



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A1“ 2016-07-05 SKUNDO**

2017 m. gegužės 29 d. Nr. S-117 (7-146/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojo atstovui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
I. J.

2017-03-28 posėdyje išnagrinėjusi UAB „A1“ (toliau – Bendrovė) 2016-07-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-14 sprendimo Nr. 69-71, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), atsižvelgdama į Bendrovės 2016-08-22, 2016-11-14 ir 2017-01-23 pateiktus prašymus atidėti skundo nagrinėjimą dėl Inspekcijai pateiktų pasiūlymų pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2016-08-23, 2016-11-15 ir 2017-01-25 posėdžiuose nusprendė Bendrovės skundo nagrinėjimą sustabdyti iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog aplinkybė, dėl kurios Bendrovės skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi, Komisijos 2017-03-28 posėdyje Bendrovės skundo nagrinėjimą atnaujina ir skundą nagrinėja iš esmės.

Inspekcija 2016-06-14 sprendimo Nr. 69-71 pirma dalimi atnaujino Bendrovės 2016-04-18 skundo nagrinėjimą, antra dalimi patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-01-01 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-191 dėl 2016-01-21 patikrinimo akto Nr. (4.65) FR0680-34 tvirtinimo nurodymus Bendrovei sumokėti 3 517 257,44 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1 313 928,92 Eur PVM delspinigius ir 351 726 Eur PVM baudą (10 proc.).

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog mokesčių administratorius neleido Bendrovei į PVM atskaitą įtraukti UAB „T1“ vardu 2011-06-01–2012-09-30 laikotarpiu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtos 3 517 257,44 Eur (12 144 386,50 Lt) pirkimo PVM sumos, konstatavęs, kad patikrinimo metu buvo surinkta pakankamai įrodymų, leidžiančių teigti, jog minėtos įmonės vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose įformintos ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir UAB „T1“ neįvyko tokiomis aplinkybėmis, kaip atvaizduota minėtuose buhalterinės apskaitos dokumentuose, todėl Bendrovė pagal juos neturi teisės į PVM atskaitą.

Inspekcija, vadovaudamasi 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 64 ir 80 straipsnių nuostatomis, atsižvelgdama į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (atitinkamai: 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose C-439/04 (*Axel Kittel* prieš Belgijos valstybę) ir C-440/04 (Belgijos valstybė prieš *Récolta Recyclin\$ SPRL*), 2007-12-18 sprendimas byloje *Ceditac*, C-368/06; 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-355/2004, 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, paskelbtas Administracinėje jurisprudencijoje Nr. 18, 2009, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2009-11-30 sprendimai adm. bylose Nr. A-556-1310/2009 ir Nr. A-556-1356/2009, 2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-195/2010, 2010-03-22 nutartis adm. byloje Nr. A-438-439/2010, 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-610/2010, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013), konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju būtina įvertinti, ar Bendrovė žinojo, ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė į PVM atskaitą įtraukė 12 144 386,5 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už 546 transporto priemonių (vilkikų, priekabių, puspriekabių, sunkvežimių) įsigijimą. Tačiau teigiama, kad iš mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių ir pateiktų dokumentų matyti, jog UAB „T1“ Bendrovei transporto priemonių nepardavė. Iš bylos medžiagos matyti, kad Vilniaus AVMI, atlikdama Bendrovės patikrinimą, įvertino Bendrovės pateiktus dokumentus, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) Kauno apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus parengtą 2014-02-24 specialisto išvadą dėl Bendrovės ūkinės finansinės veiklos, 2014-02-20 specialisto išvadoje dėl UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos nustatytus faktus, įtariamojo bei liudytojų apklausų protokolus. Taip pat Vilniaus AVMI panaudojo Kauno AVMI mokesčių tyrimų metu surinktą informaciją, Šiaulių AVMI pateiktą informaciją, Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, Inspekcijos duomenų bazėse sukauptą informaciją, Bendrovės papildomai pateiktą informaciją.

Nurodoma, kad Vilniaus AVMI pagal Bendrovės 2012-07-16 pateiktą prašymą grąžinti 1 626 926 Lt PVM skirtumo likutį, atliko Bendrovės mokesčių tyrimą, kurio metu buvo nustatyta, kad Bendrovės pagrindinis tiekėjas UAB „T1“ pardavęs prekes (vilkikus, puspriekabas, sunkvežimius) Bendrovei, nesumokėjo deklaruoto PVM. Laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-06-30 Bendrovės buhalterinėje apskaitoje užfiksuotas transporto priemonių įsigijimas iš UAB „T1“ iš viso 36 937 911,36 Lt (6 410 712,04 Lt PVM) sumai. Mokesčio tyrimo metu buvo nustatyta, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje nuo 2012-01-01 iki 2012-06-30 užfiksavo transporto priemonių tiekimus už 10 608 861 Lt Lenkijoje įregistruotiems PVM mokėtojams AJ2 ir SM2. Šiems tiekimams Bendrovė pritaikė 0 proc. PVM tarifą.

Taip pat nurodoma, kad transporto priemonės, kurių įsigijimas įformintas pagal UAB „T1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, Bendrovė pardavė Turkmenijos, Kirgizijos, Kazachstano, Baltarusijos, Rusijos fiziniams ir juridiniams asmenims, Lietuvos pirkėjams (iš viso parduotos 329 transporto priemonės) bei pardavė Lenkijoje įregistruotoms įmonėms, iš kurių pagrindiniai pirkėjai SM2 (parduoti 153 krovininiai automobiliai) ir AJ2 (parduoti 53 krovininiai automobiliai).

Prekių įsigijimui iš UAB „T1“ įforminti buvo sudarytos pirkimo–pardavimo sutartys, kuriose nurodyta, kad Bendrovė perka, o UAB „T1“ parduoda sutartyje išvardintas transporto priemonės. Minėtų sutarčių 7 punkte nurodyta, kad „sutarties šalys susitarė, kad ši sutartis yra taip pat yra ir transporto priemonės perdavimo–priėmimo aktas“.

Atsiskaitymus už prekes Bendrovė su UAB „T1“ įregistravo: 6 339 600,28 Lt mokėjimų pervedimais, 7 754 937,56 Lt grynaisiais pinigais per atskaitingus asmenis D. K. ir V. K., 109 753,13

Lt sudengta tarpusavio užskaitomis, 47 643 997,83 Lt pagal UAB „T1“ prašymus pervesta UAB „T1“ tiekėjams, 8 126 510,08 Lt pagal 2012-07-23 reikalavimo perleidimo sutartį sudengti tarpusavio įsiskolinimai, t. y. pirkėjo SM2 skola Bendrovei užskaityta padengti Bendrovės įsipareigojimą UAB „T1“. Pateikta sutartis šalių nepasirašyta. Pateiktos sutarties kopijos tikrumą patvirtino Bendrovės vyr. buhalteris L. D. Pagal 2012-07-23 reikalavimo perleidimo sutartį Bendrovė įformino 8 126 510, 08 Lt savo įsiskolinimo padengimą UAB „T1“.

Patikrinimo metu pagal Inspekcijos duomenų bazėje esančias UAB „T1“ PVM deklaracijas nustatyta, kad iš visų UAB „T1“ laikotarpiu nuo 2011-09-01 iki 2011-12-31 deklaruotų PVM apmokestinamųjų sandorių (8 302 851 Lt), pardavimai Bendrovei sudarė 7 595 316,67 Lt, arba 91,5 proc. Laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-09-30 UAB „T1“ deklaravo 51 247 331 Lt PVM apmokestinamųjų sandorių, iš kurių pardavimai Bendrovei sudarė 50 235 094,39 Lt, arba 98 proc. visų UAB „T1“ PVM apmokestinamųjų sandorių.

Analizuojant Bendrovės pateiktus dokumentus, buvo nustatyta, kad su Bendrovės pateiktomis PVM sąskaitomis faktūromis kartu buvo pateikti ir pagrindinio prekių tiekėjo UAB „T1“ transporto priemonių įsigijimo dokumentai (PVM sąskaitos faktūros, atskirais atvejais pateikti PVM sąskaitų faktūrų originalai). Mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad Bendrovė didžiąją dalį pinigų už krovinius automobilius, kurių įsigijimas įformintas iš UAB „T1“, pervedė ne UAB „T1“, o tiesiai šios įmonės tiekėjams. Bendrovės įsiskolinimas UAB „T1“ 2012-06-30 (mokestinio tyrimo pabaigos datai) sudarė 10 348 150,47 Lt.

Nurodoma, jog vietos mokesčių administratorius pagal Bendrovės 2012-08-16 prašymą gražinti 1 349 500 Lt PVM skirtumo likutį už laikotarpį nuo 2012-07-01 iki 2012-07-31 ir pagal Bendrovės 2012-10-03 prašymą gražinti 1 524 000 Lt PVM skirtumo likutį už laikotarpį nuo 2012-08-01 iki 2012-08-31, atliko mokestinius tyrimus. Mokestinių tyrimų metu nustatyta, kad didžiausia dalis atskaitomo PVM susidarė dėl įformintų sandorių su UAB „T1“. Bendrovė nepateikė jokių papildomų dokumentų (prekių užsakymo, susirašinėjimo, pristatymo ar kitų dokumentų), susijusių su UAB „T1“ įformintais sandoriais. Pagal Inspekcijos duomenų bazėje esančią informaciją buvo nustatyta, kad UAB „T1“ PVM įsiskolinimas valstybės biudžetui 2012-09-12 sudarė 8 418 151,12 Lt (8 198 592,12 Lt mokesčio nepriemoka, 219 559 Lt – delspinigiai). UAB „T1“ PVM nepriemoka valstybės biudžetui 2012-10-31 sudarė 10 713 255,12 Lt.

Nustatyta, kad Bendrovė pagal pasirašytus tarpusavio susitarimus įvairiems UAB „T1“ tiekėjams mokėjimo pavedimais per banką pervedė 10 430 218,24 Lt, o UAB „T1“ tik 44 886,40 Lt.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovės apskaityta skola UAB „T1“ sudarė: 2012-01-31 – 3 453 058,44 Lt; 2012-02-29 – 1 597 901,69 Lt; 2012-03-30 – 1 471 748,59; 2012-04-30 – 2 087 284,83 Lt; 2012-05-30 – 5 533 938,85 Lt; 2012-06-30 – 10 348 150 Lt. Atsižvelgęs į Bendrovės buhalterinėje apskaitoje užfiksuotus įsiskolinimus UAB „T1“, vietos mokesčių administratorius konstatavo, kad Bendrovė akivaizdžiai žinojo, jog UAB „T1“ išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis suformuotas pardavimo PVM nebus sumokėtas, nes pagrindinis pirkėjas su UAB „T1“ neatsiskaitė. Bendrovė galėjo žinoti, kad tokiais savo veiksmais prisideda prie mokesčio nesumokėjimo į valstybės biudžetą.

Bendrovė nenurodė objektyvių priežasčių, kodėl ji pati negalėjo įsigyti krovinių automobilių iš Lenkijoje įregistruotų įmonių, nesinaudodama tarpininko UAB „T1“ paslaugomis. Vilniaus AVMI, siekdama išsiaiškinti sandorių vykdymo aplinkybes, kreipėsi į Šiaulių AVMI dėl priešpriešinės informacijos pateikimo. Šiaulių AVMI atliko UAB „T1“ mokestinį tyrimą už laikotarpį nuo 2011-11-01 iki 2012-06-30 ir nustatė, kad UAB „T1“ teikia autotransporto priemonių remonto paslaugas bei išnuomotu transportu (vilkikai ir puspriekabės, autovežis) teikia krovinių gabenimo paslaugas. UAB „T1“ deklaruoto pardavimo PVM nesumoka, įsiskolinimas biudžetui nuolat auga. Šiaulių AVMI taip pat nustatė, kad autotransporto priemonių įsigijimas UAB „T1“ buhalterinėje apskaitoje apskaitytas pagal ES PVM mokėtojų vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Nustatyta, kad UAB „T1“ vardu įsigytos autotransporto priemonės Lietuvoje buvo registruojamos Bendrovės (pirkėjo) vardu, suteikiant laikinus numerius. UAB „T1“ nepateikė kitų dokumentų apie prekių pristatymą iš ES šalių į Lietuvą, išskyrus kopijas registracijos liudijimų, jog įsigytos transporto priemonės buvo registruotos Lenkijoje. UAB „T1“ neturėjo darbuotojų (išskyrus direktorių K. M.), kurie dalyvautų autotransporto priemonių pirkime ir pardavime. UAB „T1“

vadovas K. M. Šiaulių AVMI pateikė informaciją apie Bendrovės iš UAB „T1“ įsigytas prekes, apmokėjimus ir tolesnį šių prekių perpardavimą. Pagal šią informaciją buvo nustatyta, kad UAB „T1“ vardu iš Lenkijos mokesčių mokėtojų įsigytos autotransporto priemonės buvo perparduotos Bendrovei, apskaičiuojant ir deklaruojant pardavimo PVM, o po to Bendrovė dalį pagal UAB „T1“ vardu išrašytus dokumentus įsigytų automobilių pardavė atgal Lenkijos mokesčių mokėtojams (*J. P., SM2*), taikydama 0 proc. PVM tarifą.

Pagal UAB „T1“ mokestinio tyrimo metu nustatytas aplinkybes Šiaulių AVMI kilo įtarimas, kad UAB „T1“ dalyvauja sukčiavimo scheme: iš Lenkijos PVM mokėtojų UAB „T1“ vardu įsigytoms autotransporto priemonėms įforminamas perpardavimas kitai Lietuvos įmonei – Bendrovei, o ši vėl formina pardavimą Lenkijos PVM mokėtojui. Nustatyta, kad UAB „T1“ realiai nedalyvauja autotransporto priemonių pirkimo–pardavimo sandoriuose, o tik išrašomose pardavimo PVM sąskaitose faktūrose apskaičiuoja ir deklaruoja dideles pardavimo PVM sumas, kurių į biudžetą nesumoka. UAB „T1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtas ir į biudžetą nesumokėtas PVM sumas Bendrovė įtraukia į PVM atskaitą.

Nustatyta, kad Šiaulių AVMI pagal Lenkijos mokesčių administratorius pateiktą paklausimą dėl Lenkijoje įregistruotos įmonės *II* 2012 m. vasario–rugsėjo mėnesiais sandorių su UAB „T1“, atliko UAB „T1“ operatyvų patikrinimą dėl priešpriešinės informacijos surinkimo. Paklausime Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad *II* laikotarpiu nuo 2012-02-01 iki 2012-09-30 įformino vilkikų ir puspriekabių (viso 121 vnt.) pardavimą UAB „T1“. Įmonės *II* teigimu, dalį transporto priemonių paėmė Lietuvos vairuotojai. Kai kuriais atvejais Lietuvos vairuotojai turėjo Lietuvos institucijų išduotus registracijos numerius. Kita dalis transporto priemonių buvo transportuota tiesiai Bendrovei. Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad Lenkijos įmonė nepateikė jokio telefono numerio, kuriuo bendravo su UAB „T1“.

Operatyvaus patikrinimo metu UAB „T1“ direktorius K. M. nenurodė vairuotojų, kuriuos būtų galima apklausti. Direktoriaus teigimu, sudarant automobilių pirkimo sandorius, UAB „T1“ atstovavo jis pats. K. M. teigimu, autotransporto priemonės į Bendrovės aikštelę pristatė Lenkijos įmonių samdyti vairuotojai. Jokių dokumentų, pagrindžiančių transportavimo iš Lenkijos į Lietuvą aplinkybes, UAB „T1“ vadovas nepateikė. Šio operatyvaus patikrinimo metu nebuvo nustatyta jokių faktinių aplinkybių, kurios patvirtintų UAB „T1“ sandorių su *II* realumą.

Kauno AVMI, įvertinusi mokestinių tyrimų metu surinktą informaciją ir Šiaulių AVMI pateiktą informaciją kreipėsi į FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyrių, kuris 2012-12-06 Bendrovės atžvilgiu pradėjo vykdyti ikiteisminį tyrimą.

FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyrius ikiteisminio tyrimo Nr. 06-1-01053-12 metu nustatė, kad Bendrovės komercijos direktorius D. K. kartu su direktoriumi V. K. , taip pat kartu su UAB „T1“ direktoriumi K. M. , UAB „A1“ direktoriumi L. P. bei kitais asmenimis, siekdami Bendrovės naudai įgyti teisę į gražintiną iš biudžeto PVM, Lenkijoje ir Lietuvoje surastiems parduodamiems vilkikams formino fiktyvius pardavimo dokumentus, įtraukdami į vilkikų pardavimo grandinę papildomus vilkikų pirkėjus – fiktyvius Lenkijos Respublikoje registruotas įmones „K1“, „I1“ ir „SM2“, atskaitingas Lenkijos piliečiui M. K., bei vėliau D. K. nurodymu L. P. vardu Lenkijos Respublikoje įregistruotas įmonės „M2“ ir „M2 Biz“, nors realiai jokie vilkikai šioms įmonėms nebuvo parduodami. Ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, kad D. K. parengė fiktyvius dokumentus, juose suklustodamas duomenis, susijusius su vilkikų pardavimu iš minėtų Lenkijos Respublikos įmonių fiktyviai, nusikalstamai veikai vykdyti įsteigta Lietuvos įmonei UAB „T1“, kuriai atsirado prievolė mokėti PVM, realizavus vilkikus. D. K. i įforminus fiktyvius dokumentus, vilkikai buvo parduoti Bendrovei bei vėliau Bendrovė realiai šiuos vilkikus realizuodavo Rusijos Federacijos piliečiams, tuo įgydama teisę į gražintiną PVM.

Ikiteisminio tyrimo metu FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyrius atliko UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-04-15 ir 2014-02-20 surašė specialisto išvadą Nr. 5-2/31. Specialisto išvadoje nurodyta, kad UAB „T1“ pagrindiniai transporto priemonių (vilkikų, puspriekabių) tiekėjai yra Lenkijoje įregistruoti mokesčių mokėtojai, o pagrindinis UAB „T1“ autotransporto priemonių pirkėjas yra Bendrovė. Nustatyta, kad UAB „T1“ 2 transporto priemonės Bendrovei pardavė 2 kartus, taip pat UAB „T1“ įformino 45

transporto priemonių pardavimą Bendrovei anksčiau, negu pati UAB „T1“ įformino įsigijimą iš savo tiekėjų.

UAB „T1“ direktorius K. M. 2013-04-17 įtariamojo apklausos protokole paaiškino sandorių su Bendrove aplinkybes. K. M. paaiškino, kad anksčiau jis turėjo individualią įmonę, kuri užsiėmė tarptautiniais pervežimais, turėjo vidutiniškai apie 20 vilkikų. Tačiau po 2009 m. ir 2010 m. ekonominės krizės įmonei buvo paskelbtas bankrotas, lizingo įmonė atsėmė visas transporto priemones, M. prarado ir savo asmeninį nekilnojamąjį turtą bei kitas turėtas pajamas. Paskelbus jo individualios įmonės bankrotą, K. M. bandė užsidirbti, dirbdamas su UAB „T1“, kurioje dirbo direktoriumi. Iš pradžių iš skolintų lėšų turėjo įsigijęs kelis vilkikus ir bandė teikti transporto paslaugas. „Vieną kartą aš buvau išsinuomavęs vieną vilkiką, kurį sutarus su savininku pardavinėjau tarpininkaujant UAB „T1“, tačiau realus pardavėjas buvo kitas fizinis asmuo. Tada ir aš susipažinau su lenku, vardu P., jis pasakė, kad gali nupirkti minėtą vilkiką.“ P. sakė, kad gali padėti versle, paminėdamas, kad K. M. i UAB „T1“ vardu reikės forminti vilkikų pirkimus ir pardavimus. Per P. K. M. susipažino su M. K.. K. M. paaiškinimu, sandoriai vykdavo tokiu būdu: „aš, M. nurodymu, nuvykdavau į M. nurodytą vietą, kur buvo įforminami vilkiko pirkimo dokumentai, pagal kuriuos „T1“ įgydavo transporto priemonę, kuri būdavo lenkų vairuotojų nuvairuojama į UAB „A1“ aikštelę šalia Garliavos, kur ir susipažinau su D. K. ir jo tėvu V. K. , tačiau ten visus reikalus tvarkė D..“ Atvaręs vilkiką į Bendrovės aikštelę, K. M. paėmė tranzitinius numerius ir juos atiduodavo D. K. Tada Bendrovė atlikdavo pervedimą į „T1“ sąskaitą ir K. M. , paėmęs pinigus grynaisiais DNB banke, atiduodavo M.. K. M. teigė, kad M. už tokį K. M. darbą sumokėdavo jam nuo 100 iki 300 Lt, kartais apmokėdavo gyvenimą viešbutyje Kaune. K. M. taip pat nurodė, kad buvo nemažai atvejų, kai būdavo vykdomi susitarimai tarp Bendrovės ir UAB „T1“, kai Bendrovė vilkiko pardavėjui sumokėdavo tiesiogiai už „T1“. „Aš netgi buvau palikęs „T1“ antspaudą D. K. kuris juo naudojosi. Vėliau aš nuvykdavau į UAB „A1“ ir iš D. paėmėdavau jau užpildytus dokumentus „T1“ vardu, kartais juos, jei reikėdavo, pasirašydavau ir vėliau parsiveždavau atgal namo ir paduodavau savo buhalteriiui“. Apie tai, kad „T1“ kaupiasi mokėtinas PVM, K. M. teigė žinojęs ir informavęs M. ne vieną kartą. M. žadėjo, kad vėliau padengs visus mokesčius. K. M. įtariamojo apklausos protokole išdėstytas sandorių aplinkybes, kad UAB „T1“ realiai vilkikų nei pirko, nei pardavė, aikštelės neturėjo ir iš Bendrovės nenuomojo, sutarčių dėl automobilių laikymo neturėjo, vilkikų nekaupė, tik pasirašydavo reikiamus dokumentus, taip pat patvirtino 2013-04-17 Kauno apylinkės teismo teisėjai, dalyvaujant prokurorui ir advokatui.

R. Š., tvarkiusi UAB „T1“ buhalterinę apskaitą, 2013-04-24 liudytojo apklausoje teigė, kad anksčiau tvarkė buhalterinę apskaitą K. M. IĮ, o vėliau ir UAB „T1“. Ji buvusi įdarbinta kokiais valandai, todėl vis norėjo šio darbo atsisakyti, tačiau iš draugiškumo UAB „T1“ apskaitą tvarkė. Dirbo savo namuose. Dokumentus atnešdavo K. M. Iš dokumentų matydavusi, kad UAB „T1“ perka automobilius iš Lenkijos, o parduoda Bendrovei. R. Š. nurodė, kad „realiai aš nei vilkikų, nei pinigų nemačiau, sąskaitos nevaldžiau ir negalėjau daryti jokių pavedimų“. „Aš mačiau, kad vilkikų pirkimo–pardavimo sandorių pasekmėje susidarydavo dideli mokėtini valstybei mokesčiai, t. y. PVM, tačiau K. M. sakydavo, kad greitai bus pinigai ir juos bus galima sumokėti. Iš pradžių jis kažkiek mokėdavo PVM, tačiau vėliau išvis nebemokėjo, tačiau vis žadėjo, kad sumokės, tačiau iki dabar mokesčiai taip ir nebuvo sumokėti.“

FNTT Kauno apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus ir Kauno AVMI specialistai atliko Bendrovės ūkinės finansinės veiklos tyrimą už laikotarpį nuo 2011-09-01 iki 2013-04-30 ir 2014-02-24 parengė specialisto išvadą Nr. 5-2/35. Specialisto išvadoje nurodyta, kad tarp tyrimui pateiktų dokumentų buvo ir dalis UAB „T1“ įsigijimų dokumentų kopijų. Specialisto išvadoje konstatuota, kad UAB „T1“ vardu įformintose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotos ūkinės operacijos neįvyko tomis sąlygomis ir tomis aplinkybėmis, kurios nurodytos PVM sąskaitose faktūrose, t. y. UAB „T1“ realiai nedalyvavo autotransporto priemonių pirkimo–pardavimo sandoriuose, PVM sąskaitose faktūrose įformindama transporto priemonių pardavimą, sudarė galimybę Bendrovei nepagrįstos PVM atskaitos sukūrimui. UAB „T1“ įformintose pardavimo PVM sąskaitose faktūrose apskaičiuodavo ir deklaruodavo dideles pardavimo PVM sumas, kurių į biudžetą nemokėjo, o Bendrovė UAB „T1“ vardu įformintose PVM sąskaitose faktūrose išskirtas PVM sumas įtraukdavo į PVM atskaitą ir teikdavo prašymus susigrąžinti PVM skirtumą.

Inspekcija nurodo, jog, kaip minėta, LVAT pažymėjo, kad norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo (turėjo žinoti), kad jis, įsigydamas prekes ir paslaugas, dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad 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, ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo (turėjo žinoti) apie tai. 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 Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino (turi žinoti), kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM. Nesąžiningumas šiame kontekste turi būti suvokiamas kaip pirkėjo žinojimas / turėjimas žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM.

Šiuo atveju, Inspekcijos teigimu, Bendrovės nesąžiningumas yra konstatuojamas įvertinus šiuos faktus ir aplinkybes:

- UAB „T1“ Inspekcijos duomenų bazėje registruota veikla – kroviniškas kelių transportas (EVRK kodas – 494100), įrašas galiojo iki 2013-11-07. Šiaulių AVMI nustatė, kad UAB „T1“ veiklos vietos užsiimti krovinių automobilių pirkimu–pardavimu neturėjo, automobilių saugojimui aikštelės nenuomojo, sutarčių dėl nuomos neturėjo, pinigų už aikštelės nuomos paslaugas nemokėjo.

- UAB „T1“ neturėjo užsakymų krovinių automobilių paieškai, neturėjo pasiūlymų įsigyti krovinius automobilius. UAB „T1“ įsigyti automobiliai buvo registruojami Bendrovės vardu.

- UAB „T1“ neturėjo darbuotojų, kurie galėtų užsiimti krovinių automobilių paieška, išskyrus direktorių K. M. Pagal duomenų bazėje esančią informaciją nustatyta, kad K. M. i UAB „T1“ priskaičiuotas labai nedidelis darbo užmokestis. SODRA duomenimis, K. M. dar dirbo dvejose kitose įmonėse.

- Patikrinimo metu nustatyta, kad iš visų UAB „T1“ PVM apmokestinamų sandorių virš 90 proc. įformintų pardavimo sandorių sudarė sandoriai su Bendrove, t. y. laikotarpiu nuo 2011-09-01 iki 2011-12-31 iš visų deklaruotų UAB „T1“ PVM apmokestinamųjų sandorių pardavimai Bendrovei sudarė 91,5 proc. Laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-09-30 iš visų deklaruotų UAB „T1“ PVM apmokestinamųjų sandorių pardavimai Bendrovei sudarė 98 proc.

- UAB „T1“ nepateikė dokumentų, patvirtinančių krovinių automobilių atgabėnimą į Lietuvą, išskyrus kopijas registracijos liudijimų, jog įsigytos transporto priemonės buvo registruotos Lenkijoje.

- UAB „T1“ buhalterinėje apskaitoje kai kurių transporto priemonių pardavimas įformintas anksčiau negu transporto priemonė buvo įsigyta.

- UAB „T1“ neturėjo apyvartinių lėšų prekybai vykdyti, teikė prašymus pirkėjui (Bendrovei) pervesti pinigus už UAB „T1“ jos tiekėjams. Įtariamojo apklausos protokole D. K. nurodė, kad sunkvežimiai buvo įgyjami iš tiesioginių pardavėjų ir atsiskaitymas vyko tiesiogiai su tomis įmonėmis. Atsiskaitymai vyko tik bankiniais pavedimais. Gryniaisiais pinigais ir tik mažomis sumomis buvo kartais atsiskaitoma tik su UAB „T1“. Pažymima, kad Bendrovė gryniaisiais pinigais per atskaitingus asmenis UAB „T1“ sumokėjo 7 754 937,56 Lt.

- Bendrovės įsiskolinimas UAB „T1“ nuolat augo. Nustatyta, kad Bendrovės apskaityta skola UAB „T1“ buvo: 2012-02-29 – 1 597 901,69 Lt; 2012-03-30 – 1 471 748,59 Lt; 2012-04-30 – 2 087 284,83 Lt; 2012-05-30 – 5 533 938,85 Lt; 2012-06-30 – 10 348 150 Lt. Atsižvelgusi į Bendrovės buhalterinėje apskaitoje užfiksuotus įsiskolinimus UAB „T1“, Vilniaus AVMI, Inspekcijos vertinimu pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė akivaizdžiai žinojo, kad UAB „T1“ išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis suformuotas pardavimo PVM nebus sumokėtas, nes pagrindinis pirkėjas (Bendrovė) su UAB „T1“ neatsiskaitė. Bendrovė galėjo žinoti, kad tokiais savo veiksmais prisideda prie mokesčio nesumokėjimo į valstybės biudžetą.

- Su Bendrovės pateiktomis PVM sąskaitomis faktūromis kartu pateikti ir pagrindinio prekių tiekėjo UAB „T1“ transporto priemonių įsigijimo dokumentai (PVM sąskaitos faktūros, atskirais

atvejais pateikti PVM sąskaitų faktūrų originalai) bei pinigų pervedimai UAB „T1“ tiekėjams patvirtina, kad Bendrovė disponavo UAB „T1“ dokumentais ir informacija apie UAB „T1“ tiekėjus. Bendrovė nepateikė argumentų, kodėl automobilius įsigijo per tarpininką UAB „T1“.

– Ikteisminių tyrimų metu nustatyta, kad sandoriai tarp UAB „T1“ ir Bendrovės realiai nevyko, o tik buvo forminami pirkimo–pardavimo dokumentai, siekiant mokesstinės naudos, t. y. susigrąžinti PVM. Specialisto išvadoje Nr. 5-2/31 nurodyta, jog „UAB „A1“ naudai įgyti svetimą turtą – grąžintiną PVM, taip pat išvengti privalomo mokėti PVM UAB „T1“ naudai, parengė fiktyvius dokumentus, juose suklustodami duomenis, susijusius su vilkikų pardavimu iš Lenkijos Respublikos įmonių, fiktyviai nusikalstamai veiklai vykdyti įsteigta UAB „T1“, kuriai atsiranda prievolė mokėti PVM, realizavus vilkikus. Po to šie vilkikai, įforminus fiktyvius dokumentus, buvo parduoti UAB „A1“ bei vėliau UAB „A1“ vardu realiai šiuos vilkikus realizuodavo Rusijos Federacijos piliečiams, tuo įgydama teisę į grąžintiną PVM“.

– UAB „T1“ vadovas K. M. ikteisminio tyrimo metu patvirtino, kad jis nei įsigijo automobilius, nei juos pardavė, o tik vykdė kitų asmenų nurodymus, panaudodamas UAB „T1“ vardą ir pasirašydamas jam pateiktus dokumentus. Bendrovė turėjo UAB „T1“ antspaudą ir galėjo veikti prisidengdama UAB „T1“ vardu, t. y. Bendrovė disponavo UAB „T1“ dokumentais ir informacija.

– Bendrovė 2015-10-19 raštu Nr. (GL)-647 pateikdama papildomus dokumentus, jos nuomone, patvirtinančius UAB „T1“ veiklą, kartu pateikė UAB „T1“ susirašinėjimo su Bendrove kopijas. Susirašinėjimo turinys mokesčių administratoriui leido daryti išvadą, kad automobilių įsigijimo sandorius organizavo pati Bendrovė ir juose faktiškai dalyvavo, t. y. UAB „T1“ realiai nedalyvavo transporto priemonių pirkimo–pardavimo sandoriuose, o jos vardu buvo tik surašomi dokumentai.

Inspekcijos vertinimu, kuris yra grindžiamas atlikta mokesstinio patikrinimo faktinių aplinkybių sisteminė analize, nagrinėjamu atveju patikrinimo metu surinkti faktiniai duomenys, įvertinus jų patikimumą, pakankumą ir nuoseklumą, neleidžia abejoti, kad Bendrovė neturi teisės į PVM atskaitą pagal UAB „T1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Konstatuojama, jog patikrinimo metu mokesčių administratorius tinkamai įvykdė 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti Bendrovei papildomai apskaičiuotus mokesčius, nes pateikė pakankamai įrodymų dėl Bendrovės teisės į PVM atskaitą negalimumą. Mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų, kad Bendrovė dalyvavo PVM sukčiavime, nes tokią išvadą patvirtina patikrinimo metu nustatytos aplinkybės (Bendrovė dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM, nes pati Bendrovė organizavo ir juose faktiškai dalyvavo, o UAB „T1“ realiai nedalyvavo transporto priemonių pirkimo–pardavimo sandoriuose, o jos vardu buvo tik surašomi dokumentai).

Bendrovė skunde centriniam mokesčių administratoriui nurodė, kad Bendrovės pateiktuose buhalterinės apskaitos dokumentuose yra visi būtini rekvizitai, kurie patvirtina įvykusių ūkinių operacijų realumą. Bendrovė su skundu taip pat pateikė naujus įrodymus, t. y. pateikė Lenkijos įmonės SM2 išrašytas UAB „T1“ PVM sąskaitas faktūras, kuriuose atvaizduotas tarpininkavimo paslaugų teikimas, automobilių gabenimas ir atsarginių dalių įsigijimas. Inspekcija dėl šių Bendrovės argumentų ir papildomai pateiktų dokumentų pažymi, kad privalomųjų buhalterinės apskaitos dokumentų rekvizitų, išvardintų Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 str. 1 dalyje, visuma turi patvirtinti, ar ūkinė operacija įvyko ir ar ji įvyko būtent tomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoms prekėms tiekti ar paslaugoms teikti turi būti realus, t. y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Pozicijos, kad pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos formaliems rekvizitams, savo praktikoje laikosi ir LVAT (2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1898/2010, 2011-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2314/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2320/2011, 2010-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-810/2010, 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1620/2010). Nurodoma, kad Bendrovė tikrintu laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje apskaitė transporto priemonių pirkimo sandorius iš UAB „T1“ iš viso už 69 974 797,56 Lt (1 214 486,50 Lt PVM), tačiau mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „T1“ Bendrovei jos vardu išrašytose PVM

sąskaitose faktūrose įvardintų transporto priemonių nurodytomis sąlygomis nepardavė, taip pat nustatyta, kad Bendrovė dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog Bendrovė skunde Inspekcijai nepagrįstai teigia, kad mokesčių administratorius nevertino UAB „T1“ autotransporto priemonių remonto bei krovininių gabenimo paslaugų atlikimo realumo. Iš bylos medžiagos matyti, kad Vilniaus AVMI išvada, jog UAB „T1“ vardu įformintose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotos ūkinės operacijos neįvyko tomis sąlygomis ir tomis aplinkybėmis, kurios nurodytos PVM sąskaitose faktūrose yra pagrįsta nustatytų aplinkybių visetu, pavyzdžiui, aplinkybe, kad veiklos užsiimti krovininių automobilių prekyba UAB „T1“ nėra deklaravusi. Šiaulių AVMI nustatė, jog UAB „T1“ veiklos vietos užsiimti krovininių automobilių pirkimu–pardavimu neturėjo, automobilių saugojimui aikštelės nenuomojo, sutarčių dėl nuomos neturėjo, pinigų už aikštelės nuomos paslaugas nemokėjo. Šiaulių AVMI atlikto UAB „T1“ mokesstinio tyrimo metu nustatė, kad šioms paslaugoms teikti buvo įdarbinti 2 vairuotojai ir 3 šaltkalviai. Kauno apylinkės teismui UAB „T1“ direktorius K. M. , duodamas parodymus apie įtarimo esmę, paaiškino, kad „realiai vilkikus pirkė ir pardavė lenkai. Į Lietuvą įvažiuodavo lenkų vairuotojai.<...> UAB „T1“ realiai nei pirkė, nei pardavė. Aikštelės neturėjau, vilkikų nekaupiau, pasirašydavau reikiamus dokumentus“. 2013-04-17 įtariamojo apklausos protokole yra užfiksuota, kad K. M. parodymus tiek pas tyrėją, tiek teisme duoda gera valia, be jokio spaudimo, nieko neverčiamas. Įtariamojo apklausos protokole K. M. pateikia informaciją apie savo vaidmenį sandoriuose su Bendrove, nurodo, kad UAB „T1“ sąskaitas parveždavo buhalterei, jokios informacijos apie UAB „T1“ įdarbintų vairuotojų ir šaltkalvių dalyvavimą nepateikia.

Bendrovė su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog Bendrovė nuo 2002 m. vykdo prekybos transporto priemonėmis (vilkikais, sunkvežimiais bei puspriekabėmis) veiklą, neretai pasitelkdama ir kitas įmones, užsiimančias autotransporto priemonių perpardavimu. 2011–2012 m. laikotarpiu Pareiškėja, vykdydama ūkinę komercinę veiklą, bendradarbiavo ir su UAB „T1“ (toliau – Tiekėjas), iš šios įmonės įsigydavo autotransporto priemones. Bendradarbiavimas tarp įmonių pradėtas tik 2011 m., po to, kai Tiekėjo direktorius K. M. pateikė Bendrovei pasiūlymą dėl krovininių transporto priemonių įsigijimo. Bendrovė, įvertinusi Tiekėjo direktoriaus pateiktą informaciją apie siūlomų prekių būklę bei galimą pelną jas pardavus, nusprendė bendradarbiauti su Tiekėju. Visi transporto priemonių pirkimai buvo vykdomi remiantis Tiekėjo perduodama informacija – duomenimis apie automobilių techninę būklę, laikotarpį, per kurį jie gali būti pristatyti Bendrovei, Tiekėjo pageidaujamą kainą bei atsižvelgiant į kitas aplinkybes, galinčias turėti įtakos tolimesniam automobilių pardavimui. Bendrovei nusprendus įsigyti transporto priemones, jos Tiekėjo vairuotojų būdavo pristatomos į Bendrovės aikštelę. Prekių įsigijimą patvirtina išrašytos PVM sąskaitos faktūros bei tai, kad įsigytos transporto priemonės buvo toliau perparduodamos Turkmėnijos, Kirgizijos, Kazachstano, Baltarusijos, Rusijos fiziniams ir juridiniams asmenims, Lietuvos pirkėjams bei Lenkijoje įregistruotoms įmonėms.

Pažymima, kad, prieš sudarydama sandorius su Tiekėju, Bendrovė jai prieinamomis priemonėmis domėjosi kontrahento veikla, jo teisiniu statusu. Viešuose registruose buvo nurodyta, kad Tiekėjas veiklą vykdo nuo 2009 m., o PVM mokėtojo statusą įgijo 2011-06-17, buvo nurodyta, kad Tiekėjas turi darbuotojų. Negana to žiniasklaidos priemonėse buvo gausu informacijos apie Tiekėjo vadovą K. M. , jo nuo 1991 m. veikusių individualią įmonę, kurios pagrindinė veikla taip pat buvo automobilių pirkimas ir pardavimas, gabenimas iš užsienio. Bendrovės teigimu, jos savarankiškai surinkti duomenys apie Tiekėją ir jo vadovą nesudarė jokio pagrindo manyti, kad Tiekėjas gali dalyvauti sukčiavime PVM srityje, priešingai, surinkta informacija patvirtino tiek K. M. , tiek jo valdomos įmonės nepriekaištingą reputaciją.

Bendrovė nurodo, jog mokesstinis ginčas tarp jos ir mokesčių administratoriaus vyksta dėl aplinkybės, ar Bendrovė, sudarydama sandorius su Tiekėju, žinojo arba galėjo žinoti, kad jos kontrahentas dalyvauja sukčiavime PVM srityje. Toliau išdėstytos aplinkybės, Bendrovės teigimu, leidžia teigti, kad Inspekcijos teiginiai, kurias siekiama pagrįsti Bendrovės nesąžiningumą, ne tik nepatvirtina įrodinėjamų aplinkybių, bet ir prieštarauja LVAT ir ESTT praktikai, formuojamai analogiškose bylose. Taip pat, pasak Bendrovės, Inspekcijos sprendimas akivaizdžiai prieštarauja

MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintam įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) paskirstymui, MAĮ 32 straipsnio 7 punkte numatytam įpareigojimui, atliekant funkcijas, kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą, MAĮ 10 straipsnio bei Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 str. 2 bei 3 dalių nuostatomis.

Bendrovė, vadovaudamasi ESTT praktika teisės į PVM atskaitą bylose, taip pat dėl PVM neutralumo principo taikymo (1997-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96 *Molenheide* ir kt.; 2001-10-25 sprendimas byloje C-78/00 Komisija prieš Italiją; 2005-04-21 sprendimas C-25/03 *HE*; 2006-07-06 sprendimas byloje C-439/04 ir C-440/04 *Kittel* ir *Recolta Recycling*; 2015-04-23 sprendimas byloje C-111/14 *GST Serviz AG Germania*; 2015-07-09 sprendimas byloje C-183/14 *Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean*; 2008-05-08 sprendimas sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07 *Ecotrade*, 2010-09-30 sprendimas byloje C-392/109), atsižvelgdama į tai, jog dėl tolesnio Bendrovės iš Tiekėjo įsigytų krovinių transporto priemonių tiekimo tiek užsienio, tiek Lietuvos subjektams ginčo tarp Bendrovės ir mokesčių administratoriaus nėra, daro išvadą, kad Bendrovė įgyvendino 2006-11-28 direktyvoje 2006/112/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos bei ESTT praktikoje nurodytą PVM atskaitos taikymui būtiną reikalavimą – prekes naudojo apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti.

Taip pat nurodoma, jog antroji sąlyga, būtina siekiant pasinaudoti PVM atskaitos teise, yra tinkamos formos PVM sąskaitos faktūros turėjimas. Bendrovė mokesčių administratoriui yra pateikusi buhalterinės apskaitos dokumentus, įskaitant ir PVM sąskaitas faktūras, kuriuose užfiksuotas krovinių automobilių įsigijimas iš Tiekėjo bei atsiskaitymas už šias prekes. Skundžiamame sprendime patvirtinta, kad Bendrovė su Tiekėju už perduotas prekes atsiskaitė, įvardinant atsiskaitymo būdus. Mokesčių administratoriui Bendrovė pateikė ir transporto priemonių pirkimo–pardavimo sutartis, kurios, remiantis šių sutarčių 7 punktu, laikomos ir transporto priemonių priėmimo–perdavimo aktais. Pažymima, kad formos trūkumų pateiktuose dokumentuose mokesčių administratorius nenustatė, sutartys civiline tvarka nėra nugincytos. Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kad ji pateikė tiek su Tiekėju sudarytas pirkimo–pardavimo sutartis, tiek visus turimus buhalterinės apskaitos duomenis, kuriuose yra visi būtinieji rekvizitai, daro išvadą, kad pareiga įrodyti, jog šie apskaitos dokumentai neteisingi, t. y. kad sandoriai realiai neįvyko ar įvyko kitomis sąlygomis nei nurodyta, remiantis MAĮ 67 str. 1 dalimi, tenka mokesčių administratoriui.

Skunde nurodoma, jog, kaip minėta, ginčas tarp Bendrovės ir mokesčių administratoriaus yra kilęs dėl trečiosios teisei į PVM atskaitą reikšmingos aplinkybės – asmens žinojimo ar turėjimo žinoti apie dalyvavimą į sukčiavimą PVM srityje įtrauktame sandoryje. Bendrovės vertinimu, atsižvelgiant į minėtą ESTT praktiką, taip pat LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2012-04-23 sprendimą adm. byloje Nr. A-575-1686/2012, nagrinėjamu atveju būtina nustatyti, ar Bendrovė ėmėsi priemonių, siekdama įsitikinti, kad, sudarydama sandorius su Tiekėju, nebus įtraukta į veiklą, galimai susijusią su sukčiavimu PVM srityje. Tai yra esminė sąlyga, lemianti Bendrovės teisę pasinaudoti PVM atskaitos galimybe.

Bendrovė nurodo, jog, kaip jau buvo minėta, ji tikrintu laikotarpiu apskaitė 546 krovinių transporto priemonių įsigijimą iš Tiekėjo iš viso už 69 974 797,56 Lt. Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė ir buhalterinės apskaitos dokumentus, automobilių pirkimo–pardavimo sutartis, atsiskaitymą su Tiekėju patvirtinančius dokumentus. Prieš sudarydama sandorius su Tiekėju, Bendrovė tikrino jai prieinamus viešus registrus, domėjosi, ar Tiekėjas realiai vykdo veiklą, turi PVM mokėtojo kodą. Todėl, Bendrovės nuomone, galima teigti, jog Bendrovė ėmėsi pakankamų atsargumo priemonių, siekdama surinkti informaciją apie Tiekėją. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Bendrovė taip pat patikrino informaciją apie Tiekėją bei jo direktorių interneto paieškos svetainėse. Surinkta medžiaga patvirtino, kad Tiekėjas yra sėkmingai veiklą vykdanči įmonė. Vertinant teismų praktiką (pavyzdžiui, LVAT 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013), akivaizdžiai matyti, kad nepakankamas mokesčių mokėtojų rūpestingumas ir atidumas nustatomas tik tokiose situacijose, kur mokesčių mokėtojas akivaizdžiai aplaidžiai vykdo savo pareigas. Šiuo atveju nėra pagrįsto pagrindo teigti, kad Bendrovė savo pareigas vykdė aplaidžiai ar nesidomėję kontrahentų veikla.

Taip pat Bendrovė, atsižvelgdama į ESTT 2012-06-21 sprendimą sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 *Mahageben* ir *David*, teigia, kad nepagrįsti Inspekcijos teiginiai, jog Bendrovė jau

sandorių sudarymo metu galėjo žinoti apie tai, jog Tiekėjas nesumokės PVM į valstybės biudžetą. Nurodoma, jog Bendrovė neturėjo duomenų apie Tiekėjo finansinę būklę, galėjo tik numanyti, ar Tiekėjas parduoda transporto priemones ir kitiems asmenims, tačiau, negalėdama susipažinti su Tiekėjo vidiniais įmonės dokumentais ir buhalterine apskaita, neturėjo objektyvios galimybės pagrįstai teigti, kad Tiekėjas nevykdo mokesčių įsipareigojimų. Pažymima, kad Bendrovė, gavusi informaciją apie tai, kad Tiekėjas nevykdo mokesčių įsipareigojimų, kreipėsi į mokesčių administratorių, siekdama, kad jos turima mokesčio permoka būtų skirta Tiekėjo mokesčiai nepriemokai padengti. Ši aplinkybė akivaizdžiai pagrindžia Bendrovės sąžiningumą ir siekį užtikrinti, jog Tiekėjas tinkamai vykdytų mokesčių teisės aktuose numatytas prievolės.

Skunde nurodoma, jog Bendrovės nesąžiningumą sudarant sandorius mokesčių administratorius grindė ir tuo, kad Tiekėjo buhalterinėje apskaitoje kai kurių transporto priemonių pardavimas įformintas anksčiau, negu transporto priemonė buvo įsigyta. Šiuo atveju atkreipiamas dėmesys į tai, kad tokių atvejų per visą tikrintą laikotarpį iš viso nustatyta 45. Tuo tarpu Bendrovės buhalterinėje apskaitoje užfiksuota, jog iš Tiekėjo įsigytos 546 transporto priemonės. Taigi atveju, kai transporto priemonių įsigijimas buvo netinkamai įformintas, dalis tarp visų įsigijimų itin maža, vos 8 proc. Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad apskaitos klaidos šiuo atveju užfiksuotos Tiekėjo buhalteriniuose dokumentuose ir mokesčių administratorius nevertino, kokiomis aplinkybėmis buvo apskaitytas įsigijimas minėtais 45 atvejais.

Bendrovė, apibendrinama tai, kas išdėstyta, atsižvelgdama į skunde cituotą ESTT praktiką, daro išvadą, kad visos aukščiau aptartos aplinkybės ne tik pagrindžia, kad Bendrovė buvo sąžininga – nežinojo ir negalėjo žinoti apie Tiekėjo galimai vykdytą sukčiavimą, ir, prieš sudarydama sandorius bei jų metu, ėmėsi visų būtinų veiksmų, siekdama įsitikinti Tiekėjo sąžiningumu, bet ir patvirtina, kad Inspekcija nesivadovavo ESTT praktika dėl proporcingumo principo taikymo ir iš Bendrovės reikalauja tokių veiksmų atlikimo, kurių atlikti ji objektyviai negalėjo. Konstatuojama, kad Bendrovė, kaip mokesčių mokėtoja neturinti specialių įgalinimų tikrinti kitus ūkio subjektus, ėmėsi visų jai objektyviai prieinamų priemonių, siekdama išsiaiškinti, ar Tiekėjas yra PVM mokėtojas ir nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija, konstatuodama Bendrovės nesąžiningumą, taip pat rėmėsi FNTT Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus 2014-02-20 specialisto išvada Nr. 5-2/31 dėl Tiekėjo ūkinės finansinės veiklos laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2013-04-15 bei 2014-02-24 specialisto išvada Nr. 5-2/35 dėl Bendrovės ūkinės finansinės veiklos už laikotarpį nuo 2011-09-01 iki 2013-04-30. Bendrovė pažymi, kad nors teisės aktai nenustato ribojimo mokesčių administratoriui remtis ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotais duomenimis, tačiau šie duomenys, kaip ir kita mokesčių administratoriaus surinkta informacija, turi būti vertinami konkretaus mokesčio ginčo kontekste ir neturi aukštesnės įrodomosios galios. Pabrėžiama, kad Bendrovės atžvilgiu vis dar nėra priimtas apkaltinamasis nuosprendis minėtos ikiteisminės medžiagos pagrindu ar kitu teismo procesiniu dokumentu nėra nustatyta, kad Bendrovė padarė teisės pažeidimus.

Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad Inspekcijos sprendime cituojamoje FNTT ikiteisminio tyrimo medžiagoje nurodytos konkrečios įmonės, su kuriomis Tiekėjas, Bendrovės direktoriui tariamai tai žinant, galimai sudarė fiktyvius sandorius: „K1“, *II*, *SM2*, „M2“ bei „M2 Biz“. Tačiau pabrėžiama, kad šiuo atveju FNTT nustatytos aplinkybės neatitinka sandorių, kurių pagrindu Bendrovei apskaičiuotos papildomai mokėtinos sumos, aplinkybių. Nurodoma, jog Vilniaus AVMI nepateikė jokių duomenų, kad transporto priemonių tiekėjai, iš kurių Tiekėjas taip pat įsigijo transporto priemones: „M3“, „K2“, *WI* ir kiti, dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM, ar kad Bendrovė būtų žinojusi apie tariamą minėtų asmenų sukčiavimą PVM.

Be to, nurodoma, kad FNTT vykdyto tyrimo ir Bendrovės mokesčio patikrinimo metu vertintų sandorių sudarymo laikotarpiai nesutampa. Bendrovės mokesčio patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2011-06-01 iki 2012-09-30, o tuo tarpu specialisto išvados priimtos, įvertinus asmenų veiklą laikotarpiu nuo 2011-1-01 iki 2013-04-30. Mokesčių administratorius pateikė FNTT išvadų ištraukas ir neįvardino konkrečių sandorių, kuriuos tyrė FNTT, todėl, Bendrovės nuomone, remiantis vien ta aplinkybe, kad FNTT ir mokesčių administratorius vertina tų pačių asmenų veiklą, nėra pagrįsto pagrindo konstatuoti, jog tirti tie patys sandoriai. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, teigiama, jog mokesčių administratorius negali remtis vien FNTT pateiktoje medžiagoje išdėstytomis

aplinkybėmis ir privalo pateikti kitus duomenis, patvirtinančius, kad Bendrovė žinojo ar galėjo žinoti, kad Tiekėjas dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad, kaip jau minėta, Bendrovė transporto priemonės parduodavo Turkmėnijos, Kirgizijos, Kazachstano, Baltarusijos, Rusijos, Lietuvos bei Lenkijos pirkėjams. Atsižvelgiant į tai, akivaizdu, kad FNTT tyrimo, kurio metu, kaip nurodyta skundžiamame sprendime, analizuoti Bendrovės sandoriai su Rusijos Federacijos asmenimis, objektas nėra tapatus Bendrovės mokestinio patikrinimo metu tirtiems sandoriams.

Bendrovė skunde nurodo, jog Tiekėjo PVM įsiskolinimo valstybės biudžetui dydžio nustatymas yra reikšminga aplinkybė, apskaičiuojant ir Bendrovės į valstybės biudžetą mokėtinas sumas. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad mokesčių administratoriaus Bendrovei dėl sandorių su Tiekėju tariamo fiktyvumo apskaičiuota mokėtina PVM suma – 3 517 257,44 Eur, yra gerokai didesnė nei Tiekėjo turėtas PVM įsiskolinimas valstybės biudžetui. Atsižvelgiant į tai, kad, kaip nurodo Vilniaus AVMI, Bendrovės teisė pasinaudoti PVM atskaita kyla iš su Tiekėju sudarytų sandorių, akivaizdu, kad Tiekėjo iki likvidavimo turėtas įsiskolinimas valstybės biudžetui yra reikšminga aplinkybė, sprendžiant Bendrovės pareigų apimtį. Šios aplinkybės Inspekcija nevertino ir tai sudaro pagrįstą pagrindą atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą, kurio metu būtų analizuojamos ir tokios reikšmingos aplinkybės, kaip Tiekėjo turėto PVM įsiskolinimo dydis, šio įsiskolinimo dengimas bei Bendrovės vaidmuo, siekiant sumažinti Tiekėjo skolą biudžetui.

Be to, Bendrovė nurodo, jog mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės veiksmų Tiekėjo atžvilgiu metu nebuvo užfiksuota, jog Tiekėjas galimai sukčiauja PVM srityje ar netinkamai vykdo kitas teisės aktuose numatytas pareigas. Todėl daroma išvada, jog nėra pagrindo teigti, kad Bendrovė žinojo ir galėjo žinoti apie galimą Tiekėjo dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Taip pat, Bendrovės nuomone, nepagrįstas yra Inspekcijos teiginys, kad Tiekėjas buvo įsteigtas būtent fiktyviai nusikalstamai veiklai vykdyti ir Bendrovė galėjo apie tai žinoti, nes mokesčių administratorius, turėdamas diskrecijos teisę pasirinkti mokesčių mokėtojo kontrolės procedūrų kryptį, mastą ir objektą, tikrinimo procedūrų metu nenustatė, kad Tiekėjas galimai sukčiauja PVM srityje. Negana to, su šia įmone netgi buvo sudaręs mokestinės paskolos sutartį dėl laiku nesumokėto PVM, leido jam bankrutuoti supaprastinto proceso tvarka.

Bendrovės vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju pažeidė vienodo požiūrio ir PVM neutralumo principus, nes leido Tiekėjui pasinaudoti teise į PVM atskaitą, neginčijo teikiamų PVM deklaracijų ir jose taikytos PVM atskaitos, taip pat pripažino visus Tiekėjo deklaruotus sandorius su Bendrove. Pabrėžiama, kad Inspekcijos Tiekėjo bankroto procedūrų metu pateikti finansiniai reikalavimai, kuriuose Tiekėjui už su Bendrove sudarytus sandorius apskaičiuotas ne tik PVM, bet ir pelno mokestis, leidžia pagrįstai teigti, kad mokesčių administratorius pripažįsta minėtų šalių sandorių realumą. Tuo tarpu skundžiamame sprendime, siekiant pagrįsti Bendrovės teisės į PVM atskaitą ribojimą, teigiama, kad visi Bendrovės ir Tiekėjo sudaryti pirkimo–pardavimo sandoriai neįvyko tokiomis sąlygomis, kokias nurodo mokesčių mokėtojai. Bendrovė nurodo, jog pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (ESTT 2001-05-03 sprendimas byloje C-481/98; 2005-05-26 sprendimas byloje C-498/03; 2008-04-10 sprendimas byloje C 309/06; 2011-03-03 sprendimas byloje C 41/09).

Skunde Bendrovė nurodo, jog ji nuo pirmojo Kauno AVMI vykdyto mokestinio tyrimo pradžios bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė visą prašomą informaciją. Negana to, vykdomo mokestinio patikrinimo metu Bendrovė, įgyvendindama MAĮ 67 str. 2 dalyje numatytus įpareigojimus, pati kreipėsi tiek į Tiekėją, tiek į kitas su Tiekėju bendradarbiavusias įmones, pavyzdžiui, Lenkijos įmonę SM2, prašydama pateikti papildomą informaciją apie sandorius su Tiekėju, jo veiklą, prekybos transporto priemonėmis vykdymą. Visą surinktą medžiagą Bendrovė perdavė mokesčių administratoriui – tiek vykdytų derybų metu, tiek teikdama pastabas dėl patikrinimo akto ar skundus. Tačiau nei Vilniaus AVMI, nei Inspekcija į Bendrovės pateiktus duomenis visiškai neatsižvelgė ir jų nevertino, formaliai nurodydamos, kad nėra pagrindo atsižvelgti į Bendrovės argumentus ar papildomai pateiktus dokumentus. Bendrovės manymu, tokia Inspekcijos, kaip mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, pozicija prieštarauja konstituciniams teisingumo bei protingumo principams ir LVAT plėtojamai praktikai. Tokiu būdu

paneigiama galimybė Bendrovei įgyvendinti MAĮ 67 str. 2 dalyje numatytą pareigą pagrįsti, kodėl mokesčių administratoriaus pozicija bei apskaičiuotos sumos yra neteisingos.

Taip pat nurodoma, jog tai, kad Inspekcija aplaidžiai nagrinėjo kilusį mokesstinį ginčą, nevertino surinktų įrodymų viseto ir tendencingai neatsižvelgė į Bendrovės teikiamą informaciją, patvirtina tai, kad skundžiamame sprendime yra pažodžiui cituojamas Vilniaus AVMI sprendimas. Pažymima, kad Inspekcijos sprendime pateikiamas ne analogiškas faktinės situacijos vertinimas, o tiesiogiai perrašomas Vilniaus AVMI sprendimas (pavyzdžiui, Inspekcijos sprendimo 5 psl., Vilniaus AVMI sprendimo 3 psl.). Šį teiginį patvirtina ir tai, kad Inspekcija sprendime pasisako dėl aplinkybių, kurias neva Inspekcijai pateiktame skunde nurodė Bendrovė (Inspekcijos sprendimo 9 psl.), tačiau priešingai nei teigia Inspekcija, Bendrovės pateiktame skunde dėl šių aplinkybių apskritai nebuvo pasisakyta.

Bendrovė, apibendrinama tai, kas išdėstyta, įvertinusi skundžiamo Inspekcijos sprendimo teiginius, daro išvadą, jog akivaizdu, kad šiuo atveju nenustatytas aplinkybių visetas, kuris leistų teigti, jog Bendrovė, sudarydama transporto priemonių įsigijimo sandorius, žinojo ar galėjo žinoti apie Tiekėjo sukčiavimą PVM srityje. Mokesčių administratorius tinkami neįgyvendino MAĮ 67 str. 1 dalyje bei VAĮ 3 str. 1 d. 2 punkte įtvirtintų įpareigojimų, o Inspekcijos priimtas sprendimas prieštarauja ESTT bei LVAT formuojamai praktikai.

Bendrovė, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, prašo Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) panaikinti Inspekcijos 2016-06-14 sprendimą Nr. 69-71.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas vyksta dėl Bendrovės teisės atskaityti 3 517 257,44 Eur (12 144 386,50 Lt) pirkimo PVM pagal UAB „T1“ vardu 2011-06-01–2012-09-30 laikotarpiu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už šiuose dokumentuose nurodytas transporto priemones, mokesčių administratoriui konstatavus, jog PVM sąskaitose faktūrose įformintos ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir UAB „T1“ realiai neįvyko tokiomis aplinkybėmis, kurios atvaizduotos šiuose buhalterinės apskaitos dokumentuose, o Bendrovė buvo nesąžininga, nes sudarydama ginčo sandorius su UAB „T1“, žinojo, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

Vietos mokesčių administratorius 2016-01-21 patikrinimo akte Nr. (4.65) FR0680-34, remdamasis ikiteisminio tyrimo medžiaga bei Bendrovės pateiktais dokumentais, taip pat kita patikrinimo metu surinkta medžiaga, nustatė, kad UAB „T1“ vardu išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, kuriose įformintas prekių (546 transporto priemonių) pardavimas Bendrovei už 57 830 411,06 Lt ir 12 144 386,50 Lt PVM (iš viso už 69 974 797,56 Lt). Vilniaus AVMI kritiškai įvertino deklaruotas ūkines operacijas pagrindžiančius dokumentus, patikrinimo akte konstatuodama, kad ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir UAB „T1“ pagal 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 iš UAB „T1“, nurodytos šios įmonės vardu išrašytais PVM sąskaitose faktūrose, nebuvo perkamos, todėl Bendrovei nebuvo leista atskaityti 12 144 386,50 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T1“ vardu išrašytus apskaitos dokumentus. Inspekcija, ginčijamame sprendime konstatavusi, kad Bendrovė jokių patikimų ir pakankamų įrodymų, jog UAB „T1“ vardu išrašytais PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos įvyko šiose sąskaitose nurodytomis sąlygomis, nepateikė, patvirtino vietos mokesčių administratoriaus nurodymą sumokėti 12 144 386,50 Lt PVM ir su juo susijusias sumas.

Bendrovė su tokia Inspekcijos pozicija nesutiko nurodydama, kad jai prieinamomis priemonėmis domėjosi kontrahento veikla, jo teisiniu statusu. Bendrovė teigia įvykdžiusi 2006-11-28 direktyvoje 2006/112/EEB dėl PVM bendros sistemos bei ESTT praktikoje nurodytą PVM atskaitos taikymui būtiną reikalavimą – prekes naudojo apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, t. y. iš UAB „T1“ įsigytas krovines transporto priemones pardavė Lietuvos ir užsienio apmokestinamiesiems asmenims. Bendrovė, negalėdama susipažinti su UAB „T1“ vidiniais dokumentais ir buhalterine apskaita, neturėjo objektyvios galimybės teigti, kad UAB „T1“ nevykdo mokesčių prievolių. Gavusi informaciją apie kontrahento neįvykdytas mokesčines prievoles,

Bendrovė kreipėsi į Inspekciją su prašymu turimą mokesčio permoką įskaityti kontrahento mokesčiai nepriemokai padengti. Dėl Inspekcijos sprendime minimų FNNT specialisto išvadų Bendrovė pabrėžia, kad šie duomenys neturi aukštesnės įrodomosios galios, be to, Bendrovės atžvilgiu vis dar nėra priimtas apkaltinamasis nuosprendis minėtos ikiteisminės medžiagos pagrindu.

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 išdėstytus motyvus.

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota 2002-03-05 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 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei ją pakeitusios 2006-11-28 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 apibrėžiant (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.).

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.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013 akcentavo, kad trečiuoju minėtu atveju, kuomet nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, yra privalu įrodyti šias sąlygas: 1) jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM, 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviai 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.

Taigi Komisija toliau nuosekliai pasisako dėl abiejų minėto trečiojo atvejo, kuomet nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, sąlygų.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė į PVM atskaitą įtraukė 12144386,5 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už 546 transporto priemonių (vilkikų, priekabų, puspriekabių, sunkvežimių) įsigijimą. Transporto priemones, kurių įsigijimas įformintas pagal UAB „T1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, Bendrovė pardavė Turkmėnijos, Kirgizijos, Kazachstano, Baltarusijos, Rusijos fiziniams ir juridiniams asmenims, Lietuvos pirkėjams (viso parduotos 329 transporto priemonės) bei Lenkijoje įregistruotoms įmonėms, iš kurių pagrindiniai pirkėjai SM2 (parduoti 153 krovininiai automobiliai) ir AJ2 (parduoti 53 krovininiai automobiliai).

Nagrinėjant pirmąją minėtą sąlygą, 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, pažymėtina, kad, įvertinus byloje pateiktus tarp Bendrovės ir UAB „T1“ įvykusias ūkines operacijas pagrindžiančius dokumentus: sutartis, PVM sąskaitas faktūras, konstatuotina, jog minėtieji dokumentai yra formalaus pobūdžio, juose nurodomi duomenys nėra patvirtinti jokia kita objektyvia informacija.

Iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „T1“ neturėjo apyvartinių lėšų prekybai vykdyti, už įsigytas transporto priemones su UAB „T1“ tiekėjais atsiskaitydavo Bendrovė. Iš Bendrovės buhalterinėje apskaitoje atvaizduotos bendros 69 974 798,88 Lt sumos, sumokėtos už transporto priemones UAB „T1“, 47 643 997,83 Lt (68 proc.) pagal UAB „T1“ prašymus pervesta tiesiogiai UAB „T1“ tiekėjams, tik 14 094 537,84 Lt (20 proc.) sumokėta tiesiogiai UAB „T1“ (6 339 600,28 Lt pavedimu ir 7 754 937,56 Lt grynaisiais); 109 753,13 sudengta tarpusavio užskaitomis, 8 126 510,08 Lt pagal 2012-07-23 reikalavimo perleidimo sutartį sudengti tarpusavio įsiskolinimai, t. y. pirkėjo SM2 skola Bendrovei užskaityta padengti Bendrovės įsipareigojimą UAB „T1“. Paminėtina, kad FNTT apklausos metu tuometinis Bendrovės direktorius V. K. apie pastarąją 2012-07-23 reikalavimo perleidimo sutartį teigė nieko nežinantis. Įtariamojo apklausos protokole D. K. nurodė, kad sunkvežimiai buvo įgyjami iš tiesioginių pardavėjų ir atsiskaitymas vyko tiesiogiai su tomis įmonėmis. Atsiskaitymai vyko tik bankiniais pavedimais. Grynaisiais pinigais ir tik mažomis sumomis buvo kartais atsiskaitoma tik su UAB „T1“. Bendrovė nepagrindė, kodėl naudojosi UAB „T1“ kaip tarpininko paslaugomis, jeigu iš tiesų transporto priemonės buvo įsigyjamoms iš tiesioginių pardavėjų.

UAB „T1“ įregistruota juridinių asmenų registre, 2011-06-16 – PVM mokėtojų registre, nuo 2013-04-11 išregistruota iš PVM mokėtojų registro kaip nevykdanti ekonominės veiklos, nuo 2013-06-25 turi bankrutavusios įmonės statusą.

UAB „T1“ neturėjo darbuotojų, kurie galėtų užsiimti krovininių automobilių paieška, išskyrus direktorių K. M., kuris, pagal SODROS duomenis, dirbo dar dviejose kitose įmonėse. Šioje bendrovėje dirbo 2 vairuotojai ir 3 šaltkalviai. Taip pat UAB „T1“ neturėjo ir veiklos vietos užsiimti krovininių automobilių pirkimu–pardavimu – automobilių saugojimo aikštelės: jos nenuomojo, sutarčių dėl nuomos nebuvo sudariusi, pinigų už aikštelės nuomos paslaugas nemokėjo. Inspekcijos duomenų bazėje registruota UAB „T1“ veikla – krovininis kelių transportas (EVRK kodas – 494100).

UAB „T1“ neturėjo užsakymų krovininių automobilių paieškai, neturėjo pasiūlymų įsigyti krovininius automobilius. UAB „T1“ nepateikė dokumentų, patvirtinančių krovininių automobilių atgabenimą į Lietuvą, išskyrus kopijas registracijos liudijimų, jog įsigytos transporto priemonės buvo registruotos Lenkijoje. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad UAB „T1“ įsigyti automobiliai nebuvo registruojami jos vardu, o iš karto Bendrovės vardu.

Bendrovė nepateikė jokių papildomų dokumentų (prekių užsakymo, susirašinėjimo, pristatymo ar kitų dokumentų), susijusių su UAB „T1“ įformintais sandoriais.

Nustatyta, kad virš 90 proc. UAB „T1“ įformintų PVM apmokestinamų sandorių sudarė su Bendrove sudaryti transporto priemonių pardavimo sandoriai: laikotarpiu nuo 2011-09-01 iki 2011-12-31 pardavimai Bendrovei sudarė 91,5 proc. visų UAB „T1“ PVM apmokestinamųjų sandorių, laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-09-30 – 98 proc. Bendrovės įsiskolinimas UAB „T1“ nuolat augo. Bendrovės apskaityta skola UAB „T1“ 2012-02-29 sudarė 1 597 901,69 Lt; 2012-03-30 – 1 471 748,59 Lt; 2012-04-30 – 2 087 284,83 Lt; 2012-05-30 – 5 533 938,85 Lt; 2012-06-30 – 10 348 150 Lt. Pagal VMI duomenų bazėje esančią informaciją buvo nustatyta, kad Bendrovės kontrahento (UAB „T1“) PVM įsiskolinimas valstybės biudžetui 2012-09-12 sudarė 8 418 151,12 Lt (8 198 592,12 Lt mokesčio nepriemoka, 219 559 Lt – delspinigių), UAB „T1“ PVM nepriemoka valstybės biudžetui 2012-10-31 sudarė 10 713 255,12 Lt. Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog egzistuoja tiesioginis priežastinis ryšys tarp Bendrovės neįvykdyto atsiskaitymo su UAB „T1“ ir pastarosios PVM prievolės valstybei nevykdymo.

Iš byloje pateiktų dokumentų matyti, kad UAB „T1“ 2 transporto priemones pardavė Bendrovei 2 kartus, o 45 transporto priemonių pardavimą Bendrovei įformino anksčiau negu pati jas įsigijo iš savo tiekėjų. Bendrovės teiginiai, jog netinkamai įformintų transporto priemonių dalis yra labai nedidelė – tik 8 proc., šiuo atveju nėra reikšmingi, kadangi ši aplinkybė, nors ir nėra lemianti šiame mokesiniame ginče, tačiau rodo, kad dokumentai buvo surašomi formaliai, nes 45 transporto priemonių pardavimo netinkamas įforminimas negali būti traktuojamas kaip paprasčiausia korektūros klaida.

FNTT atliekamų ikiteisminių tyrimų metu nustatyta, kad sandoriai tarp UAB „T1“ ir Bendrovės realiai nevyko, o tik buvo forminami pirkimo–pardavimo dokumentai, siekiant mokesstinės naudos, t. y. susigrąžinti PVM. Specialisto išvadoje Nr. 5-2/31 nurodyta, jog „Bendrovė naudai įgyti svetimą turtą – grąžintiną PVM, taip pat išvengti privalomo mokėti PVM UAB „T1“ naudai, parengė fiktyvius dokumentus, juose suklastodami duomenis, susijusius su vilkikų pardavimu iš Lenkijos Respublikos įmonių, fiktyviai nusikalstamai veiklai vykdyti įsteigtai UAB „T1“, kuriai atsiranda prievolė mokėti PVM, realizavus vilkikus. Po to šie vilkikai, įforminus fiktyvius dokumentus, buvo parduoti Bendrovei bei vėliau Bendrovė vardu realiai šiuos vilkikus realizuodavo Rusijos Federacijos piliečiams, tuo įgydama teisę į grąžintiną PVM“.

UAB „T1“ vadovas K. M. ikiteisminio tyrimo metu patvirtino, kad jis nei įsigijo automobilius, nei juos pardavė, o tik vykdė kitų asmenų nurodymus, panaudodamas UAB „T1“ vardą ir pasirašydamas jam pateiktus dokumentus. Bendrovė turėjo UAB „T1“ antspaudą ir galėjo veikti prisidengdama UAB „T1“ vardu, t. y. Bendrovė disponavo UAB „T1“ dokumentais ir informacija. UAB „T1“ direktorius K. M. 2013-04-17 įtariamojo apklausos protokole paaiškino, kad paskelbus jo individualios įmonės bankrotą bandė užsidirbti dirbdamas su UAB „T1“, kurioje dirbo direktoriumi. Iš pradžių iš skolintų lėšų turėjo įsigijęs kelis vilkikus ir bandė teikti transporto paslaugas. Jis susipažino su lenku vardu P. ir M. K.. P. sakė, kad gali padėti versle paminėdamas,

kad K. M. i UAB „T1“ vardu reikės forminti vilkikų pirkimus pardavimus. K. M. paaiškinimu, sandoriai vykdavo tokiu būdu: „aš M. nurodymu nuvykdavau į M. nurodytą vietą kur buvo įforminami vilkiko pirkimo dokumentai, pagal kuriuos „T1“ įgydavo transporto priemonę, kuri būdavo lenkų vairuotojų nuvairuojama į UAB „A1“ aikštelę šalia Garliavos, kur ir susipažinau su D. K. ir jo tėvu V. K., tačiau ten visus reikalus tvarkė D.“ Atvarius vilkiką į Bendrovės aikštelę, K. M. paimdavo tranzitinius numerius ir juos atiduodavo D. K. i. Tada UAB „A1“ atlikdavo pervedimą į „T1“ sąskaitą ir K. M., paėmęs pinigus grynais DNB banke, atiduodavo M. K. M. teigia, kad M. už tokį K. M. darbą sumokėdavo jam nuo 100 iki 300 litų, kartais apmokėdavo gyvenimą viešbutyje Kaune. K. M. teigia, kad buvo nemažai atvejų, kai būdavo vykdomi susitarimai tarp Bendrovės ir UAB „T1“, kai Bendrovė vilkiko pardavėjui sumokėdavo tiesiogiai už UAB „T1“. „Aš netgi buvau palikęs „T1“ antspaudą D. K., kuris juo naudojosi. Vėliau aš nuvykdavau į UAB „A1“ ir iš D. paimdavau jau užpildytus dokumentus „T1“ vardu, kartais juos, jei reikėdavo, pasirašydavau ir vėliau parsiveždavau atgal namo ir paduodavau savo buhalteriiui“. Apie tai, kad „T1“ kaupiasi mokėtinas PVM, K. M. teigia žinojęs ir ne vieną kartą informavęs M., kuris žadėjo, kad vėliau padengs visus mokesčius. K. M. įtariamojo apklausos protokole išdėstytas sandorių aplinkybes, kad UAB „T1“ realiai vilkikų nei pirko, nei pardavė, aikštelės neturėjo ir iš UAB „A1“ nenuomavo, sutarčių dėl automobilių laikymo neturėjo, vilkikų nekaupė, tik pasirašydavo reikiamus dokumentus, 2013-04-17 taip pat patvirtino Kauno apylinkės teismo teisėjai, dalyvaujant prokurorui ir advokatui.

UAB „T1“ sandorių su II, kuri laikotarpiu nuo 2012-02-01 iki 2012-09-30 įformino vilkikų ir puspriekabių (viso 121 vnt.) pardavimą UAB „T1“, dirbtinumą įrodo ir medžiagoje esantis Lenkijos mokesčių administratoriaus paklausimas, kuriame nurodyta, kad Įmonės II teigimu, dalį transporto priemonių paėmė Lietuvos vairuotojai. Tuo tarpu UAB „T1“ direktorius K. M. operatyvaus patikrinimo metu nurodė, kad autotransporto priemones į Bendrovės aikštelę pristatė Lenkijos įmonių samdyti vairuotojai. Byloje nepateikta jokių dokumentų, pagrindžiančių UAB „T1“ iš II įsigytų transporto priemonių transportavimo iš Lenkijos į Lietuvą aplinkybes.

Paminėtina, kad Bendrovės patikrinimo metu buvo įvertinti ne tik Bendrovės pateikti dokumentai, FNTT prie LR VRM Kauno apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus parengta 2014-02-24 Specialisto išvada dėl Bendrovės ūkinės finansinės veiklos, 2014-02-20 Specialisto išvadoje dėl UAB „T1“ ūkinės finansinės veiklos nustatyti faktai, įtariamojo bei liudytojų apklausų protokolai, bet taip pat buvo remtasi Kauno AVMI mokesčių tyrimų metu surinkta informacija, Šiaulių AVMI ir Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija, Inspekcijos duomenų bazėse sukaupta informacija bei Bendrovės papildomai pateikta informacija.

Įvertinus su UAB „T1“ vardu įformintais dokumentais susijusią informaciją, duomenis, kuriais grindžiamas transporto priemonių perleidimas Bendrovei, konstatuotina, kad UAB „T1“ vardu įformintos ūkinės operacijos nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, tai yra UAB „T1“ šių prekių nebuvo įsigijusi ir jų nepardavė Bendrovei. Tokios išvados yra grindžiamos byloje surinktų įrodymų visuma: pateiktų sutarčių, priėmimo–pardavimo aktų analize; nustatytais duomenų neatitikimais; duomenimis apie tai, kad UAB „T1“ neturėjo resursų nurodytoms paslaugoms ir darbams atlikti (neturėjo darbuotojų, automobilių saugojimo aikštelės ir nebuvo sudariusi sutarties dėl jos nuomos); Bendrovė 68 proc. UAB „T1“ skirtų piniginių lėšų pervedė tiesiogiai pastarosios tiekėjams. Aplinkybė, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitytas transporto priemones pardavė užsienio valstybių ir Lietuvos pirkėjams, neįrodo, kad jos buvo įsigytos būtent iš UAB „T1“.

Todėl atsižvelgiant į aptartų aplinkybių visumą, konstatuotina, kad ginčo byloje nustatyta, jog Bendrovės kontrahentė (UAB „T1“) 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, nors ir atlikdama formalius deklaravimo veiksmus). FNTT Specialisto išvadoje Nr. 5-2/31 konstatuota, jog sandoriai tarp UAB „T1“ ir Bendrovės realiai nevyko, o tik buvo forminami pirkimo–pardavimo dokumentai, siekiant mokesstinės naudos, t. y. susigrąžinti PVM. Byloje taip pat yra pateikti duomenys, jog Bendrovės kontrahentė UAB „T1“ deklaravo mokėtiną PVM, išskirtą Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, tačiau jo nemokėjo. PVM skola biudžetui tikrintu laikotarpiu nuolat didėjo. Todėl dėl šių ūkinių operacijų nagrinėtina, ar byloje yra surinkta

pakankamai duomenų, jog Bendrovė žinojo / galėjo žinoti, kad jos nurodoma kontrahentė dalyvauja į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose.

Vertinant trečiojo atvejo, kuomet nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, 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 (sukčiauojama) PVM bei reikalauti iš pirkėjo įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį: duomenis apie tikrąjį ūkinės operacijos subjektą, suteikusį 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 prieitų 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 sukčiauojant, 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 sukčiauojant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumu (ten pat, 47 p.).

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 UAB „T1“ grindė sutartimis ir PVM sąskaitomis faktūromis, tačiau apskaitos dokumentais įformintos ūkinės operacijos neatitinka sutarčių nuostatų. Byloje pateiktos laikotarpiu nuo 2011-09-15 iki 2012-09-06 transporto priemonių pirkimo–pardavimo sutartys, pasirašytos Bendrovės ir UAB „T1“. Visose sutartyse nurodytos parduodamos prekės (transporto priemonės), jų kaina, bendra sutarties suma. Sutarčių 7 punkte numatyta, kad „ši sutartis yra taip pat ir transporto perdavimo – priėmimo aktas“. Sutarčių 9 punkte numatyta, kad „visi ginčai, susiję su šia sutartimi, sprendžiami derybose, nesusitarus – Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka“. Komisija atkreipia dėmesį į sutartyse numatytas apmokėjimo už prekes sąlygas: 2011-09-15 – 2011-10-20 sudarytose sutartyse (3 punkte) numatyta, kad „pirkėjas sumoka pardavėjui 2 straipsnyje nurodytą sumą prieš atsiimdamas prekę iš pardavėjo“; vėlesniu laikotarpiu sudarytose sutartyse numatyta, kad už prekes turi būti atsiskaitoma per 10 arba 30 darbo dienų; tačiau didžiojoje daugumoje po 2011-10-21 sudarytose sutartyse iš viso nenurodytas atsiskaitymo už prekes terminas („Pirkėjas sumoka pardavėjui 2 straipsnyje nuo pateiktos PVM sąskaitos faktūros, nurodytą sumą per d. d.“). Pastebėtina, kad sutartyse nenumatytos jokios sutarties sąlygų įvykdymo užtikrinimo priemonės, pvz., delspinigiai, baudos už pavėluotą apmokėjimą, pretenzijų dėl nekokybiškų prekių teikimo tvarka ir kt.

Byloje pateikta informacija patvirtina, kad Bendrovė disponavo ne tik informacija apie UAB „T1“ tiekėjus, bet ir jos dokumentais. Bendrovė Inspekcijai pateikė ne tik savo, bet ir pagrindinio prekių tiekėjo UAB „T1“ transporto priemonių įsigijimo dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atskirais atvejais pateikti PVM sąskaitų faktūrų originalai).

Bendrovė 2015-10-19 raštu Nr. (GL)-647 pateikdama papildomus dokumentus, jos nuomone, patvirtinančius UAB „T1“ veiklą, kartu pateikė UAB „T1“ susirašinėjimo su Bendrove kopijas. Susirašinėjimo turinys leidžia daryti išvadą, kad automobilių įsigijimo sandorius organizavo pati Bendrovė ir juose faktiškai dalyvavo, t. y. UAB „T1“ realiai nedalyvavo transporto priemonių pirkimo–pardavimo sandoriuose, o jos vardu buvo tik surašomi dokumentai.

Bendrovė kartu su skundais Inspekcijai ir Komisijai pateikė www.rekvizitai.lt tinklapyje skelbtą informaciją apie UAB „T1“ 2011-09-25 – 2012-09-14 dirbusių darbuotojų skaičių ir UAB „Creditreform Lietuva“ informaciją apie UAB „T1“ turtą ir finansus, statuso kitimą, juridinių asmenų registro duomenis ir kt. Komisija atkreipia dėmesį, kad ši informacija buvo atspausdinta iš interneto tinklapių atitinkamai 2012-09-18 ir 2012-09-14, t. y. Inspekcijai pradėjus kontrolės veiksmus Bendrovės atžvilgiu (2012-08-14 išrašytas pavedimas tikrinti Bendrovę Nr. AU2-17). Ginčo sandoriai su UAB „T1“ buvo sudaromi nuo 2011-09-15, todėl Bendrovės pateikta 2012 metų informacija apie kontrahentą, priešingai negu teigia Bendrovė, nepagrindžia jos sąžiningumo ir domėjimosi UAB „T1“ ir jos vykdoma veikla. Pastebėtina, kad Bendrovė nepateikė jokių dokumentų ar susirašinėjimo, iš kurio būtų matyti, koku būdu buvo randamos įsigytos transporto priemonės, kaip vyko derybos dėl transporto priemonių įsigijimo, kainos nustatymo, pristatymo sąlygų ir pan.

Komisija pažymi, jog byloje neginčijamai nustatyta, kad su UAB „T1“ tiekėjais dažniausiai atsiskaitydavo tiesiogiai pati Bendrovė, be to, UAB „T1“ direktoriaus teigimu, Bendrovė disponavo UAB „T1“ antspaudu ir dokumentais, kurie kontrolės veiksmų metu buvo pateikti Inspekcijai. Aukščiau išdėstytų aplinkybių visuma pagrindžia Bendrovės nesąžiningumą, t. y. žinojimą, jog dalyvauja PVM sukčiavime.

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 UAB „T1“ sukčiavo PVM srityje, t. y. UAB „T1“ 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 tokią ūkinę operaciją 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 (UAB „T1“) galėjimu parduoti krovinius automobilius, sąmoningas formalių sandorių su UAB „T1“ sudarymas, įprastinių ūkinės veiklos sąlygų neatitinkantis ūkinių operacijų dalyvių elgesys, vertintinos kaip įrodančios Bendrovės žinojimą / turėjimą žinoti apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

Inter alia, Komisijos vertinimu, iš bylos medžiagos matyti, kad šiuo atveju mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė Bendrovei suteikti teisę į PVM atskaitą, o teisinis pagrindas yra ne tik tai, kad, **1)** atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas, t. y. Bendrovė) 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, bet ir **2)** paties apmokestinamojo asmens (Bendrovės) sukčiavimas mokesčių srityje.

Komisijos nuomone, Bendrovės sukčiavimą, įgyjant teisę į PVM atskaitą, patvirtina tai, kad pati Bendrovė duodavo nurodymus UAB „T1“ dėl transporto priemonių PVM sąskaitų faktūrų išrašymo (t. y. kokias transporto priemones jose įrašyti), disponavo kontrahento antspaudu ir dokumentais, pati atsiskaitydavo su kontrahento tiekėjais. Bendrovės sukčiavimą, įgyjant teisę į PVM atskaitą, patvirtina ir pirminiai Bendrovės atstovų ir UAB „T1“ parodymai. Komisija dėl šių asmenų sprendime jau yra pasisakiusi, todėl papildomai paminėtina tik tai, kad K. M. ir D. K. pirminių parodymų turinys patvirtina Bendrovės atstovų *žinojimą* apie UAB „T1“ vykdomus fiktyviai atliktų darbų ir parduotų prekių buhalterinių dokumentų išrašymą ir *jų pačių dalyvavimą* tokio pobūdžio veikloje.

Aplinkybė, jog ikiteisminio tyrimo metu tiek K. M., tiek D. 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 mokesčių prievolių atsiradimui reikšmingų aplinkybių nustatymui galima remtis ir baudžiamajame byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal Lietuvos Respublikos baudžiamąjį proceso kodeksą tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami. Šie duomenys yra tiriama ir vertinami ne baudžiamąjį 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.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, kad Bendrovė neįrodė aptartose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotų ūkinių operacijų tarp Bendrovės ir UAB „T1“ 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 (UAB „T1“) sukčiavimą PVM. Priešingai, bylos duomenys patvirtina, kad Bendrovė ne tik žinojo apie kontrahentės (UAB „T1“) sukčiavimą PVM, bet ir pati jame dalyvavo (duodavo nurodymus UAB „T1“). Bendrovė nepateikė (nenurodė) jokių objektyvių duomenų (įrodymų), paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, pagrindžiančias jos nesąžiningumą. Todėl pagrįstai pripažinta, jog Pareiškėja neįgijo teisės į 3 517 257,44 Eur PVM atskaitą pagal UAB „T1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už tariamai parduotas transporto priemones.

LVAT yra išaiškinęs, jog, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių

mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padaryta išvada. Apsiribojimas vien teiginiais, atskirtimeis, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2011-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010). Mokesčių administratorius surinko įrodymus, patvirtinančius, kad Bendrovė, sudarydama sandorius su UAB „T1“, dalyvavo PVM sukčiavime ir atsižvelgiant į minėtas faktines aplinkybes negalėjo nežinoti apie savo dalyvavimą sukčiavime, todėl teisė į PVM atskaitą turi būti paneigta (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013, LVAT 2015-01-27 nutartis adm. byloje Nr. A-A-176-556/2015, LVAT 2015-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-1505-438/2015, LVAT 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015), be to, kaip minėta, surinkti įrodymai pagrindžia ir tai, jog pati Bendrovė sąmoningai dalyvavo PVM sukčiavime.

Bylos medžiaga patvirtina Bendrovės siekį perimti dalį UAB „T1“ skolos biudžetui 37 200 Lt sumai, tačiau Bendrovei neteisingai užpildžius prašymą, Bendrovės permokos įskaitymas UAB „T1“ nepriemokai padengti nebuvo atliktas. Bendrovė 2012-05-15 Kauno AVMI pateikė prašymą įskaityti PVM mokesčio permoką 37200,00 Lt sumai, nurodydama mokėtojo kodą 302452345, t. y. UAB „T1“ kodą. Kauno AVMI 2012-05-17 sprendimu Nr. 1144516 nusprendė neįskaityti PVM skirtumo 37 200 Lt UAB „T1“ vadovaudamasi Inspekcijos viršininko 2004-12-7 įsakymu Nr. VA-186 5 punkto nuostatomis (neteisingai užpildytas prašymas). Sprendime nurodyta, kad sprendimas gali būti skundžiamas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Komisija pažymi, kad Bendrovė prašymo netikslino, Inspekcijos sprendimo neginčijo, todėl jos siekis perimti dalį UAB „T1“ skolos vertintinas kaip tikrųjų ketinimų neatspindintis formalus veiksmas, nesukėlęs jokių pasekmių UAB „T1“ mokestinėms prievolėms.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Taigi nustatius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustatius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, paneigiančių Bendrovės teisę į 3 517 257,44 Eur PVM atskaitą – MAĮ 67 str. 1 dalis vykdyta tinkamai. Tuo tarpu Bendrovė nepateikė Inspekcijos išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-06-14 sprendimą Nr. 69-71.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 straipsnio 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 mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene