



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „O1“ 2016-07-05 SKUNDO**

2016 m. rugsėjo 21 d. Nr. S-195 (7-148/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja
Jelenai Krochmalienei
J. N.

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojos atstovui nedalyvaujant

2016 m. rugsėjo 6 d. posėdyje išnagrinėjusi BUAB „O1“ (toliau – Pareiškėja) 2016-07-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-13 sprendimo Nr. 69-69, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-04-08 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-218, kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 104054,97 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 3794 Eur PVM delspinigiai ir skirta 10405 Eur PVM bauda, bei paliko nenagrinėtu Pareiškėjos skundo dalį dėl 174746 Lt (50609,94 Eur) PVM permokos (skirtumo) negražinimo.

Sprendime nurodoma, jog Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-02-07 iki 2014-05-31 bei 2016-02-17 surašė patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-120. Pareiškėja, nesutikdama su patikrinimo metu apskaičiuota 359281 Lt (104054,97 Eur) mokesčio suma, pateikė pastabas, kurias išnagrinėjusi Vilniaus AVMI 2016-04-08 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-218 patvirtino patikrinimo metu apskaičiuotą 104054,97 Eur PVM bei nurodė sumokėti 3794 Eur PVM delspinigius ir skyrė 10405 Eur PVM baudą.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundo motyvus, įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, išanalizavusi ginčo teisinį santykį reglamentuojančius teisės aktus, sprendime konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas netenkinamas. Nurodo, kad ginčas tarp Vilniaus AVMI ir Pareiškėjos vyksta dėl apskaičiuoto PVM, konstatavus, jog Pareiškėja, įsigydama prekes iš UAB „V1“, UAB „S1“, UAB „D1“, žinojo / turėjo galimybę žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, todėl nepagrįstai į atskaitą įtraukė 359470 Lt pirkimo PVM.

Dėl PVM apskaičiavimo

Nurodoma, jog Pareiškėjos įregistruota veikla – automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimas. Bendrovėje per visą veiklos laikotarpį buvo įdarbintas tik vienas darbuotojas – jos vadovas ir akcininkas M. B., o nuo 2014-10-16 bendrovėje įdarbintų asmenų nėra. Pareiškėja 2014-02-07 įregistruota PVM mokėtoja, tačiau po keturių mėnesių, t. y. 2014-06-12, išregistruota iš PVM mokėtojų registro kaip asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos ir / ar nevykdantis įsigijimų iš ES narių. Vilniaus apygardos teismo nutartimi 2014-09-15 civilinėje byloje Nr. B2-5237–640/2014 Pareiškėjai iškelta bankroto byla, o nuo 2015-04-07 jos statusas – bankrutavusi. Pareiškėjos bankroto administratoriumi paskirta UAB „S2“.

Pareiškėjos vadovas M. B. 2015-06-16 įtariamojo apklausos protokole nurodė: „<...>2013 metų pabaigoje man buvo paskelbtas nemokumo procesas. Aš ilgokai buvau be darbo. Nusprendžiau pradėti savo verslą <...> pasikonsultavau su teisininku ir jis man patarė atsidaryti įmonę kitoje valstybėje. 2014 metų pradžioje aš nusprendžiau atidaryti įmonę Lietuvoje ir mano sūnus G. B. (G. B.) man pasiūlė Lietuvos kompaniją, kuri padeda įsigyti naujas, ką tik registruotas įmones. <...> Praėjusiųjų metų (Vilniaus AVMI pastaba – 2014 metų) pradžioje aš iš UAB „B2“ Lietuvoje įsigijau Pareiškėją, siekdamas užsiimti prekyba automobiliais. Buvau vienintelis įmonės savininkas, valdybos narys ir darbuotojas“.

Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu apskaitė prekių ir paslaugų įsigijimus už 2072279,22 Lt, iš jų 359470,40 Lt PVM. Pareiškėja įsigijo: 21 transporto priemonę už 1710863,82 Lt ir 359281,40 Lt PVM; buhalterines paslaugas už 900 Lt ir 189 Lt PVM, už 1004 Lt (PVM neapmokestinta) įregistravo automobilius bei sumokėjo 41 Lt (PVM neapmokestinta) už draudimo paslaugas. Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu pardavė Latvijos įmonėms transporto priemones už 1747462,08 Lt (pritaikė 0 proc. PVM tarifą). Pareiškėja transporto priemones įsigijo iš Lietuvos įmonių: 1) už 80755,57 Lt ir 16958,67 Lt PVM įsigijo 1 transporto priemonę iš UAB „V1“; 2) už 345280 Lt ir 72508,80 Lt PVM įsigijo 4 transporto priemones iš UAB „S1“; 3) už 1284828,25 Lt ir 269813,93 Lt PVM įsigijo 16 transporto priemonių iš UAB „D1“. Minėtos transporto priemonės, pritaikius 0 proc. PVM tarifą, buvo parduotos Latvijos įmonėms: 1) už 1136661,76 Lt (329200 Eur) 13 transporto priemonių buvo parduota SIA „D2“; 2) už 528968,96 Lt (153200 Eur) parduotos 7 transporto priemonės SIA „II“; 3) už 81831,36 Lt (23700 Eur) parduota 1 transporto priemonė SIA „V2 Co“.

Nurodoma, kad UAB „V1“, UAB „S1“ ir UAB „D1“ tikrinamuoju laikotarpiu įformino 21 transporto priemonės pardavimą Pareiškėjai su 21 proc. tarifu, kurių pardavimus Pareiškėja per kelias dienas nuo įsigijimo su 0 proc. tarifu įformino Latvijos bendrovėms. Nustatyta, kad minėtų 21 transporto priemonių įsigijimą UAB „V1“, UAB „S1“ ir UAB „D1“ įformino iš Latvijos įmonių, t. y. transporto priemonių perpardavimai buvo įforminti pirkimo ir pardavimo sandorių grandinėmis: Latvija (0 proc. PVM tarifas) → Lietuva (21 proc. PVM tarifas) → Lietuva (0 proc. PVM tarifas) → Latvija („karuselė“). Šioje grandinėje transporto priemonės pardavus su 21 proc. tarifu, PVM nebuvo sumokėtas bei patikrinimo metu nustatytos kitos atskaitą ribojančios aplinkybės, tokiu būdu buvo sudarytos sąlygos suformuoti 359281,40 Lt PVM atskaitą Pareiškėjai, kuriai dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo susidarė iš biudžeto grąžintina PVM suma. Taigi Pareiškėjai neleista atskaityti PVM tuo pagrindu, jog buvo nustatyta PVM atskaitą ribojanti aplinkybė, t. y. patikrinimo metu padaryta išvada, jog Pareiškėja, sudarydama sandorius su UAB „V1“, UAB „S1“ ir UAB „D1“, o vėliau pardavusi automobilius SIA „D2“, SIA „II“, SIA „V2 Co“, dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Inspekcija sprendime pažymi, jog mokestiniam ginčui išnagrinėti būtina aptarti pažeidimo metu galiojusias teisės aktų nuostatas ir suformuotą teismų praktiką. Nurodo, jog siekiant užtikrinti Europos Sąjungos (toliau – ES) vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarką buvo harmonizuota Sąjungos teisė, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. Vėliau Šeštąją direktyvą pakeitė ir šiuo metu galioja 2006-11-28 Tarybos

direktyva 2006/112/EB (kuri iš dalies buvo pakeista Direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/EB, 2010/23/EB, 2010/45/EB, 2010/88/EB) dėl PVM bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB). PVM sistemos esmę atskleidžia Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, kuris pažodžiui atkartoja 1977-05-17 Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (Direktyvos 2006/112 63 straipsnis). Pagal nusistovėjusią EETT praktiką, 2006/112 Direktyvos nuostatas mokesčių mokėtojų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Bendrijos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. Taigi teisė į PVM atskaitą atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinas, t. y. ji negali atsirasti anksčiau, negu tiekimą vykdančiam mokesčių mokėtojui atsiranda pareiga priskaičiuoti mokėtiną mokestį; teisė į PVM atskaitą įgyvendinama turint PVM sąskaitą faktūrą, o mokestinė prievolė atsiranda tuomet, kai pateikiamos prekės ar suteikiamos paslaugos (Direktyvos 2006/112/EB 63, 167, 178 straipsniai).

Inspekcija sprendime cituoja Direktyvos 2006/112/EB nuostatas įgyvendinančio nacionalinio teisės akto, t. y. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas), 58 str. 1, 9 dalių nuostatas ir tvirtina, jog teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama, o ši teisė įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu. Pasak Inspekcijos, sutiktina su teismų praktikoje padaryta išdava, jog nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina atvejų (sąlygų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl nustatant tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 3 dalimi, būtina vadovautis 2006/112 Direktyvos nuostatomis ir tikslais bei juos aiškinant Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) suformuotomis taisyklėmis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-10-26 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1316/2013).

Sprendime nurodoma, jog ESTT ir LVAT bylose yra atskleidžiama teismų praktika, kuri taikoma tokio pobūdžio mokestiniuose ginčuose. Pavyzdžiui, LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013 pažymėjo, kad žinodamas arba turėdamas žinoti, jog įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Remdamasi nurodytoje nutartyje išdėstytais argumentais, išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad konkrečiu atveju siekiant apriboti prekių ir (ar) paslaugų pirkėjo (apmokestinamojo asmens) teisę į PVM atskaitą, pakanka įrodyti jo nesąžiningumą. Taip pat LVAT 2013-10-26 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-1316/2013 nurodė, jog ESTT praktikoje, nagrinėjant bylas dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo, vienu iš teisės į PVM atskaitą ribojimo atvejų (sąlygos, aplinkybės) yra mokesčio mokėtojo nesąžiningumas, t. y. žinojimas arba turėjimas žinoti, kad ūkio subjektas dalyvauja PVM sukčiavime. ESTT praktikoje mokesčio mokėtojo nesąžiningumas konstatuojamas tuomet, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais teisei priešingais veiksmais, pavyzdžiui, su klaidingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu ar realių sandorių atlikimu turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM („karuselinio sukčiavimo“ atvejis) (žr. ESTT 2006-07-06 sprendimą sujungtose bylose *A. K. ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 2012-06-21 sprendimą sujungtose bylose *M. ir D.*, C-80/11 ir C-142/11, 2012-12-06 sprendimą byloje *Bonik*, C-285/11 ir kt.). Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, turi būti laikomas sukčiaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar, perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, jis gauna naudos (žr. minėtą sprendimą byloje *Bonik*, 39 p. ir jame nurodytą praktiką). Taigi, apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta, kai,

atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatomas paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo mokesčių srityje faktas arba įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu toks sandoris formaliai atitinka nustatytus reikalavimus (žr. minėtus sprendimą byloje *Bonik*, 38–40 p., sprendimą byloje *K. ir Recolta Recycling*, 56–59 p., sprendimą byloje *M. ir D.*, 45, 46 p.). Taigi LVAT adm. byloje Nr. A602-705/2013 išaiškinęs nesąžiningumo ir piktnaudžiavimo koncepciją, toliau praktiką plėtojo kitose priimtose bylose: 2015-01-27 nutartyje adm. byloje Nr. A-176-556/2015, 2015-02-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-125-438/2015, 2015-06-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-1505-438/2015, 2015-09-08 nutartyje adm. byloje Nr. A-2637-438/2015 ir kt.).

Tvirtinama, kad šioje byloje buvo nustatyta sukčiavimo (vengimo) schema, kai PVM sukčiaujama tradicinio karuselinio sukčiavimo principu (ang. *carousel fraud*): Latvija (*SIA „A1“*, *SIA „B1“*, *SIA G1“*, *SIA F1“*, 0 proc. PVM tarifas) → Lietuva (UAB „V1“, UAB „S1“ ir UAB „D1“, dingęs prekeivis (ang. *missing trader*) → Lietuva (Pareiškėja, vidaus tiekimas 21 proc. PVM) → Latvija (*SIA „D2“*; *SIA „II“*; *SIA „V2 Co“*, 0 proc. PVM). Pažymima, jog karuselinio sukčiavimo grandinė eina per keletą įmonių ir valstybių. Pavyzdžiui, parduodant automobilį *Audi A5*, kėbulo numeris, transporto priemonės pirkimo / pardavimo karusele keliauja per įmones: X (nenustatyta įmonė) → *SIA „A1“* (Latvija) → UAB „V1“ (Lietuva) → Pareiškėja (Lietuva) → *SIA „V2 Co“* (Latvija) → (nenustatyta įmonė) → *SIA „A2“* (Latvija) → UAB „D1“ (Lietuva).

Nurodoma, jog Pareiškėjai neleista atskaityti pirkimo PVM tuo pagrindu, jog buvo nustatyta PVM atskaitą ribojanti aplinkybė, t. y. Pareiškėja, sudarydama sandorius, dalyvavo sukčiavimo sandoryje. Teismų praktikoje pažymima, jog nemokant mokesčių pažeidžiamas viešas interesas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Pažeidžiant šiuos principus, subjekto veikla negali būti laikoma teisėta. Taigi, jeigu mokesčio mokėtojas žino apie tai, jog atlikdamas ūkinę operaciją ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nesumokėjimo, arba, nors ir nežino, bet, atsižvelgiant į visumą teisiškai reikšmingų aplinkybių, turi galimybę žinoti ir, nepaisydamas to, atlieka tokią ūkinę operaciją, konstatuojama, jog jis elgėsi nesąžiningai. Mokesčių įstatymai nustato pareigą mokesčių mokėtojui apskaičiuoti ir sumokėti nustatytus mokesčius teisingai ir laiku. Šios prievolės dydis kaip tik ir priklauso nuo ūkinės operacijos partnerio veiklos teisėtumo. Nors įstatymai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo pareigos kontroliuoti partnerio veiklą, tikrinti jo išrašomų dokumentų tikrumą, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų, apibrėžtų Civilinio kodekso normose. Priešingu atveju mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM, elgiasi nesąžiningai ir prisiima riziką dėl mokėtinų į valstybės biudžetą mokesčių dydžio. Todėl vertinant mokesčio mokėtojo sąžiningumą kiekvienu konkrečiu atveju būtina įvertinti jo veiksmus, susijusius su ūkinės operacijos partnerio veiklos sąžiningumu.

Inspekcijos sprendime tvirtinama, jog patikrinimo metu nustačius karuselinio sukčiavimo požymius, Pareiškėjai neleista PVM atskaita, nes:

1. Pareiškėja veiklos vykdymo vietos Lietuvoje neturėjo, taip pat neturėjo transporto priemonėms laikyti pritaikytų erdvių.

2. Transporto priemonių perpardavimo sandoriai buvo įforminti per labai trumpą laikotarpį, t. y. iki 8 dienų (paprastai per 0–2 dienas). Tai patvirtino ir Pareiškėjos vadovas M. B., apklausos protokoluose apie įformintus sandorius nurodęs, kad „paprastai viskas įvykdavo per vieną dieną“. Patikrinimo metu nustatyta, kad faktiškai transporto priemonės Lietuvoje nebuvo laikomos, per trumpus laiko tarpus perregistruojant transporto priemonės skirtingų bendrovių vardais ir vežant jas tarp Lietuvos ir Latvijos Respublikų „karuselės“ principu, buvo forminami transporto priemonių perpardavimo sandoriai“.

3. Pareiškėja neturėjo apyvartinių lėšų veiklai vykdyti. Vadovui savo piniginių lėšų investuoti į Pareiškėjos veiklą nereikėjo, nes pinigai, reikalingi atsiskaitymui už įformintus

transporto priemonių įsigijimus, iš pirkėjų buvo gaunami avansu. Pareiškėja atsiskaitymams su UAB „V1“ ir UAB „S1“ panaudojo pinigines lėšas, kurias nuo 2014-03-12 iki 2014-04-08 gavo iš pirkėjų SIA „D2“ ir SIA „V2 Co“. Atsiskaitymams su UAB „D1“ įforminti panaudojo pinigines lėšas, kurias nuo 2014-03-12 iki 2014-05-20 gavo iš pirkėjų SIA „D2“, SIA „V2 Co“, SIA „II“.

4. Pareiškėjos vadovas M. B. įtariamojo apklausos metu negalėjo detalai paaiškinti apie Pareiškėjos tiekėjus ir pirkėjus (apklausos protokole teigė, kad apie sandorius „tikslių detalių nepateiksiu <...> UAB „D1“ atstovo neatsimenu, nes esu jį sutikęs tik kartą; UAB „S1“ atstovo neatsimenu, nes esu jį sutikęs tik kartą. <...> Latvijos įmonės pareigūnas buvo J. S. , tačiau jam ir jo įmonei perregistruojant automobilius atstovavo kiti asmenys, turintys įgaliojimus, tų asmenų aš neatsimenu <...> SIA „II“ atstovo aš neatsimenu, nes, jei neklystu, buvo tik vienas sandoris; SIA „V2“ atstovo taip pat neatsimenu. Latvių įmonių SIA „D2“, SIA „II“, SIA „V2 Co“ nežinau nei kontaktų, nei kontaktinių asmenų <...> Lietuvių įmonei UAB „V1“ atstovavo A. J. (A. J.) – Latvijos pilietis, kalbėjo latviškai, man atrodė, kad jis buvo įmonės savininkas arba pareigūnas...“). Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjos vadovas apie sandorio šalis informacijos nerinko ir jų veiklos teisėtumu nesidomėjo, pats neorganizavo ir nevadovavo Pareiškėjos veiklai, o tik vykdė trečiojo asmens nurodymus (Lietuvos įmonėse neįdarbinto Latvijos piliečio A. A.). Vilniaus AVMI pažymėjo, kad toks M. B. nesidomėjimas kontrahentų veikla, koks yra nustatytas mokestinio patikrinimo metu, prieštarauja sąžiningo, rūpestingo ir apdairaus verslo subjekto veikimo principams. Be to, Pareiškėjos aplaidus, sąmoningas elgesys patikrinimo metu pripažintinas kaip žinojimas apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su PVM sukčiavimu. Vilniaus AVMI taip pat pažymėjo, jog Pareiškėjos vadovas M. B. įtariamojo apklausos protokole teigė supratęs „<...> kad su tais sandoriais iš tikrųjų nėra viskas gerai <...>“.

5. Juridiniai asmenys, kurie pardavė Pareiškėjai automobilius, nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nėra randami veiklos vykdymo vietose.

UAB „V1“ įregistruota 2013-01-18, adresu: (duomenys neskelbtini). PVM mokėtoja įregistruota nuo 2013-03-04, o 2014-08-20 išregistruota iš PVM mokėtojų registro. UAB „V1“ statusas nuo 2014-07-15 – bankrutuojanti, nuo 2014-12-30 – bankrutavusi.

UAB „S1“ įregistruota 2013-01-14, adresu: S. Ž. g. 16, Vilnius. PVM mokėtoja įregistruota nuo 2013-04-29, o 2014-05-12 išregistruota iš PVM mokėtojų registro. Atliktų 2014-06-05, 2014-09-01 operatyvių patikrinimų metu, nei UAB „S1“ vadovas V. M. , nei įgaliotas atstovas į Inspekciją neatvyko, su operatyvių patikrinimų pavedimais nesusipažino, nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų ir nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų, t. y. su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo. Dalį UAB „S1“ buhalterinės apskaitos dokumentų mokesčių administratoriui pateikė buvusi buhalterė D. G. .

UAB „D1“ įregistruota 2012-09-05, adresu: (duomenys neskelbtini).. PVM mokėtoja įregistruota nuo 2012-10-31, o 2014-06-30 išregistruota iš PVM mokėtojų registro kaip asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos ir / ar įsigijimų iš ES narių. Kauno AVMI 2014-08-25 atlikto UAB „D1“ operatyvaus patikrinimo metu pažymėta, kad UAB „D1“ buveinės ir / ar veiklos vykdymo vietose nerasta, kitų veiklos vykdymo vietų nedeklaravo. UAB „D1“ vadovui D. E. buvo įteiktas klausimynas apie UAB „D1“ veiklą, tačiau po klausimyno įteikimo D. E. nerandamas, atsakymų į klausimą nepateikė, mokesčių mokėtojų registre nurodytu telefono numeriu neatsiliepia.

6. Įmonių, iš kurių Pareiškėja įsigijo transporto priemones, vykdoma veikla ne visada sutapo su transporto priemonių pardavimo veikla. UAB „V1“ įregistruota veikla – variklinių transporto priemonių atsarginių dalių ir pagalbinių reikmenų didmeninė prekyba. UAB „S1“ įregistruota veikla – automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimas. UAB „D1“ deklaruota veikla – metalo konstrukcijų ir jų dalių gamyba.

7. UAB „V1“, UAB „S1“, UAB „D1“ neturėjo resursų vykdyti veiklą.

VĮ Registrų centro duomenimis, UAB „V1“ įregistruoto nekilnojamojo turto neturėjo. 2014-03-28 atlikto operatyvaus patikrinimo metu ir nuo 2014-03-31 atliekamo patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „V1“ gamybinių patalpų, sandėlių, aikštelių, garažų transporto priemonėms laikyti nenuomojo, UAB „V1“ registracijos adresu veiklos nevykdė.

VĮ Registrų centro duomenimis, UAB „S1“ vardu įregistruoto nekilnojamojo turto neturėjo. Bendrovės registracijos adresu (S. Ž. g. 16, Vilnius) įregistruoti įvairiems fiziniams asmenims priklausantys garažai. Vilniaus AVMI atstovai, nuvykę minėtu adresu, UAB „S1“ buveinės ir atstovų nerado. Vilniaus AVMI pažymėjo, kad jokios kitos veiklos vykdymo (buveinės, sandėlių, aikštelių) vietos UAB „S1“ nedeklaravo.

VĮ Registrų centro duomenimis, UAB „D1“ įregistruoto nekilnojamojo turto neturėjo. Operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „D1“ gamybinių patalpų, sandėlių ir aikštelių transporto priemonėms laikyti nenuomojo.

8. Visose įmonėse – bendrovėje, UAB „V1“, UAB „S1“, UAB „D1“, buvo įdarbintas vienas darbuotojas, 1 Latvijos pilietis, tačiau kitų darbuotojų nepriimta. Papildomai UAB „S1“ ir UAB „D1“ buhalteriu buvo įdarbintas tas pats asmuo – D. G. , kuri pradėjus patikrinimus išėjo iš darbo. UAB „V1“ akcininkas nuo 2013-03-05 buvo Latvijos pilietis A. J. , kuris nuo 2013-03-05 iki 2014-07-22 buvo UAB „V1“ vadovu. SODROS duomenimis, A. J. nuo 2013-03-08 iki 2014-08-01 buvo vienintelis UAB „V1“ darbuotojas, o nuo 2014-08-01 UAB „V1“ įdarbintų asmenų nebuvo. UAB „S1“ per visą veiklos laikotarpį buvo įdarbinti tik 2 darbuotojai: nuo 2013-02-22 įdarbintas Latvijos pilietis P. P. , o nuo 2013-03-06 iki 2014-03-28 buhalterės pareigose buvo įdarbinta D. G. . UAB „D1“ sandorių su Pareiškėja metu buvo įdarbinti 2 darbuotojai: nuo 2013-12-30 iki 2014-09-01 buvo įdarbintas vadovas D. E. , o nuo 2013-03-06 iki 2014-04-10 buhalterės pareigose buvo įdarbinta D. G. . Nuo 2014-09-01 UAB „D1“ įdarbintų asmenų nėra.

9. Juridiniai asmenys, kurie pardavė Pareiškėjai automobilius, buvo įsteigti siekiant vykdyti neteisėtą veiklą.

UAB „V1“ vadovas A. J. 2015-06-17 įtariamojo apklausos protokole nurodė: „<...> maždaug 2012 m. rudenį likau be darbo. Aš vaikystės draugo G. P. (G. P.) paklausiau, ar neturi kokio darbo. G. P. man pasakė, kad turi pažįstamą, kuriam retkarčiais reikia nuvaryti lengvąjį automobilį į Lietuvą <...> A. A. pasiūlė mano vardu Lietuvoje įsteigti naują įmonę, kur aš būčiau ir savininkas, ir pareigūnas <...>. Aš užregistravau Lietuvoje įmonę UAB „V1“, kurioje buvau ir savininkas, ir pareigūnas <...>. Aš tik po kelių pradirbtų mėnesių supratau, kad tuos pačius automobilius Lietuvos įmonės <...> parduoda atgal į Latviją, ir tada supratau, kodėl A. A. formuoja tokią sandorių grandinę, t. y. tam, kad atliktų tam tikras manipuliacijas (valstybei nemokėti) su pridėtinės vertės mokesčiais“.

UAB „S1“ vadovas V. M. 2015-06-17 įtariamojo apklausos protokole nurodė: „<...> 2013 metais ar 2014 metais, tiksliai neatsimenu, aš labai dažnai vartoju alkoholinius gėrimus, todėl kartais pats nesuprasdavau, ką darau, vieno tokio atvejo metu <...> susipažinau su žmogumi, vardu Valerijus <...>. Valerijus pasiūlė man galimybę užsidirbti 30 Eur ir pietus, jei jam padėsiu ir kartu vyksiu į Lietuvą, kad mano vardu užregistruotume įmonę <...>. Netoli nuo pasienio, kažkokiame Lietuvos mieste, nežinau, kokiam, mes nuėjome į kažkokią įstaigą, nežinau, į kokią, kurioje Vitalijus man liepė pasirašyti dokumentus, po to juos kažkam pateikė <...>. Po to vykome atgal į Latviją, jis man sumokėjo 30 Eur ir mes kiekvienas nuėjome į skirtingas puses, daugiau nesame susitikę. Daugiau jokių dokumentų nepasirašiau, bet noriu pridurti, kad nieko neįgaliojau mano vardu užsiimti verslu, sudaryti sandorius, įsigyti, parduoti, perregistruoti automobilius“.

UAB „D1“ vadovas D. E. 2015-06-18 įtariamojo apklausos protokole nurodė: „<...> UAB „D1“ pareigūnu tapau šiomis aplinkybėmis – 2013 metų vasarą pažįstamas Arvis, pavardės nežinau, man pasiūlė pasipelnyti. Man reikėjo registruoti įmonę Lietuvoje, man buvo reikalingi pinigai ir aš sutikau. Pirmą kartą mane į Lietuvą, į Vilnių ar Kauną, tiksliai nepamenu, vežė Rašidas, su kuriuo mane supažindino Arvis ir pasakė, kad Rašidas man viską paaiškins, kur eiti ir ką daryti Lietuvoje. Tą kartą registravau įmonę kažkokiame biure, apie minėtą biurą nieko negaliu pasakyti, neatsimenu, supratau tik tiek, kad pasirašiau registracijos dokumentus, nurodymus davė Rašidas. Visus dokumentus ir antspaudą atidaviau Rašidui“.

10. UAB „V1“, UAB „S1“, UAB „D1“ ir Pareiškėjai vadovavo asmenų grupė, skirtingai nei pateikta oficialiuose dokumentuose.

Pagal FNTT pateiktą informaciją nustatyta, kad UAB „S1“ vadovas buvo V. M. , kuris net nebuvo įdarbintas UAB „S1“. UAB „D1“ vadovas buvo D. E. . Minėtų asmenų vardais buvo

įforminti sandorių dokumentai, tačiau asmenys realiai UAB „S1“ ir UAB „D1“ veiklą nekontroliavo ir neorganizavo, sandorių dokumentų nepasirašinėjo, o minėtų įmonių atstovais tapo už atlygį (siekdami pasipelnyti).

Nustatyta, kad UAB „V1“ veiklai realiai vadovavo ir ją organizavo Latvijos pilietis A. A. (padedamas UAB „V1“ vadovo A. J.) – tas pats asmuo, kuris realiai vadovavo bei organizavo ir Pareiškėjos veiklą, t. y. patikrinimo metu nustatyta, kad tas pats asmuo Pareiškėjos ir UAB „V1“ vardu sprendavo, kokias ūkines operacijas įforminti – kam parduoti ir iš ko pirkti transporto priemonės, kokius asmenis (fizinius ir juridinius) įtraukti į formuojamas sandorių grandines, kokias sandorių sąlygas nustatyti ir kt. Be to, UAB „V1“ vadovas A. J. duodamas parodymus pripažino supratęs, kad transporto priemonių perpardavimo grandinės buvo formuojamos (transporto priemonės tarp Lietuvos ir Latvijos Respublikų buvo parduodamos) tam, kad atliktų „tam tikras manipuliacijas (valstybei nemokėti) su pridėtinės vertės mokesčiu“. Taip pat nustatyta, kad UAB „V1“ vadovas A. J. to paties asmens A. A. nurodymu padirbinėjo (klastojo) kitų Pareiškėjos tiekėjų – UAB „D1“ ir UAB „S1“ – dokumentus ir atstovų parašus, taip pat UAB „V1“ PVM atskaitai suformuoti ir sumažinti į biudžetą mokėtinas PVM sumas padirbo (suklastojo) PVM sąskaitas faktūras „dėl ratų įsigijimo“.

11. UAB „V1“, UAB „S1“, UAB „D1“ nemokėjo pardavimo PVM arba deklaravo nedidelę mokėtino PVM sumą, tačiau atskaita buvo suformuota įtraukiant kitas neįvykusias ūkines operacijas.

UAB „V1“ kontrolės veiksmų metu nustatyta, kad PVM deklaracijose UAB „V1“ deklaravo pardavimo PVM, artimą pirkimo PVM, todėl apskaičiavo mažas mokėtino į biudžetą / gražintino iš biudžeto PVM sumas, faktiškai PVM į biudžetą nemokėjo. Be to, Vilniaus AVMI pažymėjo, jog nėra galimybės nustatyti deklaruotų duomenų patikimumo, nes UAB „V1“ ir Pareiškėja deklaravo skirtingas PVM sumas. Pavyzdžiui, UAB „V1“ pateiktoje PVM deklaracijoje už 2014 m. kovo mėn. (už tą mėnesį, kai buvo įforminta 2014-03-14 PVM sąskaita faktūra VIR-14-03/14) deklaravo tik 2854 Lt PVM apmokestinamųjų sandorių ir nuo jų apskaičiuoto 599 Lt standartinio tarifo pardavimo PVM, o Pareiškėja 2014 m. kovo mėn. į PVM atskaitą įtraukė 16959 Lt pirkimo PVM pagal UAB „V1“ įformintą PVM sąskaitą faktūrą, t. y. 16360 Lt (16959 Lt – 599 Lt) daugiau. Taip pat patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „V1“, siekdama sumažinti mokėtinas į biudžetą PVM sumas, įformino neįvykusias ūkines operacijas su trečiaja Lietuvos įmone – padangų pirkimus pagal juridinės galios neturinčius dokumentus. UAB „V1“ vadovas A. J. įtariamojo apklausos protokole nurodė: „<...> A. A. nurodymu UAB „V1“ tam, kad sumažintų Lietuvoje mokamą PVM mokesį, tik formaliai įformino fiktyvius sandorius dėl ratų pirkimo, tačiau faktiškai neįsigijo jokių ratų. A. A. nurodymu, aš parengiau fiktyvius dokumentus dėl ratų pirkimo. Šiuose suklastotuose dokumentuose aš pasirašiau (suklastoju parašą)“.

UAB „S1“ 2014-06-05, 2014-09-01 atliktų operatyvių patikrinimų metu nustatyta, kad UAB „S1“ PVM į biudžetą nemokėjo. Taip pat konstatuota, jog UAB „S1“ mokėtiną į biudžetą PVM sumažino analogišku būdu kaip ir UAB „V1“, t. y. į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM už realiai neįvykusias ūkines operacijas (padangų pirkimus) iš to paties juridinio asmens kaip ir UAB „V1“ pagal juridinės galios neturinčius dokumentus.

UAB „D1“ buhalterinėje apskaitoje buvo apskaičiuotas pardavimo PVM, tačiau į biudžetą faktiškai nesumokėtas, nes mokėtiną į biudžetą PVM sumą sumažintos į PVM atskaitą įtraukiant prekių (padangų ir gamybinių įrengimų) pirkimus pagal UAB „S1“ įformintas PVM sąskaitas faktūras.

UAB „S1“, UAB „V1“, UAB „D1“ pardavimo PVM, apskaičiuoto už Pareiškėjai įformintus transporto priemonių pardavimus, nesumokėjo, tokiu būdu buvo padaryta žala Lietuvos Respublikos biudžetui.

12. Latvijos mokesčių administratorius pagal išsiųstus paklausimus informavo, jog negali surasti nei vieno pirkėjo (Latvijos įmonės), kurie įsigijo iš Pareiškėjos transporto priemones.

Inspekcijos tvirtinimu, Vilniaus AVMI, vadovaudamasi iš FNTT gauta ikiteisminio tyrimo medžiaga, mokesstinio patikrinimo metu nustatytais faktais ir aplinkybėmis, pagrįstai konstatavo,

jog Pareiškėja sandorio šalis UAB „S1“, UAB „D1“, UAB „V1“ pasirinko ne atsitiktinai, o iš anksto sąmoningai suplanavus prekių (transporto priemonių) perpardavimo schemą („karuselę“), t. y. iš anksto žinojo, kad transporto priemonių pardavimus Pareiškėjos vardu įformins, bet PVM nesumokės; žinojo apie sandorio šalių vykdomą neteisėtą veiklą, nes įmonės kontroliavo ta pati asmenų grupė; tai, kad Pareiškėja visiškai nesidomėjo kontrahentų vykdoma veikla, resursais ir darbuotojais, o sandoriai buvo įforminami per labai trumpą laiką, dar kartą patvirtina mokesčių administratoriaus poziciją, jog Pareiškėja dalyvavo sukčiavimo sandoryje (sandorių karuselėje). Sprendime pažymima, kad Pareiškėja, įformindama transporto priemonių įsigijimus iš UAB „S1“, UAB „V1“, UAB „D1“, siekė iš anksto suplanuotos mokesstinės naudos. Tokiu būdu sandorių grandinėje Pareiškėja įgijo teisę neteisėtai iš biudžeto susigrąžinti 359281 Lt PVM.

Dėl baudžiamosios bylos vertinimo sprendime nurodoma, jog Pareiškėja 2016-05-06 skunde teigia, kad Vilniaus AVMI nepagrįstai vadovavosi ikiteisminio tyrimo metu gauta informacija, nes nėra jokių duomenų, jog ikiteisminis tyrimas būtų pasibaigęs (apkaltinamuoju nuosprendžiu / nutraukus baudžiamąją bylą). Atsakant į Pareiškėjos argumentus dėl ikiteisminio tyrimo (baudžiamosios bylos Nr. 06-1-00040-14) medžiagos panaudojimo patikrinimo metu, sprendime remiamasi LVAT 2012-03-12 nutartimi adm. byloje Nr. A-602-222/2012, kurioje teismas konstatavo, jog MAĮ 72 str. 1 dalis nustato, kad mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčius remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis tokiu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai šios institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymo pažeidimus, tačiau nėra įgaliotos nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. LVAT konstatavo, jog nekyla abejonių dėl mokesčių administratoriaus teisės remtis FNTT surinktais duomenimis, tarp jų – ir įtariamųjų bei liudytojų apklausos protokolais, nustatant ūkinių operacijų realumo bei sąžiningumo kriterijų nebuvimą pareiškėjo veiksmuose. Taip pat LVAT 2010-12-31 nutartyje administracinėje byloje pažymėjo, jog ikiteisminio tyrimo metu liudytojų apklausos protokolai ir juose užfiksuoti pirkėjų paaiškinimai yra tinkamas informacinis šaltinis, nes pagal BK 235 straipsnį apklausti asmenys buvo įspėti apie baudžiamąją atsakomybę už melagingų parodymų davimą, todėl nesant byloje duomenų, kad duoti parodymai buvo pripažinti melagingi, nėra pagrindo abejoti šio informacijos šaltinio patikimumu.

Dėl PVM permokos negrąžinimo

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja skunde nurodė, jog nepagrįstai jai negrąžinta 174746 Lt PVM permoka (skirtumas). Inspekcija sprendime remiasi MAĮ 2 str. 10 dalies, 82 straipsnio, 87 str. 1, 5, 12 dalių nuostatomis ir pažymi, jog dėl Pareiškėjos pateikto 2014-06-02 prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) nėra priimtas galutinis sprendimas, todėl nesant mokesstinio ginčo, ši skundo dalis yra nenagrinėjama.

Pareiškėja, nesutikdama su ginčijamu Inspekcijos 2016-06-13 sprendimu Nr. 69-69, 2016-07-05 skunde nurodo šiuos nesutikimo motyvus:

1. *Dėl PVM atskaitą ribojančių priežasčių.* Inspekcija teigia, kad Pareiškėja „dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje“. Sprendime Inspekcija iliustruoja „tradicinį karuselinio sukčiavimo principą“, nurodant, kad Pareiškėja, įsigydama transporto priemones iš kitų Lietuvoje registruotų bendrovių ir vėliau tas transporto priemones parduodama kitoms įmonėms, registruotoms Europos Sąjungoje, neįgijo teisės į PVM atskaitą. Inspekcija PVM atskaitos ribojimą grindžia tam tikrais sprendime nurodytais argumentais, administratorius pasisako dėl kiekvieno iš jų:

1.1. Inspekcija teigia, kad „Pareiškėja veiklos vykdymo vietos Lietuvoje neturėjo, taip pat neturėjo transporto priemonių laikymui pritaikytų erdvių“, tačiau niekaip nekommentuoja, kaip tai riboja PVM atskaitą. Juolab kad sandoriai, pagal kuriuos buvo įgyta nuosavybės teisė į transporto

priemonės, buvo sudaryti bei pagal juos buvo vykdomos pinigines transakcijos (mokėjimai). Inspekcija nenurodo, koks teisės aktas reikalauja įmonę, besiverčiančią prekyba transporto priemonėmis, turėti jiems laikyti pritaikytas erdves.

1.2. Inspekcija teigia, kad „perpardavimo sandoriai buvo įforminami per labai trumpą laikotarpį, t. y. iki 8 dienų“, tačiau visiškai neaišku ir nesuprantama, kokią reikšmę teisei į PVM atskaitą turi sudaromų sandorių sparta.

1.3. Inspekcija teigia, kad „Pareiškėja neturėjo apyvartinių lėšų veiklai vykdyti <...> pinigai, reikalingi atsiskaitymui už įformintus transporto priemonių įsigijimus, iš pirkėjų buvo gaunami avansu“. Pareiškėjos nuomone, anksčiau nurodytas argumentas paneigia pats save, nes avansu gautomis (apyvartinėmis) lėšomis Pareiškėja vykdė atsiskaitymus su transporto priemonių pardavėjais. Inspekcija nenurodo, koks teisės aktas reikalauja įmonę, besiverčiančią prekyba transporto priemonėmis, užtikrinti tam reikiamą apyvartinių lėšų apimtį.

1.4. Inspekcija teigia, kad „Pareiškėjos vadovas M. B. įtariamojo apklausos metu negalėjo detaliai paaiškinti apie Pareiškėjos tiekėjus ir pirkėjus <...> informacijos nerinko ir jų veiklos teisėtumu nesidomėjo“. Inspekcijos tvirtinimu, anksčiau nurodyti parodymai sudaro pagrindą manyti, kad Pareiškėjai buvo žinoma, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Be to, M. B. apklausos metu nurodė, kad „<...> su tais sandoriais iš tikrųjų nėra viskas gerai <...>“. Anksčiau nurodyta argumentacija, pasak Pareiškėjos, grindžiama iš esmės vieno liudytojo parodymais, kurie, be kita ko, nėra vienareikšmiai, nes teisės aktai nenumato bendrovės vadovui pareigos rinkti informaciją apie savo tiekėjus ir pirkėjus. Šiuo atveju, Pareiškėjos nuomone, galima teigti, kad jos kontrahentai savo įsipareigojimus galimai įvykdė, tad kyla klausimas, ar Pareiškėja turėjo atlikti dar kokius nors papildomus veiksmus savo kontrahentų atžvilgiu.

1.5. Inspekcija teigia, kad „juridiniai asmenys, kurie pardavė Pareiškėjai automobilius, nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nėra randami veiklos vykdymo vietose“, tačiau nesuprantama, kaip savarankiškų juridinių asmenų nebendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi yra susijęs su Pareiškėjos teise į PVM atskaitą.

Pareiškėjos tvirtinimu, visi aukščiau nurodyti argumentai negali pateisinti PVM atskaitos ribojimo.

1.6. Visi paskesni sprendimo argumentai (sprendime nurodyti 6–12 punktai), pasak Pareiškėjos, iš esmės kalba apie trečiuosius asmenis (bet ne apie Pareiškėją), dėl ko nustatytos aplinkybės, tokios kaip: trečiųjų asmenų vykdyta veikla, resursai, darbuotojų skaičius, vadovavimas, deklaruoti ir (ar) (ne) sumokėti mokesčiai, santykiai su Latvijos teisėsaugos institucijomis, negali būti naudojamos prieš Pareiškėją ir neturėtų būti laikomos tinkamais argumentais, pateisinančiais PVM atskaitos ribojimą Pareiškėjos atžvilgiu.

2. *Dėl baudžiamosios bylos vertinimo* skunde nurodoma, jog Pareiškėjos bankroto administratorius nuosekliai laikosi pozicijos, kad sprendime remiamasi informacija, gauta, be kita ko, iš FNNT, tačiau administratorius neturi jokių duomenų apie tai, kad ikiteisminiai tyrimai būtų baigti ir dėl galimai nusikalstamų veikų būtų priimti apkaltinamieji nuosprendžiai, patvirtinantys sprendime naudojamų duomenų patikimumą. Antra vertus, Pareiškėjos nuomone, net ir susipažinus su sprendimo citatomis, kur cituojamos M. B. apklausos detalės, nebūtų galima kategoriškai teigti, kad Pareiškėja dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su PVM sukčiavimu ir pasinaudojimu teise į PVM atskaitą. Administratorius nurodo manantis, kad sprendimas grindžiamas iš esmės viena ir ta pačia aplinkybe, aktualia Pareiškėjai, o būtent, kad jos vadovas M. B. žinojo ir (ar) turėjo žinoti, kad jo vadovaujama bendrovė „dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su PVM sukčiavimu ir pasinaudojimu teise į PVM atskaitą“. Minėta priežastis, be kita ko, sudaro pagrindą negrąžinti PVM permokos. Skunde pažymima, kad apklausos detalės cituojamos fragmentiškai ir visiškai neaišku, ar kitos apklausos dalys nepatvirtina kitų aplinkybių, kurios būtų parankesnės Pareiškėjai.

Skunde tvirtinama, jog Inspekcijos sprendimas yra grindžiamas prielaidomis ir jame nėra duomenų, iš esmės patvirtinančių prielaidų atitiktį tikrovei, todėl prielaidos vertintinos kritiškai.

Nesant kitų duomenų, paneigiančių teisę į PVM atskaitą, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2016-06-13 sprendimą Nr. 69-69.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Inspekcijos 2016-06-13 sprendimas Nr. 69-69 dalyje, kuria patvirtinti Vilniaus AVMI 2016-04-08 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-218 nurodymai Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 104054,97 Eur PVM, 3794 Eur PVM delspinigius ir 10405 Eur PVM baudą, tvirtintinas, kitoje dalyje, kuria Pareiškėjos skundo dalis dėl 174746 Lt (50609,94 Eur) PVM permokos (skirtumo) negražinimo palikta nenagrinėtina, naikintinas ir Pareiškėjos skundas šioje dalyje perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM mokesčių administratoriui nepripažinus jos teisės į PVM atskaitą pagal 2014-02-07–2014-05-31 laikotarpį UAB „S1“, UAB „D1“ ir UAB „V1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Iš bylos medžiagos spręstina, jog mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjos teisės atskaityti 104054,97 Eur pirkimo PVM, nes Pareiškėja ginčo ūkinėse operacijose buvo nesąžininga, t. y. žinojo arba turėjo galimybę žinoti, kad, formindama transporto priemonių perpardavimo sandorius, ji dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Pareiškėja su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir skunde, pasisakydama dėl kiekvienos mokesčių administratoriaus jos patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės, tvirtina, jog šios aplinkybės nepateisina PVM atskaitos ribojimo. Pareiškėjos nuomone, ginčijamo Inspekcijos sprendimo argumentai iš esmės yra susiję ne su pačia Pareiškėja, o su trečiaisiais asmenimis (šių asmenų vykdyta veikla, darbuotojų skaičiumi, deklaruotais, (ne) sumokėtais mokesčiais ir kt.) ir negali būti naudojami prieš Pareiškėją kaip pateisinantys jos teisės į PVM atskaitą ribojimą. Pažymėtina, kad Pareiškėja savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių bei su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

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

Taip pat nurodytina, jog PVM atskaita patenka į ES teisės reguliavimo sritį. Būtent – PVM atskaita yra pagrindinis ES PVM sistemos elementas, o teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog, siekiant užtikrinti ES vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota ES teisėje įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Pagal minėtos direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje

jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVM įstatymo 58 str. 1 d. 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013, 2013-02-25 sprendime adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-421/2013, 2013-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A⁶⁰²-371/2013 ir kt.) atkreipia dėmesį ir į tai, jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Kaip vienas iš teisės į PVM atskaitos ribojimą pagrindų yra laikomas mokesčio mokėtojo nesąžiningumas. Sąžiningumo koncepcija ESTT sprendimuose yra nurodoma tose bylose, kuriose yra pasisakoma dėl galimybės riboti teisę į atskaitą tuomet, kai subjektai dalyvauja PVM sukčiavime. ESTT sąžiningumo koncepciją pradėjo formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd* ir *Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03), kuriose teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. ESTT konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Sąžiningumo koncepciją ESTT įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel* ir *Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), kuriose jis sprendė, jog mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris, elgdamasis rūpestingai, negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. Pridurtina, jog sąžiningumo koncepcija ESTT praktikoje toliau plėtojama (pavyzdžiui, 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik*, C-285/11, 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében* ir *David*, C-80/11 ir C-142/11). Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti direktyvą 2006/112/EB, turi būti laikomas sukčiaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (sprendimas byloje *Bonik*).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013, apibendrinama aukščiau nurodytą ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija minėtoje nutartyje akcentavo, kad tokiu, koks yra susiklostęs nagrinėjamoje byloje, atveju yra privalu įrodyti šias sąlygas: 1) jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM, 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi

nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. Pažymėtina, jog, remiantis įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklėmis, įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą aktualią teismų praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi visumą ginčo byloje surinktų įrodymų, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina ne tik aplinkybę, kad Pareiškėjos kontrahentės UAB „S1“, UAB „D1“, UAB „V1“ sukčiavo PVM srityje, t. y. jog sandorių su Pareiškėja sudarymo metu ne tik nemokėjo į valstybės biudžetą pardavimo PVM, bet net neketino to padaryti (buvo įsteigtos turint tikslą vykdyti neteisėtą veiklą, mokėtiną į biudžetą PVM sumažindavo traukdamos į atskaitą pirkimo PVM už realiai neįvykusias ūkines operacijas, UAB „S1“ 2014-06-05, 2014-09-01 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR1043-2485, FR1043-7113, UAB „V1“ 2014-03-31 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR1043-2482, UAB „D1“ 2014-08-25 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 0760-11340), bet ir aplinkybę, jog Pareiškėja žinojo (turėjo žinoti) apie tai, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios mokesčių administratoriaus išvadas, yra detalios aprašytos ginčijamame Inspekcijos sprendime (sprendimo 4–7 psl.), taip pat šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, Komisija pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, bei, sutikdama su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstytu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu, plačiau pasisako dėl Pareiškėjos 2016-07-05 skunde nurodytų nesutikimo su Inspekcijos sprendimu argumentų.

Pareiškėja, nesutikdama su ginčijamu Inspekcijos sprendimu, skunde atskirai pasisako dėl kiekvienos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su jos vykdyta veikla. Pareiškėja tvirtina, jog aplinkybės, kad ji neturėjo veiklos vykdymo vietos, transporto priemonių laikymui pritaikytų erdvių Lietuvoje, neturėjo apyvartinių lėšų, su pardavėjomis už įsigytas transporto priemones atsiskaitydavo iš avansu gautų lėšų, perpardavimo sandorius įformindavo per kelias dienas, nepateisina jos teisės į PVM atskaitą ribojimo. Komisija nurodo sutinkanti su Pareiškėjos skunde išdėstytais argumentais, jog jokie teisės aktai neįpareigoja įmonės, užsiimančios transporto priemonių pirkimo ir pardavimo veikla, turėti jų laikymui pritaikytas erdves ar užtikrinti tam tikrą apyvartinių lėšų sumą, nenustato sandorių sudarymo terminų, tačiau pažymi, jog visos šios aptariamoms faktinėms aplinkybėms, neišskiriant jų atskirai, bet vertinant visumoje bei visų kitų šiame mokesčiniame ginče nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, leidžia sutikti su Inspekcijos sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėja, sudarydama ginčo sandorius, žinojo dalyvaujanti transporto priemonių perpardavimo sandorių, kuriais buvo siekiama ne tik nemokėti į biudžetą PVM, bet ir susigrąžinti iš Lietuvos valstybės biudžeto PVM permoką, kuri susidarė perpardavus transporto priemones Latvijos įmonėms su 0 proc. PVM tarifu, grandinėje. Tokią mokesčių administratoriaus išvadą, Komisijos vertinimu, patvirtina ir vienintelio Pareiškėjos akcininko ir buvusio jos vadovo Latvijos piliečio M. B. 2015-06-16 ir 2015-06-17 įtariamąjo apklausos protokoluose pateikta informacija apie Pareiškėjos vykdytos veiklos pobūdį: įkūręs Lietuvoje įmonę, M. B. iš pradžių klientų ieškojo per pažįstamus, skelbimus, tačiau verslas nesisekė, o po mėnesio, jo teigimu, „A. A. man pasiūlė sandorį, kad jis man ras galimus automobilių pirkėjus ir pardavėjus, man savo lėšų į šiuos sandorius nereiks įdėti, nes pirkėjas už automobilį man mokės avansu, aš jį įsigysiu iš kliento ir nugabensiu pirkėjui. A. A. man taip pat nurodė, iš kokios įmonės reikia įsigyti automobilį ir kokiai parduoti. Nebuvo taip, kad jis man vardino konkrečias įmones, jis sakė, kad reikia nuvažiuoti į Kelių eismo saugumo direkciją (toliau – KESD) ir perregistruoti automobilį. Prieš man vykstant į KESD, jis dažniausiai

pasakydavo man automobilio, kuris bus perkamas / parduodamas, markę ir važiuoklės numerį, įmonės pavadinimą, iš kurios jis bus įsigytas, sumą, už kurią šis automobilis bus įsigytas. Pagal jo suteiktą informaciją aš paruošdavau pardavimo dokumentus, kuriuose prie Arvio sumos pridėdavau nedidelį antkainį, ir vykdavau į KESD. Prie KESD susitikdavome aš, pirkėjas ir pardavėjas. Pardavėjas man pateikdavo savo sąskaitą faktūrą ir automobilio techninį pasą, aš eidavau į KESD, perregistruodavau automobilį savo įmonės vardu, nuimdavau nuo įskaitos ir paskui savo sąskaitą faktūrą bei automobilio techninį pasą atiduodavau pirkėjui, kuris vėl ėjo į KESD ir registravo automobilį jau savo įmonės vardu. Aš asmeniškai automobilio niekur nevežiau, pardavėjas su automobiliu atvykdavo į KESD ir po perregistracijos automobilis būdavo jau pirkėjo vardu, po to pirkėjas su savo automobiliu išvažiuodavo. Paprastai viskas įvykdavo per vieną dieną“. M. B. , paaiškindamas apie Pareiškėjos vykdytą ūkinę veiklą, nurodė, kad ją „aktyviai vykdėme apie tris mėnesius. <...> aš pats be A. A. dirbau tik vieną mėnesį ir, jei A. A. man nebūtų pasiūlęs užsiimti tarpininkavimo paslaugomis, aš savo verslą būčiau nutraukęs, nes neturėjau apyvartinių lėšų. Jis man sakė, kad turėsiu ir pirkėjų, ir pardavėjų, o savo lėšų nereikės įdėti. Atsižvelgiant į tai, kad vykdėme eksporto sandorius, kurie nebuvo apmokestinami PVM ir PVM tarifas buvo 0 proc., o Lietuvos teritorijoje įvykdyti sandoriai buvo apmokestinami, aš žinojau, kad galiu iš Lietuvos valstybės susigrąžinti PVM permoką <...>“.

Komisija taip pat pažymi, jog buvusio Pareiškėjos vadovo M. B. duoti parodymai patvirtina ir kitą šiam mokesčiniam ginčui reikšmingą mokesčių administratoriaus padarytą išvadą, kad Pareiškėja nesidomėjo savo kontrahentų veiklos teisėtumu, kas prieštarauja sąžiningo, rūpestingo ir apdairaus verslo subjekto veikimo principams. Pareiškėjos aplaidus, sąmoningas elgesys, Inspekcijos teigimu, pripažintinas kaip žinojimas apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Iš tiesų, M. B. 2015-06-16 įtariamojo apklausos protokole nurodė, kad „Lietuvos įmonės, iš kurių aš Arvio nurodymu įsigijau automobilius, buvo įmonė „D1“, UAB „S1“, su šiomis įmonėmis buvo keli sandoriai, bet tikslių detalių nepateiksiu, su įmone UAB „V1“ buvo tik vienas sandoris, t. y. tik vienas automobilis. Toliau automobiliai būdavo parduodami Latvijos įmonėms, kurių pavadinimus man pasakė A. A. <...>. Lietuvių įmonei UAB „V1“ atstovavo A. J. , Latvijos pilietis, kalbėjo latviškai, man atrodė, kad jis buvo įmonės savininkas arba pareigūnas, nes jo pavardė buvo įstatuose, o KESD automobilių registracijos įgaliojime – nebuvo; UAB „D1“ atstovo neatsimenu, nes esu jį sutikęs tik kartą, UAB „S1“ atstovo neatsimenu, nes esu jį sutikęs tik kartą“.

Pasisakant šiuo ginčo aspektu pažymėtina, kad teismų praktika neapibrėžia ir neįvardija konkrečių veiksmų, kuriuos turi atlikti mokesčių mokėtojas, jog įsitikintų, kad jo kontrahentas nesukčiauja PVM. Dėl tokių veiksmų atlikimo (neatlikimo) yra sprendžiama konkrečiu atveju, įvertinus vykdytų sandorių pobūdį, šalių bendradarbiavimo aplinkybes, galimą riziką mokėtojui, mokėtojo patirtį atitinkamojoje veiklos srityje. Nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju nustatyta, kad Pareiškėja, vykdydama transporto priemonių perpardavimo sandorius, net nežinojo, su kuo šiuos sandorius sudaro, visiškai nesidomėjo savo kontrahentais (sandorius sudarė su A. A. nurodytomis įmonėmis), jų vykdoma veikla, šios veiklos teisėtumu, o tai leidžia sutikti su mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime konstatuota išvada, kad ginčo sandoriuose Pareiškėja buvo nesąžininga, nes nesiėmė net elementariausių priemonių (protingų veiksmų) tam, kad būtų įvertintas jos kontrahentų veiklos teisėtumas. Pareiškėja per ginčo laikotarpį su UAB „S1“ sudarė 4, o su UAB „D1“ – 16 transporto priemonių įsigijimo sandorių. Per visą šį laikotarpį Pareiškėja, turėdama galimybes nustatyti įmonių atstovų tapatybes, pareikaludama pateikti asmens tapatybes bei atitinkamus įgaliojimus patvirtinančius dokumentus, to nepadarė, net nebandė išsiaiškinti konkretnių šiuos asmenis bei jų veiklą identifikuojančių duomenų, ką esant tokiai situacijai padarytų bet kuris rūpestingas verslininkas. Nenustačius asmenų tapatybių, neišku, su kuo vykdomos ūkinės operacijos ir ar kita sandorio šalis yra sąžininga. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Pareiškėja nesiėmė jokių veiksmų tam, kad įsitikintų, jog jos sudaromi sandoriai nelemia jos dalyvavimo sukčiavime PVM srityje, kad išvengtų dalyvavimo su sukčiavimu susijusiuose sandoriuose. Todėl sutiktina su ginčijamame Inspekcijos sprendime

išdėstyta mokesčių administratoriaus pozicija vertinant Pareiškėjos veiksmus sąžiningumo aspektu.

Pareiškėja skunde tvirtina, jog jai yra nesuprantama, kaip savarankiškų juridinių asmenų, kurie jai pardavė ginče minimas transporto priemones, nebendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi yra susijęs su jos teise į PVM atskaitą. Pasak Pareiškėjos, didžioji dalis ginčijamame Inspekcijos sprendime išdėstytų argumentų kalba apie trečiuosius asmenis (bet ne apie Pareiškėją), dėl ko nustatytos aplinkybės, tokios kaip: trečiųjų asmenų vykdyta veikla, resursai, darbuotojų skaičius, vadovavimas, deklaruoti ir (ar) (ne) sumokėti mokesčiai, santykiai su Latvijos teisėsaugos institucijomis, negali būti laikomos tinkamais argumentais, pateisinančiais Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą ribojimą. Atsakydama į nurodytuosius Pareiškėjos argumentus, Komisija pažymi, jog, kaip jau buvo minėta anksčiau, nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius įrodinėjo ir vertino vieną iš ESTT bei LVAT praktikoje nurodomų – PVM atskaitą ribojančių – aplinkybių, t. y. Pareiškėjos žinojimą / turėjimą žinoti, kad ji, įsigydama prekes, dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje (sąžiningumą). Tokiu atveju mokesčių administratorius privalėjo, visų pirma, įrodyti tai, jog prekių tiekėjas, ginčo atveju transporto priemonės Pareiškėjai pardavusios UAB „S1“, UAB „D1“ ir UAB „V1“, sukčiavo PVM, o prekių tiekimo sandoriai, iš kurių kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susiję su sukčiavimu PVM. Būtent šių aplinkybių, kurios, Pareiškėjos teigimu, yra susiję ne su ja pačia ir jos vykdyta veikla, bet su trečiaisiais asmenimis ir neturi jokios įtakos sprendžiant jos teisės į PVM atskaitą ribojimo klausimą, visuma ir patvirtina mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime konstatuotas aplinkybes, jog Pareiškėjos kontrahentės UAB „S1“, UAB „D1“ ir UAB „V1“ sukčiavo PVM.

Komisijos vertinimu, kuris yra grindžiamas atlikta mokestinio ginčo bylos faktinių aplinkybių sisteminė analize, nagrinėjamu atveju mokesčių administratoriaus surinkti faktiniai duomenys, įvertinus jų patikimumą, pakankumą ir nuoseklumą, nepalieka abejonių, kad Pareiškėja neturi teisės į PVM atskaitą, nes, sudarydama ginčo sandorius, buvo nesąžininga, t. t. žinojo (turėjo galimybę žinoti), kad jos kontrahentės UAB „S1“, UAB „D1“ ir UAB „V1“ pardavimo PVM į biudžetą nesumokės. Konstatuotina, jog šio ginčo atveju mokesčių administratoriui tinkamai įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti Pareiškėjai papildomai apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas, nes pateikė pakankamai įrodymų dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą ribojimo. Tuo tarpu Pareiškėja nenurodė svarių argumentų bei nepateikė (nenurodė) jokių objektyvių duomenų (įrodymų), patvirtinančių jos poziciją ir paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, pagrindžiančias jos nesąžiningumą. Komisija atkreipia Pareiškėjos dėmesį į tai, jog mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu, *mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius.*

Iš ginčijamo Inspekcijos 2016-06-13 sprendimo Nr. 69-69 turinio antrosios dalies matyti, jog Inspekcija Pareiškėjos skundo dalį dėl 174746 Lt (50609,94 Eur) PVM permokos (skirtumo) negrąžinimo paliko nenagrinėtą. Tokį savo sprendimą centrinis mokesčių administratorius motyvavo tuo, kad dėl Pareiškėjos pateikto 2014-06-02 prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) nėra priimtas galutinis sprendimas, todėl nesant mokestinio ginčo, ši skundo dalis yra nenagrinėtina.

Tačiau pažymėtina, jog, kaip matyti iš Pareiškėjos atžvilgiu surašyto 2016-02-17 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-120 turinio, Inspekcijos duomenų bazių duomenimis, 2016-02-17 (akto surašymo dieną) Pareiškėja turėjo 103963,60 Eur PVM permoką. Atlikto Pareiškėjos mokestinio patikrinimo rūšis: 24 – dėl mokesčių permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo). Pagal MAĮ 87 str. 6 dalį (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 ir 2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1159 redakcija, galiojanti nuo 2010-12-11) mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti mokesčio permoką pagrįstumą šio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais. Pagal nurodytojo straipsnio 7 dalies (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija, galiojanti nuo 2007-07-19) 2 punktą tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo

atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permoka turi būti grąžinta ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.

Pagal Mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo)“ (2015-12-07 įsakymo Nr. VA-111 redakcija, galiojanti nuo 2016-01-01), 55 punktą visais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pateikia Prašymą ir VMI priima sprendimą atlikti prašomos grąžinti (įskaityti) mokesčio permokos (skirtumo) mokestinį patikrinimą už Prašyme nurodytą mokestinį laikotarpį, Prašyme nurodytos permokos (skirtumo) sumos grąžinimas arba įskaitymas už nurodytą mokestinį laikotarpį kitoms mokestinėms nepriemokoms ar ATP baudų pasibaigusio termino mokėjimo prievolėms dengti stabdomas iki VMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo. Prašoma grąžinti mokesčio permoka (skirtumas) ar jo dalis negrąžinama, kai sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nustatoma, kad mokesčio permokos (skirtumo) ar jo dalies nėra arba VMI, vadovaudamasi MAĮ nuostatomis ir kitais teisės aktais, priima sprendimą negrąžinti mokesčio permokos (skirtumo) sumos.

Iš išdėstyto teisinio reglamentavimo yra akivaizdu, jog tokiu atveju, koks yra susiklostęs nagrinėjamame mokestiniame ginče, Pareiškėjos pateikto 2014-06-02 prašymo grąžinti PVM permoką nagrinėjimas galėjo būti stabdomas iki sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo dienos, nagrinėjamu atveju iki Vilniaus AVMI 2016-04-08 priėmė sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-218 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o sprendimas dėl permokos grąžinimo (negrąžinimo) Pareiškėjai turėjo būti priimtas per 20 dienų po minimo Vilniaus AVMI sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Komisijoje gautoje mokestinio ginčo byloje Inspekcijos priimto sprendimo dėl Pareiškėjos prašomos grąžinti PVM permokos grąžinimo (negrąžinimo) nėra, aplinkybę, jog šiuo klausimu Inspekcija nėra priėmusi galutinio sprendimo, patvirtino ir Inspekcijos atstovė mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog Inspekcija, pažeisdama aukščiau nurodytas MAĮ nuostatas, laiku nepriėmė sprendimo dėl Pareiškėjos prašymo grąžinti PVM permoką. Todėl ir ginčijamo Inspekcijos sprendimo dalis, kuria ji paliko nenagrinėtą Pareiškėjos skundo dalį dėl 174746 Lt (50609,94 Eur) PVM permokos (skirtumo) negrąžinimo dėl tos aplinkybės, jog šiuo klausimu tas pats viešojo administravimo subjektas – pati Inspekcija nėra priėmusi galutinio sprendimo ir dėl jo nevyksta mokestinis ginčas, negali būti laikytina teisėta ir pagrįsta. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ši ginčijamo Inspekcijos sprendimo dalis naikintina ir Pareiškėjos skundas šioje dalyje perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

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

1. Patvirtinti Inspekcijos 2016-06-13 sprendimo Nr. 69-69 dalį, kuria patvirtinti Vilniaus AVMI 2016-04-08 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-218 nurodymai Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 104054,97 Eur PVM, 3794 Eur PVM delspinigių ir 10405 Eur PVM baudą.
2. Panaikinti Inspekcijos 2016-06-13 sprendimo Nr. 69-69 dalį, kuria Pareiškėjos skundo dalis dėl 174746 Lt (50609,94 Eur) PVM permokos (skirtumo) negrąžinimo palikta nenagrinėtina, ir Pareiškėjos skundą šioje dalyje perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus

apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene