



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. D. 2017-09-08 SKUNDO**

2017 m. lapkričio 17 d. Nr. S-235 (7-196/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių mokėtojo atstovams

D. D.
K. A.
D. N.
M. Č.

mokesčių administratoriaus atstovui

2017-10-24 posėdyje išnagrinėjusi D. D. (toliau – Pareiškėjas) 2017-09-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-08-18 sprendimo Nr. 68-125, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-08-18 sprendimu Nr. 68-125 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2017-05-23 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-197, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 53682,29 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 4952,08 Eur PVM delpinigių bei 5368 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-05-04 iki 2016-08-31 bei gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už 2015 metų mokestinį laikotarpį bei 2017-03-24 surašė patikrinimo aktą Nr. (42.2)-FR0680-112.

Inspekcijos sprendime aptariama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika PVM atskaitos bylose. Teisės į PVM atskaitą, reglamentuojamos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) VII ir VIII skyrių normomis, įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 straipsnis) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 straipsnis)

– vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi (2006-11-17 nutartis adm. byloje Nr. A6-1845/2006).

Ginčijamame sprendime, remiantis 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, ją pakeitusia 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB), nurodoma, kad pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a) punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas.

Ginčijame sprendime aptariamose sąžiningumo (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) sprendimas byloje *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-35503 ir C-484/03, 52-54 p.), byloje *Axel Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas byloje *Bonik*, C-285/11, 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11), sukčiavimo bei piktnaudžiavimo koncepcijos. Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti Direktyvą 2006/112/EB turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013).

Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepcija apibrėžta Teisingumo Teismo 2006-02-21 sprendime byloje *Halifax*, C-255/02. Teismas minėtame sprendime konstatavo, kad Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą pridėtinės vertės mokesį, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant. Piktnaudžiavimo pripažinimui teismas identifikavo, kad būtina nustatyti, pirma, kad nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokesstinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas mokesstinio pranašumo įgijimas.

LVAT administracinėje byloje Nr. A442-2729/2012, konstatavo, kad asmens piktnaudžiavimas gali būti konstatuotas tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius (LVAT 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A442-2729/2012).

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad Pareiškėjas sudarydamas žvėrelių (audinių) pirkimo iš A. N. sandorius, piktnaudžiaudavo PVM atskaita, siekė vienintelio tikslo – gauti mokesstinės naudos, t. y. iš biudžeto susigrąžinti PVM. Nustatyta, kad Pareiškėjas tik atliko A. N. ir R. G. žvėrelių priežiūros paslaugas, tačiau 3300 vnt. žvėrelių iš A. N. pagal 2015-12-16 PVM sąskaitas faktūras už 279510 Eur, t. sk. 48510 Eur PVM, nepirko. Tai patvirtina žemiau išdėstytos faktinės aplinkybės:

– Pareiškėjas vykdė žemės ūkio veiklą, teikė žvėrelių auginimo paslaugas pagal 2015-05-25 sutartį ūkininkui A. N. ir pagal 2015-12-15 sutartį ūkininkui R. G. ;

– A. N. įsigijo 5000 vnt. audinių, kurios 2015-07-03 buvo atgabentos į Pareiškėjo ūkį, adresu: *(duomenys neskelbtini)*.

– Pareiškėjas su Danijos įmone K1 2015-08-17 pasirašė Tiekimo sutartį, pagal kurią įsipareigojo tiekti Danijos įmonei švelniakailių žvėrelių (audinių) kailius, o Danijos įmonė įsipareigojo sumokėti už patiektus kailius bei nustatytais terminais avansu sumokėti Pareiškėjo atskirai raštu nurodytam

asmeniui 274500 DKK. 2015-09-09 Pareiškėjas taip pat su minėta Danijos įmone sudarė Įkeitimo sutartį, kurios paskirtis užtikrinti Pareiškėjo įsipareigojimų vykdymą įkeičiant visus (esamus ir būsimus) švelniakailius žvėrelius, įskaitant veislinius ir jų palikuonis, laikomus ir saugomus (*duomenys neskelbtini*), įkeitimo objekto vertė 77000 Eur nustatyta šaliu susitarimu. Vilniaus rajono 7-ojo notaro biuro notarės J. Š. persiūstame Pareiškėjo Balanse nurodyta, kad 2015-08-31 nuosavybės teise Pareiškėjas turėjo audinių už 77000 Eur, t. y. 2800 vnt. audinių jauniklių, tačiau toks laikomų audinių skaičius nebuvo apskaitytas ūkinių gyvūnų bandos apskaitos žurnaluose. Pažymėtina, kad pirminiai dokumentai dėl įkeitimo objekto, pagal Įkeitimo sutarties 1.1.2 punktą nuosavybės teise priklausančio Pareiškėjui, įsigijimo nebuvo pateikti notarei J. Š. forminant sutartį. Įkeičiant auginamų gyvūnų turčinį kompleksą buvo vadovaujama pateiktu finansinių ataskaitų rinkiniu–balansu, kuriuos pateikė pats Pareiškėjas.

- Pagal mokestiniam patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, tuo metu, kai buvo sudaromos sutartys su Danijos įmone (2015-09-09) dėl kailiukų tiekimo, Pareiškėjas dar neturėjo asmeninės nuosavybės teise įsigijęs žvėrelių (audinių);

- 2015-12-16 įforminus dalies audinių, t. y. 3300 vnt. pardavimą Pareiškėjui, atlygintinų paslaugų sutartis minėtai datai nebuvo pakeista ir Pareiškėjo teikiamų paslaugų kaina mažesniai žvėrelių kiekiui nebuvo perskaičiuota. Pareiškėjas 2017-03-16 nurodė, kad A. N. išrašė 2015 m. PVM sąskaitas faktūras už 4350 vnt. auginamų audinių, kas patvirtina, kad žvėreliai realiai priklausė A. N., o Pareiškėjas tik teikė žvėrelių auginimo paslaugas A. N. ;

- Operatyvaus patikrinimo metu pateiktame ūkinių gyvūnų bandos apskaitos žurnale nurodyta, kad iš 3300 vnt. iš A. N. įsigytų audinių 2700 vnt. buvo užmigdytos kailiukų lupimui 2015-12-28, o atsakydamas į papildomai jam pateiktus klausimus 2016-11-29 Pareiškėjas pateikė naujai užpildytą ūkinių gyvūnų bandos žurnalą, kuriame nurodyta, kad kailiukų lupimui audinės 2700 vnt. buvo užmigdytos 2015-12-07. Tokių prieštaringų duomenų pateikimas patvirtina, kad realiai audinių (gyvų žvėrelių) 2015-12-16 iš A. N. Pareiškėjas nepirko, o tik įformino dokumentus realiai neįvykusioms ūkinėms operacijoms;

- 2016-06-01 jungtinės veiklos sutartyje, pasirašytoje Pareiškėjo, A. N. ir R. G., buvo nurodyta, kad Pareiškėjo įnašas į bendrą veiklą sudarė tik darbas, žinios ir 60000 Eur piniginis įnašas. Pažymėtina, kad piniginio įnašo 60000 Eur pajamų šaltiniui pagrįsti Pareiškėjas pateikė 2016-04-01 paskolos sutartį, pagal kurią R. G. paskolino jam 62000 Eur, o jis įsipareigoja paskolą grąžinti iki 2026-03-31;

- 2015-12-16 audinių pirkimo pardavimo sutartyje nurodyta, kad vienos audinės kaina 70 Eur plius PVM, o pagal iš Danijos aukciono gautus patvirtinimus kailiukai buvo parduoti tik po 24,59–35,05 Eur už vieneta, t. y. už beveik per pusę mažesnę kainą nei Pareiškėjas neva įsigijo žvėrelius iš A. N.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas nustatytas faktines aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, kad ūkinės operacijos, t. y. žvėrelių pirkimas, realiai neįvyko, o buvo tik formaliai įformintos dokumentais.

Dėl Pareiškėjo kartu su skundu pateiktos „Konsultacinės išvados“ Inspekcija pažymėjo, kad šis Pareiškėjui skirtas dokumentas nevertintinas kaip įrodymas, pagrindžiantis, jog žvėrelių pirkimo–pardavimo sandoris buvo realus. Konsultacinėje išvadoje pateikta K. A. audito biuro išvada, jog patikrinimo akte nepagrįstai taikytas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnis, neleista PVM atskaita ir apskaičiuota papildomai mokėtina PVM suma yra paneigta patikrinimo metu surinktais įrodymais, nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis, kurios išdėstytos Inspekcijos sprendime.

Pareiškėjas pateiktu skundu Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad mokesčių administratorius išsamiai neišnagrinėjo ir neanalizavo skunde išdėstytų ir patikrinimo metu konstatuotų aplinkybių, todėl buvo priimtas neteisėtas ir nepagrįstas sprendimas.

Pareiškėjas, kaip ūkininkas, 2016-08-22 Šiaulių AVMI pateikė prašymą grąžinti 47762 Eur PVM skirtumą, susidariusį pagal 2015 m. gruodžio mėn. deklaraciją dėl žvėrelių įsigijimo iš ūkininko

A. N. pagal 2015-12-16 PVM sąskaitas–faktūras Nr. UAN000000007 – 228690 Eur sumai (įsigyta 2700 vnt. audinių) ir Nr. UAN000000008 – 50820 Eur (įsigyta 600 vnt. audinių).

Pareiškėjas teigia kreipęsis į nepriklausomą buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų audito teismo ekspertą K. A., esantį Lietuvos Respublikos teismo ekspertų sąrašė, su prašymu įvertinti Šiaulių AVMI surašytą patikrinimo aktą su priedais ir priimtą sprendimą. 2017-06-08 teismo ekspertas K. A. pateikė išvadą Nr. B016, kurioje nurodyta, kad PVM ir su juo susijusios sumos Pareiškėjui buvo priskaičiuotos nepagrįstai, kadangi visos ūkinės operacijos pagal 2015-12-16 pardavėjo A. N. išrašytas PVM sąskaitas–faktūras yra realiai įvykusios.

Pirma, teisminėje praktikoje laikomasi tokių principų: 1) pirmenybė turi būti teikiama *ūkinės operacijos turiniui*, o ne ūkinės operacijos įforminimo formaliesiems rekvizitams (turinio prieš formą viršenybės principas); 2) mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, jei jis piktnaudžiauja teise (mokesčio mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise principas).

Antra, Inspekcija neteisingai taiko ir aiškina turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 6, 10 ir 69 straipsniai).

Trečia, ūkinės operacijos, nurodytos 2015-12-16 PVM sąskaitose–faktūrose yra realiai įvykusios, tik faktinis pardavimas – prekių perdavimas tarp Pareiškėjo ir A. N. įvyko anksčiau nei buvo išrašytos PVM sąskaitos–faktūros.

Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 straipsnyje yra nustatyti principai, kuriais savo veikloje turi vadovautis viešojo administravimo subjektai, tarp jų ir mokesčio administratorius. Vienas iš šių principų yra objektyvumo principas (VAĮ 3 str. 2 p.), kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčui teisingai išspręsti ir kritiškai, nešališkai vertinant visus reikšmingus bylai įrodymus. Šis principas taikytinas ir sprendimams dėl mokestinio patikrinimo (LVAT 2008-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A556-1323/2008 ir kt.). Pareiškėjo nuomone, ginčijamas Inspekcijos sprendimas neatitinka objektyvumo principo.

Skunde teigiama, kad Pareiškėjas 2015 m. rugpjūčio mėn. su A. N. susitarė dėl jam perduotų auginti pagal sutartį 3300 audinių. Po šio žodinio susitarimo audinės buvo įtrauktos į buhalterinę apskaitą ir nurodytos 2015-08-31 balanse kaip priklausančios nuosavybės teise Pareiškėjui. 2015-09-09 jos buvo įkeistos Danijos įmonei užtikrinant 2015-08-17 tiekimo sutarties įvykdymą. 2015-12-16, po žvėrelių pristatymo Danijos įmonei į aukcioną, su ūkininku A. N. buvo pasirašyta pirkimo–pardavimo sutartis ir išrašytos dvi PVM sąskaitos–faktūros. Aplinkybė, kad faktiškai sutartis buvo pasirašyta tik 2015-12-16 nepaneigia fakto, jog audinės buvo realiai parduotos Pareiškėjui. Tai patvirtina 2015-08-31 balansas, 2015-09-09 įkeitimo sutartis ir ta faktine aplinkybė, kad Danijos aukcione buvo parduoti Pareiškėjui (o ne ūkininkui A. N.) nuosavybės teise priklausantys žvėreliai. Ūkininkei A. J. už žvėrelių kailių nulupimą sumokėjo taip pat Pareiškėjas.

Teismo ekspertas K. A. 2017-06-06 išvadoje nurodė, kad „jeigu pirkimas iš A. N. nebūtų įvykęs realiai, tai tokiu atveju nebūtų įvykusios ir kitos ūkinės operacijos, kurias mokesčių administratorius pripažįsta, būtent: Danijos įmonė nebūtų išrašiusi sąskaitos Pareiškėjui ir nebūtų į jo sąskaitą pervedusi pinigus už parduotus žvėrelius, ūkininkė A. J. nebūtų nulupusi 3300 vnt. audinių kailiuku, su ja Pareiškėjas nebūtų atsiskaitęs mokėjimo pavedimu, o audinių pardavėjas A. N. nebūtų deklaravęs pardavimo PVM ir dėl susidariusios permokos Inspekcija nebūtų atlikusi užskaitos žvėrelių (audinių) pardavėjui A. N.“.

A. N. pagal 2015-05-25 sutartį buvo teikiama žvėrelių auginimo paslauga, tačiau ji buvo teikiama tik daliai žvėrelių, kuri Pareiškėjui nebuvo parduota. Tai patvirtina Pareiškėjo vardu išrašytos PVM sąskaitos–faktūros: 2015-09-25 AA Nr. 0001 – 38720 Eur už visus žvėrelius, augintus iki 2015-09-01, ir 2015-11-18 PVM sąskaita – faktūra AA Nr. 0002 – 25410 Eur už likusius žvėrelius, augintus po 2015-09-01, t. y. po realaus pardavimo, kuris pirkimo–pardavimo sutartimi buvo įformintas tik 2015-12-16.

Skunde pabrėžiama, kad Inspekcija, aplamai atsisakydama įvertinti pateiktą teismo eksperto išvadą, pažeidė objektyvumo ir nešališkumo principus.

Teismo ekspertas K. A. įvertinęs patikrinimo akte ir priimtame mokesčių administratoriaus sprendime nurodytas išvadas ir pateiktus dokumentus, kuriais VM1 grindžia savo išvadas, 2017-06-08 pateikė savo kaip specialisto konsultacinę išvadą, kurioje teigiama, kad mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas yra prieštaringas. Šiaulių AVMI dalį ūkinių operacijų (kailiukų lupimą, jų gabenimą ir pardavimą Danijos įmonei, taip pat apmokėjimą už kailiukus, pardavimo PVM deklaravimą ir pan.) *pripažino kaip realias*. Šios ūkinės operacijos yra tiesiogiai susijusios su 2015-12-16 įvykusių 3300 audinių pirkimu iš ūkininko A. N. ir visos jos turi ekonominį pagrindimą. Iš esmės mokesčių administratorius iš ūkinių operacijų grandinės eliminuoja tik vieną ūkinę operaciją – žvėrelių pirkimą ir pardavimą, o kitas ūkines operacijas, kurios įvyko prieš ir po šio sandorio sudarymo pripažįsta įvykusių. Pažymėtina, kad jeigu minėta ūkinė operacija (3300 audinių pirkimas ir pardavimas) iš A. N. nebūtų įvykęs, tai nebūtų galėjusios įvykti ir kitos ūkinės operacijos, t. y. Danijos įmonė nebūtų pervedusi pinigų į Pareiškėjo sąskaitą už jo, kaip savininko, parduotas audines, ūkininkė A. J. nebūtų nulupusi 3300 audinių kailiukų, su ja Pareiškėjas nebūtų atsiskaitęs perveddamas savo pinigus, o audinių pardavėjas A. N. nebūtų deklaravęs pardavimo PVM ir Inspekcija dėl susidariusios PVM permokos A. N. nebūtų atlikusi tarpusavio užskaitos.

Skunde teigiama, kad ūkinė operacija dėl 3300 vnt. audinių įsigijimo iš A. N. yra realiai įvykusi, todėl Pareiškėjas pagal 2015-12-16 išrašytas PVM sąskaitas–faktūras turėjo teisę į 48510 Eur PVM atskaitą. Tai patvirtina šios aplinkybės:

1. Ūkininkas A. N. pardavė Pareiškėjui 3300 audines (PVM sąskaitos–faktūros, teismo eksperto išvados 11 priedas);
2. 3300 vnt. audinių buvo užmigdyta, apie tai pažymėta gyvūnų apskaitos žurnale: 2015-12-07 įrašas „*užmigdytas 2700*“ (išvados 2 priedas);
3. 2696 vnt. užmigdytų audinių buvo nuvežtos ūkininkei A. J. kailiukų nulupimui (3 priedas) ir su ja atsiskaityta (išvados 13 priedas);
4. 2696 audinių kailiukai buvo išvežti į Daniją (tai patvirtina DSV transporto važtaraštis su atžyma apie prekės gavimą (išvados 4 priedas);
5. Danijos įmonės K1 parengta *Proforma Invoice Delivery Note*, kur pažymėta, kad gauti iš viso 2696 kailiukai (išvados 5 priedas);
6. Danijos įmonės K1 pateikta prekybinių sandorių veiklos ataskaita už 2015–2016 m. laikotarpį, iš viso 12 lapų (išvados 6 priedas);
7. Danijos įmonės K1 atliktų pinigų pervedimų suvestinė Pareiškėjui už parduotus 2696 kailiukus, iš viso 83928,25 Eur (išvados 7 priedas) ir banko sąskaitos išrašas (išvados 13 priedas);

Taip pat teismo ekspertas savo išvadoje pateikė konkrečius faktus, patvirtinančius, kad ūkininkas A. N. pardavė 3300 audinių (kurios vėliau buvo užmigdytos ir nulupti kailiukai):

1. Pardavėjas A. N. audinių pardavimą deklaravo 2015 m. gruodžio mėn. PVM deklaracijoje (išvados 8 priedas);
2. Pardavėjas A. N. pardavimo PVM į Inspekcijos sąskaitą nesumokėjo, kadangi pagal Inspekcijos duomenis, turėjo mokesčių permoką (išvados 12 priedas).

Teismo ekspertas taip pat detaliai išanalizavo ir kitus mokesčių administratoriaus sprendime nurodytus Pareiškėjo padarytus mokesstinės apskaitos pažeidimus ir jų įtaką 48815 Eur sumai apskaičiuoti, ir priėjo išvados, kad padaryti pažeidimai yra mažareikšmiai neturi ir negali turėti jokios įtakos 48815 Eur PVM atskaitai:

1. *Mokesčių mokėtojas netvarkė kasos ir per vėlai pradėjo pildyti avansines apyskaitas* (žr. priedo 1-10 pastraipą). Pareiškėjas neprivalėjo tvarkyti kasos ir pildyti avansinių apyskaitų;
2. *Netinkamai tvarkė kuro apskaitą* (priedo 2-1 pastraipa). Pareiškėjas vadovavosi ūkininkams taikomomis rekomendacijomis, kurias patvirtino žemės ūkio ministras;
3. *Pašarai buvo nurašomi iš karto* (priedo 2-2 pastraipa). Pareiškėjas vadovavosi ūkininkams taikomomis rekomendacijomis, kurias patvirtino žemės ūkio ministras;
4. *Pirmaisiais ūkio įregistravimo metais nepakankamai tiksliai pildė gyvūnų apskaitos žurnalus* (priedo 3-7 pastraipa);
5. *Ne visada tiksliai užpildydavo PVM deklaracijas, nors dėl to papildomi mokesčiai nebuvo apskaičiuoti* (priedo 4-7 pastraipa);

6. *Audinių auginimo sutartyje neatskleidė paslaugos kainos apskaičiavimo.* Paslaugos kaina ir neprivalėjo būti atskleista;

7. *Kopenhagos aukcione kailiukus pardavė per mažą kainą* (priedo 9-11 pastraipa);

8. *PVM sąskaitos–faktūras išrašytos apie 5 dienas vėliau, nei privalėjo būti išrašytos* (priedo 10-2 pastraipa).

Teismo ekspertas taip pat pripažino, kad Šiaulių AVMI klaidingai interpretavo ir susijusio asmens sąvoką, įtvirtintą PVMĮ 2 str. 31 dalyje, t. y. ekspertas nustatė, kad ūkininkai, įvykdę 3300 vnt. audinių pirkimą–pardavimą, susiję dėl to, kad Pareiškėjas dirba pas kito audinių pardavėjo ūkininko A. N. brolių, be to, visų trijų ūkininkų apskaitą tvarko tas pats apskaitos specialistas (priedo 11-3 pastraipa).

Skunde, remiantis Teisingumo Teismo bei LVAT praktika, aiškinama, kad teisės į atskaitą ribojimas gali būti teisėtas ir pagrįstas tuomet, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš trijų alternatyvių aplinkybių – apmokestinamojo asmens sukčiavimas, apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas arba apmokestinamojo asmens dalyvavimas tokiam sukčiavime, tai yra žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje C-255/02, rezoliucinės dalies 2 p., 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04, taip pat LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013).

Ginčijamame sprendime teigiama, kad žvėrelių pardavimas aukcione mažesne kaina prieštarauja ekonominės logikos dėsniui „pirkti brangiai–parduoti pigiai“, ir tai neva įrodo šios ūkinės operacijos fiktyvumą. Su tokiu mokesčių administratoriaus vertinimu negalima sutikti, nes tuo metu kai buvo susitarta su ūkininku A. N. dėl žvėrelių įsigijimo, žvėrelių (audinių) kaina rinkoje buvo daugiau kaip 70 Eur už vieneta, o užaugintų ir nuluptų žvėrelių kailiukų kaina dar didesnė. Pareiškėjas teigia nesitikėjęs, kad žvėrelių kailiukų kaina rinkoje taip staigiai pasikeis, juk daikto pardavimas aukcione yra loterija ir atskiri asmenys negali jos įtakoti. Pardavimas aukcione vyksta pagal S2 ir K2 pardavimo sąlygas. Teismo eksperto specialisto išvadoje teigiama, kad „aukcionas – tai komercinis renginys, kurio metu įvyksta sandoriai. Kailiukų kaina aukcione priklauso nuo tuo momentu esančios paklausos ir pasiūlos. Kailiukų aukcionas vyksta panašiai kaip akcijų ar valiutų biržoje“. Lietuvos žvėrelių augintojų asociacijos pirmininko Č. Tallat-Kelpšos nuomone, kailiukų rinka tokia pat nenuspėjama kaip oras (<http://lzinios/ekonomika/kailiniu-zvereliu-augintojai-patysnumusekainas/212759>).

Skunde teigiama, kad mokesčių administratorius neįrodė ir nepagrindė, kad pagal 2015-12-16 išrašytas PVM sąskaitas–faktūras A. N. jokių žvėrelių (audinių) Pareiškėjui nepardavė, ir kad jomis buvo siekiama tik mokesstinės naudos.

Ketvirta, Pareiškėjui nurodytas sumokėti į biudžetą PVM ir su juo susijusios sumos yra priskaičiuoti visiškai nepagrįstai, nes PVM už 2015 metus yra sumokėtas.

Pareiškėjas teigia, kad tuo atveju, kai mokesstinio patikrinimo metu nustatoma, jog ūkinės operacijos pagal šias PVM sąskaitas–faktūras (dėl kurių yra susidariusi PVM permoka) nėra įvykusios, nėra ir PVM permokos, todėl Pareiškėjui neatsiranda pareiga mokėti PVM už neįvykusias ūkinės operacijas (kurios šiuo metu yra ginčytinos). Jeigu nėra permokos, tai reiškia, kad nėra ir skolos, nes daugiau pažeidimų dėl PVM mokesčio sumokėjimo mokesčių administratorius nenustatė. Teismo ekspertas K. A. šią situaciją įvertino kaip mokesčio administratoriaus padarytą aritmetinę klaidą.

Skunde nurodoma, kad jei būtų įrodyta, kad ūkinės operacijos pagal 2015-12-16 PVM sąskaitas–faktūras nėra įvykusios, mokesčių administratorius turėtų atleisti Pareiškėją nuo baudos, nes jokia žala biudžetui nėra padaryta. Delspinigiai taip pat negalėjo būti apskaičiuoti, nes PVM buvo sumokėtas pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti 2017-05-23 Šiaulių AVMI sprendimą Nr. (44.1) FR0682-197 dalyje dėl 2015 m. gruodžio mėn. 48510 Eur pirkimo PVM įtraukimo į atskaitą nepagrįstumo, taip pat paskirtą baudą ir apskaičiuotus delspinigius, 2017-08-18 Inspekcijos sprendimą Nr. 68-125. Kartu su skundu Pareiškėjas pateikė S2 veiklos nuostatus anglų kalba.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas grąžintinas 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 Bendrovė nepagrįstai atskaitė 48510 Eur pirkimo PVM pagal A. N. išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kadangi, mokesčių administratoriaus teigimu, jose nurodytos ūkinės operacijos nėra realiai įvykusios, o Pareiškėjas, sudarydamas žvėrelių (audinių) pirkimo iš A. N. sandorius, piktnaudžiavo PVM atskaita, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos, t. y. susigrąžinti iš biudžeto PVM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos atliktų nustatytų aplinkybių vertinimu, teigdamas, kad ginčijamose 2015-12-16 PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos yra realiai įvykusios: nors 3300 vnt. audinių iš A. N. įsigijimo dokumentai buvo pasirašyti 2015-12-16, tačiau dėl jų pardavimo su A. N. buvo susitarta 2015 m. rugpjūčio mėn. pabaigoje, todėl audinės po žodinio susitarimo buvo įtrauktos į Pareiškėjo apskaitą ir atvaizduotos 2015-08-31 balanse kaip priklausančios nuosavybės teise Pareiškėjui. Pareiškėjas pastebi, kad dalį ūkinių operacijų faktiškai įvykusiomis pripažįsta ir mokesčių administratorius, t. y. kailiukų nulupimą ir jų išgabenimą į Daniją, jų pardavimą Danijoje aukcione, taip pat apmokėjimą už parduotus kailiukus.

Dėl PVM atskaitos ribojimo

PVM mokėtojų teisė į atskaitą įtvirtinta PVMĮ 57 straipsnyje. PVMĮ 58 straipsnyje nustatyta veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. Nei PVMĮ, nei kituose nacionaliniuose teisės aktuose nėra įtvirtintos sąlygos, aplinkybės, kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl, nustatant tokias sąlygas, būtina vadovautis LVAT ir Teisingumo Teismo suformuotomis taisyklėmis.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, apibendrindama Teisingumo Teismo praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

Nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius Pareiškėjos PVM atskaitą apribojo identifikavęs Pareiškėjo piktnaudžiavimą PVM atskaita. Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepcija apibrėžta Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendime byloje *Halifax*, C-255/02. Teismas minėtame sprendime konstatavo, kad Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant. Piktnaudžiavimo pripažinimui teismas identifikavo, kad būtina nustatyti, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą (sprendimo byloje *Halifax* 74 p.). Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas mokestinio pranašumo įgijimas. <...> draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčio pranašumo įgijimu (sprendimo byloje *Halifax* 75 p.). Piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (sprendimo byloje *Halifax* 94 p.).

LVAT adm. byloje Nr. A442-2729/2012 konstatavo, kad „asmens piktnaudžiavimas <...> gali būti konstatuotas tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir

paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius“ (LVAT 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A442-2729/2012).

Draudimo piktnaudžiauti teise principo atitikmuo nacionalinėje mokesčių teisėje yra MAĮ 69 str. 1 dalis, kurioje numatyta, kad „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai <...> padidinti gražintą (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), <...>, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, 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 mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“.

Pasisakant dėl įrodinėjimo naštos tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo paskirstymo konstatavus piktnaudžiavimo teise atvejį, tuo pačiu ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo (MAĮ 10 straipsnio ir MAĮ 69 str. 1 dalies), pažymėtina, jog surinkti įrodymus bei pagrįsti tvirtinimą dėl minėtų aplinkybių egzistavimo pareiga tenka būtent mokesčių administratoriui, kurį tai įpareigoja padaryti tiek mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimas (MAĮ 67 str. 1 dalis), tiek išimtinai mokesčių administratoriui pavestos funkcijos (MAĮ 15 str. 3 dalis, 25–26 straipsniai) bei suteiktos plačios teisės (MAĮ 33 straipsnis) mokesčių kontrolės ir išieškojimo srityse. Mokesčių administratoriaus pareigą patvirtinti sprendimą įrodymais neabejotinai patvirtina ir nagrinėjamos bylos kontekstas, t. y. tai, kad konkrečiu atveju turi būti priimtas sprendimas dėl pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės PVM sistemoje – teisės į PVM atskaitą – ribojimo. Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2017-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A140-602/2017).

Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir Teisingumo Teismas. Teisingumo Teismo sprendime sujungtose bylose *Mahagében ir David* yra konstatuota mokesčio administratoriaus pareiga surinkti įrodymus, patvirtinančius, kad yra pagrindas priimti sprendimą, kuriuo būtų ribojama teisė į PVM atskaitą. Iš šios bylos sprendimo taip pat matyti, kad įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta mokesčių mokėtojui (LVAT 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A704-602/2015).

Mokesčių administratorius savo išvadas dėl Pareiškėjui konstatuoto mokesčio pažeidimo – neteisėtos 48510 Eur PVM atskaitos pagal juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras, grindžia šiomis esminėmis aplinkybėmis: pagal 2015-05-25 sutartį Pareiškėjas ūkininkui A. N. teikė žvėrelių auginimo paslaugas; 2015 metų liepos mėn. A. N. įsigyto 5000 vnt. audinių buvo atgabentos į Pareiškėjo ūkį adresu: (*duomenys neskelbtini*); 2015-08-17 Pareiškėjas su Danijos įmone K1 pasirašė Tiekimo sutartį, pagal kurią įsipareigojo tiekti Danijos įmonei švelniakailių žvėrelių (audinių) kailius; 2015-09-09 šalys pasirašė Įkeitimo sutartį, kurioje nurodyta (1.1.2 papunktyje), kad įkeitimo objektas (2800 vnt. audinių jauniklių) nuosavybės teise priklausė Pareiškėjui remiantis Vilniaus rajono 7-ojo notaro biuro notarei J. Š. pateiktu Pareiškėjo Balansu, nors įkeitimo objektas iš tikrųjų nepriklausė Pareiškėjui nuosavybės teise; 2015-12-07 (pagal pirminį Pareiškėjo paaiškinimą – 2015-12-28) 2700 vnt. audinių buvo užmigdytos kailiukų lupimui ir 2015-12-11 išvežtos į Daniją; audinių (3300 vnt.) įsigijimas iš A. N. įformintas tik 2015-12-16 (pasirašyta pirkimo–pardavimo sutartis ir išrašytos ginčo PVM sąskaitos faktūros). Mokesčių administratorius akcentuoja, kad 2015-12-16 audinių pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta vienos audinės kaina 70 Eur plus PVM, o pagal iš Danijos aukciono gautus patvirtinimus kailiukai buvo parduoti tik po 24,59–35,05 Eur už vieną, t. y. už beveik per pusę mažesnę kainą nei Pareiškėjas neva įsigijo žvėrelius iš A. N.; be to, Pareiškėjas 2017-03-16 paaiškiniame Inspekcijai nurodė, kad 2015 metais PVM sąskaitos faktūros A. N. buvo išrašytos už 4350 vnt. augintų audinių (iš pristatytų 5000 vnt. 650 vnt. audinių nugaišo kelionės metu), nepaisant to, kad, Pareiškėjo teigimu, dalis šių žvėrelių buvo perleista Pareiškėjui.

Remiantis šiomis nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis, Inspekcija konstatavo, kad 2015-12-16 pirkimo–pardavimo sutartimi ir PVM sąskaitomis faktūromis buvo įformintos realiai neįvykusios ūkinės operacijos, t. y. Pareiškėjas iš tikrųjų žvėrelių nepirko.

Komisija, įvertinusi ginčo šalių įrodinėjamas pozicijas, byloje nustatytų aplinkybių ir pateiktų duomenų visumą, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus išvada, kad 2015-12-16 pirkimo–pardavimo sutartimi ir PVM sąskaitomis faktūromis buvo įformintos realiai neįvykusios ūkinės operacijos ir Pareiškėjas, sudarydamas minėtą sandorį, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos (iš biudžeto susigrąžinti PVM), nėra pakankamai pagrįsta byloje esančių duomenų visumos analize, išsamiau ir visapusišku įrodymų vertinimu.

Komisija atkreipia dėmesį, kad prekių tiekimas PVM prasme yra sietinas ne su nuosavybės teisės, bet disponavimo teisės perdavimu. Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos tarybos direktyvos 2006/112/EB (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) 2 straipsnio 1 dalį, be kita ko, PVM objektas yra prekių tiekimas bei įsigijimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 1 dalis įtvirtina prekių tiekimo sąvoką – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas (LVAT 2017-04-20 nutartis adm. byloje Nr.eA-230-438/2017) .

Aiškindamas aptartas teisinis nuostatas, yra pasisakęs ir Teisingumo Teismas: „tam, jog sandoris būtų laikomas prekių tiekimu asmeniui, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų šiam asmeniui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui. Iš tiesų, pagal nusistovėjusią teismo praktiką „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta šioje nuostatoje, reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė“ (žr. Teisingumo Teismo 2015 m. rugsėjo 3 d. prejudicinio sprendimo byloje Nr. C-526/13 *UAB „Fast Bunkering Klaipėda“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* 51 p.). Šioje byloje Teisingumo Teismas darė išvadą, kad tokie prekių tiekimai, kai prekes iš pardavėjo atsiima tiesiogiai pirkėjas, bet ne tarpininkas (perpardavėjas), turi būti laikomi ne prekių tiekimais neatsiskleidusiam tarpininkui, o tiekimais tiesiogiai pirkėjams, kadangi tarpininkas neturi realios galimybės disponuoti prekėmis.

Apibendrinant išdėstytas nuostatas, darytina išvada, kad sąvoka „prekių tiekimas“ nėra susijusi su nuosavybės perleidimu nacionalinės teisės numatytais būdais ir apima bet kokią vienos šalies, įgaliojančios kitą šalį *de facto* (lot., realiai, faktiškai) kaip savininkei disponuoti materialiuoju turtu, atliktą materialiojo turto perdavimą (taip pat žr. Teisingumo Teismo sprendimo byloje Nr. C-320/88 *Shippingand Forwarding Enterprise Safe* 7–13 p., sprendimo Nr. C-78/12 *Evita-K* 33, 34 p.).

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas teikė žvėrelių (audinių) auginimo paslaugas už atlygį ūkininkui A. N. pagal 2015-05-25 sutartį. A. N. iš Danijos mokesčių mokėtojo V1 įsigyti žvėreliai (5000 vnt. audinių) buvo atgabenti į Pareiškėjo ūkį 2015-07-03. Pareiškėjas ūkinių gyvūnų deklaracijoje 2015-07-03 deklaravo 5000 vnt. audinių, 2015-07-04 – 4350 vnt., nes 650 vnt. audinių, bylos duomenimis, nugaišo kelionės metu. Taigi, byloje neginčijamai nustatyta, kad Pareiškėjo ūkyje 2015 metų liepos mėnesį buvo laikomi A. N. priklausantys 4350 vnt. audinių.

Byloje nustatyta, kad Tiekimo sutartį (2015-08-17) dėl 2500 vnt. audinių kailiukų tiekimo ir Įkeitimo sutartį (2015-09-09) dėl auginamų gyvūnų turtinio komplekso (vertė – 70000 Eur) įkeitimo kreditoriui su Danijos įmone pasirašė Pareiškėjas kaip žvėrelių savininkas, nors nuosavybės teise žvėreliai jam tuo metu dar nepriklausė. Pastebėtina, kad Įkeitimo sutarties suma nustatyta pagal notarus pateiktą 2015-08-31 balansą ir 2015-09-09 pažymą – 2800 vnt. audinių jauniklių, kurių vertė 77000 Eur, t. y. 1 vnt. kaina (27,50 Eur) atitinka A. N. Danijos įmonei V1 sumokėtą kainą juos įsigyjant 2015 metų liepos mėn. Pareiškėjas 2015-12-07 organizavo kailiukų nulupimą – pagal 2015-12-07 priėmimo perdavimo aktą Pareiškėjas perdavė 2750 vnt. audinių kūnelių ūkininkei A. J. kailio nulupimui. Taip pat byloje neginčijamai nustatyta, kad iš Pareiškėjo ūkio 2015-12-11 išgabenti 2696 vnt. audinių kailiukų buvo parduoti aukcionuose Danijoje 2016 metų vasario–rugsėjo mėn. Pinigai už aukcionuose parduotus kailiukus buvo pervesti į Pareiškėjo banko sąskaitą. Pareiškėjas žvėrelius, kurių kailiukai buvo patiekti Danijos įmonei, nuosavybės teise įsigijo iš A. N., kuriam teikė tą pačių žvėrelių auginimo paslaugas, pagal 2015-12-16 pirkimo–pardavimo sutartį, t. y. jau po žvėrelių užmigdymo (2015-12-07), kailiukų nulupimo ir išvežimo į Daniją (2015-12-11).

Pagal 2015-12-16 pirkimo pardavimo sutartį Nr. 2015/12/16 ūkininkas A. N. įsipareigoja perduoti Pareiškėjui 3300 vnt. audinių, o Pareiškėjas įsipareigoja priimti prekę ir sumokėti sutarties 4

str. nurodytą kainą, t. y. 231000 Eur plus PVM (1 audinės kaina 70 Eur plus PVM). Pirkėjas įsipareigoja sumokėti per dvejus metus nuo sutarties pasirašymo dienos. Sutartyje nurodyta, kad priėmimo perdavimo aktas atskirai nesurašomas, nuosavybės teisė pereina nuo sutarties pasirašymo momento. Patikrinimo metu pateiktos dvi 2015-12-16 PVM sąskaitos faktūros: Nr. UAN000000007 2700 vnt. audinių po 70 Eur (suma 189000 Eur, plus PVM 39690 Eur, viso 228690 Eur) ir Nr. UAN000000008 600 vnt. audinių po 70 Eur (suma 42000 Eur plus PVM 8820 Eur, viso 50820 Eur) dėl audinių pardavimo, bendra sandorio suma 279510 Eur.

Mokesčių administratoriaus atstovas poziciją dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą ribojimo grindė ūkinių operacijų nebuvimu ir Pareiškėjo piktnaudžiavimu sudarant tikrovės neatitinkančius sandorius. Vertinant Pareiškėjo sudarytų sandorių grandinę, Komisija atkreipia dėmesį, kad Pareiškėjo veiksmų seka yra nenuosekli ir prieštaringa, tačiau tai nesudaro pagrindo išvadai, kad ūkinės operacijos neįvyko, kadangi tarp šalių nėra ginčo dėl to, jog 2696 vnt. audinių kailiukų buvo parduoti aukcionuose Danijoje. Todėl ginčo atveju iš skundžiamo Inspekcijos sprendimo lieka neaišku, kokias iškreiptas aplinkybes mokesčių administratorius atkūrė, jei nevertinta, kas (Pareiškėjas ar A. N.) iš tiesų disponavo žvėreliais, kurių kailiukai buvo parduoti Danijos aukcionuose, be to, neatsižvelgta į patį 2696 vnt. kailiukų pardavimo Danijoje faktą. Mokesčių administratoriaus pozicija dėl Pareiškėjo piktnaudžiavimo PVM atskaita taip pat yra nenuosekli / prieštaringa (nejmanoma piktnaudžiauti neįvykusiomis ūkinėmis operacijomis). Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nevisapusiškai išanalizavo nustatytas faktines aplinkybes, apribojo Pareiškėjo teisę į visą 48510 Eur pirkimo PVM atskaitą pagal dvi 2015-12-16 PVM sąskaitas faktūras, remdamasis nustatytais 2696 vnt. audinių kailiukų perleidimo aplinkybėmis, kai tuo tarpu pagal minėtas faktūras Pareiškėjas įsigijo 3300 vnt. žvėrelių. Iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija nenagrinėjo likusių žvėrelių įsigijimo ir disponavimo aplinkybių.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius turėtų įvertinti kiekvieną sandorį / ūkinę operaciją, kuria galimai buvo iškreiptos ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. 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. byla Nr. A1067-575/2017 ir kt.).

Dėl apskaičiuotų PVM ir su juo susijusių sumų

Pareiškėjas skunde ir mokesstinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstė nesutikimo argumentus dėl skundžiamu Inspekcijos sprendimu nurodytų sumokėti 53682,29 Eur PVM, 4952,08 Eur PVM delspinigių bei 5368 Eur PVM baudos. Pareiškėjo teigimu, ginčas vyksta dėl PVM sąskaitų faktūrų, kurių pagrindu yra susidariusi PVM permoka, todėl atsisakius gražinti PVM permoką, neatsiranda ir mokėtino PVM.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas 2016-08-22 pateikė prašymą Nr. (17.16-40)GES-374503 gražinti 47762 Eur PVM skirtumą, susidariusį pagal 2015 m. 12 mėn. PVM deklaraciją dėl žvėrelių (audinių) įsigijimo iš A. N. Mokesstinio patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė 2016-10-21 prašymą Nr. (17.16-40)GES-450147 gražinti 29986 Eur PVM skirtumą, susidariusį pagal 2016 m. 01-03 mėn. ir 05-08 mėn. PVM deklaracijas. Bendra gražinti prašoma PVM suma sudaro 77748 Eur. 2017-03-24 patikrinimo akte Nr. (42.2)FR0680-112 nurodyta, kad 2017-03-24 Pareiškėjas turėjo 122595,33 Eur PVM permoką (tame tarpe 76258,33 Eur permoka už laikotarpį iki 2016-08-31). Vietos mokesčių administratoriaus sprendime nurodyta Pareiškėjui papildomai sumokėti į biudžetą 53682,29 Eur PVM, 4952,08 Eur PVM delspinigių bei 5368 Eur PVM baudą.

Įvertinus ginčo medžiagą, Komisija pastebi, kad Pareiškėjui buvo nurodytos sumokėti PVM ir su juo susijusios sumos neatsižvelgus į tai, kad Pareiškėjas turėjo PVM permokas. Sprendžiant Pareiškėjui apskaičiuotų PVM delspinigių ir paskirtos PVM baudos pagrįstumo klausimą, tikslinga aptarti PVMĮ 123 straipsnio nuostatas.

PVMĮ 123 str. 1 dalis nustato, kad asmenims, pažeidusiems šio įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka. Delspinigių skaičiavimo pagrindus, jų skaičiavimo pradžia,

trukmę ir dydį reglamentuoja MAĮ IV skirsnis, kurio 96 str. 1 dalyje numatyta, kad „delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami: 1) už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesčių arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių <...>; 2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių <...>; 3) už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos).“ Komisija atkreipia dėmesį, kad delspinigiai skaičiuojami nuo apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos.

PVM baudų skyrimas reglamentuotas PVMĮ 123 str. 2 dalyje: jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintą iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama grąžintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda. To paties straipsnio 4 dalyje numatyta, kad šio straipsnio 2 ar 3 dalyje nurodytais atvejais skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Komisija, įvertinusi aukščiau išdėstytas teisės nuostatas, akcentuoja, kad PVM delspinigiai gali būti skaičiuojami, o PVM bauda gali būti skiriama tik tuo atveju, jeigu patikrinimo metu apskaičiuojama papildomai mokėtina į biudžetą PVM suma. Ginčo byloje mokesčių administratorius šių aplinkybių nevertino, todėl Komisijos nuomone, šie sprendimo trūkumai laikytini esminiais, kliudantys suprasti nagrinėjamų mokesčių santykių esmę ir turinį ne tik sprendimo adresatui (Pareiškėjui), bet ir Komisijai. Komisija, šiuo aspektu pasisakydama dėl skundžiamo sprendimo, pažymi, kad taip pat vertina, kaip neatsiejamas skundžiamo sprendimo dalis, Šiaulių AVMI 2017-05-23 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-197 ir prie šio sprendimo pateiktas delspinigių apskaičiavimo ataskaitas, nes būtent šiuose mokesčių administratoriaus dokumentuose yra pateiktas ginčo delspinigių apskaičiavimas.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad mokesčių administratorius neįvertino visų reikšmingų patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, jo įrodinėjama pozicija dėl Pareiškėjo piktnaudžiavimo PVM atskaita yra nenuosekli ir objektyviai nelaikytina pagrįsta, taip pat esant prieštarų duomenų dėl PVM sumos, nuo kurios buvo apskaičiuoti ginčo delspinigiai ir paskirta bauda, 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 apskaičiuotų delspinigių dalyje 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. ar Inspekcija vertina, kad ūkinės operacijos apskritai neįvyko (tokiu atveju paneigiama pareiga įrodinėti asmens, siekiančio realizuoti teisę į PVM atskaitą, nesąžiningumą), ar vis dėlto ūkinės operacijos įvyko, tačiau Pareiškėjas piktnaudžiavo PVM atskaita, nes realiai neturėjo žvėrelių (vėliau – kailiukų) disponavimo teisės (ir kokios konkrečios faktinės aplinkybės pagrindžia vieną ar kitą atvejį). Taip pat Inspekcija turėtų pateikti ne tik PVM ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo ataskaitas lentelių pavidalu, tačiau ir nurodyti konkrečius paaiškinimus ir argumentus dėl lentelėse nurodytų duomenų teisingumo ir pagrįstumo, t. y. jog naujai priimtas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas visiškai atitiktų VAĮ 8 str. 1 dalyje įtvirtintus bendruosius individualaus administracinio akto turiniui keliamus reikalavimus.

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 2017-08-18 sprendimą Nr. 68-125 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 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosyliienė