



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL INDIVIDUALIOS ĮMONĖS „TT“ SKUNDO**

2020 m. vasario 4 d. Nr. S-18 (7-157/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo individualios įmonės „TT“ (toliau – Pareiškėjas) 2019-12-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2019-11-11 sprendimo Nr. 69-94 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo savininkas A.K, Pareiškėjo atstovas advokatas G.D. ir Atsakovo atstovas D.S. 2020-01-08 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas Komisijos prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas nurodo, kad, remiantis teismų praktika, atsakyti asmeniui suteikti teisę į atskaitą galima tik tuomet, kai objektyviais, neginčijamais įrodymais (o ne mokesčių administratoriaus abejonių pagrindu) yra nustatoma, jog asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris susijęs su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) srityje. Nagrinėjamu atveju Inspekcija teigia, jog ginčo sąskaitose faktūrose nurodyti sandoriai nesuteikia teisės į Pareiškėjo sumokėto pirkimo PVM atskaitą, nes yra abejonių dėl Pareiškėjo kontrahentų UAB „TG“ ir UAB „EC“ pajėgumų vykdyti ekonominę veiklą, nenustatyti tikrieji prekių tiekėjai. Inspekcija priėjo išvadą, kad ginčijami kuro tiekimai vyko kitomis aplinkybėmis negu nurodyta PVM sąskaitose faktūrose.

Pareiškėjas akcentuoja, kad atitinka visus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 64 ir 80 straipsniuose įtvirtintus reikalavimus. Pareiškėjo teigimu, sąžiningai vykdydamas įtvirtintą pareigą apskaityti ir deklaruoti kiekvieną ūkinę operaciją bei mokėdamas visus valstybės nustatytus mokesčius, jis turi teisę į įstatyme įtvirtintą PVM atskaitą. Pažymi, kad UAB „TG“ ir UAB „EC“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyti visi PVMĮ 80 straipsnyje įtvirtinti privalomi rekvizitai. Ginčijamų sandorių pagrindu įsigytą kurą Pareiškėjas apskaitė, jis parduotas mažmeninėje prekyboje (degalinėse) per skaitiklius ir EKA žurnalus.

Pareiškėjas nurodo, kad jo veiksmuose nėra jokių nesąžiningumo požymių. Mokesčių administratorius nenustatė nei vienos aplinkybės, kuri vienareikšmiškai įrodytų, jog Pareiškėjas buvo nesąžiningas ir žinojo, kad sudaro sandorius su kontrahentais, kurie sukčiauja PVM.

Pareiškėjas teigia, kad yra įkurtas 1996 metais, vykdo mažmeninę prekybą naftos produktais per degalinių tinklą, priklauso Lietuviškų degalinių sąjungai. Per visą įmonės veiklos laikotarpį Pareiškėjas, įsigydamas kurą, bendradarbiavo su daugybe kuro tiekėjų. Kuro talpyklose yra įrengti degalų sumuojamieji skaitikliai, kurie Valstybinės metrologijos tarnybos nustatyta tvarka patikrinti ir plombuoti.

Pareiškėjo teigimu, sandoriai su UAB „TG“ ir UAB „EC“ buvo sudaryti, nes kontrahentai, kaip ir kiti kuro tiekėjai, pateikė komercinius pasiūlymus ir jų siūlomos kuro įsigijimo sąlygos tuo metu buvo palankiausias. Pareiškėjas pažymi, kad tik patikrinus atsakingų valstybės institucijų viešai

skelbiamą informaciją bei įmonių steigimo dokumentus buvo priimti sprendimai dėl bendradarbiavimo. Prieš sudarant 2012-05-23 sandorį su UAB „TG“, ši Pareiškėjas Inspekcijos duomenų bazėje buvo registruota PVM mokėtoja. UAB „EC“, sudarant 2013-03-01 sandorį, taip pat buvo PVM mokėtoja.

Pareiškėjas pažymi, kad UAB „TG“ įregistruota 2012-02-23, PVM mokėtoju įregistruota 2012-03-26. Bendradarbiavimo sutartis tarp Pareiškėjo ir UAB „TG“ sudaryta 2012-05-23. UAB „TG“ išregistruota iš PVM mokėtojų tik 2012-08-07.

UAB „EC“ įregistruota 2011-11-05, PVM mokėtoju įregistruota nuo 2012-04-17 iki 2012-09-27 ir nuo 2013-01-14 iki 2013-03-29. Mokesčių administratoriui nekilo jokių abejonių dėl UAB „EC“ veiklos patikimumo ir jis antrą kartą įregistravo UAB „EC“ PVM mokėtoju. Sutartis UAB „EC“ buvo sudaryta 2013-03-01 ir dyzelino pirkimai buvo atlikti laikotarpiu nuo 2013-03-15 iki 2013-03-26, t. y. laikotarpiu kuomet įmonė buvo PVM mokėtoja.

Taigi įregistruojant minėtas įmones PVM mokėtojais, mokesčių administratoriui nekilo jokių abejonių nei dėl šių įmonių įgalioto asmens tapatybės, nei dėl pagrindo įregistruoti PVM mokėtojais. Pareiškėjas pagrįstai tikėjosi, kad šios įmonės vykdo visus mokesčių administratoriaus nurodymus.

Nurodo, kad prieš sudarydamas sandorius dėl kuro įsigijimo įsitikino, jog abu kontrahentai turi išduotus leidimus verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais, o leidimai išduodami ūkio subjektams turintiems technologinius, finansinius ir vadybinius pajėgumus, leidžiančius tinkamai įvykdyti reguliuojamos veiklos sąlygas (Energetikos ministro 2012-02-02 įsakymo Nr. 1-19 „Dėl leidimų verstis naftos produktais veikla išdavimo taisyklių patvirtinimo“ 20 punktas). Vadinasi, Pareiškėjo teigimu, jam papildomai nebuvo pagrindo domėtis kontrahentų patikimumu, žmogiškųjų išteklių, vadybinių ir gamybinių išteklių pajėgumais, nes visa tai įvertino kompetentinga institucija. Abu kontrahentai turėjo atsidarę einamąsias sąskaitas bankuose. Vadinasi ir bankui nekilo jokių abejonių dėl suklastotų asmens dokumentų ir parašo.

Inspekcija klaidingai nurodo, kad 2012-05-23 sutarties su UAB „TG“ pasirašymo metu joje nedirbo nei vienas darbuotojas. SODROS duomenimis, 2012-05-23 UAB „TG“ dirbo vienas darbuotojas. Be to, pati Inspekcija nurodo, jog nuo 2012-03-23 UAB „TG“ vadovu buvo R.K. Tai, kad praėjus pusmečiui po sandorio su UAB „Togesta“ sudarymo mirė jos direktorius R.K., Pareiškėjui nebuvo žinoma, ši informacija viešai neskelbiama gyventojų registre.

Taip pat visiškai deklaratyvus Inspekcijos argumentas, kad Pareiškėjas privalėjo įvertinti faktą, jog UAB „TG“ buvo įsteigta tik trys mėnesiai iki sutarties sudarymo ir apie ją dar negalėjo būti viešai skelbiamos neigiamos informacijos. Joks teisės aktas ir netgi Inspekcija savo konsultacijose nenumato termino, iki kurio suėjimo naujai įsteigta įmonė negali būti laikoma patikima. Be to, Inspekcija nenurodo, kokių būdu konkrečiai Pareiškėjas turėjo ir galėjo nustatyti būsimo partnerio pajėgumą tiekti kurą.

Mokesčių administratorius nepagrįstai faktą, jog lyginant su kitais tiekėjais, pirkimo iš kontrahentų metu kainos buvo mažesnės nuo 0,07 Lt iki 0,15 Lt, laikė aplinkybe, įrodančia, kad Pareiškėjas žinojo ar galėjo žino, kad dalyvauja kuro sukčiavimo sandoriuose. Ši aplinkybė sąlygota rinkos ekonomikos ir konkurencijos joje, ja grindžiamas visas verslas. Pareiškėjas nurodo, kad kuro įsigijimo iš UAB „TG“ ir UAB „EC“ sandoriai niekuo neišsiskyrė iš Pareiškėjo sudarytų sandorių dėl kuro tiekimo su kitais ūkio subjektais.

Pareiškėjas pabrėžia, kad byloje nėra nei vieno objektyvaus įrodymo, kuris paneigtų, kad Pareiškėjas realiai įsigijo kurą iš UAB „TG“ ir UAB „EC“ ir atsiskaitė už jį pagal pateiktas PVM sąskaitas faktūras didžiąja dalimi pavedimais į šių kontrahentų banko sąskaitas. Tik dalis mokėjimų yra atlikta UAB „TG“ grynaisiais, tačiau tokie mokėjimai nebuvo draudžiami ir buvo vykdomi pagal poreikį su daugeliu partnerių. Pareiškėjas nurodo, kad nežinojo ir negalėjo žinoti, jog UAB „TG“ ir UAB „EC“ iš Pareiškėjo gautas pinigines lėšas tą pačią dieną pervesdavo į užsienio valstybėse registruotų ir veiklos nevykdančių įmonių bankų sąskaitas.

Iš UAB „TG“ įsigytą kurą Pareiškėjui į jo degalines transportavo UAB „ST“ ir V.M. įmonė. UAB „EC“ užsakymu degalus į Pareiškėjo degalines pristatė UAB „ST“. Pareiškėjas pažymi, kad abu Pareiškėjo kontrahentai atsiskaitė už transportavimo paslaugas, o transportavimo įmonės, gavusios pinigus, sumokėjo pelno mokestį (toliau – PM).

Pareiškėjas nurodo, kad apmokestinimui PM teisiškai visiškai nereikšmingos aplinkybės dėl PVM sumokėjimo ir mokesčių mokėtojo sąžiningumo. PM apskaičiavimui svarbios yra tik realiai patirtos išlaidos, mažinančios apmokestinamąjį pelną, kurios ginčo atveju ir buvo faktiškai patirtos.

Dėl įsigyto kuro kokybės Pareiškėjui nekilo jokių abejonių, nes nebuvo jokių pastabų dėl kuro kokybės nei iš Kokybės inspekcijos, nei iš klientų. Inspekcijos 2013 metais atlikto mokesčio patikrinimo metu buvo vertinti UAB „EC“ vežimo dokumentai, degalų kokybės pasai, buvo paimti kuro mėginiai, kurie atitiko Lietuvos standartus ir 2015-02-10 akte nenurodyta jokių pastabų dėl degalų kokybės pasų, todėl nėra pagrindo tvirtinti, kad jie turėjo sukelti įtarimų Pareiškėjui.

Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcija mokesčio tyrimo metu apklausė Pareiškėjo darbuotojus, dyzeliną vežusius vairuotojus, Pareiškėjo kontrahentų darbuotojus ir nei vienas nenurodė, kad pažįsta asmeniškai Pareiškėjo darbuotojus, vadovus ar akcininkus. Taigi nėra net prielaidų įtarti susitarimą dėl sukčiavimo PVM.

Pareiškėjo dalyvavimo sukčiavime požymių nenustatė nei FNNT, nei Kauno apygardos teismas, tačiau mokesčių administratorius šį faktą nepagrįstai ignoruoja.

Apibendrinamas Pareiškėjas konstatuoja, kad mokesčio patikrinimo metu nenustatyta jokių objektyvių aplinkybių, kurios vienareikšmiškai įrodytų, jog Pareiškėjas žinojo ir turėjo žinoti apie kitų verslo subjektų (sutarties kontrahentų) sukčiavimą PVM.

Inspekcija ginčijamu Sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2019-08-21 sprendimą Nr. (7.45) FR0682-193, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 12 193,58 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1 510,66 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 3 597,88 Eur PVM delspinigius, 644,40 Eur PM delspinigius, paskirtos 1 219 Eur PVM bauda ir 151 Eur PM bauda. Minėtu Kauno AVMI 2019-08-21 sprendimu Pareiškėjas taip pat buvo atleistas nuo apskaičiuotų 50 procentų (1 798,94 Eur PVM ir 322,20 Eur PM) delspinigių mokėjimo.

Kauno AVMI atliko Pareiškėjo PVM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pakartotinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31. Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies ir 64 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes 2012–2013 m. atskirais mokesčiais laikotarpiais į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė dyzelino 42 102 Lt pirkimo PVM pagal UAB „TG“ ir UAB „EC“ vardu išrašytas PVM sąskaitas–faktūras (toliau – PVM s/f/), neturinčias juridinės galios, tokiu būdu pateiktose PVM deklaracijose Pareiškėjas nepagrįstai padidino 42 102 Lt pirkimo PVM ir šia suma sumažino mokėtiną į biudžetą PVM. Pareiškėjas taip pat pažeidė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 11 straipsnio 4 dalies nuostatas, nes 2012 ir 2013 metais leidžiamus atskaitymus nepagrįstai padidino 200 486 Lt pagal UAB „TG“ ir UAB „EC“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras, neturinčias juridinės galios.

Nustatyta, kad Pareiškėjas taip pat pažeidė PMĮ 17 straipsnio nuostatas, nes 2012 ir 2013 metais leidžiamuose atskaitymuose neapskaitė 300 Lt įmokų į Garantinį fondą ir 51 Lt mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių (šios sumos patvirtintos 2015-04-02 Inspekcijos sprendimu Nr.(04.7.2)-FR0682-200).

#### ***Nustatytos aplinkybės dėl dyzelino įsigijimo iš UAB „Togesta“***

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2012 m. ir 2013 m. apskaitoje apskaitė degalų (dyzelino) įsigijimo sandorius pagal UAB „TG“ vardu įformintus dokumentus. Pareiškėjas sandoriams su UAB „TG“ pagrįsti pateikė 2012-05-23 Sutarties Nr. TG2012.02 (pasirašė UAB „TG“ direktorius R.K. ir Pareiškėjo savininkas A.K.); Kauno miesto savivaldybės administracijos 2012-04-20 išduoto UAB „TG“ Leidimo verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais Nr. 70; Leidimų verstis prekyba nefasuotais naftos produktais Kaune sąrašo; pirkimo PVM sąskaitų faktūrų ir krovinių važtaraščių, kokybės pažymėjimų kopijas. Taip pat Pareiškėjas pateikė AB „Citadele“ banko ir AB SEB banko sąskaitų išrašus bei kasos dokumentus už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31.

Nustatyta, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2012-09-18 iki 2013-05-10 apskaitė dyzelino pirkimus iš UAB „TG“ įmonės degalinėje, už vertę 162 188 Lt (vertė be PVM – 134 040 Lt, PVM suma – 28 148 Lt). Pareiškėjas pagal UAB „TG“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras sumokėjo UAB „TG“ 95600,25 Lt (2012 m. – 75000 Lt, 2013 m. – 20 600,25 Lt). Taip pat nustatyta, kad

Pareiškėjas už dyzeliną sumokėjo UAB „TG“ grynaisiais pinigais 66 588,76 Lt, t. y. įformino 2013-07-16 kasos pajamų orderį serija KPO Nr. 00020 (32 009,26 Lt), 2013-07-22 kasos pajamų orderį serija KPO Nr. 00019 (22 490,00 Lt) ir 2013-08-01 kasos pajamų orderį serija KPO Nr. 00021 (12 089,50 Lt). UAB „TG“ vardu įformintuose kasos pajamų orderiuose pasirašė Kasininkas R.K., Pareiškėjo savininkas A.K. ir vyr. buhalterė I.T.

Pagal Pareiškėjo pateiktus krovinio važtaraščius prie UAB „TG“ vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų nustatyta, kad dyzelino pakrovimo vieta – Kaunas (tikslus pakrovimo adresas nenurodytas), vežėjais nurodyti V.M. IĮ ir UAB „ST“.

Nustatyta, kad 2013 metais už UAB „TG“ krovinio važtaraščius išrašė UAB „EC“. UAB „TG“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyta, kad „Prekes pristatė ir važtaraštį išrašė UAB „EC“ (pagal sutartį Nr. EC-TOGE-2013)“. Minėta 2013 m. sutartis mokestiniam patikrinimui nebuvo pateikta. Be to, jos ir negalėjo būti, nes 2012-12-16 R.K. mirė. UAB „TG“ vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų serijos ir numeriai yra tokie kaip UAB „EC“, t. y. 2012 metais UAB „TG“ vardu buvo išrašoma serija Nr. nuo 0091, 0102, 0110, o 2013 metais – serija Nr. DIS-A1-00185, DIS-A1-00234, DIS-A1-00244, t. y. serijos ir numeriai tokie, kaip UAB „EC“. Tai reiškia, kad UAB „TG“ vardu PVM sąskaitas faktūras: 2013-04-04 – FC DIS-A1-00185, 2013-05-02 – FC DIS-A1-00234 ir 2013-05-10 – FC DIS-A1-00244 išrašė ne UAB „TG“ (PVM sąskaitose faktūrose yra Robert Karaznevič vardas ir pavardė, parašas, tačiau jis 2012-12-16 mirė), o UAB „EC“, kuri savo vardu jau negalėjo rašyti PVM sąskaitų faktūrų, nes 2013-03-29 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, todėl išrašė UAB „TG“ vardu.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad UAB „TG“ įregistruota 2012-02-23, PVM mokėtoju įregistruota 2012-03-26, išregistruota 2013-08-07 mokesčių administratoriaus sprendimu kaip asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos ir / ar nevykdantis įsigijimų iš kitų ES narių. Bylos duomenimis, UAB „TG“ vadovai ir akcininkai buvo: R.B. (vadovas nuo 2012-02-23 iki 2012-03-07 ir akcininkas nuo 2012-02-23 iki 2012-03-13), U.J. (vadovas nuo 2012-03-08 iki 2012-04-23 ir akcininkas nuo 2012-03-13 iki 2012-05-02) ir R.K. (vadovas nuo 2012-04-23 ir akcininkas nuo 2012-05-02), 2012-12-16 įregistruota jo mirties data. VSDFV duomenimis, bendrovėje buvo įdarbinta U.J. nuo 2012-03-12 iki 2012-05-14, nuo 2012-05-14 darbuotojų nėra.

Mokesčių mokėtojų registre įregistruotos šios UAB „TG“ veiklos – benzino, dyzelinio kuro ir dujinio kuro didmeninė prekyba (46.71.20; 46.71.40 ir 46.71.30), tačiau pateiktose PVM deklaracijose buvo deklaruojama vaisių, uogų ir daržovių didmeninė prekyba (46.31.00).

Taigi, UAB „TG“ atlikto mokesčio tyrimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo įregistruotu ir deklaruojamu adresu yra garažai (boksai), kitų veiklos vykdymo vietų ar padalinių Pareiškėjas nedeklaravusi. UAB „TG“ apskaitą tvarkanti UAB „JP“ nurodė, kad šios bendrovės apskaitos niekada netvarkė ir sutarčių su UAB „TG“ dėl apskaitos tvarkymo sudariusi nebuvo.

Nustatyta, kad UAB „TG“ nedeklaravo dyzelino pardavimo Pareiškėjui ir pardavimo PVM nesumokėjo. Pateiktose PVM deklaracijose deklaruotoms sumoms pagrįsti UAB „TG“ dokumentų nepateikė. Taip pat UAB „TG“ nepateikė ir Metinės pelno mokesčio (PLN204 forma) už 2012 m. ir 2013 m.

Nustatyta, kad Pareiškėjui prekes vežė V.M. IĮ ir UAB „ST“.

Tarp V.M. IĮ ir UAB „TG“ elektroniniu paštu buvo sudaryta 2012-08-08 sutartis Nr. TG2012.10 dėl transporto paslaugų teikimo. Pagal pateiktus krovinių važtaraščius UAB „TG“ užsakymu V.M. IĮ pervežė 15 000 litrų dyzelino C klasės su PRME 2 kartus, vairuotojas – T.N. Įmonės savininkas V. M. nurodė, kad su UAB „TG“ vadovu bendravo telefonu, UAB „TG“ vadovas nurodydavo, iš kur, kada pakrauti ar iškrauti krovinį. Aktualiu laikotarpiu V.M. IĮ vardu buvo išrašytos UAB „TG“ PVM sąskaitos faktūros už suteiktas transporto paslaugas maršrutais: Kaunas – Ramučiai, Kauno r.; Kaunas – Kazlavo k., Kalvarijos sen.; Kaunas – Linkuvos g. Kaunas. V.M. IĮ PVM sąskaitose faktūrose nurodytus duomenis apskaitė buhalterinėje apskaitoje ir deklaravo PVM deklaracijose.

UAB „ST“ UAB „TG“ užsakymu atliko vieną pervežimą Pareiškėjui. UAB „ST“ pervežė 5 000 litrų dyzelino C klasės (vairuotojas D.K.), kuri iškrovė. Nustatyta, kad UAB „TG“ už suteiktas transporto paslaugas su UAB „ST“ atsiskaitė. UAB „ST“ vairuotojas D.K. 2014-03-03 pateiktame paaiškinime Nr. FR1043-1378/2(Nr.(10.23)-K13-353) nurodė, kad krovinius veždavo su sąskaita

faktūra bei krovinio važtaraščių; pakrovimo vietą jam nurodė komercijos direktorius; prekės buvo kraunamos Kaune kai pasikrovė, jam įteikė dokumentus UAB „TG“ darbuotojas; prekes pristatė krovinio važtaraštyje nurodytu adresu galutinėse krovinio pristatymo vietose – degalinėse; prekes priimdavo operatoriai, kurie ir pasirašydavo važtaraščiuose.

UAB „TG“ kontrolės veiksmų metu pagal UAB „TG“ piniginių lėšų judėjimą bankų sąskaitose nustatyta, kad didžiausias piniginių lėšų, gautų iš įvairių Lietuvos įmonių, sumas UAB „TG“ pervedė *Alorto Sp. z o.o.* ir Kipro įmonei *ANJUSOMA TRADING LTD* (2013-07-31 išregistruota iš PVM mokėtojų registro). Lenkijos mokesčių administratorius patikrinimo metu informavo, jog *Alorto Sp. z o.o.* nėra registruota mokesčių mokėtojų registre. Įmonė užfiksuota tik vadovaujantis informacija apie pajamas, kurias gavo pelno mokesčių mokėtojai, neturintys registruotos buveinės ar kitos administracijos Lenkijos teritorijoje. Kipro mokesčių administratorius pateikė dokumentus (pardavimų žiniaraštį ir PVM sąskaitas faktūras), pagal kuriuos nustatyta, kad UAB „TG“ įsigijo transporto ir logistikos paslaugas už 261 750 Eur, nors UAB „TG“ šių paslaugų įsigijimo nedeklaravo. Taip pat *ANJUSOMA TRADING LTD* į atsiskaitomąją sąskaitą gavo 261 630 Eur iš UAB „TG“, t. y. nebuvo mokėjimų už dyzelinį kurą.

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie LR VRM Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje (toliau – FNTT) buvo atliekamas ikiteisminis tyrimas byloje Nr. 03-6-00030-17 dėl pagal požymius nusikalstamų veikų numatytų Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 182 straipsnio 2 dalyje, 199 straipsnio 1 dalyje, 300 straipsnio 1 dalyje. Ikiteisminis tyrimas buvo atliekamas dėl to, kad ikiteisminio tyrimo metu nenustatyti asmenys laikotarpiu 2012-03-17 iki 2013-05-13 pasinaudodami UAB „TG“, UAB „EC“ ir kt. įmonių vardu bei dokumentais, juos klastodami, įformino nenustatytu būdu įsigytų degalų (dyzelino) pardavimą, nors realiai UAB „TG“, UAB „EC“ ir kitos šių degalų nebuvo įsigijusios ir nepardavė. Ikiteisminio tyrimo metu konstatuota, kad UAB „TG“ gautus pinigus iš bankinių sąskaitų iš karto pervesdavo į užsienyje registruotų įmonių bankines sąskaitas. Banko sąskaitos, į kurias buvo pervesti pinigai iš UAB „TG“ priklauso realiai veiklos nevykdančiai įmonei SIA „AL“. *Anjusoma Trading Ltd* tikrieji savininkai per savo atstovus yra perdavę dokumentus už laikotarpį nuo bendrovės įsteigimo iki 2011 metų, ir juose nerado jokių bendrovės sandorių su UAB „TG“ ir neturi jokių dokumentų, galinčių patvirtinti, kad vyko koks nors pardavimas iš *Anjusoma Trading Ltd*. 2018-08-28 ikiteisminis tyrimas sustabdytas, nepavykus nustatyti asmenų, kurie UAB „TG“, UAB „EC“ ir kt. įmonių vardu sudarė sutartis ir pardavė dyzeliną.

Prie UAB „TG“ vardu įformintų dyzelino pardavimo Pareiškėjui apskaitos dokumentų (PVM sąskaitų faktūrų ir krovinio važtaraščių) pridėti dyzelino tyrimo Kokybės pažymėjimai 2012-08-24 Nr. 91583 ir 2013-03-15 Nr. 97114 (išrašyti AB „OL“).

AB „OL“ nurodė, kad neturėjo sandorių su UAB „TG“, pardavimai pagal pridėtų kokybės pažymėjimų numerius buvo vykdyti kitoms įmonėms. Pažymėta, kad ne visi kokybės pažymėjimai atitinka AB „OL“ išduotus kokybės pažymėjimus. Kokybės pažymėjime Nr. 91583 skiriasi data (nurodyta 2012-04-02 bei pažymėjimas įformintas automobiliniam baziniam bešviniam benziniui B klasės, skiriasi ir nurodyti kokybės rodikliai bei ant kokybės pažymėjimo pasirašęs asmuo. Kokybės pažymėjimas Nr. 97114 nėra identiškas UAB „OL Lietuva“ išduotam kokybės pažymėjimui, t. y. jame nurodyta rezervuaro Nr. RZ66, UAB „OK“, Kaunas, o UAB „TG“ pridėtame pažymėjime nurodytas tik rezervuaro Nr. RZ66 ir važtaraščio Nr. PRD-644011, 2013-03-18. Inspekcija vertino, kad kokybės pažymėjimai Nr. 91583 ir 97114, pateikti kartu su UAB „TG“ išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis, galimai buvo suklastoti.

#### ***Nustatytos aplinkybės dėl dyzelino įsigijimo iš UAB „EC“***

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2013 m. kovo mėnesį apskaitoje apskaitė degalų (dyzelino) įsigijimo sandorius pagal UAB „EC“ vardu įformintus dokumentus. Pareiškėjas šiems sandoriams pagrįsti pateikė 2013-03-01 Sutarties Nr. EC-TT 2013; Vilniaus AVMI 2013-01-14 išduoto UAB „EC“ Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo registracijos pažymėjimo Nr. 20139984; Vilniaus miesto savivaldybės administracijos 2013-02-06 išduoto UAB „EC“ Leidimo verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais Nr. A482-2 (2.17.2.82-EK6); VĮ Registrų centro Juridinių asmenų registro išplėstinio išrašo, kokybės pažymėjimų, PVM sąskaitas faktūrų, krovinio

važtaraščių kopijas. Taip pat Pareiškėjas pateikė AB „Citadele“ bankas ir SEB banko sąskaitų išrašus už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2013-03-15 iki 2013-03-26 apskaitė dyzelino pirkimus iš UAB „EC“ įmonės degalinėje, už 80 400,02 Lt (vertė be PVM – 66 446,29 Lt, PVM – 13 953,73 Lt). Pareiškėjas 2013 m. kovo mėn. atskaitė 13 953,73 Lt pirkimo PVM, kurį deklaravo šio mėnesio PVM deklaracijoje. Nustatyta, kad Pareiškėjas 2013 m. kovo–gegužės mėn. atsiskaitė su UAB „EC“ pavedimais per banką.

Nustatyta, kad UAB „EC“ įregistruota 2011-11-05, PVM mokėtojų registre UAB „EC“ buvo įregistruota nuo 2012-04-17 iki 2012-09-27 (išregistruota mokesčių administratoriaus sprendimu, nes nevykdė ekonominės veiklos ir/ar nevykdė įsigijimų iš kitų ES narių) ir nuo 2013-01-14 iki 2013-03-29. Mokesčių mokėtojų registre deklaruotas UAB „EC“ apskaitą tvarkantis asmuo – UAB „CEA“ – nurodė niekada neturėjęs jokių sandorių su UAB „EC“ ir šios bendrovės buhalterinės apskaitos niekada netvarkė.

UAB „EC“ vardu įformintas PVM s/f bei krovinio važtaraščius pasirašė V.G., kuris, VMI\_IMIS\_Sodra informacinės bazės duomenimis, šioje bendrovėje buvo įdarbintas nuo 2013-01-24 iki 2013-05-01. V.G. nuo 2013-01-18 įregistruotas UAB „EC“ vadovu ir akcininku.

Nustatyta, kad UAB „EC“ deklaruotu adresu veiklos nevykdo, bendrovėje įdarbinti du užsienio asmenys: V.G. bei J.A. Vilniaus AVMI informavo, kad Pareiškėjo vadovas V.G. mokesčių administratoriaus nurodymo nevykdė, kviečiamas į Vilniaus AVMI neatvyko, nepateikė dokumentų operatyvaus patikrinimo atlikimui.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „EC“ už 2013 m. kovo mėnesį pateiktoje PVM deklaracijoje nedeklaravo PVM apmokestinamų tiekimų ir pardavimo PVM, o taip pat nedeklaravo ir pirkimo PVM, t. y. UAB „EC“ nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM nuo įformintų sandorių su Pareiškėju.

Taip pat nustatyta, kad UAB „EC“ pateiktose PVM deklaracijose deklaravo tepalų didmeninę prekybą (EVRK 467150), tačiau Pareiškėjui išrašytose PVM s/f nurodytas prekės pavadinimas – dyzelinas 1 klasės CS 51. Pažymėta, kad mokesčių mokėtojų registre nuo 2013-01-09 UAB „EC“ deklaruota nekilnojamojo turto agentūrų veikla (EVRK 683100) ir konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla (EVRK 702200), o faktiška vykdyta veikla nenustatyta.

Operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „EC“ gautas pinigines lėšas iš Pareiškėjos ir kitų asmenų konvertavo į eurus ir pervedė SIA „RG“, SIA „SD“, „SC“ L.P. Mokesčių administratorius konstatavo, kad UAB „EC“ kuro iš AB „OL Lietuva“, kurios Kokybės pažymėjimai įrašyti PVM s/f, neišigijo, be to, iš bankų pateiktos informacijos nenustatyta atsiskaitymų su AB „OL“ už įsigytą kurą. Iš Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktos informacijos nustatyta, kad SIA „RG“ yra nerandama, 2013 m. PVM deklaracijos nebuvo teiktos. Dėl Latvijos įmonės SIA „SD“ nustatyta, kad ji buvo registruota PVM mokėtoja nuo 2012-10-03, pirmoje PVM deklaracijoje už 2012 m. IV ketv. sandoriai deklaruoti nebuvo, PVM deklaracijose už 2013 m. sausio – rugpjūčio mėn. buvo deklaruoti prekių tiekimai į Estiją (taikant 0 proc. PVM tarifą) už 1 504 230,43 Eur ir prekių įsigijimai iš Lenkijos už 3 780 906,40 PLN, sandoriai vietinėje rinkoje nebuvo deklaruoti. Taip pat nustatyta, kad SIA „SD“ PVM deklaracija už 2013 m. rugsėjo mėn. nebuvo pateikta, įmonės ekonominės veiklos rūšis – laukinių augalų/produktų surinkimas, registracijos adresas – butas, nėra struktūrinių padalinių, darbuotojų. Patikrinimo metu nustatyta, kad „SC“ L.P. nėra PVM mokėtoja, ji nėra įregistruota PVM mokėtoju Didžiojoje Britanijoje, nėra duomenų apie asmenis, susijusius su šiuo verslu, o pateiktu adresu yra gyvenamosios patalpos.

Minėto ikiteisminio tyrimo (byloje Nr. 03-6-00030-17) metu nustatyta, kad UAB „EC“ gautus pinigus iš bankinių sąskaitų iš karto pervedavo į užsienyje registruotų įmonių bankines sąskaitas. Banko sąskaitos, į kurias buvo UAB „EC“ pervedė pinigus priklauso realiai veiklos nevykdančioms įmonėms, o liudytojais asmenys, kurie buvo įforminti tų įmonių direktoriais nurodė, kad jiems už piniginių atlygį tapti įmonių direktoriais bei atidaryti tų įmonių vardu banke sąskaitas pasiūlė nepažįstami asmenys. V.G. apklausti nėra galimybės, kadangi jis šiuo metu gyvena Anglijoje, kur tiksliai nežinoma. Ikiteisminio tyrimo metu taip pat nustatyta, kad AB „Šiaulių bankas“ užpildytoje 2013-02-14 UAB „EC“ Juridinio asmens anketoje UAB „EC“ direktoriaus V.G. parašas skiriasi nuo jo parašo Latvijos Respublikos pase.

UAB „ST“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „ST“ 2013 m. teikė degalų vežimo autocisternomis paslaugas UAB „EC“. UAB „ST“ sandorių su Pareiškėju nebuvo sudariusi. UAB „ST“ kovo mėn. gabenė UAB „EC“ parduodamą dyzeliną. Degalų vežimą užsakė ir apmokėjo UAB „EC“. UAB „ST“ sutarčių su UAB „EC“ ir krovinio gabenimo užsakymų nepateikė. Pareiškėjo komercijos direktorius rašytiniame paaiškinime paaiškino, kad degalų užsakymus iš UAB „EC“ gaudavo telefonu, su šios Pareiškėjo vadovais nebuvo susitikęs ir jų nepažįsta, o papildomos informacijos, kuri nėra nurodoma krovinio važtaraščiuose nesaugo.

Pagal pateiktus krovinių važtaraščius UAB „EC“ užsakymu UAB „ST“ pervežė 20 000 litrų dyzelino 1 klasės CS51 2 kartus (vairuotojas K.Š.). Dyzelino gabenimai yra užfiksuoti UAB „ST“ priklausiančio vilkiko kelionės lapuose. Darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose krovinio gabenimo metu fiksuotas vairuotojo K.Š. darbo laikas. UAB „EC“ su UAB „ST“ atsiskaitė banko pavedimais. Patikrinimo metu padaryta išvada, jog gauta informacija iš vairuotojo, gabenusio Pareiškėjo dyzeliną kurą, netiksli ir neišsami, nes jis neprisimena, iš kurios konkrečios vietos buvo paimtas, pasikrautas kuras, nenurodė kuro pasikrovimo adreso. Be to, konkretus kuro pasikrovimo adresas nenurodytas nei viename krovinio važtaraštyje.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjo iš UAB „EC“ įsigyto kuro gamintojas – AB „OL“, nes prie kiekvienos UAB „EC“ išrašytos PVM s/f pateiktas AB „OL“ dyzelino Kokybės pažymėjimas.

Patikrinimo metu palyginus UAB „EC“ išrašytose PVM s/f nurodytus Kokybės pažymėjimų numerius su krovinio važtaraščiuose įrašytais Kokybės pažymėjimo numeriais, nustatyti neatitikimai: Kokybės pažymėjimai Nr. 97114 ir 96900 nėra identiški AB „OL“ išduotiems kokybės pažymėjimams, t. y. kokybės pažymėjime Nr. 97114 nurodyta rezervuaro Nr. RZ66, UAB „OK, Kaunas, o UAB „EC“ pridėta nurodyta tik rezervuaro Nr. RZ66 ir papildomai nurodyta važtaraščio Nr. PRD-644011, 2013-03-18; kokybės pažymėjime Nr. 96900 nurodytas važtaraščio Nr. PRD-641815, 2013-03-06. Atsižvelgiant į tai padaryta išvada, kad kokybės pažymėjimai galimai buvo suklastoti.

Taip pat nustatyta, kad Kokybės pažymėjimuose Nr. 96900 ir Nr. 97114, pateiktuose atitinkamai prie UAB „EC“ vardu 2013-03-15 ir 2013-03-26 išrašytų PVM s/f, prie kiekvieno šio tiekimo nėra pardavėjo (tiekėjo) antspaudo, atsakingo asmens vardo, pavardės bei parašo, kurie būtini pagal Lietuvos Respublikos energetikos ministro įsakymu patvirtintų „Prekybos naftos produktais taisyklių“ (2012-03-02 įsakymo Nr. 1-41 redakcija) 8 punkto nuostatas.

Nustatyta, kad Pareiškėjas kurą iš UAB „EC“ įsigijo mažesnėmis kainomis, t. y. apie 0,15 Lt/l pigiau, nei iš kito tuometinio tiekėjo (UAB „VL“).

Įvertinus surinktą informaciją patikrinimo akte padaryta išvada, kad Pareiškėjas galėjo žinoti, jog dyzeliną įsigija ne iš nurodyto tiekėjo ir ne pagal AB „OL“ Kokybės pažymėjimus, nes PVM s/f, krovinio važtaraščiuose ir Kokybės pažymėjimuose nurodyta dyzelino markė daugumoje atveju nesutapo. Pareiškėjas disponavo įsigytu dyzelinu pagal UAB „EC“ vardu įformintus dokumentus, apskaitytus buhalterinės apskaitos registruose, kuro apskaitos žurnale, kuro talpyklų apskaitoje, tačiau UAB „EC“ Pareiškėjui dyzelino parduoti negalėjo, nes ji kuro neturėjo ir nebuvo įsigijusi iš AB „OL“, o pinigus, gautus iš Pareiškėjo, pervedė užsienio įmonėms, kurios nevykdė veiklos.

#### ***Dėl teisės į atskaitą***

Iš ginčijamo sprendimo matyti, kad mokesčių administratorius priėjo išvadą, jog Pareiškėjas nepagrįstai atskaitė PVM už įsigytą kurą ir šio kuro vertę pripažino leidžiamais atskaitymais, nes kuro tiekimo sandoriai neįvyko tomis aplinkybėmis, kurios nurodytos tiekėjų Pareiškėjui išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, o Pareiškėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas kurą, jis dalyvavo į sukčiavimą PVM srityje įtrauktuose sandoriuose. Ginčo dėl to, kad kuras buvo patiektas Pareiškėjui ir Pareiškėjo apskaitytas bei parduotas, nėra.

Sprendime cituojamos PVMĮ 3 straipsnio 1 dalies 3 punkto, 58 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 80 straipsnio 1 dalies nuostatos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2016-06-17 nutartis adm. byloje Nr. A-3389-602/2016. Inspekcija sprendė, kad Pareiškėjas, nori pasinaudoti teise į atskaitą, turi apmokestinamojo asmens, kaip tai suprantama pagal PVMĮ ir Šeštąją direktyvą, statusą, Pareiškėjas faktiškai gavo prekes – dyzeliną, kuris nurodytas UAB „TG“, UAB „EC“ išrašytose PVM sąskaitose

faktūrose, Pareiškėjas už prekes sumokėjo ir jas panaudojo PVM apmokestinamajai veiklai. Tačiau mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad ginčijami tiekimai įvyko kitomis aplinkybėmis negu nurodyta PVM sąskaitose faktūrose.

Inspekcija vertino, kad Pareiškėjo kontrahentų sukčiavimas yra pagrįstas byloje nustatytų aplinkybių: UAB „TG“ ir UAB „EC“ negalima buvo patikrinti ir nustatyti iš kokių įmonių buvo įforminti prekių įsigijimai, iš Pareiškėjo banko sąskaitos į UAB „TG“ ir UAB „EC“ banko sąskaitas pervestos piniginės lėšos tuoj pat, tą pačią dieną buvo pervestos užsienio mokėtojams, kurie buvo įregistruoti pasinaudojant patikliais asmenimis už atlygį, kurie jokios veiklos nevykdė ir dokumentuose nepasirašinėjo; nustatyta, kad UAB „TG“ atliko mokėjimus 237 405,60 Lt į UAB „EC“ sąskaitą; UAB „TG“ tariamas akcininkas ir vadovas R.K. 2012-12-16 mirė, tačiau visose sąskaitose faktūrose (tiek išrašytose 2012, tiek 2013 metais) yra jo parašas, be to, nustatyta, kad sąskaitose faktūrose ir sutartyje Robert Karaznevič vardu pasirašė ne R.K., o kiti asmenys; UAB „TG“ už 2012 m. 03-04 mėn. ir 2013 m. 02-03 mėn. Inspekcijai PVM deklaracijose nedeklaravo nei pirkimų, nei pardavimų, per laikotarpį nuo 2012-05-01 iki 2013-01-31 pateiktose PVM deklaracijose deklaravo pardavimo PVM sumas, artimas pirkimo PVM sumoms, o už laikotarpį nuo 2013-04-01 iki 2013-08-07 PVM deklaracijų nepateikė; UAB „EC“ pateiktoje 2013 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje, kada būtent įforminti sandoriai su Pareiškėju, nedeklaravo nei pirkimų, nei pardavimų, pardavimo PVM nesumokėjo.

Inspekcija, išanalizavusi ir įvertinusi bylos medžiagą, taip pat sutiko su Kauno AVMI vertinimu, kad Pareiškėjas, vykdydamas sandorius su UAB „TG“, UAB „EC“, žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie jų neteisėtą veiklą, t. y. buvo nesąžiningas.

Pareiškėjas, pradėdamas vykdyti veiklą su UAB „TG“, UAB „EC“ ir ketindamas sudaryti didelės vertės nevienkartinius sandorius, kurių metu ketino įsigyti vieną pagrindinių savo veiklos žaliavų – kurą, kurio kokybei, yra keliami labai aukšti reikalavimai, būdamas atsakingas ir rūpestingas, elgdamasis įprastinei ūkinei veiklai būdingomis sąlygomis, Inspekcijos nuomone, turėjo išsiaiškinti UAB „TG“, UAB „EC“ galimybes ne tik tiekti kurą dideliais kiekiais, tačiau ir tai, kokių būdu Pareiškėjo kontrahentai gali užtikrinti tiekiamo kuro kokybę, būtiną sklandžiam Pareiškėjo veiklos vykdymui. Pareiškėjas veiklą vykdė daugiau nei 20 metų, todėl būdamas ilgametis savo veiklos profesionalas, daugelį metų vykdantis kuro įsigijimo sandorius, žinojo ar turėjo žinoti, kad minėti tiekėjai yra susiję ir sukčiauja, jam pateikti krovinio važtaraščiai, kokybės pažymėjimai neatitinka šiems dokumentams keliamų reikalavimų ir yra su trūkumais. Pareiškėjas, būdamas atsakingas ir rūpestingas, turėjo paprašyti papildomos informacijos iš UAB „TG“, UAB „EC“, kad įsitikintų jų patikimumu. Tokia išvada padaryta atsižvelgiant į toliau išdėstytą.

Pareiškėjas, ketindamas su UAB „TG“ vykdyti stambaus masto kuro įsigijimo sandorius (įsigyto kuro vertė, įskaitant PVM, viršijo 242 tūkst. Lt), patikrinimo metu nurodė, kad patikrino, jog ši įmonė yra PVM mokėtoja ir turi licenciją didmeninei kuro prekybai, *rekvizitai.lt* puslapyje patikrino, kad UAB „TG“ SODRAI skolų neturi, patikrino pažymą apie UAB „TG“ direktoriaus gyvenamąją vietą, direktoriaus paso kopiją, vienintelio akcininko sprendimą, paskirti R.K. direktoriumi nuo 2012-04-20 dienos.

UAB „TG“ iki sutarties su Pareiškėju sudarymo, buvo įsteigta vos prieš 3 mėnesius, joje sutarties su Pareiškėju pasirašymo metu (2012-05-23) nedirbo nei vienas darbuotojas. Nei vieno darbuotojo šioje įmonėje nebuvo ir per visą laikotarpį, kai UAB „TG“ vardu buvo išrašomos ginčo PVM sąskaitos faktūros. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinės 3 PVM sąskaitos faktūros, UAB „TG“ vardu išrašytos Pareiškėjui, buvo išrašytos po vienintelio UAB „TG“ akcininko R.K. mirties (net buvo pasirašytos šio asmens vardu), leidžia daryti išvadą, kad UAB „TG“ vardu kurą parduodavo kiti nenustatyti asmenys, tačiau ne UAB „TG“ atstovai. Internetinėje svetainėje <http://rekvizitai.lt> skelbiama informacija, kad UAB „TG“ nuo 2012-06-07 dirbančiųjų asmenų neturi, veikla – vaisių, uogų ir daržovių didmeninė prekyba. Nepaisant to, kad sandoriai su UAB „TG“ buvo stambaus masto, byloje nėra jokių objektyvių įrodymų, kad Pareiškėjas patikrino UAB „TG“ atstovo asmens dokumentus ir taip įsitikino, kad sandorius vykdo būtent su šiuo asmeniu. Mokesčių administratorius nustatė reikšmingus prieštaravimus tarp Pareiškėjo pateiktų ir Inspekcijos iš AB „OL“ gautų dyzelino kokybės pažymėjimų: skiriasi Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu pateiktų AB „OL“ vardu išduotų ir pačios AB „OL“ Inspekcijai pateiktų kuro kokybės pažymėjimų surašymo data, asmuo,



pasirašęs kokybės pažymėjimą, rodikliai (kokybės pažymėjimai Nr. 91583, 97114). Atkreiptinas dėmesys, kad Pareiškėjas tiek patikrinimo metu, tiek skunde Inspekcijai teigė, kad su UAB „TG“ atstovais nebuvo susitikęs, bendravo el. paštu ir telefonu, tačiau pagal tris įformintus UAB „TG“ kasos pajamų orderius (2013-07-16 – KPO Nr. 0020; 2013-07-22 – KPO Nr. 00019; 2013-08-01 – KPO Nr. 0021), kuriuose įrašytas UAB „TG“ vadovo vardas ir pavardė (R.K., miręs 2012-12-16), sumokėjo grynaisiais pinigais atvykusiam asmeniui atitinkamai 32 009,26 Lt, 22 490 Lt ir 12 089,50 Lt savo buveinėje, tai reiškia Pareiškėjo atstovas buvo susitikęs su UAB „TG“ atstovaujančiu asmeniu, tik nenurodė jo vardo ir pavardės. Inspekcija priėjo išvadą, jog Pareiškėjo patikrinimo metu pateikti dokumentai nepatvirtina tikrųjų ginčo sandorių aplinkybių, o Pareiškėjas nesiėmė pakankamų veiksmų, kad įsitikintų, jog nedalyvauja kontrahentų sukčiavime.

Patikrinimo metu Pareiškėjas mokesčių administratoriui nurodė, jog siekdamas įsitikinti UAB „EC“ galimybėmis vykdyti stambaus masto kuro tiekimus Pareiškėjui (per 1 mėnesį Pareiškėjas iš šio tiekėjo įsigijo kuro už 83 089 Lt, įskaitant PVM), patikrino, kad ši įmonė yra PVM mokėtoja ir turi licenciją didmeninei kuro prekybai, *rekvizitai.lt* puslapyje patikrino, kad UAB „EC“ SODRAI skolų neturi, patikrino Inspekcijos interneto svetainėje nuorodą apie asmenis, nevykdančius mokesčių administratoriaus nurodymų, UAB „EC“ Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų registro išplėstinį išrašą.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjas galėjo suabejoti UAB „EC“ patikimumu vien dėl to, kad internetinėje svetainėje <http://rekvizitai.lt> nebuvo duomenų nei apie apyvartą, nei apie darbuotojų skaičių, nei apie turimą transportą, tuo tarpu apie kitus Pareiškėjo tiekėjus pvz. UAB „VL“, tokie duomenys buvo nurodyti. Inspekcijos nuomone, Pareiškėjas, būdamas rūpestingu ūkio subjektu, tokios informacijos apie būsimąją naują, veiklos išteklių neturintį, kuro tiekėją neturėjo laikyti pakankama stambaus verslo partnerio patikimumui patikrinti. Inspekcija patikrinimo metu taip pat nustatė prieštaravimus tarp Pareiškėjo pateiktų dyzelino kokybės pažymėjimų ir Inspekcijos iš AB „OL“ gautos informacijos: Inspekcija patikrinimo metu iš AB „OL“, kurios vardu išduotą kokybės pažymėjimą Nr. 97114, patikrinimo metu pateikė Pareiškėja, gavo informaciją, kad tarp įmonių, pirkusių produktus, nurodytus kokybės pažymėjime Nr. 97114 UAB „EEFC“ neįrašyta. Ši aplinkybė leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėjui parduoto kuro kilmė ir kokybė nepatvirtinta patikrinimo metu Pareiškėjo pateiktais dokumentais, o Pareiškėjas nesiėmė pakankamų veiksmų, kad įsitikintų, jog nedalyvauja kontrahentų sukčiavime.

Dėl patikrinimo metu nustatytų neatitikimų tarp PVM s/f ir AB „OL“ kokybės pasų, Pareiškėjas skunde nurodo, kad Inspekcijai 2013-03-22 atlikto mokestinio patikrinimo metu buvo pateikti UAB „EC“ krovinio važtaraštis (serija EE Nr. DIS-AI-00138) ir kokybės pažymėjimas, buvo paimti Lietuvos Metrologijos inspekcijos kuro mėginiai, tačiau jokių pastabų dėl bendradarbiavimo su UAB „EC“ nepareikšta, kaip ir dėl krovinio važtaraščio bei Kokybės paso.

Inspekcija, įvertinusi su skundu pateiktą 2013-03-20 Lietuvos metrologijos inspekcijos Kauno apskrities skyriaus (toliau – Metrologijos inspekcija) Teisinės metrologijos reikalavimų laikymosi patikrinimo aktą Nr. PA-951 (513) nurodo, kad Metrologijos inspekcija kuro mėginių netyrė, kokybės pažymėjimų netikrino, Metrologijos inspekcija atliko degalų įpylimo kolonėlių (dozatorių, talpyklų) kiekio matavimus. Dėl Pareiškėjo su skundu pateiktos Inspekcijos 2013-03-22 Faktų fiksavimo pažymos Nr. 122176 Sprendime nurodyta, kad operatyvaus patikrinimo metu buvo tikrinama ar Pareiškėjo talpyklose esantis kuro kiekis atitinka apskaitos dokumentus. Sprendime pažymėta, kad Pareiškėjas yra pats atsakingas už savo vykdomus sandorius (yra savo veiklos profesionalas), todėl negali perkelti mokesčių administratoriui pareigos, įsitikinti kuro kilme ir kokybe ar savo neveikimo grįsti prižiūrinčių institucijų kontrolės nebuvimu.

#### ***Dėl PM apskaičiavimo***

Sprendime cituojamos PMĮ 17 straipsnio 1 dalies ir 11 straipsnio 4 dalies nuostatos. Nustačiusi, kad PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko tomis sąlygomis, kokios atvaizduotos dokumentuose (nors kuras įsigytas, tačiau ne iš tų verslo subjektų, kurie nurodyti dokumentuose), Inspekcija Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje apskaitytas UAB „TG“ ir UAB „EC“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras pripažino neturinčiomis juridinės galios ir Pareiškėjo deklaruotus leidžiamus atskaitymus sumažino šiose PVM sąskaitose faktūrose nurodyta kuro verte.

Pareiškėjas skunde remiasi LVAT 2004-10-27 nutartimi adm. byloje Nr. A1-355/2004, kur išaiškinta, kad formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, jeigu jos faktiškai buvo patirtos, ir tai patvirtina esančių įrodymų visuma. Ir atvirkščiai, vien buhalterinės apskaitos dokumento turėjimas nesuteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu sąnaudos nebuvo faktiškai patirtos. Pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimas ir mokesčio mokėtojo sąžiningumas apmokestinimui pelno mokesčiu šiuo atveju nėra teisiškai reikšmingas, svarbios yra aplinkybės ar mokėtojas realiai patyrė išlaidas, mažinančias jo apmokestinamąjį pelną.

Inspekcija akcentuoja, kad Pareiškėjo nurodytoje nutartyje teismas taip pat konstatavo, jog privalomųjų buhalterinės apskaitos dokumentų rekvizitų visuma turi patvirtinti, ar ūkinė operacija įvyko ir ar ji įvyko būtent tokiais aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Taip pat minėtoje nutartyje nurodyta, jog tai, ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį įvykusios ūkinės operacijos turinį. Tik realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantys nustatyti buhalterinės apskaitos dokumentai yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į patirtų išlaidų priskyrimą sąnaudoms, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną.

Sprendime pažymėta ir tai, kad LVAT yra pasisakęs, jog tokiais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindžiančiuose dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio, įrodyti jį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną (2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A438 195/2010; 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A438-589/2011; 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013 ir kt.).

Šiame sprendime nurodytos aplinkybės, apibūdinančios ginčo sandorių eigą, šiuos sandorius įforminančių dokumentų trūkumus bei Pareiškėjo prievolę įsitikinti UAB „TG“ ir UAB „EC“ vykdomos veiklos teisėtumu ir nedalyvavimu sukčiavime mokesčių srityje, Inspekcijos vertinimu, pagrindžia, jog sandoriai tarp Pareiškėjo bei UAB „TG“ ir UAB „EC“ neįvyko tomis sąlygomis, kokios nurodytos jų vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose. Atsižvelgiant į tai bei LVAT suformuotą praktiką, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjui neįrodžius tikrųjų kuro įsigijimo sandorių aplinkybių, jis neturi teisinio pagrindo kuro įsigijimo išlaidų 265 857 Lt (2012 m. – 68 669 Lt, 2013 m. – 131 817 Lt) – UAB „TG“ ir 65 371 Lt (2013 m. – 65 371 Lt) – UAB „EEFC“ pagal jų išrašytas PVM sąskaitas faktūras pripažinti leidžiamais atskaitymais.

**K o m i s i j a k o n s t a t u o j a :**

Ginčijamas Inspekcijos 2019-11-11 sprendimas Nr. 69-94 tvirtintinas, Pareiškėjo 2019-12-02 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl to, ar Inspekcija pagrįstai nepripažino Pareiškėjo teisės įtraukti į atskirų 2012–2013 metų mokestinių laikotarpių PVM atskaitą 42 102 Lt pirkimo PVM pagal UAB „TG“ ir UAB „EC“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, mokesčių administratoriui konstatavus, jog UAB „TG“ ir UAB „EC“ sukčiavo PVM, o Pareiškėjas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Bylos duomenimis, Pareiškėjas 2012–2013 metais apskaitė dyzelino įsigijimus iš UAB „TG“ už 162 188 Lt (tame skaičiuje 28 148 Lt PVM) ir iš UAB „EC“ už 80 400,02 Lt (tame skaičiuje 13 953,73 Lt PVM), kurį įtraukė į PVM atskaitą ir deklaravo atskirų 2012–2013 metų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose. Tuo tarpu dyzelino tiekėjai (Pareiškėjo kontrahentai) pardavimo PVM nedeklaravo ir nesumokėjo. Mokesčių administratorius, išanalizavęs patikrinimo metu surinktą informaciją, priėjo išvadą, kad UAB „TG“ ir UAB „EC“ sukčiavo PVM, o Pareiškėjas žinojo / turėjo galimybę tai žinoti.

Pareiškėjas su tokia Inspekcijos pozicija nesutinka, nes Pareiškėjo dalyvavimo sukčiavime požymių nenustatė nei FNNT, nei Kauno apygardos teismas, be to, mokesčių administratorius, Pareiškėjo nuomone, neįrodė Pareiškėjo žinojimo / galėjimo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM (dyzelinas buvo pristatytas į Pareiškėjo veiklos vietą ir parduotas mažmeninėje prekyboje (degalinėse), atsiskaitymai vykdyti per banką ir tik po prekių pristatymo), todėl ginčijamo Sprendimo

išvados apie Pareiškėjo nesąžiningumą yra nepagrįstos. Pareiškėjas taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus sumažintais leidžiamais atskaitymais pagal UAB „TG“ ir UAB „EC“ sąskaitas faktūras, nes apmokestinimui pelno mokesčiu teisiškai visiškai nereikšmingos aplinkybės dėl PVM sumokėjimo ir mokesčių mokėtojo sąžiningumo. Pelno mokesčio apskaičiavimui svarbios tik realiai patirtos išlaidos, o mokesčių administratorius neneigia, kad Pareiškėjai realiai įsigijo dyzeliną, t. y. patyrė išlaidas, mažinančias apmokestinamąjį pelną.

Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjo motyvus, taip pat į tai, kad Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje detalai aptartos su Pareiškėjo apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių iš naujo neaptarinėja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Pareiškėjo skunde išdėstytus motyvus.

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota PVMĮ VII ir VIII skyrių normomis, o jos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 straipsnis) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 straipsnis) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, sprendamas ginčas 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 nustatytiems sąlygoms, įtvirtintiems PVMĮ, 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 straipsnio 1 dalies 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 ESTT suformuotomis taisyklėmis (pavyzdžiui: LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. 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.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau paminėtas taisykles, patikrinusi, kaip Inspekcija vertino byloje esančius įrodymus ir taikė teisės normas, daro išvadą, kad Inspekcija visapusiškai, objektyviai ir nešališkai įvertino byloje esančią medžiagą ir padarė pagrįstas išvadas, kad ginčo prekių pardavėjai (tiekėjai) – UAB „TG“ ir UAB „EC“ sukčiavo PVM, o Pareiškėjas apie tai žinojo (turėjo žinoti), t. y. buvo nesąžiningas.

Pareiškėjo kontrahentų sukčiavimas yra pagrįstas byloje nustatytų aplinkybių:

1) UAB „TG“ ir UAB „EC“ negalima buvo patikrinti (UAB „TG“ vienintelis akcininkas ir vadovas miręs, kitų darbuotojų nėra, UAB „EC“ vadovo Latvijos piliečio gyvenamosios vietos adresas nežinomas) ir nustatyti, iš kokių įmonių buvo įforminti prekių įsigijimai; bendrovių veiklos vykdymo vietos nenustatytos, o nurodyti apskaitą tvarkantys asmenys nurodė neturėję jokių sandorių su Pareiškėjo kontrahentais; taip pat nenustatyti asmenys, veikę minėtų bendrovių vardu – tiek Pareiškėjas, tiek vežėjai su tariamais bendrovių atstovais bendravo tik telefonu ir el. paštu;

2) iš Pareiškėjo banko sąskaitos į UAB „TG“ ir UAB „EC“ banko sąskaitas pervestos piniginės lėšos tuoj pat, tą pačią dieną buvo pervestos užsienio įmonėms, kurios buvo įregistruotos pasinaudojant patikliais asmenimis už atlygį, kurie jokios veiklos nevykdė ir dokumentuose nepasirašinėjo;

3) po UAB „TG“ akcininko ir vadovo R.K. mirties 2012-12-16 UAB „TG“ neliko darbuotojų, naujas direktorius nebuvo paskirtas, tačiau R.K. vardu buvo išrašomi dokumentai (PVM sąskaitos faktūros ir kasos pajamų orderiai); nustatyta, kad minėto asmens vardu pasirašinėjo kiti nenustatyti asmenys;

4) UAB „EC“ 2013-03-29 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, tačiau ir toliau tiekė dyzeliną Pareiškėjui, išrašinėjo krovinio važtaraščius, bet PVM sąskaitas faktūras už šį kurą išrašė UAB „TG“, o pasirašė nenustatyti asmenys R.K. vardu (tuo metu jis jau buvo miręs);

5) Pareiškėjo iš kuro tiekėjų gauti kuro kokybės pažymėjimai (Nr. 91583, Nr. 96900, Nr. 97114, neva išrašyti AB „OL“) buvo suklastoti – juose nurodyti duomenys apie kurą bei pasirašiusių asmenų rekvizitai neatitinka AB „OL“ išduotų kokybės pažymėjimų tokiais pačiais numeriais, be to, nei UAB „TG“, nei UAB „EC“ nepirko kuro iš AB „OL“;

6) UAB „TG“ per laikotarpį nuo 2012-05-01 iki 2013-01-31 pateiktose PVM deklaracijose deklaravo pardavimo PVM sumas, artimas pirkimo PVM sumoms, 2013 m. 02-03 mėn. Inspekcijai PVM deklaracijose nedeklaravo nei pirkimų, nei pardavimų, o už laikotarpį nuo 2013-04-01 iki 2013-08-07 PVM deklaracijų nepateikė; UAB „EC“ pateiktoje 2013 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje,

kada būtent įforminti sandoriai su Pareiškėju, nedeklaravo nei pirkimų, nei pardavimų, taigi, pardavimo PVM nesumokėtas.

Atsižvelgiant į aptartų aplinkybių visumą, Komisija konstatuoja, kad ginčo byloje pagrįstai nustatyta, jog Pareiškėjo kontrahentai (UAB „TG“ ir UAB „EC“) sukčiavo PVM – veikė kaip „dingę prekeiviai“, t. y. klastojo dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, dyzelino kokybės pažymėjimus), jų vardu veikė nenustatyti asmenys, Pareiškėjui išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirto PVM deklaracijoje už ginčo laikotarpį nedeklaravo ir / ar nemokėjo. Taigi, UAB „TG“ ir UAB „EC“ buvo tarpinės grandys PVM sukčiavimo sandorių grandinėje. Todėl dėl šių ūkinių operacijų (ginčo dyzelino pardavimo Pareiškėjui) nagrinėtina, ar byloje yra surinkta pakankamai duomenų, kad Pareiškėjas žinojo / galėjo žinoti, jog jo kontrahentai sukčiauja PVM.

LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2013-02-25 sprendime adm. byloje Nr. A556-421/2013, 2013-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-371/2013 ir kt.) atkreipia dėmesį ir į tai, jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Kaip vienas iš teisės į PVM atskaitos ribojimą pagrindų yra laikomas mokesčio mokėtojo nesąžiningumas. Sąžiningumo koncepcija ESTT sprendimuose yra nurodoma tose bylose, kuriose yra pasisakoma dėl galimybės riboti teisę į atskaitą tuomet, kai subjektai dalyvauja PVM sukčiavime. ESTT sąžiningumo koncepciją pradėjo formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03), kuriose teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. ESTT konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Sąžiningumo koncepciją ESTT įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), kuriose jis sprendė, jog mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris, elgdamasis rūpestingai, negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. Pridurtina, jog sąžiningumo koncepcija ESTT praktikoje toliau plėtojama (pavyzdžiui, 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik*, C-285/11, 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11). Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti direktyvą 2006/112/EB, turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (sprendimas byloje *Bonik*).

LVAT ne kartą 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 punktą) – atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu. Bendrąja prasme laikomasi pozicijos, kad jeigu nacionalinis teismas prieitų išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis

turėtų atsisakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas). ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo 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 punktas). 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 punktas).

Komisijos nuomone, byloje esantys duomenys dėl šalių bendradarbiavimo aplinkybių, ūkinių operacijų vykdymo ir kita informacija leidžia konstatuoti, jog Pareiškėjo elgesys neatitinka protingo rūpestingumo kriterijų, todėl jis negali būti laikomas sąžiningu. Tai, Komisijos vertinimu, pagrindžia sprendime aptartina informacija.

Pareiškėjas, prieš priimdamas sprendimą įsigyti kurą iš naujų verslo partnerių, turėjo būti itin atidus UAB „TG“ ir UAB „EC“ atžvilgiu ir skirti daugiau dėmesio domėjimuisi naujais tiekėjais, nei domėtusi, vykdydamas sandorius su pastoviais ir ilgalaikiais tiekėjais. Tačiau Pareiškėjas, prieš sudarydamas sandorius su UAB „TG“ ir UAB „EC“, tokių veiksmų neatliko ir apie minėtą įmonę informacijos, pagrindžiančios pakankamą domėjimąsi šiais verslo partneriais, nesurinko. Pastebėtina, kad nors Pareiškėjas tvirtina surinkęs visą viešai skelbiamą informaciją apie kontrahentus (ar yra registruoti PVM mokėtojai, ar turi licencijas verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais, [www.rekvizitai.lt](http://www.rekvizitai.lt) viešai skelbiamą informaciją apie įmones), tačiau iš Pareiškėjo pateiktų dokumentų matyti, kad informacijos apie kontrahentus (jų skolas Sodrai) minėtame tinklapyje ieškota jau po sandorių su jais sudarymo, t. y. apie UAB „TG“ – 2014-03-03 (mokesčių administratoriui pradėjus kontrolės veiksmus Pareiškėjo atžvilgiu), o apie UAB „EC“ – 2013-05-16 (sandoriai vykdyti 2013-03-15 ir 2013-03-26). Internetinėje svetainėje [www.rekvizitai.lt](http://www.rekvizitai.lt) skelbiama informacija, kad UAB „TG“ veikla – vaisių, uogų ir daržovių didmeninė prekyba. Mokesčių mokėtojų registre nuo 2013-01-09 UAB „EC“ deklaruota nekilnojamojo turto agentūrų veikla (EVRK 683100) ir konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla (EVRK 702200). Sutarties su UAB „TG“ pasirašymo dieną bendrovėje įdarbintų asmenų nebuvo, UAB „EC“ buvo įdarbinti du užsienio asmenys: V.G. bei J.A.. Komisijos vertinimu, Pareiškėjas turėjo būti itin atidus, sudarydamas sandorius su įmonėmis, praktiškai neturinčiomis realių žmogiškųjų išteklių ir vykdančiomis veiklą (prekybą dyzelinu), kuri nėra deklaruota kaip jų vykdoma veikla. Pažymėtina, kad UAB „TG“ ir UAB „EC“ buvo palyginti nauji kuro tiekėjai – leidimai verstis prekyba nefasuotais naftos produktais UAB „TG“ ir UAB „EC“ buvo išduoti vos prieš mėnesį iki sutarčių su Pareiškėju pasirašymo (leidimai išduoti 2012-04-20 ir 2013-02-06, sutartys pasirašytos atitinkamai 2012-05-23 ir 2013-03-01). Pareiškėjo bendradarbiavimas su kontrahentais vyko telefonu ir el. paštu (Pareiškėjo savininkas paaiškinimuose nurodė UAB „TG“ ir UAB „EC“ el. pašto adresus, kuriais buvo bendrauta su minėtų įmonių atstovais), tačiau susirašinėjimas neišsaugotas (Pareiškėjo savininkas paaiškine nurodė, kad susirašinėjimas neišsaugotas dėl seno laikotarpio, Komisijos posėdžio metu tvirtino, kad susirašinėjimas buvo prarastas dėl to, kad bankrutavo el. pašto tiekėjas), be to, nenurodytas ir konkretus el. pašto adresas, naudotas susirašinėjimui su kontrahentais. Atitinkamai mokesčių administratorius negalėjo patikrinti šių Pareiškėjo teiginių pagrįstumo, todėl jie negali būti pripažinti pagrįstais.

Komisija pažymi, kad mokesčinės bylos dokumentuose nepateikta informacijos apie UAB „TG“ ir UAB „EC“ atstovus, su kuriais buvo bendrauta sudarant ginčo sandorius – Pareiškėjo savininkas paaiškinimuose mokesčių administratoriui nurodė tik kontrahentų el. pašto adresus, kuriais buvo bendrauta su UAB „TG“ ir UAB „EC“ atstovais, tačiau nenurodė šių asmenų vardų ir pavardžių. Nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nebuvo pateiktas nei vienas įrodymas dėl

bendravimo su konkrečiais UAB „TG“ ir UAB „EC“ asmenimis. Pareiškėjo savininko vengimas mokesčių administratoriui nurodyti kontrahentų atstovus, su kuriais buvo bendrauta, Komisijos vertinimu, pats savaime sukelia abejonių Pareiškėjo sąžiningumu. Pabrėžtina, kad R.K. (UAB „TG“ direktoriaus) parašai pase ir sutartyje su Pareiškėju vizualiai akivaizdžiai skiriasi, Pareiškėjas turėjo tai pastebėti, gavęs el. paštu UAB „TG“ dokumentus (tame tarpe sutartį ir R. K. paso kopiją).

Bylos duomenimis, UAB „TG“ direktorius R.K. mirė 2012-12-16, tačiau dokumentai (3 PVM sąskaitos faktūros ir 3 kasos pajamų orderiai) jo vardu buvo išrašomi ir toliau. Pabrėžtina, kad 41 proc. (66 588,76 Lt) mokėtinos sumos už dyzeliną Pareiškėjas UAB „TG“ sumokėjo grynaisiais pinigais pagal 3 kasos pajamų orderius, išrašytus po R.K. mirties (2013-07-16, 2013-07-22 ir 2013-08-01). Orderius pasirašė Pareiškėjos savininkas A.K. ir vyr. buhalterė bei R.K.. Vadinasi, UAB „TG“ vardu dyzeliną parduodavo kiti, nenustatyti asmenys, tačiau ne UAB „TG“ atstovai, nes po direktoriaus R.K. mirties bendrovėje darbuotojų neliko, o naujas direktorius paskirtas nebuvo. Pareiškėjo savininkas teigia, kad kasos pajamų orderiai buvo pristatyti į Pareiškėjo buveinę ir jau buvo pasirašyti R.K., tačiau nedetalizuoja, kas atstovavo UAB „TG“. Abejotina, kad Pareiškėjo savininkas ir / ar vyr. buhalterė, prieš sumokėdami nemažą pinigų sumą grynaisiais pinigais, neišitikino asmens, pristačiusio dokumentus (kasos pajamų orderius), tapatybe ir įgaliojimais.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjas, būdamas savo srities profesionalu, turėjo atkreipti dėmesį į kontrahentų pateikiamų dokumentų trūkumus: 1) UAB „TG“ vardu išrašytose 2013-04-04, 2013-05-02 ir 2013-05-10 PVM sąskaitose faktūrose serija FC Nr. DIS-A1-00185, DIS-A1-00234, DIS-A1-00244, UAB „EC“ vardu išrašytoje 2013-03-26 PVM sąskaitoje faktūroje serija FC Nr. DIS-A1-00161 ir prie jų pridėtuose krovinio važtaraščiuose (tais pačiais numeriais) nurodytas prekės pavadinimas „Dyzelinas 1 klasės CS 51“, tuo tarpu prie jų pridėtame 2013-03-15 kokybės pažymėjime Nr. 97114 nurodytas „dyzelinas E klasė su RRME“; 2) kokybės pažymėjimuose Nr. 96900 ir Nr. 97114, pateiktuose kartu su UAB „EC“ ir UAB „TG“ vardu išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis (2013-03-15, 2013-03-26, 2013-04-04, 2013-05-02 ir 2013-05-10), pagal kurias dyzeliną tiekė (krovinio važtaraščius išrašė) UAB „EC“, nėra pardavėjo (tiekėjo) antspaudo, atsakingo asmens vardo, pavardės ir parašo (šie duomenys yra būtini pagal Lietuvos Respublikos energetikos ministro patvirtintų Prekybos naftos produktais taisyklių (2012-03-02 įsakymo Nr. 1-41 redakcija) 8 punkto nuostatas). Tai rodo, kad iš tiekėjų gaunamų dokumentų turinys Pareiškėjui buvo nesvarbus. Be to, kaip minėta, pagal 3 UAB „TG“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2013-04-04, 2013-05-02 ir 2013-05-10) dyzeliną pristatė ir krovinio važtaraščius išrašė UAB „EC“ (tai nurodyta ir PVM sąskaitose faktūrose). Pareiškėjui tai turėjo sukelti įtarimų, nes minėtų dokumentų išrašymo metu prekes pristačiusi UAB „EC“ buvo išregistuota iš PVM mokėtojų registro (2013-03-29). Paminėtina, kad UAB „TG“ ir UAB „EC“ vardu išrašyti dokumentai (sutartys, PVM sąskaitos faktūros ir krovinio važtaraščiai) yra identiški, sutartyse nenurodyti jokie kontrahentų kontaktiniai duomenys (telefonų numeriai, el. pašto adresai), tik bendrovių registracijos adresai.

Komisija taip pat atkreipia dėmesį į sutarčių su UAB „TG“ ir UAB „EC“ turinį. Pareiškėjo savininkas Komisijos posėdžio metu teigė, kad bendradarbiauti su šiomis bendrovėmis pradėjo dėl to, kad jos pasiūlė palankesnes atsiskaitymo sąlygas negu kiti Pareiškėjo tiekėjai. Tačiau Pareiškėjo su kontrahentais pasirašytose 2012-05-23 ir 2013-03-01 sutartyse (4.3 papunktyje) tikslūs atsiskaitymo terminai nenurodyti, tik nurodyta, kad „už kiekvieną prekę Pirkėjas pagal Pardavėjo pateiktą sąskaitą faktūrą sumoka po prekės iškrovimo į kliento talpas bankiniu pavedimu“. PVM sąskaitose faktūrose nurodyta, kad sąskaitas prašoma apmokėti per 20 kalendorinių dienų. Taigi, vien iš sutarčių turinio negalima spręsti, ar kontrahentų pasiūlytos atsiskaitymo sąlygos buvo palankesnės (paminėtina, kad pirmoji PVM sąskaita faktūra UAB „TG“ vardu buvo išrašyta tik po 4 mėnesių po sutarties pasirašymo). Neaiškus yra ir sankcijų už pavėluotą mokėjimą dydis: sutartyse nurodyta, kad pažeidus atsiskaitymo tvarką ir terminus, nurodytus 4.3 punkte, Pirkėjas moka 0,04 proc. dydžio delspinigius nuo neapmokėtos sumos už kiekvieną pradelstą dieną, PVM sąskaitose faktūrose nurodytas 0,02 proc. delspinigių dydis. Bylos duomenimis, Pareiškėjas atsiskaitė su dyzelino tiekėjais pažeisdamas PVM sąskaitose faktūrose nurodytus terminus: paskutinė UAB „TG“ vardu išrašyta PVM sąskaita faktūra išrašyta 2013-05-10, galutinis atsiskaitymas – 2013-08-01, pagal UAB „EC“ vardu išrašytas 2013-03-15 ir 2013-03-26 PVM sąskaitas faktūras galutinai atsiskaityta 2013-05-24; tačiau byloje nėra duomenų apie tai, kad Pareiškėjui būtų pritaikytos sankcijos už atsiskaitymo

terminų pažeidimą (bendra kontrahentams sumokėta pinigų suma sutampa su bendra PVM sąskaitose faktūrose nurodyta suma).

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog jam nekilo pareiga papildomai domėtis kontrahentų patikimumu, nes tai buvo įvertinta kompetentingų institucijų (Inspekcijos – registruojant juos PVM mokėtojais, Vilniaus ir Kauno miestų savivaldybių administracijų – išduodant licencijas) Komisija pažymi, kad Pareiškėjas savo neveikimo negali teisinti kitų institucijų veiksmais / neveikimu, kadangi, kaip nustatyta byloje, Pareiškėjas net neįsitikino UAB „TG“ ir UAB „EC“ atstovų tapatybe ir įgaliojimais veikti minėtų bendrovių vardu, neatkreipė dėmesio į akivaizdžius dokumentų trūkumus ir neatitikimus, toks elgesys, Komisijos nuomone, nėra būdingas apdairiam verslininkui ir sąžiningam mokesčių mokėtojui.

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 ir kt.).

Akcentuotina, kad Pareiškėjas nesidomėjo, ar tikrai tos bendrovės, kurios buvo nurodytos PVM sąskaitose faktūrose, parduoda prekes, neįsitikino, kas iš tiesų ir kieno prekes iškrauna Pareiškėjo nurodytose vietoje. Taip pat Pareiškėjas nesidomėjo savo kontrahentų vardu sutartis pasirašiusių asmenų tapatybėmis, jų teise atstovauti bendrovėms. Be to, dalies informacijos apie kontrahentus buvo ieškota jau po sandorių su jais sudarymo. Toks nesidomėjimas kontrahentų veikla, koks yra nustatytas šiuo konkrečiu atveju, akivaizdžiai prieštarauja sąžiningo, rūpestingo ir apdairaus verslo subjekto veikimo būdai. Tuo tarpu vien tai, jog, kaip teigė Pareiškėjas, surinko visą viešai prieinamą informaciją apie kontrahentus, Komisijos vertinimu, nėra pakankama ir minėtų rūpestingo bei apdairaus verslo subjekto kriterijų neatitinka. Komisijos nuomone, tęstinis komercinių santykių pobūdis (pvz., UAB „TG“ vardu išrašytos 6 PVM sąskaitos faktūros) suteikė Pareiškėjui galimybių nuodugniau susipažinti su kontrahentų veikla, tačiau jis, kaip minėta, jokių veiksmų nesiėmė bei negalėjo nurodyti kontrahentus atstovavusių asmenis.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą aktualią teismų praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi visumą ginčo byloje surinktų įrodymų, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina ne tik aplinkybę, kad Pareiškėjo kontrahentai UAB „TG“ ir UAB „EC“ sukčiavo PVM srityje, t. y. jog sandorių su Pareiškėju sudarymo metu ne tik nemokėjo į valstybės biudžetą pardavimo PVM, bet net neketino to padaryti (sandoriai su Bendrove nebuvo deklaruoti mokesčių administratoriui pateiktose deklaracijose arba buvo deklaruojamos pardavimo PVM sumos artimos pirkimo PVM sumoms), bet ir aplinkybę, jog Pareiškėjas žinojo / turėjo žinoti apie tai, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su tiekėjo sukčiavimu PVM srityje, todėl Pareiškėjui teisė į PVM atskaitą pagrįstai buvo apribota.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog Pareiškėjo dalyvavimo sukčiavime nenustatė nei FNNT, nei Kauno apygardos teismas, sutiktina su Inspekcijos pozicija šiuo klausimu. Mokestinės prievolės ir baudžiamoji atsakomybė yra atskiri teisiniai institutai, reguliuojami skirtingų teisės šakų normomis, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties. Neabejotina, jog kartais baudžiamoji atsakomybė už mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimus bei administracinė atsakomybė gali sutapti. Tačiau vien neįrodžius asmens nusikalstamos veikos dar negalima teigti, jog nebus įrodyti jo mokestiniai pažeidimai, kurių sudėtys nebus įtvirtintos baudžiamajame įstatyme bei kurių įrodinėjimui nebus taikomi standartai, lygiaverčiai įtvirtintiems Baudžiamojo proceso kodekse (LVAT 2013-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1105/2013). Tai, kad Pareiškėjo atžvilgiu nenustatyta nusikalstama veika, nereiškia, jog jam negali būti suformuota mokestinė prievolė, t. y. ikiteisminių tyrimų, atliekamų Pareiškėjo savininko ar kontrahentų atžvilgiu, baigtis, mokesčių administratoriui surinkus pakankamus įrodymus dėl Pareiškėjo netinkamai vykdytų mokestinių prievolių, šiam mokestiniam ginčui įtakos neturi.



Dėl pareiškėjo apeliacinio skundo argumento, kad jam neteisėtai buvo apskaičiuotas pelno mokestis ir su juo susijusios sumos, nes pelno mokesčio apskaičiavimui svarbios tik realiai patirtos išlaidos, kurios nagrinėjamu atveju ir buvo patirtos (ginčo dėl dyzelino pristatymo Pareiškėjui nėra), pažymėtina, jog LVAT šiuo aspektu yra pažymėjęs, kad „aplinkybė, jog buhalterinės apskaitos dokumentai (nagrinėjamu atveju – PVM sąskaitos faktūros), kuriais grindžiama mokesčių mokėtojo teisė apskaičiuojant pelno mokestį iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, neatspindi tikrojo ūkinės operacijos turinio, *per se* (pati savaime) leidžia preziumuoti juridinį faktą, kad asmuo, remdamasis šiais buhalteriniais apskaitos dokumentais (PVM sąskaitomis faktūromis) bei juose užfiksuotais duomenimis, negali pripažinti (pagrįsti) pelno mokestį mažinančių sąnaudų. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas, analogiškai kaip ir įrodinėdamas savo teisę į PVM atskaitą pagal atitinkamas PVM sąskaitas faktūras, turi pateikti įrodymus (įrodyti juridinius faktus), kurie suteikia jam teisę į sąnaudų nurašymą – įsigytų prekių (paslaugų) rūšį, kiekį, vertę, prekės pardavėją (paslaugų teikėją) ir kitas su išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, susidarymu susijusias aplinkybes“ (2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2268/2011, 2014-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-438-575/2014). Nagrinėjamu atveju, kaip jau buvo konstatuota prieš tai, Pareiškėjas, viena vertus, nepateikė jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus išvadas bei pagrindžiančių ūkinių operacijų su UAB „TG“ ir UAB „EC“ realumą bei savo sąžiningumą, kita vertus, neatskleidė tikrojo ūkinių operacijų turinio – tikrųjų sandorių dalyvių, jiems atstovavusių asmenų, dyzelino kilmės ir kitų aplinkybių.

Atsižvelgus į anksčiau išdėstytas aplinkybes, LVAT jurisprudenciją, konstatuotina, jog Pareiškėjas nepaneigė mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, kad apskaitos dokumentai, kuriais jis grindžia teisę į PVM atskaitą, neatitinka tikrojo apskaitos dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio, taigi neįrodė tikrojo ūkinių operacijų turinio. Mokesčių administratoriui surinkus pakankamai duomenų, kurie leidžia daryti išvadą, jog Pareiškėjo kontrahentai sukčiavo PVM, o Pareiškėjas nesiėmė pakankamų priemonių, kad įsitikintų nedalyvaujantis PVM sukčiavime, Pareiškėjas tai paneigiančių argumentų / įrodymų nepateikė. Todėl konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą bei leidžiamus atskaitymus pagal ginčo PVM sąskaitas faktūras ir pagrįstai papildomai apskaičiavo bei nurodė sumokėti 12 193,58 Eur PVM, 1 510,66 Eur pelno mokestį ir su šiais mokesčiais susijusias sumas.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 67 straipsnio 2 dalis). Taigi nustatčius, 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 nustatčius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, pagrindžiančių ginčijamo sprendimo išvadas – MAĮ 67 straipsnio 1 dalis vykdyta tinkamai. Tuo tarpu Pareiškėjas nepateikė Inspekcijos išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-11-11 sprendimą Nr. 69-94.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų

komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė