



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "A1" 2017-04-25 SKUNDO**

2017 m. birželio 27 d. Nr. S-147 (7-98/2017)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams

Ramutei Matkevičienei
direktoriui M. E.,
vyr. buhalterei T. C.,
vadybininkui F. H.
J. U.

mokesčių administratoriaus atstovui

2017 m. gegužės 30 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB "A1" (toliau – Bendrovė) 2017-04-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-03-31 sprendimo Nr. 69-34, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-03-31 sprendimu Nr. 69-34 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2017-01-02 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-3, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 33862,93 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 18198,27 Eur PVM delspinigius, 10159 Eur PVM baudą, 11,01 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 2,35 Eur PM delspinigius, 3 Eur PM baudą, 1243,63 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 707,44 Eur GPM delspinigius, 373 Eur GPM baudą, 3314,83 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 1657,42 Eur VSD įmokų baudą, taip pat 129,75 Eur sumažintas PM už 2010 m.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko kompleksinį Bendrovės 2010–2011 m. laikotarpio PVM, GPM, PM, VSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2016-10-27 patikrinimo aktą Nr. (13.2)-FR0680-673, kuriuo Bendrovei papildomai apskaičiavo sumokėti į biudžetą 33862,93 Eur PVM, 295,99 Eur PM, 1243,63 Eur GPM, 863,21 Eur VSD įmokas, 431,61 Eur VSD įmokų baudą, taip pat 129,75 Eur sumažino PM už 2010 m., nustatiusi, kad Bendrovė nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, bei konstatavusi, jog M. E., būdamas asocijuotu asmeniu, 2010–2011 m. gyvendamas Bendrovei nuosavybės teise priklausančiame name ir nemokėdamas už patalpų šildymą, namo apsaugą bei šiukšlių išvežimą, gavo 28627,92 Lt natūra.

Kauno AVMI, išnagrinėjusi Bendrovės pateiktas pastabas, 2017-01-02 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-3 pakeitė patikrinimo aktą, apskaičiuodama 11,01 Eur PM, 3314,83 Eur VSD įmokas, 1657,42 Eur VSD įmokų baudą, taip pat apskaičiavo 18198,27 Eur PVM delspinigius, 707,44 Eur GPM delspinigius, 2,35 Eur PM delspinigius bei skyrė 10159 Eur PVM baudą, 373 Eur GPM baudą ir 3 Eur PM baudą.

1. Pažymėta, jog vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovė neturi teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo jos įformintiems prekių tiekimams Estijos įmonėms, nustačius, kad prekės nebuvo išgabentos iš šalies teritorijos ir disponavimo ginčo prekėmis teisė neperėjo Bendrovės kontrahentams (prekės nebuvo patiektos PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams) bei nustačius, jog Bendrovė elgėsi nesąžiningai, t. y. nebuvo pakankamai apdairi ir rūpestinga sandorių su minėtomis įmonėmis metu, todėl žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose.

Inspekcija sprendime rėmėsi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 str. 1 dalies nuostatomis, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Taip pat PVMĮ 56 str. 1 ir 5 dalimi dėl PVM mokėtojo privalomų turėti įrodymų ir mokesčių administratoriaus teisės savo iniciatyva pačiam ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Atsižvelgta į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką dėl prekių tiekimo tarp ES valstybių narių apmokestinimo taikant 0 procentų PVM tarifą (2009-03-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-376/2009, 2011-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-438-415/2011).

Pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį ir 56 str. 1 dalį bei suformuluotą Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) poziciją (2007-09-27 sprendimas byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 2012-09-06 sprendimas byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11) Inspekcija nurodė, kad siekiant nustatyti ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą turi būti nustatytos trys būtinos sąlygos: 1) prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir jas tiekė PVM mokėtojas; 2) prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; 3) pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Lengvatinio 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas. Tais atvejais, kai kuri nors iš šių sąlygų netenkinama, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas, t. y. jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas. Konkrečiu atveju vertinant teisės taikyti 0 proc. tarifą atsiradimo bei realizavimo sąlygas svarbu nustatyti ne vien tik prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos faktą, bet ir mokesčių mokėtojo, siekiančio pasinaudoti teise taikyti lengvatinį 0 proc. tarifą, sąžiningumą, t. y. ar jis žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie galimą ūkinių operacijų partnerio veiklos neteisėtumą, susijusį su sukčiavimu arba kita neteisėta veika PVM prievolių vykdymo srityje.

Dėl Bendrovei nepripažinto 0 PVM tarifo taikymo už įformintus prekių (tirpios kavos) tiekimus (pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį), t. y. nustatytų Bendrovės nepagrįstai 2010 metų sausio–gruodžio mėnesiais įformintų prekių tiekimų Estijos įmonėms – OÜ „R. J.“ už 245781,66 Lt (2010 m. 01–05 mėn.) ir OÜ „B. F.“ už 266303,97 Lt (2010 m. 06–12 mėn.), iš viso už 512085,63 Lt sumą, dėl ko papildomai apskaičiuota 107538 Lt pardavimo PVM, pažymėta, jog Kauno AVMI, įvertinusi Bendrovės pateiktus patikrinimui dokumentus (išrašytos PVM sąskaitos faktūros, kuriose buvo Estijos įmonių spaudai ir atstovo parašai, tačiau nenurodytas vardas ir pavardė bei pateikti krovinio gabavimo važtaraščiai (CMR), kurie daugeliu atvejų užpildyti neišsamiai: nenurodyti vežėjo vairuotojo vardas, pavardė, nėra nurodytas pasikrovimo bei iškrovimo laikas, nenurodytas prekių kiekis, nėra prekių gavimo datos, nenurodyta krovinį gabenusio automobilio markės bei valstybinis numeris ir pan., už prekes Estijos pirkėjai apmokėjo banko pavedimais bei grynaisiais per kasą, nepateiktos sutartys su Estijos įmonėmis, nes, direktoriaus M. E. teigimu, sutartys su šiomis įmonėmis nebuvo sudarytos), konstatavo, jog pateikti dokumentai neįrodo, kad įmonės OÜ „R. J.“, OÜ „B. F.“ įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo (nenustatyta, kad prekės buvo patiektos dokumentuose nurodytoms įmonėms) ir perkės išgabentos iš Lietuvos Respublikos.

Nurodyta, jog Estijos įmonė OÜ „R. J.“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini) į PVM mokėtojų registrą įregistruota 2006-04-08, išregistruota 2011-09-15, OÜ „B. F.“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini) į PVM mokėtojų registrą įregistruota 2009-10-12, išregistruota 2011-03-28), t. y. sandorių su Bendrove vykdymo metu abi įmonės buvo įregistruotos PVM mokėtojomis savo valstybėse.

Pastebėta, kad įmonės OÜ „R. J.“, adresu (duomenys neskelbtini) (reg. Nr. (duomenys neskelbtini)), ir OÜ „B. F.“, adresu (duomenys neskelbtini) (reg. Nr. (duomenys neskelbtini)), pagal Bendrovės laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 įformintus prekių tiekimus neįgijo teisės disponuoti prekėmis kaip savo. Bendrovės įformintose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas prekių pakrovimo adresas: (duomenys neskelbtini), tačiau dalyje PVM sąskaitų faktūrų (13-oje iš 23) iškrovimo adresas nurodytas – Ryga, Latvija, nors prekės įformintos Estijoje įregistruotoms įmonėms.

Pažymėta, kad Bendrovė Estijos įmonėms išrašė 23 PVM sąskaitas faktūras: 9 – OÜ „R. J.“ ir 14 – OÜ „B. F.“, iš kurių 15-oje nėra nuorodos į PVMĮ 49 straipsnį ar į Direktyvos 77/388/EEB 28c straipsnį, reglamentuojančius 0 proc. PVM tarifo taikymą šiems tiekimams. Bendrovės pateiktuose tarptautiniuose krovinių gabenimo važtaraščiuose (CMR) vežėjais nurodytos Latvijos transporto kompanijos: SIA „P“, SIA „D“, SIA „D2“, SIA „E“ bei Estijos įmonės – pirkėjos OÜ „R. J.“ bei OÜ „B. F.“. Minėtuose prekių gabenimo dokumentuose (CMR) nurodyti prekių pristatymo (iškrovimo) adresai – Estijos įmonių buveinių registravimo adresai, nurodyti PVM sąskaitose faktūrose, išskyrus vieną, kuomet iškrovimo vieta nurodyta SIA „V“ (duomenys neskelbtini). Dėl sandorių su Estijos įmonėmis OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ Kauno AVMI pateikė paklausimus Estijos mokesčių administratoriui, o dėl CMR nurodytų vežėjų SIA „P“, SIA „D“, SIA „D2“, SIA „E“ paklausimai pateikti Latvijos mokesčių administratoriui.

Pasak Inspekcijos, Estijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, jog abi Estijos įmonės OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ yra nerandamos, laiškai grįžo neįteikti, todėl neturi pakankamai įrodymų ir negali patvirtinti nurodytų sandorių su Bendrove bei nurodo, kad šios įmonės yra laikomos dingusiais prekeiviais. Be to, įvertinusi Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją bei vežėjų pateiktus paaiškinimus, dokumentų kopijas, Inspekcija padarė išvadą, kad Latvijos įmonės nepateikė užsakymų, krovinio gabenimo dokumentų, nėra duomenų iš kur krovinyms buvo paimtas ir kur nugabentas, t. y. negalima nustatyti, kad Bendrovės prekės, kurių pardavimas įformintas Estijos įmonėms OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“, buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir pristatytos, būtent nurodytiems Estijos prekių pirkėjams. Latvijos įmonės negalėjo pateikti informacijos apie vykusius sandorius, arba iš viso neigė turėjusios kokių nors sandorių su minėtomis Estijos ar Lietuvos įmonėmis. Be to, Latvijos vežėjas SIA „D2“ nurodė, kad vieną kartą yra vežęs prekes SIA „K“ užsakymu – iš (duomenys neskelbtini), į (duomenys neskelbtini), bet neturėjo tam patvirtinančio krovinio gabenimo dokumento. Bendrovė prie 2010-06-02 OÜ „B. F.“ įformintos PVM sąskaitos faktūros GEM Nr. 01831 pateikė CMR BL/4A 0306586, kuriame nurodytas vežėjas SIA „D2“, tačiau nėra prekių pakrovimo adreso, o iškrovimo adresas (duomenys neskelbtini) sutampa su minėto Latvijos vežėjo nurodyta informacija. Dėl šios priežasties, padaryta išvada, kad nėra pagrindo teigti, jog prekės pagal įformintą PVM sąskaitą faktūrą GEM Nr. 01831 buvo nugabentos Estijos įmonei OÜ „B. F.“, nors CMR gavėjo laukelyje yra Estijos įmonės spaudas ir parašas (tačiau nėra prekes priėmusio asmens vardo, pavardės). Iš gautos informacijos taip pat nustatyta, kad PVM sąskaitose faktūrose ir CMR važtaraščiuose nurodyti prekių pristatymo adresai Estijoje yra biurų patalpos, o ne sandėliai, todėl Bendrovės pateikti dokumentai neįrodo prekių išvežimo ir pateikimo įmonėms OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ fakto.

Pažymėta, kad, Bendrovės direktoriaus teigimu, visas prekes abi Estijos įmonės išsivežė savo vardu samdytu transportu, išskyrus vieną atvejį 2010-12-29 CMR važtaraštyje BL/4A 0489685 nėra nurodyta: vežėjo pavadinimo, krovinių gabenusio automobilio valstybinių numerių, vairuotojo vardo ir pavardės, krovinio pakrovimo datos, o 24 laukelyje yra tik parašas. Buhalterės teigimu, šį pervežimą atliko pati Bendrovė, krovinių gabeno Bendrovės darbuotojas F. H.. Pastarasis pateiktame paaiškinime nurodė, kad jis gabeno krovinių pagal 2010-12-29 Estijos įmonei OÜ „B. F.“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą GEM Nr. 02124 ir CMR BL/4A 0489685 Bendrovės kroviniu automobiliu valst. Nr. (duomenys neskelbtini) Krovinių pristatė į Estijos sostinę pagal sąskaitoje nurodytą adresą, tačiau tikslios vietovės ir kontaktnio telefono neprisiminė. Jo teigimu,

prekes priėmė sandėlio darbuotojas ir jas iškrovė bei pasirašė CMR ir sąskaitoje. Sandėlininkas buvo apie 35–45 metų, išvaizdos nepamena, jis į Bendrovę nebuvo atvykęs. F. H. nežinojo kaip vyko prekių užsakymas, nes šiame procese nedalyvavo. Bendrovė patikrinimo metu pateikė vairuotojo-vadybininko F. H. kelionės lapą 2010-12-29 prekių gabenimui į OŪ „B. F.“, tačiau minėta byloje surinkta informacija nepatvirtina, kad prekės pagal minėtus dokumentus išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos būtent nurodytai Estijos įmonei.

Nurodyta, kad Estijos įmonės OŪ „R. J.“ ir OŪ „B. F.“ su Bendrove daugiausiai atsiskaitė pavedimais per banką, išskyrus vieną OŪ „B. F.“ atsiskaitymą per kasą. Tačiau 2010-12-29 surašytame pinigų priėmimo kvite BUH 3347597 už Estijos įmonę OŪ „B. F.“ pasirašė D. Y., kuris OŪ „B. F.“ nedirbo (Estijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, jog vienintelis šios įmonės darbuotojas buvo L. L.). Palyginus visose kitose PVM sąskaitose faktūrose ir CMR esančius parašus (nes juose nenurodytas pirkėjo atstovo vardas ir pavardė) su pinigų priėmimo kvite esančiu D. Y. parašu, nustatyta, kad vizualiai parašai labai panašūs. Tai, mokesčių administratoriaus nuomone, reiškia, kad Bendrovė neturėjo sandorių su vieninteliu Estijos įmonės OŪ „B. F.“ valdybos nariu ir darbuotoju L. L., o šios įmonės vardu veikė visai kitas asmuo – D. Y.. L. L. Estijos mokesčių administratoriui nurodė, kad neturėjo sandorių su Lietuvos įmonėmis. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė įformino prekių pardavimą ne tam ūkio subjektui, fiksuotos ūkinės operacijos neatitinka faktiško ūkinio įvykio turinio.

Pabrėžta, kad mokestinio patikrinimo metu negauta informacija, kas už užsienio įmonėms patiektas prekes atsiskaitinėjo su Bendrove. Aplinkybė, kad už prekes buvo apmokėta, Inspekcija nuomone, gali patvirtinti tik prekių perleidimo faktą, o ne jų išgabėnimą iš šalies teritorijos bei jų patekimą kitoje valstybėje narėje registruotiems PVM mokėtojams.

Pasak Inspekcijos, užsienio mokesčių administratorius nepatvirtino prekių tiekimų sandorių, įmonės nerandamos, nevykdo ekonominės veiklos Estijoje, nenustatyta, jog būtų turėjusios sandorių su Lietuvos įmonėmis, joms nepriklauso jokios sandėliavimo patalpos Estijoje, 2010 metais nedeklaravusios nei darbuotojų, nei atlyginimo išmokų, dokumentų patikrinimams neteikė. Estijos įmonių įregistruotais adresais yra biurų patalpos ir šiais adresais prekės nebuvo sandėliuojamos, be to, abiejų įmonių valdybos nariai – Latvijos piliečiai: OŪ „R. J.“ – T. U., OŪ „B. F.“ – L. L. Minėtos aplinkybės nepatvirtina, kad šios įmonės įgijo teisę prekėmis disponuoti kaip savo.

Pažymėta, kad Estijos mokesčių administratoriaus nurodytos įmonės nurodytos kaip dingę prekeiviai, iš Bendrovės pirkimo sumų nedeklaravo ir PVM nesumokėjo. Latvijos mokesčių administratoriaus duomenimis, CMR nurodyti Latvijos vežėjai SIA „D“ ir SIA „P“ nors ir nurodė, kad turėjo sandorių su Estijos įmone OŪ „R. J.“, tačiau nepateikė gabenimo dokumentų bei negalėjo pateikti informacijos ar nurodyti kitų vežimo faktą patvirtinančių aplinkybių, o Latvijos vežėjai SIA „D2“, SIA „E“ iš viso nepatvirtino turėję kokių nors sandorių nei su Bendrove, nei su Estijos įmonėmis. Bendrovė taip pat nepateikė įrodymų ir nenurodė jokių papildomų aplinkybių (asmenų, įgaliojimų, perdavimo dokumentų, vietos, susirašinėjimo ir kt.), kad prekės išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir nugabentos pirkėjui, o Bendrovės pateikta VIES informacija apie PVM kodų suteikimą Estijos mokėtojams OŪ „R. J.“, OŪ „B. F.“, Swedbanko sąskaitos tarptautinių pavedimų kopijos, nepagrindžia prekių išgabėnimo iš Lietuvos Respublikos fakto, todėl Bendrovės pateiktą informaciją mokesčių administratorius laikė formalia ir vertino kritiškai.

Taip pat pažymėta, kad Bendrovės direktorius M. E. patikrinimo metu pateiktuose paaiškinimuose (2015-10-27, 2016-09-23, 2010-10-10) negalėjo nurodyti kaip surado pirkėjus, neatsiminė, ar Estijos įmonių atstovai buvo nors kartą atvykę į Bendrovę, negalėjo pateikti jokių kontaktinių duomenų (telefono ar el. pašto), taip pat nepateikė jokių užsakymų ar kitų susirašinėjimo faktų, nes dėl mažos elektroninio pašto dėžutės talpos, turėjo ištrinti susirašinėjimą.

Įvertinusi surinktą informaciją bei nurodytas aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, kad nėra pagrindo teigti, jog pirkėjai įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Akcentuota, jog LVAT yra pasisakęs, kad mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka iš oficialių institucijų gauta informacija yra laikoma gauta iš patikimo šaltinio ir ja gali būti vadovaujama, taikant PVMĮ nuostatas. Todėl pažymėta, jog iš Estijos ir Latvijos mokesčių administratorių gauta informacija yra laikoma gauta iš patikimo šaltinio ir negali būti laikoma išvestine, kaip Bendrovė nurodo pateiktame skunde.

Inspekcija nurodė, jog Bendrovės įrodymai: PVM sąskaitos faktūros, kuriose yra atžyma, kad pirkejas prekes gavo; CMR, kurie patvirtina prekių išvežimą iš Lietuvos teritorijos ir kad krovinius gabenusios įmonės išgabeno prekes, būtent juose nurodytiems pirkėjams bei apmokėjimai per banką, yra nepakankami, nes Bendrovė pateikė išrašytas pardavimo PVM sąskaitas faktūras bei neišsamiai užpildytus CMR ir nepateikė Estijos mokėtojų patvirtinimų, kad prekes jie gavo ir įgijo teisę disponuoti prekėmis; Estijos įmonės nerandamos, išregistruotos iš PVM mokėtojų, nedeklaravo įsigijimų iš Lietuvos, t. y. nepateikė patvirtinančių įrodymų dėl 0 PVM tarifo taikymo pagrįstumo.

Pastebėta, kad Bendrovė prekių pardavimui nepateikė sutarčių, kuriose galima būtų matyti, kas ir kieno transportu gabena prekes Estijos pirkėjui, ši informacija žinoma tik iš Bendrovės paaiškinimų, jog visais atvejais prekes išsigabeno Estijos įmonės. Bendrovė patikrinimui pateikė neišsamiai užpildytus CMR važtaraščius, iš kurių dalis buvo pateikta daug vėliau, t. y. ne mokestinio tyrimo, o tik patikrinimo metu, – visi 6 papildomai pateikti CMR yra latviški, serija prasideda LV be numerių. Pateikti įvairūs CMR egzemplioriai, t. y.: 2 atvejais – po 1 (pirma) egzempliorių, 2 atvejais – po 2 (antra) egzempliorių, 1 atveju – 3 egzempliorių, 4 atvejais – po 4 (ketvirtą) egzempliorių ir 4 atvejais – nenurodytą egzempliorių; prie ketvirto egzemplioriaus parašyta „atsiskaitymui“. Papildomai pateiktuose CMR nėra nurodytų egzempliorių numerių (pagal Tarptautinio krovinų vežimo keliais sutarties konvencijos 5 str. 1 dalies nuostatas krovinio važtaraštis rašomas trimis egzemplioriais; pagal 11 straipsnio nuostatas visus važtaraščius ir kitus reikiamus dokumentus pildo krovinio siuntėjas, kuris atsakingas už visų dokumentų teisingą užpildymą).

Pažymėta, jog pagal Tarptautinio krovinų vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR) 12 str. 3 punktą, krovinio disponavimo teisė priklauso gavėjui nuo važtaraščio surašymo momento tais atvejais, kai siuntėjas apie tai įrašo važtaraštyje. Kadangi Bendrovė pateiktuose CMR važtaraščiuose neįrašė minėtos konvencijos 12 str. 3 punkte nurodytos pastabos, pasak Inspekcijos, tokiu būdu nepaneigė savo atsakomybės dėl krovinio pristatymo iki galutinio pirkėjo kontrolės.

Akcentuota, jog tokie dokumentai, kokie buvo Bendrovės pateikti CMR – daugumoje yra nurodytas vežėjas (kai kuriuose vežėjo spaudas neryškus, neįskaitomas, kai kuriuose vežėjas nenurodytas), nurodyta krovinio pakrovimo data, iškrovimo vieta (kai kuriuose iškrovimo vieta nurodyta nepilnu adresu), transporto priemonių valstybiniai numeriai nurodyti ne visuose CMR, ne visuose CMR 24 laukeliuose yra prekių gavėjų spaudai, parašai, datos – įrodo tik tai, kad prekės buvo paimtos iš Bendrovės, tačiau neįrodo, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos. Dažnu atveju prekių iškrovimo adresai, nurodyti CMR 3 laukelyje – Estijos įmonių OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ įregistravimo adresai, kurie pagal Estijos mokesčių administratorių – yra administracinės patalpos, o ne prekių sandėliai.

Pažymėta, kad Bendrovė nepateikė papildomų išvežimą pagrindžiančių dokumentų ar raštiškų patvirtinimų dėl prekių gavimo, o išrašytos PVM sąskaitos faktūros, CMR bei kasos pajamų orderio kopijos yra formalūs, nepakankami įrodymai, kurie nepaneigia patikrinimo metu surinktų ir nustatytų aplinkybių visumos bei nepatvirtina prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos.

Inspekcija neatsižvelgė į Bendrovės su skundu pateiktą latvių ir rusų kalbomis surašytą SIA „D“ 2014-08-08 raštą, kuriame SIA „D“ nurodo, kad 2010 m. gegužės mėn. atliko prekių pervežimo paslaugas įmonei OÜ „R. J.“, tačiau negali pateikti duomenų apie asmenį, kuris pateikė užsakymą bei neturi paslaugų teikimo sutarties, nes ji nebuvo sudaryta, paaiškino, kad SIA „D“ tokius pačius paaiškinimus pateikė ir Latvijos mokesčių administratoriui, kuriam dėl pateiktos informacijos kilo įtarimų dėl jų tikrumo.

Dėl Bendrovės su skundu pateiktų jos 2017-01-13 prašymų SIA „P“, SIA „D“, SIA „D2“, SIA „E“, kuriais šių įmonių prašo patvirtinti sandorius, Inspekcija pažymėjo, kad Latvijos mokesčių administratorius pateikė informaciją apie minėtų Latvijos įmonių vykdytus sandorius su įmonėmis OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ ir Bendrove, kuri buvo įvertinta Kauno AVMI patikrinimo metu.

Inspekcija plačiai pasisakė dėl ESTT praktikoje suformuluoto principo, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens vykdomi sandoriai nebūtų apmokestinami PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio (ESTT sprendimo byloje *Mecsek-Gabona* 53 ir 54 punktai,

LVAT 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013) bei sprendė, jog Bendrovė neįrodė, kad, įformindama pardavimo sandorius Estijos įmonėms OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“, ėmėsi visų protingų priemonių įsitikinti, kad vykdomi prekių tiekimai į kitą ES valstybę narę neprisideda prie sukčiavimo mokesčių srityje. Iš surinktos informacijos padaryta išvada, kad Bendrovė patiekė prekes ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėjais įvardintiems ūkio subjektams, 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 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.

Pasak Inspekcijos, nors Bendrovė nurodė, kad ji veikė sąžiningai, prieš sudarydama sandorius su minėtomis Estijos įmonėmis, ėmėsi visų pagrįstų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, ar pateikti dokumentai teisingi, t. y. patikrino ar OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ įregistruotos PVM mokėtojai puslapyje http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/; buvo gauti abiejų įmonių kontaktiniai duomenys (telefonai, faksai ir elektroniniai paštai), kurių pagalba ir vyko užsakymai bei patvirtinimai, kad prekės pasiekė užsakovą, tačiau patikrinimui jokių kontaktų ar užsakymų patvirtinimų Bendrovė nepateikė. Bendrovės direktorius negalėjo nurodyti kaip susirado minėtas Estijos įmones, kaip ir su kuo bendravo, o 2016-10-10 paaiškinime nurodė, kad „Latvijoje yra akcizas, todėl keli Latvijos kontrabandininkai perka prekes iš Lietuvos ir Estijos ir nemoka akcizo. <...> To pasėkoje nedidelėse parduotuvėse atsiranda prekės daug pigiau. Kadangi mes esame „B“ kavos atstovai Baltijos šalyse, tai didieji tinklai iš mūsų neima prekių, motyvuodami, kad mes siūlome daug brangiau nei kiti rinkos dalyviai. Mes jiems aiškiname, kad tai kontrabanda, o jie į tai atsako, kad jūsų prekės, jūs ir sureguliuokite tas kainas. Dabar gaunasi kažkokia nesąmonė – mes patys kovojame su tuo, o jūs mus dar kaltinate ir prašote sumokėti mokesčius, jei kažkokios įmonės Latvijoje ar Estijoje nemoka mokesčių. Po to, kai jūs paaiškinote, kad trūksta dokumentų, aš jei gerai pamenu, visiems kas užsiima šia prekyba, pasakiau, kad mums gražintų tuos dokumentus, arba aš pats juos „išaiškinsiu“. Nepamenu kada, bet man rodos po mėnesio ar dviejų mes juos gavome per siuntas autobusu iš Estijos“.

Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovė žinojo ar galėjo žinoti apie kontrabandą, kad bendrauja su Estijos įmonių OÜ „R. J.“, OÜ „B. F.“ atstovais – latviais, o ne estais, todėl galėjo įtarti, kad prekės nebus pristatytos į Estiją ir PVM niekas nesumokės. Bendrovė, ilgą laiką vykdydama tiekimus, ir žinodama apie neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje vykdančiam asmeniui tenkančius didesnius atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimus, iš esmės elgėsi nerūpestingai ir neatidžiai, nes galėjo įtarti apie galimą kontrahentų sukčiavimą, tačiau Bendrovė jokių veiksmų nesiėmė. Bendrovė apsiribojo tik įmonių PVM kodų patikrinimu ir CMR įforminimu, tačiau juose nėra nurodyti prekes priėmusių asmenų vardai, pavardės, datos. Bendrovė neturi ir nerinko jokios informacijos apie OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ veiklos teisėtumą ir galimybę vykdyti atitinkamo pobūdžio veiklą, nesidomėjo prekių sandėliavimo patalpomis, samdomų darbuotojų ištekliais, buveinės vietose nesilankė ir pan.

Pastebėta, jog mokesstinio patikrinimo metu negauta visa informacija, kas už užsienio įmonėms pateiktas prekes atsiskaitinėjo su Bendrove. Bendrovė nesidomėjo atsakingais įmonių asmenimis – ar šie asmenys turėjo teisę pasirašyti buhalterinės apskaitos dokumentus, ar jie turėjo galimybę disponuoti bei atsiskaitinėti grynaisiais pinigais, šių užsienio įmonių vardu. Bendrovė neturi prekių pardavimo kainų, kiekio, pristatymo vietos derinimo, transporto paslaugų užsakymo ir pan. dokumentų. Įformintuose CMR nėra nurodyti įmonių – prekių gavėjų atstovų vardai, pavardės, kurie galėjo priimti prekes, kai kuriuose jų nėra prekių gavimo datos, nėra gautų raštiškų patvirtinimo dokumentų apie realiai gautas prekes.

Pasak Inspekcijos, Bendrovė turėjo galimybę žinoti ir pasidomėti apie prekių pristatymo (išskrovimo) adresus – Latvijoje Rygoje (ir duomenys neskelbtini), nes 13 iš pateiktų PVM sąskaitų faktūrų nurodytas išskrovimo adresas: Ryga, Latvija; surinkti kiek įmanoma daugiau informacijos apie prekių gavėjus, pasidomėti įgaliotais užsienio įmonių asmenimis (atstovais), kurie faktiškai buvo atsakingi už prekių priėmimą, pareikalauti iš jų patvirtintų įgaliojimų ar kt. dokumentų, kad jie turi teisę atstovauti OÜ „R. J.“, OÜ „B. F.“, taip pat pareikalauti įgaliojimo iš

D. Y. apmokant 12543,36 Lt pagal OÜ „B. F.“ išrašytą sąskaitą faktūrą GEM Nr. 02124. Bendrovė vienu atveju pati savo nuosavu transportu gabeno prekes, todėl turėjo žinoti, kas iš minėtų įmonių atstovų dalyvauja prekių pakrovimo–iškrovimo metu. Bendrovė nepateikė jokios informacijos, kas yra visuose nurodytuose prekių pristatymo (iškrovimo) adresuose: ar tai prekių saugojimo sandėliai, nuosavos ar nuomojamos užsienio įmonių patalpos, Estijos mokesčių administratorius informacijos apie jų turimus sandėlius ar kitose vietose (šalyse) turimus padalinius, filialus, atstovybes ir pan. nepateikė.

Inspekcija padarė išvadą, kad su aukščiau išvardintomis įmonėmis prekių tiekimo sandoriai nebuvo vienkartiniai, Bendrovė turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie partnerių veiklos teisėtumą ir prievolių vykdymą. Lietuvos Respublikos teisės aktuose nenustatyta asmens pareiga aiškintis kitos šalies veiksnumą, tačiau tokia prievolė sandorio šaliai atsiranda kartu su juridinę reikšmę turinčio fakto (sandorio sudarymo) atsiradimu bei atsižvelgiant į PVMĮ 49 ir 56 straipsnių nuostatas. Bendrovės direktorius neidentifikavo ūkinių operacijų partnerio ir jį atstovaujančių asmenų, neįsitikino ar prekės pristatytos pirkėjui bei neturėdamas pakankamai įrodymų minėtiems tiekimams įmonėms OÜ „R. J.“, OÜ „B. F.“ skaičiavo ir deklaravo nulinį PVM tarifą taip išvengdamas mokėtino pardavimo PVM. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė elgėsi ir veikė nerūpestingai ir neatidžiai, nes turėjo galimybę žinoti, kad jos atliekamos ūkinės operacijos prisideda prie PVM sukčiavimo, o toks Bendrovės neveikimas vertinamas kaip nesąžiningumas.

Įvertinus aukščiau išdėstytas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Bendrovei nepateikus pakankamų įrodymų, kad prekės buvo pateiktos dokumentuose nurodytoms įmonėms OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ bei išgabentos iš Lietuvos teritorijos, sprendime konstatuota, jog Kauno AVMI pagrįstai Bendrovės įformintus 512085,63 Lt tiekimus (245781,66+266303,97) apmokestino standartiniu 21 proc. PVM tarifu ir papildomai apskaičiavo 107538 Lt (512085,63 x 21 proc.) pardavimo PVM.

2. Pažymėta, jog Bendrovė nesutiko su jai, vadovaujantis GPMĮ 23 str. 1 dalimi, apskaičiuotu GPM, mokesčio administratoriui konstatavus, jog Bendrovės direktorius M. E. gavo pajamų natūra (GPMĮ 2 str. 15 dalis).

Nurodyta, jog Kauno AVMI Bendrovės mokesstinį patikrinimą atliko po atlikto mokesstinio tyrimo, kurio metu nustatyta, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitė direktoriui M. E. išrašytas PVM sąskaitas faktūras už patalpų, esančių adresu: (duomenys neskelbtini), nuomą: 2010-06-30 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 01863 už 01–06 mėn. 4200 Lt (be PVM) ir 2010-12-31 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 02132 už 07–12 mėn. – 4200 Lt (be PVM), taip pat už komunalines paslaugas: 2010-07-13 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 01876 už 01–06 mėn. 2077,83 Lt ir 436,34 Lt PVM (iš viso už 2514,17 Lt), 2010-12-31 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 02133 už 07–12 mėn. 1692,35 Lt ir 355,39 Lt PVM, (iš viso už 2047,74 Lt). Patikrinimo metu nustatyta, kad M. E. 2010-12-30 atsiskaitė už patalpų nuomą ir komunalines paslaugas, apmokėdamas grynaisiais pinigais per kasą: kasos pajamų orderiu (toliau – KPO) ser. GEMA Nr. 00043 4200 Lt sumai, KPO ser. GEMA Nr. 000462 6651,84 Lt sumai bei 2010-12-31 KPO ser. GEMA Nr. 000466 2110,07 Lt sumai. Bendrovė Kauno AVMI pateikė su M. E. 2010-01-04 sudarytą nuomos sutartį.

Taip pat nurodyta, jog 2011 metais PVM sąskaitos faktūros už gyvenamųjų patalpų (Sūrės g. 20, Kaune) nuomą ir komunalines paslaugas buvo išrašomos I. O.: 2011-05-31 PVM sąskaita faktūra ser. GEM Nr. 02285 už 01–12 mėn. 8400 Lt (be PVM) sumai, 2011-12-31 PVM sąskaita faktūra ser. GEM Nr. 02537 už 01–12 mėn. už komunalines paslaugas 3057,27 Lt ir 642,03 Lt PVM, iš viso 3699,30 Lt sumai. Patikrinimo metu Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė su I. O. sudarytas gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis: 2010-01-04 sutartį Nr. 2010/01, kuria susitarta išnuomoti 327,20 m² gyvenamojo namo patalpas adresu: (duomenys neskelbtini), už 700 Lt, apmokant ir komunalinių ir kitų paslaugų mokesčius, bei 2011-01-03 patalpų nuomos sutartį Nr. 2011/02, kurioje jam išnuomojama 117,43 m² gyvenamųjų patalpų adresu: (duomenys neskelbtini). Sutartyje numatyta, kad apmokėjimas tiek už nuomą, tiek už komunalines paslaugas turėtų būti kiekvieną mėnesį, tačiau nustatyta, kad I. O. už 2011 metų sausio–gruodžio mėnesių patalpų nuomą PVM sąskaita faktūra ser. GEM Nr.02285 buvo išrašyta 2011-05-31, apmokėjimas įformintas grynaisiais per kasą 2011-12-30 KPO ser. GEMA Nr. 000855 8400 Lt, o už

komunalines ir kitas paslaugas (pagal PVM sąskaitą faktūrą ser. GEM Nr. 02537) apmokėta 2011-12-30 KPO ser. GEMA Nr. 000856 3699,30 Lt, o PVM sąskaita faktūra išrašyta 2011-12-31. I. O. nurodė, jog ant kasos pajamų orderių jo parašas nėra originalus, t. y. ne toks kaip jis pasirašo įprastai, jie vizualiai neatitinka pastarojo parašų, esančių ant sutarčių. Taip pat minėtos sutartys (tiek M. E., tiek I. O.) nebuvo įregistruotos VĮ „Registru centras“.

Pažymėta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad nuomininkai pagal 2010–2011 metais išrašytas PVM sąskaitas faktūras Bendrovei kompensavo 6827,45 Lt ir 1433,76 Lt PVM, t. y. 100 proc. jos patirtų išlaidų už elektrą, telefoną, internetą, 2010 metais už šiukšlių išvežimą ir apsaugą, neskirstant jų išnuotam plotui, tačiau visiškai nekompensavo įsigyto kuro šildymui ir 2011 metais patirtų išlaidų už apsaugą ir šiukšlių išvežimą. Nustatyta, kad Bendrovė gyvenamojo namo šildymui iš įvairių Lietuvos įmonių 2010–2011 metais įsigijo šildymo kuro už 36092,32 Lt (t. sk. 6263,96 Lt PVM), kurio PVM įtraukė į PVM atskaitą. Nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė įsigijo: 2010-02-08 4 tonas briketų už 1080 Lt, 2010-03-10 25 tonas fasuotų kuro briketų už 5375 Lt, 2010-11-29 1,7 tonas ir 2010-12-08 16 tonų saulėgrąžų briketų iš viso už 11000 Lt, 2010-12-02 10 tonų durpių briketų už 3100,02 Lt, 2011-01-05 3 tonas durpių briketų už 1050 Lt, 2011-01-13 ir 2011-02-01 po 10 m³ malkų (viso 20 m³) iš viso už 2904 Lt, 2011-02-18 10 tonų briketų už 3500,05 Lt, 2011-08-02 ir 2011-08-18 po 14 m³ skaldytų malkų (viso 28 m³) iš viso už 3625,16 Lt, 2010-10-21 8 tonas medžio pjuvenų briketų už 3500 Lt ir 2011-12-01 1,92 tonos pjuvenų briketų už 958,08 Lt. Bendrovė kurą apskaitė buhalterinėje apskaitoje ir pagal nurašymo aktus 22803,57 Lt kuro išlaidas įtraukė į leidžiamus atskaitymus: 2010 m. – 6161,16 Lt, 2011 m. – 16642,41 Lt, tikrinamojo laikotarpio pabaigoje nenurašyto kuro likutis buvo 7024,79 Lt. Kauno AVMI nustatė, kad Bendrovė kito nekilnojamojo turto, kuriame naudotų šildymui skirtą kurą, neturėjo, tačiau patikrinimo metu nebuvo nustatytos gyvenamojo namo: (duomenys neskelbtini), šildymui galimos sunaudoti kuro normos. Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovės patirtos išlaidos už 2010–2011 metais įsigytą kurą, tiek 2011 metais už gyvenamojo namo apsaugą bei šiukšlių išvežimą, iš viso už 28627,92 Lt nebuvo Bendrovei kompensuotos (apmokėtos).

Inspekcija analizavo Bendrovės direktoriaus M. E. pateiktus paaiškinimus (2016-09-23 ir 2016-10-10), Bendrovės skunde Inspekcijai nurodytus paaiškinimus, Kauno AVMI 2016-09-19 pateiktą I. O. paaiškinimą. Akcentuota, jog nors Bendrovė skunde nesutinka dėl 100 proc. M. E. priskirtų pajamų natūra už patalpų šildymo išlaidas, tačiau pripažįsta, kad pati Bendrovės buhalterė išrašė PVM sąskaitas faktūras ir priskyrė 100 proc. už elektrą, telefoną bei kitas komunalines paslaugas, nors pažymėjo, kad tai padarė per klaidą, t. y. neperskaičiavo jų nuomojamam plotui. Skunde Bendrovė perskaičiavo išlaidas proporcingai nuomotam plotui, įvertindama ir patikrinimo metu priskirtas išlaidas šildymui bei nustatė, kad laikotarpio pabaigai (2010-12-31) susidaro M. E. 1629,68 Lt apmokėtų išlaidų permoka. Nors Bendrovė skunde nurodė, kad fiziniams asmenims buvo išnuomota tik 1/3 gyvenamojo namo, o likusi 2/3 namo dalis buvo naudojama Bendrovės ekonominėje veikloje prekėms sandėliuoti ir biuro patalpoms, taip pat dalis patalpų dar buvo baigiama įrengti ir vyko remonto darbai (Bendrovė Kauno AVMI pateikė 2010–2011 metų inventORIZACIJOS aprašus: 2011-01-07 Nr. 2010-101 ir 2012-01-09 Nr. 2011-133, iš kurių matyti, kad 2010-12-31 adresu: (duomenys neskelbtini), buvo saugoma 1016 vnt. „slidžių kostiumų“, 2272 vnt. duonos džiovėsių pakuočių, 6005 vnt. arbatos, 2011 metais saugoma 36700 vnt. arbatos), tačiau šiuos argumentus bei pateiktus įrodymus Inspekcija vertino kritiškai, kaip Bendrovės gynybinę poziciją. Kadangi Bendrovė patikrinimo metu apie name sandėliuojamas prekes pagrindžiančių įrodymų mokesčių administratoriui nepateikė, todėl padaryta išvada, kad Kauno AVMI pagrįstai neatsižvelgė į Bendrovės argumentus dėl prekių saugojimo gyvenamajame name: Sūrės g. 20, Kaune.

Nurodyta, kad pateiktos sutartys dėl gyvenamųjų patalpų adresu: (duomenys neskelbtini), nuomos nebuvo įregistruotos VĮ Registru centre, nors patalpų nuomos sutartyse tokia galimybė buvo nurodyta 6.2 punkte. Mokesčių mokėtojų registre minėtas gyvenamasis namas nuo 2004-11-08 nurodytas kaip Bendrovės sandėlis, laikotarpiu nuo 2004-11-08 iki 2013-11-19 nurodytas biuras ir parduotuvė bei biuro (kontoros) ofiso patalpos – nuo 2015-01-01. Pažymėta, kad biuro patalpas Bendrovė turi adresu: (duomenys neskelbtini), kurias panaudos būdu naudoja nuo 2002-06-01 gavus iš I. G., o nuo 2010-06-15 – iš E. K., kuri yra M. E. mama. Taip pat Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu buvo sudariusi sutartis dėl prekių saugojimo muitinės sandėliuose:

Europos pr. 38, Kaune, su UAB „S1“, (duomenys neskelbtini), su UAB "D1" bei (duomenys neskelbtini), su UAB "C1" Bendrovė 2010-01-28 iš Latvijos įmonės „A. A.“ įsigijo 1140 vnt. sportinių kostiumų už 32441,66 Eur (112014,56 Lt), kuriuos pagal pateiktą tarptautinių krovinių gabenimo važtaraštį atsigabeno pati Bendrovė ir prekes iškrovė adresu: (duomenys neskelbtini), t. y. ne (duomenys neskelbtini). Bendrovė nepateikė jokio transporto važtaraščio apie prekių pervežimą kitu adresu. Taip pat pažymėta, kad 2010–2011 m. laikotarpiu Bendrovė pardavė 693 vnt. sportinius kostiumus, kurie pagal pateiktus krovinių gabenimo važtaraščius (CMR) buvo pakrauti iš sandėlio adresu: (duomenys neskelbtini). Bendrovė patikrinimo metu taip pat nepateikė jokių pagrindžiančių dokumentų, kad minėtose patalpose – (duomenys neskelbtini), buvo saugojama arbata, o papildomai pateikti inventorizacijos aprašai neįrodo prekių saugojimo minėto gyvenamojo namo patalpose fakto.

Pasak Inspekcijos, Kauno AVMI darbuotojai patikrinimo metu (2016-09-28) apsilankė adresu: (duomenys neskelbtini), gyvenamojo namo patalpose ir nustatė, kad namo rūšys gana didelis, tačiau šildoma viena maždaug 18 m² ploto patalpa, kur, buhalterės žodiniu teigimu, 2010–2011 metais buvo saugomi slidinėjimo kostiumai, tačiau patalpoje dalis grindų įgriuvę, nėra lentynų, kitos rūšio patalpos nešildomos: dvejose iš jų buvo saugoma arbata, kuriai pasibaigęs galiojimo laikas, vienoje patalpoje buvo sukrautos malkos, kitoje – sumontuotos talpos skystam kurui supilti naujai statomam šildymo katilui, namo pirmame ir antrame aukštuose – gyvenamos paskirties patalpos. Atkreiptas dėmesys į tai, jog apklausti šalia gyvenantys kaimynai nurodė, kad ant namo niekada nebuvo Bendrovės stendo ar reklamos, jame pastoviai gyvena tik viena šeima su dviem vaikais. Viena iš kaimynių patvirtino, kad (duomenys neskelbtini), lankosi ir vaikai iš pirmos santuokos. Inspekcijos duomenimis, M. E. 2003-12-22 išsituokęs, santuokoje turėjo 2 vaikus (gimę 1990 m. ir 1992 m.), kurių gyvenamoji vieta deklaruota kartu su mama (duomenys neskelbtini). Tačiau pastarasis turi dar 2 sūnus, gimusius 1998 m. ir 2005 m., kuriuos augina kartu su D. Y. (gimusi 1973 m.) o nuo 2015-06-03 visi kartu yra deklaravę gyvenamąją vietą (duomenys neskelbtini). Taip pat pažymėtina, kad I. O. 2010–2011 m. buvo nevedęs (santuoka įregistruota tik 2016-11-04), gyventojų registro duomenimis, gyvenamąją vietą deklaravęs (duomenys neskelbtini), vaikų neturi, todėl tai dar sykį patvirtina, jog šis asmuo (duomenys neskelbtini) negyveno.

Pabrėžta, jog Kauno AVMI nustatė, kad Bendrovė mokesčių mokėtojų registre įregistruotos parduojuvės, adresu: (duomenys neskelbtini), negalėjo turėti, nes tuomet šiuo adresu turėjo būti įregistruotas elektroninis kasos aparatas (toliau – EKA), tačiau EKA buvo įregistruotas tik adresu (duomenys neskelbtini). Taip pat pažymėta, jog Bendrovės direktorius M. E. patikrinimo metu pateiktuose paaiškinimuose nurodė, jog minėtu adresu, sausose, šiltose patalpose buvo saugomi slidinėjimo kostiumai, kurie užėmė apie 50–70 m², tačiau daugiau jokių aplinkybių dėl minėto gyvenamojo namo nuomos nepatiksline, neprisiminė (ar nenorėjo prisiminti) kam ir kaip buvo nuomojamas namas ir nepateikė sutarties, tik nurodė, kad jame buvo ofisas ir sandėlis bei vyko susitikimai. Direktoriaus teigimu, namas buvo reikalingas kaip užstatas gauti paskolą palankesnėmis sąlygomis su Invegos garantija. Tačiau Kauno AVMI akcentavo, jog Bendrovė 2010-01-04 gyvenamųjų patalpų nuomos sutarties Nr. 2010/02 kopiją mokesčių administratoriaus vertinimui pateikė ne patikrinimo metu, o tik 2016-10-27 kartu su pastabomis. Kauno AVMI, pateiktą sutartį palyginusi su patikrinimo metu pateiktomis sutartimis (kuriose šildymo išlaidos nebuvo paminėtos kaip įskaičiuotos į nuomos kainą), nustatė, kad su pastabomis pateiktos sutarties 2.1 punkte yra nurodyta, kad mokestis už patalpų šildymą šaltuoju metų laiku įskaičiuotas į nuomos mokestį. Pažymėta, kad Bendrovė patikrinimui pateikė su P. L. pasirašytą nuomos sutartį 2016 metams, kurioje patalpų šildymui kompensacija buvo jau numatyta.

Inspekcija Bendrovės skundo teiginius, kad gyvenamojo namo patalpose 2010 metais dar vyko remontas, vertino kaip Bendrovės gynybinę poziciją, nes iš patikrinimo metu surinktos medžiagos nustatyta, kad gyvenamasis namas buvo įvestas į eksploataciją 2010-01-04 ir šiai datai buvo surašytas aktas dėl remontui sunaudotų medžiagų įskaitymo į įsigyto nekilnojamojo turto vertės padidinimą, kuriame nurodytos namo remontui sunaudotos medžiagos (tualetas ir vonios bei koridoriaus grindims sunaudotos plytelės, kamino įdėklas ir plytos, dalies stogo ir garažo sienų apšiltinimui sunaudotos medžiagos – paroc vata, plėvelė ir kt.), taip pat 2010-01-04 aktas dėl trumpalaikio turto nurašymo ir išlaidų įskaitymo į bendrąsias sąnaudas, kuriuo nurašytas

trumpalaikis turtas 8594,19 Lt sumai, panaudotas tvarkant aplinką ir kiemo teritoriją (grindinio trinkelės, bordiūrai, dolomitinis akmuo). Todėl Inspekcija sprendė, kad Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad remonto darbai buvo atlikti iki 2010-01-04 ir namas buvo paruoštas naudoti. Be to, Bendrovė yra pateikusi 2011-11-30 remontui sunaudotų medžiagų nurašymo aktą, kuriame teigiama, jog gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini) patalpose 2011 m. 09–11 mėnesiais buvo atliktas patalpų remontas, nes per visą eksploatacinį laikotarpį nuo 2010-01-01 minėtose patalpose smarkiai susidėvėjo naudojamos senos grindys, suskilo dalis plytelių sanitarinėse zonose, todėl pakeistos pilnai antro aukšto bei dalies pirmo aukšto grindų, tualetų ir vonios plytelės. Todėl išvadą, kad namas buvo visas gyvenamas ir eksploatuojamas ir per 2 metus nudėvėtas, tačiau ne dėl Bendrovės vykdomos komercinės veiklos, o namą eksploatuojant kaip gyvenamas patalpas, Inspekcija laikė pagrįsta.

Inspekcija sutiko su Kauno AVMI išvada, kad I. O. gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini), patalpose negyveno. Pastarasis asmuo negalėjo tiksliai nurodyti nuomos kainos, neturėjo jokių nuomos faktų pagrindžiančių dokumentų (sutarčių, PVM sąskaitų faktūrų, apmokėjimo dokumentų), taip pat nurodė, jog ant Bendrovės kasos pajamų orderių parašai nesutampa su jo originaliais parašais. Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog I. O., nemokėdamas už patalpų šildymą, namo apsaugą bei šiukšlių išvežimą, negavo iš Bendrovės pajamų natūra, nes naudą bei nustatytas pajamas natūra gavo M. E., kuris su Bendrove tikrinamuoju laikotarpiu buvo asocijuoti asmenys (GPMĮ 2 str. 19 dalis) – Bendrovės vienintelė akcininkė E. K. buvo M. E. mama, o M. E. – šios Bendrovės vadovas. M. E. būdamas susijęs ir asocijuotas asmuo galėjo daryti ir darė įtaką sprendžiant Bendrovės veiklos klausimus bei sudarant patalpų nuomos ir kitas sutartis, kurios buvo sudarytos turint vienintelį tikslą – gauti mokestinę naudą.

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatavo, jog Kauno AVMI, atsižvelgusi į tai, kad Bendrovė patikrinimo metu nepateikė visų dokumentų – patalpų nuomos sutarties su M. E., prekių inventorizacijos aktų bei kitų pagrindžiančių įrodymų, jog gyvenamasis namas buvo naudojamas Bendrovės ekonominei veiklai ir jame buvo laikomos prekių atsargos, remdamasis tik pasisakymais apie laikytas prekes ar vykusius susitikimus su klientais, taip pat įvertinusi surinktą informaciją iš kaimynų, kurių teigimu, gyvenamajame name pastoviai gyveno šeima su 2 vaikais, bei nustatius, kad I. O. nei 2010, nei 2011 metais šiame name negyveno, sandoriai dėl gyvenamųjų patalpų nuomos su I. O. buvo sudaryti formaliai, pagrįstai padarė išvadą, jog M. E., būdamas su Bendrove asocijuotu asmeniu, 2010–2011 metais gyveno Bendrovei nuosavybės teise priklausančiame name adresu: (duomenys neskelbtini) ir 2010–2011 metais nemokėdamas už patalpų šildymą, namo apsaugą bei šiukšlių išvežimą gavo 28627,92 Lt (2010 m. – 7455 Lt, 2011 m. – 21172,92 Lt) pajamų natūra, todėl pagrįstai konstatavo, jog pajamas natūra gavo ne I. O., o M. E..

Inspekcija konstatavo, jog Kauno AVMI, įvertinusi Bendrovės išnuomotoms gyvenamosioms patalpoms pagal nurašymo aktus į leidžiamus atskaitymus nurašytą kurą bei apsaugos ir šiukšlių išvežimo išlaidas, kurios pagal PVMĮ 5 straipsnio nuostatas, laikomos suvartotos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, tikrinamuoju laikotarpiu pagrįstai apskaičiavo 4969 Lt pardavimo PVM (2010-02-28 – 187 Lt PVM (nuo durpių briketų – 4 t už 892,56 Lt), 2010-04-30 – 933 Lt PVM (nuo kuro briketų – 25 t už 4442,15 Lt), 2010-11-30 – 174 Lt PVM (nuo saulėgrąžų briketų – 1,7 t už 826,45 Lt), 2011-01-31 – 252 Lt PVM nuo malkų – 10 m³ už 1200 Lt); 2011-02-28 – 252 Lt PVM (nuo malkų – 10 m³ už 1200,00 Lt); 2011-03-24 – 755 Lt PVM (nuo durpių briketų – 10 t už 2562 Lt ir saulėgrąžų briketų – 2 t už 1033,06 Lt); 2011-06-30 – 790 Lt PVM (nuo durpių briketų 13 t už 3760,37 Lt); 2011-09-30 – 651 Lt PVM (nuo saulėgrąžų briketų 6 t už 3099,17 Lt); 2011-12-31 – 975 Lt PVM (nuo apsaugos – 711,84 Lt, nuo šiukšlių išvežimo – 144 Lt, nuo pjuvenų briketų – 1,92 m³ už 791,81 Lt), nuo malkų – 28 m³ už 2996 Lt).

Pasak Inspekcijos, Kauno AVMI pagrįstai, konstatavusi, jog M. E. 2010–2011 metais gavo 28627,92 Lt pajamų natūra, pagrįstai atliko patikrinimo aktu apskaičiuotų VSD įmokų ir PM perskaičiavimą.

Pasisakydama dėl Bendrovei paskirtų 30 proc. dydžio apskaičiuotų mokesčių baudų sumažinimo iki minimalios 10 proc. dydžio baudos, Inspekcija vadovavosi (duomenys neskelbtini) str. 1 dalies ir PVMĮ 123 str. 2 dalies, GPMĮ 36 str. 2 dalies nuostatomis, LVAT praktika,

konstatavo, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Bendrovės prašymą ir sumažinti paskirtas 30 proc. dydžio PVM, GPM, PM baudas. Kauno AVMI buvo nurodžiusi, kad Bendrovė nei mokesčio tyrimo, nei patikrinimo metu nepateikė 2010 m. patalpų nuomos sutarties su direktoriumi M. E., o tarptautinių krovinio vežimo važtaraščius (CMR) pateikė tik patikrinimo metu, taip pat pažymėta, kad tiekdamas prekes Estijos mokesčių mokėtojams nebuvo pakankamai rūpestinga, veikė nerūpestingai ir neatidžiai, nes turėjo galimybę žinoti, kad jos atliekamos ūkinės operacijos gali prisidėti prie PVM mokesčių nemokėjimo, o tokį Bendrovės neveikimą, vertino kaip nesąžiningumą. Inspekcija šias vietos mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes vertino kaip Bendrovės atsakomybę sunkinančias aplinkybes, lemiančias skiriamos baudos dydžio didinimą. Nors Bendrovė Inspekcijai nurodė, kad ji pripažįsta dalį padarytų pažeidimų ir vykde mokesčių administratoriaus nurodymus ir netrukde įgyvendinti įstatymu suteiktą jai teisių, ir tai gali būti vertinama kaip Bendrovės atsakomybę lengvinančios aplinkybės, lemiančios skiriamos baudos dydžio mažinimą, tačiau pagal MAĮ 40 str. 2 punkto nuostatas mokesčių mokėtojo pareiga yra bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktą teisių. Inspekcija, konstatavusi, jog šiuo atveju yra baudą didinančių ir mažinančių aplinkybių, atsižvelgdama į LVAT 2008-02-15 nutarties adm. byloje Nr. A-261-214/2008 išaiškinimą dėl skiriamo baudos vidurkio, vertino, jog mažinti Kauno AVMI 2017-01-02 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-3 paskirtų 30 proc. dydžio baudų nėra pagrindo.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2017-03-31 sprendimu Nr. 69-34, prašo jį dalyje panaikinti.

Dėl prekių tiekimo valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui

Pažymima, kad Bendrovė yra įregistruota PVM mokėtoja nuo 1994-12-01; Estijos įmonės: OÜ „R. J.“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini), į PVM mokėtojų registrą įregistruota 2006-04-08, išregistruota 2011-09-15), OÜ „B. F.“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini), į PVM mokėtojų registrą įregistruota 2009-10-12, išregistruota 2011-03-28), sandorių su Bendrove vykdymo metu buvo įregistruotos PVM mokėtojomis savo valstybėse.

Tvirtinama, kad patikrinimui Bendrovė pateikė visus prekių išgabėnimą iš Lietuvos pagrindžiančius, juridinę galią turinčius dokumentus, t. y. sandorių su minėtomis įmonėmis bei prekių gavimo faktą patvirtinančias PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius su prekių gavėjo antspaudais, kurie patvirtina, jog prekė buvo perleista vežėjo dispozicijon ir atsakomybėn, atsiskaitymą patvirtinančius banko išrašus, pavedimų kopijas bei grynaisiais gautų pinigų kasos pajamų orderį, įrodančius, kad už minėtas prekes apmokėjo būtent Estijos įmonės ir tai negali būti traktuojami kaip formalūs įrodymai.

Bendrovės nuomone, Inspekcija sprendime prielaidą apie prekių disponavimo teisės galimą neperleidimą padarė, išimtinai remdamasi užsienio mokesčių administratoriaus pateikta informacija, kurios pati Bendrovė nežinojo ir negalėjo žinoti, t. y. jau patikrinimo metu užsienio mokesčių administratorių pateiktos informacijos apie galimus kontrahentų padarytus pažeidimus, pagrindu, kuri nurodyta kaip patikima. Bendrovės pateikti pirminiai apskaitos dokumentai, įrodymai, paaiškinimai ir kiti su ginču susiję dokumentai ir informacija vertinami nebuvo, konstatuojant, kad jie yra kritikuotini ir nepakankami, nors nei PVM direktyva, nei PVMĮ konkrečiai nenustato, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo turėti, kad galėtų pasinaudoti atleidimu nuo PVM.

Atkreipiamas dėmesys į tai, jog PVMĮ 56 str. komentare nurodyta, kokius įrodymus gali pateikti PVM mokėtojas, norėdamas pagrįsti, kad įsitikino minėtų sąlygų egzistavimu bei 0 proc. PVM tarifą taikė pagrįstai, tačiau nėra reikalaujama turėti visus komentare išvardintus dokumentus, svarbu, kad dokumentų visuma leistų daryti išvadą, jog disponavimo teisė buvo perduota. PVMĮ komentare taip pat numatyta, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai turi užtikrinti ne tik prekių pardavimo faktą, bet ir tai, kad jos buvo išgabentos iš Lietuvos, kurių pobūdis priklauso iš esmės nuo to, kas tas prekes gabena: ar pardavėjas (tiekėjas) savo ar nuomotu transportu, ar pasamdytas vežėjas, ar pats pirkėjas.

Bendrovė skunde kritikuoja Inspekcijos poziciją dėl vieno prekių pervežimo, kurį atliko pati Bendrovė (krovinių gabeno Bendrovės darbuotojas F. H.), teigdama, kad jai neaišku, kokius dokumentus ji turi pateikti.

Dėl atvejų, kai prekes veža pasamdytas vežėjas, prekių išgabavimo faktą pagal PVMĮ komentarą galėtų patvirtinti prekių gabavimo važtaraštis (CMR) ar jo kopija, patvirtintas prekių gavėjo ar prekių gavėjo transporto kompanijos, perimančios prekes, spaudais ir parašais. Bendrovė pripažįsta, kad CMR važtaraščiai kai kuriais atvejais užpildyti neatidžiai, tačiau visais atvejais aiškiai matyti, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos. Vadovaujantis Tarptautinės krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (toliau – CMR konvencijos) 4 str. ir 9 str. nuostatomis, teigiama, kad visais atvejais patikrinimui pateikti CMR įrodo, kad prekės perduotos vežėjo dispozicijon ir tikrai išgabentos iš Lietuvos teritorijos.

Nesutinkama su mokesčių administratoriaus nustatytais pažeidimais, kad pildant CMR gavėjo laukelyje yra Estijos įmonės spaudas ir parašas, tačiau nėra prekes priėmusio asmens vardo, pavardės, nes tokio reikalavimo CMR nėra, pildant turi būti: 22 laukelyje – siuntėjo spaudas ir parašas; 23 laukelyje – vežėjo spaudas ir parašas; 24 laukelyje – gavėjo spaudas ir parašas.

Akcentuojama, kad gauta informacija iš Latvijos transporto kompanijų (SIA „P“, SIA „D“, SIA „D2“, SIA „E“) nepaneigė arba negalėjo patvirtinti faktų ar pateikti dokumentų, kad tikrai buvo prekės gabamos iš Lietuvos Respublikos į Estijos Respubliką, nes pagal Latvijos teisės aktus tiekimo ir transportavimo dokumentai turi būti saugomi 5 metus. SIA „E“ taip pat paaiškino, kad pagal Latvijos teisės aktus tachografo duomenys turi būti saugomi dvejus metus, todėl šios informacijos taip pat nerasta. Pasak Bendrovės, visos transporto kompanijos tiesiog nebeturi šių dokumentų, nes jų saugoti neprivaloma (nuo sandorių parėjo daugiau nei 7 metai). Taip pat mokesčių administratorius nepagrindė teiginių, jog Bendrovės pateikti prekių išgabavimą patvirtinantys CMR važtaraščiai yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai, nesilaikant CMR konvencijos 6 str. nuostatų, nes nenurodė, kaip nustatyti CMR važtaraščių formos trūkumai patvirtina ar paneigia realaus prekių išvežimo iš Lietuvos Respublikos faktą.

Pastebima, kad prekių išvežimo iš Lietuvos teritorijos faktą bei teisę disponuoti prekėmis taip pat patvirtina ir Bendrovės patikrinimui pateiktos PVM sąskaitos faktūros, kuriose yra Estijos įmonių spaudai ir atstovų parašai.

Dėl Inspekcijos sprendime nurodytos negautos visos informacijos, kas už užsienio įmonėms patiektas prekes atsiskaitinėjo su Bendrove, pastebima, kad visi atsiskaitymai su Estijos kompanijomis OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ vyko per banką bankiniais pavedimais ir tik vienas atsiskaitymas buvo grynaisiais pinigais. Visi pavedimai buvo gaunami tiesiogiai iš šių įmonių legalių atsiskaitomųjų sąskaitų esančių Estijos bankuose ir būtent su tiksliais įmonių pavadinimais, o vienas pavedimas buvo gautas iš paties OÜ „B. F.“ valdybos nario F. V. asmeninės atsiskaitomosios sąskaitos (todėl tikėti F. V. teiginiais, kad jis neturėjęs verslo santykių su Bendrove yra nelogiška). Faktas, kad įmonės mokėjimus vykdė per savo sąskaitas, Bendrovės nuomone, dar kartą įrodo, kad tai buvo legalios įmonės, kurioms veikti nebuvo jokių suvaržymų iš Estijos mokesčių administratoriaus pusės, jos nekėlė jokio įtarimo, jų sąskaitos nebuvo areštuotos.

Dėl Bendrovės sąžiningumo, kad Bendrovė kiek įmanoma visomis teisinėmis priemonėmis stengėsi įsitikinti, jog įmonės yra legaliai veikiančios, t. y. už prekes prašė atsiskaityti iš anksto bankiniu pavedimu tam, kad galėtų matyti ar tikrai būtent sandorio pradžioje minėtas klientas atlieka bankinį pavedimą. Patikrinimui pateikti pirkėjų pavedimai per banką įrodo, kad prekės pirkėjų nuosavybėn buvo gautos ir pirkėjas buvo įsigijęs teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Prekių apmokėjimo faktas yra vienas iš įrodymų, kad prekės išgabentos.

Pabrėžiama, kad ant PVM sąskaitų faktūrų ir CMR dokumentų buvo dedamas originalus minėtų įmonių spaudas, beveik visi CMR blankai yra numeruoti, originalus vežėjo spaudas. Visi vežėjai Latvijoje veikiantys ūkio subjektai. Visi automobiliai, kurie atvažiuodavo paimti prekių, būdavo su Latvijos ar su Estijos valstybiniais numeriais. Bendrovė nurodo, jog tikrino partnerio patikimumą internetiniame puslapyje http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/, ar esamas pirkėjas yra registruotas PVM mokėtoju kitoje ES valstybėje, gavo šių įmonių kontaktinius duomenis (telefonai, faksai ir elektroniniai paštai), kurių pagalba ir vyko užsakymai bei patvirtinimai, kad prekės pasiekė užsakovą. Kadangi OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ samdė transportą, todėl Bendrovei nėra žinoma, kaip ir kokiu būdu su samdomomis transporto kompanijomis

atsiskaitinėjo užsakovas. Bendrovės nuomone, Latvijos įmonės, nepateikdamos informacijos apie įvykusius sandorius, arba juos neigdamos, nebenori prisiimti atsakomybės, nes praėjus daugiau ne 5 metams to neįpareigoja daryti įstatymas.

Bendrovė akcentuoja ESTT praktikos išaiškinimus dėl grėsmės PVM neutralumui. Teigia kad ji elgėsi sąžiningai, apdairiai ir pakankamai rūpestingai tam, kad būtų įsitikinusi, jog prekės tikrai buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, bei tvirtina, kad nedalyvavo mokesčių vengimo ar grobstymo schemeje, nepiktnaudžiavo sudarytais sandoriais. Pažymi, kad šioms dviem Estijos kompanijoms parduota prekių už 512085,63 Lt, t. y. 5 proc. nuo visų Bendrovės pardavimų per metus arba 14 proc. nuo pardavimų į ES šalis. Pasak Bendrovės, šios įmonės kaip ir kiti klientai sandorio metu buvo registruoti PVM mokėtojai savo ES valstybėje ir vykdė veiklą.

Bendrovės nuomone, patikrinimui ir su pastabomis buvo pateikti visi juridinę galią turintys dokumentai, kurių visuma neginčijamai įrodo, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos į Estiją, o kai kuriais atvejais pirkėjų nurodymu, prekės buvo iškrautos Latvijoje. Bendrovė laiko, jog prekes išgabenus į kitą valstybę narę bei perleidus disponavimo teisę į jas, pareiga sumokėti PVM tenka pirkėjui, jei jis yra apmokestinamasis asmuo.

Bendrovė mano, kad yra surinkusi įrodymus, pagrindžiančius PVMĮ 49 str. 1 d. nurodytos ginčijamos sąlygos (disponavimo teisė į prekes buvo perleista jų pirkėjams ir prekės buvo išvežtos iš Lietuvos teritorijos) egzistavimą, todėl turėjo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą minėtiems tiekimams.

Dėl papildomai pagal MAĮ 69 str. apskaičiuotų PVM, GPM, VSD sumų

Tvirtinama, kad mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, jog M. E. 2010–2011 metais gavo 28627,92 Lt pajamų natūra.

Teigiama, kad sprendime nėra paneigtas faktas, kad Bendrovė nuosavybės teise turi 0,1933 ha žemės sklypą (mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos) ir 481,40 kv. m. bendro ploto gyvenamąjį namą adresu: (duomenys neskelbtini), kuris įsigytas 2004-05-20 pagal nekilnojamojo turto pirkimo pardavimo sutartį.

Pažymima, kad Bendrovė 2010-01-04 sudarė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr. 2010/01, pagal kurią nuomininkui M. E. perdavė naudotis nuomos teise 117,43 kv. m. gyvenamojo namo patalpų, esančių (duomenys neskelbtini), mokant 700 Lt nuomos mokesį per mėnesį bei nuomojamų patalpų komunalinius mokesčius laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31. Šios sutarties kopija buvo pateikta su pastabomis, nes per klaidą patikrinimo metu pateiktoje byloje buvo įsegtą negaliojanti 2010 metais sudaryta sutartis su I. O., tačiau jis 2010 metais Bendrovės patalpų nenuomojo, apie tai paaiškino direktorius patikrinimo metu.

Taip pat pažymima, jog Bendrovė 2011-01-03 sudarė gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr. 2011/02, pagal kurią išnuomojo 117,43 kv. m. gyvenamojo namo patalpų, esančių (duomenys neskelbtini), I. O. (nesusijusiam su Bendrove nei darbo, nei kokiais kitais santykiais) už 700 Lt nuomos mokesį per mėnesį, mokant ir nuomojamų patalpų komunalinius mokesčius laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31.

Pabrėžiama, jog nuomos mokesčiai tiek už 2010 m., tiek už 2011 m. buvo nustatytas atsižvelgiant į rinkos kainas (namas randasi užmiestyje – (duomenys neskelbtini), po 700 Lt už mėnesį, ši kaina buvo numatyta ir 2010/01 bei 2011/02 sutartyse su nuomininkais, papildomai apmokant nuomojamų patalpų komunalinius mokesčius. Šildymo išlaidos sutartyse atskirai nebuvo aptartos ir buvo įskaičiuotos į nuomos kainą. Paaiškinama, jog Bendrovė rūpinosi šildymu, nes likusi didesnioji namo dalis buvo naudojama Bendrovės veikloje, prekėms sandėliuoti bei biurui, dalis namo remontuojama, vyko remonto darbai, namas buvo apšildomas kietu kuru.

Nurodoma, kad M. E., pagal PVM sąskaitas faktūras už nuomą ir komunalines paslaugas iš viso sumokėjo 2047,74 Lt. Bendrovė pripažįsta, kad išrašydama PVM sąskaitas faktūras nuomininkui už komunalinius patarnavimus, per klaidą neperskaičiavo patirtų išlaidų nuomojamam 117,43 kv. m plotui ir nuomininkai už 2010–2011 metus nepagrįstai kompensavo 100 proc. Bendrovės patirtų išlaidų už komunalinius patarnavimus. Ši klaida iki patikrinimo nebuvo pastebėta. Įvertinus sutartyse nurodytą nuomojamą plotą ir atsižvelgiant į GPMĮ 2 str. 15 dalies, GPMĮ 9 str. bei Pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarkos nuostatas, pajamos

natūra, vertinant turto davėjo patirtomis išlaidomis, gavėjui (nuomininkui) turėjo būti skaičiuojamos proporcingai nuomojamas plotui, šis paskaičiavimas buvo pateiktas pastabose.

Nurodoma, kad 2010 metais Bendrovė sumokėjo už komunalinius patarnavimus (adresu: (duomenys neskelbtini) 3770,18 Lt plus PVM 791,73 Lt, iš viso: 4561,91 Lt, kuriuos 100 proc. padengė nuomininkas M. E. pagal Bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nors nuomininkas pagal nuomos sutartį nuomavosi tik trečdalį Bendrovei priklausančio nekilnojamojo turto (117,43 kv. m). 2010 metais šildymui Bendrovė patyrė 6161,16 Lt išlaidas, kurias nurašė į leistinus atskaitymus ir kurių dalies (nuomojamam plotui) nekompensavo nuomininkas, nes tai nebuvo numatyta sutartyje, tačiau patikrinimo metu pareigūnė 100 proc. išlaidų plus PVM 1293,84 Lt (iš viso 7455 Lt) priskyrė M. E. gautoms pajamoms natūra.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad naudą bei nustatytas 28627,92 Lt (2010 m. – 7455 Lt, 2011 m. – 21172,92 Lt) pajamas natūra gavo būtent M. E., teigdama, jog ji paremta prielaidomis, be to, M. E. 2011 metais negyveno Bendrovei nuosavybės teise priklausančiame name adresu: (duomenys neskelbtini).

Nurodoma, kad I. O. už 2011 metus pagal 2011-01-03 sudarytą gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr. 2011/02 už nuomą sumokėjo 8400,00 Lt (be PVM), padengė 3699,30 Lt (3057,27 Lt ir 642,03 Lt PVM) Bendrovės 4734,90 Lt patirtų ir sumokėtų komunalinių patarnavimų, t. y. daugiau nei turėjo būti pagal sutartį skaičiuojama nuomojamam plotui.

Bendrovės nuomone, mokesčių administratoriaus atliktas tyrimas ir pakartotinai apklaustas buvęs nuomininkas, nepaneigia fakto, kad patalpas pagal 2011 metais sudarytą sutartį iš Bendrovės nuomojo ir už nuomą mokėjo I. O.. I. O. buvo sudaręs nuomos sutartį, todėl nepriklausomai nuo to, ar jis pastoviai gyveno, kiek ir su kuo gyveno ar negyveno, nenagrinėjant jo gyvenimo būdo, darbo pobūdžio bei dorovės, sutartyje aptartą nuomos mokestį jis mokėjo, savo asmeninius daiktus laikė, nuomojamų patalpų raktai buvo jo žinioje ir tuo laikotarpiu niekas kitas, net ir Bendrovės direktorius, negalėjo įsikelti į nuomojamas patalpas.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal GPMĮ 3 straipsnį pajamų mokesčio mokėtoju yra laikomas pajamų gavęs gyventojas, tuo tarpu Bendrovė GPMĮ taikymo prasme yra šį mokestį išskaičiuojantis asmuo. Atsižvelgiant į tai, nurodoma, kad sprendime pagrįstai nuomininkui I. O. panaikintos akte nurodytos pajamos natūra (Bendrovė nurodo, jog teikdama pastabas to ir siekė), tačiau nepagrįstai jos perkeltos kitam asmeniui, t. y. M. E., kuris, kaip fizinis asmuo, 2011 metais jokios nei mokestinės nei ekonominės naudos ar kokių nors pajamų natūra negavo, nuomos sutarties 2011 m. su Bendrove nebuvo sudaręs ir adresu: (duomenys neskelbtini), negyveno.

Tvirtinama, jog tai, kad pastatas naudojamas Bendrovės ekonominėje veikloje, buvo įsitikinta 2016-09-28 nuvykus į Bendrovės vardu įregistruotą namą adresu: (duomenys neskelbtini). Vizito metu, apžiūrint rūsio patalpas, buvo pastebėta, kad patalpoje dalis grindų įgriuvę, kas įrodo, kad rūsio patalpose buvo sandėliuojami sunkūs kroviniai (prekės), be to, tai mokesčio administratoriaus buvo nustatyta jau 2016 metais, todėl, kaip įrodymą, su pastabomis papildomai dar kartą Bendrovė pateikė 2010 ir 2011 metų prekių inventorizacijos aktus, kuriuose matyti, kokiam objekte randasi jos inventorizuojamos prekės.

Pastebima, jog Inspekcijos sprendimo teiginys, kad Bendrovė patikrinimo metu nepateikė jokių pagrindžiančių dokumentų, kad minėtose patalpose: (duomenys neskelbtini), buvo saugojama arbata, yra neteisingas, nes inventorizacijos aprašai buvo pateikti net pirminiam patikrinimui su visais pagal pareikalavimą surinktais dokumentais pagal aprašą 2015-10-07 dokumentų poėmio aktu Nr. 04.2.3.-FR0707-3324 22 eil. Nr. 2010–2011 „Bendrieji dokumentai“.

Dėl baudos dydžio

Bendrovė mano, jog Inspekcijos sprendime nebuvo atsižvelgta į LVAT praktiką dėl mokėtojai atsakomybės nepagrįsto apsunkinimo jo paties padaryta neleistina veika, kai pats pažeidimo pobūdis yra pripažįstamas atsakomybę didinančia aplinkybe, sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą (2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012).

Dėl sprendime sunkinančia aplinkybe skiriant baudą nurodytų Bendrovės veiksmų, teikiant dokumentus, t. y. jog patikrinimo metu Bendrovė nepateikė 2010 m. patalpų nuomos sutarties su direktoriumi M. E. (ši sutartis buvo pateikta su pastabomis), o CMR pateikė tik patikrinimo metu, nurodoma, kad patikrinimo metu Bendrovė geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių

administratoriumi, vykdė jo nurodymus ir netrukėdė įgyvendinti įstatymų suteiktų jam teisių, teikė paaiškinimus ir turimus dokumentus. Bendrovė pripažįsta ir apgailestauja, kad, kai kuriais atvejais, neteisingai perkėlė duomenis iš buhalterinės apskaitos registrų į PVM deklaracijas, dėl kurių mokestinio ginčo nėra ir pagal šiuos pažeidimus papildomai apskaičiuotą mokėtiną 1278,67 Eur (4415 Lt) PVM sumokės, o tai įstatymo leidėjo *expressis verbis* vertintina kaip baudą mažinanti aplinkybė. Bendrovė buvo įsitikinusi, kad visus mokesčius deklaravo bei sumokėjo laiku ir teisingai, todėl mano, kad 30 proc. bauda yra neadekvati padarytiems pažeidimams ir galėtų būti mažintina iki minimalios 10 proc. baudos.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Bendrovė prašo Inspekcijos sprendimą panaikinti iš dalies, t. y. panaikinti priskaičiuotą 32584,28 Eur PVM (4969 Lt + 107538 Lt), 1243,63 Eur GPM, 3314,83 Eur VSD įmokas, 1657,42 Eur VSD įmokų baudą bei 11,01 Eur PM ir nuo šių sumų apskaičiuotus delspinigius bei sumažinti sprendime skirtas 30 proc. baudas iki minimalių 10 proc. dydžio.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas dėl nurodymų sumokėti 33862,93 Eur PVM, 18198,27 Eur PVM delspinigius, 11,01 Eur PM, 2,35 Eur PM delspinigius, 1243,63 Eur GPM, 707,44 Eur GPM delspinigius, 3314,83 Eur VSD įmokas, 1657,42 Eur VSD įmokų baudą, Bendrovei paskirtų kitų baudų dydis mažintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje tarp šalių vyksta dėl:

1) Bendrovei papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Bendrovė nepagrįstai Estijos įmonėms tiektooms prekėms pritaikė 0 proc. PVM tarifą, nes nepateikė pakankamų įrodymų, jog prekės buvo išgabentos iš šalies teritorijos ir disponavimo ginčo prekėmis teisė perėjo Bendrovės kontrahentams (prekės buvo patiekto PVM sąskaitoje faktūroje nurodytiems pirkėjams), be to, Bendrovė elgėsi nesąžiningai, t. y. nebuvo pakankamai apdairi ir rūpestinga sandorių su minėtomis įmonėmis metu, todėl žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose.

2) Bendrovei papildomai apskaičiuotų GPM, VSD įmokų, PVM, PM bei su jais susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, jog M. E., būdamas asocijuotu asmeniu (Bendrovės direktoriumi), 2010–2011 m. gyvendamas Bendrovei nuosavybės teise priklausančiame name, nemokėdamas už patalpų šildymą, namo apsaugą bei šiukšlių išvežimą, gavo 28627,92 Lt pajamas natūra, todėl Bendrovė nepagrįstai šių sumų neapmokestino GPM, VSD įmokomis ir patirtas išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Pažymėtina, jog Bendrovė skunde Komisijai nepateikia argumentų dėl kitų mokesčių administratoriaus nustatytų Bendrovės padarytų pažeidimų bei papildomai dėl jų apskaičiuotų mokesčių ir su šiais mokesčiais susijusių sumų (Bendrovės atstovai tai patvirtino Komisijos posėdžio metu), todėl Komisija dėl kitų pažeidimų ir dėl jų Bendrovei apskaičiuotų mokesčių pagrįstumo sprendime nepasisako.

Bendrovė skunde Komisijai išreiškė reikalavimą sumažinti skirtų PVM, GPM ir PM baudų dydį nuo 30 proc. iki 10 proc.

Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareiškčius ir aiškius reikalavimus, o nagrinėjamoje byloje Bendrovė yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus, todėl Komisija mokestinį ginčą nagrinėja jo ribose.

Dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo

Byloje nustatyta, kad Bendrovė 2010 metų sausio–gruodžio mėnesiais įformino prekių (kavos) tiekimus Estijos įmonėms – OÜ „R. J.“ už 245781,66 Lt (nuo 2010-01-29 iki 2010-05-20) pagal 9 PVM sąskaitas faktūras ir OÜ „B. F.“ už 266303,97 Lt (nuo 2010-06-02 iki 2010-12-29) pagal 14 PVM sąskaitų faktūrų, iš viso už 512085,63 Lt sumą, kaip tiekimus į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ir apmokestino juos 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį. Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs Bendrovės pateiktus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą įrodančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius, apmokėjimo dokumentus, vežėjų pateiktus duomenis ir kt.), Estijos ir Latvijos mokesčių administratorių

pateiktą ir savo iniciatyva papildomai surinktą informaciją, konstatavo, kad pateikti duomenys neįrodo, jog: Bendrovės prekės buvo išvežtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, nes CMR važtaraščiai užpildyti netinkamai, neišskaitomai, neišsamiai; prekių disponavimo teisės perėjo ginčo PVM sąskaitose faktūrose pirkėjomis įvardintoms Estijos įmonėms, kurios turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Taip pat mokesčių administratorius konstatavo, kad Bendrovė elgėsi nesąžiningai, t. y. sandorių su minėtomis Estijos įmonėmis metu nebuvo pakankamai atidi ir rūpestinga, nesidomėjo savo kontrahentais, todėl žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose. Sprendime konstatuota, jog Bendrovė nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies nuostatas, todėl, vadovaujantis PVMĮ 56 str. 5 dalimi, ginčo prekių tiekimams pagrįstai taikytas standartinis PVM tarifas ir Bendrovei papildomai apskaičiuotas 31145,16 Eur (107538 Lt) pardavimo PVM. Bendrovė skunde Komisijai bei jos atstovai mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė argumentus, pasak jų, pagrindžiančius, jog Bendrovė pagrįstai ir teisėtai, remdamasi PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatomis, ginčo prekių tiekimus nurodytoms Estijos įmonėms apmokestino taikydama 0 proc. PVM tarifą.

Byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalios aprašytos tiek ginčijamame Inspekcijos sprendime, tiek Bendrovės skunde, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl Komisija, atsižvelgdama į tai, pakartotinai jų neatkartoja, tačiau analizuoja PVMĮ 49 str. 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų egzistavimą ir mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių pakankamumą 0 proc. PVM tarifui taikyti.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojusio PVMĮ 49 str. 1 dalyje 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). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte, kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą, t. y. šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. 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. Pagal PVMĮ 56 str. 4 dalį nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų mokesčio administratorius MAĮ nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 proc. 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. PVMĮ 56 str. 5 dalyje nustatyta, 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.

Kadangi PVM yra visos Europos Sąjungos mastu harmonizuotas mokestis, kurio principai bei apmokestinimo mechanizmas reglamentuoti Bendrijos teisės aktų lygmeniu (t. y. PVM visose Europos Sąjungos valstybėse narėse iš principo veikia vienodai, atsižvelgiant į kiekvienoje valstybėje narėje taikomas išimtis, kurias leidžia Europos Sąjungos teisė), o būtent 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva), todėl taikant ginčo teisinius santykius reglamentuojančias PVMĮ nuostatas, atsižvelgtina į PVM direktyvos nuostatas, jos tikslus bei ESTT praktiką. PVM direktyvos 138 straipsnio (šias nuostatas ir 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.

Pažymėtina, jog 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 Nr. C-409/04 *Teleos plc* ir kt. 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 valstybę narę, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, t. y. prekių fiziškai neturi būti tiekėjo valstybėje narėje. Taigi, pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą LVAT bei ESTT suformuotą praktiką (pavyzdžiui, LVAT 2017-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1477-438/2017), 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. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas. Tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinama, ar tiekėjas veikė sąžiningai, ėmėsi visų pagrįstų priemonių, kurių galėjo imtis, ir nedalyvavo sukčiavime.

ESTT yra pabrėžęs, jog nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą (tinkamą ir sąžiningą) neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams (2014 m. spalio 9 d. sprendimas byloje C- 492/13). 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 mokesčine teise (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-376/2009, 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A-438-867/2009, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-716/2010, 2013-09-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1752/2013, Lietuvos 2017-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1477-438/2017). Mokestinuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui, todėl rašytiniai įrodymai negali pagrįsti jais įrodinėjamų aplinkybių tikrumo, jeigu konkrečių įrodymų ar duomenų visuma įrodo, kad tam tikros rašytiniais dokumentais deklaruotos ir įrodinėtinos aplinkybės neįvyko ar negalėjo įvykti. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog mokesčių mokėtojo administratoriui pateikti dokumentai neturi kelti abejonių dėl to, jog yra įvykdytos visos sąlygos, būtinos apmokestinimui 0 proc. PVM tarifu.

Iš mokesčio ginčo byloje nustatytų aplinkybių visumos matyti, jog tarp šalių ginčo dėl to, kad Bendrovės deklaruotų prekių tiekimo sandorių sudarymo laikotarpiu kontrahentai Estijos įmonės buvo PVM mokėtojai, nėra. Sąlygos, dėl kurių tinkamo įvykdymo vyksta šis mokesčinis ginčas, yra tai, ar ginčo prekės buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į Estiją ir ar Bendrovės pateiktuose tiekimus įforminusiuose dokumentuose nurodyti pirkėjai – OŪ „R. J.“ ir OŪ „B. F.“ – įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo. Taigi, šis ginčas iš esmės yra kilęs dėl įrodymų, kuriais Bendrovė grindžia aplinkybes, jog minėtos Estijos įmonės įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis, vertinimo, leisiančio patvirtinti arba paneigti Bendrovės teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą.

Pabrėžtina, jog konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi

būti įvertintas surinktų įrodymų pakankumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo, įrodymų pateikimo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Kaip minėta, vadovaujantis PVMĮ nuostatomis, pareiga įrodyti, jog ginčo prekės buvo parduotos ir teisė disponuoti ginčo prekėmis buvo perduota būtent PVM sąskaitose faktūrose įvardintiems prekių pirkėjams – Estijos įmonėms, tenka Bendrovei.

Pasisakant apie prekių fizišką išgabenimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą pirkėjui, pažymėtina, kad LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, jog mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan.) (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, 2016-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-2222-442/2016). Dėl teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimo (PVM direktyvos 14 str. 1 dalis) tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje pabrėžiama, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) PVM apmokestinimo tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savo (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013).

Nagrinėjamu atveju Bendrovė savo skunde sandorių su minėtomis įmonėmis bei prekių gavimo faktą patvirtinančiais dokumentais nurodo PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius su prekių gavėjo antspaudais, kurie esą patvirtina, jog prekė buvo perleista vežėjo dispozicijon ir atsakomybėn, atsiskaitymą patvirtinančius banko išrašus, pavedimų kopijas bei grynaisiais gautų pinigų kasos pajamų orderį, įrodančius, kad už minėtas prekes apmokėjo būtent Estijos įmonės. Pasisakydama dėl šių įrodymų, Komisija, įvertinusi visą byloje esančią medžiagą, mano, kad mokesčių administratorius, išsamiai, visapusiškai ir objektyviai ištyręs visus byloje esančius įrodymus, susijusius su prekių, kurių tiekimui Bendrovė taikė 0 proc. PVM tarifą, išvežimu į kitą valstybę narę (Estiją), pagrįstai pripažino, jog Bendrovės patikrinimo metu pateikti įrodymai įrodo tik tai, kad prekės buvo paimitos iš Bendrovės, tačiau neįrodo (nėra pakankami), kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos bei tai, jog įmonės OÜ „R. J.“, OÜ „B. F.“ įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo (nenustatyta, kad prekės buvo pateiktos PVM sąskaitose faktūrose nurodytoms įmonėms). Pažymėtina, jog dalis CMR važtaraščių, kuriais įformintas Bendrovės parduotų prekių (kavos) gabenimas Estijos įmonėms, yra sunkiai įskaitomi (pavyzdžiui: OÜ „B. F.“ atveju – CMR važtaraščiai Nr. BL/4A 0306592, Nr. LV-032089, Nr. LV-0644219, OÜ „R. J.“ atveju – CMR važtaraščiai Nr. BL/4A 0306572 ir t.t.), be to, keletas CMR važtaraščių buvo pateikti tik 2016-09-19, t. y. beveik po metų, kai buvo pradėtas mokestinis patikrinimas). Komisija įvertinusi CMR važtaraščiuose nurodytus duomenis, sutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, kad šie yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai (CMR konvencijos 6 str. 1 dalyje nurodyti rekvizitai (duomenys), kurie turi būti nurodyti CMR važtaraščiuose, šio straipsnio 2 dalyje nurodyti duomenys, kurie CMR važtaraštyje turi būti nurodyti, esant reikalui, o šio straipsnio 3 dalyje nurodyta, jog šalys į važtaraštį gali įrašyti ir kitus duomenis, kuriuos mano esant būtinus), t. y. daugelyje CMR važtaraščių nėra nurodyti krovinio vežėjo vairuotojo vardas, pavardė, vežėjų spaudų nėra arba jie yra neryškūs, neįskaitomi, nėra nurodytas pasikrovimo bei iškrovimo laikas, prekių gavimo datos, ne visuose CMR važtaraščiuose nurodyta krovinį gabenusio automobilio markė, valstybinis numeris (25 ir 26 laukeliai), iškrovimo vieta (3 laukelis, kai kuriuose iškrovimo vieta nurodyta nepilnu adresu (pavyzdžiui: CMR Nr. BL/4A 0306596 krovinio iškrovimo vieta nurodyta – OÜ „B. F.“ Estonia)), prekių gavėjų spaudai, parašai, datos (24 laukelis), be to, pateikti skirtingų numerių CMR važtaraščių egzemplioriai. Mokesčių administratorius nustatęs, kad daugumoje CMR važtaraščių prekių iškrovimo adreso vietoje (CMR važtaraščio 3 laukelis) nurodyti Estijos įmonių OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ įregistravimo adresai, pagal Estijos mokesčių administratoriaus duomenis nustatė, jog tais adresais yra administracinės patalpos, ne prekių sandėliai.

Pažymėtina, jog į bylą pateiktos Bendrovės išrašytos ginčui aktualios PVM sąskaitos faktūros, kuriose yra Estijos įmonių spaudai ir atstovo parašai, tačiau nenurodytas asmens vardas ir pavardė, todėl negalima nustatyti, ar prekes priėmė įmonės atstovauti įgalioti asmenys. Į bylą taip pat yra pateikti apmokėjimo už prekes banko pavedimais bei grynaisiais per kasą dokumentai, tačiau mokesčių administratoriui nebuvo pateiktos sutartys su Estijos įmonėmis (Bendrovės atstovų teigimu, sutartys su šiomis Estijos įmonėmis nebuvo sudarytos). Be to, Bendrovė nepateikė papildomų išvežimą pagrindžiančių dokumentų ar raštiškų patvirtinimų dėl prekių gavimo, kuriais remiantis būtų galima eliminuoti dokumentų, kuriais buvo grindžiamas 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrindumas, trūkumus. Pažymėtina ir tai, kad Bendrovės direktorius posėdžio Komisijoje metu teigė, kad jį su pirkėjais Estijos įmonėmis suvedęs asmuo buvo latvis, tačiau nepateikė jokių jo konkrečių duomenų ir kontaktų, apsiribodamas vardais Olegas, Antonas, Romanas (be pavardžių) ir Latvijos Rygoje esančio turgaus vietoje. Direktorius negalėjo atsiminti, kas užsakė ir organizavo ginčo prekių tiekimus, paaiškindamas, kad negali konkretizuoti, nes senas laikotarpis ir yra buvę labai daug klientų, o ginčo prekių pardavimas sudaro labai mažą Bendrovės apyvartos dalį (tik 4 procentus). Nors Bendrovės vadybininkas posėdžio Komisijoje metu nurodė, kad užsakymus dėl prekių (jų rūšies, kiekio), taip pat pirkėjų atsiųstų vežėjų mašinos numerį, atvykimo laiką pirkėjai perduodavo telefonu arba el. paštu, tačiau nepateikė su juo kontaktavusių asmenų duomenų, susirašinėjimų elektroniniu paštu. Bendrovės vadybininkas nurodė, jog tik vienu atveju pats vežė prekes Estijos įmonei į Latviją, tačiau pristatymo sąlygų negalėjo konkretizuoti, paaiškino, kad prekes pristatė pirkėjo nurodytu adresu. Bendrovė 2016-10-27 pastabose mokesčių administratoriui buvo nurodžiusi, kad susirašinėjimas su pirkėjais 2009–2010 metais vyko elektroniniu paštu, tačiau dėl mažos el. pašto atminties talpos visus el. laiškus buvo priversti ištrinti, kad gautų naujus. Bendrovės vyr. buhalterė šią poziciją pakartojo ir posėdžio Komisijoje metu, nurodydama, kad susirašinėjimas vyko su klientais el. paštu per zebra.lt (turėjo (duomenys neskelbtini) elektroninį pašta), kurioje maža atmintis, todėl jie neišsaugojo susirašinėjimų su kontrahentais, tik 2010 metų pabaigoje (apie lapkričio mėnesį) Bendrovė įsigijo el. pašto adresą gmail.com. Pastebėtina, jog nors tiekimus OÜ „B. F.“ Bendrovė vykdė ir 2010 metų lapkričio bei gruodžio mėnesiais, tačiau jokių rašytinių įrodymų ir dėl jų nepateikė. Bendrovės atstovai nurodė, jog yra radę tik labai nereikšmingą elektroninį laišką dėl siųstos sąskaitos į Latviją ar Estiją (šis laiškas taip pat nebuvo pateiktas į bylą). Taigi, remiantis Bendrovės paaiškinimais, ji sąmoningai neišsaugojo duomenų, susijusių su vykdomu prekių tiekimu, kuriam pritaikė PVM lengvatą. Tokiu atveju, kilus ginčams dėl prekių kiekio ar kokybės su pirkėju, mokesčių mokėtojas neturėtų kaip pagrįsti užsakymo turinio ir apginti savo interesų ginčo atveju tarp sandorio šalių. Tiek Bendrovės vadybininkas, tiek buhalterė nurodė, jog prekių pirkėjams neperduodavo tol, kol negaudavo apmokėjimo už prekes, tačiau mokesčių administratorius pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatė, kad Bendrovei vienu atveju (patikrinimo akto 15 psl. 6 lentelės 1 eilutė) OÜ „R. J.“ pinigai buvo pervesti viena diena vėliau nei atkrautos prekės, o OÜ „B. F.“ vienu atveju (patikrinimo akto 18 psl. 8 lentelės 7 eilutė) pinigai buvo pervesti septyniomis dienomis vėliau nei atkrautos prekės.

Vertinant Bendrovės taikyto 0 proc. PVM tarifo pagrindumą, taip pat yra svarbi Lietuvos mokesčių administratoriaus gauta informacija iš Estijos mokesčių administratoriaus apie Bendrovės kontrahentų veiklą bei informacija iš Latvijos mokesčių administratoriaus apie CMR važtaraščiuose nurodytų tiekimus vykdžiusių Latvijos vežėjų veiklą. Surinkta informacija nepatvirtina, jog Estijos įmonės OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ galėjo realiai vykdyti ūkinę veiklą tuo laikotarpiu, kai buvo įforminti Bendrovės tiekimai šioms įmonėms, t. y. šios įmonės Estijos mokesčių administratoriaus pateiktoje informacijoje įvardintos kaip nerandamos, nevykdančios veiklos ir išregistruotos (jau po sandorių su Bendrove vykdymo) iš PVM mokėtojų ir iš juridinių asmenų registro, iš Bendrovės pirkimo sumų nedeklaravo ir PVM nesumokėjo, jų vardu veikė asmenys iš Latvijos. Estijos mokesčių administratoriaus apklaustas OÜ „B. F.“ atstovas (L. L.) nepateikė objektyvių įrodymų dėl ekonominės veiklos vykdymo. Bendrovės pateiktuose daugumoje CMR važtaraščių nurodyti vežėjai – Latvijos pervežimo įmonės, kurios, Latvijos mokesčių administratoriaus duomenimis, arba nepatvirtino, kad turėjo sandorius su Bendrovės kontrahentais (SIA „D2“, SIA „E“), arba nepateikė Estijos įmonėms atliktus pervežimus pagrindžiančių dokumentų ir kitos informacijos, patvirtinančios krovinių vežimo faktą (SIA „D“ ir

SIA „P“). Pačios Bendrovės prekių išvežimo iš Lietuvos Respublikos atveju CMR važtaraščiai (pavyzdžiui: Nr. BL/4A 0489685, Nr. BL/4A 0306592) užpildyti netinkamai: nenurodant krovinio iškrovimo vietos, vežėjo duomenų, vairuotojo vardo, pavardės, nenurodytos krovinio pakrovimo, gavimo datos, nėra krovinių gabenusio automobilio markės bei valstybinio numerio, iškrovimo vietos, krovinių gavimai patvirtinti tik parašu, nenurodant asmens vardo ir pavardės, nepateikiant jokių papildomų dokumentų, kurių duomenys patvirtintų, kad prekių disponavimo teisė buvo perduota Estijos įmonei OÜ „B. F.“, nurodytai PVM sąskaitose faktūrose. Bendrovės darbuotojas vadybininkas F. H. posėdžio Komisijoje metu nurodė, kad ginčo prekes vežė ir pats kelis kartus (vieną kartą į Estiją, kitus į Latviją (Rygą)), tačiau negalėjo paaiškinti kaip įsitikino, jog jas Latvijoje perdavė asmenims, įgaliotiems disponuoti prekėmis Estijos įmonės vardu (tokių įgaliojimų, prekių užsakymų ar kitos korespondencijos bylos medžiagoje nėra). Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, matyti, kad mokesčių administratorius, priimdamas ginčijamą sprendimą dėl mokesstinės prievolės Bendrovei nustatymo, vertino visų Bendrovės pateiktų ir paties mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų dėl Bendrovės deklaruotų tiekimų Estijos įmonėms OÜ „R. J.“ ir OÜ „B. F.“ visumą, ne vien konstatavo Bendrovės tam tikrų formalių reikalavimų nesilaikymą dėl užsienio mokesčių administratorių pateiktos informacijos.

Centrinis mokesčių administratorius, siekdamas pagrįsti aplinkybę, jog Bendrovė turėjo žinoti, kad jos sudaryti sandoriai buvo pirkėjų sukčiavimo PVM srityje dalis, nurodė, jog Bendrovė nepateikė įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai, kad ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių įsitikinti dėl nedalyvavimo PVM sukčiavime, įsitikinti kitų sandorio šalių veiklos / veiksmų teisėtumu bei pašalintų bet kokias prielaidas apgaulingiems komercijos partnerių veiksams, tačiau to nepadarė, nors turėjo galimybę, nes sandoriai su Estijos įmonėmis nebuvo vienkartiniai. Inspekcija akcentavo, jog Bendrovė neidentifikavo ūkinių operacijų partnerių ir jiems atstovaujančių asmenų, neišsiaiškino aplinkybių, susijusių su realiu prekių pristatymu konkrečioms užsienio įmonėms, taip pat nesurinko daugiau informacijos, kuri patvirtintų, jog prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytiems gavėjams. Komisija sutinka su nurodytu mokesčių administratoriaus vertinimu, nes dar vykdant tiekimus Estijos įmonėms *buvo prielaidų įtarti* apie galimą šių įmonių sukčiavimą, tačiau Bendrovė jokių veiksmų dėl to nesiėmė, todėl Bendrovė sandorių sudarymo metu elgėsi nerūpestingai ir nesąžiningai. Pirmiausia pastebėtina, jog sandoriai su įmone OÜ „R. J.“ vyko nuo 2010 metų sausio iki gegužės mėnesio ir iš karto po jų nuo 2010 metų birželio mėnesio (iki gruodžio mėnesio) PVM sąskaitas faktūras dėl tų pačių prekių tiekimo Bendrovė pradėjo išrašinėti PVM sąskaitas faktūras kitai Estijos įmonei OÜ „B. F.“. Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovai nurodė, kad nesidomėjo, kodėl pasikeitė pirkėjo pavadinimas, o bendravo kaip su ta pačia įmone. Sutartys su minėtomis Estijos įmonėmis nebuvo pasirašytos, nes galimai pačios įmonės Bendrovės siųstų paštu sutarčių negrąžino. Pasisakant dėl Bendrovės pozicijos grindžiant sąžiningumą, kad ji patikrino viešuosiuose registruose duomenis apie savo kontrahentus ir prekes išsiųsdavo tik gavusi prekių apmokėjimą bankiniais pavedimais (tik vienu atveju buvo apmokėta grynaisiais), konstatuotina, jog mokesčių mokėtojos nurodomi veiksmai nėra pakankami pagrindžiant Bendrovės sąžiningumą sandoriuose su kontrahentais, nes visuotinai žinoma (tai pažymima ir ESTT praktikoje), kad PVM sukčiaujančių, taip pat ir „dingusių“ prekeivių veiklai tam tikrais laikotarpiais yra būdingi formaliai deklaruojami ir vykdomi įprastinės ūkinės–komercinės veiklos bruožai, kuriais šios įmonės formaliai nesiskiria nuo kitų įprastinę ekonominę veiklą vykdančių ūkio subjektų. Pastebėtina, jog be PVM sąskaitų faktūrų, apmokėjimo dokumentų ir neišsamiai, netinkamai užpildytų CMR važtaraščių byloje nėra dokumentų apie Bendrovės veiksmus vykdant jai įprastines prekių tiekimo operacijas, t. y. nėra duomenų kaip buvo vykdomi prekių užsakymai, apmokėjimų ir prekių gavimo suderinimas su pirkėjais. Nors Bendrovė nurodė, kad buvo gauti Estijos įmonių kontaktiniai duomenys (telefonai, faksai ir elektroniniai paštai), kurių pagalba ir vyko užsakymai bei patvirtinimai, kad prekės pasiekė užsakovą, tačiau patikrinimui jokių kontaktų ar užsakymų patvirtinimų Bendrovė nepateikė, Bendrovės atstovai negalėjo nurodyti, su kokiais iš minėtų įmonių asmenimis bendravo dėl užsakymų, kaip tikrino vairuotojų ir prekių gavėjų įgaliojimus perimti prekes. Bendrovės direktorius 2016-10-10 paaiškino mokesčių administratoriui nurodė, kad jam yra žinoma apie Latvijoje veikiančius asmenis, kurie vengia mokėti mokesčius. Posėdžio Komisijoje metu direktorius nurodė, kad siekdamas išsiaiškinti su tiekimu susijusias aplinkybes, kreipėsi į Latvijoje

(turguje, Rygoje) prekiaujančius asmenis Antaną, Olegą ar panašiai (nors sandoriai pagal dokumentus vyko su Estijos įmonėmis), o papildomai Inspekcijai pateiktus dokumentus gavo „per autobusą“, tačiau negalėjo paaiškinti, iš ko konkrečiai. Minėtos aplinkybės papildomai patvirtina, kad Bendrovės veiksmai vykdant tiekimus Estijos įmonėms neatitiko rūpestingumo ir sąžiningumo kriterijų. Bendrovė, būdama didmenine prekių tiekėja, turėjo žinoti, jog neapmokestinamą PVM tiekimą Bendrijos viduje vykdančiam asmeniui tenka didesni atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimai, tuo tarpu, nesiuodama veiksmų, nors galėjo įtarti apie galimą kontrahentų sukčiavimą, elgėsi nerūpestingai ir neatidžiai. Nors Bendrovė nurodo, kad tai, jog už prekes buvo atsiskaitoma bankiniais pavedimais, patvirtina, jog kontrahentai buvo realiai veikiančios įmonės, tačiau šie dokumentai nepatvirtina prekių išgabenimo iš Lietuvos teritorijos ir perdavimo pirkėjui, t. y. kad prekių disponavimo teisė perduota Estijos mokėtojams OŪ „R. J.“, OŪ „B. F.“. Sutiktina su mokesčių administratoriaus išvadomis, jog Bendrovė neidentifikavo ūkinių operacijų partnerių ir juos atstovaujančių asmenų, kad įsitikintų, jog prekės pristatytos pirkėjui, tačiau, neturėdama pakankamai įrodymų, minėtiems tiekimams įmonėms OŪ „R. J.“, OŪ „B. F.“ skaičiavo ir deklaravo 0 proc. PVM tarifą, taip išvengdama mokėtino pardavimo PVM.

Atsižvelgusi į aukščiau išdėstytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Bendrovės pateikti sandorių su Estijos įmonėmis OŪ „R. J.“ ir OŪ „B. F.“ dokumentai, vadovaujantis PVMĮ 56 straipsnio nuostatomis, yra nepakankami įrodymai, kad pagrįstų 0 proc. PVM tarifo taikymą tiekimams minėtiems Estijos mokėtojams, todėl, vadovaujantis LVAT suformuotas teisės aiškinimo ir taikymo analogiškos kategorijos administracinėse bylose taisyklėmis, mokesčių administratorius pagrįstai paneigė Bendrovės teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą pagal Bendrovės 2010–2011 m. išrašytas PVM sąskaitas faktūras Estijos įmonėms ir pagrįstai apskaičiavo 31145 Eur (107538 Lt) pardavimo PVM.

Dėl pajamų natūra Bendrovės direktoriui

Byloje taip pat nustatyta, kad Bendrovei priklauso gyvenamojo namo patalpos (iš viso 481,40 m²) adresu: (duomenys neskelbtini), kurios 117,43 m² pagal pateiktas 2010-01-04 nuomos sutartį Nr. 2010/2 (sudarytą su Bendrovės direktoriumi M. E.) ir 2011-01-03 nuomos sutartį (sudarytą su I. O.) 2010–2011 metais buvo išnuomos. M. E. vardu 2010 metais buvo išrašytos 4 PVM sąskaitos faktūros už nuomą (2010-06-30 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 01863 ir 2010-12-31 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 02132) ir už komunalinius mokesčius (2010-07-13 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 01876 ir 2010-12-31 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 02133); 2011 metais I. O. buvo išrašytos PVM sąskaitos faktūros (2011-05-31 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 02285, 2011-12-31 PVM sąskaita faktūra GEM Nr. 02537 už nuomą ir komunalines paslaugas). Patikrinimo metu Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė su I. O. sudarytas gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis: 2010-01-04 sutartį Nr. 2010/01, kuria susitarta išnuomoti 327,20 m² gyvenamojo namo patalpas, esančias adresu (duomenys neskelbtini), už 700 Lt, apmokant ir komunalinių ir kitų paslaugų mokesčius (kurį vėliau nurodė pateikusi per klaidą, nes ši sutartis neįsigaliojo) bei 2011-01-03 patalpų nuomos sutartį Nr. 2011/02, kurioje jam išnuomojama 117,43 m² gyvenamųjų patalpų adresu: (duomenys neskelbtini). Bendrovės direktorius M. E. patikrinimo metu pateiktame 2016-09-23 paaiškinime nurodė, kad I. O. atsisakė nuomotis patalpas 2010 m. ir su juo 117,43 m² patalpų plotui nuomos sutartis buvo sudaryta nuo 2011 m. pradžios, todėl 2010 m. 117,43 m² gyvenamojo namo plotą Bendrovė išnuomojo jos direktoriui, likusi dalis gyvenamojo namo patalpų buvo naudojamos įmonės reikmėms (sandėliuojami slidinėjimo kostiumai ir dalis arbatos) (Bendrovės 2010-01-04 gyvenamųjų patalpų nuomos sutarties Nr. 2010/02 kopija mokesčių administratoriui buvo pateikta 2016-10-27 kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto). Vietos mokesčių administratorius nustatė, kad 2010–2011 m. nuomininkai (direktorius ir I. O.) pagal PVM sąskaitas faktūras Bendrovei sumokėjo 6827,45 Lt ir 1433,76 Lt PVM, t. y. 100 procentų kompensavo Bendrovei priklausančio namo 2010–2011 m. elektros, telefono ir interneto išlaidas bei 2010 metais išlaidas už šiukšlių išvežimą ir namo apsaugą, neskirstant jų išnuomotam plotui. Tačiau mokesčių administratorius nustatė, kad nuomininkai nekompensavo Bendrovei patirtų išlaidų kuro namo šildymui 2010–2011 m. ir 2011 metais – išlaidų už šiukšlių išvežimą ir namo apsaugą. Patikrinimo metu buvo konstatuota, kad išlaidos šildymui 2010–2011 m. ir 2011

metais išlaidos už šiukšlių išvežimą ir namo apsaugą, kurias padengė Bendrovė, buvo pajamos natūra (vertė 28627,92 Lt), kurias gavo I. O. ir įmonės direktorius.

Mokesčių administratorius patikrinimo akto tvirtinimo metu, įvertinęs patikrinimo metu surinktus įrodymus, papildomai pateiktus Bendrovės dokumentus ir I. O., gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini), kaimynų paaiškinimus, konstatavo, kad I. O. nei 2010, nei 2011 metais šiame name negyveno, sandoriai dėl gyvenamųjų patalpų nuomos su I. O. buvo sudaryti formaliai, M. E., būdamas su Bendrove asocijuotu asmeniu, 2010–2011 metais gyveno Bendrovei nuosavybės teise priklausančiame name adresu: (duomenys neskelbtini), be to, Bendrovė neįrodė, jog ta dalis, kuri nebuvo išnuomota buvo panaudota įmonės reikmėms, todėl, remdamasis MAĮ 69 straipsniu, neatsižvelgė į formalias namo nuomos sutartis ir sprendė, kad Bendrovės direktorius, 2010–2011 metais nemokėdamas už patalpų šildymą, namo apsaugą bei šiukšlių išvežimą, gavo 28627,92 Lt (2010 m. – 7455 Lt, 2011 m. – 21172,92 Lt) pajamas natūra, ir atitinkamai perskaičiavo mokesčius. Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, papildomai po patikrinimo Bendrovės pateiktus dokumentus, sutiko su Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo padarytomis išvadomis dėl Bendrovės 2010–2011 m. patirtų 28627,92 Lt išlaidų vertinimo M. E., su Bendrove asocijuoto asmens, (ne I. O.) gautomis pajamomis natūra ir jų apmokestinimo, vadovaujantis GPMĮ 2 str. 15 dalimi, 23 str. 1 dalimi.

Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu dėl Bendrovės 2011-01-03 nuomos sutarties su I. O., teigia, jog ji buvo reali; taip pat nesutinka su 100 proc. M. E. priskirtomis pajamomis natūra už gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini), patalpų šildymo išlaidas, laikydamosi pozicijos, kad išlaidos turėtų būti skaičiuojamos proporcingai, t. y. už 117,43 m² patalpų plotą, nes kita likusi namo patalpų dalis buvo naudojama įmonės veikloje kaip sandėlys (kaip įrodymas buvo pateikti Bendrovės inventorizacijos aktai). Be to, Bendrovės direktorius yra permokėjęs, nes Bendrovės buhalterė yra padariusi klaidų ir nepagrįstai buvo išrašiusi PVM sąskaitas faktūras 100 proc. kompensacijai už elektrą, telefoną ir internetą, todėl siekia šioje ginčo dalyje mokesčių perskaičiavimo.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjo argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju sprendina, ar, remdamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratorius pagrįstai neatsižvelgė į Bendrovės su I. O. 2011 m. sudarytą patalpų nuomos sutartį, atkurdamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir ar pagrįstai Bendrovės direktoriaus M. E. gautomis pajamomis natūra pripažino visą 28627,92 Lt sumą, nepripažindamas, kad 2/3 dalis gyvenamojo namo (duomenys neskelbtini), buvo naudojama Bendrovės ekonominėje veikloje prekėms sandėliuoti ir biuro patalpoms.

MAĮ 10 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Šį teisės principą detalizuoja MAĮ 69 str. 1 ir 2 dalys, nustatančios, jog tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesstį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesstį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (LVAT 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokesstis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (MAĮ 69 str. 2 d.).

Komisija, pasisakydama dėl Bendrovės pateiktos 2011-01-03 patalpų nuomos sutarties Nr. 2011/02 su I. O. vertinimo, pažymi, jog sutinka su Kauno AVMI ir Inspekcijos sprendimuose pateiktu šios sutarties vertinimu, kuris pagrįstas nuosekliai ir išsamiai išdėstytais byloje esančiais įrodymais, paneigiančiais minėtos sutarties realumą. Kadangi aplinkybės dėl gyvenamųjų patalpų adresu: (duomenys neskelbtini), nuomos sutarties, detalios yra aprašytos Kauno AVMI ir

Inspekcijos sprendimuose bei šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, todėl šioje sprendimo dalyje Komisija jų nekartoja, akcentuodama, kad nustatytų aplinkybių visuma (pavyzdžiui: Bendrovės 2016-11-27 pastabose pateiktas patvirtinimas, jog I. O. 2011 metais nuomojamose Bendrovės patalpose faktiškai negyveno, todėl tarpusavio susitarimu, išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, išlaidos už patalpų apsaugą bei šiukšlių išvežimą jam nebuvo įtrauktos; I. O. 2016-09-19 paaiškinime Nr. 04.2.3-AU29-1654 mokesčių administratoriui nurodytos aplinkybės apie įsidarbinimą Bendrovėje nuo 2013 metų liepos mėnesio (darbą įmonėje rado per darbo skelbimą internete), jo negalėjimas nurodyti, kiek laiko jis yra pažįstamas su M. E., kur tiksliai susipažino su juo, nuo kada tiksliai buvo sudaręs patalpų nuomos sutartį, adresu: (duomenys neskelbtini); paaiškinimas, jog niekada negyveno šiuo adresu, bet nuomavosi; I. O. 2016-09-30 patvirtinimas, kad ant Bendrovės kasos pajamų orderių 2011-12-30 GEMA Nr. 000855 (8400 Lt) ir 2011-12-30 GEMA Nr. 000856 (3699,30 Lt) jo parašas nėra originalus; 2016-09-30 ir 2016-10-04 gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini), kaimynų parodymai, jog minėtose patalpose nuolatos gyveno viena keturių asmenų (du suaugę ir du vaikai) šeima, nors I. O. tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo vedęs, ir kitos aplinkybės) nesudaro pagrindo 2011-01-03 patalpų nuomos sutartį Nr. 2011/02 su I. O. vertinti kitaip nei ją vertino Inspekcija.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, taip pat pažymi, jog Bendrovė mokestinio patikrinimo metu iš esmės nepateikė jokių duomenų, kurie patvirtintų, kad 2010–2011 metais Bendrovės direktoriui buvo išnuomota tik 117,43 m² iš viso gyvenamojo namo ploto (duomenys neskelbtini), o likusi gyvenamojo namo 2/3 dalis buvo naudojama Bendrovės ekonominėje veikloje prekėms sandėliuoti ir biuro patalpoms. Bendrovės 2016-09-23 paaiškinime direktorius M. E. nurodė, kad neišnuomota gyvenamojo namo patalpų dalis buvo naudojama įmonės reikmėms (sandėliuojami slidinėjimo kostiumai ir dalis arbatos), 2016-10-10 elektroniniu paštu pateiktame paaiškinime nurodydamas, jog šiose patalpose buvo ofisas ir sandėlis, vyko susitikimai, kuriuos patvirtinti gali stambių kompanijų (duomenys neskelbtini) ir kt. vadovai, tačiau jokių konkrečių įrodymų apie vykusius Bendrovės susitikimus minėtu adresu su verslo partneriais į bylą nėra nepateikta. Kaip įrodymą apie saugomas prekių atsargas Bendrovė Kauno AVMI po mokestinio patikrinimo su pastabomis pateikė 2010–2011 metų inventorizacijos aprašus (2011-01-07 Nr. 2010-101 ir 2012-01-09 Nr. 2011-133), kuriuose nurodyta, jog 2010-12-31 adresu: (duomenys neskelbtini), buvo saugoma 1016 vnt. „slidžių kostiumų“, 2272 vnt. duonos džiovintųjų pakuočių, 6005 vnt. arbatos, 2011 metais – 36700 vnt. arbatos. Kauno AVMI ir Inspekcija į šiuos įrodymus apie Bendrovės ginčo name sandėliuojamas prekes neatsižvelgė. Bendrovė skunde Komisijai teigia, jog inventorizacijos aprašai buvo pateikti pirminiam patikrinimui su visais pagal pareikalavimą surinktais dokumentais pagal aprašą 2015-10-07 dokumentų poėmio aktu Nr. 04.2.3.-FR0707-3324 22 eil. Nr. 2010–2011 „Bendrieji dokumentai“. Tačiau Komisija įvertinusi byloje esančius dokumentus nenustatė, kad inventorizacijos aprašai būtų mokesčių administratoriui teikti anksčiau nei po patikrinimo akto surašymo. Taip pat pažymėtina, kad minėti inventorizacijos aprašai yra patvirtinti tik Bendrovės darbuotojų, todėl Komisija šių inventorizacijos aprašų nelaiko objektyviu įrodymu siekiant pagrįsti realią įmonės buveinės vietą. Kaip tik iš byloje esančių duomenų matyti, jog Bendrovės realus buveinės adresas tikrinamuoju laikotarpiu buvo (duomenys neskelbtini), be to, Bendrovė tuo metu buvo sudariusi sutartis dėl prekių saugojimo muitinės sandėliuose: (duomenys neskelbtini), su UAB „S1“, (duomenys neskelbtini), su UAB "D1" bei (duomenys neskelbtini), su UAB "C1" Paminėtina ir tai, kad Bendrovės patikrinimo mokesčių administratoriaus darbuotojai 2016-09-28 buvo nuvykę į Bendrovės vardu įregistruotą gyvenamąjį namą adresu: (duomenys neskelbtini), ir nustatė, kad namo rūsys gana didelis, tačiau šildoma tik viena maždaug 18 m² ploto patalpa; rūsio patalpoje buvo saugoma Bendrovės arbata dėžutėse, kuriai, vyr. finansininkės teigimu, buvo pasibaigęs galiojimo laikas, tačiau dokumentų dėl minėtos arbatos apskaitymo buhalterinėje apskaitoje vyr. finansininkė nepateikė.

Pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą,

mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė. Komisija pabrėžia, kad Bendrovė turi pagrįsti savo teiginius leistiniais įrodymais, kad ginčui aktuali dalis gyvenamojo namo patalpų buvo naudojamos įmonės ekonominėje veikloje. Bendrovė į bylą nėra pateikusi, išskyrus minėtus inventorizacijos aktus, jokių dokumentų (įrodymų), kuriuose būtų užfiksuota, jog 2010–2011 m. buvo vykdoma Bendrovės ekonominė veikla Bendrovei priklausančio gyvenamojo namo, esančio adresu (duomenys neskelbtini), dalyje. Priešingai mokesčių administratorius pagal krovinių važtaraščius nustatė, kad prekės, pavyzdžiui, slidininkų kostiumai, kurie, pasak Bendrovės, buvo laikomi adresu: (duomenys neskelbtini), iš tikrųjų buvo sandėliuojami adresu: (duomenys neskelbtini) (patikrinimo akto 7 psl.). Bendrovės atstovai posėdžio Komisijoje metu nurodė, kad kiti kaimynai galėtų patvirtinti, jog į Bendrovei priklausančią namą atvažiuodavo krovininės mašinos su Bendrovės prekėmis, tačiau jokių objektyvių įrodymų, patvirtinančių šiuos teiginius, į bylą nepateikė.

Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog I. O., nemokėdamas už patalpų šildymą, namo apsaugą bei šiukšlių išvežimą, negavo iš Bendrovės pajamų natūra, nes naudą bei nustatytas 28627,92 Lt pajamas natūra gavo M. E., yra pagrįstos byloje nustatytų duomenų visuma ir mokesčių mokėtojo nepaneigtos objektyviais įrodymais. Atitinkamai nuo nustatytų Bendrovės direktoriaus gautų 28627,92 Lt pajamų natūra (GPMĮ 2 str. 15 d.), vadovaujantis GPMĮ 6, 23 str., Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 str. 1 d., 5 str. 1 d., 7 str. 1 d., 9 str. 2 d., Pelno mokesčio įstatymo 24 str. 1 d., Bendrovei buvo pagrįstai apskaičiuoti 1243,63 Eur GPM, 3314,83 Eur VSD įmokos, 11,01 Eur PM bei, vadovaujantis PVMĮ 5 str. 1 ir 2 dalimis, apskaičiuotas 1439 Eur (4969 Lt) pardavimo PVM.

Dėl baudos dydžio

Bendrovė skunde nesutinka su jai paskirtomis 30 proc. dydžio apskaičiuotų mokesčių baudomis, prašo jas sumažinti iki 10 proc. dydžio.

Komisija, vertindama Bendrovei paskirtos papildomai apskaičiuotų mokesčių baudos dydžio pagrįstumą, pažymi, jog mokesčių administratorius vidutinio 30 proc. dydžio baudą skyrė vadovaudamasis PVMĮ 123 str. 2 dalyje ir MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintomis baudų skyrimo taisyklėmis. Atsakomybę lengvinančia aplinkybe mokesčių administratorius pripažino bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi mokesčio patikrinimo metu. Atsakomybę didinančia aplinkybe pripažino pažeidimo pobūdį, t. y. tai, kad Bendrovė, tiekdamą prekes Estijos mokesčių mokėtojams, nebuvo pakankamai rūpestinga, veikė neatidžiai, nes turėjo galimybę žinoti, kad jos atliekamos ūkinės operacijos gali prisidėti prie PVM mokesčių nemokėjimo, tokį Bendrovės neveikimą, vertindamas kaip nesąžiningumą.

Atsižvelgdama į LVAT praktikoje formuojamą poziciją (pavyzdžiui, 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014), kad pažeidimo padarymo būdą kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę yra nepagrįsta, nes pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika, taip pat į tai, kad patikrinimo metu Bendrovė geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, vykdė nurodymus, teikė paaiškinimus, dokumentus, be to, Bendrovė dalies padarytų pažeidimų neginčija ir juos pripažįsta, Komisija vertina, jog yra pagrindas Bendrovei paskirtos baudos dydį mažinti iki 10 proc., nurodant Bendrovei sumokėti 3386 Eur PVM baudą (33862,93 Eur x 10 proc.), 1 Eur PM baudą (11,01 Eur x 10 proc.), 124 Eur GPM baudą (1243,63 Eur x 10 proc.).

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 2017-03-31 sprendimo Nr. 69-34 nurodymus Bendrovei sumokėti į valstybės biudžetą 33862,93 Eur PVM, 18198,27 Eur PVM delspinigius, 11,01 Eur PM, 2,35 Eur PM delspinigius, 1243,63 Eur GPM, 707,44 Eur GPM delspinigius, 3314,83 Eur VSD įmokas, 1657,42 Eur VSD įmokų baudą ir pakeisti nurodymus sumokėti 30 proc. dydžio 10159 Eur PVM baudą, 3 Eur PM baudą, 373 Eur GPM baudą į nurodymus sumokėti 3386 Eur PVM baudą, 1 Eur PM baudą, 124 Eur GPM baudą.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė