

- Galimybė atskaityti (perkelti) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolius ir taip sumažinti apmokestinamąjį pelną. Mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos, susijusios su atskaitytų (perkeltų) ankstesnių mokestinių laikotarpių nuostolių (jų dalies, kuri buvo atskaityta) teisingumo ir pagrįstumo patikrinimu.

**LVAT 2022-04-06 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. eA-158-575/2022 (UAB „Leksita“).**

Ginčas vyko dėl Inspekcijos 2020 m. kovo 25 d. sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-170 dalies, kuria, pripažinus, jog pareiškėjas nepagrįstai atskaitė (perkėlė) 2005 ir 2006 metų mokestinių laikotarpių nuostolius, nes nepagrindė šiuos nuostolius nulėmusių sąnaudų, papildomai apskaičiuotas pelno mokestis ir su juo susijusios sumos už 2012-2014 metus.

Atliekant patikrinimą, be kita ko, nustatyta, kad pareiškėjas kiekvieno ginčo mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną sumažino ankstesnių mokestinių laikotarpių (konkrečiai - 2005 ir 2006 metų) mokestiniais veiklos nuostoliais: 2012 metais pareiškėjas deklaravo 1 083 460 Lt veiklos pelną, kurį sumažino 1 083 460 Lt iš 2005 metų perkeliamų atskaitomų mokestinių veiklos nuostolių suma ir pelno mokesčio neapskaičiavo; 2013 metais pareiškėjas deklaravo 289 370 Lt veiklos pelną, kurį sumažino 289 370 Lt iš 2005 metų perkeliamų atskaitomų mokestinių veiklos nuostolių suma ir pelno mokesčio neapskaičiavo; 2014 metais pareiškėjas deklaravo 2 219 545 Lt veiklos pelną, kurį sumažino 70 proc. - 1 553 681 Lt iš ankstesnių mokestinių metų perkeliamų atskaitomų mokestinių veiklos nuostolių suma (iš 2005 metų - 65 847 Lt, iš 2006 metų - 899 834 Lt) ir apskaičiavo 665 864 Lt apmokestinamojo pelno; 2015 metais pareiškėjas deklaravo 278 439 Eur veiklos nuostolį.

Savo ruožtu Inspekcija 2019 m. sausio 28 d. ir 2019 m. vasario 11 d. davė pareiškėjui nurodymus pateikti dokumentus, pateisinančius (pagrindžiančius) 2005 ir 2006 metų sąnaudas, kurios buvo priskirtos minėtų mokestinių laikotarpių leidžiamiems / neleidžiamiems atskaitymams.

Šių dokumentų (duomenų) pareiškėjas nepateikė (atsisakė pateikti) ir paaiškino, kad sąnaudos už 2005 ir 2006 metus ir patirti mokestinių laikotarpių nuostoliai buvo deklaruoti šių laikotarpių metinėse pelno mokesčio deklaracijose. Konkrečiai nustatyta, kad pareiškėjas 2005 metų metinėje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiavo ir deklaravo 13 689 741 Lt, o 2006 metų metinėje pelno mokesčio deklaracijoje - 10 443 750 Lt mokestinius veiklos nuostolius.

Mokestinio patikrinimo rezultatai buvo įforminti 2020 m. sausio 23 d. surašius patikrinimo aktą, kuriame nurodyta, jog pareiškėjui nepateikus apskaitos dokumentų, mokesčių administratorius neturėjo galimybės įsitikinti, ar 2005 ir 2006 metais deklaruotos sąnaudos atitinka Pelno mokesčio įstatyme numatytas sąlygas ir yra pagrįstos, todėl nurodė, kad yra pagrindas perskaičiuoti už 2012-2014 metus mokėtiną pelno mokestį. Inspekcijos sprendimu šis patikrinimo aktas buvo patvirtintas ir mokesčių administratorius apskaičiavo už 2012-2014 metus papildomai mokėtiną pelno mokestį, delpinigių bei skyrė (10 proc. dydžio) šio mokesčio baudą.

Išnagrinėjusi pareiškėjo skundą, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės jį (skundą) iš dalies tenkino - panaikino Inspekcijos sprendimo dalį dėl pelno mokesčio, apskaičiuoto pareiškėjui buhalterinės apskaitos dokumentais nepagrindus deklaruoto 2005-2006 metų nuostolių susidarymo, kuriuo buvo sumažintas 2012-2014 metų apmokestinamasis pelnas.

Nesutikdamas su MGK vertinimu, mokesčių administratorius kreipėsi į teismą. LVAT mokesčių administratoriaus skundą tenkino iš dalies, t. y. grąžino mokestinį ginčą Komisijai nagrinėti iš naujo.

Nutarties 27-33 punktuose išplėstinė teisėjų kolegija pasisakė *dėl su mokestiniu ginču susijusio teisinio reguliavimo*.

Nutarties 34-40 punktuose išplėstinė teisėjų kolegija pasisakė *dėl pelno mokesčio mokėtojo pareigos pagrįsti atskaitytus (perkeltus) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolius (jų dydį)*.

Taigi įrodinėjimo naštos paskirstymo aspektu išplėstinė teisėjų kolegija pirmiausia sutiko su pareiškėju, kad atsakovas nepagrįstai mokestinio laikotarpio nuostolius (Pelno mokesčio įstatymo 17 str. 2 d. 12 p., 30 str. 1 d.) tapatina su Pelno mokesčio įstatyme vartojamomis ir aiškiai

apibrėžtomis „leidžiamų atskaitymų“ ir (ar) „sąnaudų“ sąvokomis (Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 31 d. (2013 m. birželio 13 d. įstatymu Nr. XII-366 redakcija). 17 str. 1 d.).

Tačiau, priminė ir tai, kad mokesčio mokėtojo galimybė atskaityti (perkelti) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolius ir taip sumažinti apmokestinamąjį pelną yra įstatymų leidėjo jam suteikta teisė (Pelno mokesčio įstatymo 30 str. 1 d.). Todėl pareiga pagrįsti (įrodyti), jog yra tenkinamos šios teisės realizavimo sąlygos tenka šia teise siekiančiam pasinaudoti asmeniui.

Tokia pareiga, be kita ko, implikuoja ir tai, kad mokesčio mokėtojas, nusprendęs pasinaudoti įstatymų leidėjo jam suteikta teise atskaityti (perkelti) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolius, privalo gebėti šiuos ribojamo dydžio leidžiamus atskaitymus (jų dydį) pagrįsti tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo yra naudojama aptariama teise, taip pat, būdamas atidus ir rūpestingas, - protingą laiką po pastarojo mokestinio laikotarpio, per kurį gali būti pareikalauta pagrįsti šias (atskaitytas) sumas, kaip antai mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminą, nurodytą Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalyje.

Be to, pareigos mokesčio mokėtojų buhalterinę apskaitą tvarkyti taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti (Pelno mokesčio įstatymo 67 str.) kontekste išplėstinė teisėjų kolegija pabrėžė, kad aptariamu laikotarpiu mokesčio mokėtojas turi gebėti pateikti ir perkeliama (perkelta) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolį (jo apskaičiavimą) patvirtinančius apskaitos dokumentus, o ne tik apsiriboti ankstesnio mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracija, kurioje šis atskaitytas (perkeltas) nuostolis buvo deklaruotas (Mokesčių administravimo įstatymo 126 str. 2 d.).

Iš tiesų, mokesčio mokėtojui nusprendus pasinaudoti teise atskaityti (perkelti) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolius, su šių nuostolių apskaičiavimu ir deklaravimu susiję mokestiniai teisiniai santykiai **negali būti** pripažinti pasibaigusiais, o pelno mokesčio deklaracija, kurioje šie nuostoliai deklaruoti, įgijusi teisinį stabilumą, kaip jis suprantamas pagal Komisijos nurodytą Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką. Kitaip tariant, aptartos mokesčio mokėtojo pareigos neišnyksta pasibaigus Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalyje nurodytam terminui (skaičiuojant nuo mokestinio laikotarpio, kada buvo šie nuostoliai deklaruoti).

Nutarties 41-45 punktuose išplėstinė teisėjų kolegija pasisakė *dėl mokesčių administratoriaus galimybės kvestionuoti atskaityto (perkelta) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolių (jų dydžio) teisingumą ir pagrįstumą.*

Išplėstinė teisėjų kolegija pažymėjo, jog mokesčio mokėtojo pareigos savaime implikuoja ir mokesčių administratoriaus galimybes, pirma, reikalauti iš mokesčio mokėtojo, be kita ko, pateikti atskaitytą (perkeltą) mokestinio laikotarpio nuostolį (jo dydį) pagrindžiančius dokumentus (įrodymus) (Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 1 p. (2011 m. gruodžio 22 d. įstatymo Nr. XI-1875 redakcija), 124 str.), ir, antra, patikrinti šių sumų (Pelno mokesčio įstatymo 17 str. 2 d. 12 p.), kuriomis sumažintas tikrinamo mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas (Pelno mokesčio įstatymo 11 str. 1 d., 30 str. 1 ir 3 d.), teisingumą bei pagrįstumą. Mokesčio mokėtojui neįvykdžius pareigos objektyviai pagrįsti atskaitytus (perkeltus) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolius arba mokesčių administratoriui paneigus šių nuostolių (jų dalies) teisingumą - aptariama mokesčio mokėtojo teisė turi būti paneigta.

Nurodė, jog atitinkamai šiame baigiamajame teismo akte akcentuotas atskaitytų (perkeltų) ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolių tiesioginis (betarpiškas) ryšys su mokestinio laikotarpio, kada šie nuostoliai buvo atskaityti, pelno mokesčio dydžiu reiškia ir tai, kad šių nuostolių (nagrinėjamu atveju - 2005 ir 2006 metų) dydžio teisingumas ir pagrįstumas vertinamas atliekant pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už pastarąjį mokestinį laikotarpį (2012-2015 metų). Todėl toks aptariamų nuostolių (jų dydžio) teisingumo ir pagrįstumo patikrinimas tiek, kiek tai yra susiję su mokėtinu pelno mokesčiu už tikrinamą laikotarpį, ne tik nepažeidžia Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalyje nustatyto senaties termino, bet ir, priešingai nei teigia pareiškėjas, atitinka pavedime tikrinti nurodytą tikrinamą laikotarpį.

Atskirai pastebėjo ir tai, kad byloje nėra duomenų, kad būtų atliktas pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimas už 2005-2011 metus bei priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas (Mokesčių administravimo įstatymo 128 str.), kuris saistytų šį viešojo administravimo subjektą dėl ginčo nuostolių vertinimo.

Konstatavo, jog Komisija ir pirmosios instancijos teismas nepagrįstai susiaurino mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, susijusias su atskaitytų (perkeltų) ankstesnių mokestinių laikotarpių nuostolių (jų dalies, kuri buvo atskaityta) teisingumo ir pagrįstumo patikrinimu.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=d3762789-3d50-4fb5-bbc3-7f95cb646895>

- **Pelno mokestis. Paskolos ir obligacijų palūkanų sąnaudų atskaitymas. Prestižo amortizacijos sąnaudos. Ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostolių atskaitymas. Pelno mokesčio įstatymo komentaras ir prašymas atleisti nuo sankcijų (MAĮ 141 str. 1 d. 4 p.).**

**LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2022-06-22 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-10-442/2022 (UAB „PP6“).**

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija patvirtinimo mokesčių administratoriaus apskaičiuotą Pelno mokestį (toliau - PM) ir su juo susijusias sumas, kurios apskaičiuotos mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja 2014-2018 m. nepagrįstai leidžiamies atskaitymams priskyrė: 1) prestižo amortizacijos sąnaudas (prestižas susidarė UAB „PP6“ įsigijus Pareiškėjos akcijas ir UAB „PP6“ (patruojuančią bendrovę) prijungus prie Pareiškėjos (dukterinės bendrovės), kuri po reorganizavimo tęsia savo veiklą); 2) palūkanų sąnaudas, patirtas mokant palūkanas pagal UAB „PP6“, kuri reorganizavimo metu buvo prijungta prie Pareiškėjos, sudarytas paskolų ir obligacijų pasirašymo sutartis; 3) mokestinius nuostolius, perkeltus iš ankstesnių mokestinių metų į tikrinamojo laikotarpio mokestinius metus.

Minėta nutartimi pateiktas išsamus PMĮ 17 str. 1 dalies (2012 m. birželio 29 įstatymo Nr. XI-2165 redakcija) aiškinimas (dalis dėl palūkanų sąnaudų); PMĮ 17 str. 2 d. 1 p. (2001 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. IX-675 redakcija) aiškinimas (prestižo amortizacijos sąnaudos) bei PMĮ 17 str. 2 d. 12 p. (2001 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. IX-675 redakcija) aiškinimas (ankstesnio mokestinio laikotarpio nuostoliai).

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=35b9ef23-2383-423f-b686-c22a3d9db3db>

- **Apskaičiuojant pelno mokestį išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorius pagrindžiančių dokumentų pateikimu, o įrodinėjimo našta (onus probandi) tenka pačiam mokesčių mokėtojui. Nesant į apskaitą įtrauktas sąnaudas pagrindžiančių juridinę galią turinčių dokumentų Mokesčių administravimo įstatymo (toliau - MAĮ) 70 straipsnis nėra taikomas.**

**LVAT 2022-01-05 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-36-575/2022 (UAB „Ornamenti LT“).**

Ginčas vyko dėl to, ar mokesčių administratorius turėjo pareigą taikyti MAĮ 70 straipsnį ir skaičiuoti PM pagal savo įvertinimą, kai Bendrovė mokestinio patikrinimo metu nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių į apskaitą įtrauktas sąnaudas, ir pagrindžiančių, kad šios sąnaudos atitinka leidžiamies atskaitymams nustatytus reikalavimus.

Pirmosios instancijos teismas, ištyręs byloje esančius įrodymus, padarė išvadą, kad Bendrovė mokestinio patikrinimo metu nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių į apskaitą įtrauktas sąnaudas, ir pagrindžiančių, kad šios sąnaudos atitinka leidžiamies atskaitymams nustatytus reikalavimus. Taip pat teismas nurodė, kad Bendrovė neįvykdė pareigos įrodyti į apskaitą įtrauktų sąnaudų pagrįstumo, todėl VMI nekilo pareiga pelno mokestį skaičiuoti pagal savo įvertinimą.

Bendrovė teigė, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis mokestinio patikrinimo metu nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis, vertindamas Bendrovės patirtas sąnaudas visgi turėjo

vadovautis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis (atlikti sąnaudų apskaičiavimą pagal savo įvertinimą), t. y. pelno mokesčio bazė privalėjo būti nustatyta taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Dėl šių apeliacinio skundo argumentų LVAT pažymėjo, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje yra nustatyta, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. LVAT pažymėjo, kad šios teisės normos turi būti aiškinamos ir taikomos sistemaiškai, atsižvelgiant į konkretaus mokesčio įstatymą.

Nurodė, kad PMĮ 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Sąnaudos PMĮ 2 straipsnio 31 dalyje yra apibrėžiamos kaip visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. Aiškindamas PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: 1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; 2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; 3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; 4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; 5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti (žr., pvz., išplėstinės teisėjų kolegijos 2015 m. birželio 16 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015).

PMĮ 11 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai. Aiškindamas šias teisės normas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, kad išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorius pagrindžiančių dokumentų pateikimu, o įrodinėjimo našta (onus probandi) šiuo atveju tenka pačiam mokesčių mokėtojui (žr., pvz., 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013). Be to, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2018 m. balandžio 4 d. sprendimu administracinėje byloje Nr. A-367-602/2018 panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą, kuriuo mokesčių administratoriui, nustačius, kad sąnaudos buvo grindžiamos juridinės galios neturinčiais dokumentais, buvo pavesta sąnaudas nustatyti pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nes pirmosios instancijos teismas neteisingai sprendė dėl mokesčių administratoriaus taikytų materialinės teisės normų. Šiame sprendime nurodyta, kad „sąnaudų, kuriomis mokesčių mokėtojas mažina apmokestinamąjį pelną, pagrįstumą neabejotinai privalo įrodyti mokesčių mokėtojas. Ši mokesčių mokėtojo pareiga išplaukia iš minėto Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinto reglamentavimo, įtvirtinančio būtinumą turėti sąnaudas patvirtinančius dokumentus, kurie turi juridinę galią ir galimybę pagrįsti sąnaudas tokiais dokumentais. Nagrinėjamame mokestiniam ginče mokesčių mokėtojas neįvykdė savo įrodinėjimo pareigos pagrįsti į apskaitą įtrauktas sąnaudas juridinę galią turinčiais dokumentais. Pirmosios instancijos teismas teisingai nustatęs minėtas faktines aplinkybes bei padaręs teisingą išvadą, kad prekės buvo įsigytos, tačiau ne iš to subjekto, kuris nurodytas PVM sąskaitose faktūrose, t. y. pripažinęs, kad mokesčių mokėtojo pateikti dokumentai negali pagrįsti sąnaudų, neteisingai sprendė dėl mokesčių administratoriaus

taikytų materialinės teisės normų. Pirmosios instancijos teismas nustatęs, kad mokesčių mokėtojo pateikti dokumentai pripažinti negalintais patvirtinti mokesčių mokėtojo nurodytų sąnaudų, be pagrindo sprendė, kad mokesčių administratoriui atsirado privalomas pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnį ir skaičiuoti sąnaudas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Mokesčių administratoriui padarius išvadą, kad pagal mokesčio mokėtojo pateiktus dokumentus jo nurodomos išlaidos negali būti pripažįstamos išlaidomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną, nesant kitų klausimų dėl galimybės apskaičiuoti mokestinę prievolę įprasta tvarka, mokesčių administratorius neturi privalomo pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnį“.

LVAT nurodė, jog Bendrovė nei patikrinimo metu, nei mokestinio ginčo metu, nepateikė jokių buhalterinės apskaitos dokumentų (sutarčių, PVM sąskaitų faktūrų, atliktų darbų aktų, krovinių gabenimo, apmokėjimo bei kitų dokumentų), patvirtinančių jos buhalterinės apskaitos registruose apskaitytus bei pelno (nuostolių) ataskaitoje ir PM deklaracijoje už 2013 m. deklaruotus duomenis. Bendrovė mokestiniam patikrinimui pateikė tik buhalterinės apskaitos (gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų) registrus bei didžiosios knygos sąskaitų suvestines. Iš apeliacinio skundo sektų, kad apeliantas nori sąnaudomis ir leidžiamais atskaitymais pripažinti net įsigijimus iš nenustatytų asmenų (PVM sąskaitų faktūrų registre apskaityta įsigytų prekių (paslaugų) vertė iš mokėtojų, kurių PVM mokėtojų ar asmens kodai nenurodyti) bei įsigijimus dėl kurių Bendrovė nepateikė įsigijimo dokumentų, sutarčių, atliktų darbų aktų ir kt. Tai įvertinusi, LVAT teisėjų kolegija konstatavo, kad apelianto apeliaciniame skunde išdėstyti argumentai dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo prieštarauja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimams ir aukščiau šioje nutartyje paminėtoms teisės normoms. Taigi, LVAT teisėjų kolegija konstatavo, kad Bendrovė neįvykdė savo įrodinėjimo pareigos pagrįsti į apskaitą įtrauktas sąnaudas juridinę galią turinčiais dokumentais, o ginčo atveju mokesčių administratorius tinkamai taikė PMĮ 11 straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatas ir pagrįstai nepriskyrė prie leidžiamų atskaitymų Bendrovės deklaruotų, tačiau juridinę galią turinčiais dokumentais nepagrįstų sąnaudų.

LVAT Bendrovės apeliaciniame skunde išdėstytus teiginius apie tinkamą bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi pripažino neįrodytais.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiska/tekstas.aspx?id=825ba137-bc1d-4344-b8af-3cfe445eef1>

- **Principo non reformatio in peius esmė. Patikrinimas Bendrovės, kuri pasibaigė dėl reorganizacijos ir mokesčių apskaičiavimas jos teisių ir pareigų perėmėjui.**

**LVAT 2022-01-12 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-84-575/2022 (UAB „Splus“).**

Apeliantas skundė sprendimą, kuriuo VMI prie FM skyrė pakartotinį Bendrovės patikrinimą.

Apeliantas teigė, kad VMI peržengė mokestinio ginčo ribas ir pažeidė vieną iš fundamentalių proceso principų - principą non reformatio in peius, kuris yra suprantamas kaip draudimas priimti sprendimą besiskundžiančios šalies nenaudai.

Dėl šių argumentų LVAT pažymėjo, kad MAĮ 154 straipsnio 4 dalyje numatyta, jog Centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją priima vieną iš šių sprendimų: 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 2) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 4) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 5) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą; 6) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir paveda priimti naują sprendimą.

Administracinių teismų praktikoje, aiškinant VMI teisę pavesti priimti naują sprendimą teritoriniam padaliniui, yra konstatuota, kad šio, centriniam mokesčių administratoriui leisto elgesio modelio paskirtis - pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo. Paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą atsiranda, kai vietos mokesčių administratorius nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir / arba kai yra padaryta esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių

negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-1146/2010). Taip pat pastebėjo, kad, vadovaujantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, centrinis mokesčių administratorius paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą tik tokiu atveju, kai centrinis mokesčių administratorius pats negali atlikti būtinų veiksmų, siekiant pagrįsto ir objektyvaus sprendimo priėmimo (žr., pvz., 2009 m. gegužės 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438 596/2009; 2008 m. sausio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-158/2008, 2015 m. rugsėjo 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-3051-438/2015).

Taip pat Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra išaiškinęs, kad principas non reformatio in peius yra suprantamas kaip draudimas priimti sprendimą besiskundžiančios šalies nenaudai, išskyrus įstatyme nustatytas šio principo taikymo išimtis. Non reformatio in peius principas apskundimo procese yra vienas iš fundamentalių proceso principų. Non reformatio in peius principo pažeidimu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai ginčą nagrinėjantis viešojo administravimo subjektas išnagrinėja klausimą iš esmės, pakeisdamas priimto sprendimo turinį. Ginčą nagrinėjantis subjektas nepažeidžia non reformatio in peius principo, kai visą bylą ar jos dalį perduoda nagrinėti naujam nagrinėjimui skundžiamą sprendimą priėmusiam subjektui. Besiskundžiančiam subjektui nenaudingo sprendimo priėmimu reikėtų pripažinti tokį ginčą nagrinėjančio subjekto sprendimą, kuris pablogina besiskundžiančios šalies materialinę teisinę padėtį, pvz. apribojant pripažintą teisę arba nustatant papildomas pareigas, palyginus su apskūstu sprendimu. Sprendimo nenaudingumas turi būti objektyvus, t. y. turi pasikeisti materialinė teisinė besiskundžiančio asmens padėtis, sprendimo nenaudingumas turi būti realus, t. y. turi atsirasti dėl skundą išnagrinėjusios institucijos sprendimo, bet ne dėl galimų jo priėmimo pasekmių (žr., pvz., 2012 m. balandžio 2 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-1176/2012).

Kaip matyti iš skundžiamo VMI 2020 m. balandžio 10 d. sprendimo Nr. 69-42 turinio, juo VMI nusprendė panaikinti Šiaulių AVMI 2020 m. sausio 13 d. sprendimą Nr. (44.1)FR0682-22 ir pavedė Šiaulių AVMI priimti naują sprendimą. Nurodė, kad atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, VMI tokią teisę turėjo. LVAT akcentavo, kad šiuo sprendimu VMI jokių naujų mokesčių Bendrovei nepaskaičiavo, tiesiogiai papildomų pareigų nenustatė ir Bendrovės materialinė padėtis nepasikeitė. Be to, galutinis sprendimas mokestinėje byloje nėra priimtas, todėl nėra pagrindo konstatuoti, kad pažeistas non reformatio in peius principas.

LVAT sutiko su VMI prie FM Sprendimu toje dalyje, kad Šiaulių AVMI sprendime ne visos aplinkybės išaiškintos ir tikslinga, kad trūkumus pašalintų Šiaulių AVMI. Pažymėjo, kad MAĮ 8 straipsnyje numatytas teisingumo ir visuotinio privalomumo principas reikalauja, kad prieš galutinai nusprendžiant dėl mokestinių santykių dalyvių teisių ir pareigų būtų išaiškintos visos klausimui svarbios aplinkybės ir jos būtų teisingai įvertintos, todėl nėra galima sakyti, kad VMI prie FM peržengė mokestinio ginčo ribas. Taigi LVAT aukščiau paminėtus apeliacinio skundo argumentus dėl non reformatio in peius principo pažeidimo atmetė.

Apeliantas teigė, kad mokestinis patikrinimas Bendrovės atžvilgiu negalėjo būti pradėtas ir negalėjo būti atliekamas, kadangi jo pradėjimo momentu pavedime tikrinti nurodytas mokesčių mokėtojas neegzistavo.

Dėl šių argumentų LVAT pažymėjo, kad byloje esantys įrodymai patvirtina, kad UAB „Lignita“ pasibaigė po reorganizavimo ir buvo prijungta prie UAB „Telerena“ (kuri nuo 2010 m. gruodžio 31 d. tęsia veiklą pavadinimu UAB „Splus“), kuri perėmė visas Bendrovės teises ir pareigas. MAĮ 91 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad reorganizuoto juridinio asmens mokestinę 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 paaikšėjusias po juridinio asmens reorganizavimo). Be to, MAĮ 130 straipsnio 6 dalyje yra nustatyta, kad patikrinimo pažymą taip pat patvirtinami likviduoto arba mirusio mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimo rezultatai. Šios teisės normos aiškinamos sistemiškai paneigia apelianto teiginius, kad nėra galimas patikrinimas Bendrovės, kuri pasibaigė dėl reorganizacijos, nes buvo prijungta prie kitos bendrovės. Teismas darė išvadą, kad Bendrovė, kaip UAB „Lignita“ teisių ir pareigų

perėmėja, yra atsakinga už UAB „Lignita“ mokesčines prievoles, apskaičiuotas ir po reorganizavimo už ankstesnį laikotarpį, todėl mokesčinis patikrinimas Bendrovės atžvilgiu buvo atliktas pagrįstai.

Apeliantas ginčijo mokesčio administratoriaus nustatytus faktus ir teikė byloje esančių aplinkybių vertinimą. Dėl šių argumentų LVAT pažymėjo, kad, kaip minėta anksčiau, mokesčių administratorius nėra atlikęs galutinio nustatytų faktų vertinimo. LVAT neturi įstatyminio pagrindo perimti viešojo administravimo funkcijas ir galutinai nuspręsti dėl Bendrovės mokesčių, kai to nėra galutinai atlikęs mokesčių administratorius. Todėl LVAT dėl šių apeliacinio skundo argumentų nepasisakė.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiska/tekstas.aspx?id=0c7943de-963a-40e0-bb53-5c111b558e4b>

- **Nustačius, jog sandoriai (ūkinės operacijos) realiai neįvyko, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota ir nesąžiningumo įrodinėti nereikia. Atitinkamai esant neįvykusioms ūkinėms operacijoms negali būti pripažintos išlaidos PM prasme. Baudos skyrimas esant baudžiamajai bylai (MAĮ 132 str. 4-5 dalys). Įrodymų vertinimas.**

**LVAT 2022-02-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A-296-575/2022 (UAB „Aidenis“).**

Bylos ginčo dalykas ar teisėtai ir pagrįstai mokesčių administratorius konstatavo, kad ūkinės operacijos tarp pareiškėjo ir kitų bendrovių neįvyko ir dėl to įmonė privalo sumokėti papildomus mokesčius.

LVAT konstatavo, jog mokesčių administratorius ir teismas pagrįstai nurodė, kad esant realiai neįvykusioms ūkinėms operacijoms mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota. Pažymėjo, jog LVAT savo nutartyse yra konstatavęs, kad nustačius, jog sandoriai (ūkinės operacijos) realiai neįvyko, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota (žr., pvz., 2011 m. rugsėjo 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-2314-2011, 2011 m. sausio 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-1620-2010 ir kt.).

Į apelianto teiginius, kad mokesčių administratorius turėjo tirti įmonės sąžiningumą pažymėjo, kad ūkio subjekto nesąžiningumas įrodinėtinas tik tada, kai konstatuojamas realus ūkinės operacijos buvimas, tuo tarpu, esant išvadai apie neįvykusias ūkines operacijas, paneigiama pareiga įrodinėti asmens, siekiančio realizuoti teisę į PVM atskaitą, nesąžiningumą (žr., pvz., 2010 m. balandžio 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. P-556-34/2010; 2011 m. sausio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-223/2011; 2011 m. gegužės 16 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-222/2011).

Dėl įrodymų vertinimo LVAT akcentavo, kad teismas, vertindamas įrodymus, turi vadovautis ne tik įrodinėjimo taisyklėmis, bet ir logikos dėsniais, teisingumo, protingumo, sąžiningumo kriterijais.

Pateiktame apeliaciniame skunde pareiškėjas teikė argumentų grupę dėl sandorių su UAB „Alsantis“ ir nurodė, kad prekes (plastikinius langus ir šarvuotas duris) iš UAB „Alsantis“ realiai įsigijo ir sumontavo savo klientams. Su šiais pareiškėjo skundo argumentais apeliacinės instancijos teismas nesutiko.

LVAT pažymėjo, kad byloje esantys įrodymai vertintini sistemiškai. Byloje nustatyta, kad 2014 m. vasario 10 d. PVM sąskaitoje faktūroje ALS Nr. 475, kaip prekes pardavęs, nurodytas vadybininkas R. M. Byloje įrodyta, kad R. M. tuo metu UAB „Alsantis“ nedirbo. PVM sąskaitoje faktūroje ALS Nr. 475, kaip prekes priėmęs asmuo nenurodytas, yra tik parašas. Buhalterinėje apskaitoje apskaityta, kad už įsigytus langus ir duris pareiškėjas su UAB „Alsantis“ atsiskaitė grynais pinigais. Už langus ir duris iš pareiškėjo pusės atsiskaitė R. M., gautus pinigus, kaip UAB „Alsantis“ atstovas R. M. įnešė į UAB „Alsantis“ kasą, bet tai patvirtinančių dokumentų nepateikė. Pagal apskaitos dokumentus atsiskaitymui panaudota M. G. (formalusis direktorius) vardu įnešta paskola, bet 2019 m. rugsėjo 19 d. paaiškinime R. M. nurodė, kad M. G. pinigų pareiškėjui neskolino. UAB „Alsantis“ 2014 m. vasario mėn. pirminėje PVM deklaracijoje, pateiktoje 2014 m. kovo 25 d., PVM apmokestinamų tiekimų, taip pat ir 2014 m. vasario 10 d. PVM sąskaitoje faktūroje ALS Nr. 475 įforminto tiekimo, nedeklaravo. Be to BUAB „Alsantis“ Didžiosios knygos įrašai

patvirtina, kad UAB „Alsantis“ atsargų (langų ir durų), kurių įsigijimą 2014 m. vasario 10 d. apskaitė iš jos pareiškėjas už 67210 Lt ir 14114,10 Lt PVM, iš viso už 83324,10 Lt, neturėjo.

LVAT vertinimu paminėti ir kiti mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina, kad pareiškėjas iš UAB „Alsantis“ neįsigijo PVM sąskaitoje faktūroje ALS 475 nurodytų langų ir durų. 2014 m. vasario 10 d. išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje ALS Nr. 475 nurodyta ūkinė operacija neįvyko. Apelianto pateikti įrodymai yra grindžiami subjektyvaus pobūdžio samprotavimais, esant aukščiau nurodytiems faktams, nėra pakankami įrodyti, kad ūkinės operacijos įvyko. LVAT vertinimu apelianto teiginiai prieštarauja objektyviems apskaitos dokumentams, taigi LVAT juos atmetė. Esant realiai neįvykusiai ūkinei operacijai mokesčio mokėtojo teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nes nėra PVM objekto, o mokesčių mokėtojo pateiktas apskaitos dokumentas, nors ir turintis teisės aktuose nustatytus formaliuosius rekvizitus, laikomas neturintčiu juridinės galios.

Apeliantas taip pat pateikė grupę argumentų susijusių su statybos paslaugų įsigijimu iš UAB „Vilkonda group“ ir nurodė, kad paslaugos realiai buvo suteiktos. LVAT šiuo argumentus vertino neįrodytais. Pažymėjo, jog sutartys su UAB „Vilkonda group“ bei atliktų darbų aktai nepateikti. Pareiškėjo direktorius R. M., kas atstovavo UAB „Vilkonda group“ tariantis dėl darbų atlikimo, negalėjo nurodyti, kaip buvo surasta UAB „Vilkonda group“, nieko konkretaus negalėjo atsakyti. Nuo UAB „Vilkonda group“ įsteigimo iki 2016 m. sausio mėn. pagal darbo sutartį dirbo vienintelis darbuotojas, kuris 2016 m. sausio 2 d. mirė. Akivaizdu, kad AB „Vilkonda group“ galėtų atlikti minėtose PVM sąskaitose faktūrose nurodytus darbus, ji turėjo turėti tiek žmogiškuosius, tiek materialinius resursus. Bet byloje įrodyta, kad UAB „Vilkonda group“ darbuotojų, be direktoriaus, nebuvo. Be pačių PVM sąskaitų faktūrų ir apmokėjimo dokumentų jokie kiti dokumentai (pvz., statybinių medžiagų perdavimo aktai), pagrindžiantys UAB „Vilkonda group“ atliktus darbus, nepateikti. Nors pareiškėjo direktorius R. M. 2019 m. rugsėjo 19 d. paaiškinime nurodė, kad dalis medžiagų buvo palikta iš UAB „Panevėžio medicinos reikmenys“ nupirktose patalpose, tačiau ši teiginį paneigė UAB „Panevėžio medicinos reikmenys“ direktorė. Pareiškėjo buhalteriniuose dokumentuose statybinių medžiagų likučio 2015 m. sausio 1 d. nebuvo. Laikotarpiu nuo 2015 m. sausio 1 d. iki 2015 m. kovo 1 d. pareiškėjas nebuvo įsigijęs nei gipso plokščių, nei aliuminio konstrukcijų, nei akmens masės plytelių. Mokesčių administratorius teigė, kad pagal pateiktus dokumentus paminėtu laikotarpiu pareiškėjas įsigijo keletą pozicijų atsargų, kurios teoriškai galėjo būti panaudotos remontui, tačiau arba jų kiekiai neatitinka UAB „Vilkonda group“ PVM sąskaitose faktūrose nurodytų darbų kiekių, arba negalima nustatyti, kur įsigytos atsargos buvo panaudotos, nes nėra atsargų nurašymo aktų. Teiginiai apie statybinių medžiagų panaudojimą remontui nepagrįsti jokiais įrodymais.

Atsižvelgiant į išdėstyta, LVAT sutiko su VMI išvada, jog pareiškėjas iš UAB „Vilkonda group“ neįsigijo ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų paslaugų. Šiose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko.

LVAT konstatavo, jog esant neįvykusioms ūkinėms operacijoms apelianto teiginiai, kad išlaidos turi būti pripažintos apskaičiuojant pelno mokestį neturi juridinio pagrindo ir teismo yra atmetami.

Apeliantas taip pat nurodė, kad Komisija neatsižvelgė į 2020 m. gegužės 18 d. Panevėžio apylinkės teismo baudžiamąjį įsakymą, nepanaikino paskirtų baudų ir taip pažeidė MAĮ 132 straipsnio nuostatas. Atsakydamas į tai LVAT pažymėjo, kad pareiškėjo nurodytame 2020 m. gegužės 18 d. Panevėžio apylinkės teismo baudžiamajame įsakyme ne UAB „Aidenis“, o R. M. buvo kaltinamasis ir būtent R. M. pripažintas padaręs nusikalstamą veiką. Atsižvelgiant į tai, nėra pagrindo panaikinti paskirtas baudas MAĮ 132 straipsnio pagrindu dėl kitam asmeniui paskirtos baudos baudžiamojoje byloje.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiaska/tekstas.aspx?id=74980870-60e6-4934-8aeb-de347da71034>

- Pirkimo PVM susijęs su neapmokestinama veikla negali būti atskaitomas. Išlaidų pripažinimui vykdam individualią veiklą taikomos skirtingos teisės normos nei išlaidų pripažinimui ne individualios veiklos atveju. Vienoje administracinėje byloje konstatuotų faktų pakartotinis neįrodinėjimas kitoje byloje.



## LVAT 2022-02-17 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-542-815/2022 (V. S.).

LVAT teisėjų kolegija, įvertinusi tai, jog dalis ginčo ekonominės veiklos pripažinta neapmokestinta PVM, o pareiškėjas šios dalies neginčijo, sprendė, kad mokesčių administratorius ir mokesstinį ginčą nagrinėjusios institucijos pagrįstai paneigė pareiškėjo teisę atskaityti dalį pirkimo PVM. Nurodė, jog nagrinėjamu atveju nekyla abejonių, kad prekių tiekimas taikant PVM direktyvos 282-292 straipsniuose, kurie laikytini specialiosiomis nuostatomis pareiškėjo nurodomų bendrųjų nuostatų atžvilgiu, numatytą schemą yra neapmokestinama ekonominė veikla, todėl ir su šia (neapmokestinama) veikla susijęs pirkimo PVM (jo dalis) negali būti atskaitomas.

LVAT nurodė, jog pareiškėjo sumokėtą žemės mokestį nėra jokio pagrindo vertinti kaip susijusį su jo tikrintuoju laikotarpiu vykdyta individualia veikla ar pripažinti sumokėtą žemės mokestį individualios nekilnojamojo turto pardavimo veiklos išlaidomis.

Konstatavo, jog pareiškėjas vykdė individualią veiklą, todėl jam netaikytinos nei GPM įstatymo 19 straipsnio 6 dalyje, nei Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių nuostatos. Atitinkamai, tiek mokesčių administratoriaus, tiek mokesstinį ginčą nagrinėjusių institucijų išvados, jog pareiškėjui nepateikus buhalterinės apskaitos dokumentų, patvirtinančių, jog jis faktiškai patyrė (jei patyrė, tai kokio dydžio) ginče aptariamo žemės sklypo įsigijimo išlaidas, kad individualioje veikloje naudoto žemės sklypo įsigijimo kaina yra 0 Lt, yra pagrįstos.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=558e4296-6a57-458c-8d97-e8c22b6d17f4>

- Valstybinio socialinio draudimo įmokų baudos skyrimo teisinio reglamentavimo prieštaravimas Konstitucijai.

## LVAT 2022-06-15 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-956-968/2022 (V. Š.).

Ginčas kilo dėl Sprendimo dalies, kuria pareiškėjui paskirta 10 405 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokų bauda ir 3 266 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokų bauda, pagrįstumo ir teisėtumo.

Pirmosios instancijos teismas nustatęs, kad, nors PSD ir VSD įmokos administruojamos pagal MAĮ, pastarajame įstatyme nustatyta, kad šios įmokos pagal MAĮ administruojamos tik tiek, kiek tai nustatyta SDĮ ir VSDĮ. Atsižvelgęs į VSDĮ 19 straipsnio 2 dalį, teismas konstatavo, kad nei jis, nei VMI šiuo atveju neturi diskrecijos teisės spręsti dėl VSDĮ 19 straipsnio 2 dalyje įtvirtinto fiksuoto baudos dydžio mažinimo, todėl pareiškėjo skundą atmetė.

VSDĮ 19 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas fiksuotas baudos dydis (t. y. 50 procentų neteisėtai sumažintos socialinio draudimo įmokų sumos), pagal Sprendimo priėmimo metu galiojusį teisinį reglamentavimą mokesčių administratoriui ir teismui nebuvo suteikta teisė konkretiems asmenims skirtingas VSD ir PSD įmokų baudas individualizuoti, vadovaujantis MAĮ 140 straipsnyje įtvirtintomis baudų skyrimo taisyklėmis.

LVAT 2021 m. kovo 24 d. nutartimi kreipėsi į Konstitucinį Teismą su prašymu spręsti, ar VSDĮ (2016 m. birželio 29 d. Nr. XII-2508 redakcija; TAR, 2016 m. liepos 15 d., Nr. 2016-20645) 19 straipsnio 2 dalies nuostata „jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad socialinio draudimo įmokos neteisėtai sumažintos, priskaičiuojama trūkstama socialinio draudimo įmokų suma ir skiriama 50 procentų šios sumos dydžio bauda“ neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 straipsniui ir konstituciniam teisinės valstybės principui. Konstitucinis Teismas 2022 m. gegužės 19 d. nutarime Nr. KT62-N6/2022 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 19 straipsnio 2 dalies nuostatos atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, pripažino, kad VSDĮ (2016 m. birželio 29 d. redakcija, TAR, 2016-07-15, Nr. 20645) 19 straipsnio 2 dalies nuostata „jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad socialinio draudimo įmokos neteisėtai sumažintos, priskaičiuojama trūkstama socialinio draudimo įmokų suma ir skiriama 50 procentų šios sumos dydžio bauda“ tiek, kiek, joje įtvirtinus teisės pažeidėjams taikytiną griežtą sankciją, teismui neleidžiama, atsižvelgiant į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas

aplinkybes, jos individualizuoti, prieštarauja Konstitucijos 109 straipsnio 1 daliai, konstituciniam teisinės valstybės principui.

Konstitucijos 107 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad Lietuvos Respublikos įstatymas (ar jo dalis) arba kitas Seimo aktas (ar jo dalis), Respublikos Prezidento aktas, Vyriausybės aktas (ar jo dalis) negali būti taikomi nuo tos dienos, kai oficialiai paskelbiamas Konstitucinio Teismo sprendimas, kad atitinkamas aktas (ar jo dalis) prieštarauja Konstitucijai. ABTĮ 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad teismas negali taikyti įstatymo, kuris prieštarauja Konstitucijai.

LVAT teisėjų kolegija pabrėžė, kad pirmosios instancijos teismas, sprenddamas dėl pareiškėjo prašymo sumažinti VMI Sprendimu jam paskirtų PSD ir VSD įmokų baudų dydį, vadovavosi VSDĮ (2016 m. birželio 29 d. redakcija, TAR, 2016-07-15, Nr. 20645) 19 straipsnio 2 dalies nuostata, kurią, kaip minėta, Konstitucinis Teismas 2022 m. gegužės 19 d. nutarimu pripažino prieštaravusia Konstitucijai. Pirmosios instancijos teismas, konstatavęs, kad ginčo atveju VMI neturėjo diskrecijos teisės spręsti dėl VSDĮ 19 straipsnio 2 dalyje įtvirtinto fiksuoto baudos dydžio mažinimo (žr. Nutarties 8 p.), Konstitucinio Teismo 2022 m. gegužės 19 d. nutarime nurodytais aspektais nevertino pareiškėjo padaryto pažeidimo pobūdžio, pareiškėjo atsakomybę lengvinančių ir kitų aplinkybių, neindividualizavo VMI Sprendimu pareiškėjui paskirtų PSD ir VSD įmokų baudų dydžio. Kitaip tariant, tikrinamame sprendime pirmosios instancijos teismas nepateikė Konstitucijos reikalavimus atitinkančių motyvų dėl VMI Sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo pareiškėjo ginčytu aspektu.

Dėl nurodytų priežasčių pirmosios instancijos teismo sprendimą LVAT panaikino, o bylą perdavė tam pačiam teismui nagrinėti iš naujo.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesaspredimupaieska/tekstas.aspx?id=0b07f4e3-01a6-402c-b1f9-e0e9e636cf69>

- **Akcizai. Apdorotas tabakas. Prievolė apskaičiuoti ir mokėti akcizus už atitinkamas prekes lieka net ir tuo atveju, jei jos yra konfiskuojamos ir vėliau sunaikinamos. Pareiškėjo prašymo kreiptis į Konstitucinį Teismą netenkinimas.**

**LVAT 2022-06-29 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-932-968/2022 (G. M.).**

Ginčas vyko dėl Pareiškėjui apskaičiuoto akcizo už Lietuvos Respublikos teritorijoje laikomas (gabenamas) banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes (cigaretes), kurios nustatyta tvarka privalėjo būti paženklintos.

Apmokestinimą akcizais už importuotas prekes reguliuoja Akcizų įstatymas. Atsakovas, apskaičiuodamas pareiškėjui mokėtinas akcizo ir akcizo delspinigių sumas, vadovavosi apmokestinimo momentu galiojusiomis Akcizų įstatymo nuostatomis.

LVAT nurodė, jog Akcizų įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatyta, kad apdorotas tabakas yra akcizais apmokestinama prekė. Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodyta, kad prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už laikomas specialiais ženklais - banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes, kurios šio įstatymo ir jo įgyvendinamųjų teisės aktų nustatyta tvarka privalo būti paženklintos banderolėmis; 3 dalyje įtvirtinta, kad prievolė mokėti akcizus už šio straipsnio 1 dalyje nurodytas prekes atsiranda tuo metu, kai susidaro šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės. To paties straipsnio 9 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytu atveju prievolė mokėti akcizus tenka asmeniui, laikančiam šio straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytas akcizais apmokestinamas prekes. Pagal Akcizų įstatymo 10 straipsnio 8 dalį, bet kuris asmuo kuriam prievolė mokėti akcizus atsiranda vadovaujantis šio įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 4 ir (ar) 5, ir (ar) 8, ir (ar) 10, ir (ar) 11 punktais, privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą. Akcizų įstatymo 12 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokėtina akcizų suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki šiame įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos.

Teisėjų kolegija pažymėjo, kad šios įstatymo nuostatos yra aiškios ir iš jų neabejotinai seka, jog prievolė mokėti akcizą atsiranda nuo banderolėmis nepaženklintų akcizais apmokestinamų

prekių laikymo pradžios momento ir šią prievolę privalo vykdyti asmuo, laikantis nepaženklintas, tačiau privalančias būti paženklintomis, prekes. Mokesčių administratorius, nustatęs, kad pareiškėjas šios pareigos neįvykdė, pagrįstai ir teisėtai nurodė jam šią prievolę įvykdyti.

Dėl pareiškėjo argumentų, kad teismas nevertino, kas yra prekių savininkas, taip pat, kad pareiškėjas yra antraeilis pažeidėjas, pažymėjo, kad Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punkte žodis „laikomas“ turėtų būti suprantamas kaip akcizais apmokestinamų prekių buvimas pas tam tikrą asmenį, t. y. taikant šią teisės normą žodis „laikyti“ apima visus nurodytų prekių buvimą pas tam tikrą asmenį atvejus (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - ir LVAT) 2007 m. liepos 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A3-689/2007, 2008 m. gruodžio 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A143-2007/2008). Taigi prekių laikymas apima ir jų gabenimą, nes pagal šį punktą, prekių laikymas yra jų turėjimas savo žinioje. Asmuo, gabenantis prekes, kartu jas ir turi savo žinioje, o tai reiškia prekių laikymą Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punkto prasme (žr. LVAT 2007 m. liepos 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A3-689/2007, 2009 m. rugsėjo 17 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-939/2009).

Pažymėjo, kad iš bylos medžiagos matyti, kad faktas, jog pareiškėjas Lietuvos Respublikos teritorijoje gabeno banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes (cigaretės) yra nustatytas įsiteisėjusiu Kauno apygardos teismo 2017 m. gruodžio 21 d. baudžiamuoju įsakymu baudžiamojoje byloje Nr. 1-418-319/2017, kurioje pareiškėjas buvo pripažintas kaltu padarius nusikalstamą veiką, kuri numatyta Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 199<sup>2</sup> straipsnio 1 dalyje ir jam buvo paskirta 420 MGL dydžio bauda.

Akcentavo, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punktas prekių laikymo sąvokos nesieja su tokio pobūdžio požymiais, kaip prekių priklausomybė konkrečiam asmeniui, asmenų tarpusavio santykiai dėl prekių ar organizacinių veiksmų atlikimas, ir, pagal šį punktą, prekių laikymas turi būti suprantamas kaip faktinis veiksmas. Laikymo faktui konstatuoti pakanka nustatyti prekių faktinį turėjimą asmens žinioje ir nereikia nustatyti prekių konkretaus teisinio statuso (jų valdymo (naudojimo) nuosavybės ar kita teise) (žr., pvz., 2009 m. gegužės 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-754/2009, 2009 m. rugsėjo 17 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-939/2009). Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad pareiškėjas, veždamas prekes, turėjo jas savo žinioje, todėl pripažintina, kad jis laikė prekes Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punkto prasme ir jam kilo prievolė sumokėti akcizo mokesť bei su juo susijusias sumas.

Atsakydama į pareiškėjo argumentą, kad, vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso nuostatomis (124 str. 1 d. e p.), turi būti sprendžiamas ir pagrindo mokėti kitus mokesčius (akcizus, PVM) išnykimo klausimas, LVAT teisėjų kolegija pabrėžė, kad ESTT 2022 m. balandžio 7 d. sprendimo byloje Kauno teritorinė muitinė (C-489/20; EU:C:2022:277) 42-45 ir 52 punktuose iš esmės išaiškino, kad atsiradus prievolei apskaičiuoti akcizą (kaip yra nagrinėjamu atveju), akcizas už atitinkamas prekes lieka mokėtinas net ir tuo atveju, jei jos yra konfiskuojamos ir vėliau sunaikinamos. Atsižvelgusi į minėtą teisinį reguliavimą, taip pat ESTT pateiktus išaiškinimus, kurie taikytini ir nagrinėjamoje byloje, teisėjų kolegija konstatavo, kad šiuo atveju aplinkybė, jog ginčo prekės buvo konfiskuotos ir sunaikintos, nedaro įtakos pareiškėjo prievolei deklaruoti ir sumokėti akcizų mokesť.

Pažymėjo, jog teismui nekyla abejonių dėl šioje administracinėje byloje ginčo teisinius santykius reguliuojančių teisės aktų atitikties Konstitucijai.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=e7c5d62b-a656-4316-8ad0-07a077f170a1>