



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „S1“ 2016-12-06 SKUNDO**

2017 m. vasario 9 d. Nr. S-31 (7-282/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo
atstovams

R. M.

A. S. , advokatei B. K.
M. U.

mokesčių administratoriaus atstovei

2017 m. sausio 13 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „S1“ (toliau – Bendrovė) 2016-12-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-11-28 sprendimo Nr. (21.63-32) FR0682-672, n u s t a t ė:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI) atliko Bendrovės pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už laikotarpį nuo 2015-05-01 iki 2015-09-30 apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo patikrinimą, kurio metu Bendrovei papildomai apskaičiavo 23482 Eur PVM (Vilniaus AVMI 2016-10-18 patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0680-644). Bendrovė pastabas mokesčių administratoriui pateikė pavėluotai, todėl jos patikrinimo akto tvirtinimo metu buvo nevertintos. Inspekcija 2016-11-28 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-672 dėl patikrinimo akto tvirtinimo sutiko su Vilniaus AVMI patikrinimo akte išdėstyta pozicija ir patikrinimo aktą patvirtino, nurodydama Bendrovei į biudžetą sumokėti 23482 Eur PVM, apskaičiuotus 2031,54 Eur PVM delspinigius ir paskirtą 30 proc. 7045 Eur PVM baudą.

Patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2015-05-01 iki 2015-09-30, tvarkydama buhalterinę apskaitą, nesivadovavo 2001-11-06 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 (toliau – BAĮ) 6 str. 2 d., 12 str., 13 str., 14 str. 2 d. bei 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 58 str. 1 dalies, 64 str. 1 ir 9 dalių nuostatomis, nes 2015 m. nepagrįstai atskaitė 23482 Eur pirkimo PVM pagal UAB „A1“ (kodas *duomenys neskelbtini*) vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras (2015-05-04 PVM sąskaita faktūra Nr. ALO 021; 2015-06-

01 PVM sąskaita faktūra Nr. ALO 022 ir 2015-06-01 PVM sąskaita faktūra Nr. ALO 023), kuriose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko tomis sąlygomis ir tomis aplinkybėmis, kurios atvaizduotos buhalterinės apskaitos dokumentuose.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius nustatė, jog Bendrovė 2015-03-27 su UAB „B1“ (kodas *duomenys neskelbtini*) sudarė statybos rangos sutartį Nr. BRF/SS-03–27, kurioje numatyta, kad Bendrovė atliks statomo daugiabučio gyvenamojo namo, esančio *duomenys neskelbtini* Vilniuje (*duomenys neskelbtini*), pamato pado betonavimo darbus. Sutarties kaina 89735 Eur ir 18844 Eur PVM, iš viso 108579 Eur. Pagal Bendrovės vykdomos veiklos specifiką ji betonavimo darbams atlikti darbuotojų neturėjo (tai patvirtino ir Bendrovės vadovas A. S. raštu pateiktame paaiškinime), todėl minėtiems darbams atlikti Bendrovė sudarė dvi 2015-04-01, 2015-05-01 rangos sutartis Nr. 2015/04-01 ir Nr. 2015/05-01 su subrangovu UAB „A1“. Mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovės su UAB „A1“ sudarytose sutartyse numatytas bendras betonavimo darbų kiekis – 1050 kub. m, o Bendrovės sudarytoje sutartyje su UAB „B1“ nurodytas tuo pačiu adresu parduodamas darbų kiekis – 550 kub. m, t. y. 500 kub. m mažesnis. Bendrovė pagal UAB „A1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaitoje įregistravo įsigytų betonavimo darbų už 111815 Eur ir atskaitė 23482 Eur pirkimo PVM. Bendrovės patikrinimui pateiktuose UAB „A1“ vardu įformintuose atliktų darbų aktuose nurodytas bendras betonavimo darbų kiekis 1050 kub. m, o darbų užsakovui UAB „B1“ atliktų darbų akte nurodytas 522 kub. m darbų kiekis, t. y. 528 kub. m mažesnis. UAB „A1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyta bendra atliktų darbų vertė 111815 Eur ir 23482 Eur PVM, o Bendrovės išrašytose UAB „B1“ PVM sąskaitose faktūrose nurodyta bendra atliktų darbų vertė 85170 Eur ir 17886 Eur PVM, t. y. 26645 Eur atliktų darbų vertė ir 5596 Eur PVM mažesnė (UAB „A1“ vardu išrašytuose darbų atlikimo aktuose nurodytas objekto adresas – *duomenys neskelbtini*). Dėl vykdytų sandorių su UAB „A1“ Bendrovės direktorius A. S. pateiktame paaiškinime nurodė, kad bendradarbiavimą su minėta įmone jam rekomendavo pažįstami, kurie patikino gera darbo kokybe ir laiku atliekamais darbais. Bendrovės patikimumu, jos vykdoma veikla, finansine padėtimi nesidomėjo, nes pasitikėjo kolegų patirtimi, UAB „A1“ buveinėje ar jos vykdymo vietose nesilankė, nesidomėjo, ar UAB „A1“ veiklai vykdyti turi darbuotojų ir galimybę teikti statybos paslaugas. Bendravo su UAB „A1“ direktore L. K. telefonu (telefono numerio dabar neturi), kartais susitinkant objekto teritorijoje. Statybos paslaugų teikimo klausimus, sąlygas, užmokesčių aptarė su L. K. . Bendrovės vadovas A. S. paaiškinime nurodė, kad UAB „A1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir atliktų darbų aktus jam perdavė L. K. . Dokumentai buvo perduoti statybos objekte adresu: *duomenys neskelbtini*. A. S. teigė, kad nepastebėjo, jog UAB „A1“ vardu išrašytuose Bendrovei atliktų statybos darbų aktuose nurodytas betonavimo darbų objekto adresas – *duomenys neskelbtini*, nors pagal rangos sutartis numatyti betonavimo darbai atlikti objekte, esančiame adresu: *duomenys neskelbtini*. Dėl papildomai iš UAB „A1“ įsigytų 528 kub. m betonavimo paslaugų, Bendrovės vadovas paaiškino, kad darbų kaina buvo aptarta iš anksto, tačiau nebuvo aptarti papildomi darbų kiekiai. Bendrovė su UAB „A1“ atliekamų betonavimo darbų eigos neaptarinėjo ir nekontroliavo. Vadovo teigimu, reikėjo papildomai užpilti skaldą, trombuoti ją, nuomotis techniką bei papildomai sukloti armatūrą, todėl didėjo ir darbo sąnaudos. Bendrovei priimant atliktus betonavimo darbus, UAB „A1“ atstovavo direktorė L. K. , atsiskaityta su UAB „A1“ grynaisiais pinigais per atskaitingą asmenį A. S. .

Mokesčių administratorius taip pat atliko UAB „A1“ operatyvų patikrinimą (atliktas pagal 2015-02-19 operatyvaus patikrinimo pavedimą, surašyta 2016-02-08 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma). UAB „A1“ operatyviam patikrinimui nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų, nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, t. y. su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo. UAB „A1“ nuo 2015 m. rugsėjo mėn. neteikė Vilniaus AVMI gaunamų / išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrų. Nuo 2016-03-01 mokesčių administratoriaus iniciatyva išregistruota iš PVM mokėtojų registro (nerandama buveinės ir veiklos vykdymo vietose, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų). Laikotarpiu nuo

2015-01-04 iki 2015-06-02 UAB „A1“ buvo įdarbinti 6 darbuotojai (direktorė ir 5 darbininkai). Nuo 2015-06-02 įdarbintų darbuotojų nėra. UAB „A1“ akcininkas nuo 2015-05-26 R. T. . Nustatyta, kad į mokesčių įstatymo pažeidimų, piktnaudžiavimo atvejų bei kitos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolei svarbios informacijos duomenų bazę įtraukta 18 įmonių, kurių vadovu, buhalteriu ar akcininku buvo R. T. . Patikrinimo metu įvertinus UAB „A1“ pateiktus išrašomų / gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrų ir PVM deklaracijų duomenis už 2015 m. gegužės – birželio mėn., nustatyta, kad UAB „A1“ nebuvo įregistravusi išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre ir deklaravusi PVM deklaracijose išrašytų Bendrovei už betonavimo darbus PVM sąskaitų faktūrų duomenų, t. y. UAB „A1“ neįregistravo ir nedeklaravo 111815 Eur apmokestinamosios darbų vertės ir 23482 Eur pardavimo PVM. Remiantis UAB „A1“ Vilniaus AVMI pateiktų išrašomų / gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrų duomenimis, nustatyta, kad 2015 m. gegužės – birželio mėn. UAB „A1“ PVM atskaitą suformavo pagal UAB „S2“ (kodas *duomenys neskelbtini*) vardu ir UAB „E2“ (kodas *duomenys neskelbtini*) vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras. Pagal turimų duomenų bazių informaciją nustatyta, kad UAB „S2“ deklaruota vykdoma veikla – dažymas ir stiklinimas. UAB „S2“ 2015-01-01–2015-09-17 buvo įdarbintas 1 darbuotojas – vadovas V. G. ; 2015-11-16 išregistruota iš PVM mokėtojų registro; nuo 2015-08-28 iki 2016-04-27 įmonės statusas bankrutuojantis; nuo 2016-04-27 – bankrutavęs. UAB „E2“ deklaruota vykdoma veikla – medienos, statybinių medžiagų ir sanitarinių įrenginių didmeninė prekyba. UAB „E2“ 2015 m. darbuotojų neturėjo, nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų teikti gaunamų / išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrų; nuo 2016-02-15 įmonės statusas – bankrutuojantis. Pažymėta, kad patikrinimo metu kreiptasi į minėtų įmonių bankroto administratorius, siekiant nustatyti vykdytų sandorių su UAB „A1“ aplinkybes. Bankroto administratoriai raštu informavo, kad neturi galimybės pateikti UAB „S2“ ir UAB „E2“ dokumentų, nes minėtų įmonių vadovai *neperdavė bankroto administratoriams dokumentų*. Nors UAB „A1“ operatyviam patikrinimui nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų, tačiau po operatyvaus patikrinimo, 2016 m. kovo mėnesio 7 ir 8 dienomis, Vilniaus AVMI pateikė patikslintus už laikotarpį nuo 2015-05-01 iki 2015-06-30 išrašomų / gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrus ir PVM deklaracijas, kuriuose įregistravo UAB „A1“ vardu išrašytas Bendrovei PVM sąskaitas faktūras (deklaruota 111815 Eur apmokestinamoji vertė ir 23482 Eur pardavimo PVM) bei papildomai įregistravo prekių / paslaugų įsigijimus iš UAB „E2“ už 110980 Eur ir 23306 Eur pirkimo PVM, t. y. UAB „A1“ deklaravo pardavimo PVM sumą artimą pirkimo PVM sumai. Atliekant UAB „A1“ operatyvų patikrinimą, buvę keturi UAB „A1“ darbuotojai atvyko į Vilniaus AVMI ir pateikė paaiškinimus dėl darbo UAB „A1“. Pateiktuose paaiškinimuose nurodė, kad UAB „A1“ dirbo ne visą darbo dieną, jų darbų pobūdis buvo pagalbiniai darbai. Buvę darbuotojai nurodė, kad 2015 m. balandžio ir gegužės mėn. tvarkė pastatyto namo, esančio adresu: *duomenys neskelbtini*, aplinką. Jie visi atleisti iš darbo 2016-06-02. Apie UAB „S1“ nieko nėra girdėję ir statybos darbų adresu: *duomenys neskelbtini*, neatliko.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „E2“ ir UAB „S2“ uždarajai akcinei bendrovei „A1“ statybos darbų atlikti negalėjo, nes neturėjo darbo jėgos resursų, deklaravo kitas vykdomos veiklos rūšis (medienos, statybinių medžiagų ir sanitarinių įrenginių didmeninė prekyba; dažymas ir stiklinimas). Pažymėta, kad Bendrovės vadovas A. S. pateiktuose Vilniaus AVMI paaiškinimuose teigė, kad UAB „A1“ atstovavo L. K. , o L. K. pateiktame paaiškinime nurodė, kad UAB „A1“ veiklą tvarkė akcininkė R. J. kartu su būsimu UAB „A1“ akcininku R. T. ir UAB „S1“ vadovu A. S. . Buvusi UAB „A1“ akcininkė R. J. pateiktame paaiškinime teigė, kad UAB „A1“ veiklą organizavo ir prižiūrėjo UAB „A1“ direktorė L. K. . L. K. pateiktame paaiškinime taip pat nurodė, kad atsiskaitymo dokumentuose (kasos pajamų orderiuose) parašai yra ne jos, nes ji tuo metu UAB „A1“ nebedirbo. Bendrovės vadovo teigimu, sudarant rangos sutartis UAB „A1“ atstovavo direktorė L. K. . Tačiau L. K. pateiktame paaiškinime neigė, kad ji sandoriuose su UAB „S1“ atstovavo UAB „A1“. Jos teigimu, UAB „A1“ veiklą tvarkė akcininkė R. J. su būsimu UAB „A1“ direktoriumi R. T. ir

UAB „S1“ vadovu A. S. . Mokesčių administratorius nustatė, kad paslaugos užsakovas – UAB „B1“ nepildė statybos žurnalo ir jame neįregistravo UAB „A1“ kaip subrangovo atlikusio betonavimo darbus.

Patikrinimo akte konstatuota, kad įvertinus surinktą informaciją nenustatyta jokių faktinių duomenų, kurie patvirtintų, kad UAB „A1“ atliko pamato betonavimo darbus adresu: Kalvarijų g. 84, Vilniuje, todėl mokesčių administratorius konstatavo, kad mokestinio patikrinimo metu nustatyta visuma aplinkybių nepatvirtina, kad UAB „A1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose: 2015-05-04 Nr. ALO 021; 2015-06-01 Nr. ALO 022 ir 2015-06-01 Nr. ALO 023 nurodytos ūkinės operacijos įvyko tomis aplinkybėmis, kurios atvaizduotos PVM sąskaitose faktūrose.

Mokesčių administratorius nurodė, kad PVMĮ 64 str. 1 dalyje nustatyta, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus. To paties straipsnio 9 dalies 1 punkte įtvirtinta, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita faktūra atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Taigi, darytina išvada, jog įstatymas nustato atvejus, kad net ir formalius reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros tam tikrais atvejais gali nesuteikti teisės mokesčių mokėtojui atskaityti pirkimo PVM. BAĮ įtvirtinta privalomų buhalterinės apskaitos dokumentų rekvizitų visuma turi patvirtinti, ar ūkinė operacija įvyko, ir ar ji įvyko būtent tokiais aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga, kuri pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimu. Ši teisė be kitų aplinkybių gali būti įgyvendinta tik egzistuojant elementų visumai – teisės į PVM atskaitą prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai, iš kurių neabejotinai pirmenybė teikiama pirmajai, atspindinčiai pačią PVM sistemos esmę. Aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. PVM sąskaitos faktūros juridinė galia apibrėžiama formaliųjų rekvizitų buvimu ir šių rekvizitų atitiktimi tikrosioms ūkinės operacijos vykdymo aplinkybėms. Todėl, pasak mokesčių administratoriaus, konstatavus, jog įvyko kitokio turinio ūkinė operacija negu užfiksuota buhalterinės apskaitos dokumente, toks dokumentas negali būti laikomas atitinkančiu teisės aktų reikalavimus ir turinčiu juridinę galią. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63–2243, toliau – MAĮ) 10 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t. y., sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Inspekcija nurodė, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrinama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (ESTT) praktika, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į 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. LVAT 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.

Pasak Inspekcijos, 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. Mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM mokesčio, elgiasi nesąžiningai ir prisiima riziką dėl mokėtinų į valstybės biudžetą mokesčių dydžio.

Bendrovė sandorius su UAB „A1“ sudarė ne įprastai ir sąžiningai veiklai būdingomis sąlygomis, t. y. užmezgė ryšius ne oficialiai, naudodamasi jų kontaktiniais duomenimis, bet su privačiais asmenimis, pažįstamų siūlymu. Bendrovės vadovas nesilankė UAB „A1“ veiklos vykdymo vietose, įsitikinti ar veiklai vykdyti turi darbuotojų, nesidomėjo, ar paslaugų pardavėjas turi teisę verstis veikla su kuria susiję sandoriai. Nesidomėjo UAB „A1“ patikimumu, nesikreipė į mokesčių administratorių dėl informacijos, ar UAB „A1“ teikia mokesčių deklaracijas, ar vykdo mokesčines prievoles, ar nėra įtrauktas į VMI internetiniame puslapyje skelbiamą informaciją apie mokesčių mokėtojų nurodymų bei kitų prievolių nevykdymą. Su UAB „A1“ direktore bendravo telefonu (nenurodė telefono numerio), kartais susitinkant objekto teritorijoje. Sutartys buvo pasirašomos ir perduotos taip pat objekto teritorijoje, darbų eigos su UAB „A1“ neaptarinėjo ir nekontroliavo. Atsiskaitymai su UAB „A1“ vyko stambiomis sumomis grynaisiais pinigais, kurie buvo perduodami objekto teritorijoje. Bendrovė buhalterinės apskaitos registruose įregistruodama UAB „A1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas atliktų darbų kiekis gerokai didesnis, negu numatytas sutartyse, elgėsi neatsakingai, nesidomėjo ir nekontroliavo atliekamų darbų eigos.

Bendrovės ir UAB „A1“ sandoriai buvo tęstinio pobūdžio (nebuvo vienkartiniai, tęsėsi du mėnesius), todėl ji turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie savo verslo partnerį. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos nuomone, mokesčių mokėtojo neveikimas šia prasme yra vertinamas kaip nesąžiningumas, kuris paneigia jo teisę į PVM atskaitą. Įvertinusi aptartas aplinkybes, Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė ūkinių operacijų atlikimo metu nebuvo pakankamai rūpestinga, atidi, nes nesiėmė pakankamų priemonių, kad įsitikintų, jog jos sudaromi sandoriai su UAB „A1“ nelems jos dalyvavimo sukčiavimo PVM srityje, o toks elgesys vertintinas kaip nerūpestingas ir neatsakingas, todėl Bendrovė negali būti pripažinta sąžininga.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, prašo jį naikinti, nurodydama nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus.

Bendrovės teigimu, jai bendradarbiauti su UAB „A1“ rekomendavo pažįstami asmenys, patvirtinę gerą darbų kokybę ir tinkamą įsipareigojimų vykdymą, todėl Bendrovės atstovas VĮ Registrų centro informacinėje sistemoje patikrinęs, ar L. K. buvo įgaliota atstovauti UAB „A1“, įsitikinęs šiuo faktu, suderinęs visas darbų atlikimo (sutarčių) sąlygas, pasinaudodamas sutarčių laisvės principu, sudarė dvi rangos sutartis, kurias pasirašė įgalioti asmenys. Sutartys sukėlė abiems sutarčių šalims teises ir pareigas, jos nėra užginčytos, pripažintos negaliojančiomis ar niekinėmis, taigi – jos turi įstatymo galią (CK 6.189 str. 1 d.). Bendrovė nesutinka su išvada, kad ryšiai su UAB „A1“ buvo užmegzti neoficialiai ir su privačiais asmenimis, nes tokia išvada yra spėjimas, be to, teisės aktuose nėra uždrausta pasiklausti

kolegų ir trečiųjų asmenų rekomendacijų. Bendrovė yra susidūrusi su tinkamai įsipareigojimų nevykdančiais asmenimis, kurie sukėlė jai žalą ir nuostolius, todėl statybų rinkoje pateikiamos kolegų ir pažįstamų asmenų rekomendacijos apie tinkamai / netinkamai prievoles vykdančius asmenis yra vertingos. Bendrovei turint trečiųjų asmenų rekomendaciją, buvo tiesiogiai ir oficialiai kreiptasi į UAB „A1“ įgaliotą asmenį – direktorę. Bendrovės teigimu, pasirašyti sutartis statybos darbų teritorijoje nėra draudžiama, nes šiuolaikinėje verslo praktikoje sutartys būna sudaromos el. paštu, apsieičiant skenuotais pasirašytais sutarčių egzemplioriais, pasirašant elektroniniu sertifikuotu parašu, vedant derybas su potencialiais partneriais restoranuose verslo pietų metu. Bendrovės nuomone, modelis, pagal kurį sutartys sudaromos tik įmonės biure, yra senamadiškas, per daug ribotas ir nepatrauklus, neatitinkantis verslo poreikių. Todėl Bendrovė ir UAB „A1“ turėjo neginčytiną teisę rangos sutartis pasirašyti ten, kur tik jos norėjo, t. y. ir statybų aikštelėje.

Bendrovė nesutinka su išvada, kad jos atstovai, prieš sudarydami sandorius, privalėjo lankytis UAB „A1“ veiklos vykdymo vietose, įsitikinti, ar ši įmonė turi darbuotojų, ar turi teisę verstis tokia veikla, kreiptis į mokesčių administratorių, tai yra *de facto* atlikti UAB „A1“ veiklos patikrinimą. Bendrovė nurodo pasidomėjusi savo kontrahente, tai yra viešuose šaltiniuose patikrino, kas yra įgaliotas asmuo, o pokalbių su UAB „A1“ direktore metu sužinojo įmonės darbo patirtį ir pajėgumus, kokybės reikalavimus, galimybes įvykdyti Bendrovės užsakomus darbus. Pasak skundo, tai buvo sužinota tariantis ir derantis dėl rangos sutarčių sudarymo sąlygų, išplaukė iš bendro bendravimo konteksto. Taigi, Bendrovė atliko tam tikrus būtiniausius pasidomėjimo veiksmus, todėl jos negalima laikyti nesąžiningu asmeniu. Dėl domėjimosi kontrahentės deklaracijomis Bendrovė nurodo, kad VMI neviešos informacijos neskelbia ir ji mokesčių mokėtojams laisvai nėra prieinama. PVM deklaracijos ir jų (ne)teikimas nėra vieša informacija, todėl Bendrovė šios informacijos negalėjo gauti. Bendrovė nurodo, kad rangos sutarčių su UAB „A1“ 1 d. a punkte nustatyta, kad *rangovas (t. y. UAB „A1“) ir jo paslaugų ir darbų vykdymui naudojami asmenys turi visus leidimus, licencijas, reikiamų kvalifikacijų ir kompetencijų darbams ir paslaugoms Sutarties pagrindu vykdyti bei teikti*, todėl ji neturėjo jokių prielaidų netikėti šia UAB „A1“ garantija, kuri nenuginčijus sandorio, yra galiojanti. Pasak Bendrovės, jokiuose teisės aktuose nėra numatyta, kad juridinis asmuo privalo atlikti kontrahento veiklos patikrinimą ir analizę, priskirtą specialiosioms tarnyboms, todėl Inspekcija tokių prievolių Bendrovei priskirti tiesiog negali (ką ji ir pati pripažįsta Sprendime). Apibendrinama aptartas aplinkybes, Bendrovė laikosi pozicijos, kad ji pasidomėjo apie UAB „A1“ tiek, kiek reikalavo sandorio sudarymo aplinkybės, teisingumo, sąžiningumo, protingumo principai ir elementari verslo rizika, o UAB „A1“ veiklos tikrinimo ir analizės, kuri pagal kompetenciją nėra priskirta Bendrovei, ji neatliko, nes paprasčiausiai ir negalėjo atlikti.

Bendrovė nurodo, kad sandorių sudarymo metu UAB „A1“ buvo dirbančių statybininkų; ji vykdė statybos darbus; nebuvo nustatyta, kad ji neturėjo teisės atlikti statybos darbų. Todėl, pasak Bendrovės, ši informacija leidžia teigti, kad, net jeigu ji ir būtų atlikusi specialioms tarnyboms priskirtą operatyvinės veiklos funkciją, nebūtų nustatyta prielaidų nesudaryti rangos sutarčių su UAB „A1“. Todėl, Bendrovės nuomone, Inspekcija formaliai ir nepagrįstai konstatavo, kad Bendrovė buvo nerūpestinga ir nesąžininga, neįvertinusi fakto, kad ji sandorių sudarymo metu (iki jų) jokios svarbios informacijos, kuri galėjo pakeisti sprendimą dėl sutarčių sudarymo, tiesiog nebūtų sužinojusi, nes tokios informacijos tuo metu objektyviai nebuvo.

Skunde Bendrovė teigia, kad Inspekcija nepateikė jokių argumentų, kad UAB „A1“ dalyvauja kokiose nors nusikalstamosiose veiklose, slėpė (slepia) mokesčius; Bendrovė nei sutarčių sudarymo, nei vykdyto mokesčio patikrinimo metu nėra gavusi duomenų, kad UAB „A1“ būtų atlikusi kokias nors nusikalstamas veikas, susijusias su mokesčių slėpimu, nes, Bendrovės žiniomis, šiuo metu UAB „A1“ neturi skolų nei Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai, nei Inspekcijai (prie skundo pridedama tai patvirtinanti informacija iš viešųjų informacijos šaltinių), todėl, pasak Bendrovės, UAB „A1“ galimai yra sąžiningas ir teisėtai

veikiantis juridinis asmuo. Apibendrinama nurodytas aplinkybes, Bendrovė laikosi pozicijos, kad Inspekcija negalėjo paneigti jos teisės į PVM atskaitą, nes neįrodė UAB „A1“ ar kitų juridinių asmenų veiklos neteisėtumo, susijusio su aptariamomis operacijomis, taip pat neįrodė fakto, kad Bendrovė žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie tariamą šių juridinių asmenų neteisėtą veiklą. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad nenustačius UAB „A1“ ar kitų juridinių asmenų neteisėtų veiksmų, teisiškai tampa nepagrįstas reikalavimas reikalauti iš Bendrovės žinoti apie veiksmus, kurių nėra. Taip pat Inspekcija neatskleidė ryšio, kokią naudą būtų suteikęs UAB „A1“ veiklos patikrinimas (spec. tarnyboms priskirta funkcija) ir kokią jis turėtų įtaką sutarčių su Bendrove pasirašymui, vykdytam mokestiniam patikrinimui, priimtam sprendimui ir PVM atskaitai, todėl padarė nepagrįstas ir neteisėtas išvadas.

Bendrovė pažymi, kad Inspekcija netinkamai vertina tarp jos, UAB „A1“ ir UAB „B1“ susiklosčiusius teisinius santykius, pateikdama eilę nepagrįstų teiginių ir prielaidų, kuriuos Bendrovė paneiginėja savo argumentais. Pasak Bendrovės, faktą, kad ji vykdė statybos rangos darbus adresu: Kalvarijų g. 84, Vilniuje, patvirtina rašytiniai įrodymai (sutartys, sąskaitos, atliktų darbų aktai ir kt.) ir įvairių skirtingų asmenų pateikti Inspekcijai paaiškinimai, todėl Inspekcijos išvada, jog darbai nebuvo vykdomi adresu: Kalvarijų g. 84, Vilnius, yra neteisėta ir nepagrįsta.

Pasak Bendrovės, Inspekcija sprendime nepagrįstai neatsižvelgia į Bendrovei palankius fizinių ir juridinių asmenų paaiškinimus, tačiau atsižvelgia į nepalankius paaiškinimus, tuo formuodama diskriminacinę, neargumentuotą, neteisėtą poziciją, nes neatskleidžiami kriterijai, leidžiantys vienus paaiškinimus atmesti, o kitais remtis. Be to, pasak Bendrovės, Inspekcija apskritai nevertino dalies surinktų rašytinių įrodymų, pavyzdžiui, „mokestinio tyrimo metu UAB „B1“ direktorius dėl Bendrovės atliktų darbų, raštu paaiškino, kad buvo vykdomi pamato pado darbai.“ Todėl Bendrovė laikosi pozicijos, kad darbų atlikimą patvirtina ne vien Bendrovė ar UAB „A1“, o ir kitas juridinis asmuo UAB „B1“.

Bendrovė nurodo, kad ji sutarties vykdymo laikotarpiu statybininkų, dirbančių pagal darbo sutartį, neturėjo, todėl, siekdama įvykdyti įsipareigojimus UAB „B1“, ji turėjo (privalėjo) sudaryti subrangos sutartis su UAB „A1“. Po sutarčių su UAB „A1“ sudarymo, UAB Bendrovės atstovas atvykdavo į statybos darbų teritoriją, esančią Kalvarijų g. 84, Vilniuje, kur susitikdavo su UAB „A1“ direktore L. K., aptardavo, kaip yra vykdomos rangos sutartys. Bendrovės atstovas matydavo, kad sutartimis sutarti darbai yra vykdomi, juos atlieka statybininkai, akivaizdžių nukrypimų nuo rangos sutarčių nepastebėdavo, todėl buvo užtikrintas, kad sutartys yra vykdomos tinkamai. Pabrėžiama, kad Bendrovės atstovas neturėjo pareigos vykdyti statybos darbų priežiūros ir kontrolės. Rangos sutartys su UAB „A1“ ir buvo sudarytos tuo tikslu, kad būtent UAB „A1“ už sutartą kainą darbus atliktų, užtikrintų jų kokybę ir tinkamą perdavimą. Pasak Bendrovės, visiškai nepagrįsta, jei ji turėtų mokėti sutartyse numatytą kainą ir dar organizuoti darbus, tikrinti jų atitikimą, vykdyti jų kontrolę, taigi, patirti papildomas laiko ir pinigines sąnaudas. Nors Sprendime nurodoma, kad keturi UAB „A1“ darbuotojai paaiškino, kad tuo metu jie statybos darbus vykdė kitu adresu, t. y. kitame statybų objekte, tačiau Bendrovė abejoja šių asmenų parodymų patikimumu ir leistinumu, nes šių asmenų neįspėjus dėl melagingų parodymų davimo, jų parodymai yra niekiniai ir nesvarūs. Bendrovės teigimu, tai, kad UAB „A1“ minėtu laikotarpiu deklaravo pirkimus iš UAB „E2“ ir UAB „S2“ už panašią sumą, kokią sumokėjo Bendrovė, reiškia, jog minėtus statybos darbus galėjo atlikti šių įmonių darbuotojai, o šią prielaidą patvirtina ir patikrinimo akte pateikta aplinkybė, kad „Bendrovė už suteiktas UAB „A1“ statybos paslaugas atsiskaitys grynaisiais pinigais, nes UAB „A1“ reikėjo grynų pinigų atsiskaityti su subrangovais. Bendrovė nesutinka su Inspekcijos išvada, jog UAB „E2“ ir UAB „S2“ rangos darbų neatliko, nes neturėjo galimybių, deklaravo kitas vykdomos veiklos rūšis, nes, pasak Bendrovės, šios įmonės galėjo turėti darbuotojų pagal darbo nuomos santykius (laikina viena bendrovė perduoda kitai bendrovei darbuotoją (-us) darbo funkcijas atlikti), taip pat galėjo sudaryti naujas subrangos sutartis, pagal kurias darbus atliko dar kitos įmonės. Bendrovė nurodo, kad šios aplinkybės sprendime apskritai nėra vertintos ir atskleistos. Pasak

Bendrovės, statybų rinkos praktikoje yra įprasta, o CK neuždrausta sudaryti statybos subrangos sutartis, todėl galima teisėta situacija, kai darbus atlieka kiti (nutolę, generaliniam rangovui ir užsakovui nežinomi) juridiniai asmenys. Inspekcija šio teiginio neanalizavo ir nesiaiškino, todėl, Bendrovė laikosi pozicijos, kad Inspekcija neįrodė fakto, kad rangos darbų šios įmonės neatliko ar negalėjo atlikti.

Bendrovė teigia, kad UAB „A1“ sutartimis sulygtus darbus įvykdė, todėl Bendrovė privalėjo už juos atsiskaityti. Atsiskaityta buvo grynaisiais pinigais, nes jokie teisės aktai to neuždraudžia, buvo pasirašyti visi buhalteriniai dokumentai, jie nėra nuginčyti įstatymo nustatyta tvarka.

Bendrovė nurodo, kad sprendime Inspekcija klaidingai ir netinkamai įvertino atliktų darbų kiekius. Patikrinimo metu buvo minėta, kad Bendrovė savo prisiimtų įsipareigojimų UAB „B1“ visa apimtimi neįvykdė, todėl sutartis su UAB „B1“ buvo nutraukta ir faktinis atliktų betonavimo darbų kiekis buvo mažesnis, nei šalys prieš tai buvo sutarusios sutartyje (CK 6.156 str.). Pasak Bendrovės, sprendime tinkamai neatskleista, kad Bendrovė sutarčių vykdymo metu iš UAB „A1“ įsigijo papildomai 528 kub. m betonavimo paslaugų, kai rangovui UAB „B1“ išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje buvo nurodytas atliktų darbų kiekis 522 kub. m. Bendrovė nurodo, kad rangos sutartyse buvo numatyta tik betonavimo darbų kaina pagal faktą, tačiau sutarčių vykdymo eigoje atsirado poreikis atlikti ir papildomus darbus – užpilti skaldą, ją trombuoti, nuomotis techniką bei papildomai sukloti armatūrą ir pan. Tokiu būdu susidarė tipinė situacija statybų sektoriuje – Bendrovei rangovo UAB „A1“ atlikti darbai kainavo daugiau, nei UAB „B1“ sumokėjo Bendrovei. Tačiau, versle vyrauja rizika ir vieni sandoriai būna pelningi, kiti nuostolingi, todėl Inspekcija šios aplinkybės negali vertinti kaip išskirtinės. Pažymima, kad papildomus darbus atliko ir išlaidas patyrė UAB „A1“, tai reiškia, jog UAB „A1“ turi šiuos papildomus darbus pagrindžiančius dokumentus, kuriuos Inspekcija turėjo teisę ir pareigą išsireikalauti iš UAB „A1“, tačiau to nepadarė. UAB „A1“, atlikusi visus darbus, sąskaitoje faktūroje šių papildomų darbų nedetalizavo, tačiau juos aritmetiniu būdu pridėjo prie vykdytų betonavimo darbų ir visą sumą įvardino tik kaip „betonavimo darbus“. Pasak Bendrovės, galutinė darbų suma yra teisinga, todėl tik formalus pavadinimo neatitikimas negali paneigti darbų atlikimo ir pinigų sumokėjimo faktų.

Bendrovė teigia pagrįstai įgijusi teisę į 23482,00 Eur PVM ataskaitą, todėl ji neturi pareigos mokėti PVM ir su šiuo mokesčiu susijusių sumų (baudos ir delspinigių). Bendrovė atkreipia dėmesį ir į tai, jog Inspekcija Bendrovei skyrė PVM baudą ne kaip sankciją už tariamą mokestinį nusižengimą, o už tai, jog Bendrovė „patikrinimo akte nurodytų mokesčių įstatymų pažeidimų nepripažino“. Bendrovė laikosi pozicijos, kad jai paskirta vidutinio dydžio bauda, nes ji nesutiko su patikrinimo akte nurodytais pažeidimais, gynė savo pažeistas teises ir teisėtus lūkesčius, todėl, pasak Bendrovės, jai paskirtos baudos dydis bet kuriuo atveju mažintinas. Bendrovė nurodo, kad skiriant baudą, nebuvo vertintas teisės pažeidimo pobūdis, jo mastas, Bendrovės veiksmai ir (arba) kaltė, bei kitos reikšmingos aplinkybės, vadovaujamosi teisingumo, protingumo, proporcingumo kriterijais (MAĮ 8 str. 3 d.; 2008-01-21 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas, 2008-09-17 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Bendrovei papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, jog Bendrovė nepagrįstai atskaitė 23482 Eur pirkimo PVM pagal UAB „A1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už šios įmonės Bendrovės užsakovo UAB „B1“ statomame daugiabutyje gyvenamajame name, esančiame *duomenys neskelbtini*, tariamai atliktus betonavimo darbus. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad UAB „A1“ vardu išrašytuose apskaitos dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir aplinkybėmis, tai yra UAB „A1“ neatliko apskaitos dokumentuose nurodytų betonavimo darbų, nes mokesstinio

patikrinimo metu buvo nustatyta, jog: (1) šis ūkio subjektas neturėjo resursų šiems darbams atlikti (mokestinio patikrinimo metu apklausti UAB „A1“ darbuotojai nepatvirtino aplinkybių dėl betonavimo darbų atlikimo, nurodydami, kad jie dirbo kitokio pobūdžio darbus kitame objekte, jų atliekami darbai buvo trumpalaikiai ir pagalbiniai), kiti ūkio subjektai, su kuriais UAB „A1“ pagal gaunamų–išrašomų PVM sąskaitų faktūrų duomenis turėjo sandorius, negalėjo suteikti tokių paslaugų UAB „A1“, nes vykdė kitokio pobūdžio veiklą, taip pat neturėjo resursų nurodomiems darbams atlikti; (2) UAB „A1“ pati nedeklaravo sandorių su Bendrove, nes gaunamų–išrašomų PVM sąskaitų registre Bendrovei išrašytos PVM sąskaitos faktūros nebuvo registruotos, šio ūkio subjekto mokestinio tyrimo metu jo akcininkas R. T. mokesčių administratoriui pirminių apskaitos dokumentų nepateikė, pas mokesčių administratorių neatvyko ir informacijos neteikė, nors po mokestinio tyrimo atlikimo UAB „A1“ vardu buvo patikslinti PVM sąskaitų faktūrų registrai ir PVM deklaracijos. Taip pat mokesčių administratorius, įvertinęs Bendrovės veiksmus tariamų sandorių su UAB „A1“ sudarymo ir vykdymo metu, konstatavo, kad Bendrovė žinojo / galėjo žinoti, kad jos kontrahentas sukčiauja PVM, todėl ji kaip asmuo, dalyvavęs į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje, prarado teisę į PVM atskaitą.

Bendrovė nesutiko su Inspekcijos pozicija, teigdama, kad ji neturi specialioms institucijoms suteiktų įgaliojimų tikrinti kito ūkio subjekto veiklą, o sandorių sudarymo metu atliko visus veiksmus, kurie buvo reikalingi pagal sandorio aplinkybes, pažymėdama tai, kad jeigu ji ir būtų atlikinėjusi veiksmus, kurių iš jos reikalauja mokesčių administratorius, ji nebūtų nustačiusi jokių pažeidimų, nes UAB „A1“ turėjo direktorę, su kuria bendravo Bendrovės vadovas, įmonėje buvo darbuotojų, ši įmonė teikė visas reikalingas deklaracijas. Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės direktorius ir atstovė advokatė palaikė skunde išdėstytas aplinkybes. Bendrovės direktorius papildomai paaiškino, kad bendradarbiauti su UAB „B1“ jam pasiūlė šioje įmonėje dirbęs Alvydas (pavardės nenurodė), bendradarbiauti su UAB „A1“ jam pasiūlė pažįstamas vardu Arūnas (nei pavardės, nei kitų ši asmenį identifikuojančių duomenų, taip pat duomenų, kur šis asmuo dirbo, direktorius A. S. posėdžio Komisijoje metu nenurodė), paaiškino, kad visais atvejais kontaktavo ir bendravo išimtinai su UAB „A1“ direktore L. K. , kitais darbuotojais nesidomėjo. Posėdžio metu direktorius nurodė, kad prieš sutarties su įmone sudarymą buvo nuvykęs į objektą Zarasų gatvėje pasižiūrėti, kaip darbuotojai dirba, o tuo metu, kai vyko darbai Kalvarijų g., taip pat matė objekte (Kalvarijų gatvėje) dirbančius asmenis, ar jie buvo UAB „A1“ darbuotojai ar ne, nesidomėjo. Direktorius A. S. nurodė, kad su R. T. susipažino, kai prasidėjo mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai, o su R. J. yra pažįstamas nuo seniau, nurodė, kad ji dirbo ankstesnėje jo įmonėje UAB „P1“. Bendrovės direktoriaus teigimu, sudarytas sandoris jam buvo nuostolingas, nes užsakovas UAB „B1“ „išskaitė“ pinigus už dirbusių asmenų girtuokliavimą, bet tikėjosi uždirbti iš kitų sandorių, taip pat tikėjosi nuostolį padengti, pardavęs įsigytą butą. Direktorius A. S. taip pat paaiškino, kad sudarius sutartį su užsakovu, išaiškėjo papildomų darbų poreikis, todėl ir skiriasi sutartyse su užsakovu ir rangovu nurodytų darbų kiekis, nes Bendrovė turėjo įsigyti papildomus darbus iš UAB „A1“, kurie dokumentuose įvardyti kaip betonavimo darbai. Remdamiesi skunde ir posėdžio Komisijoje metu išdėstytais motyvais, Pareiškėjo direktorius ir jo atstovė prašė skundą tenkinti, laikydamiesi pozicijos, kad realiai Bendrovės kontrahentas atliko darbus, kuriuos ji perpardavė kitiems ūkio subjektams, todėl Bendrovė negali būti baudžiama už kito ūkio subjekto veiksmus, susijusius su netinkamu pareigų vykdymu. Taip pat Bendrovės atstovai prašė mažinti paskirtos baudos dydį.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Inspekcijos sprendime detalios aptartos su Bendrovės apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, taip pat PVM įstatymo, LVAT ir ESTT praktikos nuostatos, šioje sprendimo dalyje pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į skunde ir posėdžio Komisijoje nurodytas aplinkybes, vertindama ginčijamų paslaugų realumą, Bendrovės ir jos kontrahento veiksmus pagal PVMĮ ir teismų praktikos nuostatas, reglamentuojančias PVM atskaitą.

Dėl PVM atskaitos ribojimo. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrindama 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 minėtoje nutartyje akcentavo, kad tokiu, koks yra susiklostęs nagrinėjamoje byloje, atveju 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. 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.

1. *Dėl betonavimo darbų įsigijimo iš UAB „A1“.* Byloje yra pateikta Bendrovės ir UAB „B1“ statybos rangos 2015-03-27 sutartis Nr. BRF/SS-03-27, kurioje Bendrovė (Rangovas) įsipareigojo atlikti Užsakovui (UAB „B1“) pamato pado betonavimo darbus gyvenamajame name, esančiame *duomenys neskelbtini* (darbai detalizuoti sutarties 1 priede). Iš byloje pateiktų dokumentų nustatyta, kad pagal sutartį Bendrovė įsipareigojo atlikti 550 kub. m betonavimo darbus. Nors Bendrovė yra deklaravusi, jog vykdo pastatų remonto, restauravimo ir rekonstravimo veiklą, taip pat turi 2014-12-18 Lietuvos Respublikos valstybinės įmonės Statybos produkcijos sertifikavimo centro išduotą kvalifikacijos atestatą Nr. 7868, suteikiantį teisę būti ypatingo statinio statybos rangovu, tačiau minėtiems darbams atlikti Bendrovė nurodo sudariusi 2 sutartis su UAB „A1“ (2015-04-01, 2015-05-01). Bendrovė tiek mokestinio patikrinimo, tiek mokestinio ginčo metu laikosi pozicijos, kad šis ūkio subjektas nesukčiavo PVM, o realiai atliko betonavimo darbus Kalvarijų g. 84, Vilniuje; o mokesčių administratorius neįrodė šio ūkio subjekto sukčiavimo ar dalyvavimo nusikalstamose veiklose. Bendrovė kritiškai vertina UAB „A1“ darbuotojų paaiškinimus apie tokio pobūdžio darbų nevykdymą, taip pat skunde daro prielaidą, kad UAB „A1“ darbams atlikti galėjo pasitelkti kitus asmenis, jai darbus galėjo atlikti ir gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registre nurodyti ūkio subjektai (UAB „S2“ ir UAB „E2“), o šias aplinkybes turi iširti mokesčių administratorius.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo byloje surinktus įrodymus, laikosi pozicijos, jog Vilniaus AVMI patikrinimo metu objektyvių duomenų visuma pagrindė akto išvadas dėl to, jog UAB „A1“ vardu išrašytuose dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos nėra įvykusios

apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir aplinkybėmis, o Bendrovė savo pozicijos dėl apskaitos dokumentuose nurodytų sandorių nei mokestinio patikrinimo, nei ginčo metu nepagrindė jokiais objektyviais ir abejonių nekeliančiais įrodymais. Komisijos nuomone, Inspekcijos pozicijos pagrįstumą patvirtina toliau sprendime aptariamos aplinkybės.

1.1. Sudarytos sutartys, PVM sąskaitos faktūros, apmokėjimą už paslaugas pagrindžiantys dokumentai. Įvertinus byloje pateiktus tarp Bendrovės ir UAB „A1“ įvykusias ūkines operacijas pagrindžiančius dokumentus: sutartis, PVM sąskaitas faktūras, kasos pajamų orderius, konstatuotina, jog minėtieji dokumentai yra formalaus pobūdžio, juose nurodomi duomenys nėra patvirtinti jokia kita objektyvia informacija. Nors vienu iš įrodymų, pagrindžiančių sutartinių santykių tarp Bendrovės ir UAB „A1“ buvimą, yra nurodomos vienodo turinio 2015-04-01 ir 2015-05-01 sudarytos sutartys, tačiau jų turinys rodo, jog sutartyse UAB „A1“ nurodyta kaip *Užsakovas*, o Bendrovė kaip *Rangovas*, jose numatyta, kad Rangovas (*Bendrovė*) atlieka sutartyse aptartus darbus, tai yra abiejose sutartyse sulygti darbai priskirti atlikti ne UAB „A1“, o Bendrovei. Šių aplinkybių negalima vertinti kaip korektūros klaidos, atsiradusios dėl neapsižiūrėjimo, nes ši klaida nebuvo ištaisyta ir vėlesnėje, tai yra 2015-05-01 sutartyje, kurios sudarymas, pasak Bendrovės, buvo sąlygotas papildomų darbų poreikio, atsiradusio dėl užsakovo projekto pakeitimų. Todėl aptartos aplinkybės rodo, kad sutarčių šalys nesidomėjo sutartyse nurodytomis nuostatomis, o sutartis sudarinėjo / pasirašinėjo formaliai, siekdamas tik pagrįsti deklaruojamus sutartinius santykius, o ne juos sukurti.

Aplinkybes dėl realaus UAB „A1“ darbų neatlikimo patvirtina ir tai, jog skiriasi Bendrovės iš UAB „A1“ įsigytų ir Bendrovės UAB „B1“ parduotų darbų kiekis, tai yra Bendrovės sutartyje su užsakovu UAB „B1“ nurodoma reikalingų atlikti betonavimo darbų apimtis 2 kartus skiriasi nuo betonavimo darbų apimties (iš viso 1050 kub. m (525+525), kurią Bendrovė pagal 2015-04-01 ir 2015-05-01 sutartis nurodo įsigijusi iš UAB „A1“. Paminėtina, kad nors abiejose su UAB „A1“ sudarytose sutartyse nurodytas toks pats betonavimo darbų kiekis (525 kub. m), tačiau sutartyse nustatyta skirtinga 1 kub. m darbų kaina, tai yra 2015-04-01 sutartyje numatyta 150 Eur be PVM (78750 / 525), o 2015-05-01 sutartyje 62,98 Eur be PVM 1 kub. m. betonavimo darbų kaina. Mokesčių administratoriui pateiktuose dokumentuose (paaiškinime, skunde) ir skunde Komisijai bei posėdžio Komisijoje metu Bendrovės direktorius nurodė, kad nebuvo aptarti papildomų darbų kiekiai, kai reikėjo papildomai dirbti su skaldos užpylimu, trombavimais, dėl papildomo armatūros suklojimo. Pasak Bendrovės vadovo, šie darbai buvo sąlygoti užsakovo projekto pakeitimų, o įsigyjant iš UAB „A1“ papildomus darbus, jie nebuvo konkretizuoti, o įvardyti kaip betonavimo darbai. Įvertinant aptartą Bendrovės poziciją, pažymėtina, jog ji nėra pagrįsta jokia įrodomąja medžiaga, sutarties su užsakovu UAB „B1“ pakeitimais ar papildomais susitarimais; taip pat vertintina, kaip neatitinkanti įprastinės tokiais veiklais būdingos praktikos. Bendrovė pagal savo veiklos aprašymą ir turimą sertifikatą yra deklaravusi būtent statybinės srities veiklą ir nurodo esanti šios veiklos profesionalė, todėl preziumuojama, kad jai yra žinomi: statybinės veiklos specifika, teisinis ir techninis atliekamų statybinių darbų reglamentavimas. Todėl akivaizdu, kad tais atvejais, kai dėl užsakovo vykdomų projektinių pakeitimų atsiranda papildomų darbų poreikis, šios aplinkybės aptariamos pagrindinėje sutartyje, o, jeigu šios aplinkybės paaiškėja jau pradėtų vykdyti statybos darbų metu, tai yra atitinkamai įforminama, konkrečiai detalizuojant papildomus darbus, šalys apsitaria dėl šių darbų atlikimo ir šių darbų atlikimas yra kompensuojamas užsakovo (minėta nuostata buvo numatyta ir sutarties su UAB „B1“ 5.13 punkte). Todėl neįtikėtina, kad Bendrovė papildomus darbus, kurie, pasak jos, buvo sąlygoti užsakovo, iš UAB „A1“ įsigijo savo rizika ir lėšomis, užsakovui pagal Bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir priėmimo–perdavimo aktus perparduodama mažesnės apimties darbus, visais atvejais įsigytus ir perleistus darbus įvardydama kaip betonavimo darbus. Iš mokesčių administratoriaus surinktos informacijos matyti ir tai, kad Bendrovė UAB „B1“ išrašė 2015-06-01 PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 85170 Eur monolitinės perdangos betonavimo darbų PVM apmokestinamąją vertę ir

17886 Eur PVM (darbų kiekis 522 kub. m), tai yra iš viso 103056 Eur, tuo tarpu pagal UAB „A1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras Bendrovė deklaravo įsigijusi betonavimo darbų už 111815 Eur, atskaitė 23482 Eur PVM pagal UAB „A1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2015-05-04 Nr. ALO 021, 2005-06-01 Nr. ALO 022, 2015-06-01 Nr. ALO 023). Bendrovės pozicija, kad dėl vykdytų ūkinių operacijų patirtą nuostolį ji ketino padengti pardavusi pagal sutartį su UAB „B1“ įsigytą butą, vertintina kritiškai. Paminėtina, kad pagal sutarties nuostatas (5.6 punktas) nebuvo numatyta, jog 42,05 kv. m butas (sutartyje nustatyta buto kaina 1245,37 Eur už kv. m) bus perduotas Bendrovei kaip *papildomas atsiskaitymas* už atliktus darbus, nes sutartyje buvo nustatyta, jog, jeigu įvykdžius trišales užskaitas, užskaitų aktų sumos neužtenka padengti visą buto kainą, tai rangovas (Bendrovė) įsipareigoja visą skirtumą sumokėti statytojui pinigėmis iš lėšomis iki pagrindinės sutarties pasirašymo dienos. Todėl, Komisijos vertinimu, verslo praktikoje, kurioje kiekvienas ūkio subjektas siekia maksimalaus pelno, situacija, kai ūkio subjektas užsakovui atlieka papildomus nemažos vertės darbus, nesitardamas dėl jų papildomų apmokėjimo, be jokių derybų priimdamas iš atliktų darbų patiriamą nuostolį, nėra įprasta ir būdinga.

Bendrovė kritiškai vertina Inspekcijos išsakytą poziciją, kad pateiktuose atliktų darbų aktuose nurodyta darbų atlikimo vieta yra Kalvarijų 68, akcentuodama, jog iš kitų byloje pateiktų dokumentų yra nustatyta, kad darbai buvo atlikti *duomenys neskelbtini*. Komisijos nuomone, nors mokesčių administratorius konstatuodamas aplinkybes, jog UAB „A1“ neatliko apskaitos dokumentuose nurodytų darbų, nesirėmė išimtinai vien tik aptarta aplinkybe, tačiau tokia darbų atlikimo vieta iš tikrųjų yra nurodyta visuose trijuose UAB „A1“ atliktų darbų aktuose Nr. 1 (F-2), kuriuose UAB „A1“ yra *užsakovas*, o Bendrovė – *rangovas*. Todėl ši aplinkybė, kaip ir kituose Bendrovės pateiktuose dokumentuose esanti informacija, kuri neatitinka sutarčių nuostatų, vertintina kaip papildomi įrodymai, įrodantys formalų dokumentų išrašymo pobūdį, nesidomint dokumentų turiniu ir jame nurodomomis aplinkybėmis, kas leidžia teigti, jog išrašant tokio pobūdžio dokumentus buvo siekiama tik formaliai UAB „A1“ vardu įforminti betonavimo darbų atlikimą pagrindžiančius dokumentus. Pavyzdžiui, 2015-05-04 PVM sąskaita faktūra ALO Nr. 021 už betonavimo darbus (53542,50 Eur su PVM) yra išrašyta pagal rangos sutartį 15-05-02 (*tokios datos sutartis tarp šalių nebuvo sudaryta, nes yra pateiktos: 2015-04-01 sutartis Nr. 2015/04-01, 2015-05-01 sutartis Nr. 2015/05-01*), prie šios PVM sąskaitos faktūros pateiktame atliktų darbų akte Nr. 1 už birželio mėnesį nurodyta, kad darbai atlikti pagal rangos sutartį 15-04-01. 2015-06-01 PVM sąskaita faktūra Nr. ALO 022 už betonavimo darbus (41745 Eur) nurodoma išrašyta pagal rangos sutartį 15-05-01, pateiktame atliktų darbų akte Nr. 1 už birželio mėnesį nurodyta, kad darbai atlikti pagal rangos sutartį 15-04-01.

Paminėtina ir tai, kad pati UAB „A1“ savo PVM sąskaitų faktūrų registruose nebuvo apskaičiusi ūkinių operacijų su UAB „S1“. Vilniaus AVMI atlikto UAB „A1“ operatyvaus patikrinimo metu (2016-02-08 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (4.65)-447-KD-170) šios įmonės vadovas ar kitas įgaliotas asmuo su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo, nors įmonės atstovui buvo žinoma apie įmonės atžvilgiu atliekamus veiksmus (su R. T. buvo susisiekiama telefonu ir elektroniniu paštu), neįvykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, pas mokesčių administratorių neatvyko ir prašomų pateikti dokumentų nepateikė. Vilniaus AVMI nustatė, kad pagal UAB „A1“ pateiktas 2015 m. gegužės ir birželio mėnesio PVM deklaracijas įmonė atitinkamai deklaravo 28400 Eur ir 61181 Eur PVM apmokestinamus sandorius. Iš Vilniaus AVMI pažymyje detalčiai aptartų UAB „A1“ 2015 m. gegužės ir birželio mėnesių išrašomų ir gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registru duomenų matyti, jog nors PVMĮ 78 str. 5 dalis įpareigoja apmokestinamąjį asmenį tvarkyti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus, o į juos turi būti įtraukiamos visos išrašytos, taip pat gautos PVM sąskaitos faktūros, išskyrus PVM sąskaitas faktūras, nurodytas šio Įstatymo 80 straipsnio 7 dalyje, ar supaprastintas PVM sąskaitas faktūras, tačiau UAB „A1“ išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre (kuris buvo teikiamas ir mokesčių administratoriui) iki 2016 m. kovo mėnesį atliktų šių registru patikslinimų, nebuvo

registruotos UAB „A1“ vardu išrašytos 2015-05-01, 2015-06-01 PVM sąskaitos faktūros ALO Nr. 021, 022, 023. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-05-29 nutarimu Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių 12.1 punkte nustatyta, jog PVM sąskaitos faktūros numeris turi būti sudaromas didėjančia seka, kas leidžia teigti, kad šie apskaitos dokumentai turi būti išrašomi nuosekliai pagal dokumentų išrašymo datas didėjančia tvarka. Iš Vilniaus AVMI pažymoje nurodytų išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrų duomenų matyti, kad 2015-05-12 UAB „A1“ jau buvo išrašiusi dokumentus: ALO Nr. 031, 2015-05-19 – ALO Nr. 035, 2015-05-26 – ALO Nr. 038, birželio mėnesį: 2015-06-15 – ALO Nr. 043, kai tuo tarpu Bendrovei pateiktos PVM sąskaitos faktūros yra išrašytos nuosekliai viena po kitos einančia seka: 2015-05-01 ALO Nr. 021, 2015-06-01 ALO Nr. 022, ALO Nr. 023, nepaisant to, kad jų išrašymą skyrė mėnuo ir pagal mokesčių administratoriui pateiktus registrus PVM sąskaitas faktūras kitiems gavėjams didesniais numeriais (031, 035, 038) UAB „A1“ jau buvo išrašiusi gegužės mėnesį, kas vertintina kaip papildoma aplinkybė, įrodanti formalų šio ūkio subjekto vardu išrašytų dokumentų ir suvestinių registrų pobūdį.

Paminėtina, jog po atlikto operatyvaus patikrinimo 2016 m. kovo mėnesio 7 ir 8 dienomis UAB „A1“ pateikė mokesčių administratoriui patikslintus PVM sąskaitų faktūrų registrus, įtraukdama Bendrovei išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat papildomai įregistravo prekių paslaugų įsigijimus tik iš UAB „E2“ už 110980 Eur ir 23306 Eur PVM, taip pat patikslino PVM deklaracijas, jose deklaruodama papildomai 23482 Eur pardavimo PVM ir 23306 Eur pirkimo PVM. Įvertinusi operatyvaus patikrinimo pažymoje nurodytus duomenis, sprendime aptartas aplinkybes dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo ir PVM sąskaitų faktūrų registrų pildymo (taip pat tai, kad patikslinta ne tik pardavimo PVM suma, bet panašia suma patikslintas ir atskaitytinas PVM), atsižvelgdama į šių veiksmų atlikimo laiką ir tai, kad LVAT suformuotoje praktikoje pirmenybė įprastai teikiama pirminiams, laiko ir kitų aplinkybių nepaveiktiems parodymams (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007; 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-695/2009), o situacija, kai mokesčines prievoles įtakojo dokumentai ir įrodymai yra pateikiami jau po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertintina kritiškai (LVAT 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-983/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016), Komisija laikosi pozicijos, jog ir šie veiksmai nepatvirtina deklaruotų sandorių realumo. Tokia išvada darytina, atsižvelgiant į tai, jog R. T. buvo žinomos aplinkybės, dėl kurių yra atliekamas UAB „A1“ operatyvus patikrinimas ir mokesčių administratoriaus nurodymas – pateikti dokumentus, susijusius būtent su Bendrovės deklaruotais sandoriais, tačiau UAB „A1“ jokių veiksmų, siekdama pagrįsti ūkinių operacijų tikrumą, mokesčių administratoriui neatliko. Nors tam tikru laikotarpiu nurodytų veiksmų neatlikimą UAB „A1“ atstovas R. T. (tapęs akcininku nuo 2015 m. gegužės mėnesio) motyvavo artimo asmens, o po to savo liga, tačiau, kaip rodo po operatyvaus patikrinimo atlikti veiksmai, minėtosios aplinkybės nesutrukdė UAB „A1“ vardu veikiantiems asmenims pateikti patikslintų duomenų ir deklaracijų. Komisijos vertinimu, UAB „A1“ atstovų atsisakymas / vengimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, taip pat po operatyvaus patikrinimo 2016 m. kovo mėnesį atlikti veiksmai – teikiant patikslintus registrus ir deklaracijas, rodo, jog šiais veiksmais buvo siekiama pagrįsti savo veiksmų teisėtumo regimybę, tačiau nesudaryti mokesčių administratoriui galimybių įvertinti deklaruotų sandorių realumo. Be to, įvertinus UAB „A1“ direktorės L. K. paaiškinime nurodytas aplinkybes dėl Bendrovės direktoriaus A. S. ir R. T. tarpusavio santykių bei dalyvavimo UAB „A1“ veikloje, paties direktoriaus A. S. posėdžio Komisijoje metu pateiktą informaciją, kad jis jau nuo seniau yra pažįstamas su R. J. (kuri deklaruotų sandorių metu buvo UAB „A1“ akcininke, 2015 m. gegužės mėnesį pardavusi akcijas, kaip nurodoma jos 2015-12-10 paaiškinime, senam pažįstamam, neperduodama jam dokumentų), taip pat tai, kad R. T. kontaktinius duomenis mokesčių administratoriui nurodė būtent A. S. , ir šias aplinkybes siejant su

patikslintų deklaracijų pateikimu, yra pakankamas pagrindas teigti, jog šie veiksmai buvo atlikti minėtiems asmenims susitarus, sudarant formalias prielaidas Bendrovei pagrįsti teisę į PVM atskaitą.

Pagal pateiktus atsiskaitymo dokumentus nustatyta, jog tarp šalių vykdytas atsiskaitymas neatitinka UAB „A1“ ir Bendrovės sudarytose sutartyse nurodytų sąlygų, o atsiskaitymo dokumentai surašyti su asmeniu, kuris UAB „A1“ jau nebedirbo (L. K. UAB „A1“ nebedirba nuo 2015-06-02) ir, kurio teigimu, pinigų priėmimą pagrindžiančių dokumentų ji nėra pasirašiusi. 2015-04-01, 2015-05-01 sutarčių 25–26 punktuose numatyta, kad užsakovas įsipareigoja po atliktų darbų priėmimo (pagal 4 punktą darbai laikomi pilnai baigti užsakovui pasirašius darbų priėmimo–perdavimo aktą) per 14 kalendorinių dienų apmokėti rangovui 5000 Eur, likusią sumą sumokėti per 20 kalendorinių dienų nuo atliktų darbų akto pasirašymo ir PVM sąskaitos faktūros pasirašymo. Byloje yra pateiktos 2015-05-04, 2015-06-01 išrašytos PVM sąskaitos faktūros, pateikti 3 atliktų darbų aktai Nr. 1 už 2015 m. birželio mėnesį, pasirašyti abiejų įmonių atstovų, tačiau pagal byloje pateiktus kasos pajamų orderio kvitus Nr. 8, 9 Bendrovė už paslaugas nurodo mokėjusi ne sutartyse nurodytais terminais, o 2015 m. rugsėjo 16, spalio 27 d., o už darbus pagal UAB „A1“ 2015-06-01 PVM sąskaitą faktūrą ALO Nr. 023 visiškai neatsiskaitė.

1.2 Darbuotojų paaiškinimai ir kita informacija. UAB „A1“ paslaugų teikimo Bendrovei nepatvirtina ir patys šios įmonės darbuotojai. Iš jų paaiškinimuose nurodytų aplinkybių matyti, jog, nors jie ir buvo įdarbinti UAB „A1“ (laikotarpiu nuo 2015 m. gegužės mėnesio / birželio pradžios), tačiau jie dirbo visai kitoje vietoje (*duomenys neskelbtini*), vykdydami pagalbinus pastatyto namo aplinkos tvarkymo darbus, dirbdami ne pilną darbo dieną (V. K., V. J., A. M., S. J. paaiškinimai). Apklausti asmenys nenurodė, kad būtų atlikę betonavimo darbus objekte, esančiame Kalvarijų g., ar teikę paslaugas UAB „S1“. Minėtų asmenų teigimu, dėl darbo įmonėje jie tarėsi ne su UAB „A1“ direktore L. K., su kuria, pasak Bendrovės direktoriaus, jis derino visus statybos reikalus, kuri organizavo darbus, o su Arūnu ar Andrejumi. Pažymėtina ir tai, kad pati direktorė paaiškino Vilniaus AVMI negalėjo atsakyti į klausimus: kiek UAB „A1“ darbuotojų dirbo objektuose, kieno statybinės medžiagos ir priemonės buvo naudojamos teikiant paslaugas Bendrovei, nenurodydama, kada ir koku adresu šios paslaugos buvo teikiamos, teigdama, kad UAB „S1“ direktorių atvedė R. T., visi darbai buvo kontroliuojami šių asmenų, o paprašyta nurodyti, kokias paslaugas jos vadovaujama įmonė teikė Bendrovei, L. K. paaiškino, kad UAB „S1“ buvo atliekami ne tik PVM sąskaitose faktūrose nurodyti betonavimo bei su betonavimu siejami klojinių montavimo ir demontavimo darbai, bet ir stogo šiltinimo bei kiti statybiniai darbai.

Remiantis aptartų aplinkybių visuma, sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad UAB „A1“ apskaitos dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos nėra įvykusios apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir aplinkybėmis, tai yra minėtas ūkio subjektas neatliko Bendrovei PVM sąskaitose faktūrose nurodytų paslaugų, o UAB „A1“ vardu veikiančių asmenų veiksmai įforminant ūkines operacijas, kurių šis ūkio subjektas neatliko, po atliktų kontrolės veiksmų atliekant formalius šių ūkinių operacijų deklaravimo veiksmus, sudarant prielaidas apskaitos dokumentuose nurodytam paslaugų gavėjui atskaityti pirkimo PVM sumas, vertintini kaip sukčiavimas PVM. Atsakant į Bendrovės skunde išdėstytą poziciją, kad mokesčių administratorius nepagrindė ir neįrodė Bendrovės kontrahento dalyvavimo nusikalstamuose veiksmuose, o pagal viešai skelbiamus duomenis šis ūkio subjektas netgi nėra skolingas mokesčių administratoriui, pažymėtina, kad sukčiavimas PVM nėra siejamas su mokesčio mokėtojo sukčiavimu baudžiamosios teisės požiūriu, nes mokestinėje byloje yra sprendžiamas klausimas ne dėl baudžiamosios atsakomybės taikymo, o dėl PVM mokėjimo. Tokia pat išvada padaryta ir dėl civilinės teisės normų, nuo kurių aiškinimo negali priklausyti teisės į PVM atskaitą įgyvendinimas (LVAT 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015). Todėl skunde nurodytos aplinkybės, kaip ir tai, jog pagal UAB „A1“ deklaruotus duomenis (šios įmonės operatyvaus patikrinimo metu mokesčių administratorius neturėjo galimybės įvertinti įmonės deklaruotų duomenų teisingumo dėl nebendradarbiavimo,

dokumentų neteikimo ir mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdymo) nėra apskaitoma šios įmonės nepriemoka nesudaro pagrindo pripažinti ginčo ūkinių operacijų realiai įvykusiomis apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir aplinkybėmis, taip pat nepaneigia Bendrovės kontrahento (UAB „A1“) sukčiavimo PVM. Taigi konstatuotina, jog Vilniaus AVMI surinko pakankamai įrodymų, jog ginčo ūkinėmis operacijomis buvo sukčiaujama PVM. Pagal MAĮ 67 str. įtvirtintas ir LVAT aiškinamas įrodinėjimo taisyklės mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.), savo poziciją pagrįsdamas konkrečiais duomenimis ir leistiniais įrodymais, o ne vien tik savo nesutikimą išreiškiančiais paaiškinimais, apibendrinto, deklaratyvaus pobūdžio teiginiais; jeigu jis neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (pavyzdžiui, LVAT 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015, 2015-08-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1108-146/2015). Bendrovė, teigdama, jog galimai UAB „A1“ darbus įsigijo iš kitų ūkio subjektų, samdydama darbuotojus pagal darbuotojų nuomos sutartis ar pan., o tai ištirti turėjo būtent mokesčių administratorius, nepaneigė Inspekcijos nustatytų aplinkybių objektyviais ir abejonių nekeliančiais įrodymais, skunde apsiribodama formaliais bendro pobūdžio teiginiais. Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į tai, jog Bendrovė ūkines operacijas su UAB „A1“ grindė šio ūkio subjekto išrašytais dokumentais, todėl kilus abejonėms dėl realaus ūkinės operacijos turinio ir mokesčių administratoriui tai pagrindus pakankamais duomenimis, būtent Bendrovė privalo objektyviais įrodymais pagrįsti realiai įvykusią ūkinę operaciją ir su ja susijusias aplinkybes, įskaitant aplinkybes, kaip jos kontrahentas, pasinaudodamas savo pajėgumais (darbuotojais) ar samdydamas subrangovus, suteikė Bendrovei paslaugas. Nors, remiantis LVAT praktika būtent mokesčių administratoriui tenka pareiga pagrįsti aplinkybes, jog sandoriu, už kurį siekiama atskaityti pirkimo PVM, yra sukčiaujama PVM ir mokesčių mokėtojas dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM (pavyzdžiui, LVAT 2013-02-05 nutartis Nr. A-602-705/2013), tačiau šios pareigos realizavimas negali būti suprantamas ir realizuojamas tokiu būdu, kaip nurodo Bendrovė. Mokesčių administratoriaus pareiga yra atlikti jo kompetencijai priskirtinus veiksmus, vertinti mokesčių mokėtojų ir su jais susijusių asmenų / ūkio subjekto veiksmų teisėtumą, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimu. Tačiau mokesčių administratorius neturi pareigos tikrinti, vertinti ir paneiginti bet kokias mokesčių mokėtojų iškeltas versijas ir aplinkybes, neatitinkančias pačių ūkio subjektų deklaruotos veiklos aplinkybių, pagrįstas išimtinai prielaidomis (ginčo atveju Bendrovės skunde nurodytomis galimos veiklos, samdant kontrahentus, formomis). Tuo labiau, kad, kaip jau aptarta sprendime, pats Bendrovės kontrahentas su mokesčių administratoriumi bendrauti atsisakė, buvusi UAB „A1“ akcininkė R. J. ir direktorė L. K. nieko konkrečiau apie veiklos ir paslaugų teikimo Bendrovei aplinkybes paaiškinti negalėjo, o Bendrovė (pati sandorio dalyvė) laikosi pozicijos, kad ji neturėjo pareigos aiškintis ir domėtis savo kontrahento veikla.

Papildomai paminėtina ir tai, kad Vilniaus AVMI patikrinimo metu detalčiai aptarė UAB „A1“ gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registre nurodytų įmonių (UAB „S2“ ir UAB „E2“), pagal kurių išrašytus apskaitos dokumentus pirminėse PVM deklaracijose įmonė buvo deklaravusi atskaitytinas PVM sumas (patikslinusi PVM registrus UAB „A1“ papildomai įregistravo prekių ir paslaugų įsigijimus iš UAB „E2“ už 110980 ir 23306 Eur PVM, taip pat patikslino PVM deklaracijas, jose deklaruodama papildomai 23482 Eur pardavimo PVM ir 23306 Eur pirkimo PVM) galimybes atlikti UAB „A1“ betonavimo darbus. Vilniaus AVMI nenustatė, kad šios įmonės būtų turėjusios galimybes šioms paslaugoms atlikti: įmonė buvo deklaravę visai kitą veiklos (pavyzdžiui, dažymas, stiklinimas, didmeninė statybinių medžiagų prekyba ir pan.) pobūdį, vienoje iš įmonių dirbo 1 darbuotojas, kuriam nebuvo apskaičiuota darbo užmokesčio, kitoje įmonėje darbuotojų nebuvo, vienas iš nurodytų ūkio subjektų nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, mokesčių administratoriui nepavyko

gauti ir įvertinti šių ūkio subjektų dokumentų, nes buvę šių ūkio subjektų vadovai neperdavė jų bankroto administratoriams. Tokiu būdu, nustačius aplinkybes, jog UAB „A1“ vardu veikiantys asmenys sukčiavo PVM, PVM nemokėjo, išrašinėjo apskaitos dokumentus dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir aplinkybėmis neįvykusioms ūkinėms operacijoms pagrįsti, nagrinėtina, ar ginčo byloje yra surinkta pakankamai duomenų, jog Bendrovė žinojo / galėjo žinoti, kad dalyvauja į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje.

Dėl Bendrovės sąžiningumo. Pasisakant dėl PVM direktyvoje ir ESTT praktikoje įtvirtintų ir veikiančių principų, paminėtina, kad ši sistema pirmiausia paremta PVM neutralumo principu, kuris įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas yra visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM; šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Sąžiningumo principas PVM sistemoje veikia tokiu būdu, kad dėl jo vienu atveju apmokestinamajam asmeniui gali būti neleista pasinaudoti PVM sistemos suteikiamomis teisėmis (teise į atskaitą, teise būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje, teise į PVM grąžinimą), jeigu jis šiomis teisėmis remiasi sukčiaudamas ir piknaudžiadamas, tai yra taikoma ir apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoriu, kuriuo grindžiama atitinkama teisė, buvo sukčiaujama PVM srityje, naudojant tiekimų grandinę, ir tokiu atveju nebus pažeistas mokesčio neutralumo principas (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 43-44, 46, 48, 62 p.). Priešingu atveju šio principo taikymas susijęs su tuo, kad mokėtojo mokesstinė našta negali būti apsunkinta neleidžiant jam atskaityti pirkimo PVM sumų ar būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje tuo atveju, jeigu sandorių grandinė, kurioje jis dalyvauja yra įtraukta į PVM sukčiavimą, bet apmokestinamasis asmuo įrodo, kad nežinojo / negalėjo žinoti, kad jo kontrahentas sukčiauja. Šis principas ir jo doktrina nėra tiesiogiai įtvirtinti PVMĮ, sąžiningumo doktrina yra plėtojama ESTT praktikoje, jos nuostatas aiškina ir taiko konkrečiose bylose LVAT. Pažymėtina, kad LVAT yra pasisakęs, jog sąžiningumo doktrina taikoma PVM atskaitos byloje (2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015), ši doktrina taikytina teisei nemokėti PVM, vykdant tiekimus Bendrijos viduje, teisei į PVM grąžinimą (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 44, 45, 46 p.). 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 p.).* Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <.....> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad *jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumo* (ten pat, 47 p.)

Kaip jau aptarta anksčiau, Bendrovė yra statybine veikla, kuri yra teisiškai reglamentuota, užsiimantis ūkio subjektas, ji yra savo veiklos profesionalė, turinti atitinkamos

veiklos sertifikata, todėl Bendrovei yra žinoma, kad rangovo funkcijas atliekantis asmuo, už atitinkamus statybinius darbus arba trečiojo asmens (kurį jis samdo) atliktus darbus, yra atsakingas užsakovui, garantuodamas atliktų darbų kokybę, atitikimą techniniams reikalavimams, suteikdamas užsakovui atliktų darbų garantiją ir pan.

Iš byloje pateiktos sutarties su UAB „B1“ nuostatų matyti, jog pagal sutarties 2.4–2.5 punktus Rangovas (Bendrovė) garantavo ir pareiškė, kad sutarčiai vykdyti turi atitinkamą atestatą, taip pat atestuotą darbų vykdytoją, kuris bus atsakingas už darbų vykdymą; šalys garantavo, kad turi finansinių ir tinkamos kvalifikacijos žmogiškųjų išteklių (*įskaitant ir Rangovo samdytus trečiuosius asmenis*) bei pakankamos patirties šiai sutarčiai vykdyti. Sutartyje taip pat numatyta, kad betoną, transportą su siurbliu pristatymui į objektą, armatūrą, armatūros karkasus, transportą armatūros pristatymui į objektą Bendrovė perka iš Užsakovo pagal Užsakovo išrašomas PVM sąskaitas faktūras, kaip tai numatyta Sutarties 6.5.3 punkte (pagal sutarties nuostatas Bendrovė yra atsakinga už medžiagų tikslinį, ekonomišką ir projektą atitinkantį panaudojimą, o, esant nustatytam nepagrįstam betono kiekio, armatūros kiekio ir kitų medžiagų viršijimui, ji privalo savo sąskaita padengti šias papildomas išlaidas). Šalių atsiskaitymas yra numatytas sutarties 5.5.1–5.5.3 punktuose, tai yra numatyta, kad pirmiausia yra daromos užskaitos, tai yra po darbų atlikimo užsakovas užskaito Rangovo mokėtiną sumą už betoną, betono siurblių nuomą ir transportavimą, armatūrą, armatūros karkasus (5.5.1 punktas); nuo kiekvieno darbų priėmimo–perdavimo akto sumos (išskyrus betono, armatūros, armatūros karkasų ir pan. vertę) užsakovas sulaiko 10 proc. Rangovui (Bendrovei) mokėtiną sumą, kuriai sudaromas trišalis užskaitos aktas, kaip tai numatyta 5.5.3 punkte, jeigu nėra nustatoma darbų trūkumų (5.5.2 punktas). Darbų kaina, atskaičius aptartą užskaitymą už medžiagas, paslaugas (5.5.1 punktas), sutarties 5.2 punkte aptartą 3 proc. mokamą genrangovo mokesį, 10 procentų sulaikymo sumą, yra sumokama pasirašant trišalius užskaitos aktus tarp Rangovo, Užsakovo ir UAB „N1“ (Statytojas), užskaitant šią dalį kaip Rangovo mokėjimą pagal preliminariąją buto pirkimo–pardavimo sutartį. Iš Sutarties 6.5 punkte nurodytų nuostatų matyti, kad Bendrovė (kaip Rangovas) buvo prisiėmusi visą eilę įsipareigojimų, susijusių su darbų vykdymu, darbų organizavimo procesu, taip pat vykdyti darbus laikantis visų statybos, darbo saugos ir aplinkos apsaugos veiklą ir procesą reguliuojančių teisės aktų reikalavimų, užtikrinti higieną, saugą darbe, statybos aikštelėje ir pan. Sutarties 6.5.10 punkte nustatyta, kad *Bendrovė yra įsipareigojusi be Užsakovo sutikimo neperleisti sulygtų vykdyti darbų kitiems subrangovams, išskyrus sąlygą, kai už perleistų teisių ir pareigų dalį garantuos dėl tinkamo prievolių vykdymo užsakovu, kaip numatyta sutarties 7 punkte* (šiam punkte Bendrovė garantavo: kokybišką ir tinkamą sutartimi sulygtų darbų atlikimą; darbų atitikimą projektui, normatyvinių aktų reikalavimams; suteikiamą 5 metų garantiją atliktiems darbams, paslėptiems elementams 10 metų garantiją ir t. t.).

Aptartų aplinkybių visuma rodo, kad Bendrovė pagal savo deklaruotos statybinės veiklos ir sutarties su UAB „B1“ prisiimtus įsipareigojimus, samdydama subrangovą pagal sutartį sulygtiems darbams atlikti, yra atsakinga už jo darbų atlikimą, tinkamą darbų organizavimą, objekte naudojamų medžiagų, įrengimų panaudojimą pagal paskirtį, darbų saugą ir higieną (paminėtina ir tai, kad sutartyje buvo netgi nustatyta rangovo (Bendrovės) pareiga nušalinti jo darbuotoją, jam esant apsvaigusiam nuo narkotinių medžiagų, alkoholio, o už kiekvieną tokio pažeidimo atvejį numatyta skirti 550 Eur baudą). Todėl Bendrovės pareiga domėtis kontrahento veiklos aplinkybėmis, pagal sudarytas sutartis vykdomu darbų procesu, išplaukia tiek iš statybinės veiklos specifikos, tiek iš sutarties su užsakovu nuostatų, nes nuo subrangovo veiklos priklauso pačiai Bendrovei mokamas atlygis, taikytinos išskaitos (pavyzdžiui, baudos), ji prisiima garantijas už šio subjekto atliktą darbą. Atsižvelgiant į tai, Bendrovės skundo teiginiai, kad ji neprivalėjo domėtis savo deklaruoto kontrahento, iš kurio įsigytas paslaugas ji ketino parduoti užsakovui, veikla, atliekamais darbais, vykdyti šių darbų kontrolę, yra nepagrįsti. Bendrovės pozicija dėl tokios pareigos nebuvimo vertintina kaip neteisinga, o Bendrovės direktoriaus nurodomi veiksmai prieš sutarties sudarymą su šiuo ūkio

subjektu, neatitinka rūpestingo ūkio subjekto ir protingo rūpestingumo kriterijų. Iš Bendrovės direktoriaus A. S. 2016-09-12 Vilniaus AVMI pateiktų atsakymų nustatyta, kad A. S. UAB „A1“ veikla nesidomėjęs, nes įmonę jam rekomendavo pažįstami, nesilankė nei šios įmonės buveinėje, nei veiklos objektuose, nes tai nebuvo būtina, o L. K. (direktorės) duomenis patikrino VĮ Registrų centro bazėje, visi derinimo darbai, sutarties sudarymas ir pasirašymas vyko objekte Kalvarijų g. Įvertinus šią informaciją ir atsakant į Bendrovės skundo motyvus, sutiktina, kad civilinės teisės normos ir šiuose santykiuose taikytinas dispozityviškumo principas nenumato pareigos sutartis sudaryti konkrečiai numatytose vietose (jos gali būti sudaromos bet kur), taip pat sutarčių dalyviai sutartyse įprastai deklaruoja tam tikras aplinkybes (*turimą kvalifikaciją, leidimus, sertifikatus*), jų sutartyse nekonkretizuodami, tačiau įprastai sutarties šalys atsiradus poreikiui, gali pagrįsti turimą kvalifikaciją, turimus sertifikatus, leidimus ir pan. Ginčo atveju, nors sutartyse ir yra rangovo (paminėtina, kad sutartyse rangovu yra nurodyta Bendrovė) pareiškimas (sutarties 1 p. a, b, c dalys) apie turimą kvalifikaciją, kompetenciją, leidimus ir pan., tačiau toks aplinkybių deklaravimas yra formalus, nes šios nuostatos nėra pagrįstos dokumentais ar kita informacija, o pats direktorius A. S. nurodė, kad jis nesilankė nei UAB „A1“ buveinėje, nei objektuose (2016-09-12 atsakymai, 3 punktas). Nors Bendrovės direktorius posėdžio metu nurodė, kad pasitikėjo savo pažįstamų tvirtinimu apie gerą šios įmonės darbų kokybę, tačiau posėdžio Komisijoje negalėjo nurodyti šį ūkio subjektą rekomendavusio asmens, įvardydamas jį Arūnu, ūkio subjekto, kuriame jis dirbo. Todėl Bendrovės nurodomas toks galimos rizikos valdymo faktorius kaip pažįstamo rekomendacija, negali būti pripažintas pateisinamu, pagrįstu, protingu. Taip pat ir Bendrovės direktoriaus posėdžio metu nurodyta pozicija dėl jo lankymosi UAB „A1“ objekte, *duomenys neskelbtini* (kuri prieštarauja patikrinimo metu teiktam paaiškinimui), vertintina kritiškai, kaip gynybinė pozicija, atsiradusi po patikrinimo akte aptartų UAB „A1“ darbuotojų paaiškinimų apie jų veiklos *vietą*, nesudaranti pagrindo ja pasitikėti, nes darbuotojų teigimu, jie dirbo pagalbiniais aplinkos tvarkymo darbus, todėl net ir susipažinimas su tokio pobūdžio atliktais darbais, jų pobūdis negali patvirtinti geros kvalifikacijos, patirties atliekant betonavimo darbus.

LVAT praktikoje nesidomėjimas kontrahento veikla, su prekių teikimu susijusiomis aplinkybėmis, negalėjimas nieko konkretaus paaiškinti apie savo kontrahentus ir jų pradinį pasiūlymą įsigyti prekes ir pan., vertinamas kaip neatitinkantis rūpestingo bei apdairaus verslo subjekto kriterijų (2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015). Todėl Bendrovės, kuri pagal sutartį su užsakovu yra prisiėmusi atitinkamas pareigas ir atsakomybę, elgesys su kontrahentu UAB „A1“ negali būti vertinamas kaip atsakingas, rūpestingas, protingas. Papildomai pažymėtina ir tai, kad laikotarpiu iki 2015-06-02 UAB „A1“ direktore buvusi L. K. , teikdama paaiškinimą apie paslaugas UAB „S1“, nurodė, kad R. T. (kuris pagal mokesčių administratoriaus duomenis nuo 2015-05-26 yra šios įmonės akcininkas) atsivedė Bendrovės direktorių, viskas, pasak L. K. , buvo tvarkoma šių asmenų. Bendrovės direktorius A. S. taip pat posėdžio Komisijoje metu nurodė, kad jis pažįsta laikotarpiu nuo 2014-05-05 iki 2015-05-26 UAB „A1“ akcininke buvusią R. J. (A. S. teigimu, ji dirbo buhalterė jo įmonėje UAB „P1“). Minėtą informaciją patvirtina ir 2016-04-25 Vilniaus AVMI mokestinio tyrimo ataskaitoje Nr. (4.65)FR0686-931 esanti informacija apie keturias įmones, kuriose akcininku arba vadovu buvo Bendrovės direktorius, visos įmonės įtrauktos į *MOKSI* duomenų bazę dėl verslo perkėlimo, susidariusios mokesstinės nepriemokos. Informacijoje nurodyta, jog UAB „P1“ direktoriumi buvo A. S. , buhalterė – R. J. . Inspekcija papildomai pateikė Komisijai informaciją, kad A. S. ir R. J. Inspekcijos 2017-01-25 rašte Nr. (24.10-31-5)-R-499 nurodytais laikotarpiais turėjo darbinis santykius su tais pačiais ūkio subjektais: UAB „E1“, UAB „T1“, UAB „L1“, UAB „P1“ (3 iš šių įmonių yra minimos ir aptartoje mokesstinio tyrimo ataskaitoje). Be to, pasak Inspekcijos, mokesčių apskaitos informacinės sistemos (*MAIS*) duomenimis, UAB „P1“ ir R. J. adresas yra tas pats. Aptartos faktinės aplinkybės ir L. K. parodymai (iš kurių turinio matyti, kad jos vaidmuo nurodytose ūkinėse operacijose, skirtingai nei tvirtina direktorius A. S. , buvo tik formalus) patvirtina, jog A. S. buvo

pažįstamas tiek su būsimu akcininku R. T. , tiek su akcininke R. J. , kas leidžia daryti išvadą, kad Bendrovės direktorius žinojo arba galėjo žinoti nurodomo savo kontrahento UAB „A1“ veiklos pobūdį, o dokumentai, kuriais buvo grindžiami sutartiniai santykiai, įvykusios ūkinės operacijos, įvertinus jų pobūdį ir tai, kad pats Bendrovės atstovas konkrečių paslaugų teikimo aplinkybių paaiškinti negalėjo, motyvuodamas pareigos domėtis savo kontrahento (subrangovo) veikla nebuvimu, buvo įforminami formaliai. Komisijos vertinimu, Bendrovė žinojo arba galėjo žinoti, jog įforminant dokumentus UAB „A1“ vardu, yra sukčiaujama PVM, todėl Bendrovei, kaip PVM sukčiavime dalyvaujančiam asmeniui, pagrįstai atsisakyta leisti atskaityti pirkimo PVM sumas pagal UAB „A1“ vardu išrašytus dokumentus.

Dėl paskirtos baudos. Bendrovė nesutinka su paskirtos baudos dydžiu, motyvuodama tuo, jog yra baudžiama 30 proc. dydžio bauda, nes teikia skundą ir gina savo teises. Atsakydama į šį Bendrovės motyvą, Komisija pažymi, kad įvertinus norminius aktus, reglamentuojančius baudos skyrimą po atlikto mokesčio patikrinimo, pažymėtina, jog baudos skyrimas nepriklauso nuo to, ar mokesčių mokėtojas teikia skundą ar ne, tačiau aplinkybė, kai mokėtojas pripažįsta padaręs pažeidimą, yra vertinama kaip baudos dydį mažinanti aplinkybė. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 „Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 84 punkte nustatyta, kad patikrinimo akte delspinigiai ir baudos dydis neapskaičiuojami, tik nurodoma, kad vadovaujantis MAĮ 96–98 ir 139 straipsniais, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, mokėtojui gali būti skiriama nuo 10 iki 50 proc. nustatytos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda bei apskaičiuojami delspinigiai. Be to, patikrinimo akto nustatomojoje dalyje (jei tai nenurodyta patikrinimo akto tiriamojame dalyje) turi būti nurodomos aplinkybės, galinčios turėti įtakos baudos dydžiui: nustatytų pažeidimų pobūdis, mokėtojo geranoriškas bendradarbiavimas mokesčio patikrinimo metu, mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimas ir kitos aplinkybės. MAĮ 128 str. nustatyta, jog patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu, o patikrinimo aktu įforminti mokesčio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba pažyma. MAĮ 132 str. 3 dalyje nustatyta, jog sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodoma konkreti papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų suma (taip pat Taisyklių 128 p.). MAĮ 139 str. 1 dalyje nustatyta, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Dėl ginčo baudų dydžio skundžiamame sprendime nurodyta, kad Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad mokėtoja padaryto pažeidimo nepripažino, Inspekcija neturėjo pagrindo šią aplinkybę pripažinti kaip dar vieną baudos dydį mažinančią aplinkybę, todėl skyrė PVM baudos vidurkį. Komisija nagrinėjamu atveju sutinka su Bendrovei paskirtos 30 proc. (vidutinės) PVM baudos dydžiu, nes byloje nustatyta, jog Bendrovė, siekdama nesąžiningai pasinaudoti teise į PVM atskaitą, žinodama ir galėdama žinoti apie savo kontrahento veiklos pobūdį, dalyvavo į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje, todėl Komisija nemato pagrindo Bendrovei skirti mažesnę nei vidurkis PVM baudą.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-11-28 sprendimą Nr. (21.63-32) FR0682-672 dėl 2016-10-18 patikrinimo akto Nr. (4.65) FR0680-644 tvirtinimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokesčių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti

Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami 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 Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene