



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL IĮ „M1“ 2015-12-22 SKUNDO**

2016 m. kovo 7 d. Nr. S-51 (7-6/2016)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Jūratei Dalmantaitei
direktoriui R. V. B., advokato padėjėjui
Š. V.

mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

2016 m. vasario 2 d. posėdyje išnagrinėjusi IĮ „M1“ (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-12-04 sprendimo Nr. 69-149, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-12-04 sprendimu Nr. 69-149 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-09-07 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-604 dėl 2015-07-10 patikrinimo akto Nr. FR0680-506 tvirtinimo, kuriame nurodyta Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 248280,31 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 11,74 Eur įmokas į Garantinį fondą, 84450,40 Eur PVM delspinigius, 0,53 Eur įmokų į Garantinį fondą delspinigius, 74484,08 Eur PVM baudą ir 3,52 Eur įmokų į Garantinį fondą baudą.

Sprendime pažymėta, kad Kauno AVMI atliko Pareiškėjos 2011-01-01–2013-08-31 laikotarpio PVM, gyventojų pajamų mokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų, privalomojo sveikatos draudimo įmokų, įmokų į Garantinį fondą bei 2011-01-01–2012-12-31 laikotarpio pelno mokesčio ir mokesčio už aplinkos teršimą patikrinimą bei surašė 2015-07-10 patikrinimo aktą Nr. FR0680-506, nurodydama, kad:

1) Pareiškėja pažeidė 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 19 str. 1 dalies, 49 str. 1 dalies nuostatas, nes Kauno AVMI pateiktose PVM deklaracijose už 2011-01-01–2013-08-31 laikotarpį deklaruodama iš viso bendrą 3972076 Lt apmokestinamąją vertę už 128 transporto priemonių pardavimą, patikrinimui nepateikė šių transporto priemonių išgabenimą iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę įrodančių dokumentų. Pareiškėjos įforminti 57 iš 128 automobilių pardavimo sandoriai yra su sukčiavimu susijusių sandorių tiekimo grandis. Dėl šio pažeidimo papildomai apskaičiuota 834135,96 Lt mokėtina PVM suma;

2) Pareiškėja pažeidė PVM įstatymo 19 str. 1 dalies, 106 str. 2 dalies, 107 str. 1 dalies, 86 straipsnio nuostatas, nes:

– nedeklaravo 20000 Lt transporto priemonės *VW Passat* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini) pardavimo pajamų ir neapskaičiavo 4200 Lt pardavimo PVM sumos;

– PVM deklaracijose už 2011 m. birželio mėn., 2011 m. liepos mėn., 2012 m. liepos mėn. ir 2013 m. liepos mėn. mokestinius laikotarpius neteisingai deklaravo transporto priemonių: *VW T6 Caravelle* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini), *Toyota RAV4* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini), *Mitsubishi Space Runner* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini), *Toyota Avensis*, (Id. Nr. (duomenys neskelbtini), *BMW 728i* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini) apmokestinamąją vertę – pardavėjo teigiamą maržą, nors taikyti maržos apmokestinimo schemos neturėjo teisės ir dėl to 18630,76 Lt sumažino mokėtiną PVM sumą;

– PVM deklaracijose už 2011 m. vasario mėn. ir 2013 m. liepos mėn. neteisingai apskaičiavo ir deklaravo pateiktų naudotų transporto priemonių *Nissan Patrol Sve Td* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini) ir *MB C200* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini) apmokestinamąsias vertes – pardavėjo teigiamą maržą ir dėl to 295,54 Lt sumažino mokėtiną PVM sumą.

Pareiškėja PVM deklaracijose taip pat neteisingai deklaravo iš kitų valstybių narių asmenų įsigytų prekių, kurių įsigijimas laikomas įvykiu šalies teritorijoje, apmokestinamąją vertę (laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2013-08-31); nedeklaravo kitų Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybių PVM mokėtojams suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės (už 2012 m. sausio mėn. ir 2013 m. birželio mėn. iš viso 5179,20 Lt); PVM deklaracijoje už 2013 m. birželio mėn. neteisingai deklaravo ES PVM mokėtojams pateiktų prekių (25000 Lt didesnę), o už 2012 m. liepos mėn. ir 2013 m. birželio mėn. – iš ES teritorijos išgabentų prekių (25700 Lt mažesnę) apmokestinamąsias vertes.

Įvertinusi patikrinimo metu nustatytus pažeidimus, Kauno AVMI Pareiškėjai akte papildomai apskaičiavo iš viso 248280,31 Eur PVM.

Patikrinusi įmokų į Garantinį fondą apskaičiavimo ir sumokėjimo savalaikiškumą Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėja, pažeisdama 2000-09-12 Garantinio fondo įstatymo Nr. VIII-1926 3 str. 4 dalies nuostatas, neapskaičiavo ir nesumokėjo 40,54 Lt įmokų į Garantinį fondą sumos, kuri turėjo būti apskaičiuota nuo darbuotojams už 2012 m. sausio – 2013 m. rugpjūčio mėnesiais apskaičiuotą darbo užmokestį. Dėl nustatyto pažeidimo Pareiškėjai patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 40,54 Lt (11,74 Eur) įmokos į Garantinį fondą.

Įvertinusi pelno mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumą Kauno AVMI Pareiškėjai 2011 metų nuostolį padidino 13185 Lt (t. y. 3818,63 Eur) suma, o 2012 metų pelną padidino 3196 Lt (t. y. 925,62 Eur) suma, tačiau nustatyti pažeidimai papildomai mokėtinam į biudžetą pelno mokesčiui įtakos neturėjo.

Kauno AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjos 2015-08-06 pastabas dėl patikrinimo akto, 2015-09-07 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-604 patvirtino patikrinimo aktą.

Inspekcija, vertindama 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą informintiems transporto priemonių tiekimams Latvijos Respublikoje registruotoms įmonėms SIA „J&E Auto“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini), reg. adresu: (duomenys neskelbtini) ir SIA „M2“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini), reg. adresu: (duomenys neskelbtini), vadovavosi ginčo sandorių sudarymo metu galiojančio PVMĮ 49 str. 1 dalimi (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01), 4 str. 1 dalies 1 punktu (2006-11-28 įstatymas Nr. X-932), 56 str. 1 dalimi (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 ir 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcijos) bei, taikydama PVMĮ nuostatas, atsižvelgė į 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 138 straipsnio 1 dalies nuostatą, jos tikslus bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką (pavyzdžiui: 2007-09-27 sprendimas byloje Nr. C-409/04 *Teleos plc* ir kt., 2006-02-21 sprendimas byloje Nr. C-255/02 *Halifax plc*). Akcentuota, jog siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. 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. Tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi

būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas. Taip pat nurodyta, kad LVAT praktikoje dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje laikomasi pozicijos, jog, pirma, būtent mokėtojo pareiga yra įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą; antra, turimi duomenys, kuriais mokėtojas remiasi, turi nekelti abejonių, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokesetine teise. Pažymėta, jog mokesčiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui.

Pasak Inspekcijos, ginčo dėl to, kad Pareiškėjos kontrahentai SIA „J1“ ir SIA „M2“ deklaruotų prekių tiekimo sandorių sudarymo laikotarpiu buvo PVM mokėtojai, nėra. Inspekcijos nuomone, nagrinėjamu atveju patikrinimo metu surinkti įrodymai yra pakankami konstatuoti aplinkybę, jog Pareiškėja nepateikė dokumentų, įrodančių ginčo prekių išgabėnimą iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, ir įrodymų, patvirtinančių, jog disponavimo teisė ginčo prekėmis buvo perduota PVM sąskaitose faktūrose įvardintiems prekių pirkėjams: SIA „J1“ ir SIA „M2“.

Dėl sandorių, įformintų su Latvijoje registruotomis įmonėmis SIA „J1“ ir SIA „M2“, nustatyta, kad Pareiškėja 2011-01-01–2013-08-31 laikotarpiu apskaitė 30 transporto priemonių pardavimo ūkines operacijas Latvijos bendrovei SIA „J1“ už 803766,56 Lt sumą bei 98 transporto priemonių pardavimo ūkines operacijas Latvijos bendrovei SIA „M2“ – už 3168309,64 Lt sumą. Visų transporto priemonių tiekimą apmokestino, taikydama PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatas, t. y. 0 proc. PVM tarifą. Visas transporto priemones Pareiškėja įsigijo iš kitose ES šalyse registruotų PVM mokėtojų ir šių prekių tiekimas Pareiškėjai apmokestintas taikant 0 proc. PVM tarifą, kai prievolė apskaičiuoti (arba išskaityti) ir sumokėti PVM tenka pirkėjui (PVM įstatymo 3 str. 2 dalis ir PVM direktyva), išskyrus vienos transporto priemonės (kėbulo Nr. (duomenys neskelbtini), kuri įsigyta taikant maržos apmokestinimo schemą. Sandoriams su Latvijos bendrovėmis SIA „J1“ ir SIA „M2“ bei pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Pareiškėja pateikė minėtoms bendrovėms išrašytas PVM sąskaitas faktūras, pardavimo sutartis ir atsiskaitymo grynaisiais pinigais dokumentus.

Pažymėta, jog pagal Pareiškėjos savininko 2015-04-22 paaiškinimą PVM sąskaitos faktūros, pardavimo sutartys ir kasos pajamų orderiai buvo surašyti Kaune, sutartys su Latvijos įmonėmis buvo sudarytos Kauno automobilių turguje, esančiame adresu: (duomenys neskelbtini), kur Pareiškėja nuomojasi aikštelę; ūkines operacijas pagrindžiančias PVM sąskaitas faktūras Pareiškėja išrašinėjo jų atlikimo metu; automobilius priėmė ir dokumentus pasirašė Latvijos bendrovės SIA „J1“ atstovas K. S. , o SIA „M2“ atstovas – V. B. . K. S. buvo Latvijos bendrovės SIA „J1“ direktorius, o SIA „M2“ atstovavo fizinis asmuo V. B. . Pareiškėjos direktorius negalėjo paaiškinti (neatsiminė), kokiomis aplinkybėmis ir koku būdu užmezgė prekybinius ryšius su Latvijos bendrovėmis, nepateikė jokių Latvijos įmonių registracijos bei jų vadovų atstovavimo dokumentų kopijų (nors teigė, jog su jais susipažinęs), tvirtino, kad su K. S. ir V. B. kontaktavo betarpiškai, dėl automobilių įsigijimo Latvijos įmonės atstovai kreipdavosi asmeniškai, nes jie turėjo jo telefono numerį, todėl tiek K. S. , tiek V. B. skambindavo ir domėdavosi parduodamais automobiliais. Tikrinimui Latvijos bendrovių atstovų telefonų numeriai nebuvo pateikti, nes Pareiškėjos savininkas jų neišsaugojo. Elektroniniu paštu ar faksu su Latvijos įmonėmis nebuvo bendraujama, todėl jokie susirašinėjimo dokumentai tikrinimui nebuvo pateikti. Kitų dokumentų ar įrodymų, patvirtinančių, kad automobiliai buvo išgabėti iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir pateikti PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams, Pareiškėja nepateikė. Pareiškėjos savininkas taip pat paaiškino, kad neatliko kitų veiksmų, siekdamas turėti įrodymus, kad automobiliai buvo išgabėti iš Lietuvos teritorijos, jis tik įsitikindavo, kad automobiliai yra pakrauti ant autovežio.

Pabrėžta, jog nors 2015-04-22 paaiškiniame teigiama, kad autovežiais gabantiems automobiliams visais atvejais buvo surašomi CMR važtaraščiai, tačiau tikrinimui nebuvo pateiktas nei vienas CMR važtaraštis, galintis patvirtinti prekių (automobilių) išgabėnimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir jų disponavimo teisės perdavimą Latvijos įmonėms SIA „J1“ ir SIA „M2“, t. y. įformintiems automobilių pardavimams nebuvo pateikti prekių išgabėnimą iš Lietuvos

Respublikos teritorijos pagrindžiantys ir dėl savo turinio nekeliantys abejonių rašytiniai įrodymai – CMR važtaraščiai. Pareiškėjos skunde, adresuotame Inspekcijai, teigiama jau visiškai priešingai, t. y. kad CMR važtaraščių pirkėjams neišrašinėjo, nes tokia pareiga Pareiškėjai nėra nustatyta.

Akcentuota, jog Pareiškėjos automobilių pardavimo SIA „J1“ ir SIA „M2“ ūkinės operacijos pagrįstos Pareiškėjos išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis ir pardavimo sutartimis, tačiau daugumoje jų nėra nurodyta Latvijos bendrovių atstovo vardo ir pavardės, tik parašai ir spaudas. Iš patikrinimo metu pateiktų buhalterinės apskaitos dokumentų nustatyta, kad už automobilius minėtos Latvijos bendrovės atsiskaitė grynaisiais pinigais pagal kasos pajamų orderius, kuriuose nurodyti minėtų Latvijos bendrovių rekvizitai, tačiau daugumoje jų taip pat nenurodyta bendrovės atstovo, perdavusio grynuosius pinigus, pareigos, vardas ir pavardė, ne visuose yra Latvijos bendrovių atstovo parašai ir spaudai.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad, registruojant automobilius, VĮ „Regitra“ darbuotojams buvo pateiktos sutarčių, sudarytų tarp Pareiškėjos ir SIA „J1“, kopijos, kuriose yra nurodytas Latvijos įmonės atstovo K. S. vardas ir pavardė, o Pareiškėjos mokestiniam patikrinimui pateiktuose šių sutarčių originaluose Latvijos įmonės atstovo vardo, pavardės nėra. Taip pat atkreiptas dėmesys ir į tai, kad VĮ „Regitra“ pateiktose minimų sutarčių kopijose esantys kai kurie Latvijos bendrovės atstovo parašai vizualiai skiriasi nuo Pareiškėjos pateiktuose sutarčių originaluose esančių parašų.

Inspekcija sprendė, kad Pareiškėja ne tik neįrodė, jog prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos, tačiau nepateikė ir įrodymų, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodyti pirkėjai įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo, nes Pareiškėjos savininkas negalėjo prisiminti jokių aplinkybių, kaip užsimezgė prekybiniai santykiai, nepateikė jokių Latvijos įmonių kontaktinių duomenų bei jų oficialių asmenų atstovavimą pagrindžiančių dokumentų kopijų, o tik nurodė, kad už prekes atsiskaitė grynaisiais pinigais (eurais) pagal kasos pajamų orderius, kurie taip pat įforminti su trūkumais, nenurodant Latvijos įmonės atstovo pareigų, vardo bei pavardės. Latvijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, jog SIA „J1“ atstovas K. S. jau nuo 2011 metų sausio mėnesio neturėjo juridinės teisės atstovauti ir pasirašyti dokumentų įmonės vardu (atstovavo tik iki 2011-01-14), o SIA „M2“ vadovas V. B. įmonei oficialiai atstovavo tik iki 2012-05-22, tuo tarpu Pareiškėja su SIA „J1“ komercinius sandorius vykdė laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-07-12, su įmone SIA „M2“ automobilių pardavimai įforminti laikotarpiu nuo 2011-09-07 iki 2013-06-07, be to, Latvijos įmonės nedeklaravo įsigijimų iš Pareiškėjos visa apimtimi.

Nurodyta, jog nustatyta, kad 13 iš 30 Latvijos įmonei SIA „J1“ parduotų transporto priemonių ir 44 iš 98 Latvijos įmonei SIA „M2“ parduotų transporto priemonių tą pačią dieną ar praėjus kuriam laikui buvo registruotos Lietuvoje fizinių arba juridinių asmenų vardu, o 8 transporto priemonės buvo perparduotos anksčiau, nei Pareiškėja įformino jų pardavimą SIA „M2“. Pažymėta, kad 10 automobilių pirkėjų (iš 13-os), registruodami automobilius, VĮ „Regitra“ darbuotojams pateikė įsigijimą patvirtinančius dokumentus, kuriuose pardavėju nurodyta Latvijos bendrovė SIA „J1“, 1 – Estijos bendrovė OU „E1“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini), 2 – UAB „K1“, o 26 automobilių pirkėjai iš 44 VĮ „Regitra“ darbuotojams pateikė SIA „M2“ įformintus pardavimo dokumentus, kiti – sutartis užsienio kalba, kuriose pardavėjų pavadinimai sutampa su ankstesnių savininkų Vokietijoje pavadinimais bei UAB „K1“, kuri automobilių įsigijimą taip pat grindė minėtų Latvijos įmonių bei Vokietijos pardavėjų (buvusių savininkų Vokietijoje) dokumentais, įformintas PVM sąskaitas faktūras.

Kitos 17 iš 30 SIA „J1“ parduotų transporto priemonių, po jų pardavimo ūkinių operacijų įforminimo Latvijos bendrovei, Lietuvos Respublikoje nuolatinei nebuvo registruotos. Pareiškėja minimus 17 automobilių įsigijo už 451645,12 Lt, Latvijos bendrovei SIA „J1“ šių automobilių pardavimą įformino iš viso už 385505,12 Lt, arba už 66140 Lt mažesnę kainą. Remiantis VĮ „Regitra“ duomenimis, vienas automobilis (kėbulo identifikacinis Nr. (duomenys neskelbtini) 2011-03-29 buvo laikinai registruotas Lietuvoje (išduotas laikinas registracijos liudijimas) Latvijos piliečio V. G. vardu, tą pačią dieną V. G. transporto priemonę apdraudė privalomuoju transporto priemonių valdytojų civilinės atsakomybės draudimu, tačiau Pareiškėja šios transporto priemonės pardavimo ūkinę operaciją Latvijos bendrovei SIA „J1“ įformino 2011-03-30.

Patikrinimui pateiktose 17 automobilių pardavimui išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ir sudarytose pardavimo sutartyse, yra Latvijos bendrovės SIA „J1“ spaudas ir parašai (išskyrus 2011-01-31 sąskaitą Nr. 314 bei 2011-01-11 sutartį Nr. 314, kuriose nei spaudo, nei parašo nėra, tačiau nurodyti Latvijos bendrovės rekvizitai), tačiau Latvijos bendrovės atstovų pareigos, vardai ir pavardės nenurodyti (išskyrus 2011-08-15 pardavimo sutartį Nr. 459, kurioje nurodyta K. S. vardas ir pavardė), o dokumentuose esantys parašai nėra panašūs, t. y. vizualiai skirtingi.

Patikrinimo metu buvo surinkta informacija apie ginčo automobilių įsigijimo iš SIA „J1“ aplinkybes (paaiškinimų prašyta iš tų pirkėjų, kurie VĮ „Regitra“ pateikė įsigijimą pagrindžiančius dokumentus, kuriuose pardavėju nurodyta SIA „J1“) ir nustatyta, kad: 5 pirkėjai pateiktuose paaiškinimuose nurodė, jog automobilius apžiūrėjo ir įsigijo Kauno automobilių turguje, esančiame adresu: (duomenys neskelbtini); 1 – informaciją apie parduodamą automobilį sužinojo internete, o automobilis buvo apžiūrėtas ir perduotas pirkėjui Kaune; 1 – informaciją apie automobilį gavo Kauno automobilių turguje, tačiau jis pristatytas į pirkėjo buveinės vietą Kaune; 1 – nurodė, jog automobilį išsirinko Latvijoje, Rygos automobilių turguje, tačiau automobilis jam buvo atgabentas ir perduotas Kaune.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad po ūkinių operacijų, kuriomis buvo įformintas 54 (98-44) transporto priemonių pardavimas Latvijos bendrovei SIA „M2“, šios transporto priemonės nebuvo nuolatinei registruotos Lietuvos Respublikoje. Pareiškėja minimus 54 automobilius įsigijo už 1118423,16 Lt, o Latvijos bendrovei SIA „M2“ išrašytose sąskaitose šių automobilių pardavimo kaina nurodyta iš viso 992162,08 Lt, t. y. 126261,08 Lt mažesnė. Remiantis VĮ „Regitra“ duomenimis nustatyta, kad:

- automobilis (kėbulo id. Nr. (duomenys neskelbtini) 2012-08-23 buvo laikinai registruotas Lietuvoje (išduotas laikinas registracijos liudijimas) Estijos piliečio A. O. vardu, kuris tą pačią dieną automobilį apdraudė privalomuoju transporto priemonių valdytojų civilinės atsakomybės draudimu, tačiau Pareiškėja šios transporto priemonės pardavimo ūkinę operaciją įformino Latvijos bendrovei SIA „M2“ 2012-08-30, t. y. praėjus 7 dienoms;

- automobilis (kėbulo id. Nr. (duomenys neskelbtini) 2011-12-21 buvo laikinai registruotas Lietuvoje fizinio asmens O. J. (pilietybė nežinoma) vardu ir tą pačią dieną šis asmuo apdraudė privalomuoju transporto priemonių valdytojų civilinės atsakomybės draudimu, tačiau Pareiškėja tą pačią dieną įformino šios transporto priemonės pardavimo ūkinę operaciją SIA „M2“;

- automobilis (kėbulo id. Nr. (duomenys neskelbtini) 2012-08-15 buvo laikinai registruotas Lietuvoje fizinio asmens K. R. (pilietybė nežinoma) vardu, tą pačią dieną K. R. automobilį apdraudė privalomuoju transporto priemonių valdytojų civilinės atsakomybės draudimu, tačiau Pareiškėja 2012-08-15 įformino šios transporto priemonės pardavimo ūkinę operaciją SIA „M2“;

- automobilį (kėbulo id. Nr. (duomenys neskelbtini) UAB „K1“ pardavė Rusijos piliečiui T. A. 2013-05-18 (įforminta eksporto procedūra), UAB „K1“ šios transporto priemonės įsigijimą pagrindė 2013-05-03 pardavimo sutartimi, kurioje pardavėju nurodyta Vokietijos bendrovė, jos pavadinimas sutampa su vokiškame registracijos liudijime nurodytu savininko Vokietijoje pavadinimu, tačiau Pareiškėja šią transporto priemonę faktiškai įsigijo 2013-03-13 iš Vokietijos bendrovės, kuri tiekimo metu pritaikė 0 proc. tarifą, o 2013-06-07, t. y. vėliau, nei UAB „K1“ prekę eksportavo, Pareiškėja įformino šio automobilio pardavimą Latvijos bendrovei SIA „M2“;

- automobilį (kėbulo id. Nr. (duomenys neskelbtini) Pareiškėja apskaitė 2012-07-10 pardavusi Ukrainos piliečiui B. V. (buvo įforminta eksporto procedūra), tačiau nustatyta, kad Pareiškėja šios transporto priemonės pardavimo ūkines operacijas apskaitė du kartus – 2012-07-10 (prekę eksportuota) ir 2013-06-07 (pirkėju įformintuose pardavimo dokumentuose nurodyta Latvijos bendrovė SIA „M2“).

Pareiškėjos pateiktose PVM sąskaitose faktūrose ir pardavimo sutartyse, išrašytose ir sudarytose už minėtų 54 automobilių pardavimą, yra Latvijos bendrovės SIA „M2“ spaudas ir parašai, tačiau daugumoje nenurodyta Latvijos bendrovės atstovo pareigos, vardai ir pavardės, ne visi dokumentuose esantys parašai yra panašūs, t. y. vizualiai skirtingi.

Pažymėta, kad dauguma pirkėjų registruodami automobilius VĮ „Regitra“ pateikė Latvijos įmonių išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose yra nuoroda latvių kalba, jog jiems taikoma maržos apmokestinimo schema, nors Pareiškėja Latvijos įmonei įformintose PVM sąskaitose faktūrose buvo nurodžiusi, jog taikomas 0 proc. PVM tarifas (PVM direktyvos 138 str. 1 punktas).

Taip pat nustatyta, kad įformintų pardavimų grandinėje dalį automobilių iš SIA „J1“ ir SIA „M2“ įsigijo Lietuvos bendrovė UAB „K1“, taip pat taikydama maržos apmokestinimo schema, nors ankstesnėje pardavimų schemeje ir buvo taikytas 0 proc. PVM tarifas.

Nurodyta, jog registruojant 10 automobilių, neva įsigytų iš Latvijos įmonių SIA „J1“ ir SIA „M2“, VĮ „Regitra“ darbuotojams buvo pateikti Pareiškėjai išduoti transporto priemonių draudimo liudijimai (polisai), pagal kuriuos 4 automobilius Pareiškėja apdraudė savo vardu dar prieš įformindama jų pardavimą minėtoms Latvijos įmonėms, o 6 automobilių draudimo sutartys sudarytos tą pačią ar keletą dienų vėliau, nei įformintas pardavimas. Vieno automobilio registracijos metu VĮ „Regitra“ darbuotojams buvo pateiktas UAB „K1“ išduotas draudimo liudijimas (polisas).

Pabrėžta, jog dėl automobilių įsigijimo iš SIA „M2“ aplinkybių buvo apklausta 16 automobilius įsigijusių asmenų (kiti pirkėjai paaiškinimų nepateikė), iš kurių 9 pirkėjai patvirtino, kad automobilį apžiūrėjo ir įsigijo Kauno automobilių turguje, esančiame adresu: (duomenys neskelbtini); kiti nurodė, kad informaciją apie parduodamą automobilį sužinojo internete, Kauno automobilių turguje ar iš draugo, tačiau visais atvejais automobilius įsigijo Lietuvoje (Kaune, Vilniuje). Dauguma pirkėjų nurodė, jog automobilių pardavėjai kalbėjo lietuviškai, tačiau negalėjo nurodyti jų vardų ar pavardžių, išskyrus pirkėją J. K., kuris nurodė, kad Kauno automobilių turguje bendravo su Robertu (vardas sutampa su Pareiškėjos savininko R. V. B. vardu). Išskirtinos dvi pardavimo ūkinės operacijos, kai pirkėjai nurodė automobilį apžiūrėję Rygos automobilių turguje, tačiau abiem atvejais automobilio perdavimas įvyko Kaune: automobilio *VW CADDY* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini) pirkėjas jį rado internete, su pardavėju rusiškai derėjosi telefonu, nors automobilį teigia apžiūrėjęs Rygoje, tačiau pardavėjas automobilį atgabeno ir perdavė Kaune, taip pat nurodė ir automobilio *VW Phaeton* (Id. Nr. (duomenys neskelbtini) pirkėjas, jog jį įsigijo Rygos *Rumbalos* automobilių turguje, tačiau pardavėjas nupirktą automobilį atgabeno ir perdavė Kaune. Minėtieji automobilių pirkėjai nepateikė jokių patvirtinančių įrodymų, kad automobiliai buvo atgabenti iš Latvijos, ar kad jie patys būtent tuo laikotarpiu buvo išvykę iš Lietuvos. Pasak Inspekcijos, vadovaujantis protingumo principu bei ekonomine logika, mažai tikėtina, jog Latvijos pardavėjas įsigijęs automobilį Kauno automobilių turguje, kitą ar po keleto dienų savo transportu ir išlaidomis vėl gabens jį atgal į Lietuvą.

Pažymėta, kad Pareiškėja SIA „M2“ tariamai parduotus minėtus 44 automobilius įsigijo už 2200675,74 Lt, tačiau SIA „M2“ įformino pardavimą už 2176147,36 Lt, arba už 24528,38 Lt mažesnę kainą, nors vėliau šie automobiliai Lietuvoje perarduoti už 2355776,37 Lt, t. y. už 179629,01 Lt didesnę bendrą kainą, nei Pareiškėja įformino Latvijos bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose.

Akcentuota, kad Pareiškėja sandoriuose su SIA „J1“ patyrė 77662,98 Lt bendrą nuostolį, o sandoriuose su SIA „M2“ – 150789,26 Lt bendrą nuostolį (neįvertinus kitų su automobilių įsigijimu susijusių išlaidų: transportavimo, remonto ir t. t.). Pareiškėjos savininkas paaiškino, kad dalis automobilių buvo parduota su nuostoliu dėl vokiečių nuslėptų gedimų, datų ir situacijos rinkoje, tačiau tam patvirtinti nepateikė jokių įrodymų.

Kauno AVMI dėl Pareiškėjos sandorių su Latvijos įmone SIA „J1“ ir SIA „M2“ 2014-04-24 raštu išsiuntė paklausimą Latvijos mokesčių administratoriui (toliau – Latvijos MA).

2014-07-23 atsakyme į paklausimą Latvijos MA nurodė, kad Latvijos bendrovė SIA „J1“ veiklą pradėjo 2006-05-08, nutraukė 2014-04-04, išregistravimo iš PVM mokėtojų data 2012-01-25, išregistravimo iš PVM mokėtojų priežastis – PVM deklaracijų neteikimas nuo 2011 m. rugpjūčio mėnesio. Latvijos MA patvirtino, kad SIA „J1“ vykdė automobilių ir lengvųjų transporto priemonių pardavimo ekonominę veiklą, tačiau nepatvirtino, kad SIA „J1“ paklausime nurodytas 30 transporto priemonių gavo, apskaitė ir apmokėjo (Latvijos MA buvo pateikti transporto priemonių kėbulų identifikaciniai numeriai, išrašytų sąskaitų numeriai, išrašymo datos ir apmokestinamosios vertės). Atsakyme taip pat nurodyta, kad Latvijos bendrovė 2011 m. PVM

deklaracijose deklaravo prekių įsigijimus iš Pareiškėjos už 716192 Lt, arba 87574 Lt mažiau. Latvijos MA nurodė, kad SIA „J1“ nedeklaravo 2011-03-22 sandorio už 13811,20 Lt, 2011-08-15 sandorio už 24169,60 Lt, 2011-08-15 sandorio už 20716,80 Lt bei deklaravo 2011-01-31 sandorį už 35000 Lt, arba už 28876,80 Lt (63876,80-35000) mažesnę sumą, nei nustatyta pagal Lietuvos MA pateiktus duomenis. Latvijos MA neturi informacijos, kokių adresu ar adresais Latvijoje buvo pristatytos prekės, kam transporto priemonės buvo perparduotos, kas buvo vežėjai, kas užsakė ir apmokėjo prekių gabenimą ir kt. Taip pat neturėjo galimybės patvirtinti, kad Latvijos bendrovė faktiškai pardavė automobilius Pareiškėjai taikant maržos apmokestinimo schemą, tačiau informavo, kad Pareiškėjos pateiktuose įsigijimus pagrindžiančiuose dokumentuose Latvijos bendrovės atstovu nurodytas fizinis asmuo K. S. Latvijos įmonės oficialiu atstovu (valdybos nariu) buvo iki 2011-01-14. Latvijos MA taip pat informavo, kad nei viena iš 30 transporto priemonių nebuvo registruota Latvijoje SIA „J1“ vardu.

2014-06-12 atsakyme Latvijos MA nurodė, kad Latvijos bendrovė SIA „M2“ veiklą pradėjo 2005-01-14, nutraukė 2013-07-26, iš PVM mokėtojų registro išregistruota 2013-07-26 dėl dokumentų nepateikimo PVM patikrinimui (deklaracijų neteikia nuo 2012 m. trečio ketvirčio). Latvijos MA informavo, kad SIA „M2“ vykdė mažmeninės prekybos nespecializuotose parduotuvėse, kuriose dominuoja maistas, gėrimai ir tabakas, ekonominę veiklą, tačiau patvirtino, kad sandorių tarp Pareiškėjos ir Latvijos bendrovės pobūdis buvo susijęs su transporto priemonių prekyba. Kadangi Pareiškėja apskaitė Latvijos bendrovei „M2“ patiekusi 98 transporto priemones, tiekimo metu taikė 0 proc. PVM tarifą pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį, Latvijos MA buvo paprašyta patvirtinti, ar SIA „M2“ minėtas prekes gavo, apskaitė, deklaravo ir apmokėjo. Latvijos MA šios informacijos patvirtinti negalėjo, tik nurodė, kad SIA „M2“ 2011–2012 m. PVM deklaracijose deklaravo prekių įsigijimus iš Pareiškėjos už 1060262,91 Lt. Latvijos MA nurodė, kad SIA „M2“ deklaravo 29 prekių įsigijimo sandorius iš 98 sandorių (buvo deklaruotos šios PVM sąskaitos faktūros, kurių Nr.: 435, 436, 437, 439, 441, 443, 444, 445, 446, 450, 451, 453, 472, 477, 478, 482, 486, 488, 518, 530, 531, 532, 533, 534, 535, 536, 537, 538, 539). Į prašymą informuoti, ar SIA „M2“ apskaičiavo, deklaravo ir sumokėjo pardavimo PVM už iš Pareiškėjos įsigytas 98 transporto priemones, Latvijos MA atsakė, kad tokios informacijos neturi, tačiau nei viena iš 98 transporto priemonių nebuvo registruotos Latvijoje SIA „M2“ vardu.

Kauno AVMI nustatė, kad SIA „M2“ pakeitė dalies minimų transporto priemonių statusus išrašytose pardavimo sąskaitose: iš transporto priemonės, kurios visai pardavimo kainai taikomas PVM, į transporto priemonę, kuriai taikoma maržos apmokestinimo schema.

Inspekcija pažymėjo, kad domėjimasis ilgalaikių kontrahentų veiklos teisėtumu turi būti suprantamas kaip domėjimasis teisėtumu mokesčių įstatymų prasme. Tokia pareiga, t. y. imtis protingų ir pakankamų veiksmų, kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės mokėti mokesčius.

Pasisakydama apie teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą pirkėjui, Inspekcija vertino Pareiškėjos pateiktus dokumentus bei nustatė, jog Pareiškėjos prekybiniai sandoriai tiek su Latvijos įmonėmis, tiek ir su Lietuvos bendrove UAB „K1“, iš kurios Pareiškėja nuomojosi automobilių aikštelę, o šios bendrovės akcininko D. Š. šeimos nariai tvarkė Pareiškėjos buhalterinę apskaitą, buvo nevienkartiniai ir truko ilgą laiką, todėl sudarė realią galimybę Pareiškėjos atsakingiems asmenims geriau žinoti apie klientų elgesį, veiklos teisėtumą, ketinimus dėl mokesčių mokėjimo į biudžetą. Norėdama įsitikinti sandoriuose dalyvaujančių įmonių teisėtumu, Pareiškėja, visų pirma privalėjo identifikuoti ūkinių operacijų partnerius ir jiems atstovaujančius asmenis. Neatlikus šio pirminio veiksmo nėra įmanoma atlikti kitų, net ir paprasčiausių veiksmų ūkinių operacijų partnerių veiklos teisėtumui nustatyti. Automobilių tiekimai Latvijos bendrovėms buvo įforminti pagal PVM sąskaitas faktūras ir pardavimo sutartis, už automobilius atsiskaityta grynaisiais pinigais pagal kasos pajamų orderius, šie dokumentai buvo surašyti Kaune. Nors Pareiškėjos savininkas ir paaiškino, kad Latvijos bendrovei SIA „J1“ atstovavo direktorius K. S., o SIA „M2“ atstovavo direktorius V. B., tačiau didžiojoje dalyje šių dokumentų nėra nurodyta, kas Latvijos bendrovių vardu priėmė automobilius ir pasirašė dokumentus. Pagal iš Latvijos MA gautą informaciją K. S. nuo 2011-01-14 nebuvo bendrovės SIA „J1“ oficialiu atstovu, kaip ir V. B. nuo 2012-05-16 nebuvo oficialiu SIA „M2“ atstovu. Pareiškėjos savininko turima ir tikrinimui pateikta informacija apie kontrahentų vadovus

neteisinga, todėl, pasak Inspekcijos, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja netinkamai identifiko ir (ar) elgėsi nerūpestingai identifikuodama ūkinių operacijų partnerius ir jiems atstovaujančius asmenis bei žinojo arba galėjo žinoti, jog įforminus automobilių pardavimo sandorius per susijusių Latvijos bei Lietuvos ūkio subjektų (UAB „K1“) grandinę ir pasinaudojus 0 proc. PVM tarifo lengvata, galės gauti mokesstinės naudos ir išvengs PVM bei pelno mokesčio mokėjimo.

Sprendime vadovautasi 1956 m. gegužės 19 d. Tarptautinės krovinių vežimo keliais konvencijos (CMR) (toliau – CMR Konvencija) nuostatomis bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika (2001-06-15 nutarimas Nr. 31), jog CMR važtaraštis yra *prima facie* įrodymas, patvirtinantis, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad krovinyms perėjo vežėjo dispozicijon (9 straipsnis), o krovinio pristatymas į CMR važtaraštyje nurodytą vietą arba pakeistą siuntėjo reikalavimu paskirties vietą (12 str. 1 punktas) laikytinas krovinio pristatymu į paskirties vietą (13 str. 1 punktas). Pabrėžta, jog Pareiškėja tikrinimui nepateikė 128 transporto priemonių, kurių pardavimas įformintas Latvijos bendrovėms SIA „J1“ ir SIA „M2“, išgabėnimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos pagrindžiančių CMR važtaraščių ar informacijos, leidžiančios identifikuoti asmenis, išgabėnusius iš Lietuvos teritorijos automobilius, ir (ar) autovežius, kuriais automobiliai išgabėnti, valstybinių numerių. Pareiškėjos savininkas netgi raštu nurodė, kad nesidomėjo, ar automobiliai buvo išgabėnti iš Lietuvos Respublikos teritorijos, įrodymų apie prekių išgabėnimą iš kontrahentų atstovų neprašęs ir negalįs pateikti transportavimo ir pristatymo dokumentų. Inspekcijos nuomone, tai parodo apie Pareiškėjos nerūpestingą elgesį. Pareiškėja taip pat nepateikė jokių pirkėjų patvirtinimų, kad ginčo prekės gautos, pirkėjų atstovų kontaktinių telefono numerių ar elektroninio pašto adresų bei kitų sandorių įvykdymą, prekių nuosavybės perleidimą patvirtinančių, automobilių išgabėnimą iš Lietuvos ir registraciją kitoje ES valstybėje narėje pagrindžiančių įrodymų.

Dėl Pareiškėjos teiginio, kad nėra nustatytų jokių faktų, kad Latvijos įmonės veikė neteisėtai ar kad pažeidė įstatymus, pabrėžta, jog Latvijos MA pateikta informacija patvirtina, jog minėtos Latvijos įmonės pažeidė įstatymus, nes netinkamai vykdė savo, kaip mokesčių mokėtojų, pareigas bei nevykdė Latvijos MA nurodymų ir dėl to buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro. Nors SIA „J1“ bei SIA „M2“ ir deklaravo dalį įsigijimo sandorių iš Pareiškėjos, tačiau, kokių prekių įsigijimas buvo deklaruotas, Latvijos MA neturėjo galimybės patikrinti. Pagal Latvijos MA pateiktą informaciją automobiliai Latvijos bendrovių vardu registruoti nebuvo. Inspekcija vadovavosi ESTT byla C-184/05 („Twoh byla“), kurioje konstatuota, kad net jei tiekimo valstybės narės mokesčių administratorius iš paskirties valstybės narės gautų informacijos, pagal kurią pirkėjas šios valstybės mokesčių institucijoms pateikė deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, tokia deklaracija nebūtų svarbiausias įrodymas, kuriuo remiantis būtų galima nustatyti, jog prekės iš tikrųjų buvo išgabėntos iš tiekimo valstybės narės teritorijos; mokesčių administratorius neprivalo kreiptis į kitos ES valstybės narės mokesčių administratorių, kad būtų įsitikinta, ar prekių tiekimas įvyko iš tikrųjų, nes tai įrodyti yra prekes tiekusio PVM mokėtojo pareiga. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjos pateiktos PVM sąskaitos faktūros, pardavimo sutartys ir kasos pajamų orderiai, kurių daugumoje pateikta neišsami ir prieštaringa informacija apie pirkėjų atstovus, vienareikšmiškai neįrodo, kad PVM sąskaitose faktūrose nurodytos transporto priemonės buvo išgabėntos iš Lietuvos teritorijos ir dokumentuose nurodytos Latvijos bendrovės įgijo teisę disponuoti šiomis prekėmis kaip savo.

Inspekcija nurodė, jog patikrinimo metu palyginus nagrinėjamų 128 automobilių pardavimo ir pirkimo kainų skirtumus buvo nustatyta, kad faktinė 57 automobilių pardavimo galutiniams vartotojams Lietuvoje kaina yra artima faktinei rinkos kainai bei tai, kad 55 automobilius Pareiškėja pardavė su nuostoliu, sandoriai su Latvijos bendrovėmis Pareiškėjai nebuvo ekonomiškai naudingi.

Inspekcija, vertindama automobilių pirkimo–pardavimo sandorius ekonomine prasme, nurodo, kad jų transportavimo kelias, t. y. gabėnimas iš vienos ES valstybės į kitą, yra logiškai nepaaiškinamas, nes nustatyta, jog Pareiškėja perpardavimui skirtas transporto priemonės įsigijo ir transportavo iš Vokietijos į Lietuvą (dviem atvejais iš Latvijos į Lietuvą), toliau automobilių tiekimas įformintas ir išvežimas deklaruotas į Latviją ir tą pačią dieną ar praėjus kelioms dienoms automobiliai buvo parduoti ir registruoti Lietuvoje, t. y. atgal patiekti į Lietuvą. Pabrėžta, kad

automobilius (išskyrus vieną) Pareiškėja įsigijo iš Vokietijos PVM mokėtojų (du automobiliai įsigyti iš Latvijos PVM mokėtojų), kurie tiekimo metu taikė 0 proc. PVM tarifą (tiekimas Bendrijos viduje). Analogiškai, taikant 0 proc. PVM tarifą, Pareiškėja įformino transporto priemonių pardavimą Latvijos bendrovėms SIA „J1“ ir SIA „M2“, tačiau 56 transporto priemonės faktiškai galutiniam vartojimui buvo parduotos Lietuvoje registruotiems fiziniams ir juridiniams asmenims pardavimo neapmokestinus standartiniu PVM tarifu nuo visos apmokestinamosios vertės, tai yra, 46 atvejais nuolatinais Lietuvoje registruotų transportų priemonių įsigijimą pirkėjai pagrindė įsigijimo dokumentais, kuriuose pardavėjais nurodytos tos pačios Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“, o pirkimo dokumentuose (sąskaitose) įrašytos nuorodos į maržos apmokestinimo schemas taikymą (iš jų nustatyta ir naujų transporto priemonių pardavimo Lietuvoje taikant maržos apmokestinimo schemą atveju); 9 atvejais Lietuvos pirkėjai registruodami automobilius pateikė sutartis, įformintas vokiečių kalba, kuriose pardavėjais nurodyti kitų ES šalių fiziniai ir juridiniai asmenys, o jų pavadinimai sutampa su užsienio šalyse išduotuose automobilių registracijos liudijimuose nurodytais pirmųjų savininkų užsienio šalyse pavadinimais. Atkreiptas dėmesys, kad iš 9 tokių galimai suklastotų sutarčių aštuoniose įrašyta sutarties data ankstesnė nei ta, kurią Pareiškėja įformino pardavimą Latvijos bendrovei SIA „M2“, o 5 atvejais transporto priemonės Lietuvoje įregistruotos galutinių vartotojų vardu anksčiau, negu Pareiškėja įformino tiekimus į Latviją, atleidžiant nuo PVM mokėjimo. Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“ pažeidė visoje ES galiojančius maržos apmokestinimo schemas taikymo principus, pagal kuriuos maržos apmokestinimo schemą galima taikyti tik be PVM ES valstybėje narėje įsigytiems nenauijams automobiliams, kuriuos įsigyjant iš ES valstybės narės toje valstybėje buvo taikomos specialios toje valstybėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms. Tai yra Latvijos bendrovių vardu perpardavus transporto priemonės maržos schema taikyta nepagrįstai, nes Latvijos bendrovėms Pareiškėja automobilius patiekė, taikydama 0 proc. PVM tarifą, t. y. netaikydama maržos apmokestinimo schemas.

Dalis transporto priemonių, kurių tiekimą Pareiškėja įformino Latvijos bendrovėms, netrukus buvo registruotos Lietuvoje lizingo paslaugas teikiančių bendrovių vardu. Visais šiais atvejais transporto priemonių lizingo paslaugas teikiančioms bendrovėms pardavė ir sutartis su lizingo davėjais sudarė ne Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“, o UAB „K1“, kuri buvo įforminusi transporto priemonių įsigijimus iš Latvijos bendrovių SIA „J1“ ir SIA „M2“ pagal sąskaitas, kuriose yra nuorodos apie maržos apmokestinimo schemas taikymą. Automobilius lizingo paslaugas teikiančioms bendrovėms UAB „K1“ parduodavo taip pat taikydama maržos apmokestinimo schemą. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, konstatuota, jog tarpininkų pagalba, kai ginčo automobilių tiekimų grandinės dalis buvo lizingo davėjai, buvo piktnaudžiaujama ir taip pat nepagrįstai taikoma maržos apmokestinimo schema.

Inspekcija vertino, kad patikrinimo metu surinkta pakankamai informacijos, kuri pagrindžia, kad Pareiškėja piktnaudžiavo jai suteikta PVM lengvatos teise ir įformintais sandoriais siekė mokesčio pranašumo. Inspekcija, remdamasi Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimu, LVAT 2011-02-04 nutartimi adm. byloje Nr. A-438-201/2011, ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Mahagében* ir *David C-80/11* ir *C-142/11*, 46 p., padarė išvadą, jog Lietuvoje nuolatinais registruotų 57 transporto priemonių tiekimų grandinės sandoriai pasižymi akivaizdžiais piktnaudžiavimo požymiais bei atitinka piktnaudžiavimo teise pripažinimo sąlygas. Konstatuota, kad dalis įformintų sandorių buvo apsimestiniai, sudaryti ne vykdant, o tik imituojant ekonominę veiklą ir turint tikslą išvengti arba sumažinti į biudžetą mokėtiną PVM. Taip pat padaryta išvada, kad Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti, jog įforminusi automobilių pardavimo Latvijos bendrovėms SIA „J1“ ir SIA „M2“ pardavimo ūkines operacijas dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktuose sandoriuose bei nesiėmė visų atsargos priemonių, kad įsitikintų, jog jos sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą mokesčių srityje.

Inspekcijos nuomone, nustatytos aplinkybės įrodo, kad į automobilių pardavimo sandorių grandinę Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“ buvo įtrauktos vieninteliu tikslu – siekiant mokesčines naudas, išvengiant ar sumažinant mokėtiną PVM į Lietuvos biudžetą, t. y. kad tiekimui į Latviją pritaikytą 0 proc. PVM tarifą, o Latvijos PVM mokėtojui tariamai parduodant automobilius atgal į Lietuvą – pritaikytą maržos schemą. Atsižvelgus į tai ir vadovaujantis

Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu ir šio principo taikymą reglamentuojančio MAĮ 69 str. 1 dalimi, pasak Inspekcijos, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą 57 automobiliams (13 įformintų atvejų SIA „J1“ bei 44 – SIA „M2“) ir dėl to, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, pagrįstai papildomai apskaičiuotas 544825,84 Lt (2594408,80 Lt x 21 proc. PVM tarifas) mokėtinas į biudžetą PVM.

Apibendrinusi Pareiškėjos mokestiniam patikrinimui pateiktus dokumentus dėl kitų, t. y. 71 transporto priemonės tiekimo Latvijos bendrovėms SIA „J1“ (17 automobilių) ir SIA „M2“ (54 automobiliai), Inspekcija padarė išvadą, jog Pareiškėja neturėjo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą ginčo automobilių tiekimui kitoje valstybėje narėje įregistruotiems PVM mokėtojams, nes nepateikė įrodymų, jog jos įforminti tiekimai atitinka 0 proc. PVM tarifo taikymui reikalaujamas sąlygas, t. y. kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos ir ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodyti pirkėjai įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo. Vadovaudamasi PVMĮ 56 str. 4 dalimi, Inspekcija konstatavo, kad nuo Latvijos bendrovėms SIA „J1“ ir SIA „M2“ patiektų ir Lietuvoje nuolatinau neregistruotų transporto priemonių bendros 1377667,20 Lt apmokestinamosios vertės Pareiškėjai pagrįstai apskaičiuota 289310,11 Lt (1377667,20 Lt x 21 proc. PVM tarifas) papildomai mokėtina į biudžetą PVM suma.

Inspekcija sprendė, kad Pareiškėjos siekis, įsitikinti savo partnerių Latvijoje duomenų tikrumu, apsiribojo tik žodiniu paaiškinimu, jog matė ir susipažino su Latvijos bendrovių registracijos dokumentais bei įsitikino vadovų tapatybe, tačiau jokių tai patvirtinančių dokumentų nepateikta nei patikrinimo metu, nei kartu su skundu Inspekcijai.

Akcentuota, jog Pareiškėjai nebuvo taikomas MAĮ 70 str. 1 dalyje numatytas mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratorius atliekamą įvertinimą. Dalis mokesčių Pareiškėjai apskaičiuoti tiesiogiai, o kita dalis – vadovaujantis MAĮ 10 straipsniu ir 69 str. 1 dalimi, taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Taip pat nurodyta, jog Kauno AVMI 2015-09-07 sprendimas Pareiškėjai buvo išsiųstas registruotu laišku, pašto siuntos Nr. (duomenys neskelbtini), o atlikus šios pašto siuntos paiešką (www.post.lt), nustatyta, kad ši siunta „pristatyta ir įteikta gavėjui ar – pagal įgaliojimą – kitam asmeniui“ 2015-09-17.

Pastebėta, jog dėl kitų patikrinimo metu nustatytų pažeidimų (nedeklaruotų 20000 Lt transporto priemonės VW *Passat* pardavimo pajamų; neteisingai deklaruotų transporto priemonių VW *T6 Caravelle*, *Toyota RAV4*, *Mitsubishi Space Runner*, *Toyota Avensis*, *BMW 728i*, *Nissan Patrol Sve Td*, *MB C200* apmokestinamųjų verčių ir pritaikytos maržos apmokestinimo schemos) ir dėl to apskaičiuotų papildomai mokėtinų į biudžetą 23126,30 Lt (4200+18630,76+295,54) PVM bei dėl 40,54 Lt įmokų į Garantinį fondą sumų Pareiškėja nesutikimo argumentų nepateikė, todėl Inspekcija dėl jų apskaičiavimo pagrįstumo nepasisakė ir išsamiau nenagrinėjo.

Vadovaudamasi PVMĮ bei Garantinio fondo įstatymo nuostatomis, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjai pagrįstai papildomai apskaičiuotos mokėtinos į biudžetą 857262,26 Lt (248280,31 Eur) PVM, 40,54 Lt (11,74 Eur) įmokų į Garantinį fondą sumos bei su jomis susiję delspinigiai ir skirtos baudos.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2015-12-04 sprendimu Nr. 69-149, mano, kad jis yra nepagrįstas dėl žemiau nurodytų argumentų.

Tvirtinama, kad Inspekcija nepasisakė dėl Pareiškėjos argumentų apie Kauno AVMI viršininko pavaduotojo G. M. neteisėtus veiksmus pastabų nagrinėjimo procesinėje stadijoje, kai jo pavaldiems Pažeidimų vertinimo ir pastabų nagrinėjimo skyriaus darbuotojams iš esmės dar nepabaigus spręsti klausimo dėl 2015-07-10 patikrinimo akto Nr. FR0680-506 tvirtinimo / netvirtinimo (sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimtas tik 2015-09-07), G. M. 2015-09-01 d. (11:00 val.) viešoje erdvėje (www.lrytas.lt/verslas, skiltis „mano – pinigai“ pavadinimu „VMI: žlugo planai nuslėpti trečdalį milijono“) paskelbė informaciją su aiškiu išankstiniu nusistatymu prieš Pareiškėją.

Pareiškėja kelia klausimą dėl mokesčių administratoriaus nekaltumo prezumpcijos nesilaikymo mokestinio patikrinimo procese. Pareiškėjai nekyla jokios abejonės, kad minėto

viešoje erdvėje straipsnio pirmojoje dalyje kalbama būtent apie jos veiklą, t. y. įmonė Kaune verčiasi naudotais automobiliais, sandoriai buvo atlikti su Latvijos bendrovėmis, buvo taikytas 0 PVM tarifas, įmonei yra priskaičiuota būtent 250 tūkstančių eurų mokesčių ir kt. Pareiškėja mano, kad G. M. darė įtaką Kauno AVMI Kontrolės departamento direktorei L. B. bei Pažeidimų vertinimo ir pastabų nagrinėjimo skyriaus vedėjai A. Ž. pasirinkti būtent sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo variantą dar nepasibaigus skirtam laikotarpiui pastabų nagrinėjimo stadijoje. Vadovaujantis nekaltumo prezumpcijos principu, įtvirtintu Tarptautinio pilietinių ir politinių teisių pakto 14 str. 2 dalyje, Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 str. 2 dalyje, tvirtinama, kad negali būti kategoriškai teigiama, jog Pareiškėja veikė grupėje kitų asmenų, sukčiaujant PVM mokesčio srityje, neturint tai patvirtinančių konkrečių įrodymų, o nustatyti sukčiavimo atvejo mokesčių administratorius negalėjo, nes neturi ikiteisminio subjekto statuso, kuris turi tokius įgaliojimus. Pareiškėjos manymu, Kauno AVMI ir Inspekcija nesilaikė MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais teisingumo ir visuotinio privalomumo principais, kurie įpareigoja mokesčių administratorių administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Todėl Kauno AVMI vyriausiasis specialistas G. B. viršijo savo įgaliojimus, nes ėmėsi jam nepriskirtos funkcijos, t. y. ikiteisminio tyrimo įstaigos pareigūno funkcijos, kai Pareiškėjos direktorius buvo apkaltintas nusikalstamos grupuotės nariu, kuris galimai prisidėjo prie PVM sukčiavimo, dėl ko Pareiškėjai buvo taikytas MAĮ 10 straipsnis.

Nurodoma, kad Pareiškėja niekada nesiekė nusikalstamais veiksmais sukčiauti PVM, visuomet laiku ir tinkamai mokėjo mokesčius. Pastebima, kad dar 2009 metais (2009-09-29 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AU12-220) buvo atliktas Pareiškėjos operatyvinis patikrinimas, susijęs su komerciniais santykiais su Latvijos bendrovėmis, ir buvo nustatyti tik formalūs pažeidimai, susiję su apskaitos vedimu. Tačiau 2013-11-25 pakartotinai atliekant operatyvinį patikrinimą (operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AU30-184) ir po to, Kauno AVMI atlikus kompleksinį mokesčių patikrinimą, buvo papildomai apskaičiuotas 857262,26 Lt PVM bei kiti mokesčiai. Pareiškėja mano, kad jos atžvilgiu turėtų būti keliamos baudžiamos bylos ir tik tuomet teigiama, kad ji sukčiaudama ir piktnaudžiaudama nusikalto įstatymams.

Pareiškėja tvirtina, kad mokesčio mokėtojo žinojimas arba turėjimas galimybės žinoti apie kontrahentą turėtų apimti ne visą kitos sandorio šalies ūkine veiklą, bet tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo pretenduojantis subjektas į PVM atskaitą, todėl jos atveju kitos sandorio šalies, t. y. SIA „J1“ ir SIA „M2“ galimai padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su Pareiškėjos vykdytomis ūkinėmis operacijomis, visiškai nelemia Pareiškėjos sąžiningumo. Tokia pati taisyklė taikytina ir ankstesnėse prekių civilinės apyvartos stadijose, t. y. automobilių pirkimas iš Vokietijos Federacinės Respublikos. Pasak Pareiškėjos, negali būti reikalaujama iš jos imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio (kontrahento) veiklos teisėtumui nustatyti. Teigiama, kad Pareiškėjos direktorius visais jam įmanomais būdais domėjosi apie galimų partnerių (SIA „J1“ ir SIA „M2“) patikimumą, t. y. ar jie realiai egzistuoja, ar yra įtraukti į oficialius registrus, ar yra PVM mokesčio mokėtojais, kas vadovauja įmonėms, forminant sandorius pildydavo pardavimo sutartis bei išrašydavo PVM sąskaitas faktūras. Pareiškėjos nuomone, Kauno AVMI bei Inspekcija privalėjo surinkti nenuginčijamus ir realius įrodymus dėl nusikalstamos veikos egzistavimo iš Latvijos mokesčių mokėtojų pusės ir pagal kompetenciją perduoti ikiteisminį tyrimą vykdančioms institucijoms. Tačiau Inspekcija nepasinaudojo tokia galimybe savarankiškai rinkti įrodymus ir užklausti Latvijos MA dėl papildomos informacijos gavimo, o visą įrodinėjimo našta nepagrįstai perkėlė Pareiškėjai.

Kadangi mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2013-12-12 ir jau kitą dieną (2013-12-13) sustabdytas iki 2014-10-14, Pareiškėja mano, jog jos patikrinimas pradėtas neturint realaus faktinio pagrindo jį pradėti ir turint tik vienintelį tikslą – gauti informacijos iš Latvijos MA apie įmones SIA „J1“ ir SIA „M2“, t. y. remiantis prielaidomis apie minėtų įmonių ir jos veiklą galimą nusikalstamą susivienijimą.

Tvirtinama, kad Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą, taikant nulinį tarifą, gali būti paneigta tik nustačius juridinių faktų visumą, t. y. aplinkybę, kad konkrečios ūkinės operacijos dalyviai SIA „J1“ ir SIA „M2“ atliko mokesčių įstatymų pažeidimus ar įvykdė nusikaltimus, susijusius su ūkinėmis operacijomis (už konkrečia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokėjo PVM),

bei patvirtinti aplinkybę, kad į PVM atskaitą pretenduojanti Pareiškėja apie savo sutarties partnerio (kontrahento) veiklos neteisėtumą realiai žinojo arba turėjo galimybę žinoti. Pareiškėja teigia, jog nėra nustatytų jokių faktų, kad Latvijos įmonės veikė neteisėtai, kad jos buvo sukurtos tik kaip priedanga ar kad pažeidė kitus įstatymus, dėl kurių galima būtų taikyti Pareiškėjai sankcijas, priskaičiuojant papildomus mokėti mokesčius, todėl Pareiškėjai, kaip sąžiningai mokesčių mokėtojai, išlieka teisė į PVM atskaitą.

Pasak Pareiškėjos, Inspekcija nevertino, kodėl Kauno AVMI, ilgai vilkinusi patikrinimo procesą (patikrinimas užtruko žymiai ilgiau nei 90 dienų) dėl informacijos gavimo iš Latvijos oficialių valstybės institucijų, vėliau rėmėsi gauta informacija, kurioje Latvijos MA nurodė, kad neturi informacijos apie tai: kokiu adresu ar adresais Latvijoje buvo pristatytos prekės (turima omenyje, pirktos iš Pareiškėjos); kam transporto priemonės buvo perparduotos, nurodant įmonių pavadinimus ir PVM kodus; apie vežėjus, atlikusius prekių gabenimus, jų pavadinimus ir PVM mokėtojų kodus; kas užsakė ir apmokėjo prekių gabenimą; kas yra gabenimui naudotų transporto priemonių savininkas; apie Latvijos SIA „M2“ apskaitytas Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir jose nurodytus rekvizitus, prekių pavadinimus, apmokestinamąsias vertes, nuorodas apie apmokestinimo režimą pasirašiusių asmenų vardus, pavardes bei pareigas ir kt.; apie apmokėjimo sumas ir datas; apie banko sąskaitas, iš kurių galimai buvo atlikti mokėjimai; ar apmokėjimai buvo vykdyti grynaisiais pinigais, jei taip, tai kas, kam ir kada pervedė pinigus, kokie apmokėjimą patvirtinantys dokumentai buvo išrašyti; ar yra trečiosios šalies apmokėjimą patvirtinančių įrodymų; apie užsakymus pateikusių asmenų duomenis, nurodant kaip buvo pateikti užsakymai bei kaip užmegzti ryšiai tarp tiekėjo ir pirkėjo. Iš Latvijos MA gautos informacijos Kauno AVMI sukūrė klaidingą prielaidą išvada, kad yra teisėtas pagrindas konstatuoti, jog Latvijos įmonės SIA „J1“ ir SIA „M2“ vykdė nusikalstamą veiklą, veikdamos su Pareiškėja. Pastebima, kad Latvijos Respublikoje įregistruotos įmonės niekada nebuvo įtrauktos į jokių fiktyvių kompanijų registrus. Pasak Pareiškėjos, Kauno AVMI atliktas priešpriešinys patikrinimas patvirtino, kad Latvijos bendrovės realiai vykdė veiklą ir atliko realius pirkimus iš Pareiškėjos ir ne dėl Pareiškėjos kaltės nepateikė Latvijos MA būtinų teikti deklaracijų. Todėl, jeigu Latvijos įmonės, nupirkusios automobilius, vėliau juos perpardavė fiziniams ar juridiniams asmenims Lietuvoje, pritaikydamos nulinį PVM tarifą, tai nereiškia, kad atsakomybė turi būti taikytina Pareiškėjai.

Pareiškėja teigia, kad jai yra neaiški mokesčių administratoriaus galutinė išvada, be to, patikrinimo aktas bei sprendimas yra surašyti, remiantis tik prielaidomis, o ne faktiniais įrodymais, t. y. pažeidžiant apmokestinimo aiškumo principą (MAĮ 9 str.).

Pareiškėjos nuomone, Kauno AVMI apskaičiuoti PVM mokesčiai Pareiškėjai galėjo taikydama turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 10 ir 69 straipsniai) tik, jeigu nebūtų galimybės pritaikyti specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas (MAĮ 69 str. 2 punktas), o jos atveju tokią galimybę mokesčių administratorius turėjo.

Pasak Pareiškėjos, Kauno AVMI nenurodė aiškaus taikytino mokesstinio patikrinimo būdo. Pareiškėja, remdamasi Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymo Nr. VA-103 (Žin., 2004, Nr. 86-3156) 6.3 punktu, nurodo, kad Kauno AVMI įvertinimo rezultatai akte ir Inspekcijos sprendime turėjo būti pagrįsti atliktais palyginimais, skaičiavimais, nepriklausomai nuo to, kokiu būdu buvo apskaičiuotas mokeskis, o svarbiausia, tai turėjo būti gauta žymiai išsamesnė informacija iš Latvijos MA dėl Latvijos įmonių veiklos, papildomai pareikalauta konkretesnės informacijos apie teiktą deklaraciją ir kitų dokumentų, susijusių su Pareiškėja, pagal kurią galima būtų nustatyti tikslesnius įgytų iš Pareiškėjos automobilių kiekius ir apimtis. Taip pat Pareiškėja teigia, kad Inspekcija privalėjo vadovautis Inspekcijos viršininko 2011-05-20 įsakymo Nr. VA-59 taisyklių 82 punktu, kuriame nurodoma, kai mokesčių administratoriaus pareigūnas mokesstinio patikrinimo metu taiko specialius mokesčių apskaičiavimo būdus, patikrinimo akto nustatomojoje dalyje pareigūnas turi detaliai aprašyti apskaičiuotą mokesčių, tačiau tai nebuvo padaryta, todėl Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas.

Pareiškėja nurodo, jog mokesčių administratorius teiginiai, kad įmonė nebendradarbiavo, jos direktorius asmeniškai vengdavo atvykti, neteikė prašomų dokumentų bei įrodymų ir kt., neatitinka tikrovės, nes direktorius stengėsi teikti visą jo žinioje turimą informaciją mokesčių

administratoriui. Pareiškėja, remdamasi MAĮ 36 str. 8 punktu, dėl Kauno AVMI prašytų pateikti krovinio gabenimo važtaraščių (Kauno AVMI 2015-04-08 nurodymas Nr. 04.3-FR0706-2115) teigia, kad Pareiškėja pirkėjams jų neišrašinėjo, nes tokia pareiga nėra nustatyta, o Latvijos pirkėjas, atvykęs į įmonę, savo pajėgomis išsiveždavo automobilius, t. y. Pareiškėjai nebuvo ir lig šiol nėra pareigos privalomai išrašyti ir kaupti minėtus dokumentus. Pareiškėja mano, kad tinkamai vadovavosi MAĮ 40 str. 6 punkto normomis ir teisės aktų nustatyta tvarka tvarkė apskaitą, sandoriui įvykus, sudarydavo pardavimo sutartis, išrašydavo PVM sąskaitas faktūras, kuriose pasirašydavo atstovaujамų įmonių atsakingi asmenys, tinkamai saugojo apskaitos dokumentus ir registrus taip pat kitus dokumentus.

Pareiškėja teigia, jog prašė Inspekcijos užklausti Latvijos MA dėl Latvijos įmonių ir gautų ją dominančią informaciją, tačiau Inspekcija to neatliko. Pastebima, jog tik 2015-07-20 dieną iš Kauno AVMI Pareiškėja gavo du laiškus apie tai, kad patikrinimas buvo atnaujinamas 2015-07-01 ir 2015-07-07. Pareiškėja teigia, nežinojusi, kad patikrinimas buvo stabdomas, o per sustabdytą terminą iš jos inspektorius G. B. prašė teikti informaciją tyrimui. Jau po patikrinimo akto surašymo 2015-07-13 buvo atliekama Pareiškėjos turto arešto akto surašymo procedūra, apie kurią Pareiškėja taip pat sužinojo tik 2015-07-20.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada dėl Kauno AVMI 2015-09-07 sprendimo įteikimo procedūros jai, nes minėtas sprendimas jos direktoriui nebuvo įteiktas asmeniškai ar registruotu paštu, kaip numato įstatymas ir nurodo Inspekcija, o direktorius keletui dienų buvo išvykęs iš namų ir tik 2015-09-24 atsitiktinai pašto dėžutėje surado 2015-09-14 voką, išsiųstą iš Kauno AVMI, kuriame buvo sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Tai, pasak Pareiškėjos, patvirtina, kad vietinis mokesčių administratorius, įteikdamas Pareiškėjai sprendimą, pažeidė teisės aktų nustatytą tvarką (MAĮ 164 str. 3 dalis). Kadangi, pasak Pareiškėjos, jai buvo išsiųstas sprendimas neregistruotu laišku, dėl to nėra galimybės nustatyti jo įteikimo tikslios datos, o tai reiškia, kad Kauno AVMI sutrumpino Pareiškėjos skundo Inspekcijai parengimui skirtą 20 dienų terminą.

Tvirtinama, kad Kauno AVMI padarė Administracinių bylų teisenos įstatymo 89 str. 1 d. 3 punkte nurodytą procedūrinį pažeidimą, t. y. pažeidė (praleido) galutinį terminą mokestiniam patikrinimui atlikti, kaip minėta Kauno AVMI pavedimo tikrinti priede nurodomas patikrinimo galutinis pratęsimas yra iki 2015-07-09, o tikrinimas užbaigtas 2015-07-10.

Taip pat Pareiškėja pažymi, jog jos direktorius asmeniškai pradėjo rinkti dokumentus Latvijoje, kurie yra susiję su įvykusiais sandoriais tarp Pareiškėjos ir Latvijos įmonių SIA „J1“ ir SIA „M2“. Pareiškėjai pavyko surasti abiejų Latvijos bendrovių vadovus, kurie nurodė, kad yra pasirengę atvykti ir pateikti paaiškinimus Latvijos mokesčių administratoriui.

Pareiškėja nurodo, jog MAĮ 71 str. nuostatas vertina, kaip galimybę ateityje bandyti su mokesčių administratoriumi pasiekti susitarimą dėl tam tikro mokesčio panaikinimo ar sumažinimo, jeigu jo skundas būtų patenkintas ir perduotas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pažymima, jog dėl kitų patikrinimo metu nustatytų pažeidimų (nedeklaruotų 20000 Lt transporto priemonės *VW Passat* pardavimo pajamų; neteisingai deklaruotų transporto priemonių *VW T Caravelle*, *Toyota RAV4*, *Mitsubishi Space Runner*, *Toyota Avensis*, *BMW 728i*, *Nissan Patrol Sve*, *Mb C200* apmokestinamųjų verčių ir pritaikytos maržos apmokestinimo schemas) ir dėl to apskaičiuotų papildomai mokėtinų į biudžetą 23126,30 Lt (4200+18630,76+295,54) PVM bei dėl 40,54 Lt įmokų į Garantinį fondą sumų Pareiškėja pastabų ir skundų teikimo metu nesutikimų nepateikė, nes su jais iš esmės sutiko.

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas aplinkybes bei išvardintų įstatymų nuostatas, Pareiškėja prašo iš dalies panaikinti Inspekcijos 2015-12-04 sprendimą Nr. 69-149 arba pavesti centriniam mokesčių administratoriui skundą nagrinėti iš naujo, įpareigojant surinkti papildomą informaciją ir įrodymus iš Latvijos mokesčių administratoriaus teisėtai ir pagrįstai Pareiškėjos apmokestinimo procedūrai taikyti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi byloje esančią medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Inspekcijos 2015-12-04 sprendimo Nr. 69-149, kuriuo centrinis mokesčių administratorius patvirtino nurodymą Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 248280,31 Eur PVM, 11,74 Eur įmokas į Garantinį fondą bei su šiais mokesčiais susijusias sumas, teisėtumo ir pagrįstumo.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, jog nesutinka su minėto Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria mokesčių administratorius nepripažino 0 proc. PVM tarifo taikymo Pareiškėjos 2011-01-01–2013-08-31 laikotarpiu įformintiems transporto priemonių tiekimams Latvijos Respublikoje įregistruotoms įmonėms SIA „J1“ ir SIA „M2“ bei atitinkamai apskaičiavo mokėtiną 834135,96 Lt PVM. Inspekcija 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą sandoriuose su minėtomis Latvijos įmonėmis neigia tuo, jog Pareiškėja, Kauno AVMI pateiktose PVM deklaracijose už 2011-01-01–2013-08-31 laikotarpį deklaruodama iš viso bendrą 3972076 Lt apmokestinamąją vertę už 128 transporto priemonių pardavimą, nepateikė šių transporto priemonių išgabenimą iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę įrodančių dokumentų, be to, 57 iš minėtų 128 Pareiškėjos įformintų sandorių yra su sukčiavimu susijusių sandorių tiekimo grandis. Tuo tarpu Pareiškėja dėl ginčo sandorių teigia, jog sukčiavimo PVM faktas Pareiškėjos veiksmuose, vykdant transporto priemonių pardavimo sandorius Latvijos bendrovėms (SIA „J1“ ir SIA „M2“), nebuvo konstatuotas baudžiamojoje byloje. Be to, mokesčių administratorius nesurinko nenuginčijamų ir realių įrodymų dėl nusikalstamos veikos egzistavimo iš Latvijos mokesčių mokėtojų pusės, rėmėsi tik prielaidomis, neteisingai interpretavo Latvijos mokesčių administratoriaus atsakymus apie Pareiškėjos tiekimus Latvijos įmonėms. Pareiškėjos nuomone, argumentas, kad ji negali įrodyti, jog prekės fiziškai buvo išvežtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, nėra pagrindas taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą. Pareiškėja skunde Komisijai pažymėjo, jog neginčija Inspekcijos sprendimo dalies dėl: nedeklaruotų 20000 Lt transporto priemonės *VW Passat* pardavimo pajamų, neteisingai deklaruotų transporto priemonių *VW T6 Caravelle*, *Toyota RAV4*, *Mitsubishi Space Runner*, *Toyota Avensis*, *BMW 728i*, *Nissan Patrol Sve Td*, *MB C200* apmokestinamųjų verčių ir neteisėtai pritaikytos maržos apmokestinimo schemos ir dėl to sumažintos mokėtinios 23126,3 Lt PVM sumos bei dėl neapskaičiuotos ir nesumokėtos 40,54 Lt įmokų į Garantinį fondą sumos, kuri turėjo būti apskaičiuota nuo darbuotojams už 2012 m. sausio – 2013 m. rugpjūčio mėnesiais apskaičiuoto darbo užmokesčio. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovai taip pat dėl pastarųjų pažeidimų jokių motyvų nepateikė, todėl Komisija šiais klausimais plačiau nepasisako. Tačiau Pareiškėja skunde teikia motyvus dėl mokesčių administratoriaus padarytų įvairių procedūrinių pažeidimų, dėl kurių, Pareiškėjos nuomone, visas skundžiamas aktas yra naikintinas.

Pažymėtina, jog papildomai Pareiškėja 2016-01-12 prašyme Komisijai pateikė informaciją, kad Kauno apygardos FNTT buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas, jo metu liudytoju apklaustas Pareiškėjos direktorius dėl jam žinomų aplinkybių, susijusių su Kauno AVMI atliktu patikrinimu, t. y. dėl Pareiškėjos sandorių su Latvijoje registruotomis įmonėmis SIA „J1“ ir SIA „M2“. Pareiškėja pastarajame prašyme Komisijos prašė jos skundo nagrinėjimą sustabdyti, iki FNTT tyrimo metu bus nustatytos aplinkybės, ar Pareiškėjos veikloje egzistuoja nusikalstamos veikos požymiai. Šios aplinkybės, Pareiškėjos nuomone, turi svarbią reikšmę mokesčių administratoriaus taikytoms MAĮ 10 str., 69 str. nuostatoms. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovai palaikė skunde išdėstytus motyvus bei 2016-01-12 prašyme išdėstyta pasiūlymą spręsti klausimą dėl mokesstinio ginčo bylos nagrinėjimo sustabdymo, nes nėra baigtas ikiteisminis tyrimas.

Dėl Pareiškėjos skundo nagrinėjimo sustabdymo. Pagal MAĮ 156 str. 1 dalį ikiteisminė mokesstinį ginčą nagrinėjanti institucija gali nuspręsti skundo dėl mokesstinio ginčo (jo dalies) nagrinėjimą sustabdyti, jeigu priimamas sprendimas visiškai ar iš dalies priklauso nuo tam tikro juridinio fakto buvimo ar nebuvimo, ir tokio juridinio fakto buvimas ar nebuvimas dar turi būti nustatytas teismo ar teisėsaugos institucijos arba užsienio valstybės įstaigos ar institucijos. Skundo ar jo dalies dėl mokesstinio ginčo nagrinėjimas sustabdomas, iki ikiteisminė mokesstinį ginčą nagrinėjanti institucija sužinos, kad minėta įstaiga ar institucija nustatė tokio fakto buvimą ar nebuvimą. LVAT 2003-06-03 nutartyje adm. byloje Nr. A-7-178/2003 yra konstatavęs, jog „<...>

įrodinėjimo priemonių leistinumą suvaržymų įstatymai nenustato, todėl paminėtiems faktams patvirtinti galima remtis ir baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal BPK tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami“, todėl praktikoje yra įmanoma ir pasitaikanti situacija, kai mokesčių administratorius tam tikroms aplinkybėms pagrįsti gali remtis ikiteisminio tyrimo metu surinkta medžiaga, tačiau pati ikiteisminio tyrimo baigtis nėra sąlyga privalomam mokesčio ginčo bylos nagrinėjimo sustabdymui“. Pasisakydama dėl Pareiškėjos prašymo jos atžvilgiu atliekamą mokesčio tyrimą sieti su ikiteisminio tyrimo metu nustatytais aplinkybėmis, Komisija pažymi, kad ikiteisminio tyrimo metu iš esmės yra siekiama nustatyti nusikalstamą veiką padariusį asmenį ir tokios veikos aplinkybes, nusikalstamai veikai (jos sudėčiai) konstatuoti būtina nustatyti tos veikos subjektą, objektą, subjektyviąją ir objektyviąją puses. Tuo tarpu papildomas mokesčio yra apskaičiuojamas, nustatant, jog buvo pažeistos atitinkamos mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatos. Kitaip tariant, mokesčio ginčo, kuris grindžiamas ir ikiteisminio tyrimo metu surinktais duomenimis, teisingam išsprendimui nebūtinai nuosprendis baudžiamojoje byloje, kurioje tam tikri asmenys pripažįstami padarę nusikalstamas veikas, įrodžius šių veikų sudėtis baudžiamosios atsakomybės pagrindais. Pakanka konstatuoti tam tikrų faktinių aplinkybių, su kuriomis siejamas mokesčio atsakomybės atsiradimas, egzistavimą. LVAT 2009-04-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-521/2009 pasisakė, kad mokesčio patikrinimo metu surinkti įrodymai, nustatytos aplinkybės, padarytos išvados ir dėl to apskaičiuotų mokesčių sumų (mokesčių, delspinigių ir baudų) pagrįstumas, turi būti ir yra vertinamas mokesčio ginčus nagrinėjančių, o ne baudžiamajame procese dalyvaujančių institucijų. Todėl, atsižvelgiant į anksčiau išdėstytas nuostatas, konstatuotina, kad tuo atveju, kai mokesčių administratorius kontrolės veiksmų atlikimo metu surenka pakankamai įrodymų, pagrindžiančių su apmokestinimu susijusias aplinkybes, jis neturi teisinio pagrindo stabdyti mokesčio patikrinimą ar mokesčio ginčo nagrinėjimą iki ikiteisminio tyrimo baigties. Nagrinėjamoje byloje yra pateikta informacija apie tai, kad FNTT yra pradėjusi ikiteisminį tyrimą Nr. 03-6-00062-15, tačiau detalios informacijos Komisijai nėra pateikta apie tai, kokios konkrečios aplinkybės yra nustatinėjamos byloje minėtame tyrime. Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu ir vėliau po posėdžio Pareiškėjos 2016-02-09 pateiktoje informacijoje nepateikė duomenų apie tai, kokios konkrečios aplinkybės yra FNTT tiriamos, bei neargumentavo ir nenurodė, kokią įtaką jos galėtų turėti šiam mokesčiam ginčui. Atsižvelgiant į tai, Komisija konstatuoja, kad prašymas sustabdyti mokesčio ginčo bylos nagrinėjimą netenkintinas.

Dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo. Kadangi nagrinėjamoje byloje Pareiškėja yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus, todėl Komisija konstatuoja, jog pagrindinis šios bylos aspektas yra įrodymų vertinimas, leisiantis patvirtinti arba paneigti Pareiškėjos teisę į 0 proc. PVM tarifą sandoriuose su Latvijos bendrovėmis SIA „J1“ ir SIA „M2“ 2011-01-01–2013-08-31 laikotarpiu.

PVMĮ 49 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustatyta, 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). PVMĮ 56 str. 1 dalyje (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija) numatyta, kad 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, o kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, – ir įrodymus, kad tenkinamos šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos. To paties straipsnio 4 dalyje (2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija) nustatyta, jog nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius MAĮ nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių

įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas. Be to, PVMĮ 56 str. 5 dalyje (2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija) įtvirtinta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

Pažymėtina, jog apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota ES teisėje įvedant bendrą PVM sistemą. Nagrinėjamam atvejui aktualaus PVM direktyvos 138 straipsnio (būtent šias PVM direktyvos nuostatas įgyvendina PVMĮ 49 straipsnis) 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu. Šio prekių tiekimo apmokestinimo mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. ESTT (2007-09-27 sprendime byloje *Teleos plc* ir kt. Nr. C-409/04, 27 punktą) yra pabrėžęs, kad be sąlygų prekių pirkėjui ir pardavėjui, prekių atleidimui nuo mokesčių keliamos dvi sąlygos, t. y., pirma, pirkėjui turi būti perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo kilnojamuoju materialiuoju turtu ir, antra, pardavėjas ar prekių įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų vardu, šias prekes turi atsiųsti arba atgabenti įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybę narę, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, t. y. prekių fiziškai neturi būti tiekėjo valstybėje narėje. ESTT taip pat yra pripažinęs, kad principas, pagal kurį teisės naudotis leidimu nukrypti arba atleidimu nuo mokesčio įrodinėjimo našta tenka tam, kuris prašo leisti naudotis tokia teise, nepažeidžia Bendrijos teisės, kas lemia, jog būtent tam, kad būtų taikoma PVM direktyvos 28c str. A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, prekių tiekėjas turi pateikti įrodymų, kad šio atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra tenkinamos (ESTT 2007-09-27 sprendimas byloje *Twoh International BV*, C-184/05, 26 punktą). Analogiškų nuostatų laikomasi ir LVAT jurisprudencijoje (2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2010; 2010-06-28 nutartis adm. byloje A-556-1054/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012; 2013-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-442-766/2013; 2013-09-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1752/2013), kurioje konstatuota, kad pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tenka mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratoriui kilus abejonių dėl pateiktų įrodymų teisingumo, jis, savo ruožtu, gali rinkti papildomus duomenis, kurie galėtų paneigti mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus. Nors PVMĮ ir kiti teisės aktai nenustato, kokius konkrečiai dokumentus turi turėti PVM mokėtojas išgabenant prekes į kitą Europos Sąjungos valstybę, tačiau svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išgabėnimo į kitą Europos Sąjungos valstybę faktą.

Iš nagrinėjamoje byloje pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija visapusiškai ir objektyviai ištyrusi visus byloje esančius dokumentus, susijusius su ginčo 128 transporto priemonėmis, kurių pardavimui Pareiškėja taikė 0 procentų PVM tarifą, išvežimu į Latvijos Respubliką, taip pat surinktus įrodymus, susijusius su minėtų prekių išvežimu iš Lietuvos Respublikos, ir teisingai įvertinusi šiuos įrodymus, pagrįstai pripažino, jog nėra įvykdytos 0 procentų PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos, nes nėra pakankamai duomenų, patvirtinančių, kad ginčo prekės (128 transporto priemonės) būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir Latvijos įmonės SIA „J1“ ir SIA „M2“ būtų įgijusios teisę disponuoti Pareiškėjo tiektais prekėmis kaip savo. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius nekvestionuoja, kad ginčo sandorių įforminimo metu tiek Pareiškėja, tiek Latvijos įmonės SIA „J1“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini) ir SIA „M2“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini) buvo įregistruotos PVM mokėtojais. Taigi, Komisija, sutikdama su Inspekcijos atliktu byloje surinktų įrodymų vertinimu, laiko netikslingą atkartojimą argumentų, kurie jau yra išdėstyti Komisijos sprendimo

aprašomojoje dalyje, todėl toliau akcentuos tik esminius momentus dėl Pareiškėjos įformintų ginčo sandorių atitikties 0 procentų PVM tarifo taikymo teisės sąlygoms.

Kauno AVMI 2015-07-10 patikrinimo akto Nr. FR0680-506 1 priedo lentelėje „II „M1“ įformintų transporto priemonių pardavimo ūkinių operacijų Latvijos PVM mokėtojui SIA „J1“ suvestinė“ yra išsamiai aprašytos visos laikotarpiu nuo 2011-01-20 iki 2011-08-15 Pareiškėjos apskaitytos 30 transporto priemonių pardavimo ūkinės operacijos Latvijos įmonei SIA „J1“. Atitinkamai patikrinimo akto 5 priedo esančioje lentelėje „II „M1“ įformintų transporto priemonių pardavimo ūkinių operacijų Latvijos PVM mokėtojui SIA „M2“ suvestinė“ išsamiai aprašytos visos laikotarpiu nuo 2011-09-07 iki 2013-06-07 Pareiškėjos apskaitytos 98 transporto priemonių pardavimo ūkinės operacijos Latvijos įmonei SIA „M2“. Pareiškėja 128 transporto priemonių tiekimams į Latviją pritaikytam 0 procentų PVM tarifui pagrįsti tikrinimui pateikė Latvijos bendrovėms SIA „J1“ ir SIA „M2“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, pardavimo sutartis ir atsiskaitymo grynaisiais pinigais dokumentus, tačiau nepateikė minėtų transporto priemonių išgabėnimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos pagrindžiančių CMR važtaraščių ar informacijos, leidžiančios identifikuoti asmenis, išgabėnusius iš Lietuvos teritorijos automobilius ir (ar) autovežius, kuriais transporto priemonės išgabėtos, valstybinių numerių. Pareiškėja taip pat nepateikė jokių transporto priemonių pirkėjų patvirtinimų, kad ginčo prekės (transporto priemonės) gautos, Latvijos bendrovių atstovų kontaktinių duomenų (telefono numerių, elektroninio pašto adresų), ar kitų sandorių įvykdymą dėl transporto priemonių nuosavybės teisės perdavimo bei jų išgabėnimą iš Lietuvos ir registraciją kitoje ES valstybėje narėje patvirtinančių įrodymų. Priešingai, 2015-04-22 paaiškinime Nr. AU29-667 Pareiškėjos direktorius R. V. B. nurodė, kad Latvijos bendrovės rūpinosi transporto priemonių išgabėnimu ir jis nereikalavo įmonių atstovų pateikti jokių įrodymų, kad prekės buvo išgabėtos iš Lietuvos teritorijos, todėl realių įrodymų, kad ginčo prekės buvo išgabėtos iš Lietuvos teritorijos į Latviją, mokesčių administratoriui nebuvo pateikta. Taip pat Pareiškėjos direktorius minėtame paaiškinime nurodė, kad PVM sąskaitos faktūros, pardavimo sutartis ir kasos pajamų orderiai Latvijos bendrovėms SIA „J1“ ir SIA „M2“ buvo surašyti Kauno automobilių turguje, esančiame adresu: (duomenys neskelbtini), kur Pareiškėja nuomojasi aikštelę, sandorių sudarymo metu. Šią aplinkybę Pareiškėjos direktorius patvirtino ir posėdžio Komisijoje metu. Pastebėtina, jog Pareiškėja skunde Komisija neginčija aplinkybės, jog negali įrodyti ginčo prekių (automobilių) išgabėtimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos fakto, tačiau tvirtina, jog mokesčių administratorius turėjo surinkti konkretesnius atsakymus iš Latvijos atsakingų valstybinių institucijų. Be to, esą faktas, kad nebuvo įrodytas prekių fizinis išvežimas iš Lietuvos Respublikos teritorijos, nėra pagrindas taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo aspektu pažymėtina, jog, kaip jau minėta, pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabėtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tenka mokesčių mokėtojui, prašančiam taikyti PVM lengvatą. Tuo tarpu Pareiškėjos pateikti įrodymai (PVM sąskaitos faktūros, sutartis, mokėjimo dokumentai ir kt.) patvirtina tik faktą, jog Pareiškėja perleido kitų asmenų nuosavybėn ginčo prekes (transporto priemones) ir jas perdavė Lietuvoje (Kaune). Tačiau šie įrodymai nepatvirtina fakto, kad ginčo prekės buvo išgabėtos iš Lietuvos teritorijos. Prekių išgabėtimo iš Lietuvos teritorijos faktas yra visai kitas (atskiras) faktas nei prekių pardavimo faktas ir prekių pardavimas pats savaime dar nepatvirtina, jog prekės yra ne tik parduotos, bet ir išgabėtos iš Lietuvos teritorijos.

Taip pat Pareiškėjo pateikti sandorių su Latvijos įmonėmis dokumentai nepatvirtina, kad Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“ įgijo teisę disponuoti Pareiškėjos tiektais prekėmis (transporto priemonėmis) kaip savo. Nors Pareiškėjos direktorius 2015-04-22 paaiškinime teigė, kad automobilius priėmė ir dokumentus pasirašė Latvijos bendrovės SIA „J1“ atstovas K. S. , o SIA „M2“ atstovas – V. B. , tačiau nenurodė jokių Latvijos įmonių kontaktinių duomenų, nepateikė jų oficialių asmenų atstovavimą pagrindžiančių dokumentų kopijų. Pareiškėja skunde Komisijai teigia, kad krovinio gabėtimo važtaraščių pirkėjams neišrašė, nes tokia pareiga jai nėra nustatyta, o Latvijos pirkėjas savo pajėgomis išsiveždavo automobilius, Pareiškėja teisės aktų nustatyta tvarka tvarkė apskaitą, sandoriui įvykus, sudarydavo pardavimo sutartis, išrašydavo PVM sąskaitas faktūras, kuriose pasirašydavo atstovaujama įmonių atsakingi asmenys, tinkamai saugojo apskaitos dokumentus ir registrus taip pat kitus dokumentus.

Pastebėtina, kad patikrinimo metu buvo nustatyti Pareiškėjos pateiktų prekių pardavimo sandorius patvirtinančių dokumentų (sutarčių, PVM sąskaitų faktūrų, kasos pajamų orderių) įforminimo trūkumai, pavyzdžiui, nenurodyti Latvijos įmonės atstovų pareigos, vardai, pavardės, vizualiai nesutampa atstovų parašai ir kt., Pareiškėjos direktorius negalėjo mokesčių administratoriui nurodyti kontrahentų atstovų kontaktinių duomenų, jokių susirašinėjimo dokumentų, susijusių su ginčo sandoriais ir nors skunde Komisijai Pareiškėja nurodė, jog direktoriui pavyko surasti Latvijos bendrovių vadovus, tačiau jokių papildomų dokumentų, patvirtinančių sandorių aplinkybes, ar vadovų kontaktinių duomenų iki šiol į bylą nėra pateikta. Pabrėžtina, kad mokesčių administratoriui taip pat nepavyko gauti jokių papildomų duomenų, patvirtinančių prekių (automobilių) disponavimo teisės perdavimo konkrečioms Latvijos bendrovėms ar jų išgabenimo iš Lietuvos teritorijos faktus. Gautuose Latvijos mokesčių administratoriaus atsakymuose SCAC forma į paklausimus dėl Pareiškėjos sandorių su Latvijos mokesčių mokėtojais SIA „J1“ ir SIA „M2“ (2014-06-12 raštas Nr. (25.7-09)-R1-3475, 2014-07-23 raštas Nr. (25.7-09)-R1-4123) nurodyta, kad su minėtais Latvijos mokesčių mokėtojais susisiekti nepavyko, SIA „J1“ atstovas K. S. jau nuo 2011-01-14 neturėjo juridinės teisės atstovauti ir pasirašyti dokumentų įmonės vardu, o SIA „M2“ vadovas V. B. įmonei oficialiai atstovavo tik iki 2012-05-22. Latvijos mokesčių administratorius taip pat nurodė, jog Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“ nors ir deklaravo dalies prekių įsigijimą iš Pareiškėjos, tačiau pagal PVM deklaracijas mokėti PVM nuo prekių įsigijimo Bendrijos viduje nereikia, nei viena transporto priemonė nebuvo registruota Latvijos bendrovių vardu. SIA „J1“ nuo 2011 m. rugpjūčio mėnesio PVM deklaracijų neteikia, todėl 2012-01-25 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, SIA „M2“ PVM mokėtojo kodas panaikintas 2013-07-26. Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija patvirtina, kad Pareiškėja, sudarydama sandorius su Latvijos bendrovėmis SIA „J1“ ir SIA „M2“, tinkamai nesidomėjo ilgalaikių kontrahentų veiklos teisėtumu, nors tokia pareiga prekių tiekėjui, siekiančiam pasinaudoti mokesčio lengvata (0 proc. PVM), yra numatyta teisės aktuose.

Be to, Kauno AVMI nuosekliai įvertino Pareiškėjos įformintuose pardavimo sandoriuose 128 automobilių tolesnį registravimą galutiniams vartotojams, apklausė dalį automobilius įsigijusių asmenų ir nustatė, kad 57 automobilių pardavimo galutiniams vartotojams Lietuvoje kaina yra artima faktinei rinkos kainai ir kad 55 automobilius Pareiškėja pardavė su nuostoliu, t. y. deklaruoti sandoriai su Latvijos bendrovėmis Pareiškėjai nebuvo ekonomiškai naudingi (patikrinimo akto 33 ir 34 priedai). Nors Pareiškėjos direktorius šias aplinkybes aiškino, nurodydamas, jog šiais atvejais iš prekių tiekėjų (Vokietijos įmonių) gaudavo nuolaidas, tačiau jų nepagrindė jokiais įrodymais ir apskaitos dokumentais. Nustatyta, kad nors Pareiškėja minėtų 57 automobilių tiekimą įformino, deklaruodama jų išvežimą į Latviją, tačiau tą pačią dieną ar praėjus kelioms dienoms tie patys automobiliai buvo parduoti ir registruoti Lietuvoje. Pareiškėja, įsigijusi transporto priemones (išskyrus vieną) iš Vokietijos (du automobilius iš Latvijos) PVM mokėtojų, kurie taikė 0 proc. PVM tarifą (teikimas Bendrijos viduje), taip pat, įformindama transporto priemonių pardavimą Latvijos bendrovėms SIA „J1“ ir SIA „M2“, pritaikė 0 proc. PVM tarifą, tačiau šios ginčo transporto priemonės galutiniam vartojimui buvo parduotos Lietuvoje registruotiems fiziniams ir juridiniams asmenims, neapmokestintos standartiniu PVM tarifu, nes Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“ sąskaitose įrašytos nuorodos į maržos apmokestinimo schemos taikymą; kitais atvejais pardavėjais nurodyti kitų ES šalių fiziniai ir juridiniai asmenys, kurių pavadinimai sutampa su užsienio šalyse išduotuose automobilių registracijos liudijimuose, nurodytais pirmųjų savininkų užsienio šalyse pavadinimais. Taip pat nustatyta keletas atvejų, kad įrašyta sutarties data ankstesnė nei ta, kurią Pareiškėja įformino pardavimą Latvijos bendrovei SIA „M2“, arba transporto priemonės Lietuvoje įregistruotos galutinių vartotojų vardu anksčiau, negu Pareiškėja įformino tiekimus į Latviją, atleidžiant nuo PVM mokėjimo. Taigi, mokesčių administratorius nustatė, kad Latvijos bendrovės SIA „J1“ ir SIA „M2“, perpardavusios 57 transporto priemones, maržos schemą taikė nepagrįstai, nes Latvijos bendrovėms Pareiškėja automobilius patiekė, taikydama 0 proc. PVM tarifą, t. y. netaikydama maržos apmokestinimo schemos. Aptartus 57 atvejus (13 įformintų atvejų SIA „J1“, 44 – SIA „M2“, žiūrėti patikrinimo akto 4 ir 8 priedus) Kauno AVMI vertino ir kaip

piktnaudžiavimo PVM atvejus ir, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu ir šio principo taikymą reglamentuojančia MAĮ 69 str. 1 dalimi, papildomai apskaičiavo mokėtiną į biudžetą 544825,84 Lt PVM. Nors mokėtoja laikosi pozicijos, kad piktnaudžiavimas PVM turi būti nustatytas baudžiamojoje byloje, tačiau sutikti su šia pozicija Komisija neturi pagrindo. PVM sukčiavimas ar piktnaudžiavimas yra mokestinės kategorijos, kurių buvimas / nebuvimas konstatuojamos mokestinėje byloje. Ginčo atveju, įvertinus aptartas aplinkybes, matyti, kad Pareiškėja įformino dokumentus, taikydama 0 proc. PVM tarifą, kurie neatitinka tikrojo jų turinio, nes pagal aptartus duomenis matyti, kad prekių realus tiekimas į Latviją nevyko. Nors šiuos atvejus mokesčių administratorius vertina kaip piktnaudžiavimą PVM, siekiant nepagrįstai pasinaudoti 0 proc. PVM tarifu, Komisija dėl šių mokesčių administratoriaus argumentų pasisako, kad jie ginčo byloje vertintini kaip papildomi įrodymai dėl nepagrįsto 0 proc. tarifo taikymo. Nes visais šiais atvejais įrodyta, kad 0 proc. PVM tarifas taikytas neturint teisinio pagrindo, t. y. prekių tiekimas į Latviją buvo įformintas formaliai, o realiai nevyko. Todėl tiek aptartais (57 automobiliai), tiek ir kitais (71 automobilis) atvejais, nenustačius būtinų 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų ir Pareiškėjai nepateikus šias sąlygas pagrindžiančių objektyvių įrodymų, t. y. kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos ir ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodyti pirkėjai įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo, mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjai apskaičiavo papildomai mokėtiną į biudžetą 834135,96 Lt PVM sumą, taikydamas standartinį PVM tarifą.

Dėl Pareiškėjos argumentų, vertinti jos sąžiningumą, pastebėtina, kad ESTT (pavyzdžiui, 2007-09-27 sprendime byloje C-409/04) mokesčių mokėtojo sąžiningumą tiesiogiai sieja su įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių mokesčių mokėtojo teisę būti atleistam nuo PVM už prekių tiekimą Bendrijos viduje, pateikimu. Pagal to paties ESTT sprendimo rezoliucinės dalies 1 punkte pateiktą išaiškinimą tokiais įrodymais būtinai turi būti ir įrodymai apie tai, jog mokesčių mokėtojas (tiekėjas) nustatė, kad prekės išgabentos į kitą valstybę narę ir kad jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja iš esmės neturi jokių įrodymų apie prekių išgabėnimą iš Lietuvos, nes jos pateikti įrodymai yra susiję tik su prekių pardavimu ar jų perdavimu Lietuvos teritorijoje kitiems asmenims, bet ne su išgabėnimu iš Lietuvos fakto patvirtinimu. Komisija sutinka su Inspekcijos pateiktu išsamiu aplinkybių dėl Pareiškėjos rūpestingumo ir atidumo tinkamai identifikuoti pirkėją (Latvijos įmones) vertinimu ir neatkartoja argumentų, kurie jau išdėstyti šio sprendimo nustatomojoje dalyje. Inspekcija teisingai nurodė, kad Pareiškėja, nebuvo pakankamai rūpestinga ir atidi, nesirūpino savo veiklos daugkartinių sandorių partnerių ir jiems atstovaujančių asmenų identifikavimu (nereikalavo pirkėjų atstovų įgaliojimų, neįsitikino, ar pasirašę Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras bei vykdę atsiskaitymus grynaisiais pinigais asmenys tikrai ir teisėtai atstovavo pirkėjams), tinkamu mokestinių prievolių, susijusių su šiais transporto priemonių tiekimais, vykdymu. Esant tokioms aplinkybėms, pripažinti, jog Pareiškėja pateikė įrodymus, *bent* iš pirmo žvilgsnio patvirtinančius jos teisę būti atleistai nuo PVM už prekių tiekimą ES viduje, ir atsižvelgti į jos argumentus dėl sąžiningumo nėra pagrindo.

Pasisakant dėl Pareiškėjos posėdžio Komisijoje metu ir vėliau 2016-02-09 su prašymu (reg. Nr. 4-127) pateikto dokumento turinio, pažymėtina, kad tai yra lietuvių kalba sudarytas dokumentas, kuriame išvardintas automobilių sąrašas (bendrovei SIA „M2“ priskirti 98 automobiliai su markėmis ir identifikaciniais numeriais, bendrovei SIA „J1“ priskirti 30 automobilių su markėmis ir identifikaciniais numeriais), ranka įrašyta data 2011-01-20–2013-06-06 bei šalia uždėtas latviškas spaudas „VID Nodokļu kontroles pārvaldes starptautisko darījumu kontroles metodikas un atbasta. daļa 2013-06-06, J. S. “. Pareiškėjos nuomone, šis dokumentas galimai patvirtina, kad Latvijos įmonės apskaitė savo apskaitoje iš Pareiškėjos pirktus automobilius, tačiau nenurodė, kas konkrečiai šiame dokumente įrodo jos įrodinėjamą aplinkybę. Komisijos vertinimu, minėtas dokumentas nepaneigia mokesčių administratoriaus surinktos informacijos turinio ir negali būti įrodymu dėl 0 proc. PVM taikymo pagrįstumo.

Pareiškėja skunde taip pat neigdama Inspekcijos sprendimo pagrįstumą teikė argumentus dėl mokesčių administratoriaus padarytų procedūrinių pažeidimų. Pareiškėjos manymu, jos mokestinis patikrinimas atliktas nepagrįstai, nes mokestinis patikrinimas pradėtas neturint realaus

faktinio pagrindo ir jo tikslas buvo visiškai kitas, nei nurodyta operatyvaus patikrinimo medžiagoje, kurios pagrindu esą pradėtas kompleksinis patikrinimas. Dėl šių argumentų pažymėtina, jog mokesčių administratoriui įstatymu yra nustatyta diskrecijos teisė savarankiškai pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti tikrinimo mastą ir laiką (MAĮ 114 straipsnis). Kompleksinis patikrinimas ir operatyvus patikrinimas yra visiškai atskiros mokestinio patikrinimo rūšys, todėl patikrinimo vada nebūtinai turi būti operatyvus patikrinimas. Be to, iš byloje esančios Kauno AVMI 2013-11-25 operatyvaus patikrinimo pažymos Nr. AU30-184 turinio matyti, kad mokesčių administratoriaus pareigūnas padarė išvadą, jog yra pagrindas inicijuoti Pareiškėjos mokestinį patikrinimą būtent dėl nustatytų PVMĮ 19 str. 1 dalies nuostatų (PVM tarifai) pažeidimų, todėl Pareiškėjos minėti skundo argumentai yra atmestini kaip nepagrįsti.

Taip pat skunde yra išdėstyti motyvai, jog mokesčių administratorius pažeidė Pareiškėjos mokestiniui patikrinimui nustatytą atlikimo terminą (iki 2015-07-09), nes patikrinimo aktas surašytas tik 2015-07-10. Šiuo aspektu Komisija pastebi, jog iš byloje esančio Kauno AVMI 2013-12-02 pavedimo tikrinti Nr. AU2-25 2015-07-10 priedo Nr. (13.2) FR0773-1980 turinio matyti, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas, vadovaujantis MAĮ 120 str. 3 d. ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų taisyklių 35 punktu, 2015-07-10 buvo pratęstas, o mokestinio patikrinimo pratęsimo motyvuota priežastis – patikrinimo rezultatų įforminimas 2015-07-10, t. y. patikrinimui nustatytas terminas nebuvo pažeistas.

LVAT 2014-04-24 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-542/2014 yra pasisakęs, kad pagal Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudenciją teismo pareiga motyvuoti priimtą sprendimą nėra suprantama kaip reikalavimas detaliai atsakyti į kiekvieną pareiškėjo argumentą, kad pareigos nurodyti priimto sprendimo motyvus apimtis gali skirtis priklausomai nuo sprendimo prigimties ir turi būti analizuojama konkrečių bylos aplinkybių kontekste. Atsižvelgdama į tai ir konstatuodama, kad Inspekcija tinkamai aiškino bei taikė materialines teisės normas, pagrįstai apmokestino PVM Pareiškėjos įformintus su Latvijos bendrovėmis SIA „J1“ ir SIA „M2“ transporto priemonių tiekimo sandorius (netaikė šiems sandoriams 0 procentų PVM tarifo), nepadarė procedūrinių pažeidimų, motyvuotai atsakė į Pareiškėjos skunde išdėstytas aplinkybes, Komisija dėl kitų skundo motyvų plačiau nepasisako.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad nėra nei faktinio, nei teisinio pagrindo naikinti skundžiamo Inspekcijos sprendimo, todėl pastarasis sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas atmestinas kaip nepagrįstas.

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 2015-12-04 sprendimą Nr. 69-149.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami 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 Veršelienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė