

- **Laikotarpis, už kurį gali būti gražinta (įskaityta) mokesčio permoka (skirtumas).**

**LVAT 2023-03-29 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1144-789/2023 (UAB „Baltic Energy Group“).**

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija priėmė nutartį byloje, kurioje nagrinėtas mokestinis ginčas, kilęs dėl mokesčių administratoriaus sprendimo negražinti (neįskaityti) pareiškėjo turėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skirtumo, susidariusio 2015 ir 2016 metais. Toks sprendimas buvo priimtas konstatavus, kad mokesčio mokėtojas praleido Mokesčių administravimo įstatymo (MAĮ) 87 straipsnio 13 dalyje, galiojusioje prašymo pateikimo metu (2020 m. sausį) nustatytą naikinamąjį senaties terminą šiam skirtumui susigražinti (įskaityti), t. y. taikytas nuo 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojęs sutrumpintas senaties terminas.

LVAT konstatavo, kad, išskyrus aiškiai teisės aktuose nurodytus atvejus, vien gražintino (įskaitytino) mokesčio skirtumo (permokos) nurodymas mokesčio deklaracijoje pats savaime negali būti pripažintas veiksmu, liudijančiu, kad mokesčio mokėtojas siekia jį susigražinti (įskaityti), kaip tai nurodyta MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje; kitaip galėtų būti vertinama, jei su mokesčio deklaracijos pateikimu ir (ar) jos patikslinimu susijusios aplinkybės objektyviai patvirtintų mokesčio mokėtojo siekį inicijuoti minėtas permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo) procedūras.

LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, trumpesni mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo (senaties) terminai MAĮ buvo nustatyti iš anksto, o pereinamojo laikotarpio nuostatomis atidėtas jų įsigaliojimo laikotarpis buvo protingas ir pakankamas atidžiam ir rūpestingam apmokestinamajam asmeniui pasiruošti būsimiems pasikeitimams ir, esant būtinybei, nustatyta tvarka pateikti prašymą dėl PVM permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo). Todėl nagrinėtos bylos atveju turėjo būti taikoma MAĮ 87 straipsnio 13 dalis, skaitoma kartu su nuo 2020 m. sausio 1 d. galiojusia MAĮ 68 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią skirtumas (permoka) pareiškėjui galėjo būti gražintas už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus nuo prašymo pateikimo dienos.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=df1c2be2-e5d2-4ccc-8f1f-8e58d06d6e5a>

- **0 proc. PVM tarifas, PVM įstatymo 49 str. 1 dalis. Tiekimų Bendrovės sąžiningumo aspektu vertinimas, kuomet už prekių išsiuntimą ar išgabėtimą į kitą valstybę narę yra atsakingas šių prekių įgijėjas.**

**LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2023-05-17 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-72-575/2023 (UAB „Ervin“).**

Ginčas kilo dėl Inspekcijos sprendimo dalies, kuria pareiškėjui papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti į biudžetą PVM bei su juo susijusios sumos už 2012-2014 m. Bendrovės vykdytus tiekimus Lenkijos įmonėms F.H. U. Rafal Kosiarz, MB PROGRESS Sp Z o. o. ir TEXKO Sp. z o. o. bei Estijos įmonei UTEREX OU (toliau - ir ginčo tiekimai). Sprendimas priimtas mokesčių administratoriui konstatavus, kad pareiškėjas nepagrįstai ginčo tiekimus kvalifikavo kaip tiekimus Bendrijos viduje, nes prekės (rapsų aliejus, dyzelinis kuras) (toliau - ir ginčo prekės) nebuvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos.

Mokesčių administratorius, be kita ko, nurodė, kad patikrinimo metu surinktų tiesioginių bei netiesioginių įrodymų visuma paneigia Bendrovės tvirtinimą dėl prekių išgabėtimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos, todėl konstatavo, kad vykdant ginčo tiekimus prekės (jų dalis) nebuvo išgabentos. Tokią išvadą Inspekcija padarė, be kita ko, remdamasi iš kitų valstybių narių kompetentingų institucijų gauta informacija bei lygindama pareiškėjo pateiktus duomenis, įskaitant nurodytus prekių gabėtimą dokumentuose, su muitinės pateiktais transporto priemonių valstybinių numerių ir kontenerių kodų atpažinimo sistemos duomenimis apie aktualiais laikotarpiais Lietuvos Lenkijos ir Lietuvos Latvijos sienas kirtusias transporto priemones.

Mokesčių administratorius šių tiekimų Bendrovės sąžiningumo aspektu nevertino.

Nesutikdamas su tokiu mokesčių administratoriaus sprendimu pareiškėjas pateikė skundą Komisijai, kuri 2021 m. vasario 19 d. sprendimu Nr. S-27 (7-178/2020), be kita ko, panaikino ginčijamą Inspekcijos sprendimo dalį ir pavedė šiam mokesčių administratoriui iš naujo išnagrinėti klausimą dėl minėto patikrinimo akto tvirtinimo.

Savo sprendime Komisija, be kita ko, konstatavo, kad: (i) teisė disponuoti ginčo prekėmis įgijėjams (jų vardu veikusiems asmenims) buvo perduotos Bendrovei priklausančiame sandėlyje, šias prekes pakraunant į jų pačių (įgijėjų) parūpintas transporto priemones; (ii) už ginčo prekių išgabėnimą į kitą valstybę narę buvo atsakingi įgijėjai; (iii) ginčo prekės nebuvo išgabėtos. Atitinkamai Komisija iš esmės vertino, kad sprendžiant dėl pareiškėjo pareigos į valstybės biudžetą sumokėti PVM už ginčo tiekimus, mokesčių administratorius privalėjo vertinti Bendrovės sąžiningumą, t. y., ar ji žinojo ar, būdama atidi ir rūpestinga, galėjo žinoti apie įgijėjų sukčiavimą PVM srityje (dalyvavimą į sukčiavimą įtrauktame sandoryje).

Tuo tarpu mokesčių administratorius iš esmės laikėsi pozicijos, jog konstatavus, kad ginčo prekės nebuvo išgabėtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, ginčo tiekimai turėjo būti apmokestinami taikant standartinį PVM tarifą, o pareiga šį mokestį sumokėti teko pareiškėjui, nepriklausomai nuo jo sąžiningumo bei to, kas (tiekėjas ar įgijėjas) prekes gabeno.

LVAT nutarties 28-34 punktuose pasisakė dėl sandorio kvalifikavimo kaip tiekimo Bendrijos viduje sąlygų.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, jog nagrinėjamu atveju Komisija ir atsakovas (centrinis mokesčių administratorius) iš esmės skirtingai interpretuoja mokesčių įstatymų nuostatas, vertindami dėl tiekėjo sąžiningumo reikšmės, sprendžiant dėl jo pareigos sumokėti PVM už ginčo tiekimus, kai vykdančiam Bendrijos viduje įgijėjai (jų vardu veikiantys asmenys) šių prekių neišgabėna į kitą valstybę narę.

Taigi, LVAT pasisakė dėl pareiškėjui tenkančios įrodinėjimo naštos bei jo sąžiningumo, vykdančiam ginčo tiekimus, reikšmės.

LVAT nurodė, jog nesant atitinkamų Sąjungos ir (ar) nacionalinių teisės aktų nuostatų, iš 0 proc. PVM tarifą pritaikiusio tiekėjo negali būti reikalaujama aplinkybė, kad yra tenkinamos tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos, įrodinėti kitais nei konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) gaunamais ir turimais šias sąlygas patvirtinančiais įrodymais. Būtent atsižvelgiant į šią sąlygą yra atliekamas vertinimas, ar tiekėjas įvykdė pareigas, kurios jam tenka įrodymų srityje (žr. išplėstinės teisėjų kolegijos 2019 m. gruodžio 18 d. nutarties administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019 40-42 punktus ir juose nurodytą administracinių teismų bei Teisingumo Teismo praktiką).

Paminėjo, kad, atsakydamas į klausimą, ar tam, kad tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas, valstybė narė gali reikalauti iš apmokestinamojo asmens, kad jis įsitikintų tuo, jog prekės fiziškai išgabėtos iš šios valstybės narės teritorijos, Teisingumo Teismas 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, (C-273/11, EU:C:2012:547) 41 punkte pažymėjo, kad jei nėra jokio patikimo įrodymo, kuris leistų daryti išvadą, jog atitinkamos prekės buvo išgabėtos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tuo, kad apmokestinamasis asmuo įpareigojamas pateikti tokį įrodymą, neužtikrinamas teisingas ir paprastas neapmokestinimo taikymas. Priešingai, dėl tokios pareigos šio apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinami tiekimai Bendrijos viduje arba būtinybės įskaičiuoti PVM į pardavimo kainą (taip pat žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:54, 50 ir 51 p.; 2014 m. spalio 9 d. sprendimo byloje *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 32 p.). Taigi įpareigojimas mokesčių mokėtoją pateikti įtikinamų įrodymų, kad prekės buvo fiziškai išgabėtos iš tiekimo valstybės narės, negarantuoja teisingo ir paprasto atleidimo nuo mokesčio taikymo (2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:54, 51 p.).

Maža to, kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, kai teisė kaip savininkui disponuoti atitinkama preke yra perduota įgijėjui tiekimo valstybės narės teritorijoje ir kai įgijėjas įsipareigoja nugabenti šią prekę į paskirties valstybę narę, reikia atsižvelgti į tai, kad įrodymas, kurį tiekėjas gali pateikti mokesčių institucijoms, iš esmės priklauso nuo įrodymų, kuriuos šiuo tikslu jis gauna iš įgijėjo (pvz., žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 42 p.; 2018 m. birželio 20 d. sprendimo byloje *Enteco Baltic*, C-108/17,

EU:C:2018:473, 67 p.; taip pat pagal analogiją žr. 2017 m. birželio 14 d. sprendimo byloje *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 66 p.).

Be to, tokiu atveju, t. y. kai įgijėjas gauna teisę disponuoti preke kaip savininkas tiekimo valstybėje narėje ir įsipareigoja ją nugabenti į paskirties valstybę narę, kaip tai yra tiekimo su sąlyga pasiimti prekes iš tiekėjo sandėlio atveju, tiek, kiek įmanoma, reikia atsižvelgti į pirkėjo ketinimus įsigijimo momentu, su sąlyga, kad jie pagrįsti objektyviais įrodymais (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimo byloje *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 34 p.).

Kaip minėta, nagrinėjamu atveju Komisija iš esmės pripažino, jog atsakovas įrodė, kad ginčo prekės nebuvo faktiškai išvežtos iš Lietuvos teritorijos. Pareiškėjas skundo dėl tokios Komisijos sprendimo dalies pirmosios instancijos teismui neteikė, o ir išplėstinė teisėjų kolegija, susipažinusi su bylos medžiaga ginčo šalių procesiniuose dokumentuose, įskaitant teiktus Komisijai, išdėstytais argumentais, taip pat įvertinusi Patikrinimo akto bei Inspekcijos ir Komisijos sprendimų turinį, nurodė, jog neturi pagrindo konstatuoti, kad nagrinėjamu atveju buvo padaryta akivaizdi įrodymų vertinimo klaida, leidžianti abejoti Komisijos išvados teisingumu bei pagrįstumu.

Nepaisant to, vien aplinkybė, kad mokesčių administratorius, be kita ko, remdamasis mokesčio patikrinimo metu iš institucijų, įskaitant kitų valstybių narių kompetentingas mokesčių institucijas, gautais duomenimis, įrodo, jog įgijėjai, sukčiaudami ir nevykdydami savo įsipareigojimų, atitinkamų prekių neišgabeno iš tiekimo valstybės narės teritorijos, savaime neleidžia konstatuoti, kad tiekėjas neįvykdė jam tenkančios aptariamoms įrodinėjimo pareigos. Iš tiesų, tokiu atveju, koks yra nagrinėjamas šioje byloje, pakanka, kad sąžiningas (šios aplinkybės Inspekcija nagrinėjamu atveju nevertino, todėl nepaneigė pareiškėjo sąžiningumo) tiekėjas pateiktų įrodymus, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančius jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje (šiuo klausimu, be kita ko, žr. Teisingumo teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:54, 68 p.).

*Dėl tiekėjo (pareiškėjo) sąžiningumo reikšmės.*

LVAT nurodė, jog sprendžiant dėl pareiškėjo pareigos sumokėti PVM už ginčo tiekimus, svarbu akcentuoti, jog, kaip minėta, Komisija nagrinėjamu atveju taip pat konstatavo, kad teisės, kaip savininkams disponuoti ginčo prekėmis, buvo perduotos įgijėjams (jų vardu veikusiems asmenims) Lietuvos Respublikos teritorijoje ir būtent jie (įgijėjai) įsipareigojo nugabenti šias prekes į kitas (paskirties) valstybės nares (ginčo šalys neginčija šių faktinių aplinkybių, kurių buvimą, kaip minėta, konstatavo Komisija, įvertinusi byloje surinktus įrodymus).

Šiuo atveju Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad kai tiekėjas įvykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o įgijėjas neįvykdė sutartinio įsipareigojimo išsiųsti ar išgabenti atitinkamą prekę iš tiekimo valstybės narės, pastarasis turi turėti prievolę sumokėti PVM šioje valstybėje narėje (2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:54, 67 p.; 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 43 p.). Iš tiesų, jeigu įgijėjui nebūtų taikoma jokia atsakomybė, jis galėtų neišsiųsti arba neišgabenti prekių iš tiekimo valstybės narės ir jų nedeklaruoti PVM tikslais numatomoje paskirties valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:54, 58 p.). Taigi, Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje jau yra nusprendęs, kad pagal bendrą taisyklę aptariamam atveju pareiga įvykdyti mokesčines prievoles tenka ne tiekėjui, bet įgijėjui, neįvykdžiusiam savo pareigų atitinkamas prekes išgabenti iš tiekimo valstybės narės teritorijos.

Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, jog tokiu atveju teisėta reikalauti, kad tiekėjas veiktų sąžiningai ir imtųsi visų protingų priemonių, kurių tik gali, kad užtikrintų, jog sudaromi sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu mokesčių srityje (be kita ko, žr. Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimo byloje *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 38 p.).

Be to, ir tuomet, kai vykdamas atitinkamą tiekimą įgijėjas sukčiauja, kaip yra nagrinėjamu atveju, ir jei mokesčių administratorius nėra tikras, kad prekių tikrai nebėra tiekimo valstybėje narėje, Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Kitaip tariant, jei įgijėjas sukčiavo, yra pateisinama tiekėjo teisei į neapmokestinimą PVM taikyti sąžiningumo reikalavimą (Teisingumo

Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 ir 50 p.).

Taigi, kaip jau konstatavo Teisingumo Teismas 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:54 68 punkte, draudžiama tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms įpareigoti tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokiame sukčiavime.

Iš paminėtos Teisingumo Teismo jurisprudencijos yra aiškiai matyti, kad tuo atveju, kai teisė kaip savininkui disponuoti atitinkama preke yra perduota įgijėjui tiekimo valstybės narės teritorijoje, turint tikslą vykdyti tiekimą Bendrijos viduje, ir kai įgijėjas įsipareigoja nugabenti šią prekę į paskirties valstybę narę, kaip yra nagrinėjamu atveju, sąžiningas tiekėjas negali būti įpareigotas sumokėti PVM už šį tiekimą, kai įgijėjas neįvykdo savo pareigos šią prekę išgabenti. Kitaip tariant, tokiu atveju vien aplinkybė, jog atitinkama prekė nebuvo įgijėjo faktiškai (fiziškai) išvežta iš tiekimo valstybės narės teritorijos, savaime nelemia tiekėjo pareigos į valstybės biudžetą sumokėti PVM už šį tiekimą - įvykęs prekių tiekimas turi būti vertinamas šio apmokestinamojo asmens (tiekėjo) sąžiningumo reikalavimų aspektu.

Kitaip galėtų būti vertinama tuomet, kai vykdant tiekimą Bendrijos viduje už atitinkamų prekių išsiuntimą ar išgabėtimą į kitą valstybę narę yra atsakingas pats šių prekių tiekėjas - tokiu atveju paneigus prekių išsiuntimo ar išgabėtimo į kitą valstybę narę faktą (paneigus šiuo tikslu šio apmokestinamojo asmens pateiktus įrodymus), aptariamas tiekėjo sąžiningumas nėra aktualus sprendžiant dėl jo pareigos sumokėti PVM už šiuos tiekimus į valstybės biudžetą.

Taigi, LVAT konstatavo, jog nepagrįstu pripažinti atsakovo ir pirmosios instancijos teismo teiginys, kad tokiu, kaip nagrinėjamas, atveju (t. y. kai įgijėjai, kuriems teisė disponuoti ginčo prekėmis kaip savininkams buvo perduota Lietuvoje, įsipareigojo išgabenti šias prekes į kitas valstybės nares), mokesčių administratoriui nustačius, kad tiekiamos prekės nebuvo išgabentos iš tiekimo šalies teritorijos, neturi būti nustatomas tiekėjo nesąžiningumas, siekiant šį apmokestinamąjį asmenį (tiekėją) pripažinti atsakingu už PVM sumokėjimą į valstybės biudžetą.

Mokesčių administratoriui pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=bbd3bd22-95e6-46b9-9588-7d6668c58753>

- **Akcizų apskaičiavimas taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas.**

**LVAT 2023-01-25 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-69-575/2023 (R. M.).**

Ginčas kilo dėl papildomai apskaičiuotų akcizų ir su juo susijusių sumų ūkininkui gazolius panaudojus ne žemės ūkio produktų gamybai.

LVAT konstatavo, jog mokesčių administratoriaus atlikto ekonominio modelio paskaičiavimai įrodo, kad šildymui skirtas kuras nebuvo panaudotas žemės ūkio produkcijos džiovinimo ūkinėms operacijoms, skirtingai nei teigia kurą lengvatinėmis sąlygomis įsigijęs pareiškėjas. Kad kuras buvo panaudotas pagal tikslinę paskirtį privalo įrodyti ūkio subjektas, o ne mokesčių administratorius. Kaip ir koku būdu išleido į rinką pareiškėjas kurą įsigytą lengvatinėmis sąlygomis nėra šios bylos nagrinėjimo dalykas.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=7ca6f310-7df6-4304-abb6-7bb293457be7>

- **PVM atskaitos nepripažinimas, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Bendrovė žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.**

**LVAT 2023-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-88-575/2023 (UAB „Arsimona“).**

Ginčas kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino Bendrovės teisės įtraukti į PVM atskaitą PVM, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Bendrovė žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Pirmosios instancijos teismas nurodė, kad įvertinus surinktą informaciją, konstatuotina, kad pareiškėjas žinojo / turėjo galimybę žinoti, kad UAB „Valymo ir priežiūros centras“ nesumokės PVM į biudžetą, pareiškėjas elgėsi nesažiningai, todėl mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino UAB „Arsimona“ teisės į PVM atskaitą bei leidžiamus atskaitymus pagal ginčo PVM sąskaitas faktūras ir pagrįstai papildomai apskaičiavo ir nurodė sumokėti 103 608 Eur PVM. Iš apeliacinio skundo matyti, kad apeliantas su pirmosios instancijos teismo atliktu įrodymų vertinimu nesutiko.

Dėl apeliacinio skundo argumentų LVAT pažymėjo, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, aiškindamas susijusias Europos Sąjungos teisės normas, yra konstatavęs, kad Europos Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinamą PVM; teismas turi įvertinti visą pagrindinėje byloje pateiktą informaciją ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar asmuo veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, jog importo ir tiekimo operacijos nelėmė jo sukčiavimo mokesčių srityje (žr., pvz., ESTT 2018 m. birželio 20 d. sprendimą byloje UAB „Enteco Baltic“ prieš Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, dalyvaujant Vilniaus teritorinei muitinei (byla C-108/17, 94-95 punktai).

Be to, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad kova su galimais sukčiavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos (1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas) pripažintas ir skatinamas tikslas. Jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data grąžinti atskaitytas sumas, o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant. Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad, įsigydamas prekes, jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne. Nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, netgi jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (žr., pvz., ESTT 2006 m. liepos 6 d. sprendimą sujungtose bylose Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL (sujungtos bylos C-439/04 ir C-440/04, 54-59 punktai).

LVAT nurodė, jog vadovaujantis aukščiau paminėta teise, vienas iš klausimų, spręstinių byloje, yra susijęs su įrodinėjimu, t. y. ar įrodyta byloje, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje. ABTĮ 56 straipsnio 7 dalyje įtvirtina, kad teismas įvertina įrodymus pagal vidinį savo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių viseto išnagrinėjimu, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais. Taigi, konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Pagal ABTĮ 56 straipsnio 7 dalį įrodymų vertinimas, kaip objektyvios

tiesos nustatymo procesas, grindžiamas subjektyviu faktoriumi - vidiniu įsitikinimu. Vidinis įsitikinimas - tai ne išankstinis įsitikinimas, nuojauta, o įrodymais pagrįsta išvada, kuri padaroma iš surinktų įrodymų, kada išnagrinėjami reikšmingi faktai, iškeliamos ir ištiriamos galimos versijos, įvertinami kiekvienas įrodymas atskirai ir jų visuma. LVAT, atsižvelgdamas į aukščiau paminėtas taisykles, patikrinęs bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, konstatavo, kad iš esmės sutinka su pirmosios instancijos teismo padarytomis išvadomis, t. y. iš esmės pritaria žemesnės instancijos teismo atliktam įrodymų vertinimui ir teisės taikymui bei sutinka su žemesnės instancijos teismo sprendimo motyvais ir jų nebekartoja, tačiau atsižvelgdamas į pareiškėjo apeliaciniame skunde nurodytus argumentus, juos papildo.

Visų pirma, apeliantas UAB „Arsimona“, ginčydamas pirmosios instancijos teismo išvadą, įrodymus vertina atskirai. LVAT nuomone, toks požiūris nėra priimtinas ir sprendžiant apie tai, ar Bendrovė žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje, vertintina visuma įrodymų esančių byloje. Taip pat, aplinkybė, ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, gali būti įrodinėjama ne tik tiesioginiais įrodymais, bet ir netiesioginių įrodymų visuma.

Pažymėjo, kad šioje byloje nustatytos aplinkybės, kad UAB „Arsimona“ kontrahentė UAB „Valymo ir priežiūros centras“ nedeklaravo PVM apmokestinamų sandorių pagal 2018 m. kovo mėnesį išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nedeklaravo įsigijimų iš ES PVM mokėtojų PVM apmokestinamų sandorių ir pardavimo PVM sumų, nedeklaravo ir nemokėjo dalies pardavimo PVM sumų, kurias išskyrė PVM sąskaitose faktūrose, išrašytose sandorių grandinės dalyviui - pareiškėjui. Iš to matyti, kad pareiškėjo kontrahentė UAB „Valymo ir priežiūros centras“ sukčiavo PVM srityje.

UAB „Arsimona“ akcentavo, kad įmonės direktorius Y. S. buvo Lietuvos Respublikoje tuo metu, kai buvo pasirašoma 2017 m. gruodžio 28 d. Tiekimo sutartis Nr. VPC 2017-12-28. Dėl šių argumentų teisėjų kolegija pažymėjo, kad apeliaciniame skunde nurodyti argumentai ir aplinkybės šio fakto nepatvirtina. Byloje pateiktas Šiaulių banko blankas (parašų ir antspaudo pavyzdžių kortelė) neįrodo, kad pareiškėjo direktorius po 2017 m. gruodžio 19 d. lankėsi Lietuvoje. Mokestinio patikrinimo metu, patikrinus duomenis apie Y. S. atvykimą į Lietuvą ir išvykimą iš Lietuvos, nustatyta, kad minėtas asmuo į Lietuvą buvo atvykęs 2017 m. gruodžio 18 d. 11:48, o 2017 m. gruodžio 19 d. 16:45 išvyko iš Lietuvos. Objektivių duomenų, kad po 2017 m. gruodžio 19 d. išvykimo Y. S. dar būtų lankęsis Lietuvoje, byloje nėra. Be to, iš byloje esančių įrodymų matyti, kad nėra duomenų, kad Ukrainos piliečiui Y. S. būtų deklaruotas ir mokėtas atlyginimas. Pirmąją tapimo Bendrovės direktoriumi dieną, t. y. 2017 m. gruodžio 19 d., Y. S. išvyko iš Lietuvos, įgaliojęs T. L. vadovauti Bendrovei. Teisėjų kolegijos nuomone, iš visumos patikrinimo akte nurodytų aplinkybių (MGK bylos I t., b. l. 7) seka, kad Bendrovės veiklą organizavo T. L., o Y. S. buvo tik formalus vadovas.

Pareiškėjas teigė, kad Bendrovė niekaip nebuvo susijusi su UAB „Valymo ir priežiūros centras“ ir nežinojo, kad įsigydama prekes dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiuose sandoriuose. Dėl šių argumentų teisėjų kolegija pažymėjo, kad pareiškėjas už įsigytas iš savo kontrahento UAB „Valymo ir priežiūros centras“ 1 218 978,43 Eur vertės prekes sumokėjo tik 9 020,45 Eur ir po šio mokėjimo liko skolingas 1 209 957,98 Eur. Byloje nėra logiškų paaiškinimų, kodėl tiekėjas nereikalauja apmokėti įsiskolinimo, kokios delspinigių sumos dėl laiku neapmokėtų PVM sąskaitų faktūrų pareiškėjui bus apskaičiuotos, taip, kaip numato tiekimo sutarties nuostatos. Be to, pareiškėjo disponuojamų lėšų likutis 2018 m. kovo 21 d. sudarė 53 265,03 Eur. Taigi, darytina išvada, jog 2018 m. kovo 21 d. pareiškėjas UAB „Valymo ir priežiūros centras“ apmokėjo tik 9 020,45 Eur, nors turėjo galimybę apmokėti didesnę sumą ir liko skolingas UAB „Valymo ir priežiūros centras“ 1 209 957,98 Eur, t. y. beveik tiek pat, kiek UAB „Valymo ir priežiūros centras“ 2018 m. kovo 26 d. trišalėje skolų užskaitos sutartyje Nr. 180326-0001 nurodė esantis skolinga Čekijos įmonei FlyNoche s. r. o. Visa tai įrodo, kad pareiškėjas UAB „Arsimona“, nemokėdamas už prekes kontrahentui, didino kontrahento nemokumo problemas ir žinojo bendrą planuojamų sandorių vertę.

Aplinkybės, kad UAB „Valymo ir priežiūros centras“ PVM sąskaitas faktūras dėl plovimo mašinų ir jų priedų tiekimo išrašinėjo anksčiau, dar realiai neturėdamas ir nepatiekęs prekių pareiškėjui, įrodo, kad tarp FlyNoche s. r. o., UAB „Valymo ir priežiūros centras“, pareiškėjo, UAB „eKopija“,

UAB „Toza“ ir UAB „Auto Idea“ vyko bendras sandorių planavimas ir kad visos grandys, įskaitant ir pareiškėją, iš anksto žinojo, kas bus galutiniai prekių pirkėjai.

LVAT pažymėjo, jog nors formaliai ginčo sandoriai nebuvo vykdomi tarp susijusių asmenų PVMĮ 2 straipsnio prasme, tačiau iš patikrinimo akto 1 schemos bei patikrinimo metu nustatytų sandorių sudarymo aplinkybių, kaip kad galutiniai ginčo prekių gavėjai buvo iš anksto žinomi, dar prieš patiekiant prekes pareiškėjui ir pan., matyti, jog visos sandorių schemoje dalyvavusios įmonės negalėjo nežinoti tiekimo aplinkybių.

LVAT teisėjų kolegijos nuomone, šioje byloje įrodyta, kad Bendrovės, UAB „eKopija“, UAB „Toza“ ir UAB „Auto Idea“ UAB „Valymo ir priežiūros centras“ veikla buvo persipynusi, įmonės vienos kitoms teikė paslaugas ir tiekė prekes, vykdė tęstinius sandorius, palaikė ilgalaikį bendradarbiavimą, įmonių vadovai gerai žinojo vienas kitą dėl vykdomų sandorių, apskaitą tvarkė susiję asmenys, todėl minėti ūkio subjektai turėjo galimybę žinoti apie vienas kito veiklą.

Pažymėjo, kad įmonės „eKopija“ ir „Toza“ buvo įtrauktos į 2018 m. kovo 26 d. patvirtintą UAB „Valymo ir priežiūros centras“ kreditorių sąrašą, vadinasi, šios įmonės jau iš anksčiau žinojo, kad UAB „Valymo ir priežiūros centras“ turi nemokumo problemų. Be to, internetinėje erdvėje apie UAB „Valymo ir priežiūros centras“ veiklą ginčo tiekimo metu buvo gausu neigiamos informacijos apie įmonės nemokamą darbo užmokestį darbuotojams ir pan.

Pareiškėjas skunde nurodė, kad mokesčių administratorius, įrodinėdamas Bendrovės galėjimą žinoti, kad dalyvauja sukčiavime, neatliko jokių UAB „Valymo ir priežiūros centras“ kontrolės veiksmų, siekiant patvirtinti ar paneigti patikrinimo akte naudojamų teiginių ir argumentų. Šie pareiškėjo teiginiai yra nepagrįsti, kadangi iš bylos medžiagos matyti, kad patikrinimo metu buvo įvertinti UAB „Valymo ir priežiūros centras“ deklaracijų duomenys, apskaitos dokumentai, apklaustas apskaitą tvarkantis asmuo, surinkta priešpriešinė informacija iš kitų ūkio subjektų, gauta informacija iš Čekijos Respublikos mokesčių administratoriaus, įvertinti dokumentai iš Vilniaus miesto savivaldybės Archyvo, susipažinta su Vilniaus m. Apylinkės teismo civiline byla Nr. e2-1987-960/2019. LVAT nuomone, atsižvelgiant į tai, jog UAB „Valymo ir priežiūros centras“ bankrutavęs, mokesčių administratorius, siekdamas patvirtinti ar paneigti pareiškėjo galėjimą žinoti, kad dalyvauja sukčiavime, atliko pakankamai veiksmų.

Pareiškėjas 2018 m. balandžio 20 d., kai buvo vykdomas skolinių įsipareigojimų sudengimas, jau turėjo galimybę pasinaudoti VMI Išmaniosios mokesčių administravimo informacinės sistemos i.SAF posistemio vartotojams teikiama kryžminio PVM sąskaitų faktūrų sutikrinimo paslauga ir įsivertinti, ar visi duomenys yra apskaityti ir įtraukti, taip pat, ar į pateiktą išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą už 2018 m. kovo mėn. prekių tiekėjas UAB „Valymo ir priežiūros centras“ įtraukė visas 2018 m. kovo mėn. pareiškėjui išrašytas PVM sąskaitas faktūras, tačiau to nepadarė.

LVAT Teisėjų kolegijos nuomone, visuma byloje esančių įrodymų patvirtina, kad pareiškėjas, 2018 m. sausio-kovo mėnesiais, sudarydamas plovimo mašinų ir jų priedų įsigijimo sandorius su UAB „Valymo ir priežiūros centras“, turėjo realią galimybę žinoti (žinojo) apie kontrahento UAB „Valymo ir priežiūros centras“ elgesį ir jo ketinimus vengti pardavimo PVM iš sandorių su pareiškėju mokėjimo į valstybės biudžetą, ir pareiškėjas tokiais savo veiksmais prisidėjo prie pardavimo PVM nesumokėjimo į valstybės biudžetą. Todėl konstatavo, kad pareiškėjui pagrįstai apribota teisė į ginčo PVM atskaitą.

Apibendrinama šioje nutartyje nurodytas bylos faktinės ir teisines aplinkybes, teisėjų kolegija sprendė, kad pirmosios instancijos teismas teisingai įvertino įrodymus ir vadovavosi šiai bylai aktualiomis materialiosios teisės normomis, apeliacinio skundo argumentai nepaneigia pirmosios instancijos teismo atliktos ginčo faktinio ir teisinio aspektų analizės bei padarytų išvadų.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=5c918a49-9749-4dfc-8a27-9dc0a5cce770>

- Dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojui būdai. Dokumento įteikimas susipažinti naudojant Mano VMI. Termino neatnaujinimas skundai pateikti.

LVAT 2023-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-264-815/2023 (D. P.).

Ginčas kilo dėl Komisijos sprendimo, kuriuo nuspręsta neatnaujinti praleisto termino pareiškėjai paduoti skundą dėl VMI sprendimo, teisėtumo ir pagrįstumo.

Pirmosios instancijos teismas atmetė pareiškėjos skundą, pritardamas Komisijos pozicijai, kad pareiškėja skundą dėl VMI sprendimo padavė praleidusi MAĮ 152 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą ir pareiškėjos nurodytos termino praleidimo priežastys nėra svarbios ir nesudaro pagrindo atnaujinti termino skundui dėl VMI sprendimo paduoti. Teismas priėjo prie išvados, kad pareiškėja nebuvo pakankamai rūpestinga ir atidi, mokesčių administratoriaus sprendimo neskundė MAĮ įtvirtinta tvarka ir terminais, o subjektyviai pasirinko kitokį elgesio būdą.

Pareiškėja apeliaciniame skunde su tokia teismo išvada nesutiko ir nurodė, kad teismas neanalizavo aplinkybių dėl pareiškėjos D. G. suteikto įgaliojimo teisėtumo, taip pat tvirtino, kad atsakovas nebuvo pakankamai rūpestingas ir atidus (nepasitiksino pareiškėjos elektroninio pašto adresu, neužblokavo jos paskyros, nesiuntė VMI sprendimo jos gyvenamosios vietos adresu ir pan.).

LVAT akcentavo, jog MAĮ 164 straipsnio 1 dalyje nustatyti alternatyvūs dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojui būdai, t. y. tiesiogiai įteikiant, siunčiant registruotu laišku, telekomunikacijų galiniais įrenginiais, viešai paskelbiant. Telekomunikacijų galiniais įrenginiais dokumentai siunčiami mokesčių mokėtojo nurodytu elektroninio pašto adresu ir patvirtinami teisės aktų nustatyta tvarka. Dokumentai laikomi įteiktais jų išsiuntimo dieną. Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarime gali būti numatytos kitokios šio dokumentų įteikimo būdo sąlygos (MAĮ 164 str. 4 d.).

Šiuo atveju VMI sprendimas pareiškėjai buvo įteiktas susipažinti naudojant Mano VMI.

Naudojimosi Mano VMI tvarką reglamentuoja VMI viršininko 2012 m. spalio 3 d. įsakymu Nr. VA-91 patvirtintos VMI portalo e.VMI autorizuotų elektroninių paslaugų srities Mano VMI naudojimo taisyklės (toliau - Taisyklės). Taisyklių 6 punkte nurodyta, kad asmeniui, kuris registruojasi Mano VMI, yra pateikiamos šios Taisyklės, su kuriomis asmuo turi susipažinti ir patvirtinti, kad suprato šių Taisyklių nuostatas ir sutinka jų laikytis. Sutikdamas su Taisyklėmis, elektroninės paslaugos gavėjas sutinka per Mano VMI gauti iš VMI dokumentus. Registruojantis Mano VMI, būtina nurodyti Mano VMI atstovo elektroninio pašto adresą, kuriuo bus siunčiama elektroninio pašto patvirtinimo nuoroda. Norėdamas naudotis Mano VMI paslaugomis, asmuo privalo suaktyvinti nuorodą, gautą nurodytu elektroniniu paštu, ir tokiu būdu patvirtinti elektroninio pašto adresą. Patvirtinto elektroninio pašto adresu asmeniui bus siunčiami pranešimai apie Mano VMI paskyroje VMI paskelbtą dokumentą elektroninės paslaugos gavėjui ir kita su elektroninių paslaugų vykdymu ir kitomis mokestinėmis procedūromis susijusi informacija.

Nagrinėjamu atveju, remiantis bylos duomenimis ir pateiktais rašytiniais įrodymais, VMI sprendimas Mano VMI pareiškėjos paskyroje buvo patalpintas 2020 m. lapkričio 16 d., taip pat išsiųstas jos nurodytu elektroninio pašto adresu. Atsižvelgus į aukščiau nurodytą teisinį reglamentavimą, LVAT konstatavo, jog atsakovas tinkamai įvykdė pareigą informuoti pareiškėją apie VMI priimtą sprendimą. Pareiškėjos Mano VMI paskyroje prie šio VMI sprendimo nurodyta, kad jis buvo perskaitytas 2020 m. lapkričio 26 d. Kreipdamasi į Komisiją tik 2021 m. gegužės 31 d., pareiškėja praleido skundo padavimo terminą.

Vadovaujantis MAĮ 152 straipsnio 3 dalimi, mokesčių mokėtojui, praleidusiam skundo padavimo terminą dėl priežasčių, kurias ikiteisminė mokestinė ginčą nagrinėjanti institucija pripažįsta svarbiomis, šis terminas minėtos institucijos sprendimu gali būti atnaujintas. Iš paminėto teisinio reglamentavimo matyti, kad būtina sąlyga praleistam terminui atnaujinti yra tai, jog turi egzistuoti svarbios priežastys, kurios sutrukdė asmeniui nustatytu laiku paduoti skundą dėl atitinkamo mokesčių administratoriaus sprendimo (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. gruodžio 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-2563-575/2017). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje svarbios priežastys, dėl kurios praleistas skundo padavimo terminas, sąvoka aiškinama kaip apimanti tik išskirtines, objektyvias, nuo skundą paduodančio asmens valios nepriklaususias aplinkybes (žr., pvz., 2018 m. birželio 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1024-575/2018). Sprendžiant termino atnaujinimo klausimą, taip pat yra atsižvelgiama į svarbių aplinkybių atsiradimo momentą, jų egzistavimo trukmę, taip pat, ar po to, kai minėtos aplinkybės išnyko, asmuo kreipėsi į teismą per protingą laiko tarpą. Vertintina, ar asmuo buvo pakankamai atidus, sąžiningas, ar, priešingai, savo teises įgyvendino nerūpestingai, aplaidžiai. Šia prasme kiekvienam konkrečiam atvejui taikytini ne vidutiniai, o

individualūs sąžiningo, atidaus bei rūpestingo elgesio standartai (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugpjūčio 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-757/2010, 2007 m. rugsėjo 19 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-573/2007). Nepagrįstai atnaujinus terminus, gali būti pakenkta susiklosčiusiam teisinių santykių stabilumui, o nepagrįstai atsisakius terminą atnaujinti, gali būti užkirstas kelias į teisminę gynybą.

LVAT teisėjų kolegija, įvertinusi pareiškėjos nurodytas termino praleidimo priežastis, konstatavo, kad pareiškėja dėl subjektyvių, nuo jos valios priklausančių aplinkybių laiku nepateikė skundo, t. y. pareiškėjos nurodytos aplinkybės negali būti pripažintos svarbiomis. Kaip matyti, VMI sprendimas, kurį pareiškėja siekia apskųsti Komisijai, buvo patalpintas pareiškėjos Mano VMI paskyroje, taip pat būtent pareiškėjai buvo siųstas šioje paskyroje pareiškėjos nurodytu elektroninio pašto adresu. Kaip minėta (nutarties 29 p.), atsakovas tinkamai atliko pareiškėjos informavimo apie priimtą sprendimą veiksmus. Šiuo atveju pareiškėjos informavimo apie VMI sprendimą būdai nepriklausė nuo pareiškėjos akcentuojamo įgaliojimo. Apie mokesčių administratoriaus sprendimą buvo informuojama būtent pareiškėja, o ne D. G. Todėl atmetini kaip teisiškai nereikšmingi šioje administracinėje byloje pareiškėjos argumentai dėl pastarajam suteikto įgaliojimo teisėtumo. Pirmosios instancijos teismas neturėjo vertinti pareiškėjos nurodyto įgaliojimo teisėtumo, kadangi šis įgaliojimas neturi jokios reikšmės nagrinėjamam ginčui.

Atsižvelgus į Taisyklių 6 punkte įtvirtintą teisinį reguliavimą, pareiškėja, registruodamasi Mano VMI, turėjo susipažinti ir patvirtinti, kad suprato Taisyklių nuostatas ir jų laikytis. Atitinkamai toks sutikimas su Taisyklėmis reiškia, kad elektroninės paslaugos gavėjas sutinka per Mano VMI gauti iš VMI dokumentus. Todėl atmetini apeliacinio skundo argumentai, teigiantys, kad pareiškėja nebuvo nurodžiusi, jog pageidauja gauti pranešimus / dokumentus per Mano VMI sistemą. Teisėjų kolegija nesutiko su pareiškėjos argumentais, kad VMI žinojo apie jos Mano VMI paskyroje nurodytą netinkamą elektroninio pašto adresą, todėl turėjo imtis veiksmų atnaujinant pareiškėjos kontaktinę informaciją. Pažymėjo, kad pareiškėja, būdama elektroninės paslaugos gavėja (Taisyklių 2.1 p.), turėjo galimybę prisijungti prie savo paskyros ir daryti atitinkamus savo duomenų keitimus. Šiuo atveju atsakovui nebuvo jokio pagrindo, vadovaujantis Taisyklių 16 punktu, blokuoti pareiškėjos paskyrą. Aplinkybės, kad pareiškėja, pateikdama savo bankininkystės duomenis, sudarė sąlygas D. G. prisijungti prie pareiškėjos Mano VMI paskyros, tačiau jis jos neinformavo apie VMI sprendimą, byloje nesant duomenų apie neteisėtą jungimąsi prie pareiškėjos paskyros, nepatenka į objektyvių, išskirtinių, nepriklaususių nuo pareiškėjos valios aplinkybių ratą.

Apibendrinama išdėstytas aplinkybes, teisėjų kolegija konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, kurį naikinti pareiškėjos apeliaciniame skunde išdėstytais motyvais nėra pagrindo.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=a58ac789-8da1-4085-9945-f1d32e779403>

- **MAĮ 69 str. nuostatų taikymas apmokestinant asmenį faktiškai gavusį pajamas. Pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnio 5 punktą (kolektyvinio investavimo subjektams taikoma lengvata).**

**LVAT 2023-03-01 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-198-602/2023 (UAB „Baltijos regiono turtas“).**

Ginčas vyko dėl papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio mokesčių administratoriui konstatavus, kad pareiškėjo UAB „Baltijos regiono turtas“ akcininkai - UAB „Eskvilinas“ ir UAB „Vegdos investicijos“, siekdami pasinaudoti PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtinta kolektyviniams investavimo subjektams taikoma gaunamų investicinių pajamų neapmokestinimo pelno mokesčiu lengvata, sudarė 2015 m. rugpjūčio 4 d. akcijų pasirašymo sutartį, kurios pasėkoje akcininkų uždirbtas vykdamas projekto „Karaliaučiaus slėnis“ I ir II etapus statybų plėtros veiklos pajamas gavo ne patys akcininkai, o pareiškėjas kaip kolektyvinio investavimo subjektas, tuo tarpu pareiškėjo akcininkams, šiam nemokant pelno mokesčio nuo gautų investicinių pajamų, buvo išmokėtos

didesnės pelno mokesčio neapmokestinamos dividendų sumos (PMĮ 33 str. 2 d.). Mokesčių administratorius pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, vertino, jog pareiškėjo akcininkai veikė tikslu sukurti formalias prielaidas pasinaudoti PMĮ 12 straipsnio 5 punkte numatyta apmokestinimo išimtimi ir, atsižvelgęs į tai, kad statybų veiklos pajamų gavimas pareiškėjui buvo perkeltas siekiant mokesčio naudos, tačiau ne vykdant įprastinę investicinei bendrovei būdingą ekonominę veiklą, vadinasi, PMĮ įtvirtintos lengvatos taikymo sąlygos, siekiant ja pasinaudoti, buvo įvykdytos tik formaliai, apmokestinimo pelno mokesčiu faktiškai šias pajamas gavusį pareiškėją, t. y. pareiškėjo iš statybų projekto „Karaliaučiaus slėnis“ I ir II etapų pardavimų gautas pajamas priskyrė pareiškėjo apmokestinamosioms pajamoms bei, remdamasis PMĮ nuostatomis, apskaičiavo pareiškėjo 2015-2016 m. laikotarpiu gautą apmokestinamąjį pelną bei apmokestinimo jį 15 proc. pelno mokesčio tarifu.

LVAT konstatavo, jog mokesčių administratorius tinkamai kvalifikavo ginčo teisinius santykius apmokestinimo pelno mokesčio tikslais.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=dc4d75a5-f9f0-4cb7-a3c8-77d8fa2df3a4>

- **MAĮ 70 straipsnio taikymas. Pajamų iš odontologijos paslaugų apmokestinimas netiesioginiu būdu (pelno mokestis (PM) ir gyventojų pajamų mokestis (GPM)).**

**LVAT 2023-05-24 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-295-556/2023 (UAB „Žemedika“).**

Mokesčių administratorius atliko Vilniuje veikiančios odontologijos paslaugas teikiančios įmonės patikrinimą. Atlikto patikrinimo metu buvo nustatyta, jog įmonė sumažino tikrinamojo laikotarpio apmokestinamąjį pelną dėl buhalterinėje apskaitoje neapskaitytos dalies pajamų už atliktas protezavimo paslaugas ir nedeklaravo bei nesumokėjo pelno mokesčio. Taip pat nustatyta, jog įmonė neapskaitė akcininkui išmokėtų grynųjų piniginių lėšų, (dividendų), t. y. tiek, kiek buvo nustatyta neapskaitytų pareiškėjo pajamų, tačiau kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo įmonė neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo gyventojų pajamų mokesčio. Atsižvelgiant į nustatytus pelno mokesčio įstatymo ir gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pažeidimus įmonei patikrinimo metu apskaičiuotas mokėtinas GPM, PM bei su jais susijusios sumos.

LVAT išsamiai pasisakė dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo bei LVAT praktikos šiuo aspektu.

Konstatavo, jog teisėjų kolegijos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvada dėl būtinumo taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas paremta mokesčių administratoriaus surinktais įrodymais. Pavyzdžiui: pareiškėjas pateikė tik pirkėjų įsiskolinimų apskaitą, kai atsiskaitoma negrynaisiais pinigais, o pacientų skolų apskaitos, kai paslaugos jiems atliekamos tęstinį laiką ir atsiskaitoma grynaisiais pinigais, nepateikė; pareiškėjas taip pat nepateikė pacientų registracijos žurnalų už tikrinamąjį laikotarpį; pareiškėjas į apskaitą neįtraukė visų pajamų, t. y. ne visoms gautoms pajamoms išrašė pajamų orderius, neišdavė antro orderio egzemplioriaus arba kvito ir šių operacijų nefiksavo kasos knygoje; pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje nerasta duomenų, kad odontologijos paslaugoms bendrovė taikė nuolaidas; visos teiktos pareiškėjo paslaugos dokumentuose įvardintos vienodai - pardavimai arba odontologijos paslaugos, nurodant tik bendrą sumą; bendrovė taip pat nepateikė duomenų, pagal kuriuos galima būtų nustatyti, apie tikrinamąjį laikotarpį apsilankusių pacientų skaičių pas skirtingus specialistus. Taigi mokesčių administratorius tinkamai įvykdė savo įrodinėjimo pareigą (taip pat žr. nutarties 17 p. ).

Tuo tarpu pareiškėjas, išskyrus nesutikimo argumentų teikimą, objektyvių įrodymų, kurie paneigtų patikrinimo metu apskaičiuotas mokesčių prievolių sumas, nepateikė. Vadinasi, abejonių dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo nekyla (ABTĮ 56 str.).

Dėl apeliacinio skundo argumentų, susijusių su mokesčiams apskaičiuoti pritaikytu metodu, teisėjų kolegija pažymėjo, kad, taikant ekonominių modelių vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šie šaltiniai turi būti parenkami taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Iš bylos medžiagos matyti,

kad mokesčių administratorius atliko pareiškėjo stebėjimą, nustatydamas, kiek vidutiniškai per dieną pas vieną gydytoją apsilanko pacientų, nustatė kiek darbo vietų buvo pas pareiškėją ir kiek gydytojų dirbo, atliko lyginamąją analizę (žr. nutarties 29 p.), t. y. buvo pasitelkta duomenų visuma, siekiant pagrįsti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą mokestinę bazę. Pareiškėjas teise teikti įrodymus ir pateikti, jo nuomone, kompetentingesnių specialistų parengtą ekonominį modelį nepasinaudojo. Apeliantas mokesčio administratoriaus apskaičiavimą kritikuoja remdamasis savo paaiškinimais, bet vien tokios pozicijos užėmimas negali paneigti mokesčių administratoriaus atlikto aptariamo ginčo mokesčio apskaičiavimo.

Taip pat konstatavo, jog mokesčių administratorius tikrinamas, ar tikrinamuojų laikotarpiu pareiškėjas tinkamai vykdė mokestines prievoles, teisingai nustatė, kad buvo gautos pajamos (dividendai) ir mokesčiai nesumokėti (žr. nutarties 18 p.). Pareiškėjas nei bylą nagrinėjant pirmosios instancijos teisme, nei ginčui persikėlus į apeliacinės instancijos teismą nepateikė faktinių duomenų, įrodančių, kad G. Ž. negavo 110 050 Eur kaip dividendų, t. y. būtent tiek pat kiek buvo neapskaitytų pareiškėjo pajamų, kurie privalėjo būti deklaruoti bei nuo jų sumokėtas GPM.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiska/tekstas.aspx?id=f9bd3f92-5f3c-429c-8447-38d8bdd16125>

- **GPM bazės nustatymas taikant MAĮ 70 str. nuostatas (išlaidos viršija pajamas). Taikos sutarties reikšmė grindžiant išlaidas.**

**LVAT 2023-05-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1069-815/2023 (A. S. ir E. S.).**

Ginčai vyko dėl pareiškėjams papildomai apskaičiuotas GPM todėl, kad pareiškėjai 2007-2015 metais gavo pajamų iš nenustatytų šaltinių, kurių jie negali pagrįsti, jų nedeklaravo ir už jas nemokėjo GPM. Mokesčių administratorius, vertindamas pareiškėjų pajamas ir turėtas lėšas, neatsižvelgė į Taikos sutartį, kuri buvo sudaryta 2021 m., pareiškėjų paaiškinimus apie gautas pajamas, pardavus automobilius.

LVAT išsamiai pasisakė dėl MAĮ 70 str. taikymo bei pažymėjo, jog nors MAĮ 70 str. 1 dalyje exprésis verbis (aiškiais žodžiais; tiesiogiai) nėra nustatyta, kad mokesčiai gali būti paskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau tokie atvejai patenka į MAĮ 70 straipsnio 1 dalies teisinio reguliavimo sritį (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. liepos 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1032/2013, 2019 m. kovo 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-437-502/2019).

Nurodė, kadangi pareiškėjai Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo 2007-2015 m. laikotarpiu gautų pajamų ar kitų lėšų, kuriomis disponavo tais metais ir kurios buvo panaudotos padengti išlaidas, viršijančias disponuojamas pajamas bei mokestinio patikrinimo metu nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais šių pajamų gavimo šaltinių, tai lemia, kad mokestinė bazė ir mokestinės prievolės dydis, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių nuostatomis, apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą - taikant Taisyklių 6.3.3 punkte numatytą išlaidų metodą.

Konstatavo, jog mokesčių administratoriaus išvada dėl būtinumo taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas yra paremta mokesčių administratoriaus surinktais įrodymais, kurie buvo surinkti mokestinio patikrinimo metu bei išsamiai įvertinti. Mokesčių administratorius tinkamai vykdė savo įrodinėjimo pareigą.

Pasisakant dėl pareiškėjų argumentų, kad pirmosios instancijos teismas netinkamai vertino Taikos sutartį, o aplinkybių, jog jie 2006 m. gavo pajamų - 52 754 Lt pardavus dvi transporto priemones, ir 2 000 000 Lt paskolą, ir jas patvirtinančių duomenų neturėjo objektyvios galimybės pateikti mokestinio patikrinimo metu, pažymėjo, kad nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės

aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumai, sąsajumas ir pan. aplinkybės) (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. lapkričio 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1648-438/2018).

Įvairios civilinio teisinio pobūdžio sutartys dėl atitinkamų lėšų gavimo, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo taikymo prasme nėra pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, neginčijamai patvirtinantys atitinkamų lėšų gavimo faktą. Tokio pobūdžio sutartys tik sudaro pagrindą prielaidai, kad asmuo galėjo gauti atitinkamų lėšų pagal šiuos sandorius, tačiau jos pačios savaime neįrodo, kad asmuo iš tikrųjų šias lėšas ir gavo, ir jomis disponavo (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-476-438/2019). Tokiais atvejais realus lėšų gavimo / negavimo faktas tampa įrodinėjimo dalyku, kuris gali būti įrodinėjamas bei paneigiamas visomis leistinomis priemonėmis (tiek tiesioginiais, tiek netiesioginiais įrodymais), šiuos įrodymus vertinant pagal bendrąsias įrodymų vertinimo taisykles. Todėl tokiais atvejais nustatymas aplinkybės, ar asmuo gavo / negavo atitinkamas lėšas, ar jos apmokestinamos GPM, ar ne, priklauso nuo konkrečių bylos aplinkybių, joje surinktų įrodymų visumos ir pan. (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. spalio 19 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A-438-1097/2009, 2015 m. vasario 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-110-438/2015, 2017 m. sausio 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-2342-442/2016). Visa tai apsprendžia ir byloje įrodinėtinių aplinkybių pobūdį bei apimtį, o būtent, asmuo turi įrodyti, kad jis pagal civilinio teisinio pobūdžio sandorius realiai gavo GPM nepamokestinamas lėšas, o mokesčių administratorius atitinkamai turi įrodyti, kad asmuo šių lėšų pagal jo nurodomus sandorius negavo, kad jų kilmė ir pobūdis yra kitokie ir pan.

Akcentavo, jog dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kuomet, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (žr., pvz., 2007 m. kovo 15 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A17-301/2007, 2019 m. kovo 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-437-502/2019) yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pvz., mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pvz., įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pvz., įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tačiau bet koku atveju teismas įrodymus vertina pagal vidinį savo įsitikinimą, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais (ABTĮ 56 str. 7 d.), o netiesioginiai įrodymai gali būti naudingi patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas.

Pabrėžė, kad pirmosios instancijos teismas pagrįstai nurodė, jog, kaip matyti iš pareiškėjo 2019 m. gegužės 14 d. paaiškinimo, pareiškėjas apie 2 000 000 Lt paskolą, gautą 2006 metais iš A. D., mokesčių administratoriui nenurodė ir jokių paaiškinimų apie šią paskolą mokesčių administratoriui nepateikė. Paprašytas nurodyti tikrinamojo laikotarpio pradžioje, t. y. 2011 m. sausio 1 d., turėtą piniginių lėšų sumą ne banke (grynais pinigais), mokesčių mokėtojas piniginių lėšų sumos nenurodė, teigdamas, kad neprisimena. Klaipėdos apylinkės teismo 2021 m. vasario 22 d. nutartis, kuria patvirtinta Taikos sutartis, sudaryta 2021 m. vasario 17 d. tarp E. S. ir A. D., šiame mokestiniam ginče nėra reikšminga, nes grynujų pinigų gavimo faktas kredito įstaigose nėra fiksuotas ir 2 000 000 Lt paskolos gavimo faktas nedeklaruotas. Nagrinėjamos bylos kontekste pažymėjo ir tai, kad pareiškėjai - buvę sutuoktiniai 2014 m. liepos 30 d. sutartyje dėl santuokos nutraukimo pasekmių, kurią patvirtino Klaipėdos apylinkės teismas 2014 m. spalio 13 d. sprendimu,

2 000 000 Lt paskolos A. D. nenurodė, nors, kaip teigė pareiškėjai teismo posėdyje, iki šios dienos paskola A. D. nėra gražinta. Šiame mokestiniame ginče nėra reikšmingos ir 2006 m. sausio 26 d. transporto priemonės pirkimo-pardavimo sutartis ir 2006 m. lapkričio 23 d. transporto priemonės pirkimo-pardavimo sutartis, nes jose nėra fiksuotas atsiskaitymo būdas, grynujų pinigų perdavimo faktas. Pažymėjo ir tai, kad pareiškėjai mokestinių patikrinimų metu neteikė jokių paaiškinimų ir nenurodė jokių aplinkybių nei apie panaudotą 2 000 000 Lt paskolą, gautą iš A. D., nei apie gautų pajamų už parduotus automobilius panaudojimą. Šių aplinkybių pareiškėjai nenurodė nei teikdami pastabas dėl patikrinimo aktų, nei centriniam mokesčių administratoriui, nei Komisijai skunduose.

LVAT nurodė, jog priešingai nei teigia pareiškėjai, iš pirmosios instancijos teismo sprendimo matyti, kad jis priimtas įvertinus visą Komisijos pateiktą mokestinio patikrinimo medžiagą, o taip pat ir Taikos sutartį, aplinkybes susijusias su automobilių pardavimu, kitas aplinkybes. Tai, kad pirmosios instancijos teismas kitaip vertino pareiškėjų argumentus ir bylos duomenis ar jiems nepritarė (su jais nesutiko), nesudaro pagrindo konstatuoti, jog pirmosios instancijos teismas netinkamai taikė įrodymų vertinimą reglamentuojančias proceso normas ir padarė bylos faktais ir galiojančios teisės normomis nepagrįstą išvadą. Taigi konstatavo, kad ginčijami sprendimai yra teisėti ir pagrįsti.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiska/tekstas.aspx?id=f68b6cda-3f2b-432c-8521-f2e6a83f1d22>