% = 17,93)$] žemės mokesčio delspinigius (prievolė susidarė pagal BUAB „T1“ pateiktas deklaracijas (forma KIT703) už 2010-2011 metus).

Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė nepateikė jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes bei surinktus įrodymus.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, prašo jį panaikinti. Skunde teigiama, kad 2014-06-12 skunde Inspekcijai Bendrovė nurodė, jog: 1) mokesčių administratorius surašydamas aktą pažeidė MAĮ įtvirtiną apmokestinimo aiškumo principą; 2) nėra aišku iš ko susidaro PVM ir kiti mokesčiai; 3) mokesčių administratorius privalėjo nurodyti už kurį laikotarpį UAB „T1“ mokesčiai buvo perkelti Bendrovei, t. y. ar į perkeltus mokesčius nepatenka mokesčių dalis, kurią UAB „T1“ buvo skolinga dar iki Bendrovės įkūrimo; 4) mokesčių administratorius neįrodė ir nepagrindė, jog būtent Bendrovė privalo sumokėti apskaičiuotus mokesčius, todėl remiantis LVAT praktika (2013-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-442-724/2013), mokesčių administratorius nepagrįstai taikė MAĮ 10 straipsnį, ir neįrodė, jog Bendrovei kyla atsakomybė dėl BUAB „T1“ nesumokėtų mokesčių; 5) mokesčių administratorius, surašydamas patikrinimo aktą, pažeidė MAĮ 67 str. 1 dalį, todėl mokesčių naštos perkėlimas mokesčių mokėtojui, pažeidžia mokesčių mokėtojo, jo kreditorių interesus bei Valstybės saugomus interesus, taip pat ir viešąjį interesą.

Pasak Bendrovės, Inspekcija neatsižvelgė į mokesčių mokėtojo argumentus, kurie buvo nurodyti tiek rašytinėse pastabose, tiek 2014-06-12 skunde, taip pat nepateikė paaiškinimo iš ko susidaro 83510,37 Lt PVM suma bei kiti mokesčiai, o esant neaiškiam mokesčių apskaičiavimui (nedetalizuojant laikotarpių, sumų, sandorių, kurių pagrindu jie atsirado) Bendrovei yra apribojamos teisės ginti savo pažeistus interesus.

Bendrovė teigia, kad nagrinėjamu atveju, mokesčių administratorius nevykdo MAĮ 6 straipsnyje, 8 str. 3 dalyje, 27 ir 32 straipsniuose nurodytų pareigų (taikyti mokėtojų lygybės, apmokestinimo aiškumo principus, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, nepažeisti mokesčių mokėtojų teisių) ir nepaaiškina Bendrovei už kurį laikotarpį, kokio dydžio mokesčiai UAB „T1“ buvo paskaičiuoti. Paaiškinimas Bendrovei ypatingai svarbus dėl to, kad:

1. Bendrovė iš UAB „T1“ nupirko prekių už 214105,56 Lt, nuo šios sumos PVM mokestis sudaro 37159,34 Lt (2012-09-20 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AU12-253). Pažymima, kad ji sumokėjo visas sumas už pirkas santechnikos prekes, o tai, kad iš gautų pinigų UAB „T1“ nesumokėjo PVM ar jo dalies Bendrovė esą negalėjo kontroliuoti ir įtakoti. Nurodoma, kad pagal 2012-09-20 operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. AU12-253 į biudžetą nesumokėta PVM nepriemoka 2011-01-25 buvo 28781,81 Lt, kuri didėjo ir 2011-09-25 buvo 48575,37 Lt, galutinė PVM nepriemoka, kurią Bendrovė privalo sumokėti, yra 83510,37 Lt. Anot Bendrovės, jai taip ir nebuvo atsakyta į klausimą, ar 37159,34 Lt PVM nepriemoka, kilusi iš sandorių tarp Bendrovės ir UAB „T1“, buvo bent iš dalies padengta; jeigu nebuvo, tuomet Bendrovė prašo paaiškinti, už kurį laikotarpį susidaro likusi 46351,03 Lt PVM nepriemoka (83510,37 - 37159,34), nes Bendrovei neturint tokios informacijos yra apribojama galimybė ginti ir patikrinti paskaičiuotų mokesčių pagrįstumą.

2. Inspekcija nurodė, kad Bendrovė sudarydama su UAB „T1“ sandorius žinojo/turėjo

galimybę žinoti, kad įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, todėl, Bendrovės nuomone, ji galėtų būti atsakinga tik už 37159,34 Lt PVM nepriemoką, kuri yra kilusi iš sandorių, sudarytų tarp jos ir UAB „T1“. Inspekcija kitu argumentu vertino, jog UAB „T1“ verslas buvo perkeltas į Bendrovę, t. y. UAB „T1“ ir Bendrovė yra iš esmės tas pats asmuo. Tokiu atveju, Bendrovės nuomone, susidarytų tokia teisinė situacija, kad tarp Bendrovės ir UAB „T1“ prekės nebuvo parduotos, o tiesiog perduotos tam pačiam asmeniui, todėl šioje situacijoje neatsiranda ir PVM mokestis, nes minėtos sąskaitos turėtų būti naikinamos. Bendrovės vertinimu, jeigu būtų įrodyta, jog ji perėmė ir tęsia UAB „T1“ verslą, ji galėtų atsakyti už visus UAB „T1“ nesumokėtus mokesčius, išskyrus mokesčius, kurie kilo iš sandorių tarp Bendrovės ir UAB „T1“.

3. BUAB „T1“ bankroto administratorius kreipėsi į Kauno apygardos teismą su ieškiniu, kuriuo prašė pripažinti tarp Bendrovės ir UAB „T1“ sudarytus sandorius negaliojančiais ir grąžinti prekes, todėl tenkinus šį ieškinį, pasak Bendrovės, būtų panaikinti minėti sandoriai, tuo pačiu naikinant ir sąskaitas faktūras, kurių pagrindu UAB „T1“ atsirado pareiga sumokėti PVM mokestį nuo šių sandorių.

Bendrovė, apibendrindama aukščiau išdėstytą, teigia, kad mokesčių administratorius pažeidė mokesčių aiškumo ir teisingumo principą, nes neteikė jai informacijos ir nedetalizavo mokesčių paskaičiavimo ir jų atsiradimo pagrindų.

Bendrovė atkreipia dėmesį ir tai, jog ji nedalyvavo bylose dėl UAB „T1“ bankroto pripažinimo tyčiniu, surašant Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. AU12-253 (šiais dokumentais yra paremtas patikrinimo aktas), negalėjo teikti savo paaiškinimų, skūsti surašytų sprendimų, todėl buvo pažeistos jos, kaip suinteresuotos šalies teisės, minėti sprendimai priimti neįvertinus Bendrovės pastabų ir gynybinių argumentų.

Bendrovei akivaizdu, jog mokesčių administratorius pripažįsta, kad dėl UAB „T1“ mokesčių nesumokėjimo yra kalti tretieji asmenys, t. y. D. B. ar BUAB „T1“ valdymo organai. Pažymima, jog jeigu minėti asmenys tokius veiksmus atliko, jie bus nustatyti ikiteisminio tyrimo metu (ar priėmus apkaltinamąjį nuosprendį), tačiau pagal 2013-04-11 LVAT nutarties adm. byloje Nr. A-442-724/2013 išplėstinės teisėjų kolegijos aiškinimą, nesumokėtus mokesčius mokesčių administratorius turi teisę išsireikalauti įstatymo numatyta tvarka iš kaltųjų asmenų. Mokesčių administratoriaus argumentas dėl nagrinėjamos bylos ir cituojamos bylos kaip precedento aplinkybių išsiskyrimo, pasak Bendrovės, yra nepagrįstas, nes cituojamoje LVAT byloje mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu bei (iš esmės) bendruoju sąžiningumo principu, taip pat pripažinęs, jog pareiškėjas perėmė ir tęsė BUAB „L1“ veiklą, perkėlė pastarosios bendrovės mokestines prievoles, susijusias su nesumokėtomis PVM, GPM, VSD ir PSD įmokų bei mokesčio už aplinkos teršimą sumomis, pareiškėjui, t. y. pripažino pareiškėją atsakingu už šios bendrovės (BUAB „L1“) mokestinių prievolių įvykdymą.

Bendrovės teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai nustatė pareigą mokesčių mokėtojui įvykdyti BUAB „T1“ mokestines prievoles, nes nei Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas (Žin., 2001, Nr. 31-1010, toliau – ĮBĮ), nei jo pagrindu priimti teisės aktai, nei MAĮ nenustato tokios bankrutuojančio asmens prievolių vykdymo tvarkos (būdo), t. y. jos prievolių perkėlimo kitam asmeniui, išskyrus įmonės reorganizavimo atvejį. Mokesčių mokėtojo nuomone, mokesčių administratorius netinkamai taikė MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą normą, nes jos turinys suponuoja pareigą ją taikančiam subjektui nustatyti, kad ūkio subjekto veiklos turinys skiriasi nuo formalios išraiškos, todėl vien remiantis turinio viršenybės prieš formą principu nėra pagrindo vieno asmens pareigų (nesumokėtų mokesčių) perkelti kitam.

Atkreiptas dėmesys, kad tiek Kauno apygardos teismas, tiek Lietuvos apeliacinis teismas pasisakė tik dėl BUAB „T1“ vadovo (valdymo organų) neteistų veiksmų, dėl ko šiuo metu vyksta ikiteisminis tyrimas (bankroto administratoriaus atsakymas pridėtas prie skundo), tačiau nepasisakė, jog Bendrovės veiklos turinys ir išraiška skirtingi. Esą mokesčių mokėtojas vykdo

viešai deklaruojamą veiklą, jos realus turinys yra atskleistas mokesčių administratoriui įstatymų nustatyta tvarka. Bendrovė nėra sudariusi sandorių su UAB „T1“ dėl pastarosios verslo, kaip teisių ir pareigų komplekso perleidimo, o jos vykdoma analogiška veikla, dirbantys buvę BUAB „T1“ darbuotojai, tie patys tiekėjai (su kuriais pasirašytų sutarčių tekstas yra paruoštas tiekėjų, todėl su visais užsakovais analogiškas), nesudaro pagrindo teigti, jog BUAB „T1“ verslas buvo perkeltas į Bendrovę, taip siekiant išvengti mokesčių mokėjimo ir apie tai žinant ir sutinkant pačiam mokesčių mokėtojui. Trečiųjų asmenų – BUAB „T1“, D. B. ar UAB „T1“ valdymo organų, tikri ar tariami kreditorių teisių pažeidimai ar atlikti galimai nuskalstami veiksmai, Bendrovės teigimu, nėra jos veiklos dalis, todėl negali sudaryti nei jos veiklos turinio, nei formos. Net ir pripažinus, jog mokesčių mokėtojas iš tiesu *de facto* perėmė ir (ar) tęsė BUAB „T1“ verslą, ar jo dalį, Bendrovės manymu, turi būti nurodytos mokesčių įstatymų nuostatos, kurių pagrindų ši Bendrovės veiklos aplinkybė (verslo perėmimas ir tęsimas) suponuotų pirmosios bendrovės (BUAB „T1“) mokesčių prievolių perkėlimą mokesčių mokėtojui (2013-04-11 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-442-724/2013). Mokesčių administratorius, pasak Bendrovės, nenurodo, kuriomis MAĮ nuostatomis remiantis Bendrovė pripažįstama atsakinga už BUAB „T1“ mokesčių prievoles, nėra nustatyta, jog mokesčių mokėtojas buvo nesąžiningas ir prisidėjo prie tokių veiksmų arba apie juos žinojo. Atkreiptas dėmesys, kad už pirktas prekes iš BUAB „T1“ Bendrovė atsiskaitė, minėti sandoriai buvo įtraukti į buhalterinę apskaitą, t. y. Bendrovė vykdo savarankišką veiklą ir negali būti atsakinga už kito asmens mokesčių nesumokėjimą.

Bendrovė neneigia, jog tam tikru laikotarpiu BUAB „T1“ ir mokesčių mokėtojas buvo susiję asmenys, tačiau BUAB „T1“ turėjo mokesčių skolą 62425,41 Lt dar iki Bendrovės įkūrimo, todėl kelia klausimą, ar ji yra atsakinga už tuos mokesčius, kurie atsirado dar iki jos egzistavimo; esą surašant patikrinimo aktą, buvo pažeistas mokesčių aiškumo principas ir Bendrovė pastabose pagrįstai prašė paaiškinti, už kurį laikotarpį susidarė BUAB „T1“ nesumokėti mokesčiai bei, kodėl visi nesumokėti mokesčiai (o ne tik jų dalis) buvo perkelta Bendrovei. Atkreiptas dėmesys į tai, kad paskaičiuoti mokesčiai yra BUAB „T1“, todėl Bendrovė neturi galimybės patikrinti paskaičiuotų mokesčių pagrįstumo, nei pateikti dokumentus, jog apskaičiuotos sumos yra neteisingos ar kt.

Kadangi nėra išnagrinėta civilinė byla dėl prekių grąžinimo (civilinė byla Nr. 2-1896-259/2014), nėra gauti duomenys iš ikiteisminio tyrimo institucijų, kurios atlieka tyrimą pagal 2013-08-26 Kauno apygardos teismo nutartį civilinėje byloje Nr. B2-576-413/2013 bei atsižvelgiant į rašytinose pastabose ir šiame skunde išdėstytas aplinkybes, Bendrovė teigia, jog nėra pagrindo BUAB „T1“ nesumokėtų mokesčių perkelti Bendrovei, toks mokesčių perkėlimas prieštarautų apmokestinimo aiškumo, draudimo dėl dvigubo apmokestinimo bei teisingumo principams bei pažeistų Bendrovės teises ir interesus.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Bendrovė prašo panaikinti 2014-05-15 Kauno AVMI sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (04.7-2)-FR0682-282 ir 2014-08-08 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-9.

Įvertinusi ginčo bylos medžiagą, Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas dalyje naikintinas, kitoje dalyje sprendimas paliekamas nepakeistas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Kauno AVMI patikrinimo akte Bendrovei apskaičiuotų ir sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodytų sumokėti: PVM, GPM, mokesčio už aplinkos teršimą, žemės mokesčio, VSD įmokų ir su šiais mokesčiais bei įmokomis susijusių sumų, kurie Bendrovei nurodyti sumokėti, konstatavus, jog ji mokesčine prasme yra BUAB „T1“ teisių ir pareigų perėmėja, todėl jai, taikant MAĮ 10 straipsnio nuostatas, taip pat teisingumo, sąžiningumo ir protingumo principus, perkeliama prievolė sumokėti mokesčius

ir įmokas bei su jomis susijusias sumas, kurių BUAB „T1“ yra nesumokėjusi nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dieną – 2011-12-28 (šios sumos yra patvirtintos kaip Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos kreditoriniai reikalavimai BUAB „T1“ bankroto byloje).

Taip pat mokestinio patikrinimo metu Bendrovei apskaičiuota 1470 Lt PVM ir su tuo susiję delspinigiai bei skirta bauda, nustačius, jog Bendrovė, pažeisdama PVM įstatymo 62 straipsnio nuostatas, nepagrįstai atskaitė 1470 Lt PVM už įsigytą lengvąjį automobilį MB 208, kuris nėra specialios paskirties transporto priemonė, taip pat nėra skirtas PVM įstatymo 62 straipsnyje numatyti paskirčiai, kuriai skirtas automobilio pirkimo PVM pagal PVM įstatymo nuostatas gali būti atskaitomas. Šio pažeidimo Bendrovė neginčija (tai patvirtino ir Bendrovės atstovė posėdžio Komisijoje metu), todėl dėl šio pažeidimo Komisija savo sprendime nepasisakys.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno AVMI atliko Bendrovės (juridinių asmenų registre įregistruota 2010-11-16, mokesčių mokėtojų registre – 2010-10-17) kompleksinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-11-16 iki 2012-12-31, surašydama 2014-02-13 patikrinimo aktą Nr. FR0680-102. Patikrinimo akte buvo įvertintos Bendrovės steigimo aplinkybės, susiję asmenys (akto 4 psl.), veikla ir patalpų nuomos sandoriai (4-5 psl.), prekių pirkimai (5-6 psl.). Įvertinęs šias aplinkybes, vietos mokesčių administratorius konstatavo, jog:

1. Bendrovė ir UAB „T1“ yra susijusios bendrovės per bendrovių vadovus, akcininkus ir darbuotojus. UAB „T1“ direktorius, valdantis 70 proc. UAB „T1“ akcijų, tikrinamuoju laikotarpiu (nuo 2010-10-16 iki 2012-06-29) buvo vieninteliu Bendrovės akcininku. Įkūrus Bendrovę, 2010 metais – du jos darbuotojai, 2011 metais – trys darbuotojai perėjo dirbti iš UAB „T1“ į Bendrovę.

2. Bendrovė 2011 metais pradėjo vykdyti mažmeninę prekybą santechnikos prekėmis, t. y. veiklą, kokią iki bankroto vykdė UAB „T1“, veikla vykdoma tais pačiais adresais, patalpos veiklai vykdyti nuomojamos iš tų pačių juridinių asmenų, Bendrovė naudojosi UAB „T1“ biuro įranga, kompiuterine technika.

3. Bendrovei prekes tiekė tos pačios įmonės kaip ir UAB „T1“, Bendrovės ir jos tiekėjų sudarytų sutarčių turinys išliko toks pat, kaip ir UAB „T1“ sutartys su tiekėjais, pakeitimai susiję tik su ūkio subjekto pavadinimo pakeitimu.

Patikrinimo metu nustatyta, jog D. B. 2011-10-06 kreipėsi į Kauno apygardos teismą, prašydamas iškelti jo vadovaujamai UAB „T1“ bankroto bylą, 2011 m. gruodžio 14 d. nutartimi pareiškimas dėl bankroto bylos iškėlimo buvo patenkintas ir UAB „T1“ iškelta bankroto byla, nutartis įsiteisėjo 2011-12-28. Kauno apygardos teismas 2013-08-26 nutartimi pripažino BUAB „T1“ bankrotą tyčiniu, Lietuvos apeliacinio teismo 2013-10-25 nutartimi Kauno apygardos teismo 2013-08-26 nutartis palikta nepakeista.

Mokesčių administratorius surinko informaciją apie tai, jog 2011 m. sausio-rugpjūčio mėnesiais Bendrovė įsigijo prekių už 482938 Lt (tame tarpe iš UAB „T1“ įsigijo prekių už 215565,51 Lt (kas sudarė 44,6 proc. visų įsigijimų)). UAB „T1“ nuo parduotų prekių vertės apskaičiavo ir deklaravo pardavimo PVM, tačiau į biudžetą PVM nemokėjo. Kauno AVMI pateiktais duomenimis, UAB „T1“ PVM nepriemoka 2011-01-25 sudarė 28781,87 Lt, kuri didėjo ir 2011-09-25 sudarė 48575,37 Lt. Kauno AVMI patikrinimo metu konstatavo, kad Bendrovė perėmė ir tęsė UAB „T1“ veiklą, šios įmonės nepriemoka teismo sprendimo iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienai (2011-12-28) sudarė 83510,37 Lt, todėl dėl akto tiriamoje dalyje (4-10 psl.) nurodytų priežasčių, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, Bendrovei pereina prievolė sumokėti UAB „T1“ 83510,37 Lt PVM nepriemoką. Tokiu būdu, kadangi buvo konstatuota, jog mokestiniais tikslais Bendrovė pripažinta UAB „T1“ teisių perėmėja, jai perkeltos ir prievolės sumokėti 2871 Lt GPM, 88 Lt mokesčių už aplinkos teršimą, 26388,95 Lt VSD įmokas, žemės mokesčių ir su šiais mokesčiais bei įmokomis susijusius delspinigius, nesumokėtus UAB „T1“ nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dieną (2011-

12-28). Centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas Bendrovės skundą, sutiko su vietos mokesčių administratoriaus pozicija, tačiau dalyje dėl PVM, šią poziciją iš dalies pakeitė, sprendime nurodydamas, jog pagal pateiktus 2012-10-11 Bendrovės priešpriešinės informacijos surinkimo pažymoje Nr. AU-12-294 surinktus duomenis nustatyta, jog 2011 m. sausio – rugpjūčio mėnesiais Bendrovė iš UAB „T1“ įsigijo santechnikos prekių už 215565,51 Lt, atskaitydama 37412,74 Lt pirkimo PVM. Savo ruožtu UAB „T1“ nuo parduotų prekių apmokestinamosios vertės apskaičiavo pardavimo PVM, kurio UAB „T1“ nesumokėjo. Inspekcija sprendime, vadovaudamasi PVM įstatymo, ESTT ir LVAT teismų praktikos nuostatomis, nustatančiomis PVM atskaitos ribojimo pagrindus, konstatavo, jog Bendrovei pagrįstai neleista atskaityti 37412,74 Lt PVM tuo pagrindu, jog nustatyta PVM atskaitą ribojanti aplinkybė, t. y. patikrinimo metu padaryta išvada, jog Bendrovė, sudarydama sandorius su UAB „T1“ žinojo/turėjo galimybę žinoti, kad ji įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Kitoje dalyje dėl nurodymo sumokėti likusią 46097,63 Lt PVM nepriemokos dalį ((83510,37-37412,74), kurią sudaro UAB „T1“ nesumokėta PVM dalis), taip pat dėl nurodymų sumokėti kitų mokesčių ir įmokų bei su jais susijusių delspinigių nepriemokas, Inspekcija sutiko su Kauno AVMI pozicija dėl mokestinių prievolių perkėlimo Bendrovei, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis bei teisingumo, protingumo, sąžiningumo principais.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, pirmiausia išdėstydamą prašymą sustabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą iki bus priimtas galutinis procesinis sprendimas ikiteisminio tyrimo byloje, nurodydamą, jog yra atliekamas ikiteisminis tyrimas dėl galimai nusikalstamo BUAB „T1“ bankroto. Bendrovės teigimu, minėto ikiteisminio tyrimo rezultatai ir išvados yra svarbūs mokestinėje byloje, kadangi, anot mokėtojos, baigus ikiteisminį tyrimą ir susipažinus su jo medžiaga, Bendrovė galimai įgis galimybę ginti savo pažeistas teises mokestinio ginčo byloje. Anot Bendrovės, galbūt ikiteisminiame tyrime bus nustatyta iš ko susideda jai nurodyti sumokėti mokesčiai (šis argumentas pateiktas kaip vienas iš motyvų Inspekcijos sprendimui naikinti), be to, galbūt bus nustatyti kalti asmenys, kurie galimai atliko nusikalstamas veikas, kurie ir turėtų atlyginti žalą tiek valstybei, tiek kreditoriams. Taip pat Bendrovė nurodo, kad procesuose, kurių pagrindu jai apskaičiuoti mokesčiai (pvz. civilinėje byloje dėl tyčinio bankroto) ji nedalyvavo, negalėjo teikti paaiškinimų, skųsti sprendimų, dėl ko buvo pažeistos jos teisės. Bendrovės teigimu, pats mokesčių administratorius pripažįsta, jog dėl nesumokėtų mokesčių yra kalti tretieji asmenys, t. y. D. B. ar BUAB „T1“ valdymo organai, todėl anot mokėtojos, atsižvelgiant į 2013-04-11 LVAT nutarties adm. byloje Nr. A-442-724/2013 nuostatas, mokesčių administratorius turi teisę išsietiškoti nepriemokas iš kaltų asmenų. Bendrovė laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nustatė jai pareigą vykdyti bankrutavusios įmonės mokesčines prievoles, kadangi nei ĮBĮ, nei MAĮ, nei kiti norminiai aktai nenumato mokesčių administratoriaus pritaikyto bankrutuojančio asmens mokestinių prievolių vykdymo būdo (tvarkos), t. y. prievolių perkėlimo kitam asmeniui, išskyrus įmonės reorganizavimą. Remdamasi šiais argumentais bei kitais skunde nurodytais motyvais, mokėtoja prašo naikinti Inspekcijos sprendimą, ar jos skundo nagrinėjimą sustabdyti iki ikiteisminio tyrimo baigties.

Kadangi tiek vietos mokesčių administratoriaus sprendimuose (akte, sprendime dėl patikrinimo akto), taip pat Inspekcijos sprendime ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje yra gana plačiai aptartos faktinės tiek Bendrovės, tiek BUAB „T1“ veiklos aplinkybės, tarpusavio santykiai, todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, šių aplinkybių iš naujo neaptarinės, pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde nurodomų esminių, nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo sustabdymo. Pagal MAĮ 156 str. 1 dalį ikiteisminė mokestinė ginčą nagrinėjanti institucija gali nuspręsti skundo dėl mokestinio ginčo (jo dalies) nagrinėjimą sustabdyti, jeigu priimamas sprendimas visiškai ar iš dalies priklauso

nuo tam tikro juridinio fakto buvimo ar nebuvimo, ir tokio juridinio fakto buvimas ar nebuvimas dar turi būti nustatytas teismo ar teisėsaugos institucijos arba užsienio valstybės įstaigos ar institucijos. Skundo ar jo dalies dėl mokestinio ginčo nagrinėjimas sustabdomas, iki ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija sužinos, kad minėta įstaiga ar institucija nustatė tokio fakto buvimą ar nebuvimą. Ginčo atveju prašoma stabdyti ginčo nagrinėjimą iki bus priimtas galutinis procesinis sprendimas ikiteisminiame tyrime dėl Bendrovės kontrahento – BUAB „T1“ galimo tyčinio bankroto (konkretūs duomenys apie tyrimo eigą, asmenų procesinę padėtį ginčo byloje nėra pateikti). Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjai nurodyta sumokėti jos kontrahentės (BUAB „T1“) iki 2011-12-28 nesumokėtas mokestines nepriemokas ir mokesčių (įmokų) delspinigius, motyvuojant tuo, jog Bendrovė buvo įsteigta su tikslu perimti ir tęsti BUAB „T1“ veiklą. Komisija pažymi, kad ikiteisminio tyrimo metu iš esmės yra siekiama nustatyti nusikalstamą veiką padariusius asmenis ir tokios veikos aplinkybes, nusikalstamai veikai (jos sudėčiai) konstatuoti būtina nustatyti tos veikos subjektą, objektą, subjektyviąją ir objektyviąją puses. Tuo tarpu papildomas mokestis yra apskaičiuojamas, nustačius, jog buvo pažeistos atitinkamos mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą, sumokėjimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatos, tokiu atveju pakanka konstatuoti tam tikrų faktinių aplinkybių, su kuriomis siejamas mokestinės atsakomybės atsiradimas, egzistavimą. LVAT 2009-04-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-521/2009 pasisakė, kad mokestinio patikrinimo metu surinkti įrodymai, nustatytos aplinkybės, padarytos išvados ir dėl to apskaičiuotų mokestinių sumų (mokesčių, delspinigių ir baudų) pagrįstumas, turi būti ir yra vertinamos mokestinius ginčus nagrinėjančių, o ne baudžiamajame procese dalyvaujančių institucijų. Baudžiamoji atsakomybė ir mokestinė atsakomybė yra savarankiškos teisinės atsakomybės rūšys. Pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė – pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu (LVAT 2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A-6-238-2007; Administracinė jurisprudencija, Nr. 12, 2007). Todėl atsižvelgiant į anksčiau išdėstytas nuostatas, konstatuotina, kad prašymas sustabdyti mokestinio ginčo bylos nagrinėjimą netenkintinas. Ginčo atveju Bendrovei nurodytų sumokėti mokesčių ir įmokų bei su jais susijusių sumų apskaičiavimo ir nurodymo sumokėti teisiniu pagrindu nurodytos MAĮ 10 straipsnio nuostatos, tuo tarpu faktiniu Bendrovės apmokestinimo pagrindu nurodomos aplinkybės, susijusios su tuo, jog abi įmonės buvo susijusios per akcininkus, darbuotojus, naujai įsteigta įmonė vykdė (tęsė) bankrutavusios įmonės veiklą, dirbo su jos tiekėjais, šalys vykdė ir tarpusavio sandorius, ko pasekoje Bendrovė atskaitė pirkimo PVM sumas (tuo mažindama į biudžetą mokėtinas PVM sumas), o UAB „T1“ nors ir apskaičiavo bei deklaravo pardavimo PVM, jo į biudžetą nesumokėjo, taip pat įsiteisėjusiais procesiniais teismo sprendimais yra konstatuotas tyčinis BUAB „T1“ bankrotas. Tokiu būdu Bendrovės apmokestinimo pagrindas yra nurodytas mokesčių administratoriaus mokėtojos atžvilgiu surašytuose dokumentuose ir grindžiamas atitinkamomis faktinėmis aplinkybėmis, kurių: įmonių sąsajumo iki akcininkų pasikeitimo 2011 m. birželio mėnesį; analogiško veiklos pobūdžio, mokėtoja neginčija, todėl ikiteisminio tyrimo eigoje nustatytinos aplinkybės negali būti pripažintos susijusiomis su mokestinio ginčo baigtimi.

Dėl bankrutavusios UAB „T1“ mokestinių prievolių perkėlimo Bendrovei. Ginčo byloje vietos mokesčių administratorius mokesčius Bendrovei apskaičiavo, remdamasis MAĮ 10 straipsnyje numatytu ir mokestiniuose teisiniuose santykiuose taikytinu turinio viršenybės

principu (su tokia pozicija iš esmės sutiko ir Inspekcija, dalyje pasisakydama dėl mokėtojos teisės atskaityti pirkimo PVM sandoriuose su UAB „T1“), todėl ginčo byloje ir spręstinas klausimas, ar mokesčių administratorius, veikdamas kaip viešojo administravimo subjektas, turėjo teisinį pagrindą tokius veiksmus atlikti. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog LVAT (kuris pagal Lietuvos Respublikos 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (ABTĮ) 13 str. 1 dalį formuoja vienodą teisminę praktiką) išplėstinė teisėjų kolegija 2013-04-11 sprendime adm. Nr. A-442-724/2013 yra pasisakiusi dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo mokesčiuose teisiniuose santykiuose, todėl ginčo byloje spręstinas klausimas ir dėl to, ar mokesčių administratorius nenukrypo nuo LVAT suformuotų mokesčių teisės normų aiškinimo taisyklių, tuo labiau, kad tinkamas teisminės praktikos taikymo klausimas keliamas ir Bendrovės skunde.

Pažymėtina, kad mokesčių teisėje, priskiriamoje viešajai teisei, galioja teisėtumo ir teisinio apibrėžtumo principai, kurie viešojo administravimo subjektą *inter alia* mokesčių administratorių įpareigoja veikti tik įstatymo jiems suteiktų įgaliojimų ribose (*intra vires*). LVAT ne kartą pažymėjo, jog veikimas viršijant kompetencijos ribas (*ultra vires*) yra pagrindas viešojo administravimo subjekto aktą pripažinti neteisėtu. Viešojo administravimo subjektas turi tik tuos įgalinimus, kurie jam yra konkrečiai suteikti, plečiamas kompetencijos ribų aiškinimas yra negalimas (žr. LVAT 2005-09-21 sprendimas adm.byloje Nr. A-14-1166/2005). Atitinkamai MAĮ nuostatos apibrėžia mokesčių prievolių atsiradimo pagrindus, mokesčių prievolių apskaičiavimo būdus ir metodus, todėl mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius ir veikdamas kaip mokesčių administravimo kontrolės funkcijas atliekantis subjektas, gali pasirinkti tik tokį elgesio būdą, kokį jam suteikia jo veiklą reglamentuojantys norminiai aktai. Tik toks teisinis mokesčių administratoriaus teisių ir pareigų traktavimas gali užtikrinti mokesčių teisinių santykių stabilumą bei galimų administratoriaus atlikti veiksmų prognozuotumą.

MAĮ apibrėžia, kad mokėtojo mokestinė nepriemoka yra mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma, o mokesčių mokėtojas yra suprantamas kaip asmuo, kuriam pagal mokesčių įstatymą nustatyta prievolė mokėti mokesčius (MAĮ 2 str. 10 ir 16 dalys). Tokiu būdu pareiga sumokėti mokesčius mokėtojui gali atsirasti dėl jo vykdytų sandorių, ūkinių operacijų metu atsiradusių apmokestinamųjų objektų, mokesčių prievolių atsiradimo pagrindai yra griežtai apibrėžti mokesčių teisės aktais, kurių normos kaip viešosios teisės normos, negali būti aiškinamos plečiamai. Ginčo atveju Bendrovei mokesčiai apskaičiuoti ne dėl jos vykdytos veiklos, byloje nustatyta, kad Bendrovei nurodyta sumokėti nepriemokas, kurių BUAB „T1“ nesumokėjo iki nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos. Dėl kokių konkrečių faktinių aplinkybių (ūkinių operacijų) BUAB „T1“ atsirado pareiga deklaruoti ir sumokėti mokesčius (kurių ji nesumokėjo) pagal byloje esančius duomenis nustatyti nėra galimybės, kadangi byloje pateikti tik mokesčių administratoriaus turimi suvestiniai registrai (ūkio subjekto balansas), kuriuose atsispindi BUAB „T1“ deklaracijose deklaruoti duomenys, išskyrus Inspekcijos sprendime išskirtą PVM dalį, kurią centrinis mokesčių administratorius nurodė, kaip Bendrovės PVM atskaitos dalį sandoriuose su UAB „T1“. Mokesstinės prievolės Bendrovei nurodytos sumokėti, taikant MAĮ 10 straipsnyje nustatytą turinio viršenybės principą, taip pat Inspekcija sprendime akcentavo, kad ginčo atveju taikytini ir bendrieji teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principai, kurie taikytini tais atvejais, kai tam tikro šalių elgesio ar faktinės situacijos nereglamentuoja teisės aktai. Komisijos vertinimu, atsižvelgus tiek į faktines bylos aplinkybes, tiek į teisės aktus, reglamentuojančius mokesčių administratoriaus veiksmus, tiek į LVAT teismų praktikos nuostatas, aiškinančias MAĮ nuostatų bei teisės principų taikymą, darytina išvada, jog mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo Bendrovei mokesčius, vadovaudamasis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje naikintinas dėl šių priežasčių:

1. Nei MAĮ, nei kiti teisės aktai nenumato galimybės mokesčių administratoriui veikti tokiu būdu, koku jis veikė ginčo byloje. Mokesčių teisė yra priskirtina viešosios teisės sričiai, kurioje taikomas imperatyvinis teisinio reguliavimo metodas, todėl teisės normose nustatomi griežti reikalavimai, kurių teisinių santykių subjektai privalo laikytis. Tokiu būdu administratoriui suteikiami tik tokie įgaliojimai, kokie yra numatyti norminių aktų, reglamentuojančių jo veiklą. Todėl atitinkamo teisinio mechanizmo nebuvimas konkrečioje situacijoje (ką Inspekcija konstatuoja ir savo sprendime 9 psl.) nesudaro pagrindo mokesčių administratoriui taikyti teisinius principus, siekiant pagrįsti norminiame akte nenumatyto mokesčių apskaičiavimo (mokestinių prievolių perkėlimo) būdą, kuris nėra numatytas mokesčių administratoriaus veiksmus reglamentuojančiuose teisės aktuose. MAĮ įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo mechanizmas numato, jog įprastai mokėtinus mokesčius apskaičiuoja ir deklaruoja pats mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais (MAĮ 66 str. 1 dalis). Tais atvejais, kai mokėtojas to nepadaro arba tai padaro netinkamai, mokesčių apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais šiame įstatyme numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (MAĮ 66 str. 2 dalis). Kaip jau aptarta anksčiau, mokesčių apskaičiavimo pagrindas yra paties mokėtojo veikla ar jo vykdytos ūkinės operacijos, tuo tarpu kito mokėtojo prievolės gali būti vykdomos tik esant MAĮ 86 straipsnyje ir poįstatyminiuose norminiuose aktuose numatytiems sąlygoms, tačiau ginčo atveju tokios aplinkybės nėra nustatytos.

2. Komisijos vertinimu, LVAT, kuriam pagal ABTĮ nuostatas suteikta teisė aiškinti teisės normas administracinėse (taip pat ir mokestinėse) bylose, yra išaiškinęs dėl MAĮ 10 straipsnio nuostatų taikymo mokestiniuose teisiniuose santykiuose. LVAT 2013-04-11 išplėstinė penkių teisėjų kolegija sprendime adm. byloje Nr. A-442-724/2013 konstatavo, jog „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnis pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinių aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką“. Atitinkamai teismo sprendime, yra konstatuota, jog tokiais atvejais (koks buvo nagrinėtas) ginčo byloje „net ir pripažinus, jog pareiškėjas iš tiesų de facto perėmė ir (ar) tęsė BUAB „L“ verslą, ar jo dalį, taip pat turi būti nurodytos mokesčių įstatymų normos, kurių pagrindu ši UAB „C“ veiklos aplinkybė (verslo perėmimas ir tęsimas) suponuotų pirmosios bendrovės (BUAB „L“) mokestinių prievolių perkėlimą pareiškėjui (pareiškėjo pripažinimą atsakingu už šios bendrovės mokestines prievoles“. Papildomai LVAT sprendime nurodyta, kad „tokiais atvejais, kaip yra nagrinėjamas šioje byloje, vieno mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės būtų perkeltos kitam mokesčių mokėtojui (mokesčių mokėtojas būtų pripažintas atsakingu už kito mokesčių mokėtojo mokestines prievoles), tokia galimybė turi būti numatyta įstatyme, vien MAĮ 10 straipsnio nepakanka. Tokių nuostatų nesant, aptariamoms galimybės perkėti mokestines prievoles tokiais atvejais, kaip yra nagrinėjamas šioje byloje, neturi nei mokesčių administratorius, nei mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, įskaitant administracinius teismus.“ Teismas išaiškino mokesčių administratoriui, jog įstatymų leidėjas, siekdamas užtikrinti mokesčių surinkimą administracine tvarka tokiais, kaip ginčo atvejais, turi nacionalinėje mokesčių (viešosios) teisės sistemoje įtvirtinti atitinkamas normas. Tokiu būdu teismas šioje teismų praktikoje formuojančioje nutartyje konstatavo, jog norint taikyti tokį mokesčių apskaičiavimo (mokestinių prievolių perkėlimo) būdą, kuris buvo taikytas ginčo byloje, turi būti užtikrintas atitinkamas teisinis–normatyvinis taikytinų procedūrų reglamentavimas, nesant jo, mokesčių administratoriaus taikytas mokestinių prievolių perkėlimo būdas yra neleistinas ir negalimas.

Įvertinus aptarto LVAT sprendimo faktines aplinkybes, taip pat Komisijos nagrinėjamo ginčo bylos faktines aplinkybes, darytina išvada, jog abiejų bylų aplinkybės yra tapačios, t. y. mokestinės prievolės naujai įsteigtam ūkio subjektui buvo perkeltos, remiantis vienodu faktiniu pagrindu, t. y. aplinkybėmis, susijusiomis su verslo perkėlimu, verslo tęsimu naujai įsteigtame ūkio subjekte, naujam verslo subjektui veiklą vykdant su tais pačiais verslo partneriais (tiekėjais), naujam ūkio subjektui teikiant analogiško pobūdžio paslaugas, mokesčių administratoriui naudojantis tapačiu teisiniu pagrindu – MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės principu bei teisiniais protingumo, teisingumo, sąžiningumo principais. Todėl, atsižvelgiant į tai, jog, pagal ABTĮ 13 str. 2 dalį į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenyje paskelbtuose sprendimuose, nutarimuose ir nutartyse esančius įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia teismai, valstybės ir kitos institucijos, taip pat kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus, darytina išvada, jog tiek vietos mokesčių administratorius, tiek Inspekcija nepagrįstai neatsižvelgė į LVAT pateiktus išaiškinimus, tuo nukrypdami nuo LVAT formuojamos teisminės praktikos. Ginčo byloje nustatyta papildoma faktinė aplinkybė, t. y. BUAB „T1“ tyčinis bankrotas nesudaro pagrindo konstatuoti, jog ginčo bylos ir LVAT nagrinėjamos bylos aplinkybės skiriasi.

3. Atskirai pasisakant dėl tyčinio BUAB „T1“ bankroto pažymėtina, jog tyčinis bankrotas yra civilinės teisės institutas, kurio buvimas konstatuotinas, esant tam tikriems ĮBĮ apibrėžtiems tyčinio bankroto požymiams (ĮBĮ 2 str. 12 dalis, 20 straipsnis), sukeliantis ĮBĮ apibrėžtas pasekmes, kurios taikytinos visų įmonės kreditorių atžvilgiu. Atitinkamai už ūkio subjekto privedimą prie bankroto numatyta ir baudžiamoji atsakomybė. Tokiu būdu teismui konstatavus tyčinio bankroto buvimą, bankroto administratorius privalo patikrinti bankrutuojančio ūkio subjekto sandorius, sudarytus per 5 m. laikotarpį iki bankroto bylos iškėlimo, ir pareikšti ieškinius bankroto bylą nagrinėjančiame teisme dėl sandorių, priešingų ūkio subjekto veiklos tikslams ir / arba galėjusių turėti įtakos tam, kad ūkio subjektas negali atsiskaityti su kreditoriais, pripažinimo negaliojančiais. Tais atvejais, kai ūkio subjekto valdymo organo nario (narių veiksmai) pripažinti neteisėtais ir lėmusiais ūkio subjekto negalėjimą įvykdyti prisiimtus įsipareigojimus, tai šis ūkio subjekto valdymo organo narys (-iai) atsako prieš trečiuosius asmenis pagal ūkio vieneto prievolės savo turto, t. y. taikoma civilinė atsakomybė, atitinkamai ūkio subjekto valdymo nariams gali būti taikoma ir baudžiamoji atsakomybė.

Mokestine prasme pripažinto tyčinio bankroto buvimas vertintinas tik kaip papildoma įrodomoji medžiaga, bet ne kaip juridinis faktas, suteikiantis teisę mokesčių administratoriui naudotis mokesčių apskaičiavimo (mokestinių prievolių perkėlimo) būdu (mechanizmu), kuris nėra numatytas administratoriaus veiklą reglamentuojančiuose norminiuose aktuose. Komisijos vertinimu, tyčinio bankroto galimos pasekmės (pvz. sandorių peržiūrėjimas, ginčijimas teismine tvarka), ko pasekoje gali būti tenkinami bankrutuojančios įmonės kreditoriniai reikalavimai yra skirti visiems bankrutuojančios įmonės kreditoriams, todėl mokesčių administratorius, naudodamasis jo veiklą reglamentuojančiuose norminiuose aktuose nenumatytu mokesčių apskaičiavimo (bankrutuojančios įmonės mokestinių prievolių perkėlimo) būdu nepagrįstai atsidurtų geresnėje padėtyje lyginant su kitais, tam tikrais atvejais net ir pirmesnėje kreditorių eilėje esančiais kreditoriais. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog aptartame LVAT sprendime taip pat įvardyta visa eilė privatinėje teisėje taikytinų kreditorių teisių ir teisėtų interesų gynimo priemonių, kuriomis gali naudotis mokesčių administratorius bankroto byloje. Todėl tyčinis bankrotas ir dėl šio juridinio fakto atliekami veiksmai (sandorių nuginkijimas, žalos išieškojimo nukreipimas į dėl tyčinio bankroto kaltus asmenis) vertintini kaip valstybės interesų (kreditoriaus), kurių atstovauja mokesčių administratorius, gynybos priemonės, kuriomis mokesčių administratorius gali pasinaudoti bankroto byloje.

Įvertinant nurodytas aplinkybes, darytina išvada, kad ginčo byloje mokesčių administratoriaus taikytas mokesčių apskaičiavimo – bankrutuojančios įmonės mokestinių

prievolių perkėlimo būdas, nėra numatytas Lietuvos mokesčių teisės aktu, todėl Inspekcijos sprendimas dalyje dėl BUAB „T1“ mokestinių prievolių perkėlimo ir nurodymo Bendrovei sumokėti naikintinas kaip neteisėtas, priimtas, viršijant mokesčių administratoriui suteiktus įgaliojimus.

Dėl Bendrovės teisės atskaityti pirkimo PVM pagal UAB „T1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Kaip jau aptarta anksčiau, Inspekcija savo sprendime iš dalies pakeitė vietos mokesčių administratoriaus taikytą PVM apskaičiavimo pagrindą, nurodydama, jog Bendrovei 37412,74 Lt PVM apskaičiuotas dėl to, jog vykdytuose sandoriuose su BUAB „T1“ nustatyta PVM atskaitą ribojanti aplinkybė, t. y. Bendrovė žinojo/turėjo galimybę žinoti, kad įsigydama prekes ji dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Ginčo byloje pateiktoje 2012-10-11 priešpriešinės informacijos surinkimo pažymoje Nr. AU12-294 konstatuota, jog Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu (2010 m. gruodžio – 2011 m. rugpjūčio mėnesiais) pirkė iš UAB „T1“ įvairių santechnikos prekių už 215565,61 Lt (detalus pirkimų ir išrašytų dokumentų sąrašas nurodytas pažymos 3-4 psl.). Už prekes buvo atsiskaityta avansiniais mokėjimais grynaisiais pinigais į UAB „T1“ kasą. Bendrovė pirkimo PVM deklaravo deklaracijose, pateiktose už laikotarpį nuo 2010-12-01 iki 2011-08-30. UAB „T1“ apskaičiuotą pardavimo PVM deklaravo, tačiau į biudžetą nemokėjo. Pasisakydama dėl šios Inspekcijos sprendimo dalies, Komisija pažymi, jog Inspekcijos sprendime gana plačiai aptartos ir išanalizuotos galimos PVM atskaitos ribojimo sąlygos, remiantis PVM įstatymo, PVM Direktyvos, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir LVAT suformuotos teismų praktikos nuostatomis, Komisija su Inspekcijos pateiktu teisiniu vertinimu sutinka, jo nekartoja ir plačiau jo neaptaria. Įvertinus Kauno AVMI nustatytas aplinkybes dėl UAB „T1“ ir Bendrovės sąsajumo, šalių tarpusavio ryšius, kurių pati Bendrovė neneigia ir neginčija, teismo sprendimuose dėl BUAB „T1“ tyčinio bankroto konstatuotas aplinkybes, darytina išvada, jog Inspekcija sprendime pagrįstai konstatavo, jog ginčo byloje Bendrovė, sudarydama sandorius su savo kontrahente žinojo/turėjo galimybę žinoti, jog UAB „T1“ nesumokės į biudžetą PVM, kas leidžia teigti, jog ginčo byloje nustatyta PVM atskaitą ribojanti sąlyga, t. y. apmokestinamojo asmens dalyvavimas su sukčiavimu PVM susijusiame sandoryje, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje tvirtintinas. Bendrovės skundo motyvai, jog D. B. pardavus Bendrovės akcijas, ūkio subjektai negali būti laikomi susijusiais, neturi įtakos ginčui, kadangi sandoriai tarp įmonių vyko laikotarpiu iki Bendrovės nurodomo akcijų perleidimo.

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

1. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-08-08 sprendimo Nr. 69-96 dalį, kuria patvirtinta Kauno 2014-05-15 sprendimo Nr.(04.7.2)-FR0682-282 dalis dėl nurodymų sumokėti 46097,63 Lt pridėtinės vertės mokestį, su šiuo mokesčiu susijusius PVM delspinigius, 2578,15 Lt gyventojų pajamų mokestį, 3,09 Lt GPM delspinigius, 88 Lt mokestį už aplinkos teršimą, 10,57 Lt mokesčio už aplinkos teršimą delspinigius, 332 Lt žemės mokestį, 12,71 Lt žemės mokesčio delspinigius, 25069,84 Lt valstybinio socialinio draudimo įmokas, 1319,11 Lt VSD įmokų delspinigius, panaikinti.

2. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-08-08 sprendimo Nr. 69-96 dalį, kuria patvirtinta Kauno 2014-05-15 sprendimo Nr.(04.7.2)-FR0682-282 dalis dėl nurodymų sumokėti 37412,74 Lt PVM, su šiuo mokesčiu susijusius PVM delspinigius, patvirtinti.

3. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-08-08 sprendimo Nr. 69-96 dalį, kuria patvirtinta Kauno 2014-05-15 sprendimo Nr.(04.7.2)-FR0682-282 dalis dėl nurodymų sumokėti 1470 Lt PVM, 412 Lt PVM delspinigius ir 147 Lt PVM baudą, palikti nenagrinėtą.

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

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliienė