



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „K1“ 2015-12-07 SKUNDO**

2016 m. vasario 15 d. Nr. S-35 (7-296/2015)
Vilnius

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

Editos Veršeliienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosyliienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojo atstovams

Jūratei Dalmantaitei
I. J.
direktoriui L. P. ,
advokatui R. M.

2016 m. vasario 2 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „K1“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-11-09 sprendimo Nr. 69-136, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-11-09 sprendimu Nr. 69-136 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-08-07 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-531, kuriuo buvo nurodyta Bendrovei sumokėti į biudžetą 594010,34 Eur (2050999 Lt) pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 105930,04 Eur PVM delspinigius, 178203 Eur PVM baudą, 8245 Eur (28468,34 Lt) sumažintas pelno mokeskis (toliau – PM) ir negrąžintas Bendrovės prašomas grąžinti 6341,29 Eur (21895,21 Lt) PVM skirtumo likutis.

Nurodyta, kad po Kauno AVMI atlikto Bendrovės PVM, gyventojų pajamų mokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų, mokesčio už aplinkos teršimą, įmokų į Garantinį fondą, nekilnojamojo turto už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 ir PM už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-10-31 patikrinimo kilo ginčas dėl Bendrovės teisės įtraukti į 2011–2013 metų PVM atskaitą 2029859 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T4“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat dėl Bendrovės teisės į 2011–2013 metų mokesčio bazę įtraukti įformintų ūkinių operacijų (OSB plokščių pardavimo Latvijos ir Lenkijos įmonėms) 6523808 Lt pardavimo pajamas ir į leidžiamus atskaitymus įtraukti 6417144 Lt sąnaudas pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Inspekcija pažymėjo, jog šiam ginčui yra aktualios Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVMĮ) 3 str. 1 dalies, 58 str. 1 dalies, 64 str. (9 dalies), Buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. 99-3515, toliau – BAĮ) 12 straipsnio, 13 str. 1 dalies, Pelno mokesčio įstatymo (Žin., 2001, Nr. 110-3992, toliau – PMĮ) 11 str. 4 dalies,

Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 10 straipsnio, Administracinių bylų teisenos įstatymo (Žin., 2000, Nr. 85-2566, toliau – ABTĮ) 13 straipsnio nuostatos, taip pat Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT, pavyzdžiui, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013) bei Europos Bendrijos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT, pavyzdžiui, 2007-12-18 sprendimo byloje *Cedilac* (C-368/06) 31 punktas, 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04) praktika.

Pasak Inspekcijos, Kauno AVMI patikrinimo metu pagal Bendrovės patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, gautą informaciją iš Lenkijos ir Latvijos mokesčių administratorių, surinktą informaciją iš Lietuvos transporto įmonių nustatė, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaitė prekių (OSB ir medžio drožlių plokščių) įsigijimus, jų pardavimą įformino penkiems Lenkijos ir vienuolikai Latvijos mokesčių mokėtojų, kurie netrukus po įvykusių sandorių buvo išregistruoti iš PVM mokėtojų registro. Laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 Bendrovė įformino prekių tiekimą penkioms Lenkijos įmonėms už 3230623,66 Lt ir vienuolikai Latvijos įmonių už 6671881,80 Lt, iš viso įformino prekių tiekimų už 9902505,46 Lt. Pardavimus šioms įmonėms Bendrovė apskaitė kaip tiekimus į Europos Sąjungos šalis ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu, pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį.

Dėl sandorių su Lenkijos mokesčių mokėtojais

Pažymėta, jog Kauno AVMI nustatė, kad laikotarpiu nuo 2011-04-01 iki 2011-11-30 Bendrovė įformino 98 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Lenkijos mokesčių mokėtojui A. D. už 1769983,32 Lt (patikrinimo akto 5 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 2122283,06 Lt, apmokestinamoji vertė 1753952,94 Lt, PVM 368330,12 Lt. Bendrovės apskaitos registruose apskaityti Lenkijos mokėtojo A. D. atsiskaitymai 1769984 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Lenkijos mokesčių administratorius 2015-02-24 informavo, kad pagal Europos Sąjungos internetinėje PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) esančią informaciją A. D. 2011 m. II ketv. deklaracijoje deklaravo pirkimų iš UAB „K1“ už 883979 PLN (771967 Lt, t. y. 998019 Lt mažiau, nei UAB „K1“ deklaravo pardavimų), tačiau Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad prekės buvo gautos ir apskaitytos, deklaruotos ir mokesčių mokėtojo apmokėtos. A. D. išregistruotas iš PVM mokėtojų registro nuo 2011-11-27, nes neteikė PVM deklaracijų.

Nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-11-30 ir 2013-11-29 Bendrovė įformino 48 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Lenkijos mokesčių mokėtojui S. K. už 813401,75 Lt (patikrinimo akto 7 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 977935,07 Lt, apmokestinamoji vertė 808210,80 Lt, PVM 169724,27 Lt. Lenkijos mokėtojo S. K. atsiskaitymai 818550 Lt Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaityti bankiniais mokėjimo pavedimais, Bendrovės apyvartos žiniaraštyje „Pirkėjai“ (sąskaita 2411) 2014-10-31 apskaitytas S. K. 32625 Lt įsiskolinimas. Lenkijos mokesčių administratorius 2015-01-22 informavo, kad S. K. neatsakė į kvietimus, siūstus mokesčių administratoriaus. Lenkijos mokesčių administratoriui S. K. ekonominės veiklos vykdymo adresas: (*duomenys neskelbtini*), yra žinomas kaip virtualaus biuro adresas. VIES duomenimis, S. K. deklaravo 748441 Lt įsigijimų iš UAB „K1“ (t. y. 64961 Lt mažiau, nei UAB „K1“ deklaravo pardavimų), tačiau Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad prekės buvo gautos ir apskaitytos, deklaruotos ir mokesčių mokėtojo apmokėtos.

Nurodyta, jog laikotarpiu nuo 2013-06-01 iki 2013-07-31 Bendrovė įformino 4 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Lenkijos įmonei „M3“ sp. z o. o. už 129852,29 Lt (patikrinimo akto 9 lentelė). Šių prekių įsigijimai Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaityti iš UAB „T4“ už 155543,95 Lt, apmokestinamoji vertė 128548,72 Lt, PVM 26995,23 Lt. Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaityti Lenkijos įmonės „M3“ sp. z o. o. atsiskaitymai 129188,31 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais, apyvartos žiniaraštyje „Pirkėjai“ (sąskaita 2411) 2014-10-31 apskaityta „M3“ sp. z o. o. 663,98 Lt skola. VIES duomenimis, „M3“ sp. z o. o. nedeklaravo įsigijimų iš UAB „K1“.

Nustatyta, kad 2013 m. 6 mėn. Bendrovė įformino prekių pardavimus Lenkijos įmonei „A3“ sp. z o. o. pagal 2 sąskaitas (*Invoice*) už 63899,17 Lt (patikrinimo akto 11 lentelė). Šių

prekių įsigijimai Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaityti iš UAB „T4“ už 76928,58 Lt, apmokestinamoji vertė 63577,34 Lt, PVM 13351,24 Lt. Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaityti „A3“ sp. z o. o. atsiskaitymai 63899 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Lenkijos mokesčių administratorius 2015-02-20 informavo, kad „A3“ sp. z o. o. nedeklaravo įsigijimų Bendrijos viduje iš UAB „K1“, dėl nepateiktų PVM deklaracijų buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų registro nuo 2013-12-31. Nors buvo imtasi priemonių, siekiant susisiekti su įmonės atstovais, nebuvo įmanoma patikrinti sandorių. 2013 m. mokesčių atstovas buvo nuvykęs į įmonės buveinę nurodytu adresu, tačiau nerado asmenų atstovaujančių įmonei „A3“ sp. z o. o. Nurodytu adresu nebuvo rasta jokių ženklų apie vykdomą verslo veiklą. Buvo gauta informacija, kad įmonė nurodytu adresu nerandama jau apie metus laiko. Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad prekės buvo gautos ir apskaitytos, deklaruotos ir mokesčių mokėtojo apmokėtos.

Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-05-01 iki 2014-10-31 išrašė 25 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Lenkijos mokesčių mokėtoju J. C. už 453487,13 Lt (patikrinimo akto 13 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 501104,22 Lt, apmokestinamoji vertė 414135,72 Lt, PVM 86968,50 Lt. Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose apskaityti Lenkijos mokėtojo J. C. atsiskaitymai 452582 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais, apyvartos žiniaraštyje „Pirkėjai“ (sąskaita 2411) 2014-10-31 apskaitytas J. C. 1042 Lt įsiskolinimas. Lenkijos mokesčių administratorius 2015-04-29 informavo, kad sandoriai, kuriuos vykdė J. C. mokesčių administratoriui sukėlė abejonių; iki šiol mokesčių mokėtojas nepateikė PVM deklaracijos už 2014 m. IV ketv.; susisiekti su J. C. nepavyksta, mokesčių mokėtojas neatsiima siųstų laiškų; J. C. įgaliotinis pateikė nevisus pirminius dokumentus, susijusius su sandoriais, vykdytais su Bendrove; pagal pateiktą PVM registrą 2014 m. 05–11 mėn. laikotarpiu J. C. pirkė prekių už 487129 Lt sumą; įgaliotinis nepateikė dokumentų už 2014 m. 07–09 mėn. laikotarpį. Be to, J. C. nepateikė jokių sandorių apiforminančių užsakymų ar kelionės lapų, nurodė, kad užsakymas buvo pateiktas internetu (užklauso forma). Veiklos vykdymo vietoje adresu: (*duomenys neskelbtini*), nebuvo nustatyta jokių veiklos vykdymo ženklų. J. C. išregistruotas iš PVM mokėtojų registro 2015-04-16. VIES duomenimis, J. C. deklaravo 487128 Lt įsigijimų iš UAB „K1“ (t. y. 33504 Lt daugiau, nei UAB „K1“ deklaravo pardavimų), tačiau Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad prekės buvo gautos ir apskaitytos, deklaruotos ir mokesčių mokėtojo apmokėtos.

Dėl sandorių su Latvijos mokesčių mokėtojais

Pažymėta, jog Bendrovė laikotarpiu nuo 2012-07-27 iki 2012-10-08 išrašė 13 prekių pardavimo sąskaitų (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „D1“ už 396845,28 Lt (patikrinimo akto 15 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 466268,3 Lt, apmokestinamoji vertė 385345,70 Lt, PVM 80922,6 Lt. Latvijos įmonė SIA „D1“ atsiskaitė 396846 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Latvijos mokesčių administratorius 2015-03-16 informavo, kad SIA „D1“ deklaravo įsigijimus Bendrijos teritorijoje iš Bendrovės, tačiau nėra informacijos, kad deklaruoti OSB plokščių įsigijimai. SIA „D1“ 2012-11-29 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes neteikė dokumentų PVM apskaičiavimo patikrinimui. 2012-12-05 buvo priimtas sprendimas sustabdyti įmonės veiklą dėl dokumentų nepateikimo patikrinimui. VIES duomenimis, SIA „D1“ deklaravo 469135 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 72271 Lt daugiau nei Bendrovė deklaravo pardavimų.

Nurodyta, kad laikotarpiu nuo 2012-10-10 iki 2012-12-21 Bendrovė išrašė 8 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „E2“ už 263822,92 Lt (patikrinimo akto 17 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 310242,97 Lt, apmokestinamoji vertė 256399,15 Lt, PVM 83843,82 Lt. SIA „E2“ atsiskaitė 396846 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Bendrovės apyvartos žiniaraštyje „Pirkėjai“ (sąskaita 2411) 2014-10-31 apskaitytas SIA „E2“ 367 Lt įsiskolinimas. Latvijos mokesčių administratorius 2015-04-03 informavo, kad SIA „E2“ deklaravo įsigijimus Bendrijos teritorijoje iš Bendrovės, tačiau nėra informacijos, kad deklaruoti OSB plokščių įsigijimai. SIA „E2“ nebendradarbiavo su Latvijos mokesčių administracija. Dėl sandorių – prekių ar paslaugų gavimo iš ES mokesčių mokėtojų – patvirtinantys dokumentai nepateikti. 2012 m. SIA „E2“

deklaravo bendrą sandorių sumą už 815665,36 LVL (1160587,25 Eur) ir sumokėjo į biudžetą 847,20 LVL (1205,46 Eur). 2013-01-15 SIA „E2“ buvo išregistruota iš PVM mokėtojų dėl dokumentų PVM apskaičiavimui nepateikimo. VIES duomenimis, SIA „E2“ deklaravo 263090 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 1420 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų.

Taip pat nurodyta, kad laikotarpiu nuo 2013-01-21 iki 2013-09-19 Bendrovė išrašė 23 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „E1“ už 755606,41 Lt (patikrinimo akto 19 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 894232,5 Lt, apmokestinamoji vertė 739035,12 Lt, PVM 155197,38 Lt. Latvijos įmonė SIA „E1“ atsiskaitė 754669 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Bendrovės apyvartos žiniaraštyje „Pirkėjai“ (sąskaita 2411) 2014-10-31 apskaitytas SIA „E1“ 937,9 Lt įsiskolinimas. Latvijos mokesčių administratorius 2015-04-27 informavo, kad SIA „E1“ deklaravo įsigijimus Bendrijos teritorijoje iš Bendrovės, tačiau nėra informacijos, kad deklaruoti OSB plokščių įsigijimai. 2013-11-15 SIA „E1“ buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro dėl dokumentų nepateikimo PVM tyrimui. SIA „E1“ nebendradarbiavo su Latvijos mokesčių administratoriumi ir neatsakė į siųstus laiškus. 2013-12-19 priimtas sprendimas sustabdyti ekonominę veiklą (po įspėjimo) dėl vengimo mokėti mokesčius. Papildoma bauda buvo skirta valdybos nariui J. V. . VIES duomenimis, SIA „E1“ deklaravo 747976 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 7630 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų.

Nustatyta, kad 2013 m. 3 mėn. Bendrovė išrašė 4 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „D2“ už 129766,27 Lt (patikrinimo akto 21 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 153949,49 Lt, apmokestinamoji vertė 127230,98 Lt, PVM 26718,51 Lt. Latvijos įmonė SIA „E1“ atsiskaitė 129766 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Latvijos mokesčių administratorius 2015-04-03 informavo, kad SIA „D2“ nedeklaravo sandorių su Bendrove 2013 m. 3 mėn.; SIA „D2“ neturėjo registruotų struktūrinių padalinių ir darbuotojų, turėjo didelę PVM skolą; 2013-07-17 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes nepateikė dokumentų patikrinimui, ir priimtas sprendimas SIA „D2“ valdybos nariui D. O. pritaikyti administracinę atsakomybę pagal Latvijos įstatymus (dėl informacijos mokesčių administracijai nepateikimo).

Kauno AVMI nustatė, kad laikotarpiu nuo 2013-04-18 iki 2013-05-24 Bendrovė išrašė 7 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „H2“ už 232700,28 Lt (patikrinimo akto 23 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 278766,03 Lt, apmokestinamoji vertė 230385,15 Lt, PVM 48380,88 Lt. Latvijos įmonė SIA „H2“ atsiskaitė 232794 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Latvijos mokesčių administratorius 2015-03-04 informavo, kad SIA „H2“ 2013 metų 4–5 mėn. nedeklaravo sandorių su Bendrove. Nurodė, kad buvo neįmanoma susisiekti su atstovais, kurie neatsakė į telefono skambučius. 2013-08-14 SIA „H2“ buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes nepateikė patikrinimui dokumentų. 2013-12-02 įmonių registruui buvo išsiųstas laiškas, nurodantis sustabdyti įmonės veiklą pagal Komercinio registro tarybos nutarimą, remiantis Latvijos teisės aktais.

Nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013-06-11 iki 2013-07-31 Bendrovė išrašė 16 prekių pardavimo sąskaitų (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „S3“ už 551394,22 Lt (patikrinimo akto 25 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 655601,03 Lt, apmokestinamoji vertė 541819,03 Lt, PVM 113782 Lt. Latvijos įmonė SIA „S3“ atsiskaitė 549667,31 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Bendrovės apyvartos žiniaraštyje „Pirkėjai“ (sąskaita 2411) 2014-10-31 apskaitytas SIA „S3“ 1726,91 Lt įsiskolinimas. VIES duomenimis, SIA „S3“ deklaravo 272935 Lt įsigijimų iš Bendrovės, tai yra 278459 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų. Latvijos mokesčių administratorius 2014-06-06 atsiuntė paklausimą dėl Bendrovės vykdytų sandorių su Latvijos įmone, kuriame nurodė, kad SIA „S3“ su Latvijos mokesčių administratoriumi nebendradarbiauja, todėl reikalingos Bendrovės sandorius patvirtinančios dokumentų kopijos ir Lietuvos mokesčių mokėtojo paaiškinimas apie įvykusius sandorius.

Patikrinimo metu nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013-08-12 iki 2013-09-19 Bendrovė išrašė 21 prekių pardavimo sąskaitą (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „L2“ už 721082,56 Lt

(patikrinimo akto 27 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 855897,34 Lt, apmokestinamoji vertė 707353,17 Lt, PVM 148544,17 Lt. Latvijos įmonė SIA „H2“ atsiskaitė 721080,94 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. VIES duomenimis, SIA „L2“ deklaravo 616916 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 104170 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų. Latvijos mokesčių administratorius 2014-06-09 Kauno AVMI pateikė paklausimą dėl Bendrovės vykdytų sandorių su Latvijos įmone, kuriame nurodė, kad „SIA „L2“ su Latvijos mokesčių administratoriumi nebendradarbiauja, todėl reikalingos Bendrovės sandorius patvirtinančios dokumentų kopijos ir Lietuvos mokesčių mokėtojo paaiškinimas apie įvykusius sandorius. Paklausime nurodyta, kad SIA „L2“ su Bendrove deklaruotų sandorių pobūdis – šaldyta mėsa. VIES duomenimis, SIA „L2“ išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2014-02-06.

Kauno AVMI nustatė, kad laikotarpiu nuo 2013-09-27 iki 2013-11-15 Bendrovė išrašė 13 prekių pardavimo sąskaitų (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „E3“ už 452599,21 Lt (patikrinimo akto 29 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 531783,36 Lt, apmokestinamoji vertė 439490,38 Lt, PVM 92292,98 Lt. Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaityti Latvijos įmonės SIA „E3“ atsiskaitymai bankiniais mokėjimo pavedimais. Bendrovės 2013-11-14 ir 2013-11-15 išrašytos PVM sąskaitos faktūros, kuriose nurodyta OSB plokščių pardavimo suma 68349,55 Lt (19795,40 Eur), apmokėtos Latvijos įmonės SIA „M2“. Pavedime nurodyta mokėjimo paskirtis „*Invoice* 2013KPK092 DATE 15.11.2013, 2013KPK091 DATE 14.11.2013 (*Prepaym. For Goods* – OSB Plaksnes)“. Mokėjimo data 2013-11-22. Latvijos mokesčių administratorius 2014-06-09 pateikė paklausimą dėl mokėtojo vykdytų sandorių su Latvijos įmone kuriame nurodė, kad „SIA E3“ su Latvijos mokesčių administratoriumi nebendradarbiauja, todėl reikalingos Bendrovės sandorius patvirtinančios dokumentų kopijos ir Lietuvos mokesčių mokėtojo paaiškinimas apie įvykusius sandorius. Paklausime nurodyta, kad SIA „E3“ su Bendrove deklaruotų sandorių pobūdis – šaldyta mėsa. VIES duomenimis SIA „E3“ deklaravo 616916 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 65832 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų; SIA „E3“ iš PVM mokėtojų registro išregistruota 2014-01-31.

Nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013-10-08 iki 2014-01-19 Bendrovė išrašė 8 prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „M2“ už 2787501,71 Lt (patikrinimo akto 31 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 327518,69 Lt, apmokestinamoji vertė 270676,60 Lt, PVM 56842,09 Lt. Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaityti Latvijos įmonės SIA „M2“ atsiskaitymai: 2013 m. (pirkėjo sąskaita 2411) – 107932 Lt, 2014 m. (pirkėjo sąskaita 2411) – 170819 Lt ir (sąskaita 444 išankstiniai apmokėjimai) 69214 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais. Iš viso SIA „M2“ pervadė 347965 Lt. Bendrovės apyvartos žiniaraštyje „Gauti išankstiniai apmokėjimai“ (sąskaita 444) 2014-10-31 apskaityta SIA „M2“ 584,97 Lt permoka. VIES duomenimis, SIA „M2“ deklaravo 346710 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 29700 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų. Latvijos mokesčių administratorius 2015-03-20 informavo, kad SIA „M2“ deklaravo įsigijimus Bendrijos teritorijoje iš Bendrovės, tačiau nėra informacijos, kad deklaruoti OSB plokščių įsigijimai; SIA „M2“ yra registravusi struktūrinį padalinį – parduotuvę adresu: (*duomenys neskelbtini*), LV-5120; 2014-01-15 buvo atliktas registracijos adreso ir struktūrinio padalinio patikrinimas, kurio metu įmonė SIA „M2“ nerasta; 2014-02-26 buvo priimtas sprendimas patraukti valdybos narį P. P. administracinėn atsakomybėn, o 2014-02-28 – sustabdyti įmonės veiklą (po įspėjimo) dėl mokesčių vengimo; Įmonių registrui 2014-10-31 buvo nusiųsta informacija priimti sprendimą dėl įmonės veiklos sustabdymo, nes įmonės valdyba neturi atstovavimo teisės daugiau nei tris mėnesius. VIES duomenimis, SIA „M2“ išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2014-02-28.

Kauno AVMI nustatė, kad laikotarpiu nuo 2013-12-13 iki 2014-10-07 Bendrovė išrašė 81 prekių pardavimo sąskaitą (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „U1“ už 2597284,23 Lt (patikrinimo akto 33 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 3046949,61 Lt, apmokestinamoji vertė 2518140,17 Lt, PVM 528809,44 Lt. Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaityti Latvijos įmonės SIA „U1“

atsiskaitymai: 2013 m. 101108 Lt ir 2014 m. 2342292,66 Lt bankiniais mokėjimo pavedimais, iš viso 2443400,66 Lt. Bendrovės apyvartos žiniaraštyje „Pirkėjai“ (sąskaita 2411) 2014-10-31 apskaitytas SIA „U1“ 63754,03 Lt įsiskolinimas. VIES duomenimis, SIA „U1“ deklaravo 2379696 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 119930 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų. Latvijos mokesčių administratorius 2015-04-17 informavo, kad atliktas SIA „U1“ patikrinimas už laikotarpį nuo 2013-12-01 iki 2014-09-30. Nustatyta, kad sandorių su Bendrove metu įmonei atstovavo Estijos pilietis A. R. ir prokurorius Latvijos pilietis P. M. Iš Estijos mokesčių administratoriaus buvo gautas atsakymas, kad su A. R. susisiekti ir gauti jo paaiškinimo nėra galimybės. Įmonės prokurorius P. M. atvykęs pas mokesčių administratorių atsisakė atsakyti į klausimus, susijusius su SIA „U1“ verslo veikla. SIA „U1“ nėra deklaravusi struktūrinių vienetų, taip pat, atliekant įmonės SIA „U1“ patikrinimą registracijos adresu, įmonės atstovai buvo nerasti. SIA „U1“ deklaravo OSB plokščių įsigijimus iš Bendrovės, kurios tą pačią dieną buvo perparduotos Latvijos įmonei SIA „A1“ (LV (duomenys neskelbtini). Latvijos mokesčių administratorius nustatė, kad SIA „U1“ yra buferinė įmonė, įkurta siekiant sumažinti SIA „A1“ mokėtinų į šalies biudžetą mokesčių sumą. Turimuose CMR važtaraščiuose prekių iškrovimo vieta nurodyta: (duomenys neskelbtini), ta pati kaip ir SIA „U1“ įmonei SIA „A1“ išrašytose sąskaitose. Padaryta išvada, kad prekės buvo pristatytos tiesiai tikrajam prekių pirkėjui, o SIA „U1“ naudojama kaip buferinė įmonė. VIES duomenimis, SIA „U1“ išregistruota iš PVM mokėtojų 2015-02-24.

Nustatyta, kad 2014 m. 10 mėn. Bendrovė išrašė 10 prekių pardavimo sąskaitų (*Invoice*) Latvijos įmonei SIA „V1“ už 292029,71 Lt (patikrinimo akto 35 lentelė). Šių prekių įsigijimas iš UAB „T4“ Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaitytas už 340854,62 Lt, apmokestinamoji vertė 281698,03 Lt, PVM 59156,59 Lt. VIES duomenimis, SIA „V1“ deklaravo 291688 Lt įsigijimų iš Bendrovės, t. y. 342 Lt mažiau, nei Bendrovė deklaravo pardavimų. Latvijos mokesčių administratorius 2015-03-18 informavo, kad prekės, gautos iš Bendrovės, buvo deklaruotos 2014 m. 10 mėn. PVM deklaracijoje. Pagal SIA „V1“ paaiškinimą gautos prekės toliau buvo parduotos Rygoje, Latvijos įmonei SIA „P1“. Latvijos mokesčių administratorius nustatė, kad SIA „P1“ nedeklaravo įsigytų prekių. Prekės, gautos iš Lietuvos, buvo pristatytos keliais Latvijos adresais: (duomenys neskelbtini). Pasak Latvijos mokesčių administratoriaus, 2015-02-20 SIA „V1“ buvo paskirta 70 Eur bauda dėl PVM deklaracijų nepateikimo laiku; už 2014 m. SIA „V1“ pateikė 4 PVM deklaracijas (už metų pirmą pusę, spalį, lapkritį ir gruodį), kuriose deklaravo 2306201,94 Eur sandorius, atliktus šalies viduje (apmokestinamų standartiniu PVM tarifu), ir gautų prekių iš ES už bendrą 99438,14 Eur sumą; 2015-02-24 SIA „V1“ turėjo PVM skolą – 17272,90 Eur; 2014-02-24 SIA „V1“ neturėjo jokių struktūrinių padalinių; telefono numeriu, nurodytu įmonės SIA „V1“ PVM deklaracijoje, atsiliepė moksleivė, kuri teigė, kad ji neturėjo jokių ryšių su SIA „V1“; į skambučius, atliktus į kitus numerius, buvo gautas atsakymas, kad toks numeris neegzistuoja.

Pažymėta, kad Bendrovės vadovui L. P. buvo pateikti klausimai, prašant pateikti paaiškinimus dėl sandorių su Lenkijos ir Latvijos įmonėmis, ir L. P. 2015-06-12 paaiškinime nurodė, kad su minėtomis įmonėmis kontaktai būdavo užmezgami įvairiais būdais, dažniausiai telefonu arba internetu, susitikimų nebuvo; kadangi prekyba visada buvo vykdoma su išankstiniais apmokėjimais, sutartys nebuvo rašomos; užsakymai buvo perduodami žodžiu arba kai kuriais atvejais el. paštu, bet iki šios dienos neišlikę; kiekvieno pardavimo atveju domėdavosi ar įmonė yra PVM mokėtoja, ar turi galiojantį PVM kodą tikrindavo internetiniame puslapyje http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=lt; įmonės atsiskaitydavo bankiniais pavedimais, todėl jokių abejonių dėl jų veiklos tuo metu nekilo; prekės buvo pristatomos tuo adresu, kuriuo prašydavo pristatyti pirkėjas, o pagal prekybos taisykles nėra draudimo pristatyti prekes į pirkėjo nurodytą vietą; transporto paslaugų įmonę užsakydavo ir už krovinių gabenimo paslaugas atsiskaitydavo L. P. ; užsakymus (prekių įsigijimo iš UAB „T4“) pateikdavo vadybininkui, tačiau neprisimena, su kuriuo vadybininku konkrečiai buvo derinama konkretus pardavimas, nes darbuotojai keitėsi ir prekės skirtingos; buvo iš anksto suderinama, ką ir kiek krauti (iš UAB „T4“), todėl prekių nepriiminėdavo; krovinio svoris, nurodytas krovinio CMR važtaraštyje buvo apskaičiuojamas teoriškai pagal kubatūrą, krovinio svoris aktualus

transportininkams, įmonė prekes parduodavo ne svorio matavimo vienetais; CMR važtaraštį su (krovinio) gavėjo antspaudu gaudavo iš transporto paslaugų įmonės.

Dėl sandorių su UAB „T4“

Pasak Inspekcijos, Kauno AVMI dėl Bendrovės sandorių su UAB „T4“ konstatavo, jog patikrinimo metu surinktų įrodymų pakanka įrodyti, jog Bendrovė elgėsi nesąžiningai į PVM atskaitą laikotarpiu nuo 2011 m. 4 mėn. iki 2014 m. 2 mėn. įtraukdama 2029859 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nes Bendrovė realiai prekių iš UAB „T4“ neįsigijo, dėl ko Bendrovė neįgijo teisės į 2029859 Lt PVM atskaitą. Kauno AVMI taip pat konstatavo, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė nevykdė tiekimų Latvijos ir Lenkijos įmonėms, nes faktiškai nedisponavo prekėmis kaip savininkas, kurių įsigijimą apskaitė pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, dėl ko mažintinos Bendrovės deklaruotos pardavimo pajamos pagal Bendrovės išrašytas sąskaitas (*invoice*) Latvijos ir Lenkijos įmonėms ir mažinamos sąnaudos įtrauktos į leidžiamus atskaitymus, pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Šias išvadas Kauno AVMI padarė įvertinusi visus dokumentus, t. y. patikrinimo metu UAB „T4“, atsakiusios į paklausimą dėl vykdytų sandorių su Bendrove, pateiktus prekių sandėlyje judėjimo atskaitą ir OSB plokščių įsigijimo dokumentus, UAB „T4“ vadovo N. J. paaiškinimą, Bendrovės tikrintus dokumentus ir iš transporto paslaugų įmonių gautus atsakymus.

Dėl prekių gabenimo

Pabrėžta, jog patikrinimo metu pagal pateiktus Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentus (prekių pardavimo minėtiems Latvijos ir Lenkijos mokesčių mokėtojams PVM sąskaitas faktūras ir tarptautinius krovinių gabenimo (CMR) važtaraščius) nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2012-07-01 iki 2014-10-31 visuose tiekimo į Latviją dokumentuose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas tas pats kontaktinis telefonas +(duomenys neskelbtini), PVM sąskaitose faktūrose ir CMR važtaraščiuose nurodyti tie patys iškrovimo vietų adresai kartojasi (duomenys neskelbtini), CMR važtaraščiuose prie iškrovimo vietų (3 laukelyje) spausdinimo būdu ar ranka įrašytas tas pats kontaktinis telefonas +(duomenys neskelbtini). Tai, pasak Inspekcijos, patvirtina faktą, kad visoms Latvijos įmonėms atstovavo tas pats asmuo, todėl Bendrovė turėjo galimybę sužinoti įmonių išregistravimo iš PVM mokėtojų aplinkybes iš įmonės atstovaujančio to paties asmens.

Kauno AVMI nustatė, kad laikotarpiu nuo 2011-04-01 iki 2014-10-31 tiekimo į Lenkiją PVM sąskaitose faktūrose įvardytas pirkėjas nesutampa su CMR važtaraščiuose nurodytu gavėju. Pagal Bendrovės pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus apskaitytos Lenkijos PVM mokėtojų transporto paslaugų (pervežimų) teikėjų PVM sąskaitos faktūros – P. W. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), įmonė J. C. B. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), *P-T*. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), D. N. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), U. L. A. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), įmonė D5 (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), įmonė *B. international* (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini).

Dėl sandorių su Bendrove laikotarpiu nuo 2013-07-01 iki 2013-11-30 buvo išsiųsti paklausimai transporto ir ekspedijavimo paslaugas suteikusioms įmonėms bei atlikti vežėjų operatyvūs patikrinimai.

Inspekcija detaliai aptarė patikrinimo metu nustatytus Bendrovės pateiktuose buhalterinės apskaitos registruose ir transporto paslaugų tiekėjų (V. B. individuali įmonė, UAB „M1“, UAB „D2“, UAB „S2“, UAB „T2“, UAB „4“, UAB „T1“, Lenkijos įmonė *U. T.*, *Z. C.*, SIA „L3“, UAB „B1“, SIA „L1“, UAB „D2“, UAB „3“, UAB „A2“, Lenkijos įmonių *G. W.*, „T3“) nustatytus neatitikimus (patikrinimo akto 38 lentelė, 40 lentelė, 42 lentelė, 56 lentelė ir t. t.), dėl kurių buvo padaryta išvada, kad prekės (OSB plokštės) nebuvo atvežtos į Lietuvą, bet nugabentos tiesiai Latvijoje ir Lenkijoje esančioms įmonėms, o Bendrovė faktiškai nedisponavo prekėmis, tik išrašant OSB plokščių pirkimo / pardavimo sąskaitas įtraukta į sandorių grandinę, t. y. realiai nedisponavo OSB plokštėmis, jų neperkrovė, nesvėrė, tik išrašė PVM sąskaitą faktūrą

ir pateikė CMR važtaraštį, kuriame nurodyti duomenys neatitinka prekių gabenimo faktinių aplinkybių.

Pasak Inspekcijos, įvertinusi minėtas aplinkybes, Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad faktinis CMR važtaraščių nebuvimas, jų neužpildymas ar tik laukelių užpildymas su nuoroda į transporto paslaugų bendrovę, patvirtina aplinkybes, kad tarptautinių krovinių gabenimo važtaraščiai surašomi ne krovinio vežimo metu, todėl neatspindi tikrųjų krovinių gabenimo aplinkybių. Tokiu būdu pagrįstos yra Kauno AVMI išvados, kad Bendrovė žinojo tikrąsias OSB plokščių įsigijimo ir gabenimo „dingusiems prekeiviams“ aplinkybes ir realiai nedisponuodamas prekėmis apskaitė buhalterinės apskaitos registruose pirkimo–pardavimo PVM sąskaitas faktūras, kurių duomenys neatitinka realiai vykusių ūkinių operacijų, todėl minėti dokumentai neturi privalomų rekvizitų ir neturi juridinės galios.

Inspekcija pažymėjo, jog iš patikrinimo medžiagos matyti, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 buhalterinėje apskaitoje pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaitė prekių (OSB ir medžio drožlių plokščių) įsigijimus už 11695858,82 Lt, apmokestinamoji vertė 9665999,00 Lt, PVM 2029859,82 Lt ir jų pardavimą įformino penkiems Lenkijos mokėtojams – už 3230623,66 Lt ir vienuolikai Latvijos mokėtojų už 6671881,80 Lt, iš viso už 9902505,46 Lt. Sandorius šioms įmonėms Bendrovė apskaitė kaip tiekimus į Europos Sąjungos šalis ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį. Patikrinimo metu įvertinusi informaciją, gautą iš Lenkijos ir Latvijos mokesčių administratorių, atrankos būdu patikrinusi Bendrovės pateiktus CMR važtaraščius bei surinkusi informaciją iš Lietuvos vežėjų dėl Bendrovės pirkimo sandorių su UAB „T4“ ir pardavimo sandorių su Latvijos įmonėmis SIA „D1“, SIA „E2“, SIA „E1“, SIA „D2“, SIA „H2“, SIA „S3“, SIA „L2“, SIA „E3“, SIA „M2“, SIA „U1“, SIA „V1“, su Lenkijos mokesčių mokėtojais A. D. , S. K. , *M3 sp. z o. o.*, *A3 sp. z o. o.*, J. C. , Kauno AVMI pagrįstai padarė išvadą, kad Bendrovė žinojo, jog dalyvauja sandoriuose, kurių vienintelis tikslas yra sukčiauti PVM sistemoje. Bendrovė nevykdė tiekimų, nes faktiškai nedisponavo prekėmis kaip savininkas, tačiau OSB plokščių įsigijimą iš UAB „T4“ apskaitė ir deklaravo 2029859 Lt (587887,80 Eur) pirkimo PVM, tuo padidindamas iš biudžeto gražintiną PVM sumą.

Akcentuota, jog pagal Šeštosios direktyvos ir ETT praktiką draudžiama pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise apskaičiuoti pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiantys sandoriai yra piktnaudžiaujantys, sukčiaujant PVM apmokestinamojoje srityje. Padaryta išvada, jog Bendrovės sukčiavimą PVM srityje patvirtina tai, kad Bendrovė ūkines operacijas sudarė žinodama sudaromų sandorių sąlygas ir pati dalyvavo šiuose sandoriuose, tai yra Bendrovė ir UAB „T4“ vadovai pateiktuose paaiškinimuose teigė, kad OSB plokščių tiekimą organizavo Bendrovės vadovas L. P. , tačiau nustatytos aplinkybės, kai prekių tiekimą organizavo UAB „T4“ vadybininkas, pateikdamas el. paštu transporto paslaugų užsakymus. Transporto paslaugų įmonėms pateiktuose užsakymuose nurodytos OSB plokščių tiekimo ir transporto paslaugų apmokėjimo sąlygos bei įvardijami krovinio gabenimo adresai. Nustatytos aplinkybės, kai tokių užsakymų yra pateikęs ir Bendrovės vadovas, kuriuose taip pat pateiktas prašymas prekes nugabenti iš vienos Latvijos įmonės tiesiogiai į kitą Latvijos įmonę. Visais atvejais Bendrovė žinojo, kad prekės nebus atgabentos į Lietuvą, realiai nedisponavo OSB plokštėmis, jų neperkrovė, nesvėrė, tačiau apskaitė pirkimo PVM sąskaitas faktūras buhalterinėje apskaitoje ir atskaitė pirkimo PVM. Bendrovė OSB plokščių tiekimui išrašė PVM sąskaitas faktūras ir pateikė CMR važtaraščius, kuriuose nurodyti duomenys neatitinka prekių gabenimo faktinių aplinkybių. Bendrovė su UAB „T4“ bendradarbiauja nuo 2004 m., kai Bendrovės vadovu buvo paskirtas L. P. . L. P. nuo 1998-07-01 iki 2001-10-01 dirbo UAB „T4“, o nuo 2004-10-01 dirba Bendrovės direktoriumi. UAB „T4“ yra vienintelis Bendrovės didmeninis OSB plokščių tiekėjas visu veiklos vykdymo laikotarpiu ir pirkėjas, vykdamas sandorius ne tik su ES, trečiomis šalimis, bet ir Lietuvoje. Su UAB „T4“ Bendrovė bendradarbiavo tęstinį laikotarpį, todėl turėjo galimybę žinoti OSB plokščių pirkimo / pardavimo sandorių aplinkybes su ES įmonėmis. Pažymėta, kad OSB plokščių tiekimo sandoriai tęstinį laikotarpį nuo 2011-04-01 iki 2013-06-30 buvo vykdomi nuostolingai: prekių pardavimo pajamos išrašytose sąskaitose nuo vieno krovinio tiekimo už 12537,52 Lt sudarė tik 0,63 Lt ar nuo 15878,02 Lt tik 3,48 Lt. Visos pardavimo pajamos sudarė

2777140 Lt, o pelnas tik 22846,73 Lt. Per visą tikrinamąjį laikotarpį įforminta 152 vnt. medienos plokščių pardavimo ir krovinių gabenimo sandorių, todėl vieno sandorio pelnas sudarė tik 152 Lt, nors krovinių gabenimą apmokėjo pati Bendrovė. Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose įformintos transporto paslaugų įmonių išrašytos sąskaitos, kuriose apskaitytos transporto paslaugų kainos svyruoja nuo 150 Lt iki 180 Lt. Konstatuota, jog Bendrovės tiekimai vykdyti nuostolingai ir prieštarauja verslo logikai.

Pabrėžta, jog Bendrovės atsakingi asmenys nesidomėjo, ar pirkėjai turi teisę verstis veikla, t. y. su mokesčių mokėtojais užmezgė ryšius telefonu, nepateikė jokių tarpusavio sandorių sutarčių, kuriose būtų įvardytos sandorių sąlygos: užsakomų prekių, prekių kokybės, prekių kainos, draudimo ir numatomos franšizės, transportavimo sąlygų, atsiskaitymų suderinimo, prekių užsakymo dokumentų, nesidomėjo būsimų verslo partnerių vykdoma veikla. Latvijos ir Lenkijos mokesčių administratoriai nurodė, kad visų įmonių veikla – kita, nesusijusi su OSB plokščių ar kitos medienos rūšių didmenine prekyba. Latvijos ir Lenkijos įmonėse darbuotojais įregistruoti tik vadovai ar įforminti tik įgalioti asmenys, kurie mokesčių administratorių atliekamų kontrolės veiksmų metu – nerandami, nekontaktavo, arba griežtai atsisakė kalbėti apie įmonę. Atsižvelgiant į tai, kad teisei į PVM atskaitą atsirasti reikalinga ne tik forma, bet ir realus turinys, sąskaitų faktūrų nepakanka, kad būtų patvirtinta aplinkybė, jog sandoriai tarp įmonių ir mokėtojo buvo tikri, o ne tariami. Pagrindinis informacijos apie būsimą verslo partnerį surinkimo tikslas yra įsitikinti, kad jis realiai vykdo ekonominę veiklą ir mokestines prievoles. Pažymėta, kad viešumas, aktyvi rinkodaros veikla ir ilgalaikės investicijos į vykdomą veiklą netiesiogiai patvirtina būsimą verslo partnerio patikimumą ir jo veiklos tęstinumą. Ir atvirkščiai, jei įmonė įregistruota neseniai, mokėtojas nemotyvuoja aiškios komercinės veiklos, nepateikia savo, kaip būsimą verslo partnerio, kitų asmenų įgaliojimų atstovauti įmonei, turėtų kilti papildomų klausimų būsimą partnerio patikimumo ir sudaromų sandorių tęstinumo galimybių. Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu įformino tiekimus Lenkijos ir Latvijos įmonėms nuo 2 mėnesių iki 11 mėnesių, buhalterinės apskaitos dokumentuose nurodytos sandorių vertės nuo 129853 Lt iki 2499626 Lt, tačiau Bendrovės vadovas neturi jokių duomenų dėl verslo partnerių realios veiklos, jų patikimumo, mokestinių prievolių vykdymo ir apsiribojo pirkėjo PVM kodo galiojimo tikrinimu.

Konstatuota, kad Bendrovė galėjo žinoti Latvijos įmonių išregistravimo iš PVM mokėtojų registro aplinkybes, nes visoms įmonėms atstovavo tas pats asmuo. Kauno AVMI atlikto operatyvaus patikrinimo metu L. P. nurodė, kad Latvijos įmonėms „S3“, „L2“ ir „E3“ atstovavo „Dmitrij“, ir nurodė telefono nr. +(duomenys neskelbtini). Visose tarptautinių krovinių gabenimo CMR važtaraščiuose laikotarpiu nuo 2012-07-01 iki 2014-10-31 spausdintu būdu įrašytas ar ranka užrašytas būtent šis telefono numeris. Bendrovės Latvijos įmonėms išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodomas dar vienas kontaktinis telefonas, tačiau ir antrasis telefono numeris laikotarpiu nuo 2012-07-01 iki 2014-10-31 visose sąskaitose nurodomas tas pats. Taip pat laikotarpiu nuo 2012-07-01 iki 2014-10-31 OSB plokščių tiekimas išrašytose PVM sąskaitose faktūrose Latvijos įmonėms nurodomas tais pačiais adresais. Taip pat iš pateiktų dokumentų nustatyta, kad Bendrovės išrašytose OSB plokščių pardavimo sąskaitose (*Invoice*) Lenkijos įmonėms laikotarpiu nuo 2011-04-01 iki 2014-10-31 išgabenimui patvirtinti pateiktuose CMR važtaraščiuose krovinio gavimo vietoje nurodyti gavėjai skiriasi nuo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų pirkėjų. Bendrovės vadovas teigia, kad prekės buvo pristatomos tuo adresu, kuriuo prašydavo pristatyti pirkėjas, tačiau nežino, kas konkrečiai priimdavo krovinį. Dėl minėtų aplinkybių padaryta išvada, jog pirkimo PVM įtraukdama į atskaitomą PVM, Bendrovė žinojo, kad ji įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje ir kad prekių PVM sąskaitose faktūrose atvaizduojami menami tolimesnio tiekimo sandoriai yra susiję su sukčiavimu PVM. Žinodama, kad menamai įsigydama prekes dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, Bendrovė elgėsi nesąžiningai, todėl neįgyja teisės į PVM atskaitą pagal UAB „T4“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Dėl Bendrovės teisės į pajamų ir sąnaudų pripažinimą pažymėta, jog patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Bendrovė nevykdė tiekimų Latvijos ir Lenkijos įmonėms, nes faktiškai nedisponavo prekėmis kaip savininkė, kurių įsigijimą apskaitė pagal UAB „T4“ išrašytas PVM

sąskaitas faktūras. Nurodyta, kad, vadovaudamasi PMĮ 2 str. 24 dalies, 2 str. 31 dalies, 4 str. 1 dalies, 7 str. 1 dalies nuostatomis, Kauno AVMI pagrįstai sumažino Bendrovės deklaruotas pardavimo pajamas pagal Bendrovės išrašytas prekių pardavimo sąskaitas (*Invoice*) Latvijos ir Lenkijos įmonėms ir, vadovaudamasi PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatomis, pagrįstai sumažino sąnaudas, įtrauktas į leidžiamus atskaitymus pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad Bendrovė, apskaičiuodama pelno mokestį, 2011–2013 metais į mokesčio bazę nepagrįstai įtraukė įformintų ūkinių operacijų – OSB plokščių Latvijos ir Lenkijos įmonėms pardavimų pajamas ir į leidžiamus atskaitymus nepagrįstai įtraukė sąnaudas pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2011 metais į pardavimų pajamas įtraukė 1769986 Lt, į leidžiamus atskaitymus – 1753953 Lt; 2012 metais į pardavimų pajamas – 1458190 Lt, į leidžiamus atskaitymus – 1434184 Lt; 2013 metais į pardavimų pajamas – 3295632 Lt, į leidžiamus atskaitymus – 3229007 Lt).

Pasisakyta dėl įrodinėjimo pareigos mokestiniuose ginčiuose paskirstymą nustatančio MAĮ 67 straipsnio bei administracinių teismų praktikos taikant šią teisės normą (pavyzdžiui, LVAT 2006-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-15-1108/2006, LVAT 2010-09-13 nutartis adm. byloje Nr. A-556-973/2010). Kadangi Bendrovė nepateikė Kauno AVMI išvadas paneigiančių įrodymų, todėl Inspekcija padarė išvadą, jog vien Bendrovės įrodymais nepagrįsti skundo teiginiai negali paneigti mokesčių administratoriaus byloje nustatytų faktinių aplinkybių bei pagrįstų išvadų, apskaičiuojant Bendrovės mokestines prievoles.

Pažymėta, jog vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu dėl nustatytų įvairių PVMĮ ir PMĮ nuostatų pažeidimų Bendrovei taip pat apskaičiavo 6122,56 Eur (21140 Lt) PVM bei su šiuo mokesčiu susijusius delspinigius ir baudą ir atlikusi Bendrovės 2011–2013 metų laikotarpio PM perskaičiavimą 8245 Eur (28468,34 Lt) sumažino Bendrovės mokėtiną PM, tačiau Bendrovė dėl šių Kauno AVMI apskaičiuotų mokestinių prievolių nepagrįstumo nesutikimo argumentų nepateikė. Inspekcija padarė išvadą, jog Kauno AVMI teisingai vertino patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei teisingai taikė PVMĮ, PMĮ nuostatas ir pagrįstai dėl nustatytų pažeidimų apskaičiavo PVM ir sumažino mokėtiną PM.

Dėl PVM permokos (skirtumo) grąžinimo pažymėta, kad Bendrovė 2014-12-05 pateikė Kauno AVMI prašymą grąžinti 100000 Lt PVM skirtumo likutį, kuris susidarė, taikant pardavimo PVM 0 proc. tarifą už 2014 m. 8–10 mėn. Pagal Bendrovės Kauno AVMI pateiktas PVM deklaracijas nustatyta, kad Bendrovės už 2014 m. 8 mėn. apskaičiuota ir deklaruota grąžintina iš biudžeto PVM suma yra 30465 Lt, už 9 mėn. – 48810 Lt, už 2014 m. 10 mėn. Bendrovės deklaruota 151032 Lt mokėtina į biudžetą PVM suma. Nurodyta, jog mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis, pagal Bendrovės deklaruotus duomenis 2014-09-01 už laikotarpį nuo 2014-08-01 iki 2014-08-31 nesugretintas 6341,29 Eur (21895,21 Lt) PVM permokos likutis, o už 2014 m. 9–10 mėn. PVM likučio permokos nėra. Pagal PVMĮ 91 str. 2 dalies 1 punkto, MAĮ 87 str. (5 dalies) nuostatas Inspekcija vertino, kad Bendrovei gali būti grąžinamos tik tos permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti. Todėl Kauno AVMI, įvertinusi patikrinimo metu padarytus pažeidimus bei už juos papildomai apskaičiuotą PVM sumą už 2014 m. 8 mėn. 64319 Lt (503 Lt + 60523 Lt + 3293 Lt), Bendrovei pagrįstai negrąžino 6341,29 Eur (21895,21 Lt) PVM permokos skirtumo likučio.

Dėl Bendrovės motyvų, jog Kauno AVMI, skirdama baudą, nenurodė nei sunkinančių, nei lengvinančių aplinkybių, bei teiginių, jog Bendrovė nepažeidė PVMĮ ir PMĮ nuostatų, be to, patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo ir teikė paaiškinimus Kauno AVMI, Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 140 str., 139 str. 1 dalimi, PVMĮ 123 str., LVAT praktika (2011-11-18 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-143-2619/2011, 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1034/2011, 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008, adm. byla Nr. A-438-1117/2010), konstatavo, jog Kauno AVMI pagrįstai Bendrovei paskyrė vidutinę 30 proc. dydžio (178203 Eur) PVM baudą, nustačiusi, kad ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybė lengvinančios, tiek sunkinančios aplinkybės. Lengvinančioms yra priskirtina aplinkybė, jog Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o sunkinančiomis yra pripažįstamos pažeidimo pobūdis, susijęs su dalyvavimu PVM sukčiavime, tai, kad pažeidimas buvo daromas

ilgą laikotarpį (2011–2013 metais), bei stambus pažeidimo mastas (neteisėta 2029859 Lt PVM atskaita). Be to, mokesčių mokėtojas nepripažįsta mokesčių įstatymų pažeidimo, kas pagal MAĮ 139 str. 2 dalies nuostatas ir minėtą LVAT praktiką yra svarbi aplinkybė skiriant baudą.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2015-11-09 sprendimu Nr. 69-136, prašo jį panaikinti.

Skunde kategoriškai ginčijami mokesčių administratoriaus nustatyti pažeidimai. Teigiama, kad Inspekcijos sprendime buvo neatsižvelgta į skunde išdėstytus faktus, mokesčių apskaičiavimus bei prie skundo pridėtą UAB „T4“ atsakymą dėl pardavimo PVM, bet formaliai atkartotas Kauno AVMI sprendimo tekstas.

Tvirtinama, kad tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 Bendrovė įformino prekių tiekimą penkioms Lenkijos įmonėms už 3230623,66 Lt ir vienuolikai Latvijos įmonių už 6671881,80 Lt, iš viso įformino prekių tiekimų už 9902505,46 Lt. Pardavimus šioms įmonėms Bendrovė apskaitė kaip tiekimus į Europos Sąjungos šalis ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį bei teisėtai įgijo teisę į 2029859 Lt pirkimo PVM atskaitą pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Bendrovė kaip verslo modelis santykiams su Latvija

Nurodoma, kad Bendrovės vykdoma veikla – didmeninė medienos gaminių: faneros, medžio drožlių plokščių, medžio plaušo plokščių bei orientuotų skiedrų plokštės (OSB) prekyba, nestandartinių baldų gamyba, projektų administravimo paslaugų teikimas bei kt. OSB ir medžio drožlių plokščių įsigijimai (importas) tikrinamuoju laikotarpiu buvo vykdomi iš Baltarusijos įmonės „B2“ Bobruisko gamyklos filialo (adresas: (duomenys neskelbtini), B. O. m., (duomenys neskelbtini), Rusijos Federacijos įmonių *BI LLP* (duomenys neskelbtini), *B. T. OU* (reg. k. (duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini), L1 PFMK (duomenys neskelbtini), B5 SIA (LV(duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini). OSB plokštės taip pat buvo įsigyjamoms iš Europos Sąjungos šalių: Lenkijos, Estijos ir Latvijos („H1“, PL (duomenys neskelbtini); D. N. , PL (duomenys neskelbtini); *AS HI SA*, EE (duomenys neskelbtini); *SIA K. F.* , LV (duomenys neskelbtini); *A/S L. F.*, LV (duomenys neskelbtini). Lietuvoje OSB, faneros bei drožlių plokštės pagrindinis tiekėjas UAB „T4“.

Pažymėta, kad laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 Bendrovė Lietuvos įmonėms ir fiziniams asmenims pagal sudarytas sutartis patiekė prekių (statybinių medžiagų, OSB plokščių, pagamintų baldų) už 12943400 Lt sumą ir PVM 2718115 Lt, iš viso už 15661515 Lt, taip pat pardavė prekių kitoje valstybėje narėje įregistruotiems PVM mokėtojams už 10087055 Lt. Daugiausiai tiekimų vyko Lenkijos ir Latvijos juridiniams asmenims, PVM mokėtojams. Tvirtinama, kad tarp Bendrovės ir UAB „T4“ buvo ir yra vykdomi įprastiniai verslo sandoriai, o Kauno AVMI nenustatė ir patikrinimo akte nenurodė jokių neatitikimų sandoriuose su šia įmone. Teigiama, kad Kauno AVMI neginčijo fakto, jog prekes Bendrovė realiai pardavė Latvijos įmonėms maršrutu Latvija–Latvija. Akcentuojama aplinkybė, jog pagal susitarimą tarp Latvijos gamyklos ir UAB „T4“ pastarajai buvo draudžiama prekiauti įsigyta produkcija Latvijos teritorijoje ar su kitomis Europos Sąjungos šalimis, išskyrus Lietuvą. Esant tokioms sutarties sąlygoms buvo sudarytas sandoris tarp UAB „T4“ bei Bendrove, kuriai minėtas apribojimas negaliojo ir kuri turėjo visiška teisę iš UAB „T4“ įsigytais plokštėmis prekiauti tiek pačioje Latvijoje, tiek ir kitose Europos Sąjungos šalyse. Būtent toks verslo modelis buvo pasirinktas, siekiant neprarasti Latvijos rinkos.

Dėl sumokėto PVM

Pastebima, kad Inspekcija neneigia įvykusių piniginių operacijų, atliktų bankiniais pavedimais, ar realaus OSB plokščių buvimo ir jų gabenimo fakto, t. y. pripažino, kad Bendrovė nedisponavo OSB plokštėmis ir jos nebuvo atgabentos į Lietuvą, tačiau plokščių pirkimo–pardavimo sandorio Latvijoje neneigė. Dėl šių aplinkybių, Bendrovė mano, jog Inspekcija turi pripažinti, kad jos nėra PVM objektas pagal PVMĮ 13 straipsnį. Bendrovei akivaizdu, jog tuo atveju, kai prekės iš Latvijos teritorijos nebuvo išgabentos į Lietuvos teritoriją (buvo įsigytos ir parduotos Latvijos teritorijoje), žala Lietuvos biudžetui faktiškai nebuvo padaryta, nes tiekimai, kurie vyko Latvijoje, yra PVM objektas Latvijos mokesčių administratoriui.

Pažymima, kad UAB „T4“ patvirtino visus pardavimus Bendrovei laikotarpiu nuo 2011 metų balandžio iki 2014 metų spalio mėnesių, t. y. UAB „T4“ Bendrovei pardavė prekių už 9665999 Lt (2799466,81 Eur) ir deklaravo bei sumokėjo pardavimo PVM 2029859,82 Lt (587888,04 Eur). Inspekcija nepateikė atvirkštinių įrodymų, jog UAB „T4“ pardavimo PVM nebuvo sumokėtas ar deklaruotas. Jeigu būtų laikoma, jog minėtų OSB plokščių UAB „T4“ nepardavė Bendrovei, tuomet UAB „T4“ sumokėtas pardavimo PVM bei Inspekcijai sumokėtas pelno mokestis turėtų būti grąžintas. Nors Inspekcija pripažįsta ir neginčija UAB „T4“ pardavimo PVM, tačiau nepripažįsta Bendrovės pirkimo PVM, kas, pasak Bendrovės, prieštarauja bet kokiai PVM sistemos logikai, pažeidžia neutralumo principą, nes ta pati prekė PVM apmokestinama du kartus.

Dėl kaltinimo dalyvavus „sukčiavimų grandinėje / karuselėje“

Kadangi Inspekcija neginčija fakto, kad UAB „T4“ deklaravo bei sumokėjo 2029859,82 Lt pardavimo PVM, todėl tvirtinama, kad PVM atskaitos ribojimas galimas tik išimtiniais atvejais, t. y. jei yra nustatomas sukčiavimas arba piktnaudžiavimas Europos Sąjungos teise. Bendrovė pažymi, kad Inspekcija Bendrovės nesąžiningumą grindžia argumentais, jog Bendrovė žinojo, jog prekės bus gabenamos iš vienos Latvijos įmonės tiesiogiai į kitą Latvijos įmonę, kad prekės nebus atgabentos į Lietuvą, realiai nedisponavo OSB plokštėmis, nebuvo pakankamai išsamiai pasidomėta OSB plokščių pirkėjais ar jų teise vertis veikla.

Bendrovė tvirtina, kad nežinojo ir sandorių sudarymo metu negalėjo žinoti, jog praėjus tam tikram laiko tarpui Latvijos ir Lenkijos pirkėjai nepateiks deklaracijų ar nebendradarbiaus su mokesčių administratoriais. Tuo labiau kad Inspekcija netyrė Latvijos ir Lenkijos pirkėjų prekių nedeklaravimo priežasčių bei nepateikė Latvijoje bei Lenkijoje nustatytų prekių įvežimo iš Europos Sąjungos bei išvežimo iš Europos Sąjungos deklaravimo (*intrastato*) ribų. Inspekcija taip pat nepasisakė, kodėl Latvijos ir Lenkijos mokesčių administratoriai nežino, kokios konkrečiai prekės yra deklaruotos, t. y. kodėl nebuvo nurodytas deklaruojamas prekių kodas, kaip yra privaloma Lietuvoje.

Bendrovė teigia, kad kiekvieno pardavimo atveju domėdavosi, ar užsienio įmonė yra PVM mokėtoja, ar turi galiojantį PVM kodą. Įmonės, su kuriomis buvo prekiaujama, atsiskaitydavo bankiniais pavedimais, todėl jokių abejonių dėl pastarųjų įmonių vykdomos veiklos nekilo. Akcentuojama aplinkybė, kad sandorių sudarymo metu visos įmonės buvo PVM mokėtojomis. Be to, mokesčių administratorius nepaneigė, kad prekių tiekimo metu Latvijos ir Lenkijos įmonės buvo registruotos PVM mokėtojais. Tai, kad Latvijos ar Lenkijos įmonės vėliau buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro, pasak Bendrovės, taip pat neturi įtakos nei realizavimo pajamų pagrįstumui nei 0 tarifo taikymui. Taip pat, Bendrovė neturi pareigos domėtis, kada ir kokiomis aplinkybėmis jos kontrahentai išregistruojami iš PVM mokėtojo registro, jei išregistravimas įvyksta jau pasibaigus sandoriams su tokiais kontrahentais. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Bendrovė mano, jog sąlygą, numatytą PVMĮ 49 str. Bendrovė įvykdė tinkamai, todėl yra visiškai įrodyta, jog Bendrovė elgėsi sąžiningai, o Inspekcija nekonstatavo Bendrovės atliktų teisei priešingų veiksmų, bet Bendrovės nesąžiningumą grindė tik prielaidomis. Akcentuojama, kad įrodinėjimo našta dėl Bendrovės dalyvavimo sandoryje, susijusiam su sukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui. Teigiama, kad nustatant, ar Bendrovės vykdoma veikla yra „sukčiavimo grandinės“ dalis, turi būti vertinama ne vieno PVM mokėtojo (Bendrovės), o visų galimų „sukčiavimo grandinės“ dalyvių veikla ir nustatoma nesumokėta PVM suma, t. y. valstybės biudžetui padaryta žala. Kadangi „T4“ PVM į Lietuvos biudžetą sumokėjo, Bendrovė daro išvadą, kad žala Lietuvos biudžetui nebuvo padaryta.

Dėl sandorių su Lenkija

Bendrovė skunde taip pat teigia, jog aplinkybė, kad pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras Bendrovė apskaitė prekių (OSB ir medžio drožlių plokščių) įsigijimus ir jų pardavimą laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 įformino penkioms Lenkijos įmonėms, tačiau Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad prekės buvo gautos ir apskaitytos, deklaruotos ir mokesčių mokėtojo apmokėtos, patenka ne į Bendrovės, o Lenkijos mokesčių

mokėtojų interesų lauką. Dėl Lenkijos įmonių „M3“ sp. z o. o. bei „A3“ sp. z o. o., nedeklaravusių įsigijimų Bendrijos viduje iš Bendrovės pažymima, kad Kauno AVMI netyrė Lenkijoje nustatytos įvežimo bei išvežimo į / iš Europos Sąjungos deklaravimo ribos, todėl negali būti kvestionuojama aplinkybė, jog šios įmonės iš viso neturėjo pareigos prekių, įsigytų iš Bendrovės deklaruoti. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog ginčo laikotarpiu visos tiek Lenkijos, tiek Latvijos įmonės buvo PVM mokėtojos. Latvijos ir Lenkijos mokesčių administratorius patvirtina faktą, kad įmonės buvo įregistruotos, faktiškai vykdė veiklą, tačiau kai kurios iš jų neteikė PVM deklaracijų arba netiksliai deklaravo PVM. Mokesčių administratoriai patvirtino, kad PVM mokėtojų kodai tikrinamuoju laikotarpiu, vykdant pirkimo–pardavimo sandorius, buvo galiojantys. Pabrėžiama, kad apmokėjimai buvo gauti tik pavedimais per banką, kas patvirtina realų pirkėjų buvimo faktą, o PVM sąskaitos faktūros patvirtina tikrąjį įvykusios operacijos turinį.

Dėl Inspekcijos akcentuotos beveik visų pirkėjų (tiek Lenkijos, tiek Latvijos) deklaruotos didesnės ar mažesnės įvežtų prekių iš Europos Sąjungos sumos, kuri dažnai nesutapdavo su Bendrovės deklaruota suma, pastebima, jog Bendrovė išvežimą į Europos Sąjungą deklaravo litais, o Lenkijos ir Latvijos įmonės deklaravo įsigytas prekes pagal valiutų kursą, nustatytą jų šalyse, todėl neatitikimai galimi dėl valiutų kursų svyravimų ir valiutos konvertavimo.

Bendrovė teigia, kad įvykusius sandorius su Lenkijos įmonėmis bei fiziniais asmenimis daugiausiai grindė CMR važtaraščiais, kurie pagal teismų praktiką yra pagrindinė priemonė įrodyti prekių išgabenimą iš Lietuvos, taip pat PVM sąskaitomis faktūromis, atsiskaitymais už prekes bankinių pavedimų operacijomis. Tuo tarpu Inspekcija mokesčių apskaičiavimą grindė formaliaisiais dokumentų trūkumais (neatžymėta prekių gavėjui skirta važtaraščio vieta, prekių gavimas nepatvirtintas prekių gavėjo spaudu ir parašu, nenurodyta prekes gavusio asmens pavardė ir prekių iškrovimo / gavimo datos), kuriais neigė paties dokumento esmę, t. y. taikė per griežtus reikalavimus CMR važtaraščiams, nes pateiktų CMR važtaraščių turinys atitinka Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR) nuostatų reikalavimus. Dėl laikotarpio nuo 2011-04-01 iki 2014-10-31 tiekimo į Lenkiją dokumentuose, t. y. prekių pardavimo PVM sąskaitose įvardinto pirkėjo nesutapimo su CMR važtaraščiuose nurodytu gavėju, teigiama, kad šie argumentai nepaneigia paties krovinio išgabenimo iš Lietuvos fakto, nes CMR konvencijos 4 str. numato, jog važtaraščio nebuvimas, pametimas ar neteisingas užpildymas neturi įtakos nei sutarčiai, nei sutarties veikimui, todėl neviseiškai CMR važtaraščio užpildymas nepaneigia paties krovinio vežimo fakto.

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas

Bendrovė remiasi gausia LVAT praktika dėl MAĮ 10 str. įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo taikymo bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika dėl taikytinų reikalavimų dokumentams, patvirtinantiems tiekimus Bendrijos viduje, nurodo, kad Europos Sąjungos mokesčių administratoriams nesuteikta galimybė piktnaudžiauti teise apskaičiuojant mokesčius dėl formaliųjų dokumentų įforminimo trūkumų.

Taip pat teigiama, jog iš Inspekcijos sprendime išdėstytų argumentų akivaizdu, kad mokesčių administratorius nėra objektyvus vertindamas susidariusią situaciją, yra šališkas, nes atstovauja valstybės interesams, todėl neteisingai vertina surinktus įrodymus ir aplinkybes.

Remdamasi šiame skunde išdėstytais argumentais, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą Nr. 69-136.

Bendrovės atstovas advokatas posėdžio Komisijoje metu atkreipė dėmesį į mokesčių administratoriaus vertintą disponavimo teisės prekėmis perdavimą bei tvirtino, kad visi sandoriai tarp UAB „T4“ ir Bendrovės buvo apskaityti, įforminti visi reikalingi ir tinkamai užpildyti dokumentai, taip pat yra ir visi prekių pardavimo dokumentai, gauti apmokėjimai bankiniais pavedimais, tai patvirtina, kad realiai sandoriai įvyko ir disponavimo teisė buvo perduota. Atitinkamai Bendrovės atstovas tvirtino, kad nebuvo piktnaudžiavimo mokestine teise, nes UAB „T4“ yra sumokėjusi visą PVM nuo tiekimų Bendrovei, o eliminavus Bendrovę iš sandorių grandinės, gautųsi, kad UAB „T4“ įsigijo prekes su 0 proc. PVM, atliko tiekimą ir PVM sumokėjo. Bendrovės atstovai nurodė, kad Bendrovės veikla buvo ekonomiškai jai naudinga ir

pelninga, o mokesčių administratoriaus skaičiavimais nustatytas tik 2 proc. pelningumas (neįvertinant dalies patiriamų transportavimo išlaidų) – neteisingas.

Be to, Bendrovės direktorius paaiškino, kad prekių sandėliavimo įmonė neatlikdavo, nes iš UAB „T4“ užsakydavo ir tiesiai paimdavo tiek prekių, kiek jų buvo nurodoma užsakyme, t. y. iš UAB „T4“ sandėlių būdavo pakraunama mašina prekėmis, kurios vežamos tiesiogiai pirkėjui. Papildomai direktorius paaiškino, kad atvejais, kada mokesčių administratorius nustatė, jog prekės būdavo gabenamos tiesiogiai maršrutu Latvija–Latvija, buvo vienetiniai, o būtent, kai Bendrovė turėjo skubius užsakymus ir reikėdavo labai greitai konkretų prekių kiekį pristatyti Latvijos bendrovėms, todėl prekių pakrovimai į mašiną buvo daromi ne Lietuvoje, bet tiesiai iš gamyklos, bet tai buvo tik keletas mašinų (tikslaus skaičiaus neįvardijo).

Taip pat Bendrovės atstovai pažymėjo, jog UAB „T4“, siekdama didinti savo apyvartą, tačiau esant susitarimui tarp jos ir Latvijos gamyklos, draudžiančiam UAB „T4“ prekiauti įsigyta produkcija Latvijos teritorijoje ar su kitomis Europos Sąjungos šalimis, išskyrus Lietuvą, pasirinko savo verslo partnerį, t. y. Bendrovę, tam, kad ši tiekimus organizuotų per save su mažesne kaina, neidentifikuojant gamintojo. Direktorius patvirtino, kad Latvijos gamintojo markiruotės nuo prekių buvo nuimamos prieš prekes pateikiant pirkėjams ir tai atlikdavo (fiziškai nuplėšdavo etiketes) visą laiką pats direktorius prekių pakrovimo į mašinas aikštelėje metu, arba anksčiau minėtais vienetinais atvejais, kai prekių tiekimas vyko Latvija–Latvija, važiuodavo į Latviją.

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

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Bendrovės teisės įtraukti į 2011–2013 metų PVM atskaitą 2029859 Lt pirkimo PVM pagal UAB „T4“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat dėl Bendrovės teisės į 2011–2013 metų mokesčio bazę įtraukti įformintų ūkinių operacijų (OSB plokščių pardavimo Latvijos ir Lenkijos įmonėms) 6523808 Lt pardavimo pajamas ir į leidžiamus atskaitymus įtraukti 6417144 Lt sąnaudas pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Iš bylos medžiagos matyti, kad vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog Bendrovė (kurios pagrindinė deklaruota veikla – medienos, statybinių medžiagų ir sanitarinių įrenginių didmeninė prekyba ir baldų gamyba) tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaitė prekių (OSB ir medžio drožlių plokščių) įsigijimus, kurių pardavimą įformino Lenkijos PVM mokėtojams – penkioms įmonėms (A. D., S. K., M3 sp. z o. o., A3 sp. z o. o., J. C.) už 3230764 Lt (935693,92 Eur) ir Latvijos PVM mokėtojams – vienuolikai įmonių (SIA „D1“, SIA „E2“, SIA „E1“, SIA „D2“, SIA „H2“, SIA „S3“, SIA „L2“, SIA „E3“, SIA „M2“, SIA „U1“, SIA „V1“) už 6672572 Lt (1932510,43 Eur), iš viso už 9903336 Lt (2868204,35 Eur). Sandorius šioms įmonėms Bendrovė apskaitė kaip tiekimus į Europos Sąjungos šalis ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal PVM 49 str. 1 dalį. Mokesčių administratorius mokesstinio patikrinimo metu, įvertinęs surinktų įrodymų visumą: mokesčių mokėtojo patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, gautą informaciją iš Lenkijos ir Latvijos mokesčių administratorių, surinktą informaciją iš Lietuvos transporto įmonių, Bendrovės atstovo pateiktą informaciją apie sandorių sudarymo, vykdymo aplinkybes, konstatavo, kad Bendrovė minėtomis OSB ir medžio drožlių plokštėmis faktiškai nedisponavo kaip savininkė, tačiau jų įsigijimą iš UAB „T4“ apskaitė ir deklaravo 2029859 Lt (587887,80 Eur) pirkimo PVM, tuo nepagrįstai padidindama iš biudžeto gražintiną PVM sumą. Taip pat mokesčių administratorius, padarė išvadą, kad mokesčių mokėtojas, nedisponuodamas OSB ir medžio drožlių plokštėmis, nevykdė tiekimų Latvijos ir Lenkijos įmonėms, todėl, apskaičiuodamas pelno mokesťį, 2011–2013 metais į mokesčio bazę nepagrįstai įtraukė įformintų ūkinių operacijų – OSB plokščių Latvijos ir Lenkijos įmonėms pardavimo pajamas (6523808 Lt) ir į leidžiamus atskaitymus nepagrįstai įtraukė sąnaudas pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras (6417144 Lt). Tokios

pozicijos vietos mokesčių administratorius iš esmės laikėsi nustatęs, jog Bendrovė žinojo, kad įformindama prekių įsigijimą iš UAB „T4“ dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, todėl elgėsi nesąžiningai. Skundžiamame sprendime Inspekcija sutiko su vietos mokesčių administratoriaus nustatytais minėtais Bendrovės pažeidimais.

Bendrovė, nesutikdama su priimtu mokesčių administratoriaus sprendimu, skunde dėsto išsamius motyvus dėl vykdytų prekių (OSB plokščių) įsigijimų iš Lietuvos įmonės UAB „T4“ ir jų pardavimų Lenkijos ir Latvijos įmonėms, t. y. tvirtina, kad UAB „T4“ (tiekęjas), patvirtindama pardavimus Bendrovei laikotarpiu nuo 2011 m. balandžio mėnesio iki 2014 m. spalio mėnesio, deklaravo pardavimo PVM, todėl žala valstybės biudžetui nebuvo padaryta, o prekių (OSB plokščių) nuosavybės ir disponavimo teisės perėjimo Bendrovei momentą laiko UAB „T4“ PVM sąskaitų faktūrų išrašymo momentą. Bendrovė laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius neįrodė aplinkybių, kaip pagrindo nesuteikti Bendrovei teisės į PVM atskaitą, kad Bendrovė buvo nesąžininga vykdydama tiekimo sandorius Latvijos ir Lenkijos įmonėms, nes šių operacijų realumą pagrindžia visuma mokėtojos turimų dokumentų (prekių gabenimo važtaraščiai (CMR), PVM sąskaitos faktūros, atsiskaitymai už prekes bankinių pavedimų operacijomis). Bendrovės atstovai tiek skunde, tiek posėdžio Komisijoje metu akcentavo, kad Bendrovės verslo modelio pasirinkimą, kai tiekimai buvo vykdomi Latvija–Latvija, lėmė prekių tiekėjo (UAB „T4“) siekis neprarasti Latvijos rinkos, turint draudimą prekiauti Latvijoje ir kitose Europos Sąjungos šalyse, išskyrus Lietuvą.

Pastebėtina, kad nei Bendrovė skunde, nei Bendrovės atstovai posėdžio Komisijoje metu neginčijo, nepasisakė ir nepateikė jokių argumentų dėl kitų mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu nustatytų PVMĮ ir PMĮ nuostatų pažeidimų nepagrįstumo. Atsižvelgdama į tai, Komisija, neišeidama iš ginčo ribų, šiame sprendime vertins Bendrovės skunde nurodytus esminius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, o dėl kitų vietos mokesčių administratoriaus 2015-06-18 patikrinimo akte Nr. FR0680-452 konstatuotų ir Kauno AVMI 2015-08-07 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-531 patvirtintų, tačiau Bendrovės neginčijamų pažeidimų nepasisakys.

Pagal PVMĮ 58 str. 1 dalį 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. Pagal minėto įstatymo 64 str. 1 d. (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01) 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 visu jai keliamus teisės aktų reikalavimus. Pagal PMĮ 11 str. 4 dalį (2002-12-05 įstatymo Nr. IX-1224 redakcija, galiojanti nuo 2002-12-24) išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. LVAT savo praktikoje yra suformavusi atitinkamą PVMĮ nuostatų, reglamentuojančių PVM atskaitos principus, aiškinimo praktiką. Kertiniu teisminės praktikos atskaitos tašku laikytina LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004, kurioje išsamiai išaiškinta PVM sistema, nurodytos teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygos, išaiškinti bendrieji teisės į PVM atskaitą principai, taikytini visais ginčo dėl PVM atskaitos atvejais, nepriklausomai nuo faktinių aplinkybių ypatybių. Šioje nutartyje konstatuota, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Aplinkybė, jog mokesčių mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jei įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atspindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Padaryta išvada, jog *realus* ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos

aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Tam, kad asmuo įgytų teisę į PVM atskaitą, būtina juridinių faktų visuma – ūkinės operacijos realus įvykdymas ir jos įvykdymo aplinkybių patvirtinimas apskaitos dokumente (PVM sąskaitoje faktūroje). Prekės ar paslaugos įsigijimas ir jos panaudojimas PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti turi būti realus, t. y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Pardavėjui sumokėjus PVM už *realiai* įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teigiant priešingai būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė.

Atitinkamai PMĮ 11 str. 1 dalis nustato, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai bei ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, o 17 str. 1 d. nurodo, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. LVAT 2004-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A-1-355/2004 išaiškino, jog, ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Taigi, tik realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantys nustatyti buhalterinės apskaitos dokumentai yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą bei patirtų išlaidų priskyrimą sąnaudoms, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną. LVAT taip pat yra nurodęs, kad neįrodžius tikrojo apskaitos dokumentuose užfiksuoto ūkinių operacijų turinio, nėra ir teisinio pagrindo prekių, kurių įsigijimą mokesčių mokėtojas įformino pagal veiklos kontrahento vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, vertes pripažinti sąnaudomis, priskiriamomis leidžiamiems atskaitymams iš pajamų (2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-589/2011).

Dėl mokesčių teisiniuose santykiuose teikiamos viršenybės šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 straipsnis), LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrindama ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į 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. Analogiška LVAT pozicija dėl pirmenybės teikimo ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos formaliems rekvizitams ir dėl to, jog esant apskritai neįvykusioms operacijoms, mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, atsispindi ir kitoje praktikoje (pavyzdžiui: 2010-04-06 adm. byloje Nr. P-556-34/2010, 2011-01-10 adm. byloje Nr. A-556-1620/2010, 2011-09-29 adm. byloje Nr. A-556-2314/2011, 2013-01-29 adm. byloje Nr. A-556-622/2013, 2013-02-19 adm. byloje Nr. 556-231/2013). Pažymėtina, kad LVAT laikosi pozicijos, jog tais atvejais, kai apskaitos dokumentais yra įforminamos neįvykusios ūkinės operacijos, mokesčių administratorius neturi pareigos įrodinėti mokesčių mokėtojo sąžiningumo kategorijos, o tokie paties mokėtojo veiksmai vertinami kaip sukčiavimas PVM (pavyzdžiui, 2013-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-231/2013).

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčo dėl to, jog Bendrovės laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-10-31 sudaryti su UAB „T4“ pirkimo sandoriai (išrašytos PVM sąskaitos faktūros) atitinka formaliąsias sąlygas, nėra, tačiau nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius

įrodinėjo aplinkybes, jog realiai tiek Bendrovės, tiek jos tiekėjo apskaitoje fiksuotos ūkinės operacijos yra neįvykusios, t. y. Bendrovė ginčo prekių iš savo tiekėjo Lietuvoje neįsigijo, nėra PVM objekto. Minėtai aplinkybei įrodyti, mokesčių administratorius išnagrinėjo bei vertino Bendrovės mokesstinio patikrinimo metu pateiktą informaciją (PVM sąskaitas faktūras, *Invoice* dokumentus, CMR važtaraščius, direktoriaus L. P. paaiškinimus), UAB „T4“ vadovo N. J. pateiktus prekių sandėlyje apskaitos ir OSB plokščių įsigijimo *Invoice* dokumentus bei paaiškinimus, gautą iš Lenkijos ir Latvijos mokesčių administratorių informaciją apie Lenkijos ir Latvijos mokesčių mokėtojus, surinktą informaciją iš Lietuvos vežėjų. Kadangi skundžiamame Inspekcijos sprendime taip pat ir Kauno AVMI 2015-06-18 patikrinimo akte Nr. FR0680-452 bei 2015-08-07 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (04.7.2)-FR0682-531 yra plačiai ir išsamiai aptartos faktinės aplinkybės, susijusios su ginčo sandoriais, t. y. OSB ir medžio drožlių plokščių įsigijimu, gabenimu, pardavimu Lenkijos ir Latvijos įmonėms, o minėtos aplinkybės taip pat yra aptartos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, sprendime faktinių bylos aplinkybių iš naujo neapartinėja ir pakartotinai nedetalizuoja. Nuodugniai išnagrinėjusi byloje surinktus įrodymus, Komisija konstatuoja, jog bylos medžiaga patvirtina faktines aplinkybes, kad prekių įsigijimas iš UAB „T4“ ir vėlesnis jų pardavimas Lenkijos ir Latvijos įmonėms neįvyko, šios ūkinės operacijos buvo tik atvaizduotos Bendrovės apskaitoje, o apie jų įvykdymą informacija buvo pateikta mokesčių administratoriui.

Vertinant aplinkybes, susijusias su Bendrovės prekių (OSB plokščių) įsigijimu iš OSB plokščių tiekėjo – UAB „T4“ ir jų tiekimu Latvijos ir Lenkijos mokesčių mokėtojams ginčui aktualiu laikotarpiu, akcentuotina, jog byloje neginčijamai yra nustatyta, kad UAB „T4“, įsigijusi ginčo prekes (OSB plokštes) iš Latvijos įmonės SIA „B3“, jas pardavė Lenkijos ir Latvijos įmonėms ir tik išrašant pirkimo ir pardavimo sąskaitas į sandorių grandinę buvo įtraukta Bendrovė. Tuo tarpu Bendrovė visais atvejais žinojo, kad prekės (OSB plokštes) nebus atgabentos į Lietuvą bei realiai jomis nedisponavo, jų neperkrovė, nesvėrė (2015-06-18 patikrinimo akto Nr. FR-0680-452 50–56 psl.). Bendrovės operatyvaus patikrinimo metu transporto paslaugas teikiančių įmonių (V. B. IĮ 2014-08-04, 2014-08-05, 2014-08-08 atsakymuose, UAB „M1“ 2014-08-06 atsakyme, UAB „D2“ 2014-07-29, 2014-08-14 paaiškinimuose, UAB „S2“ 2014-08-01 atsakyme el. paštu, UAB „T2“ 2014-08-07 operatyvaus patikrinimo pažymoje, UAB „4“ 2014-09-10 operatyvaus patikrinimo pažymoje) pateikta informacija rodo, jog net užsakymai vežėjams buvo teikiami daugeliu atvejų ne Bendrovės, bet UAB „T4“ vadybininkų, transporto priemonės nurodytos Bendrovės pateiktuose CMR važtaraščiuose realiai vykdė pervežimus maršrutais Latvija–Latvija arba Latvija–Lenkija, vežėjams būdavo nurodoma dirbtinai išskaidyti išlaidas dviem mokėtojams, apskaitos dokumentuose nurodant tikrovės neatitinkančias aplinkybes. 2015-06-18 patikrinimo akte Nr. FR-0680-452 (32–56 psl.) aptarta informacija patvirtina, kad Bendrovės išrašytose OSB plokščių tiekimui *Invoice* dokumentuose, pateiktuose CMR važtaraščiuose nurodyti duomenys neatitinka prekių gabenimo faktinių aplinkybių, todėl negali pagrįsti Bendrovės deklaruotų ūkinių operacijų realumo. Bendrovės atstovai laikosi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus nustatyti neatitikimai yra vienietiniai, kai tiekimai į Lietuvos Respubliką nebuvo įvykdyti dėl skubaus prekių poreikio Latvijoje. Tačiau sutikti su šia mokesčių mokėtojo pozicija ginčo byloje nėra jokio pagrindo. Bendrovės iš Lietuvos į kitas Europos Sąjungos valstybes tariamai gabenę vežėjai tokios pozicijos mokesstinio patikrinimo metu nepatvirtino, priešingai, nurodė, kad gabenimų skaidymas (Latvija–Lietuva, Lietuva–Latvija) buvo dirbtinis ir tai buvo daroma Bendrovės ar UAB „T4“ atstovų nurodymu. Be to, Bendrovė nepateikė jokių objektyviomis priežastimis pagrįstų paaiškinimų, kas jai sutrukdė ištaisyti jos nurodomus vienkartinis neatitikimus ar kodėl ji nedeklaravo tikrųjų ūkinių operacijų. Kadangi teisei į PVM atskaitą atsirasti reikalinga ne tik forma (PVM sąskaita faktūra), bet ir realus turinys (įvykusi ūkinė operacija), esant nustatytoms faktinėms aplinkybėms, mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Bendrovė, buhalterinėje apskaitoje pagal UAB „T4“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaičiusi prekių (OSB ir medžio drožlių plokščių) įsigijimus ir deklaravusi 2029859 Lt pirkimo PVM sumą, tik menamai įsigijo minėtas prekes, tačiau jomis niekada nedisponavo kaip savininkė. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius neįvykdęs sandorių tarp UAB „T4“

realumą, o tuo pačiu ir vėlesnį jų pardavimą Latvijoje ir Lenkijoje PVM mokėtojams, akcentavo ir neįprastą sandorių pobūdį, labai mažą vykusių operacijų pelningumą, nevertinant to, kad už prekių išgabenimą Europos Sąjungos subjektams sumokėjo Bendrovė (detaliai šios aplinkybės aptartos patikrinimo akte prie kiekvieno tiekimo). Nors Bendrovė kritiškai įvertino mokesčių administratoriaus skaičiavimus (tai akcentavo ir posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovai), tačiau duomenų, paneigiančių šiuos skaičiavimus, nepateikė.

Kaip minėta, Bendrovė skunde išdėstė motyvą, jog verslo modelio, kai buvo iš UAB „T4“ sandėlių pakraunama transporto priemonė prekėmis, kurios vežamos tiesiogiai pirkėjui į Latviją arba Lenkiją, pasirinkimą lėmė susitarimas tarp Latvijos gamyklos ir UAB „T4“, draudžiantis pastarajai prekiauti įsigyta produkcija Latvijos teritorijoje ar su kitomis Europos Sąjungos šalimis, išskyrus Lietuvą. Dėl šios Bendrovės pozicijos po Komisijos posėdžio 2016-02-05 raštu Nr. 5-11 (7-296/2015) buvo išsiųstas užklauskimas vietos mokesčių administratoriui, prašant pateikti informaciją bei ją patvirtinančius dokumentus, ar Pareiškėja buvo nurodžiusi vietos mokesčių administratoriui ir jeigu taip, tai kada, kokia forma, kad jos pagrindinei prekių tiekėjai – UAB „T4“ galiojo draudimas prekiauti Latvijos teritorijoje ar su kitomis Europos Sąjungos šalimis, išskyrus Lietuvą, produkcija, įsigyta iš Latvijos gamyklos, ir tai lėmė Pareiškėjos veiklos modelį. Kauno AVMI 2016-02-11 raštu Nr. (13.1-04.3.2)-K-1196 pateikė Komisijai atsakymą, kuriame nurodė, kad Bendrovės vadovas visų Bendrovės kontrolės veiksmų metu nepateikė informacijos jokia forma (nei raštu, nei žodžiu), kad jos pagrindinei prekių tiekėjai UAB „T4“ galiojo draudimas prekiauti Latvijos gamyklos produkcija Latvijos teritorijoje ar su kitomis Europos Sąjungos šalimis, išskyrus Lietuvą. Šiam paaiškinimui pagrįsti Kauno AVMI rašto prieduose pateikė Bendrovės mokestinio patikrinimo metu Bendrovei ir UAB „T4“ teiktus klausimynus bei šių įmonių atstovų paaiškinimus, iš kurių (pavyzdžiui, Bendrovės direktoriaus L. P. 2014-06-23, 2015-06-12 paaiškinimai, UAB „T4s“ direktoriaus N. J. 2014-09-11 paaiškinimas ir kt.) turinio matyti, kad juose yra pateikta nekonkreči informacija apie sandorių aplinkybes, neleidžianti identifikuoti ūkinių operacijų turinio bei jų realumo, juose apsiribota abstraktaus pobūdžio teiginiais apie tiekėjų, pirkėjų paieškas bei galimą bendravimą elektroninėje erdvėje su šiais asmenimis, tačiau minėtuose paaiškinimuose nėra net jokių užuominų apie Bendrovės skunde ir direktoriaus Komisijos posėdžio metu išdėstytus teiginius apie Bendrovės verslo modelį, lėmusį tiekėjo UAB „T4“ draudimą prekiauti Latvijos gamyklos produkcija Latvijoje ar su kitomis Europos Sąjungos šalimis, išskyrus Lietuvą. Pažymėtina, jog sprendžiant apie tarp šalių susiformavusius santykius negali būti remiamasi vien tik vienos iš šalių tvirtinimu, kuris iš esmės skiriasi nuo duomenų, pateiktų mokesčių administratoriaus atliktų veiksmų metu. Komisija atkreipia dėmesį, kad LVAT laikosi pozicijos, jog pirminiai mokėtojo paaiškinimai laikytini patikimesniais, nes jie nėra paveikti laiko bei kitų aplinkybių (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007), todėl Bendrovės skunde Komisijai išdėstyta pozicija, nesant kitų byloje pateiktų objektyvių, patikimų įrodymų, kurie patvirtintų jos tokios pozicijos nuoseklumą ir teisingumą, nesudaro pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių.

Nors Bendrovė skunde kritikuoja mokesčių administratoriaus poziciją, teigdama, jog mokesčių administratorius nesidomėjo užsienio PVM mokėtojų (Latvijos ir Lenkijos) PVM mokėtojų išregistravimo iš PVM mokėtojų registro priežastimis, užsienio įmonės iš PVM mokėtojų registro buvo išregistruotos, kai jau buvo įvykę Bendrovės sandoriai, tačiau Komisija šio mokėtojos motyvo negali vertinti kaip pagrįsto. Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriaus ir užsienio (Europos Sąjungos šalių) mokesčių administratoriaus tarpusavio santykiai yra pagrįsti tarpusavio pasitikėjimu, o mokesčių administravimo bei su mokesčių administravimu susijusių aplinkybių nustatymo funkcija priskirta konkrečios užsienio valstybės mokesčių administratoriui. Mokesčių administratorius iš Latvijos ir Lenkijos mokesčių administratorių atsakymuose į užklauskimus pateiktos informacijos nustatė, jog Lenkijos įmonės (A. D. , S. K. , M3 sp. z o. o., A3 sp. z o. o., J. C.) ir Latvijos įmonės (SIA „D1“, SIA „E2“, SIA „E1“, SIA „D2“, SIA „H2“, SIA „S3“, SIA „L2“, SIA „E3“, SIA „M2“, SIA „U1“, SIA „V1“) ginčui aktualių laikotarpiu buvo įregistruotos PVM mokesčių mokėtojais, tačiau neteikė PVM deklaracijų arba netiksliai deklaravo PVM, nei vieno iš tiekimo atvejų PVM sumokėjimas

nebuvo patvirtintas, visų šių įmonių veikla nesusijusi su OSB plokščių ar kitos medienos rūšių didmenine prekyba, o jose darbuotojais įregistruoti tik vadovai ar įforminti tik įgaliojimo asmenys, kurie mokesčių administratorių atliekamų kontrolės veiksmų metu buvo nerandami, nekontaktavo arba griežtai atsisakė kalbėti apie įmonę. Todėl, užsienio mokesčių administratoriui pateikus informaciją, kad mokesčių administratorius, nepaisant to, jog dalimi atvejų prekių įsigijimas (nors ir ne tokia apimtimi, kokia Bendrovė deklaravo tiekimus) yra deklaruotas, tačiau visais atvejais mokesčių administratorius negali patvirtinti prekių įsigijimo Lenkijoje ir Latvijoje realumo, Bendrovės deklaruotų kontrahentų užsienio mokesčių administratorius negali patikrinti, o šios įmonės išregistruotos iš PVM mokėtojų dėl daromų su PVM apskaičiavimu, sumokėjimu, deklaravimu susijusių pažeidimų, tokia informacija vertintina kaip patikima. Aplinkybės, jog užsienio ūkio subjektai iš PVM mokėtojų registro išregistruoti jau po sandorių su Bendrove, neturi įtakos vertinant užsienio mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, kaip vieną iš įrodymų dėl realaus ginčo prekių įsigijimo ir paskesnio Bendrovės deklaruoto prekių tiekimo Latvijos ir Lenkijos įmonėms nebuvimo. Pažymėtina, jog visuotinai žinoma (tai pažymima ir ESTT praktikoje), kad „dingusių prekeivių“ veiklai tam tikrais laikotarpiais yra būdingi formaliai deklaruojami ir vykdomi įprastinės ekonominės veiklos bruožai, kuriais šios įmonės formaliai nesiskiria nuo kitų įprastinę ekonominę veiklą vykdančių ūkio subjektų.

Bendrovės direktorius L. P. 2015-06-12 paaiškinime vietos mokesčių administratoriui nurodė nežinantis, kas konkrečiai priimdavo krovinį, negalintis pateikti kontaktinio asmens ir užsakovo duomenų, prekyba su jais nebevykdoma, elektroninių susirašinėjimų duomenys nesaugomi. Pabrėžtina, jog Bendrovė mokesčių administratoriui teiktuose paaiškinimuose (o taip pat vykstančio mokestinio ginčo metu) konkrečios informacijos apie aplinkybes, kurios leistų identifikuoti ūkinių operacijų turinį bei jų realumą, nepateikė, apsiribodama abstraktaus pobūdžio teiginiais apie pirkėjų paieškas bei galimą bendravimą telefonu, elektroninėje erdvėje su šiais asmenimis (nors šių aplinkybių nepagrindė jokiais rašytiniais įrodymais). Iš Bendrovės mokesčių administratoriui pateiktų buhalterinių dokumentų ir paaiškinimų matyti, jog įmonėms (pirkėjams) atstovavo tas pats asmuo, tiekimai Latvijos įmonėms išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyti tais pačiais adresais, tiekimų Lenkijos įmonėms nurodyti skirtingi pardavimo sąskaitose (*Invoice*) pirkėjai ir CMR važtaraščiuose krovinio gavimo vietoje gavėjai (2015-06-18 patikrinimo akto Nr. FR-0680-452 50–56 psl.), kas įrodo, jog Bendrovės deklaruojamas domėjimasis užsienio PVM mokėtojais buvo tik formalus. Atsižvelgiant į aukščiau įvardintų aplinkybių visumą, Bendrovės direktoriaus paaiškinimas Komisijos posėdžio metu dėl tų pačių kontaktinių telefono numerių visuose CMR važtaraščiuose, jog tai yra jo užpildytos formos klaida, vertintinas kaip gynybinė pozicija. Pasisakant dėl Bendrovės akcentuotų atsiskaitymų už prekes bankiniais pavedimais, ką mokėtoja pateikia kaip sandorių realumo matą, paminėtina, kad pats atsiskaitymo faktas neįrodo ūkinių operacijų realumo.

Apibendrinant išdėstytas aplinkybes, darytina išvada, jog Bendrovės nurodomi bei mokesčių administratoriui pateikti dokumentai: PVM sąskaitos faktūros prekių įsigijimui pagrįsti, taip pat prekių pardavimo dokumentai, prekių gabenimo dokumentai nepatvirtina realaus prekių įsigijimo iš UAB „T4“ bei vėlesnio jų pardavimo Latvijos ir Lenkijos įmonėms. Minėtus dokumentus, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai vertino kaip formalius. Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvada dėl realiai įvykusių ūkinių operacijų nebuvimo patvirtina ir paties Bendrovės direktoriaus teikiama informacija, kai mokestinio patikrinimo metu jis negali nurodyti jokių konkrečių sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybių, išskyrus pasirinktas bendravimo su kontrahentais formas, arba nurodo aplinkybes, kurio paneigiamos patikrinimo metu, o vėlesnio ginčo nagrinėjimo metu pateikia informaciją apie galimai buvusį specialų verslo modelį, nustatytas aplinkybes pateikdamas kaip verslo modelio dalį ar atsitiktines klaidas. Todėl aptartų aplinkybių visuma, taip pat ir tai, jog Bendrovės apskaitoje fiksuojami sandoriai su ūkio subjektais, kurių ekonominės veiklos realumas nėra patvirtintas jų pateikiama informacija užsienio mokesčių administratoriui, o mokesčių administratorius negali patvirtinti sandorių ir vykdytos veiklos realumo, sudaro

pagrindą sutikti su mokesčių administratoriaus pozicija dėl realiai neįvykusių, nors Bendrovės apskaitoje ir apskaitytų sandorių.

Nors Bendrovė skunde dėsto motyvus, susijusius PVM atskaitos ribojimo sąlygomis (PVM sukčiavimas, dalyvavimas sukčiaujant ar pan.), tačiau, Komisijos nuomone, šių aplinkybių papildomas aptarimas ginčo byloje nėra reikšmingas, kaip ir mokėtojo sąžiningumas / nesąžiningumas. Ginčo byloje nustačius, jog Bendrovės fiksuotos prekių įsigijimo ūkinės operacijos yra realiai neįvykusios, šios aplinkybės, susijusios su PVM objekto nebuvimu, sudaro pakankamą pagrindą Bendrovės teisei į atskaitą paneigti. Situacijoje, kai apskaitoje mokėtojas fiksuoja realiai neįvykusias operacijas, sąžiningumo kategorija nėra reikšminga, nes mokėtojo atlikti veiksmai, *sąmoningai* apeinant teisės aktų reikalavimus, savaime įrodo mokėtojo sąžiningumo kriterijų neatitinkantį elgesį.

Bendrovė skunde ir jos atstovas Komisijos posėdyje pabrėžė, kad mokesčių administratorius neginčija UAB „T4“ sumokėto pardavimo PVM, tačiau nepripažįsta Bendrovės pirkimo PVM. Komisijos nuomone, toks Bendrovės argumentas yra nepagrįstas, nes byloje nustačius teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygą ir neapribojus šios mokesčių mokėtojo teisės, sprendimas neatitiktų PVM esmės – PVM turi mokėti galutinis vartotojas ir mokesčio mokėtojo teisė į PVM atskaitą negali būti ribojama, jeigu yra nustatomi visi būtini PVM elementai ir nėra teisės ribojimo sąlygų. LVAT teisėjų kolegija 2013-10-28 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-1316/2013 dėl analogiškų Bendrovės motyvams argumentų dėl dvigubo apmokestinimo draudimo principo pažeidimo paaiškino, kad „<...> bylos dalykas yra pareiškėjo, o ne kitos įmonės mokestinės prievolės, t. y. atsisakymas suteikti teisę į atskaitą pareiškėjo kaip PVM mokėtojo įmonei. Byloje yra nustatyta teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlyga – pareiškėjo žinojimas apie dalyvavimą PVM sukčiavime, todėl yra pagrindas riboti šią mokesčio mokėtojo teisę nepriklausomai nuo nustatytų kitos įmonės mokestinių prievolių“. Todėl ginčo byloje, esant nustatytoms aplinkybėms, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos realiai neįvykusios ūkinės operacijos, t. y. Bendrovė neįgijo apskaitos dokumentuose atvaizduoto PVM objekto, Bendrovei pagrįstai neleista atskaityti pirkimo PVM.

Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog ginčo PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos realiai neįvykusios ūkinės operacijos, yra pagrįstos byloje esančių duomenų visuma. Bendrovė savo ruožtu jokių objektyvių duomenų ar įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, kaip to reikalauja MAĮ 67 str. 2 dalis, nepateikė. Pagal LVAT praktiką aiškinant MAĮ 67 str. 2 dalies nuostatas, „kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai“ (pavyzdžiui: 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. 556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. 556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011). Ginčo atveju Bendrovė rėmėsi teoriniais savo skunde nurodytais motyvais, tačiau objektyvių duomenų ar įrodymų dėl ginčo objektu esančių ūkinių operacijų realumo nepateikė.

Komisija, atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Inspekcijos 2015-11-09 sprendimas Nr. 69-136 yra pagrįstas bei teisingas, todėl tvirtintinas, o Bendrovės skundas atmetinas.

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 2015-11-09 sprendimą Nr. 69-136.

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 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 Veršeliėnė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė