



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL RESTRUKTŪRIZUOJAMOS UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „ROKIŠKIO  
ALIEJINĖ“ SKUNDO**

2019 m. rugsėjo 9 d. Nr. S-111 (7-84/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininką Vilmos Vildžiūnaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), išnagrino restruktūrizuojamos uždarnosios bendrovės „Rokiškio aliejinė“ (toliau – Bendrovė, Pareiškėjas) 2019-07-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2019-06-14 sprendimo Nr. 69-63 (toliau – Sprendimas). Bendrovės atstovai advokatas V. C. ir Bendrovės direktorius A. B., Atsakovo atstovas T. V. 2019-08-13 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo panaikinti Sprendimą, kuriuo buvo patvirtintas Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2019-03-22 sprendimas Nr. (36.9)-FR0682-83 ir jo nurodymai Bendrovei sumokėti į biudžetą 23643,90 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 707,31 Eur PVM delspinigius, 7093 Eur PVM baudą.

*I. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius neįrodė, kad Bendrovė žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoriai su UAB "J1" susiję su PVM sukčiavimu.*

Skunde, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika, pažymima, kad būtent mokesčių administratorius, nesuteikdamas Pareiškėjui teisės į PVM atskaitą, privalo objektyviais įrodymais pagrįsti, kad Bendrovė žinojo, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Bendrovė, siekdama pasinaudoti teise į PVM atskaitą, neturi pareigos įrodinėti savo sąžiningumo. Bendrovės teigimu, Inspekcija neįrodė ir to, jog UAB "J1" sukčiavo PVM srityje.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nurodė vien tik deklaratyvius teiginius, kad UAB "J1" nėra pateikusi PVM deklaracijų už tikrąją laikotarpį ir nėra sumokėjusi PVM, tačiau kartu su patikrinimo aktu nepateikė nei vieno objektyvaus įrodymo, kuris pagrįstų šias aplinkybes. Teismų praktikoje yra išaiškinta, kad vien PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas pats savaime negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. PVM nesumokėjimas nėra tapatus PVM sukčiavimui. PVM nesumokėjimą gali lemti ir kitos prekių tiekėjo finansinės aplinkybės. Jeigu UAB "J1" nedeklaravo pajamų ir nesumokėjo PVM, tokiu atveju UAB "J1" turėtų būti nubausta pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 219 ir 220 straipsnius, kurie numato baudžiamąją atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą ir neteisingų duomenų apie pajamas deklaravimą. Byloje duomenų apie tai nėra.

Sprendime konstatuota, kad UAB "J1" aliejų pardavė Bendrovei už mažesnę kainą nei ji pirko iš LPKS „LATRAPs“, todėl UAB "J1" veikė kaip „dingęs prekeivis“ ir neketino mokėti PVM į Lietuvos biudžetą. Tačiau byloje nėra nei vieno įrodymų, kuris patvirtintų šias aplinkybes.

Bendrovė pažymi, kad prekių įsigijimai iš UAB "J1" yra realūs ir nėra susiję su išankstiniu tikslu nesumokėti PVM.

Pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-235/2014, 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015), asmens žinojimą arba turėjimą žinoti, kad įsigyjant prekes dalyvaujama sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, galima konstatuoti tik: (i) objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; (ii) sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; (iii) pirkėjo ir pardavėjo veiksmus; (iv) turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; (v) atsiskaitymo už sandorius formas; (vi) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; (vii) teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. Bendrovės skunde pateikiami trumpi paaiškinimai dėl visų išvardintų kriterijų.

Pirma, Bendrovė yra viena didžiausių rapsų aliejaus gamintojų Lietuvoje, kuri yra puikiai žinoma visose Baltijos šalyse. Nieko keisto, kad tokia Bendrovė sulaukia iš įvairių prekių tiekėjų daugybės pasiūlymų įsigyti prekių, susijusių su jos ūkine veikla. Kaip ir buvo minėta mokesčio patikrinimo metu, 2016 m. pabaigoje UAB "J1" direktorius T. S. kreipėsi į Bendrovę su pasiūlymu įsigyti rapsų, tačiau tuo metu nebuvo susitarta dėl prekių kainos ir atsiskaitymo sąlygų. 2017 m. gegužės mėn. tas pats UAB "J1" atstovas pasiūlė pirkti rapsų aliejų. Kadangi rapsų aliejaus kaina, kokybė ir atsiskaitymo sąlygos buvo priimtinos, Bendrovė sutiko pirkti rapsų aliejų bei šį sandorį įformino rašytine sutartimi. Tai nebuvo didelės apimties sandoris, lyginant su įprasta Bendrovės apyvarta. Pagal sutartį, UAB "J1" įsipareigojo pristatyti prekes Bendrovės buveinės adresu, todėl Bendrovei buvo neaktuali UAB "J1" veiklos vykdymo vieta. UAB "J1" šią sutartį tinkamai vykdė ir išrašė PVM sąskaitas faktūras su standartiniu PVM tarifu. Visų šių sandorių turinys atitiko ūkinių operacijų bei kitų apskaitos dokumentų formas. Mokesčių administratorius nekvėstionuoja šių sandorių turinio atitikties formai.

Tuo atveju, kai tarp šalių sudarytų sandorių turinys atitinka formą, tai yra vienas iš papildomų motyvų pripažinti, kad sandorių šalys veikė sąžiningai. Nagrinėjamu atveju Bendrovė siekė įsigyti bei realiai įsigijo rapsų aliejų, kurį vėliau realizavo savo veikoje, todėl tai sudaro papildomą pagrindą teigti, kad Bendrovė veikė sąžiningai, nes sandorių turinys atitiko formalias ūkinių operacijų išraiškas.

Antra, Bendrovę sudaryti sandorį su UAB "J1" paskatino patraukli, tačiau protinga ir rinkos kainas atitinkanti rapsų aliejaus pardavimo kaina – 750 Eur/t. Bendrovė, įsigijusi rapsų aliejų iš UAB "J1" už 750 Eur/t, jį pardavė šiek tiek brangiau UAB "F1" t. y. už 765 Eur/t. Taigi, Bendrovė, sudarydama sandorį su UAB "I1" siekė ekonominės naudos ir šis sandoris buvo pelningas Bendrovei.

Trečia, Bendrovė, prieš sudarydama sandorį su UAB "I1" ne tik patikrino viešą informaciją apie šią bendrovę, bet to paties paprašė ir Panevėžio AVMI vyr. specialistės, kuri tuo metu atliko kitą Bendrovės mokesčio patikrinimą. Panevėžio AVMI vyr. specialistė žodžiu patvirtino, kad UAB "J1" tinkamai vykdo savo mokesčio pareigas, todėl tai suteikė Bendrovei daugiau pasitikėjimo sudaryti sandorį su UAB "I1"

Ketvirta, visi prekių tiekimai tarp Bendrovės ir UAB "J1" vyko sklandžiai. UAB "J1" patiekė būtent tokios kokybės rapsų aliejų, kuris buvo nurodytas sutartyje, todėl Bendrovė tinkamai atsiskaitė su UAB "J1" bei kartu sumokėjo pirkimo PVM.

Penkta, Bendrovė visas UAB "J1" išrašytas PVM sąskaitas faktūras apmokėjo banko pavedimais. Banko pavedimais apmokėtos PVM sąskaitos faktūros yra vienas iš kriterijų, kuris suponuoja sandorių šalių sąžiningumą, kadangi tokiu būdu nėra siekiama nuo valstybės institucijų nuslėpti gautas pajamas ar pinigų šaltinį. Pavedimai buvo atliekami tik prekių pristatymo į Bendrovės veiklos vykdymo vietą.

Šešta, LVAT laikosi pozicijos, jog ta aplinkybė, kad sandoriai tarp šalių buvo realūs, yra papildomas pagrindas teigti, kad prekių įsigijimas veikė sąžiningai (2015-01-19 nutartis adm. byloje

Nr. A-501-442/2015, 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1434/2014). Šiuo atveju mokesčių administratorius pats nustatė, jog Bendrovė realiai įsigijo rapsų aliejų iš UAB "I1" t. y. pripažino, kad prekių įsigijimas buvo realus, nes tuo pačiu nurodė, jog Bendrovė vėliau tą patį rapsų aliejų su nedidele pridėtine verte pardavė UAB "F1"

Septinta, Bendrovė ir UAB "J1" buvo visiškai nesusijusios nei teisiniais, nei ekonominiais, nei asmeniniais ryšiais, kas galėtų sudaryti pagrindą abejoti Bendrovės teise į PVM atskaitą.

Remiantis išdėstytu, skunde prieita išvados, kad Bendrovė nežinojo ir net negalėjo žinoti, jog dalyvauja galimame PVM sukčiavime.

## *II. Inspekcijos sprendimo argumentai dėl Bendrovės nesąžiningumo yra nepagrįsti.*

Bendrovė teigia, tinkamai išsiaiškinusi UAB "J1" atstovus ir jų vykdomą veiklą. Bendrovė, prieš sudarydama sutartį su UAB "I1" ne tik pasidomėjo, kas yra jos atstovai, tačiau taip pat patikrino, kad UAB "J1" nėra naujai įsteigta bendrovė, registru centrai laiku teikė finansinės atskaitomybės dokumentus, o PVM mokėtoju buvo įregistruota prieš daugiau kaip 2 metus. Bendrovei nebuvo aktualu, ar UAB "J1" turėjo sandėlius, nes sutartyje buvo susitarta, kad pardavėjas privalo pristatyti prekes Bendrovės buveinės adresu, o pirkėjas privalo atsiskaityti tik po prekių pristatymo ir prekių kokybės patikrinimo. Be to, kaip minėta, Panevėžio AVMI vyr. specialistė žodžiu patvirtino, kad UAB "J1" nekelia jokių įtarimų ir tinkamai vykdo savo mokestinius įsipareigojimus.

Skunde pažymima, kad 2019 m. gegužės 22 d. ESTT Generalinio advokato T. H. išvadoje, priimtoje byloje Nr. C-329/18, yra nurodyta, kad kai pardavėjas pristato prekes į sutartyje nurodytą prekių tiekimo vietą, tokiu atveju iš apmokestinamojo asmens negalima reikalauti įsitikinti kitų sandorio šalių pajėgumu tiekti prekes.

LVAT yra išaiškinęs, kad vien tai, jog mokesčių mokėtojas tinkamai nepasidomėjo apie savo kontrahentus, negali būti pagrindas pripažinti, kad jis žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja PVM sukčiavime. Anot LVAT, tam reikia objektyvių įrodymų (2012-07-25 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-365/2012).

Bendrovės teigimu, rapsų aliejaus kokybės sertifikatai negali paneigti realaus prekių tiekimo ir Bendrovės (ne)sąžiningumo. Sutarties, sudarytos tarp Bendrovės ir UAB "I1" 2.1 punktą numatė, kad tiekiamos prekės kokybė turi atitikti kokybinius parodymus nurodytus prekės kokybės sertifikate: rūgščių skaičius < 4,0 mg KOH/g; vandens kiekis < 0,1 proc.; fosforas < 30 ppm; netirpiosios priemaišos < 0,1 proc. Sutartyje nebuvo susitarta, kad prekės būtinai turi būti tam tikro gamintojo. Bendrovei buvo svarbi tik pristatytų prekių atitikti kokybės rodikliams, nurodytiems kokybės sertifikate.

Skunde pabrėžiama, kad Sprendime nepagrįstai nurodyta, jog Bendrovė žinojo, kad tikrasis aliejaus gamintojas yra SIA „LATRAPŠ“. Mokestinio patikrinimo metu Bendrovės vadovas nurodė, kad tik vėliau paaiškėjo, jog UAB "J1" pirminis gamintojas galimai buvo SIA „LATRAPŠ“. Šias aplinkybes Bendrovės vadovas sužinojo iš vežėjų, kurie gabeno UAB "J1" rapsų aliejų. Bendrovės vadovas nenurodė, kad šios aplinkybės jam buvo žinomos dar prieš sudarant sandorį su UAB "I1" todėl mokesčių administratorius nepagrįstai iškraipo faktus. Bendrovei buvo aktualūs tik rapsų aliejaus kokybės parametrai, o ne jo kilmė, nes Bendrovė rapsų aliejų, gautą iš UAB "I1" supylė į savo turimas cisternas, kuriose rapsų aliejus susimaišė su Bendrovės gaminamu rapsų aliejumi.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos išvada, kad UAB "J1" kokybės sertifikate nurodė esanti rapsų aliejaus gamintojas (angl. *producer*). Bendrovė pažymi, kad jos versle angliška sąvoka „producer“ yra suprantama ne tik, kaip gamintojas, bet ir kaip tiekėjas. Šias aplinkybes patvirtina prie patikrinimo akto pridėti Bendrovės kokybės sertifikatai, kuriuose nurodyta, kad „tiekėjas / producer“ yra Bendrovė.

Be to, ESTT Generalinio advokato išvadoje yra nurodyta, jog net jeigu nėra aiški prekių kilmė, svarbiausia tokio pobūdžio bylose yra nustatyti, kad prekės buvo realiai pristatytos ir buvo geros kokybės (2019-05-22 Generalinio advokato T. H. išvada SIA *Altic* byloje Nr. C-329/18, 24 punktą).

Skunde teigiama, jog nepagrįstai akcentuojamos aplinkybės dėl sutartyje nurodyto UAB "J1" telefono numerio. Šios aplinkybės visiškai nėra susijusios su prekių tiekimu ar Bendrovės

nesąžiningumu. Bendrovė pabrėžia, kad sutartyje buvo nurodyti oficialūs šalių rekvizitai. Be to, tas pats UAB "J1" telefono numeris buvo nurodytas ir Inspekcijos sistemoje.

Bendrovė nesutinka ir su Inspekcijos išvadomis dėl CMR 'ų netikslumų. Bendrovės teigimu, tai nepaneigia realaus prekių tiekimo. Buvo susitarta, kad UAB "J1" įsipareigoja pristatyti prekes Bendrovės buveinės adresu. Sutartyje nebuvo nurodyta, iš kur prekės turi būti gabenamos ir kokia turėtų būti prekių kilmė. Bendrovė po prekių tiekimo detalai neanalizavo CMR važtaraščių duomenų, nes, kaip suprato iš UAB "J1" išrašytų PVM sąskaitų faktūrų su standartiniu PVM tarifu, galutinis prekių tiekimas įvyko Lietuvos teritorijoje. Tai nebuvo prekių tiekimas iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės, kuris būtų buvęs su nuliniu PVM tarifu, todėl Bendrovė neturėjo pareigos detalai analizuoti važtaraščių.

Visi atsiskaitymai už prekes atlikti į UAB "J1" nurodytas banko sąskaitas, todėl Bendrovei nekilo jokių įtarimų, kad UAB "J1" nurodyta banko sąskaita galėtų priklausyti kitam juridiniam asmeniui.

Bendrovė taip pat pabrėžia, kad rapsų aliejus buvo įsigytas už rinkos kainą.

Pirma, mokesčių administratorius nepateikė jokių įrodymų, kad UAB "J1" įsigijo rapsų aliejų iš LPKS „LATRAPs" už 812 Eur/t. Nesant jokių įrodymų, tokie mokesčių administratoriaus deklaratyvūs teiginiai yra visiškai nepagrįsti.

Antra, Bendrovė neturėjo nei pareigos, nei teisės domėtis, iš kokio tiekėjo ir už kokią sumą UAB "J1" įsigydavo rapsų aliejų. Tai yra komercinė paslaptis.

Trečia, Sprendime pripažįstama, kad tuo metu rapsų aliejaus rinkos kaina buvo 745-771 Eur/t, todėl Bendrovei negalėjo kilti jokių įtarimų dėl galimos UAB "J1" neteisėtos veiklos, nes Bendrovė iš UAB "J1" pirko rapsų aliejų už rinkos kainą.

Ketvirta, Sprendime nurodytos aplinkybės, kad 2016 m. pradžioje Bendrovė pati vykdė prekių įsigijimą iš LPKS „LATRAPs“, todėl turėjo žinoti, už kokią kainą LPKS „LATRAPs“ pardavinės rapsų aliejų 2017 m. gegužės mėn., yra visiškai nepagrįstos, nes Bendrovė niekaip negalėjo žinoti, kam ir už kokią kainą LPKS „LATRAPs“ parduos aliejų praėjus daugiau nei metams.

### *III. ESTT išaiškinimai, patvirtinantys ginčijamo sprendimo nepagrįstumą.*

Šiuo metu Europos Sąjungos Teisingumo Teisme yra nagrinėjama *SIA Altic* byla (C-329/18), kurioje Latvijos bendrovė *SIA Altic* pirko rapsų sėklų iš kitų Latvijoje registruotų bendrovių. Šioje byloje prekių tiekimai realiai buvo įvykdyti, nors nebuvo nustatyta prekių kilmė, o prekių tiekėjai buvo Latvijoje registruotos fiktyvios įmonės. Latvijos mokesčių administratorius siekė pripažinti, kad *SIA Altic* žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja PVM sukčiavime, tačiau Latvijos Respublikos teismai šiuos sprendimus panaikino, motyvuojant tuo, kad šiuo atveju dėl sandorio pobūdžio nereikėjo įsitikinti kitų sandorio šalių pajėgumu tiekti prekes, nes pardavėjas pristatė prekes į sutartyje nurodytą prekių tiekimo vietą. Taip pat, Latvijos Respublikos teismai nusprendė, jog mokesčių administratorius nenurodė, kokius konkrečius teisės aktuose numatytus veiksmus pareiškėja turėjo atlikti ir ko ji nepadarė, kad įsitikintų kitų sandorio šalių pajėgumu tiekti prekes.

Latvijos mokesčių administratorius apskundė teismų sprendimus Latvijos Aukščiausiam Teismui, kuris *SIA Altic* byloje nusprendė kreiptis į ESTT dėl prejudicinio sprendimo. 2019 m. gegužės 22 d. Generalinis advokatas T. H. šioje byloje priėmė išvadą, kurioje nurodyta, kad:

1) Mokesčių administratorius paprastai negali reikalauti iš apmokestinamojo asmens užtikrinti, kad sąskaitą faktūrą už nagrinėjamas prekes ir paslaugas išrašantis asmuo vykdytų savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM ir turėti tai patvirtinančius dokumentus. Mokesčių administratorius negali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo pateiktų dokumentus, patvirtinančius, kad tiekėjas įvykdė pagal Sąjungos teisę jam tenkančius sektorinius įpareigojimus;

2) Galima neatitiktis sektoriniams reikalavimams negali būti automatiškai prilyginta išvadai, kad apmokestinamasis asmuo turėjo žinoti, kad sandoris buvo susijęs su sukčiavimu PVM;

3) Reikiamas rūpestingumo lygis priklauso nuo aplinkybių. Konkrečios faktinės aplinkybės gali būti tokios, kad iš apmokestinamojo asmens būtų reikalaujama didelio rūpestingumo (pavyzdžiui, atsižvelgiant į prekių vertę įsigijimo metu);

ESTT jurisprudencijoje, susijusioje su rūpestingumo lygiu, taip pat aiškiai nustatyta, kad net jei yra pažeidimų požymių, mokesčių administratorius paprastai negali reikalauti, kad apmokestinamieji asmenys tikrintų, ar sąskaitą faktūrą išrašantys asmenys turi atitinkamas prekes ar gali jas pristatyti, taip pat vykdo savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM, kad įsitikintų, ar nedaroma pažeidimų, ir ar turi tai patvirtinančius dokumentus.

Minėtoje Generalinio advokato išvadoje yra pateikti nagrinėjamai bylai aktualūs išaiškinimai. Vien tai, kad UAB "J1" galimai nesilaikė sektorinių reikalavimų, t. y. nepateikė tinkamai užpildytų prekių kokybės sertifikatų ar CMR važtaraščių, negali būti laikomas lemiamu veiksmu konstatuoti Bendrovės nesąžiningumą, juolab, kad prekių tiekimas realiai įvyko ir prekių kokybė atitiko sutartyje numatytus reikalavimus. Be to, Sprendime teigiama, kad Bendrovė turėjo pasidomėti, ar UAB "J1" tinkamai vykdo savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM, tačiau Generalinio advokato išvadoje nurodyta, kad tokiose situacijose Bendrovė neturi pareigos prieš sudarant sandorį reikalauti informacijos apie kontrahento mokamus mokesčius.

#### *IV. Dėl PVM baudos*

Bendrovė nesutinka su paskirta 30 proc. dydžio PVM bauda, kadangi jos apskaitos dokumentuose nurodyta informacija atitinka tikrovę, t. y. prekių tiekimas realiai įvyko ir Bendrovė už šį prekių tiekimą sumokėjo pirkimo PVM. Nėgana to, pats pažeidimo pobūdis negali būti laikomas kaip sunkinanti aplinkybė. LVAT yra ne kartą išaiškinęs, kad nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu pažeidimo padarymo būdą kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, nes tokiu būdu pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta (LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014, 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012 ir kt.). Atsižvelgiant į tai, kad Bendrovė mokesčio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o Sprendime nustatytos sunkinančios aplinkybės dėl baudos skyrimo yra neteisėtos, Bendrovei neteisėtai buvo skirta 30 proc. dydžio bauda.

Remiantis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2019-06-14 sprendimą Nr. 69-63.

Inspekcija ginčijamu Sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2019-03-22 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-83, kuriuo Bendrovei buvo nurodyta sumokėti į biudžetą 23643,90 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 707,31 Eur PVM delspinigius ir 7093 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Pareiškėjo PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-05-01 iki 2017-05-31.

Nustatyta, kad Bendrovė tikrintu laikotarpiu nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 23643,90 Eur pirkimo PVM pagal UAB "J1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už aliejaus įsigijimą, kadangi UAB "J1" sukčiavo PVM, o Bendrovė žinojo, ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58, 64 ir 80 straipsnių nuostatas, bei, įvertinusi nustatytus pažeidimus, Bendrovei papildomai apskaičiavo 23643,90 Eur PVM.

Inspekcijos sprendime cituojamos PVMĮ 64 straipsnio 9 dalies, 80 straipsnio 1 dalies, Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnio, PVM Direktyvos 2006/112 (kuri iš dalies buvo pakeista direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/EB, 2010/23/EB, 2010/45/EB, 2010/88/EB, toliau – Šeštoji direktyva) 63 ir 167 straipsnio, nuostatos. Sprendime akcentuojama, kad pagal Šeštosios direktyvos ir ESTT praktiką draudžiama pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise apskaičiuoti pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiantys sandoriai yra piktnaudžiaujantys, sukčiaujant PVM apmokestinamojoje srityje. Sprendime cituojama LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis 2013-02-05 adm. byloje Nr. A-602-705/2013, kurioje buvo apibrėžti atvejai, kuomet apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti apribota.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė 2017 m. gegužės mėn. 11–31 dienomis apskaitė 150,12 t rapsų aliejaus įsigijimus iš UAB "L1" už 136233,90 Eur, tame skaičiuje 23643,90 Eur PVM, kurį įtraukė į PVM atskaitą ir deklaravo 2017 m. gegužės mėn. PVM deklaracijoje.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "J1" registruota adresu: Ramonų g. 15, Raseinių m., Raseinių r. sav., PVM mokėtoja įregistruota 2015-03-04, išregistruota iš PVM mokėtojų – 2017-08-22, bankrutuojanti – nuo 2017-12-19. UAB "J1" 2017 m. gegužės mėn. PVM deklaracijoje nedeklaravo PVM apmokestinamų pardavimų. Išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre (i.SAF) 2017 m. gegužės mėn. Bendrovei išrašytos PVM sąskaitos faktūros nenurodytos. Deklaruotos tik MIRAMAX SPZOO (PL5223044066, išregistruota iš PVM mokėtojų 2018-06-22) išrašytos PVM sąskaitos faktūros 70316 Eur sumai. UAB "J1" 2017 m. gegužės mėn. PVM deklaracijoje deklaravo iš ES įsigytų prekių vertę 85353 Eur; iš užsienio valstybių įsigytų paslaugų vertę 875 Eur; iš ES įsigytų prekių pardavimo PVM 17924 Eur; pardavimo PVM (PVMĮ 95 straipsnyje nurodytais atvejais) 184 Eur; atskaitomą PVM 41473 Eur, grąžintiną iš biudžeto PVM 23365 Eur. UAB "J1" į gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą (i.SAF) įtraukė 4 Lenkijos mokėtojo MIRAMAX SPZOO išrašytas PVM sąskaitas faktūras 85353,36 Eur sumai ir 6 UAB "D1" (išregistruota iš PVM mokėtojų 2017-08-08, likviduota 2018-06-12) išrašytas PVM sąskaitas faktūras 111088,80 Eur sumai, PVM 23328,65 Eur.

Kauno AVMI, atlikusi UAB "J1" operatyvų patikrinimą, informavo, kad UAB "J1" nurodytu adresu nėra. Šiuo adresu gyvenanti gyventoja paaiškino, kad 2016-10-26 UAB "J1" pardavė Latvijos piliečiui T. S., kuris faktinės veiklos vykdymo vietos nėra nurodęs, vadovo telefonu 8 60304199 susisiekti nepavyko. Apskaitą tvarkanti UAB "C1" atstovė teigė apskaitos dokumentus iš vadovo gaunanti elektroniniu būdu, mokesčių mokėtojo faktinės veiklos vykdymo vietos nežinanti. SODRA duomenimis, UAB "J1" nuo 2017-03-01 iki 2017-07-01 dirbo du darbuotojai – T. S. ir R. K. (Latvijos piliečiai).

Taigi, UAB "J1" 2017 m. gegužės mėn. nedeklaravo Pareiškėjui išrašytose PVM sąskaitose faktūrose apskaičiuoto 23643,90 Eur pardavimo PVM, t. y. pateikė klaidingą PVM deklaraciją. Inspekcijos sprendime cituojama LVAT 2019-02-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-2-575/2019 („Vokietijos mokesčių administratorius informavo, jog aukščiau nurodytos Vokietijos įmonės niekada neteikė jokių PVM deklaracijų; nebuvo deklaruoti jokie sandoriai ar įsigijimai Bendrijos viduje; įmonės faktiškai nevykdė jokios realios verslo veiklos; nerandamos jų registruotose veiklos vietose; šių įmonių veiklos adresai neegzistuoja; buveinės registruotos gyvenamųjų ir svečių namų adresais; įmonių atsakingi asmenys, Lietuvos ir Lenkijos piliečiai, nesurasti ir jų buvimo vietos nenustatytos; aukščiau nurodytos Vokietijos įmonės yra įtrauktos į PVM sukčiavimo grandinę; asmenims, atsakingiems už šių įmonių veiklą, pradėti baudžiamieji procesai dėl įtarimų organizuotu PVM vengimu dalyvaujant mokesčių sukčiavimo grandinėje. Taigi, byloje įrodyta, kad paminėtų įmonių vienintelis steigimo tikslas buvo mokestinis sukčiavimas ir minėtos įmonės neabejotinai sukčiavo PVM“) ir konstatuojama, kad nagrinėjamu atveju nustatyti analogiški UAB "J1" veiklos principai, todėl prieita išvados, kad UAB "J1" sukčiavo PVM.

Pareiškėjo direktorius A. B. mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime nurodė, jog UAB "J1" atstovas jam paskambino telefonu pusmečiu anksčiau nei vyko rapsų aliejaus pirkimo sandoris ir siūlė pirkti rapsus. Dėl netinkamos kainos ir mokėjimo sąlygų rapsų pirkimas neįvyko. Vėliau tas pats asmuo paskambino ir pasiūlė pirkti aliejaus. Bendrauta telefonu Nr.+37060304199. Kadangi tenkino kaina ir sąlygos, sutarta dėl sandorių. Visi dokumentai (sertifikatai, sutartys ir jų papildymai, PVM sąskaitos faktūros) UAB "J1" atstovui buvo siunčiami ir gaunami elektroniniu paštu (duomenys neskelbtini) (toliau – e. paštas). Sandorius derino direktorius, techninę dalį (sutarties sudarymą) – vadybininkė R. K.. Direktorius paaiškinime nurodė, kad teiravosi apie bendrovę tuo metu patikrinimą atliekančios Inspekcijos specialistės, kuri nurodė, kad dėl šios įmonės nusiskundimų neturi. Direktorius pats patikrino, ar tai nėra nauja įmonė, 2017-05-12 internetiniame puslapyje pasitikrino PVM mokėtojo kodo galiojimą (t. y. jau po sutarties sudarymo ir pirmojo krovinio pristatymo).

Iš Bendrovės direktoriaus paaiškinimo matyti, kad Bendrovė nesiaiškino ir neįsitikino, ar UAB "J1" turi buveinę, veiklos vykdymo ar sandėliavimo vietas, ar turi pakankamai išteklių veiklos

vykdymui, nebuvo susitikę su jos atstovais ar įgaliotais asmenimis, net nepasidomėjo, su koku asmeniu konkrečiai bendravo, kas rodo nerūpestingumą. Bendrovė žinojo, kad UAB "J1" nėra parduoto aliejaus gamintoja, t. y. kad UAB "J1" veikia kaip tarpininkas.

Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė į e. paštą (duomenys neskelbtini) iš e. pašto (duomenys neskelbtini) 2017-05-08 gautą elektroninį laišką (toliau – e. laiškas) su pridėtu kokybės sertifikatu (siuntėjo vardas ir pavardė nenurodyti), kuriame nurodytas gamintojas (*producer*) – UAB "I1" Sertifikate nurodytas aliejaus naudojimo laikas 2018-04-03, tačiau nenurodyta aliejaus kilmė. Bendrovė galėjo žinoti, kad UAB "J1" nėra aliejaus gamykla. Internetu nurodyta UAB "J1" veikla – metalo dirbinių, dažų ir stiklo mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse. Bendrovė prieš sudarydama sandorį galėjo žinoti, kad kokybės sertifikate nurodyta neteisinga informacija apie aliejaus gamintoją, jai turėjo kilti abejonių dėl tiekėjo sąžiningumo.

Bendrovė patikrinimo metu pateikė rašytinę 2017-05-11 sutartį Nr. 2017/05/11 (toliau – Sutartis). Sutartį pasirašė UAB "J1" direktorius T. S. ir Bendrovės direktorius A. B.. Sutartis surašyta lietuvių kalba. Bendrovė Sutartį tiekėjui pateikė e. paštu (duomenys neskelbtini): “Siunčiame paruoštą pirkimo–pardavimo sutartį rapsų aliejui. Laukiame komentarų arba pasirašytos sutarties. Vakar dienos aliejaus cisternai negavome kokybės sertifikato. Laukiame jo. Pardavimų vadybininkė R. K.“. UAB "J1" įsipareigojo parduoti, o Bendrovė nupirkti 300+/-5 % tonų nerafinuoto rapsų aliejaus, skirto techninėms reikmėms. Galutinė prekių pristatymo vieta – C. F. g. 3A, Audronių I k., Obelių sen., Rokiškio r. sav. Sutarties 3 dalyje nurodyta produkcijos kaina 750 Eur/t su PVM. Apmokėjimą už kiekvieną prekės siuntą Bendrovė įsipareigojo atlikti į Pardavėjo atsiskaitomąją banko sąskaitą, nurodytą PVM sąskaitoje faktūroje, išrašytoje po prekės mėginio paėmimo. Sutarta, kad su kiekviena pristatoma preke turi būti krovinio važtaraštis ir prekės kokybės sertifikatas. Rapsų aliejus pristatomas „CPT Obeliai“ sąlygomis – UAB "J1" savo lėšomis apmoka už prekių pristatymą.

Sutarties rekvizituose nurodytas iki 2016-10-26 buvusios UAB "J1" akcininkės telefonas +370 606 26874, kuris negalėjo būti naudojamas 2017 m. gegužės mėnesį naujiems įmonės savininkams pasirašant didelės vertės sandorį su Bendrove.

Sutarties rekvizituose nurodyta Lenkijoje esanti atsiskaitomoji sąskaita PKO Bank Polski Nr. (duomenys neskelbtini), tačiau 2017-05-12 Bendrovei atlikus 22669,35 Eur mokėjimą į PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), ši suma buvo grąžinta. 2017-05-15 (2:04 PM) Bendrovė gavo e. laišką, kurio tema „*rekviziti dlja oplati*“. Šiame e. laiške įrašyti duomenys apmokėjimui: „*Lenehitus OU*, Raanaku pst 12, Tallinn, 10917, reg nr.: 12112164, KMKR: EE101807063, PKO Bank Polski SWIFT: BPKOPLPW IBAN: (duomenys neskelbtini)“. E. laiške nėra laišką parašiusio asmens vardo ir pavardės. Tą pačią dieną 2017-05-15 (3:09 PM) Bendrovė gavo dar vieną laišką su priedu. Šiame priede prie Sutarties Nr. 2017/05/11 UAB "J1" prašo mokėjimą perkelti į *LENEHITUS OÜ* (reg. Nr. 12112164, PVM kodas EE101807063, adresas: Rannaku pst 12, Tallinn) sąskaitą Lenkijos banke Pko Bank Polski Nr. (duomenys neskelbtini). Tą pačią dieną 2017-05-15 Bendrovė iš UAB "J1" e. paštu gavo trišalę kooperacijos sutartį. Sutartyje nurodyti: pirkėjas – UAB "H1" (Pareiškėjas), pardavėjas – UAB "I1" tiekėjas – Estijos mokėtojas *LENEHITUS OÜ*. Šis sutarties priedas ir kooperacijos sutartis Bendrovės direktoriaus nepasirašyta. 2017-05-17 e. paštu iš UAB "J1" gautos PVM sąskaitos faktūros Nr. 719375 ir 719376, atkreipiamas dėmesys, kad pasikeitė sąskaitos numeris –prie UAB "J1" rekvizitų buvo atspausdinti ir banko duomenys: PKO Bank Polski SWIFT: BPKOPLPW (duomenys neskelbtini). UAB "J1" šią banko sąskaitą PVM sąskaitose faktūrose nurodė kaip savo įmonės banko sąskaitą. Bendrovė banko pavedimus už rapsų aliejų atliko į UAB "J1" PVM sąskaitose faktūrose nurodytą sąskaitą Lenkijos banke. UAB "J1" mokesčių administratoriui nėra pateikusi duomenų apie užsienio bankuose turimas banko sąskaitas.

Lenkijos mokesčių administratorius pateikė banko sąskaitų Nr. (duomenys neskelbtini) ir Nr. (duomenys neskelbtini) išrašus bei informaciją apie banko sąskaitų savininkus. Banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) valdė įmonė *RFUG GROUP LIMITED*, WENCLOCK ROAD 20/22, N17GU LONDON. Asmuo, turintis leidimą disponuoti banko sąskaita, buvo UAB "J1" darbuotojas

R. K.. Banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) valdė UAB "I1" Asmuo, turintis leidimą disponuoti banko sąskaita – direktorius T. S..

Nors Bendrovė savo sąžiningumo įrodymu laiko atsiskaitymo banko pavedimais būdą, tačiau atsiskaitymų nesklandumai, sąskaitų keitimas ir pinigų gražinimas, o po to vėl mokėjimas į kitą sąskaitą net nepriklausančią prekių tiekėjui liudija, kad Bendrovei galėjo kilti įtarimų dėl tiekėjo sąžiningumo.

Bendrovė dėl 2017 m. gegužės mėn. iš UAB "J1" įsigyto aliejaus gabenimo pateikė šešis tarptautinius krovinių gabenimo važtaraščius (patikrinimo akto 2 priedas, 2, 7, 13, 20, 27, 35 lapai, toliau – CMR), kuriuose nurodyti prieštaringi duomenys (patikrinimo akto 7 lapas, 2 lentelė).

Bendrovė jau iš pirmo CMR Nr. 001/051111 prie 2017-05-11 PVM sąskaitos faktūros Nr. SU719375 galėjo suprasti, kad aliejus atgabentas ne iš Lietuvos, nes CMR rašomas tarptautiniam krovinių gabenimui. Todėl CMR Nr. 001/051111 įrašyta krovinio pakrovimo vieta - „Ramonų g. 15, Raseinių m., Raseinių miesto sen. Lietuva“ turėjo sukelti abejonių dėl tiekėjo sąžiningumo.

CMR nurodyti vežėjai UAB "M1" (JAR kodas 175858327, adresas: Vilniaus g. 87, Kuršėnų m., Kuršėnų miesto sen., Šiaulių r. sav.) ir SIA „A. U.“ (PVMM kodas (duomenys neskelbtini)). Nustatyta, kad nors gabenimai skirtingi, trys Bendrovės pateikti CMR turi tą patį numerį 001/052517, juose nurodytas vežėjas – UAB "M1" tos pačios transporto priemonės valst. reg. Nr. GM3980 ir tas pats vairuotojas Andis Timermanis, skiriasi tik pakrovimo datos, aliejaus kiekiai ir krovinius išsiuntusių asmenų parašai. Transporto priemonė valst. Nr. GM3980 ir vairuotojas Andis Timermanis buvo nurodyti ir vežėjo SIA „A. U.“ pateiktame CMR Nr.003/0517.

Penkiuose Bendrovės pateiktuose CMR 21 laukelyje nurodyta neteisinga CMR surašymo data (2017-04-04), nors kroviniai gabenti 2017 m. gegužės mėn. Keturiuose CMR nurodytas netikslus krovinio pakrovimo adresas „Riga, Bolderaja, Latvija“ (nėra gatvės pavadinimo ir namo numerio). Trijuose CMR vežėju nurodytas – UAB "M1" o vairuotojas – Andis Timermanis, kuris buvo nurodytas ir vežėjo SIA „A. U.“ vairuotoju kitame CMR. Bendrovė galėjo suabejoti gautų CMR teisingumu ir tiekėjo sąžiningumu.

UAB "M1" patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "M1" atliko du gabenimus pagal UAB "J1" užsakymą maršrutu Latvia, Eleja – Obeliai. Eleja yra Latvijos miestelis netoli Lietuvos sienos, 22 km į šiaurę nuo Joniškio. Obeliai yra Lietuvos miestelis, kurio priemiestyje (Audronių I kaime) yra Pareiškėjo gamykla. Dėl užsakymų bendrauta telefonu Nr. +37060304199 (asmuo nenurodytas). UAB "M1" pasikrovė aliejų Latvijoje adresu: Lietuvos iela 16A, Eleja, Elejas pagasts, Jelgavas novads, ir iškrovė Lietuvoje adresu: C. F. g. 3A, Audronių I km., Obeliai. Vykdam šiuos du gabenimus, aliejus nebuvo nei pakrautas, nei iškrautas adresu: Ramonų g. 15, Raseiniai.

UAB "J1" vežėjui UAB "M1" pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras apmokėjo 484 Eur iš UAB "J1" banko sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini). Pagal UAB "M1" paaiškinimą, likusi 484 Eur suma nesumokėta.

UAB "M1" dėl gabenimo 2017-05-11 pateikė vieną CMR 2017-05-11 Nr. 001/051117, kuri palyginus su Bendrovės pateiktu CMR 2017-05-11 Nr. 001/051117, skirtumų nenustatyta. Šio CMR 1 l. nurodyta, kad aliejaus siuntėjas yra UAB "L1" 2 l. gavėjas – KB "A1" 3 l. iškrovimo vieta – C. F. g. 3A, Audronių I k., Lietuva, 4 l. pakrovimo vieta – Ramonų g. 15, Raseinių m. Raseinių miesto sen., automašina (duomenys neskelbtini)GP343, 24 l. gavėjas – SV „OBELIAI“ (tuometinis Pareiškėjo pavadinimas). Minėtos automašinos vairuotojas paaiškino, kad pakrovimo vietoje buvo išrašytas dar vienas CMR, kuriame nurodyta pakrovimo vieta – Eleja, Latvija, tačiau šio CMR egzemplioriaus vairuotojas neišsaugojo.

UAB "M1" dėl antrojo gabenimo 2017-05-15 pateikė du skirtingo turinio CMR Nr. 001/051517 ir Nr. PT0011275. UAB "M1" pateiktą CMR Nr. 001/051517 palyginus su to paties numerio Bendrovės pateiktu 2017-05-11 CMR Nr. 001/051517, skirtumų nenustatyta. CMR 1 l. nurodyta, kad aliejaus siuntėjas yra UAB "L1" 2 l. gavėjas – KB "A1" 3 l. iškrovimo vieta – C. F. g. 3A, Audronių I k. Lietuva, 4 l. pakrovimo vieta – Riga Bolderaja Latvija; transporto priemonė (duomenys neskelbtini)GM282, 24 l. gavėjas – KB "A1" (Pareiškėjas). Transporto priemonės vairuotojas paaiškino, kad pakrovimo vietoje buvo išrašytas dar vienas CMR Nr. PT0011275, kuriame nurodyti kitokie duomenys nei CMR Nr. 001/051517: 1 l. siuntėjas – Lauksaimniecības



pakalpojumu kooperatīvā sabiedrība „LATRAPŠ” (toliau – LPKS „LATRAPŠ”, 2 l. gavėjas – UAB „J1”, 3 l. iškrovimo vieta – Ramonų g. 15, Raseiniai, 4 l. pakrovimo vieta – LPKS „LATRAPŠ”, 24 l. neįskaitomas parašas. Vadinasi, CMR Nr. 001/051517 nurodyta neteisinga aliejaus pakrovimo vieta (Riga, Bolderaja, Latvija), nes krovinyas pakrautas kitoje Latvijos vietovėje – Lietuvos iela 16A, Eleja, Elejas pagasts, Jelgavas novads, LKPS „LATRAPŠ”. Pagal UAB „M1” darbuotojos paaiškinimą, dėl CMR pildymo buvo bendrauta su UAB „J1” atstovu telefonu Nr. +37060304199 (vardo ir pavardės nenurodė).

UAB „M1” pateikė papildomus dokumentus – navigacijos duomenis, kelionės lapus, komandiruotės dokumentus, įrodančius faktinį aliejaus gabenimą 2017-05-11 ir 2017-05-15 iš Latvijos į Obelius.

Transporto priemonė SCANIA R450 (valst. Nr. (duomenys neskelbtini) buvo nupirktą su įmontuota sekimo įranga iš Scania Finans Aktiebolag Lietuvos filialo. Iš SCANIA Lietuva gauti šios transporto priemonės judėjimo duomenys 2017 m. gegužės 10–13 d., iš kurių matyti, kad transporto priemonė (vairuotojas H. V.) 2017-05-11 13.03 val. buvo adresu: Lietuvos iela 16a, Eleja, Latvija, o tos pačios dienos 16.16 val. buvo adresu: C. F. g. LT 42213, Obeliai, Lietuva. Pateikti transporto priemonės judėjimo žemėlapiai patvirtina maršrutą Latvija–Obeliai. Pateiktuose dokumentuose nėra užfiksuota, kad gabenimas vyko per Raseinių rajoną.

Transporto priemonėje DAF (valst. Nr. (duomenys neskelbtini) taip pat sumontuota sekimo sistema (navigacija). UAB „M1” pateikė šios sekimo programos kelionės lapą, kuriame matyti, kad 2017-05-15 minėta transporto priemonė buvo Lietuvos iela, Eleja nuo 11.56 val. iki 14.19 val., o 2017-05-15 20.39 val. buvo Obelių priemiestyje, Rokiškio raj. UAB „N1” pateikti duomenys iš programos, patvirtina, kad transporto priemonė 2017-05-15 14. 54 val. buvo Lietuvos iela, Eleja, Latvia ir 2017-05-15 20.39 val. buvo Rokiškio raj. savivaldybės teritorijoje. Taip pat pateiktas šios transporto priemonės judėjimo žemėlapis iš Latvijos į Obelius: Latvija → Pasvalys → Biržai → Rokiškis → Obeliai. Šiuose dokumentuose taip pat nėra užfiksuota, kad aliejaus gabenimas vyko per Raseinių rajoną.

UAB „M1” priešpriešinio patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „M1” pagal tris CMR vienodais numeriais (001/0525174), kuriuose nurodytas vežėjas UAB „M1” transporto paslaugų neteikė, šiuose CMR nurodyta transporto priemonė valst. Nr. GM3980/J8949 nepriklauso UAB „M1” UAB „M1” patvirtino, kad atliko tik du reišus 2017-05-11 ir 2017-05-15 iš Latvijos LKPS „LATRAPŠ” į UAB „H1” pagal UAB „J1” užsakymą. UAB „M1” patvirtino, kad prie CMR Nr.001/051117 ir 001/051517 buvo išrašyti papildomi CMR aliejaus pakrovimo vietoje. vadinasi, Bendrovės pateiktuose CMR Nr. 001/051117 ir Nr. 001/051517 yra nurodyta neteisinga informacija: aliejaus pakrovimo vieta – Ramonų g. 15, Raseiniai ir Riga Bolderaja Latvija, kai faktiškai aliejus buvo pakrautas LKPS „LATRAPŠ” gamykloje adresu: Lietuvos iela 16A, Eleja, Latvija.

Dėl iš UAB „J1” pagal 2017-05-22 PVM sąskaitą faktūrą Nr. SU719377 įsigyto aliejaus gabenimo Bendrovė pateikė CMR Nr.003/0517, kuriame nurodytas vežėjas – Sabiedrība ar ierobežotu atbildību „A. U.” ((duomenys neskelbtini), toliau – SIA „A. U.”), transporto priemonės valst. Nr. GM3980/J8949, vairuotojas – Andis Timermanis. Prie kitų trijų UAB „J1” išrašytų PVM sąskaitų faktūrų (2017-05-25 Nr. SU719378, 2017-05-30 Nr. SU719379 ir 2017-05-31 Nr. SU719380) Bendrovė pateikė tris CMR vienodais numeriais 001/052517, kuriuose nurodytas vežėjas – UAB „M1” transporto priemonės valst. Nr. GM3980/J8949 ir vairuotojas Andis Timermanis. Ta pati transporto priemonė ir vairuotojas nurodyti ir SIA „A. U.” CMR Nr. 003/0517.

Dėl prieštarigų duomenų CMR vienodais numeriais 001/052517 buvo išsiųstas SCAC paklausimas Latvijos mokesčių administratoriui. Latvijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, kad transporto užsakymą pateikė Estijos bendrovė *LENEHITUS OÜ*. Informacija buvo keičiamasi telefonu, kontaktinis asmuo – Pjotrs, tel. Nr.+37060304199. Pagal *LENEHITUS OÜ* užsakymą, SIA „A. U.” teikė prekių gabenimo paslaugas, užsakiusi paslaugos teikimą iš SIA „Iecavnieks Auto” ((duomenys neskelbtini)), su kuria buvo sudaryta 2011-07-04 sutartis dėl transporto paslaugų teikimo Nr. 002/2011/T/AU. Prekės gabentos transporto priemone valst. Nr. GM3980/J8949, priklausančia įmonei SIA „Iecavnieks & Co” ((duomenys neskelbtini)).

Vairuotojas Andis Timermanis yra įmonės SIA „Iecavnieks Auto“ darbuotojas. CMR važtaraščius surašė ir vairuotojui perdavė klientas, kuriam teikta transporto paslauga – *LENEHITUS OŪ*, todėl SIA „A. U.“ apie papildomai pridėtus CMR Nr. 003/0517 (2017-05-22–2017-05-23), Nr. 001/052517 (2017-05-25), Nr.001/052517 (2017-05-30) ir Nr. 001/052517 (2017-05-31) informacijos nesuteikė. SIA „A. U.“ laikotarpiu nuo 2017-05-01 iki 2017-05-31 aliejų gabeno keturis kartus.

SIA „A. U.“ dėl minėtų 4 reisų pateikė 8 CMR – kiekvienam gabenimui po du skirtingo turinio CMR: 1 reisas 25060 kg 2017-05-22 – CMR Nr. LV0048755 ir CMR Nr. 003/0517; 2 reisas 25020 kg 2017-05-25 – CMR Nr. LV0048754 ir CMR Nr. 001/052517; 3 reisas 25060 kg 2017-05-30 – CMR Nr. LV0048742 ir CMR Nr. 001/052517; 4 reisas 25040 kg 2017-05-31 – CMR Nr. LV0048753 ir CMR Nr. 001/052517.

CMR (Nr. LV0048755, LV0048574, LV0048742, LV0048753) pildyti rankiniu būdu ant vienodo tipo CMR blankų. Blankų viršutinėje eilutėje atspausdinta: [www.otankudzirnavnieks.eu](http://www.otankudzirnavnieks.eu); [www.otankimill.eu](http://www.otankimill.eu); [www.otankudzirnavnieks.eu](http://www.otankudzirnavnieks.eu). Šių CMR 16 l. yra SIA „A. U.“ rekvizitai ir ženklas „OtankiMILL.eu“. Visuose CMR nurodyta tokia pati informacija, išskyrus aliejaus svorį, datą ir gavėją 24 l. Tuo tarpu papildomi CMR Nr. 003/0517 ir 3 CMR tuo pačiu Nr. 001/052517 atspausdinti kompiuteriu. Juose yra kitokia informacija nei aukščiau nurodytuose CMR, sutampa tik aliejaus svoris ir pakrovimo Latvijoje datos.

SIA „A. U.“ patvirtino, kad 2017 m. gegužės mėn. atliko keturis aliejaus gabenimus iš Latvijos LKPS „LATRAPŠ“ į UAB "H1" pagal Estijos įmonės *LENEHITUS OŪ* užsakymą. *LENEHITUS OŪ* kontaktinis asmuo – Pjotrs, tel. Nr. +37060304199. *LENEHITUS OU* valdybos narys – G. S., įmonėje įdarbintų darbuotojų nebuvo.

Iš vežėjų UAB "M1" ir SIA „A. U.“ pateiktos informacijos nustatyta, kad Bendrovės įsigyto aliejaus tikrasis tiekėjas – LPKS „LATRAPŠ“ (PVM mokėtojo kodas LV58503007191, adresas: Lietuvos iela 16A, Eleja, Elejas pag., Jelgavas nov., LV-3023).

LPKS „LATRAPŠ“ 2017 m. gegužės mėn. deklaravo prekių tiekimą UAB "J1" 40584 Eur sumai ir prekių tiekimą Estijos mokėtojui *LENEHITUS OŪ* (išregistruotas iš PVMM 2018-01-02) 81346 Eur sumai.

VIES duomenimis, *LENEHITUS OŪ* nedeklaravo tiekimų Bendrijos viduje.

Sprendime nurodyta, kad buvo išsiųstas SCAC paklausimas Latvijos administratoriui dėl UAB "J1" ir LPKS „LATRAPŠ“ sandorių. LKPS „LATRAPŠ“ patvirtino sandorius su UAB "J1" 2017 m. gegužės mėn. 40583,76 Eur sumai. Pagal LKPS „LATRAPŠ“ paaiškinimą, bendradarbiauti su Lietuvos įmone UAB "J1" pradėjo 2016-12-27. Su LKPS „LATRAPŠ“ atstovu U. D. susisiekė UAB "J1" pardavimo vadybininkas B. A. (el. paštu ir telefonu). 2017 m. pradžioje įvyko keli trumpi pokalbiai telefonu ir el. paštu apie galimus rapsų aliejaus kiekius ir kainą. Tuo metu sutartis nebuvo sudaryta. 2017 m. kovo mėn. pasiektas susitarimas dėl 500 tonų rapsų aliejaus pirkimo po 870 Eur už toną. Pagal sutartį prekės turėjo būti patiektos 2017 m. kovo ir balandžio mėn., tačiau sandoris neįvyko. UAB "J1" norėjo gauti rapsų aliejų 2017 m. gegužės mėn., bet nukrito rapsų aliejaus rinkos kaina, ir buvo žodžiu susitarta, kad rapsų aliejaus pirkimo kaina bus 812 Eur už toną. 2017 m. gegužės mėn. UAB "J1" iš LKPS „LATRAPŠ“ du kartus pirko rapsų aliejų. Pirkėjui buvo išrašytos dvi iš anksto apmokėtos sąskaitos: 2017-05-09 Nr. IB72/17, sandorio vertė 20300 Eur ir 2017-05-12 Nr. IB73/17 20300 Eur. Sąskaitos faktūros buvo išsiųstos el. paštu (duomenys neskelbtini). Apmokėta banko pervedimais: 2017-05-10 ir 2017-05-12 po 20300 Eur. 2017-05-11 išrašyta sąskaita faktūra Nr. LR G061008 už 24,98 t rapsų aliejaus pardavimą iš viso už 20283,76 Eur ir CMR Nr. 0014607. Prekės buvo pakrautos LKPS „LATRAPŠ“ sandėlyje adresu: Elejā, Lietuvos ielā 16A, vežėjas – UAB "M1" transporto priemonė J50131/GP343, išvežtos UAB "J1" adresu: Ramonų g. 15, Raseinių, Lietuva. Dėl krovinio gavimo pasirašė T. S.. 2017-05-15 išrašyta sąskaita faktūra Nr. LGR061171 už 25 t rapsų aliejaus pardavimą iš viso už 20300 Eur ir CMR Nr. 0011275. Krovinys pakrautas LKPS „LATRAPŠ“ sandėlyje adresu Elejā, Lietuvos ielā 16A, vežėjas – UAB "M1" transporto priemonė (duomenys neskelbtini)GM282, išvežtas UAB "J1" adresu: Ramonų g. 15, Raseinių, Lietuva. Dėl krovinio gavimo pasirašė T. S.. Čia bendradarbiavimas buvo baigtas, t. y. sutartiniai įsipareigojimai dėl 500 tonų rapsų aliejaus pirkimo nebuvo įvykdyti. UAB "J1"

kontaktinis asmuo buvo B. A. (el. paštas (duomenys neskelbtini), tel. Nr. +37060304199). Taip pat nurodyta, kad vežėją UAB "M1" užsakė UAB "I1" UAB "J1" su LKPS „LATRAPs“ atsiskaitė banko pavedimu iš banko PKO Bank Polski SA sąskaitos (duomenys neskelbtini).

Sprendime pažymėtas, kad LPKS „LATRAPs“ nurodė, kad jų darbuotojas dėl sandorių kontaktavo su UAB "J1" darbuotoju B. A. tel. +37060304199. SODRA duomenimis, B. A. nebuvo UAB "J1" darbuotoju. Bendrovė su UAB "J1" bendravo tuo pačiu tel. numeriu +37060304199 su neįvardintu asmeniu.

Mokesčių administratorius išsiuntė SCAC paklausimą Latvijos administratoriui dėl LKPS „LATRAPs“ vaidmens sandorių grandinėje LPKS „LATRAPs“ → *LENEHITUS OÜ* → UAB "J1" → UAB "H1" pagal UAB "J1" išrašytas 4 PVM sąskaitas faktūras: 2017-05-22 Nr. SU719377; 2017-05-25 Nr. SU719378; 2017-05-30 Nr. SU719379; 2017-05-31 Nr. SU719380. Iš Latvijos gautame atsakyme nurodyta, kad LPKS „LATRAPs“ yra bendrija, kurios pagrindinė veikla yra didmeninė prekyba grūdais bei apdorojimas, rapsų, ankštinių ir rapsų aliejaus gamyba. LKPS „LATRAPs“ patvirtino, kad 2017 m. gegužės mėn. *LENEHITUS OÜ* tiekė rapsų aliejų, kurį pagamino LPKS „LATRAPs“, remiantis INCOTERMS FCA. Šią informaciją patvirtina išankstinio mokėjimo sąskaitos, pristatymo važtaraščiai išrašyti įmonei *LENEHITUS OÜ* bei CMR (sąskaitos Nr. LRG061605, LRG061834, LRG062146, LRG062210, CMR Nr. LV-0048755, LV-0048754, LV-0048742, LV-0048753). Išankstinio mokėjimo sąskaitos buvo išsiųstos įmonei *LENEHITUS OÜ* el. paštu (duomenys neskelbtini). Pristatymo važtaraščiai perduoti kartu su rapsų aliejaus siuntomis, CMR pateikė ir užpildė vežėjas. sutartis su *LENEHITUS OÜ* nebuvo sudaryta. Nei viena rapsų aliejaus siunta nebuvo gabenta į Estiją. Aliejaus pavyzdžiai nebuvo duoti įmonei *LENEHITUS OÜ* prieš atliekant tiekimus, nes nebuvo prašyta. Rapsų aliejus nebuvo sertifikuotas pagal Europos Parlamento ir Tarybos Direktyvą (2009/28/EC 2009 balandžio 23 dėl energijos iš atsinaujinančių šaltinių skatinimo). Visos rapsų aliejaus siuntos buvo pristatytos adresu: C. F. g. 3, Audroniu k., Lietuva, LT 42221. LPKS „LATRAPs“ buvo informuota, kad prekės bus pristatytos į *LENEHITUS OÜ* adresu: C. F. g. 3, Audronių k., Lietuva, LT 42221. Vežėjas buvo SIA „Otaņķu dzirnavnieks“. LPKS „LATRAPs“ neturi informacijos dėl mokėjimo už gabenimą. Kaina, už kurią rapsų aliejus buvo parduotas įmonei *LENEHITUS OÜ*, atitiko rinkos kainą ir buvo nustatyta pagal esamą rinkos situaciją. Užsakymus pateikė *LENEHITUS OÜ* direktorius G. S. el. paštu (duomenys neskelbtini). Taip pat buvo pokalbis telefonu, tačiau telefono numeris neišsaugotas. LPKS „LATRAPs“ paaiškino, kad kokybės sertifikatai tiekimams nebuvo išduoti. LPKS „LATRAPs“ deklaravo prekių tiekimus 2017 m. gegužės mėn. Estijos įmonei *LENEHITUS OÜ* iš viso už 81346,16 Eur. *LENEHITUS OÜ* atsiskaitė banko pavedimais iš banko sąskaitos SR17IB02160457DS93784320 (bankas nenurodytas).

Estijos mokesčių administratorius atsakyme į Inspekcijos paklausimą dėl aliejaus tiekimų Estijos įmonei *LENEHITUS OÜ* nurodyta, kad įmonei *LENEHITUS OÜ* juridiniu adresu: Rännaku pst 12 Tallinn 10917 išsiųstas nurodymas, tačiau nurodymas buvo gražintas su žyme „nurodytu adresu įmonė nerasta“. *LENEHITUS OÜ* valdybos narys ir vienintelis akcininkas yra Latvijos pilietis G. S.. Estijos mokesčių administratoriui *LENEHITUS OÜ* yra nepasiekiamo. *LENEHITUS OÜ* buvo išregistruota iš Estijos PVM registro 2018-01-02, nes neteikė PVM deklaracijų už 6 mėnesius. *LENEHITUS OÜ* paskutinę PVM deklaraciją pateikė 2017 m. gegužės mėn., po to neteikė jokių mokestinių deklaracijų. Paskutinė metinė ataskaita pateikta už 2014 m. *LENEHITUS OÜ* pateikė daugiausiai nulines PVM deklaracijas. 2017 m. gegužės mėn. *LENEHITUS OÜ* deklaravo prekių įsigijimą Bendrijos viduje už 1411,57 Eur, nedeclaravo jokių vidaus apyvartų, išskyrus 2017 m. kovo mėn. už 1000 Eur. *LENEHITUS OÜ* niekada neteikė prekių tiekimo ataskaitų (deklaravo pardavimus į EU, įskaitant trikampės prekybos sandorius) Estijos muitų ir mokesčių tarnybai. *LENEHITUS OÜ* turi banko sąskaitą tik Lenkijos banke Bank Polski SA Nr. (duomenys neskelbtini). *LENEHITUS OÜ* niekada neturėjo darbuotojų, įmonė neturi transporto priemonių ar nekilnojamojo turto Estijoje. Taigi iš Estijos mokesčių administratoriaus pateiktos informacijos nustatyta, kad *LENEHITUS OÜ* 2017 m. gegužės mėn. nedeclaravo prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares, tame tarpe ir prekių tiekimo UAB "I1"

Bendrovė iš UAB "J1" įsigytą aliejų užpajamavo apskaitoje, sandėliavo savo gamyklos talpose ir pardavė biodyzelino gamintojai UAB "F1" Pateiktose PVM sąskaitose faktūrose (akto 6 priedas) yra uždėti spaudai, kuriuose nurodytas Bendrovės ISCC EU sertifikato numeris. Tokiu būdu Bendrovė patvirtino, kad aliejus yra sertifikuotas pagal ES Direktyvą Renewable Energy Directive (RED) (2009/28/EC), aliejaus kilmė yra Lietuva. Sertifikavimas, remiantis ISCC reikalavimais, yra produkto (šiuo atveju – aliejaus) tvarumo įrodymas visoje biokuro ir bioenergijos gamybos grandinėje – nuo ūkio iki energijos tiekėjo (ES Direktyva Renewable Energy Directive (RED) (2009/28/EC)). UAB "F1" taip pat turi ISCC EU sertifikatą, nes būdama biodyzelino gamintoja, vadovaujantis minėta ES direktyva (RED) turi įrodyti, kad biodegalai gaminami tvariu būdu. Todėl UAB "F1" yra suinteresuota įsigyti sertifikuotą aliejų.

Priešpriešinio patikrinimo metu UAB "F1" patvirtino sertifikuoto techninio rapsų aliejaus įsigijimą iš Bendrovės. UAB "F1" rapsų aliejų naudoja biodyzelino (RRME) gamybai. Bendrovė pardavė rapsų aliejų už 785 Eur/t be PVM, pristatymas Bendrovės sąskaita (INCOTERMS DDU). Bendrovė UAB "F1" išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodė ISCC EU sertifikato numerį, patvirtindama, kad aliejaus kilmė yra Lietuva. Taip pat pridėjo aliejaus kokybės sertifikatus, kuriuose nurodytas gamintojas UAB "G1" Taigi iš UAB "J1" įsigytas nesertifikuotas latviškos kilmės (faktinis gamintojas – LKPS „LATRAPs“) rapsų aliejus parduotas biodyzelino gamintojui UAB "F1" kaip savo gamybos, patvirtinant, kad techninis rapsų aliejus yra tvarus ir aliejaus kilmė lietuviška.

Gamintojas LPKS „LATRAPs“ aliejų UAB "J1" ir *LENEHITUS OÜ* pardavė už 812 Eur/t be PVM. UAB "J1" aliejaus įsigijimo kaina su transporto išlaidomis sudarė apie 829 Eur/t. UAB "J1" rūpinosi transportu, apmokėjo gabenimo išlaidas, o aliejų pardavė Pareiškėjui už 750 Eur/t be PVM, t. y. 79 Eur/t mažesne kaina nei įsigijo. Ši kainos analizė parodo, kad UAB "J1" veikė kaip „dingęs prekeivis“ ir neketino mokėti PVM į Lietuvos biudžetą.

Pažymėtina, kad Generalinio advokato E. U. išvados (2014 m. rugsėjo 11 d. sujungtos bylos C-131/13 *Schoenimport „Italmoda“ A. K. vof*, C-163/13 *Turbu.com BV* ir C-164/13 *Turbu.com R. O. BV*) 31-38 punktuose yra aprašytas vienas iš dažniausiai pasitaikančių PVM sukčiavimo būdų – „dingusio ūkio subjekto“ (angl. *missing trader*) PVM sukčiavimo mechanizmas. Pagrindinė „dingusio prekeivio“ savybė yra ta, kad tai - bendrovė, naudojama sandorio Bendrijos viduje realybės vaizdui sukurti, o jos pagrindinis tikslas – gauti neteisėtos naudos iš kitam sandoriui taikomo PVM. „Dingę prekeiviai“ nevykdo jokių savo prievolių, susijusių su PVM. Taigi jie gali sau leisti taikyti gerokai mažesnes kainas nei rinkos kainos. UAB "I1" nedeklaruodama ir nemokėdama PVM į biudžetą, galėjo parduoti rapsų aliejų mažesne kaina nei įsigijo, nepatirdama nuostolių.

2017 m. gegužės mėn. Pareiškėjas rapsų aliejų kitoms įmonėms pardavė brangiau nei UAB "F1" (kaina 785 Eur/t su pristatymu), pavyzdžiui, *O. I. OÜ* (kaina 808–812 Eur/t be pristatymo), UAB "E1" (kaina 825 Eur/t be pristatymo).

Bendrovė kaip seniai rinkoje veikianti aliejaus gamintoja galėjo suabejoti tiekėjo UAB "J1" patikimumu, kuomet tarpininkas pateikė savo kaip gamintojo kokybės sertifikatą, pateikti CMR surašyti balandžio mėnesį, nors dėl sandorio susitarta tik gegužę, CMR numeris keliuose CMR tas pats, pakraunama prekė Lietuvoje, o rašomas CMR, apmokėjus už prekes pinigai gražinami atgal, vėliau apmokėjimas atliekamas sandorio nesudariusiam ūkio subjektui. Visos šios aplinkybės turėjo Bendrovei sukelti abejonių, kad tiekėjas gali nevykdyti PVM prievolių, sukčiauti PVM srityje.

Pagal direktoriaus raštišką paaiškinimą, Bendrovė žinojo, kad UAB "J1" parduodamo aliejaus gamintojas – LPKS „LATRAPs“. Bendrovė 2016 m. I-II ketv. pati vykdė didelės vertės (888243 Eur) prekių įsigijimą iš LPKS „LATRAPs“. Taigi, abi įmonės iki 2017 m. turėjo bendrą nevienkartinių sandorių ir žinojo viena apie kitą. Bendrovė, įsigydama aliejų iš tarpininko UAB "I1" galėjo žinoti Latvijos gamintojo parduodamo aliejaus kainą.

Inspekcija priėjo išvadą, kad Bendrovės mokesčių administratoriui pateiktos PVM sąskaitos faktūros ir važtaraščiai įforminti formaliai, siekiant sukurti jų tikrumo regimybę, UAB "J1" įformintais pardavimų sandoriais siekė suformuoti atskaitą Bendrovei, t. y. minėta įmonė buvo tarpine grandimi PVM sukčiavimo sandorių grandinėje.

Įvertinusi nustatytas sandorių sudarymo aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė, įsigydama prekes pagal UAB "J1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras dalyvavo PVM sukčiavimo sandorių grandinėje – Latvijos įmonė LPKS „LATRAPŠ“ → Estijos įmonė *LENEHITUS OU* (dingęs prekeivis) → UAB "J1" (dingęs prekeivis) → UAB "H1" → UAB "F1" Sandoriai tarp OU *LENEHITUS*, UAB "J1" ir Bendrovės formaliai sudaryti siekiant gauti finansinės naudos sukčiaujant PVM.

Įvertinusi visas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Inspekcija vertino, kad Bendrovė, įsigydama rapsų aliejų iš UAB "J1" ir įtraukusi 23643,90 Eur pirkimo PVM į 2017 m. gegužės mėn. PVM atskaitą, žinojo (turėjo žinoti), kad sandoriai susiję su sukčiavimu PVM, nes:

1) Bendrovės direktorius nurodė bendravęs telefonu su asmeniu, kurio nei vardo, nei pavardės nenurodė, teigė bendravęs telefonu ir el. paštu. Nors asmuo susirašinėjo rusų kalba, sutartis sudaryta lietuvių kalba;

2) prieš įsigydama aliejų iš UAB "I1" 2017-05-08 e. paštu Bendrovė gavo kokybės sertifikatą, kuriame nurodyta, kad gamintojas yra UAB "I1" taigi galėjo žinoti, kad kokybės sertifikate nurodyta neteisinga informacija apie aliejaus gamintoją;

3) Bendrovės direktorius paaiškinime nurodė, jog žinojo, kad UAB "J1" parduoto aliejaus gamintojas – SIA „LATRAPŠ“. Vadinasi, žinojo, kad UAB "J1" nėra gamintojas ir veikia kaip tarpininkas;

4) Sutarties rekvizituose nurodytas buvusios akcininkės telefonas, t. y. ne UAB "J1" darbuotojo telefono numeris. Vadinasi, Bendrovė nurodytu telefonu negalėjo susisiekti su rapsų aliejaus tiekėju;

5) direktorius paaiškinime teigia bendravęs su UAB "J1" telefonu Nr. +37060304199 su neįvardintu asmeniu. Tuo pačiu telefonu Nr. +37060304199 vežėjas SIA „A. U.“ bendravo su užsakovo *LENEHITUS OÜ* atstovu Piotrs. Tuo pačiu telefonu +37060304199 LPKS „LATRAPŠ“ bendravo su UAB "K1" atstovu B. A., nors SODRA duomenimis, B. A. UAB "K1" nedirbo. Bendrovė bendraudama tik telefonu ir sudarydama sandorius telefonu ir elektroniniu paštu elgėsi nerūpestingai, neįsitikino UAB "K1" atstovų tapatybe;

6) pirmame CMR Nr. 001/05111, gautame prie 2017-05-11 sąskaitos faktūros, nurodyta neteisinga aliejaus pakrovimo vieta (Ramonų g. 15, Raseiniai), nes CMR yra skirtas tarptautiniam krovinių gabenimui, o ne gabenimui šalies viduje. Vadinasi, pradėjusi sandorius su UAB "I1" Bendrovė galėjo žinoti, kad jos tiekėja UAB "J1" yra nesąžininga;

7) dėl skirtingų gabenimų trys CMR turi tą patį numerį 001/052517, penkiuose CMR neteisinga surašymo data 2017-04-04, keturiuose CMR nurodytas netikslus krovinio pakrovimo adresas (Riga, Bolderaja, Latvija). Bendrovė turėjo galimybę tiesiogiai bendrauti su aliejų atgabenusiais vairuotojais ir galėjo išsiaiškinti gabenimo aplinkybes;

8) pavedimu į UAB "J1" lenkišką banko sąskaitą pervestos lėšos buvo grąžintos. Po to UAB "J1" nurodė, kad apmokėti reikia į *LENEHITUS OÜ* lenkišką banko sąskaitą. Tačiau Bendrovė neapmokėjo į *LENEHITUS OÜ* banko sąskaitą, nes UAB "J1" nurodė, kad apmokėti reikia į UAB "J1" išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytą banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini). Nustatyta, kad ši sąskaita priklausė *RFUG LIMITED GROUP*, kurią valdė R. K. – UAB "J1" darbuotojas. Bendrovei turėjo kilti abejonių dėl tiekėjo patikimumo, kuris keletą kartų pakeitė atsiskaitymo duomenis;

9) Bendrovė iš UAB "J1" įsigytą nesertifikuotą latviškos kilmės aliejų pardavė biodyzelino gamintojui UAB "F1" kaip savo gamybos, patvirtindama, kad aliejus yra tvarus (pardavimo PVM sąskaitose faktūrose uždėtas spaudas su ISCC EU sertifikato numeriu) ir aliejaus kilmė yra lietuviška.

Inspekcija Sprendime pabrėžė, kad būdama rūpestinga ir sąžininga, Bendrovė, prieš priimdama sprendimą įsigyti prekes iš naujo verslo partnerio, turėjo būti itin atidi šio verslo partnerio – UAB "J1" – atžvilgiu ir skirti daugiau dėmesio domėjimuisi juo, nei domėtusi, vykdydama sandorius su pastoviais ir ilgalaikiais tiekėjais, t. y. Bendrovės atsakingi asmenys turėjo įsitikinti, ar UAB "J1" realiai vykdo mokesines prievoles, prieš sudarant sandorius, turėjo pasidomėti šiuo mokesčių mokėtoju ir jo atstovais, vykdoma veikla, veiklos vykdymo vieta ir pan. Tačiau Bendrovė,

īformindama sandorius su nauju verslo partneriu UAB "I1" nesurinko tinkamų įrodymų (dokumentų), pagrindžiančių kad Bendrovė, īformindama sandorius su UAB "I1" buvo apdairi ir sąžininga.

Inspekcijos vertinimu, Bendrovės teiginiai apie tai, kad buvo prašyta Panevėžio AVMI informacijos apie UAB "J1" nepagrindė įrodymais. Kaip nurodyta Panevėžio AVMI 2019-03-22 sprendime Nr. (36.9)-FR0682-83, Bendrovė 2017-05-10 kreipėsi į vietos mokesčių administratorių el. laišku: „Gavome pasiūlymą bendradarbiauti su įmone UAB "B1" kuri teigia, užsiimanti didmenine prekyba aliejais. Norime gauti patvirtinimą iš VMI, kad galime su jais bendradarbiauti.“ Inspekcija tą pačią dieną atsakė Bendrovei, nurodydama kaip reikia pateikti prašymą, norint gauti konkrečios informacijos apie kitus mokesčių mokėtojus, primindama, kad tokio prašymo pateikimo tvarka numatyta Inspekcijos 2004-07-29 įsakymo Nr. VA-147 „Dėl Paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčio mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklių patvirtinimo“ 11 punkte. Tame pačiame laiške Bendrovei paaiškinta, kokios aplinkybės gali patvirtinti, kad buvo imtasi atsargumo priemonių siekiant išvengti įsitraukimo į sukčiavimo tikslais vykdomus sandorius, aprašyti galimi sukčiavimo požymiai. Taigi susirašinėjimas vyko ne dėl informacijos apie UAB "J1" kaip tvirtina Bendrovė.

Dėl Bendrovės argumentų, jog Inspekcija galėtų konstatuoti UAB "L1" sukčiavimą PVM srityje tik esant teismo nuosprendžiui baudžiamojoje byloje, ginčijamame sprendime pažymėta, kad šios aplinkybės neturi įtakos Bendrovės mokestinėms prievolėms, nes mokestinė atsakomybė ir baudžiamoji atsakomybė kyla iš skirtingas teisės šakas reglamentuojančių teisės aktų normų, todėl mokestinė atsakomybė gali kilti nepriklausomai nuo kitų bylų baigties (LVAT 2014-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-438-575/2014, 2019-04-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-642-442/2019). Nepagrįsta yra teigti, kad nesant sukčiavimo baudžiamosios teisės prasme, nėra sukčiavimo ir mokestinės teisės prasme, nes tokie argumentai nėra pagrįsti teise. Be to, šie argumentai prieštarauja ESTT sprendimams bylose *Halifax* (C-255/02), sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir P. N. Ltd* (C-354/03, C-35503 ir C-484/03), sujungtose bylose *O. O. ir K. H.* (C-439/04 ir C-440/04), *Bonik* (C-285/11), taip pat sujungtose bylose *Mahagében ir David* (C-80/11 ir C-142/11) (LVAT 2017-03-27 nutartis adm. byloje Nr. A-2924-575/2017).

Sprendime konstatuota, jog mokesčių administratorius surinko įrodymus, patvirtinančius, kad Bendrovė, sudarydama sandorius su UAB "I1" dalyvavo PVM sukčiavime ir, atsižvelgiant į minėtas faktines aplinkybes, negalėjo nežinoti apie savo dalyvavimą sukčiavime, todėl teisė į PVM atskaitą turi būti paneigta (LVAT 2015-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-1505-438/2015, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015, 2017-03-27 nutartis adm. byloje Nr. A-2924-575/2017, 2018-01-25 nutartis adm. byloje Nr. eA-2812-602/2018, 2019-02-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-2-575/2019).

Dėl Bendrovės prašymo sumažinti PVM baudą iki 10 proc. dydžio, Inspekcija konstatavo, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Bendrovės argumentus ir sumažinti Panevėžio AVMI paskirtą 30 proc. dydžio PVM baudą. Panevėžio AVMI 2019-03-22 sprendime Nr. (36.9)-FR0682-83 nurodė, jog nors Bendrovė patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau apskaitos dokumentuose nurodyta tikrovės neatitinkanti informacija, todėl esant atsakomybę sunkinančių ir lengvinančių aplinkybių, įprastai yra skiriama 30 proc. dydžio bauda. Kaip matyti iš bylos medžiagos, Inspekcijos nurodytos baudų skyrimo aplinkybės atitinka mokesčio ginčo byloje nustatytus faktus. Be to, mokesčių mokėtojas pateiktame skunde nepripažįsta mokesčių įstatymų pažeidimo, kas pagal MAĮ 139 straipsnio 2 dalies nuostatas ir LVAT praktiką yra svarbi aplinkybė skiriant didesnę baudą. Bendrovė skunde nurodė, kad ji bendradarbiavo su mokesčiu administratoriumi, teikė paaiškinimus ir papildomus įrodymus, kas iš esmės galėtų būti vertinama kaip Bendrovės atsakomybę lengvinančios aplinkybės, lemiančios skiriamos baudos dydžio mažinimą. Tačiau, šiuo atveju, esant baudą didinančių ir mažinančių aplinkybių, pagal LVAT 2008-02-15 nutarties adm. byloje Nr. A-261-214/2008 išaiškinimą, skiriamas baudos vidurkis. Atsižvelgiant į tai prieita išvados, kad Bendrovei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio PVM bauda.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2019-06-14 sprendimas Nr. 69-63 tvirtintinas, Bendrovės 2019-07-02 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl to, ar Inspekcija pagrįstai nepripažino Bendrovės teisės įtraukti į 2017 m. gegužės mėn. PVM atskaitą 23643,90 Eur pirkimo PVM pagal UAB "J1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, mokesčių administratoriui konstatavus, jog UAB "J1" sukčiavo PVM, o Bendrovė žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Bylos duomenimis Bendrovė 2017 m. gegužės mėn. 11–31 dienomis apskaitė 150,12 t rapsų aliejaus įsigijimus iš UAB "L1" už 136233,90 Eur, tame skaičiuje 23643,90 Eur PVM, kurį įtraukė į PVM atskaitą ir deklaravo 2017 m. gegužės mėn. PVM deklaracijoje. Tuo tarpu rapsų aliejaus tiekėjas (Bendrovės kontrahentas) pardavimo PVM nedeklaravo ir nesumokėjo. Mokesčių administratorius, išanalizavęs patikrinimo metu surinktą informaciją, priėjo išvadą, kad UAB "J1" sukčiavo PVM, o Bendrovė žinojo / turėjo galimybę tai žinoti.

Bendrovė su tokia Inspekcijos pozicija nesutinka, nes, jos nuomone, mokesčių administratorius neįrodė UAB "J1" sukčiavimo PVM (PVM galėjo būti nesumokėtas dėl įmonės finansinių sunkumų), tuo labiau Bendrovės žinojimo / galėjimo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM (rapsų aliejus buvo realiai pristatytas į Bendrovės veiklos vietą, jo kokybė atitiko kokybės sertifikatuose nurodytus rodiklius, atsiskaitymai vykdyti per banką ir tik po pristatytų prekių kokybės patikrinimo), todėl ginčijamo Sprendimo išvados apie Bendrovės nesąžiningumą yra nepagrįstos. Bendrovė skunde taip pat išdėstė prašymą sumažinti baudą iki 10 proc. dydžio.

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

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota PVMĮ VII ir VIII skyrių normomis, o jos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 straipsnis) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 straipsnis) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, sprendamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT (pavyzdžiui: 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A-602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-235/2014 ir kt.).

Nurodytina, jog teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms PVMĮ, kuriuo yra įgyvendintos 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei ją pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) nuostatos. Pagal minėtos direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas

prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant ESTT suformuotomis taisyklėmis (pavyzdžiui: LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-25 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-421/2013, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-371/2013, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015 ir kt.).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrinama aukščiau nurodytą ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013 akcentavo, kad trečiuoju minėtu atveju, kuomet nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, yra privalu įrodyti šias sąlygas: 1) jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM, 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius.

Taigi Komisija toliau nuosekliai pasisako dėl abiejų minėto trečiojo atvejo, kuomet nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, sąlygų.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau paminėtas taisykles, patikrinusi, kaip Inspekcija vertino byloje esančius įrodymus ir taikė tiesės normas, daro išvadą, kad Inspekcija visapusiškai, objektyviai ir nešališkai įvertino byloje esančią medžiagą ir padarė pagrįstas išvadas, kad ginčo prekių pardavėjas – UAB "J1" sukčiavo PVM, o Bendrovė apie tai žinojo (turėjo žinoti), t. y. buvo nesąžininga.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčo rapsų aliejaus tiekimo grandinės apėmė kelias valstybes. Pirmuoju atveju (UAB "M1" atlikti 2 pirmieji rapsų aliejaus gabenimai) sandorių grandinę sudarė: Latvijos įmonė LPKS „LATRAPs“ → UAB "J1" (dingęs prekeivis) → Bendrovė → UAB "F1" Antra sandorių grandinė (SIA „A. U.“ atlikti kiti 4 rapsų aliejaus gabenimai): Latvijos įmonė LPKS „LATRAPs“ → Estijos įmonė *LENEHITUS OU* (dingęs prekeivis) → UAB "J1" (dingęs prekeivis) → Bendrovė → UAB "F1"

Byloje nustatyta, kad UAB "J1" PVM mokėtoja įregistruota 2015-03-04, išregistruota iš PVM mokėtojų – 2017-08-22 (praėjus 2,5 mėn. nuo sandorių su Bendrove), nuo 2017-12-19 – bankrutuojanti. SODRA duomenimis, sandorių su Bendrove metu (nuo 2017-03-01 iki 2017-07-01)



UAB "J1" dirbo du darbuotojai – T. S. ir R. K. (Latvijos piliečiai). Operatyvaus patikrinimo metu (2017-07-26, t. y. praėjus 2 mėnesiams po sandorių su Bendrove) UAB "J1" registracijos adresu nerasta. Šiuo adresu gyvenanti gyventoja paaiškino, kad 2016-10-26 UAB "J1" pardavė Latvijos piliečiui T. S., kuris faktinės veiklos vykdymo vietos nėra nurodęs, vadovo telefonu +37060304199 susisiekti nepavyko. UAB "J1" faktinės veiklos vietos negalėjo nurodyti ir įmonės apskaitą tvarkanti UAB "C1" kurios atstovė teigė apskaitos dokumentus iš įmonės vadovo gaunanti elektroniniu būdu.

UAB "J1" pateiktoje 2017 m. gegužės mėn. PVM deklaracijoje nedeklaravo PVM apmokestinamų pardavimų, deklaravo tik ES PVM mokėtojams patiektas prekes 70316 Eur sumai. UAB "J1" tikrinto laikotarpio PVM deklaracijoje nedeklaravo Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirto 23643,90 Eur pardavimo PVM. Bendrovei 2017 m. gegužės mėn. išrašytos PVM sąskaitos faktūros už patiektą rapsų aliejų nebuvo įtrauktos ir į UAB "J1" 2017-07-04 pateiktą išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą (i.SAF).

Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad abi sandorių grandinės stokoja ekonominės logikos. LPKS „LATRAPs“ rapsų aliejaus pardavimo kaina UAB "J1" ir *LENEHITUS OÜ* – 812 Eur/t be pristatymo (UAB "J1" rapsų aliejaus įsigijimo kaina su transporto išlaidomis (vežėjų paslaugas apmokėjo UAB "I1" sudarė apie 829 Eur/t), o pardavimo kaina Bendrovei – 750 Eur/t be PVM, t. y. 79 Eur/t mažesnė. Taigi, nors Bendrovei pasiūlyta rapsų aliejaus pardavimo kaina atitiko tuometines rinkos sąlygas (tai akcentuoja ir Bendrovė), tačiau UAB "J1" sudarė sandorį su Bendrove ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis, nepagrįstus ekonomine logika ir pelno siekimu. Komisija pritaria Inspekcijos vertinimui, kad toks veiklos modelis yra būdingas „dingusiems prekeiviams“. Tai įrodo, kad UAB "J1" Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirto pardavimo PVM net neketino mokėti į biudžetą. Taigi, pardavimo PVM buvo nesumokėtas tyčia, o ne dėl galimų finansinių sunkumų, kaip skunde teigia Bendrovė.

Bylos duomenimis, tikrasis ginčo rapsų aliejaus siuntėjas buvo Latvijos įmonė LPKS „LATRAPs“. Nustatyta, kad kiekvienai rapsų aliejaus siuntai (iš viso tirti 6 rapsų aliejaus gabenimai) būdavo surašomi 2 skirtingo turinio CMR'ai, kuriuose nurodyti skirtingi aliejaus siuntėjai, gavėjai, prekių pakrovimo vietos, 3 atvejais – skirtingi vežėjai. Bendrovė pateikė 6 CMR'us (prekių siuntėjas – UAB "I1" gavėjas – Bendrovė), tuo tarpu rapsų aliejų Bendrovei gabenę vežėjai UAB "M1" (pirma tiekimų grandinė) ir SIA „A. U.“ (antra tiekimų grandinė) mokesčių administratoriui nurodė, kad kiekvienai prekių siuntai buvo surašomi 2 CMR'ai, kuriuose sutapdavo tik prekę (rapsų aliejus), svoris ir prekių iškrovimo vieta (Bendrovės veiklos vykdymo vietos adresas). Vežėjai 6 rapsų aliejaus gabenimams pateikė 11 CMR'ų (1 neišsaugotas). Bendrovės pateiktuose CMR'uose nurodyta, kad pirmą kartą rapsų aliejus buvo gabentas iš Raseinių, kitus kartus – iš Rigos, Latvija, nors iš tikrųjų rapsų aliejus buvo gabenamas iš LPKS „LATRAPs“ gamyklos adresu: Lietuva siela 16A, Eleja, Jelgavas nov. (Latvija) maršrutu Eleja, Latvija – Obeliai, Lietuva. SIA „A. U.“ pateiktuose CMR'uose nurodyta ta pati prekių iškrovimo vieta (Bendrovės veiklos vykdymo vieta adresu: C. F. g. 3A, Audronių I k., Lietuva), tačiau įvardinti skirtingi prekių gavėjai – vienuose nurodyta *LENEHITUS OÜ*, kituose – Bendrovė (plačiau apie neatitikimus CMR'uose šio sprendimo nustatomojoje dalyje).

Byloje nustatyta, kad Bendrovė su UAB "J1" atstovu bendravo el. paštu (duomenys neskelbtini) ir telefonu Nr. +37060304199. Vežėjas UAB "M1" nurodė, kad transporto paslaugų užsakovas buvo UAB "I1" dėl CMR'ų pildymo buvo bendrauta su šios įmonės atstovu (vardas, pavardė nenurodyta) telefonu Nr. +37060304199. Vežėjui SIA „A. U.“ transporto užsakymą pateikė Estijos įmonė *LENEHITUS OÜ*, kontaktinis asmuo – Pjotrs, tel. Nr. +37060304199. CMR'us SIA „A. U.“ vairuotojui užpildė ir perdavė *LENEHITUS OÜ*. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad dviejuose iš trijų Bendrovės pateiktų CMR'ų (tuo pačiu numeriu) 22 langelyje „Siuntėjo spaudas ir parašas“ UAB "J1" vardu pasirašė B. A., nors SODRA duomenimis, šis asmuo nebuvo UAB "J1" darbuotoju. Tikrasis prekių siuntėjas Latvijos įmonė LPKS „LATRAPs“ nurodė, kad dėl prekių tiekimo UAB "J1" (pirma sandorių grandinė) buvo bendrauta su UAB "J1" pardavimo vadybininku B. A. (el. paštas (duomenys neskelbtini), tel. Nr. +37060304199), užsakymus *LENEHITUS OÜ* vardu pateikė šios įmonės direktorius G. S. el. paštu (duomenys neskelbtini) (telefono numeris neišsaugotas). Taigi, tiek su Bendrove, tiek su prekių vežėjais, tiek su rapsų aliejaus siuntėja LPKS „LATRAPs“

UAB "J1" ir *LENEHITUS OÜ* vardu buvo bendrauta iš to paties telefono numerio +37060304199; UAB "J1" vardu prisistatinėjo ir bendravo (atskirais atvejais ir pasirašinėjo dokumentus) asmuo, kuris nedirbo UAB "I1" Bendrovei pateiktus dokumentus pasirašė UAB "J1" direktorius T. S., kuris, Komisijos vertinimu, buvo informuotas apie tikruosius PVM sukčiavimo grandinės dalyvius.

Bylos duomenimis, UAB "J1" 2 kartus keitė banko sąskaitas, į kurias turėtų būti vykdomi atsiskaitymai už Bendrovei pateiktą rapsų aliejų. 2017-05-11 Sutartyje Nr. 2017/05/11 sutarties šalys susitarė, kad už prekes bus atsiskaitoma pavedimu į pardavėjo atsiskaitomąją sąskaitą pagal pardavėjo išrašytą PVM sąskaitą faktūrą. Sutartyje UAB "J1" rekvizituose nurodyta Lenkijos banko PKO Bank Polski sąskaita Nr. (duomenys neskelbtini). Tas pats sąskaitos numeris buvo nurodytas ir pirmose dviejose PVM sąskaitose faktūrose Nr. SU719375 ir Nr. SU719376, tačiau Bendrovei 2017-05-12 atlikus 22669,35 Eur mokėjimą į minėtą sąskaitą, ši suma 2017-05-15 buvo gražinta Bendrovei. Tą pačią dieną (2017-05-15 2:04 PM) UAB "J1" e. paštu atsiuntė Bendrovei naujus duomenis apmokėjimui. Mokėjimai turėjo būti vykdomi į *LENEHITUS OÜ* banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) tame pačiame Lenkijos banke PKO Bank Polski. Po valandos (3:09 PM) Bendrovei buvo pateiktas priedas prie 2017-05-11 Sutarties Nr. 2017/05/11 (iš esmės UAB "J1" prašymas perkelti mokėjimus į minėtą *LENEHITUS OÜ* sąskaitą Lenkijos banke) ir trišalė kooperacijos sutartis (pirkėjas – Bendrovė, pardavėjas – UAB "I1" tiekėjas – Estijos mokėtojas *LENEHITUS OÜ*). Bylos duomenimis, Bendrovės direktorius šių dokumentų nepasirašė. 2017-05-17 UAB "J1" e. paštu pateikė iš naujo 2017-05-11 ir 2017-05-15 PVM sąskaitas faktūras Nr. SU719375 ir Nr. SU719376, kuriose nurodytas dar vienas to paties Lenkijos banko PKO Bank Polski sąskaitos numeris (duomenys neskelbtini). Taigi, UAB "J1" 6 dienų bėgyje nurodė Bendrovei tris skirtingas banko sąskaitas, į kurias turėtų būti atliekami mokėjimai už patiektą rapsų aliejų. Pavedimai buvo atliekami į paskutinę UAB "J1" nurodytą banko sąskaitą PKO Bank Polski. Bylos duomenimis, šią banko sąskaitą valdė įmonė *RFUG GROUP LIMITED*, WENCLOCK ROAD 20/22, N17GU LONDON, o asmuo, turintis leidimą disponuoti banko sąskaita, buvo UAB "J1" darbuotojas R. K.. Iš Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktų minėtos banko sąskaitos išrašų matyti, kad iš Bendrovės gautos pinigines lėšas tą pačią dieną buvo pervedamos į *LENEHITUS OÜ* banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) „pagal sutartį Nr. LEN042017“. Taigi, UAB "J1" nurodė Bendrovei vykdyti mokėjimus į trečiojo asmens (*RFUG GROUP LIMITED*) sąskaitą, kurią valdė šios įmonės darbuotojas, o galutinis piniginių lėšų gavėjas – Estijos įmonė *LENEHITUS OÜ*.

Kaip minėta, į antrą rapsų aliejaus tiekimo grandinę buvo įtraukta ir Estijos įmonė *LENEHITUS OÜ*. Byloje surinkti duomenys patvirtina, kad ši įmonė taip pat atitinka „dingusio prekeivio“ požymius. Estijos mokesčių administratoriui *LENEHITUS OÜ* yra nepasiekiamo: *LENEHITUS OÜ* juridiniu adresu (Rännakupst 12 Tallinn 10917) nerandama. *LENEHITUS OÜ* niekada neturėjo darbuotojų, įmonė neturi transporto priemonių ar nekilnojamojo turto Estijoje. *LENEHITUS OÜ* valdybos narys ir vienintelis akcininkas yra Latvijos pilietis G. S.. *LENEHITUS OÜ* buvo išregistruota iš Estijos PVM registro 2018-01-02, nes neteikė PVM deklaracijų už 6 mėnesius. Paskutinė PVM deklaracija pateikta 2017 m. gegužės mėn., paskutinė metinė ataskaita pateikta už 2014 m. 2017 m. gegužės mėn. *LENEHITUS OÜ* deklaravo prekių įsigijimą Bendrijos viduje už 1411,57 Eur, nedeklaravo prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares, tame tarpe ir rapsų aliejaus tiekimo UAB "I1" *LENEHITUS OÜ* niekada neteikė prekių tiekimo ataskaitų (deklaravo pardavimus į EU, įskaitant trikampės prekybos sandorius) Estijos muitų ir mokesčių tarnybai.

Atsižvelgiant į aptartą aplinkybių visumą, Komisija konstatuoja, kad ginčo byloje pagrįstai nustatyta, jog Bendrovės kontrahentė (UAB "I1" sukčiavo PVM – veikė kaip „dingęs prekeivis“, t. y. prekes pardavė žemesne kaina negu įsigijo, klastojo tarptautinius krovinių gabenimo važtaraščius (visais atvejais buvo išrašomi 2 skirtingo turinio CMR'ai), jos vardu veikė asmuo, kuris nebuvo įmonės darbuotoju, Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirto PVM deklaracijoje už ginčo laikotarpį nedeklaravo ir nemokėjo. Taigi, UAB "J1" buvo tarpinė grandis PVM sukčiavimo sandorių grandinėje. Todėl dėl šių ūkinių operacijų (ginčo rapsų aliejaus pardavimo Bendrovei) nagrinėtina, ar byloje yra surinkta pakankamai duomenų, kad Bendrovė žinojo / galėjo žinoti, jog jos kontrahentė sukčiauja PVM.

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

LVAT ne kartą yra akcentavęs, jog aplinkybę, kad apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino / turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, „Administracinė jurisprudencija“ 2013, Nr. 25, 324–345 psl., 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133/2013, 2016-07-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-601-602/2016). Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT (ESTT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 49 punktas) – atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu. Bendrąja prasme laikomasi pozicijos, kad jeigu nacionalinis teismas priėtų išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas). ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis

<...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 punktas). Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <...> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumu (ten pat, 47 punktas).

Komisijos nuomone, byloje esantys duomenys dėl šalių bendradarbiavimo aplinkybių, ūkinių operacijų vykdymo ir kita informacija leidžia konstatuoti, jog Bendrovės elgesys neatitinka rūpestingumo, protingumo kriterijų, todėl ji negali būti laikoma sąžininga. Tai, Komisijos vertinimu, pagrindžia sprendime aptartina informacija.

Bendrovė, prieš priimdama sprendimą įsigyti prekes iš naujo verslo partnerio, turėjo būti itin atidi UAB "J1" atžvilgiu ir skirti daugiau dėmesio domėjimuisi nauju tiekėju, nei domėtusi, vykdydama sandorius su pastoviais ir ilgalaikiais tiekėjais. Bendrovė (jos atstovai) turėjo pasidomėti nauju verslo partneriu ir jo atstovais, vykdoma veikla, veiklos vykdymo vieta ir pan.

Tačiau Bendrovė, prieš sudarydama sandorį su UAB "I1" tokių veiksmų neatliko ir apie minėtą įmonę informacijos, pagrindžiančios pakankamą domėjimąsi šiuo verslo partneriu, nesurinko (apsiribojo viešai prieinamos informacijos surinkimu jau pradėjus vykdyti sandorį). Bendrovės direktorius mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime nurodė, kad apie UAB "J1" teiravosi tuo metu kitą Bendrovės mokesčių patikrinimą atliekančios Panevėžio AVMI specialistės, kuri teigė dėl šios įmonės nusiskundimų neturinti. Bendrovės direktorius tvirtino pats patikrinęs, ar tai nėra nauja įmonė, Inspekcijos interneto puslapyje 2017-05-12 pasitikrinęs PVM mokėtojo kodo galiojimą. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad pirma rapsų aliejaus siunta Bendrovei pristatyta 2017-05-11, o informacijos apie UAB "J1" patikrinimas atliktas tik kitą dieną. Mokesčių bylos duomenimis, UAB "J1" įregistruota veikla – metalo dirbinių, dažų ir stiklo mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse (EVRK kodas 475200), ginčo sandorio sudarymo laikotarpiu įmonėje buvo įdarbinti tik 2 darbuotojai, todėl Bendrovė turėjo būti itin atidi, sudarydama sandorius su įmone, praktiškai neturinčia realių žmoniškųjų išteklių ir vykdančia veiklą (prekybą rapsais ir rapsų aliejumi), kuri nėra deklaruota kaip įmonės vykdoma veikla. Bendrovės bendradarbiavimas su UAB "J1" vyko el. paštu ir telefonu. Komisija pažymi, kad mokesčių bylos dokumentuose nepateikta informacijos apie UAB "J1" atstovą, su kuriuo buvo bendrauta sudarant ginčo sandorį – Bendrovės direktorius A. B. ir vadybininkė R. K. paaiškinimuose (2017-08-07, 2017-08-16 ir 2017-08-17 paaiškinimai) mokesčių administratoriui nurodė tik telefono numerį +37060304199 ir el. pašto adresą (duomenys neskelbtini), kuriuo buvo bendrauta su UAB "J1" atstovu, tačiau nenurodė šio asmens vardo ir pavardės. Šių duomenų nėra ir Bendrovės pateiktame susirašinėjime su UAB "J1" – iš el. pašto adreso (duomenys neskelbtini) rusų kalba rašyti laiški nepasirašyti. Primintina, kad UAB "J1" vardu su UAB "M1" ir LPKS „LATRAPŠ“ tuo pačiu telefono numeriu bendravo B. A., kuris nebuvo įdarbintas UAB "I1" o skambindamas iš to paties telefono numerio vežėjui SIA „A. U.“, prisistatinėjo kaip Estijos įmonės *LENEHITUS OU* atstovas. Bendrovės atstovų vengimas mokesčių administratoriui nurodyti UAB "J1" atstovus, su kuriais buvo bendrauta, Komisijos vertinimu, pats savaime sukelia abejonių Bendrovės sąžiningumu. Taip pat pažymėtina, kad Bendrovės teiginių apie kreipimąsi į Panevėžio AVMI informacijos apie UAB "J1" nepatvirtina jokie rašytiniai bylos dokumentai, nors tuo pat metu (2017-05-10) dėl kito naujojo tiekėjo (UAB "B1" patikimumo Bendrovė kreipėsi į mokesčių administratorių su paklausimu el. paštu (o ne žodžiu).

Bendrovės direktorius Komisijos posėdžio metu teigė, kad su UAB "J1" buvo atsiskaitoma tik po prekių pristatymo ir jų kokybės patikrinimo, be to, Bendrovei pristatytas rapsų aliejus buvo apmokestintas taikant standartinį PVM tarifą, todėl kontrahento veiklos vykdymo vieta ir rapsų aliejaus kilmė Bendrovei buvo nesvarbi. Komisija pažymi, kad realus prekių pristatymas neužtikrina Bendrovės teisės į pirkimo PVM atskaitą, kadangi Bendrovė kaip sąžiningas ir atidus mokesčių mokėtojas privalo įsitikinti, ar nėra įtraukta į sandorį, susijusį su sukčiavimu PVM, kad ūkinės operacijos vykdomos būtent tokiais sąlygomis, kurios yra atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Nagrinėjamu atveju Bendrovė to nepadarė – buvo apsibota viešai prieinamos informacijos patikrinimu jau pradėjus vykdyti sandorį.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad kelių dienų bėgyje Bendrovei buvo nurodytos 3 skirtingos atsiskaitomosios banko sąskaitos, į kurias turėtų būti vykdomi atsiskaitymai už pristatytą rapsų aliejų. Aplinkybė, kad Bendrovė nepasirašė UAB "J1" atsiųstos trišalės kooperacijos sutarties (UAB "I1" Bendrovė, *LENEHITUS OU*) (Bendrovės direktoriaus teigimu, Panevėžio AVMI specialistė patarė nepasirašyti šios sutarties) ir nevykdė atsiskaitymų į nurodytą *LENEHITUS OU* banko sąskaitą rodo, kad Bendrovei buvo kilę įtarimų dėl UAB "I1" tačiau bendradarbiavimas su šia įmone nebuvo nutrauktas. Neabejotina, kad įtarimų dėl kontrahento veiklos Bendrovei turėjo sukelti ir neatitikimai CMR'uose: nurodyta netiksli prekių pakrovimo vieta („Riga, Bolderaja, Latvia“ arba „Eleja, Jelgavas pag.“, t. y. nenurodytas gatvės pavadinimas ir namo numeris), pirmam prekių gabenimui iš Raseinių m., Ramonų g. 15, išrašytas CMR (įprastai CMR'ai išrašomi tik tarptautiniam prekių gabenimui), 5 CMR'ai išrašyti 2017-04-04, nors tiekimai vykdyti 2017 m. gegužės mėn., 3 CMR'ai tuo pačiu numeriu. Tai rodo, kad Bendrovei dokumentų turinys buvo nesvarbus, Bendrovė net nesidomėjo, kada išrašomi dokumentai, iš kur gabenamos prekės.

Bylos duomenimis, Bendrovė tikrintu laikotarpiu rapsų aliejų kitoms įmonėms pardavė brangiau negu UAB "F1" iš UAB "J1" įsigytą rapsų aliejų: Estijos įmonei *O. I. OU* techninį rapsų aliejų pardavė už 808-812 Eur/t be PVM (be pristatymo), UAB "E1" – už 825 Eur/t be PVM (be pristatymo), tuo tarpu UAB "F1" – už 765 Eur/t (mokesčių administratoriaus žiniomis – už 785 Eur/t su pristatymu), t. y. su vos 2 proc. antkainiu.

LVAT savo praktikoje yra ne kartą pažymėjęs, kad nors įstatymai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo pareigos kontroliuoti kontrahento veiklos, tikrinti jo išrašomų dokumentų tikrumo, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės teisingai mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų, apibrėžtų Lietuvos Respublikos civilinio kodekso normose. Priešingu atveju, mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokią ūkinę operaciją sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM mokesčio, elgiasi nesąžiningai ir prisiima riziką dėl mokėtinų į valstybės biudžetą mokesčių dydžio (pavyzdžiui: 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217/2012, 2016-10-06 nutartis adm. byloje Nr. A933-438/2016).

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą aktualią teismų praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi visumą ginčo byloje surinktų įrodymų, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina ne tik aplinkybę, kad Pareiškėjos kontrahentė UAB "J1" sukčiavo PVM srityje, t. y. jog sandorių su Pareiškėja sudarymo metu ne tik nemokėjo į valstybės biudžetą pardavimo PVM, bet net neketino to padaryti (sandoriai su Bendrove nebuvo deklaruoti mokesčių administratoriui pateiktose deklaracijose), bet ir aplinkybę, jog Pareiškėja žinojo / turėjo žinoti apie tai, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su tiekėjo sukčiavimu PVM srityje, tačiau sąmoningai dalyvavo šioje sandorių grandinėje, kaip tarpinė įmonė, vykdanči realią veiklą, taip sudarant regimybę, kad visa sandorių grandinė, kurioje dalyvavo ir Bendrovės kontrahentė – dingęs prekeivis, yra tikra (reali), todėl Bendrovei teisė į PVM atskaitą pagrįstai buvo apribota.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Taigi nustatius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustatius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, paneigiančių Bendrovės teisę į 23643,90 Eur PVM atskaitą – MAĮ 67 str. 1 dalis vykdyta tinkamai. Tuo tarpu Bendrovė nepateikė Inspekcijos išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime.

*Dėl PVM baudos*

Bendrovė nesutinka su paskirta 30 proc. dydžio PVM bauda, kadangi Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, jos apskaitos dokumentuose nurodyta informacija atitinka tikrovę, be to, pats pažeidimo pobūdis negali būti laikomas kaip sunkinanti aplinkybė.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstanta mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso *nuo pažeidimo pobūdžio*, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detaliam nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgęs į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A-575-916/2010, 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010, 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Bendrovei pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio PVM bauda. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Bendrovės atsakomybę (pavyzdžiui, Bendrovė žinojo / turėjo žinoti apie tai, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su tiekėjo sukčiavimu PVM srityje, tačiau sąmoningai dalyvavo šioje sandorių grandinėje), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Komisija nurodo nematanti teisinio pagrindo Bendrovei paskirtos vidutinio dydžio baudos mažinti. Priešingo sprendimo priėmimas, Komisijos vertinimu, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Bendrovė atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokestinius pažeidimus padarė dėl savo netyčinių veiksmų, neapdairumo. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Bendrovei teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio PVM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas nuostatas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-06-14 sprendimą Nr. 69-63.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, 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 narė, pavaduojanti komisijos pirmininką	Vilma Vildžiūnaitė
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius