



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

DĖL UAB „T1“ 2012-05-28 SKUNDO

2017 m. kovo 27 d. Nr. S-68 (7-100/2012)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojos atstovams

Ramutei Matkevičienei

J. N.
direktoriui J. G. , advokatui
A. B.

2017 m. sausio 24 d. posėdyje išnagrinėjusi Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2012-08-03 sprendimu Nr. S-134 (7-100/2012) sustabdyto UAB „T1“ (toliau – Bendrovė) 2012-05-28 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2011-10-18 sprendimo Nr. 69-248 dalies, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti 237239 Lt (68709,16 Eur) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 71172 Lt (20612,84 Eur) PVM baudą bei su šia mokesčio dalimi susijusių delspinigių, atnaujinimo klausimą, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2011-07-15 sprendimą Nr. (4.65)-256-139, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti 247444 Lt PVM, 72595 Lt PVM delspinigių ir 72193 Lt PVM baudą.

Mokestinis ginčas vyko dėl Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose apskaitytų ūkinių operacijų pagal V. V. IĮ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kurių pagrindu Vilniaus AVMI neleido Bendrovei į PVM atskaitą įtraukti 237239 Lt PVM, nes PVM sąskaitose faktūrose įformintos ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir V. V. IĮ realiai neįvyko tokiomis aplinkybėmis, kaip atvaizduota šiuose buhalterinės apskaitos dokumentuose. Taip pat ginčas vyko dėl Bendrovei apskaičiuotos 1021 Lt PVM baudos, kuri Bendrovei skirta dėl klaidų deklaruojant PVM. Inspekcija pažymėjo, kad dėl to, jog Bendrovei, Bendrovės direktoriui, Bendrovės vyr. buhalterei ir V. V. IĮ savininkui pradėtas ikiteisminis tyrimas baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-00035-09, Vilniaus AVMI patikrinimo metu įvertino ir išanalizavo gautą ikiteisminio tyrimo medžiagą dėl galimai

nusikalstamos Bendrovės, Bendrovės direktoriaus J. G. , Bendrovės vyr. buhalterės L. K. , V. V. IĮ savininko V. V. veiklos, ir jos duomenis panaudojo surašant patikrinimo aktą.

Komisija, išnagrinėjusi Bendrovės skundą, savo 2012-08-03 sprendimu Nr. S-134 (7-100/2012) sustabdė Bendrovės skundo dalies dėl atskaitytinios 237239 Lt PVM, 71172 Lt PVM baudos ir su mokesčiu susijusių delspinigių nagrinėjimą iki bus priimtas procesinis sprendimas ikiteisminiame tyrime baudžiamojame byloje Nr. 06-1-00035-09, kita sprendimo dalimi patvirtino Inspekcijos 2011-10-18 sprendimo Nr. 69-248 dalį dėl nurodymų Bendrovei sumokėti 10205 Lt PVM, 1021 Lt PVM baudą bei su šia mokesčio dalimi susijusius delspinigius.

Komisija, įvertinusi aplinkybes, jog Vilniaus apygardos prokuratūros Organizuotų nusikaltimų ir korupcijos tyrimo skyrius pateikė Komisijai informaciją, kad ikiteisminiame tyrime Nr. 06-1-00035-09 yra priimtas nutarimas nutraukti ikiteisminį tyrimą įtariamųjų J. G. , L. K. ir UAB „T1“ atžvilgiu, konstatuoja, kad Bendrovės skundo dalies nagrinėjimo sustabdymo pagrindas yra išnykęs, todėl Bendrovės skundo dalies nagrinėjimas atnaujinamas ir skundas dėl Inspekcijos 2011-10-18 sprendimo Nr. 69-248 nurodymų sumokėti 237239 Lt PVM, 71172 Lt PVM baudą ir su mokesčiu susijusius delspinigius nagrinėjamas iš esmės.

Inspekcija dėl Bendrovės ir V. V. IĮ sandorių nurodė, jog Bendrovė laikotarpiu nuo 2005-12-01 iki 2008-12-31 apskaitė V. V. IĮ 26 PVM sąskaitas faktūras, pagal kurias Bendrovei parduota prekių ir suteikta paslaugų už 1555232,86 Lt, iš jų 237238,93 Lt pirkimo PVM. Bendrovė už prekes ir suteiktas paslaugas apmokėjo 732786,75 Lt grynaisiais pinigais iš Bendrovės kasos, o 822447,84 Lt mokėjimo pavedimais.

Ginčijamame sprendime nurodyta, jog Bendrovės (sąskaitą gavusio asmens) vardu 2005-12-28 (VVI Nr. 20050498), 2005-12-29 (VVI Nr. 20050500), 2007-03-05 (VVI Nr. 20070046), 2007-07-11 (VVI Nr. 20070118), 2007-07-17 (VVI Nr. 20070124), 2007-07-20 (VVI Nr. 20070126), 2007-07-31 (VVI Nr. 20070129), 2008-11-28 (VVI Nr. 20080059) ir 2008-12-10 (VVI Nr. 20080061) PVM sąskaitos faktūros pasirašytos direktoriaus J. G. , 2006-12-13 (VVI Nr. 20060226), 2006-12-29 (VVI Nr. 20060241) – buhalterės L. K. , o likusiose PVM sąskaitose faktūrose sąskaitos gavėjo asmuo neįvardytas, jos nepasirašytos. V. V. IĮ 2005-12-28 (VVI Nr. 20050498), 2005-12-29 (VVI Nr. 20050500), 2006-05-10 (VVI Nr. 20060082) ir 2006-05-12 (VVI Nr. 20060084) išrašytos PVM sąskaitos faktūros pasirašytos įmonės apskaitininkės K. L. , o likusios PVM sąskaitos faktūros pasirašytos įmonės savininko V. V. .

Nurodyta, kad pagal 2005-07-14 nuomos sutartį Nr. 05-07-14 Nuomininkas (Bendrovė) ir V. V. IĮ (Nuomotojas) perduoda nuomos teise naudoti nuosavybės teise priklausantį turtą: laikinas patalpas – vagonėlius 3 vnt. (466,1 Lt + PVM už 1 vagonėlį per mėnesį), pakėlimo platformą – žirklinį keltuvą 1 vnt. (101,69 Lt + PVM už 1 parą naudojimosi žirkliniu keltuvu), mobilias cinkuotas tvoras (0,55 Lt + PVM už 1 m²/1 para). Sutartis sudaryta terminuotam 2005-07-14–2005-12-31 laikotarpiui. Sprendime atkreiptas dėmesys, kad sutarties 3 punkte nurodyta, jog atskirais atvejais, šalims susitarus, sutartis gali būti nutraukiama arba pratęsiama ir, kad toks susitarimas sudaromas raštu. Taip pat sutarties 4 punkte nurodyta, kad jei pasibaigus sutarties terminui Nuomininkas naudojasi toliau turtu ir Nuomotojas tam neprieštarauja, tai sutartis laikoma atnaujinta, o naujas terminas nustatomas abiejų šalių susitarimu, įforminus sutarties priedą termino pratęsti. Taip pat sutarties 6.4 punkte nurodyta, kad nuomos sutarčiai pasibaigus, turtas grąžinamas pagal turto priėmimo–perdavimo aktą. Pažymėta, kad patikrinimo metu Bendrovė nepateikė turto priėmimo–perdavimo aktų, raštiškų susitarimų ar įformintų sutarties priedų dėl termino pratęsimo, nors turto nuoma Bendrovei buvo vykdoma 2006 m. 05, 08 ir 2007 m. 07 mėnesiais.

Inspekcija nurodė, jog analogiška nuomos sutartis sudaryta 2008-08-25 Nr. 08/08/25, pagal kurią, Nuomininkui (Bendrovei) Nuomotojas (V. V. IĮ) perdavė nuomos

teise naudoti laikinas patalpas – vagonėlius 3 vnt. (700 Lt + PVM už 1 vagonėlį per mėnesį), pakėlimo platformą – žirklinį keltuvaž 1 vnt. (101,69 Lt + PVM už 1 parą naudojimosi žirkliniu keltuvaž), mobilias cinkuotas tvoras (0,55 Lt + PVM už 1 m²/1 para). Minėta sutartis galiojo nuo 2008-08-25 iki 2008-12-31. Pažymėta, jog sutarties 6.4 punkte nurodyta, kad nuomos sutarčiai pasibaigus, turtas grąžinamas pagal turto priėmimo–perdavimo aktą. Patikrinimo metu Bendrovė nepateikė turto priėmimo–perdavimo aktų.

Nurodyta, kad 2006-11-02 Bendrovė (Paslaugos gavėjas) ir V. V. IĮ (Paslaugos davėjas) sudarė neterminuotą paslaugos sutartį Nr. 06-11-01, pagal kurią Paslaugos gavėjas įsipareigoja sumokėti Paslaugos davėjui: už tranšėjų kasimą iki 0,7 m gylio 27,5 Lt/m, už tranšėjų pakloto paruošimą 7,3 Lt/m, už tranšėjų užkasimą 12,7 Lt/m. Pagal sutartį nustatyta, jog paslaugos mokestis skaičiuojamas kiekvieną mėnesį, surašant atliktų darbų aktus. Pažymėta, kad pagal sutarties 4.1 ir 4.4 punktus Paslaugos davėjas įsipareigoja atlikti darbus savo rizika bei apsirūpinti darbams atlikti reikalingais materialiniais ištekliais. Sutarties 2 punkte nurodyta, kad atskirais atvejais, šalims susitarus, sutartis gali būti nutraukiama arba pratęsiama ir, kad toks susitarimas sudaromas raštu. Taip pat sutarties 3 punkte nurodyta, kad jei sutarties terminui pasibaigus Paslaugos gavėjas toliau naudojami paslauga ir Paslaugos davėjas tam neprieštarauja, tai sutartis laikoma atnaujinta, o naujas terminas nustatomas abiejų šalių susitarimu. Atkreiptas dėmesys, jog pagal Sutarties 8 punktą šią sutartį pakeisti bei papildyti buvo galima tik raštiškai.

Inspekcija nurodė, jog patikrinimo metu Bendrovė pateikė: 2006-05-31, 2006-06-30, 2006-07-31, 2006-08-31, 2006-09-30, 2006-10-31, 2006-11-30 su V. V. IĮ pasirašytus atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktus Nr. 2006/1, Nr. 2006/2, Nr. 2006/3, Nr. 2006/4, Nr. 2006/5, Nr. 2006/7, Nr. 2006/8 (priėmimo–perdavimo aktuose nurodytų darbų objektas: magistralinio dujotiekio (duomenys neskelbtini) elektrocheminės apsaugos nuo korozijos darbai; darbų pavadinimas: tranšėjų kabeliams kloti kasimas, užkasimas, tranšėjų kasimas kabelio paklojimui 1 m gylyje); 2007-06-30, 2007-07-31, 2007-08-20 atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktus Nr. 2007/1, Nr. 2007/2, Nr. 2007/3 (priėmimo–perdavimo aktuose nurodytų darbų objektas: (duomenys neskelbtini) magistralinio dujotiekio atšaka į (duomenys neskelbtini) DSS ir (duomenys neskelbtini) DSS statybos darbai, (duomenys neskelbtini) I etapas, darbų pavadinimas: tranšėjų kasimas iki 0,7 m gylio, tranšėjų pakloto paruošimas, tranšėjų užkasimas); 2008-11-28 atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktą Nr. 2008/3 (jame nurodytas darbų objektas: katodinės saugos įrengimas (duomenys neskelbtini), katodinės saugos įrengimas (duomenys neskelbtini); darbų pavadinimas: tranšėjų kabeliams kloti kasimas, užkasimas, tranšėjų kasimas kabelio paklojimui 1 m gylyje); 2008-11-28 atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktą Nr. 2008/4 (jame nurodytas darbų objektas: katodinės saugos įrenginių remontas (duomenys neskelbtini); darbų pavadinimas: tranšėjų kabeliams kloti kasimas, užkasimas).

Inspekcija, pasisakydama dėl sutarties Nr. 06-11-01, nurodė, jog sutartis tarp Bendrovės ir V. V. IĮ dėl tranšėjų kasimo darbų sudaryta 2006-11-02 (įsigaliojo nuo 2006-11-02), o dalis atliktų darbų – priėmimo–perdavimo aktai pateikti ankstesnio laikotarpio, t. y. 2006-05-31, 2006-06-30, 2006-07-31, 2006-08-31, 2006-09-30, 2006-10-31. Šiuose aktuose nurodytų darbų objektas – magistralinio dujotiekio (duomenys neskelbtini) elektrocheminės apsaugos nuo korozijos darbai. Pagal Bendrovės patikrinimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad šio objekto darbų užsakovas UAB „Š1“. Bendrovė objekte vykdė dujotiekio elektrocheminės apsaugos nuo korozijos darbus pagal su minėta įmone 2006-02-07 ir 2006-05-10 sudarytas ir pasirašytas subrangos sutartis (2006-02-07 sutartyje numatyta darbų atlikimo pabaiga – ne vėliau kaip iki 2006-07-31, o 2006-05-10 sutartyje numatyta darbų atlikimo pabaiga – ne vėliau kaip iki 2006-07-31). Atsižvelgdama į tai, Vilniaus AVMI padarė išvadą, jog darbai vyko nuo 2006-05-01 iki 2006-11-08.

Inspekcija nurodė, jog (duomenys neskelbtini) objekte dujotiekio elektrocheminės apsaugos nuo korozijos darbus atliko Bendrovė, o tranšėjų kasimo / užkasimo darbus tariamai atliko V. V. IĮ. Pažymėta, kad V. V. IĮ atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktuose (2006-05-31 Nr. 2006/1, 2006-06-30 Nr. 2006/2, 2006-07-31 Nr. 2006/3, 2006-08-31 Nr. 2006/4, 2006-09-30 Nr. 2006/5, 2006-10-31 Nr. 2006/7, 2006-11-30 Nr. 2006/8) nurodytų tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekis (3780 m.) neatitiko Bendrovės perduotų UAB „Š1“ tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekio (3340 m.), didžioji dalis tariamų tranšėjų kasimo darbų buvo atlikti anksčiau (2006 m. 05–10 mėn.), nei pasirašyta dėl šių kasimo darbų sutartis (2006-11-02).

Nustatyta, kad 2007-06-30, 2007-07-31, 2007-08-20 atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktuose Nr. 2007/1, Nr. 2007/2, Nr. 2007/3 nurodytų darbų objektas yra (duomenys neskelbtini) magistralinio dujotiekio atšaka į (duomenys neskelbtini) DSS ir (duomenys neskelbtini) DSS statybos darbai, (duomenys neskelbtini) I etapas. Iš Bendrovės patikrinimui pateiktų dokumentų, Inspekcijos teigimu, matyti, kad šio objekto darbų užsakovas AB „K2“. Bendrovė šiame objekte dujotiekio elektrocheminės apsaugos nuo korozijos darbus vykdė pagal su minėta įmone 2007-01-09 sudarytą ir pasirašytą subrangos sutartį Nr. 06 (sutartyje numatyta darbų atlikimo pabaiga – ne vėliau kaip iki 2007-08-15). Nustatyta, jog šiame objekte elektrocheminės apsaugos nuo korozijos darbus atliko Bendrovė, o tranšėjų kasimo / užkasimo darbus šiame objekte tariamai atliko V. V. IĮ. Pažymėta, kad V. V. IĮ atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktuose 2007-06-30 Nr. 2007/1, 2007-07-31 Nr. 2007/2 ir 2007-08-20 Nr. 2007/3 nurodytų tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekis (10200 m) neatitiko Bendrovės perduotų AB „K2“ tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekio (3840 m).

Nurodyta, jog patikrinimo metu taip pat įvertintas atliktų darbų 2008-11-28 priėmimo–perdavimo aktas Nr. 2008/3 (nurodytų darbų objektai – katodinės saugos įrengimas (duomenys neskelbtini) ir katodinės saugos įrengimas (duomenys neskelbtini)). Pagal Bendrovės patikrinimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad objekto – katodinės saugos įrengimas (duomenys neskelbtini), darbų užsakovas UAB „A1“. Bendrovė dujų skirstymo stoties katodinės apsaugos stoties, kontrolinio matavimo punkto montavimo bei paleidimo derinimo darbus vykdė pagal su minėta įmone 2008-11-07 sudarytą ir pasirašytą subrangos sutartį Nr. 05-S0096-1. Nustatyta, jog katodinės saugos darbus atliko Bendrovė, o tranšėjų kasimo / užkasimo darbus tariamai atliko V. V. IĮ. Iš 2008-11-28 priėmimo–perdavimo akto Nr. 2008/3 matyti, jog dujotiekio katodinės saugos įrengimo (duomenys neskelbtini), darbų užsakovas AB „L1“ Kauno filialas. Bendrovė šiame objekte elektrocheminės saugos įrenginių statybos darbus vykdė pagal su minėta įmone 2008-06-25 sudarytą ir pasirašytą subrangos sutartį Nr. RS 2008-2. Nustatyta, jog objekte elektrocheminės saugos įrenginių statybos darbus atliko Bendrovė, o 04 kV kabelinės linijos montavimą ir tranšėjų kasimą / užkasimą atliko UAB „A1“ (pagal Bendrovės ir UAB „A1“ 2008-11-12 sudarytą ir pasirašytą rangos sutartį Nr. 05-R0115). UAB „A1“ minėtame objekte pagal 2008 m. 11 mėn. atliktų darbų aktą atliko 420 m tranšėjų kasimo / užkasimo darbų. Vilniaus AVMI nustatė, kad V. V. IĮ 2008-11-28 atliktų darbų priėmimo–perdavimo akte Nr. 2008/3 nurodytų tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekis (1035 m.) neatitinka Bendrovės perduotų UAB „A1“ (108 m) bei AB „L1“ Kauno filialui (486 m) tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekio (viso 594 m), be to didžiąją dalį kasimo / užkasimo darbų atliko kita Bendrovės samdoma įmonė.

Inspekcija taip pat nurodė, jog 2008-11-28 priėmimo–perdavimo aktu Nr. 2008/4 perduotas darbų objektas – katodinės saugos įrenginių remontas (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini). Pagal Bendrovės patikrinimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad šių objektų darbų užsakovas AB „L1“ Panevėžio filialas. Bendrovė šiuose objektuose katodinės saugos įrenginių remonto darbus vykdė pagal 2008-06-06 sudarytas ir pasirašytas statybos rangos sutartis Nr. 08-29-65 ir Nr. 08-29-67. Už atliktus sutartyje numatytus darbus Bendrovė 2008-10-23 išrašė AB „L1“ Panevėžio filialui PVM sąskaitas

faktūras TOM Nr. 000227 ir TOM Nr. 000228 pagal 2008-10-23 atliktų statybos darbų aktus, kuriuose nėra nurodyta, kad buvo atliekami tranšėjų kasimo darbai. V. V. IĮ 2008-11-28 atliktų darbų priėmimo–perdavimo akte Nr. 2008/4 nurodytų tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekis 620 m.

Pažymėta, kad mokestinio patikrinimo metu Bendrovė nepateikė su V. V. IĮ sudarytų sąmatų dėl statybos paruošiamųjų darbų (tranšėjų kasimo, pakloto paruošimo ir kt. darbų) atlikimo, dėl inventoriaus (vagonėlių, mobilių cinkuotų tvorų ir kt.) nuomos paslaugų pirkimo bei prekių nurašymo aktų bei kitų įrodymų apie V. V. IĮ suteiktas paslaugas.

Inspekcijos teigimu, iš patikrinimo metu surinktų duomenų matyti, jog Bendrovė įsigydama prekių ir paslaugų už 1555232,86 Lt iš V. V. IĮ elgėsi nesąžiningai, piktnaudžiavo jai suteiktomis teisėmis, bei nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 237239 Lt PVM.

Atkreiptas dėmesys, kad V. V. IĮ 2005–2008 metų laikotarpiu teikiamose PVM deklaracijose deklaruota vykdoma veikla – didmeninė prekyba, pardavimų agentų veikla (veiklos kodas 46.10), tačiau V. V. IĮ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyti įvairūs darbai (tranšėjų kasimas ir užkasimas, pakloto paruošimas, vietos paruošimas giluminiam gręžiniui, dujotiekio trasos sutvarkymo darbai) bei nuomos (vagonėlių, mobilių cinkuotų tvorų, keltuvo) paslaugos prieštarauja deklaruotai veiklai.

Taip pat nustatyta, kad V. V. IĮ 2005-06-03 įtraukta į Vilniaus AVMI įstatymų pažeidimų, piktnaudžiavimo atvejų bei kitos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolei svarbios informacijos duomenų bazę (toliau – MOKSI) dėl to, kad įmonė perka prekes ir paslaugas iš įmonių, kurios nedeklaruoja ir nemoka pardavimo PVM sumų, apskaičiuotų išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ir yra įtrauktos į MOKSI bazę.

Patikrinimo metu nustatyta, jog V. V. IĮ paskutinę PVM deklaraciją pateikė už 2010 m. 04 mėn. (nuo 2009 m. 02 mėn. teikė nulines PVM deklaracijas). Nors V. V. IĮ PVM deklaracijos vietos mokesčių administratoriui buvo teikiamos, tačiau deklaruotos pardavimo PVM sumos buvo beveik analogiškos pirkimo PVM sumoms, arba deklaravo gražintinas iš biudžeto PVM sumas, todėl V. V. IĮ realiai į biudžetą pardavimo PVM nemokėjo.

Nurodyta, jog Vilniaus AVMI nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu V. V. IĮ neturėjo žmogiškųjų resursų atlikti PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems darbams. Vietos mokesčių administratoriaus duomenimis, V. V. IĮ vidutiniškai dirbo 3–4 darbuotojai, nuo 2009-05-29 įmonėje dirbo tik savininkas V. V. .

Pažymėta, jog dėl Bendrovės ir V. V. IĮ veiklos Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNNTT) Vilniaus apskrities skyriuje atliekamas ikiteisminis tyrimas baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-00035-09. Ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, kad V. V. vadovaujama V. V. IĮ buhalterinėje apskaitoje atvaizdavo tariamai vykusius sandorius, V. V. organizavo priedangos įmonių įsteigimą arba įsigijimą savo arba statytinių asmenų vardu, kurie vykdydami V. V. nurodymus, laikotarpiu nuo 2004-10-06 iki 2009-01-05 įformino sandorius dėl tariamai atliktų paslaugų ar parduotų prekių realią veiklą vykdančioms ūkio subjektams, tame tarpe ir Bendrovei.

Nurodyta, jog ikiteisminio tyrimo metu V. V. IĮ savininkas V. V. , Bendrovės direktorius J. G. , Bendrovės vyr. buhalterė L. K. davė parodymus apie Bendrovės ir V. V. IĮ vykdytus sandorius. V. V. įtariamojo papildomoje 2009-04-30 apklausoje nurodė, kad V. V. IĮ Bendrovei jokių paslaugų ar darbų neatliko bei jokių prekių nepardavė, o tik buvo suforminti suklastoti dokumentai. V. V. pažymėjo, jog Bendrovė jam avansu pervedė tam tikrą pinigų sumą, be to, Bendrovei trūko apyvartinių lėšų, todėl jis su J. G. susitarė, kad V. V. IĮ vardu jam išrašys PVM sąskaitas faktūras apie eilę tariamai atliktų darbų, J. G. jam pavedimu praves PVM sąskaitose faktūrose nurodytą pinigų sumą, kuri bus išgryninta bei V. V. nuo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos sau pasiliks 18 procentų. J. G.

toks pasiūlymas tiko. V. V. taip pat nurodė, kad apie šią nusikalstamą veiką žinojo ir Bendrovės buhalterė L. K. . Tiek J. G. , tiek L. K. pateikdavo duomenis apie tai, kokiomis datomis, kokioms paslaugoms, kokiai apimčiai ir sumai reikia išrašyti suklastotas PVM sąskaitas faktūras V. V. IĮ vardu. Kartais minėtus dokumentus suformindavo šių įmonių vardu ir patys Bendrovės atstovai, t. y. J. G. ir L. K. . V. V. apklausos metu nurodė, kad taip pat buvo išrašomi suklastoti darbų atlikimo aktai ir darbų sąmatos. Visus duomenis, kurie buvo reikalingi minėtų dokumentų išrašymui, derindavo visi kartu (V. V. , tiek J. G. , tiek L. K.).

Nurodyta, jog V. V. 2009-05-13 įtariamojo apklausos metu, susipažinęs su jam pateiktais dokumentais, t. y. V. V. IĮ 2005 m., 2006 m., 2007 m. ir 2008 m. laikotarpyje išrašytais Bendrovei PVM sąskaitomis faktūromis, paaiškino, kad „tai ir yra tie dokumentai, kurie buvo išrašyti pagal J. G. arba L. K. pateiktus duomenis“.

Inspekcija pažymėjo, kad Vilniaus miesto 2-ojo apylinkės teismo ikiteisminio tyrimo teisėja A. V. , dalyvaujant gynėjui W. V. , prokurorui A. S. , 2009-05-19 apklausė V. V. , kuris patvirtino aukščiau aprašytas aplinkybes.

Nurodyta, jog J. G. 2009-03-25 įtariamojo apklausos metu paaiškino, kad „2005 metais, tikslios datos neprisimena, jis susipažino su V. V. . Bendravimo metu jis minėjo, kad turi sunkvežimius, užsiima prekių pervežimu, todėl savo paslaugas pasiūlė mano įmonei. < ... > V. V. skundėsi, kad jam trūksta apyvartinių lėšų, todėl kažkuriuo tai momentu paprašė avansu už būsimas pervežimo paslaugas pervesti kažkiek pinigų. Jis sutiko, todėl davė nurodymą Bendrovės buhalterei L. K. į V. V. nurodytą V. V. IĮ sąskaitą banke pervesti apie 10000–20000 Lt, po kurio laiko V. V. vėl pritrūkdavo pinigų, todėl jis vėl paprašydavo pervesti avansą. Pasak J. G. , V. V. avansu pervesta pinigų suma viršijo jo teikiamų paslaugų paklausą, t. y. bendrovė neturėjo tiek prekių, kad padengtų avansu pervestų pinigų sumą. Tuo metu Bendrovei prisireikė apyvartinių lėšų, kurios nebūtų fiksuotos įmonės buhalterinėje apskaitoje, tada V. V. pasiūlė, kad vietoje tos sumos, kuri buvo avansu pervesta į jo įmonės sąskaitą, V. V. išrašys tariamų PVM sąskaitų faktūrų, o jis perves pinigus į įmonės sąskaitą, o pinigus grąžins į Bendrovę < ... > pinigams pagrįsti buvo įforminami įvairūs sandoriai, tokie kaip griovių kasimo darbai, statybinių apsauginių tvorų nuoma ir kt. Darbų atlikimo aktus, sąmatas, sutartis ir kitus su tuo susijusius dokumentus išrašydavo V. V. įmonės darbuotojai. Bendrovės direktorius nurodė, jog dažniausiai sąmatas, aktus derindavomės su V. V. . Avansu pervestai pinigų sumai, kurią skolindavosi V. V. , pagrįsti buvo išrašomos atskiros PVM sąskaitos faktūros, kad patvirtintų tariamus darbų atlikimus. Pinigus, kurie buvo pervesti į V. V. įmonę, grąžindavo V. V. ir atiduodavo asmeniškai. Porą kartų pinigus grąžino per L. K. , t. y. L. K. nueidavo į Šiaulių banko Ukmergės filialą, kur dirbdavo R. K., ir atsiimdavo pinigus. Pinigai, kuriems pagrįsti buvo išrašomi kasos pajamų orderiai, buvo naudojami įmonės reikmėms, kaip pinigai, kurie nebuvo apskaityti įmonės buhalterijoje, jie buvo naudojami įmonės veiklos plėtrai. Už tai, kad tokiu būdu bus išgryninami pinigai ir išrašomi tariami sandoriai, V. V. pageidavo gauti 18 procentų PVM sumos, kuriuos tarėsi, jog sumokės valstybei bei papildomai 5 procentus V. V. asmeniškai bei 0,6 procento bankui už grynų pinigų išgryninimą, iš viso sudarė 23,6 procentų nuo bendros PVM sąskaitoje – faktūroje įrašytos sumos. Tokiu pat būdu laikotarpyje nuo 2006 iki 2008 metų buvo grąžinami pinigai į Bendrovę bei buvo įforminami įvairūs tariami sandoriai, tai yra, kad V. V. įmonė tariamai atlikdavo sandorius“.

Nurodyta, jog Vilniaus miesto 2-ojo apylinkės teismo ikiteisminio tyrimo teisėjas M. G. , dalyvaujant gynėjui A. B. , prokurorui J. J. K., apklausė įtariamąjį K. G. . J. G. 2009-03-25 įtariamojo apklausos metu paaiškino, kad dėl pareikšto įtarimo prisipažįsta iš dalies, nes jokioje nusikalstamoje grupės veikloje nedalyvavo, tačiau nurodė aukščiau išdėstytas aplinkybes.

Pažymėta, jog vėliau t. y. Vilniaus AVMI 2010-11-02 pateiktame paaiškinime J. G. nurodė kitokią pinigų pasisavinimo schemą, t. y. nurodė, jog „faktiškai visi sandoriai

su V. V. IĮ buvo sudaromi realiai, gal tik 2007 m. V. V. IĮ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose buvo nurodyti didesni įkainiai nei faktiškai buvę tuo metu rinkoje. Bendrovė V. V. IĮ sumokėdavo PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą pinigų sumą, kurios dalį (skirtumą, susidariusį dėl PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos ir kainos, kuri tuo metu vyravo rinkoje) V. V. jam gražindavo grynaisiais pinigais. J. G. paaiškino teigė, kad 2008 m. V. V. IĮ realiai kasė tranšėjas ir nuomavo vagonėlius, jis matė dirbančius darbuotojus, tačiau neprašė jų parodyti pažymėjimų, nes jam tai neturėjo reikšmės.

Inspekcija atkreipė dėmesį, kad J. G. parodymus pakeitė ir ikiteisminio tyrimo metu, t. y. 2011-01-27 FNTT Vilniaus apskrities skyriaus tyrėjai įtariamojo apklausoje nurodė, kad dėl nusikalstamos veikos neprisipažįsta, t. y. neprisipažįsta dėl sukčiavimo, dokumentų klastojimo ir Bendrovės apgaulingos apskaitos organizavimo. J. G. nurodė, kad 2005–2008 m. Bendrovė realiai pirko prekes ir paslaugas iš V. V. IĮ. Taip pat nurodė, kad negali paaiškinti, kodėl 2009-03-24 ir 2009-03-25 įtariamojo apklausos metu davė parodymus, jog 2006 m. V. V. IĮ nesuteikė Bendrovei paslaugų. Taip pat J. G. negalėjo paaiškinti, kodėl teigė, jog 2007 m. jo nurodymu Bendrovės buhalterė L. K. ėjo į AB „Šiaulių bankas“ Ukmergės filialą, kuriame R. K. perdavė Bendrovės išgrynintus pinigus.

Nurodyta, jog Vilniaus miesto 2-ojo apylinkės teismo ikiteisminio tyrimo teisėjas M. G. , dalyvaujant gynėjui A. B. , prokurorui T. S. , apklausė L. K. (Bendrovės vyriausiąją buhalterę). L. K. nurodė, jog kaltę dėl pareiktų įtarimų prisipažįsta iš dalies. L. K. 2009-03-25 įtariamojo apklausos metu paaiškino, kad bendravimo su V. V. metu jis skundėsi, kad jam vis trūksta pinigų, todėl jis paprašė išankstiniu apmokėjimu už būsimas pervežimo paslaugas pervesti kažkiek pinigų. Ji pakalbėjo su J. G. ir avansu į V. V. nurodytą V. V. IĮ sąskaitą banke pervedė apie 20000 Lt, po kurio laiko V. V. vėl pritrūkdavo pinigų, jis vėl paprašydavo pervesti avansą. Iš esmės, jam avansu pervesta pinigų suma viršijo jo teikiamų paslaugų paklausą, tai yra Bendrovei nereikėjo tiek jo siūlomų paslaugų, kad padengtų avansiniu apmokėjimu pervestas pinigų sumas. Tuo metu Bendrovei prisireikė apyvartinių lėšų, kurios nebūtų fiksuotos įmonės buhalterinėje apskaitoje. V. V. sužinojęs apie grynųjų pinigų poreikį, pasiūlė, kad vietoje tos sumos, kuri buvo avansu pervesta į jo įmonės sąskaitą, ir kuri vėliau bus pervesta Bendrovei, išrašys PVM sąskaitų faktūrų. Už šią paslaugą jis paprašė 23,6 procentų nuo PVM sąskaitoje faktūroje išrašytos bendros sumos. Tokiu būdu nuo 2006 metų buvo pervesta apie 200000 Lt. Be to, buvo išrašyta V. V. įmonės vardu kasos pajamų orderiai, apie tariamą pinigų išlaidavimą. Pinigams pagrįsti buvo įforminami įvairūs sandoriai, tokie kaip griovių kasimo darbai, apsauginių tvorų nuoma ir vagonėlių nuoma. Kai kuriuos dokumentus, susijusius su tokiais sandoriais, su Bendrovės rekvizitais užpildydavo ir atspausdindavo ji, o V. V. su J. G. pasirašydavo. Sąmatas, aktus, kokius darbus ar paslaugas įrašyti į dokumentus derindavo su V. V. . Kai kuriais atvejais derinant tuos sandorius ar sąmatas, V. V. nedalyvavo. Avansu pervestai pinigų sumai, kurią skolindavosi V. V. , pagrįsti buvo išrašomos atskiros PVM sąskaitos faktūros, kad patvirtintų tariamus darbų atlikimus. Pinigus, atskaičiavus 23,6 procentų nuo bendros PVM sąskaitoje faktūroje išrašytos sumos, kurie buvo pervesti į V. V. įmonę, gražindavo V. V. ir atiduodavo J. G. . Porą kartų pinigus gražino per ją, t. y. ji nueidavo į Šiaulių banko Ukmergės filialą, kur dirbo R. K. ir iš jos paimdavo grynus pinigus, kurie buvo pervesti iš Bendrovės sąskaitos. Kai kuriais atvejais pinigai nebuvo pervedami į V. V. įmonę, tiesiog buvo išrašomi kasos pajamų orderiai apie tariamus pinigų išmokėjimus V. V. nurodytai įmonei. Pinigai, kuriems pagrįsti buvo išrašomi kasos pajamų orderiai, buvo naudojami įmonės reikmėms, kaip pinigai, kurie nebuvo apskaityti įmonės buhalterijoje. < ... > Tokiu pat būdu laikotarpyje nuo 2006 iki 2008 metų buvo gražinami pinigai į Bendrovę bei buvo įforminami įvairūs tariami sandoriai, tai yra, kad V. V. įmonė tariamai atlikdavo sandorius Bendrovei < ... > L. K. nurodė, jog dėl padarytos veikos ji prisipažįsta dalinai, dėl to, kad ji nesutinka su pareikštu įtarimu dėl dalyvavimo organizuotoje grupėje.“

Sprendime atkreiptas dėmesys, kad vėliau 2011-02-15 L. K. papildomoje įtariamojo apklausoje pakeitė duotus parodymus, nurodydama, kad ji neketino sukčiauti PVM srityje ir nurodė, jog Bendrovės sandoriuose su V. V. IĮ nebuvo PVM grobstymo, nes V. V. IĮ realiai atliko darbus ir pardavė prekes, tačiau prekės ir paslaugos parduotos ženkliai pakėlus kainas. Taip pat įtariamoji L. K. 2010-11-24 įtariamojo papildomos apklausos protokole nurodė, jog Bendrovės ir V. V. IĮ sandorių realumą įrodo tai, jog jai, kaip buhalterei, pateikti apskaitos dokumentai – PVM sąskaitos faktūros ir atliktų darbų aktai.

Inspekcija papildomai pažymėjo, kad 2010-04-20 FNTT Ūkinės finansinės veiklos tyrimo Vilniaus apskrities skyriaus specialisto išvadoje Nr. 5-1/51 konstatuota, jog Bendrovė neįvykusioms ūkinėms operacijoms pagrįsti buhalterinėje apskaitoje panaudojo tikrovės neatitinkančius apskaitos dokumentus V. V. IĮ vardu įformintų PVM sąskaitų faktūrų duomenis, kurie iškreipė tikrąją ūkinę, komercinę būklę bei duomenis apie turtą. Bendrovė neįvykusioms operacijoms pagrįsti, buhalterinėje apskaitoje panaudojo tikrovės neatitinkančius apskaitos dokumentus už 1455812,55 Lt, iš jų 222073,12 Lt PVM.

Inspekcija rėmėsi LVAT praktika dėl to, jog atitinkamiems faktams patvirtinti galima remtis ir baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksą tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami. Inspekcija nurodė, jog nors nagrinėjamu atveju nebuvo vertinti liudytojų parodymai, tačiau atkreiptinas dėmesys, kad ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-00035-09 ne kartą apklaustas V. V. IĮ savininkas V. V. , kurio duoti parodymai, patvirtino Bendrovės direktoriaus J. G. ir buhalterės L. K. pirminius parodymus. Pažymėta, jog minėtų Bendrovės atstovų parodymai, kuriuose jie prisipažįsta padarę nusikalstamas veikas yra duoti ikiteisminio tyrimo teisėjui, dalyvaujant įtariamųjų gynėjams. Esant minėtoms aplinkybėms, ikiteisminio tyrimo metu pasikeitę J. G. ir L. K. parodymai, Inspekcijos yra vertintini kaip siekis išvengti baudžiamosios ir mokestinės atsakomybės.

Dėl Bendrovės teiginio, kad sprendimų priėmimas mokestiniame ginče yra betarpiškai susijęs su įsiteisėjusiu nuosprendžiu, o Vilniaus AVMI sprendime konstatuojami pažeidimai nustatyti ikiteisminio tyrimo metu surinktų įrodymų pagrindu, pažeidžia nekaltumo prezumpciją, centrinis mokesčių administratorius pažymėjo, kad mokesčių administratorius, rinkdamas ir vertindamas įrodymus, vadovaujasi 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) nuostatomis, t. y. mokesčių administratorius, atlikdamas savo funkcijas, bendradarbiauja su valstybinėmis įmonėmis, apskrities viršininko administracijomis, savivaldybių administracijomis, seniūnijomis ir kitomis valstybės, savivaldybės institucijomis bei įstaigomis pasirašydamas susitarimus, sutartis dėl bendradarbiavimo, keitimosi informacija, bendrų patikrinimų, kitų kontrolės funkcijų atlikimo ir panašiai. Taip pat atkreiptas dėmesys, jog teismo priimtame nuosprendyje ar kitame ikiteisminio tyrimo institucijų priimame procesiniame dokumente, remiantis surinktų įrodymų visuma, yra sprendžiama, ar konkretus asmuo yra trauktinas baudžiamajon atsakomybėn. Fizinio asmens patraukimas baudžiamajon atsakomybėn ar išteisinimas neturi įtakos paties subjekto atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal mokesčių įstatymus, nes tai skirtingos atsakomybės už skirtingus pažeidimus rūšys.

Atsakydama į Bendrovės skundo motyvus, kad visi patikrinimo akte nustatyti ir Bendrovei inkriminuoti įstatymo mokestiniai pažeidimai yra paremti tik FNTT specialisto 2010-04-20 išvada Nr. 5-1/51(21.26)-868, Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo akte įvertinti tiek patikrinimui pateikti dokumentai, tiek FNTT pateikta medžiaga, tiek duomenų bazėse užfiksuota informacija, tiek su ginčo objektu susijusių asmenų teikti paaiškinimai. Taip pat atkreiptas dėmesys, jog Bendrovė nepateikė įrodymų bei nenurodė jokių aplinkybių, kurių pagrindu neabejotinai galima būtų pripažinti, kad sandoriai tarp Bendrovės ir minėtos įmonės įvyko tokiomis aplinkybėmis, kurios įvardintos jos vardu

išrašytose PVM sąskaitose faktūrose. Nors Bendrovė skunde teigia, kad patikrinimo metu mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, jog V. V. IĮ faktiškai prekių ir paslaugų neteikė, tačiau išanalizavus patikrinimo metu surinktą medžiagą ir nustatytas faktines aplinkybes, tvirtintina, jog patikrinimo metu Vilniaus AVMI surinko pakankamai įrodymų, leidžiančių daryti išvadą, jog prekių ir paslaugų teikimo Bendrovei pagal V. V. IĮ vardą išrašytas PVM sąskaitas faktūras realiai nebuvo. Tokią išvadą, Inspekcijos teigimu, suponuoja patikrinimo metu nustatytų aplinkybių visuma.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir skunde nurodo nesutikimo motyvus.

Mokesčių mokėtojos teigimu, Inspekcijos, tiek Vilniaus AVMI sprendimas grindžiamas išimtinai vieninteliu dokumentu – FNNT ūkinės finansinės veiklos tyrimo Vilniaus apskrities skyriaus 2010-04-20 specialisto išvada. Ši išvada, anot Bendrovės, savarankiškai mokesčio tyrimo metu nebuvo patikrinta.

Visų pirma, Bendrovė pažymi, kad Bendrovės veiklos tyrimą pagal pateiktus ikiteisminio tyrimo pareigūno klausimus atliko ir specialisto išvadą surašė L. J. , kuri atliko ir Bendrovės patikrinimą bei surašė patikrinimo aktą. Todėl, Bendrovės nuomone, akivaizdu, kad surašant patikrinimo aktą Vilniaus AVMI nieko papildomai netyrė. Pasak Bendrovės, ikiteisminio tyrimo metu surinkti duomenys tampa įrodymais baudžiamojoje byloje tik juos ištyrus teisme ir įvertinus jų teisėtumą ir pagrįstumą (leistinumą ir liestinumą). Mokesčių administratorius patikrinimo metu privalėjo savarankiškai surinkti papildomą informaciją, patikrinti ikiteisminio tyrimo metu surinktą informaciją ir patvirtinti ją arba paneigti. Kita vertus, ikiteisminio tyrimo metu surinktais duomenimis mokesčių administratorius galėjo vadovautis tik sulaukęs procesinio sprendimo baudžiamojoje byloje. Bendrovės teigimu, centrinis mokesčių administratorius visiškai nepagrįstai ir neteisėtai sprendimo išvadamis peržengė savo kompetencijos ribas ir pasisakė bei padarė išvadas dėl Bendrovės direktoriaus ir buhalterės kaltės baudžiamojoje byloje. Šiuo atveju vienintelė baudžiamosios atsakomybės prielaida ir įrodinėjimo dalykas yra suklastotų PVM sąskaitų faktūrų išrašymas, jei realiai nevyko ūkinės operacijos. Todėl mokesčių administratoriui darant vienareikšmišką išvadą, jog, jo nuomone, ūkinės operacijos nevyko ir PVM sąskaitos faktūros buvo suklastotos, iš esmės išsprendžiama baudžiamoji byla ir priimamas apkaltinamasis nuosprendis.

Papildomai mokesčių mokėtoja atkreipia dėmesį į tai, kad užduotyje specialistui ikiteisminio tyrimo pareigūnas nurodė, kad realiai sandoriai tarp Bendrovės ir V. V. IĮ nėra įvykę. Remiantis šia pirmine prielaida, buvo užduoti ir visi klausimai specialistui. Specialistas, vykdydamas užduotį, ginčo sandorių realumo nebetyrė.

Bendrovė nurodo, kad atliekant ikiteisminį tyrimą nebuvo apklausti liudytojai. Tyrimo metu buvo apklausti įtariamieji. Duoti parodymus ir paaiškinimus ikiteisminio tyrimo metu yra įtariamojo teisė, o ne pareiga. Todėl įtariamo asmens parodymai ir paaiškinimai gali dėl įvairių priežasčių kisti. Tokie paaiškinimų pasikeitimai, Bendrovės teigimu, jokių būdu nereiškia siekio išvengti atsakomybės, o yra susiję su tiesos nustatymu atliekant ikiteisminį tyrimą. Baudžiamojoje byloje net ir tais atvejais, kai įtariamasis ar kaltinamasis prisipažįsta padaręs nusikalstamą veiką, nekaltumo prezumpcija lieka galioti tol, kol ji nėra paneigta įsiteisėjusiame teismo nuosprendyje. Vadinasi, įtariamojo (kaltinamojo) asmens parodymai turi būti patvirtinami arba paneigiami vadovaujantis kitais byloje surinktais įrodymais. Mokesčių teisėje, kuri yra viešosios teisės dalis, taip pat galioja nekaltumo prezumpcijos principas.

Skunde teigiama, jog LVAT yra nurodęs, kad ekonominė sankcija pagal savo teisinę prigimtį yra analogiška sankcijoms, taikomoms už administracinius teisės pažeidimus, o skiriant ekonomines sankcijas turi būti taikomos Administracinių teisės pažeidimų kodekso bendrosios dalies normos tiek, kiek specialiuose įstatymuose nėra sureglamentuota kitaip. Europos Žmogaus Teisių Teismas taip pat yra išaiškinęs, kad

bauda už mokesčių įstatymų pažeidimus vertintina kaip baudžiamasis kaltinimas Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnio 1 dalies prasme, o tai lemia ir baudžiamosioms byloms artimo įrodinėjimo standarto taikymą.

Bendrovė taip pat remiasi Lietuvos Aukščiausiojo Teismo teisėjų kolegijos 1999-03-17 nutartimi civilinėje byloje Nr. 3K-3-31/1999, kurioje teismas nurodė, jog pagal bendrą taisyklę įrodymų pakankamumas nustatomas taikant tokį kriterijų: įrodymų pakanka tada, kai jie yra neprieštaringi ir jų visuma leidžia daryti pagrįstą išvadą dėl įrodinėjimo dalyko buvimo. Bylose, kuriose sprendžiamas asmens nubaudimo klausimas, šis principas turi būti taikomas be išlygų.

Papildomai skunde atkreiptas dėmesys, kad, atliekant ikiteisminį tyrimą, buvo nustatyta, jog V. V. buvo prievartaujamas duoti parodymus prieš save ir prieš kitus įtariamuosius. Ikiteisminį tyrimą atlikusi FNTT pareigūnė (ta pati, kuri skyrė užduotį specialistui) R. Š. pašalinta iš tarnybos, pradėtas ikiteisminis tyrimas, jai pareikšti įtarimai dėl piktnaudžiavimo tarnyba. Bendrovė nurodė, jog 2011-12-22 tarp V. V. ir J. G. bei L. K. buvo surengta akistata. Akistatos metu V. V. patvirtino visas aplinkybes, kurias nurodė ir J. G. bei L. K. papildomų apklausų metu. Skunde teigiama, jog mokesčių administratorius turėjo pats nustatyti, ar operacijos tarp Bendrovės ir V. V. įmonės įvyko realiai ar ne. Nesant galimybės to padaryti, patikrinimas turėjo būti stabdomas iki bus priimtas procesinis sprendimas baudžiamojoje byloje, kuris patvirtintų arba paneigtų ikiteisminio tyrimo metu surinktus duomenis ir daromas prielaidas.

Dėl atliktų darbų apimties. Bendrovė, atskirai pasisakydama dėl kiekvieno iš objektų, skunde nurodo aplinkybes, kurios, jos teigimu, įrodo, kad Inspekcija nepagrįstai teigia, jog nesutampa V. V. II perdavimo–priėmimo aktuose nurodytas atliktų darbų kiekis su Bendrovės perduotu užsakovams darbų kiekiu. Taip pat Bendrovė paaiškino, kodėl dėl (duomenys neskelbtini) objekto pagal 2008-11-28 atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktą Nr. 2008/4 V. V. II perdavė Bendrovei 620 m tranšėjų kasimo / užkasimo darbų, kai tuo tarpu atliktų statybos darbų aktuose, sudarytuose tarp Bendrovės ir užsakovo AB „L1“ Panevėžio filialo, nėra nurodyta, kad buvo atliekami tranšėjų kasimo ir užkasimo darbai.

Taip pat Bendrovė teigia, jog Inspekcija, prašydama pateikti įvairius dokumentus (priėmimo–perdavimo aktus, priedus dėl sutarčių termino pratęsimo), prieštarauja principui, kuriuo pati remiasi, jog mokestiniai santykiai turi būti vertinami ne pagal jų formalią išraišką, o pagal turinį.

Dėl įrodinėjimo pareigos ir Bendrovės teisės į PVM atskaitą. Bendrovė nurodė, jog pareiga įrodyti sumų apskaičiavimo pagrįstumą reiškia, kad mokesčių administratorius privalo pateikti neginčijamus ir aiškius įrodymus, kuriais papildomai apskaičiuojami mokesčiai. Ginčo atveju visa mokesčių administratoriaus pozicija remiasi jo manymu, kad operacijos realiai nevyko, ištraukiant iš bylos konteksto tik tam tikrus duomenis ir juos interpretuojant neatsižvelgiant į faktinių duomenų visumą. Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius neįvykdė savo pareigos ir nesurinko duomenų, kad pagrįstų mokesčio ir su tuo susijusių sumų apskaičiavimą.

Dėl ūkinių operacijų realumo. Bendrovė, atsakydama į Inspekcijos teiginį, kad realiai visus darbus atliko pati Bendrovė, nes turėjo pakankamai resursų, be to, trūkstamą techniką nuomojosi iš kitų įmonių, nurodo, jog mokesčių mokėtojai vykdant rangos darbus nepakako tų paslaugų, kurias ji įsigijo iš kitų bendrovių (S. N. įmonės, UAB „C1“, UAB „K1“). Bendrovė akcentavo, kad iš kitų bendrovių ji įsigijo paslaugų už bendrą 6089,25 Lt sumą, tuo tarpu Bendrovė užsakovams darbų atliko už 2611752 Lt.

Bendrovė teigė, jog tranšėjų kasimo darbus iš esmės atliko V. V. II, su kuria buvo bendradarbiaujama seniai. Bendrovei buvo žinoma, kad V. V. turi ne vieną įmonę. Kokia veikla užsiima kiekviena iš įmonių, priklausančių V. V., Bendrovė nesigilino ir neturėjo

to daryti. V. V. įmonės turėjo biurą (duomenys neskelbtini). Taip pat šios įmonės turėjo sandėlių kompleksą ir technikos saugojimo aikštelę – (duomenys neskelbtini).

Atsakydama į Inspekcijos poziciją, kad tikrinamuoju laikotarpiu V. V. IĮ neturėjo žmogiškųjų resursų atlikti PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems darbams, Bendrovė nurodė, jog, lankantis V. V. IĮ biure, kiekvieną kartą buvo matoma daug darbuotojų. Kokiu būdu ir kaip V. V. įmonė pritraukdavo žmogiškųjų resursų darbams atlikti, Bendrovei nėra žinoma ir neturėtų būti aktualu. V. V. IĮ vykdė užsakytus darbus laiku ir tinkamai, todėl jokių pretenzijų ar įtarimų dėl jo neteisėtos veiklos Bendrovei nekilo.

Dėl Bendrovės sąžiningumo. Bendrovės teigimu, jos nesąžiningumą Inspekcija bando pagrįsti per V. V. IĮ nesąžiningus veiksmus, kas, anot Bendrovės, neatitinka protingumo principo. Skunde teigiama, jog informacija, ar Bendrovės kontrahentas moka įstatymo nustatytus mokesčius, ar yra įtrauktas į *MOKSI* ar kokią nors kitą sistemą, nėra viešai prieinama, ir Bendrovė neturi pareigos, galimybių rinkti tokią informaciją. V. V. IĮ buvo įregistruota PVM mokesčių mokėtoju – tai vienintelė viešai prieinama informacija. V. V. IĮ vykdė plačią veiklą ilgą laiką, todėl jokių pagrįstų abejonių dėl jos veiklos teisėtumo Bendrovei nekilo ir negalėjo kilti. Ukmergės mieste V. V. IĮ buvo žinoma kaip užsiimanti labdaringa veikla: rėmė santarvės fondą, ligoninę, vaikų internatinę mokyklą.

Dėl baudos paskyrimo. Bendrovė nesutinka su 30 proc. bauda, nes geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, neslėpė jokios informacijos, o kol nėra įrodyta, kad ji piktnaudžiavo savo teisėmis ar dalyvavo nusikalstamoje veikloje, nėra pagrindo teigti, kad yra Bendrovės atsakomybę didinančių aplinkybių.

Komisija konstatuoja, jog Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos 2011-10-18 sprendimo Nr. 69-248 dalis, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti 16850 Eur (58179,86 Lt) PVM, su šia suma susijusius delspinigius, 5055 Eur (17454 Lt) PVM baudą, naikintina ir Bendrovės skundas šioje dalyje perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, kita Inspekcijos sprendimo dalis, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti 51859 Eur (179059,14 Lt) (237239-58179,86) PVM, su šia suma susijusius delspinigius ir 15558 Eur (53718 Lt) (71172-17454) PVM baudą, tvirtintina.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Bendrovės teisės atskaityti 237239 Lt pirkimo PVM pagal V. V. IĮ vardu laikotarpiu nuo 2005-12-01 iki 2008-12-31 išrašytas 26 PVM sąskaitas faktūras už šiuose dokumentuose nurodytas prekes ir paslaugas, mokesčių administratoriui konstatavus, jog PVM sąskaitose faktūrose įformintos ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir V. V. IĮ realiai neįvyko tokiomis aplinkybėmis, kurios atvaizduotos šiuose buhalterinės apskaitos dokumentuose, o Bendrovė buvo nesąžininga, nes sudarydama ginčo sandorius su V. V. IĮ, žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Vietos mokesčių administratorius 2011-04-08 patikrinimo akte Nr.(4.65)-06-77-08, remdamasis ikiteisminio tyrimo medžiaga (tame tarpe ir FNTT Ūkinės finansinės veiklos tyrimo Vilniaus apskrities skyriaus 2010-04-20 specialisto išvada Nr. 5-1/51(21.26)-868 dėl UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimo) bei Bendrovės pateiktais dokumentais už laikotarpį nuo 2005-12-01 iki 2008-12-31, taip pat kita patikrinimo metu surinkta medžiaga, nustatė, kad V. V. IĮ vardu buvo išrašytos 26 PVM sąskaitos faktūros, kuriose įformintas prekių pardavimas ir paslaugų suteikimas Bendrovei už 1317993,93 Lt ir 237238,93 Lt PVM (iš viso už 1555232,86 Lt), o Bendrovė už prekes ir suteiktas paslaugas 732786,75 Lt sumokėjo grynaisiais pinigais iš Bendrovės kasos bei 822447,84 Lt – bankiniais mokėjimo pavedimais. Vilniaus AVMI kritiškai įvertino deklaruotas ūkinės operacijas pagrindžiančius dokumentus, patikrinimo akte konstatuodama, kad ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir V. V. IĮ pagal 26 šios įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras nėra įvykusios dokumentuose nurodytomis sąlygomis, minėtų PVM

sąskaitų faktūrų rekvizitai ir jų rekvizitų turinys neatitinka tikrovės, t. y. prekės ir paslaugos iš V. V. IĮ, nurodytos šios įmonės vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, nebuvo perkamos, todėl Bendrovei nebuvo leista atskaityti 237239 Lt pirkimo PVM pagal V. V. IĮ vardu išrašytus apskaitos dokumentus. Inspekcija, ginčijamame sprendime konstatavusi, kad Bendrovė jokių patikimų ir pakankamų įrodymų, jog V. V. IĮ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos įvyko šiose sąskaitose nurodytomis sąlygomis, nepateikė, patvirtino vietos mokesčių administratoriaus nurodymą sumokėti 237239 Lt PVM ir su juo susijusias sumas.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Bendrovė pateikė informaciją, jog ikiteisminiame tyrime bus atliekamas pakartotinis Bendrovės sandorių su V. V. įmone aplinkybių vertinimas (pateiktas Vilniaus apygardos prokuratūros 2012-07-31 raštas Nr. 1.10-19906) ir prašė jos skundo nagrinėjimą sustabdyti; į tai, jog savo išvadas mokesčių administratorius iš dalies grindė ir ikiteisminiame tyrime surinktais duomenimis, savo 2012-09-03 sprendimu Nr. S-134 (7-100/2012) Bendrovės skundo nagrinėjimą sustabdė iki bus gauta papildoma informacija iš ikiteisminių tyrimų atliekančių institucijų.

Pakartotinio Bendrovės skundo nagrinėjimo (įvykusio gavus 2016-09-08 nutarimą nutraukti ikiteisminį tyrimą Nr. 06-1-00035-09 įtariamųjų J. G. , L. K. ir UAB „T1“ atžvilgiu, taip pat FNTT 2014-02-10 specialisto išvadą Nr. 5-1/25-Nr.(4.65)-86-5 „Dėl UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos (toliau – 2014 m. Specialisto išvada) Komisijoje metu Inspekcijos atstovė palaikė ginčijamame sprendime išdėstytą poziciją, pažymėdama, jog nors ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-00035-09 buvo nutrauktas prokuroro 2016-09-08 nutarimu, tačiau šios aplinkybės neeliminuoja Bendrovės atsakomybės pagal mokesčių įstatymus, nes tikrinamuoju laikotarpiu nustatytos faktinės aplinkybės dėl ginčo ūkinių operacijų, kurios realiai neįvyko buhalterinės apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis (t. y. ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų paslaugų ir prekių V. V. IĮ Bendrovei nesuteikė ir nepardavė), bei aplinkybės dėl Bendrovės nesąžiningumo, sudarant ginčo sandorius su V. V. IĮ, įrodo Bendrovės apmokestinimo pagrįstumą.

Bendrovė su tokia Inspekcijos pozicija nesutiko nurodydama, kad mokesčių administratoriaus sprendimas buvo grindžiamas ikiteisminio tyrimo duomenimis, tačiau Bendrovės prašymu tyrėjams pakartotinai atlikus Bendrovės ūkinės veiklos tyrimą, buvo surašyta 2014 m. Specialisto išvada, kuri skiriasi nuo 2010 m. FNTT specialisto išvados, todėl Inspekcijos sprendimas nepagrįstas. Taip pat pažymėta, jog nors Bendrovės atstovai ikiteisminio tyrimo metu (taip pat ir Komisijos posėdžio metu) prisipažino, jog buvo išrašytos sąskaitos faktūros padidintomis kainomis, tačiau ne tokia suma, kurią pripažino mokesčių administratorius, o V. V. akistatos su J. G. ir Bendrovės buhalterė metu patvirtino, kad PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos yra įvykę. Tai, kad paslaugas, nurodytas PVM sąskaitose faktūrose, V. V. IĮ suteikė Bendrovei patvirtina ir tai, jog baudžiamoji byla buvo nutraukta, neįrodžius, kad ūkinės operacijos neįvyko, tuo tarpu mokesčių administratorius nesigilino į šias aplinkybes. Bendrovė nesutinka ir su Inspekcijos argumentais dėl jos nesąžiningumo, t. y. tvirtina, jog mokesčių administratorius Bendrovės nesąžiningumą įrodinėja per V. V. IĮ nesąžiningus veiksmus, kas, anot Bendrovės, neatitinka protingumo principo. Bendrovė skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

Komisija, atsižvelgdama į Bendrovės motyvus, taip pat į tai, kad Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje detalai aptartos su Bendrovės apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių iš naujo neapartinėja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Bendrovės skunde (taip pat atstovų posėdžio Komisijoje metu) išdėstytus motyvus. Atsižvelgiant į tai, jog šiuo metu iš teisėsaugos institucijų yra gauta informacija, taip pat į tai, kad LVAT 2003-06-03 nutartyje adm. byloje Nr. A-7-178/2003 yra konstatavęs, jog įrodinėjimo priemonių

leistinumo suvaržymų įstatymai nenustato, todėl faktams patvirtinti galima remtis ir baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal BPK tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami, Komisija priimdama sprendimą dėl Bendrovės skundo, įvertins ir papildomai gautą informaciją, spręsdama klausimą dėl to, ar mokesčių administratorius priimtuose sprendimuose pagrįstai konstatavo, kad Bendrovės ir V. V. IĮ deklaruoti sandoriai yra realiai neįvykę apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis.

Dėl ikiteisminio tyrimo baigties įtakos Bendrovės mokestinėms prievolėms. Bendrovės atstovas posėdžio Komisijoje metu akcentavo nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą įtaką Bendrovės mokestinėms prievolėms, laikydamasis pozicijos, kad ikiteisminio tyrimo metu nustatytos aplinkybės sudaro pagrindą sutikti su Bendrovės pozicija dėl sandorių realumo ir tikrumo. Nustatyta, kad prokuroro 2016-09-08 nutarime ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-00035-09 buvo nutrauktas įtariamųjų fizinių asmenų (J. G. ir L. K.) bei Bendrovės atžvilgiu, konstatavus, jog nėra pakankamai duomenų, pagrindžiančių, jog jie padarė jiems inkriminuojamas veikas arba dėl to, kad dėl šių veikų jų atžvilgiu suėjo apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senatis. Nors Bendrovės atstovas Komisijai pabrėžė, jog ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas, šiomis aplinkybėmis siekdamas pagrįsti Bendrovės teisę į PVM atskaitą, tačiau Komisija pažymi, kad ši aplinkybė pati savaime neturi įtakos Bendrovės mokestinėms prievolėms, nes mokestinė atsakomybė ir baudžiamoji atsakomybė, kaip yra akcentuota LVAT praktikoje, kyla iš skirtingas teisės šakas reglamentuojančių teisės aktų normų, todėl pareiga sumokėti mokesčius ir su jais susijusias ekonomines sankcijas (baudas, delspinigius) gali kilti nepriklausomai nuo kitų bylų baigties. LVAT, formuodamas administracinių teismų praktiką mokesčių bylose, ne kartą yra pažymėjęs, kad pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A-6-238/2007, 2008-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-20-201/2008, 2011-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2337/2011, 2011-12-29 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3633-11, 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015 ir kt.).

Mokesčių administratorius yra už mokesčių administravimą atsakinga institucija, savo veikloje besivadovaujanti mokesčių teisės aktais, juos aiškinančia teismų praktika, vidiniu įsitikinimu, o konkrečiu atveju besiremianti byloje surinktais įrodymais, todėl nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą šiam tyrimui vadovaujančio pareigūno (prokuroro) atliktas mokesčių mokėtojo ar jo atsakingų asmenų veiklos, dėl jų veiklos surinktų įrodymų įvertinimas, remiantis baudžiamųjų įstatymų nuostatomis, nesudaro pagrindo priimtą sprendimą dėl baudžiamojo persekiojimo nevykdymo vertinti kaip sudarantį pagrindą panaikinti Bendrovei papildomai apskaičiuotą PVM ir su juo susijusias sumas. Be to, nors Bendrovės skunde nurodomas motyvas, jog Inspekcijos sprendimas iš esmės grįstas vieninteliu rašytiniu įrodymu – 2010 m. specialisto išvada, o tyrėjos užduotyje atlikti Bendrovės ūkinės veiklos tyrimą yra suformuotas ydingas teiginys, kad ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir V. V. IĮ neįvykę, tačiau, Komisijos nuomone, tai, jog mokestinio patikrinimo metu buvo remtasi ir ikiteisminio tyrimo medžiaga, nesudaro pagrindo Vilniaus AVMI patikrinimo išvadų dėl šių priežasčių pripažinti neobjektyviomis ir nepagrįstomis. Komisijos vertinimu, tyrėjos užduotyje atlikti pirminį Bendrovės ūkinės veiklos tyrimą nurodytas teiginys (užduoties pateikimo momentu toks teiginys buvo paremtas pačių ūkinių operacijų dalyvių: J. G. , L. K. ir V. V. duotais pirminiais įtariamųjų įrodymais, kuriuose buvo aiškiai ir nedviprasmiškai nurodyta, kad ūkinės operacijos buvo tik „imituojamos“; lėšos už neįvykusias operacijas buvo sugrąžinamos Bendrovei, sudarant galimybes jai turėti neapskaitytų lėšų, už formaliai surašytus

dokumentus sumokant V. V.) nebuvo lemiantis Vilniaus AVMI patikrinimo metu padarytas išvadas. Nustatyta, jog mokesčių administratorius atlikdamas Bendrovės mokesčių patikrinimą (jo metu 2010-11-02 pateiktame paaiškinime Vilniaus AVMI Bendrovės vadovas jau buvo išdėstęs pasikeitusią poziciją dėl ūkinių operacijų realumo, nors ir negalėjo paaiškinti detalių ūkinių operacijų aplinkybių (ar sandoriai buvo žodiniai, ar rašytiniai; ar buvo sudaromi priėmimo–perdavimo aktai; kokių adresu buvo kasamos tranšėjos ir pan.), vadovavosi ne tik FNNTT pateiktais su mokesčiniu ginču susijusiais dokumentais, ikiteisminiame tyrime esančiais parodymais, tačiau ir pačios Bendrovės pateiktais dokumentiniais įrodymais, patikrinimo metu atliko pateiktų sutarčių, darbų priėmimo–perdavimo aktų analizę, įvertino Bendrovės kontrahento galimybes atlikti jo vardu išrašytuose apskaitos dokumentuose nurodomas paslaugas ir darbus. Pažymėtina ir tai, kad 2014 m. Specialisto išvadoje (dėl kurios atlikimo ankstesnio Bendrovės skundo nagrinėjimo Komisijoje metu Bendrovė buvo išreiškusi prašymą jos skundo nagrinėjimą sustabdyti), atlikus pakartotinį Bendrovės ir V. V. II deklaruotų ūkinių operacijų vertinimą (naujas vertinimas buvo atliktas atsižvelgiant į tai, kad Bendrovės direktorius J. G. , buhalterė L. K. pakeitė savo 2009 metais duotus pirminius parodymus), Vilniaus AVMI patikrinimo akto išvados dėl didžiosios dalies deklaruotų ūkinių operacijų turinio nebuvo paneigtos, o dėl dalies ūkinių operacijų konkrečios išvados nepateiktos, konstatuojant, jog pagal tyrimui pateiktus duomenis, specialistas negali konstatuoti, ar ūkinės operacijos yra įvykę.

Dėl apmokestinimo PVM. PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos 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 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 str.) – 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. A-556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A-602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-235/2014 ir kt.).

Nurodytina, jog teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms PVM įstatyme, kuriuo yra įgyvendintos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei ją pakeitusios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) nuostatos. 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, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį 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.

Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibūdinti (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) suformuotomis taisyklėmis (pavyzdžiui: LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-25 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-421/2013, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-371/2013, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015 ir kt.). Kaip vienas iš teisės į PVM atskaitą ribojimo 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 sukčiaujant dalyvaujančiu 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. A-602-705/2013, 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.

Tokiu būdu, nors byloje ginčo sandoriai nurodomi įvykę 2005–2008 metais, Bendrovės apmokestinimą pagrindžiantis patikrinimo aktas yra surašytas 2011-04-08, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad tiek ESTT, tiek LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios

pozicijos dėl PVM atskaitos ribojimo, ją tik papildant ir konkretizuojant, Komisija sprendime pasisakys dėl ginčo bylos aplinkybių vertinimo, remdamasi vyraujančia teismų praktika dėl PVM atskaitos ribojimo.

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.

Dėl Bendrovės deklaruotų ūkinių operacijų su V. V. IĮ. Pasisakant dėl Bendrovės deklaruotų ūkinių operacijų, pažymėtina, kad 2005–2008 m. deklaruotas ūkines operacijas pagal jų pobūdį galima suskirstyti į 3 grupes:

1. Mobilijų cinkuotų tvorų, žirklinio keltuvo, laikinųjų patalpų–vagonėlių nuomos paslaugos. Pagal patikrinimo akte esančius duomenis (patikrinimo akto 12–13 psl. esanti 1 lentelė) už šias paslaugas pagal V. V. IĮ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras Bendrovė iš viso atskaitė 67834,30 Lt pirkimo PVM.

Pagal V. V. IĮ vardu išrašytas 8 PVM sąskaitas faktūras: 2005-12-29 VVI Nr. 20050500, 2005-12-28 VVI Nr. 20050498, 2006-05-10 VVI Nr. 20060082, 2006-05-12 VVI Nr. 20060084, 2006-08-24 VVI Nr. 20060158, 2006-08-31 VVI Nr. 20060164, 2007-07-31 VVI Nr. 20070129, 2008-12-10 VVI Nr. 20080061) Bendrovė apskaitė įsigijusi 391801,72 Lt vertės (su PVM) mobiliųjų tvorų nuomos paslaugas ir atskaitė 59766,52 Lt (18773,37 Lt (2005 m.); 18588,88 Lt (2006 m.); 10257,16 (2007 m.); 12146,11 Lt (2008 m.) pirkimo PVM, operacijoms pagrįsti buvo pateiktos aptartos PVM sąskaitos faktūros, taip pat nuomos sutartys. Įvertinus byloje pateiktus duomenis, nustatyta, kad, pavyzdžiui: nuomos sutartys (2005-07-14 Nr. 05-07-14 ir 2008-08-25 Nr. 08/08/25), sudarytos tarp Bendrovės ir V. V. IĮ, galiojo tik atitinkamais laikotarpiais nuo 2005-07-14 iki 2005-12-31 ir nuo 2008-08-05 iki 2008-12-31, tuo tarpu PVM sąskaitos faktūros išrašytos ir kitais laikotarpiais, pavyzdžiui, 2006-05-10 (nuoma už 90 parų), 2006-05-12 (nuoma už 90 parų), 2006-08-24 (nuoma už 60 parų), 2006-08-31 (nuoma už 60 parų), 2007-07-31 (už mėnesį), nors sutartyse numatyta, jog nuomojant įrenginius kitiems laikotarpiams dėl jų nuomos susitariama atskirais rašytiniais susitarimais (3 p.); 2005 m. išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyti objektai, kur tariamai tvoros buvo naudojamos, kitais atvejais (2006–2007 m.) tokios informacijos nėra ir Bendrovė mokesčių administratoriui nepateikė dokumentų, kokiose objektuose tvoros buvo naudojamos, taip pat nepateikė gražinamo nuomoto turto priėmimo–perdavimo aktų, nors tokių aktų privalomumas numatytas minėtų 2005-07-14 ir 2008-08-25 nuomos sutarčių 6.4 punktuose. Tai, kad V. V. IĮ neturėjo galimybės išnuomoti mobiliųjų cinkuotų tvorų Bendrovei įrodo FNTT 2014 m. Specialisto išvadoje nustatytos aplinkybės, jog V. V. IĮ 2004-05-19 įsigijo iš AB SEB lizingas 286 vnt. (2002 m²) mobiliųjų cinkuotų tvorų už 51716,75 Lt, o iki šių tvorų įsigijimo tokio turto nepardavė ir nenuomojo. V. V. IĮ laikotarpiu nuo 2004-07-01 iki 2005-12-31 visas nupirkta mobilijusias cinkuotas tvoras nuomojo UAB „S2“ bei jas visas pagal 2006-05-10 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 20060081 pardavė UAB „D2“ (2014 m. Specialisto išvados 4–6 psl.). Be to, nors pagal 2005-12-28, 2008-07-30, 2008-08-29, 2008-11-28 išrašytas PVM sąskaitas faktūras buvo įforminta V. V. IĮ mobiliųjų cinkuotų tvorų nuoma iš UAB „S3“, tačiau iš V. V. IĮ įmonės ūkinės finansinės veiklos tyrimo 2011-09-30 specialisto išvados Nr. 5-1/198 ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, kad UAB „S3“ V. V. IĮ 2004–2008 m. jokių prekių nepardavė ir paslaugų neatliko, buvo tik išrašytos PVM sąskaitos faktūros, kuriomis įformintos šios ūkinės

operacijos (2014 m. Specialisto išvados 6–7 psl.). 2014 m. Specialisto išvadoje taip pat buvo atliktas tvorų nuomos kainų vertinimas ir konstatuota, kad Bendrovė tvoras nuomavo labai brangiai, tai yra palyginus V. V. IĮ tvorų įsigijimo iš AB SEB lizingas kainą su nuomos kaina, konstatuota, kad nuomojant tvoras tokiomis kainomis, jos pilnai atsipirkę per 47 dienas (2014 m. Specialisto išvados 6 psl.).

Bendrovė apskaitė 25918 Lt vertės (su PVM) žirklinio keltuvo nuomos paslaugas ir atskaitė 3953,70 Lt (2196, 50 Lt ir 1757,20 Lt) pirkimo PVM (paslaugos apskaitytos 2-ose iš aptartų PVM sąskaitų faktūrų: 2005-12-29 VVI Nr. 20050500 ir 2008-12-10 VVI Nr. 20080061). Ikiteisminio tyrimo metu buvo nustatyta, jog V. V. IĮ iš AB SEB lizingo 2004-05-04 įsigijo žirklinį keltuvaž JLG CM2033, tačiau laikotarpiu nuo 2004-05-11 iki 2005-12-31 jį nuomojo įmonei UAB „S2“ ir UAB „D2“, o 2006-05-10 minėtą žirklinį keltuvaž pardavė UAB „D2“. Be to, nors V. V. IĮ 2005-12-29 įformino žirklinio keltuvo nuomos paslaugų pirkimą iš UAB „S3“ 120 paroms iš viso už 29028 Lt, tačiau FNTT nustatė, kad UAB „S3“ V. V. IĮ įmonei 2004–2008 m. jokių prekių nepardavė ir paslaugų neatliko, buvo tik išrašytos PVM sąskaitos faktūros, kuriomis įformintos šios ūkinės operacijos (2014 m. Specialisto išvados 9–10 psl.). Bendrovė mokesčių administratoriui nepateikė žirklinio keltuvo priėmimo–perdavimo aktų kaip to reikalaujama nuomos sutarčių (2005-07-14 Nr. 05-07-14 ir 2008-08-25 Nr. 08/08/25) 6.4 punkte.

V. V. IĮ vardu Bendrovei išrašytose 5 PVM sąskaitose faktūrose (2005-12-28 VVI Nr. 20050498, 2006-05-12 VVI Nr. 20060084, 2006-08-24 VVI Nr. 20060158, 2008-12-20 VVI Nr. 20080061, 2008-11-28 VVI Nr. 20080059) nurodytos laikinų patalpų – vagonėlių nuomos paslaugos iš viso už 26969,96 Lt su PVM, už šias paslaugas Bendrovė atskaitė 4114,06 Lt PVM. Bendrovė nei mokesčių administratoriui, nei kitoms institucijoms nepateikė duomenų, kurioje vietoje (kokiam statybos objekte) šie vagonėliai buvo panaudoti, nėra vagonėlių perdavimo eksploatacijai ir grąžinimo tiekėjui aktų (minėtų nuomos sutarčių 2005-07-14 Nr. 05-07-14 ir 2008-08-25 Nr. 08/08/25 6.4 punktai), pervežimo į tam tikrus statybos objektus patvirtinančių dokumentų, t. y. Bendrovė be minėtų PVM sąskaitų faktūrų nepateikė jokių kitų duomenų, kurie patvirtintų, jog įformintų laikinų patalpų – vagonėlių nuomos paslaugų pirkimo iš V. V. IĮ ūkinės operacijos realiai įvyko.

2. *Tranšėjų kasimo ir kabelio klojimo darbai, vietų paruošimo giluminiam gręžimui, dujotiekio sutvarkymo darbai.* Pagal patikrinimo akte esančius duomenis (patikrinimo akto 12–13 psl. esanti 1 lentelė) už šias paslaugas pagal V. V. IĮ vardu išrašytus dokumentus Bendrovė iš viso atskaitė 111224,77 Lt (78912,94+32311,83) PVM. Bendrovės pateiktose PVM sąskaitose faktūrose (2006-11-03 VVI Nr. 20060202, 2006-11-30 VVI Nr. 20060217, 2006-12-29 VVI Nr. 20060241, 2007-07-11 VVI Nr. 20070118, 2007-07-17 VVI Nr. 20070124, 2007-07-20 VVI Nr. 20070126, 2007-08-20 VVI Nr. 20070135, 2008-11-28 VVI Nr. 20080059) įformintas Bendrovės įvairių tranšėjų kasimo / užkasimo ir kabelio paklojimo darbų pirkimas iš V. V. IĮ pagal 2006-11-02 sutartį Nr. 06-11-01 iš viso už 517318,14 Lt (438405,2 Lt ir 78912,94 Lt PVM, pastaba: 2008-11-28 PVM sąskaitoje faktūroje taip pat apskaitytos statybinių vagonėlių nuomos paslaugos už 1864,4 Lt (atskaitytina 335,59 Lt PVM suma) aptartos ankstesnėje sprendimo dalyje). Pagal byloje esančius duomenis nenustatyta, jog V. V. IĮ 2006–2008 m. būtų turėjusi resursų, mechanizmų tranšėjų kasimo ir kabelio paklojimo darbams atlikti ir pakankamai darbuotojų reikalingų šiems darbams atlikti (V. V. IĮ dirbo 2–3 darbuotojai) (patikrinimo akto 26 psl., 2014 m. Specialisto išvada). Be to, nors neterminuota paslaugos sutartis Nr. 06-11-01 tarp Bendrovės ir V. V. IĮ sudaryta tik 2006-11-02, tačiau Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė su V. V. IĮ pasirašytus atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktus: 2006-05-31 Nr. 2006/1, 2006-06-30 Nr. 2006/2, 2006-07-31 Nr. 2006/3, 2006-08-31 Nr. 2006/4, 2006-09-30 Nr. 2006/5, 2006-10-31 Nr. 2006/7, 2006-11-30 Nr. 2006/8, 2007-06-30 Nr. 2007/1, 2007-07-31 Nr. 2007/2, 2007-08-20 Nr. 2007/3, 2008-11-28 Nr. 2008/4, t. y. dalis darbų priėmimo–perdavimo aktų yra

ankstesnio laikotarpio, nei įsigaliojo sutartis tarp Bendrovės ir V. V. IĮ dėl tranšėjų kasimo darbų. Mokesčių administratorius nustatė, jog dalies objektų, kurie nurodyti V. V. IĮ perduotų darbų priėmimo–perdavimo aktuose, darbų užsakovams darbai taip pat buvo atlikti anksčiau (pavyzdžiui: 2006 m. 05–10 mėn.), nei pasirašyta 2006-11-02 sutartis Nr. 06-11-01 su V. V. IĮ, o V. V. IĮ atliktų darbų priėmimo–perdavimo aktuose nurodytų tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekis neatitiko Bendrovės perduotų AB „K2“, UAB „Šiaulių dujotiekio statyba“, UAB „A1“, AB „Lietuvos dujos“ tranšėjų kasimo / užkasimo darbų kiekių (patikrinimo akto 16–18 psl.). Paminėtina ir tai, kad pagal 2014 m. Specialisto išvadoje esančius duomenis V. V. IĮ 2006 m. buvo apskaičiuosi tokio pobūdžio darbų įsigijimą iš UAB „S3“, o 2007 metais iš UAB „E2“, tačiau pagal V. V. IĮ 2011-09-30 specialisto išvadoje Nr. 5-1/198 esančius duomenis, minėti ūkio subjektai V. V. IĮ jokių prekių nepardavė ir paslaugų neatliko. Skunde Komisijai Bendrovė nurodo, jog darbai V. V. IĮ buvo atliekami pagal žodinį susitarimą ir anksčiau nei sudaryta 2006-11-02 sutartis, išrašant sąskaitas faktūras ir darbų perdavimo aktus, tačiau Bendrovė mokesčių administratoriui nepateikė kitų įrodymų apie V. V. IĮ suteiktas paslaugas, pavyzdžiui: sudarytų sąmatų dėl tranšėjų kasimo, pakloto paruošimo ir kt. darbų. Taip pat 2014 m. Specialisto išvadoje yra nurodyta, jog nenustatyta, kad V. V. IĮ iš kitų įmonių ginčui aktualių laikotarpiu būtų pirkusi tranšėjų kasimo ir kabelio paklojimo darbus, kurie galėtų būti perarduoti Bendrovei.

Be minėtose 3 sutartyse numatytų paslaugų pirkimo Bendrovė iš V. V. IĮ pagal 2007-08-31 PVM sąskaitą faktūrą VVI Nr. 20070148 įformino 4 vietų paruošimo giluminiam gręžiniui darbų pirkimą iš viso už 94400 Lt (80000 Lt ir 14400 Lt PVM), pagal šią sąskaitą taip pat nurodoma parduota 50 kub. m smėlio už 2900 Lt, atskaitytina 522 Lt pirkimo PVM suma; pagal 2007-12-06 PVM sąskaitą faktūrą VVI Nr. 20070184 – dujotiekio sutvarkymo darbų pirkimą iš viso už 114000 Lt (96610,17 Lt ir 17389,83 Lt PVM), iš viso pagal šiuos apskaitos dokumentus Bendrovė atskaitė 32311,83 Lt pirkimo PVM. Minėtose PVM sąskaitose faktūrose nenurodyta, kokioje vietoje, kokiuose objektuose ir kokie paruošimo giluminiam gręžiniui ir dujotiekio sutvarkymo darbai buvo atlikti, byloje nėra pateikta jokių susitarimų dėl šių darbų atlikimo, jų atlikimo datos ir pan. Bendrovė į bylą nėra pateikusi PVM sąskaitose faktūrose fiksuotų darbų sąmatų, atliktų darbų aktų ar dokumentų, pagrindžiančių apskaitytas ūkines operacijas.

3. *Prekių (statybinių medžiagų, dažų, medienos ruošinių, armatūros ir kt.) įsigijimas.* Bendrovė pagal PVM sąskaitas faktūras (2006-06-07 VVI Nr. 20060098, 2006-06-27 VVI Nr. 20060112, 2006-06-28 VVI Nr. 20060113, 2006-08-30 VVI Nr. 20060161, 2006-09-26 VVI Nr. 20060173, 2006-12-13 VVI Nr. 20060226, 2007-02-15 VVI Nr. 20060031, 2007-03-05 VVI Nr. 20070046) buhalterinėje apskaitoje apskaitė įvairių statybinių medžiagų ir transporto paslaugų įsigijimą iš V. V. IĮ ir atskaitė 58179,86 Lt (58013,14 +166,72) pirkimo PVM. Mokestinio patikrinimo metu Bendrovė nepateikė duomenų, kur šios medžiagos (paslaugos) buvo sunaudotos. 2014 m. Specialisto išvadoje nurodyta, kad pateikti sunaudotų medžiagų nurašymo aktai komisijos narių nepasirašyti, juose nenurodyta, kokiems tikslams ir kokiuose objektuose medžiagos buvo panaudotos.

Paminėtina, jog parodymus dėl deklaruotų sandorių 2009-03-24 kaip įtariamieji yra davę Bendrovės direktorius J. G. , vyr. buhalterė L. K. , taip pat 2009-04-30 ir 2009-05-13 V. V. įmonės savininkas V. V. (šių asmenų parodymai detalčiai aptarti Vilniaus AVMI patikrinimo akto 21–24 psl., taip pat pateikti bylos medžiagoje). Iš pateiktų minėtų asmenų įtariamųjų parodymų matyti, kad abiejų sandorio šalių atstovai (V. V. , J. G. ir L. K.) aiškiai ir detalčiai atskleidė formalių ūkinių operacijų turinį, nurodydami, kad Bendrovė siekė turėti neapskaitytų apyvartinių lėšų, todėl V. V. IĮ vardu išrašytais dokumentais už parodymuose nurodytą atlygį buvo įforminamos neįvykusios ūkinės operacijos, o už tariamas operacijas pervesti pinigai buvo grąžinami Bendrovei, V. V. IĮ sumokėjus sulygtą atlygį už formalių dokumentų išrašymą. Nors šioje ginčo stadijoje Bendrovės atstovai jau pateikia kitokio pobūdžio paaiškinimus, kuriais remdamiesi

grindžia poziciją, kad abi sandorio šalys (J. G. ir V. V.) savo parodymais patvirtino realų sandorių buvimą (J. G. jau 2010-11-02 Vilniaus AVMI pateiktame paaiškinime Nr. (21.26)-339-3223 laikėsi pozicijos, kad sandoriai buvo realūs), šias aplinkybes patvirtino ir akistatoje. Komisijos nuomone, šių Bendrovės atstovų paaiškinimų atsiradimas nesudaro pagrindo šią poziciją įvertinti kaip patikimą ir pakankamą grindžiant ūkinių operacijų turinį, *nes byloje nėra pateikta kitų objektyvių, abejonių nekeliančių įrodymų, pagrindžiančių realiai įvykusias ūkines operacijas*. Abejoti naujai pateiktos Bendrovės pozicijos tikrumu, teisingumu verčia ir tai, kad pirminiuose parodymuose buvo detaliam aptartos vykdytos veiklos aplinkybės, šalių sutartas atlygis, veiklos schema; tiek direktorius, tiek buhalterė pripažino dalyvavę tokio pobūdžio operacijų įforminime, dėl savo veiksmų gailėjosi, todėl abejotina, kad Bendrovės atstovai, būdami savo veiklos profesionalai ir Bendrovės dalyviai (abu yra Bendrovės akcininkai) galėjo tokiu būdu klysti dėl tikrojo ūkinių operacijų turinio, jų įforminimo, ar duoti parodymus būdami paveikti / suklaidinti. Nors Bendrovės atstovas išdėstė poziciją dėl netinkamai savo pareigas vykdžiusios ikiteisminį tyrimą atlikusios pareigūnės, kuri buvo patraukta baudžiamajon atsakomybėn ir nuteista, tačiau savo teiginių dėl ikiteisminio tyrimo pareigūnės veiksmų, kuriais galimai buvo paveikta įtariamųjų asmenų valia laisvai duoti parodymus, nepagrindė jokiais duomenimis, tuo labiau, jog tiek G. G. , tiek L. K. buvo apklausti pas ikiteisminio tyrimo teisėją, dalyvaujant ir dabar Bendrovę atstovaujančiam advokatui. Iš Lietuvos apeliacinio teismo 2016-01-26 nutarties baudžiamojoje byloje Nr. 1A-17-202/20016 matyti, kad tyrėja buvo nuteista dėl veiksmų, kurie buvo atlikti laikotarpiu nuo 2011 m. birželio mėnesio, todėl, Komisijos vertinimu, nors ikiteisminio tyrimo pareigūnės nuteisimo aplinkybė nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą, remiantis *in dubio pro reo* principu, buvo įvertinta Bendrovės ir jos atstovų naudai, tačiau sieti šios aplinkybės su Bendrovės atstovų galimai neteisingais, 2009 m. kovo mėn. duotais pirminiais parodymais, tuo pripažįstant, kad paskesni Bendrovės atstovų ir V. V. parodymai dėl šių aplinkybių turi būti laikomi patikimais, pagrįstais ir teisingais, pagrindo nėra. Pažymėtina, jog J. G. savo 2011-01-27 įtariamojo apklausos protokole nurodė negalintis paaiškinti kodėl 2009-03-24–2009-03-25 davė kitokius parodymus dėl V. V. Įtariamų paslaugų 2006 metais, šių aplinkybių nesiedamas su šioje ginčo stadijoje iškelta galimo poveikio aplinkybe. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad suinteresuotų ar su mokesčių mokėtoju įvairiais santykiais susijusių asmenų (pavyzdžiui, darbuotojų) parodymai gali būti pripažinti patikimais ir objektyviais tik tais atvejais, jeigu jie yra pagrįsti kitais byloje pateiktais objektyviais įrodymais (LVAT 2013-11-13 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1361/2013, 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013). Todėl ginčo byloje Bendrovei nepateikus patikimų ir abejonių nekeliančių įrodymų dėl realiai įvykusių ūkinių operacijų turinio, apsiribojant bendro pobūdžio teiginiais apie tai, jog galimai statybine įranga (pavyzdžiui, tvoromis Bendrovę aprūpindavo statybine veikla užsiimanti V. V. sūnaus įmonė (UAB „S1“), ar, kad darbo vietose visą laiką dirbo darbininkai, nors Bendrovės atstovas nesidomėjo kieno jie, Bendrovės atstovų, kurie yra tiesiogiai ginčo baigtimi suinteresuoti asmenys, (pagal jų pirminiuose parodymuose pateiktą informaciją J. G. su V. V. pažįstamas nuo 2005, o vyr. buhalterė – nuo 1994 m.) parodymai negali būti pripažinti objektyviais ir patikimais.

Įvertinus su V. V. Įt. vardu įformintais dokumentais susijusią informaciją, duomenis, kuriais grindžiamos mobilių cinkuotų tvorų, laikinųjų patalpų–vagonėlių, žirklinio keltuvo nuomos paslaugos, tranšėjų kasimo ir kabelio klojimo, vietų paruošimo giluminiam gręžimui, dujotiekio sutvarkymo darbai, konstatuotina, kad V. V. Įt. vardu įformintos ūkinės operacijos nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, tai yra V. V. įmonė šių paslaugų nesuteikė ir darbų neatliko. Tokios išvados yra grindžiamos byloje surinktų įrodymų visuma: pateiktų sutarčių, priėmimo–perdavimo aktų analize; nustatytais duomenų neatitikimais; duomenimis apie tai, kad V. V. įmonė neturėjo resursų nurodytoms paslaugoms ir darbams atlikti (neturėjo darbuotojų,

mechanizmų darbams atlikti, nebuvo samdžiusi kitų įmonių nurodytiems darbams atlikti; nurodomos nuomojamos prekės (pavyzdžiui, tvoros, keltuvas) buvo pernuomos (vėliau parduotos) kitoms įmonėms, arba tariamai subnuomuotos iš ūkio subjekto (UAB „S3“), kuris paneigė realų tokio pobūdžio operacijų buvimą; nepateikus jokių patikimų duomenų / įrodymų apie apskaitos dokumentuose nurodytų darbų, paslaugų atlikimo vietą, nesant sąmatų ar kitų dokumentų, kurie yra įprasti vykdant statybinius darbus. Paminėtina ir tai, kad Bendrovės vadovas teikdamas paaiškinimą Vilniaus AVMI negalėjo nurodyti konkrečių ūkinių operacijų atlikimo aplinkybių. Tokias išvadas patvirtina mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, nurodytos patikrinimo akte, įvertinus Bendrovės patikrinimui pateiktus dokumentus, FNTT pateiktą medžiagą (taip pat ir FNTT 2010-04-20 specialisto išvadą „Dėl UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos“ Nr. 5-1/51(21.26)-868), duomenų bazėse užfiksuotą informaciją, susijusių asmenų paaiškinimus bei byloje pateikti nauji duomenys. Bendrovė įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes dėl V. V. IĮ veiklos ir jos tariamai vykdytų ūkinių operacijų nepateikė, skunde ir pasisakymo Komisijoje metu apsiribodama bendro pobūdžio teiginiais, apie tai, kad matė darbo vietoje dirbančius asmenis, nors, ar jie dirbo V. V. IĮ, neklausė, nežino, teigdama, kad Bendrovės atstovui tai nebuvo svarbu. Paminėtina ir tai, jog nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą Bendrovės atstovas kaip įrodymą savo pozicijai pagrįsti pateikė mokesčių ekspertės R. B. 2015-04-03 išvadą (išvada Komisijai nepateikta), kurioje mokesčių ekspertė ūkinių operacijų realumą grindė aplinkybėmis, jog nėra ginčo dėl darbų galutiniams užsakovams (pavyzdžiui, AB „L1“) atlikimo, laikydamosi pozicijos, kad V. V. IĮ darbai, paslaugos buvo atliktos ir sunaudotos darbams galutiniams gavėjams atlikti. Nors ikiteisminiame tyrime ši išvada (apklausus ir ją davusią mokesčių ekspertę) buvo įvertinta, kaip vienas iš kontrargumentų dėl 2010 ir 2014 m. specialistų išvadų, tačiau, Komisijos nuomone, mokesčių ekspertės išvados nepagrindžia nei ginčijamų ūkinių operacijų realumo, nei Bendrovės pozicijos pagrįstumo. Ginčo atveju Bendrovė atskaito pirkimo PVM sumas už paslaugas ir darbus, kuriuos nurodo panaudojusi savo veikloje, teikdama paslaugas savo užsakovams, todėl ji privalo pagrįsti tiek deklaruotų ūkinių operacijų turinį, tiek jų panaudojimą savo veikloje. Tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje yra ne kartą pasisakyta dėl atvejų, kai tarpinėse vykdomos veiklos grandyse, siekiant su PVM sukčiavimu susijusių tikslų, yra imituojamos ūkinės operacijos, įsigyjamos tariamos paslaugos, norint pasinaudoti PVM atskaita, sumažinant mokėtinas PVM sumas, nepaisant to, kad galutinis veiklos rezultatas yra sukuriamas ir perduodamas galutiniam gavėjui, todėl nėra jokio pagrindo tarpinių ūkinių operacijų, kuriose dalyvauja PVM atskaita siekiantis pasinaudoti mokesčių mokėtojas, tikrumą įrodinėti remiantis su galutinio veiklos rezultatu siejamomis aplinkybėmis ir pozicija, kad pats galutinis darbų rezultatas yra pasiektas.

Paminėtina ir tai, jog Bendrovės posėdžio metu iškelta versija, kad galimai tam tikras paslaugas teikė, darbus Bendrovei atliko su V. V. susijusios (galimai jo sūnaus) įmonės, nesudaro pagrindo kitaip vertinti nustatytų aplinkybių, nes ši pozicija paremta tik Bendrovės atstovų tvirtinimu ir yra paneigta 2014 m. Specialisto išvadoje esančiais duomenimis.

Todėl atsižvelgiant į aptartų aplinkybių visumą, konstatuotina, kad ginčo byloje nustatyta, jog Bendrovės kontrahentė (V. V. IĮ) sukčiavo PVM, savo vardu išrašinėdama dokumentus apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir aplinkybėmis neįvykusioms ūkinėms operacijoms pagrįsti, realiai tokių ūkinių operacijų nevykdydama (už tariamai įvykusias operacijas nemokėdama PVM, arba nors ir atlikdama formalius deklaravimo veiksmus, tačiau deklaruodama analogiškas pirkimo PVM sumas arba gražintinas PVM sumas, taip pat apskaitoje naudodama ūkio subjektų, kurie nevykdė ūkinių operacijų (pavyzdžiui, UAB „S3“, UAB „E1“), dokumentus. 2014 m. Specialisto išvadoje (24 psl.), pasisakant dėl tokio pobūdžio ūkinių operacijų, apskaitytų V. V. IĮ apskaitoje yra konstatuota, jog įforminant materialinių vertybių prikimus, kurie realiai

neįvykdavo, tokie veiksmai leido V. V. IĮ nepagrįstai padidinti PVM atskaitą. Byloje taip pat yra pateikti duomenys, jog V. V. IĮ Vilniaus AVMI buvo įtraukusi į *MOKSI* duomenų bazę jau 2005-06-03, nurodydama, kad ši įmonė perka prekes ir paslaugas iš įmonių, kurios nedeklaravo ir nemokėjo PVM sumų, apskaičiuotų išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ir yra įtrauktos į šią duomenų bazę, taip pat nurodydama, jog nors įmonė teikia deklaracijas, tačiau deklaruoja mažą pardavimo ir pirkimo PVM skirtumą, PVM į biudžetą nemoka, tai yra tokio pobūdžio pažeidimai pas V. V. IĮ buvo konstatuoti jau ne pirmą kartą. Todėl dėl šių ūkinių operacijų nagrinėtina, ar byloje yra surinkta pakankamai duomenų, jog Bendrovė žinojo / galėjo žinoti, kad jos nurodomas kontrahentas dalyvauja į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose.

Dėl Bendrovės sąžiningumo. Vertinant antrąją sąlygą – jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie kontrahentų sukčiavimą PVM – paneigiančią Bendrovės teisę į PVM atskaitą, pažymėtina, kad LVAT praktikoje yra ne kartą konstatuota, kad nustačius, jog ūkinės operacijos (kai ji realiai yra įvykusi) turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose, tai mokesčių administratoriui sudaro pagrįstą pagrindą manyti, kad šiomis ūkinėmis operacijomis buvo arba galėjo būti piktnaudžiaujama (sukčiaujama) PVM bei reikalauti iš pirkėjo įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį: duomenis apie tikrąjį ūkinės operacijos subjektą, suteikusių jam prekes ir / ar paslaugas, ir kitas reikšmingas aplinkybes bei įrodyti, kad jis nežinojo ir negalėjo žinoti, jog, įsigydamas prekes, jis dalyvavo į sukčiavimą pridėtinės vertės mokesčiu įtrauktame sandoryje (pavyzdžiui, LVAT 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-438-550/2010, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-721/2010, 2015-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-1505-438/2015 ir kt.). Tačiau LVAT taip pat yra akcentavęs, jog aplinkybę, kad apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino / turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, 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. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, „Administracinė jurisprudencija“ 2013, Nr. 25, 324–345 psl., 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133/2013, 2016-07-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-601-602/2016). Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT (ESTT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 49 p.) – atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu. 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 teisėtumu* (ten pat, 47 p.)

Bendrovė tiek skunde, tiek ir jos atstovai Komisijos posėdžio metu akcentavo, jog mokesčių administratorius Bendrovės nesąžiningumą grindžia ikiteisminį tyrimą atliekančio pareigūno prielaidomis ir aplinkybėmis, kurios neįrodo Bendrovės nesąžiningumo. Pasak Bendrovės, kito asmens (V. V. IĮ) nesąžiningi veiksmai, vykdyta ir / ar nevykdyta veikla (deklaruotos veiklos rūšis), deklaruojami ir mokami mokesčiai (duomenys iš *MOKSI* sistemos, kuri nėra prieinama Bendrovei), resursų (darbo įranga ir priemonės) turėjimas / neturėjimas, darbuotojų skaičius, negali būti laikomos tinkamais argumentais, pateisinančiais Bendrovės teisės į PVM atskaitą ribojimą, nes Bendrovei ši informacija nebuvo žinoma (Bendrovės direktorius posėdžio Komisijoje metu paaiškino, jog nesidomėjo kontrahentės (V. V. IĮ) turimais resursais ar kokių trečiųjų asmenų pagalba ji naudojosi, buvo svarbūs tik atlikti darbai).

Nors Komisijai nebuvo pateikta informacija, ar Bendrovė turėjo galimybę susipažinti su *MOKSI* bazės duomenimis dėl V. V. IĮ veiklos, todėl *MOKSI* duomenų bazės informacija negali būti pripažinta reikšminga vertinant Bendrovės sąžiningumą, tačiau, Komisijos nuomone, byloje esantys duomenys dėl šalių tarpusavio santykių įforminimo, ūkinių operacijų vykdymo ir kita informacija leidžia konstatuoti, jog Bendrovės elgesys neatitinka rūpestingumo, protingumo kriterijų, todėl ji negali būti laikoma sąžininga. Tai, Komisijos vertinimu, pagrindžia sprendime aptartina informacija.

Nors Bendrovė savo santykius su V. V. IĮ grindė sutartimis (pateiktos 3 sutartys), tačiau apskaitos dokumentais įformintos ūkinės operacijos neatitinka sutarčių nuostatų. Kaip paminėtina anksčiau, tariami statybinių vagonėlių, mobilių tvorų ir pakėlimo platformos–žirklinio keltuvo nuomos santykiai buvo grindžiami 2005-07-14 nuomos sutartimi Nr. 05-07-14 (galiojo iki 2005-12-31, duomenų apie pratęsimą nėra pateikta), 2008-08-25 nuomos sutartimi Nr. 08/08/25 (galiojo iki 2008-12-31). Nors sutartyse yra numatyta, jog nuompinigiaai turi būti sumokami pagal PVM sąskaitą faktūrą iki sekančio kalendorinio mėnesio 30 d. (6.3 punktas), tačiau, sutarčiai galiojant nuo 2005-07-14, pagal byloje pateiktą 2005-07-14 perdavimo – priėmimo aktą įrenginius perdavus Bendrovei, sąskaitos už paslaugas buvo išrašytos tik 2005 m. gruodžio mėnesį, o atsiskaitymai buvo pradėti vykdyti nuo sausio mėnesio: 2006-01-25 – 20000 Lt mokėjimo pavedimas į sąskaitą, 2006-01-30 atliktas dalinis 25000 Lt atsiskaitymas pagal kasos pajamų orderį (vėlesni mokėjimai atitinkamai atlikti 2006-02-23 – 21000 Lt pavedimu, 2006-02-07 – 30000 Lt kasos pajamų orderiu), nors pagal 2005-12-28 PVM sąskaitą faktūrą VVI Nr. 20050498 mokėtina suma iš viso 76394,97 Lt, o pagal 2005-12-28 PVM sąskaitą faktūrą VVI 20050500 – iš viso 69324,17 Lt. Komisijos vertinimu, situacija, kai ūkio subjektas sutartiniais pagrindais nuomoja įrenginius, už kuriuos ketina gauti pajamas, teikdamas nuomos paslaugas nuo 2005 m. liepos mėnesio, nereikalaudamas laikytis sutartyje numatytų PVM sąskaitų faktūrų išrašymo, apmokėjimo sąlygų, nors pagal J. G. ir L. K. 2009 m. kovo mėnesį pateiktus parodymus ikiteisminiame tyrime V. V. trūkdavo apyvartinių lėšų ir jis už UAB „A2“ vardu teiktas transporto paslaugas prašydavo mokėti avansu, neatitinka įprastinės sutarčių ir tokio pobūdžio ūkinės veiklos vykdymo praktikos. Nors sutartyse numatyta, kad pasibaigus sutarties terminui, toliau šalių tarpusavio santykiai įforminami rašytiniais susitarimais, tokių sudarytų susitarimų nėra pateikta nei

2006, nei 2007 metais, nors sąskaitos už tokias paslaugas buvo išrašomos ir 2006, 2007 metais, taip pat nėra pateikta ir kitų dokumentų, kurių įforminimas buvo numatytas sudarytose nuomos sutartyse. Aptartų aplinkybių visuma rodo, kad sutartimis nebuvo siekiami įforminti šalių bendradarbiavimo sąlygų, o buvo siekiama turėti formalius įrodymus, kurie pagrįstų tariamus tarpusavio santykius ir paslaugų Bendrovei teikimą.

Paminėtina, kad pateiktoje 2006-11-02 paslaugų sutartyje Nr. 06-11-01 nenurodyta kokiuose objektuose, kokiomis sąlygomis, kokiais terminais bus vykdomi sutartyje nurodomi tranšėjų kasimo darbai, per kokį terminą jie turi būti atlikti, per kiek laiko už juos reikia atsiskaityti, išskyrus tai, kad sutartyje nurodyti tranšėjų kasimo iki 0,7 m, tranšėjų pakloto paruošimo, tranšėjų užkasimo darbų įkainiai. Detalių susitarimų dėl darbų atlikimo konkrečiuose objektuose, kur, Bendrovės teigimu, tranšėjų kasimo darbus atliko V. V. IĮ, sąmatų, šalių tarpusavio pozicijų derinimo dokumentų ginčo byloje nėra pateikta, nors pagal surinktus dokumentus nustatyta, kad iš viso V. V. IĮ atliko Bendrovei darbų už 517318,14 Lt (su PVM), dalis darbų priėmimo–perdavimo aktų jau yra pasirašyti iki sutarties sudarymo. Tuo tarpu iš byloje pateiktų Bendrovės sutarčių su rangovais (pavyzdžiui 2006-05-10 subrangos sutartis su UAB „Š1“) matyti, kad pagal sudarytas sutartis Bendrovė buvo atsakinga už numatytus atlikti darbus, jų kokybę, priimdama atitinkamas garantijas ir įsipareigojimus (5 punktą), užtikrindama, kad darbų kokybė atitiks tos rūšies darbams keliamus reikalavimus. Bendrovė yra savo veiklos profesionalė, turinti atitinkamos veiklos sertifikatus, todėl jai yra žinoma, kad atlikdama sutartyse numatytus statybinius rangos darbus ir daliai jų samdydama trečiuosius asmenis, ji už trečiųjų asmenų atliekamus darbus yra atsakinga užsakovui, garantuodama atliktų darbų kokybę, jų atitikimą kokybės ir techniniams reikalavimams, suteikdama atliktų darbų garantiją ir pan. Todėl skunde ir posėdžio metu išreikšta pozicija, kad Bendrovės direktoriui buvo nesvarbu, kas: V. V. IĮ darbuotojai ar kiti asmenys atlieka darbus, o duomenų, jog buvo domėtasi šio ūkio subjekto galimybėmis, patirtimi atlikti ginčo darbus, nėra pateikta, vertintina kaip neatitinkanti rūpestingumo ir atsakingumo kriterijų, nes įprastai, prieš sudarant sutartis, yra pasidomima kontrahentų patirtimi vykdant darbus, galimybėmis juos atlikti ir pan., yra pateikiamos darbų sąmatos, užsakymai (ginčo byloje tokių dokumentų pateikta nėra). LVAT praktikoje nesidomėjimas kontrahento veikla, su prekių teikimu susijusiomis aplinkybėmis, negalėjimas nieko konkrečiau paaiškinti apie savo kontrahentus ir jų pradinį pasiūlymą įsigyti prekes ir pan., vertinamas kaip neatitinkantis rūpestingo bei apdairaus verslo subjektų kriterijų (2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015). Todėl Bendrovės, kuri pagal sutartį su užsakovu yra prisiėmusi atitinkamas pareigas ir įsipareigojimus, elgesys su kontrahente (V. V. IĮ) negali būti vertinamas kaip atsakingas, rūpestingas, protingas. Nors Bendrovės direktorius J. G. posėdžio Komisijoje metu akcentavo, kad V. V. buvo žinomas Ukmergėje žmogus, turėjęs daug įmonių, pas jį biure būdavo žmonės, tačiau šios aplinkybės negali būti pripažintos kaip pakankamas ir protingas galimos rizikos dėl tinkamo darbų atlikimo įvertinimo kriterijus. Pirminiuose parodymuose J. G. paaiškino, kad su V. V. susipažino 2005 metais ir V. V. jam minėjo, kad turi sunkvežimių, užsiima pervežimu, todėl Bendrovei UAB „A2“ vardu buvo teikiamos pervežimo paslaugos (panašaus pobūdžio aplinkybės dėl transporto paslaugų teikimo nurodytos ir 2009-03-25 įtariamosios L. K. parodymuose), 2010-11-02 paaiškinime Vilniaus AVMI J. G. nurodė, kad jis V. V. pažįsta nuo 2005 metų, kai jis namuose statė duris. Tokiu būdu pačios Bendrovės atstovų apie V. V. veiklą nurodyta informacija negali būti pripažinta kaip pagrindžianti šio ūkio subjekto pajėgumus atlikti Bendrovei ginčo darbus ir suteikti paslaugas, patirtį šiose veiklos srityje, nes Bendrovės atstovai nurodė visai kitas V. V. vykdomas veiklos sritis (pervežimus, durų gaminius), nesusijusias su ginčo sandoriais.

Komisija, atsižvelgusi į teismų praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi visumą ginčo byloje surinktų įrodymų, konstatuoja, jog byloje esantys įrodymai patvirtina, kad Bendrovė žinojo / turėjo žinoti, jog V. V. IĮ sukčiavo PVM srityje, t. y. V.

V. IĮ ginčo laikotarpiu vykdytos veiklos aplinkybes ir siekiamus tikslus. LVAT savo praktikoje yra ne kartą pažymėjęs, kad nors įstatymai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo pareigos kontroliuoti kontrahento veiklos, tikrinti jo išrašomų dokumentų tikrumo, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės teisingai mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų, apibrėžtų Lietuvos Respublikos 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 mokesčio, elgiasi nesąžiningai ir prisiima riziką dėl mokėtinų į valstybės biudžetą mokesčių dydžio (pavyzdžiui: 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217/2012, 2016-10-06 nutartis adm. byloje Nr. A-933-438/2016). Todėl, Komisijos nuomone, tokios aplinkybės, kaip Bendrovės aplaidus elgesys, nesidomėjimas savo kontrahentės (V. V. IĮ) galėjimu atlikti darbus, suteikti paslaugas, deklaruotas nesidomėjimas tuo, kas apskritai teikia nurodomas paslaugas ir atlieka darbus, sąmoningas formalių sandorių su V. V. IĮ sudarymas, įprastinių ūkinės veiklos sąlygų neatitinkantis ūkinių operacijų dalyvių elgesys, vertintinos kaip įrodančios Bendrovės žinojimą / turėjimą žinoti apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Pastarąją išvadą patvirtina ir Bendrovės bei V. V. IĮ tarpusavio ryšius atskleidžianti aplinkybė, jog J. G. (Bendrovės direktorius ir akcininkas) ir L. K. (Bendrovės vyriausioji buhalterė ir akcininkė) dar iki ginčo sandorių buvo pažįstami su V. V. (V. V. IĮ savininku) (patikrinimo akto 22–23 psl., Komisijos posėdžio metu J. G. šių aplinkybių neginčijo).

Komisijos nuomone, tai, kad Bendrovė ir V. V. IĮ siekė tik formaliai atitikti teisės aktų reikalavimus, įgyjant teisę į PVM atskaitą, patvirtina ir pirminiai Bendrovės atstovų ir V. V. parodymai. Komisija dėl šių asmenų parodymų ir jų pasikeitusios pozicijos sprendime jau yra pasisakiusi, todėl papildomai paminėtina tik tai, kad J. G. , L. K. , V. V. pirminių parodymų (kurie buvo pakeisti) turinys patvirtina Bendrovės atstovų *žinojimą* apie V. V. IĮ vykdomus fiktyviai atliktų darbų ir parduotų prekių buhalterinių dokumentų išrašymą ir *jų pačių dalyvavimą* tokio pobūdžio veikloje. Aplinkybė, jog ikiteisminio tyrimo metu tiek V. V. , tiek J. G. , tiek L. K. apklausti kaip įtariamieji, kurių teisės ir pareigos skiriasi nuo liudytojo pareigų baudžiamajame procese, t. y. įtariamojo asmens parodymai ir paaiškinimai gali dėl įvairių priežasčių kisti, nesudaro pagrindo teigti, jog negalima vadovautis įtariamųjų pirminiais parodymais, kaip patikimesniais duomenimis už vėlesniu laikotarpiu pateiktus paaiškinimus, nes, kaip jau aptarta sprendime, naujai pateiktos versijos tikrumas nėra grindžiamas jokiais kitais objektyviais ir abejonių nekeliančiais duomenimis dėl ūkinių operacijų realumo. Komisija pastebi, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad pirminiai paaiškinimai pripažįstami objektyvesniais ir patikimesniais (pavyzdžiui, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-695/2009). Pagal LVAT praktiką mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingų aplinkybių nustatymui galima remtis ir baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksą tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisyklės, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (pavyzdžiui, 2011-11-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2822/2011). Kaip jau aptarta sprendime, Komisija neturi jokio pagrindo pripažinti, kad šie parodymai buvo duoti, paveikus apklausiamų asmenų valią, ar jiems nesupratus duodamų parodymų esmės. Bendrovės atstovų, taip pat ir V. V. pirminiai parodymai apklausų metu duoti ikiteisminio tyrimo teisėjams, dalyvaujant įtariamųjų gynėjams, prokurorams, todėl sutiktina su mokesčių administratoriaus nuomone, jog ikiteisminio tyrimo metu pasikeitę J. G. ir L. K. parodymai yra siekis išvengti baudžiamosios ir mokestinės atsakomybės.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, kad Bendrovė neįrodė aptartose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotų ūkinių operacijų tarp Bendrovės ir V. V. IĮ realumo, t. y. jog jos įvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis (todėl

pagrįstai minėtos PVM sąskaitos faktūros laikytos neturinčiomis juridinės galios), bei savo sąžiningumo, jog ji nežinojo ir negalėjo žinoti apie kontrahentės (V. V. IĮ) sukčiavimą PVM. Bendrovė nepateikė (nenurodė) jokių objektyvių duomenų (įrodymų), paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, pagrindžiančias jos nesąžiningumą. Todėl pagrįstai pripažinta, jog Pareiškėja neįgijo teisės į 179059,14 Lt PVM atskaitą pagal V. V. IĮ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už tariamai suteiktas mobilių cinkuotų tvorų, laikinųjų patalpų–vagonėlių, žirklinio keltuvo nuomos paslaugas, tranšėjų kasimo ir kabelio klojimo, vietų paruošimo giluminiam gręžimui, dujotiekio sutvarkymo darbus.

Dėl 58179,86 Lt pirkimo PVM už įsigytas statybines prekes ir transporto paslaugas. Pasisakydama dėl atskaitytinų pirkimo PVM pagal V. V. IĮ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įvairias statybines prekes ir transporto paslaugas (pagal aptartus apskaitos dokumentus Bendrovė atskaitė iš viso 58179,86 Lt (1490,04 + 5468,82 + 12108,93 + 7665,09 + 15568,02 + 7627,5 + 8084,74 + 166,72) pirkimo PVM, Komisija atkreipia dėmesį į tai, jog Vilniaus AVMI patikrinimo akte dėl šių ūkinių operacijų yra konstatuota, kad jos taip pat nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, nors detali šių ūkinių operacijų ir santykio su Bendrovės vykdoma veikla analizė nėra atlikta, kaip ir pats ūkinių operacijų realumas, Bendrovės nurodomo kontrahento galėjimas / negalėjimas atlikti šias ūkines operacijas, nėra tirtas. Pakartotinio Bendrovės ūkinės finansinės veiklos tyrimo metu, 2014 m. Specialisto išvadoje šios ūkinės operacijos buvo vertinamos iš naujo, dėl jų pasisakyta, jog Bendrovės „pateikti sunaudotų medžiagų nurašymo aktai komisijos narių nepasirašyti, juose nenurodyta, kokiems tikslams ir kokiose objektuose medžiagos buvo panaudotos. Pagal tyrimui pateiktus V. V. IĮ pirkimo dokumentus ir registrus įmonė 2006–2007 m. šių statybinių medžiagų yra pirkusi iš įvairių įmonių (69, 70, 71, 72, 73 priedai)“. Išvadoje specialistas konstatavo, kad pagal tyrimo metu nustatytas aplinkybes nėra galimybės nustatyti, ar pagal aptartus dokumentus ūkinės operacijos įvyko. Tokios pat išvados yra pateiktos dėl transporto paslaugų įsigijimo iš V. V. IĮ (2007-03-05 PVM sąskaita faktūra VVI Nr. 20070046, įsigyta transporto paslaugų už 1092,92 Lt su PVM, atskaityta 166,71 Lt pirkimo PVM), nes PVM sąskaitoje faktūroje nenurodyta, kokioje vietoje, kokiuose objektuose ir su kokiomis transporto priemonėmis šios paslaugos buvo atliktos, nepateikti kelionės lapai, krovinių pervežimo važtaraščiai ar kiti transporto priemonių panaudojimo dokumentai, nors pagal tyrimui pateiktus V. V. IĮ pirkimo dokumentus ir registrus įmonė 2007 metais sausio, vasario ir kovo mėnesiais yra pirkusi iš UAB „A2“ ir kitų įmonių transporto paslaugas.

Bendrovės atstovai ir V. V. pirminiuose įtariamųjų parodymuose analogiško pobūdžio poziciją dėl formalaus apskaitos dokumentų išrašymo buvo išdėstę visų V. V. IĮ vardu išrašytų dokumentų atžvilgiu, o mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius statybinių medžiagų ir transporto paslaugų ūkinių operacijų realumo atskirai nevertino. Kaip jau aptarta sprendime, šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje Bendrovė laikosi pozicijos, jog visos V. V. vardu įvykusios ūkinės operacijos yra įvykę (tik 2007 metais dalis operacijų yra vykdyta papildintomis kainomis). Nors sprendime yra pasisakyta dėl Bendrovės atstovų pasikeitusių parodymų kritinio vertinimo, tačiau 2014 m. Specialisto išvadoje esantys duomenys, kad Bendrovės kontrahento apskaitoje yra apskaitytas statybinių medžiagų ir transporto paslaugų įsigijimas, o tyrimą atlikęs ir išvadą teikiantis specialistas negali nustatyti, ar prekių, transporto paslaugų įsigijimo ūkinės operacijos realiai yra įvykę, savo poziciją grįsdamas informacijos dėl prekių paslaugų panaudojimo Bendrovės veikloje trūkumu, leidžia teigti, jog Bendrovės PVM atskaitos ribojimo pagrindai dėl šių ūkinių operacijų ir Inspekcijos pozicija, remiantis byloje turima informacija ir įrodymais, nėra pakankamai motyvuoti ir pagrįsti. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo

yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), Inspekcijos sprendimas šioje dalyje naikintinas ir Bendrovės skundas gražintinas iš naujo nagrinėti Inspekcijai, kuri įvertintų pateiktoje specialisto išvadoje esančius duomenis, jų įtaką Bendrovės apmokestinimui, taip pat Bendrovės, jos kontrahento pateiktus dokumentus, siekiant nustatyti tiek ūkinių operacijų realumą, tiek galimą jų ryšį su Bendrovės PVM apmokestinama veikla, panaudojimą šioje veikloje.

Dėl paskirtos baudos dydžio. Bendrovė skunde nesutinka su paskirtos baudos 30 proc. dydžiu, nurodydama, jog byloje nėra pagrindo konstatuoti baudą didinančių aplinkybių, kol nėra įrodyta, kad Bendrovė piktnaudžiavo savo teisėmis ar dalyvavo nusikalstamoje veikloje.

Pagal PVM įstatymo 123 str. 2 dalį, jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą gražintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda. Minėto straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Pagal MAĮ 139 str. 1 dalį tokios aplinkybės, kaip pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimas ir kitos aplinkybės, mokesčių administratoriaus gali būti pripažįstamos įtakojančiomis baudos dydį.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju sutinka su Bendrovei paskirtos 30 proc. (vidutinės) PVM baudos dydžiu, nes byloje yra nustatyta ne tik lengvinančių aplinkybių (Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi), bet ir tai, jog Bendrovė, siekdama nesąžiningai pasinaudoti teise į PVM atskaitą, žinodama ir galėdama žinoti apie savo kontrahento veiklos pobūdį, dalyvavo į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje, todėl Komisija nemato pagrindo Bendrovei skirti mažesnę nei vidurkis PVM baudą. Paminėtina, jog Bendrovės nurodomos aplinkybės, kad ji nepiktnaudžiavo ir nedalyvavo nusikalstamoje veikloje (šioje ginčo stadijoje ikiteisminis tyrimas Bendrovės atstovų atžvilgiu yra nutrauktas) nesudaro pagrindo šias aplinkybes pripažinti įtakojančiomis baudos dydį, nes ginčo atveju konstatuotas Bendrovės sąmoningas dalyvavimas su sukčiavimu susijusiuose sandoriuose, o sukčiavimas PVM nėra siejamas su mokesčio mokėtojo sukčiavimu baudžiamosios teisės požiūriu, nes mokesstinėje 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). Pažymėtina, jog tokios praktikos, kai prie didinančių baudos dydžių aplinkybių priskiriamos tyčinis padarytų pažeidimų pobūdis, kai sąmoningai pažeidžiamos buhalterinės apskaitos taisyklės, fiksuojant apskaitoje juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras ir pan., pažeidimų pakartotinumą, laikosi ir LVAT (pavyzdžiui: 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010, 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010, 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-442-145/2012). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta Komisija neturi teisinio pagrindo sumažinti Bendrovei skirtos PVM baudos dydžio.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 str. 1 dalimi, 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti UAB „T1“ 2012-05-28 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2011-10-18 sprendimo Nr. 69-248 dalies, kurioje nurodyta UAB „T1“ sumokėti 237239 Lt (68709,16 Eur) PVM, 71172 Lt (20612,84 Eur) PVM baudą ir su mokesčiu susijusius delspinigius, sustabdytos Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012-08-03 sprendimu Nr. S-134 (7-100/2012), nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2011-10-18 sprendimo Nr. 69-248 dalį, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti 51859 Eur (179059,14 Lt) (237239-58179,86) PVM, su šia suma susijusius delspinigius ir 15558 Eur (53718 Lt) (71172-17454) PVM baudą.

3. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2011-10-18 sprendimo Nr. 69-248 dalį, kuria Bendrovei nurodyta 16850 Eur (58179,86 Lt) PVM, su šia suma susijusius delspinigius, 5055 Eur (17454 Lt) PVM baudą, ir Bendrovės skundą šioje dalyje perduoti centriniam mokesčių administratoriui 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 apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčių 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 Veršelienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė