



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „NO2“ SKUNDO**

2020 m. gegužės 21 d. Nr. S- 90 (7-69/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistenskiego, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „No2“ (toliau – Pareiškėja) 2020-03-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-03-06 sprendimo Nr. 69-27 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokatas ir Atsakovo atstovas 2020-04-28 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija atliko Pareiškėjos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), pelno mokesčio (toliau – PM), gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), įmokų į Garantinį fondą (toliau – GF įmokos), valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokos) ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokos) už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2017-03-06 patikrinimo aktą Nr. (21.31-28) FR0680-91, kuriuo nustatė, kad Pareiškėja nepagrįstai atskaitė 788792,28 Eur pirkimo PVM bei apmokestinamąjį pelną sumažino 12969247,44 Lt degalų įsigijimo išlaidų suma, kadangi UAB „T“, UAB „A“, UAB „E“, UAB „F“ ir UAB „N“ (toliau visos kartu – Tiekėjai) išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tomis sąlygomis, kaip nurodyta buhalterinės apskaitos dokumentuose. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus Pareiškėjui patikrinimo metu apskaičiuota mokėtina 788792,28 Eur PVM ir 562459,74 Eur PM suma.

Pareiškėja, nesutikdama su patikrinimo akto išvadomis, 2017-04-04 pateikė rašytines pastabas. Inspekcija, išnagrinėjusi pateiktas pastabas ir patikrinimo aktą, 2017-05-05 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-173 patvirtino patikrinimo aktą ir jame apskaičiuotas mokesčių sumas. Taip pat apskaičiavo 227460,06 Eur PVM delspinigius ir 200415,53 Eur PM delspinigius, bei skyrė 157758 Eur PVM baudą ir 112492 Eur PM baudą.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, 2017-05-29 pateikė skundą Komisijai. Komisija, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundą, 2017-07-21 sprendimu Nr. S-159 (7-118/2017) ir 2017-05-29 sprendimu Nr. S-171 (7-118/2017) dėl klaidos ištaisymo, patvirtino Inspekcijos sprendimo dalį dėl nurodymo sumokėti PVM ir PM bei su šiais mokesčiais susijusius delspinigius ir baudas.

Pareiškėja, nesutikdama su Komisijos sprendimo dalimi dėl apskaičiuotų PVM ir PM prievolių, pateikė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – VAAT), kuris 2018-02-14 išnagrinėjęs Pareiškėjo skundą sprendimu administracinėje byloje Nr. I-0382-189/2018 atmetė Pareiškėjo skundą kaip nepagrįstą.

Pareiškėja, nesutikdama su VAAT sprendimu pateikė apeliacinį skundą. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2019-07-03 nutartimi, išnagrinėjęs Pareiškėjos apeliacinį skundą administracinėje byloje Nr. A-1562-602/2019, Pareiškėjo apeliacinį skundą tenkino iš dalies, bylą gražino pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo.

VAAT, 2020-01-08 iš naujo išnagrinėjęs Pareiškėjos skundą, sprendimu administracinėje byloje Nr. I3-726-872/2020 (toliau – VAAT sprendimas) tenkino Pareiškėjos skundą, panaikino Inspekcijos ir Komisijos sprendimus bei skundą perdavė nagrinėti Inspekcijai iš naujo.

Inspekcija Sprendimu nusprendė pavesti atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimu remdamasi šiais motyvais:

Pirma, mokesčių administratoriaus atliekamo patikrinimo esmė yra atskleista Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 23 punkte, kur mokestinis patikrinimas apibrėžiamas kaip mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse. Vykdydamas šias įstatymo nuostatas bei savo kaip valstybės institucijos pareigas, tiek vietinis, tiek centrinis mokesčių administratorius privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas teisingai vykdo savo prievoles, tuo tikslu privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą. Toks tyrimas, administruojant mokesčius, turi būti atliekamas vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, o taip pat nustatytomis taisyklėmis, įtvirtintomis teisės aktuose. MAĮ 134 straipsnyje numatyta, kad detalią mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Tokia tvarka nustatyta Inspekcijos viršininko įsakymu. Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA–87, 45 punkte išdėstyta, kad vietos mokesčių administratorius, norėdamas pradėti pakartotinį patikrinimą, kas ir yra ginčo objektas, dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių, turi priimti motyvuotą sprendimą tokį patikrinimą atlikti. Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos Sprendimas yra nemotyvuotas ir nepagrįstas, kadangi jau buvo priimtas sprendimas pakartotinai patikrinti bendrovę ir jo metu jokių naujų aplinkybių nepaiškėjo;

Antra, Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos Sprendimas atlikti Pareiškėjos pakartotinį patikrinimą, atsižvelgiant į pakartotino mokestinio patikrinimo atlikimo pagrindą, nėra teisėtas atsižvelgiant ir į MAĮ 118 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, nors Sprendime nenurodyta, kad MAĮ 132 straipsnio 4 ir 2 dalies 4 punkto pagrindas atveria kelią pakartotiniam mokesčio mokėtojo mokestiniam patikrinimui. Bet sprendžiant pagal įsiteisėjusioje VAAT administracinėje byloje Nr. 13-726-872/2020 surinktą medžiagą, matyti, jog naujai paaiškėjusių aplinkybių nėra ir Sprendimas prieštarauja MAĮ 32 straipsnio nuostatoms, įpareigojančiam mokesčių administratorių tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių, atliekant savo funkcijas, kuo mažiau trikdyti mokesčio mokėtojo veiklą;

Pareiškėja nurodo, kad byloje yra pateiktas Kauno apygardos prokuratūros 2018-01-22 raštas Nr. 35-3191, patvirtinantis, jog „ikiteisminio tyrimo Nr. (duomenys neskelbiami) metu šioje ikiteisminio tyrimo stadijoje nenustatyta, kad Pareiškėja žinojo, ar turėjo žinoti apie UAB „N“ galimai padarytas nusikalstamas veikas. Taip pat šioje ikiteisminio tyrimo stadijoje nenustatyta, kad Pareiškėja veikė bendrininkų grupėje su UAB „N“ atsakingais asmenimis galimai darant nusikalstamas veikas, taip pat šioje ikiteisminio tyrimo stadijoje nenustatyta ir tai, kad Pareiškėja žinojo, ar turėjo žinoti apie UAB „N“ galimai nusikalstamu būdu parduotą kurą; taip pat nenustatyta, kad Pareiškėja, kaip galutinis kuro vartotojas, dalyvavo ikiteisminiame tyrime Nr. (duomenys neskelbiami) tiriamų nusikalstamų veikų padaryme" (2 t., b. 1. 17);

Nurodoma, kad byloje taip pat yra pateiktas Kauno apygardos prokuratūros 2014-07-07 nutarimas baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-01014-14 pripažinti Pareiškėją civiliniu ieškovu dėl 111389,38 Lt dydžio turtinės žalos atlyginimo, kuris Pareiškėjos atstovui buvo įteiktas 2018-05-14 (21., b. 1. 92). Be to, 2019-08-13 raštu Kauno apygardos prokuratūros 2-ojo baudžiamojo

persekiojimo skyriaus prokuroras Virginijus Lazauskas papildomai informavo Pareiškėjos atstovą, jog ikiteisminiuose tyrimuose Nr. (duomenys neskelbiami) ir Nr. (duomenys neskelbiami) nebuvo surinkta duomenų, kad Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti apie UAB „T“, UAB „A“, UAB „E, UAB „F“ ir UAB „N“ padarytas nusikalstamas veikas. Ikiteisminiuose tyrimuose Nr. (duomenys neskelbiami) ir Nr. (duomenys neskelbiami) nei Pareiškėja, nei jos atstovui nebuvo įteiktas pranešimas apie įtarimą, nes nebuvo nustatyta, kad Pareiškėja dalyvavo nusikalstamoje veikoje (21, b. 1. 105);

Trečia, Pareiškėja nurodo, kad VAAT sprendime konstatavo, kad pateikti įrodymai patvirtina, jog visos minimos įmonės – Tiekėjai buvo registruotos Juridinių asmenų registre, taip pat jos registruotos ir PVM mokėtojomis, šios įmonės turėjo įstatymų nustatytus leidimus verstis tokio pobūdžio veikla. Pareiškėjo teigimu, teismas sutinka su Pareiškėjos atstovo argumentu, jog tai yra atitinkamų institucijų pareiga patikrinti informaciją prieš įmonėms išduodant licencijas, o kadangi minėtos įmonės turėjo reikiamus leidimus, todėl Pareiškėja neturėjo pagrindo abejoti pateikta informacija. Aplinkybė, jog kai kurios iš jų buvo įsteigtos prieš kelis mėnesius, nesuponuoja jokios pareigos Pareiškėjai abejoti tokių įmonių galimybėmis teikti kurą, nes jokie teisės aktai nenustato minimalaus ar būtino veiklos termino tokios komercinės veiklos pradžiai ir tokiu atveju nepagrįstai būtų ribojama konkurencija. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrindė, kad Pareiškėjos pirkimo–pardavimo sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybės aiškiai neatitinka įprastos Pareiškėjos vykdomos ūkinės veiklos praktikos, taip pat nepateikė duomenų apie tai, kad iš viešų informacijos šaltinių apie ūkio subjektus buvo galima suvokti apie neteisėtą nurodytų įmonių veiklą. Nurodoma, kad LVAT praktikoje yra įtvirtinta, jog įrodinėjimo našta dėl pareiškėjo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, tenka būtent mokesčių administratoriui (pvz., LVAT 2016-10-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1206-438/2016). <...> Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčių mokėtojas (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013). LVAT 2019-12-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019 yra atkreipęs dėmesį į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje formuluojamas taisykles, pažymėjo, jog ne apmokestinamasis asmuo, o mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus ūkio subjektų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje, ir taikyti sankcijas ūkio subjektui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus <...>. Mokesčių institucijos negali versti apmokestinamojo asmens, siekiančio neprarasti teisės į atskaitą, atlikti sudėtingus ir nuodugnius patikrinimus, taip de facto perduodamos jam savo tyrimo funkcijas. Pavyzdžiui, 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje PPUH Stehcemp ir kt., C-277/14, EU:C:2015:719 50 punkte ESTT iš esmės nurodė, jog nustačiusi, kad tiekėjo kontrahentas dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, kompetentinga mokesčių instituciją atsižvelgdama į objektyvius įrodymus ir nereikalaujama iš tiekėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti savo teisę, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje;

Ketvirta, Pareiškėja nurodo, kad ne tiek pats Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (toliau – FNNT) atliekamų ikiteisminių tyrimų faktas, kiek jų metu surinkti faktiniai duomenys, vertinami kaip naujai paaiškėjusios aplinkybės, kurie, galutiniai lemia Pareiškėjos prašymo, pateiktame 2017-04-04 pastabose, tenkinimo pagrindą;

Penkta, Pareiškėjos nuomone, nėra pagrindo teigti, kad Inspekcija nustatė naujai paaiškėjusias aplinkybes, kurios ir įgalino priimti sprendimą dėl pakartotinio mokesčio patikrinimo. Tos, Inspekcijos nuomone, naujai paaiškėjusios aplinkybės net neįvardijamos. Kokios tos naujai paaiškėjusios aplinkybės bus tiriamos, nepasisakoma. Neminima ir kokiuose faktiniuose duomenyse jas būtų galima aptikti, o tai paneigia tikslingumą atlikti pakartotinį patikrinimą, siekiant surinkti įrodymus keliamų kaltinimų pagrindimui. Be to, Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija jau trečią kartą tikrintų tą pačią medžiagą.

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą ir įpareigoti Inspekciją priimti Sprendimą dėl Pareiškėjos 2017-04-04 pastabų, atsižvelgiant į dviejų patikrinimų, mokestinių ir teisminių ginčų metu surinktą medžiagą.

Inspekcija Sprendime nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja 2012–2013 m. iš Tiekėjų pagal jų vardus išrašytas PVM sąskaitas faktūras įsigijo kurą, kurio pirkimo PVM sumą įtraukė į PVM atskaitą, o kuro vertę pripažino leidžiamais atskaitymais. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė 78 įsigijimus pagal UAB „T“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytų prekių vertė be PVM sudaro – 7721462,19 Lt, PVM – 1621507,07 Lt, 22 įsigijimus iš UAB „A“, kuro vertė be PVM – 2206688,18 Lt, PVM – 463404,53 Lt, 20 įsigijimų iš UAB „E“ už 1977067,19 Lt, PVM – 415184,12 Lt, įsigijimą iš UAB „F“, kurio vertė – 104003,03 Lt, PVM – 21840,64 Lt, 10 kuro įsigijimų iš UAB „N“ už 960026,85 Lt, PVM – 201605,64 Lt. Iš viso pagal Tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjas 2012–2013 m. apskaitoje apskaitė kuro už 12969274,44 Lt, PVM – 2723542 Lt.

Inspekcija nurodė, kad byloje nustatyta, kad už įsigytą kurą Pareiškėja atsiskaitė bankiniais pavedimais (išskyrus 116100 Lt, kurie liko nesumokėti bendrovei „E“). Inspekcija, patikrinimo metu įvertinusi Pareiškėjos pateiktus dokumentus, kuriais grindžiamas iš Tiekėjų įsigyto kuro pirkimo PVM ir kuro sąnaudos, Pareiškėjos atstovų, dalyvavusių sandoriuose, paaiškinimų informaciją, duomenis, surinktus apie Tiekėjų vykdomą veiklą, padarė išvadą, kad Pareiškėja kurą įsigijo ne iš PVM sąskaitose faktūrose nurodytų asmenų, o Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Mokesčių administratorius, įvertinęs tai, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytos kuro tiekimo ūkinės operacijos įvyko ne tomis aplinkybėmis, kaip atvaizduota šiose PVM sąskaitose faktūrose (nors kuras ir įsigytas, tačiau ne iš Tiekėjų vardus išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyto verslo subjekto), o Pareiškėja, kuriai tenka pareiga įrodyti tikrąjį šių ūkinių operacijų turinį ir tai, kad elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų protingų priemonių, siekdama įsitikinti, kad nedalyvauja PVM sukčiavime, to nepadarė ir Inspekcijos nustatytų aplinkybių nepaneigė, sumažino Pareiškėjos deklaruotą atskaitomą PVM 2723542 Lt (788792,28 Eur) sumą, nurodytą Tiekėjų išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, ir Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 788792,28 Eur PVM, ir 2012–2013 m. leidžiamus atskaitymus 12969274,44 Lt, dėl ko priskaičiavo 1942061 Lt (562459,74 Eur) PM.

Inspekcija nurodė, kad VAAT, išnagrinėjęs Pareiškėjos skundą ir mokestinio ginčo medžiagą sutiko su Pareiškėjos argumentu, jog pareiga patikrinti informaciją prieš įmonėms išduodant licencijas tenka atitinkamoms institucijoms, o kadangi minėtos įmonės turėjo reikiamus leidimus, todėl Pareiškėja neturėjo pagrindo abejoti pateikta informacija. VAAT vertinimu, aplinkybė, jog kai kurios iš jų buvo įsteigtos prieš kelis mėnesius nesuponuoja jokios pareigos Pareiškėjai abejoti tokių įmonių galimybėmis teikti kurą, nes jokie teisės aktai nenustato minimalaus ar būtino veiklos termino tokios komercinės veiklos pradžiai ir tokiu atveju nepagrįstai būtų ribojama konkurencija. VAAT vertinimu, nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nepagrindė, kad Pareiškėjos pirkimo-pardavimo sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybės aiškiai neatitinka įprastos Pareiškėjos vykdomos ūkinės veiklos praktikos, taip pat nepateikė duomenų apie tai, kad iš viešų informacijos šaltinių apie ūkio subjektus buvo galima suvokti apie neteisėtą nurodytų įmonių veiklą. VAAT konstatavo, jog nagrinėjamu atveju, mokesčių administratorius nenurodė ir nepateikė objektyviais duomenimis pagrįsto vertinimo, kad Pareiškėja akivaizdžiai žinojo ar turėjo žinoti apie tiekėjų sukčiavimą.

Inspekcija nurodė, kad VAAT dėl argumentų, jog Pareiškėja nesilankė prekių tiekėjų buveinėse, nesidomėjo jų vykdoma veikla, ar tiekėjai yra patikimi, kaip organizuoja ir atlieka darbą, ar turi samdomų darbuotojų, nesiėmė jokių veiksmų identifikuoti ūkinių operacijų partnerį ir jam atstovaujančius asmenis, įsigyjamų prekių sąlygas derino telefonu, pastebėjo, jog mokesčių administratorius negali reikalauti apmokestinamojo asmens atlikti tų patikrinimų, kurie jam nepriklauso.

Inspekcija nurodė, kad byloje nustatyta, jog Pareiškėja kreipėsi į FNNT su prašymu ištirti Pareiškėjos ūkines operacijas bei suteikti informaciją, ar Pareiškėjos atžvilgiu dėl jos vykdomos

veiklos vyksta ikiteisminis tyrimas, ar yra nustatyta, kad Pareiškėja yra susijusi su galimai tiekėjų neteisėtos veiklos vykdymu dėl inspekcijos tikrinamų kuro įsigijimo sandorių. Į Pareiškėjos pateiktą prašymą buvo gautas FNTT raštas, kuriame nurodyta, jog ikiteisminio tyrimo byloje Pareiškėjos sandoriai su tiekėjais nėra tiriami.

Inspekcija išdėstė VAAT nurodytą informaciją, kad Pareiškėja taip pat 2017-05-24 ir 2017-05-26 pateikė Kauno apygardos prokuratūrai pareiškimus pradėti ikiteisminius tyrimus dėl galimai nusikalstamų UAB „T“, UAB „A“, UAB „E“, UAB „F“ ir UAB „N“ veiksmų, atitinkančių požymius nusikalstamų veikų, numatytų Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 178 straipsnio 3 dalyje, 199 straipsnio 1 dalyje, 182 straipsnio 2 dalyje, 203 straipsnio 2 dalyje, 300 straipsnio 1 dalyje ir pripažinti Pareiškėją nukentėjusiuoju asmeniu. Byloje yra pateiktas Kauno apygardos prokuratūros 2018-01-22 raštas Nr. 35-3191, patvirtinantis, jog ikiteisminio tyrimo Nr. 03-6-00034-15 metu šioje ikiteisminio tyrimo stadijoje nenustatyta, kad Pareiškėja žinojo, ar turėjo žinoti apie UAB „N“ galimai padarytas nusikalstamas veikas. Taip pat šioje ikiteisminio tyrimo stadijoje nenustatyta, kad Pareiškėjas veikė bendrininkų grupėje su UAB „N“ atsakingais asmenimis galimai darant nusikalstamas veikas, taip pat šioje ikiteisminio tyrimo stadijoje nenustatyta ir tai, kad Pareiškėjas žinojo, ar turėjo žinoti apie UAB „N“ galimai nusikalstamu būdu parduotą kurą; taip pat nenustatyta, kad Pareiškėjas, kaip galutinis kuro vartotojas, dalyvavo ikiteisminiame tyrime Nr. (duomenys neskelbiami) tiriamų nusikalstamų veikų padaryme. Į bylą taip pat yra pateiktas Kauno apygardos prokuratūros 2014-07-07 nutarimas baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-01014-14 pripažinti Pareiškėją civiliniu ieškovu dėl 111389,38 Lt dydžio turtinės žalos atlyginimo, kuris Pareiškėjo atstovui buvo įteiktas 2018-05-14.

Inspekcija pažymėjo VAAT informaciją, kad 2019-08-13 raštu Kauno apygardos prokuratūros 2-ojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus prokuroras V. L. papildomai informavo Pareiškėjos atstovą, jog ikiteisminiuose tyrimuose Nr. (duomenys neskelbiami) ir Nr. (duomenys neskelbiami) nebuvo surinkta duomenų, kad Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti apie UAB „T“, UAB „A“, UAB „E“, UAB „F“ ir UAB „N“ padarytas nusikalstamas veikas. Ikteisminiuose tyrimuose Nr. (duomenys neskelbiami) ir Nr. (duomenys neskelbiami) nei Pareiškėjai, nei jos atstovui nebuvo įteiktas pranešimas apie įtarimą, nes nebuvo nustatyta, kad Pareiškėja dalyvavo nusikalstamoje veikoje. Ikteisminiai tyrimai dėl Pareiškėjos kontrahentų veiklos pradėti vėliau nei buvo įsigytos prekės iš UAB „T“, UAB „A“, UAB „E“, UAB „F“ ir UAB „N“. VAAT pažymėjo, jog aplinkybė dėl neteisėto kontrahento vertimosi ūkine veikla paprastai negali patvirtinti Pareiškėjos žinojimo apie kitos sandorio šalies sukčiavimą. Vėliau nustatytos aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos kontrahentų ir su jais susijusių asmenų neteista veikla, negali turėti esminės įtakos konstatuojant Pareiškėjos nesąžiningumą šiuo atveju aktualių sandorių sudarymo metu (LVAT 2016-10-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1206-438/2016).

Inspekcija nurodė, kad VAAT padarė išvadą, jog mokesčių administratorius nesurinko faktinių duomenų, t. y. neįrodė, jog Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydama prekes iš Tiekėjų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiuose sandoriuose.

Inspekcija, atsižvelgdama į išdėstytą, siekdama pašalinti nustatytus trūkumus pavedė atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą, kurio metu turi būti įvertintos aplinkybės išdėstytos VAAT sprendime, t. y. turi būti įvertinti mokesstinio ginčo metu Pareiškėjos pateikti prokurorų atsakymai, įvertinta aplinkybė, jog Pareiškėja buvo pripažintas civiliu ieškovu, bei įvertinti kitus LVAT ir VAAT sprendimuose išdėstytus trūkumus.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamoje byloje ginčas tarp šalių kilo dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo, vykdant VAAT sprendimą, iš naujo išnagrinėtas Pareiškėjos skundas ir Sprendimu nuspręsta pavesti atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą. Pakartotinis patikrinimas turi būti atliktas dėl

Inspekcijos 2017-05-05 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-173 nurodymo Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 788792,28 Eur PVM, 227460,06 Eur PVM delspinigius, 157758 Eur PVM baudą, 431424,64 PM, apskaičiuotą už 2012 m. ir su juo susijusias baudų ir delspinigių sumas, nustačius, kad Pareiškėja nepagrįstai atskaitė 788792,28 Eur pirkimo PVM bei apmokestinamąjį pelną sumažino 12969247,44 Lt degalų įsigijimo išlaidų suma, kadangi Tiekėjų išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tomis sąlygomis, kaip nurodyta buhalterinės apskaitos dokumentuose. VAAT, įvertinęs Inspekcijos nustatytą pažeidimą, sprendime konstatavo, kad mokesčių administratorius neįrodė, jog Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydama prekes iš Tiekėjų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiuose sandoriuose. Inspekcija Sprendime ir Inspekcijos atstovas Komisijos posėdžio metu nurodė, kad Inspekcijos 2017-05-05 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-173 dalies išvados ir rezultatai, atsižvelgiant į VAAT sprendime išdėstytas aplinkybes, turi būti peržiūrėti ir įvertinti pakartotinio patikrinimo metu siekiant surinkti patvirtinančius ar paneigiančius įrodymus, jog Pareiškėjas žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą PVM sukčiavime, turi būti įvertinti mokestinio ginčo metu Pareiškėjos pateikti prokurorų atsakymai, įvertinta aplinkybė, jog Pareiškėja buvo pripažinta civiliniu ieškovu, įvertinti kiti LVAT ir VAAT sprendimuose išdėstyti Sprendimo trūkumai.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos Sprendimu pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą, nurodo, kad: 1) Inspekcijos Sprendimas yra nemotyvuotas, pakartotinis patikrinimas jau buvo atliktas ir naujų aplinkybių neišaiškėjo ir neatsirado; 2) ikiteisminio tyrimo Nr. 03-6-00034-15 metu nenustatyta, kad Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti apie UAB „NI“ galimai padarytas nusikalstamas veikas, nusikalstamu būdu parduotą kurą, kad Pareiškėja veikė bendrininkų grupėje su UAB „N“ atsakingais asmenimis galimai darant nusikalstamas veikas. Kauno apygardos prokuratūros 2014-07-07 nutarimu baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbiami) Pareiškėja pripažįstama civiliniu ieškovu dėl 111389,38 Lt turtinės žalos atlyginimu. Ikteisminiuose tyrimuose Nr. (duomenys neskelbiami) ir Nr. (duomenys neskelbiami) nebuvo surinkta duomenų, kad Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti apie Tiekėjų padarytas nusikalstamas veikas; 3) VAAT nuostatos, susijusios su atitinkamų institucijų pareiga tikrinti informaciją dėl UAB „T“, UAB „A“, UAB „E“, UAB „F“ ir UAB „N“ registravimu Juridinių asmenų registre ir PVM mokėtojomis, leidimais verstis tokio atitinkama veikla, šių įmonių galimybėmis teikti kurą ir pan., tenka mokesčių administratoriui. FNTT atliekamų ikiteisminių tyrimų metu surinkti faktiniai duomenys, vertinami kaip naujai paaiškėjusios aplinkybės, tačiau jos Sprendime neįvardijamos.

Komisija, vertindama ginčo situaciją, pažymi, kad Teismų praktikoje (LVAT 2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011) nuosekliai yra laikomasi pozicijos, kad pagrindas mokestinį ginčą gražinti mokesčių administratoriui vertinti pakartotinai (pakartotinai nagrinėti skundą ar atlikti pakartotinį patikrinimą) yra tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Atitinkamai nagrinėjant ginčą dėl tokio sprendimo pagrįstumo, esminis bylos dalykas yra tai, ar nustatytos aplinkybės, sudarančios pagrindą atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus.

Iš skundai nagrinėti pateiktų dokumentų matyti, kad mokesčių administratoriaus sprendimas apskaičiuoti Pareiškėjai PVM (taip pat ir PM) priimtas padarius išvadą, kad Pareiškėja žinojo, jog vykdydama ginčo prekių – dyzelino pirkimus, dalyvauja PVM sukčiavime, o ūkinės operacijos įvyko ne tomis aplinkybėmis, kokios pavaizduotos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Ši išvada padaryta įvairiapusiai įvertinus Pareiškėjos ir jos Tiekėjų ūkinės veiklos aplinkybes: 1) Dėl pareiškėjo sandorių su UAB „T“: įmonė neturėjo patalpų, transporto priemonių, darbuotojų, nevykdė ekonominės veiklos, todėl UAB „T“ prekių pagal įformintas

PVM sąskaitas faktūras parduoti negalėjo, nes jos buhalteriniais dokumentais pasinaudojo kiti asmenys su tikslu nuslėpti neteisėtą veiklą. UAB „T“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių (dyzelino) įmonė neturėjo. Pareiškėja nesiėmė jokių veiksmų identifikuoti ūkinių operacijų partnerį bei jam atstovaujančius asmenis, ūkinės operacijos buvo ne vienkartinės, po R. K. (R. K.) (vienintelio akcininko) mirties įsigijo prekių už 595 002 Lt; 2) Dėl sandorių su UAB „A“: įmonė neturėjo patalpų ir darbuotojų, todėl prekių pagal įformintas PVM sąskaitas faktūras parduoti negalėjo, nes jos buhalteriniais dokumentais pasinaudojo kiti asmenys su tikslu nuslėpti neteisėtą veiklą. Įmonės vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių (dyzelino) įmonė neturėjo, gabenamos prekės buvo pakraunamos iš automobilio (duomenys neskelbtini) arba (duomenys neskelbtini). Pareiškėjai turėjo sukelti abejonių prekių kilmė, kadangi važtaraščiai neturėjo akcizinio dokumento numerio ir nenurodyta dyzelino pakrovimo vieta; 3) Dėl sandorių su UAB „E“: ši įmonė neturėjo patalpų ir darbuotojų, nevykdė realiai ekonominės veiklos. Įmonė neturėjo prekių, Pareiškėja nepateikė jokių dokumentų, jog būtų dėjusi pastangas, siekdama išsiaiškinti kontrahento vykdomą veiklą; 4) Dėl sandorių su UAB „F“: ši įmonė nevykdė realiai ekonominės veiklos. Mokesčių administratorius vertino, kad Pareiškėja nepateikė dokumentų, jog būtų dėjusi pastangas, siekdama išsiaiškinti kontrahento prekės įsigijimą ir jam atstovavusių asmenų įgaliojimus veikti pardavėjo vardu, nors Pareiškėjai turėjo sukelti abejonių įmonės veikla, nes tas pats asmuo nurodytas kaip kontaktinis asmuo ne tik UAB „F“, bet ir UAB „A“; 5) Dėl sandorių su UAB „N“: Pareiškėja nedėjo pastangų, kad įsitikintų, jog jai UAB „N“ prekes parduoda realiai, o ne tik išrašinėja apskaitos dokumentus, Pareiškėja buveinėje neapsilankė, įsigyjamų prekių sąlygas derino telefonu, neįsitikino, kad UAB „N“ kontaktiniai asmenys turi įgaliojimus veikti jos vardu (neprašė pateikti dokumentų, patvirtinančių tapatybę ir jų įgaliojimus veikti šio ūkio subjekto vardu) ir kt.

Nagrinėjamu atveju VAAT savo sprendime Inspekcijos nustatytų aplinkybių reikšmę PVM atskaitos pripažinimo požiūriu įvertino vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatomis bei atsižvelgdama į LVAT ir ESTT praktiką ir konstatavo, kad byloje pateikti įrodymai patvirtina, jog visi Tiekėjai buvo registruoti Juridinių asmenų registre, taip pat registruoti ir PVM mokėtojais, šios įmonės turėjo įstatymų nustatytus leidimus verstis tokio pobūdžio veikla. Patikrinti informaciją prieš įmonėms išduodant licencijas, yra atitinkamų institucijų pareiga, o kadangi minėtos įmonės turėjo reikiamus leidimus, todėl Pareiškėja neturėjo pagrindo abejoti pateikta informacija. Aplinkybė, jog kai kurios iš jų buvo įsteigtos prieš kelis mėnesius nesuponuoja jokios pareigos Pareiškėjai abejoti tokių įmonių galimybėmis teikti kurą, nes jokie teisės aktai nenustato minimalaus ar būtino veiklos termino tokios komercinės veiklos pradžia ir tokiu atveju nepagrįstai būtų ribojama konkurencija. VAAT nurodė, kad mokesčių administratorius nepagrindė, kad Pareiškėjos pirkimo–pardavimo sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybės aiškiai neatitinka įprastos Pareiškėjos vykdomos ūkinės veiklos praktikos, taip pat nepateikė duomenų apie tai, kad iš viešų informacijos šaltinių apie ūkio subjektus buvo galima suvokti apie neteisėtą nurodytų įmonių veiklą.

VAAT konstatavo, kad LVAT praktikoje yra įtvirtinta, jog įrodinėjimo našta dėl pareiškėjo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, tenka būtent mokesčių administratoriui (pvz., LVAT 2016-10-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1206-438/2016). <...> Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčių mokėtojas (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. (duomenys neskelbtini)). VAAT priėjo išvados, kad mokesčių administratorius nenurodė ir nepateikė objektyviais duomenimis pagrįsto vertinimo, kad Pareiškėja akivaizdžiai žinojo ar turėjo žinoti apie tiekėjų sukčiavimą. VAAT, įvertinęs Inspekcijos argumentus, jog Pareiškėja nesilankė prekių tiekėjų buveinėse, nesidomėjo jų vykdoma veikla, ar tiekėjai yra patikimi, kaip organizuoja ir atlieka darbą, ar turi samdomų darbuotojų, nesiėmė jokių veiksmų identifikuoti ūkinių operacijų partnerį ir jam atstovaujančius

asmenis, įsigyjamų prekių sąlygas derino telefonu, pastebėjo, jog mokesčių administratorius negali reikalauti apmokestinamojo asmens atlikti tų patikrinimų, kurie jam nepriklauso.

Be to, VAAT sprendime išdėstė informaciją, susijusią su ikiteisminių tyrimų Nr. (duomenys neskelbiami) ir Nr. (duomenys neskelbiami) rezultatais esamoje tyrimo stadijoje. Pažymėta, kad Kauno apygardos prokuratūros 2018-01-22 rašte Nr. 35-3191 nurodyta, jog nenustatyta, kad Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti apie UAB „N“ galimai padarytas nusikalstamas veikas ar veikė bendrininkų grupėje su UAB „N“ atsakingais asmenimis galimai darant nusikalstamas veikas, o taip pat prokuroro (duomenys neskelbiami) 2019-08-13 rašte nurodyta, kad ikiteisminiuose tyrimuose Nr. (duomenys neskelbiami) ir Nr. (duomenys neskelbiami) nesurinkta duomenų, kad Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti apie Tiekėjų padarytas nusikalstamas veikas.

VAAT, įvertinęs minėtas ir kitas sprendime išdėstytas nuostatas, nurodė, kad mokesčių administratorius nesurinko faktinių duomenų, t. y. neįrodė, jog apmokestinamasis asmuo – Pareiškėja – žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydama prekes iš Tiekėjų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiuose sandoriuose ir Pareiškėjos skundą šioje dalyje perdavė nagrinėti iš naujo.

Komisijos vertinimu, nagrinėjamo ginčo atveju yra objektyvi būtinybė mokesčių administratoriui, atliekant jo kompetencijai priskirtus veiksmus, surinkti, išanalizuoti ir įvertinti patvirtinančius ar paneigiančius įrodymus, ar Pareiškėja žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą PVM sukčiavime, atsižvelgiant į VAAT sprendime išdėstytas LVAT ir ESTT nuostatas, galutinius ikiteisminių tyrimų, susijusių su Pareiškėjos kontrahentų veikla, rezultatus bei Kauno apygardos prokuratūros 2018-01-22 ir 2019-08-13 informaciją. Įrodymų, susijusių su Pareiškėjos dalyvavimu PVM sukčiavime, rinkimas, analizė ir vertinimas siekiant pagrįsti arba paneigti Inspekcijos 2017-05-05 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-173 išvadas, galimas tik mokesčių administratoriui atliekant naujus veiksmus, o būtent – atliekant pakartotinį Pareiškėjos mokestinį patikrinimą.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos atstovo Komisijos posėdžio metu akcentuotą aplinkybę, kad Inspekcijos Sprendime nurodyta teisės akto nuostata (MAĮ 132 straipsnio 4 dalies 4 punktas) nenumato galimybės atlikti pakartotinio patikrinimo, pažymi, kad, kaip posėdžio metu paaiškino Inspekcijos atstovas, Sprendimo nusprendžiamoje dalyje dėl techninės klaidos neteisingai nurodyta MAĮ 132 straipsnio dalis (vietoj 2 dalies, nurodyta 4 dalis). Komisija šiuo klausimu pažymi, kad Inspekcija, vykdydama VAAT sprendimą, turi teisę priimti vieną iš MAĮ 132 straipsnio 2 dalyje numatytų sprendimų, t. y. be kitų ir 4 punkte numatytą sprendimą – pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją. Inspekcijos Sprendimas savo turiniu atitinka šią įstatymo nuostatą, todėl techninio pobūdžio klaida Sprendimo pagrįstumo neįtakoja. Pažymėtina ir tai, kad minėtoje MAĮ nuostatoje nenumatytas aplinkybių sąrašas, kuomet mokesčių administratorius turi teisę pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją.

Apibendrinus aukščiau nurodytas aplinkybes konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus veikloje nėra nustatyta MAĮ nuostatų pažeidimų, dėl kurių būtų priimtas neteisėtas, nepagrįstas sprendimas. Inspekcija, vykdydama VAAT sprendime išdėstytas nuostatas, pagrįstai pavedė atlikti pakartotinį Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, kurio metu ir turės būti naujai nustatinėjamos ir išaiškintos VAAT sprendime nurodytos aplinkybės, todėl ginčijamas Sprendimas tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos 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 2020-03-06 sprendimą Nr. 69-27.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė