



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „R1“ 2018-07-04 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 10 d. Nr. S-148 (7-129/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

advokato padėjėjui D. D.
D. S.

2018-08-07 posėdyje išnagrinėjusi UAB „R1“ (toliau – Pareiškėja) 2018-07-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-06-06 sprendimo Nr. 69-62, n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-06-06 sprendimu Nr. 69-62 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2018-03-07 sprendimą Nr. (41.2) FR0682-75, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 4293 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 464,86 Eur PVM delspinigius ir 1288 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-07-01 iki 2016-10-31.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3 straipsnio, 19 straipsnio, 58 str. 1 dalies ir 64 str. 1 dalies nuostatas, nes UAB „G1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtą rapso pirkimo PVM 161759 Eur neteisėtai įtraukė į 2016 m. liepos–rugsėjo mėn. pirkimo PVM atskaitą.

Pareiškėja tikrintu laikotarpiu su UAB „G1“ sudarė grūdų pirkimo–pardavimo sutartis, kurių pagrindu grūdų Pardavėjas (UAB „G1“), atstovaujamas direktoriaus S. B., įsipareigojo nustatytais terminais parduoti Pirkėjui (Pareiškėja), atstovaujamai Pareiškėjos direktoriaus H. V., kokybės reikalavimus atitinkantį grūdų kiekį. Sutarčių 1.4 punkte nurodyta, kad priimami grūdai, kurie: išauginti fizinio ar juridinio asmens, registruoto Žemės ūkio ir kaimo verslo registre; išauginti augintojų, užsiregistravusių registruotų pašarų ūkio subjektų sąraše. Minėtose grūdų pirkimo – pardavimo sutartyse nurodyta, kad Pardavėjas grūdus privalo pristatyti savo sąskaita DAP sąlygomis

(Pardavėjas perduoda prekes pirkėjui jo dispozicijon jo nurodytoje vietoje) Pirkėjo nurodytu adresu (*duomenys neskelbtini*). Visų pirkimo – pardavimo sutarčių 4.4 punkte yra numatyta, jog grūdų (rapso) nuosavybė pereina Pirkėjui, t. y. Pareiškėjai, nuo grūdų pristatymo Pirkėjo nurodytu adresu momento (sutarties 1.1 punktas). Visose sutartyse nurodytas rapso pristatymo adresas – (*duomenys neskelbtini*).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė ir atitinkamų mokesčių laikotarpių PVM deklaracijose deklaravo 161759,20 Eur atskaitomo pirkimo PVM, išskirto PVM sąskaitose faktūrose, išrašytose UAB „G1“ vardu. Rapso, skirto pardavimui, įsigijimo vertė be PVM sudarė 770281,92 Eur, pirkimo PVM – 161759,20 Eur. Rapso pirkimo iš UAB „G1“ PVM sąskaitose faktūrose nurodyta, kad PVM sąskaitas faktūras išrašė Pareiškėjos finansininkė I. C., t. y. ne pati UAB „G1“, sąskaitas gavo – S. B. – UAB „G1“ direktorius. Pareiškėja, būdama pirkėja, pati įformino prekių (rapso) įsigijimą iš UAB „G1“. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja tikrintu laikotarpiu pirkimo PVM sąskaitas faktūras išsirašė visais atvejais, kai grūdus (rapšą, kviečius ir kt.) pirko iš žemės ūkio produkcijos augintojų, daugiausia ūkininkų. Tokios pat tvarkos Pareiškėja laikėsi ir sandoriuose su UAB „G1“, nors ši įmonė žemės ūkio veiklos nevykdė.

Pareiškėja prie pirkimo PVM sąskaitų faktūrų, išrašytų UAB „G1“ vardu, pateikė tarptautinių krovinių transportavimo važtaraščių (toliau – CMR) kopijas, kuriose nurodytas krovinio siuntėjas UAB „R1“, krovinio gavėjas – UAB „A1“ (arba SIA „A1“), krovinio pakrovimo vieta – (*duomenys neskelbtini*), krovinio iškrovimo vieta – (*duomenys neskelbtini*), vežėjas – Latvijos įmonės: Z/S „V1“, SIA „I1“, SIA „O1“, nurodyti transporto priemonių valstybiniai Nr. (*duomenys neskelbtini*). Pateiktuose CMR krovinio gavimo žymos vietoje yra uždėti SIA „W1“ spaudai, V. B. spaudas ir parašas, data. Sprendime pabrėžta, kad Pareiškėjos pateiktuose CMR nurodyta tiksli prekių (rapso) pakrovimo vieta Lietuvoje – nurodytas tik miesto pavadinimas.

Nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2016-07-01 iki 2016-09-30 pagal minėtas UAB „G1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už rapšą banko pavedimais sumokėjo 811239,05 Eur. Pareiškėjos įsiskolinimas UAB „G1“ 2016-09-30 buvo 120802,07 Eur (932041,12 Eur – 811239,05 Eur). 2016-10-05 Pareiškėja banko pavedimu UAB „G1“ sumokėjo 30000 Eur, 2016-11-04 – 3000 Eur. Įvertinus atliktus mokėjimus, Pareiškėjos įsiskolinimas pagal UAB „G1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras mokesčio patikrinimo pabaigai sudarė 87802,07 Eur.

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu surinktą informaciją, priėjo išvadą, kad Pareiškėja 2016 m. liepos–rugsėjo mėn. į apskaitą įtraukė tikrovės neatitinkančius duomenis apie rapso įsigijimą pagal UAB „G1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Inspekcija konstatavo, kad minėtos ūkinės operacijos Lietuvoje neįvyko, UAB „G1“ nurodytų prekių (rapso) Pareiškėjai Lietuvoje nepardavė, buvo tik surašyti dokumentai – PVM sąskaitos faktūros, kuriose užfiksuotas kitoks ūkinės operacijos turinys.

Inspekcijos vertinimu, mokesčio patikrinimo metu gauta informacija, dokumentai ar kiti duomenys nepatvirtina rapso pirkimo Lietuvoje fakto pagal UAB „G1“ vardu išrašytus dokumentus, todėl Inspekcija konstatavo, kad prekes (rapšą) pagal UAB „G1“ išrašytus dokumentus Pareiškėja įsigijo ir pardavė už Lietuvos ribų (išskyrus iš nenustatytų tiekėjų įsigytą 128,04 t rapso kiekį, kuris buhalterinėje apskaitoje laikotarpyje iki 2016-07-25 įteisintas PVM sąskaitomis faktūromis, išrašytomis pačios Pareiškėjos UAB „G1“ vardu: 2016-07-19 PVM sąskaita faktūra RK0659 (75,80 t), suma be PVM 26151 Eur, PVM 5491,71 Eur; 2016-07-25 PVM sąskaita faktūra RK0660 (54,82 t), suma be PVM 18913,25 Eur, PVM 3971,78 Eur). Inspekcija sprendime pažymėjo, kad Pareiškėja tikrinamojo laikotarpio pradžiai (2016-07-01) rapso grūdų likučio neturėjo, o nurodytose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotas rapso kiekis iš viso sudaro 130,62 t.

Inspekcijos sprendime cituojama PVMĮ 58 str. 1 dalis bei remiamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika aiškinant minėtą PVMĮ nuostatą.

Inspekcija pažymi, kad LVAT laikosi pozicijos, jog pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos formaliems rekvizitams (LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A438-1898/2010; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A575-912/2011). Tais atvejais, kai paslaugos ar prekės, nurodytos PVM sąskaitoje faktūroje, nėra realiai tiekiamos, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nes nėra PVM objekto (LVAT 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2729-12; 2011-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A556-2314/2011; 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-222/2011). Inspekcija pabrėžė, kad nesąžiningumas įrodinėtinas tik tada, kai konstatuojamas realus

ūkinės operacijos buvimas, tuo tarpu, esant išvadai apie neįvykusias ūkinės operacijas, paneigiama pareiga įrodinėti asmens, siekiančio realizuoti teisę į PVM atskaitą, nesąžiningumą (LVAT 2011-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-223/2011; 2011-03-29 nutartis adm. byloje Nr. A575-667/2011; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A575-912/2011).

Inspekcija nustatė, kad UAB „G1“ pati ginčo grūdų netiekė, t. y. žemės ūkio veiklos nevykdė, grūdai buvo perkami iš UAB „G2“, UAB „M1“, SIA „L1“. UAB „G1“ kitų buhalterinės apskaitos dokumentų, susijusių su prekių gabenimu, krovinių transportavimo važtaraščių (CMR-ų) bei pirkimo-pardavimo sutarčių dėl prekių (rapso) įsigijimo iš UAB „M1“ ir UAB „G2“ operatyviam patikrinimui nepateikė. Inspekcija atkreipia dėmesį, kad UAB „G1“ vadovas S. B. Inspekcijai 2017-02-13 el. paštu paaiškino, jog UAB „G1“ nepateiks prekių (rapso ir kviečių) transportavimo dokumentų (CMR) iš tiekėjų UAB „G2“ ir UAB „M1“, nes šias prekes pirko tiesiai iš UAB „G2“ ir UAB „M1“ sandėlio (adresu: *(duomenys neskelbtini)*).

UAB „M1“ operatyviam patikrinimui nepateikė dokumentų (sutarčių, krovinių transportavimo važtaraščių ir kt.), įrodančių, kaip ir kur (į kokią vietą) atgabeno prekes bendrovei „G1“. Operatyvaus patikrinimo metu UAB „M1“ pateikė 2016-08-01 komercinę nuomos sutartį be Nr., sudarytą tarp UAB „M1“, atstovaujamos įgalioto asmens K. B., ir UAB „V2“, atstovaujamos direktoriaus E. I., dėl administracinių patalpų–sandėlio (65 kv. m ploto), esančio adresu: *(duomenys neskelbtini)*, nuomos, kuri galiojo nuo 2016-08-01 iki 2017-07-01. Tačiau UAB „V2“ vadovas E. I. informavo Inspekciją, kad jokių sandorių su UAB „M1“ nebuvo sudaryta. VĮ „Registru centras“ duomenimis, UAB „V2“ nuosavybės teise ar nuomojamo turto adresu *(duomenys neskelbtini)* neturi. Minėtu adresu, VĮ „Registru centras“ duomenimis, yra registruotas žemės sklypas (4,08 ha ploto, naudojimo paskirtis – kita), kuris nuo 2016-06-16 pagal 2016-06-10 valstybinės žemės sklypo nuomos sutartį Nr. 26ŽN-90-(14.26.62) išnuomotas UAB „B1“ (reg. adresas: *(duomenys neskelbtini)*). Šiame žemės sklype nėra įregistruota jokių statinių. 2017-02-03 Inspekcija atliko UAB „B1“ operatyvų patikrinimą ir nustatė, kad laikotarpiu nuo 2016-06-16 iki 2016-09-30 UAB „B1“ niekam nebuvo išnuomojusi ar perdavusi teisės naudotis minėtu žemės. Operatyvaus patikrinimo metu nenustatyta, kad UAB „B1“ tikrinamuoju laikotarpiu būtų turėjusi sandorių su mokesčių mokėtojais: UAB „V2“, UAB „G1“, UAB „M1“, UAB „G2“. Patikrinimo metu nenustatyta, kad UAB „B1“ tikrintu laikotarpiu būtų sudariusi žemės nuomos, patalpų nuomos ar kitokias sutartis su šiomis įmonėmis. UAB „B1“ apie šias įmones nieko nežino ir sandorių su jomis nesudarė. Patikrinimo metu nustatyta, kad žemės sklype adresu: *(duomenys neskelbtini)*, nėra jokių pastatų ar statinių.

Inspekcija sprendime taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad UAB „G1“ prekių įsigijimai iš UAB „M1“ įforminti vėliau (2016-08-15) nei UAB „G1“ įformintas šių prekių tiekimas Pareiškėjai pagal 2016-08-11 PVM sąskaitą faktūrą RK Nr. 0689. Taip pat UAB „G1“ prekių įsigijimai iš UAB „G2“ įforminti vėliau (2016-07-25) nei UAB „G1“ įformintas šių prekių tiekimas Pareiškėjai pagal 2016-07-19 PVM sąskaitą faktūrą RK Nr. 0659 (2017-04-11 UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. (21.69-32) FR0760-2905 1, 2, 4 lentelės).

Inspekcija priėjo išvadą, kad UAB „G1“ neturėjo rapsų, nes tiek UAB „M1“, tiek UAB „G2“ rapsų UAB „G1“ nepardavė. Taip pat Inspekcija konstatavo, kad rapsą pagal UAB „G1“ išrašytus dokumentus Pareiškėja įsigijo ir pardavė už Lietuvos ribų.

Dėl rapso vežimo

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „G1“ vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų pateiktuose CMR krovinio pakrovimo vieta nurodyta – *(duomenys neskelbtini)*, t. y. nenurodyta tiksli prekių pakrovimo vieta Lietuvoje.

Latvijos mokesčių administratorius, atsakydamas į Inspekcijos paklausimą, informavo, kad ZS „V1“ ir UAB „G1“ yra sudariusi gabenimo paslaugų sutartį Nr. 1. Pagal ZS „V1“ buhalterinės apskaitos registrus ir dokumentus nustatyta, kad prie sąskaitų faktūrų, išrašytų už transporto paslaugas, pridėti priėmimo aktai ir krovinio važtaraščiai dėl 140,30 t rapso gabenimo. Krovinio važtaraščiuose nurodytas siuntėjas – UAB „G1“, rapso gavėjas – UAB „R1“, vežėjas – ZS „V1“ (reg. Nr. *(duomenys neskelbtini)*), prekių pakrovimo vieta – *(duomenys neskelbtini)*, kai kuriuose važtaraščiuose nurodyta prekių iškrovimo vieta – *(duomenys neskelbtini)*. Priėmimo aktuose nurodyta dokumento sudarymo vieta – *(duomenys neskelbtini)*, transporto priemonės vairuotojai – R. M., A. B.

Taip pat Latvijos mokesčių administratorius pateikė informaciją ir apie Z/S „V1” dokumentus, išrašytus UAB „G1“ rapso gabenimui į Latvijos jūrų uosto terminalą (*duomenys neskelbtini*). Atsakyme nurodyta, kad Latvijos mokesčių administratoriui pateiktame gabenimo važtaraštyje (CMR), pridėtame prie sąskaitos faktūros už transporto paslaugas suteiktas UAB „G1“, nurodytas siuntėjas – UAB „R1“, gavėjas – SIA „A1“, prekių pakrovimo vieta – (*duomenys neskelbtini*), prekių iškrovimo vieta – (*duomenys neskelbtini*), krovinio pavadinimas – rapsų sėklos, vairuotojas – R. M., transporto priemonės reg. numeriai (*duomenys neskelbtini*), informacijos apie krovinio svorį ir gavėjo parašo nėra. Kiti dokumentai, pagrindžiantys sąskaitoje faktūroje nurodytą krovinio svorį, patikrinimo metu nepateikti.

Latvijos mokesčių administratoriaus atsakyme nurodyta, kad pagal Transporto priemonių ir konteinerių automatinio identifikavimo sistemos (toliau – AISTVC) duomenis, transporto priemonės su valstybiniais numeriais nurodytais grūdų pristatymo aktuose ir CMR važtaraščiuose, pridėtuose prie sąskaitų faktūrų, nekirto Latvijos–Lietuvos sienos. AISTVC duomenimis, nėra informacijos apie transporto priemones su valstybiniais numeriais (*duomenys neskelbtini*).

Asmenų R. M., A. L., A. E., kurie tikrinamuoju laikotarpiu dirbo Z/S „V1“ vairuotojais, teigimu, jų darbas buvo susijęs su grūdų gabenimu Latvijos teritorijoje. A. L. nurodė, kad jis nevežė grūdų iš (*duomenys neskelbtini*) (Lietuva), tačiau kelis kartus darbo reikalais važiavo už Latvijos sienos maždaug 5-10 km nuo Skaistkalnes (gyvenvietė pietų Latvijoje, prie pat Lietuvos–Latvijos valstybinės sienos, kelias į Biržus).

Latvijos mokesčių administratoriaus teigimu, nėra faktinių įrodymų, kad Z/S „V1” teikė gabenimo paslaugas UAB „G1”, todėl konstatavo, kad gabenimo paslaugų dokumentai surašyti tik formaliai.

Siekiant nustatyti, ar UAB „G1“ 2016 m. liepos mėn. atgabeno rapsą (140,30 t) į Pareiškėjos sandėlį ir / ar toliau rapsas buvo išgabentas į terminalą Rygos jūrų uoste, pasinaudota numerių atpažinimo sistemos (NAS) tinklinės duomenų saugyklos (Lietuvos sienos kirtimai) duomenimis dėl Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentuose nurodytų vežėjų sienos (Lietuva–Latvija) kirtimų atitinkamomis dienomis. NAS informacija nepatvirtino UAB „G1“ vežėjo Z/S „V1“ krovininių automobilių sienos kirtimo pagal numerius, nurodytus krovinio gabenimo važtaraščiuose ir kituose buhalterinės apskaitos dokumentuose, t. y. krovininiai automobiliai SCANIA su registracijos numeriais (*duomenys neskelbtini*) rapsų priėmimo mėginių registracijos žurnale (Patikrinimo akto 3 priedas) nurodytomis dienomis (2016 m. liepos 19 ir 25) į Lietuvą neįvažiavo, todėl Inspekcija padarė išvadą, kad krovinų (rapso) į Pareiškėjos sandėlį nevežė. Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija taip pat patvirtino, kad vežėjo Z/S „V1“ nurodytos transporto priemonės, tariamai gabenusios 140,30 t rapso į Pareiškėjos sandėlį laboratoriniams tyrimams pagal UAB „G1“ vardu išrašytus dokumentus, laikotarpiu nuo 2016-07-18 iki 2016-07-25 Latvijos sienos nekirto, į Lietuvos Respublikos teritoriją neįvažiavo.

Įvertinus Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją bei NAS duomenis už laikotarpį nuo 2016-07-01 iki 2016-09-30, mokesstinio patikrinimo metu nenustatyta Lietuvos–Latvijos sienos kirtimo pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentuose užfiksuotus transporto priemonių registracijos numerius krovinų gabenimo dienomis, nurodytomis CMR, kas patvirtina Latvijos mokesčių administratoriaus išvadą, jog gabenimo paslaugų dokumentai buvo surašyti formaliai.

Inspekcija konstatavo, kad rapsai nebuvo vežami į Pareiškėjos sandėlį ir / ar toliau rapsas nebuvo gabenamas į terminalą Rygos jūrų uoste.

Dėl 9463,49 Eur pirkimo PVM atskaitos

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja iš nenustatytų tiekėjų Lietuvoje įsigijo 128,04 t rapso, kurį laikotarpiu iki 2016-07-25 įtraukė į buhalterinę apskaitą pagal PVM sąskaitas faktūras, išrašytas pačios Pareiškėjos UAB „G1“ vardu: 2016-07-19 PVM sąskaita faktūra RK0659 (75,80 t), suma be PVM 26151 Eur, PVM 5491,71 Eur; 2016-07-25 PVM sąskaita faktūra RK0660 (54,82 t), suma be PVM 18913,25 Eur, PVM 3971,78 Eur. Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad tikrinamojo laikotarpio pradžia (2016-07-01) rapso grūdų likučio Pareiškėja neturėjo, o nurodytose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotas rapso kiekis iš viso sudarė 130,62 t.

Pareiškėja 2016-07-26 pardavimo PVM sąskaitoje faktūroje Nr. RKJ 1131, išrašytoje pirkėjui UAB „A1“, nurodė 190,46 t rapso pardavimo kiekį, iš kurio tik 128,04 t pasikrovė (*duomenys neskelbtini*) ir į pirkėjo UAB „A1“ nurodytą iškrovimo vietą Lavijoje (*duomenys neskelbtini*) 2016-07-20–2016-07-26 laikotarpiu gabeno Pareiškėjos samdytas vežėjas IĮ „P1“. Inspekcijos vertinimu, likusį kiekį – 62,42 t (190,46 t – 128,04 t) Pareiškėja įsigijo Latvijoje pagal UAB „G1“ vardu išrašytus dokumentus ir pardavė UAB „A1“ taip pat Latvijoje.

Inspekcija sprendime teigia nagrinėjamoje mokestinėje byloje nustačiusi aplinkybes, patvirtinančias, kad Pareiškėja žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoriai sudaryti su UAB „G1“, kuriais remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susiję su tiekėjo atliekamu sukčiavimu PVM srityje. Inspekcijos nustatyti faktai dėl Pareiškėjos kontrahento galbūt neteisėtų, o tam tikrais atvejais ir jau įrodytų, veiksmų (mokesčių nemokėjimas, baudžiamasis persekiojimas, išregistravimas iš PVM mokėtojų registro po ginčijamų sandorių sudarymo) (2017-04-11 UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. (21.69-32) FR0760-2905), sudaro pagrindą nagrinėjamo atveju spręsti, kad Pareiškėja žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoriai sudaryti su UAB „G1“, kuriais remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susiję su tiekėjo atliekamu sukčiavimu PVM srityje.

Inspekcijos sprendime, remiantis LVAT praktika dėl PVM atskaitos ribojimo principų, prieita prie išvados, kad Pareiškėjos teisė į 9463,49 Eur atskaitą pagal UAB „G1“ PVM sąskaitas faktūras taip pat turi būti ribojama.

Dėl įrodymų

Ginčijamame sprendime pažymėta, kad Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) 81 punkte įtvirtinta, jog prie mokėtoju įteikiamo patikrinimo akto turi būti pridėdami pažeidimo nustatymo faktą pagrindžiantys įrodymai, t. y. visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (toliau – MAĮ) laikomos informacijos apie kitą mokėtoją. Taisyklių 81.1 punkte nurodyta, kad jei faktams pagrįsti yra naudojami dokumentai, kuriuose pateikiami duomenys apie kitus mokėtojus, minėti dokumentai kaip priedai prie patikrinimo akto pridėdami ir tikrinamam mokėtoju pateikiami, jei MAĮ 38, 39 straipsniuose nustatyta tvarka tokie duomenys apie mokėtoją gali būti skelbiami; kitu atveju reikalingas mokėtojo sutikimas, kad informacija apie jį būtų paskelbta tikrinamam mokėtoju; neturint tokio sutikimo prie patikrinimo akto pateikiama susisteminta informacija, bet neidentifikuojamas duomenų šaltinis.

Inspekcija nurodė, kad remiantis šiomis nuostatomis, kito mokesčių mokėtojo – UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo medžiaga nebuvo pridėta prie Pareiškėjos patikrinimo akto. Taip pat atkreiptas dėmesys, jog LVAT praktikoje laikomasi nuostatos, jog vien tik mokesčio patikrinimo dokumentų (mokesčio ginčo nagrinėjimui reikšmingos medžiagos) nepateikimas mokesčių mokėtoju nekliudo nagrinėti mokesčio ginčą tuo atveju, jei visa įrodomoji medžiaga, kurios pagrindu buvo priimti ginčijami mokesčių administratoriaus sprendimai, yra pateikiama Mokestinių ginčų komisijai ir (ar) pirmosios instancijos teismui (LVAT 2011-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A-442-43/2011).

Inspekcija, sistemiškai įvertinusi aukščiau išdėstytas faktines aplinkybes, konstatavo, kad nagrinėjamo atveju byloje nėra surinkta pakankamai įrodymų, leidžiančių neabejotinai teigti apie sukurtą PVM objektą – grūdų (rapso) tiekimą, t. y. nenustatyta jokių aplinkybių, galimai pagrindžiančių realų UAB „G1“ grūdų tiekimą Pareiškėjai. Rapso pardavimas pagal Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras laikomas prekių tiekimu už atlygį ne šalies (Lietuvos) teritorijoje. Toks rapso tiekimas pagal PVMĮ 3 straipsnio sąlygas nėra PVM objektas Lietuvoje, nes nevyksta šalies teritorijoje – Lietuvoje, todėl rapsą įsigijus užsienyje (Latvijoje) ir ten pardavus, rapso pardavimui neturėjo būti taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas.

Šiaulių AVMI patikrinimo akte apskaičiavo, kad Pareiškėja tikrinto laikotarpio pradžioje (2016-07-01) rapso grūdų likučio neturėjo. Per 2016 metų liepos–rugsėjo mėn. Pareiškėja įsigijo 2374,44 t rapso grūdų, iš kurių 2289,84 t pardavė UAB „A1“ ir 84,6 t – kitiems pirkėjams (78,01 t – fiziniams asmenims, 6,59 t – UAB „A5“). Buhalterinės apskaitos duomenimis, rapso likučio 2016-09-30 Pareiškėja neturėjo.

Remiantis Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentais bei kita surinkta informacija, Inspekcija priėjo išvadą, kad Lietuvoje iš fizinių asmenų (150,28 t) bei iš nenustatytų tiekėjų (130,62 t) įsigyto rapslo gabenimą pirkėjui UAB „A1“, išskyrus 25,76 t (Patikrinimo akto 2 punktas), organizavo pati Pareiškėja, įsigydama Lietuvos vežėjų (UAB „P1“, UAB „K1“, B. G. įmonė) teikiamas krovinių gabenimo paslaugas. Mokesčių administratorius vertino, kad šis tiekimas įvyko Lietuvoje. Inspekcija apskaičiavo šio tiekimo pardavimo PVM: Pareiškėja tikrintu laikotarpiu UAB „A1“ pardavė rapslo už 93247,77 Eur, nuo kurio apskaičiavo 19582,03 Eur pardavimo PVM. Vadovaujantis PVMĮ 3 ir 19 straipsnių nuostatomis, pardavimo PVM, Pareiškėjos apskaičiuotas už rapslo pardavimą UAB „A1“, buvo sumažintas 156927,32 Eur (176509,35 Eur – 19582,03 Eur), kadangi rapslo pardavimas UAB „A1“, Inspekcijos vertinimu, įvyko Latvijoje, t. y. nėra PVM objektas Lietuvoje.

Remiantis aukščiau išdėstytomis mokestinio patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis, Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 2 dalimi, Pareiškėjai iš viso apskaičiavo 4293 Eur (161759 Eur – 157466 Eur) PVM.

Pareiškėja pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Inspekcijos 2018-06-06 sprendimas Nr. 69-62 yra neteisėtas ir nepagrįstas, kadangi mokesčių administratorius nenustatė visų teisiškai reikšmingų aplinkybių bei netinkamai vertino nustatytas aplinkybes.

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad pagal pirkimo–pardavimo sutartis 2016 m. liepos–rugsėjo mėn. laikotarpiu pirkė rapslą iš UAB „G1“. Įsigytą rapslą Pareiškėja pardavė UAB „A1“. Per nurodytą laikotarpį Pareiškėja iš UAB „G1“ įsigijo 2139,560 tonų rapslo už 770281,92 Eur ir 161759,20 Eur pirkimo PVM (iš viso sumokėta 932041,12 Eur).

Pareiškėja iš UAB „G1“ (kaip ir iš kitų rapslo pardavėjų) įsigytą rapslą pardavė UAB „A1“. Viso per tikrinamą laikotarpį Pareiškėja pardavė rapslo už 840520,72 Eur ir 176509,35 Eur pardavimo PVM (iš viso 1017030,07 Eur).

Pareiškėja pati organizavo dalies iš UAB „G1“ įsigyto rapslo (128,04 t) pristatymą UAB „A1“ nurodytu adresu, kadangi norėjo patikrinti pirmąsias iš UAB „G1“ įsigytas rapslo partijas (rapslo kokybę, švarumą, drėgmę).

Bylos medžiagoje nurodyta, kad iš UAB „G1“ įsigytas rapslas buvo džiovinamas, valomas. Šių paslaugų atlikimo faktą patvirtina ne tik atsiskaitymo už paslaugas dokumentai, bet ir Pareiškėjos laboratorijos dokumentai, registracijos žurnalai. Įsitikinus, kad UAB „G1“ parduodamas rapslas yra tinkamos kokybės, vėliau rapslo gabenimą UAB „A1“ nurodytu adresu Pareiškėjos pavedimu organizavo UAB „G1“. Pačios Pareiškėjos organizuoto pristatyto rapslo pardavimo kaina sudarė 46670,58 Eur, ir 9800,82 Eur PVM (iš viso 56471,40 Eur).

Skunde pažymima, kad tuo pačiu Pareiškėjos organizuotu transportu (vežėjas IĮ „P1“) buvo gabenamas ne tik iš UAB „G1“, bet ir iš kitų tiekėjų įsigytas rapslas. Iš viso UAB „A1“ pagal 2017-07-26 PVM sąskaitą faktūrą parduota 190,46 t rapslo už 69422,67 Eur ir 14578,76 Eur PVM (iš viso už 84001,43 Eur). Atlikus rapslo kokybės patikrinimą, iš UAB „G1“ įsigyto ir UAB „A1“ parduoto rapslo gabenimą į UAB „A1“ nurodytą vietą organizavo UAB „G1“.

Pareiškėja rapslą iš UAB „G1“ pirkė iki 2016-09-16. Dėl UAB „G1“ galimai nesąžiningos veiklos vykdančios mokestines prievoles Pareiškėja 2016 m. rugsėjo mėn. kreipėsi į Inspekciją. Nuo to laiko Pareiškėja nevykdė pirkimų iš UAB „G1“.

Inspekcija 2016-10-07 atsakyme į Pareiškėjos paklausimą nurodė, kad UAB „G1“ nustatyta mokesčių nemokėjimo rizika, ji nedeklaravo dalies Pareiškėjai išrašytų PVM sąskaitų faktūrų.

2016 m. lapkričio mėn. Pareiškėja susitiko su Vilniaus AVMI vadovais, tame tarpe ir Vilniaus AVMI viršininke E. G. Susitikimo metu buvo išdėstytos visos Pareiškėjai žinomos aplinkybės ir buvo paprašyta imtis veiksmų UAB „G1“ atžvilgiu dėl galimai nesąžiningos veiklos. Tai pat Inspekcija buvo informuota, kad Pareiškėja dar nėra sumokėjusi visos sandorio PVM sumos ir šią PVM sumą gali sumokėti tiesiai į biudžetą. Pareiškėja aktualią informaciją pateikė ir raštu (2016 m. lapkričio mėn.), tačiau į raštą gavo tik formalų atsakymą.

Pareiškėja 2016-11-07 su UAB „G1“ susitarė, kad pastaroji pateiks Pareiškėjai prašomą informaciją dėl mokestinių prievolių vykdymo. Taip pat Pareiškėja informavo kontrahentą apie tai, kad nevykdys prievolės sumokėti skolą, kol nebus pateikta informacija apie tinkamą mokestinių

prievolių įvykdymą. Pareiškėja 2016-11-08 kreipėsi į UAB „G1“ su prašymu pateikti duomenis dėl PVM sąskaitų faktūrų, išrašytų Pareiškėjai, deklaravimo, PVM deklaravimo, PVM sąskaitų faktūrų registro, o taip pat Inspekcijos pažymą apie atsiskaitymą su valstybės biudžetu 2016-11-01 datai (pridedamas 2016-11-08 elektroninis laiškas). UAB „G1“ 2016-11-14 pateikė prašomus dokumentus, išskyrus pažymą apie atsiskaitymą su valstybės biudžetu (pridedamas 2016-11-14 elektroninis laiškas su priedais).

Pareiškėja, negavusi iš UAB „G1“ duomenų, patvirtinančių atsiskaitymo su valstybės biudžetu faktą, bei atsižvelgdama į riziką, kad UAB „G1“ gali netinkamai vykdyti savo PVM prievoles, dėl ko Pareiškėjai gali būti ribojama teisė į PVM atskaitą, 2016 m. lapkričio mėn. kreipėsi į Inspekciją prašydama pradėti UAB „G1“ patikrinimą dėl PVM prievolių vykdymo (pridedamas Vilniaus AVMI raštas „Dėl UAB „G1“ PVM prievolių vykdymo“).

2016 m. lapkričio mėn. Inspekcija inicijavo Pareiškėjos operatyvų PVM patikrinimą dėl sandorių su Trečiuoju asmeniu (pridedama Inspekcijos 2016-11-25 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma) ir konstatavo, kad Pareiškėja PVM deklaruoja tinkamai.

UAB „G1“ 2016-12-05 pateikė pretenziją Pareiškėjai dėl skolos sumokėjimo (pridedama UAB „G1“ 2016-12-05 raginimas ir Pareiškėjos atsakymas į pretenziją). Pareiškėja atsakyme nurodė, kad nevykdys pretenzijos (prievolės vykdymas yra sustabdytas), kadangi UAB „G1“ nėra pateikusi informacijos apie atsiskaitymą su valstybės biudžetu, o jos mokestinių prievolių galimo neįvykdymo padarinius turės kompensuoti Pareiškėja (bus draudžiama PVM atskaita).

2017-01-17 Inspekcija inicijavo Pareiškėjos mokestinį tyrimą dėl sandorių su UAB „G1“. Atlikus mokestinį tyrimą Inspekcija nenustatė Pareiškėjos pažeidimų.

Pareiškėja, įtardama galimą UAB „G1“ netinkamą PVM prievolių vykdymą, neatsiskaitė su UAB „G1“ dalimi PVM sumos už sandorius (87694,85 Eur). UAB „G1“ perdavė reikalavimo teises į 87694,85 Eur Latvijos bendrovei SIA V1 ir inicijavo civilinę bylą dėl skolos (kuri iš esmės yra dalis PVM iš rapsų pardavimo sandorių) sumokėjimo.

Pareiškėja gavo Ieškovo 2017-04-03 pretenziją dėl skolos pagal Cesijos sutartį sumokėjimo Latvijos bendrovei SIA V1 naudai. 2017 m. balandžio mėn. Pareiškėja, atsakydama į tokius UAB „G1“ reikalavimus, visą informaciją pateikė ir Inspekcijai.

Pareiškėja civilinėje byloje, kurią per Latvijos bendrovę SIA V1 inicijavo UAB „G1“, pareikalavo, kad trečiuoju asmeniu byloje būtų įtraukta ir Inspekcija. Tačiau Inspekcija atsakė, kad UAB „G1“ tinkamai vykdo prievoles, yra sumokėjusi PVM, t. y. Pareiškėjos rapsų tiekimas yra įvykęs Lietuvoje, ir atsisakė dalyvauti trečiuoju asmeniu byloje (Inspekcijos raštas dėl atsisakymo dalyvauti pridėtas byloje).

Šiaulių apylinkės teismas, konstatavo, kad PVM prievolės turi būti vykdomos nuo parduoto Lietuvoje rapsų, ir įpareigojo Pareiškėją sumokėti Latvijos bendrovei SIA V1 nesumokėtą PVM dalį nuo įsigyto rapsų iš UAB „G1“.

Pareiškėja pažymi, kad Šiaulių AVMI 2017 metų sausio mėn. atliko to paties laikotarpio Pareiškėjos mokestinį tyrimą dėl PVM prievolių vykdymo ir konstatavo, kad Pareiškėja PVM prievoles vykdė tinkamai, rapsų pardavimo sandoriai yra PVM objektas Lietuvoje (Pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą pridedamas prie šio skundo).

Pareiškėja skunde dėsto pagrindinius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus:

1. Inspekcija, perrašydama Šiaulių AVMI sprendimo nuostatas, nepagrįstai teigia, kad krovininiai automobiliai SCANIA, kurių registracijos numeriai (*duomenys neskelbtini*), nurodyti Pareiškėjos rapsų priėmimo mėginių registracijos žurnale, 2016 metų liepos 19 ir liepos 25 dienomis į Lietuvą neįvažiavo, atitinkamai nevežė rapsų krovinių į Pareiškėjos sandėlį.

Pareiškėja teigia, kad jei nurodyti krovininiai automobiliai 2016 metų liepos 19 dieną ir liepos 25 dieną atvežė krovinius į Pareiškėjos teritoriją, tai negalėjo būti, kad krovininiai automobiliai kirto Lietuvos–Latvijos sieną minėtomis dienomis. Objektiviai tai įvyko anksčiau, nes krovininiai automobiliai prieš atvykdami į Pareiškėjos teritoriją, vyko į konkrečias vietas, iš kurių rapsas buvo pakraunamas ir vežamas į Pareiškėjos teritoriją, t. y. nurodyti automobiliai Lietuvoje buvo keletą dienų ir vykdė krovinių vežimo paslaugas tiek į Pareiškėjos teritoriją, tiek kitais adresais. Be to, rapsų atvežimą į Pareiškėjos teritoriją patvirtina krovinių priėmimo žurnalai.

2. Inspekcija sprendime nurodo, kad UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, jog UAB „G1“ rapso nei iš UAB M1, nei iš UAB „G2“ nepirko. Sprendime nurodoma, kad realiai minėtos ūkinės operacijos neįvyko. Inspekcija tai konstatuoja vertindama UAB „G1“ atliktą operatyvų patikrinimą, tačiau ši medžiaga kaip įrodymas nėra pridėta nei prie patikrinimo akto, nei prie Inspekcijos sprendimo.

Skunde pažymima, kad UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo pažymoje nėra nurodyta, kad sandoriai tarp UAB „G1“ ir UAB M1 bei sandoriai tarp UAB „G1“ ir UAB „G2“ neįvyko. Priešingai, pažymoje konstatuojama, kad ūkinės operacijos įvyko ir buvo atvaizduotos buhalterinėje apskaitoje. Taigi, Inspekcija subjektyviai vertino kito mokesčių administratoriaus atlikto patikrinimo išvadas ir tendencingai nusprendė, kad atitinkami sandoriai neįvyko.

Pareiškėjos nuomone, faktas, kad UAB M1 sąskaitas išrašė vėliau negu UAB „G1“ pardavė prekes Pareiškėjai, neįrodo, kad grūdai nebuvo parduoti Pareiškėjai, nes (i) sąskaitos faktūros išrašymas nepatvirtina prekės pardavimo momento, (ii) Pareiškėjos vadovai ir Pareiškėjos vidaus žurnalai, kuriuose negalima pakeisti įrašų atgaline data, patvirtina, kad grūdai buvo atvežti į Pareiškėjos teritoriją.

3. Pareiškėjos teigimu, Inspekcija nepagrįstai tvirtina, kad Pareiškėja nesuteikė džiovinimo ir valymo paslaugų UAB „G1“, o tik įformino be dokumentų įsigyto rapso džiovinimo ir valymo paslaugas.

Pareiškėja nurodo turinti visą įrangą, reikalingą rapsui džiovinti ir valyti. Pareiškėja tokias paslaugas teikia tiek sau (tuo atveju, kai įsigyja grūdus ir vėliau juos parduoda), tiek kitiems klientams. Pirmosios rapso partijos iš UAB „G1“ buvo vežamos į Pareiškėjos teritoriją (Pareiškėjos direktoriaus ir buhalterės paaiškinimai). Kadangi Pareiškėja turi laboratoriją, o taip pat visą reikiamą įrangą grūdams džiovinti, valyti, UAB „G1“ buvo suteikta ši paslauga, už kurią Pareiškėja UAB „G1“ išrašė PVM sąskaitą faktūrą, nes UAB „G1“ pristatytas rapsas viršijo nustatytus bazinius drėgmės ir šiukšlingumo kokybės parametrus. Tai įrodo Inspekcijai pateikti žurnalai – pristatyto rapso drėgnumas viršijo nustatytas normas (ribinė normos riba 8,5 proc.) nuo 0,1 iki 6,20 proc., taip pat viršijo šiukšlingumo normas (ribinė normos riba 2,0 proc.) nuo 1,6 iki 4,8 proc. Pažymėtina, kad pristacius į jūrų uostą rapsą, kurios drėgmės ir / ar šiukšlingumo parametrai neatitinka normų, toks rapsas nepriimamas ir grąžinamas pardavėjui. Rapso tyrimai, valymas ir džiovinimas trunka ne trumpiau kaip 24 val.

Šiaulių AVMI yra pateikti žurnalai, kurie įrodo valymo paslaugų atlikimą – juose fiksuoti atvežto rapso drėgmės bei šiukšlingumo parametrai ir atkraunamo iš džiovyklos rapso drėgmės ir šiukšlingumo parametrai. Byloje yra Pareiškėjos pateiktas išrašas iš registracijos žurnalo, kuris įrodo Pareiškėjos paslaugų suteikimą UAB „G1“.

4. Inspekcijos sprendime yra mokesčių apskaičiavimo klaidų, dėl ko jis negali būti tvirtinamas.

Pareiškėjos pirkimo PVM atskaita mažinama iš viso 161759 Eur dėl Pareiškėjos įsigyto rapso iš UAB „G1“ (Patikrinimo akto 1 lentelė).

Patikrinimo akte teigiama, kad dalį iš UAB „G1“ įsigyto rapso (128,04 tonos) Pareiškėja pristatė UAB „A1“ savo samdytu transportu. Taip pat nurodoma, kad Pareiškėja pardavė UAB „A1“ rapso už 93247,77 Eur (pardavimo PVM – 19582,03 Eur). Šis pardavimas laikomas įvykusių Lietuvoje. Pareiškėja pažymi, kad vietos mokesčių administratorius, pripažinęs dalį pardavimų UAB „A1“, taip pat pripažinęs, jog rapsas, įsigytas iš UAB „G1“ ir išvežtas iš Pareiškėjos teritorijos, nepripažįsta pirkimo PVM, tenkančio šiai daliai rapso. Nepaisant to, kad dalis rapso pardavimo patikrinimo aktu yra pripažinta, ginčijamame sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu atskaitomas PVM turi būti mažinamas visa iš UAB „G1“ pirkimo PVM suma. Taigi, šiuo atveju Šiaulių AVMI vienpusiškai, klaidingai interpretuodama faktus, padarė PVM prievolės apskaičiavimo klaidą. Dalis pirkimo PVM (9463,49 Eur) už įsigytą rapsą iš UAB „G1“ neturėjo būti koreguojama, taip kaip nebuvo koreguojamas šios dalies rapso pardavimo PVM. Vien dėl šios klaidos pirkimo PVM turėjo būti koreguojamas ne 161759,20 Eur suma, o 152295,71 Eur suma. Tokiu atveju Bendrovei turėtų būti apskaičiuojama 4631,61 Eur PVM permoka (pardavimo PVM mažinamas 156927,32 Eur, o pirkimo PVM mažinamas 152295,71 Eur), kuri turi būti grąžinta Pareiškėjai.

5. Inspekcija sprendime remiasi įrodymais, kurie nebuvo pridėti nei prie patikrinimo akto, nei prie vietos mokesčių administratoriaus sprendimo. Tuo Inspekcija pažeidžia MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatas.

Vadovaujantis MAĮ 67 str. 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šios MAĮ nuostatos taikymo atvejais LVAT ne kartą yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, taip pat surinkti ir teikti juos (2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010, 2010-09-13 nutartis adm. byloje Nr. A556-973/2010).

Skunde nurodoma, kad Inspekcija prie mokesstinio ginčo medžiagos – nei prie patikrinimo akto, nei prie sprendimo – nepridėjo nė vieno įrodymo, kuriuo argumentuojamas ginčijamas sprendimas. Kai kurie įrodymai patikrinimo akte ir sprendime pateikiami ne visa apimtimi, todėl darytina išvada, kad Šaulių AVMI selektyviai, sau naudinga linkme, vertina ir komentuoja rinktus įrodymus. Pavyzdžiui, Šaulių AVMI teigia, kad buvo apklausti 3 Pareiškėjos SIA V1 vairuotojai, tačiau patikrinimo akte remiamasi tik vieno iš vairuotojų paaiškinimais, nenurodoma, ką teigė kiti vairuotojai. Be to, vairuotojo paaiškinimai nepridėti prie patikrinimo akto.

Taip pat tiek Inspekcija, tiek Šaulių AVMI remiasi Vilniaus AVMI atlikto UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo pažyma, kuri nebuvo pateikta Pareiškėjai. Tai, kad operatyvaus patikrinimo pažymos turinys interpretuojamas Šaulių AVMI naudai, Pareiškėja galėjo patikrinti tik dėl to, kad ši pažyma buvo išreikalauta teismo civilinėje byloje. Nustačius tokį subjektyvų ir šališką įrodymų vertinimą, Pareiškėja daro prielaidą, kad Šaulių AVMI subjektyviai interpretuoja ir kitus įrodymus, kuriais remdamasi daro nepagrįstas išvadas.

Remiantis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėja prašo: 1) išreikalauti iš Inspekcijos visus dokumentus, kuriais Šaulių AVMI ir Inspekcija disponavo, priimdamos sprendimus Pareiškėjos atžvilgiu, taip pat visus dokumentus, kuriuos Šaulių AVMI surinko Pareiškėjos mokesstinio patikrinimo metu; 2) panaikinti Inspekcijos 2018-06-06 sprendimą Nr. 69-62.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas gražintinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti PVM ir su juo susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, jog Pareiškėjos UAB „A1“ ir SIA „A1“ parduoto rapslo įsigijimo ir pardavimo sandoriai įvyko Latvijoje, t. y. ne šalies teritorijoje, todėl nėra PVM objektas Lietuvoje. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos pateikti rapslo įsigijimo ir pardavimo dokumentai buvo surašyti formaliai, kadangi Pareiškėjos kontrahentė UAB „G1“ negalėjo parduoti rapslo Pareiškėjai, nes jo neturėjo. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja UAB „A1“ pardavė rapslą, įsigytą iš nenustatytų šaltinių Latvijoje.

Pareiškėja su tokia Inspekcijos pozicija nesutinka, teigdama, kad 1) kroviniai automobiliai 2016-07-19 ir 2016-07-25 vežė rapslą Pareiškėjai, į Lietuvos teritoriją įvažiavo ne nurodytomis dienomis, o anksčiau; 2) Pareiškėjos nuomone, UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo ataskaitoje konstatuojama, kad ūkinės operacijos įvyko ir buvo atspindėtos buhalterinėje apskaitoje; 3) Pareiškėja nurodo, kad jos pateikti dokumentai patvirtina rapslo džiovinimo ir valymo paslaugų suteikimą UAB „G1“; 4) Inspekcija, pripažinusi 128,04 t rapslo pardavimo PVM, atitinkamai turi suteikti Pareiškėjai teisę į šio rapslo pirkimo PVM atskaitą; 5) Pareiškėjai nebuvo pateikti dokumentai, kuriais grindžiamas ginčijamas Inspekcijos sprendimas.

PVMĮ 3 str. 1 dalyje nurodyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Jeigu tiekiamos prekės turi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas pirkėjui prasidėjo šalies teritorijoje (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena) (PVMĮ 12 str. 1 dalis).

Iš ginčo medžiagos spręstina, kad Inspekcija savo poziciją iš esmės grindžia aplinkybėmis, įrodančiomis, jog Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose apie rapso įsigijimą iš UAB „G1“ ir išgabėnimą pardavėjui UAB „A1“ į Latviją užfiksuotos ūkinės operacijos neatitinka tikrovės, kadangi UAB „G1“ neturėjo rapso, kurį galėtų parduoti, o Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis, pagrindinio UAB „G1“ samdyto vežėjo S/Z V1 vairuotojai nurodė gabėnę grūdus tik Latvijos teritorijoje.

Komisija, išanalizavusi ginčo bylos medžiagą, sutinka su Inspekcijos padarytomis išvadomis, kad Pareiškėja rapsą įsigijo ne iš UAB „G1“.

Nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2016-07-01 iki 2016-09-30 pardavė UAB „A1“ 2289,84 t rapso už 1017030,07 Eur (840520,72 Eur + 176509,35 Eur PVM). Šio rapso įsigijimą Pareiškėja apskaitė pagal UAB „G1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2139,56 t) ir kaip įsigytą iš kitų tiekėjų – fizinių asmenų (150,28 t).

Bylos duomenimis, UAB „G1“ Pareiškėjos vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytą rapsą apskaitė pagal 2016-07-25–2016-09-14 laikotarpiu M1 UAB, UAB „G2“ ir Latvijos įmonės SIA „L1“ (0 proc. PVM tarifas) vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Nustatyta, kad UAB „G1“ kontrahentai (UAB „G2“, M1 UAB) rapso įsigijimą apskaitė atitinkamai pagal UAB „A3“ ir UAB „A2“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „A3“ Inspekcijai pateiktuose išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose (forma FR0672) ir PVM deklaracijose (FR0600) už 2016-08-01–2016-09-30 laikotarpį nedeklaravo jokių prekių įsigijimo ir pardavimo sandorių. Ši bendrovė nuo 2016-09-27 Vilniaus apygardos teismo nutartimi įgijo bankrutuojančios įmonės statusą. UAB „A3“ vadovas I. Z. bankroto administratoriui jokių bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentų ir apskaitos registru nepateikė, todėl nustatyti, kada bei iš ko UAB „A3“ įsigijo rapsą, kurio pardavimas 2016-08-03–2016-09-14 buvo įformintas M1 UAB, nėra galimybės. M1 UAB operatyviam patikrinimui nepateikė jokių papildomų dokumentų dėl sandorių su UAB „A3“. Be to, nepateikti dokumentai, įrodantys, kaip ir kur (į kokią vietą) prekių tiekėjas UAB „A3“ pristatė rapsą M1 UAB.

Mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „G2“ pardavimo žurnale už 2016-06-01–2016-08-31 laikotarpį apskaityti pardavimai UAB „G1“ už 308321,74 Eur ir 64747,56 Eur pardavimo PVM, kurie deklaruoti UAB „G2“ 2016 m. birželio ir liepos mėn. PVM deklaracijose ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose (forma FR0672). UAB „G2“ 2016 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaracijoje ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose už tą patį laikotarpį pardavimų nedeklaravo (tame tarpe ir išrašytos UAB „G1“ 2016-08-01 PVM sąskaitos faktūros Nr. 160801-1 už 63398,80 Eur ir 13313,75 Eur pardavimo PVM), nuo 2016-09-01 iki 2016-11-01 (iki išregistravimo iš PVM mokėtojų registro) PVM deklaracijų neteikė. Inspekcijos duomenimis, UAB „G2“ pateiktuose 2016 m. liepos mėn. gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registruose (forma FR0671) nurodė 279697,58 Eur pirkimų vertę ir 58736,50 Eur pirkimo PVM pagal UAB „A2“ vardu įformintas 5 PVM sąskaitas faktūras (išrašymo data 2016-07-31); pateiktuose 2016 m. birželio ir rugpjūčio mėn. registruose pirkimų nedeklaravo, nuo 2016-09-01 gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registru neteikia. Bylos duomenimis, nėra galimybės nustatyti, kokias prekes ar paslaugas minėtuose 2016 m. liepos mėn. gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registruose UAB „G2“ deklaravo kaip įsigijimus iš UAB „A2“, nes UAB „G2“ nerandama ir buhalterinės apskaitos dokumentų ir registru Inspekcijai operatyviam patikrinimui atlikti nepateikė.

Iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „A2“ 2015-08-03–2016-05-11 laikotarpiu buvo įdarbintas 1 darbuotojas direktorius (ir akcininkas) Estijos pilietis A. V., nuo 2016-05-12 bendrovėje samdomų darbuotojų nėra. UAB „A2“ nuo 2016-05-01 neteikia PVM deklaracijų, nuo 2016-04-01 neteikia gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registru, nuo 2016-08-12 UAB „A2“ mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, todėl nėra galimybės nustatyti, ar minėta bendrovė faktiškai pardavė prekes UAB „G2“ ir iš ko prekės buvo įsigytos.

UAB „G1“ vadovas S. B. Inspekcijai 2017-02-13 el. paštu paaiškino, kad UAB „G1“ nepateiks prekių (rapso ir kviečių) transportavimo dokumentų (CMR) iš tiekėjų UAB „G2“ ir UAB „M1“, nes šias prekes pirkė tiesiai iš UAB „G2“ ir UAB „M1“ sandėlio (adresu: *(duomenys neskelbtini)*). 2017-03-03 paaiškinime UAB „G1“ vadovas S. B. nurodė, kad *„prekės (rapsas) buvo pakraunamas pardavėjo (M1 UAB) sandėlyje, adresu: (duomenys neskelbtini), tuo pačiu adresu buvo pakraunamos*

ir iš UAB „G2“ pirktos prekės. Prekių gabenimui UAB „G1“ užsakė transporto paslaugas. UAB „G1“ įsigytos prekės iš pardavėjų sandėlio (adresu: (duomenys neskelbtini)) buvo gabenamos pirkeėjams jų nurodytu adresu Latvijoje.“

M1 UAB mokesčių administratoriui pateikė 2016-08-01 komercinę nuomos sutartį (be Nr.), sudarytą tarp M1 UAB ir UAB „V2“, dėl administracinių patalpų–sandėlio (65 kv. m ploto), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), nuomos, kuri galiojo nuo 2016-08-01 iki 2017-07-01.

Mokestinio ginčo bylos duomenimis, UAB „G1“ nurodytu adresu nėra jokių statinių ar pastatų, o šiuo adresu esantis žemės sklypas buvo išnuomotas UAB „B1“. UAB „V2“ vadovas E. I. informavo Inspekciją, kad jokių sandorių su M1 UAB nebuvo sudaryta. VĮ „Registru centras“ duomenimis, adresu: (duomenys neskelbtini), yra registruotas žemės sklypas (4,08 ha ploto, naudojimo paskirtis – kita), kuris nuo 2016-06-16 pagal 2016-06-10 valstybinės žemės sklypo nuomos sutartį Nr. 26ŽN-90-(14.26.62) išnuomotas UAB „B1“. Šiame žemės sklype jokie statiniai neįregistruoti. Bylos duomenimis, UAB „B1“ laikotarpiu nuo 2016-06-16 iki 2016-09-30 niekam nebuvo išnuomojusi ar perdavusi teisės naudotis minėtu žemės sklypu. Operatyvaus patikrinimo metu nenustatyta, kad UAB „B1“ tikrintu laikotarpiu būtų turėjusi sandorių su UAB „V2“, UAB „G1“, UAB „M1“, UAB „G2“. Inspekcijos atstovams nuvykus adresu: (duomenys neskelbtini), nustatyta, kad šiame sklype nėra jokių statinių.

Komisija nesutinka su Pareiškėjos skunde išdėstyta nuomone, kad mokesčių administratorius UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo pažymyje konstatuoja, jog ūkinės operacijos tarp aukščiau išvardintų bendrovių yra įvykusios ir atspindėtos mokestinėje apskaitoje. Ginčo bylos medžiagoje pateiktoje UAB „G1“ 2017-04-11 operatyvaus patikrinimo ataskaitoje Nr. (21.69-32) FR0760-2905 nurodyta, kad operatyvaus patikrinimo metu nustatyta prekių perpardavimo schema tarp įmonių, kai pirminėje prekių pirkimo sandorių grandinėje nėra deklaruojamas bei nesumokamas į biudžetą PVM, o galutinėje sandorių grandinėje prašoma grąžinti PVM iš biudžeto, t. y. M1 UAB ir neteikianti patikrinimui dokumentų UAB „G2“ deklaruoja prekių įsigijimus iš veiklos nevykdančių, mokesčių nemokančių ir dokumentų neteikiančių įmonių: UAB „A3“ ir UAB „A2“, o pagal šių įmonių vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras M1 UAB ir UAB „G2“ įformina prekių pardavimus UAB „G1“, kuri deklaruoja šių prekių pardavimus Pareiškėjai ir kitoms įmonėms, o Pareiškėja deklaruoja prekių pardavimus UAB „A1“, kuri įformino prekių tiekimus Latvijos įmonei SIA „A1“, taikydama 0 proc. tarifą, dėl ko UAB „A1“ susidarė grąžintinas iš biudžeto PVM, kurį ji prašo grąžinti. Mokesčių administratorius priėjo išvadą, kad tarp UAB „G1“, M1 UAB ir UAB „G2“ buvo sukurta dirbtinių sandorių (PVM sukčiavimo) grandinė, į ją įtraukiant realios ekonominės veiklos nevykdančias įmones, tokiu būdu sukurta nepagrįsta PVM atskaita bei nesumokėtas į biudžetą PVM. Minėtoje operatyvaus patikrinimo pažymyje taip pat nurodyta, kad UAB „G2“, UAB „A3“, UAB „A2“ sandorių su UAB „G1“ metu arba iš karto po jų akcijos buvo parduotos, įmonių vadovai ir akcininkai pasikeitė ir yra nerandami, samdomų darbuotojų nėra. Taigi, mokesčių administratorius ginčijamame sprendime pagrįstai konstatavo, kad aukščiau išvardintų įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos faktiškai neįvyko, t. y. UAB „G1“ neįsigijo rapso iš M1 UAB ir UAB „G2“, o pastarosios atitinkamai – iš UAB „A3“ ir UAB „A2“. Pabrėžtina, kad UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo pažymyje nenurodyta, kad ūkinės operacijos įvyko (kaip teigia Pareiškėja), tik aprašyta, kokie dokumentai apskaityti UAB „G1“ ir jos kontrahentų buhalterinėje apskaitoje.

Atitinkamai nepagrįstas Pareiškėjos skundo argumentas dėl Inspekcijos neva nepagrįstai padarytų išvadų, kad Pareiškėja nesuteikė UAB „G1“ rapso džiovavimo ir valymo paslaugų. Kaip minėta, UAB „G1“ nepardavė ir neatvežė rapso Pareiškėjai, vadinasi, Pareiškėjos žurnaluose apskaitytos rapso džiovavimo ir valymo paslaugos negalėjo būti suteiktos UAB „G1“, nors būtent jai buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra už ginčijamas paslaugas.

Komisija, įvertinusi Latvijos mokesčių administratoriaus bei Lietuvos muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) pateiktą informaciją ir kitus byloje esančius dokumentus, konstatuoja, kad Inspekcijos išvados apie ginčo rapso įsigijimą ir pardavimą Latvijos teritorijoje nėra pagrįstos pakankamais įrodymais.

Latvijos mokesčių administratorius, atsakydamas į centrinio mokesčių administratoriaus paklausimus dėl Latvijos įmonės Z/S „V1“ sandorių su UAB „G1“ ir AB „L2“, nurodė, kad Z/S „V1“ ir UAB „G1“ buvo sudariusi gabenimo paslaugų sutartį Nr. 1, nors Z/S „V1“ nebuvo išduota licencija,

leidžianti teikti krovinių gabenimo paslaugas. Pagal Z/S „V1“ buhalterinės apskaitos registrus ir dokumentus nustatyta, kad 2016-08-01 Z/S „V1“ išrašė UAB „G1“ sąskaitą faktūrą Nr. AB 01: „Transporto paslaugos 2016-07-19 – 2016-07-29“, matavimo vienetas – t (tona), kiekis – 608,64. Prie sąskaitos faktūros pridėti priėmimo aktai ir krovinio važtaraščiai dėl 140,30 t rapsų gabenimo. Krovinio važtaraščiuose nurodytas siuntėjas – UAB „G1“, rapsų gavėjas – UAB „R1“, vežėjas – Z/S „V1“ (reg. Nr. *(duomenys neskelbtini)*), prekių pakrovimo vieta – Akmenė, kai kuriuose važtaraščiuose nurodyta prekių iškrovimo vieta – Šiauliai. Transporto priemonių vairuotojai – R. M., A. B.

2016-08-02 Z/S „V1“ išrašė UAB „G1“ sąskaitą faktūrą Nr. AB 02: „Transporto paslaugos 2016-07-29 – 2016-09-01“, matavimo vienetas – t (tona), kiekis – 396,18. Prie sąskaitos faktūros pridėtas gabenimo važtaraštis (CMR), kuriame nurodytas siuntėjas – UAB „R1“, gavėjas – SIA „A1“, prekių pakrovimo vieta – Akmenė, prekių iškrovimo vieta – *(duomenys neskelbtini)*, krovinio pavadinimas – rapsų sėklos, vairuotojas – R. M., transporto priemonės reg. numeriai *(duomenys neskelbtini)*, informacijos apie krovinio svorį ir gavėjo parašo nėra.

Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad vilkikai SCANIA (nurodyti CMR‘uose), kurių valstybiniai numeriai *(duomenys neskelbtini)*, bei puspriekabė (valst. Nr. *(duomenys neskelbtini)*) yra registruoti Z/S „M2“ (savininkas – J. B.); puspriekabės, kurių valst. Nr. *(duomenys neskelbtini)*, priklauso Z/S „V1“. 2016-09-30 Z/S „M2“ bendrovei Z/S V1 išrašė sąskaitą faktūrą Nr. JB52/2016 už aukščiau minėtų sunkvežimių nuomą laikotarpiu nuo 2016-08-01 iki 2016-09-30.

Asmenų R. M., A. L., A. E., kurie tikrinamuoju laikotarpiu dirbo Z/S „V1“ vairuotojais, teigimu, jų darbas buvo susijęs su grūdų gabenimu Latvijos teritorijoje. A. L. nurodė, kad jis nevežė grūdų iš Akmenės (Lietuva), tačiau kelis kartus darbo reikalais važiavo už Latvijos sienos maždaug 5-10 km nuo Skaistkalnes (gyvenvietė pietų Latvijoje, prie pat Lietuvos–Latvijos valstybinės sienos, kelias į Biržus, bet ne į Akmenę).

Z/S „V1“ savininkė B. B. paaiškino, kad transporto paslaugos UAB „G1“ teiktos laikotarpiu nuo 2016 m. liepos mėn. iki 2016 m. rugsėjo mėn. Minėtu laikotarpiu Z/S „V1“ atliko grūdų gabenimo paslaugas UAB „G1“. Prekių pakrovimo vietos buvo įvairūs adresai Lietuvoje. B. B. tikslų adresų neprisimena, bet vienas iš pakrovimo miestų buvo Akmenė, tačiau tikslaus adreso nurodyti negalėjo. UAB „G1“ atstovas S. B. asmeniškai susisiekė su Z/S „V1“ vairuotojais dėl prekių iškrovimo ir pakrovimo adresų. B. B. neturi informacijos apie asmenis, dalyvavusius prekes pakraunant ir iškraunant. Naudotos transporto priemonės turėjo GPRS sekimo sistemą, tačiau B. B. negalėjo pateikti GPRS sekimo sistemos įrašų apie transporto priemonių judėjimą ir tachografo lapų, kadangi jie nebuvo išsaugoti. B. B. neturėjo informacijos apie transporto priemonę, kurios valst. Nr. *(duomenys neskelbtini)*.

Latvijos mokesčių administratorius pažymėjo, kad pagal Z/S V1 pateiktus važtaraščius neįmanoma tiksliai nustatyti, kaip transporto priemonės buvo naudojamos šios bendrovės ekonominėje veikloje, kuriomis datomis ir kokiais maršrutais jos važiavo. Latvijos mokesčių administratorius priėjo išvadą, kad nėra faktinių įrodymų, kad Z/S „V1“ suteikė gabenimo paslaugas UAB „G1“, yra tikimybė, kad gabenimo paslaugų dokumentai surašyti tik formaliai.

Inspekcija sprendime nurodė, kad Latvijos mokesčių administratorius taip pat informavo, kad Transporto priemonių ir konteinerių automatinio identifikavimo sistemos (toliau – AISTVC) duomenimis, transporto priemonės su valstybiniais numeriais nurodytais grūdų pristatymo aktuose ir CMR važtaraščiuose, pridėtuose prie sąskaitų faktūrų, nekirto Latvijos sienos. AISTVC duomenimis, nėra informacijos apie transporto priemones su valstybiniais numeriais *(duomenys neskelbtini)*. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Latvijos mokesčių administratoriaus atsakyme nurodyta, kad „transporto priemonės su valst. Nr. *(duomenys neskelbtini)*, kurios nurodytos grūdų pristatymo aktuose ir CMR važtaraščiuose, pridėtuose prie 2016-09-02 sąskaitos faktūros Nr. AB03, nekirto Latvijos sienos.“ Paminėtina, kad Z/S V1 išrašė 2016-09-02 sąskaitą faktūrą Nr. AB03 UAB „G1“ už transporto paslaugas 2016-08-05–2016-08-31, vežant grūdus SIA „Ž1“ ir SIA „L2“, o ne UAB „A1“ ar SIA „A1“. Taip pat paminėtina, kad ginčo byloje pateiktais Muitinės departamento duomenimis, Pareiškėjos CMR‘uose nurodytos transporto priemonės automobiliai valst. Nr. *(duomenys neskelbtini)* tikrintu laikotarpiu tam tikromis dienomis kirto Lietuvos–Latvijos sieną, tačiau kitomis dienomis negu nurodyta Pareiškėjos pateiktuose CMR‘uose. Tik transporto priemonė valst. Nr. *(duomenys neskelbtini)* 2016-08-19 (tokia pati data nurodyta ir viename iš CMR‘ų) įvažiavo į Lietuvos teritoriją

iš Latvijos. Kaip minėta, šios transporto priemonės vairuotojas A. L. Latvijos mokesčių administratoriui paaiškino, kad „kelis kartus darbo reikalais važiavo už Latvijos sienos maždaug 5-10 km nuo Skaistkalnes“.

Komisija pažymi, kad vadovaujantis Pasienio tikrinimo tvarka, patvirtinta Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministro 2004-04-28 įsakymu Nr. 1V-143, nuo 2004-05-01 Lietuvos Respublikos, kitų Europos Sąjungos valstybių narių, Islandijos, Norvegijos, Lichtenšteino ir Šveicarijos piliečiams, jų šeimos nariams ir transporto priemonėms paprastai taikomas minimalus pasienio tikrinimas. Minimalaus pasienio tikrinimo metu vykstantys per Lietuvos Respublikos pasienio kontrolės punktus asmenys bei jų vairuojamos transporto priemonės netikrinami VSATIS (Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos informacinės sistemos), todėl duomenų apie vykimus per valstybės sieną neišlieka. Vadovaujantis 2007-12-06 Europos Tarybos sprendimu „Dėl Šengeno *acquis* nuostatų visapusio taikymo Čekijos Respublikoje, Estijos Respublikoje, Latvijos Respublikoje, Lietuvos Respublikoje, Slovėnijos Respublikoje ir Slovakijos Respublikoje“, nuo 2007-12-21 nebevykdoma Lietuvos Respublikos vidaus Europos Sąjungos sausumos sienos kontrolė. Be to, kaip minėta, Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad transporto priemonės su valstybiniais numeriais (*duomenys neskelbtini*) nekirto Latvijos sienos, tačiau Muitinės departamento duomenimis, šios transporto priemonės tam tikromis dienomis vis dėlto kirto Lietuvos–Latvijos sieną. Taigi, byloje esanti informacija apie Lietuvos–Latvijos sienos kirtimus yra neišsami, todėl remiantis vien Muitinės departamento pateiktais duomenimis negalima tvirtinti, kad CMR‘uose nurodytos transporto priemonės neįvažiavo į Lietuvos teritoriją važtaraščiuose nurodytomis dienomis.

Vertinant rapsų pirkimo–pardavimo sandorių grandinę, Komisija atkreipia dėmesį, kad rapsą vežė ne tik S/Z V1, bet ir kiti vežėjai: O1 SIA, K2 SIA, M4 SIA. Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija apie pagrindinį vežėją S/Z V1 nesudaro pagrindo išvadai, kad ūkinės operacijos įvyko Latvijoje, kadangi, kaip jau minėta aukščiau, S/Z V1 PVM sąskaitomis faktūromis įformino UAB „G1“ suteiktas transportavimo paslaugas dėl 1004,82 (608,64 + 396,18) tonų rapsų gabenimo, tuo tarpu tarp šalių nėra ginčo dėl to, jog 2139,56 t rapsų, kurio įsigijimas įformintas UAB „G1“ vardu išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, buvo parduotos UAB „A1“. Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nevisapusiškai išanalizavo nustatytas faktines aplinkybes, apribojo Pareiškėjo teisę į 161759,20 Eur pirkimo PVM atskaitą pagal UAB „G1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, remdamasis Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija apie Z/S V1, kai tuo tarpu kiti važtaraščiuose nurodyti vežėjai (O1 SIA, K2 SIA, M4 SIA) nebuvo apklausti.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius turėtų apklausti ir kitus vežėjus, nurodytus Pareiškėjos pateiktuose važtaraščiuose. Primintina, jog konstatuoti fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje pateiktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Kaip ne kartą yra pažymėjęs LVAT formuojamoje teismų praktikoje, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byloje Nr. A1067-575/2017 ir kt.).

Dėl 9463,49 Eur PVM atskaitos

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja iš nenustatytų tiekėjų Lietuvoje įsigijo 130,62 t rapsų. Minėtas rapsų kiekis, buhalterinėje apskaitoje laikotarpyje iki 2016-07-25 įteisintas PVM sąskaitomis faktūromis, išrašytais pačios Pareiškėjos UAB „G1“ vardu: 2016-07-19 PVM sąskaita faktūra RK0659, 75,80 t, suma be PVM 26151 Eur, PVM 5491,71 Eur; 2016-07-25 PVM sąskaita faktūra RK0660, 54,82 t, suma be PVM 18913,25 Eur, PVM 3971,78 Eur (bendra pirkimo PVM suma 9463,49 Eur).

Pareiškėja 2016-07-26 pardavimo PVM sąskaitoje faktūroje Nr. RKJ 1131, išrašytoje pirkėjui UAB „A1“, nurodė 190,46 t parduodamo rapsų kiekį, iš kurio tik 128,04 t pasikrovė (*duomenys neskelbtini*) ir į pirkėjo UAB „A1“ nurodytą iškrovimo vietą Latvijoje (*duomenys neskelbtini*) 2016-07-20–2016-07-26 laikotarpiu gabeno Pareiškėjos samdytas vežėjas IĮ „P1“. Likusį 62,42 t (190,46 t – 128,04 t) kiekį Pareiškėja įsigijo Latvijoje pagal UAB „G1“ vardu išrašytus dokumentus ir pardavė UAB „A1“ taip pat Latvijoje. Taigi, Inspekcija nepripažino 128,04 t rapsų pirkimo PVM, tačiau pripažino jo pardavimo PVM, nustačiusi, kad 128,04 t rapsų gabenimas prasidėjo Lietuvoje, taigi, yra PVM objektas Lietuvoje.

Pareiškėja tvirtina, kad pripažinus 128,04 t rapso pardavimo PVM, atitinkamai turėtų būti pripažinta ir šio rapso pirkimo PVM atskaita.

Inspekcija poziciją dėl 9463,49 Eur pirkimo PVM atskaitos nepripažinimo grindžia Pareiškėjos žinojimu ar galėjimu žinoti, kad sandoriai su UAB „G1“, kuriais remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susiję su tiekėjo atliekamu sukčiavimu PVM srityje. Tokias išvadas Inspekcija grindžia 2017-04-11 UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. (21.69-32) FR0760-2905. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Inspekcijos minimoje operatyvaus patikrinimo ataskaitoje buvo nustatyta prekių perpardavimo schema tarp įmonių, kai pirminėje prekių pirkimo sandorių grandinėje nėra deklaruojamas bei nesumokamas į biudžetą PVM, o galutinėje sandorių grandinėje prašoma grąžinti PVM iš biudžeto ir prieita prie išvados, kad UAB „G1“ dalyvavo dirbtinių sandorių (PVM sukčiavimo) grandinėje, kurioje buvo įtrauktos realios ekonominės veiklos nevykdančios įmonės ir buvo nesumokėtas pardavimo PVM bei sudarytos sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti. Tačiau minėtoje operatyvaus patikrinimo ataskaitoje nebuvo nagrinėjamas Pareiškėjos žinojimas apie tai, kad ji dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje. Todėl neaišku, kokios UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatytos aplinkybės leido mokesčių administratoriui konstatuoti Pareiškėjos nesąžiningumą, t. y. žinojimą ar turėjimą žinoti, kad ji dalyvauja sandoriuose, įtrauktuose į sukčiavimą PVM srityje, juo labiau, kad minėtoje ataskaitoje nebuvo konkrečiai konstatuota, kurioje prekių tiekimo grandyje (tiekimo etape) / ar visoje grandinėje buvo vykdomas sukčiavimas PVM srityje.

Pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą. Atsisakant suteikti mokesčių mokėtoju teisę į PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukčiavime PVM, privalo įrodyti šias sąlygas: 1) jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM; 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013).

Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT (ESTT 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 49 p.) – atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu. Bendrąja prasme laikomasi pozicijos, kad jeigu nacionalinis teismas prieitų išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-GabonaKft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas). ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. *Taigi reikalaujama,*

kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prirėikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis <...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 p.). Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <...> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad *jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumu* (ten pat, 47 p.). Komisija pažymi, kad pagal ESTT pateiktas išvadas dėl apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą ribojimo, nėra svarbu, kuriame konkrečiai prekių tiekimo grandinės etape yra sukčiaujama PVM, svarbu nustatyti, ar asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, apie tokį sukčiavimą žinojo.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju turėtų tiksliai įvardinti aplinkybes, kurios, jo nuomone, pagrindžia jo padarytas išvadas apie Pareiškėjos žinojimą / turėjimą žinoti apie tai, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Dėl MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatų

Skunde teigiama, kad Pareiškėjai nebuvo pateikti įrodymai, kuriais grindžiamas ginčijamas Inspekcijos sprendimas, pavyzdžiui, vairuotojų paaiškinimai, UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo ataskaita.

Komisija pažymi, kad LVAT praktikoje yra pripažįstama, jog MAĮ įpareigoja mokesčių administratorių supažindinti mokesčio mokėtoją ne tik su mokesčio patikrinimo aktu, kaip savarankišku sprendimu (dokumentu), bet ir su visais jo priedais, kurie iš esmės yra patikrinimo akto sudėtinė dalis (LVAT 2004-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A8-589/2004; 2011-05-26 nutartis adm. byloje Nr. A438-2926/2011). Tačiau, nagrinėjant šios mokesčių mokėtojo teisės įgyvendinimą mokesčio ginčo nagrinėjimo metu ir su tuo susijusias teises pasekmes, LVAT praktikoje taip pat laikomasi nuostatos, jog vien tik mokesčio patikrinimo dokumentų (mokesčio ginčo nagrinėjimui reikšmingos įrodomosios medžiagos) nepateikimas mokesčių mokėtojui nekliudo nagrinėti mokesčio ginčą tuo atveju, jei visa įrodomoji medžiaga, kurios pagrindu buvo priimti ginčijami mokesčių administratoriaus sprendimai, yra pateikiama Komisijai ir (ar) pirmosios instancijos teismui (LVAT 2011-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A442-43/2011; 2011-05-26 nutartis adm. byloje Nr. A438-2926/2011). Esant tokiai teisinei situacijai pripažįstama, jog tiek proceso Komisijoje metu, tiek proceso pirmosios instancijos teisme metu mokesčių mokėtojui nėra procesinių kliūčių susipažinti su visa byloje esančia medžiaga, kurios pagrindu buvo konstatuoti jo padaryti pažeidimai, ir pateikti reikiamus savo argumentus bei atsikirtimus. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjo atstovas 2018-08-06 (dieną prieš Komisijos posėdį) atvyko į Komisiją ir susipažino su visa mokesčio ginčo byloje esančia medžiaga, taigi, Pareiškėjos teisė susipažinti su byloje esančia medžiaga buvo tinkamai užtikrinta Komisijoje.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad mokesčių administratorius neįvertino visų reikšmingų patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, jo įrodinėjama pozicija yra nenuosekli ir objektyviai nelaikytina pagrįsta, ir remdamasi MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkte įtvirtinta Komisijos teise mokesčių mokėtojo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo, konstatuoja, jog dėl nurodytų priežasčių Inspekcijos sprendimas yra naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduodamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Inspekcija, iš naujo nagrinėdama Pareiškėjo skundą, turėtų atsižvelgti į šiame sprendime išdėstytus argumentus ir priimdama naują sprendimą turėtų suformuoti vieningą ir nuoseklią poziciją dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą, t. y. neginčijamais įrodymais pagrįsti, kad ginčo ūkinės operacijos, įformintos UAB „G1“ vardu išrašytais dokumentais, neįvyko Lietuvoje, be to, dėl Pareiškėjos įsigyto 130,62 t rapso įvardinti aplinkybes, kurios pagrindžia Pareiškėjos žinojimą / turėjimą žinoti apie tai, jog dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi,

n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-06-06 sprendimą Nr. 69-62 ir perduoti Pareiškėjo skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokesčio 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė