



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „D“ 2018-08-02 SKUNDO**

2018 m. spalio 8 d. Nr. S-168 (7-146/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalieni

dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojo atstovui advokatui

M.M.
S.B.

2018 m. rugsėjo 11 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „D“ (toliau – Pareiškėja) 2018-08-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-07-11 sprendimo Nr. 69-79, n u s t a t ė:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) atliko Pareiškėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau - PVM) ir nustatė, kad Pareiškėja pagal susijusios Bendrovės RAB „A“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras į PVM atskaitą įtraukė 457467 Eur PVM. Patikrinimo metu nustatyta, kad RAB „A“ deklaravo pardavimo PVM, tačiau į biudžetą sumokėjo tik dalį deklaruoto mokėtino PVM. Patikrinimo metu padaryta išvada, kad Pareiškėja, įsigydama prekes iš susijusio ūkio subjekto žinojo, jog už įsigytas prekes nebus sumokėta visa deklaruota mokėtina PVM suma, todėl buvo nesąžininga.

Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus bei vadovaudamasi 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau - PVMĮ) 3 str. ir 64 str. nuostatomis Klaipėdos AVMI patikrinimo metu Pareiškėjai apskaičiavo 304354 Eur PVM. Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi pastabas 2018-04-20 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5)FR0682-127 patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 304354 Eur PVM, taip pat apskaičiavo 31212 Eur PVM delspinigių ir skyrė 60870 Eur (20 proc.) PVM baudą.

Inspekcija Klaipėdos AVMI sprendimą patvirtino.

Dėl sandorių su RAB „A“.

Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja perka apvalią medieną (raštus) iš įvairių Lietuvos ir Latvijos įmonių, išpjauna lentas ir kitus medienos pusgaminius, kuriuos parduoda RAB „A“. RAB „A“ iš gautos medienos pagamina medinius baldus ir jų sudedamąsias dalis, kurias (99,84 proc.) parduoda Pareiškėjai, o Pareiškėja minėtus baldus ir jų dalis parduoda (Duomenys neskelbiami).

Nustatyta, kad Pareiškėja ir RAB „A“ pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2 str. 33 d. 8 p. ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau - PVMĮ) 2 str. 31 d. 2p, 7 p. ir 15 p. nuostatas yra susiję asmenys:

Nustatyta, kad Pareiškėja už įsigytą produkciją RAB „A“ dalį apmoka banko pavedimais, o didžiąją dalį užskaitomis dengia jos išsiskolinimus. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja iš savo lėšų vykdo atsiskaitymus su RAB „A“ tiekėjais, už įmonę į valstybės biudžetą moka PVM, GPM, valstybinio socialinio draudimo įmokas, išmoka darbo užmokestį RAB „A“ darbuotojams;

Pareiškėja ir RAB „A“ veiklą vykdo tuo pačiu adresu (Duomenys neskelbiami), gamybinės ir administracinės patalpas veiklai vykdyti Pareiškėja nuomojasi iš RAB „A“. Taip pat nuomoja kompiuterinę įrangą RAB „A“.

Abiejų įmonių buhalterinę apskaitą tvarko ta pati vyr. buhalterė tose pačiose administracinėse patalpose; penki darbuotojai dirba abiejose įmonėse; Pareiškėjos direktorius ir RAB „A“ direktorius yra susijęs svainystės santykiais (pirmo laipsnio šoninė giminytės linija); RAB „A“ pagamintą produkciją parduoda išimtinai Pareiškėjai (>99 proc). Atsižvelgiant į nustatytą Pareiškėjos ir RAB „A“ sąsają, konstatuotina, kad Pareiškėja žinojo/turėjo žinoti, kad RAB „A“ finansinė padėtis yra sunki ir kad ji pardavimo PVM į biudžetą nesumokės.

Dėl RAB „A“ restruktūrizavimo.

Inspekcija konstatavo, kad 2001-03-20 Įmonių restruktūrizavimo įstatymo Nr. IX-218 (toliau - ĮRĮ) 1 str. 1 dalyje įtvirtintas įstatymo tikslas - sudaryti sąlygas juridiniams asmenims, turintiems finansinių sunkumų ir nenutraukusiems ūkinės komercinės veiklos, išsaugoti ir plėtoti šią veiklą, sumokėti skolas ir išvengti bankroto. Restruktūrizuojamos įmonės įsipareigojimų vykdymas reglamentuotas ĮRĮ 8 straipsnio normoje, kurios 4 punkte nustatyta, jog restruktūrizuojama įmonė moka visas einamąsias įmokas, kurios atsirado jau po restruktūrizavimo bylos iškėlimo.

Nustatyta, kad Pareiškėjos pagrindinis kontrahentas yra RAB „A“, kuriai nuo 2015-04-29 Klaipėdos apygardos teismo nutartimi (įsiteisėjo 2015-07-02) iškelta restruktūrizavimo byla. Pareiškėjos kreditorinis reikalavimas sudarė 698707,39 Eur.

RAB „A“ tikrinamu laikotarpiu pardavė Pareiškėjai 99,84 proc. pagamintos produkcijos. RAB „A“ pagal Pareiškėjai išrašytas PVM sąskaitas faktūras deklaravo pardavimo PVM ir mokėtiną į valstybės biudžetą PVM, tačiau deklaruoto 304353,52 Eur mokėtino PVM už 2016 m. rugsėjo - 2017 m. balandžio mėnesius nesumokėjo į valstybės biudžetą. RAB „A“ po restruktūrizavimo bylos iškėlimo nevykdo mokesčių prievolių valstybės biudžetui, einamų įmokų nemoka, todėl mokesstinė nepriemoka didėja.

Dėl PVM atskaitos.

Inspekcija, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT arba Teisingumo teismas) praktika, nurodė, jog norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo/turėjo žinoti, jog jo kontrahentas nesumokės PVM, privalu įrodyti, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo/turėjo žinoti apie tai. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, kurio PVM nebus sumokėtas, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

Nagrinėjamojoje byloje mokesčių administratorius įrodinėjo ir vertino būtent vieną iš Teisingumo Teismo nurodomų - PVM atskaitą ribojančių - aplinkybių, tai yra tai, jog Pareiškėja žinojo/turėjo galimybę žinoti, kad PVM nuo šių sandorių nebus sumokėtas į biudžetą. Inspekcija akcentuoja, kad teismų praktikoje žinojimas/turėjimas galimybę žinoti, kad įsigydamas prekes, jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, atskleidžiamas vertinant nustatytų aplinkybių visetą. Inspekcija, remdamasi Teisingumo Teismo praktika, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT išdėstyta pozicija, išanalizavo nustatytas aplinkybes ir nurodė, jog Pareiškėjos elgesys pripažintas nesąžiningu. Vertinimą, kad Pareiškėja PVM atskaitą įtraukdama PVM sumas ir žinodama ar turėdama galimybę žinoti, kad jos nebus sumokėtos, Inspekcija grindžia iš esmės šiomis aplinkybėmis:

- 1) Pareiškėja ir RAB „A“ vykdė analogišką (labai panašią) veiklą;
- 2) Pareiškėja ir RAB „A“ buvo susiję asmenys, abi įmonės siejo akcininkai, administracijos vadovai bei dalis tų pačių darbuotojų;
- 3) sandoriai buvo sudaryti su įmone, kuri turėjo įsiskolinimų kreditoriams,
- 4) Pareiškėja dengė RAB „A“ skolas ir einamuosius mokėjimus (mokesčius valstybei, mokėjo tiekėjams, atlyginimus RAB „A“ darbuotojams ir pan.).

Faktą apie Pareiškėjos žinojimą, jog RAB „A“ padėtis sunki, kad ji nemoka įmokų į biudžetą, taip pat patvirtina ir 2016-11-02 ir 2017-03-31 kreditorių susirinkimo protokoluose užfiksuotos aplinkybės (susirinkimuose akcentuota, kad yra ženkliai sumažėję produkcijos pardavimai, nepatenkinama RAB „A“ finansinė padėtis, apyvartinių lėšų trūkumas, įsiskolinimų VSDFV ir VMI prie FM augimas, toliau nemokamos įmokos pagal restruktūrizavimo planą ir einamosios įmokos).

Apibendrinama išdėstytas faktines aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėja ir RAB „A“ žinojo viena kitos finansinę-ūkinę būklę, bei veikė tarpusavyje suderintais veiksmais. Šiais veiksmais buvo siekiama gauti mokestinės naudos, t. y. RAB „A“ nesumokėti į biudžetą PVM, o Pareiškėjai susigrąžinti iš biudžeto PVM.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu.

Pareiškėja nesutinka su Sprendime išdėstytais motyvais, susijusiais su mokestinės prievolės taikymu, nes, jos nuomone:

1. RAB „A“ vykdyti veiklą leido ir restruktūrizavimo planui pritarė Sodra ir mokesčių administratorius, būdami vieni iš pagrindinių RAB „A“ kreditorių;
2. Inspekcija nepagrįstai atsisakė vertinti tarp Pareiškėjos ir RAB „A“ susiklosčiusių ūkinių operacijų prigimtį ekonominės logikos aspektu, nesiaiškino ūkio subjektų ekonominių tikslų ir interesų;
3. Inspekcija neįvertino reikšmingų faktinių aplinkybių, nepagrįstai rėmėsi tik dviejų ūkio subjektų sąsajumo, tuo metu restruktūrizuojamos bendrovės finansinės situacijos ir laiku nesumokėto PVM aplinkybėmis;
4. Inspekcija neatliko visų veiksmų įsitikinti, ar tikrinamo laikotarpio PVM mokesčiai RAB „A“ nebuvo sumokėti vėliau, ir nenurodė priežasties, kodėl yra teigiama, jog mokesčiai vėlesniu laikotarpiu nebuvo mokami;
5. Pareiškėjos PVM atskaitos teisės atėmimas, neįvertinant RAB „A“ įvykdytų (net ir vėliau) ir privalomų vykdyti restruktūrizavimo byloje mokėjimų, pažeidžia proporcingumo ir teisinio tikrumo principus;
6. Inspekcija neįrodė ir tinkamai nepagrindė Bendrovės nesąžiningumo fakto;
7. RAB „A“ pardavimo PVM nesumokėjimas laiku esant sunkiai finansinei padėčiai galėtų būti kvalifikuojamas kaip kreditorių interesų pažeidimas, tačiau tai vienareikšmiškai negali būti traktuojama kaip sukčiavimas PVM srityje;

8. Inspekcijos išvada, kad RAB „A“ turėjo tikslą nesumokėti PVM, yra nepagrįsta, nes nepagrįsta konkrečiais įrodymais, t. y. nebuvo atskleisti abiejų ūkio subjektų sukčiavimo PVM srityje sudėties požymiai.

Dėl sandorių su RAB „A“.

Pareiškėjos nuomone, sprendime yra daroma klaidinga prielaida, jog ūkio subjektų dalyvavimas civilinėje apyvartoje, ūkinių operacijų vykdymas panašiu metu, sutapančių specialistų įdarbinimas ir neįprasto atsiskaitymo už suteiktas prekes ir paslaugas būdas lemia Pareiškėjos ir RAB „A“ sąsąjamą. Pareiškėja teigia, kad abu ūkio subjektai yra specifiniame medienos apdirbimo sektoriuje veikiančios ir tame pačiame regione įsikūrusios bendrovės per daug metų išugdžiusios nemažai labai siauros srities specialistų. Specialių žinių turintys darbuotojai yra paklausūs, kai kurie buvo įdarbinti tiek Pareiškėjos įmonėje, tiek RAB „A“.

Pareiškėja nurodo, kad už darbus, kuriuos atliko RAB „A“, atsiskaitė, o rinkos diktuojamos sąlygos bei teisės aktų nuostatos dėl atsiskaitymo būdo už patiektas prekes arba suteiktas paslaugas leidžia pasirinkti ūkio vienetams priimtinas atsiskaitymo formas, įskaitant nepriemokos už RAB „A“ perėmimą, tiesioginį atsiskaitymą su subrangovais, jeigu tokių būtų ir pan. Toks atsiskaitymo būdas pasirinktas dėl to, kad tiek Pareiškėjai, tiek RAB „A“ buvo greitesnis bei patogesnis, tai yra normali verslo praktika ir savaime nepatvirtina, kad RAB „A“ tuo metu nebuvo pajėgi vykdyti įsipareigojimų. Taip pat nepatvirtina, kad Pareiškėja galėjo žinoti apie tai, jog RAB „A“, vykdydama restruktūrizavimo planą, planuoja tyčia nesumokėti PVM ir sukčiauja. Pareiškėja nurodo, kad visi jos mokėjimai buvo daromi mokėjimo pavedimais arba dengiant tarpusavio įsiskolinimus, o mokėdama už pagamintus baldus Pareiškėja sumokėjo ir pirkimo PVM, todėl primesti atsakomybės dėl RAB „A“ PVM nesumokėjimo į biudžetą, jeigu PVM buvo nesumokėtas, Pareiškėjai yra nesąžininga praktika.

Pareiškėjos nuomone, Sprendime apskritai nėra pasisakoma dėl Pareiškėjo ir RAB „A“ sandorių ir ūkinių operacijų turinio, dėl ko galima pagrįstai teigti, kad Inspekcija nevertino tarp Pareiškėjos ir RAB „A“ susiklosčiusių ūkinių operacijų prigimties ekonominės logikos aspektu, nesiaiškino ūkio subjektų ekonominių tikslų ir interesų. Pareiškėja teigia, jog ūkinės operacijos tarp RAB „A“ ir Pareiškėjos nebuvo fiktyvios, baldų gamybos darbai buvo atliekami realiai. Dėl šios priežasties joks bendrovių sąsąjumas negali paneigti Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą, kadangi ji įvykdė visas sąlygas, kurių reikalauja įstatymas, suteikiantis asmenims teisę naudotis PVM atskaita, o jos ar RAB „A“ nesąžiningumas bei sukčiavimas PVM srityje nėra įrodytas.

Dėl RAB „A“ restruktūrizavimo.

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija neįvertino Pareiškėjos ir RAB „A“ statuso restruktūrizavimo proceso tikslų atžvilgiu. Nors Sprendime teigiama, kad RAB „A“ po restruktūrizavimo bylos iškėlimo nevykdo mokesčių prievolių valstybės biudžetui ir nemoka einamųjų įmokų, mokesstinė priemoka didėja, dėl to daroma išvada, kad Pareiškėja veikė nesąžiningai, Teismų praktikoje yra išaiškinta, kad restruktūrizavimo proceso ir bendrovės nemokumo sąvokos iš esmės skiriasi. Tikrinamu laikotarpiu, t. y. 2016-09-01 iki 2017-04-30, RAB „A“ nebuvo nemoki. RAB „A“ mokumo atkūrimo ir PVM sumokėjimo galimybes tikrinamu laikotarpiu patvirtina įsiteisėjusiais teismų sprendimais iškelta restruktūrizavimo byla ir patvirtintas įmonės restruktūrizavimo planas iki 2020 metų. Aplinkybė, kad RAB „A“ restruktūrizavimo byla buvo iškelta, o jos kreditoriai bendru sutarimu 2016 - 2020 metams patvirtino restruktūrizavimo planą, patvirtina, kad RAB „A“ tikrinamu laikotarpiu nebuvo nemokus ūkio subjektas. Tai reiškia, kad Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą yra teisėta ir pagrįsta, nes tikrinamu laikotarpiu ji galėjo pagrįstai tikėtis, kad RAB „A“ savo mokesčines prievoles į valstybės biudžetą įvykdys.

Inspekcija neatlika visų būtinų veiksmų įsitikinti, ar tikrinamo laikotarpio PVM mokesčiai RAB „A“ nebuvo sumokėti vėliau, ir nenurodė priežasties, kodėl yra teigiama, jog mokesčiai vėlesniu laikotarpiu nebuvo mokami.

Pareiškėja nesutinka su Sprendime išdėstyta pozicija, kad Pareiškėjos skundo nagrinėjimo metu, t. y. 2018 m. birželio 21 d. RAB „A“ įsiskolinimo nebuvo padengusi, todėl Pareiškėjos argumentai dėl RAB „A“ įmokų sumokėjimo vėliau, atmetami.

Pareiškėja nurodo, kad mokestinio patikrinimo metu buvo vertinamas labai konkretus laikotarpis, t. y. 2016 m. rugsėjo - 2017 m. balandžio mėnesiai, kurio duomenys buvo palyginti su RAB „A“ einamųjų įmokų į valstybės biudžetą dėsniumu. Buvo remiamasi itin siauro laikotarpio duomenimis, todėl mokesčių administratoriaus pozicija yra labai formali, grindžiama visiškai nevertinant RAB „A“ įsipareigojimų valstybinėms institucijoms vykdymo nuo 2017 m. gegužės mėnesio.

Pareiškėja nurodo, kad iš RAB „A“ yra gavusi informacijos, kad RAB „A“ nuolat vykdė savo įsipareigojimus ne tik darbuotojams, bet ir valstybinėms institucijoms. Iš viso nuo 2016 m. rugsėjo I d. iki 2018 m. kovo 16 d. įmonė yra sumokėjusi 190949,31 EUR sumą į valstybės biudžetą. Aplinkybė, kad RAB „A“ dalį mokestinių prievolių į valstybės biudžetą mokėjo, paneigia bet kokius argumentus apie jos nemokumą, taip pat negalima teigti, jog RAB „A“ nevykdo įsipareigojimų ar nesąžininga. Pareiškėja pažymi, kad net ir tuo atveju, jeigu RAB „A“ būtų veikusi nesąžiningai, tai su ja kaip restruktūrizuojamos įmonės kreditore nėra susiję. Pareiškėja neturėjo ir neturi jokios įtakos RAB „A“ sprendimams, todėl jam negali būti perkelta atsakomybė dėl sukčiavimo, jeigu kiti subjektai nevykdo restruktūrizavimo plano laiku.

Pareiškėja nurodo, kad Sprendime taip pat nėra jokios informacijos, kad dėl ginčo situacijos ir RAB „A“ veiklos būtų atlikti kokie nors kontrolės veiksmai ar kreiptasi į šio ūkio subjekto kontrahentus, kurie objektyviai galėtų patvirtinti, su koku juridiniu asmeniu vykdė sandorius, kas tiekė produkciją ir kitą reikšmingą informaciją sandorių realumo aspektu. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus pareigą objektyviai įvertinti 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 ir pan. patvirtina LVAT (2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133/2013, 2016-07-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-601-602/2016).

Pareiškėjos PVM atskaitos teisės atėmimas, neįvertinant RAB „A“ įvykdytų (net ir vėliau) ir privalomų vykdyti restruktūrizavimo byloje mokėjimų, pažeidžia proporcingumo ir teisinio tikrumo principus.

Pareiškėja nurodo, kad dalyvavimas RAB „A“ restruktūrizavimo procese yra ne Pareiškėjos nesąžiningumą, o jos pakankamai protingą rūpestį susiklosčiusia situacija įrodanti aplinkybė. Pareiškėja dalyvavo RAB „A“ kreditorių susirinkimuose ir neturėjo pagrindo netikėti teismų patvirtinto restruktūrizavimo plano neįgyvendinimu. Tokie Pareiškėjos veiksmai vertintini kaip visiškai atitinkantys įprastinę verslo praktiką. Priešinga mokesčių administratoriaus pozicija, neva aptariamoms aplinkybėms leidžia daryti prielaidas apie Pareiškėjo nesąžiningumą arba „nepakankamą domėjimąsi RAB „A“ veikla“, yra nepagrįsta ir prieštarauja ESTT praktikai.

Pareiškėja, remdamasi ESTT byla A. C. C-146/05, pažymi, kad mokesčių mokėtojas turi imtis racionalių įmanomų priemonių tikrinant savo kontrahento statusą ir jam negali būti pripažįstama pareiga prieš atliekant prekių tiekimą atlikti patikros veiksmus arba gauti informaciją, kurios jis neturi galimybės gauti.

Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika (2016 m. birželio 17 d. nutartis priimtoje adm. byloje Nr. A-3389-602/2016), nurodo, kad mokesčių administratorius privalo surinkti įrodymus, kad apmokestinamasis asmuo pats sukčiavo mokesčių srityje arba apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad, įsigydamas prekių ar paslaugų,

dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiam sandoryje. Todėl Inspekcijos išvada dėl Pareiškėjos nesąžiningumo privalėjo būti pagrįsta objektyviais įrodymais.

Pareiškėja nurodo, kad restruktūrizavimo proceso tikslai negali prasilenkti su teisės į PVM atskaitą teisiniu reguliavimu. Pareiškėja ėmėsi jai prieinamų protingų priemonių tam, kad įsitikinti partnerių statusu ir sąžiningumu vykdant aktualius sandorius. Nepaisant to, net ir vėliau paaiškėjus, kad RAB „A“ sukčiavo (arba galimai sukčiavo) mokesčių srityje, jokio pagrindo perkelti už tai atsakomybę Pareiškėjai nėra.

Dėl PVM atskaitos.

Inspekcija neįrodė ir tinkamai nepagrindė Bendrovės nesąžiningumo fakto.

Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika (*LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartyje, priimtoje administracinėje byloje Nr. A(I)-355/2004*), nurodo kad vien Pareiškėjos partnerių veiklos neteisėtumas mokesčine prasme nėra pakankama aplinkybė, leidžianti paneigti mokesčių mokėtojų teisę į PVM atskaitą. Teisė PVM atskaitą gali būti paneigta tik nustačius juridinių faktų visumą, aplinkybę, kad konkrečios ūkinės operacijos dalyvis Pareiškėjui PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių nepardavė.

Skunde remiantis 2006 sausio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimu sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 pažymima, kad klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamu prekių pardavimu sandorius buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos mokesčio mokėtojo teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.

Pareiškėja cituoja MGK sprendimą Nr. S-131 (7-78/2017) kuriame nurodyta, kad požymiai, kurie leidžia įtarti, kad ginčo sandoriais buvo sukčiaujama, yra mokesčių mokėtojo veiklai neįprastos ar išskirtinės sąlygos, lyginant jas su įprastine mokesčio mokėtojo komercine praktika, kitų kontrahentų, dėl kurių nekliamas sukčiavimo klausimas, sudarytų sandorių įvertinimas ir palyginimas su ginčo sandoriais. Pareiškėjos nuomone, šiuo konkrečiu atveju situacija yra panaši - Inspekcijos Sprendime nėra nurodyta jokių argumentų, kuo Pareiškėjos, kuri pateikė prašymą dėl PVM atskaitos, veiksmai buvo neįprasti ir skyrėsi nuo anksčiau vykdytos veiklos. Pareiškėja pažymi, kad yra jau ilgai veikianti įmonė, kuri paslaugas tiek iš RAB „A“, tiek iš kitų tiekėjų perka ir moka PVM jau seniai. Kiekvienais metais yra pateikiami prašymai dėl PVM atskaitos, jeigu tokia susidaro, t. y. šiuo konkrečiu atveju Pareiškėja kaip visada pirkė prekes ir/ar paslaugas, t. y. mokėjo į valstybės biudžetą PVM, bei pateikė prašymą PVM atskaitai sugrąžinti, nes turi tokią teisę.

Šiuo atveju sprendime nebuvo pateikta jokių konkrečių RAB „A“ ir/ar Pareiškėjo sukčiavimo faktų pagrindžiančių duomenų. Sprendimo išvada, kad RAB „A“ turėjo tikslą nesumokėti PVM, yra nepagrįsta, nes nepateikiama jokių akivaizdžių įrodymų, t.y. nebuvo atskleisti abiejų ūkio subjektų sukčiavimo PVM srityje sudėties požymiai.

Šiame skunde cituojama teismų praktika patvirtina, kad bendrovių sąsajumas pats savaime nepatvirtina, jog ūkio subjektai veikė nesąžiningai, o aplinkybė, kad Pareiškėjo veikla pateikiant prašymą dėl PVM atskaitos turėjo esminių skirtumų nuo anksčiau vykdytos veiklos, yra neginčijama. Darytina išvada, kad Inspekcija Sprendime neįrodė Pareiškėjo nesąžiningumo fakto ir, pažeisdama savo teisės aktuose numatytą pareigą detaliam argumentuoti priimtą sprendimą, nesieė jokių veiksmų surinkti daugiau įrodymų.

RAB „A“ pardavimo PVM nesumokėjimas laiku esant sunkiai finansinei padėčiai galėtų būti kvalifikuojamas kaip kreditorių interesų pažeidimas, tačiau tai vienareikšmiškai negali būti traktuojama kaip sukčiavimas PVM srityje.

Nenustačius RAB „A“ sukčiavimo aplinkybių, nėra pagrindo svarstyti, ar Pareiškėja dalyvavo tokiam PVM sukčiavime, t. y. žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad įsigydamas prekes ir pirkdamas paslaugas ji dalyvauja į sukčiavimą įtrauktame sandoryje. Tai reiškia, kad visų pirma, Inspekcija turėjo pagrįsti, kodėl yra daroma išvada, jog RAB „A“ sukčiavo PVM srityje. Šio ginčo kontekste Inspekcija privalėjo pagrįsti tinkamais įrodymais bei įrodyti ne tik restruktūrizuojamo ūkio subjekto PVM nemokėjimo (ateityje, o ne tikrinimu laikotarpiu) faktą, bet ir atsižvelgti į PVM nesumokėjimo priežastį.

Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika tvirtinta, kad sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas. Analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT. Mokesčių administratorius nei RAB „A“, nei Pareiškėjos sukčiavimą pagrindžiančių aplinkybių neįrodė. Sąžiningumo institutas gali būti taikomas išimtinai tik konstatavus paslaugų teikėjo sukčiavimą, todėl, šiuo atveju, nesant RAB „A“ sukčiaujamojo pobūdžio veiksmų, Pareiškėja negali prarasti teisės į PVM atskaitą.

Pareiškėja teigia, kad nors mokestinio ginčo kontekste sukčiavimui pagrįsti nėra būtina nustatyti LR baudžiamojo kodekso 182 straipsnio dispozicijoje apibrėžtų nusikalstamos veikos sudėties požymių, tačiau sistemiskai vertinant ESTT ir LVAT praktiką, sukčiavimas visada yra suprantamas kaip neteisėti veiksmai, teisei priešingi veiksmai, nes jų pagrindinis ir vienintelis tikslas yra pasisavinti PVM. Kad Pareiškėja iš anksto turėjo tokį tikslą, privalėjo įrodyti mokesčių administratorius, o tokio tikslo turėjimą gali pagrįsti tik visuma aplinkybių, kuriomis kryptingai buvo siekiama pasisavinti PVM. Vien PVM nesumokėjimas, nėra ta aplinkybė, kuria remiantis galima apriboti teisę į PVM atskaitą.

Pažymėtina, kad nėra teismo sprendimo, kuriame būtų nurodyta, kad UAB „A“ bankrotas yra tyčinis. Ši aplinkybė šio ginčo kontekste yra esminė. Tai reiškia, kad nėra teismo sprendimu patvirtintų juridinių faktų, kuriais būtų nustatyta, jog RAB „A“ buvo privesta prie bankroto tyčia, t. y. kad pažeidė atsiskaitymų eiliškumą, sąmoningai nemokėjo mokesčių, tačiau atsiskaitinėjo su kitais kreditoriais ir pan.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos surinkti įrodymai nepagrindžia, kad RAB „A“ bankrotą lėmė ne nemokumas, tačiau kitos priežastys. „Sukčiavimas“ ir „nemokumas“ yra skirtingos sąvokos, todėl negali būti tapatinami atvejai, kai PVM nesumokamas dėl skirtingų tai sąlygojusių priežasčių.

Pareiškėja pažymi, kad ESTT praktikos prasme sukčiavimas visada yra sąmoningas siekimas išvengti PVM ir iš anksto planuojamas bei kryptingas veiksmas. Kadangi RAB „A“ tik po metų buvo iškelta bankroto byla, akivaizdu, kad PVM nesumokėjimą galėjo sąlygoti bloga įmonės finansinė padėtis dėl kitų kontrahentų prievolių nevykdymo ir dėl įmonės finansinės padėties pablogėjimo, kurį galėjo sąlygoti bet kokie ekonominiai veiksniai, tačiau tai savaime nereiškia sukčiavimo. Iš tyrimo metu nustatytų aplinkybių nėra jokių faktų, kurie rodytų kryptingą siekį pasisavinti PVM. Iš Inspekcijos surinktų įrodymų nėra pagrindo teigti, jog RAB „A“ vieninteliu paslaugų pardavimo tikslu buvo mokesstinės naudos siekimas, taip pat nesurinkta duomenų, kad RAB „A“ sukčiavo PVM tam tikslui RAB „A“ tyčia privedant prie bankroto. Byloje net nėra įrodyta, kad RAB „A“ PVM nesumokėjo apskritai, nes Inspekcija tyrė tik labai trumpą Pareiškėjos mokesstinį laikotarpį.

Atsižvelgiant į aukščiau nurodytas aplinkybes, darytina išvada, kad nenustačius RAB „A“ PVM nesumokėjimo fakto ir sukčiavimo aplinkybių, nėra pagrindo svarstyti, ar Pareiškėja dalyvavo tokiaame sukčiavime, t. y. žinojo, ar turėjo galimybę žinoti, jog įsigydamas prekes ir pirkdamas paslaugas jis dalyvauja į sukčiavimą įtrauktame sandorėje.

Pareiškėjos nuomone, aukščiau išdėstytos aplinkybės pagrindžia faktą, kad Inspekcija, siekdama paneigti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą dėl Pareiškėjos nesąžiningumo, nesivadovavo ESTT ir LVAT praktika, nenustatė požymių, leidžiančių įtarti, jog yra pažeidimų ar sukčiaujama, kuomet apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą, taip pat nerinko kitų objektyvių šiame sprendime nurodytų įrodymų, patvirtinančių, kad Pareiškėjas žinojo arba turėjo žinoti apie tai, kad, sudarydama sandorius su RAB „A“, ji dalyvavo PVM sukčiavime.

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2018-07-11 sprendimą Nr. 69-79.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmetinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą realizavimo galimybės. Patikrinimo metu Klaipėdos AVMI nustatė, kad RAB „A“ deklaravo pardavimo PVM, tačiau į biudžetą sumokėjo tik dalį deklaruoto mokėtino PVM. Patikrinimo metu, vadovaujantis PVMĮ 3 str. ir 64 str., padaryta išvada, kad Pareiškėja, įsigydama prekes iš susijusio ūkio subjekto RAB „A“ žinojo, jog už įsigytas prekes dėl finansinių sunkumų nebus sumokėta visa deklaruota mokėtina PVM suma, todėl buvo nesąžininga. Inspekcija patvirtino Klaipėdos AVMI sprendimą, įpareigojantį Pareiškėją sumokėti 304354 Eur PVM, 31212 Eur PVM delspinigių ir 60870 Eur (20 proc.) PVM baudą.

Pareiškėja nesutinka su Sprendime išdėstytais motyvais, susijusiais su mokestinės prievolės taikymu, nes, jos nuomone:

1. RAB „A“ vykdyti veiklą leido ir restruktūrizavimo planui pritarė Sodra ir mokesčių administratorius, būdami vieni iš pagrindinių RAB „A“ kreditorių;

2. Inspekcija nepagrįstai atsisakė vertinti tarp Pareiškėjos ir RAB „A“ susiklosčiusių ūkinių operacijų prigimtį ekonominės logikos aspektu, nesiaiškino ūkio subjektų ekonominių tikslų ir interesų;

3. Inspekcija neįvertino reikšmingų faktinių aplinkybių, nepagrįstai rėmėsi tik dviejų ūkio subjektų sąsajumo, tuo metu restruktūrizuojamos bendrovės finansinės situacijos ir laiku nesumokėto PVM aplinkybėmis;

4. Inspekcija neatliko visų veiksmų įsitikinti, ar tikrinamo laikotarpio PVM RAB „A“ nebuvo sumokėtas vėliau, ir nenurodė priežasties, kodėl yra teigiama, jog mokesčiai vėlesniu laikotarpiu nebuvo mokami;

5. Pareiškėjos PVM atskaitos teisės atėmimas, neįvertinant RAB „A“ įvykdytų (net ir vėliau) ir privalomų vykdyti restruktūrizavimo byloje mokėjimų, pažeidžia proporcingumo ir teisinio tikrumo principus;

6. Inspekcija neįrodė ir tinkamai nepagrindė Bendrovės nesąžiningumo fakto;

7. RAB „A“ pardavimo PVM nesumokėjimas laiku esant sunkiai finansinei padėčiai galėtų būti kvalifikuojamas kaip kreditorių interesų pažeidimas, tačiau tai vienareikšmiškai negali būti traktuojama kaip sukčiavimas PVM srityje;

8. Inspekcijos išvada, kad RAB „A“ turėjo tikslą nesumokėti PVM, yra nepagrįsta, nes nepagrįsta konkrečiais įrodymais, t. y. nebuvo atskleisti abiejų ūkio subjektų sukčiavimo PVM srityje sudėties požymiai.

Kaip jau buvo minėta aukščiau, teisę į PVM atskaitą reglamentuoja PVMĮ VII ir VIII skyrių nuostatos. Tačiau šios nuostatos tiesiogiai neįtvirtina atvejų (sąlygų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl nustatant tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 3 dalimi ir ABTĮ 4 str. 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis ir tikslais bei juos aiškinant ESTT suformuotomis taisyklėmis.

ESTT savo praktikoje plačiai išaiškino įsigytų prekių ir paslaugų teisės į PVM atskaitą realizavimo galimybes, vertinant sąžiningumo aspektu. Teisingumo Teismas sąžiningumo koncepciją pradėjo formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-35503 ir C-484/03, 52-54 p.), kuriose Teisingumo Teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. Teisingumo Teismas konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Sąžiningumo koncepciją Teisingumo Teismas įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), padarydamas išvadą, kad mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris elgdamasis rūpestingai negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo

nesąžiningumas. Sąžiningumo koncepcija Teisingumo Teismo praktikoje toliau plėtojama ir kitose bylose (žr., pvz., 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimą byloje *Bonik*, C-285/11, taip pat 2012 m. birželio 21 d. sprendimą sujungtose bylose *Mahagében ir D?vid*, C-80/11 ir C-142/11).

Apibendrinant Teisingumo Teismo praktiką, matyti, jog norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo ar turėjo žinoti, jog jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad:

- prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM,
- prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir
- asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo/turėjo žinoti apie tai.

Nesąžiningumo koncepciją plėtojo ir LVAT, vienoje iš nutarčių pasisakydamas, kad „žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. (LVAT 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-705/2013).

Konkrečiu byloje nagrinėjamu atveju Komisija turi įvertinti, ar atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, mokesčių administratorius įrodė, jog apmokestinamasis asmuo (Pareiškėja) 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.

Pareiškėjos nuomone, sprendime yra daroma klaidinga prielaida, jog ūkio subjektų dalyvavimas civilinėje apyvartoje, ūkinių operacijų vykdymas panašiu metu, sutampančių specialistų įdarbinimas ir neįprasto atsiskaitymo už suteiktas prekes ir paslaugas būdas lemia Pareiškėjos ir RAB „A sąsajumą. Komisija iš dalies pritaria Pareiškėjai, kad ūkinių operacijų vykdymas panašiu laiku ir tuo pačiu adresu ar atsiskaitymo būdas vertinant atskirai nuo kitų aplinkybių savaime neatskleidžia sąsajumo. Tačiau Inspekcijos nustatytų aplinkybių visuma (1) Pareiškėjos direktorius ir RAB „A“ direktorius yra susijęs svainystės santykiais (pirmo laipsnio šoninė giminystės linija); 2) RAB „A pagamintą produkciją parduoda išimtinai Pareiškėjai (>99 proc.); 3) Pareiškėja iš savo lėšų vykdo atsiskaitymus su RAB „A“ tiekėjais, darbuotojais ir mokėjo įmokas į valstybės biudžetą; 4) abiejų įmonių buhalterinę apskaitą tvarko ta pati vyr. buhalterė; 5) penki darbuotojai dirba abiejose įmonėse; 6) vykdoma ta pati tarpusavyje susieta veikla) leidžia daryti vienareikšmišką išvadą dėl sąsajumo buvimo. Todėl Pareiškėjos argumentai apie sąsajumo nebuvimą yra nepagrįsti.

Komisija pažymi, kad ginčo atveju yra svarbu įvertinti, ar Inspekcija pagrindė, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo nemokėdamas PVM, o pirkėjas (Pareiškėja) apie tai žinojo.

Sukčiavimo sąvoka nėra apibrėžta nei PVMĮ, nei direktyvoje. Pagal LVAT „sukčiavimo PVM“ sąvokos Teisingumo Teismas taip pat nėra apibrėžęs (žr. adm. byloje Nr. A⁶⁰²-133/2013). Tačiau LVAT teisėjų kolegija pabrėžė, kad dėl galimų „sukčiavimo PVM“ atvejų įvairovės jis („sukčiavimas PVM“) gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų LVAT paaiškino, kokiomis konkrečiomis aplinkybėmis gali būti atskleistas sukčiavimas, t. y. sąmoningas vengimas iš sandorių kylančios mokestinės prievolės, vykdymo atidėliojimas ir pan. Tikslinga veikla siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių, kas, teisėjų kolegijos nuomone, patenka į sukčiavimo sąvoką PVM prasme. (Administracinė byla Nr. A⁶⁰²-133/2013). Kitoje byloje LVAT paaiškino, kad prie sukčiavimą pagrindžiančių aplinkybių priskirtina tai, kad asmuo pirmenybę teikė ne mokesčių, taip pat PVM, sumokėjimui į biudžetą, bet kitoms prievolėms įvykdyti, taip pat panašios situacijos, pvz.,

„tiekėja ginčo laikotarpiu atsiskaitydama su kitais kreditoriais (pvz., sudarydama pirkimo – pardavimo sutartis ir iš šių sutarčių atsiradusias pinigines prievolės dengdama tarpusavio įsipareigojimų įskaitymo būdu), iš esmės vengė prievolių valstybei“. Tokia veikla LVAT buvo įvertinta kaip tikslinga veikla siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių „*teisėjų kolegijos nuomone, laikytina sukčiavimu PVM minėtos Teisingumo Teismo praktikos prasme.*“ (žr. LVAT nutartis adm. Nr. eA-601-602/2016). Administracinėje byloje Nr. A-389-556/2017 LVAT pabrėžė, kad „esantys duomenys leidžia daryti išvadą, kad pareiškėjas (...) žinojo (turėjo žinoti) apie UAB (...) nemokumą. UAB (...) (Komisijos patikslinimas – sandoryje tiekėjas) ginčo sandorių metu jau turėjo mokestinių nepriemokų, kurios vėliau didėjo“.

Konkrečiu nagrinėjamo ginčo atveju Komisija vertina ar Inspekcijos nustatyta faktinių duomenų visuma atskleidžia RAB „A“ siekį išvengti mokestinės prievolės įvykdymo – ginčo pardavimo PVM sumokėjimo į valstybės biudžetą, apie kurį žinojo ir Pareiškėja. Komisijos nuomone, nagrinėju atveju yra svarbios šios patikrinimo metu nustatytos aplinkybės:

- RAB „A“ beveik visą pagamintą produkciją pardavė išimtinai Pareiškėjai (tik gamybos atliekas, kurios sudaro 0,16 proc. visų pardavimų, parduoda kitiems asmenims), už kurią Pareiškėja esminę dalį dengė užskaitomis;

- nuo restruktūrizavimo bylos iškėlimo (2015-07-02) Pareiškėjos tiekėja RAB „A“ pati nevykdė savo mokestinių prievolių, einamosios PVM įmokos RAB „A“ nebuvo mokamos. Už RAB „A“ PVM prievolės pradinį restruktūrizavimo laikotarpį apie metus (nuo 2015-07-01 iki 2016-08-31) vykdė Pareiškėja, tačiau nuo 2016 m. rugsėjo mėn. sandorių PVM nebebuvo mokamas į biudžetą;

- PVM nepriemoka tikrinamuoju laikotarpiu augo: restruktūrizavimo bylos duomenys sudarė 819 877,23 Eur, už tikrinamąjį laikotarpį PVM nepriemoka paaugo papildomai dar 304 353,46 Eur;

- RAB „A“, turėdama augančią PVM nepriemoką, pirmenybę teikė tiekėjams, darbuotojams ir kitiems asmenims. RAB „A“ piniginių srautų analizės metu nustatė, kad tikrinamu laikotarpiu įmonės įplaukos (grynaisiais pinigais, pavedimais, užskaitomis) sudarė iš viso 1 392 215 Eur (iš jų – į kasą grynaisiais įplaukos į sąskaitą sudarė 133 218 Eur), iš šios sumos didžiausia dalis sudarė atsiskaitymai tiekėjams (679 006 Eur), nors pagal Civilinio kodekso 6.9301 str. (Atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumas) atsiskaitymai tiekėjams dengiami tik ketvirtąja eile, t.y. po įmokų į biudžetą.

- Pareiškėja iš savo lėšų vykdė atsiskaitymus su RAB „A“ tiekėjais, mokėjo darbo užmokestį RAB „A“ darbuotojams, už įmonę į valstybės biudžetą mokėjo dalį mokesčių. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja atliko UAB „A“ vardu tiesioginių mokėjimų kitiems asmenims iš viso už 1 258 997,22 Eur, iš jų PVM sudarė tik 57 683 Eur, kuris užskaitytas už ankstesnius laikotarpius (28 020,54 Eur už tikrinamąjį laikotarpį) nepriemokai padengti (patikrinimo akto psl. 6).

- tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo vadovas dalyvavo kreditorių susirinkimuose (užfiksuota protokoluose), kuriuose buvo informuojama ir apie PVM nemokėjimą nuo 2016-10-25 (patikrinimo akto 14 psl.).

Aptartos faktinės aplinkybės atskleidžia, kad RAB „A“, veikdama kartu su Pareiškėja nesažiningai, neketino sumokėti ginčijamo pardavimo PVM. Tokie veiksmai vertintini kaip tikslinga veikla, siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių, kas, remiantis aptarta LVAT praktika, patenka į sukčiavimo sąvoką. Pareiškėja, žinodama, kad RAB „A“ turėjo ribotas finansines galimybes atsiskaityti su kreditoriais, ir atlikdama tiesioginius mokėjimus už RAB „A“ pirmenybę teikdama tiekėjams ir kitiems asmenims, suderinta valia pasirinko nemokėti apskaičiuoto PVM į biudžetą nuo sandorių, kurių pirkėja buvo ji pati. Žinodama, kad PVM nebus sumokėtas, Pareiškėja įtraukė pirkimo PVM į PVM atskaitą, kuris buvo įskaitytas Pareiškėjos mokestinėms prievolėms padengti. Atsižvelgiant į prieš tai aptartas ginčo laikotarpiu vykdytų mokėjimų aplinkybes, įskaitant tarpusavio ryšius atskleidžiančias aplinkybes, darytina išvada, kad Pareiškėja veikė nesažiningai, t. y. žinojo (galėjo žinoti), jog

RAB „A“ pardavimo PVM, apskaičiuoto nuo ginčo sandorių apmokestinamosios vertės, į valstybės biudžetą nesumokės bei vengs jų mokėjimo iki bankroto bylos iškėlimo ir vėliau.

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija nepagrįstai atsisakė vertinti tarp Pareiškėjos ir RAB „A“ susiklosčiusių ūkinių operacijų prigimtį ekonominės logikos aspektu, nesiaiškino ūkio subjektų ekonominių tikslų ir interesų. Šiuo aspektu Komisija pažymi, kad ūkinės operacijos prigimtis ekonominės logikos požiūriu yra svarbi konstatuojant piktnaudžiavimą, kai reikia įrodyti, kad pagrindinis transakcijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Konkrečiu byloje nagrinėjamu atveju – dalyvavimas sukčiavime PVM srityje – yra atskiras atvejis, savarankiškai pagrindžianti teisės į PVM atskaitą ribojimą (šiuo aspektu žr. *ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendimą byloje Halifax C-255/02; 2005 m. kovo 3 d. sprendimą byloje Fini H prieš Skatteministeriet, C-32/03; 2006 m. liepos 6 d. sprendimą sujungtose bylose Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL, C-439/04 ir C-440/04*). Konstatuojant sukčiavimą, įrodinėjamos tik su PVM nesumokėjimu sukčiaujant ir žinojimu (galėjimu žinoti) susijusios aplinkybės, o realiai įvykusių sandorių ir jų ekonominio tikslo buvimas tam įtakos neturi.

Pareiškėja teigia, kad Inspekcija neatliko visų būtinų veiksmų įsitikinti, ar tikrinamo laikotarpio PVM mokesčiai RAB „A“ nebuvo sumokėti vėliau, ir nenurodė priežasties, kodėl yra teigiama, jog mokesčiai vėlesniu laikotarpiu nebuvo mokami.

Komisija pastebi, kad Inspekcija po Pareiškėjos skundo priimtame ginčijamame sprendime, remdamasi bylos medžiaga ir mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis (skundo nagrinėjimo metu – 2018-06-21) įvertino sumokėjimo būklę ir nustatė, kad PVM įsiskolinimai valstybės biudžetui nėra padengti. Be to, Klaipėdos apygardos teismas 2018 m. sausio 5 d. nutartimi išskėlė AB „A“ bankroto bylą (kuri įsiteisėjo 2018 m. kovo 29 d.), kurioje teismas nustatė, kad RAB „A“ deklaruotų mokesčių mokestinės nepriemokos suma Inspekcijai sudaro 1 327 107,84 Eur. Teismas sprendė, jog RAB „A“ nevykdo restruktūrizavimo plane numatytų mokėjimų ir, vadovaujantis įstatymais, nemoka einamųjų mokėjimų VSDFV biudžetui bei valstybės biudžetui. Be to, Pareiškėja pati nepateikė jokių įrodymų, rodančių PVM prievolių įvykdymą po tikrinamojo laikotarpio. Atsižvelgiant į tai, Komisija abejoti dėl prievolių nevykdymo neturi pagrindo.

Pareiškėja skunde teigia, kad aplinkybė, kad RAB „A“ restruktūrizavimo byla buvo iškelta, o jos kreditoriai bendru sutarimu 2016 – 2020 metams patvirtino restruktūrizavimo planą, patvirtina, kad RAB „A“ tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo nemokus ūkio subjektas. Tai reiškia, kad Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą yra teisėta ir pagrįsta, nes tikrinamu laikotarpiu ji galėjo pagrįstai tikėtis, kad RAB „A“ savo mokesčines prievoles į valstybės biudžetą įvykdys.

Pasisakydama dėl su restruktūrizavimu susijusio Pareiškėjo argumento, Komisija pažymi, kad, kaip buvo minėta aukščiau, sprendžiant teisės į PVM atskaitą klausimą, vertinama faktinių aplinkybių visuma, susijusių su PVM prievolėmis ir jų nevykdymu. Mokesčių santykiuose, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 10 str., viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Tai, kad įmonė turėjo restruktūrizuojamos įmonės statusą, nekeičia situacijos vertinimo PVM aspektu pagal faktines aplinkybes. Komisijos vertinimu, teismo patvirtintas restruktūrizavimo planas nepaneigia pagal nustatytas aplinkybes aukščiau padarytos išvados, kad ginčo sandorių sudarymo metu Pareiškėjos tiekėjas neketino sumokėti pardavimo PVM, o Pareiškėjas tai žinojo (turėjo žinoti). Be to, LVAT jau yra įvertinęs PVM atskaitos situaciją, esant sandoriui su restruktūrizuojama įmone, kurioje buvo pasisakyta, jog „tai, kad UAB „I“ 2012 m. buvo iškelta restruktūrizavimo byla ir jis pradėjo vykdyti atitinkamus mokėjimus į biudžetą, priešingai nei teigia apeliantas, aptartų išvadų nepaneigia“ (žr. *LVAT 2015-09-08 nutartį adm. byloje Nr. A-2637-438/2015*).

Pareiškėja teigia, kad RAB „A“ pardavimo PVM nesumokėjimas laiku esant sunkiai finansinei padėčiai galėtų būti kvalifikuojamas kaip kreditorių interesų pažeidimas, tačiau tai vienareikšmiškai negali būti traktuojama kaip sukčiavimas PVM srityje. Kaip buvo jau

Komisijos pasisakyta šiame sprendime, sukčiavimas PVM byloje nustatomas įvertinus visas faktines aplinkybes, susijusias su mokesčio nesumokėjimu. Tai, kad nesumokėjimą be kita ko sąlygojo ir finansinė situacija, nekeičia situacijos vertinimo PVM sukčiavimo aspektu, t. y. RAB „A“ finansinė padėtis nepaneigia PVM sukčiavimo, laikantis teismų praktikos, pripažinimo.

Sistemiškai įvertinus nurodytų aplinkybių visetą, darytina išvada, jog centrinis mokesčių administratorius, pilnutinai, visapusiškai ir objektyviai išaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes, pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja, įtraukdama į PVM atskaitą ginčijamą sumą, buvo nesažininga, nes žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad įsigydama prekes dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Todėl Inspekcijos pagrįstai buvo pripažinta, jog Pareiškėja neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti 304 354 Eur PVM pagal RAB „A“ išrašytas PVM sąskaitą faktūras.

Įvertinus tai, kas išdėstyta, Inspekcijos sprendimas, kuriuo buvo patvirtintas Klaipėdos AVMI 2018-04-20 sprendimas Nr. (6.5) FR0682-127, yra tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-07-11 sprendimo Nr. 69-79.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčio ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė