



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „M1“ 2017-10-02 SKUNDO NR. 24**

2017 m. gruodžio 4 d. Nr. S-245 (7-211/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovės

mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja
Ramutei Matkevičienei
K. J. ,
L. N.
A. A.

2017 m. spalio 24 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „M1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-10-02 skundą Nr. 24 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-09-08 sprendimo Nr. 69-94, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2017-06-19 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-240, kuriuo nurodyta Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 50210 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 22119,41 Eur PVM delpinigių, 10 proc. 5021 Eur PVM baudą.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI, patikrinusi Pareiškėjos PVM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2011-08-01 iki 2012-05-31, nustatė, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2011-08-01 iki 2012-05-30 įformino 420048 kg prekių (armatūros ir apvalaus plieno) įsigijimą iš UAB „S2“ (toliau – Įmonė) už 998913,12 Lt, iš jų 173365,09 Lt PVM, pagal 18 vnt. PVM sąskaitų faktūrų, kurios įtrauktos į pirkimo dokumentų registrą. Pareiškėja PVM sąskaitose faktūrose išskirtas 173365,09 Lt PVM sumas įtraukė į atitinkamų laikotarpių PVM atskaitą.

Nurodoma, jog Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdyba (toliau – FNTT) atliko Pareiškėjos kontrahento UAB „S2“ ir su ja susijusių asmenų išteisinį tyrimą baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-02042-13, Klaipėdos apygardos prokuratūra surašė kaltinamąjį aktą ir bylą perdavė Klaipėdos miesto apylinkės teismui. Šiaulių AVMI konstatavo, jog surinko įrodymus, patvirtinančius, kad Pareiškėja, sudarydama sandorius su Įmone, negalėjo nežinoti, jog sandoriai, kuriais remiamasi siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, susiję su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu, todėl apribojo Pareiškėjos teisę į 50210 Eur PVM atskaitą. Pareiškėjai 2017-04-27 patikrinimo akte Nr. FR0680-183 (toliau – Patikrinimo aktas) papildomai apskaičiuota 50210 Eur (173365,09 Lt) PVM. Šiaulių AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi pateiktas Pareiškėjos pastabas, 2017-06-19 sprendimu Nr. (44.1) FR0682-240 (toliau – Sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą

ir, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 str. 1 d. 2 p., 97 str. 2 d., 132 str. 2 d. 1 p., Lietuvos Respublikos PVM įstatymo (toliau – PVMĮ, 2002-03-05 redakcija Nr. IX-751) 58 str. 1 d. 1 p., 64 str. 1, 9 str., 123 str. 1, 2 d., nurodė Pareiškėjai sumokėti 50210 Eur PVM, 22119,41 Eur PVM delspinigius, 10 proc. 5021 Eur PVM baudą.

Inspekcijos tvirtinimu, mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar Šiaulių AVMI surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja, įsigydama prekes iš Įmonės, žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad Įmonė nesumokės PVM į biudžetą bei, kad minėtų ūkinių operacijų metu Pareiškėja elgėsi nesąžiningai, dėl ko prarado teisę į 50210 Eur PVM atskaitą.

Inspekcija sprendime cituoja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-02-05 nutartį adm. byloje Nr. A602-705/2013, kurioje teismas pasisakė dėl apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą ribojimo. Nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius įrodinėjo ir vertino vieną iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) nurodomų PVM atskaitą ribojančių aplinkybių, tai yra pareiškėjo žinojimą / turėjimą žinoti (sąžiningumą), kad jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Nurodoma, jog Šiaulių AVMI, atlikusi Pareiškėjos sandorių su Įmone tyrimą, nustatė šias svarbias aplinkybes (Patikrinimo akto 2–10 psl., Sprendimo 2–10 psl.):

1) Pareiškėjos 2011 m. pirkimo sutarčių registre yra užregistruota 2011-08-09 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. SS-MP-08/11 (lietuvių kalba) su Įmone dėl prekių įsigijimo (prekių pavadinimas nenurodytas). Sutarties sudarymo vieta nurodyta Šiauliai. Pardavėjo – Įmonės atstovu nurodytas direktorius S. P. , Pareiškėjos vardu sutartį pasirašė ne sutartyje įrašytas „komercijos direktorius“ (pavardė nenurodyta), bet uždėjo savo vardinį antspaudą ir pasirašė Šiaulių skyriaus direktorius D. S. . Įmonė sutartyje nurodė savo el. pašto adresą: (duomenys neskelbtini) ir *Danske Bank* Lietuvos filiale atidarytą banko sąskaitą LT(duomenys neskelbtini). Sutarties 2.4 punkte numatyta, kad pardavėjas užsakytas prekes pristato pirkėjo nurodytu adresu Lietuvos Respublikos teritorijoje, 3.2 punkte nurodyta, kad už gautas prekes pirkėjas privalo sumokėti per 5 dienas nuo prekių gavimo (Pareiškėjos 2011 m. pirkimo sutarčių registras, 2011-08-09 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. SS-MP-08/11);

2) Pareiškėja nuo 2011-08-01 iki 2012-05-30 įformino 420048 kg prekių (armatūros ir apvalaus plieno) įsigijimus iš Įmonės už 998913,12 Lt, iš jų 173365,09 Lt PVM pagal 18 vnt. PVM sąskaitų faktūrų, kurios įtrauktos į pirkimo dokumentų registrą. Pareiškėja PVM sąskaitose faktūrose išskirtas 173365,09 Lt PVM sumas įtraukė į atitinkamų laikotarpių PVM atskaitą (pirkimo dokumentų rejestras, PVM sąskaitos faktūros: 2011-08-09 serija SOLOS Nr. 019, 2011-09-25 serija SOLOS Nr. 23 ir kt., Pareiškėjos prekių įsigijimo iš Įmonės suvestinė);

3) Pareiškėja buvo pagrindinė prekių pirkėja iš Įmonės, nes jai per laikotarpį nuo 2011-08-09 iki 2012-05-11 buvo išrašyta 18 PVM sąskaitų faktūrų, išrašytų sąskaitų numeriai nuo 19 iki 65 su 1-5 skaičių tarpais. Įmonė Pareiškėjai sąskaitas išrašė ne chronologine (eilės) tvarka, pvz., 2012-01-16 išrašyta sąskaita, kurios Nr. 055, 2012-03-16 išrašyta sąskaita, kurios Nr. 059, o 2012-03-26 išrašyta sąskaita, kurios Nr. 056. Kai kuriose išrašytose sąskaitose Įmonės direktoriaus pavardė S. P. nenurodyta, yra tik parašas ir anspaudas (PVM sąskaitos faktūros);

4) 2011 m. Pareiškėja pervedė lėšas bankiniais pavedimais 607593,16 Lt iš jų: 456757,23 Lt į Įmonės sutartyje nurodytą banko sąskaitą Nr. LT(duomenys neskelbtini), esančią *Danske Bank* Lietuvos filiale, ir 150835,93 Lt į nuo 2011-11-10 PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sąskaitą LV(duomenys neskelbtini), esančią AB SEB banko Latvijos filiale. 2012 m. Pareiškėja pervedė lėšas (391319,96 Lt) bankiniais pavedimais į minėtą Įmonės banko sąskaitą, esančią AB SEB Banko Latvijos filiale (banko sąskaitų išrašai);

5) Įmonės akcijos nuo 2011-04-20 iki 2012-10-07 100 proc. priklausė Latvijos piliečiui S. P. , nuo 2012-10-08 – Baltarusijos piliečiui N. K. . 2014-12-23 Baltarusijos Respublikos Tardymo komiteto Mogiliovo tarprajoninio skyriaus apklausos metu N. K. paaiškino, jog apie tai, kad jis esąs Įmonės akcininku sužinojęs tik šios apklausos metu, kokia tai įmonė ir kokią vykdo veiklą taip pat nežino. Įmonės direktorius nuo 2010-07-20 iki 2011-04-18 – A. Ž. , nuo 2011-04-20 iki

2012-10-17 – S. P. , nuo 2012-10-18 – N. K. . Įmonė 2011-04-14 įregistruota PVM mokėtoja, 2013-05-17 išregistruota iš PVM mokėtojų registro mokesčių administratoriaus iniciatyva, nes nevykdė ekonominės veiklos ir įsigijimų iš kitų ES valstybių. Įmonėje per laikotarpį nuo 2011-04-20 iki 2012-10-16 buvo įdarbintas tik vienas darbuotojas direktorius S. P. (Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-05-18 patikrinimo pažyma Nr. (8.6) FR0681-37 (toliau – Patikrinimo pažyma), 1 psl., Inspekcijos 2016-11-16 raštas Nr. (41.2E)S-6774, 2014-12-23 liudytojo apklausos protokolas);

6) S. P. nurodė, jog maždaug septynerius metus dirbo pas A. P. (pakeista pavardė į B.) SIA „R1“ laivo tiekėju (5 priedas). A. P. (B.) jam pasiūlė tapti Įmonės atsakingu darbuotoju, už tai jam pažadėjo atlygį. S. P. paaiškino, kad jo pareiga buvo atvykti į AS „L1“ (toliau – Latvijos įmonė) ir ten gauti prekes ir važtaraščius, po to važtaraščius turėjęs perduoti vairuotojui, kuris perveždavo iš Latvijos įmonės gautas prekes. Lietuvoje buvo paruošti dokumentai, kad S. P. taptų Įmonės atsakingu darbuotoju, šiuos dokumentus turėjo asmuo, vardu Birgita. S. P. visus gautus sąskaitos atidarymo dokumentus ir internetinės bankininkystės prisijungimo kodus perdavė buhalterii Raimondui, kurio įmonė UAB „F1“ (registruota Klaipėdoje) tvarkė Įmonės apskaitą. S. P. apklausos metu paaiškino, kad jis jokių sandorių Įmonės vardu nevykdė, kad neturėjo jokių žinių vadovauti įmonei ir užsiimti verslo darymu, ir dar Lietuvoje. Teigė, kad pranešus A. P. arba A. R. porą kartų vyko į Lietuvą ir pas Raimondą pasirašė kažkokius dokumentus, tačiau kokie tai buvo dokumentai, teigė nežinąs, nes nemoka lietuvių kalbos, mano, kad dokumentus Įmonės vardu pasirašė koks nors kitas asmuo, suklustodamas jo parašą, teigė niekada neturėjęs Įmonės buhalterinių dokumentų. S. P. paaiškino, kad jam pranešė (nepamena kada), kad Įmonė parduodama kitam asmeniui ir jis privalėjo nuvykti į Lietuvą ir pasirašyti dokumentus, todėl, nuvykus į Lietuvą, Birgita jam davusi pasirašyti kažkokius dokumentus, tačiau dokumentų turinio nežinąs, nes nemoka lietuvių kalbos (Klaipėdos AVMI 2016-03-01 patikrinimo aktas Nr. (8.6) FR0680-163 (toliau – Aktas), 4 psl., 2014-10-08 liudytojo apklausos protokolas);

7) A. B. nurodė, kad Įmonę realiai įsigijo ir valdė I. S. , tik jis I. S. pavedimu ir už jo pinigus Įmonę pirko. A. B. paaiškino, kad I. S. dirbo Latvijos įmonėje ir pasinaudodamas savo pareigomis ir ryšiais vykdė metalo gaminių pardavimus, tame tarpe ir į Lietuvą, kad galėtų sumažinti prekių kainą, jam buvo reikalingos įmonės, kurių vardu buvo sudaromi tariami prekių pirkimo pardavimo sandoriai ir tokiu būdu išvengiama PVM sumokėjimo. I. S. jam parduodavo iš Latvijos įmonės metalo gaminius pigiau nei rinkos kaina Latvijoje. A. B. paaiškino, kad jo vadovaujamos Latvijos įmonės SIA „V1“, SIA „B1“ pirkdavo metalą tiesiai iš Latvijos įmonės, tačiau I. S. pardavimą įformindavo Įmonės vardu, t. y. metalas tariamai buvo išvežamas į Lietuvą ir jo bendrovės SIA „V1“, SIA „B1“ metalą tariamai įsiveždavo iš Lietuvos, nors prekės faktiškai nebuvo gabenamos, o tik buvo klastojami krovinio gabenimo važtaraščiai (Aktas, 4 psl., 2014-07-25 liudytojo apklausos protokolas);

8) I. S. paaiškino, kad su A. P. (pakeista pavardė į Belovs) jis susipažino Liepojoje. Apie Įmonę sužinojo dirbdamas Latvijos įmonėje, tačiau su šia bendrove teigė asmeniškai jokių sandorių nesudarinęs (Aktas, 4 psl., 2014-08-21 liudytojo apklausos protokolas);

9) UAB „U2“ ir UAB „P2“ realiai veiklos nevykdė, prekės Įmonei nebuvo parduotos, o tik buvo surašyti apskaitos dokumentai, kurie padėjo Įmonei suformuoti PVM atskaitą ir ją sudengti su apskaitytu pardavimo PVM dėl įformintų pardavimo sandorių Pareiškėjai ir kitoms Lietuvos įmonėms (Patikrinimo pažymos 2–6 psl.);

10) Įmonė įformino prekių (armatūros) įsigijimą iš Latvijos įmonės pagal 2011-05-02 sutartį SLL-1. Armatūros gabenimo paslaugas atliko prekių vežėjas Latvijos įmonė SIA „B1“ (išregistruota iš PVM mokėtojų 2013-05-27). Pateiktuose prekių gabenimo dokumentuose nurodytas prekių pardavėjas ir prekių pakrovimo vieta – Latvijos įmonė, prekių iškrovimo vieta: (duomenys neskelbtini) (Pareiškėjos Šiaulių skyriaus veiklos vykdymo vieta), kad kroviny s gautas CMR 24 langelyje yra Įmonės uždėtas anspaudas ir parašas (pasirašiusio asmens pavardė nenurodyta, Inspekcijos 2016-11-17 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (41.2) FR0686-2235, 8 psl.);

11) Pareiškėjo darbuotojas D. U. paaiškino, kad armatūra buvo pristatoma į sandėlį Šiauliuose su sąskaita faktūra, transportavimo važtaraščiai su informacija apie mašiną ir vairuotoją nebuvo teikiami, todėl šių duomenų jis nežino (D. U. 2012-11-20 paaiškinimas Nr. 26);

12) D. U. paaiškino, kad prekių sertifikatai buvo pateikiami su prekėmis, PVM mokėtojo registracijos pažymėjimus ir kitus rekvizitus prašo pateikti savo pirkėjų, iš tiekėjų jokių dokumentų, išskyrus sąskaitas faktūras ir atitikties sertifikatus, neprašo pateikti ir to daryti neprivalo. Asmens, su kuriuo bendrauta, vardo tiksliai nebeprisimena, buvo rusiškas, užsakymai buvo derinami el. paštu, telefonu. D. U. nurodė, jog telefoniniai pokalbiai vyko rusų kalba, ne jam spręsti, ar žmogus tinkamas eiti pareigas kitoje įmonėje, sandorius vykdžiusių asmenų (atstovų) asmens tapatybę patvirtinančių dokumentų neturi, nes jų nėra reikalaujama. Jis žinojo, kad prekių gamintojas Latvijos įmonė, apie kitus partnerius nesidomėjo. Prekės buvo pristatomos autotransportu į sandėlį, tokia informacija buvo neregistruojama, prekes pristatydavo su sąskaita faktūra, kurias priimdavo sandėlyje, prekes iškraunant dalyvavo sandėlio darbuotojai, nebuvo reikalaujama pasirašyti apie gautas prekes, pasirašydavo sandėlio vedėjas arba vadybininkas. Neigiamos informacijos apie Įmonę Internetu nebuvo (D. U. 2016-10-26 paaiškinimas).

Taigi, Inspekcijos tvirtinimu, sutiktina su pozicija (Akto 25, 26 psl., Patikrinimo akto 9, 10 psl., Sprendimo 7–9 psl.), jog Įmonė pati pristatydavo prekes ir daugeliu atvejų prekes siūlydavo pigiau nei rinkos kaina, sutartis dėl prekių tiekimo buvo sudaryta Įmonės iniciatyva, sutartyje neaptarta, kokių prekių tiekimui ji sudaryta, Įmonė pristatydavo prekes kartu su užpildytais apskaitos dokumentais, buvo naujai įregistruota PVM mokėtoja prieš sandorių sudarymą (įregistruota PVM mokėtoja 2011-04-14), direktorius buvo Latvijos gyventojas, nemokantis lietuvių kalbos, nors pasirašinėjo PVM sąskaitas faktūras, sutartį, surašytus lietuvių kalba, už prekes pinigai buvo pervedami į Latvijoje nurodytą banko sąskaitą, kuri nebuvo nurodyta sutartyje, o tik vėliau nurodyta išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, Įmonė nepateikė informacijos apie metalo gaminių užsakymus, vežėjus, transporto priemones, todėl pridėtinė vertė parduodant prekes Pareiškėjai PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis nebuvo sukurta bei realizuota ir pagrįstai apribota teisė į 173365,09 Lt PVM atskaitą.

Apibendrinant, pasak Inspekcijos, galima teigti, jog Pareiškėja nesilankė Įmonės buveinėje, nesidomėjo jos vykdoma veikla, ar patikima, kaip organizuoja ir atlieka darbą, ar turi samdomų darbuotojų, nesidomėjo įmonės atstovais prisistačiusių asmenų tapatybėmis, jų įgaliojimais. Neatliko kitų veiksmų, kurie parodytų, kad elgtasi laikantis paprasčiausios verslo logikos, apsiribojant žinojimu, kad nėra neigiamos informacijos Internetu, todėl formalių apskaitos dokumentų rekvizitų buvimas nesudaro pagrindo teigti, kad Pareiškėja teisės į PVM atskaitą prasme santykiuose su įmonėmis elgėsi sąžiningai. Taigi, sutiktina su pozicija (Patikrinimo akto 10 psl., Sprendimo 9 psl.), jog Pareiškėjos elgesys vertintinas kaip žinojimas ar galėjimas žinoti, kad ji dalyvauja sukčiavime PVM srityje, t. y. viena iš LVAT suformuotoje praktikoje nurodytų sąlygų, ribojančių teisę į PVM atskaitą.

Sprendime nurodoma, jog ginčijamu atveju mokesčių administratorius nustatė aplinkybes, kurios įrodo, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tomis aplinkybėmis, kaip atvaizduota buhalterinės apskaitos dokumentuose (nors prekės įsigytos, tačiau ne iš to verslo subjekto, kuris nurodytas ginčijamose PVM sąskaitose faktūrose), todėl tikrąjį šių ūkinių operacijų turinį turėtų pagrįsti mokesčių mokėtojas. Jam taip pat tenka pareiga įrodyti, kad elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų protingų priemonių, siekdamas įsitikinti, jog nedalyvauja PVM sukčiavime. Nesutikdama su šiuo mokesčių administratoriaus pateiktu papildomai apskaičiuotų PVM sumų pagrindimu, Pareiškėja turėjo pateikti savo įrodymus, kurie paneigtų Inspekcijos pateiktą pagrindimą ir įrodytų, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis ūkinės operacijos vis tik įvyko ir kad atitinkamai šios PVM sąskaitos faktūros vis tik turi juridinę galią. Tuo tarpu Pareiškėja neįvardijo bei nepateikė įrodymų, kuriais remiantis būtų galima paneigti Inspekcijos nustatytas aplinkybes.

Inspekcija sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų, jog patikrinimo metu jokios nusikalstamos veikos dėl jos veiksmų, vykdant ūkines operacijas, nenustatyta. Pažymi, jog baudžiamasis procesas vyksta baudžiamuoju įstatymu nustatyta procesine forma dėl pareiktų kaltinimų padarius konkrečias nusikalstamas veikas, kurių sudėtyt įtvirtintos Baudžiamajame kodekse (Baudžiamojo proceso kodekso (toliau – BPK) 225 str.). Neabejotina, jog kartais baudžiamoji atsakomybė už mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimus bei administracinė atsakomybė gali sutapti. Tačiau vien neįrodžius asmens

nusikalstamos veikos dar negalima teigti, jog nebus įrodyti jo mokesčiai pažeidimai, kurių sudėtytys nebus įtvirtintos baudžiamajame įstatyme bei kurių įrodinėjimui nebus taikomi standartai, lygiaverčiai įtvirtintiems BPK (LVAT 2013-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1105/2013). Šiuo atveju nusikalstamos veikos nustatymo ir baudžiamosios atsakomybės taikymo klausimai sprendžiami BK ir BPK nustatyta tvarka ir sąlygomis, t. y. ikiteisminio ir teismo tyrimo metu nesprendžiami apmokestinimo klausimai. Tokie klausimai sprendžiami MAĮ ir kitų mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka ir sąlygomis, todėl nenustačius asmens nusikalstamos veikos nereikia, jog jam negali būti suformuota mokesstinė prievolė. Inspekcijos tvirtinimu, Šiaulių AVMI pagrįstai suformavo PVM prievolę Pareiškėjai.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2017-09-08 sprendimu Nr. 69-94 ir 2017-10-02 skunde Nr. 24 nurodo, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas priimtas *a priori* nusprendus, kad patikrinimo aktas yra pagrįstas ir teisėtas, nenagrinėjant Pareiškėjos skundo argumentų iš esmės.

Pareiškėja skunde remiasi apmokestinimo aiškumo principu (MAĮ 9 str.), LVAT praktika, kurioje teismas yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokesčių mokėtojų jam realiai suvokiamą sprendimą bei, kad taip yra paisoma teisių bei pareigų vienovės, apmokestinimo aiškumo principo, įtvirtinto MAĮ 9 str., bei iš čia kylančių pasekmių (LVAT 2010-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-302/2010, taip pat 2010-09-20 nutartis adm. byloje Nr. A575-934/2010). Nurodo nesutinkanti su Inspekcijos sprendimu, nes Inspekcija nesurinkusi pakankamai įrodymų nepagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Pareiškėjos manymu, jos atžvilgiu buvo neteislingai pritaikytos materialinės mokesčių teisės normos, dėl ko buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Mokesčio ginčo klausimai buvo išspręsti formaliai, o ne iš esmės įvertinus visas reikšmingas mokesčių įstatymo tikslo prasme aplinkybes.

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad faktiškai Inspekcija jos ir UAB „S2“ veiklą vertina kaip tikslingą veiklą siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių, kas laikytina sukčiavimu PVM ESTT praktikos prasme, o Pareiškėjos nesąžiningumas sandoriuose su šia įmone vertintinas kaip žinojimas ar galėjimas žinoti, kad ji dalyvauja sukčiavime.

Skunde pateikiami argumentai dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygų. Cituojamos Direktyvos 2006/112/EB 167 straipsnio, 168 str. a) punkto, 178 straipsnio, PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatos. Nurodoma, jog teisė į PVM atskaitą yra bendrosios PVM sistemos, kuri reglamentuojama Europos Sąjungos teisės *inter alia* Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, dalis. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos tvirtinimu, šiame ginče yra aktuali ESTT praktika, susijusi su teise į PVM atskaitą, kuria Pareiškėja ir remiasi savo skunde ginčydama Inspekcijos sprendimą (ESTT 2009-10-29 sprendimas byloje *SKF*, C-29/08, 56 p., 1985-02-14 sprendimas byloje *Rompelman*, 268/83, 19 p.; 2005-05-26 sprendimas byloje *Kretztechnik AG*, C-465/03, 33, 36 p., 1995-04-06 sprendimas byloje *BLP Group*, C-4/94, 25–28 p.; 2000-06-08 sprendimas byloje *Midland Bank plc*, C-98/98, 29, 31 p., 2001-02-22 sprendimas byloje *Abbey National plc*, C-408/98, 35 p.).

Nurodoma, jog teisė į PVM atskaitą atsiranda esant Pareiškėjos skunde cituotoms teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms PVMĮ, kuriuo yra įgyvendintos Šeštosios direktyvos bei ją pakeitusios Direktyvos 2006/112/EB nuostatos. Mokesčių mokėtojams įgyvendinant savo pagrindinę ir svarbiausią teisę – teisę atskaityti PVM, praktikoje atsiranda situacijos, kai sprendžiama, ar teisė į atskaitą įgyvendinama tinkamai. 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 str. 3 d., privalu vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant ESTT suformuotomis taisyklėmis.

Skunde pateikiami argumentai dėl įrodinėjimo naštos, paneigiant teisę į PVM atskaitą. Cituojamos PVMĮ 18, 28, 64 straipsnių, MAĮ 8, 10 straipsnių nuostatos, LVAT 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A1-355/2004, sprendime adm. byloje Nr. A14-606/07, 2010-04-04 sprendime adm. byloje Nr. A556-610/2010, 2009-03-04 nutartyje adm. byloje Nr. A822-300/2009 pateikti išaiškinimai.

Pareiškėjos nuomone, iš byloje pateiktos informacijos galima daryti išvadą, kad yra nustatyti asmenys, kurie galimai neteisėtai veikė UAB „S2“ ir SIA „B1“ vardu. Kai padaroma tokio pobūdžio nusikalstama veika, dažniausiai susiduriama su intelektualia veikla, nukreipta į kitų asmenų klaidinimą, todėl, Pareiškėjos nuomone, sprendžiant jos sąžiningumo PVM aspektu klausimą, iš esmės turi būti nustatyta, ar Pareiškėja nebuvo jai nežinant įtraukta į nusikalstamą veiklą. Priešingu atveju gali susiklostyti situacija, kad tikrieji subjektai, suteikę pirkėjui prekes ir / ar paslaugas, sukčiavimo atveju, kai slepiami asmenis identifikuojantys duomenys ar prisidengiama kitų asmenų anketiniais duomenimis, klostojami buhalterinės apskaitos dokumentai, išvengtų teisinės atsakomybės. Pareiškėja nurodo norinti atkreipti dėmesį į tai, kad Inspekcija savo poziciją dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių būtent ir grindė iš esmės vieninteliu motyvu, t. y. ikiteisminio tyrimo medžiaga. Tačiau tokia vienintelė aplinkybė negali būti pripažinta pakankama ir turi būti vertinama visų ūkinių operacijų vykdymo aplinkybių kontekste.

Skunde pažymima, kad UAB „S2“ metalo gaminius Pareiškėjai pristatydavo pati. 2012-11-20 ir 2016-10-26 paaiškinimuose D. U. nurodė, kad UAB „S2“ prekes į sandėlį Šiauliuose pristatydavo su sąskaita faktūra, transportavimo važtaraščių su informacija apie mašiną ir vairuotoją nebuvo, informacija apie tai, kas atveždavo prekes, kokiomis transporto priemonėmis, nebuvo registruojama.

Pareiškėjos 2016-11-17 mokesčio tyrimo metu buvo surinkta priešpriešinė informacija iš pirkėjų: UAB „T1“ (kodas (duomenys neskelbtini), UAB „P1“ (kodas (duomenys neskelbtini), R. P. , UAB „B2“ (kodas (duomenys neskelbtini). Minėti pirkėjai patvirtino, kad prekes iš Pareiškėjos pirkė, jas panaudojo savo reikmėms arba perpardavė.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepateikė jokių įrodymų, jog ginčo ūkinės operacijos neįvyko, priešingai, mokesčių administratorius šios aplinkybės net neneigia. PVM mokėtojo subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti teisiškai reikšmingi yra prekės įsigijimo ir realizavimo (paslaugų suteikimo) veiksmai, todėl tokia Inspekcijos pozicija bei nebandydas surinkti šiuo klausimu įrodymų, Pareiškėjos teigimu, prieštarauja elementariai logikai. Taip pat Pareiškėjai kyla klausimas, kodėl ji turi atsakyti už kitų ūkio subjektų atliktus galimai neteisėtus veiksmus.

Sprendime Inspekcija nurodė, kad dar iki Pareiškėjos sandorių su UAB „S2“ 2011-06-09 buvo pradėtos baudžiamosios procedūros įmonėje SIA „B1“ dėl atlikto PVM sukčiavimo asmenų grupėje, SIA „B1“ veiklą organizavo valdybos nariai, kurie prisidėjo prie UAB „S2“ steigimo ir neteisėtos veiklos organizavimo. Pareiškėjai kyla klausimas, kaip ji galėjo gauti informaciją apie kontrahentų valdybos narių neteisėtą veiklą.

Pareiškėjos nuomone, teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta tik įrodžius, kad Pareiškėja buvo nesąžininga, t. y. žinojo ar turėjo galimybę žinoti apie savo kontrahentų veiklos neteisėtumą. Patikrinimo metu pateikta FNNT medžiaga nesuteikia Inspekcijai pagrindo teigti, kad Pareiškėja padarė piktybinius mokesčių įstatymų pažeidimus. Pažymima, kad šių paminėtų abiejų įmonių atžvilgiu buvo atliekami ikiteisminiai tyrimai ir jų metu nebuvo nustatyta, kad Pareiškėjos veiksmuose yra kokių nors nusikaltimo požymių ir jai baudžiamoji byla nebuvo iškelta.

Skunde akcentuojama, kad siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie neteisėtą kontrahento veiklą, susijusią su konkrečia operacija, reikia vertinti visumą bylos aplinkybių bei atsižvelgti į realiai įvykusią ūkinę operaciją, o ne tik apsiriboti teiginiu, kad Pareiškėja veikė nesąžiningai. Todėl patikrinimo akte nurodyti įmonės buhalteriniai dokumentai turi būti pripažįstami juridinę galią turinčiais dokumentais, nes paminėtos sąskaitos faktūros turėjo visus privalomus rekvizitus ir atitiko PVMĮ 80 str. keliamus reikalavimus. Tokiu būdu Pareiškėja, vadovaudamasi PVMĮ 64 str., turėjo teisę šiuos dokumentus įtraukti į PVM atskaitą.

Nurodoma, jog administracinių teismų praktikoje aiškinant teisės normas, reguliuojančias teisę į PVM atskaitą, yra suformuluotos atitinkamos taisyklės, kurias galima sugrupuoti sekančiai:

1. Pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos įforminimo formaliesiems rekvizitams (turinio prieš formą viršenybės principas, LVAT 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A1-355/2004);

2. Mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą, jei jis piktnaudžiauja ūkinėmis operacijomis ar prisideda prie ūkinių operacijų, kuriomis yra nesumokami pridėtinės vertės mokesčiai ar įgyjama neteisėta mokesstinė nauda (mokesčio mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise, sąžiningumo principas, 2006-01-12 sprendimas sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd* ir *Bond House Systems Ltd*, Nr. C-354/03, C-35503 ir C-484/03, 52–54 p.).

Pasak Pareiškėjos, sandoriai su UAB „S2“ nėra sudaryti piktnaudžiaujant teise, Pareiškėja, pardavusi prekes, sumokėjo visus mokesčius, nesukčiavo mokesčių srityje ir nežinojo bei negalėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo atliekamu sukčiavimu PVM srityje.

2012-11-20 operatyvaus patikrinimo metu (2012-11-19 Nr. OP-1340) atsakingas asmuo D. U. pateikė išsamų paaiškinimą apie prekių įsigijimą ir kodėl jos buvo įsigytos iš UAB „S2“. 2016-10-12, 2016-11-10 ir 2017-03-14 D. U. ir D. S. pateikė bendrus paaiškinimus. Detaliai paaiškinti apie Pareiškėjos bendradarbiavimą su UAB „S2“ negalėjo, nes atsiminti prieš penkerius metus įvykusių pirkimų smulkias detales nėra įmanoma. Atsakingi darbuotojai paaiškinimuose nurodė, kad Pareiškėja vykdė sandorius siekdama ekonominės naudos, siekiant pasinaudoti PVM atskaita. D. U. 2012-11-20 raštu paaiškino, kad armatūra iš UAB „S2“ buvo pristatoma į Pareiškėjos sandėlį kartu su PVM sąskaita faktūra, adresu: (duomenys neskelbtini), prekių transportavimo išlaidos buvo įskaitomos į armatūros kainą, Pareiškėja neturi gabenimo dokumentų, nes vežėjai jų nepalikdavo, kad armatūrą iš tarpininko UAB „S2“, o ne tiesiogiai iš AS „L1“ pirko, nes UAB „S2“ nereikalavo išankstinio apmokėjimo ir armatūrą pristatydavo pati, nereikėjo samdyti transporto atsivežimui. Taip pat paaiškino, kad pagal AS „L1“ tiekimo sąlygas Pareiškėjai reikėdavo apmokėti iš anksto ir prekes atsiimti savo ar samdytu transportu, dėl ko armatūros tonos kaina išaugdavo po 15–20 Eur. D. U. raštu paaiškino, kad kiti Pareiškėjos tiekėjai Lenkijos gamyklos neturėdavo reikalingos produkcijos arba siūlydavo didesnę kainą, t. y. po 515–620 Eur už toną, kai iš UAB „S2“ pirktos armatūros kainos svyravo nuo 505–580 Eur bei netenkino kitų tiekėjų ilgi pristatymo terminai ir atsiskaitymo sąlygos. Pareiškėja įsigijo produkciją per tarpininką, tačiau tai negali suponuoti prielaidos, kad ji tokiu būdu neva galėjo žinoti, kad dalyvauja PVM sukčiavime.

Skunde pažymima, kad Lietuvoje registruotos įmonės didmeninėje rinkoje dažniausiai perparduoda užsienyje įsigytas prekes (plieną ir kitą metalą) su PVM sąskaita faktūra. Tai, kad prekes pristato ir perduoda tik vairuotojas, nedalyvaujant kitiems įmonės atstovams, yra įprasta. Prekės kaina skiriasi kiekvienam pirkėjui ir ne visada įmanoma įsigyti geriausiomis sąlygomis ir kainomis tiesiai iš gamintojo. Todėl tokia veikla negalėjo sukelti įtarimų, kad vykdomi neskaidrūs sandoriai su UAB „S2“, nors ant prekių sertifikatų buvo nurodytas AS „L1“. Metalų rinkos kaina yra pasaulinė, keičiasi kiekvieną dieną ir yra daugybė veiksnių, ją įtakančių. Pareiškėja yra pelno siekianti uždaroji akcinė bendrovė, todėl ekonominės naudos siekimas pigiau perkant ir brangiau parduodant prekes yra įprastinė įmonės veikla.

Nurodoma, jog informacijos apie UAB „S2“ vykdomą veiklą www.vmi.lt ir kituose šaltiniuose nuo 2011 m. rugpjūčio mėn. iki 2012 m. gegužės mėn. (ginčo ūkinių operacijų laikotarpiu) nebuvo. Akcentuojama tai, kad UAB „S2“ buvo įsteigta 2010-07-20, įregistruota PVM mokėtoja nuo 2011-04-14 iki 2013-05-17, VĮ Registrų centrui pateikė 2010 ir 2011 m. finansines ataskaitas. Pirma prieštaringa informacija apie įmonę yra įrašas UAB „Creditinfo“ informaciniame puslapyje, kuri atsirado tik 2013-03-07 apie 2013-01-17 atliktą turto areštą. Pažymima, kad Inspekcija patikrino Pareiškėją dėl sandorių su „UAB S2“ 2012 m. lapkričio – 2013 m. vasario mėn., tačiau jokios neigiamos informacijos apie pastarąją įmonę Pareiškėjai nebuvo pateikta. UAB „S2“ ir toliau buvo įregistruota PVM mokesčių mokėtoja, kas suteikė jai teisę toliau vykdyti veiklą.

Atsakant į Inspekcijos sprendimo motyvus dėl 2011-08-11 pirkimo ir pardavimo sutarties Nr. SS-MP-08/11 surašymo tik lietuvių kalba, skunde pažymima, kad, vadovaujantis Valstybinės kalbos įstatymo (1995-01-31 Nr. 1-779) 9 str. nuostata, visi Lietuvos Respublikos fizinių ir juridinių asmenų sandoriai sudaromi valstybine kalba. Prie jų gali būti pridedami vertimai į vieną ar kelias kalbas. Pareiškėja, laikydamasi minėto įstatymo nuostatų, sudarė sandorį lietuvių kalba, tačiau tai nereiškia, kad nebuvo užtikrintas jo vertimas į kontrahentui priimtina kalbą.

Skunde taip pat akcentuojama, jog nėra jokių įrodymų, kad Pareiškėjai buvo ar galėjo būti žinoma apie tai, kad ateityje veikdamas kontrahentas nesumokės PVM. Priešingai, Pareiškėjai buvo žinoma, kad tai yra ūkio subjektas, įregistruotas ir veikiantis įstatymų nustatyta tvarka bei vykdamas savo mokesčines prievoles. Jokios teisės normos nenustato prievolės pirkėjui tikrinti pardavėjo finansines galimybes ar jo veiklą ir kas kiek laiko tai turi būti daroma. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog vietos mokesčių administratorius nepaneigė fakto, kad Pareiškėja armatūrą gavo, už ją sumokėjo ne grynaisiais pinigais, o bankiniais pavedimais, kad gauta armatūra buvo realizuota. Esant šioms aplinkybėms PVM sąskaitos faktūros yra galiojančios ir nėra pagrindo jas pripažinti niekinėmis, nes Pareiškėja nežinojo ir negalėjo žinoti aplinkybių, kad pardavėja nemokės mokesčių, todėl vertinant visumą surinktų įrodymų nėra pagrindo teigti, jog Pareiškėja buvo nesąžininga.

Pareiškėja tvirtina, jog ėmėsi visų įmanomų priemonių, leidžiančių mokesčių administratoriui neabejoti jos sąžiningumu bei rūpestingumu. Prieš sudarydama sutartį Pareiškėja patikrino: 1) ar pardavėjų įmonės įregistruotos; 2) SAD blankų įsigijimo pažeidimų fakto nenustatė. Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose ūkinės operacijos nurodytos teisingai. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad atlikus tam tikrą ūkinę operaciją, kitas mokesčio mokėtojas turi pateikti savo mokesčio deklaracijas ir sumokėti mokesčius ne sandorio sudarymo metu, o vėliau, iki atitinkamo mokesčio mokesčio laikotarpio pabaigos ar kito įstatymuose nustatyto termino. Tokiu būdu sandorio sudarymo metu Pareiškėja neturėjo galimybės įsitikinti ir objektyviai negalėjo žinoti, kaip kita šalis vykdys savo mokesčines prievoles ateityje.

Skunde pažymima, kad prekės, įgytos pagal PVM sąskaitas faktūras, įtrauktos į apskaitą, parduotos, sukuriant mokesčio objektą, sumokėti mokesčiai. Todėl Pareiškėja, sumokėjusi PVM už tiekėjo pateiktas prekes, turi teisę į PVM atskaitą ir tuo pačiu jai atsiranda pagrindas atitinkamai sumažinti mokesčių bazę. Mokesčių administratoriui nustačius Pareiškėjai prievolę sumokėti mokesčius, kuriuos privalo sumokėti į biudžetą prekių tiekėjas, tos pačios prekės buvo apmokestintos du kartus. Tai, pasak Pareiškėjos, prieštarauja bendrajam PVM sistemos principui. Pažymima, kad vien mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumas mokesčine prasme nėra pakankama aplinkybė, leidžianti paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą, nes neįrodyta, jog ūkinės operacijos, kurių pagrindu Pareiškėja siekia įgyti teisę į PVM atskaitą, neįvyko.

Visos išvardintos aplinkybės, Pareiškėjos tvirtinimu, neginčytinai patvirtina, kad ji ėmėsi visų įmanomų priemonių partnerio veiklos teisėtumo nustatyti, todėl nežinojo ir negalėjo žinoti, kad pardavėjas ateityje nesumokės pardavimo PVM. Pareiškėjos nuomone, vietos mokesčių administratorius privalėjo atsižvelgti į PVM direktyvos nuostatas bei ESTT praktiką PVM srityje, kad, vertinant mokesčių mokėtojo sąžiningumą, negali būti reikalaujama imtis neprotingų ir neproporcingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti (2006-05-11 sprendimas byloje C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General prieš Federation of Technological Industries*).

Skunde taip pat akcentuojama, kad mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą, privalo vadovautis ir Viešojo administravimo įstatymo 3 str. įtvirtintais viešojo administravimo subjekto veiklos principais, taip pat ir objektyvumo principu, reiškiančiu, kad viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą, ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendimas nėra objektyvus, nes nėra tinkamai išnagrinėtos visos aplinkybės. Šio mokesčio ginčo klausimai buvo išspręsti formaliai, o ne iš esmės įvertinus visas reikšmingas mokesčių įstatymo tikslo prasme aplinkybes.

Pažymima, kad LVAT laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius, pagrįsdamas mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, turi pateikti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių jo nustatytas aplinkybes. Taigi, visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus, priimdamas ir pagrįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais ir nulemti besąlyginiam naikinimui (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010). ESTT sujungtose bylose *Mahageben ir David* yra

konstatuota mokesčio administratoriaus pareiga surinkti įrodymus, patvirtinančius, kad yra pagrindas priimti sprendimą, kuriuo būtų ribojama teisė į PVM atskaitą. Iš šios bylos sprendimo, pasak Pareiškėjos, matyti, kad įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta mokesčių mokėtojui. LVAT praktikoje įtvirtinta, kad sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013).

Pareiškėjos nuomone, turimi įrodymai patvirtina, kad PVM sąskaitų faktūrų turinys atitinka buhalterinės apskaitos dokumentuose nurodytam faktui, todėl buvo sukurta pridėtinė vertė ir atsiranda teisė mokesčio mokėtojui, vadovaujantis PVMĮ 64 str. nuostatomis, šiuos dokumentus įtraukti į PVM atskaitą. Pareiškėja turi būti laikoma sąžininga, nes jos veiksmuose nėra kaltės, t. y. ji nenumatė ir negalėjo numatyti, jog kontrahentas, įvykdžius sandorius, galimai sukčiaus ir vengs mokėti PVM. Šioje mokesčio ginčo byloje nėra ginčijamos ūkinės operacijas atlikusių asmenų tapatybės. Jokios Inspekcijos nustatytos aplinkybės neindikuoja apie tai, kad Pareiškėjai galėjo kilti pagrįstų abejonių apie galimai kontrahentų sukčiavimą ar kitas neteisėtas veikas, dėl ko būtų atsiradęs pagrindas imtis papildomų kontrahentų tikrinimo veiksmų nei kad Pareiškėja ėmėsi šiuo konkrečiu atveju. Pareiškėja nežinojo ir negalėjo protingomis priemonėmis nustatyti, kad kontrahentas nuo ginčo ūkinėmis operacijomis sukurtos pridėtinės vertės PVM nesumokės, todėl jos, kaip sąžiningo mokesčių mokėtojo, teisė į PVM atskaitą, pripažinus visas ginčo ūkinės operacijas įvykusiomis, išlieka.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija savo sprendimo dėl mokesčio nepriemokos nepagrindė nustatyta tvarka surinktais įrodymais, todėl skunde prašoma atsižvelgti į Pareiškėjos skundą ir Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokesčio ginčo byloje esančią medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Inspekcijos 2017-09-08 sprendimas Nr. 69-94 naikintinas.

Mokesčio ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM mokesčių administratoriui nepripažinus jos teisės į PVM atskaitą pagal 2011-08-01–2012-05-30 laikotarpio UAB „S2“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Iš bylos medžiagos spręstina, jog mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjos teisės atskaityti 50210 Eur pirkimo PVM, išskirto 18 nurodytosios įmonės PVM sąskaitų faktūrų, nes Pareiškėja ginčo ūkinėse operacijose buvo nesąžininga, t. y. žinojo arba turėjo galimybę žinoti, kad, įsigydama armatūrą ir apvalųjį plieną iš UAB „S2“, ji dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkto, 64 str. 1, 9 dalių nuostatas ir, vadovaudamasis PVMĮ 123 str. 2 dalimi, apskaičiavo Pareiškėjai 50210 Eur PVM.

Pareiškėja skunde Komisijai bei jos atstovės mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė argumentus, pasak jų, pagrindžiančius, jog Pareiškėja, sandoriuose su UAB „S2“ buvusi sąžininga ir pateikusi mokesčių administratoriui tai patvirtinančius įrodymus, pagrįstai ir teisėtai atskaitė 50210 Eur pirkimo PVM ir todėl jos teisė į PVM atskaitą apribota nepagrįstai. Pažymėtina, kad Pareiškėja savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio PVM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) VII ir VIII skyrių normomis, o jos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 straipsnis) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 straipsnis) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, spręsdamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT, pavyzdžiui, 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje

jurisprudencijoje“ Nr. 18; 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1097/2009; 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-235/2014 ir kt.

Taip pat nurodytina, jog PVM atskaita patenka į ES teisės reguliavimo sritį. Būtent – PVM atskaita yra pagrindinis ES PVM sistemos elementas, o teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog, siekiant užtikrinti ES vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota ES teisėje įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Pagal direktyvos 2006/112/EB 168 str. 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 PVMĮ 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 tokiais šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

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

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013, apibendrinama aukščiau nurodytą ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi atsakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti

piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija minėtoje nutartyje akcentavo, kad, atsisakant suteikti mokesčių mokėtojui teisę į PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukčiavime PVM, privalu įrodyti šias sąlygas: 1) jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM, 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. *Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius.* Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą aktualią teismų praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi ginčo byloje surinktų įrodymų visumą, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina aplinkybę, kad Pareiškėjos kontrahentas UAB „S2“ sukčiavo PVM – ši bendrovė buvo įsteigta ne ekonominei veiklai vykdyti, o siekiant savanaudiškų, visuomenei priešiškių interesų, imituoti ekonominę veiklą ir dalyvauti PVM sukčiavime. Šias aplinkybes iš esmės patvirtina Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu surinktų duomenų apie jos kontrahentą visuma (Klaipėdos AVMI 2016-03-01 patikrinimo aktas Nr. (8.6) FR0680-163, surašytas patikrinus UAB „S2“, Klaipėdos AVMI 2016-05-18 patikrinimo pažyma Nr. (8.6) FR0681-37, Klaipėdos miesto apylinkės teismo pateiktos UAB „S2“ baudžiamojoje byloje Nr. 1-116-718/2017 surinktų dokumentų kopijos). Byloje ginčo dėl šių aplinkybių ir dėl mokesčių administratoriaus konstatuotos išvados, jog Pareiškėjos kontrahentas sukčiavo PVM srityje, nėra, todėl Komisija dėl šios sąlygos, ribojančios Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą, plačiau nepasisako.

Pasisakant dėl šiame ginče aktualios antrosios sąlygos, ribojančios mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą – jog asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM, pažymėtina, kad pagal ESTT praktiką mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. ESTT yra konstatavęs, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Faktas dėl to, ar mokėtinas mokeskis buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, neturi įtakos teisės į atskaitą įgyvendinimui (2006-01-12 sprendimas sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd* ir *Bond House Systems Ltd*, Nr. C-354/03, C-35503 ir C-484/03, 52–54 p.). ESTT taip pat yra nurodęs, kad tuo atveju, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą. *Tačiau mokesčių administratorius iš asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali pagal bendrą taisyklę reikalauti, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat, kad jis turėjo atitinkamas prekes*

ir galėjo jas pristatyti ir kad jis įvykdė savo pareigas deklaruoti bei sumokėti PVM, taip siekiant užtikrinti, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus, apibendrinant – mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti iš asmens, siekiančio pasinaudoti PVM atskaitos teise, atlikti tokius PVM sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens patikrinimus, kurie nėra jo atsakomybė. Mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šias veikas (2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 60–62 p.; 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik EOOD*, C-285/11, p. 45; 2015-10-22 sprendimas byloje *PPUH Stehcamp*, C-277/14, p. 52).

Įvertinusi šioje byloje nustatytas aplinkybes, kuriomis mokesčių administratorius įrodinėja Pareiškėją buvus nesąžiningą (žinojusią arba turėjusią žinoti apie kontrahento UAB „S2“ sukčiavimą PVM) aptartos ESTT praktikos kontekste, Komisija pažymi, jog šios aplinkybės yra nepakankamos konstatuoti Pareiškėjos nesąžiningumą ginčo sandoriuose. Iš mokesčių administratoriaus jo priimtuose procesiniuose dokumentuose išdėstytos pozicijos spręstina, jog mokesčių administratorius, konstatuodamas Pareiškėjos nesąžiningumą, iš esmės jį grindė tuo, kad Pareiškėja, sudarydama sandorius su UAB „S2“, užėmė neveikimo poziciją, o būtent: Pareiškėja nesidomėjo UAB „S2“ vykdoma veikla, ar bendrovė patikima, kaip organizuoja ir atlieka darbą, ar turi samdomų darbuotojų, nesidomėjo įmonės atstovais prisistačiusių asmenų tapatybe, jų įgaliojimais, nesilankė UAB „S2“ buveinėje, nesidomėjo prekių pristatymo aplinkybėmis, nepateikė informacijos apie metalo gaminių vežėjus, transporto priemones. Šį Pareiškėjos neveikimą vertino kaip nesąžiningumą, nes, mokesčių administratoriaus tvirtinimu, dėl savo abejingo elgesio ji tapo sukčiaujančio pardavėjo UAB „S2“ bendrininke ir neįgijo teisės į PVM atskaitą.

Pasisakydama dėl mokesčių administratoriaus pozicijos šioje ginčo dalyje, Komisija, visų pirma, pažymi, jog byloje neginčijamai nustatyta, kad Pareiškėja prekes, nurodytas UAB „S2“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, realiai gavo ir jas vėliau realizavo. Kaip nurodo pats mokesčių administratorius, Pareiškėja ginčo prekes užpajamavo išrašydama pajamavimo sąskaitas faktūras, kurias įvardijo kaip pirkimo sąskaitas faktūras, be to, ginčo prekių pirkėjai (UAB „T1“, UAB „P1“, UAB „B2“ ir kt.) patvirtino pirkę iš Pareiškėjos prekes ir jas panaudoję savo reikmėms arba perpardavę (Pareiškėjos 2016-11-17 mokesstinio tyrimo ataskaita Nr. (41.2) FR0686-2235). Mokesčių administratorius nagrinėjamo ginčo atveju objektyviais įrodymais nepagrindė, kad Pareiškėjos sandorio su UAB „S2“ sudarymo ir vykdymo aplinkybės aiškiai neatitiko įprastos Pareiškėjos vykdomos ūkinės veiklos praktikos ar buvo nebūdingos Pareiškėjos vykdomai veiklai, duomenų apie tai, kaip Pareiškėja bendradarbiavo pasirašydama bei vykdydama sutartis su kitais prekių tiekėjais (išskyrus AS „L1“) mokesčių administratorius ginčo byloje nepateikė. Byloje taip pat nėra jokių faktinių duomenų, patvirtinančių tai, kad Pareiškėjos darbuotojai ar su ja susiję asmenys turėjo ryšių su UAB „S2“ atstovais ar šios įmonės vardu veikusiais asmenimis išrašant ginčo PVM sąskaitas faktūras arba kad ginčo PVM sąskaitos faktūros buvo išrašomos Pareiškėjos darbuotojų ar su ja susijusių asmenų iniciatyva.

Pareiškėja skunde bei jos atstovės mokesstinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog esminės aplinkybės, lėmusios jos pasirinkimą bendradarbiauti su UAB „S2“, buvo šios įmonės pasiūlytos palankesnės prekių (armatūros) tiekimo sąlygos – prekių pristatymas į Pareiškėjos sandėlį prekių tiekėjo transportu, apmokėjimas už prekes po jų gavimo bei gera kokybiškų prekių kaina, į kurią įėjo ir transportavimo išlaidos. Iš tiesų, iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjai pagal ginčo PVM sąskaitas faktūras buvo tiekiamos prekės, kurių gamintojas AS „L1“, prekės buvo pristatomos į Pareiškėjos sandėlį Šiauliuose, prekes sutikrinus, jos būdavo pajamuojamos, Pareiškėja apmokėdavo už prekes per 5 dienas nuo prekių gavimo, vėliau per 3 dienas arba prekių pristatymo dieną. Kaip nurodo mokesčių administratorius, įforminus kelis sandorius su UAB „S2“, atsiskaitymo už prekes terminai pradėjo trumpėti, tačiau, Komisijos vertinimu, ši aplinkybė, vertinant ją Pareiškėjos su AS „L1“ vykdytų sandorių kontekste (ši įmonė reikalavo išankstinio apmokėjimo už prekes), įvertinus ir tai, kad Pareiškėja, užsakiusi ir gavusi kokybiškas prekes, vėliau apmokėjo už jas per trumpesnius terminus, niekaip nepatvirtina

Pareiškėjos nesąžiningumo ginčo sandoriuose. Iš bylos medžiagos matyti, jog visus mokėjimus už įsigytas prekes Pareiškėja atliko bankiniais mokėjimo pavedimais. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog Pareiškėjos pasirinktas atsiskaitymo už pateiktas prekes būdas – mokėjimo pavedimais banke, paprastai liudija mokesčių mokėtojo, turinčio teisę į PVM atskaitą ir įrodinėjančio savo sąžiningumą santykiuose su kontrahentu, naudai.

Mokesčių administratorius Pareiškėjos atstovų pateiktus paaiškinimus dėl pasirinkimo pirkti metalą iš UAB „S2“ vertino kaip prieštarigus, nes, pasak mokesčių administratoriaus, buvo žinoma, kad metalas yra iš AS „L1“, o UAB „S2“ negalėjo Pareiškėjai atrodyti kaip patikimesnis tiekėjas nei AS „L1“, nes neturėjo jokios patirties šioje srityje, buvo nauja įmonė, jai atstovavo asmuo, kuris nesilankė bendrovėje, baudžiamojoje byloje prisipažino buvęs tik statyiniu ir nedalyvavęs įmonės veikloje. Dėl nurodytųjų argumentų Komisija sutinka su mokesčių mokėtojo pozicija, jog vien tie faktai, kad kontrahentas buvo naujai įsteigta, registruota PVM mokėtoja prieš keletą mėnesių iki ginčo sandorių sudarymo, jos vadovas buvo ne Lietuvos Respublikos, bet kitos ES valstybės pilietis, nesudarė Pareiškėjai pagrindo įtarti, jog įmonė, sudarydama sandorius su ja, sukčiavo PVM. Juolab, kad sandorių su minėta įmone sudarymo metu viešai prieinamose duomenų bazėse, t. y. Juridinių asmenų registre, PVM mokėtojų registre duomenų apie tai, kad įmonė būtų neveikianti, bankrutavusi ar likviduota, išregistruota iš PVM mokėtojų registro nebuvo. Kaip ne sykį yra nurodęs ESTT, kadangi *nacionalinė kompetentinga institucija privalo patikrinti apmokestinamojo asmens statusą prieš suteikdama jam PVM mokėtojo kodą*, dėl galimo pažeidimo, kuriuo daroma įtaka šiam registru, ūkio subjektui, kuris rėmėsi šiame registre esančiais duomenimis, negalima netaikyti neapmokestinimo, į kurį jis turi teisę. Taigi, jei tiekėjas turėtų sumokėti PVM vien dėl to, kad įgijėjo PVM mokėtojo kodas buvo išbrauktas iš registro, tai prieštarautų proporcingumo principui (sprendimo *Mecsek-Gabona* bylos 63 ir 64 punktus).

Kaip minėta, ESTT yra nurodęs, kad tuo atveju, *kai yra požymių, leidžiančių įtarti*, jog yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą. Be to, tais pačiais argumentais remiasi ir LVAT, pavyzdžiui, 2017-04-03 sprendime adm. byloje Nr. A-2753-442/2017. Tačiau, Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus nagrinėjamo ginčo atveju nurodytos aplinkybės, iš esmės susijusios su UAB „S2“ vykdyta veikla, kurios, kaip matyti iš bylos medžiagos, paaiškėjo jau gerokai vėliau po ginčo sandorių sudarymo, negalėjo sukelti Pareiškėjai jokių įtarimų apie galbūt neteisėtus jos kontrahento veiksmus, dėl ko Pareiškėjai būtų iškilęs poreikis papildomai tikrinti UAB „S2“ patikimumą.

Ginčo byloje nustatytos faktinės aplinkybės, Komisijos vertinimu, patvirtina, kad sandorių sudarymo su UAB „S2“ metu Pareiškėjai nebuvo pagrindo abejoti šios įmonės veikla, jos galimybėmis išrašyti PVM sąskaitas faktūras, tiekti ginčo prekes: UAB „S2“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras pasirašė oficialus jos vadovas direktorius S. P. (Juridinių asmenų registro išrašas), PVM sąskaitos faktūros atitiko teisės aktų reikalavimus, nustatytus šiems buhalterinės apskaitoms dokumentams, kaip minėta, sandorių sudarymo metu įmonė buvo veikianti, įregistruota PVM mokėtoja, turėjo vieną dirbantį asmenį, samdė buhalterinę apskaitą tvarkančią bendrovę. ES pripažįstant ES steigimo sutartyje bei kituose teisės aktuose įtvirtintą asmens ir kapitalo judėjimo laisvę, mokesčių administratoriaus dėstomi argumentai, jog dėl to, kad Pareiškėjos kontrahento vadovas buvo kitos ES valstybės pilietis, nemokantis lietuvių kalbos (sutartis, PVM sąskaitos faktūros buvo surašytos lietuvių kalba), Pareiškėja pinigų už patiektas prekes pervedė į jai nurodytą banko sąskaitą Latvijoje, Pareiškėja turėjo įtarti šią įmonę sukčiaujant PVM, vertintini kaip nepagrįsti.

Mokesčių administratorius nenustatinėjo požymių, kurie būtų galėję Pareiškėjai sukelti įtarimus, jog UAB „S2“ sukčiavo PVM. Aplinkybėmis, pagrindžiančiomis tai, jog Pareiškėja turėjo žinoti, jog įsigydama metalą ji dalyvauja sandoryje, susijusiame su UAB „S2“ atliktu sukčiavimu PVM srityje, nurodė tai, kad Pareiškėja nepateikė informacijos apie metalo gaminių užsakymus, nenurodė asmens, su kuriuo bendravo, telefono numerio, el. pašto adreso, kuriuo palaikė ryšius, neturi susirašinėjimo dokumentų, UAB „S2“ atstovu prisistačiusio asmens įgaliojimų jai atstovauti ir kt. Komisija nurodo, jog, viena vertus, detalios ir konkrečios

informacijos apie užsakymus, kontrahentą, jį atstovaujančius asmenis ir pan. neturėjimas galėtų būti laikomas požymiu, leidžiančiu įtarti, jog kontrahentas sukčiauja PVM. Tačiau, kita vertus, nesant galimybių įvertinti, ar Pareiškėjos bendravimas bei bendradarbiavimas su UAB „S2“ ginčo sandorių vykdymo metu vyko išskirtinėmis sąlygomis, lyginant jas su įprastine mokesčio mokėtojo komercine praktika kitų kontrahentų, dėl kurių nekeliamas sukčiavimo klausimas, atžvilgiu (iš Pareiškėjos darbuotojo D. U. paaiškinimų galima daryti tik prielaidą, kad buvo bendraujama identišškai), šios aplinkybės neleidžia daryti vienareikšmės išvados apie tai, kad sandorio sudarymo ir vykdymo metu buvo požymių, leidžiančių Pareiškėjai įtarti, kad ginčo sandoriais buvo sukčiaujama.

Komisija pažymi, jog pati Pareiškėja, sudarydama ginčo sandorius, elgėsi pakankamai atidžiai ir rūpestingai, ėmėsi protingų ir pakankamų priemonių (rašytinės sutarties sudarymas, įmonės įregistravimo PVM mokėtoja tikrinimas, atsiskaitymas mokėjimo pavedimais per banką gavus prekes, tinkamas buhalterinės apskaitos dokumentų surašymas, įsigytų prekių apskaitymas ir kt.) įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į galimai vykdomą neteisėtą kontrahento veiklą. Tuo tarpu mokesčių administratorius net nenurodo, kokių papildomų aktyvių veiksmų ginčo sandorių sudarymo metu privalėjo imtis Pareiškėja tam, kad ginčo atveju įtiktų mokesčių administratorių aptariamuose sandoriuose buvus sąžininga.

Mokesčių administratorius savo poziciją taip pat grindė aplinkybėmis, kurios buvo nustatytos UAB „S2“ atžvilgiu iškeltos ir Klaipėdos miesto apylinkės teisme nagrinėjamos baudžiamosios bylos Nr. 1-116-718/2017 tyrimo metu (liudytojų S. P. , A. B. , I. S. apklausos protokolai). Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, jog LVAT formuojamoje teismų praktikoje yra akcentavęs, kad aplinkybė dėl kontrahento neteisėto vertimosi ūkine veikla paprastai negali patvirtinti pareiškėjo žinojimo apie kitos sandorio šalies sukčiavimą. Vėliau nustatytos aplinkybės, susijusios su pareiškėjo kontrahentų ir su jais susijusių asmenų neteisėta veikla, negali turėti esminės įtakos konstatuojant pareiškėjo nesąžiningumą aktualių sandorių sudarymo metu. Ikteisminiai tyrimai dėl pareiškėjo kontrahentų veiklos pradėti vėliau nei buvo sudaryti sandoriai. Jokios mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės neindikuoja apie tai, kad pareiškėjai galėjo kilti pagrįstų įtarimų apie galimą kontrahentų sukčiavimą ar kitas neteisėtas veikas, dėl ko būtų atsiradęs pagrindas imtis papildomų kontrahentų tikrinimo veiksmų, nei kad pareiškėjas ėmėsi konkrečiu atveju (LVAT 2016-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-1206-438/2016). LVAT taip pat yra nurodęs, kad sukčiavimas, pasireiškiantis dokumentų klastojimu, neteisingų duomenų į juos įrašymu ir pan., atima arba ženkliai sumažina kito asmens galimybes suprasti apie jo atžvilgiu sukčiaujančio asmens tikrąją veiklą bei ketinimus, nes tokia veika – sukčiavimas, yra susijęs su intelektuali kito asmens klaidinimu, tikrovės neatitinkančių duomenų pateikimu, sudarant įvaizdį, kad tokios aplinkybės realiai egzistuoja (2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1097/2009). Šiuo aspektu taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, jog pagal ESTT praktiką ūkio subjektai, ėmėsi atsargos priemonių, kurių iš jų gali būti pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM srityje ar kitokį sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasikliauti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (ESTT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose Nr. C-80/11 ir C-142/11). Pagal ESTT praktiką sandoriai, kurie patys nėra sukčiavimas PVM, yra mokesčių mokėtojo ekonominė veikla, jeigu ji atitinka objektyvius kriterijus, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus ir (arba) galimą kito šio tiekimų grandinės dalimi esančio sandorio, ankstesnio arba vėlesnio nei minėto mokesčių mokėtojo įvykdytasis, sukčiaujamąjį pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti. Mokesčių mokėtojo teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM taip pat negali turėti įtakos aplinkybė, jog tiekimų grandinėje, kuriai priklauso šie sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar neturint galimybės žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo įvykdytasis, yra sukčiavimas PVM. Kaip yra pažymėjęs ESTT, atsakomybės be kaltės nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises (ESTT 2006-05-11 sprendimas byloje Nr. C-384/04, 2008-02-21 sprendimas byloje Nr. C-271/06).

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius nagrinėjamo ginčo atveju nesurinko pakankamai faktinių duomenų, t. y. neįrodė, jog Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti, kad, įsigydama metalą iš UAB „S2“, ji dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiuose sandoriuose. Kaip jau buvo minėta aukščiau, šio ginčo atveju priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas yra dėl pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės PVM sistemoje – teisės į PVM atskaitą – ribojimo, todėl sprendimą, atsižvelgiant į MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatas, visų pirma, privalo pagrįsti pats mokesčių administratorius ir jis turi būti pagrįstas pakankamais byloje surinktais objektyviais įrodymais. Tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų pats mokesčio mokėtojas ir jam įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta. Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT, sprendime sujungtose bylose *Mahagében ir David* yra konstatuota mokesčio administratoriaus pareiga surinkti įrodymus, patvirtinančius, kad yra pagrindas priimti sprendimą, kuriuo būtų ribojama teisė į PVM atskaitą.

Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, ginčijamas Inspekcijos sprendimas, paneigiantis Pareiškėjos teisę į 50210 Eur PVM atskaitą pagal UAB „S2“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-09-08 sprendimą Nr. 69-94.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosyliienė