



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „G1“ 2015-07-03 SKUNDO**

2015 m. rugsėjo 10 d. Nr. S-165 (7-159/2015)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos narės,

pavaduojančios komisijos pirmininkę  
komisijos narių

Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Lauros Milašiūtės  
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams  
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

Jūratei Dalmantaitei  
A. V. , A. K.

2015 m. rugpjūčio 4 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „G1“ (toliau – Bendrovė) 2015-07-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-06-11 sprendimo Nr. 69-105, n u s t a t è:

Inspekcija 2015-06-11 sprendimu Nr. 69-105 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-03-24 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-166 nurodymą Bendrovei papildomai į biudžetą sumokėti 60 678,58 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 22 495,37 Eur PVM delpinigių ir 12 135 Eur PVM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko pakartotinį PVM už 2008–2012 metus apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą bei 2015-01-19 patikrinimo aktu Nr. FR0680-17 apskaičiavo 60 678,58 Eur (209 511 Lt) PVM, kurį patvirtino 2015-03-24 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-166.

1. Dėl sandorių su UAB „T1“ Inspekcija konstatavo, jog Bendrovei buvo neleista atskaityti 101 266 Lt PVM tuo pagrindu, jog buvo nustatyta PVM atskaitą ribojanti aplinkybė, t. y. patikrinimo metu padaryta išvada, jog Bendrovė, sudarydama sandorį su UAB „T1“ (įsigydama prekes), žinojo / turėjo galimybę žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Nustatyta, jog Bendrovė 2012 m. balandžio–liepos mėn. iš UAB „T1“ įsigijo statybinių medžiagų už 583 486 Lt, iš jų 101 266 Lt PVM. Bendrovė už įsigytas prekes atsiskaitė grynaisiais pinigais pagal įformintus kasos pajamų orderius, tačiau mokestiniam patikrinimui sutarties, prekių užsakymo, prekių gabenimo ir kt. dokumentų sandoriams su UAB „T1“ pagrįsti nepateikė. Bendrovė pagal UAB „T1“ įformintas PVM sąskaitas faktūras 2012 m. balandžio–liepos mėn. laikotarpiais atskaitė 101 266 Lt pirkimo PVM (2012 m. balandžio mėn. atskaitė 36 376 Lt PVM, 2012 m. gegužės mėn. – 37 975 Lt PVM, 2012 m. birželio mėn. – 16 862 Lt PVM, 2012 m. liepos mėn. – 10 053 Lt PVM). UAB „T1“ sandorių su Bendrove nedeklaravo, t. y. pateiktose atskaitinių mėnesių PVM deklaracijose pardavimo PVM nedeklaravo, pagal įformintas PVM sąskaitas faktūras 101 266 Lt pardavimo PVM į valstybės biudžetą nesumokėjo. Patikrinimo metu nustatyta, jog pagal UAB „T1“ pateiktas 2012 m. 04, 05, 06, 07 mėn. PVM deklaracijas UAB „T1“ nei vienam ūkio subjektui, įskaitant Bendrovę, prekių

(paslaugų) šiuo laikotarpiu nepardavė, apmokestinamųjų PVM pajamų nedeklaravo, ūkinės finansinės veiklos nevykdė. UAB „T1“ pateiktoje už 2012 m. 06 mėn. PVM deklaracijoje deklaravo tik 10 Lt pirkimo PVM atskaitos.

Nurodyta, jog, Kauno AVMI informacinės bazės duomenimis, UAB „T1“ direktoriumi nuo 2011-03-29 iki 2013-11-12 buvo R. J. , kuris nuo 2011-04-13 buvo ir įmonės akcininkas, vyr. buhalterė laikotarpiu nuo 2008-10-14 iki 2013-08-30 buvo R. I. . Atlikus UAB „T1“ operatyvų patikrinimą (2014-01-11 Priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. FR1041-346) dėl 2012 m. balandžio–liepos mėn. vykdytų sandorių su Bendrove realumo, nustatyta, jog buhalterė R. I. informavo, kad „visi įmonės dokumentai yra prarasti, todėl negalime pateikti jokios informacijos apie įmonės veiklą. Kai aš išėjau iš įmonės, joje dirbo tik direktorius R. J. , tel. (duomenys neskelbtini).“ Operatyvaus patikrinimo metu susisiekti su buvusiu direktoriumi R. J. nepavyko, į išsiųstą kvietimą atvykti nereagavo.

Pažymėta, jog UAB „T1“ pateiktame VĮ Registrų centrui paskutiniame už 2011 m. veiklos metiniame pranešime nurodyta, kad „UAB „T1“ veikla – prekyba tvoromis ir tvorų tvirtinimo elementais, veikla pradėta vykdyti nuo 2008-08-01 ir iki 2011-12-31 dirbo 2 samdomi darbuotojai. Įmonė buvo numaciusi plėsti savo veiklą, tačiau veiklą palietusi ekonominė krizė pakoregavo veiklos planus ir įmonei liko tik viena išeitis – skelbti bankrotą“. UAB „T1“ 2013-10-17 Kauno apygardos teismo nutartimi iškelta bankroto byla, tačiau UAB „T1“ direktorius buhalterinės apskaitos dokumentų bankroto administratoriui UAB „B1“ neperdavė. Kauno apygardos teismas 2013-09-12 nutartimi įpareigojo UAB „T1“ vadovą pateikti Kauno apygardos teismui dokumentus, reikalingus klausimui spręsti dėl bankroto bylos iškėlimo, tačiau minėti dokumentai taip pat nebuvo pateikti. Bankroto byloje nustatyta, jog UAB „T1“ skola valstybei sudarė: 99 979,55 Lt skola mokesčių administratoriui bei 15 717,89 Lt pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos informaciją. UAB „T1“ Kauno AVMI už 2012 metus Metinės pelno mokesčio deklaracijos neteikė, pajamų nedeklaravo; nuo 2012 m. 06 mėn. neteikė mėnesinių pajamų mokesčio ir PSD įmokų nuo A klasės pajamų deklaracijų; nuo 2012-01-01 iki 2013-02-25 pateiktose PVM deklaracijose apmokestinamųjų PVM pajamų nedeklaravo (pateiktos PVM deklaracijos be duomenų („tuščios“), tik 2012 m. 01 mėn. deklaruota 24 Lt pirkimo PVM atskaita ir 2012 m. 06 mėn. 10 Lt pirkimo PVM atskaita). Pagal UAB „T1“ pateiktas PVM deklaracijas deklaruotas PVM į valstybės biudžetą nesumokėtas, todėl bankroto bylos iškėlimo dieną buvo susidariusi 97 102,36 Lt PVM nepriemoka (91 192 Lt PVM ir 5 910,36 Lt PVM delspinigiai).

Inspekcija padarė išvadą, jog Bendrovei PVM atskaita neleistina, konstatavus, kad ji buvo nesąžininga, nes žinojo / turėjo galimybę žinoti, jog įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Inspekcija pažymėjo, jog PVM atskaita gali būti ribojama siekiant kovoti su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu ir kt. numatytais atvejais, t. y. nustačius, jog sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant arba pats apmokestinamasis asmuo sukčiauja mokesčių srityje, taip pat kai įrodoma, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes / paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame sukčiavimu PVM srityje.

Inspekcija vadovavosi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (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/ES, 2010/23/ES, 2010/45/ES, 2010/88/ES) dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) 167 straipsniu, 63 straipsniu, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVM įstatymas) 58 str. 1 dalimi, 64 straipsniu ir jo 9 dalimi, MAĮ 10 straipsniu, pabrėždama, jog įstatymas numato atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM, be to, sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Inspekcija, vadovavosi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika (2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013; 2013-10-26 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1316/2013), jog nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina atvejų (sąlygų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama, todėl nustatant tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis ir tikslais bei juos aiškinant Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) suformuotomis taisyklėmis. Taip pat

sprendime vadovautasi gausia LVAT ir ESTT praktika, kurioje pasisakyta dėl vieno iš teisės į PVM atskaitą ribojimo atvejų – mokesčio mokėtojo nesąžiningumo, t. y. žinojimo arba turėjimo žinoti, kad ūkio subjektas dalyvauja PVM sukčiavime.

Pabrėžta, jog Bendrovė dėl sandorių su UAB „T1“ pateikė 2014-02-07 paaiškinimą, tačiau Inspekcija, apibendrinusi surinktą informaciją, sutiko su Kauno AVMI pozicija, jog Bendrovės nesąžiningumą įrodo tai, kad Bendrovės atsakingi asmenys neįsitikino, ar UAB „T1“ realiai 2012 m. vykdė ekonominę veiklą ir mokesčines prievoles, nesilankė UAB „T1“ buveinėse, nesidomėjo jos vykdoma veikla, ar ji patikima, kaip organizuoja ir atlieka darbą, ar turi samdomų darbuotojų, nesidomėjo UAB „T1“ atstovais prisistačiusių asmenų tapatybe, jų įgaliojimais, o vietoj to, kad bendrautų su UAB „T1“ direktoriais, bendravo su nenustatytu asmeniu, taip pat nesirūpino prekių gabenimo važtaraščiais. Bendrovė faktiškai nesidomėjo, iš kokios įmonės ir koku būdu gavo prekes ir paslaugas bei kas ir kaip jas pristatė, todėl Inspekcija padarė išvadą, kad formalių apskaitos dokumentų rekvizitų buvimas nesudaro pagrindo teigti, jog Bendrovė, sudarydama sandorį su UAB „T1“, pagal teisę į PVM atskaitą elgėsi sąžiningai, t. y. Bendrovė nenurodė jokių kontaktinių duomenų: el. adreso, telefono numerių, administracinių patalpų ir kt., kurie galėtų pagrįsti sandorių vykdymo aplinkybes. Bendrovės atstovai galėjo nurodyti tik UAB „T1“ direktoriaus vardą ir pavardę, t. y. R. J., kuris nurodytas įformintose PVM sąskaitose faktūrose ir kasos pajamų orderiuose, tačiau įmonės registracijos pažymėjimo, PVM registracijos pažymėjimo, darbuotojų darbo pažymėjimo ar panašių dokumentų kopijų, grindžiančių faktinius sandorius, neturėjo. Nors Bendrovė teigė, jog lankėsi UAB „T1“ sandėlyje adresu: (duomenys neskelbtini), kur matė sandėliuojamas statybines medžiagas, tačiau neįsitikino, ar tai UAB „T1“ sandėliai. Kauno AVMI informacinės bazės duomenimis, pagal UAB „T1“ pateiktą informaciją nuo 2009-01-04 įmonės prekybinės–sandėliavimo patalpos buvo adresu: (duomenys neskelbtini), o tai prieštarauja Bendrovės nurodytam adresui. Bendrovei susidaryti nuomonę apie UAB „T1“ veiklą, pakako to, kad jie matė sandėliuojamas prekes, matė darbininkus, kraunančius prekes (Inspekcijos duomenimis, UAB „T1“ dirbo tik direktorius ir vyr. buhalterė), tačiau nesidomėjo, ar tai UAB „T1“ nuosavybė. Pagal Bendrovės paaiškinimą atsiskaitymai už prekes buvo vykdomi grynaisiais pinigais, atvežus prekes, tačiau Bendrovė negalėjo pateikti asmens, atvežusio prekes, tapatybę patvirtinančių dokumentų.

Atsižvelgdama į tai, jog sandoriai su UAB „T1“ buvo nevienkartiniai, t. y. laikotarpiu nuo 2012-04-13 iki 2012-07-23 buvo surašomi padieniui arba kelių dienų skirtumu 15 vnt. PVM sąskaitų faktūrų ir 15 vnt. kasos pajamų orderių, Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovė turėjo visas galimybes susitikimų su įmonės atstovais metu surinkti išsamią informaciją apie UAB „T1“ veiklą (pavyzdžiui, pasinaudojant įmonių, teikiančių verslo partnerių patikimumo (kreditingumo) vertinimo paslaugomis ir pan.) arba kreipiantis į mokesčių administratorių, tačiau Bendrovė apsiribojo tik telefoniniais pokalbiais, žodiniais kontaktais. Akcentuota, jog Kauno AVMI, atlikusi UAB „T1“ operatyvų patikrinimą bei susipažinusi su Bendrovės pateikta informacija, konstatavo, jog UAB „T1“ nuo 2012 m. ūkinės finansinės veiklos nevykdė, apmokestinamųjų pajamų nedeklaravo, pelno mokesčio nemokėjo, pateiktose už 2012 m. PVM deklaracijose apmokestinamųjų PVM pajamų nedeklaravo (pateiktos PVM deklaracijos be duomenų, „tuščios“), pardavimo PVM neskaičiavo ir į biudžetą nemokėjo. Taip pat Kauno AVMI padarė išvadą, jog UAB „T1“, pateikdamas už 2012 m. PVM deklaracijas be finansinių PVM rodiklių, deklaravo, kad 2012 m. veiklos nevykdė ir jokių pajamų negavo, o patikrinimo metu nebuvo pateikta neginčijamų įrodymų, jog 2012 m. balandžio–liepos mėnesiais įforminti statybinių medžiagų pardavimai Bendrovei realiai buvo įvykę, nes surašyti tarp ūkio subjektų buhalterinės apskaitos dokumentai: PVM sąskaitos faktūros, kasos pajamų orderiai visiškai neįrodo šių sandorių teisėtumo ir vykdymo aplinkybių. Taip pat svarbu, jog UAB „T1“, pateikdama VĮ Registrų centrui metinį pranešimą už 2011 metus, nurodė, jog įmonė jau 2011 metais dirbo nuostolingai (viešai prieinami dokumentai).

Iš minėtų faktinių aplinkybių Inspekcija padarė išvadą, jog Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad ūkinės operacijos, nurodytos UAB „T1“ apskaitos dokumentuose, įvyko ne tomis sąlygomis, todėl Bendrovės elgesys pripažintinas nesąžiningu.

2. Pasisakydama dėl sandorių su UAB „K1“ papildomai apskaičiuotos mokėtinos 14 395 Lt PVM sumos, Inspekcija nurodė, kad Bendrovė 2011-03-04 pasirašė su UAB „K1“ VIP ložės nuomos sutartį Nr. 20110304/39, pagal kurią „Ž.“ arenoje išsinuomojo 10 m. laikotarpiui vieną VIP ložę už 500 000 Lt plius PVM. Papildomi mokesčiai (komunaliniai patarnavimai, komunikacijos, VIP ložės priežiūra ir kt.) mokami atskirai, pagal įformintas PVM sąskaitas faktūras. Nustatyta, jog sutarties

pagrindu UAB „K1“ 2011-03-14 išrašė Bendrovei PVM sąskaitą faktūrą KA Nr. 00004 už VIP ložės nuomą, kurioje buvo apskaičiuotas 300 000 Lt avansinis mokestis, 63 000 Lt PVM, bendra vertė – 363 000 Lt su PVM. UAB „K1“ kas mėnesį išrašydavo Bendrovei PVM sąskaitas faktūras už VIP ložės nuomą, kuriose apskaičiuodavo 5 041,67 Lt sumą, iš jų 875 Lt PVM. Taip pat UAB „K1“ už VIP ložės eksploatacines sąnaudas Bendrovei kas mėnesį (laikotarpiu nuo 2011 m. 08 mėn. iki 2012 m. 12 mėn.) išrašė PVM sąskaitas faktūras iš viso už 5 602 Lt, iš jų 974 Lt PVM.

Nurodyta, jog UAB „K1“ priskaičiuotą VIP ložės avansinį nuomos ir eksploatacinių sąnaudų pardavimo 63 974 Lt PVM deklaravo ir į biudžetą sumokėjo, tačiau UAB „K1“ pagal mėnesines VIP ložės nuomos PVM sąskaitas faktūras pardavimo PVM nedeklaravo ir į biudžetą nemokėjo, nes pagal šias PVM sąskaitas faktūras mažino priskaičiuotą avansinį VIP ložės nuomos mokestį, įskaitant PVM. Tuo tarpu, Bendrovė atskaitė 78 367 Lt pirkimo PVM pagal visas UAB „K1“ pateiktas PVM sąskaitas faktūras: už VIP ložės eksploatacines sąnaudas (971,84 Lt PVM), už sumokėtą avansą pagal 2011-03-14 PVM sąskaitą faktūrą (63 000 Lt PVM) ir pagal mėnesines išrašytas PVM sąskaitas faktūras už VIP ložės nuomą (14 395,16 Lt). Patikrinimo metu nustatyta, jog Bendrovė paslaugas teikiančiai UAB „K1“ per 2011–2012 m. laikotarpį sumokėjo pavedimais per banką: už VIP ložės nuomą – 2011-03-15 ir 2011-03-16 363 000 Lt avansinį mokestį pagal 2011-03-14 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą; 2011-12-14 sumokėjo 45 375 Lt ir 2012-12-13 sumokėjo 60 500 Lt; kas mėnesį mokėjo pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras už VIP ložės nuomos eksploatacines sąnaudas 22 717,89 Lt (2011 metais – 18 451,89 Lt, 2012 metais – 4 266 Lt). Kauno AVMI pažymėjo, jog nuo 2013 metų Bendrovė pinigus perveda kas mėnesį tik pagal PVM sąskaitas faktūras už VIP ložės eksploatacines sąnaudas po 350 Lt, o už VIP ložės nuomą kas mėnesį 5 041,67 Lt nemoka, t. y. VIP ložės nuomos priskaitymai dengiami iš avansinių mokėjimų. Nustatyta, jog pagal 2014-01-20 tarpusavio atsiskaitymų suderinimo aktą abi pusės sutiko dėl 402 699,25 Lt skolos.

Inspekcija pažymėjo, jog vertinant sumokėtą avansą už VIP ložės nuomą, aktualios pažeidimo metu galiojusios PVM įstatymo 14 str. 4 dalies nuostatos, nustatančios, kad tais atvejais, kai už prekes arba paslaugas visiškai ar iš dalies atlyginama prieš perduodant prekes ar suteikiant paslaugas (toliau – avansas), prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai gaunamas toks visiškas ar dalinis atlygis, jeigu pagal sandorio sąlygas šios prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos. Jeigu avansas gaunamas, kai pagal sandorio sąlygas prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti prekių tiekimo arba paslaugų teikimo apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą ir nuo gauto avanso skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka. Inspekcija taip pat vadovavosi PVM įstatymo 64 str. 1 dalimi bei mokesčių administratoriaus suformuota nuomone, pateikta PVM įstatymo 64 str. 1 dalies komentare, kuriame teigiama, jog pirkėjas, PVM mokėtojas, sumokėjęs avansą, už kurį avanso gavėjas pagal PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas privalo apskaičiuoti PVM, turi gauti iš avanso gavėjo išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo avanso sumos turi būti apskaičiuota PVM suma. Inspekcija sutiko su Kauno AVMI išdėstyta pozicija, jog UAB „K1“ pati pasirinko gautą avansą apmokestinti PVM, nors dalis VIP ložės nuomos paslaugų bus suteiktos anksčiau kaip prieš 12 mėnesių. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje nuo avanso išskirtą PVM sumą PVM mokėtojas turėjo teisę atskaityti ta pačia tvarka, kaip ir kitas pirkimo PVM sumas. Įvykus prekių (paslaugų), už kurias buvo sumokėtas minėtas avansas, tiekimo (teikimo) sandoriui ir pirkėjui, PVM mokėtojui, gavus iš prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) patiektų prekių (suteiktų paslaugų) PVM sąskaitą faktūrą, šis pirkėjas turėjo teisę įtraukti į PVM atskaitą PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą, sumažintą nuo sumokėto avanso apskaičiuota ir įtraukta į PVM atskaitą PVM suma. Padaryta išvada, jog Bendrovė, gavusi iš UAB „K1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras už suteiktas VIP ložės nuomos paslaugas už atitinkamą mėnesį, privalėjo sumažinti nuo sumokėto avanso apskaičiuotą ir į PVM atskaitą įtrauktą PVM sumą. Bendrovė, pakartotinai į PVM atskaitą įtraukdama UAB „K1“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtą PVM už mėnesį suteiktas VIP ložės nuomos paslaugas, pažeidė PVM įstatymo 64 str. 1 dalies reikalavimus, todėl, pasak Inspekcijos, pagrįstai patikrinimo metu Bendrovei papildomai buvo apskaičiuota 14 395 Lt PVM suma.

3. Inspekcija pažymėjo, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė 2008 m. sausio mėn. vykdė prekių (avižinių dribsnių ir ryžių) tiekimus Lenkijos įmonei „JI“, t. y. Bendrovė pagal dvi 2008-01-17 išrašytas PVM sąskaitas faktūras: pagal PVM sąskaitą faktūrą, serija FGG Nr. 002872,

pardavė 12 000 kg avižinių dribsnių už 19 680,96 Lt bei pagal PVM sąskaitą faktūrą, serija EID Nr. 21002, pardavė 15 000 kg ryžių už 28 330,22 Lt.

Akcentuota, jog, vadovaujantis Direktyvos 2006/112/EB 20 straipsniu, 10 preambulės punktu, 138 straipsniu, 169 str. b punktu bei 168 straipsniu, PVM įstatymo 49 str. 1 dalimi, 56 straipsnio 1 ir 4 dalimi bei LVAT praktika (2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2010, 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1054/2010, 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012, 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-245/2011, 2013-05-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-961/2013, 2013-07-01 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013), tam, kad tiekimui būtų pritaikytas 0 proc. PVM tarifas, turi būti įvykdytos trys sąlygos: 1) prekės tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir jas tiekia PVM mokėtojas; 2) pirkėjas įgijo teisę prekėmis disponuoti kaip savo; 3) prekės fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės.

Pabrėžta, kad ginčas kilo dėl vienos sąlygos – ar sandorių sudarymo metu Lenkijos įmonė „JI“ buvo įregistruota PVM mokėtoja. Kauno AVMI turimais duomenimis, ši Lenkijos įmonė į PVM mokėtojų registrą įregistruota tik nuo 2008-04-01, todėl Bendrovė pardavė prekes ne PVM mokėtojui. Minėtai aplinkybei patvirtinti, Kauno AVMI pateikė išrašą iš duomenų bazės. Mokesčių administratoriaus nuomone, ant Bendrovės pateiktų CMR bei sąskaitų faktūrų esantis Lenkijos įmonės spaudas, kuriame yra pažymėtas mokėtojo kodas PL (duomenys neskelbtini), buvo uždėtas vėliau, t. y. tikėtina, jog Lenkijos įmonės „JI“ dokumentai galėjo būti pateikti vėliau, kai įmonė buvo jau įsiregistravusi PVM mokėtoja. Minėta išvadą mokesčių administratorius padarė, atsižvelgęs į tai, kad pagal minėto kodo (PL (duomenys neskelbtini) paiešką ta pati Lenkijos įmonė buvo registruota PVM mokėtoja tik nuo 2008-04-01; pagal VIES užklausas nustatyta, jog nuo 2008-01-17 iki 2008-04-31 nebuvo VIES užklausų dėl minėto PL (duomenys neskelbtini) kodo; Bendrovė 2008-04-23 pateikė Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą (forma FR0564) už 2008 m. I ketvirtį (pateikta pirminė), kurioje deklaravo sandorius su „JI“ (PL (duomenys neskelbtini), t. y. jau po įmonės „JI“ įregistravimo į PVM mokėtojų registrą. Remdamasi turimais dokumentais, Kauno AVMI padarė išvadą, jog Lenkijos įmonė „JI“ 2008 m. sausio 17 d. nebuvo PVM mokėtoja.

Atkreiptas dėmesys į tai, jog LVAT 2013-07-11 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-996/2013 pažymėjo, kad Bendrijos viduje tiekimus vykdančiam asmeniui tenka didesni atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimai. Kadangi Bendrovė nepateikė jokių duomenų, kad sandorių sudarymo metu su Lenkijos įmone „JI“ būtų ėmusis visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, ar tikrai Lenkijos įmonė yra registruota PVM mokėtoja, t. y. sandorių sudarymo metu iš Lenkijos įmonės „JI“ nebuvo reikalaujama pateikti dokumentų, patvirtinančių PVM įregistravimo faktą, todėl tokie Bendrovės aplaidūs ir nerūpestingi veiksmai, Kauno AVMI nuomone, patvirtina jos nesąžiningumą.

Inspekcija konstatavo, jog Kauno AVMI pagrįstai apskaičiavo 8 642 Lt (48 011,18 x 18 proc.) pardavimo PVM.

4. Nurodyta, jog pagal pateiktas grūdų pirkimo–pardavimo sutartis ir sąskaitų faktūrų duomenis, mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė įsigydama grūdus iš tiekėjų – grūdų augintojų, išipareigojo apmokėti jiems už grūdų įskaitomąjį svorį, t. y. už grūdus, atitinkančius bazinės kondicijas, o grūdams neatitinkant bazinių kondicijų, grūdai valomi ir džiovinami grūdų tiekėjų – grūdų augintojų sąskaita. Dėl to sąskaitose faktūrose yra išminusuotos nuoskaitos už drėgnumą ir šiukšlingumą. Patikrinimo metu surinktos informacijos duomenimis, nustatyta, kad Bendrovė (Pirkėjas) su kiekvienu fiziniu asmeniu (Pardavėju) – grūdų augintoju, ne PVM mokėtoju, sudarė grūdų pirkimo–pardavimo sutartis, kuriose nustatyta superkamų grūdų kaina, kiekis ir kokybės rodikliai. Kauno AVMI kaip pavyzdį pateikė Bendrovės 2012-10-19 sudarytą grūdų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. V-121019-6 su A. S. , kurios 1.3 punkte nustatyta, jog superkamų grikių kaina 950 Lt/t, superkamas kiekis 35 t, grikių kokybė turi atitikti LST-1581:2004 standartą. Minėtoje sutartyje nustatyta, kad už grikius, neatitinkančius LST-1581:2004 reikalavimų, supirkimo kaina apmokama pagal nustatytą supirkimo kainą, atskaičius grūdų valymo ir džiovinimo paslaugas. Sutarties 2.5 punkte nustatyta, kad grūdai iki bazinių kondicijų (pagal standartą ir technines sąlygas) džiovinami ir valomi Pardavėjo sąskaita. Už kiekvieną 1 procentu iki bazinių kondicijų išdžiovintą fizinio svorio grūdų toną Pardavėjas moka Pirkėjui 10 Lt plus PVM, už kiekvieną 1 proc. išvalytą iki bazinių kondicinių grūdų toną – 4,5 Lt plus PVM. Sutarties 3.3 punkte nustatyta, kad grūdų priėmimą Pirkėjas įformina išrašydamas PVM sąskaitą faktūrą teisės aktų nustatytais terminais. Sutarties 4.2 punkte nustatyta, kad Pirkėjas su Pardavėju už pristatytą prekių kiekį atsiskaito mokėjimo pavedimais į Pardavėjo sutartyje nurodytą sąskaitą per 30 kalendorių dienų po prekių

pirkimo sąskaitos faktūros išrašymo dienos, t. y. įvertinus faktiškai atvežtų prekių įskaitomą svorį ir atskaitęs pinigines lėšas, suskaičiuotas už atliktas paslaugas, remiantis sutarties 2.5 punktu. Analogiškos sutarties sąlygos nustatytos ir su kitais grūdų augintojais, ne PVM mokėtojais.

Pažymėta, jog patikrinimo metu pasirinktinai atlikti ūkininkų ar kitų fizinių asmenų, ne PVM mokėtojų, priešpriešiniai patikrinimai dėl parduodamų Bendrovei grūdų džiovinimo ir valymo paslaugų suteikimo. Mokesčių administratorius, išanalizavęs gautą informaciją, padarė išvadą, jog grūdų pardavėjai patvirtino, kad Bendrovė jiems atlieka grūdų džiovinimo ir valymo paslaugas, už kurių atlikimą jie gauna mažesnes pajamas; atskirais dokumentais paslaugų atlikimas neįforminamas; išvalytų grūdų atliekos paliekamos Bendrovei. Bendrovė Kauno AVMI pateikė 2014-01-27 paaiškinimą apie atliekamus buhalterinėje apskaitoje įrašus dėl apskaičiuotų pardavėjams nuoskaitų už grūdų išvalymą ir išdžiovinimą.

Inspekcija sutiko su Kauno AVMI išvada, jog Bendrovė suteikė grūdų augintojams valymo ir džiovinimo paslaugas. Iš pateiktų grūdų pirkimo–pardavimo sutarčių, išrašytų sąskaitų faktūrų turinio bei atliktų mokėjimų Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė faktiškai gavo atlygį už suteiktas grūdų džiovinimo ir valymo paslaugas iki sąskaitų faktūrų išrašymo momento, todėl Bendrovė, apskaičiavusi grūdų džiovinimo ir valymo paslaugų vertę, kuri visais atvejais nurodyta išrašytose sąskaitose faktūrose ir būdavo atimama iš apskaičiuotos grūdų supirkimo kainos, vadovaudamasi PVM įstatymo 14 str. 2 dalimi, privalėjo apskaičiuoti PVM nuo atliktų paslaugų vertės. Nors Bendrovė teigė, jog su grūdų pardavėjais buvo pasirašomos tipinės sutartys, tačiau įvertinusi sutarčių turinį, Inspekcija akcentavo, jog Bendrovė ir grūdų pardavėjai aptarė grūdų džiovinimo ir valymo paslaugas, t. y. „grūdai iki bazinių kondicijų (pagal standartą ir technines sąlygas) džiovinami ir valomi Pardavėjo sąskaita. Už kiekvieną 1 procentu iki bazinių kondicijų išdžiovintą fizinio svorio grūdų toną Pardavėjas moka Pirkėjui 10 plius PVM, už kiekvieną 1 proc. išvalytą iki bazinių kondicijų grūdų toną – 4,5 Lt plius PVM“. Konstatuota, jog Bendrovė nuo grūdų augintojui (ūkininkui ar kt. asmeniui, ne PVM mokėtojui) suteiktų grūdų džiovinimo ir valymo paslaugų neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 69 183,91 Lt PVM.

Inspekcija atsakė į Bendrovės argumentą dėl įrodinėjimo principo pažeidimo, paminėdama, jog įrodinėjimo pareigos mokesčiniuose ginčuose paskirstymą nustato MAĮ 67 straipsnis bei nurodė LVAT praktiką dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo (2006-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-15-1108/2006; 2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1129/2014, 2010-09-13 nutartis adm. byloje Nr. A556-973/2010).

Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė nepateikė duomenų, paneigiančių Kauno AVMI patikrinimo metu nustatytas aplinkybes.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimo išvadomis.

**Dėl sandorių su UAB „T1“.** Bendrovė dėl 2012 m. birželio–liepos mėn. į PVM atskaitą įtraukto 101 266,12 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įsigytas statybines medžiagas tvirtina, kad sukčiavimo PVM faktas nebuvo įrodytas, o Inspekcija neteigė (net neįrodinėjo), kad Bendrovė dalyvavo ūkinėse operacijose sukčiaudama.

Bendrovė mano, kad teisės į mokesčio atskaitą nesuteikimas gali tapti didele finansine problema bendrovėms, netgi gali lemti mokėjimų nutraukimą, todėl mokesčių administratorius turi priimti sprendimus dėl atsisakymo grąžinti PVM (pripažinti PVM atskaitą), remdamasis įtikinamomis apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujant aplinkybėmis ir įrodymais, o ne įtarimais ar prielaidomis, nustatant apmokestinamajam asmeniui pareigą vėliau įrodyti savo sąžiningumą.

Bendrovė remiasi LVAT praktika (2006-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1-794/2006, 2005-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-1-495/2005, 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004) dėl mokesčių mokėtojo sąžiningumo ir piktnaudžiavimo mokesčių įstatymais bei teigia, kad mokesčio mokėtojo žinojimas ar turėjimas galimybės žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM, apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas.

Pasak Bendrovės, Inspekcija nepripažino jos teisės atskaityti pirkimo PVM, faktiškai neneigdama pačių ūkininkų operacijų realumo, tačiau teigdama, jog Bendrovė minėtose ūkinėse operacijose buvo nesąžininga. Tačiau Bendrovei yra neaišku, koku būdu ji galėjo žinoti, kad UAB „T1“ bankrutuos (2013-10-17 Kauno apygardos teismo nutartimi iškelta bankroto byla, ieškovė UAB „C1“) ir neatsiskaitys su biudžetu. Inspekcija savo teiginius bei argumentus grindžia faktais, kurie

Bendrovei tapo žinomi jau po to, kai ginčo sandoriai buvo įvykdyti. Bendrovės nuomone, prielaidų pagrindu daromos išvados yra neteisėtos, be faktinio ir teisinio pagrindimo. Reikalavimas, kad Bendrovė prieš sudarydama sandorius turėjo pasidomėti ir surinkti išsamesnę informaciją apie kontrahentą, yra pagrįstas tik prielaidomis ir nelogiškas. Dėl Inspekcijos teiginių, kad UAB „T1“ neteikė finansinių ataskaitų už 2012 metus bei pelno mokesčio deklaracijos už 2012 metus, Bendrovė pažymi, jog pirkdama prekes 2012 m. birželio–liepos mėn. negalėjo žinoti, kad UAB „T1“ 2013-06-01, kai atsiranda prievolė deklaruoti metines pajamas, neteiks minėtų ataskaitų valstybinėms įstaigoms (Inspekcijai ir VĮ Registrų centrui). Bendrovė tvirtina, kad, pirkdama 2012 metais prekes, galėjo pasitikrinti, ar UAB „T1“ teikė visas ataskaitas už 2011 metus 2012 metais, ir tą padarė, pavyzdžiui, už 2011 metus finansinės ataskaitos pateiktos VĮ Registrų centrui 2012-03-13; informacija apie 2011 metus, kuri buvo prieinama Bendrovei, skelbė, kad ši įmonė užsiima prekėmis ir paslaugomis su tvorų gamyba; visas ataskaitas nuo įkūrimo 2008 m. įmonė teikė laiku; UAB „T1“ direktorius buvo R. J. . Visa ši informacija, pasak Bendrovės, rodo, kad Inspekcija nesąžiningumą grindė duomenimis, kurie tapo žinomi tik 2013 metais, kai buvo iškelta UAB „T1“ bankroto byla. Akcentuojama, kad Inspekcija nepasisakė, ar UAB „T1“ visus 2012 metus neteikė PVM deklaracijų; kada ši įmonė buvo išregistruota iš PVM mokėtojų. Pagal Bendrovės turimą informaciją bankroto bylą iškėlė ne Inspekcija, bet kitas kreditorius ir tai padarė 2013 metų rugsėjo mėnesį, todėl ji mano, kad iki 2013 metų rugsėjo mėnesio UAB „T1“ teikė visas ataskaitas Inspekcijai, nes pastaroji neteikė jokios viešos informacijos, kad tai yra „bloga“ įmonė.

Bendrovė atkreipia dėmesį, kad neturi jokių galimybių vykdyti kontrahentų patikrinimų, pavyzdžiui, vykti į kitą miestą (ar šalį) ir tikrinti verslo partnerio sandėlių, skaičiuoti darbuotojus, vertinti įmonių turtą, darbuotojų kompetenciją, nes tai yra specifinė ir laiko reikalaujanti veikla. Vadovaudamasi Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimu dėl asmens sąžiningumo (2010-11-16 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-449/2010), Bendrovė teigia, kad jos veikimas neturėjo įtakos kontrahento mokesstinės prievolės atsiradimui.

Bendrovė, remdamasi ESTT praktika, kad teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama, jei yra nustatomas sukčiavimas arba piktnaudžiavimas Europos Sąjungos teise (2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose, C-439/04 ir C-440/04, 47, 48 p. ir kt.), akcentuoja, jog mokesčių administratorius, atlikęs pakartotinį patikrinimą, nepasisakė dėl UAB „T1“ neteisėtos veiklos, tik nurodė, kad UAB „T1“ nepateikė dalies PVM deklaracijų ir nesumokėjo PVM, bankroto administratoriui nepateikė apskaitos dokumentų, todėl mokesčių administratorius negalėjo nustatyti šios bendrovės realiai vykdytos veiklos. Bendrovė pažymi, kad mokesčių administratorius nepateikė jokių duomenų apie tai, kad jos atstovai prisidėjo prie sukčiavimo arba žinojo ir galėjo žinoti apie tai, kad kontrahentas vykdo galimai nusikalstamą veiklą. Taip pat, Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius nepateikė jokių įrodymų, iš kurių galima būtų padaryti išvadą, jog Bendrovė galėjo žinoti tuos pačius faktus, kuriuos atskleidė mokesčių administratorius. Pabrėžiama, jog vien fakto, kad pardavėjas nesumokėjo į biudžetą PVM, nepakanka, jog pirkėjui būtų nepripažinta teisė į PVM atskaitą, taip pat vertinant mokesčių mokėtojo sąžiningumą, iš jo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių partnerio veiklos teisėtumui nustatyti. Bendrovei nėra aišku, kodėl jai, nepažeidusiai jokių teisės aktų, yra perkelta mokesstinė našta už kitų asmenų galimai nusikalstamus veiksmus.

Bendrovė pažymi, kad atliekant patikrinimą mokesčių administratoriui buvo pateikti visi apskaitos dokumentai, buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimų Bendrovėje nenustatyta. Prieš darbų atlikimą Bendrovė ėmėsi visų prieinamų priemonių, kad įsitikintų kontrahento veiklos teisėtumu, t. y. Bendrovė įsitikino kontrahento patikimumu, patikrindama viešus duomenis juridinių asmenų registre (kur ji buvo nurodyta kaip veikianti įmonė), taip pat Inspekcijos duomenų bazėje (kur ji buvo nurodyta kaip registruota PVM registre ir nebuvo įtraukta į mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdančių įmonių sąrašą); be to, buvo paimta kontrahento registracijos pažymėjimo kopija. Jokia kita informacija, susijusi su įmonių veikla (įskaitant Sodros duomenis apie priimtus į darbą asmenis, Inspekcijos duomenis apie asmenų teikiamas deklaracijas bei mokamus mokesčius), duomenys apie kontrahentų nuomojamas patalpas ar sandėlius, pasak Bendrovės, ūkio subjektams teisėtais būdais nebuvo ir nėra prieinama. Informacija, kad kontrahentas turėjo tik du samdomus darbuotojus (galimai įforminti tik du darbuotojai), Inspekcijai neteikė apskaitos dokumentų operatyvaus patikrinimo metu, Bendrovės nuomone, yra susijusi su galimu minėtos įmonės, bet ne Bendrovės veiklos neteisėtumu. Pažymima, kad Inspekcija neneigia prekių įsigijimo fakto.

Teigiama, kad Inspekcija neteisingai aiškina teisės aktų nuostatas dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo ir pasirinko netinkamą įrodinėjimo dalyką, t. y. įrodinėja ne tas aplinkybes, kurios reikšmingos vertinant Bendrovės teisę į PVM atskaitą, bei našta ir riziką perkelia mokesčių mokėtojui, Bendrovei. Pasak Bendrovės, mokesčių administratorius negali pripažinti neturinčia juridinės galios tos PVM sąskaitos faktūros, kurioje jis įtaria esant nurodytą ne tą ūkio subjektą, suteikusį paslaugą ar pardavusį prekę, t. y. dėl to, kad šiame dokumente nurodyti neteisingi duomenys apie paslaugų teikėją ar prekės tiekėją (LVAT 2006-06-16 nutartis adm. byloje Nr. A-8-1053/2006).

Bendrovė pabrėžia, kad Kauno AVMI, atlikusi pakartotinį patikrinimą, nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, kad ginčo prekes Bendrovė įsigijo ne iš kontrahento; Kauno AVMI keliamos abejonės, jog kontrahentas negalėjo įvykdyti su Bendrove sudarytų sandorių, yra ne tik nepagrįstos, bet ir prieštarauja kontrahento patikrinimo metu nustatytoms aplinkybėms; kontrahentas faktiškai vykdė ūkinę komercinę veiklą, todėl galėjo vykdyti ir vykdė su Bendrove sudarytus sandorius (kontrahentas laiku teikė visas finansines ataskaitas VĮ Registrų centrui, kurios buvo viešai prieinamos tuo metu, kai vyko sandoriai, o mokesčių administratoriaus konstatavimas, kad 2012 metais UAB „T1“ jokios komercinės veiklos nevykdė, paremtas tik aplinkybėmis, kad minėta įmonė nedeklaravo jokių pajamų, nepateikė jokių ataskaitų); kontrahento neatsiskaitymo su biudžetu priežastis – nemokumas ir bankrotas, kuris atsirado tik 2013 metų antroje pusėje; mokesčių administratorius neįrodė to fakto, kad kontrahentas sukčiavo su Bendrove, t. y. nesumokėjo PVM, sukurto ūkinėmis operacijomis su Bendrove (nėra pateikta jokių įrodymų; nesikreipta į jokias kitas teisėtvarkos įstaigas, kurios nustatytų piktnaudžiavimo atvejus ir pan.); atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, teigiama, kad mokesčių administratorius negalėjo vertinti ir Bendrovės sąžiningumo. Bendrovė akcentuoja, kad Kauno AVMI ir po pakartotinio patikrinimo į aukščiau pateiktus motyvus neatsakė.

Bendrovė cituoja ESTT praktiką dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklių bei pabrėžia, kad, norėdamas paneigti teisę į PVM atskaitą, mokesčių administratorius turi objektyviais įrodymais pagrįsti teisę į atskaitą norinčio pasinaudoti asmens nesąžiningumą, o ne tik nurodyti ir remtis aplinkybėmis dėl nesąžiningo ir teisės aktų nuostatų neatitinkančio prekių tiekėjo elgesio, kurios pačios savaime (aplinkybės) neįrodo pirkėjo nesąžiningumo.

Bendrovė mano, kad jai pagrįstai nekilo ir negalėjo kilti jokių įtarimų, jog kontrahentas galimai netinkamai vykdys savo mokesčines prievoles ir nesumokės PVM sąskaitose faktūrose išskirto PVM, o reikalavimai pasidomėti, ar kontrahentas teikia mokesčių deklaracijas, ar moka mokesčius ir kita būtų pertekliniai, nenurodyti teisės aktuose.

**Dėl sandorių su UAB „K1“.** Bendrovė nurodo, kad PVM atskaitė pagal PVM sąskaitas faktūras, gautas iš UAB „K1“. Pastaroji bendrovė pateikė PVM sąskaitą faktūrą avansui gauti, o po to teikė kitas PVM sąskaitas faktūras už nuomą, tačiau nenurodė, kad tai už tas pačias paslaugas, kurios buvo išskirtos avansinėje PVM sąskaitoje faktūroje. Bendrovė, gavusi PVM sąskaitas faktūras, išskirtą PVM traukė į PVM atskaitą, nes UAB „K1“ papildomai mokėjo. Pasak Bendrovės, jei būtų užskaitomas tik avansas, tai papildomai mokėti nereikėtų, todėl Bendrovė nekalta dėl šio pažeidimo.

**Dėl vykdytų prekybinių sandorių su Lenkijos įmone „J1“** Bendrovė akcentuoja, kad Lenkijos įmonė „J1“ pateikė duomenis, kad ji jau nuo 2004 metų yra PVM mokėtoja (kodas PL (duomenys neskelbtini), todėl Bendrovė prekes (avižinius dribsnius ir ryžius) pardavė šiai bendrovei pagal dvi PVM sąskaitas faktūras (2008-01-17), kuriose pirkėjo duomenys užpildyti, remiantis Lenkijos įmonės pateiktais duomenimis. Bendrovė savo teiginiams pagrįsti Inspekcijai pateikė įrodymus. Bendrovė kelia klausimą, jei pagal Inspekcijos duomenis Lenkijos bendrovė tapo PVM mokėtoja tik 2008 m. balandžio mėnesį, kaip ji, parduodama prekes sausio mėnesį, tiksliai žinojo Lenkijos įmonės PVM mokėtojo kodą. Be to, Bendrovė už 2008 metų sausio mėnesį pateikė Inspekcijai deklaraciją dėl prekių išvežimo į kitą ES valstybės narę PVM mokėtojai, kurioje nurodė Lenkijos įmonės PVM kodą, o iki patikrinimo dienos (iki 2013 metų) mokesčių administratoriui nekilo jokių klausimų dėl tokio pardavimo, kai sistema turėjo rodyti neatitikimus tarp Lietuvos įmonės deklaracijoje pateiktų duomenų ir Lenkijos įmonės. Klaidų nebuvimas esą įrodo, kad minėtu laiku Lenkijos įmonė deklaravo šį įsigijimą iš Bendrovės.

Pažymima, kad 2008-01-17 Bendrovė iš tos pačios Lenkijos bendrovės pirko prekes pagal faktūrą Nr. 2008/08, kurioje Lenkijos įmonė nurodė PVM kodą (PL (duomenys neskelbtini)). Ši prekių įsigijimą Bendrovė deklaravo 2008 m. sausio mėnesio PVM deklaracijoje bei *Intrastate*, o apie neatitikimus Bendrovė informacijos iš Inspekcijos negavo. Bendrovė parduodama savo prekes



Lenkijos įmonei, nurodė tą patį PVM kodą, kurį nurodė patys lenkai. Atkreipiamas dėmesys, kad ant visų 2008 m. sausio mėnesio datos dokumentų Lenkijos įmonė yra uždėjusi antspaudą bei prekes priėmęs asmuo pasirašė, nurodydamas Lenkijos PVM kodą, todėl Bendrovė nemato pagrindo daryti išvadą, kad dokumentai buvo surašyti vėliau, t. y. 2008 m. balandžio mėnesį.

Akcentuojama, kad Inspekcija nenurodė, ar Lenkijos įmonė PVM Lenkijoje deklaravo ar ne. Bendrovės nuomone, Inspekcija neatliko išsamaus tyrimo ir net nebandė aiškintis faktinių aplinkybių, o išvadas padarė tik išvestinių aplinkybių pagrindu, nesiaiškinusi pagrindinės faktinės aplinkybės, ar Lenkijos įmonė Lenkijoje sumokėjo PVM.

***Dėl Bendrovės grūdų pirkimo iš grūdų augintojų (fizinių asmenų, ūkininkų, ne PVM mokėtojų).*** Bendrovė mano, kad Inspekcija neatsakė nei į vieną Bendrovės pateiktą motyvą dėl grūdų džiovavimo ir valymo paslaugų, tik atsižvelgė į pateiktas pastabas dėl klaidų ir įvertino pateiktus skaičiavimus, nors Bendrovė su Inspekcija visą laiką bendradarbiavo ir teikė visus duomenis.

Bendrovė nurodo, kad vertinant, jog grūdų džiovavimo ir valymo paslaugas ji atliko (Bendrovė su tokiu vertinimu ji nesutinka), tai skaičiuojant PVM turėjo būti skaičiuojamas PVM „ne plus prie vertės, bet PVM iš to skaičiaus“. Taip pat atkreipiamas dėmesys, kad Inspekcija PVM apskaičiavo nuo visų Bendrovės nuskaitytų nuolaidų, t. y. ne tik nuo įvardintų džiovavimo ir valymo, bet ir dėl šiukšlingumo, drėgnumo ir pan.

Bendrovė paaiškina, kad, vadovaujantis PVM įstatymo nuostatomis, pirkdama žemės ūkio produkciją iš ūkininkų, ji pati už ūkininkus turėjo rašyti pirkimo dokumentus, o kaina būdavo ir yra koreguojama įvairiomis nuoskaitomis, kurios mažina supirkimo kainą, nes perkama žemės ūkio produkcija ne visais atvejais atitinka reikiamus kriterijus.

Bendrovė pažymi, jog priklauso Lietuvos grūdų perdirbėjų asociacijai, kuri kreipėsi į Inspekciją išaiškinti PVM sąskaitų faktūrų rašymo teisingumą. 2010-01-11 Inspekcijos viršininko pavaduotojas G. V. pateikė asociacijai raštą, kuriame nurodė, kaip turi būti įforminti žemės ūkio produkcijos tiekimas ir paslaugų teikimas, kad „tokioje PVM sąskaitoje faktūroje be privalomų PVM sąskaitai faktūrai nustatytų rekvizitų gali būti nurodyta ir kita su tiekiamą žemės ūkio produkcija susijusi informacija (pavyzdžiui, nuolaida, nuoskaita, priemoka, apmokėjimo suma ir pan.). Jeigu žemės ūkio produkcijos tiekimo metu yra suteikiama nuolaida, nuoskaita (priemoka), tai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje tokia nuolaida, nuoskaita (priemoka) turi būti rašoma su minuso (pliuso) ženklu, o PVM apskaičiuojamas iš žemės ūkio produkcijos apmokestinamosios vertės minusavus nuolaidas, nuoskaitas ( pridėjus priemokas)“. Bendrovė nurodo, jog, rašydama už ūkininkus pirkimo dokumentus, vadovavosi minėtu Inspekcijos išaiškinimu.

Pasak Bendrovės, aukščiau minėtame rašte taip pat nurodyta, kad „jeigu perdirbėjas atlieka ūkininkui kokias nors paslaugas (pavyzdžiui, grūdų džiovavimo, grūdų valymo, sandėliavimo ir pan.), tai tam tikslui ūkininkui jis turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą ir joje nuo suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės apskaičiuotą PVM sumą deklaruoti kaip pardavimo PVM, o ūkininkas – įtraukti į PVM atskaitą. Vienoje PVM sąskaitoje faktūroje neturi būti įformintas žemės ūkio produkcijos supirkimas iš ūkininko ir paslaugų suteikimas ūkininkui“. Bendrovė teigia, kad vadovavosi šiuo atsakymu ir, pirkdama žemės ūkio produkciją iš ūkininkų ir rašydama pirkimo dokumentus, atskirais atvejais mažindavo pirkimo kainą nuolaidomis, nuoskaitomis.

Pažymima, kad Inspekcija nekreipė dėmesio į centrinio mokesčių administratoriaus išaiškinimą ir priskaitė PVM už paslaugas, kurių Bendrovė nesuteikė.

Bendrovė paaiškina, kad ji perka grūdus iš PVM ir ne iš PVM mokėtojų, grūdus pristato pardavėjas, jie priimami į elevatorių; Bendrovė yra pasitvirtinusi standartines grūdų pirkimo–pardavimo sutartis; PVM sąskaitas faktūras, grūdų priėmimo momentu, atlikus pateiktų grūdų laboratorinius tyrimus, nustatyta tvarka išrašo pati Bendrovė; pardavėjui išmokamos sumos, apskaičiuojamos sąskaitoje faktūroje, nurodant grūdų fizinį svorį, nuo kurio atskaičiuojamos nuoskaitos už virš nustatyto standarto grūdų drėgmę ir šiukšlingumą, dar atimama suma už grūdų džiovinimą ir valymą, visa tai ir sudaro nuoskaitas (PVM sąskaitose faktūrose Bendrovė priskaičiuoja grūdų pardavėjams PVM nuo sumų, atskaičius nuoskaitas, o buhalterinėje apskaitoje svoriai apskaitomi pagal nustatytus priimtų grūdų kokybės rodiklius); nuoskaitų sumas sudaro skirtumas tarp leistinų kokybės normų ir pateiktų grūdų kokybės, todėl jomis yra mažinamas grūdų fizinis kiekis, įsigijimo kaina ir skola tiekėjui; Bendrovė turi pasitvirtinusi vidaus tvarkos taisyklės apie grūdų priėmimą, nuoskaitų skaičiavimo tvarką ir šios tvarkos laikosi (akcentuojama, kad 3a kategorijos nenaudingas atliekas naudoja katilinės kūrenimui); Bendrovė įformina PVM sąskaitas faktūras ir

apskaičiuoja PVM už valymo, džiovinimo, saugojimo ir panašias paslaugas, tik kai priima grūdus saugoti. Būtent tik šiais nurodytais atvejais Bendrovė tiesiogiai atlieka paslaugas, už kurias paslaugos gavėjui ir išrašoma PVM sąskaita faktūra. Patikrinimo metu mokesčių administratorius matė išrašytas PVM sąskaitas faktūras už džiovinimo bei saugojimo paslaugas. Superkamų grūdų nuosavybė perėjo Bendrovei iš karto po žemės ūkio produkcijos perdavimo momento, todėl, Bendrovės nuomone, nėra pagrindo traktuoti, kad Bendrovė atliko paslaugas grūdų pardavėjams. Iš pirminių buhalterinių dokumentų matyti, kad atskirais atvejais perkant grūdus, tokių nuoskaitų nebuvo, nes grūdų kokybė atitiko reikalavimus.

Bendrovė vertina, kad ji paslaugas (džiovinimo, valymo ir kt.) atliko sau, t. y. džiovinimo ir išvalė sau priklausančią žemės ūkio produkciją, todėl mano, jog Inspekcijos nurodymas sumokėti PVM už Bendrovės gamybos proceso operacijas neturi jokio teisinio pagrindo ir yra nepagrįstas.

Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius pažeidė bendrąsias įrodinėjimo taisykles, nes pagal MAĮ 2 str. 21 punktą mokesčių administratorius privalo nustatyti, ar mokesčių mokėtojas teisingai vykdo savo prievolės, ir šiuo tikslu privalo tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo veikla, bei atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčių mokėtojo veiksmų teisėtumą. Vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio ir Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ 80 punkto nuostatomis, pažeidimo nustatymo faktas turi būti pagrindžiamas įrodymais, tačiau šių nuostatų, Bendrovės manymu, Inspekcija nesilaikė. Bendrovė teigia, kad Inspekcija mokestinės nepriemokos nepagrindė.

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas aplinkybes ir teisės normas bei vadovaudamasi MAĮ 132 str. 2 dalies 3 punktu, Bendrovė prašo naikinti skundžiamą Inspekcijos 2015-06-11 sprendimą Nr. 69-105.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmetinas, Inspekcijos 2015-06-11 sprendimas Nr. 69-105 tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Bendrovei mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų:

1) Bendrovei neleista atskaityti 101 266 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T1“ įformintas PVM sąskaitas faktūras 2012 m. balandžio–liepos mėn. laikotarpiais, patikrinimo metu nustatė, kad ūkinės operacijos, nurodytos UAB „T1“ apskaitos dokumentuose, įvyko ne apskaitos dokumentuose nurodytomis sąlygomis, o Bendrovė veikė nerūpestingai ir nesąžiningai, sudarydama sandorius nesiėmė visų įmanomų veiksmų, siekdama įsitikinti sandorio šalies teisėtumu, nors įsigydama prekes turėjo tokią galimybę.

2) Bendrovei apskaičiuota mokėtina 14 395 Lt PVM suma, nes Bendrovė, atskaičiusi PVM už sporto arenos VIP ložės nuomos avansą UAB „K1“, nepagrįstai dar kartą atskaitydavo pirkimo PVM pagal kiekvieną mėnesį UAB „K1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras už VIP ložės nuomos paslaugas (PVM įstatymo 64 str. 1 dalis).

3) Bendrovei apskaičiuota mokėtina 8 642 Lt pardavimo PVM suma, nustatė, kad Bendrovė pagal dvi 2008-01-17 PVM sąskaitas faktūras serija FGG Nr. 002872 ir serija EID Nr. 21002 įformintiems prekių (avižinių dribsnių ir ryžių) tiekimams Lenkijos įmonei „JI“ pritaikė 0 proc. PVM tarifą, tačiau minėta Lenkijos įmonė sandorių sudarymo metu nebuvo registruota PVM mokėtoja, t. y. buvo pažeistos PVM įstatymo 49 str. 1 dalies nuostatos.

4) Bendrovei apskaičiuota mokėtina 69 183,91 Lt pardavimo PVM suma, nes pakartotinio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Bendrovė 2008–2012 m. laikotarpiu grūdų augintojams (ūkininkams ar kt. asmenims, ne PVM mokėtojams) suteikė grūdų džiovinimo ir valymo 412 721,90 Lt vertės paslaugas, nuo kurios Bendrovė neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo PVM.

Bendrovė nesutinka su šiais mokesčių administratoriaus konstatuotais pažeidimais, savo skunde ir posėdžio Komisijoje metu dėstydamas konkrečius bei išsamius nesutikimo su pažeidimais motyvus. Atsižvelgdama į Bendrovės skunde bei jos atstovų išdėstytus argumentus ir reikalavimus, Komisija spręš klausimą dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo.

#### ***Dėl sandorių su UAB „T1“***

Mokestinis ginčas šioje bylos dalyje kilo dėl Bendrovei papildomai apskaičiuoto PVM, mokesčių administratoriui nepripažinus jos teisės į 101 266 Lt PVM atskaitą pagal jai UAB „T1“

vardu 2012 m. balandžio–liepos mėn. išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Mokesčių administratorius, ribodamas Bendrovės teisę į PVM atskaitą, savo sprendimą grindė aplinkybe, kad nors Bendrovė ir turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus atitinkančias PVM sąskaitas faktūras, tačiau jomis įformintos ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir UAB „T1“ jose nurodytomis aplinkybėmis neįvyko. Mokesčių administratorius neneigia Bendrovės statybinių medžiagų įsigijimo už 583 486 Lt sandorių fakto, tačiau, pagal UAB „T1“ 2012 m. balandžio–liepos mėn. PVM deklaracijas nustatęs, jog UAB „T1“ nei vienam ūkio subjektui, įskaitant ir Bendrovę, prekių (paslaugų) šiuo laikotarpiu nepardavė, apmokestinamųjų PVM pajamų nedeklaravo, ūkinės–komercinės veiklos nevykdė, daro išvadą, kad būtent ši bendrovė, nurodyta ginčo apskaitos dokumentuose, Bendrovei prekių nepardavė. Be to, mokesčių administratoriaus tvirtinimu, Bendrovė, vykdydama sandorius su UAB „T1“, veikė nerūpestingai ir nesąžiningai, žinojo arba turėjo galimybę žinoti, kad ūkinių operacijų partnerė UAB „T1“ pagal įformintas PVM sąskaitas faktūras 101 266 Lt pardavimo PVM į valstybės biudžetą nesumokės.

Bendrovė su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir, remdamasi skunde cituojama LVAT bei ESTT praktika teisės į PVM atskaitą byloje, nurodo, jog aplinkybės, kad mokesčių administratorius ūkinių operacijų, nurodytų ginčo PVM sąskaitose faktūrose, realumo neneigė bei nepasisakė dėl UAB „T1“ neteisėtos veiklos, o tik nurodė, kad UAB „T1“ nepateikė dalies PVM deklaracijų ir nesumokėjo PVM, bankroto administratoriui nepateikė apskaitos dokumentų (todėl nebuvo galima įvertinti šios bendrovės vykdytos veiklos realumo), Bendrovės nuomone, jos kontrahentas vykdė ūkinę komercinę veiklą. Bendrovės teigimu, ji negalėjo žinoti, kad UAB „T1“ bankrutuos 2013 m. ir liks skolinga valstybės biudžetui, o mokesčių administratorius neįrodė, kad Bendrovės atstovai prisidėjo prie sukčiavimo arba žinojo ir galėjo žinoti apie tai, kad kontrahentas vykdo galimai nusikalstamą veiklą, todėl nepagrįstai papildomai apskaičiavo PVM. Pažymėtina, kad Bendrovė savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio PVM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

PVM įstatymo (2004-01-15 įstatymo redakcija Nr. IX-1960) 58 str. 1 d. 1 punkte nustatyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Minėto įstatymo 64 str. 1 dalyje nustatyta, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus. Pagal PVM įstatymo 64 str. 9 dalį 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 (1 punktas). Taigi, matyti, kad įstatymų leidėjas numato atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaičiuoti pirkimo PVM.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrinusi šioje nutartyje aprašytą ESTT praktiką teisės į PVM atskaitą byloje, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, jog: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant, arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei atsižvelgus į objektyvius 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 turiniu besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

Pažymėtina, jog nagrinėjama atveju mokesčių administratorius įrodinėjo ir vertino būtent vieną iš ESTT nurodomų – PVM atskaitą ribojančių – aplinkybių, tai yra Bendrovės žinojimą / turėjimą žinoti, kad ji, įsigydama prekes ir paslaugas, dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje (sąžiningumą). Dėl šio aspekto akcentuotina, jog LVAT yra konstatavęs, kad tokiu atveju yra privalu įrodyti, 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, ir, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie tai. 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 Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Minėtą teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. (pavyzdžiui, 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2729/2012, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013). Taip pat pastebėtina, jog, remiantis įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklėmis (MAĮ 67 straipsnis), įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė 2012 m. balandžio–liepos mėn. buhalterinėje apskaitoje apskaitė statybinių medžiagų įsigijimą iš UAB „T1“ pagal šios bendrovės vardu išrašytas 15 (2012-04-13 serija TVC Nr. 02578, 2012-04-19 serija TVC Nr. 02579 ir Nr. 02580, 2012-04-23 serija TVC Nr. 02581, 2012-04-25 serija TVC Nr. 02591, 2012-04-27 serija TVC Nr. 02595, 2012-05-24 serija TC Nr. 0354 ir Nr. 0355, 2012-05-28 serija TVC Nr. 02597, 2012-05-29 serija TC Nr. 0356, 2012-05-30 serija TC Nr. 0357, 2012-06-01 serija TC Nr. 0358, 2012-06-25 serija TC Nr. 0450, 2012-07-20 serija TC Nr. 04709, 2012-07-23 serija TC Nr. 04710) PVM sąskaitų faktūrų, iš viso už 583 486 Lt, iš jų 101 266 Lt PVM. Komisijos vertinimu, iš šioje byloje nustatytų faktinių aplinkybių visumos matyti, kad UAB „T1“ Bendrovei prekių pagal minėtas ginčo PVM sąskaitas faktūras nepardavė, o išvada, jog ūkinių operacijų turinys nėra toks, koks nurodytas ginčo PVM sąskaitose faktūrose, pagrindžia mokesčio ginčo byloje surinkti faktiniai duomenys: UAB „T1“ nuo 2012 m. ūkinės finansinės veiklos nevykdė, apmokestinamųjų pajamų nedeklaravo, pelno mokesčio nemokėjo, pateiktose už 2012 m. PVM deklaracijose apmokestinamųjų PVM pajamų nedeklaravo (pateiktos PVM deklaracijos be duomenų, „tuščios“), pardavimo PVM neskaičiavo ir į biudžetą nemokėjo, be to, UAB „T1“ pateikdama VĮ Registrų centrui metinį pranešimą (pasak Inspekcijos, tai yra viešai prieinami dokumentai) už 2011 metus, nurodė, jog įmonė 2011 metais dirbo nuostolingai; jos veiklą palietusi ekonominė krizė pakoregavo jos veiklos planus ir jai liko tik viena išeitis – skelbti bankrotą (Kauno AVMI 2014-02-11 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. FR1041-346), UAB „T1“ nuo 2013-02-25 išregistruota iš PVM mokėtojų, 2013-10-17 Kauno apygardos teismo nutartimi jai iškelta bankroto byla, t. y. UAB „T1“ 2012 m. veiklos nevykdė ir jokių pajamų negavo. Atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios mokesčių administratoriaus išvadas, yra detalios aprašytos ginčijamame Inspekcijos sprendime (2–6 psl.), Kauno AVMI 2015-03-24 sprendime Nr. (04.7.2)-FR0682-166 (2–12 psl.), taip pat šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje (1–4 psl.), Komisija, sutikdama su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstytą nustatytą faktinių aplinkybių vertinimu, pakartotinai jų nekartoja.

Iš Bendrovės skundo, tiek ir Bendrovės atstovų posėdžio Komisijoje metu išdėstytos pozicijos šioje ginčo dalyje matyti, kad Bendrovė sandorių su kontrahentu (UAB „T1“) realumą grindžia disponavimo teisės prekėmis įgijimu, t. y. įstatymo reikalaujamomis formaliuosius rekvizitus turinčiomis PVM sąskaitomis faktūromis ir kasos pajamų orderio kvitais, bei ginčija buvusi nesąžininga, t. y. jog turėjo galimybę žinoti apie kontrahento galimą neatsiskaitymą su valstybės biudžetu. Vertindama šiuos argumentus Komisija pažymi, kad savo praktikoje LVAT ne kartą yra nurodęs, jog tais atvejais, kai ūkinė operacija realiai įvyko, tačiau jos turinys nėra toks, koks nurodytas PVM sąskaitoje faktūroje, mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta, tik jeigu nustatomas apmokestinamojo asmens sukčiavimas, apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas

arba apmokestinamojo asmens dalyvavimas tokia sukčiavime, tai yra žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje (pavyzdžiui, LVAT 2012-04-23 sprendimas adm. byloje Nr. A-575-1686/2012, LVAT 2014-12-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1514/2014, 2013-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-133/2013).

Bendrovė tvirtina, jog įsitikino kontrahento (UAB „T1“) patikimumu, patikrindama viešus duomenis juridinių asmenų registre (kur ji buvo nurodyta kaip veikianti įmonė), taip pat Inspekcijos duomenų bazėje (kur ji buvo nurodyta kaip registruota PVM registre ir nebuvo įtraukta į mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdančių įmonių sąrašą), paėmė kontrahento registracijos pažymėjimo kopiją (Komisija pastebi, kad mokesčių administratoriui minėto dokumento kopija pateikta nebuvo). Be to, Bendrovė tvirtina, kad jokia kita informacija, susijusi su įmonių veikla (įskaitant Sodros duomenis apie priimtus į darbą asmenis, Inspekcijos duomenis apie asmenų teikiamas deklaracijas bei mokamus mokesčius), duomenys apie kontrahentų nuomojamas patalpas ar sandėlius, ūkio subjektams teisėtai būdais nebuvo ir nėra prieinama, todėl daro išvadą, kad Bendrovė neturėjo atlikti daugiau jokių veiksmų, siekdama teisės į PVM atskaitą.

Komisija nurodytus Bendrovės teiginius vertina kritiškai kaip gynybinę Bendrovės poziciją, nes jie prieštarauja mokesčių administratoriaus nustatytoms aplinkybėms bei nepagrįsti jokiais objektyviais įrodymais. Bendrovė nebuvo sudariusi sutarties su UAB „T1“, pirkimai buvo vykdomi tęstinį laikotarpį (2012 m. balandžio–liepos mėn.), mokesčių administratoriui nebuvo pateikti prekių užsakymo, prekių gabenimo, prekes perdavusių ir grynuosius pinigus iš Bendrovės priėmusių asmenų tapatybes patvirtinantys dokumentai ir kiti dokumentai sandoriams pagrįsti, UAB „T1“ nuo 2008-08-01 ir iki 2013-08-30 dirbo tik 2 samdomi darbuotojai (direktorius ir buhalterė), pagal UAB „T1“ pateiktas 2012 m. balandžio, gegužės, birželio, liepos mėnesių PVM deklaracijas ši bendrovė nedeklaravo pardavimų nei vienam ūkio subjektui, taip pat nedeklaravo apmokestinamųjų PVM pajamų, ūkinės finansinės, pagal įformintas Bendrovei PVM sąskaitas faktūras 101 266 Lt pardavimo PVM į valstybės biudžetą nemokėjo ir kita). Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų dėl vienos teisės į PVM atskaitą ribojančios aplinkybės, o būtent, kad Bendrovė dalyvavo su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje. Bendrovės atstovai nesidomėjo UAB „T1“ vykdoma veikla, ar ši įmonė yra patikima, kaip organizuoja ir atlieka darbą, ar turi samdomų darbuotojų, nesidomėjo UAB „T1“ atstovais prisistačiusių asmenų tapatybe, jų įgaliojimais, nesidomėjo ir iš kur minėta bendrovė gavo prekes, jų kilmę, nesirūpino prekių gabenimo važtaraščiais, Bendrovės nurodytas UAB „T1“ sandėlio adresas (duomenys neskelbtini) nesutampa su mokesčių administratoriaus informacinės bazės duomenimis, kuriuose pateikta informacija, kad UAB „T1“ registruota adresu: (duomenys neskelbtini), nuo 2008-10-21 iki 2009-01-14 prekybinė vieta buvo įrengta adresu: (duomenys neskelbtini), o nuo 2009-01-04 prekybinės–sandėliavimo patalpos buvo adresu: (duomenys neskelbtini). Iš Bendrovės atstovo 2014-02-07 paaiškinimo yra akivaizdu, jog jis negalėjo detaliai paaiškinti sandorių su UAB „T1“ sudarymo aplinkybių, nenurodė jokių kontaktinių duomenų: el. adreso, telefono numerių, administracinių patalpų ir kt., Bendrovės atstovai galėjo nurodyti tik UAB „T1“ direktoriaus vardą ir pavardę (R. J.), kuris nurodytas įformintose PVM sąskaitose faktūrose ir kasos pajamų orderių kvituose, tačiau įmonės registracijos pažymėjimo, PVM registracijos pažymėjimo, darbuotojų darbo pažymėjimo ar pan. dokumentų kopijų, grindžiančių faktinius sandorius, nepateikė. Taigi, Bendrovės veiksmai laikytini tik formalių duomenų apie įmonę patikrinimu, tokių duomenų buvimas savaime neįrodo tikrųjų įmonės veiklos tikslų, jos siekių. Taip pat nėra aišku, kada Bendrovė tokius duomenis tikrino, t. y. ar juos tikrino ginčo sandorių su UAB „T1“ sudarymo metu, ar jau po mokesčių administratoriaus atliktų kontrolės veiksmų.

Komisija nesutinka su Bendrovės teiginiais, kad sandoriuose su UAB „T1“ ji neturėjo prievolės papildomai domėtis šios bendrovės vykdoma veikla, jos patikimumu. Iš nustatytų aplinkybių matyti, jog tarp Bendrovės ir UAB „T1“ buvo susiklostę ne vienkartinio pobūdžio santykiai, t. y. bendradarbiavimas tarp bendrovių tęsėsi 4 mėnesius. Bendrovė visą 583 486 Lt sumą per 2012 m. balandžio–liepos mėn. UAB „T1“ sumokėjo grynaisiais pinigais pagal šios bendrovės vardu išrašytus kasos pajamų orderių kvitus (iš viso 15 vnt.), t. y. Bendrovė faktiškai už visus pirkimus mokėjo dideles grynųjų pinigų sumas nežinomam fiziniam asmeniui, netikrindama jo tapatybės ir įgaliojimų vykdyti tokias ūkines operacijas UAB „T1“ vardu. Iš byloje esančios medžiagos matyti, jog Bendrovė nesiėmė elementarių protingų priemonių tam, kad būtų įvertintas šio ūkio subjekto veiklos teisėtumas, nebandė išsiaiškinti konkretesnių duomenų apie kontrahentą atstovaujančius asmenis bei jų veiklą, nors esant tokiai situacijai tai turėtų darytų rūpestingas ūkio

subjektas, nes nenustačius asmenų tapatybės, nėra aišku, su kuo buvo vykdomos ūkinės operacijos ir ar kita sandorio šalis yra sąžininga. Komisijos vertinimu, nėra pagrindo konstatuoti, jog Bendrovė ginčo ūkinių operacijų atlikimo metu buvo pakankamai rūpestinga ir sąžininga, nes faktiškai nesiėmė jokių veiksmų tam, kad išsiaiškintų, iš kokios įmonės ir koku būdu gavo prekes bei kas ir kaip jas pristatė.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą LVAT praktiką analizuojamu klausimu bei įvertinusi visumą byloje surinktų įrodymų, sutinka su Inspekcijos išvada, kad Bendrovė žinojo (turėjo galimybę žinoti) tai, jog ūkinės operacijos ginčo apskaitos dokumentuose nurodytomis aplinkybėmis įvyko ne tomis sąlygomis, todėl mokesčių administratorius įgijo teisę reikalauti iš Bendrovės įrodyti tikrąjį ginčo ūkinių operacijų turinį bei jų realumą – pateikti duomenis apie tikrąjį ūkinės operacijos subjektą, suteikusį jai prekes ir paslaugas bei kitas reikšmingas aplinkybes. Bendrovei neatskleidus tikrojo ūkinių operacijų turinio, t. y. nepateikus faktinių duomenų dėl tikrojo kontrahento, Bendrovės elgesys pripažintinas nesąžiningu, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise ir sudaro pagrindą paneigti Bendrovės teisę į PVM atskaitą.

#### ***Dėl sandorių su UAB „K1“***

Mokestinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius, įvertinęs Bendrovės sandorius su šiuo ūkio subjektu, Bendrovei papildomai apskaičiavo 30 419 Lt PVM (sumažino PVM atskaitą 25 proc., konstatavęs, jog tai yra reprezentacinio pobūdžio išlaidos, kurių PVM atskaita yra ribojama; taip pat konstatavo, kad Bendrovė atskaičiavusi PVM už sporto arenos VIP ložės nuomos avansą, nepagrįstai dar kartą atskaito pirkimo PVM pagal kiekvieną mėnesį UAB „K1“ išrašomas PVM sąskaitas faktūras už nuomos paslaugas (dėl pastarojo pažeidimo apskaičiuota 14 395 Lt PVM). Tiek iš Bendrovės skundo, tiek iš jos atstovų pasisakymų Komisijos posėdžio metu matyti, jog Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, kad ji nepagrįstai atskaitydavo PVM pagal kiekvieną mėnesį UAB „K1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nurodydama, jog ji šias sąskaitas faktūras apmokėdavo, be to, pasak Bendrovės, tai buvo sąskaitos už kitą nuomos paslaugų dalį, kuri nepatenka į pagal 2011-03-14 PVM sąskaitą faktūrą Bendrovės apmokėtą nuomos paslaugų dalį, nes, pasak Bendrovės atstovų, sumokėtas avansas turėtų būti įskaitytas už paskutinius nuomos laikotarpius.

Komisija, įvertinusi ginčo byloje surinktus duomenis, laikosi pozicijos, jog byloje nėra pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus aplinkybes. Iš byloje esančios medžiagos matyti, jog Bendrovė ir UAB „K1“ sudarė VIP ložės nuomos sutartį, pagal kurią Bendrovė išsinuomojo vieną VIP ložę už 500 000 Lt plius PVM dešimties metų laikotarpiui. Pagal nuomos sutarties 3.2 punktą nuomos mokestis turi būti sumokamas tokia tvarka: iki 2011 m. kovo 15 d. – 300 000 Lt (plius PVM), iki 2011 m. gruodžio 15 d. – 50 000 Lt (plius PVM), iki 2012 m. gruodžio 15 d. – 50 000 Lt (plius PVM), iki 2013 m. gruodžio 15 d. – 50 000 Lt (plius PVM), iki 2014 m. gruodžio 15 d. – 50 000 Lt (plius PVM). Tokiu būdu mėnesinis mokestis sudarytų *41 66,67 Lt (500 000 Lt/5 m./12 mėn.)* plius PVM (iš viso *5 041,67 Lt* su PVM). Pagal sutarties 4.1 punktą VIP ložės nuomos terminas prasideda nuo oficialios arenos atidarymo dienos ir tęsiasi 10 metų (oficialiai arena atidaryta 2011 m. rugpjūčio 18 d.). Pagal 2011-03-14 UAB „K1“ PVM sąskaitą faktūrą KA Nr. 00004 Bendrovei buvo apskaičiuotas 300 000 Lt avansinis mokestis už nuomą ir 63 000 Lt PVM. Bendrovė 2011-03-15 ir 2011-03-16 sumokėjo atitinkamai 300 000 Lt ir 63 000 Lt. Remdamasi aptartais dokumentais, Bendrovė atskaitė 63 000 Lt pirkimo PVM, o UAB „K1“ deklaravo 63 000 Lt pardavimo PVM. Pažymėtina ir tai, jog sutartyje numatyta, kad papildomai Bendrovė turi mokėti mokesčius už komunalinius patarnavimus, komunikacijas, VIP ložės priežiūrą ir kitus patarnavimus (papildomi mokesčiai, sutarties 3.1 punktas). Iš surinktų duomenų matyti, kad 2011-08-31 UAB „K1“ išrašė PVM sąskaitą faktūrą 2 276,68 Lt sumai už nuomą (už ne visą rugpjūčio mėnesį), 2011-09-30 – 5 041,67 Lt (už rugsėjį), 2011-09-30 – 350 Lt už komunalines paslaugas ir pan., tokiu būdu UAB „K1“ už kiekvieną mėnesį, pradedant rugpjūčio mėnesiu, išrašydavo PVM sąskaitą faktūrą, joje nurodydama nuomos mokestį su PVM bei atskirą PVM sąskaitą faktūrą už komunalines paslaugas, pardavimo PVM deklarudama tik nuo Bendrovei perparduotų komunalinių paslaugų vertės (akto 10–11 psl. esanti lentelė, UAB „K1“ priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma). Iš turimos informacijos matyti, jog 2011 metais Bendrovė mokėjo pagal avansinę PVM sąskaitą faktūrą, taip pat laikotarpiu nuo 2011-10-14 atliko keletą mokėjimų, kurie pagal sumokėtų sumų dydį apėmė tiek nuomos mokestį, tiek komunalinius patarnavimus, 2011-12-14 sumokėjo 45 375 Lt pagal sutartį (UAB „K1“ PVM sąskaitos faktūros neišrašė). 2012 metais Bendrovė mokėjo tik už komunalinius

patarnavimus, nuomos mokesčio dalis (5 041,67 Lt su PVM už kiekvieną mėnesį) buvo dengiama iš atlikto avansinio mokėjimo. Šios aplinkybės rodo, kad nėra pagrindo sutikti su Bendrovės pozicija dėl faktiškai jos atliekamų mokėjimų už nuomos paslaugas kiekvieną mėnesį. Aptartų aplinkybių visuma rodo, jog ginčo PVM sąskaitos buvo išrašomos už nuomos paslaugas, už kurias buvo sumokėtas avansas, kurio pirkimo PVM Bendrovė atskaitė pagal 2011-03-14 UAB „K1“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą. Atsižvelgiant į tai bei vadovaujantis PVM įstatymo 14 str., 64 str. 1 dalies reikalavimais, darytina išvada, kad Bendrovė, remdamasi už konkretų mėnesį išrašyta PVM sąskaita faktūra už suteiktas nuomos paslaugas, privalėjo sumažinti nuo sumokėto avanso apskaičiuotą ir į PVM atskaitą įtrauktą PVM sumą. Remiantis tuo, kas išdėstyta, konstatuotina, jog Bendrovė nepagrįstai pagal UAB „K1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras už kiekvieną mėnesį suteiktas nuomos paslaugas pakartotinai atskaitydavo pirkimo PVM už nuomos paslaugas, todėl Bendrovei mokestinio patikrinimo metu dėl šio pažeidimo pagrįstai papildomai apskaičiuota 14 395 Lt PVM, keisti Inspekcijos sprendimą šioje dalyje, Komisijos vertinimu, nėra pagrindo.

#### ***Dėl sandoriuose su „JI“ Bendrovės taikyto 0 proc. PVM tarifo***

Nagrinėjamoje byloje dalyje aktuali yra PVM įstatymo (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) 49 str. 1 dalis, nustatanti, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). To paties įstatymo 56 str. 1 dalis (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija) nustatė, kad PVM mokėtojas, PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. Iš šių teisės normų matyti, kad siekiant realizuoti teisę į prekių apmokestinimą 0 procentų PVM tarifu būtina konstatuoti dvi sąlygas: pirma, prekės turi būti tiekiamos kitoje valstybėje narėje *įregistruotam PVM mokėtojui* ir antra, išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę. Įrodyti šias aplinkybes įstatymu pavesta PVM mokėtojui, tiekusiam prekes į kitą valstybę narę.

Pažymėtina tai, jog pagal ESTT suformuotą praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 procentų PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: 1) ar prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir ar jas tiekė PVM mokėtojas; 2) ar pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo bei 3) ar prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos (pavyzdžiui, 2007-09-27 sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, 42 punktą). Taip pat remiantis minima ESTT praktika, tais atvejais, kai nėra tenkinama kuri nors viena iš šių sąlygų, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas, t. y. jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturėtų būti apskaičiuotas.

Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad Bendrovė 2008-01-17 vykdė prekių (avižinių dribsnių ir ryžių) tiekimus Lenkijos įmonei „JI“ pagal dvi PVM sąskaitas faktūras, t. y. pagal PVM sąskaitą faktūrą, serija FGG Nr. 002872, pardavė 12 000 kg avižinių dribsnių už 19 680,96 Lt bei pagal PVM sąskaitą faktūrą, serija EID Nr. 21002, pardavė 15 000 kg ryžių už 28 330,22 Lt. Bendrovė skunde Komisijai nurodo, jog sandorių sudarymo metu Lenkijos įmonė buvo PVM mokėtoja, o sandoriams su Lenkijos įmone pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti pateikė 2008-01-17 PVM sąskaitas faktūras serija FGG Nr. 002872 ir serija EID Nr. 21002 bei 2008-01-17 du CMR važtaraščius, kuriuose yra nurodytas Lenkijos įmonės mokėtojo kodas „PL (duomenys neskelbtini)“. Tačiau mokesčių administratorius pagal minėto kodo „PL (duomenys neskelbtini)“ paiešką nustatė, kad Lenkijos įmonė „JI“ į PVM mokėtojų registrą įregistruota tik nuo 2008-04-01, t. y. Bendrovės prekių tiekimo metu (2008-01-17) minėta Lenkijos įmonė nebuvo PVM mokėtoja.

Nors Bendrovė skunde teigia, kad Lenkijos įmonė jai pateikė įrodymus, jog ji PVM mokėtoja yra registruota jau nuo 2004 metų, tačiau į bylą tokių įrodymų nėra pateikta, t. y. Bendrovė nepateikė jokių įrodymų, kad prekių tiekimo metu Lenkijos įmonės „JI“ PVM identifikacinis numeris „PL (duomenys neskelbtini)“ buvo galiojantis ir tikrintas viešojo PVM informacijos mainų sistemoje (VIES). Mokesčių administratorius pagal VIES užklausas nustatė, jog nuo 2008-01-17 iki 2008-04-31 nebuvo VIES užklausų dėl minėto „PL (duomenys neskelbtini)“ kodo, todėl darytina išvada, kad Bendrovė oficialioje PVM informacijos mainų sistemoje (VIES), skirtoje Europos Sąjungos valstybių

narių PVM mokėtojų kodų tikrinimui, netikrino ar kontrahento PVM identifikacinis kodas buvo galiojantis sandorių sudarymo metu. Taip pat byloje nustatyta, jog Bendrovė tik 2008-04-23 pateikė Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą (forma FR0564) už 2008 m. I ketvirtį (pateikta pirminė), kurioje deklaravo sandorius su „JI“ (PL duomenys neskelbtini), t. y. jau po Lenkijos įmonės įregistravimo į PVM mokėtojus.

Atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius visapusiškai ir objektyviai ištyrė visus byloje esančius įrodymus dėl Bendrovės teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą prekių, tiekų Lenkijos įmonei „JI“, pardavimams ir pagrįstai pripažino, jog nėra įvykdytos visos 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos, nes Bendrovė nepateikė dokumentų, įrodančių, kad prekių tiekimo metu Lenkijos įmonė buvo registruota PVM mokėtoju sandoriams Bendrijos viduje. Be to, Bendrovė nepateikė jokių kitų duomenų, įrodančių jos rūpestingumą ir sąžiningumą, t. y. kad sandorių sudarymo metu su minėta Lenkijos įmone ji būtų ėmusis visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, ar tikrai Lenkijos įmonė yra registruota PVM mokėtoja. Tai, kad Bendrovės pateiktuose CMR važtaraščiuose, datuojamuose 2008-01-17, yra Lenkijos įmonės spaudas su „PL (duomenys neskelbtini)“ kodu, neįrodo Bendrovės sąžiningumo, nes PVM kodas minėtai Lenkijos įmonei buvo suteiktas tik 2008-04-01, o spaudas galėjo būti uždėtas ir vėliau po 2008-04-01. Todėl sutiktina su Inspekcijos išvada, kad Bendrovės 2008-01-17 Lenkijos įmonei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos prekės už 48 011,11 Lt negali būti apmokestintos 0 proc. PVM tarifu.

#### ***Dėl grūdų džiovavimo ir valymo paslaugų teikimo ūkininkams ne PVM mokėtojams***

Kaip matyti iš bylos medžiagos, mokesčių administratorius, įvertinęs pakartotinio patikrinimo surinktus duomenis (su grūdų pardavėjais sudarytų sutarčių, apskaitos dokumentų turinį ir grūdų pardavėjų paaiškinimus) konstatavo, jog Bendrovė grūdų pardavėjams (ne PVM mokėtojams) teikė grūdų valymo ir džiovavimo paslaugas, tačiau šioms paslaugoms neišrašydavo PVM sąskaitų faktūrų ir nuo suteiktų paslaugų vertės neapskaičiuodavo pardavimo PVM, todėl Kauno AVMI nuo apskaičiuotos valymo ir džiovavimo paslaugų 412 721,9 Lt apmokestinamosios vertės Bendrovei apskaičiavo 69 183,91 Lt PVM. Atkreiptinas dėmesys, jog apskaičiuodamas mokėtiną PVM, vietos mokesčių administratorius įvertino ESTT 2013 m. lapkričio 17 d. sprendimo byloje C-249/12 ir C-250/12 nuostatas, t. y. PVM buvo apskaičiuotas iš „vidaus“. Bendrovės atstovai posėdžio Komisijoje metu išdėstė poziciją, kad atsižvelgiant į tai, jog dalies produkcijos kokybė neatitikdavo keliamų reikalavimų, todėl valymo ir džiovavimo paslaugos ūkininkams nebuvo teikiamos, o tiesiog ta verte būdavo mažinama supirkimo kaina, tai yra taikomos įvairios nuoskaitos, nuolaidos. Pasak Bendrovės, atgabenus produkciją, nuosavybės teisė pereidavo jai, todėl jei ir buvo teikiamos grūdų džiovavimo ir valymo paslaugos, tai Bendrovė jas teikdavo sau.

Įvertinus patikrinimo metu surinktą informaciją, nustatyta, jog Bendrovė su produkcijos grūdų tiekėjais buvo sudariusi tipines sutartis, kurių nuostatose numatyta, kad Bendrovei turi būti tiekiami nustatytus kokybės reikalavimus atitinkantys grūdai, sutartyse yra nurodomi konkretūs šiukšlinių priemaišų, drėgmės, grūdinių priemaišų rodikliai, kuriuos turi atitikti tiekiamą produkciją (2012 m. spalio 19 d. sutarties Nr. V-121019-6 1.3 punktą). Jeigu tiekiamą produkciją neatitinka sutartyje aptartų reikalavimų, kaina apmokama pagal 1.3 punkte nustatytą supirkimo kainą, atskaičius grūdų valymo ir džiovavimo paslaugas. Sutarties 2.4 punkte nustatyta, kad už kiekvieną drėgnumo ir šiukšlių priemaišų procentą, viršijantį standartais ar techninėmis sąlygomis nustatytus bazinius rodiklius, patiektų grūdų įskaitomasis svoris mažinamas tuo pačiu procentų skaičiumi. Sutarties 2.5 punkte nustatyta, kad grūdai iki bazinių kondicijų džiovinami ir valomi Pardavėjo sąskaita, nustatyti valymo ir džiovavimo kainų įkainiai. Įvertinus dokumentus, pagrindžiančius aptartos sutarties vykdymą, matyti, jog, pavyzdžiui, grūdai pagal aptariamą tipinę sutartį Bendrovei buvo pristatyti 2012-10-23 grūdų priėmimo–perdavimo aktu, o atlikus laboratorinius tyrimus, nustatyti grūdų kokybės rodikliai: drėgnumas – 25,6 proc. (sutartyje nustatyta drėgnumo norma – 14 proc.), šiukšlinės priemaišos – 13 proc. ( sutartyje – 2 proc.). Pagal išrašytą 2012 m. spalio 23 d. sąskaitą faktūrą Nr. VAR202844 matyti, jog faktiškai priimtas 20 880 kg fizinis grūdų kiekis buvo sumažintas 23,20 proc. natūralaus svorio nuoskaita (kuri apskaičiuota, remiantis sutarties 2.4 punktu pagal nustatytus kokybės reikalavimų neatitikimus, skaičiuojant, jog pagal faktiškai nustatytus drėgnumo ir šiukšlingumo rodiklius toks grūdų kiekis prarandamas, grūdus išvalant nuo juose esančių priemaišų, o po to juos džiovinant, tai yra šalinant drėgnumo perteklių). Tokiu būdu nustatytas 16 036 kg įskaitomasis svoris, už kurį apskaičiuota mokėtina suma, taikant 950 Lt už toną kainą. Mokėtina suma taip pat yra



sumažinama vadinamąja pinigine nuolaida už per didelį drėgnumą ir nuolaida už per didelį šiukšlėtumą. Nuolaida už per didelį drėgnumą yra apskaičiuojama sutartyje nustatytą grūdų drėgnumo ir faktiškai nustatytą atgabentų grūdų drėgnumo skirtumą padauginus iš nustatyto džiovinimo paslaugų įkainio bei *faktiškai priimto fizinio grūdų kiekio* –  $(25,60-14) \times 10 \text{ Lt} \times 20880 \text{ kg}$  (faktiškai priimtas fizinis grūdų svoris), tokia pat tvarka yra nustatoma ir priemoka už per didelį šiukšlėtumą. Byloje yra pateiktas fizinio asmens (ūkininko), kurio patiektų grūdų pardavimas yra įformintas aptartais dokumentais, paaiškinimas, kuriame jis nurodė, jog „už grūdų valymą ir džiovinimą nuskaičiavo nuo gautinos sumos, taip išeina, kad sumokėjau“. Pažymėtina ir tai, jog byloje yra pateikti ir kitų fizinių asmenų paaiškinimai, kurie arba nurodė, kad mokėdavo už valymo ir džiovinimo paslaugas, ar nors atskirai nebuvo mokama, tačiau mokėtina suma būdavo sumažinama šių paslaugų verte. Tokiu būdu, įvertinus tai, jog sutartyse yra numatyta sąlyga, jog džiovinimo ir valymo paslaugos yra teikiamos grūdų tiekėjų sąskaita, grūdų tiekėjams galutinė mokėtina kaina yra apskaičiuojama, įvertinant natūralaus svorio nuoskaitą, tai yra nuo grūdų kiekio, kuris lieka atlikus valymo, o po to džiovinimo paslaugas, o bendra grūdų tiekėjams mokėtina suma yra mažinama valymo ir džiovinimo paslaugų verte, taip pat atsižvelgiant į ūkininkų paaiškinimus, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus išvada dėl to, jog Bendrovė grūdų tiekėjams teikė grūdų valymo ir džiovinimo paslaugas, yra pagrįsta, todėl Bendrovė nuo suteiktų paslaugų vertės privalėjo apskaičiuoti pardavimo PVM.

Pasisakydama dėl Bendrovės pozicijos, kad mokesčių administratorius netinkamai apskaičiavo paslaugų vertę, nuo visų pagal apskaitos dokumentuose įformintų nuoskaitų, Komisija pažymi, jog Kauno AVMI Bendrovės suteiktų grūdų džiovinimo ir valymo paslaugų vertę nustatė pagal pačios Bendrovės pateiktą informaciją (Bendrovės 2014 m. gruodžio 23 d. elektroniniu paštu pateikta lentelė, kurioje įvardyta: grūdų pardavėjas, dokumentas, kuriuo įformintas grūdų pardavimas, jo data, atskirai nurodyta valymo ir džiovinimo paslaugų vertė). Palyginus šioje lentelėje nurodytus suvestinius duomenis su pirminiame apskaitos dokumente nurodytais duomenimis, pavyzdžiui, 2012-10-22 sąskaita faktūra Nr. VAR202831, matyti, jog džiovinimo paslaugų verte pripažinta dokumente nurodyta „nuolaida už per didelį drėgnumą“, kuri apskaičiuota faktiškai priimtų grūdų kiekį padauginus iš džiovinimo paslaugų įkainio bei rodiklio (išreikšto procentais) tarp sutartyje nurodyto drėgnumo rodiklio (14) ir faktiškai nustatyto grūdų drėgnumo rodiklio (laikantis pozicijos, kad tie grūdai turi būti išdžiovinti, kad atitiktų sutartyje keliamus drėgnumo reikalavimus). Kitos nuoskaitos (pavyzdžiui, natūralaus svorio nuoskaita ar pan.) nebuvo vertinamos, apskaičiuojant paslaugų vertę. Tokios pat išvados darytinos ir dėl valymo paslaugų vertės nustatymo būdo, todėl Bendrovė neteisi teigdama, kad mokesčių administratorius netinkamai apskaičiavo paslaugų vertę.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, laikytina, kad mokesčių administratorius tinkamai pritaikė materialinės teisės normas bei vertino byloje nustatytas faktines aplinkybes, todėl pagrįstai ir tinkamai apskaičiavo Bendrovės mokesstinę prievolę. Naikinti centrinio mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą Bendrovės skunde nurodytais ir posėdžio Komisijoje metu išdėstytais motyvais nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-06-11 sprendimą Nr. 69-105.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 str. 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 mokesstinį ginčą (arba mokesstinio 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,  
pavadojanti Komisijos pirmininkę

Rasa Stravinskaitė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Andrius Venius