



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „SPLIUS“ SKUNDO**

2021 m. vasario Nr. S- (7-225/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Editos Galiauskaitės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, Andriaus Veniaus, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Splius“ (toliau – Pareiškėjas) 2020-12-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-11-26 sprendimo Nr. 69-117 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovė Liucija Jankaitė ir Inspekcijos atstovas Igoris Janavičius Komisijos 2021-02-02 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2020-12-16 skunde nurodo, jog Šiaulių apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Šiaulių AVMI), atlikusi UAB "A1" (toliau – Bendrovė) mokestinį patikrinimą, kurio metu buvo tikrinamas pelno mokesčio (toliau – PM) ir pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas laikotarpiu nuo 2003-01-01 iki 2006-12-31, surašė 2019-11-08 patikrinimo aktą Nr. (31.49) FR0680-413 (toliau – Patikrinimo aktas). Patikrinimo akte konstatuota, jog „2006 m. Bendrovė neteisėtai padidino PVM atskaitą ir leidžiamus atskaitymus, įtraukdama į atskaitą pirkimo PVM pagal PVM sąskaitas faktūras, kuriose nepagrįstai buvo padidinta vertė ir PVM“. Remdamasi šia išvada bei vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatomis, Šiaulių AVMI apskaičiavo Bendrovei 17 664 Lt (5 115,99 Eur) PVM ir 14 720 Lt (4 263,33 Eur) PM.

Patikrinimo aktas buvo įteiktas Pareiškėjo atstovei, nurodant, jog Pareiškėjas yra Bendrovės teisių perėmėjas, nes 2011-04-06 Bendrovė, prijungus ją prie UAB "D1" (dabartinis pavadinimas UAB „Splius“), buvo likviduota (išregistruota).

Pareiškėjas pateikė Šiaulių AVMI pastabas dėl patikrinimo akto, Šiaulių AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjo pastabas, 2020-01-13 sprendimu Nr. (44.1) FR0682-22 patvirtino patikrinimo aktą. Pareiškėjas, nesutikdamas su Šiaulių AVMI sprendimu, pateikė skundą Inspekcijai, kuri 2020-04-10 sprendimu nusprendė panaikinti Šiaulių AVMI sprendimą ir pavesti priimti naują sprendimą, konstatavusi, jog Šiaulių AVMI nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai ištyrė ir nustatė visas reikšmingas faktines aplinkybes, nesurinko pakankamų įrodymų teisingai apskaičiuojant mokestines prievoles, o būtent nepagrįstai pripažino teisę į 1 127,52 Lt (326,55 Eur) PVM atskaitą ir sąnaudomis pripažino 6 264 Lt (1 814 Eur) išlaidas ir šių trūkumų negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras bei priėmus naują sprendimą.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos sprendimu, pateikė skundą Komisijai, kuri 2020-07-02 sprendimu Pareiškėjo skundą atmetė ir patvirtino Inspekcijos sprendimą.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Komisijos sprendimu, pateikė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – Teismas), kuriame šiuo metu pagal Pareiškėjo skundą yra nagrinėjama administracinė byla Nr. el3-4981-983/2020.

Nepaisant aplinkybės, kad Pareiškėjas yra apskundęs Inspekcijos ir Komisijos sprendimus Teismui, Šiaulių AVMI priėmė 2020-09-07 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-V44-45, kuriuo pakeitė Patikrinimo aktą apskaičiuodama 5 442,52 Eur PVM, 4 487,90 Eur PVM delspinigius, 4 535,45 Eur PM, 3 308,99 Eur PM delspinigius ir skirdama 1632 Eur PVM bei 1 360 Eur PM baudas. Pareiškėjas pateikė skundą Inspekcijai, kuri 2020-11-26 skundžiamu Sprendimu patvirtino Šiaulių AVMI sprendimą.

Skunde pažymima, kad Pareiškėjas yra apskundęs Inspekcijos ir Komisijos sprendimus Teismui, todėl nei Šiaulių AVMI sprendimo priėmimo dieną, nei skundžiamo sprendimo priėmimo dieną, nei šiuo metu Inspekcijos ir Komisijos sprendimai nebuvo ir nėra įsiteisėję. Atsižvelgiant į tai, teigiama, jog Šiaulių AVMI neturėjo nei faktinio, nei teisinio pagrindo priimti naują skundžiamą sprendimą, perskaičiuojant mokestines prievoles.

Skunde teikiami argumentai dėl atlikto Bendrovės mokestinio patikrinimo neteisėtumo. Cituojama MAĮ 2 straipsnio 21 dalis, apibrėžianti mokestinį patikrinimą, ir nurodoma, jog mokestinis patikrinimas – Inspekcijos kontrolės forma, kuriai būdingi subordinacijos ir tam tikros prievartos elementai. Pažymima, jog mokestinis pažeidimas tiek Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT), tiek Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikoje pripažįstamas „baudžiamuoju“ (LAT nutartis Nr. 2K-170/2012), atitinkamai ir mokestinis procesas laikytinas „baudžiamuoju“ procesu. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, jog mokestinis patikrinimas – tai griežtai reglamentuotas procesas, kurio metu tiek tikrinamas asmuo, tiek patikrinimą atliekanti institucija turi tas teises ir pareigas, kurias jiems suteikia mokestinio patikrinimo atlikimą reglamentuojantys teisės aktai. Iš to seka, kad Inspekcijos išvada apie tai, jog „MAĮ nedraudžia patikrinti likviduotą mokesčių mokėtoją“ yra nekorektiška ir neteisinga, nes mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas tik to asmens atžvilgiu, kurio MAĮ tą leidžia, o ne kurio „nedraudžia“. Priešingu atveju, vadovaujantis tokia Inspekcijos „nedraudimo logika“ mokestinis patikrinimas būtų pradedamas ir atliekamas jau mirusių fizinių asmenų atžvilgiu ir pan. Skunde nurodoma, kas mokesčių mokėtojas pagal MAĮ 2 straipsnio 15 dalį, taip pat, kaip apibrėžiami asmenys pagal MAĮ 2 straipsnio 2 dalį, cituojamos Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (toliau – CK) nuostatos, reglamentuojančios juridinio asmens sąvoką, pradžios ir pabaigos momentus.

Pareiškėjas nurodo, kad mokestinio patikrinimo atlikimo tvarka yra griežtai reglamentuota MAĮ (šio įstatymo 120, 128–130 straipsniai). Iš skunde aptarto teisinio reglamentavimo daroma išvada, kad mokestinis patikrinimas – tai procedūra, kuri gali būti atliekama tik konkretaus mokesčio mokėtojo, t. y. egzistuojančio fizinio ar juridinio asmens, aiškiai įvardinto pavedime tikrinti, atžvilgiu. Nagrinėjamu atveju Bendrovės mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2011-04-22 surašius pavedimą tikrinti Nr. 35-36, pavedime nurodžius tikrinamąjį asmenį – UAB "A1" Pažymima, jog pavedime tikrinti nurodyta, kad Bendrovė savo veiklą vykdė nuo 1993-12-14 (įregistruota Juridinių asmenų registre) iki 2011-04-06 (išregistruota iš Juridinių asmenų registro), tai yra mokestinio patikrinimo pradžios dieną Bendrovė jau buvo pasibaigusi. Pasak skundo, šias aplinkybes pripažįsta ir Šiaulių AVMI, Patikrinimo akte pati nurodžiusi, jog „nuo 2010-09-22 iki 2011-04-06 Bendrovė turėjo reorganizuojamos įmonės statusą, juridiniam asmeniui pasibaigus po reorganizavimo, 2011-04-06 išregistruota (likviduota)“ (Patikrinimo akto 1 lapas).

Atsižvelgiant į nurodytas faktines aplinkybes, skunde konstatuojama, jog surašant pavedimą tikrinti, t. y. pradedant mokestinį patikrinimą, mokesčių mokėtojas, kurį pavedime tikrinti nurodė Šiaulių AVMI ir kurio atžvilgiu buvo atliekamas mokestinis patikrinimas, jau buvo pasibaigęs. Tai reiškia, kad mokestinis patikrinimas Bendrovės atžvilgiu negalėjo būti pradėtas ir atliekamas, nes jo pradėjimo momentu pavedime tikrinti nurodytas mokesčių mokėtojas neegzistavo. Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes, daroma išvada, jog Šiaulių AVMI surašytas Patikrinimo aktas negalėjo būti tvirtinamas ir keičiamas, nes mokestinis patikrinimas

buvo pradėtas ir atliktas neteisėtai – Šiaulių AVMI pradėjo (surašė pavidimą tikrinti) ir atliko mokestinį patikrinimą neegzistuojančiam mokesčių mokėtojui – pasibaigusiam juridiniam asmeniui.

Skunde nurodoma, jog Šiaulių AVMI ir Inspekcija savo poziciją dėl tariamai neteisėtai padidintos PVM atskaitos ir leidžiamų atskaitymų, įtraukiant į atskaitą pirkimo PVM pagal PVM sąskaitas faktūras, kuriose nepagrįstai buvo padidinta vertė ir PVM, grindžia vieninteliu įrodymu – įtariamojo J. T. parodymų patikrinimo vietoje protokolu, surašytu 2007-01-24, tuo tarpu kitus turimus duomenis, tarp jų ir tuos, kuriuos Pareiškėjas pateikė kartu su pastabomis, nepagrįstai atmeta. Pažymima, jog Šiaulių AVMI ir Inspekcija nepagrįstai savo sprendimuose neužsimena apie duomenis, paneigiančius J. T. parodymus – M. B. parodymus, taip pat nepagrįstai nurodo, neva 2008-06-30 daiktų, dokumentų protokolas su sutartimis nesusijęs su tikrinamu dalyku, nors iš sutarčių turinio akivaizdžiai matyti, jog klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" išrašytose PVM sąskaitose faktūrose buvo nurodytos tikrosios teisių transliuoti jų laidas kainos, visiškai atitikusios tuo metu galiojusias rinkos kainas. Mokesčių administratorių nepagrįstai ignoruojami įrodymai, pasak skundo, paneigia J. T. parodymus ir nedviprasmiškai patvirtina, kad jokio susitarimo tarp direktoriaus M. B. ir J. T. nebuvo, o klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" išrašytose PVM sąskaitose faktūrose buvo nurodytos tikrosios teisių transliuoti jų laidas kainos.

Vadovaujantis skunde išdėstytais motyvais, prašoma panaikinti Inspekcijos 2020-11-26 sprendimą Nr. 69-117 bei Šiaulių AVMI 2020-09-07 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-V44-45 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Inspekcija ginčijamu sprendimo patvirtino Šiaulių AVMI 2020-09-07 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-V44-45.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI, atlikusi UAB "A1" (kurios teises ir pareigas po reorganizacijos perėmė Pareiškėjas) 2003-01-01–2006-12-31 laikotarpio PVM, PM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, surašė 2019-11-08 patikrinimo aktą Nr. (31.49) FR0680-413. Atsižvelgusi į aplinkybes, kurios buvo užfiksuotos Šiaulių apylinkės teismo 2016-12-19 nutartyje baudžiamojoje byloje Nr. 1-5-914/2016 ir vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, Šiaulių AVMI nustatė, kad Bendrovė apskaitė teisės transliuoti laidas „Lietuvos bažnyčios“ įsigijimus pagal klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vardu išrašytus dokumentus, kuriuose neteisėtai padidinta suteiktų paslaugų vertė, nes paaiškėjo, kad klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vardu suteiktų teisių transliuoti autorines laidas tikroji vertė 2006 m. sudarė ne 104 400 Lt, bet tik 6 proc. nuo PVM sąskaitose faktūrose nurodytos vertės, t. y. 6 264 Lt (104 400 x 6 proc.). Todėl Šiaulių AVMI konstatavo, jog Bendrovė nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 17 664,48 Lt (5 116 Eur) pirkimo PVM bei nepagrįstai sumažino apmokestinamąjį pelną leidžiamiems atskaitymams priskirdama 98 136 Lt išlaidas nuo neteisėtai padidintų įsigijimų vertės, pažeisdama PVM įstatymo 15, 58, 64, 80 straipsnių bei PM įstatymo 11, 17 straipsnių nuostatas, dėl ko papildomai apskaičiavo 5 116 Eur PVM ir 4 263,21 PM.

Inspekcija 2020-04-10 sprendimu Nr. 69-42 panaikino Šiaulių AVMI 2020-01-13 sprendimą Nr. (44.1)-FR0682-22 dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir pavedė Šiaulių AVMI priimti naują sprendimą, konstatavusi, kad Bendrovei nepagrįstai buvo pripažinta teisė į PVM atskaitą ir leidžiamiems atskaitymams priskirta 6 264 Lt suma, nes ginčo byloje yra duomenų, jog klubo „Kolibris“ įmonė ir UAB „Sigeša“ realiai neįsigijo filmuotos medžiagos ir autorinių teisių laidos ciklui „Lietuvos bažnyčios“, todėl negalėjo šių paslaugų parduoti.

Šiaulių AVMI, vykdydama Inspekcijos 2020-04-10 sprendimą Nr. 69-42, iš naujo išnagrinėjusi patikrinimo aktą, 2020-09-07 sprendimu Nr. (44.1)-FR0682-V44-45 jį pakeitė. Šiaulių AVMI konstatavo, jog Bendrovė 2006 m. 01, 03, 06 ir 09 mėn. mokestiniais laikotarpiais į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė 18 792 Lt pirkimo PVM ir nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė 104 400 Lt išlaidas pagal klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vardu išrašytas juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras, kuriose atvaizduotos realiai neįvykusios ūkinės operacijos. Vadovaudamasi PVM įstatymo 58, 64, 80 straipsnių ir

PM įstatymo 11, 17 straipsnių nuostatomis, Šiaulių AVMI Bendrovei apskaičiavo 5 442,52 Eur PVM ir 4 535,45 Eur PM, o vadovaudamasi PVM įstatymo 123 ir PM įstatymo 36 straipsniais bei MAĮ 96 straipsniu, už nesavalaikį mokesčių mokėjimą apskaičiavo 8 975,80 Eur PVM ir 6 617,98 Eur PM delspinigius. Vadovaudamasi MAĮ 139 straipsniu ir atsižvelgusi į patikrinimo metu nustatytas atsakomybę sunkinančias bei lengvinančias aplinkybes, Šiaulių AVMI skyrė Bendrovei 30 proc. dydžio 1 632 Eur PVM ir 1 360 Eur PM baudas. Šiaulių AVMI, atsižvelgusi į tai, kad mokestinis patikrinimas tęsėsi ilgai ir pritaikiusi MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatas, atleido Bendrovę nuo 50 proc. apskaičiuotų, t. y. nuo 4 487,90 Eur PVM ir 3 308,99 Eur PM delspinigių mokėjimo.

Inspekcija, išnagrinėjusi 2020-09-28 Pareiškėjo skundą dėl Šiaulių AVMI 2020-09-07 sprendimo Nr. (44.1) FR0682-V44-45, savo 2020-11-26 sprendimu Nr. 69-117 jį patvirtino.

Inspekcija sprendime rėmėsi PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, apibrėžiančios PVM objektą, 58 straipsnio 1 dalies, reglamentuojančios PVM mokėtojo teisę į PVM atskaitą, 64 straipsnio 9 dalies nuostatomis, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) jurisprudencija aiškinant PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą teisės normą (LVAT 2009-09-10 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-876/2009, 2010-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-810/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011, 2019-04-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-642-442/2019 ir kt.), taip pat PM įstatymo 11 straipsnio 1, 4 dalių, 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, šias nuostatas aiškinančia LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartimi adm. byloje Nr. A-1-355-2004, 2017-06-20 nutartimi adm. byloje Nr. eA-3779-575/2017 ir kt.

Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamoje byloje buvo surinkta pakankamai įrodymų, pagrindžiančių, jog sandoriai tarp Bendrovės ir klubo „Kolibris“ įmonės bei UAB "B1" nebuvo vykdomi (nekuriamas PVM objektas).

Sprendime nurodoma, kad Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Šiaulių skyrius (toliau – FNTT) 2006-08-02 pradėjo ikiteisminį tyrimą (ikiteisminio tyrimo bylos Nr. 06-1-03032-06) pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 182 straipsnio 1 dalį (sukčiavimas suklastojant dokumentus), 222 straipsnio 1 dalį (apgaulingas apskaitos tvarkymas), 300 straipsnio 3 dalį (disponavimas žinomai suklastotais dokumentais) dėl apgaulingo apskaitos tvarkymo, netikrų dokumentų pagaminimo ir jų panaudojimo bei dėl didelės vertės turtinės prievolės išvengimo apgaule 2003–2006 m. Byloje klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vadovas J. T. buvo kaltinamas duomenų klastojimu įmonės klubo „Kolibris“ ir UAB "B1" vardu išrašytuose dokumentuose. UAB "A1" direktorius M. B. (direktoriumi dirbo nuo 1996-09-26 iki bendrovės likvidavimo reorganizuojant 2011-04-06) minėtoje baudžiamojoje byloje buvo kaltinamas padaręs nusikalstamas veikas, numatytas BK 182 straipsnio 2 dalyje (sukčiavimas į įmonės apskaitą įtraukiant suklastotas PVM sąskaitas faktūras ir pateikiant mokesčių administratoriui suklastotas deklaracijas), 300 straipsnio 3 dalyje (disponavimas žinomai suklastotais dokumentais), 222 straipsnio 1 dalyje (apgaulingas apskaitos tvarkymas) Atlikus ikiteisminį tyrimą, medžiaga perduota teismui (baudžiamoji byla Nr. 1-5-914/2016). Šiaulių apylinkės teismas, išnagrinėjęs kaltinamųjų ir jų gynėjų prašymą baudžiamojoje byloje taikyti apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senatį ir bylą nutraukti, 2016-12-19 priėmė nutartį, kuria prašymą tenkino ir nutraukė baudžiamąsias bylas J. T. ir M. B., suėjus baudžiamosios atsakomybės senaties terminui, nutartis įsiteisėjusi.

Pagal ikiteisminio tyrimo metu surinktus ir nutartyje užfiksuotus duomenis, UAB "A1" direktorius M. B. ir J. T. buvo kaltinami padarę nusikalstamas veikas: iš anksto sutarė, kad klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vardu surašytais dokumentais UAB "A1" iš J. T. atstovaujamų įmonių įsigys teisę parodyti Šiaulių miesto kabelinės televizijos tinklais filmuotus kūrinius bendru pavadinimu „Lietuvos bažnyčios“, o J. T. pateiks klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vardu užpildytas PVM sąskaitas faktūras, atliktų darbų priėmimo aktus, kuriuose bus atvaizduotos žinomai melagingos žinios apie įvykusias ūkines finansines operacijas, t. y. dokumentuose bus padidinta teisių transliuoti laidas kaina, nes realiai UAB "A1" mokės ne visą

PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą pinigų sumą, o pagal išankstinį susitarimą PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą 18 proc. PVM ir 6 proc. PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos be PVM.

Šiaulių apylinkės teismas 2016-12-19 nutartyje (2–7 psl.) nurodė, kad: „J. T., būdamas klubo „Kolibris“ įmonės valdytoju, pažeisdamas Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 4 punkto reikalavimus „privalomas apskaitos dokumentų rekvizitas – ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio turinys“, veikdamas su K. E. IĮ savininku K. E. (2007-07-16 Šiaulių m. apylinkės teismo pripažintu kaltu pagal BK 222 straipsnio 1 dalį), iš anksto susitarę daryti nusikalstamą veiką – klastoti tikrus dokumentus tam, kad pateisinti klubo „Kolibris“ įmonei filmuotos medžiagos bei autorių teisių ciklui „Lietuvos bažnyčios“ įsigijimą ir sudaryti sąlygas klubo „Kolibris“ įmonei sumažinti mokėtiną į biudžetą PVM bei padidinti veiklos sąnaudas, kompiuteriu užpildęs K. E. IĮ priklausančius dokumentus: PVM sąskaitas faktūras ir kasos pajamų orderius ir juos pateikęs savininkui K. E. pasirašyti: <...> žinodamas, kad juose įrašyti tikrovės neatitinkantys duomenys apie ūkinės operacijos turinį, taip minėtais dokumentais įformino neįvykusias filmuotos medžiagos bei autorių teisių laidų ciklui „Lietuvos bažnyčios“ pirkimo už 4 505 279 Lt ir pinigų 1 192 110 Lt sumokėjimo K. E. įmonei ūkines operacijas;

Veikdamas su Y. B. IĮ savininku Y. B. (2007-06-29 Radviliškio rajono apylinkės teismo pripažintam kaltu pagal BK 222 straipsnio 1 dalį, 221 straipsnio 1 dalį, 253 straipsnio 1 dalį), iš anksto susitarę daryti nusikalstamą veiką – klastoti tikrus dokumentus tam, kad pateisinti klubo „Kolibris“ įmonei filmuotos medžiagos bei autorių teisių ciklui „Lietuvos bažnyčios“ įsigijimą ir sudaryti sąlygas klubo „Kolibris“ įmonei sumažinti mokėtiną į biudžetą PVM bei padidinti veiklos sąnaudas, nurodydamas Y. B. užpildyti Y. B. IĮ priklausančius dokumentus: sąskaitas faktūras, išskiriant 18 proc., kasos pajamų orderius ir juos pasirašyti: <...>, taip pat pats kompiuteriu užpildęs Y. B. IĮ vardu dokumentus: PVM sąskaitas faktūras ir kasos pajamų orderius ir juos pateikęs savininkui Y. B. pasirašyti: <...> žinodamas, kad juose įrašyti tikrovės neatitinkantys duomenys apie ūkinės operacijos turinį, žinodamas, kad Y. B. IĮ neįregistruota kaip PVM mokėtoja, taip minėtais dokumentais įformino neįvykusias filmuotos medžiagos bei autorių teisių laidų ciklui „Lietuvos bažnyčios“ ūkines operacijas už 921 000 Lt;

Pažeisdamas Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkto reikalavimus „privalomas apskaitos dokumentų rekvizitas – ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio rezultatas pinigine ir (arba) kiekybine išraiška“, laikotarpyje nuo 2003-01-03 iki 2006-12-05 klubo „Kolibris“ įmonės vardu įmonėms UAB "B1" UAB "A1" <...> išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ir kasos pajamų orderiuose įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis apie ūkinės operacijos rezultatus pinigine išraiška, tai yra reklamos transliavimo paslaugos, parduotų teisių transliuoti autorines laidas ir parduotų autorių teisių laidų bei autorių teisių vertę už 4 572 077 Lt (be PVM), dėl ko iš dalies negalima nustatyti klubo „Kolibris“ įmonės veiklos, turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dydžio už 2003, 2004, 2005 m. ir laikotarpį nuo 2006-01-01 iki 2006-12-31“;

„J. T., būdamas UAB "B1" direktoriumi, pažeisdamas Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkto reikalavimus, laikotarpiu 2006-03-31 iki 2006-12-01 UAB "B1" vardu įmonėms UAB "A1" <...> išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ir kasos pajamų orderiuose įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis apie ūkinės operacijos rezultatus pinigine išraiška, tai yra reklamos transliavimo paslaugos ir, parduotų teisių transliuoti autorines laidas ir parduotų autorių teisių laidų bei autorių teisių vertę už 1 111 050 Lt.

Pasak Inspekcijos sprendimo, iš šių Šiaulių apylinkės teismo nurodytų baudžiamojoje byloje nustatytų aplinkybių, matyti, kad klubo „Kolibris“ įmonė iš K. E. IĮ ir Y. B. IĮ realiai neįgijo filmuotos medžiagos bei autorių teisių ciklui „Lietuvos bažnyčios“ ir savo apskaitos dokumentuose atvaizdavo tikrovės neatitinkančius duomenis apie ūkinės operacijos turinį, tai yra apskaitos dokumentais įformino neįvykusias filmuotos medžiagos bei autorių teisių laidų ciklui „Lietuvos bažnyčios“ įsigijimo ūkines operacijas (faktiškai nebuvo sukurtas PVM objektas). Atitinkamai ir UAB "B1" iš klubo „Kolibris“ įmonės faktiškai neįgijo

filmuotos medžiagos bei autoriųjų teisių laidų ciklui „Lietuvos bažnyčios“ ir savo apskaitos dokumentuose atvaizdavo neįvykusias ūkines operacijas. Šias savo išvadas Šiaulių apylinkės teismas grindė Radviliškio rajono apylinkės teismo 2007-06-29 nuosprendžiu, kuriuo Y. B. pripažintas kaltu padaręs nusikaltimus, numatytus BK 222 straipsnio 1 dalyje ir 221 straipsnio 1 dalyje, bei Šiaulių m. apylinkės teismo 2007-07-16 nuosprendžiu, kuriuo K. E. pripažintas kaltu padaręs nusikaltimą, numatytą BK 222 straipsnio 1 dalyje bei kitais baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais.

Remiantis aptartų įsiteisėjusių teismo sprendimų nustatytais faktinėmis aplinkybėmis (Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 57 straipsnio 2 dalis), padaryta išvada, kad klubo „Kolibris“ įmonė ir UAB "B1" realiai neįsigijo filmuotos medžiagos bei autoriųjų teisių laidų ciklui „Lietuvos bažnyčios“ ir savo buhalterinės apskaitos dokumentais įformino neįvykusias filmuotos medžiagos bei autoriųjų teisių laidų ciklui „Lietuvos bažnyčios“ įsigijimo ūkines operacijas, dėl ko šių prekių negalėjo parduoti UAB "A1" (sukurti realaus PVM objekto). Todėl konstatuota, kad Šiaulių AVMI išvados, jog 2006 m. 01, 03, 06 ir 09 mėn. klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vardu UAB "A1" išrašytose PVM sąskaitose faktūrose už teisę transliuoti laidas „Lietuvos bažnyčios“ įformintos neįvykusios ūkinės operacijos, dėl ko pagrįstai nepripažinta Bendrovės teisė į 18 792 Lt pirkimo PVM atskaitą ir 104 400 Lt sąnaudų pripažinimą.

Sprendime nurodyta, kad baudžiamosios bylos nutraukimas dėl senaties termino neužkerta kelio remtis baudžiamojoje byloje nustatytais įrodymais (LVAT 2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-887-442/2016), todėl Pareiškėjo motyvai, jog nutraukus baudžiamąją bylą dėl senaties, jos tyrimo metu surinkti duomenys neturi įrodomosios galios, atmesti kaip nepagrįsti.

Inspekcija taip pat paaiškino, kad Šiaulių AVMI patikrinimo metu nustatytais duomenimis, UAB "A1" pasibaigė po reorganizavimo ir buvo prijungta prie UAB "D1" (kuri nuo 2010-12-31 tęsia veiklą pavadinimu UAB "C1" kuri perėmė visas Bendrovės teises ir pareigas. Pagal MAĮ 91 straipsnį reorganizuoto juridinio asmens mokesstinę prievolę privalo įvykdyti jo teisių ir pareigų perėmėjas. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad reorganizuoto juridinio asmens teisių ir pareigų perėmėjui pereina prievolė padengti visas nesumokėtas reorganizuoto juridinio asmens mokesčio ir su juo susijusias sumas (tarp jų paaiškėjusias po juridinio asmens reorganizavimo). Atsižvelgiant į aptartas MAĮ nuostatas, Pareiškėjas, kaip UAB "A1" teisių ir pareigų perėmėjas, yra atsakingas už UAB "A1" mokesčines prievoles, apskaičiuotas ir po reorganizavimo už ankstesnį laikotarpį, todėl mokesčinis patikrinimas Bendrovės atžvilgiu buvo atliktas pagrįstai.

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

Pareiškėjo skundas tenkintinas ir Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo patvirtintas Šiaulių AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo Pareiškėjui (kaip Bendrovės teisių perėmėjui) nurodyta sumokėti PVM ir PM bei su šiais mokesčiais susijusias sumas, nes Šiaulių AVMI atlikto UAB „Lignita“ mokesčio patikrinimo metu (ši Bendrovė pasibaigė po reorganizavimo ir buvo prijungta prie Pareiškėjo) konstatavo, jog šiai Bendrovei 2006 m. 01, 03, 06 ir 09 mėn. klubo „Kolibris“ įmonės ir UAB "B1" vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose įformintos neįvykusios ūkinės operacijos. Todėl konstatuota, kad Bendrovė nepagrįstai pagal aptartus dokumentus atskaitė 18 792 Lt pirkimo PVM ir 104 400 Lt paslaugų įsigijimo vertę priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog įvertinus tai, kad jis Teismui yra apskundęs Inspekcijos sprendimą, kuriuo Šiaulių AVMI yra pavesta iš naujo išnagrinėti jo skundą, taip pat Komisijos sprendimą, kuriuo šis Inspekcijos sprendimas paliktas nepakeistu, Šiaulių AVMI neturėjo teisinio pagrindo atlikti pakartotinį patikrinimo akto vertinimą ir priimti naują sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Taip pat, Pareiškėjo vertinimu, Bendrovės

mokestinis patikrinimas atliktas neturint teisinio pagrindo, nes ji yra likviduota, todėl patikrinimo metu apskaičiuotos mokestinės prievolės negalėjo būti nurodytos įvykdyti Pareiškėjui, be to, patikrinimo metu mokesčių administratorius rėmėsi neleistiniais įrodymais, nevertino ir neatsižvelgė į Pareiškėjo pateiktus įrodymus. M. N. metu Pareiškėjo atstovė palaikė skunde išdėstytus motyvus ir prašė Pareiškėjo skundą tenkinti.

Kadangi Pareiškėjas savo skunde pirmiausia kelia klausimą dėl mokesčių administratoriaus veiksmų teisėtumo įvykdžius pakartotinę Patikrinimo akto nagrinėjimo procedūrą, priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nors Pareiškėjas dėl Inspekcijos pavedimo atlikti šiuos veiksmus yra inicijavęs teisminį ginčą, todėl Komisija sprendime pirmiausia ir pasisakys dėl šių Pareiškėjo skundo motyvų ir mokesčių administratoriaus veiksmų teisėtumo bei pagrįstumo.

Iš Pareiškėjo skunde nurodomos informacijos matyti, kad Vilniaus apygardos administraciniame teisme šiuo metu yra nagrinėjama administracinė byla Nr. eI3-4981-983/2020 pagal Pareiškėjo skundą dėl Komisijos 2020-07-02 sprendimo Nr. S-129 (7-103/2020), kuriuo patvirtintas Inspekcijos 2020-04-10 sprendimas Nr. 69-42. Paminėtina, kad Komisija, Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020-09-04 raštu Nr. eI3-4457-764/2020, buvo informuota apie Pareiškėjo kreipimąsi į teismą, prašant Teismui pateikti su Komisijos 2020-07-02 sprendimo Nr. S-129 (7-103/2020) priėmimu susijusią medžiagą. Inspekcija 2020-04-10 sprendimu Nr. 69-42, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą dėl Šiaulių AVMI 2020-01-13 sprendimo Nr. (44.1) FR0682-22, nusprendė panaikinti Šiaulių AVMI 2020-01-13 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-22 ir pavesti priimti naują sprendimą. Inspekcija konstatavo, jog siekiant pašalinti nustatytus trūkumus nagrinėjamoje byloje ir teisingai apskaičiuoti Bendrovės (nurodytas sumokėti Pareiškėjui) mokestines prievoles, kylančias iš PVM įstatymo ir PM įstatymo nuostatų vertinimo, yra pagrindas pavesti Šiaulių AVMI priimti naują sprendimą. Inspekcijos vertinimu, vietos mokesčių administratorius nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai ištyrė ir nustatė visas reikšmingas faktines aplinkybes, nesurinko pakankamų įrodymų teisingai apskaičiuojant Pareiškėjo mokestines prievoles, o šių trūkumų negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras.

Nepaisant Pareiškėjo inicijuoto ginčo Teisme dėl Komisijos (taip pat Inspekcijos) sprendimų pagrįstumo, Šiaulių AVMI, vykdydama Inspekcijos 2020-04-10 sprendimą Nr. 69-42, iš naujo išnagrinėjusi patikrinimo aktą, 2020-09-07 sprendimu Nr. (44.1) FR0682-V44-45 jį pakeitė, apskaičiuodama Bendrovei (Pareiškėjui) PVM ir PM bei su šiais mokesčiais susijusias sumas. Inspekcija, išnagrinėjusi 2020-09-28 Pareiškėjo skundą dėl Šiaulių AVMI 2020-09-07 sprendimo Nr. (44.1)-FR0682-V44-45, savo 2020-11-26 sprendimu Nr. 69-117 jį patvirtino.

Inspekcijos atstovas M. N. metu nurodė, jog jam yra žinomos aplinkybės dėl inicijuoto ginčo Teisme, tačiau paaiškino, kad Šiaulių AVMI priėmė 2020-09-07 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nes jo priėmimo metu galimai nežinojo apie Pareiškėjo kreipimąsi į Teismą. Taip pat nurodė, kad norminiai aktai neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti mokestinę prievolę, todėl tai, kad Inspekcijos sprendimas, kuriuo vietos mokesčių administratoriui pavesta iš naujo nagrinėti Pareiškėjo skundą, apskųstas Teismui, nesudaro pagrindo pripažinti, kad mokesčių administratoriaus veiksmai yra atlikti nepagrįstai.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skundo motyvų, susijusių su mokesčių administratoriaus atliktų veiksmų teisėtumu, paminėtina, kad tiek centrinis, tiek vietos mokesčių administratorius yra viešojo administravimo institucijos, kurios savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo, MAĮ ir kitų jų veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis. MAĮ nuostatos (taip pat poįstatyminiai teisės aktai) detalčiai reglamentuoja mokesčių administratoriaus administracines procedūras, jų tvarką ir nustato sąlygas, kurioms esant, konkreti procedūra gali vykti, o MAĮ 32 straipsnio 3 punktą nustato, kad mokesčių administratorius turi tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų. MAĮ numato ir mokesčių administratoriaus veiksmų kontrolės mechanizmo galimybę, nes pagal MAĮ 144 straipsnį

mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą. MAĮ IX skyrius nustato mokestinių ginčų procedūras, reglamentuoja ikiteisminių ginčus nagrinėjančių institucijų veiklą, priimamus sprendimus, priimtų sprendimų vykdymą ir kt. Tokiu būdu MAĮ 158 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad praėjus šiame Įstatyme nustatytiems sprendimo dėl mokestinio ginčo apskundimo terminams, centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos priimtą sprendimą privalo vykdyti ginčo šalys, taip pat su ginču susiję tretieji asmenys. Mokesčių mokėtojui apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą ir kilus mokestiniam ginčui, privalomu tampa sprendimas, kuris bus priimtas išnagrinėjus mokestinį ginčą, tai yra įsiteisėjęs teismo sprendimas, o tol, kol vyksta mokestinis ginčas, ginčijamo sprendimo vykdymas sustabdomas (LVAT 2008-06-13 nutartis adm. byloje Nr. A-525-932/2008). Paminėtina ir tai, jog konkrečių MAĮ IX skyriuje numatytų Inspekcijos priimamų sprendimų (tokių, kaip, pavyzdžiui, atlikti pakartotinį patikrinimą) vykdymo procesus detalai reglamentuoja Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių (toliau – Patikrinimų atlikimo taisyklės) nuostatos. Patikrinimų atlikimo taisyklių 46 punkte nustatyta, jog tais atvejais kai mokesčių administratorius, tvirtindamas patikrinimo aktą, arba mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija priima sprendimą, kurio pagrindu turi būti atliktas pakartotinis patikrinimas, toks patikrinimas turi būti pradėtas per 10 darbo dienų nuo teisės aktų nustatyto šio sprendimo apskundimo termino pasibaigimo, o jei tai teismo sprendimas – nuo jo įsiteisėjimo. Jeigu teisės aktų nustatyta tvarka sprendimas, kurio pagrindu turi būti atliktas pakartotinis patikrinimas, apskundžiamas, pakartotinis patikrinimas nepradedamas. Jeigu mokesčių mokėtojui skundo padavimo terminas atnaujinamas, pradėtas pakartotinis patikrinimas turi būti sustabdomas. Taigi aptartos normos numato mokesčių administratoriaus teisę pradėti pakartotinius kontrolės veiksmus tik tuo atveju, jeigu dėl pavedimo juos atlikti nėra inicijuotas ginčas, o tuo atveju, kai tokia informacija paaiškėja vėliau (pavyzdžiui, atnaujinus skundo padavimo terminą), pradėti veiksmai nebevykdomi iki paaiškės ginčo baigtis. MAĮ ir kituose norminiuose aktuose įtvirtintas teisinis reglamentavimas užtikrina konkrečių administravimo procedūrų nuoseklumą, stabilumą ir tai, kad jos vykdomas tik tuomet, kai nėra jokių abejonių dėl jų pagrįstumo. Tai užtikrina galimą mokesčių administratoriaus priimamų sprendimų kontrolės mechanizmą, efektyvų mokesčių administratoriaus išteklių panaudojimą ir be reikalo netrikdo mokesčių mokėtojo veiklos. Komisija sutinka su Inspekcijos atstovo pozicija dėl mokesčių administratoriaus pareigos nustatyti mokestinę prievolę, tačiau pažymi ir tai, jog mokesčių administratorius jam suteiktas pareigas gali įgyvendinti tik veikdamas pagal teisės aktų reikalavimus. Situacija, kai neišsprendus ginčo dėl Inspekcijos sprendimo panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir pavesti jam pakartoti administracines procedūras pagrįstumo ir teisėtumo, vietos mokesčių administratorius imasi atlikti pakartotinius veiksmus, ko pasekoje kyla dar vienas mokestinis ginčas ir jame mokesčių mokėtojas kelia tapačius nesutikimo su atliktais mokesčių administratoriaus veiksmais motyvus, kaip ir pirmojo ginčo metu, pažeidžia ne tik MAĮ 158 straipsnio 1 dalies reikalavimus, bet neatitinka teisėtumo, teisingumo, protingumo principų. Komisijos posėdžio metu išdėstyta pozicija, kad Šiaulių AVMI galimai laiku negavo informacijos dėl Pareiškėjo inicijuoto teismo ginčo, nesudaro pagrindo kitaip vertinti aptartų aplinkybių, nes esant imperatyviai MAĮ 158 straipsnio 1 dalies nuostatai bei MAĮ 27 straipsnio 1 dalies 5 punkte įtvirtintai mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo pareigai, tiek Inspekcija, tiek Šiaulių AVMI turėjo imtis iniciatyvos ir susižinoti, ar Inspekcijos 2020-04-10 sprendimas Nr. 69-42 tapo vykdytinu pagal MAĮ 158 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Įvertinus aptartas aplinkybes ir atsižvelgus į ABTĮ 91 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas, LVAT pateikiamus išaiškinimus (LVAT 2016-04-21 nutartis adm. byloje Nr. A-491-438/2016) konstatuotina, kad vietos mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo padarė esminį procedūrinį teisės normų pažeidimą,

dėl kurio Inspekcijos sprendimas, kuriuo buvo patvirtintas Šiaulių AVMI sprendimas, negali būti pripažintas pagrįstu, todėl Pareiškėjo skundas tenkintinas, o Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Atsižvelgiant į tai, kad Inspekcijos sprendimas naikintinas, konstatavus esminį procedūrinį teisės normų pažeidimą, Komisija plačiau sprendime nepasisako dėl kitų Pareiškėjo skundo motyvų.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2020-11-26 sprendimą Nr. 69-117.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos 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 pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė