



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „O1“ 2017-03-30 SKUNDO**

2017 m. birželio 7 d. Nr. S-131 (7-78/2017)
Vilnius

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

Editos Veršelenės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojo atstovui advokatui
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
Š. N.
R. M.

2017-05-16 posėdyje išnagrinėjusi UAB „O1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-03-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-07 sprendimo Nr. 69-23, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-03-07 sprendimu Nr. 69-23 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2016-12-15 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9) FR0682-702, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 49414,68 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 10030,29 Eur PVM delspinigius ir 14824 Eur PVM baudą, 15949,95 Eur pelno mokesčio (toliau – PM), 2409,12 Eur PM delspinigius ir 4784 Eur PM baudą.

Pareiškėjos PVM ir PM mokestinis patikrinimas atliktas už 2014-01-01 – 2014-12-31 laikotarpį.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog Pareiškėjos vykdoma veikla – grūdų, neperdirbto tabako, sėklų ir pašarų gyvuliams didmeninė prekyba. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja pajamas uždirbo perparduodama grūdus, trąšas. Pareiškėja 2014 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais įformino 19 PVM sąskaitų faktūrų ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 912,944 tonų kviečių įsigijimą iš UAB „G1“ už 571760,60 Lt, įskaitant 99231,18 Lt PVM, taip pat 2014 m. spalio mėnesį įformino 6 PVM sąskaitas faktūras ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 319,154 tonų rapsų įsigijimą iš UAB „G1“ už 407734,60 Lt, įskaitant 70763,85 Lt PVM.

Pareiškėja 2014 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais įformintose UAB „G1“ PVM sąskaitose faktūrose išskirtą PVM įtraukė į tų mėnesių PVM atskaitą, grūdų įsigijimo sąnaudas priskyrė 2014 m. leidžiamiems atskaitymams.

Sprendime pastebima, kad Pareiškėja pateikė KB „S1“ ir AB „A2“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas pardavėjas Pareiškėja, kultūra – rapsas, kviečiai.

Patikrinimo metu, vadovaujantis 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 64 straipsnio, 80 straipsnio, 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsnio nuostatomis ir atsižvelgiant į patikrinimo metu surinktą informaciją, nustatytus faktus mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja PVM deklaracijose, pateiktose už 2014 m. rugsėjo – lapkričio mėnesius, nepagrįstai įtraukė į PVM atskaitą 169995 Lt pirkimo PVM sumą (pagal įformintas 26 PVM sąskaitas faktūras apskaitė kviečių ir rapsų įsigijimą iš UAB „G1“, patikrinimo akto 2 ir 3 lentelės), nes patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „G1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotos ūkinės operacijos dėl grūdų pirkimo realiai neįvyko. Pagal PVMĮ 123 str. 2 dalį, Pareiškėjai už 2014 m. rugsėjo – lapkričio mėnesius papildomai apskaičiuota 169995 Lt PVM suma.

Taip pat nustatyta, kad pagal 2014-06-30 PVM sąskaitą faktūrą ŪK 2014 002 (patikrinimo akto 42 priedas) Pareiškėja iš ūkininkės J. T. įsigijo prekes už 3592,29 Lt (tame skaičiuje 623,46 Lt PVM). Pareiškėja šioje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą PVM įtraukė į birželio mėnesio PVM atskaitą. Sąskaitoje nenurodytas ūkininkės PVM mokėtojo kodas, taip pat nustatyta, kad ūkininkė J. T. nėra PVM mokėtoja. Inspekcija konstatavo, kad PVM atskaita negalima. Pagal PVMĮ 123 str. 2 dalį, Pareiškėjai už 2014 m. birželio mėn. papildomai apskaičiuota 624 Lt PVM suma.

Patikrinimo metu, vadovaujantis 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 2 str. 24 dalimi, 11 str. 4 dalimi, 17 str. 1 dalimi bei atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja savo išlaidas grindžia UAB „G1“ vardu Pareiškėjai išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, padaryta išvada, kad Pareiškėjai nepagrįstai 2014 m. apmokestinamąsias pajamas sumažino 809500 Lt suma. Mokesčių administratorius nustatė 687682 Lt Pareiškėjos apmokestinamąjį pelną už 2014 metus, iš jo atskaitė 2010–2013 m. mokesčių nuostolių 320533 Lt sumą ir apskaičiavo 367149 Lt apmokestinamąjį pelną už 2014 m. Vadovaujantis PMĮ 5 straipsnio 1 dalimi, nuo mokesčio patikrinimo metu nustatyto 2014 m. apmokestinamojo pelno 367149 Lt sumos Inspekcija papildomai apskaičiavo 55072 Lt, t. y. 15949,95 Eur PM sumą.

Sprendime nurodoma, kad PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punktas įtvirtinta, 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 PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. PVMĮ 64 str. 9 dalyje numatyta, kad MAĮ nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita faktūra atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Taigi, įstatymas numato atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM. MAĮ 10 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t.y. sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais.

Sprendime aptariama šiuo klausimu aktuali teisminė praktika, cituojamos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) plenarinės sesija 2004-10-27 nutarties administracinėje byloje Nr. A1-355/2004, 2007-01-23 nutarties administracinėje byloje Nr. A11-109/2007, 2007-11-12 nutarties administracinėje byloje Nr. A18-1040/2007, 2008-07-04 nutarties administracinėje byloje Nr. A438-1282/2008, 2008-12-18 nutarties administracinėje byloje Nr. A756-1890/2008, 2009-09-07 nutarties administracinėje byloje Nr. A442-871/2009,

2009-10-01 nutarties administracinėje byloje Nr. A442-1127/2009, 2010-04-06 nutarties administracinėje byloje Nr. A556-610/2010, 2012-03-12 nutarties administracinėje byloje Nr. A602-222/2012 nuostatos.

Atsakant į Pareiškėjos skundo argumentus, kad UAB „G1“ pardavė Pareiškėjai grūdus ir pasirūpino jų pristatymu į Pareiškėjos nurodytą vietą, tačiau Inspekcija neišsiaiškino, iš kokių asmenų UAB „G1“ grūdus įsigijo, kad Inspekcija nepateikė jokių įrodymų, kad ūkinės paslaugų atlikimo operacijos įvyko kitomis sąlygomis, negu nurodyta apskaitos dokumentuose, sprendime pažymima, kad UAB „G1“ turėjo sandorių su UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“, kurios yra nerandamos, kurios nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM bei PM, po įformintų sandorių su UAB „G1“ pasikeitė akcininkai ir vadovai, jais tapo užsienyje gyvenantys asmenys, UAB „G1“ transporto važtaraščių nepateikė, todėl neįrodė įsigytų ir parduotų grūdų gabenimo fakto. Mokesčių administratorius konstatavo, kad UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ realiai ekonominės veiklos nevykdė, todėl grūdų netiekė, UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“, UAB „A1“, UAB „R1“ neįsigijo, todėl jų nepardavė ir Pareiškėjai. Inspekcijos vertinimu, tai patvirtina patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės: 2016-03-25 Panevėžio AVMI atliko UAB „G1“ operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatyta, kad UAB „G1“ vykdo rapso sėklų ir rapso aliejaus, kviečių prekybą, UAB „G1“ 2014 metais deklaravo 785703 Eur PVM apmokestinamų sandorių, 159985 Eur pirkimo PVM, 164997 Eur pardavimo PVM, mokėtiną 5051 Eur PVM sumą. UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „G1“ 2014 metais nupirko iš UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ rapso sėklų (921,098 t už 279331,34 Eur ir PVM 58659,58 Eur) ir kviečių (2833,562 t už 388791,24 Eur ir PVM 81646,15 Eur), sumokėjo per banko sąskaitas. UAB „G1“ 2014 m. pardavė rapso sėklų KB „S1“, Pareiškėjai, UAB „T2“ (iš viso: 917,066 t už 285681,12 Eur ir PVM 59993,03 Eur), taip pat pardavė kviečių grūdų UAB „I1“ ir Pareiškėjai (iš viso: 2829,004 t už 431076,74 Eur ir PVM 90526,13 Eur), apmokėjimai per banko sąskaitas. UAB „G1“ transporto paslaugas pirkė pagal PVM sąskaitas faktūras iš E. K. IĮ, UAB „D2“, UAB „A3“, UAB „T1“. Operatyvaus patikrinimo metu UAB „G1“ nepateikė krovinio važtaraščių, priėmimo–perdavimo aktų, sutarčių dėl perkamų ir parduodamų prekių. El. paštu atsiųstame paaiškinime UAB „G1“ direktorius R. V. paaiškino, kad daugeliu atvejų pirkėjai pasiima savo pirktas prekes patys, jie ir apmoka už transportą, tačiau pasitaikė atvejų, kada už transportą apmokėjo pardavėjas UAB „G1“ ir vėliau išrašė PVM sąskaitas faktūras už transporto paslaugas

Inspekcijos turimais duomenimis UAB „G1“ buhalterinę apskaitą tvarkanti įmonė UAB „J1“ teikė UAB „G1“ apskaitos tvarkymo paslaugas nuo 2014-09-25 iki 2016-08-23. UAB „G1“ atstovavo vadovas R. V. UAB „J1“ apskaitą tvarkė pagal UAB „G1“ pateiktus pirminius dokumentus. Pirminiai apskaitos dokumentai pagal poėmio aktą perduoti FNTT Alytaus skyriui. Pasikeitus UAB „G1“ akcininkui, vadovui bei adresui, R. V. dokumentus perdavė naujai paskirtam vadovui. Naujas vadovas su UAB „J1“ kaip su apskaitą tvarkančiu asmeniu sutarties dėl apskaitos vedimo ir duomenų deklaravimo nesudarė bei dokumentų apskaitai neteikė. Inspekcijos Mokesčių apskaitos informacinėje sistemoje nurodytais kontaktais su UAB „G1“ vadovu susisiekti nepavyko. UAB „G1“ buveinės adresu, korespondencijos adresu ir UAB „G1“ vadovo A. W. G. adresu (Lenkija) 2016-11-16, 2016-11-17, 2016-11-23 buvo išsiųsti mokesčių administratoriaus nurodymai dėl UAB „G1“ buhalterinių apskaitos dokumentų ir atsakymų į klausimus pateikimo. UAB „G1“ buveinėje apsilankyta 2016-11-29. Vizitavimo metu nustatyta, kad UAB „G1“ buveinės adresu (*duomenys neskelbtini*) yra garažai, UAB „G1“ iškabų, atstovų nerasta. Vadovaujantis MAĮ 164 str. 5 dalimi, Inspekcijos interneto svetainėje 2016-11-29 paskelbtas pranešimas UAB „G1“ atstovams iki 2016-12-08 atvykti į Vilniaus AVMI. UAB „G1“ vadovas iki 2016-12-08 į Vilniaus AVMI neatvyko.

Sprendime dėl UAB „G1“ sandorių su UAB „B1“ nurodoma, kad UAB „B1“ Juridinių asmenų registre įregistruota 2014-08-23, PVM mokėtojų registre įregistruota 2014-09-16, išregistruota 2014-11-28. PVM deklaracijas UAB „B1“ pateikė tik už 2014 m. rugsėjo ir spalio mėn.

Teigiama, kad UAB „B1“ įformino UAB „G1“ rapsų ir kviečių pardavimą už 1080871 Lt (patikrinimo akte ir Sprendime – korektūros klaida, vietoj 1080871 Lt nurodyta 830716 Lt), PVM 226983 Lt, tačiau UAB „B1“ 2014 m. rugsėjo ir spalio mėn. PVM deklaracijose deklaravo tik 132697 Lt pardavimo PVM, 631925 Lt apmokestinamų tiekimų. Pažymėta, kad UAB „B1“ pirkimo PVM nedeklaravo, bet deklaravo 130983 Lt atskaitomo pirkimo PVM. UAB „B1“ pelno mokesčio deklaracijos PLN204 už 2014 m. nepateikė.

UAB „B1“ akcininkas ir vadovas B. P., gyvenantis Lenkijos Respublikoje (*duomenys neskelbtini*). UAB „B1“ registravimosi metu nurodyta veikla – augalų apsaugos nuo ligų, kenkėjų ir piktžolių žemės ūkio paslaugų veikla, registruotino nekilnojamojo ir kilnojamojo turto neturėjo. Nuo 2014-09-11 iki 2014-10-01 UAB „B1“ apskaitą tvarkantis asmuo – UAB „J1“. Nuo 2014-10-01 UAB „B1“ neturi apskaitą tvarkančio asmens. Valstybinio socialinio draudimo fondo duomenimis, UAB „B1“ dirba tik vadovas. Operatyvaus patikrinimo metu 2014-10-30 Alytaus AVMI Mokestinių prievolių skyriaus specialistai apsilankė registracijos adresu – Vilniaus g. 14, Alytus. Šiuo adresu įsikūrusi UAB „J1“. Prie pastato durų ir ant išorinių namo sienų nebuvo iškabų, nurodomųjų ženklų, iš kurių būtų galima spręsti, kad šiuo adresu įsikūrusi UAB „B1“, nebuvo matyti jokių UAB „B1“ veiklos vykdymo požymių. UAB „B1“ buhalterinę apskaitą vedusios UAB „J1“ atstovai paaiškino, kad iki sutarties galiojimo pabaigos UAB „B1“ vadovas jokių pirminių bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentų nebuvo pateikęs ir ryšiai su UAB „B1“ vadovu nepalaikomi. UAB „B1“ registracijos adresu buvo išsiųstas raštas, Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainės puslapyje patalpintas kvietimas atvykti susipažinti su Operatyvaus patikrinimo pavedimu ir atsiimti mokesčių administratoriaus nurodymą. UAB „B1“ į Alytaus AVMI neatvyko ir buhalterinės apskaitos dokumentų nepateikė.

Sprendime dėl UAB „G1“ sandorių su UAB „R1“ nurodoma, kad UAB „R1“ Juridinių asmenų registre įregistruota 2014-07-03, PVM mokėtojų registre įregistruota 2014-07-21, išregistruota iš PVM mokėtojų nuo 2015-01-23. Nuo 2014-07-03 iki 2014-08-13 UAB „R1“ akcininkas UAB „M1“, vadovas M. Z. Nuo 2014-08-13 pasikeitė akcininkas ir vadovas, juo tapo R. R., kuris registruotas Lenkijoje, adresu: (*duomenys neskelbtini*). Minėtas asmuo Valstybinio socialinio draudimo fondo duomenimis, UAB „R1“ neįdarbintas, nuo 2014-07-10 dirba vienas darbuotojas – M. Z. UAB „R1“ nuo 2014 m. lapkričio mėn. neteikė PVM deklaracijų.

UAB „R1“ 2014 m. įformino UAB „G1“ rapsų ir kviečių pardavimą už 1047937 Lt, PVM 220067 Lt, tačiau 2014 m. liepos – spalio mėn. PVM deklaracijose UAB „R1“ deklaravo tik 166660 Lt pardavimo PVM, 793626 Lt apmokestinamų tiekimų. UAB „R1“ 2014 m. deklaravo 53407 Lt mažiau pardavimo PVM, nei nurodyta išrašytose PVM sąskaitose faktūrose. Pažymėtina, kad UAB „R1“ pirkimo PVM nedeklaravo, bet deklaravo 161735 Lt atskaitomo pirkimo PVM. UAB „R1“ pelno mokesčio deklaracijos PLN204 už 2014 m. nepateikė.

Sprendime dėl UAB „G1“ sandorių su UAB „A1“ nurodoma, kad UAB „A1“ įformino UAB „G1“ rapsų ir kviečių pardavimą už 178085 Lt, PVM 37398 Lt. 2015-01-13 UAB „A1“ pateikė paskutinę PVM deklaraciją už 2014 m. lapkričio mėn. Už vienuolika mėnesių deklaravo tik 7319 Lt pardavimo PVM, PVM apmokestinamų sandorių už 41340 Lt sumą, atskaitomo pirkimo PVM 5722 Lt. Ši bendrovė iš PVM mokėtojų registro išregistruota 2015-03-04. UAB „A1“ pelno mokesčio deklaracijos PLN204 už 2014 m. nepateikė.

2014-12-19 pasikeitė UAB „A1“ akcininkas ir vadovas. Registrų centro duomenimis akcininku ir vadovu tapo Lenkijos pilietis A. M. Valstybinio socialinio draudimo fondo duomenimis, minėtas asmuo UAB „A1“ neįdarbintas, paskutinė darbuotoja atleista 2014-12-15. Kauno AVMI išsiuntė mokesčių administratoriaus nurodymą dėl buhalterinės apskaitos dokumentų pateikimo. Direktorius A. M. į Kauno AVMI neatvyko ir apskaitos dokumentų nepateikė.

Mokesčių administratorius, išanalizavęs surinktą informaciją, padarė išvadą, kad UAB „G1“ turėjo sandorių su UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“, kurios yra nerandamos, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM bei pelno mokesčio, po įformintų sandorių su UAB „G1“ pasikeitė akcininkai ir vadovai, jais tapo užsienyje gyvenantys asmenys; UAB „G1“ transporto

važtaraščių nepateikė, todėl neįrodė įsigytų ir parduotų grūdų gabenimo fakto; UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ realiai ekonominės veiklos nevykdė, todėl grūdų netiekė; minėtos įmonės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atvaizdavo ūkinės operacijas, kurios realiai nevyko, todėl išrašyti apskaitos dokumentai nepatvirtina tikrojo ūkinės operacijos turinio. Inspekcija, įvertinusi surinktą informaciją ir nustatytus faktus, sutiko su Panevėžio AVMI pozicija (sprendimas, 8–9 psl., patikrinimo aktas, 9–11 psl.), kad UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“, UAB „A1“, UAB „R1“ neįsigijo, todėl jų nepardavė ir Pareiškėjai.

Sprendime dėl UAB „G1“ sandorių su Pareiškėja nurodoma, kad Pareiškėja nuo 2010 m. pastoviai deklaruoja mokestinio laikotarpio veiklos nuostolius (2010 m. deklaravo 33113 Lt nuostolių, 2011 m. – 45916 Lt nuostolių, 2012 m. veiklos rezultatas 55074 Lt apmokestinamojo pelno, kuriuo padengti praėjusių mokestinių laikotarpių nuostoliai, 2013 m. deklaravo 296 578 Lt nuostolių, 2014 m. – 121638 Lt nuostolių, 2015 m. – 169849 Eur nuostolių). Pareiškėjai akcininkas pagal 2010-10-28 paskolos sutartį suteikė 70000 Eur paskolą su 12 proc. metinių palūkanų laikotarpiui nuo 2010-10-28 iki 2011-10-27 ir pagal 2013-10-10 paskolos sutartį suteikė 300000 Eur paskolą su 12 proc. metinių palūkanų laikotarpiui nuo 2013-09-01 iki 2014-09-01. Negrąžintos paskolos likutis 2014-12-31 – 1280989 Lt (371100 Eur), per 2014 m. priskaičiuota 118055 Lt palūkanų. Negrąžintos paskolos likutis 2016-06-03 – 338055 Eur. Inspekcijos turimais duomenimis, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Panevėžio apygardos valdyboje atliekamas ikiteisminis tyrimas byloje Nr. 06-6-00027-16, pradėtoje pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 222 str. 1 d. dėl Pareiškėjos veiklos.

Teigiama, kad Panevėžio AVMI nustatė, kad:

1. Pareiškėja 2014 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais įformino 19 PVM sąskaitų faktūrų ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 912,944 tonų kviečių įsigijimą iš UAB „G1“ už 571760,60 Lt, įskaitant 99231,18 Lt PVM (patikrinimo akto 2 lentelė), taip pat 2014 m. spalio mėnesį įformino 6 PVM sąskaitas faktūras ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 319,154 tonų rapsų įsigijimą iš UAB „G1“ už 407734,60 Lt, įskaitant 70763,85 Lt PVM (patikrinimo akto 3 lentelė). PVM sąskaitos faktūros išrašytos Pareiškėjos, pasirašytos Pareiškėjos vyr. buhalterės G. V., UAB „G1“ atstovų parašų ant PVM sąskaitų faktūrų nėra. Pareiškėja su UAB „G1“ atsiskaitė mokėjimais per banką. Pareiškėja 2014 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais įformintose UAB „G1“ PVM sąskaitose faktūrose išskirtą PVM įtraukė į tų mėnesių PVM atskaitą, grūdų įsigijimo sąnaudas priskyrė 2014 m. leidžiamiems atskaitymams. Pareiškėja pažeidė PVMĮ 79 str. 9 dalies nuostatą, kadangi pati Pareiškėja (pirkėja) įformino kviečių ir rapsų įsigijimą iš UAB „G1“, išrašydama PVM sąskaitas faktūras, tačiau vadovaujantis PVMĮ 79 straipsnio 1 dalies nuostatomis, už PVM sąskaitos faktūros išrašymą yra atsakingas prekių tiekėjas.

Akcentuojama, kad Pareiškėja, išrašydama UAB „G1“ vardu PVM sąskaitas faktūras, pažeidė 2001-11-06 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 (toliau – BAĮ) 12, 16 straipsnius bei nesivadovavo 2002-05-29 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintomis Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėmis, kurių 12.1 punkte nustatyta, jog PVM sąskaitos faktūros numeris turi būti sudaromas didėjančia seka. Pareiškėja, įformindama PVM sąskaitomis faktūromis kviečių ir rapsų įsigijimą iš UAB „G1“ neteisingai išrašė PVM sąskaitas faktūras: 2014-09-16 UAB „G1“ išrašyta PVM sąskaita faktūra PRK – 273 didesniu numeriu yra išrašyta anksčiau, negu PVM sąskaitos faktūros mažesniais numeriais PRK-271 ir PRK-272, išrašytos 2014-09-19. 2014-10-30 UAB „G1“ išrašyta PVM sąskaita faktūra PRK-321 mažesniu numeriu yra išrašyta vėliau, negu PVM sąskaitos faktūros didesniu numeriu – PRK-322 išrašyta 2014-10-16, PVM sąskaita faktūra PRK-323 išrašyta 2014-10-24, kas vertintina kaip aplinkybė, įrodanti formalų išrašytų dokumentų pobūdį.

2. Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu pateikė šešias 2014 m. su UAB „G1“ sudarytas grūdų pirkimo–pardavimo sutartis (patikrinimo akto 4 lentelė, 5 lapas), Pareiškėja išsipareigojo nupirkti grūdus bei už juos sumokėti sutartyje numatytomis sąlygomis bei tvarka. Sutartyse numatyta, kad Pareiškėja iš UAB „G1“ įsigis 820 t kviečių bei 298 t rapso, tačiau Inspekcija patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja įformino PVM sąskaitomis faktūromis 912,944 t kviečių įsigijimą bei 319,154 t rapso įsigijimą, t. y. įformino, kad įsigijo 92,944 t kviečių ir 21,154 t rapso be sutarčių.

Sutarčių 4.1. punkte numatyta, kad pirkėjas (Pareiškėja) grūdus pasiima savo sąskaita iš pardavėjo (UAB „G1“) nurodytos vietos arba kaip nurodyta atskirame šalių susitarime; 4.2 punkte nustatyta, kad grūdų nuosavybės teisė pereina pirkėjui (Pareiškėjai) nuo grūdų pristatymo į pirkėjo nurodytą elevatorių (sandėlių), pagal prekių gabenimo važtaraštį. Visos sutartys pasirašytos Pareiškėjos direktoriaus pavduotojo komercijai D. K.

Sprendime atkreipiamas dėmesys, kad keturiose sutartyse numatyta, kad pristatymo sąlygos DAP, CPT, kurios numato, kad prekes savo transportu pristato tiekėjas, tačiau visose sutartyse yra galiojantis 4 punktas „tiekimo tvarka“ ir 4.1 punkto nuostatos, kad pirkėjas grūdus pasiima savo sąskaita iš pardavėjo nurodytos vietos arba kaip nurodyta atskirame šalių susitarime. Patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė jokių papildomų susitarimų prie šių sutarčių.

Siekiant įsitikinti, kaip grūdai ir rapsai iš UAB „G1“ buvo pristatyti Pareiškėjai, mokestinio patikrinimo metu el. laišku mokesčių administratorius kreipėsi į Pareiškėją atstovaujantį advokatą Š. N., prašydamas paaiškinti, kuri sąlyga galiojanti ir kodėl. Advokatas paaiškino, kad nurodytais atvejais pristatymo sąlygos buvo įrašomos ranka ir atitiko tikrąjį susitarimą, todėl tokia sutarties sąlyga turėjo viršenybę prieš vadybininko naudotas šabloninės sutarties 4.1 punktą. Advokatas paaiškino, kad visais atvejais Pareiškėjai perkant grūdus iš UAB „G1“ už prekių pristatymą iki iškrovimo vietos (pvz.: AB „A2“ arba KB „S1“) buvo atsakinga UAB „G1“, pristatymo kaštai buvo įtraukti į parduodamų prekių kainą, todėl prekių pristatymo sąlygų susitarimo metu sutartyse buvo nurodomos minėtos CAP ar DPT pristatymo sąlygos, o sutarties 4.1 punktas nebuvo taikomas. Sutarties 4.1 punkte esanti nuoroda į „atskirą šalių susitarimą“ turi būti suprantama kaip sutartinė šalių teisė ne tik raštu, bet ir žodžiu susitarti dėl kitokių, nei šabloninės sutarties 4.1 punkte nurodytų pristatymo sąlygų – pavyzdžiui, CAP arba DPT. Taip pat advokatas nurodė, kad informaciją apie UAB „G1“ prekių pristatymo sąlygas į AB „A2“ arba KB „S1“ galima patikrinti pagal AB „A2“ arba KB „S1“ kaupiamą informaciją.

Inspekcija, atsakydama į skundo argumentus dėl Pareiškėjos ir UAB „G1“ sutartyse numatytos sąlygos, susijusios su grūdų pristatymu, sprendime pasisako, jog Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.156 straipsnyje įtvirtintas sutarties laisvės principas. Tai reiškia, kad šalys turi teisę laisvai sudaryti sutartis ir savo nuožiūra nustatyti tarpusavio teises bei pareigas. CK 6.189 straipsnyje numatyta, kad teisėtai sudaryta ir galiojanti sutartis jos šalims turi įstatymo galią. CK 6.183 straipsnyje įtvirtinta sutarties pakeitimo išlyga. Numatyta, kad rašytinė sutartis, kurioje yra išlyga, kad sutartį pakeisti ar papildyti arba ją nutraukti galima tik raštu, negali būti pakeista, papildyta ar nutraukta kitokiu būdu. CK 6.192 straipsnio 4 dalyje numatytas reikalavimas, kad sutarties pakeitimas arba papildymas turi būti tokios pat formos, kokios turėjo būti sudaryta sutartis, išskyrus įstatymų ar sutarties nustatytus atvejus. Nagrinėjamu atveju, sutarčių, sudarytų tarp UAB „G1“ ir Pareiškėjos, 7.4. punkte nurodyta, kad sutartis gali būti pakeista ar papildyta tik raštišku abiejų šalių susitarimu. Pareiškėja nei mokestinio patikrinimo metu, nei pastabų nagrinėjimo metu, nei skundo nagrinėjimo metu nepateikė jokių papildomų raštiškų susitarimų, sudarytų tarp Pareiškėjos ir UAB „G1“, todėl laikytina, kad turėjo būti taikomas Pareiškėjos ir UAB „G1“ sudarytų sutarčių 4.1 punktas, pagal kurį pirkėjas grūdus pasiima savo sąskaita iš pardavėjo nurodytos vietos. Inspekcijos vertinimu, papildomais įrašais sutartyse buvo siekiama pagrįsti Pareiškėjos ir UAB „G1“ veiksmų teisėtumo regimybę, tačiau nesudaryti mokesčių administratoriui galimybių įvertinti sandorių realumo.

3. Pareiškėja pateikė KB „S1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodyta serija, Nr., data, pirkėjas KB „S1“, pardavėjas – Pareiškėja, kultūra – rapsas, produkcijos drėgnumas, aliejingumas, priemaišos, svoris, kaina, suma, priemokos, nuoskaitos, PVM suma, iš viso suma. Dokumentai be išrašiusio asmens vardo, pavardės, parašų, gavėjo parašų nėra. Ant dokumentų ranka padarytas įrašas „G1“. Pareiškėjos buhalterė 2016-07-18 el. laiškų paaiškino, kad įrašą „G1“ užrašė ji, paklaususi D. K., kas pristatė grūdus.

Taip pat Pareiškėja pateikė AB „A2“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, be serijos, be Nr., nurodyta data, pirkėjas AB „A2“, pardavėjas – Pareiškėja, kultūra – kviečiai, produkcijos kokybės rodikliai, svoris, kaina, suma, priemokos, nuoskaitos, PVM suma, iš viso suma, transporto priemonės valst. Nr., vairuotojas. Dokumentuose nurodyta išrašiusio asmens – tiekimo vadybininkės vardas, pavardė, parašo nėra, gavėjo parašų nėra. Ant dokumentų ranka padarytas įrašas „G1“. Pareiškėjos buhalterė 2016-07-18 el. laiškų paaiškino, kad įrašą „G1“ užrašė ji, paklaususi D. K., kas pristatė grūdus.

Inspekcija skundo argumentus dėl grūdų pristatymo vertino kritiškai Pareiškėjos skundo argumentai vertintini kritiškai. Pažymėta, kad ant dokumentų ranka padarytas įrašas „G1“ nėra patvirtintas jokia kita objektyvia informacija, kad būtent UAB „G1“ atgabeno grūdus KB „S1“ ir AB „A2“. Pareiškėja kaip apdairi ir atsakinga mokesčių mokėtoja, neturėdama grūdų atgabenimo iš UAB „G1“ faktą pagrindžiančių dokumentų, elgėsi nerūpestingai ir neatsakingai nesidomėdama ir neįsitikindama, kas iš tikrųjų atgabeno grūdus.

4. Mokestinio tyrimo metu Panevėžio AVMI paprašė Pareiškėjos pateikti dokumentus, kuriuose būtų nurodyta, kad kviečiai ir rapsai atgabenti iš UAB „G1“. Pareiškėjos buhalterė 2016-07-18 el. laiškų nurodė, kad Pareiškėja krovinio važtaraščių neturi, nes tiek grūdus, tiek rapsus UAB „G1“ pristatydavo savo transportu. Iš KB „S1“ bei AB „A2“ Pareiškėja gaudavo kokybės dokumentus apie pristatytą kiekį bei produkto kokybę. Kas pristatė grūdus, buhalterei pasakydavo direktoriaus pavaduotojas D. K. Pareiškėjos direktorius B. K. 2016-07-19 el. laiške nurodė, kad važtaraščių Pareiškėja neturi.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos nesutikimą, jog Pareiškėjos nesąžiningumą patvirtina krovinio važtaraščių nepateikimas, pažymėjo, kad visų grūdų pirkimo–pardavimo sutarčių su UAB „G1“ 4.2 punkte numatyta, kad grūdų nuosavybės teisė Pirkėjui (Pareiškėjai) pereina nuo grūdų pristatymo į Pirkėjo nurodytą elevatorių (sandėlių), pagal prekių gabenimo važtaraštį. Tačiau, Pareiškėjos direktorius B. K. ir buhalterė nurodė, kad Pareiškėja gabenimo važtaraščių neturi. Taigi, Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei kartu su pastabomis, nei kartu su skundu nepateikė įrodymų, jog UAB „G1“ atgabeno grūdus KB „S1“ bei AB „A2“. Inspekcija, padarė išvadą, kad Pareiškėja, neturėdama grūdų atgabenimo iš UAB „G1“ faktą pagrindžiančių dokumentų, nesidomėdama ir neįsitikindama, kas iš tikrųjų atgabeno grūdus, elgėsi nerūpestingai ir neatsakingai.

5. Sprendime nurodoma, kad Inspekcija, siekdama įsitikinti, kaip grūdai ir rapsai, kurių įsigijimas įformintas iš UAB „G1“, buvo pristatyti Pareiškėjai, mokestinio patikrinimo metu atliko operatyvius patikrinimus fizinių asmenų bei įmonių, galimai vežusių grūdus Pareiškėjai iš UAB „G1“. Galimi vežėjai nustatyti iš Pareiškėjos pateiktų „kokybės dokumentų“, kai kuriuose iš jų buvo įrašytas transporto priemonių valst. Nr., pagal kurį nustatytas transporto priemonių savininkas.

5.1. 2016-09-29 surašyta ūkininko A. V. operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. OPP(36.2)FR1042-6801. Inspekcija, patikrinusi ūkininko A. V. pateiktus pirminius ir suvestinius apskaitos dokumentus už 2014 m., nustatė, kad UAB „G1“ ir Pareiškėja PVM sąskaitų faktūrų už suteiktas transporto paslaugas neišrašė. 2016-09-28 A. V. Inspekcijai pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad turi specializuotą krovininį automobilį Renault, valst. Nr. (*duomenys neskelbtini*). Pagal A. V. parodytus 2014-10-23 dokumentus, kuriuose nurodyta, kad grūdus vežė krovininis automobilis Renault valst. Nr. (*duomenys neskelbtini*), A. V. paaiškino, kam buvo suteiktos transporto paslaugos pagal šiuos dokumentus neatsimena, tik atsimena, kad buvo

konfliktas su užsakovu. Užsakovą rado internete, užsakovas prašė pervežti grūdus, tačiau su juo nesusitiko ir nežinojo, kam išrašyti sąskaitą, atlygio už šias paslaugas negavo.

5.2. 2016-10-10 surašyta UAB „A3“ operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (42.59) FR1042-7061. Panevėžio AVMI, patikrinusi UAB „A3“ pateiktus pirminius ir suvestinius apskaitos dokumentus už 2014 m., nustatė, kad UAB „G1“ išrašytos dvi PVM sąskaitos faktūros: 2014-08-29 ir 2014-12-12, prie šių PVM sąskaitų faktūrų pridėti atliktų darbų apskaitos žiniaraščiai, kuriuose nurodyta, kad paslaugos buvo atliktos 2014 m. rugpjūčio mėn. 23, 25 ir 26 dienomis ir 2014-12-11 (patikrinimo akto 7 psl.). Taigi, UAB „G1“ išrašytų UAB „A3“ PVM sąskaitų faktūrų ir atliktų darbų apskaitos žiniaraščio datos nesutampa su Pareiškėjos nuo 2014-09-16 iki 2014-11-11 įformintų grūdų įsigijimų iš UAB „G1“ datomis.

5.3. 2016-10-11 Inspekcija surašė UAB „D2“ priešpriešinės informacijos surinkimo pažymą Nr.(42.59)FR1041-1123. Operatyvaus patikrinimo metu Inspekcija, patikrinusi UAB „D2“ pateiktus pirminius ir suvestinius apskaitos dokumentus už 2014 m., nustatė, kad UAB „G1“ 2014-08-14, 2014-08-25, 2014-09-05, 2014-09-15, 2014-10-20 išrašė penkias PVM sąskaitas faktūras už transporto paslaugas, kuriose nurodyti sąskaitų faktūrų Nr., serija, suma, įskaitant PVM, PVM sąskaitose faktūrose pažymėta „sutartis“, prie sąskaitų nepridėta jokių papildomų dokumentų (patikrinimo akto 7, 8 psl.). UAB „D2“ nepateikė transporto paslaugų tiekimo sutarčių, sudarytų su UAB „G1“, transporto paslaugų tiekimo užsakymų, gautų iš UAB „G1“, UAB „G1“ krovininių gabenimo važtaraščių, susirašinėjimo su paslaugų užsakovu UAB „G1“ ir / ar kitų transporto veiklai būdingų dokumentų.

2016-10-06 UAB „D2“ direktorius pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad sutarčių grūdų pervežimui nesudarė, užsakymų neturi, važtaraščių neturi, nes mašinas grūdų pervežimui atiduodavo paslaugų užsakovams ir važtaraščius pasiėmė užsakovai. Kur vyksta grūdų pakrovimai, direktorius nežino ir nesidomi. Su UAB „G1“ sutartis buvo žodinė, susitarė su UAB „G1“ atstovu, kurio nei vardo nei pavardės neatsiminė, taip pat neatsiminė atstovo jokių kontaktų, išrašytas PVM sąskaitas faktūras siųsdavo el. paštu, kurio neatsiminė. Ar UAB „G1“ moki, ar vykdo veiklą, ar turi skolų pasidomėjo tik internete. UAB „G1“ neskolinga UAB „D2“. Pagal žodinį susitarimą UAB „G1“ perdavė krovininį automobilį FAO326 grūdų vežimo sezonui, galimai nuo rugpjūčio iki gruodžio mėn., tiksliai neatsiminė. Vairuotojui, kur važiuoti ir ką vežti nurodymus davė UAB „G1“ atstovas. Krovininių vežimo važtaraščius pasiėmė UAB „G1“ atstovas. Į krovininį automobilį kurą pildavo UAB „D2“. Tas pats krovininis automobilis tuo laikotarpiu, kai buvo perduotas UAB „G1“, atlikdavo ir kitas pervežimo paslaugas, kitiems užsakovams, nes ištisinį laikotarpį UAB „G1“ darbu neaprūpino. UAB „D2“ direktorius nurodė, kad su UAB „G1“ atstovu nebuvo susitikęs, bendravo tik telefonu. Direktorius paaiškino, kad jis suprato, kad UAB „G1“ ir Pareiškėja viena įmonė ir atsiminė, kad atstovas abiejų įmonių buvo tas pats Darius, kuris nurodymus davė vairuotojams.

5.4. 2016-09-28 UAB „M2“ direktorius pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad negali įvardinti, kam buvo suteiktos transporto paslaugos 2014 m. lapkričio 10, 11 dienomis pervežant kviečius į AB „A2“ automobiliu SKANIA valst. Nr. (*duomenys neskelbtini*), negali įvardinti paslaugų užsakovo, prekių pasikrovimo vietos, nes neatsimena, PVM sąskaitos faktūros niekam neišrašė. Direktorius paaiškino, kad buvo toks atvejis, kai telefonu buvo užsakyta vežti grūdus. UAB „M2“ paslaugą atliko, grūdai buvo vežti iš Panevėžio rajono, bet kai reikėjo išrašyti PVM sąskaitą faktūrą už paslaugas, tada tuo telefonu niekas neatsiliepė, sąskaitos niekam neišrašė ir atlygio už paslaugas negavo, tik atsiminė, kad prarado apie 600 Lt.

5.5. Inspekcija operatyvaus patikrinimo metu nustatė, kad E. K. įmonės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ar kituose operatyviam patikrinimui pateiktuose dokumentuose nėra nurodyta, pagal kokius grūdų lydraščius ar krovinio važtaraščius PVM sąskaitos faktūros išrašytos.

2016-09-14 E. K. įmonės savininkas Inspekcijai pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad su UAB „G1“ atstovu buvo susitikęs vieną kartą, atstovas prisistatė, kad yra iš UAB „G1“. UAB „G1“ įmonę susirado pati kažkam rekomendavus. Su UAB „G1“ atstovais bendravo tik telefonu,

užsakymai buvo vykdomi telefonu, transporto paslaugų teikimo sutarčių su „G1“ nesudarė. PVM sąskaitas faktūras išrašė už nuvažiuotus kilometrus. Išrašytas PVM sąskaitas faktūras siuntė klasikiniu paštu, neregistruotu laišku į Vilnių, koku tikslu adresu pasakyti negalėjo. Pasirašytos PVM sąskaitos faktūros negrižo, todėl E. K. įmonės turimuose dokumentuose ant PVM sąskaitų faktūrų nėra UAB „G1“ atstovų parašų. Rapsą ir grūdus vežė iš fizinių asmenų sandėlių.

2016-09-21 E. K. įmonės vairuotojas, dirbęs krovinium automobiliu Renault valst. Nr. (*duomenys neskelbtini*), Inspekcijai pateikė paaiškinimą ir nurodė, kad E. K. įmonės savininkas nurodo, kur važiuoti pasikrauti grūdų, pasako ūkininko telefono numerį, adresą, vairuotojas patvirtino, kad prekes vežė, tačiau negalėjo prisiminti, kur prekės (kviečiai) buvo pakrautos ir kur iškrautos, grūdus, pagal pateiktas PVM sąskaitas faktūras, krovė iš ūkininkų grūdų saugyklų.

Inspekcija, apibendrinusi tai, kas išdėstyta, sutiko su išvada, kad UAB „G1“ transporto paslaugas galimai teikė UAB „A3“ 2014 m. rugpjūčio ir gruodžio mėn., nes PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2014-08-29 ir 2014-12-12; UAB „D2“ 2014 m. rugpjūčio, rugsėjo ir spalio mėn., nes PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2014-08-14; 2014-08-25; 2014-09-05; 2014-09-15 ir 2014-10-20; E. K. įmonė 2014 m. rugpjūčio, rugsėjo mėn., nes PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2014-08-06; 2014-08-15 ir 2014-09-12. Tačiau sprendime pažymėta, kad Pareiškėja grūdų pirkimą iš UAB „G1“ įformino laikotarpiu nuo 2014-09-16 iki 2014-11-11, rapso pirkimą įformino laikotarpiu nuo 2014-10-02 iki 2014-10-30, taigi, surinktos informacijos pagrindu sutiktina su Panevėžio AVMI išvada, kad vežėjai, nurodyti Pareiškėjos įvardintuose „kokybės dokumentuose“, atvežę grūdus į AB „A2“ ir KB „S1“, atvežė ne UAB „G1“ prekes (išskirtinas vienas atvejis UAB „D2“ 2014-10-20 išrašyta PVM sąskaita faktūra, tačiau nei vežėjui, nei Pareiškėjai nepateikus krovinio gabenimo važtaraščio ar kitų dokumentų, kurių pagrindu būtų galima identifikuoti paslaugos užsakovą, prekių siuntėją, prekių pakrovimo vietą ir kitą, tai laikytina atsitiktiniu sutapimu).

Sprendime dėl tariamai apribotos Pareiškėjos galimybės paaiškinti grūdų pristatymo aplinkybes ir surinkti papildomus įrodymus Inspekcija akcentavo, kad vadovaujantis MAĮ 129 str. 4 dalimi, taip pat Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų VMI prie FM viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87, 81 punktu, mokesčių mokėtoji įteikiamas vienas patikrinimo akto egzempliorius, prie kurio pridedami pažeidimo nustatymo faktą pagrindžiantys įrodymai, t. y. visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal MAĮ laikomos informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją. Priešingu atveju reikalingas mokesčių mokėtojo sutikimas, kad informacija apie jį būtų paskelbta tikrinamam mokesčių mokėtoji. Atsižvelgiant į minėtas teisės aktų nuostatas, konstatuota, kad UAB „M2“ direktoriaus paaiškinimas, AB „D2“, ūkininko A. V., UAB „A3“, E. K. įmonės, UAB „G1“ operatyvių patikrinimų medžiaga Pareiškėjai neteiktina. Pažymėta, kad paaiškiniame bei operatyvių patikrinimų dokumentuose nurodyta informacija, turinti įtakos Pareiškėjos mokestinio patikrinimo rezultatams, susistemintai pateikta patikrinimo akte, kuri pilnai pagrindžia nustatytų pažeidimų faktus. Pareiškėjos teisė gauti informaciją nėra absoliuti. Prašomų UAB „M2“ direktoriaus paaiškinimo, AB „D2“, ūkininko A. V., UAB „A3“, E. K. įmonės, UAB „G1“ operatyvių patikrinimų dokumentų pateikimas Pareiškėjai pažeistų šių mokesčių mokėtojų reikalavimo teises, kad būtų užtikrintas informacijos apie juos slaptumas.

Inspekcija dėl skundo motyvų, jog Pareiškėja yra pateikusi iš AB „A2“ ir KB „S1“ surinktus papildomus įrodymus, pažymėjo, kad nagrinėjamu atveju ginčo dėl to, ar realiai buvo teiktos prekės AB „A2“, KB „S1“, nėra, tačiau, remiantis nustatytų aplinkybių visuma, Panevėžio AVMI pagrįstai konstatavo, kad būtent UAB „G1“ netiekė prekių, užfiksuotų ginčo PVM sąskaitose faktūrose.

Sprendime dėl Pareiškėjos išreikšto nesutikimo, jog įsigydama grūdus iš UAB „G1“, ji dalyvauja sandoryje, susijusiame su UAB „G1“ ar kitų ūkio subjektų, dalyvavusių grūdų tiekimo sandoryje, galimu sukčiavimu, aptarus LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-705/2013, Generalinio advokato išvadas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 44-47 p., daroma išvada, kad UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“,

UAB „A1“, UAB „R1” neįsigijo, todėl jų nepardavė ir Pareiškėjai. Pareiškėjos įformintos kviečių ir rapso įsigijimo ūkinės operacijos pagal UAB „G1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras realiai, t. y. tarp nurodytų subjektų ir tokiomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose, neįvyko. Todėl konstatuota, kad UAB „G1“ vardu veikiančių asmenų veiksmai įforminant ūkines operacijas, kurių UAB „G1“ neatliko, vertintini kaip sukčiavimas PVM.

Inspekcijos vertinimu, aptartų aplinkybių visuma rodo, kad Pareiškėja pagal įformintas sutartis su UAB „G1“ perka iš UAB „G1“ grūdus, kuriuos Pareiškėja perparduoda AB „A2“, KB „S1“. Pareiškėjos pareiga domėtis UAB „G1“ veiklos aplinkybėmis ir UAB „G1“ grūdų tiekimo tvarka pagal sudarytas sutartis išskyla iš sutarties su „G1“ nuostatų, nuo UAB „G1“ veiklos priklauso pačios Pareiškėjos pajamos, Pareiškėjai perparduodant AB „A2“, KB „S1“ grūdus, pirktus iš UAB „G1“. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos skundo teiginiai, kad ji neprivalėjo domėtis UAB „G1“, iš kurios įsigytus grūdus ketino parduoti AB „A2“, KB „S1“, veikla, grūdų tiekimu, Inspekcijos teigimu, yra nepagrįsti. Pareiškėjos pozicija dėl tokios pareigos nebuvimo vertinta, iš Pareiškėjos Inspekcijai pateikto 2016-07-21 paaiškinimo matyti, kad Pareiškėjos veiksmai neatitinka rūpestingo ūkio subjekto ir protingo rūpestingumo kriterijų.

Sprendime paminima, kad 2016-07-21 Panevėžio AVMI iš Pareiškėjos, atstovaujamos advokato Š. N., gavo atsakymus į Pareiškėjos direktoriui pateiktus klausimus. Rašte pažymėta, kad atsakydami į pateiktus klausimus, remtasi buvusio darbuotojo D. K. paaiškinimais, nes tik šis darbuotojas tiesiogiai bendravo su UAB „G1“ atstovu. Pareiškėja paaiškino nurodė, kad bendradarbiavimas su UAB „G1“ prasidėjo jos iniciatyva, jos atstovui pradėjus bendrauti su D. K. D. K. bendravo tiesiogiai su UAB „G1“ direktoriumi R. V., kurio numerio, el. pašto adreso ir susirašinėjimo po darbo santykių nutraukimo su Pareiškėja, neišsaugojo. D. K. nurodė, kad su UAB „G1“ direktoriumi bendravo tiek Pareiškėjos, tiek UAB „G1“ buveinėse. Pareiškėja nurodė, kad, ar UAB „G1“ atstovu prisistatęs asmuo turi įgaliojimus ją atstovauti įsitikino pagal viešai prieinamą informaciją (plačiau nedetalizavo). Pareiškėja nurodė, kad neturi informacijos apie UAB „G1“ prekių pervežimą. Į klausimą kaip ir ar įsitikino UAB „G1“ patikimumu, sąžiningumu, ar realiai vykdo veiklą, ar yra registruota PVM mokėtoja, ar deklaruoja PVM, Pareiškėja atsakė, kad UAB „G1“ vykdė sutartinius įsipareigojimus, o įsitikino pagal viešai prieinamą informaciją.

Inspekcija pastebėjo, kad iš Pareiškėjos pateiktų atsakymų matyti, kad Pareiškėja neturi UAB „G1“ direktoriaus, su kuriuo bendravo, tel. Nr., el. pašto adreso, kuriuo palaikė ryšius, neturi susirašinėjimo dokumentų, ar UAB „G1“ atstovu prisistatęs asmuo turi įgaliojimus ją atstovauti, ar UAB „G1“ patikima ir sąžininga įmonė, ar realiai vykdo veiklą Pareiškėja sužinojo pagal viešai prieinamą informaciją, Pareiškėja nežino, kas atliko transporto paslaugas, negali konkrečiai įvardinti, kokios įmonės vežė prekes, įsigytas iš UAB „G1“, nepateikė prekių, pirktų iš UAB „G1“, gabenimo važtaraščių, nežino ir nesidomėjo, kas apmokėjo transportavimo paslaugas kiekvienu atveju. Pareiškėja nepateikė jokių konkrečių dokumentų ar įrodymų, patvirtinančių, kad grūdus Pareiškėja įsigijo iš UAB „G1“, taigi Pareiškėja, elgdamasi apdairiai ir atsakingai, privalėjo domėtis iš kur UAB „G1“ įsigijo grūdus, koku transportu gabenami grūdai. Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjos veikla neatitinka rūpestingo ūkio subjekto ir protingo rūpestingumo kriterijų.

Sprendime pažymima, kad LVAT praktikoje nesidomėjimas kontrahento veikla, su prekių teikimu susijusiomis aplinkybėmis, negalėjimas nieko konkretaus paaiškinti apie savo kontrahentus ir jų pradinį pasiūlymą įsigyti prekes ir pan., vertinamas kaip neatitinkantis rūpestingo bei apdairaus verslo subjektų kriterijų (2015-04-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A383-438/2015). Todėl Pareiškėjos, kuri pagal sutartis su UAB „G1“ yra prisiėmusi atitinkamas pareigas ir atsakomybę, elgesys su UAB „G1“ negali būti vertinamas kaip atsakingas, rūpestingas, protingas. Dokumentai, kuriais buvo grindžiami sutartiniai santykiai, įvykusios ūkinės operacijos, įvertinus jų pobūdį ir tai, kad Pareiškėja nežino, kas atliko transporto paslaugas, negali konkrečiai įvardinti, kokios įmonės vežė prekes, įsigytas iš UAB „G1“,

nepateikė prekių, pirktų iš UAB „G1“, gabenimo važtaraščių, nežino ir nesidomėjo, kas apmokėjo transportavimo paslaugas kiekvienu atveju, motyvuodama pareigos domėtis UAB „G1“ veikla nebuvimu, buvo įforminami formaliai. Įvertinus visas aplinkybes, konstatuota, kad Pareiškėja faktiškai nesidomėjo, iš kur UAB „G1“ ir koku būdu gavo prekes bei kas ir kaip jas pristatė Pareiškėjai, todėl formalių apskaitos dokumentų rekvizitų buvimas nesudaro pagrindo teigti, kad Pareiškėja teisės į PVM atskaita prasme santykiuose su įmonėmis elgėsi sąžiningai. Todėl Pareiškėjos elgesys vertintinas kaip žinojimas ar galėjimas žinoti, kad ji dalyvauja sukčiavime PVM srityje, t. y. kaip viena iš LVAT suformuotoje praktikoje sąlygų, ribojančių teisę į PVM atskaitą.

Kadangi ginčijamu atveju mokesčių administratorius nustatė aplinkybes, kurios įrodo, jog ginčo PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tomis aplinkybėmis, kaip atvaizduota buhalterinės apskaitos dokumentuose, tikrąjį šių ūkinių operacijų turinį turėtų pagrįsti Pareiškėja. Jai taip pat tenka pareiga įrodyti, kad elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų protingų priemonių, siekdama įsitikinti, jog nedalyvauja PVM sukčiavime. Nesutikdama su šiuo Panevėžio AVMI pateiktu papildomai apskaičiuotu PVM sumų pagrindimu, Pareiškėja turėjo pateikti savo įrodymus, kurie paneigtų Inspekcijos pateiktą pagrindimą ir įrodyti, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis ūkinės operacijos vis tik įvyko ir kad atitinkamai šios PVM sąskaitos faktūros vis tik turi juridinę galią. Tuo tarpu Pareiškėja neįvardijo bei nepateikė įrodymų, kuriais remiantis būtų galima paneigti Inspekcijos nustatytas aplinkybes. Inspekcija konstatavo, kad nėra pagrindo tenkinti Pareiškėjos skundo.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, pateikė skundą, kuriame daro išvadą, jog sprendimas neteisėtas, nes priimtas netinkamu teisės nuostatų taikymu ir aiškinimu, netinkamu suformuotos teismų praktikos aiškinimu ir taikymu bei klaidingu faktinių aplinkybių vertinimu, todėl naikintas.

Skunde nurodoma, kad Inspekcija yra viešojo administravimo subjektas, todėl priimtas ir Pareiškėjos skundžiamas sprendimas turi atitikti ne tik MAĮ jame keliamus teisėtumo reikalavimus, bet ir Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus bendruosius reikalavimus individualiam administraciniam aktui. Pareiškėjos nuomone, priimant skundžiamą sprendimą, minėtų įstatymų reikalavimų nebuvo laikomasi.

Pareiškėjos tvirtinimu, ji niekada nesirėmė tuo, kad jai UAB „G1“ parduoti grūdai buvo įsigyti būtent iš UAB „B1“, UAB „A1“ ir UAB „R1“. Pareiškėja nemato jokio priežastinio ryšio tarp jos vykdyto grūdų įsigijimo iš UAB „G1“ realumo ir UAB „G1“ sandorių su nurodytomis bendrovėmis. Vien tik tai, kad tarp UAB „G1“ su UAB „B1“, UAB „A1“ ir UAB „R1“ nevykusios ūkinės operacijos galėjo būti neteisėtai atspindėtos minėtų bendrovių apskaitos dokumentuose, savaime niekaip nepaneigia tarp Pareiškėjos ir UAB „G1“ įvykusių sandorių realumo.

Skunde pažymima, kad mokestinio patikrinimo surinkta medžiaga patvirtina, kad Pareiškėja su UAB „B1“, UAB „A1“ ir UAB „R1“ neturėjo jokių santykių ir žino apie jas tik tiek, kiek mokestinio patikrinimo metu apie tai pasisakė Inspekcija. Mokestinio patikrinimo medžiaga taip pat patvirtina, kad visas Pareiškėjos iš UAB „G1“ įsigytas grūdų kiekis buvo pristatytas į AB „A2“ ir KB „S1“ grūdų priėmimo punktus. Pareiškėja akcentuoja, kad sprendime pažymėta, kad nagrinėjamu atveju ginčo dėl to, ar realiai buvo teiktos prekės AB „A2“ ir KB „S1“, nėra. Be to, Inspekcija sprendime nurodo, kad 2014 metais UAB „G1“ pardavė grūdus ne tik Pareiškėjai, bet ir UAB „I1“ bei pardavė rapso sėklų KB „S1“ ir UAB „T2“. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcijos nustatytų aplinkybių visuma patvirtina, kad UAB „G1“ prekiavo grūdais, todėl turėjo juos užauginti arba įsigyti iš trečiųjų asmenų. Priešingu atveju UAB „G1“ nebūtų disponavusi grūdais, kurie buvo parduoti Pareiškėjai, ir grūdų pristatymas nebūtų buvęs užfiksuotas AB „A2“ ir KB „S1“ vidiniais dokumentais. Dėl to Pareiškėja laikosi pozicijos, kad grūdų įsigijimo iš UAB „G1“ faktas gali būti paneigtas tik nustatius, kad grūdus Pareiškėja įsigijo iš kito ūkio subjekto, o tai, kad UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“, UAB „A1“ ir UAB „R1“

neįsigijo, nepaneigia Pareiškėjos išrašytose ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų ūkinių operacijų realumo.

Skunde pastebima, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja savarankiškai surinko ir Inspekcijai pateikė visą eilę rašytinių įrodymų, kurie patvirtino Pareiškėjos teiginių teisingumą ir suteikė Inspekcijai galimybę toliau aiškintis tikrąsias Pareiškėjai UAB „G1“ parduotų grūdų įsigijimo ir pristatymo aplinkybes. Tačiau, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius neištyrė šių įrodymų.

Akcentuojama, kad Pareiškėjos siūlymas patikrinti aplinkybes, pagrindžiančias ūkinių operacijų tarp Pareiškėjos ir UAB „G1“ realumą, mokesčių administratoriaus liko neišgirstas. Toks Inspekcijos atsisakymas yra akivaizdžiai formalaus pobūdžio ir neatitinka individualiam administraciniam aktui keliamų reikalavimų. Nesutikdama su Pareiškėjos pozicija, Inspekcija turėjo paaiškinti tokio nesutikimo motyvus, tačiau apsiribojo tik vietos mokesčių administratoriaus sprendime išdėstytų aplinkybių pakartojimu.

Skunde pažymima, kad Inspekcija be jokių aiškių motyvų atmetė ar nusprendė neatsižvelgti į daugelį kitų Pareiškėjos paaiškinimų, kurių tinkamas įvertinimas būtų turėjęs esminės reikšmės šio mokestinio ginčo teisingam išsprendimui. Pavyzdžiui, Inspekcijai buvo pateikti išsamūs ir nuoseklūs paaiškinimai dėl neteisingai (ne eilės tvarka) Pareiškėjos išrašytų PVM sąskaitų faktūrų. Inspekcijai buvo nurodyta, kad neatitikimai dėl PVM sąskaitų faktūrų datų atsirado dėl grūdų tiekimo grandinės specifikos, kuomet grūdų kokybės dokumentus, kuriuose fiksuojami grūdų kokybės rodikliai, svėrimo ir tikrinimo rezultatai, Pareiškėja gavo ne tą pačią dieną, kurią grūdai buvo pristatyti ir tikrinami. Neturėdama savo sandėlio, bet norėdama grūdų pirkimą ir pardavimą tvarkingai suforminti ta pačia data, Pareiškėja PVM sąskaitai faktūrai suteikdavo sekantį po paskutinės išrašytos sąskaitos numerį (išrašydavo sąskaitą eilės tvarka), tačiau nurodydama ankstesnę datą, kuri sutapdavo su grūdų įsigijimo ir pristatymo grūdų supirkėjui data. PVM sąskaitų faktūrų numeracijos situacija parodo, kad Pareiškėjos veiksmuose nebuvo jokio dirbtinumo ir paneigia, kad PVM sąskaitos faktūros buvo išrašomos formaliai.

Inspekcijos surašytame patikrinimo akte į Pareiškėjos paaiškinimus dėl PVM sąskaitų faktūrų datų ir numeracijos klaidų buvo visiškai neatsižvelgta, kartu nenurodant jokių Bendrovės paaiškinimo trūkumų ar atmetimo motyvų, Pareiškėjai iki šio skundo surašymo nėra žinoma, kodėl PVM sąskaitų faktūrų datų neatitikimas, atsiradęs dėl objektyvių ir išsamiai Pareiškėjos atskleistų priežasčių, mokesčių administratoriaus vertinamas kaip aplinkybė, įrodanti formalų išrašytų dokumentų pobūdį.

Pareiškėja nesutinka su tuo, kaip Inspekcija aiškina Pareiškėjos ir UAB „G1“ sudarytose grūdų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytas grūdų pristatymo sąlygas ir pasigenda aiškių teisinių argumentų, kodėl prioritetas teikiamas pažodiniam šabloninės sutarties teksto aiškinimui bei formaliai sutarties keitimo procedūrai, o ne tikriesiems sutarties šalių ketinimams, kuriuos vienareikšmiškai pagrindžia mokestinio patikrinimo metu atskleistos sutarčių vykdymo aplinkybės. Mokestinio patikrinimo metu surinkti įrodymai, įskaitant Inspekcijos vykdytos vežėjų apklausos, patvirtina, kad Pareiškėja nei karto neorganizavo grūdų vežimo iš UAB „G1“ į AB „A2“ ir KB „S1“ grūdų priėmimo punktus, nesitarė ir nemokėjo už pervežimo paslaugas grūdų vežimą vykdytiems asmenims. Sutartimis Pareiškėja susitarė su UAB „G1“, kad grūdų pristatymas vyks DAP ar CPT sąlygomis ir tolimesnis sutarties šalių elgesys tai tik patvirtina. Be to, kaip sprendime nurodo Inspekcija, kad vykdydama prekybą grūdais, UAB „G1“ ne kartą pirkio transporto paslaugas iš trečiųjų asmenų. Todėl Pareiškėjos nuomone, šių aplinkybių visuma paneigia Inspekcijos išvadas, kad papildomais įrašais sutartyse apie grūdų pristatymo sąlygų keitimą buvo siekiama pagrįsti Pareiškėjos ir UAB „G1“ veiksmų teisėtumo regimybę, tačiau nesudaryti mokesčių administratoriui galimybių įvertinti sandorių realumo.

Nors Pareiškėja yra kaltinama negalėjimu įrodyti, kad grūdus į AB „A2“ ir KB „S1“ pristatė UAB „G1“, iš tikrųjų išimtinai Pareiškėjos iniciatyva iš grūdus supirkusių įmonių gauti dokumentai suteikė mokesčių administratoriui galimybę pagal minėtose grūdų supirkimo įmonėse užfiksuotus transporto priemonių valstybinius numerius identifikuoti visus grūdų

vežėjus. Pagal šiuos duomenis nustatyta, kad grūdus atvežė šie asmenys: ūkininkas A. V., UAB „A3“, UAB „D2“, UAB „M2“ ir E. K. įmonė. Skunde pažymėta, kad trys iš šių įmonių – UAB „A3“, UAB „D2“ ir E. K. įmonė – grūdų vežimo užsakovu įvardino UAB „G1“, o kitos teigė užsakovo neatsimenančios, t. y. nepaneigė, kad grūdai buvo vežami UAB „G1“ užsakymu. Mokesčių administratorius nepaneigė „kokybės dokumentuose“ padarytų įrašų apie grūdus pristaciusius vežėjus teisingumo. Dėl to yra visiškai nesuprantama ir logikai bei nustatytoms faktinėms aplinkybėms prieštaraujanti mokesčių administratoriaus padaryta išvada, kad vežėjai, nurodyti Bendrovės įvardintuose „kokybės dokumentuose“, atvežę grūdus į AB „A2“ ir KB „S1“, atvežė ne UAB „G1“ prekes. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius netinkamai vertino grūdų pristatymo į AB „A2“ ir KB „S1“ aplinkybes bei jas pagrindžiančius įrodymus, todėl padarė klaidingą išvadą, kad į grūdų supirkimo vietas buvo atvežtos ne UAB „G1“ prekės.

Skunde pažymima, kad Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu siūlė mokesčių administratoriui išsikviesti ir apklausti buvusį Pareiškėjos darbuotoją D. K., kuris, atstovaudamas Pareiškėją, dalyvavo sandoriuose su UAB „G1“ ir kuriam turi būti geriausiai žinomos visos grūdų pirkimo iš UAB „G1“ aplinkybės, tačiau mokesčių administratorius minėto asmens neapklausė.

Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepagrįstai nurodo, kad Pareiškėjos nerūpestingą ir neatsakingą elgesį įrodo neturėjimas grūdų atgabenimo iš UAB „G1“ faktą pagrindžiančių dokumentų, nesidomėjimas ir neįsitikinimas, kas iš tikrųjų atgabeno grūdus, bei negalėjimas pateikti Inspekcijai krovinio važtaraščių. Pareiškėja pažymi, kad nei sutartimis, nei šalių elgesiu po sutarčių sudarymo tarp Pareiškėjos ir UAB „G1“ nebuvo sukurti krovinio vežimo komerciniai santykiai. Pagal Lietuvos Respublikos kelių transporto kodekso 30 str. 2 dalį, krovinio važtaraštis surašomas 3 egzemplioriais. Pirmąjį egzempliorių gauna siuntėjas, antrąjį – kartu su kroviniu vežėjas išduoda gavėjui, o trečiasis – lieka pas vežėją. Pagal sutartinių atsakomybių pasiskirstymą Pareiškėja nebuvo atsakinga nei už grūdų siuntimą, nei už jų vežimą, nei už priėmimą. Nedalyvaudama grūdų vežimo procese, Pareiškėja nereikalavo krovinio važtaraščių, todėl jų neturėjo ir negalėjo pateikti Inspekcijai. Pareiškėjos nuomone, akcentuodamas važtaraščių negavimą iš Pareiškėjos, mokesčių administratorius pasirinko netinkamą įrodinėjimo dalyką, t. y. įrodinėja ne tas aplinkybes, kurios reikšmingos vertinant Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą, bei įrodinėjimo našta ir riziką nepagrįstai perkelia Pareiškėjai.

Inspekcija pripažįsta, kad grūdai buvo pristatyti į AB „A2“ ir KB „S1“ grūdų priėmimo punktus. Iš to seka, kad AB „A2“ ir KB „S1“ Lietuvos Respublikos kelių transporto kodekso prasme laikytini krovinio gavėjais ir reikalavimas turėti krovinio važtaraščius šioms bendrovėms yra privalomas pagal minėtą įstatymą. Bendrovės manymu, mokesčių administratorius turėjo būti aktyvus ir bent jau kreiptis į AB „A2“ ir KB „S1“ su reikalavimais pateikti krovinio važtaraščius, o jų nepateikus – įpareigoti pasiaiškinti dėl Lietuvos Respublikos kelių transporto kodekso pažeidimo priežasčių ir galimai taikyti administracinę atsakomybę. Tokių pat veiksmų mokesčių administratorius turėjo imtis ir UAB „G1“ grūdų vežėjų atžvilgiu. Tačiau mokesčio patikrinimo medžiagoje įrodymų, kad minėtų veiksmų buvo imtasi, nėra. Iš esmės mokesčių administratorius tokiu elgesiu taiko dvejopus standartus, kuomet už įstatyminės pareigos turėti krovinio važtaraščius nevykdymą atsakingiems ūkio subjektams atsakomybė nėra taikoma, o tokios pareigos neturinčios Pareiškėjos atžvilgiu krovinio važtaraščių neturėjimas yra įvardinamas kaip teisinis pagrindas apriboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėja įprasta tvarka bendravo su AB „A2“ ir KB „S1“, iš kurių beveik kasdien gaudavo į grūdų priėmimo punktus pristatytų grūdų „kokybės dokumentus“, pagal kuriuos Pareiškėjos vadybininkai informuodavo buhalteriją, iš kokio pardavėjo grūdai yra atvežti arba koks pardavėjas grūdus atvežė ir kokiam ūkio subjektui turi būti išrašomos sąskaitos. Tokia nusistovėjusi darbo tvarka buvo taikoma ne tik darbui su UAB „G1“, bet ir su visais kitais grūdų tiekėjais. Mokesčių administratorius tokią nusistovėjusią darbo tvarką galėjo patikrinti, iširdamas ne tik Pareiškėjos sandorius su UAB „G1“, bet ir su kitais ūkio subjektais.

Pastebima, kad teikdama skundą Inspekcijai Pareiškėja nurodė pakankamai duomenų, kad sandorių sudarymo metu UAB „G1“ buvo registruota PVM mokėtoja ir deklaravo visą pardavimo PVM pagal grūdų pardavimo sandorius Pareiškėjai. Šios aplinkybės yra palankios Pareiškėjai, tačiau sprendime apie jas Inspekcija net neužsimena.

Mokesčių administratorius turi priimti sprendimus dėl atsisakymo grąžinti PVM (pripažinti PVM atskaitą), remdamasis įtikinamomis apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujančioms aplinkybėms ir įrodymais, o ne įtarimais ar prielaidomis, nustatant apmokestinamajam asmeniui pareigą vėliau įrodyti savo sąžiningumą.

Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepateikė jokių duomenų apie tai, kad Pareiškėjos atstovai prisidėjo prie sukčiavimo arba žinojo ir galėjo žinoti apie tai, kad UAB „G1“, UAB „B1“, UAB „A1“ ir UAB „R1“ vykdo galimai nusikalstamą veiklą. Taip pat, Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepateikė jokių įrodymų, iš kurių galima būtų padaryti išvadą, jog Pareiškėja galėjo žinoti tuos pačius faktus, kuriuos atskleidė Inspekcija. Pareiškėjai nėra aišku, kodėl jai, nepažeidusiai jokių teisės aktų, yra perkelta mokesstinė našta už kitų asmenų galimai nusikalstamus veiksmus.

Pareiškėja kaip nekorektišką vertina Inspekcijos elgesį, sprendime užsimenant apie Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Panevėžio valdyboje atliekamą ikiteisminį tyrimą, pradėtą dėl Pareiškėjos veiklos. Akivaizdu, kad taip Inspekcija siekia netiesiogiai formuoti neigiamą požiūrį į Pareiškėją. Skunde akcentuojama, kad tyrimas buvo pradėtas tik dėl nepagrįstai Pareiškėjai pagal neįsigaliojusį patikrinimo aktą priskaičiuotų mokesčių, kad minėtame ikiteisminiame tyrime nėra pareikšti jokie įtarimai ar kaltinimai ir be pirminio apskaitos dokumentų poėmio neatlikti jokie kiti procesiniai veiksmai, kurie suteiktų pagrindą įtarti Pareiškėjos nusikalstamą veiklą. Pareiškėja yra Lietuvos Respublikoje registruotas ir veikiantis juridinis asmuo, kurio veikla nuo įsteigimo buvo vykdoma laikantis visų galiojančių teisės aktų. Todėl Pareiškėja atmeta bet kokius įtarimus ar kaltinimus dėl galimų nusikalstamos veiklos.

Inspekcija sprendimą grindžia teismų praktikoje suformuotu teisės aiškinimu. Susipažinus su teismų sprendimais šiose bylose, Pareiškėja teigia, kad nei vienoje iš Inspekcijos nurodytų administracinių bylų faktinės aplinkybės nesutampa su tomis aplinkybėmis, kurios yra nagrinėjamos šiame tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus kilusiame ginče. Esminį skirtumą sudaro tai, kad Inspekcijos nurodytose bylose aprašyti sandoriai, kurie vyko klastojant apskaitos dokumentus, įforminant ūkines operacijas kitų, dažnai tokios veiklos net nevykdžiusių, įmonių vardu, sandorio ir apskaitos dokumentus pasirašant asmenims, kurie nedirbo ir neužėmė jokių pareigų tose įmonėse, atsiskaitymus vykdant tik grynais pinigais, sandorius sudarant tik dėl akių, tačiau iš tikrųjų nepateikiant prekių ar nesuteikiant paslaugų. Pareiškėjos atveju nei viena iš minėtų aplinkybių nesutampa, todėl Inspekcijos argumentai dėl sprendimo atitikimo suformuotai teismų praktikai yra atmestini kaip nepagrįsti.

Remdamasi išdėstytu ir vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-03-07 sprendimą Nr. 69-23.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokesčio ginčo byloje esančią medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Inspekcijos 2017-03-07 sprendimas Nr. 69-23 naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM ir PM teisėtumo ir pagrįstumo, mokesčių administratoriui nepripažinus jos teisės į PVM atskaitą pagal 2014 m. rugsėjo, spalio, lapkričio mėn. laikotarpiu UAB „G1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat konstatavus, jog PVM sąskaitos faktūros neturi juridinės galios, padidinus Pareiškėjos apmokestinamąsias pajamas 809500 Lt suma.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2014 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais įformino 19 PVM sąskaitų faktūrų ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 912,944 tonų

kviečių įsigijimą iš UAB „G1“ už 571760,60 Lt, įskaitant 99231,18 Lt PVM, taip pat 2014 m. spalio mėnesį įformino 6 PVM sąskaitas faktūras ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 319,154 tonų rapsų įsigijimą iš UAB „G1“ už 407734,60 Lt, įskaitant 70763,85 Lt PVM. Pareiškėja 2014 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais įformintose UAB „G1“ PVM sąskaitose faktūrose išskirtą PVM įtraukė į tų mėnesių PVM atskaitą, grūdų įsigijimo sąnaudas priskyrė 2014 m. leidžiamiems atskaitymams. Mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjos teisės atskaityti 169995 Lt pirkimo PVM, išskirto UAB „G1“ PVM sąskaitose faktūrose, nes ūkinės operacijos nėra įvykusios PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis ir Pareiškėja ginčo ūkinėse operacijose buvo nesąžininga, t. y. žinojo arba turėjo galimybę žinoti, kad, įsigydama kviečius ir rapsus iš UAB „G1“, ji dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 64 str. 1 dalies, 79 str. 9 dalies, 80 straipsnio nuostatas ir, vadovaudamasis PVMĮ 123 str. 2 dalimi, apskaičiavo Bendrovei 169995 Lt PVM.

Inspekcija, konstatavusi, kad UAB „G1“ netiekė prekių, užfiksuotų ginčo PVM sąskaitose faktūrose, nepripažino Pareiškėjos produkcijos įsigijimui patirtų 809500 Lt išlaidų, nurodytų ginčo PVM sąskaitose faktūrose, ir vadovaudamasi PVMĮ 2 str. 24 punkto, 11 str. 4 dalies, 17 str. 1 dalies, 5 str. 1 dalies nuostatomis, padidino Pareiškėjos 2014 m. apmokestinamąsias pajamas 809500 Lt suma, nustatė 367149 Lt apmokestinamąjį pelną už 2014 m. ir apskaičiavo 55072 Lt PM sumą.

Pareiškėja skunde Komisijai bei jos atstovas mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė argumentus, pasak jų, pagrindžiančius, jog Pareiškėja, sandoriuose su UAB „G1“ buvusi sąžininga ir pateikusi mokesčių administratoriui tai patvirtinančius įrodymus, pagrįstai ir teisėtai atskaitė 169995 Lt pirkimo PVM ir todėl jos teisė į PVM atskaitą apribota nepagrįstai, taip pat pagrįstai į išlaidas įtraukė PVM sąskaitose faktūrose nurodytą produkcijos pirkimo sumas. Pažymėtina, kad Pareiškėja savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių bei su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

Teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms PVM įstatymo, kuriuo yra įgyvendintos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas bei ją pakeitusios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos.

PVM mokėtojų teisė į atskaitą įtvirtinta PVM įstatymo 57 straipsnyje. PVM įstatymo 58 straipsnyje nustatyta veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. PVM atskaitos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVM įstatymo 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 str.) – 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. A556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18; 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A438-1097/2009; 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-235/2014 ir kt.).

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, 2014-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A602-1514/2014 ir kt.) pastebi,

jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir jais siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Apmokestinamieji asmenys negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Europos Sąjungos teisės normomis (žr., ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje Halifax ir kt. 68 p.; 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling, C-439/04 ir C-440/04, Axel Kittel ir Recolta Recycling 54 p.). Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose Mahagében ir David, C 80/11 ir C 142/11, 42 p.).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, 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 minėtoje nutartyje akcentavo, kad atsisakant suteikti mokesčių mokėtojui teisę į PVM atskaitą trečiuoju atveju, t. y., dėl jo dalyvavimo sukčiavime PVM, 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.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą aktualią teismų praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi ginčo byloje surinktų įrodymų visumą, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina aplinkybę, kad Pareiškėjos kontrahentė UAB „G1“ sukčiavo PVM srityje. Iš ginčo medžiagos matyti, kad 2016-03-25 atliktas UAB „G1“ operatyvus patikrinimas, kurio metu nustatyta, kad UAB „G1“ kviečius ir rapsus įsigijo iš UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“. Minėtos įmonės ekonominės veiklos nevykdė, yra nerandamos, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM bei pelno mokesčio, po įformintų sandorių su UAB „G1“ pasikeitė akcininkai ir vadovai, jais tapo užsienyje gyvenantys asmenys, buhalterinės apskaitos dokumentų bendrovės nepateikė. „B1“ nuo 2014-10-30 dirba tik vadovas – B. P., UAB „R1“ nuo 2014-07-10 dirba tik vienas darbuotojas – M. Z., akcininkas ir vadovas R. R., registruotas Lenkijoje, įdarbintas bendrovėje nebuvo, UAB „A1“ paskutinė darbuotoja atleista 2014-12-15, akcininkas ir vadovas A. M., registruotas Lenkijoje, įdarbintas bendrovėje nebuvo. UAB „B1“ įregistruota į PVM mokesčių mokėtojus 2014-09-16, išregistruota – 2014-11-28, registruota veikla – augalų apsaugos nuo ligų, kenkėjų ir piktžolių žemės ūkio paslaugų veikla, registruotino nekilnojamojo ir kilnojamojo turto neturėjo. UAB „R1“ įregistruota į PVM mokesčių mokėtojus 2014-07-21, išregistruota – 2015-01-23. UAB „B1“ laikotarpiui nuo 2014-09-11 iki 2014-10-01, taip pat UAB „G1“ laikotarpiui nuo 2014-09-25 iki 2016-08-23 buhalterinę apskaitą tvarkė ta pati įmonė UAB

„J1“. UAB „G1“ nepateikė krovinio važtaraščių, priėmimo–perdavimo aktų, sutarčių dėl perkamų ir parduodamų prekių. Taip pat UAB „G1“ buveinės adresu (*duomenys neskelbtini*) garažai, UAB „G1“ iškabų, atstovų nerasta, bendrovės atstovas į Vilniaus AVMI iki 2016-12-08 neatvyko. Aptartas aplinkybes iš esmės patvirtina Pareiškėjos mokesstinio patikrinimo metu surinktų duomenų apie UAB „G1“ ir jos kontrahentes visuma. Byloje ginčo dėl šių aplinkybių ir dėl mokesčių administratoriaus konstatuotos išvados, jog Pareiškėjos kontrahentė UAB „G1“ sukčiavo PVM srityje nėra, todėl Komisija dėl šios sąlygos, ribojančios Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą, plačiau nepasisako.

Pasisakant dėl atvejo, kai atsisakoma suteikti mokesčių mokėtojui teisę į PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukčiavime PVM, antrosios sąlygos (apmokestinamojo asmens sąžiningumo) pažymėtina, kad sąžiningumo koncepciją ESTT pradėjo formuoti sujungtose bylose Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03), kuriose teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. ESTT konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Sąžiningumo koncepciją ESTT įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04), kuriose jis sprendė, jog mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris, elgdamasis rūpestingai, negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą, tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. ESTT taip pat yra nurodęs, kad tuo atveju, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, jog yra pažeidimų ar sukčiavimų, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą. Tačiau mokesčių administratorius iš asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali pagal bendrą taisyklę reikalauti, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat, kad jis turėjo atitinkamas prekes ir galėjo jas pristatyti ir kad jis įvykdė savo pareigas deklaruoti bei sumokėti PVM, taip siekiant užtikrinti, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus, apibendrinant – mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti iš asmens, siekiančio pasinaudoti PVM atskaitos teise, atlikti tokius PVM sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens patikrinimus, kurie nėra jo atsakomybė. Mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šias veikas (2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11, 60–62 p.; 2012-12-06 sprendimas byloje Bonik EOOD, C-285/11, p. 45; 2015-10-22 sprendimas byloje PPUH Stehcomp, C-277/14, p. 52). 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. Šią išvadą pagrindžia MAĮ 67 str. 1 dalis, pagal kurią mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Taip pat – išimtinai mokesčių administratoriui pavestos funkcijos (MAĮ 15 str. 3 d., 25 str., 26 str.) bei suteiktos plačios teisės (MAĮ 33 str.) mokesčių kontrolės ir išieškojimo srityse (LVAT 2016-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A1206-438/2016). Tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2017-04-03 sprendimas adm. byloje Nr. A2753-442/2017).

Iš ginčijamo Inspekcijos sprendimo bei patikrinimo akto turinio matyti, jog mokesčių administratorius, konstatuodamas Pareiškėjos nesąžiningumą, t. y. žinojimą arba turėjimą žinoti apie kontrahentės UAB „G1“ sukčiavimą PVM srityje, savo išvadas grindė šiomis aplinkybėmis: t. y., kad Pareiškėja, pažeisdama PVMĮ 79 str. 9 dalies nuostatas, įformino PVM sąskaitas faktūras UAB „G1“ vardu, jas išrašė ne eilės tvarka; mokesstinio patikrinimo metu nepateikė krovinio gabenimo važtaraščių; nepakankamai domėjosi UAB „G1“ veikla: ar realiai ji vykdo

veiklą ir deklaruoja pardavimo PVM, iš kur UAB „G1“ įsigijo grūdus, koku transportu gabenami grūdai. Todėl mokesčių administratorius padarė išvadą, jog UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“, UAB „A1“, UAB „R1“ neįsigijo ir jų nepardavė Pareiškėjai.

Įvertinusi paminėtas mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, aptartą ESTT praktiką, Komisija pažymi, jog šios aplinkybės yra nepakankamos konstatuoti Pareiškėjos nesąžiningumą, t. y. žinojimą / turėjimą žinoti, jog įsigyjant produkciją iš UAB „G1“, pastaroji sukčiavo PVM srityje.

Kaip minėta, ESTT yra nurodęs, kad tuo atveju, *kai yra požymių, leidžiančių įtarti*, jog yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą (2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11, 60–62 p.; 2012-12-06 sprendimas byloje Bonik EOOD, C-285/11, p. 45; 2015-10-22 sprendimas byloje PPUH Stehcamp, C-277/14, p. 52). Be to, tais pačiais argumentais remiasi ir LVAT, pavyzdžiui, LVAT 2017-04-03 sprendime adm. byloje Nr. A-2753-442/2017.

Todėl, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pirmiausia turi pagrįsti, jog buvo požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, dėl ko mokesčių mokėtojas, kaip apdairus ūkio subjektas, pagal konkretaus atvejo aplinkybes privalo pasidomėti kitu ūkio subjektu (UAB „G1“), iš kurio ketina pirkti produkciją, siekiant užtikrinti jo patikimumą.

Tačiau iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius nenustatinėjo požymių, kurie sudarytų Pareiškėjai pagrindą įtarti, jog UAB „G1“, sudarydama sandorius su Pareiškėja, sukčiavo PVM atskaita, o esminėmis aplinkybėmis, pagrindžiančiomis tai, jog Pareiškėja turėjo žinoti, jog įsigydama grūdus ji dalyvauja sandoryje, susijusiame su UAB „G1“ atliktu sukčiavimu PVM srityje, laikė tai, kad Pareiškėja neturi UAB „G1“ direktoriaus, su kuriuo bendravo, tel. Nr., el. pašto adreso, kuriuo palaikė ryšius, neturi susirašinėjimo dokumentų, ar UAB „G1“ atstovu prisistatęs asmuo turi įgaliojimus ją atstovauti, ir kitų aplinkybių.

Komisijos nuomone, požymiai, kurie leidžia įtarti, kad ginčo sandoriais buvo sukčiaujama, yra mokesčių mokėtojo veiklai neįprastos ar išskirtinės sąlygos, lyginant jas su įprastine mokesčio mokėtojo komercine praktika, kitų kontrahentų, dėl kurių nekeliamas sukčiavimo klausimas, sudarytų sandorių įvertinimas ir palyginimas su ginčo sandoriais. Nagrinėjamu atveju priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise atskaityti PVM, siekiant užtikrinti, kad jo sudaryti sandoriai nesusiję su ūkio subjekto ankstesniame etape vykdytu sukčiavimu, nustatymas iš esmės priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių (žr. 2012-06-21 sprendimo sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11 59 p.). Vertinimo kriterijais, pavyzdžiui, galėtų būti panašių ar analogiškų prekių kaina, užsakymo, tiekimo, gabenimo, pristatymo sąlygos, apmokėjimo sąlygos, prekių kokybės, garantinių reikalavimų sąlygos, užstatas ir kitos sąlygos, kurios konkrečiai priklauso nuo nagrinėjamos situacijos. Vertindamas šias ir kitas, mokesčių administratoriaus nuomone konkrečioje situacijoje svarbias aplinkybes, mokesčių administratorius galėtų nustatyti, ar kuo nors ginčijami sandoriai skiriasi nuo kitų mokesčių mokėtojo sudaromų sandorių, dėl kurių nekeliamas galimo sukčiavimo klausimas. Analizuodamas bei lygindamas ginčijamų sandorių ir sandorių, dėl kurių nekeliamas sukčiavimo klausimas, minėtas aplinkybes, mokesčių administratorius turėtų vertinti ginčijamo laikotarpio sandorius, tačiau, jeigu pagrįstam palyginimui, ieškant minėtų požymių, duomenys būtų nepakankami, mokesčių administratorius galėtų vertinti ir ankstesnių nei ginčo laikotarpių sandorius. Pavyzdžiui, jeigu mokesčių mokėtojo ginčijami sandoriai buvo sudaromi su juridiniu asmeniu, o visi kiti sandoriai ginčo laikotarpiu buvo sudaryti tik su fiziniaisiais asmenimis, tuomet mokesčių administratorius, siekdamas atlikti kuo tikslesnį sandorių aplinkybių palyginimą, galėtų ginčijamų sandorių aplinkybes palyginti su ankstesnių laikotarpių sandoriais, kuriuose mokesčių mokėtojo kontrahentai jau buvo juridiniai asmenys.

Komisija pažymi, jog toks aiškinimas atitinka ir LVAT praktiką, kurioje numatyta galimybė remtis papildoma įrodomąja medžiaga už ankstesnius nei tikrinamasis laikotarpis, pavyzdžiui, LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011.

Tokiu būdu nustačius požymius, jog ginčijami sandoriai turėjo vieną ar kelias kitokias / išskirtines aplinkybes, dėl kurių mokesčių mokėtojui turėjo kilti pagrįstų abejonų, mokesčių administratorius turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo pagrindimo, kokių konkrečių veiksmų jis ėmėsi, jog pagrįstų savo kaip profesionalaus verslininko ir apdairaus ūkio subjekto veiksmus, siekiant įsitikinti kontrahento patikimumu. Komisijos vertinimu, tokiu atveju (kai nustatomi aptarti požymiai) mokesčių administratorius turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo atlikti ne tik formalius veiksmus (pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo kontrahento identifikavimo veiksmai pagal viešai prieinamą informaciją), tačiau veiksmus, pagrįstus objektyviais duomenimis, kurie parodytų mokesčių mokėtojo realų elgesį, leidžiantį mokesčių mokėtojui pagrįstai įsitikinti jo kontrahento patikimumu (pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo veiksmai, leidžiantys pagrįstai įsitikinti, ar kontrahentas realiai disponavo ginčo prekėmis, ar galėjo realiai jas pateikti mokesčių mokėtojui, ar mokesčių mokėtojas turi kontrahento atstovų atitinkamus įgaliojimus ir kiti veiksmai priklausomai nuo konkrečios situacijos).

Taip pat Komisija pažymi, kad byloje nėra duomenų, jog mokesčių administratorius dėl ginčo sandorių vykdymo aplinkybių būtų atlikęs kontrolės veiksmus ar kreipęsis į produkcijos galutinius gavėjus – AB „A2“, KB „S1“, kurie objektyviai galėtų patvirtinti, su koku juridiniu asmeniu vykdė sandorius, kas tiekė produkciją ir kitą reikšmingą informaciją sandorių realumo aspektu. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja nepakankamai domėjosi kontrahente, neatitiko protingo rūpestingumo kriterijų, tačiau, pasak Pareiškėjos atstovo, tam tikri UAB „G1“ identifikavimo veiksmai pagal viešai prieinamą informaciją buvo atlikti: patikrinti duomenys apie UAB „G1“ veikimą, įsitikinta, kad ji registruota PVM mokėtoja, nustatyta, kas yra direktorius, surasti akcininko sprendimai, taip pat nustatytos sąlygos dėl įmonių atsiskaitymo bankiniais pavedimais. Mokesčių administratorius, analizuodamas, ar buvo aukščiau sprendime aptarti požymiai, turi iš naujo įvertinti ir šias Pareiškėjos atstovo aplinkybes (priklausomai nuo to, ar mokesčių administratorius nustatys aptartus požymius, atitinkamai turi įvertinti, ar pakankami / nepakankami minėti Pareiškėjos atstovo veiksmai pagrindžiant Pareiškėjos sąžiningumą).

Be to, Komisija papildomai pastebi, jog byloje nėra duomenų, kad mokesčių administratorius būtų atlikęs kontrolės veiksmus Pareiškėjos buvusio darbuotojo D. K. atžvilgiu arba būtų kreipęsis į buvusį darbuotoją dėl ginčo sandorių sudarymo aplinkybių paaiškinimo. Nors byloje pateikti duomenys (Pareiškėjos atstovo 2016-07-21 paaiškinimas, produkcijos pirkimo sutartys) patvirtina, kad būtent minėtas asmuo dalyvavo vykdant sandorius su UAB „G1“ dėl produkcijos tiekimo, jis užsakinėjo produkcijos transportavimo paslaugas (UAB „D1“ direktoriaus paaiškinimas). Komisijos nuomone, ši aplinkybė nėra lemianti konkrečiai šioje situacijoje sprendžiant klausimą, ar Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydama grūdus dalyvauja sukčiavime PVM srityje, tačiau vertintina kaip papildoma priemonė, kurią mokesčių administratorius, siekdamas visapusiškai išsiaiškinti ginčijamų sandorių sudarymo aplinkybes, galėjo atlikti.

Komisija apibendrina, jog mokesčių administratorius turi objektyviai įvertinti realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominių kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį ir pan. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133/2013, 2016-07-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-601-602/2016).

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad mokesčių administratorius, siekdamas paneigti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą dėl Pareiškėjos nesąžiningumo, nesivadovavo aukščiau nurodyta ESTT ir LVAT praktika, nenustatė *požymių, leidžiančių įtarti*, jog yra pažeidimų ar

sukčiaujama, kuomet apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą, taip pat nerinko kitų objektyvių šiame sprendime nurodytų įrodymų, patvirtinančių, kad Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti apie tai, kad, sudarydama sandorius su UAB „G1“, ji dalyvavo PVM sukčiavime, Komisija daro išvadą, kad šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o byloje nustatyti neaiškumai šalintini mokesčių administratoriui pakartotinai atliekant Pareiškėjos skundo ir ginčo sandorių aplinkybių vertinimą, nes bylos situacijai išsiaiškinti būtina surinkti ir įvertinti naujas šiame Komisijos sprendime aptartas aplinkybes. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjos skundo ir ginčo sandorių aplinkybių vertinimą, turėtų išsiaiškinti ir nustatyti Komisijos sprendime nurodytas bei kitas, mokesčių administratoriaus manymu, svarbias aplinkybes ir, surinkęs visą teisiškai reikšmingą informaciją, iš naujo spręsti Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą ribojimo klausimą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad dėl ginčo sandorių, tuo pačiu ir jų pagrindu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, kuriomis grindžiamas Pareiškėjos atskaitytinas pirkimo PVM, taip pat pagal kurias tariamai patirtomis 809500 Lt išlaidomis Pareiškėja susimažino apmokestinamąsias pajamas, yra pavedama iš naujo įvertinti, mokesčių administratorius iš naujo turėtų spręsti ir Pareiškėjos apmokestinimo PM klausimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-07 sprendimą Nr. 69-23 ir Pareiškėjos skundą perduoti iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene