



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „G2“ 2018-02-13 SKUNDO**

2018 m. balandžio 23 d. Nr. S-69 (7-39/2018)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

R. M.

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovams

advokato padėjėjui D. D.  
I. J. ir V. Z.

2018-04-10 posėdyje išnagrinėjusi UAB „G2“ (toliau – Bendrovė) 2018-02-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-01-10 sprendimo Nr. (21.63-32) FR0682-9, n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-01-10 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-9 patvirtino 2017-11-30 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-483 ir jame apskaičiuotus 1240502,54 Eur (4283207 Lt) pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM), 141,04 Eur (487,00 Lt) gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM) nuo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių A klasės išmokų, 168,85 Eur (583,00 Lt) GPM nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų ir 79,70 Eur (275,20 Lt) įmokas į Garantinį fondą (toliau – įmokos į GF); apskaičiavo 455392,25 Eur (1572378,36 Lt) PVM delspinigių, 12,45 Eur (42,99 Lt) GPM delspinigių nuo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių A klasės išmokų, 51,87 Eur (179,10 Lt) GPM delspinigių nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų ir 2,67 Eur (9,22 Lt) įmokų į GF delspinigių bei skyrė 372150,72 Eur (1284962,00 Lt) PVM baudą, 42,31 Eur (146,00 Lt) GPM baudą nuo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių A klasės išmokų ir 50,68 Eur (175,00 Lt) GPM baudą nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų. Bendrovės deklaruoti 2013 m. mokestiniai nuostoliai patikrinimo akte sumažinti 489 Lt.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Bendrovės PVM, GPM, valstybinio socialinio draudimo įmokų, privalomojo socialinio draudimo įmokų ir įmokų į GF už laikotarpį nuo 2013-08-05 iki 2014-07-31 bei pelno mokesčio už laikotarpį nuo 2013-08-05 iki 2013-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

*Dėl Bendrovės sandorių su UAB „C1“*

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu surinktą informaciją, konstatavo, kad Bendrovė ir UAB „C1“ pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 2 str. 33 dalies nuostatas yra laikomos susijusiais asmenimis, o pagal PMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas – asocijuotais asmenimis, todėl turėjo žinoti, kad UAB „C1“ neturi apyvartinių lėšų prekybai vykdyti (už įsigytą kurą ir kitas prekes ar paslaugas su UAB „C1“ tiekėjais atsiskaitydavo Bendrovė, kuri tikrinamu laikotarpiu už UAB „C1“ pervedė 18299353,87 Lt ) bei, kad UAB „C1“ nuo 2014-01-27 į valstybės biudžetą nemoka ir nesumokės PVM (2014-07-28 datai PVM nepriemoka valstybės biudžetui sudarė 3578494,85 Lt, o po UAB „C1“ patikrinimo didesnė).

Bendrovė vykdė su UAB „C1“ kuro prekybą, buhalterinės apskaitos registruose užregistravo ir į PVM atskaitą įtraukė UAB „C1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras 17367910,93 Lt vertės ir 3647261,26 Lt PVM, kuriose nėra jas priėmusio asmens vardo, pavardės, parašo.

Inspekcijos sprendime išdėstytos aplinkybės, kurios vertinamos kaip įrodančios, jog Bendrovė ir UAB „C1“ yra susiję ir asocijuoti asmenys:

- 1) UAB „C1“ iki 2014-03-07 valdė 86 proc. Bendrovės akcijų;
- 2) M. Ž. (su Bendrove ir UAB „C1“ susijęs ir asocijuotas asmuo) 2014-03-07 – 2014-03-10 laikotarpiu valdė 85,7 proc. Bendrovės akcijų, 2014-03-10 – 2014-04-07 laikotarpiu – 97,83 proc., su abiem bendrovėmis buvo sudaręs konsultavimo ir tarpininkavimo paslaugų teikimo sandorius;
- 3) Bendrovės komercijos direktorius Ž. K. (Bendrovėje įdarbintas nuo 2014-03-21, UAB „C1“ dirbęs iki 2014-05-21) abiejose bendrovėse buvo atsakingas už kuro prekybos sandorius ir vienu metu jas atstovavo bei vertino kaip vieną vienetą, vykdant kuro prekybos sandorius naudojo tą patį telefono numerį;
- 4) darbuotojai, dirbę UAB „C1“, įsidarbino ir Bendrovėje: N. Ž. (Bendrovės direktorius 2013-08-05 – 2016-08-01 laikotarpiu), Ž. K., R. P., A. P., V. K., S. L.;
- 5) abiejose bendrovėse buhalterinę apskaitą tvarkė ta pati buhalterė – UAB „B2“ buhalterė G. T.;
- 6) Bendrovė ir UAB „C1“ registruotos tuo pačiu adresu: *(duomenys neskelbtini)*;
- 7) UAB „C1“ patikrinimo metu jos direktorius G. Š. pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad abu akcininkai – N. Ž. ir Ž. K. (N. Ž. priklausė 80 proc., o Ž. K. 20 proc. akcijų) paprašė jo perrašyti visas UAB „C1“ akcijas jo vardu. Buvo įformintas UAB „C1“ akcijų pirkimo–pardavimo sandoris, tačiau realiai pinigų G. Š. buvusiems akcininkams nemokėjo. Jie jo paprašė tik laikinai tapti UAB „C1“ akcininku, vėliau žadėjo akcijas perrašyti vėl savo vardais, tačiau jis taip ir liko vieninteliu UAB „C1“ akcininku. Realiai UAB „C1“ vadovavo Ž. K., G. Š. vykdė jo pavestas užduotis;
- 8) UAB „C1“ direktorius G. Š. pateiktame paaiškinime nurodė, kad visą UAB „C1“ veiklą kontroliuodavo M. Ž. kartu su Ž. K., Ž. K. priimdavo sprendimus UAB „C1“ vardu, kadangi turėjo įgaliojimą. M. Ž. surasdavo prekių tiekėjus, derindavo visas sutartis, o G. Š. realiai tik pasirašinėjo jam pateiktus dokumentus.

UAB „C1“ Bendrovei tikrinamu laikotarpiu įformintos kuro pardavimo PVM sąskaitos faktūros (17367910,93 Lt vertės ir 3647261,26 Lt PVM) sudaro 79,54 proc. visų Bendrovės apskaitytų kuro įsigijimų. Pagal UAB „C1“ patikrinimo aktą nustatyta, kad didžiąją dalį UAB „C1“ kuro pardavimų sudarė kuro pardavimai Bendrovei.

Bendrovė nepateikė kokybės pažymėjimų (sertifikatų, pasų), susijusių su kuro įsigijimu iš UAB „C1“. Pažymėtina, kad įsigytą kurą Bendrovė tą pačią dieną perpardavė UAB „M1“, UAB „F2“, UAB „R1“ ir UAB „V1“, taip pat neturėdama kokybės pažymėjimų (sertifikatų, pasų) ir tuo pažeidė Prekybos naftos produktais, biokuru, bioalyva ir kitais degiaisiais skystais produktais Lietuvos Respublikoje taisyklių (toliau – Prekybos naftos produktais taisyklės), 2010-12-01 patvirtintų Lietuvos Respublikos energetikos ministro įsakymu Nr. 1-346 (2012-03-02 įsakymo Nr.1-41 redakcija), 4, 8, 10 ir 28 punktų nuostatas. Bendrovė nepildė dokumentų, Inspekcijos viršininko 2010-

12-27 įsakymu Nr. VA-117 patvirtintų Naftos produktų, bioproductų ir kitų degių skystų produktų gabenimo ir laikymo taisyklių (toliau – Gabenimo ir laikymo taisyklės) 4 ir 13 punktų nuostatas.

Bendrovė, nuo 2014 m. vasario mėn., gaudama už UAB „C1“ įplaukas iš UAB „M1“ ir UAB „V1“ už UAB „C1“ patiektą kurą ir nemokėdama pinigų tiesiogiai UAB „C1“ už 2014-03-27 – 2014-06-02 laikotarpiu patiektą kurą (Bendrovė pinigus pervedė UAB „C1“ kuro tiekėjams: Latvijos įmonėms SIA G6 ir SIA G5 bei kitiems UAB „C1“ prekių ir paslaugų tiekėjams bei teikėjams, įskaitant ir M. Ž.), sudarė sąlygas UAB „C1“ nemokėti PVM į biudžetą, nes Bendrovės įsiskolinimas UAB „C1“ nuolat augo, o dėl šios priežasties UAB „C1“ neturėjo galimybės atsiskaityti su valstybės biudžetu. Bendrovė žinojo, kad UAB „C1“ išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis suformuotas pardavimo PVM nebus sumokėtas, nes vienas iš pagrindinių pirkėjų, t. y. Bendrovė, neatsiskaitė su UAB „C1“. Bendrovė žinojo, kad tokiais savo veiksmais prisideda prie PVM nesumokėjimo į valstybės biudžetą.

UAB „C1“ neturėjo apyvartinių lėšų prekybos vykdymui, Bendrovė atliko mokėjimus už UAB „C1“, net jai to neprašant (Bendrovė mokestiniam patikrinimui nepateikė prašymų, kurių pagrindu atliko mokėjimo pavedimus ir gavo įplaukas už UAB „C1“).

Bendrovė, 2014-03-26 sudarydama su UAB „C1“ Degalų tiekimo sutartį Nr. 140326-1, į PVM atskaitą įtraukdama pirkimo PVM pagal UAB „C1“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras ir žinodama, kad UAB „C1“ negauna piniginių įplaukų ir nevykdo atsiskaitymų, nuo 2014-01-27 į valstybės biudžetą nemoka deklaruoto PVM, kad nemoka ir nesumokės pardavimo PVM pagal Bendrovei įformintas PVM sąskaitas faktūras, elgėsi nesąžiningai.

Bendrovės ir UAB „C1“ akcininkai bei vadovai, būdami susiję asmenys ir galėdami daryti įtaką vienas kitam, galimai siekė, kad UAB „C1“ taptų nemoki, o vėliau ir bankrutuojanti, sukūrė galimybę UAB „C1“ nesumokėti pardavimo PVM į biudžetą pagal Bendrovei įformintas PVM sąskaitas faktūras, o Bendrovei įgyti teisę į pirkimo PVM atskaitą, tokiu būdu padarė 3647261,00 Lt (1056319,80 Eur) žalą valstybės biudžetui.

Patikrinimo metu surinkti faktiniai duomenys neleidžia abejoti, kad Bendrovė neturi teisės į PVM atskaitą pagal UAB „C1“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras, nes nustatytos aplinkybės dėl šalių tarpusavio santykių įforminimo, ūkinių operacijų vykdymo ir kita informacija leidžia konstatuoti, jog Bendrovės elgesys neatitinka rūpestingumo, protingumo kriterijų, todėl Bendrovė negali būti laikoma sąžininga.

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVMĮ) 123 str. 2 dalies nuostatomis, 3647261,00 Lt sumažino Bendrovės PVM atskaitą.

#### *Dėl Bendrovės sandorių su UAB „T2“*

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Bendrovė nesivadovavo Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAI) 12 str. 1 dalies, 13 str. 1 dalies ir 3 dalies bei PVMĮ 64 str. 1 ir 9 dalių, 80 str. 1 dalies nuostatomis, nes tikrinamu laikotarpiu apskaitė UAB „T2“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras (2711608,36 Lt ir 569437,76 Lt PVM, iš viso 3281046,12 Lt), kuriose nurodytos ūkinės operacijos realiai nevyko tokiomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Bendrovė šiuos duomenis įtraukė į buhalterinės apskaitos registrus ir PVM deklaracijas.

Inspekcijos sprendime išskirtos šios Bendrovės sandorių su UAB „T2“ aplinkybės:

1) Bendrovė prieš pradėdama tęstinius sandorius su UAB „T2“ nesudarė sutarties dėl kuro tiekimo, nesidomėjo partnerio veiklos teisėtumu, patikimumu, Bendrovės atsakingi asmenys (tiesiogiai dalyvavę vykdant sandorius su UAB „T2“) negalėjo patvirtinti, kad būtent su šios įmonės darbuotojais bendravo, įmonės patalpose nesilankė, neprašė, kad UAB „T2“ atstovavę asmenys pateiktų įgaliojimus atstovauti įmonei ar kitus dokumentus, įrodančius jų darbinis santykius su UAB „T2“, neišsaugojo el. susirašinėjimų, pagal kuriuos galima būtų nustatyti sandorių vykdymo eigą.

UAB „T2“ veiklos vykdymo vietoje nerasta. Joje buvo įdarbintas vienas darbuotojas – Izraelio pilietis V. S., kuris buvo įdarbintas 2013-10-04 – 2014-05-01 laikotarpiu ir kuriam 2014-01-01 – 2014-04-30 laikotarpiu darbo užmokestis nebuvo mokamas. UAB „T2“ neturėjo nei vieno darbuotojo laikotarpiu, kuriuo UAB „T2“ vardu Bendrovei buvo įformintos PVM sąskaitos faktūros už kurą, t. y.

nuo 2014-05-20 iki 2014-07-01. UAB „T2“ teiktose PVM deklaracijose (FR0600) nedeklaravo pardavimų Bendrovei.

Bendrovės direktorius N. Ž. atliekamo ikiteisminio tyrimo metu nurodė, kad dyzelinas tikrai buvo perkamas, tačiau ar iš UAB „T2“ jis nežino, nes už kuro tiekėjų ir pirkėjų paiešką buvo atsakingas Bendrovės komercijos direktorius Ž. K. Bendrovės komercijos direktorius Ž. K. nurodė, jog su UAB „T2“ vadovu V. S. susitikęs nebuvo, nebendravo ir telefonu. Bendravimas su UAB „T2“ vyko el. paštu, kas rašė elektroninius laiškus, Ž. K. nežino. Iš kur UAB „T2“ įsigydavo dyzelinį kurą, jis nesidomėjo. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė neatliko visų veiksmų, kuriuos būtų atlikęs rūpestingas ir sąžiningas mokesčių mokėtojas, ypač esant nevienkartiniais sandoriams.

Aplinkybę, kad lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais, patvirtina ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnis, kuris įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą, kuris reiškia, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Kiekvienas sandoris tarp verslo šalių yra sudaromas siekiant vykdyti ekonominę veiklą ir gauti pelno, todėl šalis, įsigyjanti prekes ar paslaugas, elgdama sąžiningai ir protingai, pati turi siekti bendradarbiauti su tiekėju, žinoti jo prekybos, gamybos, pristatymo ir kitas sąlygas.

Bendrovė neturi kokybės pažymėjimų (sertifikatų, pasų), kurie patvirtintų kuro, nurodyto UAB „T2“ Bendrovei įformintose PVM sąskaitose faktūrose, kokybę. Be to, UAB „T2“ Bendrovei PVM sąskaitose faktūrose įformino C klasės dyzelino pardavimą, o Bendrovė formindama šių degalų perpardavimą, dalyje PVM sąskaitų faktūrų (2014-05-20 Nr. GRK138, 2014-05-27 Nr. GRK163, 2014-05-29 Nr. GRK173, 2014-06-03 Nr. GRK181) ir krovinio važtaraščių (GRK138, GRK163, GRK173, GRK181) įrašė, kad parduodamas ir gabenamas jau ne C klasės dyzelinas, o B 7 klasės dyzelinas. Nustatyta, kad UAB „T2“ Bendrovei įformintose PVM sąskaitose faktūrose už dyzeliną: 2014-06-05 Nr. TR-DA-00029 ir 2014-06-09 Nr. TR-DA-00031 bei jų pagrindu įformintuose 2 krovinio važtaraščiuose: 2014-06-05 Nr. TRV-000027 ir 2014-06-09 Nr. TRV-000029 buvo parduotas ir gabentas ne C klasės dyzelinas, o naftos produktai, neatitinkantys Lietuvoje vartojamų automobilių degalų (dyzelino) privalomųjų kokybės rodiklių. Ginčijamame sprendime pažymėta, kad nėra galimybės nustatyti, kas yra jų tiekėjas.

UAB „T2“ vardu Bendrovei įformintų PVM sąskaitų faktūrų pagrindu įforminti krovinio važtaraščiai negali pagrįsti kuro gabenimo juose nurodytais maršrutais. Dalis krovinio važtaraščių (12 UAB „T2“ Bendrovei bei 3 Bendrovės UAB „M1“ ir UAB „F2“ įforminti krovinio važtaraščiai (vežėjas yra Bendrovė), 9 UAB „T2“ Bendrovei įforminti krovinio važtaraščiai (vežėjas yra UAB „F1“), 2 UAB „T2“ Bendrovei įforminti krovinio važtaraščiai (vežėjas yra UAB „M2“) ir 2 UAB „T2“ Bendrovei įforminti krovinio važtaraščiai (vežėjas yra UAB „G1“)) buvo užpildyti formaliai ir neatitinka faktinių naftos produktų gabenimo aplinkybių:

1) Bendrovė nepateikė užsakymų ir sutarties sudarytos su UAB „T2“, jos paaiškinimu (2014-12-22, registracijos Nr. 42-20037), visą elektroninį susirašinėjimą su UAB „T2“ ištrindavo, todėl pagal dokumentus nėra galimybės nustatyti, kas užsakė transportą dyzelino gabenimui, ar jis buvo įskaičiuotas į degalų kainą. Ž. K. 2014-11-24 liudytojo apklausos protokole parodė, kad transportą suieškodavo ir suorganizuodavo pati UAB „T2“, o visi UAB „T2“ dokumentai bei krovinio važtaraščiai jam buvo pateikti nuskenuoti į elektroninį pašta;

2) Bendrovė UAB „T2“ 2014-06-25 išrašė 2 PVM sąskaitas faktūras už transporto paslaugas: a) vieną už transporto paslaugas su transporto priemone (*duomenys neskelbtini*) (kuri, Regitros duomenimis, priklauso UAB „F1“ ir nei viename UAB „T2“ Bendrovei įformintame krovinio važtaraštyje nebuvo nurodyta), b) kitą už transporto paslaugas su UAB „F1“ transporto priemone (*duomenys neskelbtini*), nors pagal UAB „T2“ Bendrovei ir Bendrovės pirkėjams įformintus krovinio važtaraščius nustatyta, kad 2014-05-20 – 2014-07-01 laikotarpiu Bendrovės vairuotojas V. Š. jai priklausančia transporto priemone DAF CF su priekaba (*duomenys neskelbtini*) atliko 15 pervežimų UAB „T2“. Patikrinimo metu padaryta išvada, kad Ž. K. parodymai, jog transportą suieškodavo ir suorganizuodavo pati UAB „T2“ yra prieštaringi, nes iš 28 UAB „T2“ Bendrovei įformintų PVM sąskaitų faktūrų, dokumentais pagal 15 iš jų įforminta, jog dyzelinį kurą gabeno Bendrovė savo

transportu, tačiau už gabenimo paslaugas Bendrovė UAB „T2“ neišrašė nei vienos PVM sąskaitos faktūros;

3) Bendrovė mokestiniam patikrinimui nepateikė krovinio važtaraščių pagal 3 UAB „T2“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras už dyzeliną Bendrovei (2014-05-20 Nr. TR-DA-00024, 2014-05-22 Nr. TR-DA-00025 ir 2014-07-01 TR-DA-00054). Pagal Lietuvos Respublikos kelių transporto kodekso 30 str. 1 ir 2 dalų nuostatas, siuntėjas kartu su kroviniumi turi įteikti vežėjui siuntėjo pasirašytą važtaraštį, kuris surašomas 3 egzemplioriais. Pirmąjį egzempliorių gauna siuntėjas, antrąjį – kartu su kroviniumi vežėjas išduoda gavėjui, trečiasis – lieka pas vežėją <...>.

4) Bendrovės transporto priemonės DAF CF (*duomenys neskelbtini*) 2014 m. gegužės – liepos mėn. krovininio automobilio kelionės lapuose pateikta informacija apie šios transporto priemonės važiavimo maršrutus nesutampa su duomenimis apie dyzelino pakrovimo ir iškrovimo vietą 12-je UAB „T2“ Bendrovei ir 3-se Bendrovės UAB „M1“ ir UAB „F2“ įformintuose krovinio važtaraščiuose (nurodytas vežėjas – Bendrovė). Juose pateikta informacija neatitinka faktinių transporto priemonės važiavimo aplinkybių, nurodytibeveik vienodi duomenys ir šie krovininio automobilio kelionės lapai buvo užpildyti formaliai;

5) UAB „T2“ Bendrovei įformintame krovinio važtaraštyje 2014-06-26 Nr. Nr. TRV-000043 nurodyta, kad degalai buvo atgabenti iki Kauno, o pagal Bendrovės UAB „M1“ šio dyzelino tolesniam gabenimui įformintą krovinio važtaraštį 2014-06-26 Nr. 2014/207 duomenis, Bendrovė dyzeliną gabeno iš Panevėžio į Šilalę;

6) UAB „F1“ Bendrovei 2014 m. birželio mėn. už transporto paslaugas įformintų PVM sąskaitų faktūrų vertė (32646,44 (19020,37 + 13626,07) Lt su PVM) yra 28720,08 Lt (su PVM) didesnė, negu Bendrovė šį laikotarpį už transporto paslaugas įformino (3926,36 (2007,46 + 1918,90) Lt su PVM, iš jų vieną už transporto paslaugas suteiktas su transporto priemone (*duomenys neskelbtini*), kuri nenurodyta važtaraščiuose) UAB „T2“;

7) 9 krovinio važtaraščiuose (vežėjas – UAB „F1“) nurodyta pakrovimo vieta – Kėdainiai, tačiau važtaraščiuose nurodytos UAB „F1“ transporto priemonės (*duomenys neskelbtini*) Sunkvežimio kelionės lape už 2014 m. birželio mėn. nėra informacijos apie tai, kad sunkvežimis važiavo į Kėdainius. Įvertinus kelionės lape nurodytus maršrutus žemėlapyje nustatyta, kad tik 2014-06-19 sunkvežimis galėjo pravažiuoti pro Kėdainius;

8) 9 krovinio važtaraščiuose (vežėjas – UAB „F1“) nurodyta iškrovimo vieta – Kaunas, tačiau pagal UAB „F1“ transporto priemonės (*duomenys neskelbtini*) Sunkvežimio kelionės lapo už 2014 m. birželio mėn. duomenis nustatyta, kad sunkvežimis važiavo į Kauną tik 2014-06-27. Iš Bendrovės vėliau įformintų krovinio važtaraščių UAB „M1“ matyti, kad krovinio iškrovimo vieta – Šilalė arba Mažeikiai, tačiau važtaraščiuose nurodyta transporto priemonė (*duomenys neskelbtini*) (Sunkvežimio kelionės lapas už 2014 m. birželio mėn.) važiavo pro Šilalę ir Mažeikius tik 2014-06-16 ir 2014-06-27;

9) UAB „F1“ transporto priemonės (*duomenys neskelbtini*) 2014 m. birželio mėn. Sunkvežimio kelionės lape nėra informacijos, kad 2014-06-20 ši transporto priemonė būtų kur nors važiavusi. Tuo tarpu UAB „T2“ Bendrovei įformintame krovinio važtaraštyje Nr. TRV-000040 ir Bendrovės UAB „M1“ įformintame važtaraštyje Nr. 2014/200 yra nurodyta, kad dyzeliną gabeno UAB „F1“ vairuotojas T. L., transporto priemone DAF (*duomenys neskelbtini*), su priekaba, o jau UAB „M1“ įformintuose krovinio važtaraščiuose nurodyta, kad dyzeliną gabeno Bendrovės vairuotojas V. Š., transporto priemone DAF CF (*duomenys neskelbtini*) ir priekaba (*duomenys neskelbtini*). Bendrovės pateiktame 2014 m. birželio mėn. DAF CF (*duomenys neskelbtini*) krovininio automobilio kelionės lape nėra informacijos, kad 2014-06-20 Bendrovės vairuotojas V. Š. važiavo į šame važtaraštyje nurodytus miestus;

10) Bendrovės UAB „M1“ įformintuose krovinio važtaraščiuose 2014-06-16 Nr. 2014/190 ir 2014-06-19 Nr. 2014/199 pateikta informacija, kad dyzeliną gabeno UAB „F1“ vairuotojas T. L. transporto priemone DAF (*duomenys neskelbtini*) su priekaba, o jau vėliau UAB „M1“ įformintuose krovinio važtaraščiuose nurodyta, kad dyzeliną į jos degalines gabeno Bendrovės vairuotojas V. Š. transporto priemone DAF CF (*duomenys neskelbtini*) ir priekaba. Bendrovės pateiktame 2014 m. birželio mėn. DAF CF (*duomenys neskelbtini*) krovininio automobilio kelionės lape nėra

informacijos, kad šio mėnesio 16 ir 19 dienomis Bendrovės vairuotojas V. Š. važiavo į minėtuose važtaraščiuose nurodytus miestus;

11) UAB „T2“ Bendrovei įformintame krovinio važtaraštyje 2014-06-26 Nr. TRV-000042 nurodyta, kad degalai buvo atgabenti iki Kauno, o pagal Bendrovės UAB „M1“ šio dyzelino tolesniam gabenimui įforminto krovinio važtaraščio 2014-06-26 Nr. 2014/206 Bendrovė dyzeliną gabeno iš Panevėžio į Mažeikius;

12) UAB „F1“ vairuotojas T. L. liudytojo apklausos protokole parodė, kad negali tiksliai nurodyti ir neprisimena ar atliko 9 minėtuose važtaraščiuose nurodytus dyzelinio kuro pervežimus iš Kėdainių į Kauną; jis yra atlikęs daug dyzelino pervežimų iš Kėdainių į Kauno miestą, tačiau kur būdavo iškrovimo vietos dabar neprisimena;

13) R. B., UAB „M2“ vairuotojas, kuris nurodytas gabenęs krovinio važtaraštyje 2014-06-30 Nr. TRV-000048 nurodytą kurą, liudytojo apklausos protokole parodė, kad jam yra tekę vežti dyzeliną, kur dyzelino pardavėjas būdavo UAB „T2“, o pirkėjas Bendrovė, tačiau tais atvejais visada būdavo nurodytas tikslus krovinio pakrovimo adresas bei tiksliai krovinio iškrovimo vieta, dyzelinas paprastai būdavo kraunamas Latvijoje ir iškraunamas (*duomenys neskelbtini*), esančiame sandėlyje, iš kur dyzelinas vėliau būdavo išvežiamas į degalines. R. B. niekada nebuvo tekę vežti dyzeliną pagal krovinio važtaraščius, kuriuose krovinio iškrovimo vieta būtų nurodytas tik „Kaunas“, o šiame važtaraštyje nurodyta krovinio iškrovimo vieta „Kaunas“, o krovinio pakrovimo – „Kėdainiai“. Šios krovinio pakrovimo ir iškrovimo vietos nurodytos ir UAB „T2“ Bendrovei įformintame krovinio važtaraštyje 2014-06-30 Nr. TRV-000049, kuriame nurodyta, kad vežėjas – UAB „M2“ vairuotojas M. B. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie LR VRM Kauno apygardos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriui UAB „L2“ filialo K1 2015-03-12 pateikė informaciją, kad UAB „T2“ 2014 metais nepirko dyzelino iš UAB „L2“ ir, kad filialas K1 jiems krovimo nevykdė.

Patikrinimo akte, įvertinus aplinkybių visumą, padaryta išvada, kad UAB „T2“ vardu įformintose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos realiai nevyko tokiomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose.

Patikrinimo akte padaryta išvada, kad Bendrovė apskaitė ir deklaravo dyzelinio kuro įsigijimą iš UAB „T2“, kuri faktiškai jokios ūkinės - komercinės veiklos nevykdė, tačiau jos vardu buvo įformintos neįvykusios ūkinės operacijos. Tokiu būdu, Bendrovės buhalterinėje apskaitoje taip pat įformintos neįvykusios ūkinės operacijos pagal juridinės galios neturinčius UAB „T2“ apskaitos dokumentus, kurie pripažįstami kaip neturintys juridinės galios.

Vadovaujantis PVMĮ 64 str. 1 ir 9 dalių, 80 str. 1 dalies bei MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, 569438,00 Lt sumažinta Bendrovės PVM atskaita.

*Dėl Bendrovės sandorių su M. Ž.*

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Bendrovė nesivadovavo BAĮ 12 str. 1 dalies, 13 str. 1 ir 3 dalių bei PVMĮ 64 str. 1 ir 9 dalių, 80 str. 1 dalies nuostatomis, nes tikrinamuoju laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje bei apskaitos registruose užfiksavo ūkines operacijas su M. Ž. (PVM mokėtojo kodas LT100008057313), kurios realiai neįvyko. Bendrovė apskaitė M. Ž. vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras: 2014-05-30 Nr. MŽ 017, 2014-05-30 Nr. MŽ 018, 2014-06-30 Nr. MŽ 019, 2014-06-30 Nr. MŽ 020 (238.177,00 Lt ir 50.017,17 Lt, iš viso 288194,17 Lt sumai).

Bendrovė mokestiniam patikrinimui pateikė 2014-05-29 Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutartį Nr. 2014/01 ir 2014-05-29 Konsultacinių paslaugų teikimo sutartį Nr. 2014/02, pasirašytas tarp Bendrovės (Užsakovas) ir M. Ž. (Vykdytojas). Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutarties 2.1 punktu Vykdytojas įsipareigoja teikti tarpininkavimo paslaugas ieškant įvairių prekių tiekėjų ir pirkėjų, Konsultacinių paslaugų teikimo sutarties 2.1 punktu Vykdytojas įsipareigoja teikti verslo valdymo konsultacijas, valandos įkainis – 250,00 Lt. Abiejų sutarčių 3.1 punkte įrašyta, kad sutartis įsigalioja nuo jos pasirašymo momento ir galioja neterminuotai bei iki visiško prievolių ir įsipareigojimų pagal ją įvykdymo. Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutartyje nėra numatyta paslaugų apmokėjimo kaina. Šios sutarties 2.2 punkte numatyta, kad Bendrovė įsipareigoja: apmokėti už kiekvieną sudarytą sandorį iš anksto su M. Ž. suderintą tarpininkavimo mokestį į M. Ž. sąskaitą.

Dėl Bendrovės sandorių su M. Ž., patikrinimo akte konstatuota, kad:

1) Bendrovė su UAB „M1“, UAB „F2“, UAB „B1“, UAB „N2“ sudarė sutartis anksčiau nei M. Ž. sudarė sutartis su Bendrove dėl jo tarpininkavimo paslaugų teikimo. Su minėtomis įmonėmis pasirašytos sutartys nebuvo nutrauktos ir galiojo iki 2014-12-31, be to, Bendrovė šioms įmonėms jau anksčiau buvo įforminusi pardavimus;

2) Bendrovės komercijos direktorius Ž. K. dar dirbdamas UAB „C1“, kur taip pat buvo atsakingas už kuro prekybą, vykdė sandorius su UAB „M1“ (nuo 2013-06-27) ir UAB „G1“ (nuo 2013-10-18), todėl kai Bendrovė pradėjo kuro prekybą su UAB „M1“ (nuo 2014-03-27) ir UAB „G1“ (2014-06-05), Ž. K., atstovavęs Bendrovę, jau pažinojo šių įmonių atstovus, todėl M. Ž. nereikėjo surasti šių klientų;

3) Bendrovė pirmąją transporto nuomos pardavimo PVM sąskaitą faktūrą UAB „C1“ įformino 2013-09-30, o pirmąją iš UAB „C1“ kuro pirkimo sąskaitą faktūrą gavo 2014-03-05, be to, iki 2014-03-07 didžioji dalis Bendrovės akcijų priklausė UAB „C1“ ir abi bendrovės bei M. Ž. yra susiję bei asocijuoti asmenys, tačiau M. Ž. pagal Bendrovės UAB „C1“ 2014-05-30 įformintą PVM sąskaitą faktūrą Nr. GRD116 skaičiavo tarpininkavimo mokesį;

4) M. Ž. 2 proc. nuo 2014-05-29 – 2014-06-30 laikotarpiu Bendrovės įformintų kuro pardavimų apskaičiuota suma už tarpininkavimo paslaugas yra didesnė, negu Bendrovės už kuro pardavimą gauta ekonominė nauda (Bendrovės minėto laikotarpio kuro pardavimo vidutinis antkainis sudarė 0,96 proc. ((0,36 proc. + 1,56 proc.) / 2), neskaitant darbuotojams mokėto darbo užmokesčio, transportavimo paslaugų ir kitų administravimo sąnaudų;

5) Bendrovė UAB „T1“ ir UAB „T3“ avansinius mokėjimus už transporto priemonių įsigijimą pervedė dar iki tarpininkavimo paslaugų teikimo sutarties su M. Ž. įforminimo;

6) UAB „T1“ skelbimus dėl vilkikų pardavimo talpina viešai prieinamose internetinėse svetainėse: [www.autoplius.lt](http://www.autoplius.lt), (*duomenys neskelbtini*), todėl ši informacija yra prieinama visiems;

7) M. Ž. negalėjo nuo transporto priemonių rinkos vertės (168479,37 Lt) iki įsigijimo kainos (171949,41) nuderėti 98282,00 Lt ir šiai sumai (be PVM) įforminti PVM sąskaitą faktūrą už tarpininkavimo paslaugas, nes rinkos kaina yra tik 3470,04 Lt mažesnė už šių transporto priemonių įsigijimo kainą;

8) Bendrovė neviseiškai įvykdė mokesčių administratoriaus nurodymą ir nepateikė M. Ž. verslo valdymo konsultavimo paslaugų (veiksmų) suteikimo faktą pagrindžiančių dokumentų;

9) abi su M. Ž. pasirašytos sutartys yra neišsamios: nenustatyti kriterijai, kuriais remiantis bus ieškoma prekių tiekėjų ir pirkėjų, kokios krypties ir kam bus teikiamos verslo valdymo konsultacijos, taip pat nenumatytos konkrečios verslo valdymo konsultacijos ir jų strategija, gairės, nenustatyti atliktų darbų kokybės reikalavimai, nenumatytas atlygio už kiekvieną sandorį tarpininkavimo mokesčio paskaičiavimo mechanizmas (ar nuo pajamų, ar nuo sandorio pelno, įvertinus gautas pajamas ir patirtas sąnaudas ir pan.). Tarpininkavimo sutartyje nenustatytas tarpininkavimo mokesčio tarifas. Nors Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutartyje ir nurodyta, kad Bendrovė išipareigoja apmokėti už kiekvieną sudarytą sandorį iš anksto su vykdytoju suderintą tarpininkavimo mokesį ir pateiktą vykdytojo sąskaitą, tačiau faktiškai tai nebuvo atlikta, t. y. už kiekvieną sandorį nebuvo derintas tarpininkavimo mokeskis, PVM sąskaitose faktūrose nėra išskirta, už kokius būtent sudarytus sandorius M. Ž. išrašė PVM sąskaitas faktūras (dalis informacijos buvo pateikta keturiuose popieriaus lapuose, kurie nebuvo pasirašyti). Be to, be PVM sąskaitų faktūrų ir sutarčių, nepateikta jokių kitų dokumentų (išskyrus 4 informacinius popieriaus lapus): paslaugų ataskaitų apie atliktus darbus ir pasiektus rezultatus (surastus tiekėjus ir klientus), susitikimų ir pasitarimų protokolų, susirašinėjimo dokumentų (kuriuose paslaugų pirkėjas išdėsto savo klausimus, papildomus paklausimus, pastabas ir pan., o paslaugų teikėjas išdėsto savo tarpinius atsakymus, patikslinimus, papildomus argumentus, suderinimus ir pan.), įrodančių kokias verslo valdymo konsultacijas Bendrovei suteikė M. Ž.;

10) iš Bendrovės pateiktų 4 informacinių popieriaus lapų nustatyta, kad 2014 m. birželio mėn. M. Ž. turėjo konsultuoti po 8 val. per darbo dieną ir atlikti tarpininkavimo paslaugas, be to, birželio mėn. visi Bendrovės darbuotojai dirbo 1 valandą trumpiau negu jis nurodė konsultavęs Bendrovę. Taip pat minėtuose lapuose nurodyta, kad 2014 m. gegužės mėn. M. Ž. turėjo konsultuoti po 4 val. 5–6, 12–13, 19–20 ir 30 dienomis, o 29 dieną 5 val., nors konsultacinių paslaugų teikimo sutartis su M. Ž. sudaryta tik 2014-05-29;

11) Bendrovė su M. Ž. tarpininkavimo paslaugų teikimo ir konsultacinių paslaugų teikimo sutartis įformino 2014-05-29, tačiau išankstiniai mokėjimai jam kaip tiekėjui pradėti pervadinėti nuo 2014-02-04. Bendrovė M. Ž. iš anksto mokėjo už paslaugas, nors dar nebuvo gavusi jo išrašytų sąskaitų faktūrų, be to, minėtose pasirašytose sutartyse išankstiniai mokėjimai nebuvo numatyti;

12) Bendrovė 2014-01-01 – 2014-07-31 laikotarpiu patyrė 144168,36 Lt (382345,36 Lt - 238177,00 Lt) nuostolį, tačiau Bendrovės direktorius N. Ž. su M. Ž. įformino ekonomiškai nenaudingą sandorį ir šį nuostolį padidino 238177,00 Lt, į sąnaudas įtraukdama M. Ž. Bendrovei įformintas PVM sąskaitas faktūras už tarpininkavimo ir verslo konsultavimo paslaugas;

13) Bendrovės pateikti keturi 2014-05-30 ir 2014-06-30 darbų perdavimo–priėmimo aktai yra neišsamūs, juose iš esmės atkartojama M. Ž. įformintose PVM sąskaitose faktūrose 2014-05-30 Nr. MŽ 017 ir Nr. MŽ 018 bei 2014-06-30 Nr. MŽ 019 ir Nr. MŽ 020, esanti informacija, t. y. aktuose nenurodyta, kam ir kokias konkrečiai verslo valdymo paslaugas suteikė M. Ž., ką, kaip ir kada jis konsultavo, taip pat nenurodyta, dėl kokios krypties plėtros konsultacijas jis vykdė ir pan.

Įvertinus aukščiau išdėstyta, Inspekcijos sprendime konstatuota:

1) patikrinimui nepateikti įrodymai, patvirtinantys M. Ž. suteiktų tarpininkavimo paslaugų realumą: susitikimų protokolai, derybų dėl kainų, susirašinėjimo ar kiti dokumentai, kurie leistų spręsti, kadiš tikrųjų vyko susitikimai su įmonėmis M. Ž. iniciatyva ir kad jis surado Bendrovės mokesčiniam patikrinimui pateiktuose informaciniuose popieriaus lapuose nurodytus klientus ir tiekėjus. O Bendrovės pateikti 2 informaciniai popieriaus lapai apie M. Ž. 2014 m. gegužės–birželio mėn. įformintas tarpininkavimo paslaugas ir kiti Bendrovės pateikti dokumentai bei Inspekcijos turima informacija, ne patvirtina paslaugų realumą, o atvirkščiai, paneigia, kad buvo atliktos PVM sąskaitose faktūrose 2014-05-30 Nr. MŽ 018 ir 2014-06-30 Nr. MŽ 019 įformintos tarpininkavimo paslaugos, t. y. kad M. Ž. surado juose nurodytus kuro pirkėjus ir transporto priemonių tiekėjus;

2) patikrinimui nepateikti įrodymai, patvirtinantys M. Ž. suteiktų verslo valdymo konsultacijų paslaugų, įformintų PVM sąskaitomis faktūromis 2014-05-30 Nr. MŽ 017 ir 2014-06-30 Nr. MŽ 020, realumą: susitikimų protokolai, susirašinėjimo ar kiti dokumentai, kurie leistų spręsti, kokias konkrečias verslo valdymo konsultacijas suteikė M. Ž., kokius asmenis M. Ž. konsultavo, kaip, kokiu būdu (susitikimų metu, susirašinėjant ir pan.), kada, kur konsultavo ir pan.;

3) patikrinimo metu nenustatyta, kad Bendrovei buvo reikalingos M. Ž. paslaugos, nes Bendrovės darbuotojai buvo pasiskirstę veiklos sritis. Pagal Bendrovės direktoriaus N. Ž. teiktus parodymus nustatyta, kad Ž. K., turėjęs kuro prekybos patirties dar dirbdamas UAB „C1“, buvo atsakingas už kuro pirkimo–pardavimo sandorius, o N. Ž. – už grūdų pirkimo–pardavimo sandorius. Jiems buvo mokamos kompensacijos už kilnojamojo pobūdžio darbą.

Inspekcija priėjo išvadą, kad Bendrovė neįrodė M. Ž. Bendrovei įformintose PVM sąskaitose faktūrose (2014-05-30 Nr. MŽ 017 ir Nr. MŽ 018 bei 2014-06-30 Nr. MŽ 019 ir Nr. MŽ 020) atvaizduotų ūkinių operacijų realumo, o turimų aplinkybių visuma rodo, jog tarpininkavimo ir verslo valdymo paslaugos Bendrovei nebuvo suteiktos, t. y. Bendrovė realiai neįsigijo M. Ž. išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytų paslaugų. M. Ž. , būdamas susijusiu asmeniu, galėjo daryti įtaką Bendrovei, išrašydamas PVM sąskaitas faktūras. Kadangi minėtose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos realiai neįvyko, Bendrovė neįgijo teisės į 50017,17 Lt PVM atskaitą pagal M. Ž. Bendrovei įformintas PVM sąskaitas faktūras, nes nėra PVM objekto (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A442-2729-12).

Vadovaujantis PVMĮ 3 str. 1 dalies, 58 str. 1 dalies, 64 str. 1 ir 9 dalių, 80 str. 1 dalies bei MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, 50017,00 Lt sumažinta Bendrovės PVM atskaita.

*Dėl kitų Bendrovės PVMĮ pažeidimų*

Patikrinimo metu pagal UAB „E1“ išrašytas PVM sąskaitų faktūras ir prie jų pateiktus žiniaraščius nustatyta, kad už 1089,55 Lt ir 228,80 Lt PVM buvo suteiktos plovimo paslaugos Bendrovei nepriklausantiems automobiliams (*duomenys neskelbtini*). Bendrovei nepateikus dokumentų, pagrindžiančių aukščiau nurodytų įsigytų paslaugų panaudojimą Bendrovės PVM apmokestinamoje veikloje, Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatomis, 229 Lt sumažino PVM atskaitą.



Pagal kartu UAB „V1“ išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis pateiktuose prieduose „Kreditai išduoti degalai ir prekės“ esančius duomenis nustatyta, kad už 8462,76 Lt ir 1777,19 Lt PVM Bendrovės vardu ir lėšomis degalus bei prekes pirko Bendrovėje nedirbantys fiziniai asmenys: Einoras – pavardė neįrašyta, M. Ž., B. B. (laikotarpiu, kai dar nedirbo Bendrovėje; dirbo nuo 2013-09-16 iki 2014-02-21) ir kiti nenustatyti asmenys. Išvardinti asmenys nėra mokėję Bendrovei pinigų už įsigytus degalus ir prekes. Taigi, Inspekcija priėjo išvadą, kad B. B., M. Ž. ir kitų nenustatytų asmenų degalų ir prekių įsigijimo išlaidos už 8462,76 Lt ir 1777,19 Lt PVM yra priskiriamos prekių suvartojimui Bendrovės privatiems poreikiams tenkinti. Vadovaujantis PVMĮ 14 str. 7 dalimi, Bendrovei papildomai apskaičiuota 1777,19 Lt pardavimo PVM.

Taip pat nustatyta, kad Bendrovė pagal 2014-06-19 UAB „O1“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą serija OKR Nr. 14035 21,11 Lt pirkimo PVM įtraukė į 2014 m. birželio mėn. PVM atskaitą ir deklaravo PVM deklaracijoje. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta „automobilio MB (*duomenys neskelbtini*) elektros darbai, medžiagos“. Nustatyta, kad šis lengvasis automobilis Bendrovei nepriklausė (VĮ „Regitra“ duomenų bazės duomenimis, tikrinamuoju laikotarpiu automobilis nuosavybės teise priklausė UAB „L1“), dėl jo naudojimo Bendrovė nėra sudariusi nuomos ar panaudos sutarties. Bendrovė nepateikė dokumentų, pagrindžiančių aukščiau nurodytų įsigytų paslaugų panaudojimą jos PVM apmokestinamoje veikloje. Inspekcija, atsižvelgdama į PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatas, 21 Lt sumažino PVM atskaitą.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė apskaitoje apskaitė, tačiau Inspekcijai pateiktoje 2014 m. gegužės mėn. PVM deklaracijoje nedeclaravo 99087,00 Lt (8891547,00 – 8792460,00) PVM apmokestinamų sandorių ir 20808,00 Lt (1867225,00 – 1846417,00) pardavimo PVM pagal Bendrovės UAB „M1“ išrašytą 2014-05-16 PVM sąskaitą faktūrą GRK0133 (99086,62 Lt ir 20808,19 Lt PVM, iš viso 119894,81 Lt). Vadovaujantis PVMĮ 86 straipsniu ir PVM deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-03-01 įsakymu Nr. VA-29 (2009-12-22 įsakymo red. Nr. VA-102) 28.1. ir 46.1. punktų nuostatomis, 20808,00 Lt padidintas Bendrovės pardavimo PVM.

Bendrovė patikrinimo metu pateikė patikslintas 2013 m. spalio ir lapkričio mėn. PVM deklaracijas, 2014 metų kovo ir liepos mėn. PVM deklaracijas. 2013 m. spalio mėn. PVM deklaracijoje dėl korektūros klaidų 28,00 Lt padidino pirkimo ir atskaitomą PVM bei 28,00 Lt sumažino apskaičiuotą į biudžetą mokėtiną PVM, o 11 mėn. PVM deklaracijoje dėl korektūros klaidų 138,00 Lt padidino pirkimo ir atskaitomą PVM bei 138,00 Lt sumažino apskaičiuotą į biudžetą mokėtiną PVM. Bendrovė patikrinimo metu pateikė patikslintą 2014 m. kovo mėn. PVM deklaraciją ir dėl korektūros klaidų 22,00 Lt sumažino atskaitomą ir pirkimo PVM bei 22,00 Lt padidino apskaičiuotą į biudžetą mokėtiną PVM. Be to, Bendrovė patikrinimo metu pateikė patikslintą 2014 m. liepos mėn. PVM deklaraciją ir 10000,00 Lt padidino PVM neapmokestinamus sandorius, dėl korektūros klaidų 78,00 Lt padidino pirkimo ir atskaitomą PVM bei 78,00 Lt sumažino apskaičiuotą į biudžetą mokėtiną PVM.

Dėl aukščiau aprašytų Bendrovės padarytų pažeidimų Bendrovei iš viso apskaičiuota 4283207,00 Lt (3647261,00 + 50017,00 + 569438,00 + 20808,00 + 22,00 + 1777,00 + 229,00 + 21,00 – 28,00 – 138,00 – 6122,00 – 78,00) PVM.

#### *Dėl pelno mokesčio*

Inspekcija apskaičiavo 2013 m. 489,00 Lt mažesnius nuostolius. Skirtumas susidarė:

1) dėl 81,49 Lt pagal UAB „E1“ Bendrovei išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 2013-12-31 Nr. EKO 12615, kurią Bendrovė turėjo deklaruoti Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje kaip neleidžiamus atskaitymus (19 eilutėje), nes pagal minėtą sąskaitą buvo suteiktos plovimo paslaugos Bendrovei nepriklausantiems automobiliams. Šios 81,49 Lt sąnaudos, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 31 str. 1 d. 13 punkto nuostatomis, pripažintos neleidžiamais atskaitymais;

2) 407,53 Lt dėl B. B. (tuo metu nebuvo Bendrovės darbuotojas) gautų pajamų natūra, kurios, vadovaujantis PMĮ 31 str. 1 d. 13 punktu nuostatomis, pripažintos neleidžiamais atskaitymais.

#### *Dėl GPM*

Nustatyta, kad Bendrovė 2014 m. sausio–liepos mėn. turėjo deklaruoti 15504,00 Lt išskaičiuoto GPM, t. y. 487,00 Lt (15504 Lt – 15017 Lt) daugiau. Skirtumas susidarė dėl to, kad Bendrovė Mėnesinėje pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijoje už 2014 m. sausio mėn. deklaravo 564 Lt per mažai, už 2014 m. liepos mėn. – 77 Lt per daug išskaičiuoto GPM nuo išmokėtų išmokų iki mėnesio 15 d. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio nuostatomis, Bendrovei papildomai apskaičiuota 487 Lt GPM nuo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių A klasės išmokų.

Taip pat nustatyta, kad M. Ž. (ne bendrovės darbuotojas) 2014-05-09 – 2014-07-31 laikotarpiu Bendrovės vardu iš UAB „V1“ įsigijo degalų ir prekių už 3396,72 Lt (2807,20 Lt + 589,52 Lt PVM) ir B. B. (Bendrovėje dirbo nuo 2013-09-16 iki 2014-02-21) 2013-09-04 – 2013-09-12 laikotarpiu Bendrovės vardu iš UAB „V1“ įsigijo degalų ir prekių už 493,10 Lt (407,53 Lt + 85,57 Lt PVM). Iš viso abu asmenys įsigijo už 3889,82 Lt degalų ir prekių, už kurias Bendrovei nėra sumokėję. Inspekcija konstatavo, kad degalų ir prekių įsigijimo išlaidos už 3889,82 Lt yra susijusios su M. Ž. ir B. B. asmenine nauda ir, vadovaujantis GPMĮ 9 straipsnio ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009-05-19 Įsakymu Nr. 1K-162 „Dėl pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo“ 2 punkto nuostatomis, laikomos M. Ž. ir B. B. pajamomis natūra ir, vadovaujantis GPMĮ 22 straipsnio nuostatomis, priskirtos A klasės pajamoms ir Bendrovei papildomai apskaičiuota 583 Lt GPM nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų.

#### *Dėl įmokų į Garantinį fondą*

Bendrovė tikrinamu laikotarpiu apskaičiavo 310,85 Lt (109,48 Lt 2013 m. ir 201,37 Lt 2014 m.) įmokų į GF, kurių į biudžetą nesumokėjo. Patikrinimo metu, vadovaujantis Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo 3 straipsniu, papildomai apskaičiuota 275,20 Lt įmokų į GF.

#### *Dėl delspinigių apskaičiavimo*

Vadovaujantis MAĮ 96–98 straipsnių nuostatomis, patikrinimo akto tvirtinimo metu Bendrovei apskaičiuota 455392,25 Eur PVM delspinigių, 12,45 Eur GPM delspinigių nuo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių A klasės išmokų, 51,87 Eur GPM delspinigių nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų ir 2,67 Eur įmokų į GF delspinigių.

#### *Dėl baudų skyrimo*

Atsižvelgus į išdėstytas aplinkybes, susijusias su akte konstatuotais pažeidimais bei į tai, kad Bendrovė patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (teikė turimus dokumentus), nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotų 4283207 Lt PVM ir 1070 Lt (487 + 583 Lt) GPM, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalies ir PVMĮ 123 str. 3 ir 4 dalių nuostatomis, Bendrovei skirtas baudos vidurkis, t. y. 372150,72 Eur PVM bauda, 42,31 Eur GPM nuo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių A klasės išmokų ir 50,68 Eur GPM nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų bauda.

Bendrovė pateiktu skundu Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį panaikinti.

1. Bendrovės teigimu, Inspekcija ginčijamame sprendime nepagrįstai nurodo, kad Bendrovė ir UAB „C1“ yra asocijuoti asmenys. Tuo pažeidžiamos PMĮ 2 str. 8 ir 33 dalių, MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatos. Bendrovė pažymi, kad nė vienas iš Inspekcijos sprendime nurodytų faktų, kuriais grindžiama, kad Bendrovė ir UAB „C1“ yra asocijuoti asmenys, visiškai neatitinka aukščiau nurodytų PMĮ nuostatų.

Atkreiptinas dėmesys, kad Inspekcija, PMĮ komentare komentuodama PMĮ nuostatą dėl asocijuotų asmenų, yra nurodžiusi, jog asocijuotais asmenimis laikomi ne tik susiję asmenys, bet ir asmenys, galintys daryti vienas kitam įtaką, dėl kurios tokių asmenų sandorių arba kitokių ūkinių operacijų sąlygos būna ne tokios, kokios būtų, jeigu šie asmenys siektų sau maksimalios naudos, t. y. veiktų visiškai nepriklausomai vienas nuo kito. PMĮ komentare pateikiamas pavyzdys, kai gamintojas gamina produkciją. Pagrindinė žaliava, reikalinga tokiai produkcijai pagaminti, gali būti gauta tik iš vienintelio tiekėjo. Toks gamintojas yra priklausomas nuo šio žaliavos tiekėjo, kadangi negali pasirinkti kito. Todėl gamintojas ir žaliavų tiekėjas laikomi asocijuotais asmenimis, netgi tada jeigu neturi jokių juridinių ryšių.

Taip pat Inspekcija komentare nurodo, kad tokiais asmenimis gali būti (i) vienetai, kurių valdybos ar stebėtojų tarybos nariai yra tie patys fiziniai asmenys, arba kurių (administracijos) vadovas yra tas pats fizinis asmuo; (ii) du vienetai, kai vieno jų veikla faktiškai priklauso nuo patentų, autorių teisių, prekės ženklų, licencijų, frančizių ar kitų panašių teisių, kurių nuosavybės teisė priklauso antrajam vienetai; (iii) du vienetai, kai vienas jų yra išskirtinis žaliavų ar kitų reikmių (prekių, paslaugų ir pan.), reikalingų antrojo vieneto gamybai ar kitai veiklai vykdyti, tiekėjas; (iv) du asmenys, kurių vienas kitam suteikė paskolą, sudarančią žymią antrojo vieneto įstatinio kapitalo dalį.

Bendrovė pažymi, kad nė vieno PMĮ komentare nurodytų asocijuoto asmens požymių Bendrovė neatitinka. Todėl darytina išvada, kad ginčijamas Inspekcijos sprendimo išvados, jog Bendrovė ir UAB „C1“ yra susiję asmenys, yra visiškai nepagrįstos ir prieštarauja PMĮ, taip pat MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatoms, nes mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojiui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Be to, Inspekcijos sprendimo išvados neatitinka ir pačios Inspekcijos PMĮ komentare išdėstytų asocijuoto asmens kriterijų, o išvados dėl Bendrovės ir UAB „C1“ buvimo asocijuotais asmenimis grindžiamas prielaidomis.

2. Bendrovė nesutinka su Inspekcijos išvadomis, kad Bendrovė neatitinka rūpestingumo, protingumo kriterijų, todėl negali būti laikoma sąžininga.

Inspekcijos sprendime ignoruojamos esminės faktinės aplinkybės ir nepagrįstai teigiama, kad Bendrovė yra nesąžininga, piktnaudžiauja teise, todėl neįgyja teisės į PVM atskaitą. Inspekcija paviršutiniškai, neįsigilinusi į verslo esmę, subjektyviai vertina aplinkybes, Bendrovės verslo tikslus ir prieina klaidingų išvadų, kurias grindžia prielaidomis, dėl ko ginčijamas sprendimas, kuriuo Bendrovei apribota PVM atskaita, yra neteisėtas.

MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatų taikymo atvejais LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus. Visų pirma, mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, taip pat surinkti ir teikti juos (2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010 ir 2010-09-13 nutartis adm. byloje Nr. A556-973/2010)

Ginčijamame sprendime Inspekcija nurodo, kad Bendrovė atliko mokėjimus už UAB „C1“, pastarajai to neprašant. Neaišku, kuo šis argumentas aktualus grindžiant Bendrovės sąžiningumą. Inspekcija negali remtis faktu, kad Bendrovė nepateikė tam tikrų prašymų (pavyzdžiui, dėl mokėjimų už UAB „C1“). Mokesčių administratorius privalo savo išvadas grįsti įrodymais, o ne faktais dėl tam tikrų dokumentų pateikimo ar nepateikimo. Taip pat sprendime nurodoma, kad Bendrovė žinojo, jog UAB „C1“ nuo 2014-01-24 į valstybės biudžetą nemoka deklaruoto PVM, nemoka ir nesumokės pardavimo PVM pagal Bendrovei įformintas PVM sąskaitas faktūras. Bendrovė pažymi, kad Inspekcija nenurodo, iš kur Bendrovei gali būti tokia informacija žinoma.

Inspekcijos išvada dėl Bendrovės deklaruotų dyzelinio kuro įsigijimų iš UAB „T2“, kuri faktiškai jokios ūkinės–komercinės veiklos nevykdė, (jos vardu buvo įformintos neįvykusios ūkinės operacijos), yra prieštaringa ir nepagrįsta jau vien dėl to, kad Inspekcija nepaneigė fakto, jog Bendrovė pardavė dyzelinį kurą kitiems Inspekcijos nustatytiems ūkio subjektams. Inspekcija išvados dėl Bendrovės nesąžiningumo paremtos vien formaliomis klaidomis dokumentuose (neteisingai nurodant adresą ir pan.), taip pat vairuotojų paaiškinimais, kurie objektyviai neatsimena smulkių detalių. Esminė aplinkybė, kaip nurodoma skunde, šiuo atveju yra tai, kad Bendrovė iš UAB „T2“ įsigytą dyzelinį kurą pardavė ir nuo šių sandorių buvo sumokėtas pardavimo PVM. Neobjektyviais, vienpusiškais vertinimais Inspekcija prieštarauja aukščiau minimai LVAT suformuotai praktikai dėl mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti įrodymais sprendimų išvadas.

3. Inspekcijos sprendimas prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) nuostatoms ir teismų praktikai.

Europos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje viena iš teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygų yra pripažįstamas apmokestinamojo asmens žinojimas, kad jis dalyvauja sukčiavime, arba jo paties sukčiavimas (Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 35 ir 37-39 p., Sprendimo *MaksPen*, C-18/13, 26-

27 p.; Sprendimo *Optigen* ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 51, 52 ir 55 p.; Sprendimo *Kittel ir RecoltaRecycling*, C-439/04 ir C-440/04, 44-46 ir 60 p.).

Mokesčių administratorius, neigdamas pareiškėjos teisę į atskaitą, nurodo, kad mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti, kad, pirkdama prekes, dalyvauja sukčiavime. Bendrovė pažymi, kad nedalyvauja sukčiavimo schemose, pati nesukčiauja, yra sąžininga, nepiktnaudžiauja teise į PVM atskaitą, o pagrįstai naudojasi teise į PVM atskaitą. Bendrovės teigimu, mokesčių administratorius nei patikrinimo akte, nei sprendime nepateikia jokių įrodymų, kad Bendrovė sukčiauja ar dalyvauja sukčiavime.

Piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokestinės naudos įgijimas. ESTT suformulavo piktnaudžiavimo teise taisyklės dėl PVM mokesčio, būtent konstatavo, kad piktnaudžiavimas konstatuojamas esant dviem būtinoms sąlygoms: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Skunde pažymima, kad jokie piktnaudžiavimo iš Bendrovės pusės nėra. Todėl Inspekcijos teiginiai dėl piktnaudžiavimo yra visiškai nepagrįsti.

Remiantis aukščiau išdėstytais aplinkybėmis ir MAĮ 100 str. 2 dalimi, 155 str. 4 d. 2 punktu, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2018-01-10 sprendimą Nr. (21.63-32) FR0682-9.

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

Mokestinis ginčas šioje byloje iš esmės kilo dėl Bendrovei papildomai apskaičiuoto PVM mokesčių administratoriui nepripažinus jos teisės į 1056320 Eur (3647261 Lt) pirkimo PVM atskaitą pagal UAB „C1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir 164921 Eur (569438 Lt) pirkimo PVM pagal UAB „T2“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Iš bylos medžiagos spręstina, kad mokesčių administratorius nepripažino Bendrovės teisės atskaityti šių įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirto pirkimo PVM, nes Bendrovė ginčo ūkinėse operacijose buvo nesąžininga, t. y. žinojo arba turėjo galimybę žinoti, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Be to, Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė nepagrįstai atskaitė 14486 Eur (50017 Lt) pirkimo PVM pagal M. Ž. išrašytas PVM sąskaitas faktūras už konsultavimo ir tarpininkavimo paslaugas, kadangi, mokesčių administratoriaus teigimu, jose nurodytos ūkinės operacijos nėra realiai įvykusios.

Bendrovė su tokia Inspekcijos pozicija nesutinka, nes, jos nuomone, mokesčių administratorius neįrodė Bendrovės nesąžiningumo, t. y. žinojimo / galėjimo žinoti, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Bendrovės teigimu, Inspekcijos išvados paremtos išimtinai tik formaliomis klaidomis dokumentuose ar tam tikrų dokumentų nepateikimu, todėl, Bendrovės nuomone, Inspekcijos pareiga pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas vykdyta netinkamai. Be to, Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad Bendrovė ir UAB „C1“ buvo susiję ir asocijuoti asmenys.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Bendrovės skunde prašoma panaikinti Inspekcijos sprendimą visa apimtimi (tokios pat pozicijos laikėsi ir Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu), tačiau tiek skunde, tiek Komisijos posėdžio metu buvo išdėstyti argumentai dėl nesutikimo su Inspekcijos išvadomis dalyje dėl Bendrovės teisės į PVM atskaitą pagal UAB „C1“, UAB „T2“ ir M. Ž. išrašytas PVM sąskaitas faktūras, dėl kitų Inspekcijos sprendime nurodytų Bendrovės padarytų mokesčių įstatymų pažeidimų Bendrovė argumentų nepateikė. 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 konkrečius motyvus.

*Dėl Bendrovės sandorių su UAB „C1“*

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, sprendamas 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 objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius.

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.

Nagrinėjant pirmąją minėtą sąlygą, Komisija vertina, ar Inspekcija pagrįstai priėjo išvadą, kad Bendrovės kontrahentė UAB „C1“ sukčiavo PVM.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė į PVM atskaitą įtraukė 3647264,12 Lt pirkimo PVM pagal UAB „C1“ vardu laikotarpiu nuo 2014-03-27 iki 2014-06-02 išrašytas 178 PVM sąskaitas faktūras už kuro įsigijimą. Iš UAB „C1“ įsigytą kurą Bendrovė tą pačią dieną perpardavė UAB „M1“, UAB „F2“, UAB „R1“, ir UAB „V1“.

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 „C1“ 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 „C1“ neturėjo apyvartinių lėšų prekybai vykdyti, už įsigytą kurą su UAB „C1“ tiekėjais atsiskaitydavo Bendrovė. Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė pagal jai UAB „C1“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras tiesiogiai UAB „C1“ pinigų nemokėjo, bet 2014-02-26 – 2014-06-17 laikotarpiu banko pavedimais įvairiems UAB „C1“ kreditoriams (prekių tiekėjams, paslaugų tiekėjams ir kt.) sumokėjo 18299353,87 Lt, tame tarpe pagrindiniams UAB „C1“ kuro tiekėjams Latvijos įmonėms: SIA G6 2014-03-27 – 2014-06-17 pervedė 11170170,57 Lt, SIA G5 2014-04-19 – 207168,00 Lt.

Nustatyta, kad didžiąją dalį UAB „C1“ kuro pardavimų sudarė kuro pardavimai Bendrovei, o kuro įsigijimai iš UAB „C1“ sudaro 79,54 proc. visų Bendrovės apskaitytų kuro įsigijimų. Bendrovės įsiskolinimas UAB „C1“ nuolat augo. Byloje nustatyta, kad Bendrovės kontrahentė UAB „C1“ nuo 2014-01-27 į valstybės biudžetą nemokėjo deklaruoto PVM, be to, pateikė nulines PVM deklaracijas už 2014 m. gegužės ir birželio mėn., t. y. nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą pardavimo PVM, nors kuro tiekimai Bendrovei buvo vykdomi iki 2014-06-02. Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog egzistuoja tiesioginis priežastinis ryšys tarp Bendrovės neįvykdyto atsiskaitymo su UAB „C1“ ir pastarosios PVM prievolės valstybei nevykdymo.

Už kuro prekybos sandorius Bendrovėje buvo atsakingas Bendrovės komercijos direktorius Ž. K. (įdarbintas Bendrovėje nuo 2014-03-21). Bylos duomenimis, Ž. K. tuo pat metu (iki 2014-05-21) dirbo ir UAB „C1“, kur irgi buvo atsakingas už prekybą kuru. Paminėtina, kad UAB „C1“ kuro tiekimo PVM sąskaitas faktūras Bendrovei įformino laikotarpiu nuo 2014-03-27 iki 2014-06-02, t. y. kuro tiekimo sutartis su UAB „C1“ pasirašyta 2014-03-26 (po 5 dienų nuo Ž. K. įdarbinimo Bendrovėje), šią sutartį abiejų bendrovių vardu vykdė tas pats asmuo – Ž. K.

UAB „C1“ direktorius G. Š. Inspekcijai pateiktame paaiškinime nurodė, kad abu įmonės akcininkai – N. Ž. ir Ž. K. (N. Ž. priklausė 80 proc., o Ž. K. 20 proc. UAB „C1“ akcijų) paprašė jo perrašyti visas UAB „C1“ akcijas jo vardu. Buvo įformintas UAB „C1“ akcijų pirkimo–pardavimo sandoris, tačiau realiai pinigų G. Š. buvusiems akcininkams nemokėjo. Jie jo paprašė tik laikinai tapti UAB „C1“ akcininku, vėliau žadėjo akcijas perrašyti vėl savo vardais, tačiau jis taip ir liko vieninteliu

UAB „C1“ akcininku. Visą UAB „C1“ veiklą kontroliuodavo M. Ž. kartu su Ž. K.: realiai UAB „C1“ vadovavo ir priimdavo sprendimus Ž. K., kadangi turėjo įgaliojimą, G. Š. tik vykdė jo pavestas užduotis; M. Ž. surasdavo prekių tiekėjus, derindavo visas sutartis, o G. Š. tik pasirašinėjo jam pateiktus dokumentus.

Komisija atkreipia dėmesį į UAB „C1“ ir Bendrovės taikytus antkainius parduodant kurą: UAB „C1“ iš minėtų Latvijos įmonių įsigyto kuro pardavimui taikė 53,13 proc. antkainį, tuo tarpu Bendrovė iš UAB „C1“ įsigytą kurą pardavė kitiems ūkio subjektams su 0,24 proc. antkainiu nuo įsigijimo vertės, neskaitant administravimo ir kitų sąnaudų (Bendrovė iš UAB „C1“ įsigijo kuro už 17367910,93 Lt (be PVM), jį pardavė už 17410401,15 Lt, t. y. parduoto kuro vertė tik 42490,22 Lt viršijo iš UAB „C1“ įsigyto kuro vertę).

Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu teigė, kad UAB „C1“ buvo reikalinga kaip tarpininkas tarp Latvijos įmonių ir Bendrovės dėl to, kad turėjo tam tikrus pažymėjimus, kurių neturėjo Bendrovė, be to, buvo sudariusi sutartis dėl kuro tiekimo. Komisija šiuos Bendrovės teiginius vertina kritiškai, kadangi bylos dokumentai patvirtina, jog Bendrovė nepateikė kuro transportavimo važtaraščių, kokybės pažymėjimų (sertifikatų, pasų), susijusių su kuro įsigijimu iš UAB „C1“, įsigytas kuras tą pačią dieną buvo perparduodamas kitiems ūkio subjektams taip pat be kokybės pažymėjimų (sertifikatų, pasų), pažeidžiant Prekybos naftos produktais taisykles, be to, sutartis su UAB „C1“ buvo pasirašyta kitą dieną po Vilniaus miesto savivaldybės administracijos išduoto leidimo verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais. Paminėtina, kad abiejose bendrovėse už kuro tiekimą buvo atsakingas tas pats asmuo – Ž. K., vadinasi, jis buvo užmezgęs ryšius su kuro tiekėjais iš Latvijos, be to, žinojo, kokius antkainius parduodant kurą taiko kiekviena iš bendrovių, todėl galėjo nesunkiai sudaryti tiesiogines kuro tiekimo sutartis su Latvijos įmonėmis, kas būtų sąlygoję ir didesnę Bendrovės pelną iš prekybos kuru. Bendrovė nepagrindė, kodėl naudojosi UAB „C1“ kaip tarpininko paslaugomis, jeigu iš tiesų kuras buvo įsigijamas tiesiogiai iš UAB „C1“ tiekėjų.

Įvertinus su UAB „C1“ vardu įformintais dokumentais susijusią informaciją, duomenis, kuriais grindžiamas kuro pardavimas Bendrovei, konstatuotina, kad UAB „C1“ vardu įformintos ūkinės operacijos nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, t. y. UAB „C1“ šių prekių nebuvo įsigijusi ir jų nepardavė Bendrovei. Tokios išvados yra grindžiamos byloje surinktų įrodymų visuma: pateiktų sutarčių, PVM sąskaitų faktūrų analize; duomenimis apie tai, kad UAB „C1“ neturėjo apyvartinių lėšų veiklos vykdymui (tai patvirtino ir Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu); Bendrovė UAB „C1“ už patiektą kurą atsiskaitydavo tiesiogiai su UAB „C1“ tiekėjais, pastarajai nieko nemokėdama; abiejose bendrovėse už kuro prekybą buvo atsakingas tas pats asmuo (Ž. K.). Aplinkybė, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitytą kurą iš karto perparduodavo kitiems Lietuvos ūkio subjektams, neįrodo, kad jis buvo įsigytas būtent iš UAB „C1“.

Todėl atsižvelgiant į aptartų aplinkybių visumą, konstatuotina, kad ginčo byloje nustatyta, jog Bendrovės kontrahentė (UAB „C1“) 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). Byloje taip pat yra pateikti duomenys, jog Bendrovės kontrahentė UAB „C1“ deklaravo mokėtiną PVM, išskirtą Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, tačiau jo nemokėjo, už 2014 m. gegužės ir birželio mėn. Bendrovei neva patiektą kurą net nedeklaravo pardavimo PVM (pateikė nulines PVM deklaracijas). 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 (sukčiaujama) PVM bei reikalauti iš pirkėjo įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį: duomenis apie tikrąjį ūkinės operacijos subjektą, suteikusi 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 įtrauktime 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, kuri sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu. Bendrąja prasme laikomasi pozicijos, kad jeigu nacionalinis teismas priėtų išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-GabonaKft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas). ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. *Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis <...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 p.)*. Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <...> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad *jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumu* (ten pat, 47 p.).

Komisijos nuomone, byloje esantys duomenys dėl šalių tarpusavio santykių įforminimo, ūkinių operacijų vykdymo ir kita informacija leidžia konstatuoti, jog Bendrovė žinojo / turėjo žinoti apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Tai, Komisijos vertinimu, pagrindžia sprendime aptartina informacija.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė ir UAB „C1“ yra susiję ir asocijuoti asmenys.

PVMĮ 2 str. 31 d. 2 punkte nurodyta, kad susiję asmenys yra fizinis asmuo ir asmenys, susiję su juo giminytės ryšiais (tiesiąja giminytės linija iki antrojo laipsnio <...>); 4 punkte nurodyta, kad susiję asmenys yra apmokestinamasis asmuo ir jo dalyvis (akcininkas, pajininkas ar kt.); 6 punkte – susiję asmenys yra apmokestinamasis asmuo ir jo darbuotojai; 7 punkte – susiję asmenys yra apmokestinamasis asmuo ir fizinis asmuo, susijęs su šio apmokestinamojo asmens dalyviu arba valdymo organo nariu šios dalies 1, 2 arba 3 punkte nurodytais ryšiais ar santykiais.



PMĮ 2 str. 33 dalyje nurodyta, kad asmenys laikomi susijusiais, jei *bet kurią ataskaitinio mokesčio laikotarpio arba mokesčio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokesčio laikotarpį, dieną* atitinka bent vieną šių kriterijų – jie yra: 1) vienetas ir jo dalyviai; 2) vienetas ir jo valdymo organų nariai; 3) vienetas ir jo dalyvių sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai, kiti fiziniai asmenys, susiję su šio vieneto dalyviais giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio <...>). Pagal PMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas, asocijuoti asmenys – tai asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: 1) yra susiję asmenys; 2) gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.

Byloje nustatyta, kad UAB „C1“ iki 2014-03-07 valdė 86 proc. Bendrovės akcijų; nuo 2014-03-07 Bendrovės pagrindiniu akcininku tapo M. Ž. (nusipirko akcijas iš UAB „C1“, iki 2014-04-07 valdė 97,83 proc. Bendrovės akcijų); be to, M. Ž. yra N. Ž., kuris iki 2013-08-21 buvo UAB „C1“ akcininkas, iki 2017-07-17 buvo Bendrovės akcininkas ir iki 2016-08-01 Bendrovės direktorius, tėvas. Nepaisant Bendrovės skundo teiginių, kad abi bendrovės negali būti laikomos susijusiomis, kadangi UAB „C1“ valdė Bendrovės akcijas dar iki sandorių su Bendrove (kuro tiekimo sutartis pasirašyta 2014-03-26), Komisija pažymi, kad, remiantis aukščiau išdėstytomis PMĮ nuostatomis, tam, kad asmenys būtų laikomi susijusiais, jie nebūtinai turi būti susiję sandorių sudarymo metu, šiuo atveju užtenka nustatyti, kad asmenys būtų susiję *bet kurią ataskaitinio mokesčio laikotarpio arba mokesčio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokesčio laikotarpį, dieną*. Taigi, Inspekcija pagrįstai vertino, kad Bendrovė, UAB „C1“ ir M. Ž., yra susiję bei asocijuoti asmenys pagal PVMĮ 2 str. 31 dalies ir PMĮ 2 str. 33 ir 8 dalių nuostatas.

Paminėtina ir ta aplinkybė, kad sandorių su UAB „C1“ metu abiejose bendrovėse už kuro prekybos sandorius buvo atsakingas tas pats fizinis asmuo – Ž. K., laikotarpiu nuo 2014-03-21 iki 2014-05-21 dirbęs abiejose bendrovėse.

Komisija pažymi, kad nepaisant 2013-08-21 UAB „C1“ akcijų perleidimo G. Š., UAB „C1“ ir toliau faktiškai valdė bei priiminėjo visus sprendimus buvęs akcininkas Ž. K. bei M. Ž. UAB „C1“ vadovas G. Š. Inspekcijai pateiktame paaiškinime nurodė, kad tik pasirašinėjo jam pateiktus dokumentus, UAB „C1“ veiklą kontroliavo M. Ž. ir Ž. K., pastarasis turėjo įgaliojimą veikti UAB „C1“ vardu.

Byloje taip pat nustatyta, kad Bendrovė su UAB „C1“ už įsigytą kurą neatsiskaitė, Bendrovės įsiskolinimas UAB „C1“ nuolat augo, kaip ir pastarosios įmonės PVM nepriemoka į valstybės biudžetą. Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-02-26 iki 2014-06-17 laikotarpiu banko pavedimais mokėjo įvairiems UAB „C1“ kreditoriams, tame tarpe ir kuro tiekėjams – Latvijos įmonėms SIA G6 Trading ir SIA G5. Atlikti mokėjimai UAB „C1“ kreditoriams patvirtina faktą, kad Bendrovė galėjo žinoti apie UAB „C1“ finansinę padėtį bei tai, kad kontrahentė nedisponuoja laisvomis pinigėmis lėšomis ir nemoka pardavimo PVM. Komisija pažymi, kad Bendrovės atstovas posėdžio Komisijoje metu patvirtino, jog Bendrovės žinojo apie realią UAB „C1“ padėtį – apyvartinių lėšų trūkumą. Komisija sprendžia, kad Bendrovė, neatsiskaitydama už patiektą kurą tiesiogiai su UAB „C1“ suprato, kad tokiais savo veiksmais sunkina UAB „C1“ finansinę padėtį ir prisideda prie UAB „C1“ PVM nemokėjimo į valstybės biudžetą.

Bendrovės skundo argumentas, kad pardavimo PVM buvo sumokėtas į biudžetą pardavus iš UAB „C1“ įsigytą kurą kitiems ūkio subjektams (UAB „M1“, UAB „V1“ ir kt.), šiuo nagrinėjamu atveju vertintinas kritiškai. Kaip minėta, Bendrovė iš UAB „C1“ įsigytą kurą parduodavo su labai nedideliu antkainiu – 0,24 proc. nuo įsigijimo vertės, neskaitant administravimo ir kitų sąnaudų; UAB „C1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtą pirkimo PVM Bendrovė atskaitė atitinkamų mokesčių laikotarpių PVM deklaracijose. Taigi, Bendrovė sumokėjo PVM tik nuo taikyto antkainio. Tuo tarpu UAB „C1“ taikė 53,13 proc. antkainį ir pardavimo PVM į biudžetą visai nemokėjo (vėliau – ir nedeklaravo).

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 „C1“ sukčiavo PVM srityje, t. y. UAB „C1“ 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). Komisija pažymi, kad byloje neginčijamai nustatyta, jog Bendrovė ir UAB „C1“ buvo susiję ir asocijuoti asmenys, su UAB „C1“ tiekėjais atsiskaitydavo tiesiogiai pati Bendrovė, Bendrovė gerai žinojo UAB „C1“ finansinę padėtį ir jos patiriamą apyvartinių lėšų trūkumą; be to, UAB „C1“ direktoriaus G. Š. teigimu, UAB „C1“ veiklą kontroliavo M. Ž. (Bendrovės pagrindinis akcininkas) ir Ž. K. (dirbęs abiejose bendrovėse, į kurio pareigas įėjo kuro prekybos sandorių sudarymas ir vykdymas). Aukščiau išdėstytų aplinkybių visuma pagrindžia Bendrovės nesąžiningumą, t. y. žinojimą / turėjimą žinoti apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, kad Bendrovė neįrodė aptartose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotų ūkinių operacijų tarp Bendrovės ir UAB „C1“ 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 „C1“) sukčiavimą PVM. Bendrovė nepateikė (nenurodė) jokių objektyvių duomenų (įrodymų), paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, pagrindžiančias jos nesąžiningumą. Todėl pagrįstai pripažinta, jog Bendrovė neįgijo teisės į 1056320 Eur (3647261 Lt) PVM atskaitą pagal UAB „C1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už tariamai parduotą kurą.

#### *Dėl Bendrovės sandorių su UAB „T2“*

Byloje nustatyta, kad Bendrovė į PVM atskaitą įtraukė 164921 Eur (569438 Lt) pirkimo PVM pagal UAB „T2“ vardu laikotarpiu nuo 2014-05-20 iki 2014-07-01 išrašytas 28 PVM sąskaitas faktūras už kuro įsigijimą. Iš UAB „C1“ įsigytą kurą Bendrovė tą pačią dieną perpardavė UAB „M1“, UAB „G1“, UAB „F2“, ir UAB „N2“. Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu surinktą informaciją, priėjo išvadą, kad UAB „T2“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko jose nurodytomis sąlygomis, kadangi UAB „T2“ veiklos nevykdė, samdomų darbuotojų neturėjo, o Bendrovė, įtraukdama į PVM atskaitą UAB „T2“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtą pirkimo PVM, elgėsi nesąžiningai.

Komisija, nekartodama LVAT ir ESTT praktikos PVM atskaitos byloje, toliau nuosekliai pasisako dėl trečiojo PVM atskaitos ribojimo atvejo, t. y. kuomet 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. Kaip minėta, tokiu atveju 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.

Nagrinėjant pirmąją minėtą sąlygą, Komisija vertina, ar Inspekcija pagrįstai priėjo išvadą, kad Bendrovės kontrahentė UAB „T2“ sukčiavo PVM.

Iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „T2“ faktiškai jokios ūkinės–komercinės veiklos nevykdė. Ji registruota adresu: (*duomenys neskelbtini*) – fizinio asmens privačiame bute, kuriame registruotos dar 36 įmonės. UAB „T2“ neturėjo veiklos vykdymo vietos, t. y. patalpų prekybos naftos produktais vykdymui. Laikotarpiu nuo 2013-10-04 iki 2014-05-01 joje buvo įdarbintas tik vienas darbuotojas – UAB „T2“ vadovas Izraelio pilietis V. S. Darbo užmokestis jam 2014-01-01 – 2014-04-30 laikotarpiu nebuvo mokamas. Taigi, sandorių su Bendrove laikotarpiu (2014-05-20 – 2014-07-01) UAB „T2“ neturėjo nei vieno darbuotojo.

Nustatyta, kad UAB „T2“ 2014 m. gegužės–liepos mėn. PVM deklaracijose deklaravo tik atskaitomą pirkimo ir importo PVM, pardavimo PVM (tame tarpe ir nuo sandorių su Bendrove) nedeklaravo ir nemokėjo. UAB „T2“ neteikė finansinių ataskaitų Juridinių asmenų registru.

UAB „T2“ įformino Bendrovei 28 PVM sąskaitas faktūras, nė vienoje iš jų nėra nei vieno Bendrovės atstovo parašo, patvirtinančio sąskaitos gavimą. PVM sąskaitų faktūrų pagrindu buvo išrašyti 25 krovinio važtaraščiai, kuriuose taip pat trūksta krovinį priėmusių asmenų duomenų ir parašų.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, sutinka su Inspekcijos išvadomis, jog važtaraščiai buvo užpildyti formaliai ir neatitinka realių naftos produktų gabenimo maršrutų ir aplinkybių. 22 važtaraščiuose nurodyta krovinio pakrovimo vieta – K1, 1 važtaraštyje – K2, 2 – (*duomenys neskelbtini*). Bylos duomenimis, K1 yra adresu: (*duomenys neskelbtini*), šiuo adresu veiklą vykdo UAB „L2“ filialas. Kaip matyti iš UAB „L2“ filialo K1 Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie LR VRM Kauno apygardos valdybai (toliau – FNTT) 2015-03-12 pateiktos informacijos, UAB „T2“ 2014 metais nepirko dyzelino iš UAB „L2“, K2 jiems krovimo nevykdė. Ginčo važtaraščiuose taip pat nenurodyta tiksli krovinio iškrovimo vieta: 20 važtaraščių nurodyta „Kaunas“, 3 važtaraščiuose – „(*duomenys neskelbtini*)“, 2 – „(*duomenys neskelbtini*)“ Be to, važtaraščiuose nurodyti maršrutai nesutampa su važtaraščiuose nurodytų transporto priemonių kelionės lapuose nurodytais duomenimis, pvz.: 9 krovinio važtaraščiuose (vežėjas – UAB „F1“) nurodyta pakrovimo vieta – Kėdainiai, tačiau važtaraščiuose nurodytos transporto priemonės (*duomenys neskelbtini*) Sunkvežimio kelionės lape už 2014 m. birželio mėn. nėra informacijos apie tai, kad sunkvežimis važiavo į Kėdainius; tik 2014-06-19 sunkvežimis galėjo pravažiuoti pro Kėdainius; 9 krovinio važtaraščiuose (vežėjas – UAB „F1“) nurodyta iškrovimo vieta – Kaunas, tačiau pagal transporto priemonės (*duomenys neskelbtini*) Sunkvežimio kelionės lapo už 2014 m. birželio mėn. duomenis nustatyta, kad sunkvežimis važiavo į Kauną tik 2014-06-27.

Iš 14 Bendrovės pateiktų kokybės pažymėjimų kopijų (kitų 14 kokybės pažymėjimų Bendrovė neturi) 13 pažymėjimų turi tą patį numerį – 12-4880, tik skiriasi datos ir kuro tankis. UAB „L2“ filialo K1 2015-03-12 FNTT raštu informavo, kad dyzelino kokybės pažymėjimas Nr. 12-4880 buvo išrašytas ir išduotas 2014-05-21 UAB „N1“, minėtai įmonei atsikrovus dyzeliną iš UAB „L2“ filialo K1.

Įvertinus su UAB „T2“ vardu įformintais dokumentais susijusią informaciją, duomenis, kuriais grindžiamas kuro pardavimas Bendrovei, Komisija konstatuoja, kad „T2“ vardu įformintos ūkinės operacijos nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, t. y. UAB „T2“ šių prekių nebuvo įsigijusi ir jų nepardavė Bendrovei. Tokios išvados yra grindžiamos byloje surinktų įrodymų visuma: pateiktų PVM sąskaitų faktūrų ir važtaraščių analize; duomenimis apie tai, kad UAB „T2“ neturėjo darbuotojų ir veiklos vykdymo vietos, Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirto pardavimo PVM nedeklaravo ir PVM į biudžetą nemokėjo. Aplinkybė, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitytą kurą iš karto perparduodavo kitiems Lietuvos ūkio subjektams, neįrodo, kad jis buvo įsigytas būtent iš UAB „T2“.

Todėl atsižvelgiant į aptartų aplinkybių visumą, konstatuotina, kad ginčo byloje nustatyta, jog Bendrovės kontrahentė (UAB „T2“) 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 nedeklaruodama ir nemokėdama PVM). 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.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Bendrovė nepateikė Inspekcijai kuro tiekimo sutarties, pasirašytos su UAB „T2“. Pastebėtina, kad su kitais kuro tiekėjais ir pirkėjais buvo sudarytos sutartys, jos buvo pateiktos ir Inspekcijai.

Bendrovė prieš pradėdama tęstinius sandorius su UAB „T2“ nesidomėjo partnerio veiklos teisėtumu, patikimumu, neatliko net formalių būsimo verslo partnerio patikrinimo veiksmų. Bendrovės komercijos direktorius Ž. K. FNTT 2014-11-24 liudytojo apklausos protokole nurodė, kad į Bendrovės el. paštą buvo gautas UAB „T2“ komercinis pasiūlymas, kuris sudomino Bendrovę, todėl

nuspręsta bendradarbiauti su UAB „T2“. Bendravimas vyko el. paštu [T2uab@gmail.com](mailto:T2uab@gmail.com), Ž. K. niekada su UAB „T2“ direktoriumi V. S. susitikęs nebuvo, bendravo su juo telefonu. Visi UAB „T2“ dokumentai bei krovinio važtaraščiai buvo pateikti nuskenuoti į el. paštą. Ž. K. nežinojo, iš kur kurą pirko pati UAB „T2“. Bendrovė 2014-12-22 el. paštu papildomai paaiškino, kad prieš sudarant naftos produktų pirkimo sutartį su UAB „T2“, informacija apie potencialų verslo partnerį, jo vykdomą veiklą, leidimą verstis didmenine prekyba nefasuotas naftos produktais, buvo patikrinta interneto svetainėje. Kartu su paaiškinimu Bendrovė pateikė dokumentus, neva įrodančius domėjimąsi UAB „T2“ ir jos veikla. Nustatyta, kad Bendrovės pateikti duomenys iš interneto svetainės buvo atspausdinti 2014-12-10 (ginčo), t. y. Inspekcijai paprašius paaiškinti sandorių su UAB „T2“ aplinkybes. Ginčo PVM sąskaitos faktūros buvo išrašomos nuo 2014-05-20 iki 2014-07-01, todėl Bendrovės pateikta 2014-12-10 informacija apie kontrahentą, priešingai negu teigia Bendrovė, nepagrindžia jos sąžiningumo ir domėjimosi UAB „T2“ ir jos vykdoma veikla. Pastebėtina, kad Bendrovė nepateikė jokių dokumentų ar susirašinėjimo, iš kurio būtų matyti, koku būdu vyko derybos dėl kuro įsigijimo, kainos nustatymo, pristatymo sąlygų ir pan. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tame pačiame paaiškiniame Bendrovės direktorius paaiškino mokesčių administratoriui, jog susirašinėjimą su UAB „T2“ patvirtinančių dokumentų pateikti negali, nes „po atliktos ūkinės operacijos elektroninį laišką ištrindavo“.

Nustatyta, kad Bendrovė, parduodama kurą, neva įsigytą iš UAB „T2“, taikė 1,24 proc. antkainį nuo UAB „T2“ įformintose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos vertės be PVM, neskaitant administravimo ir kitų sąnaudų. Taigi, Bendrovei deklaruojant pardavimo PVM ir įtraukiant į atskaitą pirkimo PVM pagal ginčo PVM sąskaitas faktūras, mokėtinas PVM praktiškai nesusidarydavo dėl taikyto minimalaus antkainio. Tuo tarpu Bendrovės kontrahentė UAB „T2“ pardavimo PVM pagal ginčo sąskaitas faktūras net nedeklaravo.

Bendrovė tik iš dalies atsiskaitė su UAB „T2“ už įsigytą kurą: 2014-07-31 duomenimis, Bendrovės skola UAB „T2“ siekė 722278,87 Lt, t. y. sudarė 22 proc. nuo visos sandorių vertės (722278,87 Lt / 3281046,12 Lt \* 100). Skolos dydis nepakitęs ir 2017-04-26. Bendrovės direktorius A. A. 2017-05-12 raštu paaiškino, kad UAB „T2“ nesikreipė į Bendrovę dėl skolos sumokėjimo ir Bendrovė artimiausiu metu neplanuoja atsiskaityti su šia įmone.

Kaip minėta, Bendrovės pateikti krovinio važtaraščiai užpildyti formaliai ir negali patvirtinti kuro gabenimo juose nurodytais maršrutais. Be to, nustatyta, kad pagal PVM sąskaitas faktūras Bendrovė iš UAB „T2“ įsigijo C klasės dyzeliną, tuo tarpu 4 atvejais šis dyzelinas buvo parduotas kaip B 7 klasės dyzelinas. Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad važtaraščių netikslumai atsirado dėl žmogiškojo faktoriaus, jos yra svarbios, nes įsigytas kuras nedelsiant buvo parduodamas kitiems ūkio subjektams. Komisijos vertinimu, ši aplinkybė (važtaraščių neaitikimai), nors ir nėra lemianti šiame mokestiniame ginče, tačiau rodo, kad dokumentai buvo surašomi formaliai, nes kuro pardavimo netinkamas įforminimas negali būti traktuojamas kaip paprasčiausia korektūros klaida. Paminėtina ir tai, kad už prekybą kuru atsakingas asmuo – Ž. K. jau nuo 2013 metų vykdė šią veiklą, todėl negalėjo nepastebėti važtaraščių ir kokybės pažymėjimų trūkumų.

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 „T2“ sukčiavo PVM srityje. 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 „T2“) galėjimu parduoti kurą (dyzeliną), sąmoningas formalių sandorių su UAB „T2“ sudarymas, įprastinių ūkinės veiklos sąlygų neatitinkantis ūkinių operacijų dalyvių elgesys, susirašinėjimo el. paštu

neišsaugojimas, vertintinos kaip įrodančios Bendrovės žinojimą / turėjimą žinoti apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

LVAT yra išaiškinęs, jog, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtoju apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padaryta išvada. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, 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 „T2“, 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. A<sup>602</sup>-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).

*Dėl Bendrovės sandorių su M. Ž.*

Ginčas tarp šalių šioje dalyje vyksta dėl papildomai apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti PVM ir su juo susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, jog Bendrovė nepagrįstai atskaitė 14486 Eur (50017 Lt) pirkimo PVM pagal M. Ž. išrašytas PVM sąskaitas faktūras už konsultavimo ir tarpininkavimo paslaugas, kadangi, mokesčių administratoriaus teigimu, jose nurodytos ūkinės operacijos nėra realiai įvykusios.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovė savo buhalterinėje apskaitoje apskaitė tarpininkavimo ir konsultavimo paslaugų įsigijimą iš M. Ž. Mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu, įvertinęs surinktų įrodymų visumą: tarpininkavimo ir konsultacinių paslaugų sutartis, PVM sąskaitas faktūras, Bendrovės ir jos verslo partnerių sutartis, konstatavo, jog M. Ž. vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos yra neįvykusios, todėl Bendrovė nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM.

Bendrovė, nesutikdama su priimtu mokesčių administratoriaus sprendimu, teigia, kad Inspekcijai pateikti dokumentai įrodo, jog M. Ž. iš tikrųjų suteikė Bendrovei tarpininkavimo ir konsultacines paslaugas. M. Ž. turėjo ryšių, todėl į jį buvo kreiptasi dėl tarpininkavimo. Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu pabrėžė, kad tarpininkavimas tai ne tik naujų klientų paieška, bet ir bendradarbiavimo palaikymas su jau esamais klientais, nes įmonėse keičiasi akcininkai, verslo ryšiai nutrūksta.

PVMĮ 58 str. 1 dalyje nustatyta, 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 įstatyme nurodytai šio PVM mokėtojo veiklai. Ši nacionalinės teisės norma iš esmės atkartoja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos X antraštinės dalies 1 skyriaus „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“ nuostatas. PVMĮ 64 str. 1 dalyje nustatyta, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti PVMĮ 80 str. 1 dalyje nurodyti rekvizitai).

Nagrinėjamu atveju svarbu priminti, jog teisė atskaityti apskaičiuotą PVM paprastai siejama su apmokestinamojo sandorio faktiniu įvykdymu. Kaip yra konstatavęs ESTT, pagal PVM direktyvos sistemą apmokestinimo momentas, PVM apskaičiavimas ir galimybė atskaityti yra susiję su realiu prekių pristatymo arba paslaugų atlikimo įgyvendinimu. Bendra PVM sistema draudžia galimybę atskaitos srityje atsižvelgti į neįvykdytus sandorius, nes pagal šią sistemą apmokestinimo momentą ir dėl to teisę į atskaitą lemia realus sandorio įgyvendinimas (ESTT 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas byloje AntónioJorge, C-536/03, 25–27 p. ir rezoliucinė dalis). Nagrinėjamu atveju tai reiškia, jog

apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti pripažinta tik jei prekės realiai jam buvo patiekta ar paslaugos realiai suteiktos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos ir atitinkamas nacionalinės teisės nuostatas. Šios nuostatos yra taikomos ir LVAT (2017-07-12 adm. byla Nr. eA-1923-575/2017).

Remiantis nuoseklia ESTT praktika, apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi įrodyti, kad atitinka sąlygas jai gauti. Mokesčių institucijos gali iš paties apmokestinamojo asmens reikalauti įrodymų, kuriuos jos laiko reikalingais nuspręsti, ar galima suteikti prašomą atskaitą (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2016 m. rugsėjo 15 d. sprendimą byloje C-516/14). Tačiau įrodinėjimo naštos paskirstymo aspektu pažymėtina, jog iš apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujami dokumentai (įrodymai), kurie yra nurodyti nacionalinėje teisėje arba yra įprasti vykdant atitinkamas ūkinės operacijas (atitinkamai komercinei veiklai) (šiuo klausimu pagal analogiją žr. Teisingumo Teismo 2014 m. spalio 9 d. sprendimo byloje Traum, C-492/13, 30 p.).

Kertiniu teisminės praktikos tokio pobūdžio bylose atskaitos tašku laikytina LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355-2004, kurioje išsamiai išaiškinta PVM sistema, nurodytos teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygos, išaiškinti bendrieji teisės į PVM atskaitą principai, taikytini visais ginčo dėl PVM atskaitos atvejais, nepriklausomai nuo faktinių aplinkybių ypatybių. Šioje nutartyje konstatuota, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Aplinkybė, jog mokesčių mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jei įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Padaryta išvada, jog realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Taigi tam, kad asmuo įgytų teisę į PVM atskaitą, būtina juridinių faktų visuma – ūkinės operacijos realus įvykdymas ir jos įvykdymo aplinkybių patvirtinimas apskaitos dokumente (PVM sąskaitoje faktūroje). LVAT plenarinė sesija pasisakė, kad prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra šių veiksmų atlikimas: pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, PVM mokėtojas, sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti (...). Prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti turi būti realus, t. y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teigiant priešingai būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė.

LVAT laikosi pozicijos, kad pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos formaliems rekvizitams (LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1898/2010), mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą, jeigu jis piktnaudžiauja ūkinėmis operacijomis ar prisideda prie ūkinių operacijų, kuriomis yra nesumokamas PVM ar įgyjama neteisėta mokeskinė nauda (mokesčių mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise, sąžiningumo principas) (LVAT 2010-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-438-404-2010, 2010-09-20 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1041-2010, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-721-2010, 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1898-2010).

LVAT savo nutartyse yra konstatavęs, kad nustačius, jog sandoriai (ūkinės operacijos) realiai neįvyko, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota (LVAT 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, 2017-07-12 adm. byla Nr. eA-1923-575/2017).

Inspekcija 2018-01-10 sprendime Nr. (21.63-32) FR0682-9 nurodė, kad įrodymų dėl realaus paslaugų teikimo nepateikta, mokesčių administratoriui kilo pagrįstų įtarimų dėl PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio bei jų realumo. Toks Inspekcijos sprendimas aukščiau paminėtos teisės prasme reiškia, kad mokesčių administratorius mano, jog apmokestinamasis asmuo prekių ar paslaugų realiai neįsigijo (prekių ar paslaugų teikimas (apmokestinamieji sandoriai) realiai neįvyko), t. y. nėra vienos iš privalomų teisės į PVM atskaitą sudedamųjų dalių (sąlygos).

Nors Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu, remiantis kuriuo yra konstatuota, jog ūkinės operacijos yra realiai neįvykusios, tačiau, Komisijos vertinimu, byloje surinktų įrodymų visuma patvirtina mokesčių administratoriaus išvadas dėl realių ūkinių operacijų nebuvimo. Iš bylos medžiagos matyti, jog išvadas dėl tarpininkavimo paslaugų nesuteikimo pagrindžia šios aplinkybės:

Pirma, Bendrovė nepagrindė tarpininkavimo ir konsultacinių paslaugų būtinumo. Bendrovė (Užsakovas) su M. Ž. (Vykdytojas) pasirašė 2014-05-29 Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutartį Nr. 2014/01 ir 2014-05-29 Konsultacinių paslaugų teikimo sutartį Nr. 2014/02. Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutarties 2.1 punktu Vykdytojas įsipareigoja teikti tarpininkavimo paslaugas ieškant įvairių prekių tiekėjų ir pirkėjų, Konsultacinių paslaugų teikimo sutarties 2.1 punktu Vykdytojas įsipareigoja teikti verslo valdymo konsultacijas, valandos įkainis – 250,00 Lt. Kaip matyti iš ginčo bylos medžiagos, M. Ž. apskaičiavo 2 proc. tarpininkavimo paslaugos mokesťį nuo Bendrovės 2014 m. gegužės ir birželio mėn. įformintų kuro ir paslaugų pardavimų UAB „M1“, UAB „F2“, UAB „B1“, UAB „C1“, UAB „N2“, UAB „G1“. Bylos duomenimis, 2014-05-29 Tarpininkavimo paslaugų sutartis su M. Ž. pasirašyta vėliau negu buvo pasirašytos sutartys su minėtais ūkio subjektais: Degalų tiekimo sutartis su UAB „M1“ pasirašyta 2014-03-24 (pirmoji PVM sąskaita faktūra įforminta 2014-03-27), su UAB „F2“ – 2014-04-02 (pirmoji PVM sąskaita faktūra – 2014-04-24), su UAB „N2“ – 2014-03-24 (pirmoji PVM sąskaita faktūra – 2014-06-20), su UAB „C1“ pirmoji transporto nuomos sutartis pasirašyta 2013-09-30 (paminėtina, kad UAB „C1“, Bendrovė ir M. Ž. buvo susiję ir asocijuoti asmenys), su UAB „B1“ pirmoji transporto paslaugų pardavimo sutartis pasirašyta 2014-05-19 (pirmoji PVM sąskaita faktūra įforminta 2014-05-12). Tik UAB „G1“ pirmoji PVM sąskaita faktūra įforminta 2014-06-05, t. y. jau po tarpininkavimo paslaugų sutarties sudarymo (2014-05-29). Tačiau Bendrovės komercijos direktorius Ž. K. dar dirbdamas UAB „C1“ vykdė sandorius su UAB „G1“ ir UAB „M1“, todėl pažinojo šių įmonių atstovus. Pasirašytos sutartys galiojo iki 2014-12-31. Byloje nėra duomenų apie Bendrovės kontrahentų ketinimus nutraukti minėtas sutartis. Byloje taip pat nustatyta, kad Bendrovė, UAB „T1“ ir UAB „T3“ avansinius mokėjimus už transporto priemonių įsigijimą pervedė dar iki 2014-05-29 Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutarties su M. Ž. įforminimo, be to, UAB „T1“ skelbimus dėl vilkikų pardavimo talpina viešai prieinamose internetinėse svetainėse: [www.autoplius.lt](http://www.autoplius.lt), (*duomenys neskelbtini*).

Antra, Bendrovės direktoriaus N. Ž. su M. Ž. (tėvu) įforminti sandoriai Bendrovei buvo ekonomiškai nenaudingi. M. Ž. apskaičiuota suma už suteiktas tarpininkavimo paslaugas (2 proc. nuo Bendrovės 2014-05-29 – 2014-06-30 laikotarpiu įformintų kuro pardavimų vertės) yra didesnė negu Bendrovės už kuro pardavimą gauta ekonominė nauda (minėto laikotarpio kuro pardavimo vidutinis antkainis sudarė 0,96 proc., neskaitant darbuotojams mokėto darbo užmokesčio, transportavimo paslaugų ir kitų administravimo sąnaudų). Paminėtina, kad vidutinis Bendrovės taikytas antkainis 2014 m. gegužės mėn. sudarė tik 0,36 proc., birželio mėn. – 1,56 proc. M. Ž. nuo 2014-06-04 Bendrovei UAB „T1“ ir UAB „T3“ įformintų PVM sąskaitų faktūrų už transporto priemones apskaičiavo 98282 Lt sumą už tarpininkavimo paslaugas, tai sudaro 57,16 proc. nuo transporto priemonių vertės be PVM (įsigijimo kaina – 171949,41 Lt, rinkos kaina – 168479,37 Lt).

Trečia, išankstiniai mokėjimai M. Ž. kaip tiekėjui buvo atliekami nuo 2014-02-04, nors, kaip minėta ginčo sutartys pasirašytos tik 2014-05-29, be to, jose nenumatyti išankstiniai mokėjimai.

Ketvirta, Bendrovė nepateikė M. Ž. verslo valdymo konsultavimo paslaugų (veiksmų) suteikimo faktą pagrindžiančių dokumentų. Inspekcijai buvo pateikti tik 4 nepasirašyti lapai, iš kurių nustatyta, kad 2014 m. gegužės mėn. M. Ž. turėjo konsultuoti po 4 val. 5–6, 12–13, 19–20 ir 30

dienomis, o 29 dieną 5 val., nors konsultacinių paslaugų teikimo sutartis su M. Ž. sudaryta tik 2014-05-29. Byloje taip pat pateikti 4 (2014-05-30 ir 2014-06-30) darbų perdavimo–priėmimo aktai, kurie yra neišsamūs, juose iš esmės atkartojama M. Ž. įformintose PVM sąskaitose faktūrose 2014-05-30 Nr. MŽ 017 ir Nr. MŽ 018 bei 2014-06-30 Nr. MŽ 019 ir Nr. MŽ 020, esanti informacija, t. y. aktuose nenurodyta, kam ir kokias konkrečiai verslo valdymo paslaugas suteikė M. Ž., ką, kaip ir kada jis konsultavo, taip pat nenurodyta, dėl kokios krypties plėtos konsultacijas jis vykdė ir pan. Paminėtina, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi tvarkyti pakankamai detalią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus (ES TT 2014 m. vasario 13 d. sprendimas byloje C-18/13).

Penkta, Bendrovės su M. Ž. pasirašytos sutartys yra neišsamios. Jose nenustatyti kriterijai, kuriais remiantis bus ieškoma prekių tiekėjų ir pirkėjų, kokios krypties ir kam bus teikiamos verslo valdymo konsultacijos, taip pat nenumatytos konkrečios verslo valdymo konsultacijos ir jų strategija, gairės, nenustatyti atliktų darbų kokybės reikalavimai, nenumatytas atlygio už kiekvieną sandorį tarpininkavimo mokesčio paskaičiavimo mechanizmas (ar nuo pajamų, ar nuo sandorio pelno, įvertinus gautas pajamas ir patirtas sąnaudas ir pan.). Tarpininkavimo sutartyje nenumatytas tarpininkavimo mokesčio tarifas. Nors Tarpininkavimo paslaugų teikimo sutartyje ir nurodyta, kad Bendrovė įsipareigoja apmokėti už kiekvieną sudarytą sandorį iš anksto su vykdytoju suderintą tarpininkavimo mokestį ir pateiktą vykdytojo sąskaitą, tačiau faktiškai tai nebuvo atlikta, t. y. už kiekvieną sandorį nebuvo derintas tarpininkavimo mokestis, PVM sąskaitose faktūrose nėra išskirta, už kokius būtent sudarytus sandorius M. Ž. išrašė PVM sąskaitas faktūras (dalis informacijos buvo pateikta keturiuose popieriaus lapuose, kurie nebuvo pasirašyti). Be to, be PVM sąskaitų faktūrų ir sutarčių, nepateikta jokių kitų dokumentų (išskyrus 4 informacinius popieriaus lapus): paslaugų ataskaitų apie atliktus darbus ir pasiektus rezultatus (surastus tiekėjus ir klientus), susitikimų ir pasitarimų protokolų, susirašinėjimo dokumentų (kuriuose paslaugų pirkėjas išdėsto savo klausimus, papildomus paklausimus, pastabas ir pan., o paslaugų teikėjas išdėsto savo tarpinius atsakymus, patikslinimus, papildomus argumentus, suderinimus ir pan.), įrodančių kokias verslo valdymo konsultacijas Bendrovei suteikė M. Ž. .

Šešta, Bendrovė 2014-01-01 – 2014-07-31 laikotarpiu patyrė 144168,36 Lt (382345,36 Lt - 238177,00 Lt) nuostolį, tačiau Bendrovės direktorius N. Ž. su M. Ž. įformino ekonomiškai nenaudingą sandorį ir šį nuostolį padidino 238177,00 Lt, į sąnaudas įtraukdamas M. Ž. Bendrovei įformintas PVM sąskaitas faktūras už tarpininkavimo ir verslo konsultavimo paslaugas.

Apibendrinant išdėstytas aplinkybes, darytina išvada, jog Bendrovės nurodomi bei mokesčių administratoriui pateikti dokumentai: sutartys, PVM sąskaitos faktūros, darbų priėmimo–perdavimo aktai tarpininkavimo paslaugų suteikimui pagrįsti nepatvirtina realaus tarpininkavimo paslaugų įsigijimo iš M. Ž. Minėtus dokumentus, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai vertino kaip formalius. Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvadas dėl ūkinių operacijų nebuvimo patvirtina ir tai, kad sutartys su potencialiais klientais buvo sudarytos be tarpininkų ir dar iki 2014-05-29 Tarpininkavimo sutarties su M. Ž. pasirašymo. Bendrovė savo teiginiams apie M. Ž. faktiškai teiktas tarpininkavimo paslaugas pagrįsti nepateikė jokių objektyvių duomenų. Komisija pažymi, jog pats atsiskaitymo už neva suteiktas paslaugas faktas neturint ekonominio pagrindimo neįrodo įvykusių ūkinių operacijų realumo, t. y. PVM objekto, ir jokių teisių PVM atskaitos srityje nesukuria.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad, nustačius, jog apskaitoje mokėtojas fiksavo realiai neįvykusias operacijas, sąžiningumo kategorija nėra reikšminga, kadangi mokėtojo atlikti veiksmai, sąmoningai apeinant teisės aktų reikalavimus, savaime įrodo mokėtojo sąžiningumo kriterijų neatitinkantį elgesį.

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 dalis). Taigi nustačius, 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 nustačius, 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 PVM atskaitą pagal UAB „C1“, UAB „T2“ ir M. Ž. išrašytas PVM sąskaitas faktūras – 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 2018-01-10 sprendimą Nr. (21.63-32) FR0682-9.

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, sprendami 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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė