



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „F1“ 2016-11-10 SKUNDO**

2017 m. sausio 23 d. Nr. S-20 (7-267/2016)
Vilnius

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

Editos Veršėlienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
nedalyvaujant mokesčių mokėtojo ir
mokesčių administratoriaus atstovams

J. K.

2016 m. gruodžio 20 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „F1“ (toliau – Pareiškėja) 2016-11-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-10-17 sprendimo Nr. 69-108, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-10-17 sprendimu Nr. 69-108 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2016-07-20 sprendimą Nr. (4.65)FR0682-462, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti 39195 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 21779 Eur PVM delspinigius, 3919 Eur PVM baudą.

Sprendime nurodyta, jog Pareiškėja nuo 1997-12-31 iki 2004-04-02 iš Danijos įmonės *K1 A/S* (Danijos įmonė) importavo įvairią naudotą žemės ūkio techniką. Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) 2013-01-02 atliko Pareiškėjos 2007–2012 metų operatyvų patikrinimą (2013-01-02 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AU12-305), kurio metu nustatė 0 proc. PVM tarifo taikymo pažeidimus, susijusius su naudotos žemės ūkio technikos tiekimu (grąžinimu) Danijos įmonei pagal Pareiškėjos 2010-11-08 išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nes Pareiškėja mokesčių administratoriui nepateikė šių prekių išgabenimą į ES kitą valstybę (Danijos įmonei) pagrindžiančių įrodymų. Pareiškėja nesutiko su pažeidimais, todėl 2013-02-14 pateikė papildomą informaciją bei paaiškinimus, jog žemės ūkio technika, kurios tiekimas (grąžinimas) Danijos įmonei *K1 A/S* buvo įformintas 2010-11-08 išrašytais sąskaitomis faktūromis, realiai 2008 metais buvo patiekta Latvijos Respublikos gyventojui *S. J.* .

Vilniaus AVMI, siekdama įvertinti Pareiškėjos naujai pateiktus dokumentus ir paaiškinimus, 2013-04-15 atliko Pareiškėjos 2008–2012 metų operatyvų patikrinimą, po kurio buvo inicijuotas Pareiškėjos mokestinis patikrinimas.

Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2009–2014 metus ir 2016-05-17 surašė patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-359, kuriame Pareiškėjai apskaičiavo sumokėti 39195 Eur (135332 Lt) PVM.

Pareiškėja, nesutikdama su patikrinimo metu apskaičiuota PVM suma, pateikė 2016-06-16 pastabas. Vilniaus AVMI 2016-07-20 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr.(4.65) FR0682-462 į pastabas neatsižvelgė, patikrinimo aktą patvirtino ir nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 39195 Eur PVM, 21779 Eur PVM delspinigius, 3919 Eur PVM baudą.

Inspekcija, atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja nesutiko su papildomai apskaičiuota 38537,13 Eur (133061 Lt) suma dėl žemės ūkio technikos tiekimo sandorių Danijos įmonei (kito patikrinimo akte nustatyto pažeidimo neskundė), savo sprendime vertino Vilniaus AVMI sprendimo Nr.(4.65)FR0682-462 pagrįstumą šiuo aspektu.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja, Kauno AVMI atliekamo mokestinio tyrimo metu pateikė 1997-12-10 žemės ūkio technikos pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 1, sudarytą tarp Pareiškėjos (pirkėjo) ir *KI A/S* (pardavėjo). Sutartyje nurodyta, kad Pardavėjas atsiunčia į Klaipėdos uostą (*CIF*) naudotą žemės ūkio techniką iš Danijos. Pirkėjas savo vardu parduoda žemės ūkio techniką Lietuvoje. Sutartyje nurodyta, kad už pristatymą iki Klaipėdos moka Pardavėjas, pinigai pervedami tarptautiniu pavedimu į pardavėjo nurodytą banką ir sąskaitą pagal Pardavėjo pateiktą sąskaitą. Pristatymo sąlygos *CIF*, t. y. pardavėjas apmoka visas prekių gabenimo į pirkėjo nurodytą paskirties uostą išlaidas. Taip pat Pareiškėja pateikė 2008-03-10 žemės ūkio technikos grąžinimo sutartį Nr. 1-1, sudarytą tarp Pareiškėjos ir *KI A/S*, kurioje nurodyta, kad Lietuvos partneris iš sandėlio grąžina neparduotą naudotą žemės ūkio techniką Danijos partneriui. Sutarties 2 p. nurodyta, kad Danijos partneris savo nuožiūra nusprendžia dėl transportavimo būdo pasirinkimo; Lietuvos partneris išrašo grąžinimo dokumentą *Invoice* bei grąžinamos technikos vertė lygi šios technikos gavimo vertei (prekių gavimo *invoice*). Be to, minėtoje grąžinimo sutartyje nurodyta, kad sandorio šalis atstovaujantys asmenys pasirašė sutarties priedą (minėtas priedas patikrinimo metu nebuvo pateiktas). Prekių pardavimui / grąžinimui Danijos įmonei *KI A/S* Pareiškėja įformino 2010-11-08 PVM sąskaitas faktūras (*invoice*) Nr. FOR 0000261 ir Nr. FOR 0000262. Iš viso Pareiškėja 2010 m. lapkričio mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaitė prekių (naudotos žemės ūkio technikos) tiekimo (grąžinimo / pardavimo) už 666176,29 Lt ūkines operacijas pagal aptartas 2010-11-08 Danijos įmonei *KI A/S* išrašytas PVM sąskaitas faktūras, prekių pardavimas / grąžinimas Danijos įmonei nurodytas gavimo vertėmis (išskyrus kombaino MF525, kurio gavimo vertė buvo 4509,60 Lt, o grąžinimo / pardavimo vertė – 32536 Lt).

Po kontrolės veiksmų atlikimo dėl tų pačių prekių įforminimo Danijos įmonei *KI A/S* Pareiškėja pateikė papildomą informaciją bei paaiškinimus. Pareiškėjos direktorius D. Ž. paaiškino Nr. (4.65)-339-KD-336 nurodė, kad 2008-03-10 buvo sudaryta žemės ūkio technikos grąžinimo sutartis Nr. 1-1 su Danijos įmone *KI A/S*. Vykdam šią sutartį, pas Pareiškėją su įgaliojimu, išduotu atstovauti Danijos įmonę *KI A/S*, atvyko latvis *S. J.*, su kuriuo 2008-09-19 buvo pasirašyta reikalavimo perleidimo sutartis, pagal kurią Pareiškėja tapo skolinga gyventojui *S. J.*, o ne Danijos įmonei. Pareiškėja su *S. J.* atsiskaitė naudota žemės ūkio technika, kuri buvo piršta iš Danijos įmonės. Naudotą žemės ūkio techniką šis asmuo pasiėmė pats iš Kėdainių raj. Pelėdnagių gyvenvietės, pasirašydamas perimtos naudotos žemės ūkio technikos sąrašą. Pareiškėja jokių dokumentų gyventojui *S. J.* neišrašė, o tik perdavė pagal abipusį įvertinimą naudotą

žemės ūkio techniką, kuri buvo įvertinta 11000 Eur. Danijos įmonei *KI A/S* Pareiškėja buvo išrašiusi sąskaitas, tačiau Danijos įmonei jokių apmokėjimų pagal jas nevykdė. Pareiškėja šias išrašytas sąskaitas traktuoja kaip kreditines sąskaitas, pagal kurias turėjo būti gražinama neparduota naudota žemės ūkio technika. Šiose sąskaitose nurodyta naudota žemės ūkio technika Danijos įmonei patiekta nebuvo, nes ją paėmė latvis *S. J.* pagal 2008-09-19 reikalavimo perleidimo sutartį. Taip pat *D. Ž.* paaiškino, kad Danijos įmonės *KI A/S* direktorius *K. K.* telefonu informavo, kad atvyks latvis *S. J.*, kuris perims Pareiškėjos skolą Danijos įmonei pagal 2008-09-19 reikalavimo perleidimo sutartį, tačiau rašytinės sutarties, kurios pagrindu buvo pasirašyta reikalavimo perleidimo sutartis, Pareiškėja neturi. *D. Ž.* nurodė, kad latvio *S. J.* kontaktinių duomenų neturi, su juo Pareiškėja nevykdė daugiau jokių sandorių.

Pasak Inspekcijos, vėliau, jau Inspekcijos mokestinio tyrimo metu, Pareiškėja pateikė 2008-09-19 reikalavimo perleidimo sutartį, sudarytą tarp *S. J.* (kreditoriaus) ir Pareiškėjos (naujojo kreditoriaus).

Inspekcija akcentavo, kad Vilniaus AVMI savo procesiniuose sprendimuose nurodė, jog Pareiškėja pateikia prieštaringą ir skirtingą informaciją dėl prekių apskaitymo ir gražinimo, tai yra vieną kartą nurodė, jog žemės ūkio technika buvo gražinta ir išvežta Danijos įmonei *KI A/S*, kitu atveju nurodė, kad prekes išsigabeno Latvijos Respublikos gyventojas *S. J.* (kaip kreditorius). Be to, Pareiškėja prekių išgabnimui ir disponavimo teisės perėmimui nepateikė jokių dokumentų. Tokiu būdu Vilniaus AVMI konstatavo, jog Pareiškėja sandoriams nepagrįstai taikė 0 proc. PVM tarifą, nes neįrodė minėtam PVM tarifo taikymui būtinų sąlygų.

Pasisakydama dėl Vilniaus AVMI sprendimo pagrįstumo, Inspekcija apibendrino PVM direktyvos ir PVM įstatymo nuostatas, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT), Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT nuostatas) suformuotą praktiką dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje. Dėl ginčo aplinkybių Inspekcija nurodė:

Dėl prekių tiekimo atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui. Mokesčių administratorius patikrinimo metu neginčijo faktinės aplinkybės, jog naudota žemės ūkio technika buvo įsigyta iš Danijos įmonės *KI A/S* (PVM mokėtojo kodas DK78211318), ginčas šioje dalyje vyko dėl tolimesnio prekių tiekimo. Pareiškėjos nurodomos faktinės aplinkybės dėl prekių tiekimo yra skirtingos. Pareiškėjos buvęs direktorius *D. Ž.* 2012-03-19 paaiškinime nurodė, kad nuo 1997 metų Pareiškėja vykdė naudotos žemės ūkio technikos importo, remonto bei prekybos veiklą, 1997-12-10 buvo sudaryta ilgalaikio bendradarbiavimo sutartis su *KI A/S*. Lietuvos ūkininkams užsakius naudotą žemės ūkio techniką, technika buvo atsiunčiama iš Danijos ir kredituojama iki pardavimo. Taip pat Pareiškėjos atstovas pateikė 2008-03-10 žemės ūkio technikos gražinimo sutartį Nr. 1-1, kurios pagrindu neparduota žemės ūkio technika buvo gražinama *KI A/S*. Pareiškėja 2013-05-15 (po Vilniaus AVMI atlikto operatyvaus patikrinimo) pateikė patikslintą 2010-11-01–2010-11-15 laikotarpio PVM deklaraciją (forma FR0600) ir prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą (FR0564), kuriose tiekimai Danijos įmonei *KI A/S* buvo nedeclaruoti. Pareiškėja pateikė papildomą informaciją bei paaiškinimus dėl tų pačių prekių (žemės ūkio technikos, kurios gražinimas Danijos įmonei *KI A/S* įformintas 2010-11-08 sąskaitomis faktūromis) perdavimo Latvijos gyventojui *S. J.*. Pareiškėja 2013-05-15 mokesčių administratoriui taip pat pateikė patikslintą 2008 m. rugsėjo mėn. PVM deklaraciją, kurioje 37981 Lt (11000 EUR) padidino PVM apmokestinamų sandorių sumą ir 6836 Lt padidino mokėtiną į biudžetą PVM. Pareiškėjos atstovas 2016-03-02 el. paštu paaiškino, kad 2008 m. rugsėjo mėn. PVM deklaracija patikslinta dėl 2008-09-19 reikalavimo teisės perleidimo sutarties vykdymo. Tokiu būdu Pareiškėja patvirtino savo poziciją, jog prekės buvo patiekto Latvijos Respublikos gyventojui *S. J.*

Vilniaus AVMI 2013-05-13 raštu kreipėsi į Danijos mokesčių administratorių dėl Pareiškėjos sandorių su Danijos įmone *KI A/S*. Danijos mokesčių administratoriaus prašyta informuoti, ar *KI A/S* faktiškai gavo prekes; ar prekių įsigijimas deklaruotas / apmokėtas; pateikti informaciją, kokias transporto priemones naudojo tiekėjas arba pirkėjas prekėms gabenti; nurodyti vežėjo pavadinimą; patvirtinti sąskaitose nurodytas sumas; nurodyti, ar Pareiškėjos pateikta kredito aviza (rašytinis pranešimas) buvo įtraukta į Danijos mokesčių mokėtojo apskaitą; ar Danijos įmonė buhalterinės apskaitos registruose apskaitė Pareiškėjos grąžintą žemės ūkio techniką; ar Danijos įmonė įgalioto Latvijos Respublikos gyventoją *S. J.* perimti žemės ūkio techniką pagal 2008-09-19 reikalavimo perleidimo sutartį; ar yra faktų ir aplinkybių, įrodančių, kad ūkinės operacijos iš tikrųjų nebuvo vykdomos, o tik buvo surašyti apskaitos dokumentai. Gautame 2013-11-15 Danijos mokesčių administratorius atsakyme nurodoma, jog *KI A/S* 2010-11-08 nevykdė sandorių su Pareiškėja.

Vilniaus AVMI 2013-06-05 raštu kreipėsi į Latvijos mokesčių administratorių dėl Pareiškėjos sandorių su Latvijos Respublikos gyventoju *S. J.* (ne PVM mokėtoju). Latvijos mokesčių administratoriaus prašyta informuoti, ar *S. J.* faktiškai gavo prekes, ar prekių įsigijimas deklaruotas / apmokėtas; kokių adresu prekės buvo pristatytos; pateikti informaciją, kokias transporto priemones naudojo tiekėjas arba pirkėjas prekių gabenimui; nurodyti vežėjo pavadinimą; kas užsakė prekių vežimo paslaugas ir apmokėjo vežėjui už transporto paslaugas; kokių adresu buvo pakrautas ir iškrautas krovinys; ar *S. J.* buhalterinės apskaitos registruose apskaitė iš Pareiškėjos gautą žemės ūkio techniką ir pan. Gautame 2013-09-10 atsakyme Latvijos Respublikos mokesčių administratorius nurodė, jog nežino, ar *S. J.* faktiškai gavo prekes, nes jokie sandoriai nedeklaruoti. *S. J.* neatvyko pas mokesčių administratorių. Laiškas išsiųstas minėtam asmeniui deklaruotu buveinės adresu, tačiau grąžintas (neįteiktas). Taip pat informuota, kad *S. J.* yra oficialusis asmuo fiktyvioje įmonėje.

Inspekcija, susipažinusi su mokestinio ginčo medžiaga konstatavo, jog prekės buvo tiekiamos ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytam asmeniui (Danijos įmonei *KI A/S*), o kitam asmeniui. Teigiant, jog prekės buvo tiekiamos Latvijos Respublikos gyventojui *S. J.*, patikrinimo metu nebuvo nustatyta (duomenų nepateikė nei Latvijos mokesčių administratorius, nei Pareiškėja), jog minėtas asmuo turėjo PVM kodą, t. y. buvo įsiregistravęs PVM mokėtoju. Inspekcijos teigimu, nagrinėjamu atveju, Pareiškėjos prekių tiekimas neatitiko vienos iš 0 proc. PVM tarifo taikymui keliamų sąlygų – prekės turi būti patiektos PVM mokėtojui.

Dėl prekių išgabenimo iš tiekėjo šalies teritorijos. ESTT yra pripažinęs, kad panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių institucijos tikrinimą, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne tiekimo valstybės narės teritorijoje, iš esmės atlieka remiantis mokesčių mokėtojų pateiktais įrodymais bei jų deklaracijomis (ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 44 punktas), todėl 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 Šeštosios PVM direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, prekių tiekėjas turi pateikti įrodymų, kad šio atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra tenkinamos (ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje *Twoh International BV*, C-184/05, 26 punktas).

LVAT nagrinėdamas bylas dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje, taip pat akcentuoja mokesčio mokėtojo pareigą įrodyti sąlygų, kurioms esant, taikytinas šis tarifas, buvimą (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-376/2009, 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013, 2014-06-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1547/2014). Taip pat LVAT 2015-03-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-244-602/2015 pažymėjo, jog bylose dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje, teismas nagrinėdamas klausimus dėl sąlygų taikyti 0 procentų PVM

tarifą buvimo, būtent – dėl prekių išgabenimo iš Lietuvos, pabrėžia, kad ši sąlyga įrodinėtina visų pirma CMR važtaraščiais, bei atkreipia dėmesį į tai, kad minėtai sąlygai įrodyti turi būti pateikiami nekeltantys abejonių dėl savo turinio rašytiniai įrodymai (LVAT 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A-438-867/2009, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-716/2010).

Inspekcija sprendime konstatavo, kad iš patikrinimo akte nustatytų aplinkybių matyti, jog Pareiškėja neturi surinkusi įrodymų, kad naudota žemės ūkio technika buvo išgabenta iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Patikrinimo metu nebuvo pateikta duomenų, kaip ir kokių būdu prekės buvo tiekiamos ir gabenamos, kas užsakė transporto priemonių gabenimą, kas atliko gabenimą ir pan., tai yra Pareiškėja nepateikė įrodymų, jog prekės buvo patiekto Danijos įmonei *K1 A/S* ar Latvijos Respublikos gyventojui *S. J.*

Dėl pirkėjo įgytos teisės disponuoti prekėmis kaip savo perėjimo. 0 proc. PVM tarifo prekių tiekimo apmokestinimo mechanizmas skirtas atvejams, kai prekės yra tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę: valstybė narė, iš kurios pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdo atleidimą nuo mokesčio, o valstybė narė, į kurią atsiunčiamos ar atgabamos prekės, vykdo įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą. Šio mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. ESTT 2007-09-27 sprendime byloje Nr. C-409/04 pabrėžė, kad minėto mechanizmo veikimo pirminė sąlyga yra ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos viduje ir vyksta fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės į kitą. ESTT pabrėžė, kad be sąlygų prekių pirkėjui ir pardavėjui, prekių atleidimui nuo mokesčių keliamos dvi sąlygos. Pirma, pirkėjui turi būti perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo kilnojamuoju materialiuoju turtu, antra, pardavėjas ar prekių įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų vardu, šias prekes turi atsiųsti arba atgabenti įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, t. y. prekių fiziškai neturi būti tiekėjo valstybėje narėje.

Taip pat akcentuotina, jog pagal nusistovėjusią ESTT praktiką „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje, susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perleidimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (žr. 1990 m. vasario 8 d. sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktą; 2005 m. liepos 14 d. sprendimo *British American Tobacco* ir *Newman Shipping*, C-435/03, Rink. p. I-7077, 35 punktą ir 2010 m. birželio 3 d. sprendimo *De Fruytier*, C-237/09, Rink. p. I-4985, 24 punktą; sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 33 punktas; UAB „F2“ C-526/13, 51 punktas).

Inspekcija nurodė, kad iš teismų praktikos matyti, kad disponavimo teisės perleidimo kriterijus yra reikšmingas vertinant aplinkybes dėl tiekimo buvimo (ar nebuvimo) apskritai, o taikant 0 proc. PVM tarifą, yra reikalaujama dviejų aplinkybių sutapties, t. y. prekės turi būti patiekto ir disponavimo teisė realiai turi būti perėjusi būtent kitos valstybės narės PVM mokėtojai. LVAT 2015-03-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-244-602/2015 nurodė, jog išskyrus sąlygas, susijusias su apmokestinamojo asmens statusu, teisės disponuoti prekėmis perleidimu pirkėjui, tampant jų savininku, ir fiziniu prekių išgabenimu iš vienos valstybės narės į kitą neturi būti nustatyta jokia kita sandorio kvalifikavimo kaip prekių tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sąlyga, pažymint, kad tiekimo Bendrijos viduje sąvoka, kaip įsigijimo Bendrijos viduje sąvoka, yra objektyvaus pobūdžio ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (pavyzdžiui, ESTT 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *VSTR*, C587/10, 30 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką; LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. Nr. A-602-996/2013).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja neturi surinkusi pakankamai įrodymų, jog naudota žemės ūkio technika buvo išgabenta iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tuo pačiu konstatuota, kad Pareiškėja neįrodė, jog disponavimo teisė buvo perleista Danijos mokesčių mokėtojiui ar Latvijos Respublikos gyventojui.

Teigiant, jog prekės buvo patiekto Latvijos Respublikos gyventojui *S. J.* pažymėta, kad Vilniaus AVMI patikrinimo metu nustatė tam tikrus prieštaravimus ir konstatavo, jog: 1) Pareiškėja nepateikė dokumentų (sąskaitos/ų faktūros/ų, priėmimo-perdavimo akto/ų, prekių išgabavimo dokumentų (CMR) 37980,80 Lt (11000 Eur) sumai; 2) pagal buhalterinės apskaitos dokumentus nenustatyta, kad būtų apskaitytos operacijos, susijusios su prekių (žemės ūkio technika) nurašymu pagal kontrahentą *S. J.*, tai yra Pareiškėjos skola kreditoriui *S. J.* (2008-01-01–2008-12-31 laikotarpio apyvartos žiniaraščio sąskaitose „2411-pirkėjai“, „443-skolos tiekėjams“ ar „4484-mokėtinas PVM“ kontrahentui *S. J.*) neapskaityta; 3) 2008-09-19 reikalavimo perleidimo sutartyje nurodytos sąlygos prieštarauja viena kitai, nes skolininkas ir naujasis kreditorius yra tas pats asmuo – Pareiškėja. Vietos mokesčių administratorius pažymėjo, jog nėra aišku, kas, kieno skolą perima, ar kam ir koku pagrindu ji perkeliama; 4) Vilniaus AVMI nurodė, jog kita dalis pateiktų dokumentų, *S. J.* parašo tikrumas; neįvardintas dokumentas dėl prekių gabavimo ir kt. neatitinka mokestinio ginčo aplinkybių; 5) patikrinimo metu nustatyta, kad prekės, kurias pagal 2008-09-19 reikalavimo perleidimo sutartį bendrovė turėjo perduoti gyventojui *S. J.* pagal nurodytą *S. J.* patvirtinimą yra tos pačios, kurios 2010 m. lapkričio mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaitytos kaip prekių pardavimas / grąžinimas Danijos įmonei *KI A/S* (detaliau patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-359 9–10 psl.).

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja nepateikė įrodymų, kurių pagrindu mokesčių administratorius galėtų vienareikšmiškai konstatuoti, jog naudota žemės ūkio technika buvo patiekta PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis. Inspekcijos vertinimu, ginčijamame sprendime išdėstytos aplinkybės leidžia konstatuoti, kad disponavimo ginčo prekėmis teisė neperėjo Pareiškėjos kontrahentui. Iš išdėstytų aplinkybių matyti, kad Pareiškėja nebuvo pakankamai apdairi ir rūpestinga sandorių su Danijos įmone *KI A/S* ir *S. J.* metu. Nors disponavimo teisės perleidimas ir daikto fizinis perdavimas tiesiogiai tik pačiam pirkėjui ir tik jo registracijos vietoje nėra tapačios sąvokos ir negali būti tapatinamos, tačiau pažymėta, jog teisei disponuoti turtu atsirasti svarbu, kad vykdomi sandoriai būtų realūs ir mokesčių administratorius turėtų pakankamai įrodymų apie deklaruojamų sandorių vykdymą, tačiau byloje buvo surinkti priešingi įrodymai. Kaip matyti, Pareiškėja žemės ūkio technikos perdavimo faktą Danijos įmonei *KI A/S* grindžia PVM sąskaitomis faktūromis, vėliau savo poziciją pakeičia, teigdama, jog prekės buvo patiekto *S. J.*. Tačiau užsienio mokesčių administratoriai (Danijos ir Latvijos mokesčių administratoriai) nepatvirtino prekių tiekimo sandorių.

Dėl Pareiškėjos sąžiningumo / nesąžiningumo vertinimo. Iš byloje surinktos informacijos teigiama, kad Pareiškėja patiekė prekes ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėju įvardintam ūkio subjektui, o kitiems nenustatytiems subjektams, tokiu būdu dalyvaudama galimo PVM sukčiavimo grandinėje, sudarant prekių tiekimo sandorius. Sukčiavimas PVM prasme savaime reiškia, kad tokį sukčiavimą atliekantys asmenys nėra laikytini apmokestinamaisiais asmenimis, veikiančiais kaip tokiais (ESTT 2006-02-21 sprendimas byloje C-255/02, *Teleos* ir kt. v. *Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04; I-7827–7860 ir kt.), o tai leidžia konstatuoti, kad nėra tenkinama viena iš PVM direktyvos 138 str. 1 dalyje nustatytų privalomųjų sąlygų, kad toks tiekimas būtų neapmokestinamas PVM. Inspekcija sprendime detaliai aptarė su PVM sukčiavimu susijusią ESTT ir LVAT praktiką ir jos nuostatas.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja įformindama sandorius, kuriems taikomas 0 proc. PVM tarifas, apsiribojo formalių veiksmų atlikimu, išrašydama PVM sąskaitas

faktūras, o vėliau pakeitė savo poziciją – nurodydama, jog *S. J.* įgijo teisę perimti prekes. Minėti veiksmai laikytini nepakankamu domėjimusi verslo partneriu bei laikytini nepakankamais Pareiškėjos sąžiningumui pripažinti. Taigi Pareiškėja nepateikė įrodymų, paaiškinimų ir kt. dėl sudarytos žemės ūkio technikos tiekimo sandorių.

Dėl prekių / metalo laužo įvertinimo. Pareiškėja nurodė, jog patikrinimo metu nustatytos aplinkybės neatitinka tikrovės, nes iš pardavėjo *KI A/S* įsigytų prekių likutis buvo parduotas Latvijos piliečiui. Teigia, jog buvo parduotas metalo laužas, o ne naudota žemės ūkio technika.

Inspekcija nurodė, kad, jog 135332 Lt pardavimo PVM Pareiškėjai apskaičiuotas, nes atlikto patikrinimo metu (įskaitant ir abu mokestinius tyrimus) buvo nustatyta, kad ūkinės operacijos pagal 2010-11-08 išrašytas PVM sąskaitas faktūras Nr. FOR 0000261 ir FOR 0000262 (panaudotos žemės ūkio technikos tiekimas kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę) realiai nevyko. Vietos mokesčių administratorius akcentavo, jog Pareiškėja prekių (naudotos žemės ūkio technikos) nepateikė ir Latvijos gyventojui *S. J.* . Nors pastabose dėl patikrinimo akto tvirtinimo Pareiškėja dar kartą pakeitė savo argumentus ir nurodė, kad naudota žemės ūkio technika nuosavybės teise priklausė Danijos įmonei *KI A/S*; naudotos žemės ūkio technikos, bendrovėje saugomos penkerius metus, nebuvo galima naudoti pagal paskirtį (ji buvo parduota kaip laužas); naudotą žemės ūkio techniką pardavė Latvijos piliečiui; pardavimas įvyko Lietuvos Respublikos teritorijoje; po pardavimo liko 666176 Lt skolos likutis *KI A/S*; buhalterė tinkamai nenurašė skolos likučio, todėl atsirado problemos, nes tikrinimų metu mokesčių administratorius reikalauja jį apmokestinti kaip bendrovės pajamas; bendrovė 2013-05-15 patikslino 2008 metais klaidingai pateiktą deklaraciją ir anuliuo 2012 m. netinkamai atvaizduoto skolos likučio nurašymą FR0564 formoje. Tačiau mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjos pozicija, nepagrįsta apskaitos dokumentais (nėra PVM sąskaitos faktūros, patvirtinančios, kad Latvijos piliečiui Pareiškėja pardavė žemės ūkio techniką / metalo laužą).

Pareiškėja nurodo, jog pardavus metalo laužą Latvijos Respublikos gyventojui, nuo pardavimo sumos, ji paskaičiavo pardavimo PVM, kurį sumokėjo į biudžetą. Iš patikrinimo medžiagos matyti, jog Vilniaus AVMI, lengvindama mokesčių mokėtojos padėtį, iš patikrinimo metu apskaičiuotos sumokėtinos pardavimo PVM sumos, eliminavo Pareiškėjos sumokėtą pardavimo PVM.

Dėl MAĮ 68 straipsnio taikymo. Inspekcija nurodė, kad 2014 m. gruodžio 19 buvo surašytas pavedimas tikrinti Nr. FR0773-653, tokiu būdu mokesčių administratorius pagrįstai atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2009–2014 metus, nes patikrinimas buvo atliekamas už einamuosius 2014 metus bei už praėjusius penkerius metus – 2013 m., 2012 m., 2011 m., 2010 m., 2009 metus.

Inspekcija nurodė, kad atsižvelgiant į tai, kad naudotos žemės ūkio technikos tiekimo sandoriai buvo ne vienkartiniai, PVM sąskaitose faktūrose buvo nurodyti 23 kombainai (priskirti sunkiajai žemės ūkio technikai, o dėl specifinių matmenų gabenimui reikalingas ne vienas vilkikas), konstatuota, jog Pareiškėja turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie verslo partnerius / partnerį, tačiau Pareiškėja nebuvo pakankamai rūpestinga ir atidi verslo santykiuose. Mokesčių administratoriaus nuomone, toks Pareiškėjos aplaidus ar sąmoningas elgesys, pripažįstamas kaip žinojimas apie dalyvavimą sandoriuose, įtrauktuose į sukčiavimą PVM srityje. Apibendrinant tai, kas išdėstyta bei atsižvelgiant į ginčo byloje nustatytas aplinkybes, konstatuota, kad ginčo byloje mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog prekės nebuvo patiektos, Pareiškėjai neturint bei neįrodžius privalomų 0 proc. PVM tarifo sąlygų. Taigi, Pareiškėjai neįvykdžius 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų, ginčo byloje pagrįstai buvo vertinamos aplinkybės, susijusios su mokėtojos sąžiningumu, kaip galima 0 proc. PVM

tarifo taikymo sąlyga. Įvertinus patikrinimo metu surinktas aplinkybes, padaryta išvada, kad Vilniaus AVMI pagrįstai Pareiškėjos tiekimus apmokestino standartiniu PVM tarifu.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, skunde detalai aptardama jos atžvilgiu atliktus kontrolės veiksmus, nurodydama, kad Pareiškėjos patikrinimas atliktas, neatsižvelgiant į MAĮ 68 straipsnio nuostatas. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius patikrinimo akte bei jo patvirtinime teigė, jog 2008-09-19 sandoris su *S. J.* neįvyko, nes Latvijos mokesčių administratorius atsakė, kad jis negali nurodyti, ar faktiškai *S. J.* gavo prekes, nes šis asmuo negavo pranešimo ir nedeklaravo šio sandorio (Pareiškėjos žiniomis, pagal galiojančius įstatymus jis ir neprivalėjo to daryti); taip pat pažymėjo, kad šis asmuo yra oficialus asmuo kažkokioje fiktyvioje įmonėje. Mokesčių administratorius dėl šių aplinkybių pripažino, kad ūkinė operacija realiai neįvyko, ignoruodamas Pareiškėjos pateiktą *S. J.* notarinį patvirtinimą apie faktiškai įvykusią ūkinę operaciją, kuri buvo užfiksuota ir atvaizduota pateiktoje PVM deklaracijoje bei nuo jos buvo sumokėtas PVM (pridedama pirminė bei patikslinta deklaracijos FR0600).

Nors patikrinimo akte nurodyta, kad už 2010 metus bendrovės pateiktose apskaitos registruose neįrašyta jokio įsiskolinimo *KI A/S* bei nurodomų prekių likučių, o ūkinių operacijų nebuvimą taip pat patvirtino ir Danijos mokesčių administratorius, tačiau patikrinimo akte yra pateikiama prieštaringa informacija, kuri neatitinka faktinių aplinkybių. Tai yra nurodoma, kad iki 2016-03-15 Pareiškėja nebuvo pateikusi 2009-01-01–2012-09-30 laikotarpio dokumentų, todėl siekiant išsiaiškinti Pareiškėjo sandorių dėl įsigytų paslaugų / prekių realumą, mokesstinio patikrinimo metu išsiųsti paklausimai ir raštai, o 2016-07-20 sprendime nurodoma, kad iš Pareiškėjos atsiskaitymų buhalterinės apskaitos registre nuo 2007-01-01 iki 2012-12-07 nustatyta, kad 2010-11-07 bendrovės skola Danijos įmonei *KI A/S* sudarė 666176,29 Lt. Su Danijos bendrove niekas nesusisiekė, suderinimo akto neprašė bei nesuteikė galimybės patvirtinti šalių pasirašytą susitarimą dėl prekių perleidimo ir skolos likučio nurašymo. Visa ši informacija buvo iškraipyta ir traktuota, kad Pareiškėja perleido turtą *KI A/S* pagal sąskaitas FOR 0000261 ir FOR 0000262 už 666176,29 Lt ir perleidimo neapmokestino PVM. Pareiškėja mini ir 2013-11-15 iš Danijos mokesčių administratoriaus gautą informaciją, nurodydama, kad *KI A/S* pranešė, jog 2010-11-08 nebuvo vykdyti jokie sandoriai su Pareiškėja, bet nebuvo užklausta ar įvyko sandoris pagal pateiktą susitarimą dėl turto perleidimo *S. J.* ir ar 2008 metais buvo nurašytas įsiskolinimas Pareiškėjai už prekes.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu nepateikė įrodymų, jog 2010 metais ji vykdė kokius nors sandorius dėl technikos pardavimo, taip pat nepareiškė pretenzijų dėl technikos pardavimo kainos. Pažymima, kad jeigu šis turtas realiai ir būtų buvęs bendrovėje 2010 metais, tai jis niekam negalėjo būti parduotas už nurodytą kainą, nes technika buvo įsigyta jau padėvėta ir turto rinkos vertę galėjo sudaryti tik jo metalo laužo kaina, nes jis 2008 metais buvo surūdijęs ir nenaudotinas pagal paskirtį.

Patikrinimo metu teigiama, kad nebuvo nustatyta, jog prekės (naudota žemės ūkio technika) buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, bet tai, pasak Pareiškėjos, ir nebuvo reikalinga, nes prekes įsigijo fizinis asmuo ne PVM mokėtojas Lietuvos teritorijoje, šių prekių pardavimą Pareiškėja apmokestino PVM, kurį sumokėjo į biudžetą.

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

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, jog Pareiškėja 2010 m., pardavusi prekes (naudotą žemės ūkio techniką), nepagrįstai prekių neapmokestino standartiniu PVM

tarifu, nes Pareiškėja nepateikė įrodymų dėl 0 proc. tarifo taikymo; taip pat nepateikė pagrįstų ir abejonių nekeliančių įrodymų, jog tos pačios ginčo prekės realiai buvo parduotos 2008 m. Lietuvoje Respublikos teritorijoje Latvijos Respublikos gyventojui.

Iš byloje pateiktos informacijos nustatyta, kad Kauno AVMI Pareiškėjos atlikto operatyvaus patikrinimo metu (Kauno AVMI 2013-01-02 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AU-12-305) nustatė, kad 2010 m. lapkričio mėnesį Pareiškėja PVM deklaracijos 18 laukelyje deklaravo ES PVM mokėtojams 666176 Lt pardavimų vertę. Pareiškėjos buvęs direktorius D. Ž. operatyvaus patikrinimo metu Kauno AVMI pateikė informaciją, jog grąžino savo kontrahentui – Danijos tiekėjui *KI A/S* neparduotą žemės ūkio techniką pagal Pareiškėjos 2010-11-08 išrašytas PVM sąskaitas faktūras Nr. FOR 0000261, FOR 0000262. Danijos įmonei grąžintos prekės buvo apskaitytos prekių likučiuose, prekių gavėjo apmokėjimų už prekes nenustatyta. Pareiškėja nepateikė jokių prekių išgabenimą pagrindžiančių vežimo dokumentų (CMR), motyvuodama tuo, kad jų neturi, nes prekes Danijos įmonė išsivežė pati. Nustatyta, kad minėtosios ūkinės operacijos įvyko prieš Pareiškėjos išregistravimą iš PVM mokėtojų (Pareiškėja iš PVM mokėtojų išregistruota 2010-11-15), todėl PVM deklaracija už laikotarpį nuo 2010-11-01 iki 2010-11-15 pateikta 2010-12-06. Operatyvaus patikrinimo pažymoje Kauno AVMI nurodė, kad Pareiškėja nepagrįstai 2010 m. lapkričio mėnesį deklaruotus 666176,35 Lt tiekimus apmokestino 0 proc. PVM tarifu, nes nepateikė prekių išgabenimą į kitą ES šalį patvirtinančių įrodymų, pažymoje nurodyta, kad Pareiškėja žodžiu buvo įspėta dėl neteisingai deklaruoto PVM už 2010 m. lapkričio mėnesį. Nors Pareiškėja patikslino PVM deklaracijas, tačiau nepatiksline ir nedeklaravo 138897 Lt pardavimo ir mokėtino PVM.

Vilniaus AVMI Pareiškėjos mokesstinio patikrinimo metu (prieš tai buvo atliktas ir operatyvus patikrinimas), remdamasi turimomis muitinės duomenų bazėmis ir kita informacija nustatė, kad Pareiškėja iš Danijos įmonės *KI A/S* įsiveždavo įvairią naudotą žemės ūkio techniką (minėtas aplinkybes Kauno AVMI buvo patvirtinęs ir tuo metu Pareiškėjos direktoriumi dirbęs D. Ž.), buvo pateikta: 1997-12-10 žemės ūkio pirkimo pardavimo sutartis, taip pat 2008-03-10 žemės ūkio technikos grąžinimo sutartis Nr. 1-1, pasirašyta D. Ž. ir Danijos įmonės vadovo, pagal kurią Pareiškėja iš sandėlio grąžina neparduotą naudotą žemės ūkio techniką Danijos partneriui. Prekių grąžinimas buvo įformintas 2010-01-08 išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis Nr. FOR 0000261, FOR 0000262. Vilniaus AVMI pagal Pareiškėjos pateiktą 2010-01-01–2010-12-31 laikotarpio operacijų pardavimo registrą nustatė, kad Pareiškėja Danijos įmonei išrašytas PVM sąskaitas faktūras 666176,35 Lt apskaitė, taip pat sąskaitoje „20140–įsigijimo savikaina“ buvo sumažinta (nurašyta) 638149,95 Lt prekių įsigijimo savikaina. Pagal Pareiškėjos pateiktą atsiskaitymo su *KI A/S* registrą nustatyta, kad 2010-11-07 Pareiškėjos skola Danijos įmonei sudarė 666176,29 Lt, 2010-11-08 skola sumažinta 666176,29 (operacijos turinys: prekių atkrovimas, paslaugų suteikimas pagal dokumentus FOR 0000261, FOR 0000262). Pareiškėja 2010-12-06 pateiktoje 2010-11-01–2010-11-15 laikotarpio deklaracijoje deklaravo ES PVM mokėtojams patiektas 666176 Lt vertės prekes pagal 2010-11-08 PVM sąskaitas faktūras Nr. FOR 0000261, FOR 0000262.

Patikrinimo akte pažymėta, kad po atlikto operatyvaus patikrinimo D. Ž. 2013-03-14 pateikė papildomą paaiškinimą ir dokumentus dėl tų pačių prekių (žemės ūkio technikos), akcentuodamas, jog tos prekės pagal aptartas PVM sąskaitas faktūras tiekios nebuvo, nes jos buvo patiektos 2008 m. rugsėjo mėnesį Latvijos gyventojui, technika buvo netinkama naudoti, todėl šalys ją įvertino 11000 Eur suma. Laikytasi pozicijos, kad pagal 2008-03-10 su Danijos įmone sudarytą žemės ūkio technikos grąžinimo sutartį, pas Pareiškėją su įgaliojimu atvyko Latvijos pilietis *S. J.*, su kuriuo 2008-09-19 buvo sudaryta reikalavimo perleidimo sutartis, pagal kurią Pareiškėja tapo skolinga *S. J.* ir su juo Pareiškėja atsiskaitė naudota žemės ūkio technika, kurią šis asmuo pasiėmė iš

Pareiškėjos buveinės Pelėdnagių gyvenvietės, jokie dokumentai minėtam asmeniui nebuvo perduoti. Pareiškėja 2013-05-15 (po Vilniaus AVMI atlikto operatyvaus patikrinimo) pateikė patikslintas 2010-11-01–2010-11-15 laikotarpio PVM deklaraciją (forma FR0600) ir prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitą (FR0564), kuriose tiekimai Danijos įmonei *KI A/S* buvo nedeklaruoti. Pareiškėja 2013-05-15 mokesčių administratoriui taip pat pateikė patikslintą 2008 m. rugsėjo mėn. PVM deklaraciją, kurioje 37981 Lt (11000 Eur) padidino PVM apmokestinamų sandorių sumą ir 6836 Lt padidino mokėtiną į biudžetą PVM. Pareiškėjos atstovas 2016-03-02 el. paštu paaiškino, kad 2008 m. rugsėjo mėn. PVM deklaracija patikslinta dėl 2008-09-19 reikalavimo teisės perleidimo sutarties vykdymo.

Iš Vilniaus AVMI mokesstinio patikrinimo akte ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo išdėstytos pozicijos matyti, kad vietos mokesčių administratorius, įvertinęs aptartą informaciją, taip pat tai, kad Pareiškėja 2010 m. lapkričio mėnesio apskaitos registruose apskaitė naudotos žemės ūkio technikos pardavimo sandorius, o iki 2013 m. atlikto 2010 m. lapkričio PVM deklaracijos patikslinimo (po kurio nebedeklaravo tiekimų Danijos įmonei) deklaruotam prekių tiekimui (tiekimui į kitą ES šalį) ir 0 proc. PVM tarifui pagrįsti nepateikė pagrindžiančių dokumentų (Danijos mokesčių administratorius nepatvirtino Pareiškėjos deklaruotų sandorių į kitą ES šalį); Pareiškėjos atstovo po kontrolės veiksmų pateiktoje pozicijoje nurodytas 2008 m. rugsėjo mėnesį vykdytas sandoris, tiekiant tą pačią naudotą žemės ūkio techniką Latvijos gyventojui *S. J.*, nebuvo įrodytas ir patvirtintas nei išrašytais apskaitos dokumentais, nei kita informacija (tokio sandorio buvimo nepatvirtino ir Latvijos Respublikos mokesčių administratorius), konstatavo, jog yra pagrindas Pareiškėjos apskaitoje apskaitytus tiekimus pagal 2010-11-08 išrašytas PVM sąskaitas faktūras Nr. FOR 0000261, FOR 0000262 apmokestinti standartiniu PVM tarifu, kaip tiekimus, įvykusius Lietuvos Respublikos teritorijoje. Todėl Vilniaus AVMI Pareiškėjai nuo patiektų prekių 666176,29 Lt vertės, įvertinusi Pareiškėjos už 2008 m. rugsėjo mėnesį už neva vykdančią reikalavimo perleidimo sutartį Latvijos gyventojui *S. J.* apskaičiuotą 6836 Lt PVM, apskaičiavo 133061 Lt PVM, taikydama standartinį PVM tarifą. Inspekcija patvirtino Vilniaus AVMI sprendimą, savo sprendime detalčiai pasisakydama dėl tiekimo ES viduje sąlygų ir nulinio PVM tarifo taikymo.

Komisija, atsižvelgusi į tai, kad tiek Inspekcijos sprendime, tiek Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje yra detalčiai nurodytos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje dėl šių aplinkybių papildomai nepasisako, o Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų sumų pagrįstumą vertina, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde išdėstytus motyvus. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog Inspekcija neteisi teigdama, kad Pareiškėja naudotos technikos sandorius vykdė 2010 metais, nes ji prekes perleido 2008 metais Latvijos gyventojui Lietuvoje, kuris, Pareiškėjos teigimu, neturėjo pareigos jas deklaruoti Latvijoje, todėl Latvijos mokesčių administratorius ir nepateikė apie šį sandorį informacijos. Pareiškėjos teigimu, šis sandoris yra įvykęs Lietuvos Respublikos teritorijoje ir nuo jo 11000 Eur naudotos žemės ūkio technikos vertės Pareiškėja apskaičiavo pardavimo PVM, o akte nurodyta informacija neatitinka faktinių bylos aplinkybių. Be to, Pareiškėjos teigimu, Inspekcijos patikrinimas atliktas, pažeidžiant MAĮ 68 str. nuostatas.

Iš Inspekcijos sprendimo matyti, kad jame Inspekcija detalčiai pasisakė dėl tiekimo ES viduje sąlygų ir nulinio PVM tarifo taikymo. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja nekelia motyvų dėl 0 proc. tarifo taikymo pagrįstumo, o laikosi pozicijos, jog ji apskritai netiekė (negražino) prekių Danijos įmonei *KI A/S* pagal 2010-11-08 išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nes ginčo prekes 2008 m. rugsėjo mėnesį Lietuvos Respublikos teritorijoje patiekė Latvijos piliečiui, prekių teikimą apmokestindama standartiniu PVM tarifu, todėl Komisija dėl Inspekcijos sprendime plačiai aptartų 0 proc. teikimo sąlygų ir

jų taikymo ginčo atveju nepasisako, analizuodama aplinkybes, ar Pareiškėja pagrindė ir įrodė, kad nurodoma ūkinė operacija tarp jos ir Latvijos Respublikos gyventojų *S. J.* yra realiai įvykusi.

Pagal 2001-11-06 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) Nr. IX-574 12 straipsnio reikalavimus visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje numatytą atvejį. BAĮ (12 str. 2 dalis ir 12 str. 4 dalis) nustato reikalavimus apskaitos dokumentų išrašymui, tai yra jie surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie negali būti pagrįsti apskaitos dokumentais, pagrindžiami su jais susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentais ir (arba) surašant buhalterinę pažymą. Apskaitos registruose ūkinių operacijų (įvykių) duomenys yra užregistruojami ūkinės operacijos (įvykio) dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius. Todėl būtent apskaitos dokumentai yra pirminis šaltinis, remdamasis kuriuo, mokesčių mokėtojas grindžia savo vykdytas ūkines operacijas ir įvykusius ūkinių operacijų pagrindu mokėtinus mokesčius. Nors mokestiniuose teisiniuose santykiuose numatyta galimybė taikyti MAĮ įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, tačiau pareiga įrodyti tikrąją ūkinės operacijos, kurios neatspindi apskaitos dokumentas, turinį tenka būtent mokesčių mokėtojui, kuris įrodinėja kitokio turinio įvykusios ūkinės operacijos buvimą.

Ginčo byloje nustatyta, kad vieninteliai apskaitos dokumentai, kuriais Pareiškėja yra įforminusi iš Danijos įmonės *KI A/S* įsigytos ir pas Pareiškėją apskaitytos naudotos žemės ūkio technikos pardavimą, yra 2010-11-08 Pareiškėjos išrašytos PVM sąskaitos faktūros Nr. FOR 0000261, FOR 0000262. Remdamasi šiais dokumentais, Pareiškėja yra atlikusi atitinkamus įrašus savo apskaitos registruose, tai yra: apskaičiusi pajamas ir sumažinusi prekių savikainą (akto 3 priedas, 1–8 lapai), taip pat anuliuavusi Pareiškėjos įsiskolinimo Danijos įmonei likutį, šio veiksmo pagrindu nurodydama 2010-11-08 PVM sąskaitas faktūras (akto 3 priedo 9 lapas). Aplinkybes dėl šių prekių tiekimo būtent 2010 m. lapkričio mėnesį Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo metu patvirtino ir D. Ž., laikotarpiu nuo 1997-12-01 iki 2012-10-24 buvęs Pareiškėjos direktoriumi. Todėl tai, kad po Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo pažymos surašymo (Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo pažymoje pareiškus pretenzijas dėl nepateiktų dokumentų, grindžiant 0 PVM tarifu taikymą, ir Pareiškėjos prievolės deklaruotus tiekimus apmokestinti standartiniu PVM tarifu) Pareiškėja pakeitė savo poziciją dėl aptartų ūkinių operacijų, nurodydama kitą šių prekių tiekimo laiką, prekių tiekimo vertę, kitą prekių gavėją, teigdama, kad šios prekės buvo patiektos 2008 metais Latvijos gyventojui 11000 Eur verte, vertintina kaip Pareiškėjos gynybinė pozicija, siekiant išvengti pareigos apskaitytus ir deklaruotus tiekimus apmokestinti standartiniu PVM tarifu, neįrodžius prekių tiekimo į kitą ES šalį. Tokia išvada darytina, atsižvelgiant į: Pareiškėjos pateiktų dokumentų, kuriais ji grindžia savo poziciją dėl galimai vykusių sandorių 2008 metais, turinį; naujos pozicijos ir ją pagrindžiančių dokumentų atsiradimo momentą, taip pat į tai, jog, neįtikėtina, kad Pareiškėjos direktoriumi nuo įmonės veiklos pradžios (taip pat 2008 ir 2010 metais) dirbęs D. Ž. (kuris yra pats pasirašęs technikos pirkimo, grąžinimo sutartis, PVM sąskaitas faktūras) galėjo pamiršti gana reikšmingas ūkines operacijas ar suklysti dėl jų įforminimo, datos.

Paminėtina, kad Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo pažymos surašymo 2013-01-02 metu Pareiškėja laikėsi pozicijos, kad ginčo prekės buvo tiekios 2010 m. lapkričio mėnesį; 2013-02-14 Pareiškėjos atstovas pateikė papildomą paaiškinimą ir informaciją, jau teigdamas, jog prekės buvo tiekios Latvijos gyventojui; 2013-04-10 paaiškinime Vilniaus AVMI Nr. (4.65)-339-KD-336 D. Ž. patvirtino aplinkybes dėl prekių pardavimo Latvijos gyventojui, nors nurodė, kad rašytinės reikalavimo perleidimo sutarties neturi, kaip ir Latvijos gyventojų kontaktų; operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėja jau pateikė rašytinę reikalavimo perleidimo sutartį. Pasisakant dėl šių ūkinių operacijų įforminimo, pažymėtina, kad pagal BAĮ reikalavimus ūkio subjektai apskaitą privalo tvarkyti tokiu būdu, kad

apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi, palyginama; pateikiama laiku; išsami ir naudinga vidaus ir išorės vartotojams (4 str.), buhalterinės apskaitos dokumentai yra pirminiai šaltiniai, remiantis kuriuose esančia informacija yra skaičiuojamos mokesstinės prievolės, ginčo atveju, apskaitos dokumentai (pavyzdžiui, PVM sąskaita faktūra ar kitas dokumentas), kurie pagrįstų 2008 metais įvykusią ūkinę operaciją, mokesčių administratoriui nėra pateikti. Iš byloje pateiktos 2008-09-19 reikalavimo perleidimo sutarties, remiantis kuria Pareiškėja įrodinėja, kad Latvijos gyventojas S. J. perėmė Danijos įmonės reikalavimo teisę, už kurią Pareiškėja perleido jam naudotą žemės ūkio techniką 11000 Eur verte, matyti, kad sutartyje Kreditoriumi yra nurodytas S. J., o naujuoju kreditoriumi Pareiškėja, tai yra sutartis yra įforminta tokiu būdu, lyg Pareiškėja pati perimtų savo skolą, todėl vietos mokesčių administratoriaus išvada dėl sutarties nuostatų prieštaravimo pripažintina teisinga. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos pozicijos dėl ūkinės operacijos realumo nepatvirtina ir 2013-01-16 pateiktas notaro parašo patvirtinimas bei S. J. patvirtinimas. Pirmuoju atveju, Pareiškėja nepagrindė ir nenurodė, koks yra šio daugiau kaip po 4 metų surašyto dokumento ryšis su 2008 metais nurodoma vykdyta operacija, o, antruoju atveju, nors S. J. patvirtina, kad naudota žemės ūkio technika buvo išgabenta į Latviją, tačiau ši aplinkybė ginčo atveju nėra reikšminga, nes pati Pareiškėja laikosi pozicijos, kad prekių tiekimas vyko Lietuvos Respublikos teritorijoje, todėl šiuo aspektu prekių išgabavimo patvirtinimas nėra reikšmingas, tuo labiau, kad aplinkybių dėl S. J. prekių įsigijimo Latvijos mokesčių administratorius nepatvirtino, o pats S. J. pas Latvijos mokesčių administratorių neatvyko ir informacijos nepateikė. Įvertinus aptartų dokumentų turinį, nėra pagrindo teigti, jog jais Pareiškėja pagrindė 2008 metais įvykusią ūkinę operaciją ir jos turinį.

Tai, jog prekių tiekimas 2008 metais nebuvo vykdomas, patvirtina ir tai, kad iki 2010-11-08 pas Pareiškėją buvo apskaitytas įsiskolinimas už šias prekes prekių tiekėjui ir PVM sąskaitose faktūrose nurodomam prekių gavėjui (nors aplinkybėms dėl įskolinimo Danijos įmonei Pareiškėja skunde ir prieštarauja). Pagal Pareiškėjos buvusio direktoriaus D. Ž. paaiškinimą Lietuvos ūkininkams užsakius naudotą žemės ūkio techniką, technika buvo atsiunčiama iš Danijos ir kredituojama iki pardavimo, kas leidžia teigti, jog įsiskolinimas tiekėjui buvo fiksuojamas iki prekių pardavimo ūkininkui ir atsiskaitymo, ar, pavyzdžiui, iki prekių grąžinimo tiekėjui (ar kaip nurodo Pareiškėja jo teises perėmusiam S. J.). Iš byloje pateiktų dokumentų (Pareiškėjos atsiskaitymo su *K1 A/S* registro kopija, akto 3 priedo 9 lapas) matyti, kad šiame apskaitos registre fiksuotas 666176,29 Lt įsiskolinimas yra sumažintas 2010-11-08, skolos sumažėjimo pagrindu nurodyta operacija: „prekių atkrovimas, paslaugų suteikimas“, o dokumentai: „2010.11.08 FOR 0000261; 2010.11.08 FOR 0000262“. Taip pat Vilniaus AVMI patikrinimo metu pagal kontrolės veiksams atlikti pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nenustatė, kad būtų apskaityti buhalteriniai įrašai, susiję su prekių tiekimu S. J. (akto 9 psl., 6 priedas). Atsakant į Pareiškėjos argumentus, kad prekės buvo nusidėvėjusios ir surūdiję, todėl ir dėl šių aplinkybių jos negalėjo būti realizuojamos 2010 m. lapkričio mėnesį išrašytose PVM sąskaitose nurodytomis kainomis, pažymėtina, kad ir šių aplinkybių Pareiškėja nepagrindė nei buhalterinės apskaitos dokumentais, nei kita įrodomąja medžiaga, apsiribodama skunduose (pastabose) nurodomais motyvais.

Pagal MAĮ 67 str. įtvirtintas ir LVAT aiškinamas įrodinėjimo taisyklės mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.), savo poziciją pagrįsdamas konkrečiais duomenimis ir leistiniais įrodymais, o ne vien tik savo nesutikimą išreiškiančiais paaiškinimais, apibendrinto, deklaratyvaus pobūdžio teiginiais; jeigu jis neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė (pavyzdžiui, LVAT 2011-12-22 nutartis adm. byloje

Nr. A-575-912/2011, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015, 2015-08-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1108-146/2015).

Įvertinus aptartų aplinkybių visumą, konstatuotina, kad Pareiškėja neįrodė, kad ji 2008 m. rugsėjo mėnesį vykdė ginčo prekių (iš Danijos įmonės įsigytos naudotos žemės ūkio technikos) tiekimą (prekių grąžinimą pagal reikalavimo perleidimo sutartį) Latvijos Respublikos gyventojui S. J. . Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos pateikti dokumentai, taip pat veiksmai patikslinant tiek 2010 m. lapkričio mėnesio, tiek 2008 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaracijas, apskaičiuojant 6836 Lt pardavimo PVM, vertintini kaip siekis neapmokestinti 2010 m. lapkričio mėnesį įvykusio 666176,29 Lt tiekimo visoje įvykusio ir Pareiškėjo apskaitos registruose apskaityto tiekimo apimtyje.

Atsakant į Pareiškėjos motyvus, kad Danijos mokesčių administratorius patvirtino aplinkybes, jog sandoris, tiekiant prekes Danijos įmonei 2010-11-08, neįvyko, pažymėtina, kad ši aplinkybė rodo, jog Pareiškėjos PVM sąskaitose faktūrose nurodytos prekės nebuvo tiekios apskaitos dokumentuose *nurodytam gavėjui*, tačiau šios aplinkybės nepaneigia Pareiškėjos 2010-11-08 apskaitos dokumentuose (apskaitos registruose) apskaitytų naudotos žemės ūkio technikos tiekimo sandorių ir savaime neįrodo, kad ginčo prekių tiekimo ūkinės operacijos yra įvykusios kitu metu (2008 m. rugsėjo mėnesį), kitam kontrahentui (S. J.) ir kita verte (11000 Eur).

Nors Pareiškėja laikosi pozicijos, kad patikrinimas buvo atliktas, pažeidžiant MAĮ 68 str. nuostatas, pagal kurias mokesčių administratorius gali apskaičiuoti ir perskaičiuoti mokesčius už einamuosius ir 5 praėjusius metus, tačiau, kaip teisingai yra pažymėta Inspekcijos sprendime, toks pažeidimas nenustatytas, nes pavedimas tikrinti išrašytas 2014 m. gruodžio 19 d., todėl mokesčių administratorius turėjo teisinį pagrindą apskaičiuoti / perskaičiuoti mokesčius už 2014, 2013, 2012, 2011, 2010, 2009 metus. Tai, kad šio patikrinimo metu buvo vertintos ir aplinkybės dėl galimai 2008 metais įvykusios / neįvykusios naudotos žemės ūkio technikos tiekimo taip pat negali būti pripažinta MAĮ 68 str. nuostatų pažeidimu. LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad tam tikroms su tikrinamuoju laikotarpiu susijusioms aplinkybėms pagrįsti / paneigti mokesčių administratorius turi teisę remtis ir papildoma įrodomąja medžiaga ar aplinkybėmis, kurios neapima einamųjų ir penkių praėjusių metų nuo pavedimo išrašymo (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011).

Todėl, įvertinus aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad Pareiškėjai neįrodžius, jog ginčo prekės buvo išgabentos į kitą ES šalį sąskaitose faktūrose nurodytam prekių gavėjui; po 2013 m. atliktų kontrolės veiksmų Pareiškėjai pakeitus poziciją dėl įvykusių ūkinių operacijų, tačiau nepagrindus ir neįrodžius kito ūkinės operacijos turinio (laiko, gavėjo, apmokestinamosios vertės), mokesčių administratorius pagrįstai pagal 2010 m. lapkričio 8 d. PVM sąskaitas faktūras Nr. FOR 0000261, FOR 0000262 įvykusių 661776,29 Lt vertės prekių tiekimus apmokestino standartiniu PVM, kaip Lietuvos teritorijoje įvykusių tiekimus, nuo jų vertės apskaičiuodamas 133061 Lt PVM. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

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 Finansų ministerijos 2016-10-17 sprendimą Nr. 69-108.

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 Mokesčių administravimo įstatymo 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 Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene