



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „G1“ 2016-12-16 SKUNDO**

2017 m. vasario 24 d. Nr. S-44 (7-295/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
ginčo šalims nedalyvaujant

R. M.

2017 m. sausio 24 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „G1“ (toliau – Bendrovė) 2016-12-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-11-21 sprendimo Nr. 69-117, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-11-21 sprendimu Nr. 69-117 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-08-09 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-505, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 152502,34 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 33553,79 Eur PVM delspinigius, 45751 Eur PVM baudą, 39789,74 Eur pelno mokesį (toliau – PM), 4131,24 Eur PM delspinigius, 11937 Eur PM baudą.

Sprendime nurodyta, jog Kauno AVMI, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 72 str. nuostatomis ir remdamasi Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus 2015-05-12 specialisto išvada Nr. 5-2/72 dėl UAB „G1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimo, atliko Bendrovės 2013–2014 m. laikotarpio PVM ir PM apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2016-05-12 patikrinimo aktą Nr. FR0680-354. Patikrinimo akte nustatyta, jog Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 526562 Lt pirkimo PVM ir leidžiamiems atskaitymams priskyrė 2507429 Lt išlaidas pagal UAB „V1“, UAB „G2“, UAB „C1“ vardu išrašytas juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras už dyzelino įsigijimą, nes UAB „V1“, UAB „G2“, UAB „C1“ vardu išrašytuose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos neįvyko tomis aplinkybėmis, kurios atvaizduotos šių įmonių vardu išrašytuose apskaitos dokumentuose, o Bendrovė žinojo, ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja

sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Kauno AVMI konstatavo, kad Bendrovė pažeidė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 62, 64, 65, 80 straipsnių, Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 11, 17 straipsnių nuostatas, ir, įvertinusi nustatytus pažeidimus, Bendrovei papildomai apskaičiavo 152502,34 Eur PVM bei 39789,74 Eur PM.

Kauno AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Bendrovės pateiktas pastabas, 2016-08-09 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-505 patvirtino patikrinimo akte apskaičiuotus PVM ir PM, vadovaudamasi PVMĮ 123 straipsnio, PMI 56 straipsnio, Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsnio nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo 33553,79 Eur PVM delspinigius, 4131,24 Eur PM delspinigius, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsniu ir atsižvelgusi į tai, kad Bendrovė mokesčių įstatymų pažeidimus padarė piktnaudžiaudama teise, skyrė Bendrovei 30 proc. dydžio 45751 Eur PVM baudą ir 11937 Eur PM baudą.

Sprendime vadovautasi PVM atskaitą reglamentuojančiomis PVMĮ 3 str. 1 dalies, 58 str. 1 dalies, 64 straipsnio (9 dalies) nuostatomis, Buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 12 straipsnyje ir 13 str. 1 dalyje įtvirtintomis ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių įforminimo ir registravimo nuostatomis, sąnaudų pripažinimą reglamentuojančiomis PMI 11 str. 4 dalies nuostatomis. Pažymėta, jog minėtos teisės normos numato atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM ir jų pagrindu patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną. Remiantis MAĮ 10 straipsniu, nurodyta, jog sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą ir sąnaudų pripažinimą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Atkreiptas dėmesys, kad buhalterinės apskaitos dokumentų, t. y. PVM sąskaitų faktūrų, juridinė galia, nuo kurios priklauso mokesčių mokėtojo teisė atskaityti pirkimo PVM, sietina ne tik su formaliųjų apskaitos rekvizitų užfiksavimu apskaitos dokumente, bet ir su realiu prekių ar paslaugų įsigijimu, taip pat su realiai ūkinėje operacijoje dalyvavusiais ūkio subjektais. Sukurti PVM objektą bei teisėtai išrašyti PVM sąskaitą faktūrą gali tik PVM mokėtojai, todėl nustačius, kad prekių ar paslaugų įsigijimas realiai nebuvo vykdomas arba buvo vykdomas ne iš PVM sąskaitoje faktūroje nurodyto ūkio subjekto, PVM sąskaitos faktūros pripažįstamos neturinčiomis juridinės galios ir teisė į PVM atskaitą bei sąnaudų pripažinimą negali būti realizuota.

Vadovaudamasi nusistovėjusia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) ir Europos Bendrijos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika, Inspekcija nurodė, jog mokesčių mokėtojų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Bendrijos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. 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 (ESTT 2007-12-18 sprendimas byloje *Ceditac C-368/06*, 31 punktą). Tačiau apmokestinamieji asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės aktais, t. y. Šeštoji direktyva draudžia pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise atskaičiuoti pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiantys sandoriai yra piktnaudžiaujantys, sudaryti sukčiaujant ir pan. Įgyta teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal Šeštosios direktyvos sąlygas. Taigi, pagal Šeštosios direktyvos ir ESTT praktiką draudžiama pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise atskaičiuoti pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiantys sandoriai yra piktnaudžiaujantys, sudaryti sukčiaujant PVM apmokestinamojoje srityje.

Pažymėta, jog LVAT praktikoje (2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-610/2010 ir kt.), sprendžiant dėl PVM atskaitos realizavimo sąlygų egzistavimo, buvo pažymėta, kad būtina atsakyti į du esminius klausimus: pirma, ar egzistuoja PVM objektas, t. y. ar ūkinė operacija, už kurią sumokėtą PVM mokesčių mokėtojas siekia susigrąžinti, realiai įvyko; antra, ar yra pagrindas teigti, kad mokesčių mokėtojas yra

nesąžiningas, t. y. jis į atskaitą įtraukė PVM sumą, žinodamas (turėdamas žinoti), kad jo ūkinės operacijos partneris PVM į biudžetą nesumokės. LVAT taip pat yra akcentavęs, kad siekiant paneigti ūkio subjekto teisę į PVM atskaitą dėl šio subjekto nesąžiningumo mokesčių administratorius pirmiausia privalo iširti, ar šį PVM sumokėjo pardavėjas ir, antra, mokesčių administratorius turi pateikti įrodymus, keliančius abejonių mokėtojo sąžiningumu. Tokiu atveju įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi pats į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas (2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004, 2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-195/2010). Pastebėta, jog tokios pačios praktikos laikosi ir ESTT (2006-07-06 sprendime sujungtose bylose *Axel Kittel* prieš Belgijos valstybę C-439/04 ir Belgijos valstybė prieš *Récolta Recyclin\$ SPRL* C-440/04). LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013 pasisakė dėl teisės į PVM atskaitą reikšmės, atsiradimo sąlygų, atsiradimo momento; dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygų; dėl įrodinėjimo naštos, paneigiant teisę į PVM atskaitą.

Atsižvelgusi į PVMĮ ir MAĮ nuostatas, ESTT ir LVAT suformuotą praktiką, Inspekcija konstatavo, jog Bendrovės atveju būtina įvertinti, ar ji žinojo, ar turėjo galimybę žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Akcentuota, jog Kauno AVMI nustatė, kad Bendrovė į PVM atskaitą įtraukė 526562 Lt pirkimo PVM ir leidžiamiems atskaitymams priskyrė 2507429 Lt išlaidas pagal UAB „V1“, UAB „G2“, UAB „C1“ vardu išrašytas juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras už dyzelino įsigijimą. Iš mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių ir pateiktų dokumentų Inspekcija padarė išvadą, kad UAB „V1“, UAB „G2“, UAB „C1“ Bendrovei dyzelino nepardavė. Atlikdama Bendrovės patikrinimą, Kauno AVMI įvertino Bendrovės pateiktus dokumentus, FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus parengtoje 2015-05-12 specialisto išvadoje Nr. 5-2/72 dėl UAB „G1“ ūkinės finansinės veiklos nustatytus faktus, taip pat panaudojo mokestinio tyrimų metu surinktą informaciją, Inspekcijos duomenų bazėse sukauptą informaciją, Bendrovės papildomai pateiktą informaciją.

Dėl sandorių su UAB „V1“

Nurodyta, jog Kauno AVMI pagal FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus 2015-05-12 specialisto išvadą ir Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenis nustatė, kad laikotarpiu nuo 2014-02-06 iki 2014-02-26 bei 2014-04-03 ir 2014-04-09 Bendrovė apskaitė UAB „V1“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras 238976,95 kg (286066,98 litrų) dyzelinui įsigyti už 1099036,42 Lt, iš to skaičiaus 190741,85 Lt PVM. UAB „V1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyta išrašiusio asmens – UAB „V1“ direktoriaus G. J. pavardė. Bendrovė šiam įsigytam iš UAB „V1“ 238976,95 kg dyzelinui krovinio važtaraščių nepateikė, kaip krovinio vežėjas išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyta pati Bendrovė, nurodyti transporto priemonių valst. Nr. *duomenys neskelbtini, duomenys neskelbtini, duomenys neskelbtini, duomenys neskelbtini*, vairuotojų pavardės: A. B. , A. M. , N. J. , V. M. . Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenimis ir Kauno AVMI informacinės bazės duomenimis, nurodyti asmenys buvo įdarbinti Bendrovėje vairuotojais: A. B. dirbo nuo 2010-02-08 iki 2015-04-07, A. M. – nuo 2009-04-01 iki 2015-04-07, N. J. – nuo 2008-10-27 iki 2015-04-07, V. M. – nuo 2011-05-02 iki 2015-04-07. Transporto priemonės su nurodytais valstybiniais numeriais priklausė Bendrovei nuosavybės teise arba buvo lizinguojamos iš bankų.

Ūkinės finansinės veiklos tyrimui Bendrovė už laikotarpį nuo 2014-03-06 iki 2014-03-31 iš UAB „V1“ įsigytam dyzelinui PVM sąskaitų faktūrų nepateikė, nors buhalterinės apskaitos registruose PVM sąskaitos faktūros apskaitytos, atskaitytas pirkimo PVM (276237,97 Lt) bei suformuotos sąnaudos (1315418,94 Lt). Mokestinio patikrinimo metu, nesant visiems buhalterinės apskaitos dokumentams, bei remiantis surinkta informacija, nebuvo galimybės nustatyti įsigyto dyzelino rūšies, transportavimo maršruto (pakrovimo–iškrovimo vietų, adresų ir pan.) ir kitos aktualios informacijos bei patvirtinti tarp Bendrovės ir UAB „V1“ įformintų sandorių realumo.

Patikrinimo metu Kauno AVMI įvertino Bendrovės pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus, esančius FNTT Kauno apygardos valdyboje, ir nustatė, kad prie UAB „V1“ vardu įformintų PVM sąskaitų faktūrų pridėtų kokybės pažymėjimų nėra.

Pasak Inspekcijos, FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyrius atliko UAB „V1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimą ir 2015-01-23 įformintoje specialisto išvadoje nustatė, kad UAB „V1“ išrašant PVM sąskaitas faktūras Bendrovei 238976,95 kg dyzelinui už 1099036,42 Lt su PVM, dalį jų – 7-nias PVM sąskaitas faktūras pasirašė direktorius G. J. ir patvirtino UAB „V1“ antspaudu, o dvi PVM sąskaitos faktūros nepasirašytos. 2014-10-28 G. J. apklausiamas kaip liudytojas nurodė, kad „įmonė UAB „V1“ man negirdėta, apie tai, kad aš esu įdarbintas UAB „V1“ direktoriumi sužinojau tik 2014-10-28, kai atvykau į FNTT, į apklausą. Dėl kitų sąskaitų, kurios yra be parašų, aš nieko paaiškinti negaliu. Ar pagal šias man pateiktas PVM sąskaitas faktūras dyzelinas buvo parduotas, aš to paaiškinti negaliu, kadangi, kaip minėjau, kad aš esu UAB „V1“ direktorius, aš apie tai sužinojau tik šiandien apklausos metu. Aš minėtų sąskaitų faktūrų neruošiau, jų nespausdinau, įmonės antspaudu aš neturiu.“ Pabrėžta, kad G. J. parodymai ikiteisminio tyrimo metu patvirtino mokesčių administratoriaus išvadą, jog UAB „V1“ išrašytos PVM sąskaitos faktūros juridinės galios neturi, nes šis asmuo neigia išrašęs minėtus dokumentus.

Pažymėta, jog 2015-01-23 FNTT specialisto išvadoje, įvertinus UAB „V1“ direktoriaus G. J. parodymus ir pateiktus dyzelino pirkimo, pardavimo ir atsiskaitymo dokumentus, juos sulyginus pagal dokumentuose išrašytas datas, padaryta išvada, kad ūkinės operacijos tarp UAB „V1“ ir Bendrovės pagal išrašytas 9-nias PVM sąskaitas faktūras dėl 238976,95 kg dyzelino pardavimo už 1099036,42 Lt su PVM realiai neįvyko, tik buvo surašyti pirkimo bei pardavimo dokumentai neįvykusioms ūkinėms operacijoms. UAB „V1“ vardu surašytomis PVM sąskaitomis faktūromis neįvykusioms operacijoms buvo sudarytos sąlygos Bendrovei pasinaudoti 190742 Lt PVM atskaita bei padidinti 2014 m. leidžiamus atskaitymus 908295 Lt, suformuoti didesnę ataskaitinių metų veiklos nuostolį.

Mokestinio patikrinimo metu, nesant visų buhalterinės apskaitos dokumentų, bei remiantis surinkta informacija, nebuvo galimybės nustatyti įsigyto dyzelino rūšies, transportavimo maršruto (pakrovimo–iškrovimo vietų, adresų ir pan.) ir kitos aktualios informacijos, nepatvirtintas tarp Bendrovės ir UAB „V1“ įformintų sandorių realumas. Bendrovė iš viso per 2014 m. 02–04 mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaitė iš UAB „V1“ įsigytą dyzeliną už 2223713,49 Lt (644031,94 Eur), 466979,82 Lt (135 246,70 Eur) PVM, bendra sandorių vertė 2690693,33 Lt (779278,65 Eur) su PVM. Pagal Bendrovės pateiktus kliento apyvartos žiniaraščius ir banko išmokų operacijų suvestinius duomenis nustatyta, kad Bendrovė atsiskaitymams už įsigytą dyzelinį kurą su UAB „V1“ iki 2014-04-17 buvo įforminusi mokėjimo pavedimais pervedant į UAB „V1“ banko sąskaitą 310600 Lt (89955,98 Eur) sumą bei užskaitant skolų dengimui 824391,52 Lt (238760,29 Eur) sumą. Bendrovė 2014-12-31 apskaitė susidariusį UAB „V1“ įsiskolinimą 1555701,81 Lt (450562,39 Eur) sumai. Kadangi Bendrovė tyrimui nepateikė skolų (įsiskolinimų) įskaitymo (sudengimo) sutarčių (pažymų ar kitų dokumentų), kurių pagrindu buhalterinėje apskaitoje buvo vykdomi tarpusavio skolų sudengimai su UAB „V1“, patikrinimo metu nebuvo galimybės patvirtinti, kad UAB „G1“ apskaitos registruose 2014-12-31 apskaityta įsiskolinimo UAB „V1“ 1555701,81 Lt (450562,39 Eur) suma apskaičiuota teisingai.

Kauno AVMI informacinės bazės duomenimis, UAB „V1“ įregistruota 1995-09-20 adresu: *duomenys neskelbtini*, kitų veiklos vietų nenurodyta, PVM mokėtojų registre įmonė buvo įregistruota nuo 1997-06-01 iki 2005-02-28, nuo 2012-11-14 iki 2013-10-04, nuo 2014-01-13 iki 2014-06-17, buvo suteiktas PVM mokėtojo kodas *duomenys neskelbtini*. Iki 2014 m. deklaruota vykdyta veikla – kietojo, skystojo ir dujinio kuro bei priedų didmeninė prekyba, 2014 m. – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas. UAB „V1“ direktoriaus pareigose nuo 2013-07-19 iki 2014-04-01 įformintas G. J. (gim. 1936 m., gyv. adresu: *duomenys neskelbtini*), kuris nuo 2013-10-02 yra ir vienintelis UAB „V1“ akcininkas. Informacijos apie 2014 m. UAB „V1“ vyr. buhalterę ar buhalterines paslaugas teikiančią įmonę

nėra. UAB „V1“ nuo 2014 m. balandžio mėn. samdomų darbuotojų nėra. Kauno AVMI įmonė teikė PVM deklaracijas be veiklos rodiklių („tuščias“) už 2013 m. 01–06 mėn. ir 2014 m. 01 mėn., už laikotarpį nuo 2013 m. 07–09 mėn. ir 2014 m. 03–06 mėn. PVM deklaracijos nepateiktos (tačiau šios deklaracijos suformuotos Kauno AVMI), už 2013 m. 11–12 mėn. PVM deklaracijos nepateiktos ir nesuformuotos. UAB „V1“ 2014 m. 02 mėn. pateiktoje PVM deklaracijoje deklaruota 991833 Lt pardavimų vertė, nuo kurios apskaičiuotas 208285 Lt pardavimo PVM, o nuo 959624 Lt pirkimų Lietuvoje vertės deklaruotas 201521 Lt pirkimo PVM bei apskaičiuotas 6764 Lt mokėtinas į biudžetą PVM. UAB „V1“ už 2012–2014 m. metinių pelno mokesčio deklaracijų nėra pateikusi ir nedeklaravusi gautų pajamų. UAB „V1“ nuo 2005 m. neteikia deklaracijų apie samdomų darbuotojų darbo užmokesčio mokėjimus: neteiktos metinės A klasės išmokų, nuo jų išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio, deklaracijos (forma FR0573) bei mėnesinės pajamų mokesčio ir PSD įmokų nuo A klasės pajamų deklaracijos (forma FR0572). UAB „V1“ mokesčių į biudžetą nemoka, Kauno AVMI informacinės bazės duomenimis, apskaityta 6451,58 Eur (22276,02 Lt) PVM ir PVM delspinigių nepriemoka.

Pabrėžta, jog Kauno AVMI 2014 m. negalėjo atlikti UAB „V1“ operatyvaus patikrinimo už laikotarpį nuo 2014-01-13 iki 2014-02-28. Įmonė pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų nepateikė. Pagal 2014-01-14 mokesčių administratoriaus nurodymą (toliau – MAN), įmonė nepateikė gaunamų ir / arba išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registru už 2014 m. 01, 02, 03, 04 mėn. UAB „V1“ 2014-04-09 vėl buvo surašytas MAN, kuriame nurodyta UAB „V1“ direktoriui atvykti į Kauno AVMI, susipažinti su 2014-04-02 operatyvaus patikrinimo pavedimu ir pateikti operatyviam patikrinimui pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus. Direktorius neatvyko, buhalterinių dokumentų nepateikė. Inspekcijos interneto svetainėje 2014-04-29 paskelbtas raginimas atvykti pas mokesčių administratorių dėl MAN įteikimo. Direktorius taip pat neatvyko, jokios informacijos nepateikė. Kauno AVMI 2014-06-03 telefonu Nr. *duomenys neskelbtini* susisieikė su vadovu G. J. , kuris teigė nieko nežinantis apie tikrąją įmonės veiklą. FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje dėl UAB „V1“ atliekamas ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-01014-14.

Inspekcija padarė išvadą, jog mokestinio patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Bendrovė 2014 metų vasario–balandžio mėnesiais buhalterinėje apskaitoje apskaitė dyzelinio kuro įsigijimą pagal UAB „V1“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras: VAR Nr. 00001 – 00004, VAR Nr. 00006 – 00009, VAR Nr. 00011 – 00024, t. y. įformino dyzelinio kuro įsigijimą iš įmonės, kuri faktiškai jokios ūkinės-finansinės veiklos nevykdė, tačiau jos vardu buvo įformintos neįvykusios ūkinės operacijos. Tokiu būdu Bendrovės buhalterinėje apskaitoje taip pat buvo įformintos neįvykusios ūkinės operacijos pagal juridinės galios neturinčius UAB „V1“ apskaitos dokumentus, t. y. tariamas Bendrovės dyzelinio kuro įsigijimas iš UAB „V1“ už 2690693,33 Lt (779278,65 Eur) sumą, iš to skaičiaus PVM – 466979,82 Lt (135246,70 Eur) suma. UAB „V1“ PVM deklaracijų neteikia ir PVM nedeklaruoja (išskyrus 2014 m. 02 mėn. pateiktą PVM deklaraciją), PVM į biudžetą nemoka, dyzelinio kuro pardavimo pajamų taip pat nedeklaruoja, pelno mokesčio nemoka. Atsižvelgiant į šią informaciją, pasak Inspekcijos, pagrįstai konstatuota, kad dėl UAB „V1“ vardu įformintų PVM sąskaitų faktūrų apskaitytos realiai neįvykusios ūkinės operacijos ir sudarytos sąlygos Bendrovei pasinaudoti 466979,82 Lt (135246,70 Eur) pirkimo PVM atskaita bei padidinti 2014 m. leidžiamus atskaitymus 2223713,49 Lt (644031,94 Eur) suma, dėl ko buvo sudaryta galimybė suformuoti už 2014 metus veiklos nuostolį (Bendrovės deklaruotas 321138 Lt veiklos nuostolis) bei nemokėti į biudžetą pelno mokesčio.

Dėl sandorių su UAB „G2“

Nurodyta, jog Kauno AVMI nustatė, kad Bendrovė 2014 m. birželio mėn. įformino 50433,0 kilogramų (59854 litrų) dyzelino įsigijimą iš UAB „G2“ už 185755,13 Lt (53798,4 Eur), 39008,58 Lt (11297,67 Eur) PVM, iš viso už 224763,71 Lt (65096,07 Eur) su PVM. UAB „G2“ vardu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje Nr. GRK183 nurodyta išrašiusio asmens –

komercijos direktoriaus Ž. K. pavardė (nepasirašyta) bei PVM sąskaitoje faktūroje Nr. GRK185 nurodyta išrašiusio asmens – direktoriaus G. Š. pavardė (nepasirašyta). Parduodamo dyzelino pervežimas įformintas krovinio važtaraščiais (CMR), kuriuose kaip vežėja nurodyta pati Bendrovė. CMR nurodytas dyzelinio kuro pakrovimo adresas: *duomenys neskelbtini*, iškrovimo adresas: *duomenys neskelbtini* (UAB „N1“ priklausančios degalinės adresas), transporto priemonės su valst. Nr. *duomenys neskelbtini*, *duomenys neskelbtini* (nuosavybės teise priklausančios Bendrovei), vairuotojai – A. M. , V. M. (dirbantys vairuotojais-ekspeditoriais Bendrovėje). Prie UAB „G2“ išrašytų PVM sąskaitų faktūrų ir krovinio važtaraščių pridėtos UAB „L1“ filialo Kėdainių kuro bazės vardu surašytų kokybės pažymėjimų Nr. 12-4880 kopijos. Prie pasirašytos su UAB „G2“ 2014-06-01 degalų tiekimo sutarties Nr. 140601-1 (pasirašęs UAB „G2“ atstovas: komercijos direktorius Ž. K.) pridėtas UAB „G2“ direktoriaus M. Ž. 2014-06-02 pasirašytas įgaliojimas Ž. K. (gyv. adresu: *duomenys neskelbtini*) atstovauti UAB „G2“ iki 2016-01-01.

Kauno AVMI pagal Bendrovės pateiktus apyvartos žiniaraščius nustatė, kad Bendrovė už įsigytus degalus UAB „G2“ nemokėjo, 2014-12-31 apskaitė 219390,95 Lt įsiskolinimą. Apskaitytas įsiskolinimas yra mažesnis 5372,76 Lt, nei Bendrovė iš UAB „G2“ įsigijo dyzelino, nes Bendrovė 2014-12-31 apskaitė išrašytą UAB „G2“ PVM sąskaitą faktūrą GFD Nr. 006006 už suteiktas transporto paslaugas už 5372,76 Lt su PVM.

Pagal Kauno AVMI informacinės duomenų bazės informaciją nustatyta, kad UAB „G2“ įregistruota 2013-08-05 adresu: *duomenys neskelbtini*, nuo 2013-08-26 įregistruota PVM mokėtojų registre, suteiktas PVM kodas *duomenys neskelbtini*. Nuo UAB „G2“ įregistravimo dienos direktoriaus pareigose įdarbintas M. Ž. (gim. 1994 m., gyv. adresu: *duomenys neskelbtini*). Įmonėje buhalterinę apskaitą tvarko UAB „B1“ (įgaliotas asmuo I. L.) kuri iki 2013-09-03 buvo ir UAB „G2“ akcininkė, 2013 m.– 86 proc. akcijų paketas priklausė UAB „C1“, 2014 m. akcijų paketas priklauso 3 fiziniams asmenims: M. Ž. – 51 proc., R. N. – 30 proc., Ž. K. – 19 proc. UAB „G2“ deklaruojama grūdų, neperdirbto tabako, sėklų ir pašarų gyvuliams didmeninė prekyba. UAB „G2“ pateiktoje 2014 m. birželio mėn. PVM deklaracijoje (kai buvo vykdomi sandoriai su Bendrove) deklaravo žymiai didesnius PVM atžvilgiu ūkinės veiklos rodiklius, tai yra deklaravo 791430 Lt pardavimo PVM, kai Bendrovei parduotų prekių PVM 39008,58 Lt, atskaitė 886153 Lt pirkimo PVM bei apskaičiavo 94723 Lt grąžintiną PVM.

Vilniaus AVMI UAB „G2“ 2014-10-15 mokesstinio tyrimo metu nustatė, kad UAB „G2“ 2014 m. 03–07 mėn. pagrindinė vykdyta veikla: naftos produktų didmeninė prekyba. UAB „G2“ buhalterinėje apskaitoje įregistravo kuro pirkimo sandorius iš UAB „C1“ ir UAB „T1“, kurios nuo 2014 m. 05 mėn. nedeklaravo pardavimo PVM ir yra išregistruotos iš PVM mokėtojų registro. FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje atliekamas ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-01014-14 dėl organizuotos grupės asmenų vykdomo sukčiavimo, apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo bei neteisėto disponavimo akcizais apmokestinamomis prekėmis. Remiantis jų turimais duomenimis UAB „C1“ galimai buvo naudojama nusikalstamai veiklai vykdyti.

Kauno AVMI nustatė, kad FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyrius atliko UAB „G2“ ūkinės finansinės veiklos tyrimą ir 2015-04-17 įformintoje specialisto išvadoje nustatė, jog 2014 m. birželio 5 ir 9 dienomis UAB „G2“ 59854 litrų C klasės dyzelino pardavimą už 185755,13 Lt, pardavimo PVM 39008,58 Lt, bendra suma 224763,71 Lt pagal dvi PVM sąskaitas faktūras GRK 183, GRK 185 įformino Bendrovei. UAB „G2“ šio kuro įsigijimą už 185156,59 Lt, PVM 38882,88 Lt, iš viso už 224039,47 Lt su PVM, pagal dvi PVM sąskaitas faktūras TR-DA-00029, TR-DA-00031 įformino iš UAB „T1“. UAB „T1“ už 2014 m. gegužės, birželio ir liepos mėnesius PVM deklaracijų mokesčių administratoriui nepateikė ir UAB „G2“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose apskaičiuoto pardavimo PVM 39008,58 Lt nedeklaravo ir nesumokėjo į valstybės biudžetą.

Kauno AVMI informacinės bazės duomenimis, UAB „T1“ (JAR registruota 2013-09-16 be tikslaus adreso – Kauno m. sav. teritorija) vadovu nuo 2013-09-12 iki 2013-09-30 buvo įdarbintas R. B. (gim. 1936 m.), kuris buvo šios įmonės akcininku iki 2013-10-02, nuo 2014-

08-11 įmonės vadovu nurodytas T. P. (gim. 1939 m., gyv. adresu: *duomenys neskelbtini*), kuris nuo 2014-08-19 yra ir UAB „T1“ akcininkas. R. B., T. P. UAB „T1“ įdarbinti nebuvo, nuo 2013-10-04 nurodytas vienas samdomas darbuotojas V. S. (be asmens kodo) (T. P. nuo 2015-07-08 niekur nedirba, o R. B. – UAB „F1“). UAB „T1“ įregistruota veikla: kietojo, skystojo ir dujinio kuro bei priedų didmeninė prekyba. UAB „T1“ nuo 2013-11-19 iki 2014-08-14 buvo įregistruota į PVM mokėtojų registrą, suteiktas PVM mokėtojo kodas *duomenys neskelbtini*. UAB „T1“ buhalterinę apskaitą nuo 2013-10-03 iki 2014-09-16 tvarkė UAB „F1“.

Kauno AVMI pareigūnai 2014-10-06 nuvykę į UAB „T1“ buveinę (*duomenys neskelbtini*) mokesčių mokėtojo nerado. Pareigūnai nuvykę adresu: *duomenys neskelbtini*, kur deklaruotas UAB „T1“ adresas korespondencijai, nustatė, kad šiuo adresu veiklą vykdo UAB „F1“, kuri iki 2014-09-16 tvarkė UAB „T1“ buhalterinę apskaitą. UAB „F1“ buhalterė R. G. paaiškino, kad buhalterinės apskaitos teikimo sutartis su UAB „T1“ vienašališkai nutraukta todėl, kad įmonė nemokėjo už teikiamas paslaugas, o su vadovu susisiekti nepavyksta. UAB „T1“ vadovas T. P. mokesčių administratoriaus nurodyme nurodytu laiku neatvyko, dokumentų patikrinimui nepateikė, su Kauno AVMI darbuotoju nesusisiekė. Kauno AVMI 2014-11-11 nustatyta tvarka viešai paskelbė pranešimą, kuriame mokesčių mokėtojui per nustatytą terminą pasiūlyta atvykti pas mokesčių administratorių atsiimti atitinkamą dokumentą.

Kauno AVMI nustatė, kad vadovas ir akcininkas T. P. šioje įmonėje nedirba, o vienintelis darbuotojas yra Izraelio pilietis V. S., kuris, JAR duomenimis, nuo 2013-10-02 iki 2014-08-19 buvo UAB „T1“ vadovas. FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyrius 2014-11-11 raštu pateikė informaciją, kad FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje atliekamas ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-01014-14 dėl sukčiavimo, apgaulingo apskaitos tvarkymo, neteisėto disponavimo akcizais apmokestinamomis prekėmis pagal požymius nusikalstamų veikų, numatytų Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 25 str. 3 dalyje, 182 str. 2 dalyje, 222 str. 1 dalyje, 199 str. 1 dalyje. Po priminimo nepateiktos šios deklaracijos: metinė pelno mokesčio deklaracija (PLN204) už 2013 m., ataskaita apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis (FR0438) už 2013 m., PVM deklaracija (FR0600) už 2014 m. 04–08 mėn., mėnesinė pajamų mokesčio ir PSD įmokų nuo A klasės pajamų deklaracija (FR0572) už 2014 m. 05–10 mėn.

Kauno AVMI pagal informacinės bazės duomenis patikrinusi UAB „T1“ pateiktas deklaracijas nustatė, kad įmonė nėra pateikusi už 2014 m. 03–08 mėn. PVM deklaracijų (deklaracijos suformuotos Inspekcijos), PVM į biudžetą nemokėjo, nors tariamai sandorius su UAB „G2“ vykdė 2014 m. birželio mėn.; nėra pateikusi nei vienos metinės pelno mokesčio deklaracijos ir nedeklaravo gautų pajamų, pelno mokesčio nemokėjo, nuo 2014 m. gegužės mėn. imtinai nėra pateikusi mėnesinių pajamų mokesčio ir PSD įmokų nuo A klasės pajamų deklaracijų ir pan. UAB „T1“ yra pateikusi už 2014 m. 01–02 mėn. PVM deklaracijas, kuriose deklaravo 136931 Lt pardavimo PVM, 136712 Lt pirkimo PVM bei 219 Lt mokėtiną į biudžetą PVM.

Įvertinusi šias aplinkybes Inspekcija padarė išvadą, kad Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad UAB „T1“, nevykdydama veiklos bei nedeklaruodama ir nemokėdama į biudžetą mokesčių, neturėjo galimybės parduoti dyzelino UAB „G2“, o UAB „G2“ atitinkamai nepagrįstai įformino dyzelino pardavimus Bendrovei, sudarydama sąlygas Bendrovei pasinaudoti 39008,58 Lt (11297,67 Eur) pirkimo PVM atskaita bei padidinti 2014 m. leidžiamus atskaitymus 185755,13 Lt (53798,4 Eur) suma. Už atskaitinius 2014 metus Bendrovė nepagrįstai suformavo veiklos nuostolį (įmonė deklaravo 321138 Lt veiklos nuostolį) tokiu būdu į biudžetą nesumokėtas pelno mokesčius.

Dėl sandorių su UAB „C1“

Nurodyta, jog nustatyta, kad Bendrovė 2014 m. vasario mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaitė 25299 kg (30327 litrų) dyzelino įsigijimą iš UAB „C1“ pagal 2014-02-24 PVM sąskaitą faktūrą Nr. CARN0348 už 97960,15 Lt (28371,22 Eur), 20571,63 Lt (5957,96

Eur) PVM, bendra vertė už 118531,78 Lt (34329,18 Eur) su PVM. Bendrovė dėl dyzelino pirkimo iš UAB „C1“ sutarties mokestiniam patikrinimui nepateikė. UAB „C1“ vardu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje Nr. CARN0348 nurodyta išrašiusio asmens – UAB „C1“ direktoriaus G. Š. pavardė, PVM sąskaita faktūra nepasirašyta. Pažymėta, kad UAB „G2“ PVM sąskaitoje faktūroje Nr. GRK185 taip pat nurodyta išrašiusio asmens – direktoriaus G. Š. pavardė, PVM sąskaita faktūra nepasirašyta. Pateiktame 2014-02-24 krovinio važtaraštyje Nr. 2013/242 krovinio vežėju nurodyta Bendrovė, dyzelinio kuro pakrovimo adresas: *duomenys neskelbtini*, o iškrovimo adresas: *duomenys neskelbtini* (UAB „N1“ priklausančios degalinės adresas). Pagal Bendrovės pateiktus apyvartos žiniaraščius ir kitus buhalterinės apskaitos duomenis nustatyta, kad Bendrovė už įsigytą dyzelinį kurą su UAB „C1“ atsiskaitymų nevykdė, apskaitytas 118531,78 Lt (34329,18 Eur) įsiskolinimas. Pagal pateikto klientų apyvartos žiniaraščio duomenis Bendrovės įsiskolinimas 2014-11-25 sudarė 117079,81 Lt, t. y., UAB „C1“ apskaitos duomenimis, įsiskolinimas sumažintas 1451,97 Lt, kaip nurodyta registre, trišalės sutarties pagrindu. Jokių kitų dokumentų paneigiančių mokestinio patikrinimo metu nustatytus faktus Bendrovė nepateikė, o pateiktas klientų apyvartos žiniaraštis neįrodo realaus prekių tiekimo fakto.

Pažymėta, jog UAB „C1“ PVM sąskaitoje faktūroje Nr. CARN0348 nurodyta, kad UAB „C1“ dyzeliną įsigijo pagal PVM sąskaitą faktūrą VAR Nr. 00007, tačiau FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriuje buvo atliktas UAB „V1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimas ir 2015-01-23 įformintoje specialisto išvadoje nustatyta, kad UAB „C1“ buvo išrašytos 3 PVM sąskaitos faktūros (įskaitant Nr. VAR Nr. 00007 dėl 75897 kg dyzelino pardavimo už 292855,18 Lt, pardavimo PVM 61499,59 Lt, bendra vertė 354354,77 Lt (102628,23 Eur) su PVM). Visas PVM sąskaitas faktūras pasirašė direktoriumi įformintas G. J. ir patvirtino UAB „V1“ antspaudu. G. J. 2014-10-28 apklausiamas kaip liudytojas nurodė, kad apie tai, jog jis yra UAB „V1“ direktorius, sužinojo tik apklausos metu, minėtų sąskaitų faktūrų neruošė, jų nespausdino, įmonės antspaudu neturi.

Kauno AVMI, įvertinusi UAB „V1“ direktoriaus G. J. parodymus ir pateiktus dyzelino pirkimo, pardavimo ir atsiskaitymo dokumentus, juos sulyginusi pagal dokumentuose įrašytas datas, konstatavo, jog ūkinės operacijos tarp UAB „V1“ ir UAB „C1“ pagal išrašytas 3 PVM sąskaitas faktūras dėl 75897 kg dyzelino pardavimo už 354354,77 Lt (102628,23 Eur) su PVM, realiai neįvyko, tik buvo surašyti pirkimo bei pardavimo dokumentai neįvykusioms ūkinėms operacijoms patvirtinti. Dėl UAB „V1“ vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų neįvykusioms ūkinėms operacijoms buvo sudarytos sąlygos UAB „C1“ pasinaudoti 61500 Lt (17811,63 Eur) PVM atskaita ir už 2014 metus padidinti sąnaudas 292855,15 Lt (84816,71 Eur) suma.

Pabrėžta, jog Bendrovė įformintam iš UAB „C1“ 25299 kg (30327 litrai) įsigytam dyzelino kiekiui kokybės pažymėjimo (sertifikato) nepateikė, todėl pažeidė Lietuvos Respublikos Energetikos ministro 2010-12-14 įsakymu Nr. 1-346 (2012-03-02 įsakymo Nr. 1-41 redakcija) patvirtintų „Prekybos naftos produktais taisyklių“ 8, 10 punktų nuostatas.

Kauno AVMI informacinės bazės duomenimis nustatyta, kad UAB „C1“ įregistruota 2012-03-14 adresu: *duomenys neskelbtini*, 2014-10-04 bankroto administratoriumi paskirta UAB „A1“, 2015-04-22 nutartimi įmonė likviduota. UAB „C1“ nuo 2012-03-22 iki 2014-08-20 buvo įregistruota į PVM mokėtojų registrą, suteikiant PVM mokėtojo kodą *duomenys neskelbtini*, įmonės deklaruota veikla: mėsos ir mėsos produktų didmeninė prekyba; direktoriaus pareigose dirbo G. Š., atleistas 2014-10-30.

Vilniaus AVMI mokestinio tyrimo metu dėl UAB „C1“ veiklos surinktą informaciją perdavė FNTT Kauno apygardos valdybai, prijungimui prie ikiteisminio tyrimo Nr.06-1-01014-14. Šio tyrimo metu nustatyta ir tyrimui pateiktoje FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus 2014-11-28 užduotyje nurodyta, kad laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2014-06-10 Bendrovė buhalterinėje apskaitoje atvaizdavo dyzelino įsigijimą iš veiklos nevykdančios UAB „V1“, iš įmonių UAB „C1“, UAB „G2“, kuris vėliau neva buvo parduotas UAB „N1“ priklausančiai degalinei „R1“. Realiai Bendrovė dyzelino iš UAB „V1“, UAB „C1“, UAB „G2“, UAB „M1“ negavo. Bendrovė UAB „N1“ priklausančiai degalinei

„R1“ kaip dyzeliną pardavė alyvą, kurią nuosavybės teise priklausančiais sunkvežimiais buvo atsigabenusi iš Lenkijos bei Vokietijos.

Kauno AVMI surinktos ir apibendrintos informacijos pagrindu padarė pagrįstą išvadą, jog Bendrovė nepagrįstai pagal UAB „C1“ vardu įformintą 2014-02-24 PVM sąskaitą faktūrą Nr. CARN0348 suformavo 20571,63 Lt (5957,96 Eur) pirkimo PVM atskaitą bei padidino leidžiamus atskaitymus 97960,15 Lt (28371,22 Eur), dėl ko už ataskaitinius 2014 m. apskaičiavo veiklos nuostolį ir pelno mokesčio nemokėjo (Bendrovės deklaruotas 321138 Lt veiklos nuostolis).

Akcentuota, jog Bendrovės vyr. buhalterė A. Z. , pagal direktorės D. K. pasirašytą 2016-04-22 įgaliojimą Nr. 2016/04/22/1, Kauno AVMI pateikė 2016-04-28 paaiškinimą (reg. Nr. 04.2.1.-AU29-767), kuriame nurodė, kad Bendrovė 2013–2014 metais vykdė didmeninę prekybą naftos produktais, mažmeninę prekybą degalais, teikė transporto paslaugas, vykdė turto nuomos paslaugas. Bendrovė buhalterinių dokumentų pateikti negali, nes dalis dokumentų paimta Kaumo m. FNTT, o kita dalis Vilniaus kriminalinės muitinės tarnybos. Bendrovė 2014 metais dalį dyzelino įsigijo iš UAB „C1“, UAB „G2“, UAB „V1“. Apie tai, kad įmonės prekiauja naftos produktais sužinojo interneto pagalba. Bendravimas su įmonėmis vyko elektroniniais paštais: su UAB „V1“ – info@gmail.com; su UAB „G2“ – didmena.G2@gmail.com.; su UAB „C1“ – gintvilė@b1.lt. Sutartys su šiomis įmonėmis pasirašytos: su UAB „C1“ 2013-10-11 adresu: *duomenys neskelbtini*, taip pat 2014-06-01 su įmone „G2“ bei UAB „V1“ 2014-02-03. Apie įmonėms suteiktus PVM mokėtojų kodus ir kitą bendrą apie įmonės informaciją peržiūrėjo internetinėje svetainėje. Įtarimų nesukėlė, todėl pradėjo vykdyti sandorius. Užsakymus vykdavo elektroniniais paštais. Užsakyme nurodydavo kuro markę, kiekį, vežėją, vairuotojo vardą, pavardę, transporto priemonės markę ir valstybinius numerius. Kur vairuotojams pasikrauti ir išsikrauti paprastai, nurodymus duodavo Bendrovės vadybininkai.

Kadangi pagal Šeštosios direktyvos ir ESTT praktiką draudžiama pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise apskaičiuoti pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiantys sandoriai yra piktnaudžiaujantys, sudaryti sukčiaujant PVM apmokestinamo srityje, o iš bylos medžiagos Inspekcija padarė išvadą, jog Bendrovės sukčiavimą PVM srityje patvirtina tai, kad Bendrovė apie verslo partnerius informacijos sąmoningai nerinko, jais nesidomėjo, apsiribojo tik PVM mokėtojų kodų pasitikrinimu, nes pati Bendrovė žinojo, kad atsigabentą dyzeliną realiai pati parduos UAB „N1“. Bendrovė neišnaudojo visų turimų galimybių bei nesiėmė papildomų veiksmų, kad įsitikintų verslo partnerių patikimumu, mokestine drausme ir sudaromų sandorių sąlygojamų mokestinių prievolių įvykdymu, be to, pripažino, jog įmonės surastos internetu, bendrauta el. paštu.

Apibendrinusi patikrinimo medžiagoje esančius duomenis, Inspekcija konstatavo, kad surinkta pakankamai duomenų, įrodančių Bendrovės nesąžiningą elgesį, sudarant tariamus dyzelino pirkimo sandorius su UAB „V1“, UAB „G2“ ir UAB „C1“: Bendrovė tinkamai nesidomėjo jai prekes tiekiančiomis bendrovėmis, jų veiklos teisėtumu, daugelis PVM sąskaitų faktūrų nepasirašytos, pateiktos el. paštu, o minėtos įmonės tariamai surastos internetu. Analizuotuose dokumentuose figūruoja tos pačios pavardės (pavyzdžiui, G. Š. išrašė ir UAB „C1“ ir vieną iš UAB „G2“ PVM sąskaitų faktūrų). Patikrinimo metu nepateikti dyzelino tiekimo užsakymai, nėra nustatyta, kaip buvo tartasi dėl produkcijos kainos ir kokybės reikalavimų, nėra duomenų, jog atsakingi bendrovių asmenys būtų bendravę tiesiogiai. Bendrovė visais atvejais pati tariamai gabenė iš kontrahentų įsigytą dyzeliną. Bendrovė su UAB „G2“ ir UAB „C1“ neatsiskaitė už įsigytą dyzeliną. Sutartį tarp Bendrovės ir UAB „V1“ pasirašęs bei tariamai išrašęs PVM sąskaitas faktūras asmuo G. J. neigia dalyvavęs UAB „V1“ veikloje, nors Bendrovė šią sutartį ir minėto asmens tariamai išrašytas PVM sąskaitas faktūras laiko pagrindu, įrodančiu realų prekių tiekimą. Atsižvelgiant į tai, kad teisei į PVM atskaitą atsirasti reikalinga ne tik forma, bet ir realus turinys, sąskaitų faktūrų nepakanka, kad būtų patvirtinta aplinkybė, jog sandoriai tarp įmonių ir Bendrovės buvo tikri, o ne tariami. Pagrindinis informacijos apie būsimą verslo partnerį surinkimo tikslas yra įsitikinti, kad jis

realiai vykdo ekonominę veiklą ir mokesines prievoles. Konstatuota, jog pirkimo PVM įtraukdama į atskaitomą PVM, Bendrovė galėjo ar turėjo žinoti, kad ji įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Galėdama žinoti, kad menamai įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, Bendrovė elgėsi nesažiningai, todėl neįgijo teisės į PVM atskaitą pagal UAB „V1“, UAB „G2“, UAB „C1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Dėl Bendrovės teisės į sąnaudų pripažinimą pažymėta, jog pagal PMI 11 str. 4 dalį išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti pagrindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Pagal LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartį spręsta, jog, ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį įvykusios operacijos turinį. Jeigu PVM sąskaita faktūra neatspindi tikrojo ūkinės operacijos turinio, ji laikytina neturinčia juridinės galios, todėl pagal ją išlaidų pripažinimas sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną, negalimas. Be to, nustačius, kad Bendrovė galėjo ar turėjo galimybę žinoti, jog menamai įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, dėl ko praranda teisę į PVM atskaitą, vertinant tuos pačius Bendrovės veiksmus PM plotmėje, analogiškai teigiama, jog Bendrovė praranda galimybę tais pačiais apskaitos dokumentais pagrįsti veiklos sąnaudas. Todėl padaryta išvada, kad Kauno AVMI pagrįstai Bendrovės sąnaudoms nepriskyrė 2507429 Lt išlaidų, nurodytų UAB „V1“, UAB „G2“, UAB „C1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, ir papildomai apskaičiavo 39789,74 Eur PM už 2014 m. mokestinį laikotarpį.

Dėl Bendrovės argumento, kad Kauno AVMI patikrinimo metu neturėjo pagrindo remtis 2015-05-12 FNTT specialisto išvada, su kuria Bendrovė nebuvo supažindinta, pažymėta LVAT praktika (2012-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-442-3046/2012, 2012-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A602-222/2012), kurioje pasisakyta dėl MAĮ 72 str. 1 dalies, numatančios mokesčių administratoriaus teisę apskaičiuoti mokesťį, remiantis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka, bei pažymėta, kad FNTT pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją (Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymo 72 str. 1 ir 4 punktai) atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija konstatavo, kad Kauno AVMI pagrįstai patikrinimo metu vadovavosi 2015-05-12 specialisto išvada Nr. 5-2/72 dėl UAB „G1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimo.

Vadovaudamasi MAĮ 67 str. nuostatomis ir LVAT praktika dėl įrodinėjimo pareigos paskirstymo mokesčiniuose ginčiuose, konstatavusi, kad Bendrovė nepateikė Kauno AVMI išvadas paneigiančių įrodymų, Inspekcija padarė išvadą, jog vien Bendrovės įrodymais nepagrįsti skundo teiginiai negali paneigti mokesčių administratoriaus byloje nustatytų faktinių aplinkybių bei pagrįstų išvadų apskaičiuojant Bendrovės mokesines prievoles.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2016-11-21 priimtu sprendimu, nurodydama, kad sprendimas yra nepagrįstas, priimtas neįsigilinus į susidariusią faktinę situaciją, neatsižvelgus į Bendrovės paaiškinimus.

Bendrovė teigia, kad mokesčio patikrinimo metu pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų už 2013–2014 m. nepateikė, nes dalis dokumentų buvo paimta pagal 2014 m. birželio 10 d. kratos protokolą FNTT prie LR VRM Kauno apygardos valdybos NVT skyriaus vyr. tyrėjo D. B. ir kita dalis pagal Muitinės kriminalinės tarnybos Vilniaus skyriaus vyr. tyrėjo O. O. pagal 2015 m. lapkričio 3 d. protokolą.

Bendrovė mano, kad Inspekcijos argumentai, jog Bendrovė žinojo, ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje, dėl kurių buvo nepripažinta Bendrovės teisė traukti į 2013–2014 metų PVM atskaitą 526522 Lt (152502,90 Eur) pirkimo PVM ir leidžiamiems atskaitymams priskirti 2507429 Lt (726201,63 Eur) sąnaudas pagal UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, yra

nepagrįsti, Inspekcija neteisėtai sprendė dėl ūkinių operacijų realaus neatlikimo ir dėl to priėmė neteisėtą sprendimą.

Ginčą Bendrovė nurodo kelianti dėl to, jog Inspekcija vertino, kad Bendrovė deklaravo ūkines operacijas, kurios realiai nevyko ir atitinkamai dėl to Bendrovė negalėjo daryti PVM atskaitymų, taip pat, pagal deklaruotus sandorius įtraukti sumų į leidžiamus atskaitymus.

Bendrovė cituoja teismų praktiką, kurioje akcentuotos PVM atskaitos realizavimo sąlygos. Pažymima, jog tiek LVAT, tiek ir ESTT praktikoje nurodyta, jog vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. Todėl daroma išvada, jog pats faktas, kad prekybos grandinėje PVM nebuvo sumokėtas į biudžetą, nepaneigia Bendrovės teisės į PVM atskaitą, tokia teisė gali būti paneigta tuo atveju, jei mokesčių administratorius įrodytų, jog Bendrovė turėjo ir galėjo žinoti, jog jos verslo partneris PVM į biudžetą nesumokės.

Bendrovė teigia, jog Inspekcijos sprendime nurodytos aplinkybės, kad Bendrovės tiekėjai – UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ – nepateikė / neturėjo duomenų, įrodančių, jog jos realiai turėjo prekę, kurią realiai galėjo perduoti Bendrovei, o Bendrovė nesurinko informacijos apie savo partnerius ir apsiribojo tik duomenų apie partnerius patikrinimu viešuosiuose registruose, yra nepakankamas pagrindas pripažinti Bendrovę nesąžiningu ūkinės operacijos dalyviu su visomis iš to kylančiomis mokestinėmis prievolėmis.

Teiginį, jog ginče yra nepakankamai duomenų pripažinti Bendrovę nesąžininga mokesčių mokėtoja, Bendrovė paaiškina tuo, jog Inspekcija sprendimą grindė su Bendrove beveik nesusijusių juridinių asmenų veiklos analize. Inspekcija analizavo UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ duomenis ir atsižvelgė į tai, jog minėtos bendrovės ir / arba minėtų bendrovių partneriai netvarkingai tvarkė savo apskaitos dokumentus ir dėl to negalėjo turėti prekės, kurią pardavė Bendrovei, bei papildomu argumentu, jog Bendrovė taip pat ne iki galo pagrindė prekių įsigijimą ir gabenimą. Bendrovė pabrėžia, jog ji nėra atsakinga už trečiųjų asmenų buhalterinės apskaitos tvarkymą. Bendrovė nėra susijusi su minėtomis bendrovėmis (Inspekcija taip pat nepateikė tokių duomenų). UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ parduota žaliava Bendrovei sudarė tik mažą dalį jos įgytos žaliavos 2014 metais ir Bendrovė minėtą žaliavą perdavė tretiesiems asmenims. Pakartojama, jog Bendrovė mokestinio patikrinimo metu negalėjo pateikti visų dokumentų, susijusių su minėtais sandoriais, nes dauguma jų buvo paimti kratos metu. Net Bendrovei pateikus susijusius dokumentus su sandoriu, sudarytu su UAB „G2“, Inspekcija pripažino juos nepakankamais įrodyti, jog egzistavo ūkinė operacija, nenurodydama, kokių konkrečiai dokumentų trūksta. Bendrovė tvirtina, jog jai nebuvo žinoma iš kur UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ įgijo prekę, tačiau įstatymas ir neįpareigoja jos rinkti tokią informaciją. Teigiama, kad Bendrovė ėmėsi visų būtinų atsargumo priemonių, t. y. patikrino viešuosius registrus, o Bendrovei įgijus prekes, nebuvo jokio pagrindo abejoti UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ patikimumu. Tuo atveju, jei UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ neturėjo minėtos prekės, o Bendrovės įgyta prekė priklausė tretiesiems asmenims, Inspekcija turėjo nustatyti, kam priklausė minėta prekė ir iš ko Bendrovė ją įgijo. Bendrovė turėtų turėti galimybę patikslinti savo mokestines deklaracijas už 2014 metus. Pats faktas, jog UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ galimai negalėjo turėti Bendrovei parduotos prekės, neįrodo Bendrovės nesąžiningumo, todėl Inspekcijos argumentai, susiję su trečiaisiais asmenimis, neturėtų būti nagrinėjami. Bendrovė negali nieko dėl jų paaiškinti, ir nagrinėjant šį ginčą turi būti vertinamas tik Bendrovės elgesys sandorių grandinėje.

Bendrovės nuomone, Inspekcijos argumentai dėl Bendrovės galimo dalyvavimo nesąžiningame sandoryje, pasireiškusio Bendrovės nesurinktais duomenimis apie UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“, yra neteisingi. Bendrovė prieš sudarydama sandorius patikrino viešus registrus, pasirašė sutartis su juridiniais asmenimis, ir daugiau duomenų nerinko, nes, vykdant ūkinę komercinę veiklą, jai nekilo pareiga rinkti duomenis apie partnerius.

Bendrovė mano, jog Inspekcijos veiksmai, priimant sprendimą, yra neteisėti ir dėl to, jog skundžiamas sprendimas priimtas dar nepasibaigus tyrimui dėl visų tiekėjų (UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“) grupės veiklos. Tik galutinai išsiaiškinus, kam priklausė Bendrovės

įgyta prekė, galima daryti sprendimus dėl Bendrovės finansinės atskaitomybės dokumentų teisingumo, tačiau dar vykstant tyrimui, tokių sprendimų daryti negalima, nes pažeidžiamas tiek teisingumo, tiek teisėtų lūkesčių principai, tiek ir Bendrovės interesai. Todėl, atsižvelgiant į tai, jog Inspekcijos sprendimas yra grindžiamas trečiųjų asmenų veiklos analize; Inspekcija neįrodinėjo ryšių tarp UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“ ir Bendrovės; Bendrovė negalėjo žinoti, jog PVM nebus sumokėta į valstybės biudžetą; Bendrovė ėmėsi pakankamų saugumo priemonių prieš sudarydama sandorius, daroma išvada, jog nėra pagrindo teigti, kad Bendrovė buvo nesąžininga.

Atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, PVMĮ ir MAĮ nuostatas, LVAT ir ESTT praktiką, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto PVM ir pelno mokesčio bei su šiais mokesčiais susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, kad FNTT atliekamo ikiteisminio tyrimo metu ir mokesčių administratoriaus patikrinimo metu surinkti duomenys bei įvertinta informacija patvirtina, kad UAB „V1“, UAB „G2“ ir UAB „C1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, šių įmonių vardu buvo vykdomi su PVM sukčiavimu susiję sandoriai, o Bendrovė žinojo, turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiuose sandoriuose. Mokesčių administratorius nustatė tokias su Bendrovės ir jos kontrahentų deklaruotomis ūkinėmis operacijomis susijusias aplinkybes:

1. *Dėl UAB „V1“.* Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-02-02 iki 2014-02-26, taip pat laikotarpiu nuo 2014-04-03 iki 2014-04-09 yra apskaičiusi 238976,95 kg dyzelio kuro įsigijimą už 1099036,42 Lt ir atskaičiusi 190741,85 Lt PVM (146785,82+43956,03) pagal šio ūkio subjekto vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras: VAR Nr. 00001–00004, 00006, 00008–00009; VAR Nr. 000023–000024. Šių prekių gabenimams pagrįsti prekių gabenimo važtaraščiai nepateikti, PVM sąskaitose faktūrose vežėja nurodyta pati Bendrovė, taip pat jos transporto priemonės ir pas ją dirbusių vairuotojų pavardės, nepateikti ir prekių kokybės pažymėjimai, būtini vykdant naftos produktų tiekimo sandorius. Taip pat Bendrovėje laikotarpiu nuo 2014-03-06 iki 2014-03-31 apskaitytas prekių įsigijimas iš to paties subjekto pagal PVM sąskaitas faktūras VAR Nr. 000012–000022 atskaityta 276237,94 Lt pirkimo PVM, 1315418,94 Lt priskirta leidžiamiems atskaitymams, tačiau pirminiai apskaitos dokumentai, pagrindžiantys prekių įsigijimą, patikrinimo metu nepateikti. Iš viso Bendrovė deklaravo įsigijusi dyzelino už 2223713,49 Lt (644031,94 Eur), 466979,82 Lt (135246,70 Eur) pirkimo PVM, bendra sandorių vertė – 2690693,33 Lt (779278,65 Eur). Pagal atsiskaitymo už nurodomas prekes aplinkybes, nustatyta, kad dalis lėšų (310600 Lt) buvo pervesta bankiniu pavedimu, dalis (824391,52 Lt) padengta užskaitomis (nors tai pagrindžiantys dokumentai nepateikti), už dalį prekių neatsiskaityta, tai yra apskaitomas 1555701,81 Lt įsiskolinimas.

Pagal surinktą informaciją Kauno AVMI nustatė, kad buvęs direktorius G. J. ikiteisminiame tyrime paneigė aplinkybes, kad buvo šio ūkio subjekto veiklą vadovaujančiu ir jo veiklą koordinuojančiu asmeniu, nurodydamas, jog apie tai, kad yra šio ūkio subjekto vadovas, sužinojo FNTT apklausų metu, teigdamas, kad negali paaiškinti, ar pateiktose PVM sąskaitose faktūrose nurodomas kuras buvo parduotas; pagal Kauno AVMI surinktą informaciją nėra nustatyta, jog šis ūkio subjektas realiai būtų vykdęs veiklą, nes už atitinkamus 2013–2014 metų mokestinius laikotarpius PVM deklaracijos arba nebuvo teikiamos, arba pateiktos be veiklos rezultatų, ar už atitinkamą laikotarpį nors ir buvo deklaruotos pardavimo PVM ir pirkimo PVM sumos, tačiau deklaruota mokėtina PVM suma nebuvo mokama į biudžetą, pas UAB „V1“ apskaitos kortelėje apskaitoma PVM ir PVM delspinigių nepriemoka, neteiktos 2012–2014 m. metinės pelno mokesčio deklaracijos, nuo 2005 m. – deklaracijos apie darbo užmokestį; Kauno AVMI negalėjo atlikti UAB „V1“ operatyvaus patikrinimo, nes neteikti pirminiai apskaitos dokumentai, pagal mokesčių administratoriaus nurodymą įmonė neteikė

gaunamų ir / arba išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registru už mokesčių administratoriaus nurodomus laikotarpius.

2. *Dėl UAB „G2“*. Bendrovė 2014 m. birželio mėnesį įformino dyzelino įsigijimą už 185755,13 Lt ir 39008,58 Lt PVM pagal 2 išrašytas PVM sąskaitas faktūras (vienoje iš jų nurodyta komercijos direktoriaus Ž. K., kitoje – direktoriaus G. Š. pavardė, nors nuo įregistravimo pradžios įmonėje direktoriumi buvo M. Ž., o Ž. K. buvo suteiktas įgaliojimas UAB „G2“ vardu atlikti tam tikrus veiksmus). Pateiktuose krovinio važtaraščiuose vežėja nurodyta Bendrovė, pakrovimo vieta – *duomenys neskelbtini*. Už įsigytus degalus Bendrovė neatsiskaitė, apskaitytas 219390,95 Lt įsiskolinimas (įsiskolinimo suma sumažinta pervežimo paslaugų suma). Pagal mokesčių administratoriaus surinktą informaciją nustatyta, kad ši įmonė savo apskaitoje registravo kuro pirkimo sandorius iš UAB „C1“ ir UAB „T1“, kurios nuo 2014 m. gegužės mėnesio nedeklaravo pardavimo PVM ir yra išregistruotos iš PVM mokėtojų registro. Kauno AVMI duomenimis, Bendrovei parduoto kuro įsigijimas buvo įformintas iš UAB „T1“ (įregistruota 2013-09-16 be tikslaus adreso – Kauno m. savivaldybės teritorija), kuri už 2014 m. gegužės, birželio, liepos mėnesius PVM deklaracijų neteikė ir pardavimo PVM nedeklaravo ir nemokėjo. Kauno AVMI kontrolės veiksmų atlikimo metu šios įmonės veiklos požymių nepavyko nustatyti: buveinėje ir korespondencijai skirtu adresu įmonė nerasta, šiai įmonei buhalterines paslaugas teikusio ūkio subjekto atstovė pateikė informaciją, jog buhalterinės apskaitos teikimo sutartis su šia įmone vienašališkai nutraukta, nes įmonė nemokėjo už paslaugas, o su vadovu susisiekti nepavyko. Šios įmonės vadovu nuo 2014-08-11 (o nuo 2014-08-19 akcininku) nurodomas T. P. pas mokesčių administratorių neatvyko. Kauno AVMI duomenimis, nuo 2013-10-02 iki 2014-08-19 UAB „T1“ vienintelis darbuotojas (vadovas) Izraelio pilietis V. S. Įmonė neteikė nė vienos pelno mokesčio deklaracijos, pelno mokesčio nedeklaravo ir nemokėjo. Mokestinio patikrinimo metu laikytasi pozicijos, kad šis ūkio subjektas (iš kurio tariamai įsigytas kuras buvo parduotas Bendrovei) veiklos nevykdė, mokesčių nemokėjo, realiai neturėjo galimybės pardavinėti kuro, todėl šios įmonės vardu tik formaliai buvo įforminti tiekimai UAB „G2“, iš kurios prekės tariamai buvo tiekiamos Bendrovei.

3. *Dėl UAB „C1“*. Bendrovė 2014 m. vasario mėn. apskaitė 25299 kg dyzelino įsigijimą iš šios įmonės pagal 2014-02-24 PVM sąskaitą faktūrą Nr. CARN 0348 už 97960,15 Lt (28371,22 Eur), 20571,63 Lt (5957,96 Eur) PVM, bendra vertė už 118531,78 Lt (34329,18 Eur) su PVM (PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta direktoriaus G. Š. pavardė, PVM sąskaita faktūra nepasirašyta). Pateiktame 2014-02-24 krovinio važtaraštyje Nr. 2013/242 krovinio vežėju nurodyta Bendrovė, dyzelinio kuro pakrovimo adresas: *duomenys neskelbtini*, o iškrovimo adresas: *duomenys neskelbtini* (UAB „N1“ priklausančios degalinės adresas). Bendrovė už įsigytą dyzelinį kurą su UAB „C1“ neatsiskaitė, apskaitytas 118531,78 Lt (34329,18 Eur) įsiskolinimas. UAB „C1“ pagal PVM sąskaitą faktūrą Nr. CARN0348 parduotą dyzeliną įsigijo pagal PVM sąskaitą faktūrą VAR Nr. 00007 iš UAB „V1“. FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriuje buvo atliktas UAB „V1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimas ir 2015-01-23 įformintoje specialisto išvadoje nustatyta, kad UAB „C1“ buvo išrašytos 3 PVM sąskaitos faktūros (įskaitant Nr. VAR Nr. 00007 dėl 75897 kg dyzelino pardavimo už 292855,18 Lt, pardavimo PVM 61499,59 Lt, bendra vertė 354354,77 Lt (102628,23 Eur) su PVM), tačiau UAB „V1“ direktoriumi nurodomas G. J. 2014-10-28 paneigė savo dalyvavimą ūkinėse operacijose, nurodymas, jog apie savo buvimą šios įmonės vadovu sužinojo apklausos metu, sąskaitų faktūrų neruošė, jų nespausdino, įmonės antspaudo neturi. Kauno AVMI laikėsi pozicijos, jog ūkinės operacijos tarp UAB „V1“ ir UAB „C1“ pagal išrašytas 3 PVM sąskaitas faktūras dėl 75897 kg dyzelino pardavimo už 354354,77 Lt (102628,23 Eur) su PVM, realiai neįvyko, buvo tik surašyti pirkimo bei pardavimo dokumentai neįvykusioms ūkinėms operacijoms patvirtinti, o dėl UAB „V1“ vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų neįvykusioms ūkinėms operacijoms buvo sudarytos sąlygos UAB „C1“ pasinaudoti PVM atskaita ir už 2014 metus padidinti sąnaudas. Bendrovė įformintam iš UAB „C1“ 25299 kg (30327 litrai) įsigytam dyzelino kiekiui kokybės pažymėjimo (sertifikato) nepateikė. Kauno

AVMI informacinės bazės duomenimis nustatyta, kad UAB „C1“ įregistruota 2012-03-14 adresu: *duomenys neskelbtini*, 2014-10-04 bankroto administratoriumi paskirta UAB „A1“, 2015-04-22 nutartimi įmonė likviduota. UAB „C1“ nuo 2012-03-22 iki 2014-08-20 buvo įregistruota į PVM mokėtojų registrą, suteikiant PVM mokėtojo kodą *duomenys neskelbtini*, įmonės deklaruota veikla: mėsos ir mėsos produktų didmeninė prekyba; direktoriaus pareigose dirbo G. Š., atleistas 2014-10-30.

Papildomai Kauno AVMI patikrinimo akte nurodė, jog Vilniaus AVMI mokestinio tyrimo metu dėl UAB „C1“ veiklos surinktą informaciją perdavė FNTT Kauno apygardos valdybai, prijungti prie ikiteisminio tyrimo Nr. 06-1-01014-14. Šio tyrimo metu nustatyta ir tyrimui pateiktoje FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus 2014-11-28 užduotyje nurodyta, kad laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2014-06-10 Bendrovė buhalterinėje apskaitoje atvaizdavo dyzelino įsigijimą iš veiklos nevykdančios UAB „V1“, iš įmonių UAB „C1“, UAB „G2“, kuris vėliau neva buvo parduotas UAB „N1“ priklausančiai degalinei „R1“. Realiai Bendrovė dyzelino iš UAB „V1“, UAB „C1“, UAB „G2“ negavo. Bendrovė UAB „N1“ priklausančiai degalinei „R1“ *kaip dyzeliną pardavė alyvą, kurią nuosavybės teise priklausančiais sunkvežimiais buvo atsigabenusi iš Lenkijos bei Vokietijos*.

Bendrovė skunde teigia, kad mokesčių administratorius nepagrindė savo pozicijos dėl neįvykusių ūkinių operacijų ir dėl Bendrovės pripažinimo nesąžininga mokesčių mokėtoja, nes savo išvadas grindė su Bendrove nesusijusių įmonių veiklos analize. Bendrovė laikosi pozicijos, jog ji nėra susijusi su šiomis įmonėmis, šių ūkio subjektų ir Bendrovės sąsajumo mokesčių administratorius taip pat nepagrindė. Bendrovė laikosi pozicijos, kad ji atliko visus būtinus veiksmus, susijusius su savo kontrahentų veiklos įvertinimu: tikrino viešuosius registrus, pasirašė sutartis, o kitų veiksmų neatliko, nes Bendrovei nekyla pareiga rinkti daugiau duomenų apie savo partnerius. Bendrovė taip pat laikosi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus sprendimai yra nepagrįsti ir dėl to, jog jie priimti nepasibaigus tyrimui dėl Bendrovės kontrahentų veiklos.

Iš Bendrovės skunde išdėstytos pozicijos matyti, kad tarp šalių nėra ginčo dėl PVMĮ ir PMĮ nuostatų taikymo bei aiškinimo. Todėl Komisija sprendime dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių PVM atskaitą ir patirtų išlaidų priskyrimą leidžiamiesiems atskaitymams, atsižvelgdama į tai, jog jos detalčiai aptartos Inspekcijos sprendime, papildomai nepasisako, akcentuodama esmines nuostatas (taip pat teismų praktikos išaiškinimus) dėl PVM atskaitos ribojimo ir į PVM atskaitą pretenduojančių PVM mokėtojų sąžiningumo / nesąžiningumo, leidžiamų atskaitymų pripažinimo / nepripažinimo. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrindama 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, susijusiam 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.

Įvertinus ginčo byloje pateiktą informaciją matyti, jog sprendime nurodyti Bendrovės kontrahentai (UAB „V1“, UAB „G2“ ir UAB „C1“) sukčiavo PVM, tai yra vieni iš šių įmonių realiai veiklos nevykdė (UAB „V1“), dėl kitų įmonių, nors veiklos vykdymas bendrąja prasme ir nėra neigiamas, tačiau iš bylos medžiagoje surinktos informacijos apie šių įmonių dokumentų įforminimą prekių tiekimui Bendrovei pagrįsti (pateiktuose kokybės pažymėjimuose nurodomi kokybės rodikliai neatitinka faktiškai nustatytų tariamai patiekto kuro rodiklių arba kuro kokybės pažymėjimai nepateikti, dokumentai išrašyti įmonėje nedirbančių asmenų vardu (UAB „G2“ tiekimas įformintas direktoriaus G. Š. vardu), taip pat tai, jog tariamai Bendrovei perduoto kuro įsigijimas buvo įformintas iš veiklos nevykdančių, deklaracijų neteikiančių (UAB „T1“, UAB „V1“) įmonių, konstatuotina, jog šių įmonių vardu įformintos ūkinės operacijos su Bendrove buvo imituojamos ir įformintos formaliai. Paminėtina, jog, nors Bendrovė laikosi pozicijos, kad su Bendrovės kontrahentų tiekėjų (trečiųjų asmenų) veikla susijusios aplinkybės neturi įtakos jos ir jos kontrahentų santykių vertinimui, tačiau, Komisijos nuomone, išvados dėl Bendrovės kontrahentų (UAB „V1“, UAB „G2“ ir UAB „C1“) veiklos pobūdžio pirmiausia yra pagrįstos surinktais duomenimis apie Bendrovės kontrahentus, o informacija apie tai, kokius Bendrovei tariamai perparduoto kuro tiekėjus savo apskaitoje yra nurodę Bendrovės kontrahentai (pavyzdžiui, UAB „G2“ tariamai perparduotą dyzelinį kurą yra įsigijusi iš UAB „T1“, o UAB „C1“ iš UAB „V1“) tik papildo mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes dėl Bendrovės kontrahentų tariamai vykdytų ūkinių operacijų pobūdžio. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius, nepaisant to, jog Bendrovės kontrahentų deklaruotos aplinkybės atitiko formaliuosius ūkio subjektų veiklos požymius (sandorių sudarymo metu įmonės buvo registruotos įmonių registre, taip pat ir PVM mokėtojų registre, tam tikri asmenys buvo nurodyti šių įmonių atstovais, darbuotojais), atlikęs tyrimą, nenustatė realių Bendrovės deklaruotų ūkinių operacijų, nes: dalyje deklaruotų tiekimų įmonės vadovas paneigė savo dalyvavimą įmonės veikloje, ūkinėse operacijose, pas mokesčių administratorių neatvyko (UAB „V1“), pagal mokesčių administratoriaus nurodymus ir pagal teisės aktų reikalavimus būtinų pateikti dokumentų neteikė (neteikė PVM sąskaitų faktūrų registrų, PVM deklaracijų arba neteikė, arba teikė jas be veiklos rodiklių, arba, nors tam tikrais mokesčiais laikotarpiais ir teikė PVM deklaracijas, tačiau deklaruotų sumų nemokėjo, neteikė pelno mokesčio deklaracijų bei kitų dokumentų). Pažymėtina ir tai, jog nors apskaitos dokumentai dėl kuro tiekimo kitais atvejais yra įforminti skirtingų ūkio subjektų vardu (pavyzdžiui, UAB „C1“ ir UAB „G2“), tačiau šių ūkio subjektų vardu nurodomas veikęs tas pats asmuo G. Š., kuris įvardytas kaip šių įmonių direktorius, tačiau, remiantis duomenų bazių informacija, UAB „G2“ direktoriumi yra M. Ž., o UAB „C1“ – G. Š.. Paminėtina ir tai, jog sutartį su UAB „C1“, pagal kurią šis ūkio subjektas iš Bendrovės pirkė kurą (sutartis dėl kuro įsigijimo iš UAB „C1“ nėra pateikta), yra pasirašyta komercijos direktoriaus Ž. K. (nors duomenų, kad toks asmuo dirbtų UAB „C1“ nėra pateikta, o pateikti duomenys apie tai, jog šį asmenį UAB „G2“ direktoriumi M. Ž. buvo įgaliojęs veikti UAB „G2“ vardu). Paminėtina ir tai, jog nors Bendrovė patikrinimui buvo pateikusi sutartinius santykius pagrindžiančius dokumentus (pirkimo–pardavimo sutartis) su UAB „V1“ ir UAB „G2“, kurioje buvo yra numatytos ir atsiskaitymo už kurą sąlygos (pavyzdžiui, su UAB „G2“ sudarytos 2014-06-01 sutarties 3.2 punkte numatyta, kad Bendrovė privalo atsiskaityti su kontrahentu per 5 darbo dienas nuo sąskaitos išrašymo),

tačiau Bendrovė su UAB „G2“, UAB „C1“ nėra atsiskaičiusi visai, o su UAB „V1“ yra fiksuotas 1555701,81 Lt (450562,39 Eur, tai yra didžiosios dalies kuro vertės) įsiskolinimas. Duomenų apie tai, jog Bendrovės kontrahentai būtų pareiškę pretenzijas dėl neįvykdytų atsiskaitymų, nėra pateikta, kas, Komisijos vertinimu, neatitinka įprastinei ūkinei veiklai būdingų sąlygų ir papildomai patvirtina aplinkybes dėl realių ūkinių operacijų nebuvimo. Paminėtina ir tai, kad mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Bendrovė kartu su kuro įsigijimo dokumentais iš UAB „V1“ ir UAB „C1“ nėra pateikusi kuro kokybės pažymėjimų. Taip pat nors kartu su prekių įsigijimo dokumentais iš UAB „G2“ (PVM sąskaitomis faktūromis 2014-06-05 GRK Nr. 183, 2014-06-09 GRK Nr. 185) Bendrovė buvo pateikusi UAB „L1“ filialo Kėdainių kuro bazės vardu surašytų kokybės pažymėjimų Nr. 12-4880 kopijas (jose nurodyta, jog kokybiniai kuro „rodikliai yra nurodyti iš gamintojo AB „O1“ kokybės pažymėjimo Nr. 103686, o produktas atitinka standarto LST EN 590:2009+A1:2010 bei Lietuvos Respublikos energetikos, aplinkos ir susisiekimo ministrų 2010-12-22 įsakymu Nr. 1-348/D1-1014/3-742 „Dėl Lietuvos Respublikoje vartojamų produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių patvirtinimo“ reikalavimus“), tačiau pagal patikrinimo metu gautą informaciją nustatyta, kad kuras, kurį Bendrovė nurodo įsigijusi iš UAB „G2“ ir pardavusi UAB „N1“, neatitiko kuro pažymėjime nurodytų kokybės rodiklių. Iš FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus 2015-05-12 specialisto išvadoje Nr. 5-2/72 pateiktos informacijos matyti, jog ikiteisminio tyrimo metu Muitinės laboratorijos 2014-06-12 pateiktoje specialisto išvadoje Nr. 14MLC0056 nustatyta, kad tirti naftos produktai, kurių mėginiai 2014-06-10 buvo paimti iš UAB „N1“, yra naftos produktų gazolio (dyzelino) ir sunkiųjų naftos alyvų mišinys su RRME (biodyzelino) priedu ir aliejaus priemaiša bei neatitinka Lietuvoje vartojamų automobilių degalų (dyzelino) privalomų kokybės rodiklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos energetikos, aplinkos ir susisiekimo ministrų 2010-12-22 įsakymu Nr. 1-348/D1-1014/3-742 patvirtintų Lietuvoje vartojamų automobilių degalų (dyzelino) privalomųjų kokybės rodiklių ir LST EN 590 reikalavimų, tai yra UAB „G2“ netiekė Bendrovei kuro, kurio kokybės rodikliams pagrįsti buvo pateiktas UAB „L1“ filialo Kėdainių kuro bazės vardu išrašytas kokybės pažymėjimas.

Todėl Komisija, atsižvelgdama į aptartų aplinkybių visumą, taip pat į tai, jog pati Bendrovė jokių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes dėl Bendrovės kontrahentų veiklos, apskaitos ir kitų dokumentų išrašymo bei kuro tiekimo įforminimo, nepateikė, konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai sprendime padarė išvadą, kad UAB „V1“, UAB „G2“ ir UAB „C1“ vardu veikiantys asmenys sukčiavo PVM savo vardu išrašinėdami dokumentus apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir aplinkybėmis neįvykusioms ūkinėms operacijoms pagrįsti, realiai tokių ūkinių operacijų nevykdydami (už tariamai įvykusias operacijas nemokėdami PVM, arba nors ir atlikdami formalius deklaravimo veiksmus, tačiau deklaruotinas (atskaitytinas sumas) grįsdami (sumažindami) nedeklaruojančių, ūkinės veiklos nevykdančių ūkio subjektų dokumentais). Todėl ginčo atveju nagrinėtina, ar byloje yra surinkta pakankamai duomenų, jog Bendrovė žinojo / galėjo žinoti, kad dalyvauja į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje.

Pasisakant dėl PVM direktyvoje ir ESTT praktikoje įtvirtintų ir veikiančių principų, paminėtina, kad ši sistema pirmiausia paremta PVM neutralumo principu, kuris įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas yra visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM; šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Sąžiningumo principas PVM sistemoje veikia tokiu būdu, kad dėl jo vienu atveju apmokestinamajam asmeniui gali būti neleista pasinaudoti PVM sistemos suteikiamomis teisėmis (teise į atskaitą, teise būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje, teise į PVM grąžinimą), jeigu jis šiomis teisėmis remiasi sukčiaudamas ir piknaudžiadamas, tai yra taikoma ir apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoriu, kuriuo grindžiama atitinkama teisė, buvo sukčiaujama PVM srityje, naudojant tiekimų grandinę, ir tokiu atveju nebus pažeistas

mokesčio neutralumo principas (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 43-44, 46, 48, 62 p.). Priešingu atveju šio principo taikymas susijęs su tuo, kad mokėtojo mokesstinė našta negali būti apsunkinta neleidžiant jam atskaityti pirkimo PVM sumų ar būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje tuo atveju, jeigu sandorių grandinė, kurioje jis dalyvauja yra įtraukta į PVM sukčiavimą, bet apmokestinamasis asmuo įrodo, kad nežinojo / negalėjo žinoti, kad jo kontrahentas sukčiauja. Šis principas ir jo doktrina nėra tiesiogiai įtvirtinti PVMĮ, sąžiningumo doktrina yra plėtojama ESTT praktikoje, jos nuostatas aiškina ir taiko konkrečiose bylose LVAT. Pažymėtina, kad LVAT yra pasisakęs, jog sąžiningumo doktrina taikoma PVM atskaitos bylose (2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015), ši doktrina taikytina teisei nemokėti PVM, vykdant tiekimus Bendrijos viduje, teisei į PVM grąžinimą (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 44, 45, 46 p.). Bendrąja prasme laikomasi pozicijos, kad jeigu nacionalinis teismas priėtų išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas). ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. *Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis <...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 p.)*. Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <.....> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad *jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumo* (ten pat, 47 p.).

Pasisakant dėl Bendrovės žinojimo / nežinojimo dėl dalyvavimo į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje, pirmiausia paminėtina, jog mokesčių administratoriaus procesiniuose sprendimuose pateikta informacija, kad, nors įmonių (UAB „C1“, UAB „G2“ ir UAB „V1“) vardu buvo įformintas kuro (dyzelino) pardavimas Bendrovei, kuri Bendrovė tariamai perpardavė UAB „N1“, tačiau realiai šiam ūkio subjektui buvo parduota alyva, kurią pati Bendrovė buvo atsigabenusi iš Lenkijos ir Vokietijos (tokia išvada yra padaryta ikiteisminio tyrimo Nr. 06-1-01014-14 metu ir nurodyta specialisto tyrimui pateiktoje FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikaltimų tyrimo skyriaus 2014-11-28 užduotyje Nr. 04/11-1-6-10461). Skunde Komisijai Bendrovė detalių paaiškinimų dėl tokio pobūdžio išvadų nepateikė, savo poziciją dėl sąžiningumo motyvuodama tuo, jog ji patikrino viešuosiuose registruose duomenis apie savo kontrahentus ir sudarė sutartis, o tokie veiksmai yra pakankami pagrindžiant poziciją dėl savo sąžiningumo. Pasisakant dėl Bendrovės pozicijos, konstatuotina, jog mokesčių mokėtojos nurodomi veiksmai nėra pakankami pagrindžiant Bendrovės sąžiningumą sandoriuose su kontrahentais, nes visuotinai žinoma (tai pažymima ir ESTT praktikoje), kad PVM sukčiaujančių, taip pat ir „dingusių“ prekeivių veiklai tam tikrais laikotarpiais yra būdingi formaliai deklaruojami ir vykdomi įprastinės ūkinės–komercinės veiklos bruožai, kuriais šios įmonės formaliai nesiskiria nuo kitų įprastinę ekonominę veiklą vykdančių ūkio subjektų. Todėl, Komisijos vertinimu, sprendžiant, ar ūkio subjekto elgesys atitiko protingumo ir rūpestingumo kriterijus ir mokėtojas galėjo įtarti ar žinoti apie kontrahentų sukčiavimą PVM, pirmiausia būtina įvertinti, ar ūkinės operacijos atitiko įprastines joms būdingas sąlygas, ar yra požymių, kad pats mokesčių mokėtojas prisidėjo prie vykdomo sukčiavimo, šiuos asmenis pasitelkdamas formaliam dokumentų įforminimui ir pan.

Ginčo atveju, įvertinus Bendrovės nurodomų atliktų veiksmų pobūdį, darytina išvada, kad dalis nurodomų priemonių yra įprastos procedūros civiliniuose teisiniuose santykiuose, t. y. tiek sutarties sudarymas, tiek tam tikros informacijos apie verslo partnerį (jo statusą) turėjimas yra reikalingos priemonės, vykdančios bet kokią ūkinę operaciją. Tačiau ginčo byloje šie veiksmai buvo atliekami siekiant tik formaliai pagrįsti sutartinių santykių tarp Bendrovės ir kontrahentų buvimą bei domėjimąsi kontrahentais. Iš sutarčių nuostatų (sutartis su UAB „C1“ dėl prekių tiekimo nepateikta) ir nustatytų faktinių aplinkybių dėl prekių tiekimo, matyti, kad sutarčių nuostatų nebuvo laikomasi, kas leidžia daryti išvadą, kad sudarytomis sutartimis šalys nesiekė sukurti jokių civilinių teisinių santykių, laikytis sutartyse sulgytų pareigų. Byloje pateiktoje degalų tiekimo 2014-06-01 su UAB „G2“ sudarytoje sutartyje nurodyta, kad UAB „G2“ atstovauja komercijos direktorius Ž. K., nors UAB „G2“ direktorius M. Ž. šiam asmeniui įgaliojimą įmonės vardu atlikti tam tikrus veiksmus suteikė 2014-06-02, tai yra jau po sutarties sudarymo. Pagal sutarties nuostatas buvo numatyta, jog konkretus kuro kiekis tiekiamas pagal pirkėjo pateiktą užsakymą prekių atkrovimui (2.7 punktą), tačiau byloje tokio pobūdžio užsakymų nėra pateikta, sutarties 3.2 numatyto atsiskaitymo bankiniu pavedimu per 5 dienas taip pat nebuvo laikytasi, nes Bendrovė už tariamai patiektą kurą UAB „G2“ nėra atsiskaičiusi, duomenų, jog jos kontrahentas būtų reikalavęs tinkamo sutarties vykdymo (atsiskaitymo) nėra pateikta. Pasisakant dėl 2014-02-03 sutarties Nr. VAR-14-01-03/ su UAB „V1“, paminėtina, jog ir šioje sutartyje nustatyta, kad kuro tiekimas buvo vykdomas pagal užsakymus (2.1), kainos suderinamos prieš kiekvieną užsakymą (4.2), o apmokėjimas už prekes vykdomas prieš prekes pakrovimą į transporto priemonę bankiniu pavedimu į sutartyje nurodytą pardavėjo sąskaitą, tačiau tokio pobūdžio užsakymų ir kainų suderinimo byloje nėra pateikta, taip pat nors dalis mokėjimų už tariamai patiektas prekes buvo atlikta bankiniais pavedimais, o dalis užskaitomis, tačiau Bendrovė yra apskaičiusi 1555701,81 Lt (didžiosios prekių vertės dydžio) įsiskolinimą, duomenų, kad UAB „V1“ būtų reikalavusi atsiskaityti už prekes, nėra pateikta. Pagal sutarties 3.1–3.2 punktus prekės turi būti pristatomos kartu su kuro gabenimo važtaraščiu ir produkto kokybės pažymėjimais, tačiau važtaraščiai tiekimams iš UAB „V1“ nėra pateikti, taip pat mokestinio patikrinimo metu nebuvo pateikti kokybės pažymėjimai (apie jų nebuvimą yra konstatuota ir FNTT specialisto išvadoje). Nors Bendrovė po patikrinimo akto surašymo dėl šių tiekimų yra pateikusi kokybės pažymėjimus (dalis iš jų išrašyta UAB „V1“ vardu, dalis (2) – UAB „O1“ vardu (*Certificate of quality* Nr. 102430, *sampling date*: 2014-01-10), tačiau UAB „V1“ vardu išrašytame pažymėjime nurodytas ne UAB „V1“ adresas, o būtent Bendrovės registracijos adresas ir Bendrovės skunde nurodytas adresas: *duomenys neskelbtini*. Pagal Energetikos ministro 2010-12-14 įsakymu Nr. 1-346 „Dėl prekybos naftos produktais patvirtinimo“ patvirtintų Prekybos naftos produktais taisyklių 8 punktą parduoti naftos produktus, neturint įmonės gamintojos ar kitos nepriklausomos (įgaliotos) laboratorijos kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso), draudžiama. Kokybės pažymėjime (sertifikate, pase) turi būti nurodoma: pažymėjimo numeris, įmonės gamintojos ir (ar) įmonės pardavėjos pavadinimas, jos kodas ir buveinės adresas ar nepriklausomos (įgaliotos) laboratorijos pavadinimas, buveinės adresas (kai minėtą pažymėjimą išduoda ne įmonė gamintoja), produkto pavadinimas ir markė, standarto, kurio reikalavimus atitinka produkto kokybė, nuorodinis žymuo, produkto pagaminimo (arba ėminio paėmimo) data, kokybės rodikliai, išvada apie kokybę, kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso) išdavimo data, atsakingų asmenų vardai, pavardės ir parašai, įmonės, išdavusios kokybės pažymėjimą (sertifikatą, pasą), spaudas, gabenimo ar akcizų apskaičiavimo dokumento, su kuriuo nurodyta produktų siunta gabenama, numeris bei šio dokumento (gabenimo ar akcizų apskaičiavimo) išrašymo data. Jei produktai gabenami geležinkelio transportu, vietoje gabenimo ar akcizų apskaičiavimo dokumento numerio ir išrašymo datos gali būti nurodomi cisterninių vagonų numeriai. Faktinis biodegalų kiekis degaluose kokybės pažymėjime (sertifikate, pase) ir gabenimo ar akcizų apskaičiavimo dokumentuose turi būti nurodytas tūrio procentais (x, xx %, dviejų skaitmenų po kablelio tikslumu). Įvertinus aptartus teisės aktų reikalavimus kokybės pažymėjimams, atsižvelgiant į tai, jog pažymėjimuose nėra tam tikrų privalomųjų duomenų, pažymėjimuose yra nurodyti ne

prekių tiekėjo (UAB „V1“) kontaktiniai duomenys, taip pat įvertinus šių dokumentų atsiradimo ir pateikimo laiką, taip pat tai, jog jokie pirminiai UAB „V1“ dokumentai šio ūkio subjekto kontrolės veiksmų atlikimo metu nebuvo pateikti, o šios įmonės vadovas paneigė dalyvavimą šios įmonės veikloje, konstatuotina, jog šios aplinkybės nesudaro pagrindo tikėti šių dokumentų tikrumu.

Iš byloje pateiktos informacijos nustatyta, kad Bendrovės vykdoma veikla yra transporto paslaugų teikimas, automobilių degalų mažmeninė prekyba, įskaitant žymėtą kurą (vykdyta iki 2015-10-01), didmeninė prekyba dyzelinu ir tepalais ar panašiais mišiniais (vykdyta iki 2014 m. birželio mėnesio), todėl preziumuojama, kad Bendrovei buvo žinomi pagrindiniai prekybos kuru reikalavimai. Todėl atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, į tai, jog privalomi prekybos kuru deklaruotais tiekimo atvejais dokumentai arba nepateikti, arba jų turinys neatitinka keliamų reikalavimų ir nesudaro pagrindo jais remtis kaip patikimais, taip pat atsižvelgiant į tai, jog ginčo atveju, nors ir buvo pateiktos sudarytos sutartys, bet jų nuostatų nebuvo laikomasi, kaip ir nurodytų tiekimų atvejais nebuvo vykdomos esminės prekių tiekimo sąlygos, įskaitant atsiskaitymą už patiektas prekes, o Bendrovės kontrahentai tokio atsiskaitymo net nereikalavo, kas įrodo visiškai neįprastą ir formalų apskaitos dokumentuose nurodytų ūkinių operacijų pobūdį, taip pat įvertinus ikiteisminio tyrimo institucijų daromą išvadą, jog pasinaudodama nurodytų įmonių dokumentais Bendrovė formino savo pačios atgabentos alyvos įsigijimą, siekdama „suformuoti“ atskaitytiną pirkimo PVM sumas ir išlaidas priskirtinas leidžiamiems atskaitymams, konstatuotina, kad Bendrovė žinojo ir turėjo žinoti, kad dalyvauja į PVM sukčiavimus įtrauktuose sandoriuose, todėl Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti Inspekcijos sprendime konstatuotų aplinkybių. Paminėtina ir tai, jog ir ankstesniu mokestiniu laikotarpiu Bendrovės veikloje nustatyti PVMĮ pažeidimai (tai yra LVAT nutartyje adm. byloje Nr. A-2222-442/2016 konstatuotas nepagrįstas Bendrovės 0 proc. PVM tarifo taikymas, prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje esantiems kontrahentams, kurie pripažinti sukčiavę PVM) rodo, kad pas Bendrovę su PVM apskaičiavimu susiję pažeidimai yra nustatyti ne pirmą kartą, kas nesudaro pagrindo sutikti su Bendrovės pozicija dėl atsakingo jos mokestinių prievolių vykdymo ir sąžiningumo.

Komisija pažymi, jog pagal LVAT suformuotą teismų praktiką mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažina mokesčių mokėtojo apmokestinamąjį pelną tik nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais (LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004, 2010-06-17 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1091/2010, 2011-02-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-269/2011, 2011-03-03 nutartis adm. byloje Nr. A-442-301/2011, 2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1129/2014, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015 ir kt.). Pareiga pagrįsti išlaidas juridinę galią ir visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus turinčiais dokumentais tenka mokesčių mokėtojui, kuris siekia, kad tam tikros išlaidos būtų pripažįstamos sąnaudomis. Tokią poziciją patvirtina ir LVAT praktika, kurioje nurodoma, jog tais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindžiančiuose dokumentuose (nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju – PVM sąskaitose faktūrose) užfiksuotų ūkinių operacijų turinio bei jų realumo, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną (LVAT 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009; 2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-195/2010; 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-589/2011, 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013).

Atsižvelgiant į tai, sprendime pasisakant dėl Bendrovės teisės į PVM atskaitą aprašytų aplinkybių visuma, Komisijos vertinimu, patvirtina, jog nagrinėjamu atveju ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir jos kontrahentų realiai tomis sąlygomis, kaip atvaizduota šių įmonių vardu Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, neįvyko. Todėl, atsižvelgiant į LVAT suformuotas teisės aiškinimo ir taikymo analogiškos kategorijos administracinėse bylose taisykles, mokesčių administratorius įgijo teisę reikalauti iš Bendrovės įrodyti tikrąjį ginčo

ūkinių operacijų turinį bei jų realumą – pateikti duomenis apie tikrąjį ūkinės operacijos subjektą, suteikusi jai prekes ir paslaugas bei kitas reikšmingas aplinkybes. Bendrovei neatskleidus tikrojo ūkinių operacijų turinio, t. y. nepateikus faktinių duomenų dėl tikrojo kontrahento, mokesčių administratorius teisėtai bei pagrįstai eliminavo Bendrovės teisę apskaičiuojant pelno mokestį iš bendrųjų pajamų atimti sąnaudų sumą pagal UAB „V1“, UAB „G2“ ir UAB „C1“ vardu išrašytas ginčo PVM sąskaitas faktūras.

Pasisakant dėl Bendrovės motyvų, jog mokesčių administratoriaus išvados negali būti pagrįstos dėl to, kad nėra baigti ikiteisminiai tyrimai, Komisija pažymi, jog sukčiavimas PVM nėra siejamas su mokesčio mokėtojo sukčiavimu baudžiamosios teisės požiūriu, nes mokestinėje byloje yra sprendžiamas klausimas ne dėl baudžiamosios atsakomybės taikymo, o dėl PVM mokėjimo (LVAT 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015). Ginčo atveju nustatytų aplinkybių visuma, įforminimas ūkinių operacijų, kurios neatitinka įprastinių ūkinių operacijų vykdymo (atsiskaitymo, būtinų dokumentų turėjimo) sąlygų, rodo, kad ginčo atveju buvo vykdomi sandoriai, susiję su sukčiavimu PVM, o Bendrovė žinojo ir turėjo žinoti apie dalyvavimą juose, todėl tai sudaro pagrindą Bendrovei neleisti atskaityti pirkimo PVM sumas ir kontrahentų (UAB „V1“, UAB „G2“ ir UAB „C1“) vardu išrašytais dokumentais grindžiamų sąnaudų priskirti leidžiamiems atskaitymams, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, o Bendrovės skundas atmestinas.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-11-21 sprendimą Nr. 69-117.

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 Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene