



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "D1" SKUNDO**

2019 m. rugsėjo 30 d. Nr. S-120 (7-93/2019)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos nario, pavaduojančio komisijos pirmininką Andriaus Veniaus, narių Evaldo Raistensnio, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „D1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-07-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2019-07-04 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222)-FR0682-160 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovai T. E., R. V., Inspekcijos atstovas E. I. 2019-09-10 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Bendrovė 2019-07-26 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos sprendimu ir dėsto šiuos nesutikimo motyvus:

1. Inspekcija apskaičiavo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) nurodydama 3 skirtingus, vienas kitam prieštaraujančius apskaičiavimo pagrindus, todėl pažeidė Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) reikalavimus, keliamus individualiam administraciniam aktui (reikalavimą įvardinti konkrečią teisinę kvalifikaciją). Inspekcija standartinio PVM tarifo taikymą grindė skirtingais teisiniais pagrindais: Bendrovė žinojo (arba galėjo žinoti), kad dalyvauja PVM sukčiavime, taigi, buvo nesąžininga; sandoriai faktiškai nevykdyti, o tik įforminti dokumentais; prekės nebuvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos. Pasak skundo, esant bent vienam iš šių pagrindų, kito pagrindo buvimas yra neįmanomas arba neaktualus. Jei Inspekcija teigia, kad pardavimo sandoriai faktiškai nebuvo vykdyti („nevykdyti, tik dokumentais forminti“), tai nesant aliejaus pardavimo, neatsirado ir PVM objekto. Todėl Bendrovei joks pardavimo PVM (nei 21, nei 0 proc.) neapskaičiuotinas, o nepardavus prekių, jos ir neturėjo būti išgabentos iš Lietuvos. Jei Inspekcija teigia, kad neįvykdytas reikalavimas prekes išgabenti iš Lietuvos, tai ji pripažįsta, kad prekių pardavimas visgi buvo, prieštaraudama savo pozicijai, kad tiekimai nevykdyti. Jei Inspekcija teigia, kad pardavimas nevyko, tai Bendrovės sąžiningumas nebeturi reikšmės, nes nėra PVM objekto, jei teigia, kad prekės neišgabentos – sąžiningumas taip pat neturi reikšmės, nes patiekus prekes vien dėl jų neišgabavimo fakto bet kuriam subjektui (tiek sąžiningam, tiek – ne) taikomas standartinis PVM tarifas. Bendrovė laikosi pozicijos, kad Inspekcija pažeidė VAĮ 8 straipsnyje nustatytus reikalavimus individualiam administraciniam aktui. Tokia situacija, kai individualiame administraciniame akte nurodomi trys atskiri ir savarankiški 0 proc. PVM tarifo perskaičiavimo pagrindai, turi būti traktuojama kaip nekonkreti teisinė kvalifikacija, akivaizdžiai ribojanti Bendrovės teises į teisminę gynybą. Bendrovė, remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos nuostatomis, laikosi pozicijos, kad toks pažeidimas pripažįstamas savarankišku pagrindu, suponuojančiu skundžiamo individualaus administracinio akto naikinimą.

2. Inspekcija apskaičiavo PVM nuo dviejų Bendrovės tiekimų *SIA „O. V.“*, tačiau pripažino įvykusiais kitus tris Bendrovės tiekimus būtent tai pačiai įmonei, vykdytus tą patį 2013 m.

liepos mėnesį, kai prekės buvo gabentos to paties vežėjo. Tai, pasak Bendrovės, įrodo, kad Inspekcija skirtingai vertino analogiškus faktus neturėdama tam pagrindo. Bendrovė pridėjo Inspekcijos 2018-08-02 operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. (21.70-32) FR1042-3481, iš kurios turinio matyti, kad dar iki pradėdama mokestinį PVM patikrinimą, Inspekcija atliko Bendrovės operatyvų patikrinimą. Šio patikrinimo metu buvo tikrintas tas pats mokestinis laikotarpis – 2013 m. liepos mėn. ir konstatuota, kad visi 5 Bendrovės tiekimai *SIA „O. V.“* turėtų būti apmokestinami taikant 21 proc. PVM. Bendrovei buvo pasiūlyta pačiai patikslinti PVM deklaraciją ir sumokėti PVM. Bendrovė 2018-09-03 raštu (pridedamas prie šio skundo) atsakė nesutinkanti tikslinti PVM deklaraciją ir išdėstė savo nesutikimo argumentus. Bendrovei nesutikus, Inspekcija pradėjo mokestinį patikrinimą, kurio metu dėl 3 tiekimų (pagal 2013-07-04 PVM sąskaitas faktūras Nr. IPSA0612, IPSA0613, IPSA0614) PVM Bendrovei neapskaičiavo, dėl kitų dviejų (pagal 2013-07-12 PVM sąskaitas faktūras Nr. IPSA0622, IPSA0623) – pritaikė standartinio tarifo PVM. Akte nenurodyta, kodėl Inspekcija pripažino Bendrovei teisę taikyti 0 proc. PVM 3 tiekimams tam pačiam pirkėjui. Pasak skundo, Bendrovė visus tiekimus – tiek tuos tris, kuriems Inspekcija paliko 0 proc. PVM, tiek tuos, kuriems apskaičiavo papildomą PVM, įvykdė tą patį mėnesį, tam pačiam pirkėjui, tais pačiais adresais, pagal tas pačias tiekimo sutartis, prekes vežė tas pats vežėjas, visos prekės pirkėjo buvo perparduotos toms pačioms įmonėms ir dėl visų tiekimų Latvijos mokesčių administratorius padarė tokias pačias prielaidas. Laikomasi pozicijos, jog jei Inspekcija pripažino 3 tiekimus *SIA „O. V.“* kaip įvykusius, tai ji turėjo pripažinti ir likusius 2, nes tarp jų nėra esminio skirtumo. Vienodi faktai turi būti teisiškai vertinami vienodai.

3. Inspekcija nesurinko įrodymų, kad prekės nebuvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir Bendrovė buvo nesąžininga. Bendrovė, įvertinusi savo turimus įrodymus LVAT 2017-11-22 nutarties adm. byloje Nr. A-516-602/2017 kontekste, laikosi pozicijos, kad ji tinkamai įrodė, kad prekes išgabeno į Latviją, nes: pateikė Inspekcijai tinkamai ir pilnai užpildytus prekių gabenimo CMR važtaraščius su gavėjo žymomis; Inspekcija nustatė tik vienintelį trūkumą, jog jo viename egzemplioriuje iškrovimo data viena diena vėlesnė nei kitame egzemplioriuje; apklausti transporto įmonės vairuotojai patvirtino vežę prekes į Latviją, o Kauno AVMI nepadarė išvadų, kad prekės tikrai nebuvo gabenamos; pateikė krovinių gabenimo įmonių išrašytas PVM sąskaitas faktūras už vežimą ir sumokėjo už vežimą per banką; pateikė tinkamai užpildytas aliejaus pardavimo pirkėjai PVM sąskaitas faktūras ir pirkimo pardavimo sutartį, gavo apmokėjimą per banką; pirkėja teisingai ir laiku deklaravo visus įsigijimus iš Bendrovės. Latvijos mokesčių administratorius nei 2015, nei 2018 m. atsakymuose nenurodė, ar aliejus Latvijoje gautas, tačiau ne tų gavėjų ir ne tais adresais, ar negautas ir neišvežtas atgal į Lietuvą, o išreiškė tik savo prielaidas. Ikiteisminis tyrimas Latvijoje nebaigtas ir Bendrovės dalyvavimas PVM sukčiavime netiriamas ir neįrodytas. Bendrovė savo vardu neimportavo iš Rusijos vežamo aliejaus Latvijoje ar Estijoje, nes tokiu atveju, norėdama įtraukti į atskaitą ten mokamą importo PVM, ji būtų turėjusi registruotis tose valstybėse PVM mokėtoja, pildyti deklaracijas, kas būtų sąlygoję didesnę administracinę naštą. Bendrovė tik išgabeno aliejų į Latviją, nepargabeno jo atgal į Lietuvą, nežinojo apie to aliejaus tolimesnį panaudojimą po jo patiekimo *SIA „O. V.“* bei neprivalėjo to žinoti. Todėl Bendrovei netaikytini Inspekcijos argumentai, kad netikslinga aliejų išvežti į Latviją ir vėl jį greitai gabenti į Lietuvą. Bendrovė prekes vežė CMR nurodytu adresu: (duomenys neskelbtini) tuo tarpu Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad sklypas be privažiavimo kelių yra visai kitu adresu – (duomenys neskelbtini)., ir šis adresas nurodytas jau vėlesniame tiekime, kai *SIA „O. V.“* tiekė prekes įmonei *SIA „U1“*. Todėl tokia Latvijos mokesčių administratoriaus informacija niekaip neįrodo, kad Bendrovės pasamdyti vežėjai negalėjo nuvežti prekių jos CMR nurodytu adresu.

Bendrovė teigia, kad prieš sandorius tinkamai patikrino, ar pirkėja yra veikiantis subjektas – apmokestinamasis asmuo, o atlikti išsamesnį tikrinimą nebuvo pagrindo. Bendrovė 2013-07-04 11 val. 23 min. VIES sistemoje patikrino, ar *SIA „O. V.“* turi galiojantį PVM kodą, o tokia patikrinimo priemonė visiškai atitinka teismų praktikos keliamus reikalavimus tiekėjui įsitikinti pirkėjo kaip apmokestinamojo asmens statusu (įmonė buvo įregistruota PVM mokėtoja Latvijoje dar beveik 2 metus po sandorių su Bendrove, iki 2015-01-19, Latvijos mokesčių administratorius, 2014-02-21 išregistravęs *SIA „O. V.“* iš PVM mokėtojų, vėl pakartotinai ją įregistravo po 20 dienų – 2014-03-10 ir ši registracija dar galiojo iki 2015-01-19). Bendrovė

neturėjo pareigos atlikti išsamesnius pirkėjos tikrinimus, nes jokios aplinkybės 2013 m. iš anksto nerodė, kad pirkėja gali sukčiauti PVM srityje. Todėl nepagrįstas ir neatitinkantis teismų praktikos yra Inspekcijos teiginys, kad 2013 m. Bendrovė turėjo surinkti duomenis apie pirkėjos likvidumą, mokumą, vykdomą veiklą. Pardavimai šiai pirkėjai sudarė tik 0,44 proc. pardavimų dalį. Todėl Bendrovė, veikdama racionaliai, neprivalėjo atidžiau tikrinti jos kaip naujo pirkėjo mokumo riziką. Jokios aplinkybės nerodė pirkėją esant nepatikimu. Bendrovė pateikė Inspekcijai 2018 m. gautus duomenis apie pirkėją ne tam, kad įrodytų, jog analogiškų duomenų ieškojo 2013 m. prieš sudarydama sandorius, bet tam, kad įrodytų, jog Latvijos mokesčių administratoriaus apie pirkėją pateikta informacija („fiktyvi įmonė“) yra nepilna. Pagal Bendrovės gautus duomenis pirkėja buvo įmonė, veikianti nuo 1998 m., 2009–2013 m. turėjusi darbuotoją bei visą tą laiką teikusi metines finansines ataskaitas. Tai, kad *SIA „O. V.“* vardu veikęs asmuo paneigė vykdeš jos veiklą, neįrodo, kad ji faktiškai nevyko – pirkėja turėjo atidariusi sąskaitą banke, eilę metų teikė mokesčių deklaracijas, finansinę atskaitomybę, buvo įregistruota PVM mokėtoja, registracija buvo kartą atstatyta. Bendrovė, kaip didelė įmonė, veikianti racionaliai, nesaugo savo sistemose el. susirašinėjimo duomenų apie sandorius, įvykusius daugiau kaip prieš 5 metus, tuo labiau susirašinėjimo su tokiu nereikšmingu smulkiu atsitiktiniu pirkėju. Bendrovės pardavimų mastas 2013 m. sudarė daugiau kaip 26 mln. Eur, Bendrovė turėjo 749 tiekėjus ir pirkėjus, todėl nerealu reikalauti, kad jos direktorius dar po 5 metų prisimintų, koks tarpininkas jam pasiūlė vieną smulkų klientą 115 662 Eur vertės prekėms pirkti. Tai, kad už *SIA „O. V.“* iš septynių mokėjimo pavedimų vieną mokėjimą bankiniu pavedimu atliko kita tos pačios šalies įmonė, negali būti vertinama kaip įtarimą pirkėjo sąžiningumu kelianti aplinkybė, nes tarpusavyje skolingi ūkio subjektai dažnai mokėjimus atlieka ne tiesiogiai vienas kitam, o vieno nurodymu kitam subjektui. Tai, kad mokėjimą Bendrovei atlikusi *SIA „U1“* yra taip pat aliejumi prekiaujanti įmonė ir galėjo konkuruoti su pirkėja, galėjo būti žinoma tik atlikus *SIA „U1“* veiklos analizę, kurios daryti Bendrovė neturėjo pagrindo. Be to, iki tol vykčius tiekimus pagal 2013-07-04 PVM sąskaitas faktūras keliais mokėjimo pavedimais apmokėjo pati pirkėja. Inspekcija nenustatė, kad Bendrovė būtų kaip nors susijusi su pirkėja *SIA „O. V.“*, ar su tomis Latvijos bendrovėmis, kurios pirkėjos tolimesnėse tiekimo grandyse, todėl nėra jokių įrodymų, kad Bendrovė galėjo žinoti apie tolimesnius greitus perpardavimo sandorius. Taigi, patikrinimo akte esantis vėlesnių pardavimo sandorių tarp įvairių Latvijos bendrovių aprašymas neturi jokios reikšmės Bendrovės veiksmų vertinimui, nes ši informacija galėjo būti žinoma tik Lietuvos ir Latvijos mokesčių administratoriams ir pradėjo jiems aiškėti nuo 2015 m. (po 2 metų nuo Bendrovės sandorių), o iki pat dabar nėra pilnai ištirta ir teisiškai įvertinta.

Inspekcija, atlikusi Bendrovės PVM 2013-07-01–2013-07-31 laikotarpio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, surašė 2019-05-20 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-164. Patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovė, pažeisdama Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal PVM sąskaitas faktūras įformintam saulėgrąžų aliejaus tiekimui Latvijos įmonei *SIA „O. V.“* už 47 531 Eur, nes aliejus nebuvo išgabentas iš Lietuvos teritorijos, taip pat Bendrovė nepateikė įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 56 straipsnio 4 ir 5 dalimis, patikrinimo akte Bendrovės prekių tiekimus apmokestino taikydama standartinį PVM tarifą ir apskaičiavo Bendrovei 9 982 Eur PVM.

Inspekcija, išnagrinėjusi Bendrovės pastabas (jose, pasak Inspekcijos sprendimo, Bendrovė neginčijo konstatuoto pažeidimo ir prašė atleisti nuo 50 proc. delspinigių mokėjimo bei skirti ne didesnę kaip 10 proc. mokesčio sumos dydžio baudą), patvirtino patikrinimo akte apskaičiuotą 9 982 Eur PVM, apskaičiavo 506,18 Eur PVM delspinigius, atleido Bendrovę nuo 253,09 Eur delspinigių mokėjimo, skyrė Bendrovei 998 Eur baudą.

Pasisakydama dėl patikrinimo akte apskaičiuoto PVM pagrįstumo, Inspekcija sprendime aptarė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1, 5 dalių, taip pat LVAT praktikos (2019-01-30 nutartyje adm. byloje Nr. A-333-442/2019 bei 2019-02-13 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2-575/2019) nuostatas dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo.

Inspekcija nurodė, kad remiantis Europos Sąjungos Teisingumo teismo (toliau – ESTT) praktika, prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas, tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įgijėjui, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje *Twoh International*, C-184/05, 23 p.; 2010-12-07 sprendimo byloje C-285/09, 41 p.; 2010-12-16 sprendimo byloje *Euro Tyre Holding*, C-430/09, 29 p.). Be to, taikant PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, prekių tiekimas turi būti atliktas apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui (PVM mokėtojai), kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos (ESTT 2016-10-20 sprendimo byloje *Plöckl*, C-24/15, 29 p.; LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017). Pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį) prekių tiekimas Bendrijos viduje turi atitikti tris esmines sąlygas (reikalavimus), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą): 1) teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; 2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; 3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojai), kitos valstybės narės teritorijoje (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013; 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017).

Pažymėta, kad tiekimo Bendrijos viduje sąvoka, kaip ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvoka, yra objektyvaus pobūdžio ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (ESTT 2012-09-27 sprendimas byloje *VSTR*, C-587/10, 30 p. ir jame nurodyta šio teismo praktika). Sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje *Collée*, C-146/05, 29 ir 30 p.) – mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų (ESTT 2016-10-20 sprendimo byloje *Plöckl*, C-24/15, 38 ir 39 p., LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017).

Teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą (apmokestinimą taikant 0 proc. PVM tarifą) galima paneigti, jei šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog dalyvauja į sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose (ESTT 2017-02-09 sprendimas byloje *Euro Tyre*, C-21/16, 40 p. ir jame nurodyta šio teismo praktika). Taip pat akcentuota, kad ESTT formuluojamos taisyklės dėl teisės į PVM atskaitą paneigimo sukčiavimo ar kito teisės pažeidimo atveju pagal analogiją taikomos ir prekių tiekimui Bendrijos viduje (ESTT 2007-09-27 sprendimas byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 65 p.; 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose *Italmoda ir Turbu.com*, C-131/13, 45 p.; LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017).

LVAT 2019-02-13 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2-575/2019 pažymėjo, kad „ESTT aiškindamas susijusias Europos Sąjungos teisės normas yra konstatavęs, jog Europos Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM; teismas turi įvertinti visą pagrindinėje byloje pateiktą informaciją ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar asmuo veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, jog importo ir tiekimo operacijos nelėmė jo sukčiavimo mokesčių srityje (ESTT 2018-06-20 sprendimas byloje *UAB „E1“* prieš Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, dalyvaujant Vilniaus teritorinei muitinei; byla C-108/17, 94–95 punktai).

Pasak Inspekcijos, ESTT jau yra pažymėjęs, kad kova su galimais sukčiavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas. Jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data gražinti atskaitytas sumas, o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant. Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į

sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne. Nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, netgi jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (ESTT 2006-07-06 sprendimas sujungtose bylose *Axel Kittel* prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš *Recolta Recycling SPRL*; sujungtos bylos C-439/04 ir C-440/04, 54–59 punktai)“.

Pasak Inspekcijos sprendimo, konkrečiu atveju vertinant teisės taikyti 0 proc. tarifą atsiradimo bei realizavimo sąlygas svarbu nustatyti ne vien tik prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos faktą, bet ir mokesčių mokėtojo, siekiančio pasinaudoti teise taikyti lengvatinį 0 proc. tarifą, sąžiningumą, t. y. ar jis žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie galimą ūkinių operacijų partnerio veiklos neteisėtumą, susijusį su sukčiavimu arba kita neteisėta veika PVM prievolių vykdymo srityje.

Ginčo atveju nustatyta, kad Bendrovė 2013-07-08 iš Estijos juridinio asmens B1 OÜ pagal 2 Bendrovei išrašytas PVM sąskaitas faktūras įsigijo 44 840 kg saulėgrąžų aliejaus už 39 459 Eur. Bendrovė iš Estijos įmonės įsigytą aliejų importavo (atsivežė) iš Rusijos Federacijos. Pagal 2013-07-08 Estijos įmonės B1 OÜ Bendrovei išrašytas PVM sąskaitas faktūras įsigytą aliejų Bendrovė pagal 2012-06-25 prekių tiekimo sutartį Nr. 20120625 001 ir 2013-07-12 išrašytas PVM sąskaitas faktūras už 47 531 Eur pardavė Latvijos įmonei SIA „O. V.“. Už šias prekes Latvijos įmonė tiesiogiai su Bendrove neatsiskaitė, 2013-07-18 atsiskaitė SIA „O. V.“ prekių pirkėjas SIA „U1“ bankiniu mokėjimo pavedimu.

Bendrovė kontrolės veiksmų metu prekių išgabenimui į Latviją patvirtinti pateikė šiuos dokumentus: išrašytas PVM sąskaitas faktūras, abiejų šalių pasirašytas prekių pardavimo sutartis, PVM sąskaitas faktūras, prekių gabenimo važtaraščius (toliau – CMR), apmokėjimo dokumentus, papildomus paaiškinimus.

Pagal Latvijos mokesčių administratoriaus 2015-06-08 pateiktą informaciją aliejaus pirkėja SIA „O. V.“ (PVM mokėtoja buvo įregistruota nuo 1998-04-17 iki 2014-02-21 ir nuo 2014-03-10 iki 2015-01-19, PVM kodas (duomenys neskelbtini) yra fiktyvi įmonė. SIA „O. V.“ iš Bendrovės už 47 531 Eur sumą įsigytą aliejų 2013-07-12 perpardavė kitai fiktyviai Latvijos įmonei SIA „U1“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini) nuo 2013-03-01 iki 2015-02-13). Tą pačią dieną, t. y. 2013-07-12 SIA „U1“ pardavė 44 840 kg saulėgrąžų aliejaus kitai Latvijos įmonei SIA „B1“ už 51 544 Eur, kuri 2013-07-16 pardavė prekes (saulėgrąžų aliejų cisternose) Estijos įmonei NI OU (PVM kodas (duomenys neskelbtini) nuo 2010-12-20 iki 2014-02-20), kurias vėliau ši įmonė atsiuntė į Lietuvą.

Bendrovėje 2015-09-24 atlikto operatyvaus patikrinimo metu, įvertinus Latvijos mokesčių administratoriaus informaciją, nustatyta, kad SIA „B1“ pagal 2013-07-16 sąskaitas Nr. 13BGV-19 ir 13BGV-18 pardavė 44 840 kg saulėgrąžų aliejaus už 44 661 Eur Estijos įmonei NI OU. Prie šių sąskaitų Latvijos mokesčių administratorius pridėjo po 2 kopijas 2013-07-16 CMR-ų Nr. LV-1205251 ir LV-1205252, kuriuose nurodyta: siuntėjas – SIA „B1“ (duomenys neskelbtini), gavėjas – NI OU (duomenys neskelbtini), krovinio iškrovimo vieta – UAB „K. K.“ (duomenys neskelbtini), krovinio pakrovimo vieta, data – (duomenys neskelbtini), 2013-07-16, krovinio pavadinimas – saulėgrąžų aliejus, vežėjas – SIA „P1“ (PVM kodas (duomenys neskelbtini)). Pateiktuose CMR-e yra siuntėjo SIA „B1“, vežėjo SIA „P1“ ir gavėjo UAB „K. K.“ (kodas (duomenys neskelbtini) spaudai ir parašai. Kitose šių CMR-ų kopijose skiriasi 24 laukelyje pateikta informacija, t. y. vietoje gavėjo UAB „K. K.“ spaudo ir parašo yra UAB "F1" (kodas (duomenys neskelbtini) spaudas, parašas bei nurodyta, kad prekės gautos 2013-07-17 (turimais duomenimis, sandėliavimo patalpas, registruotas adresu: (duomenys neskelbtini), UAB "F1" nuomoja iš UAB "E1").

UAB „K. K.“ PVM mokėtoja įregistruota 2013-03-04, išregistruota 2013-09-24. Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-06-30 atlikto UAB „K. K.“ operatyvaus patikrinimo metu įmonė mokesčių administratoriaus nurodymo neįvykdė, vadovas kviečiamas neatvyko ir buhalterinės apskaitos dokumentų nepateikė,

UAB „K. K.“ operatyvaus patikrinimo metu nerasta. Pagal PVM informacijos mainų sistemą (VIES) nustatyta, kad 2013 m. liepos–rugsėjo mėn. UAB „K. K.“ įsigijo prekių iš Estijos juridinio asmens *NI OU* už 200 015 Eur, tačiau nėra galimybės nustatyti, ar UAB „K. K.“ deklaravo aliejaus įsigijimą, kurį Bendrovė anksčiau pardavė Latvijos įmonei *SIA „O. V.“* pagal 2013-07-12 išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Vilniaus AVMI 2015-08-19 atliko UAB "F1" operatyvų patikrinimą, kurio metu UAB "F1" informavo, kad 2013-07-16 CMR-e Nr. LV-1205251 ir LV-1205252 nurodytą saulėgrąžų aliejų įsigijo iš UAB "A1" pagal 2013-07-13 PVM sąskaitas faktūras Nr. 13/205 ir 13/206 už 53 677 Eur. Susisiekius su UAB "A1" įmone informavo, kad atsakyti, iš ko buvo įsigytas UAB "F1" perparduotas aliejus negalinti, nes visi UAB "A1" dokumentai yra perduoti Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybai prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT). Susipažinus su FNTT turimais UAB "A1" dokumentais (buhalterinės apskaitos registras), nebuvo galimybės nustatyti, iš ko UAB "A1" įsigijo UAB "F1" perparduotą aliejų, nes nebuvo pateikti pirminiai buhalterinės apskaitos dokumentai.

Latvijos mokesčių administratorius taip pat informavo, kad *SIA „O. V.“* oficialus asmuo F. A. ir *SIA „U1“* oficialus asmuo K. C. ikiteisminio tyrimo metu neigė veiklą įmonių vardu, abi Latvijos įmonės buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų ir abiejų įmonių veikla buvo sustabdyta. VIES duomenimis, *SIA „O. V.“* išregistruota iš PVM mokėtojų nuo 2015-01-19, *SIA „U1“* – nuo 2015-12-13.

SIA „O. V.“ įmonei *SIA „U1“* 2013-07-12 išrašytose PVM sąskaitose faktūrose Nr. RNK0712B ir RNK0712 nurodytų prekių pakrovimų adresu: (duomenys neskelbtini) įmonė *SIA „O. V.“* veiklos niekada nevykdė, šiuo adresu yra neužstatytas žemės sklypas be privažiavimo kelių. Prekių iškrovimo adresu, nurodytu minėtose PVM sąskaitose faktūrose: (duomenys neskelbtini), gavėjas *SIA „U1“* veiklos nevykdė ir prekių nesandėliavo.

Pagal 2015-06-08 Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją aliejus nebuvo transportuojamas į Latviją gavėjams ir maršrutais, nurodytais PVM sąskaitose faktūrose ir CMR-e, arba jis nebuvo gabenamas iš Lietuvos į Latviją, taip pat atgal iš Latvijos į Lietuvą, tik buvo surašyti dokumentai, aliejus buvo siunčiamas tiesiai iš Bendrovės Lietuvos įmonei UAB "F1".

Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad Latvijoje yra vykdomas ikiteisminis tyrimas dėl galimo PVM sukčiavimo, į kurį buvo įtrauktos Lietuvos ir Latvijos įmonės, apgaulės būdu gavusios fiskalinę naudą.

Patikrinimo metu, įvertinus mokesčių administratoriaus turimą informaciją, nustatytas aliejaus gabenimo maršrutas:

- Bendrovė įsigytą aliejų, kurį pardavė Latvijos įmonei, transportavo į Lietuvą iš Rusijos Federacijos pagal CMR Nr. 1, kitą CMR be numerio. Pakrovimo vieta ir laikas: 2013-07-08, (duomenys neskelbtini) U. B.. Iškrovimo vieta ir laikas: 2013-07-11, muitinės sandėliai, priklausantys UAB „S1“, adresu: (duomenys neskelbtini). Vežėjas UAB "H1".

- 2013-07-11 į Lietuvą atgabentas aliejus 2013-07-12 buvo išgabentas į Latviją juridiniam asmeniui *SIA „O. V.“*: pagal CMR Nr. 130712/1 aliejus buvo iškrautas 2013-07-17, o pagal CMR Nr. 130712/2 – 2013-07-16. Iškrovimo vieta: (duomenys neskelbtini). Vežėjas UAB "H1"

- Pagal 2013-07-16 CMR-ų Nr. LV-1205251 ir LV-1205252 duomenis iš (duomenys neskelbtini), aliejus išgabentas į Lietuvą, adresu: (duomenys neskelbtini). Vežėjas – Latvijos juridinis asmuo *SIA „P1“*.

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI), atlikusi UAB "H1" operatyvų patikrinimą, negavo vienareikšmių įrodymų dėl pagal 2013-07-12 PVM sąskaitas faktūras IPSA Nr. 0622–0623 Bendrovės Latvijos įmonei *SIA „O. V.“* parduoto saulėgrąžų aliejaus gabenimo iš Lietuvos į Latviją. UAB "H1" pateiktame CMR-e Nr. 130712/1 nurodyta 2013-07-17 krovinio iškrovimo data, o Latvijos mokesčių administratorius pateiktame tame pačiame CMR-e nurodyta 2013-07-16 krovinio iškrovimo data. Be to, šiuose krovinio važtaraščiuose skiriasi vairuotojo I. Y. parašai. Kauno AVMI atlikto operatyvaus patikrinimo metu vairuotojai – ekspeditoriai paaiškinimuose nurodė, kad transportuodami krovinį iš Lietuvos į Latviją važiavo vienas paskui kitą, tačiau I. Y. vykti į Latviją

pagal įsakymą Nr. K-560 nurodyta 2013 m. liepos 15–16 d., o Y. U. – 2013 m. liepos 16 d. (įsakymas Nr. K-595). Pagal UAB "H1" pateiktus CMR-us I. Y. gabentas kroviny buvo iškrautas 2013-07-17, o Y. U. transportuojamas kroviny – 2013-07-16.

Inspekcija sprendime konstatavo, kad įvertinus nustatytas aplinkybes, patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, jog Bendrovės Latvijos įmonei parduotas aliejus nebuvo išgabentas iš Lietuvos, todėl nepagrįstai taikytas 0 proc. PVM tarifas 47 531 Eur vertei.

Inspekcija nurodė, kad ESTT ir LVAT dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais priešingais teisei veiksmais, pavyzdžiui, klaidingų ar melagingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu, neteisėtu kito asmens PVM kodo naudojimu, realių sandorių sudarymu, siekiant nesumokėti į valstybės biudžetą iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM. LVAT yra konstatavęs, jog dėl galimų atvejų įvairovės sukčiavimas PVM srityje gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013; 2014-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-438-575/2014; 2017-03-27 nutartis adm. byloje Nr. A-2924-575/2017; 2018-01-25 nutartis adm. byloje Nr. eA-2812-602/2018).

Pasak sprendimo, Bendrovės direktorius operatyviam patikrinimui pateikė formaliai PVMĮ 49 straipsnio nuostatas atitinkančius dokumentus bei papildomus argumentus, kad, vykdydama sandorius su Latvijos juridiniu vienetu, Bendrovė elgėsi apdariai ir įsitikino, kad *SIA „O. V.“* yra patikimas ir sąžiningas verslo partneris ir nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu. Bendrovės direktorius 2018-07-18 pateiktame paaiškinime Nr. GKD-3115 paaiškino, kad 2013 m. liepos mėn. vykdė pilstomojo aliejaus pardavimo sandorius su Latvijoje registruota įmone, tuo metu PVM mokėtoja *SIA „O. V.“*.

Nustatyta, kad *SIA „O. V.“* registruota Latvijos Respublikoje, jai buvo suteiktas PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini). Bendrovė pateikė Latvijos įmonės registravimo pažymėjimo išrašo kopiją, gautą iš Latvijos registru centro (latvių k.) bei finansinių ataskaitų sąrašą (anglų k.), gautą per internetinį portalą (duomenys neskelbtini). Latvijos įmonė nuo 1998 m., kai įmonė buvo registruota, vykdė veiklą bei teikė metines finansines ataskaitas, kaip to reikalauja Latvijos Respublikos įstatymai.

Atsižvelgiant į tai, kad pagal CMR konvencijos 6 straipsnį važtaraštyje turi būti nurodoma surašymo vieta ir data, siuntėjas, gavėjas, vežėjas (pavadinimai ir adresai), krovinio rūšies nustatytas žymėjimas, jo įpakavimo būdas, kiekis, su vežimais susiję mokėjimai, vežančios transporto priemonės valstybinis registracijos numeris, krovinio priėmimo vieta ir data, pristatymo vieta, taip pat įvardijami pridedami dokumentai: tai gali būti instrukcija muitinės formalumams atlikti, su vežimu susiję mokėjimai ar kiti dokumentai, Bendrovė buvo užklausta papildomai pateikti transportavimą patvirtinančius dokumentus. Mokestinio patikrinimo metu Bendrovės atstovai pateikė 2013-07-05 pervežimo sutartį Nr. 7-1, sudarytą su UAB "H1" Sutartyje nurodyti krovinio gabenimo maršrutas: U. B., (duomenys neskelbtini). Be to, Bendrovės atstovai pateikė importo deklaracijas bei krovinio gabenimo važtaraščius maršrutais Rusija–Lietuva ir Lietuva–Latvija, kuriuose nurodytos aliejaus iškrovimo ir pakrovimo vietos atitinka sudarytos pervežimo sutarties nuostatas.

Bendrovės direktorius 2015-09-21 pateiktame paaiškinime Nr. 42-MPD-13763 paaiškino, kad komunikavimas su prekių pirkėjais vyko elektroniniu paštu (duomenys neskelbtini), kontaktinis asmuo buvo F. A. ir įmonės agentas M. H.. Bendrovės atstovai nurodė, kad 2013 m. laikotarpio susirašinėjimo laišku el. pašte nebeliko. Latvijos pirkėjas buvo rastas per tarpininką, tačiau Bendrovės atstovai nepateikė papildomų duomenų apie tarpininką.

Nustatyta, kad kontrolės veiksmų metu Bendrovės atstovų mokesčių administratoriui pateikti duomenys apie Latvijos įmonę yra suformuoti 2018 m. liepos mėn., todėl negalima teigti, kad Bendrovė sandorių vykdymo momentu (2013 m. liepos mėn.) pasidomėjo *SIA „O. V.“* vykdoma veikla, finansine situacija, ar įmonė yra moki, likvidi ir pan. Bendrovė nėra naujokė rinkoje, todėl privalėjo tinkamai pasidomėti savo verslo partnerio sąžiningumu. Be to, Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad *SIA „O. V.“* oficialus asmuo F. A. ikiteisminio tyrimo metu neigė veiklą įmonės vardu.

Pasak Inspekcijos, Bendrovė, kaip sąžiningas mokesčių mokėtojas, turėjo ir privalėjo imtis protingų priemonių, siekdama įsitikinti kitų sandorio šalių veiklos / veiksmų teisėtumu bei pašalinti bet kokias prielaidas apgaulingiems komercijos partnerių veiksmams. Bendrovė nebuvo pakankamai rūpestinga ir nesiėmė visų galimų priemonių išsiaiškinti realias sandorio vykdymo aplinkybes, joje dalyvavusių konkrečių asmenų, nesiekė išsiaiškinti aplinkybių, susijusių su realiu prekių pristatymu minėtai Latvijos įmonei, nesidomėjo šios įmonės veiklos realumu.

Inspekcija tvirtina, jog patikrinimo metu įvertinus kontrolės veiksmų metu nustatytas faktines Bendrovės vykdytų sandorių aplinkybes, pagrįstai padaryta išvada, kad Bendrovė saulėgrąžų aliejaus pardavimo sandorių metu žinojo (arba turėjo žinoti), jog dalyvauja įforminant dokumentus dėl faktiškai neįvykdytų, o tik dokumentais įformintų aliejaus prekybą imituojančių sandorių:

1) Pagal 2015-06-08 Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją tiek tiesioginio prekių pirkėjo (*SIA „O. V.“*) atstovas F. A., tiek tolimesnio pirkėjo (*SIA „U1“*) vadovas K. C. paneigė veiklą šių įmonių vardu. Be to, nėra nustatyti asmenys, kurie faktiškai įformino dokumentus *SIA „O. V.“* ir *SIA „U1“* įmonių vardu.

2) Bendrovė apsiribojo tik *SIA „O. V.“* registracijos duomenų rinkimu bei patikrinimu, ar *SIA „O. V.“* įregistruota PVM mokėtoja. Nepateikė duomenų, kad sandorių vykdymo momentu (2013 m. liepos mėn.) domėjosi *SIA „O. V.“* vykdoma veikla, finansine situacija, ar įmonė yra moki, likvidi ir pan.

3) Su Bendrove už patiektas prekes tiesiogiai neatsiskaitė aliejaus pirkėjas *SIA „O. V.“*, o atsiskaitė *SIA „O. V.“* pirkėjas *SIA „U1“*. 2013-07-17 buvo sudarytas trišalis susitarimas dėl įsipareigojimų perėmimo, pagal kurį *SIA „U1“* padengė Latvijos įmonės *SIA „O. V.“* įsipareigojimą Bendrovei. Tokia atsiskaitymo tvarka atskleidžia, kad sandoriai nebuvo įforminami remiantis įprastos komercinės veiklos praktika, nes įprastoje verslo praktikoje prekių tiekėjas neatskleis įsigijimo partnerių, tokiu būdu sudarydamas sąlygas, kad vykdant kitus sandorius minėtoji bendrovė gali būti apeita. Be to, Bendrovei bankinis mokėjimas buvo atliktas 2013-07-18, t. y. praėjus 6 dienoms po menamo prekių pateikimo Latvijos įmonei. Bendrovė sandorių vykdymo metu neapsidraudė nuo įsipareigojimų neįvykdymo rizikos, todėl sandoriuose su *SIA „O. V.“* nebuvo rūpestinga ir apdairi.

4) Kontrolės veiksmų metu vykdytų sandorių dokumentuose ir paaiškinimuose nustatyti prieštaravimai apie sandorių esmę ir aplinkybes. Kauno AVMI 2015-08-07 atlikto UAB "H1" operatyvaus patikrinimo metu iš šio Lietuvos vežėjo negauta vienareikšmių įrodymų dėl saulėgrąžų aliejaus gabenimo iš Lietuvos į Latviją. Prekes (saulėgrąžų aliejų) į Latviją gabenusio vežėjo pateiktame krovinio gabenimo važtaraščio (CMR) egzemplioriuje krovinio iškrovimo diena yra viena diena vėlesnė (2013-07-17) nei Latvijos mokesčių administratoriaus turimame CMR egzemplioriuje. Be to, vairuotojo komandiruotės įsakymas neapima 2013-07-17 dienos. Vienas iš transporto priemonių vairuotojų I. Y. paaiškino, kad krovinio maršruto lapo nepasirašė, o Y. U. nurodė, kad neatsimena, ar pasirašė krovinio važtaraščio maršruto lapą.

5) Kauno AVMI 2015-08-07 atlikto UAB "H1" operatyvaus patikrinimo metu iš šio Lietuvos vežėjo negauta vienareikšmių įrodymų dėl saulėgrąžų aliejaus gabenimo iš Lietuvos į Latviją (iš Bendrovės įmonei *SIA „O. V.“*). Pagal CMR-us Nr. 130712/2 ir 130712/1 aliejus buvo gabenamas cisternose, o pagal Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, aliejaus gabenimo iš Latvijos į Lietuvą (iš *SIA „B1“* įmonei „R1“) CMR-e Nr. LV-1205251 ir LV-1205252 nurodyta, kad vežėjas *SIA „P1“* aliejų gabeno krovinių dėžėse, nors aliejus turėjo būti gabenamas cisternose.

6) Saulėgrąžų aliejaus tiekimas yra ekonomiškai nepagrįstas, nes netikslinga per tokį trumpą laiką (2 dienas) iš Lietuvos išgabenti aliejų ir vėl jį atvežti. Be to, iš Rusijos importuotas aliejus buvo gabentas į Lietuvą per Estiją ir Latviją. Prekes išmuitinus Lietuvoje, jos vėl buvo išgabentos į Latviją, nors išmuitinimo procedūra galėjo būti atlikta Latvijoje arba Estijoje ir įmonė būtų patyrusi mažesnius transportavimo kaštus. Juridinis vienetas, siekdamas ekonominės naudos, siekia priimti racionalius sprendimus, o šiuo atveju šis sprendimas stokoja prasmės ir negali būti pateisinamas ekonomine logika.

7) Pagal Latvijas mokesču administratoriaus 2015-06-08 pateiktą informaciją prekių pakrovimo adresu: (duomenys neskelbtini), įmonė SIA „O. V.“ veiklos niekada nevykdė, šiuo adresu yra neužstatytas žemės sklypas be privažiavimo kelių. Prekių iškrovimo adresu, nurodytu minėtose PVM sąskaitose faktūrose: (duomenys neskelbtini), gavėjas SIA „U1“ veiklos nevykdė ir prekių nesandėliavo.

8) Latvijos mokesčių administratorius, 2015-11-16 pranešime Nr. 30.2-23.25/3193 įvertinęs aliejaus tiekimo grandinę ir jos faktines aplinkybes, padarė išvadą, kad Latvijos įmonė SIA „B1“ aliejaus iš SIA „U1“ neįsigijo. Aliejus į Latviją nebuvo įvežtas, nes ankstesni prekių tiekėjai SIA „O. V.“ ir SIA „U1“ yra įmonės, faktiškai nevykdančios ūkinės veiklos.

Nustatytų aplinkybių visuma, Inspekcijos tvirtinimu, patvirtina, kad Bendrovė, įformindama 0 proc. PVM tarifu apmokestinamus prekių tiekimus bei išrašydama PVM sąskaitas faktūras Latvijos įmonei SIA „O. V.“, nebuvo pakankamai rūpestinga ir atidi, nesirūpino savo veiklos partnerio ir jį atstovaujančių asmenų identifikavimu, tiesioginių įrodymų apie prekių pristatymą gavimu, tinkamu mokesčių prievolių, susijusių su šiais prekių tiekimais, vykdymu, o toks elgesys vertintinas kaip nerūpestingas ir neatsakingas, todėl Bendrovė negali būti pripažinta sąžininga.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta bei į tai, kad Bendrovė pateiktose pastabose neginčija padaryto mokesčių įstatymų pažeidimo, konstatuota, jog Inspekcija pagrįstai Bendrovei apskaičiavo 9 982 Eur PVM.

Sprendime, vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 1 dalies, Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis, nuo nurodytos sumokėti 9 982 Eur PVM sumos, atsižvelgiant į PVM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių bei į Finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292 ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408 patvirtintus delspinigių už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokesčių dydžius, Bendrovei apskaičiuoti 506,18 Eur PVM delspinigiai.

Inspekcija patenkino Bendrovės prašymą dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo. Inspekcija nurodė, kad iš Bendrovės 2015-09-24 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0706-11090 turinio bei iš Latvijos mokesčių administratoriaus 2015-06-02 gautos informacijos matyti, kad Inspekcija tuo metu jau disponavo informacija apie Bendrovės sandorius su Estijos įmone B1 OÜ ir Latvijos įmone SIA „O. V.“, iš kurios galėjo spręsti, kad šiais sandoriais siekta sukčiauti PVM. Inspekcija, nors ir nepažeisdama MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatų, ilgą laiką tarpą šios informacijos nevertino, kas nėra visiškai suderinama su nuostatomis, kad mokesčių administravimas turi būti atliekamas nepažeidžiant mokesčių mokėtojo teisių, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą bei stengiantis įvykdyti valstybės priskirtas funkcijas kuo operatyviau. Be to, Bendrovės mokesčio patikrinimo laikotarpis tęsėsi nuo 2018-10-29 iki 2019-05-20, kas, atsižvelgiant į tai, kad pagrindinė informacija apie Bendrovės sandorius su SIA „O. V.“ mokesčių administratoriui buvo žinoma nuo 2015-09-24 operatyvaus patikrinimo atlikimo, nėra visiškai suderinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis. Inspekcija, nustatiusi, jog Bendrovės kontrolės veiksmai nebuvo pradėti per protingą laiką bei vyko pernelyg ilgai ir atsižvelgdama į Konstitucinio Teismo doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), taip pat atsižvelgdama į tai, kad Bendrovė neginčija padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo, vadovaudamasi teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais, konstatavo, jog Bendrovė atleistina nuo 50 proc. jai apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo.

Inspekcija, remdamasi MAĮ 139 straipsnio 1 dalies, PVMĮ 123 straipsnio 2 dalies, 140 straipsnio 2 dalies, Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos nuostatomis, atsižvelgusi į tai, kad patikrinimo metu Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, neginčijo padaryto mokesčių įstatymų pažeidimo, skyrė Bendrovei minimalią 10 proc. dydžio 998 Eur (9 982 Eur x 10 proc.) PVM baudą.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Bendrovės skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto PVM, su šiuo mokesčiu susijusių delpinigių ir baudos mokesčių administratoriui Bendrovės patikrinimo metu konstatavus, kad Bendrovė tikrintuoju 2013-07-01–2013-07-31 laikotarpiu nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal dvi PVM sąskaitas faktūras įformintam saulėgrąžų aliejų tiekimui Latvijos įmonei SIA „O. V.“. Bendrovė pagal 2013-07-12 išrašytas dvi PVM sąskaitas faktūras Nr. IPSA0622 ir Nr. IPSA0623 už 47 531 Eur pardavė saulėgrąžų aliejui Latvijos įmonei SIA „O. V.“. Bendrovė šiuos pardavimus apskaitė kaip tiekimus į kitas ES valstybes nares ir apmokestino juos 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį.

Inspekcija, įvertinusi Bendrovės pateiktus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą įrodančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, pardavimo sutartis, CMR, apmokėjimo dokumentus, papildomus paaiškinimus), Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą ir savo iniciatyva papildomai surinktą informaciją, priėjo prie išvados, kad Bendrovės pagal nurodytąsias dvi PVM sąskaitas faktūras tiekias aliejus nebuvo išgabentas iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Be to, Inspekcijos tvirtinimu, Bendrovė nepateikė įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Inspekcija sprendime konstatavo, kad Bendrovė nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, todėl, vadovaudamasi PVMĮ 56 straipsnio 4 ir 5 dalimis, ginčo prekių tiekimams, kurių apmokestinamoji vertė – 47 531 Eur, taikė standartinį PVM tarifą ir Bendrovei apskaičiavo 9 982 Eur mokėtiną PVM.

Bendrovė skunde Komisijai bei jos atstovai mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė argumentus, pasak jų, pagrindžiančius, jog Bendrovė pagrįstai ir teisėtai, remdamasi PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies nuostatomis, ginčo prekių tiekimus nurodytai Latvijos įmonei apmokestino taikydama 0 proc. PVM tarifą. Atstovai ypač akcentavo aplinkybes, jog tuo pačiu tikrintuoju laikotarpiu Bendrovė dar pagal tris išrašytas PVM sąskaitas faktūras tiekė saulėgrąžų aliejų tai pačiai pirkėjai Latvijos įmonei SIA „O. V.“ ir mokesčių administratorius neturėjo jokių pretenzijų šių Bendrovės vykdytų tiekimų atžvilgiu.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalčiai aprašytos tiek Sprendime, tiek Bendrovės skunde, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, tačiau analizuoja PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų egzistavimą ir mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių pakankamumą 0 proc. PVM tarifui taikyti.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojančio PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01) nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 straipsnio (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 (galioja nuo 2007-01-01) redakcija) 1 dalies 1 punkte, kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą. Šio straipsnio 1 dalyje (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 (galioja nuo 2007-01-01) ir 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 (galioja nuo 2010-12-18) redakcijos) nustatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, o kai 0 procentų PVM tarifas

taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, – ir įrodymus, kad tenkinamos šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos.

PVMĮ 56 straipsnio 4 dalyje (2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija, galiojanti nuo 2009-07-01) nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas. PVMĮ 56 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

LVAT praktikoje, taikytinoje 0 proc. PVM tarifo taikymo kategorijos bylose, dėl kurios taikymo šiame mokestiniame ginče šalys ginčo nekelia, yra konstatuota, kad pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį) prekių tiekimas Bendrijos viduje turi atitikti tris esmines sąlygas (reikalavimus), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą): 1) teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; 2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; 3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojui), kitos valstybės narės teritorijoje. Pareiga įrodyti šias aplinkybes yra priskirta mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų patikimumą bei paneigti juos, surinkdamas papildomus įrodymus (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A442-376/2009; 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A602-996/2013; 2014-06-19 nutartis adm. byloje Nr. A602-1547/2014).

Bendrovė skunde dėsto bei jos atstovė skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog Inspekcija savo sprendimą grindė trimis skirtingais teisiniais pagrindais, kuriems esant yra paneigiama mokesčių mokėtojo teisė taikyti 0 proc. PVM tarifą, tačiau, Komisijos vertinimu, skundžiamo sprendimo, mokestinio ginčo byloje pateiktų mokesčių administratoriaus įformintų dokumentų turinys bei juose dėstomi argumentai, taip pat Inspekcijos atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išsakyta pozicija patvirtina, kad nagrinėjamoje byloje ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kilo dėl vienos iš esminių sąlygų (reikalavimų), numatytų PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje) įvykdymo, o būtent dėl prekių išgabavimo iš tiekimo valstybės narės.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2017-11-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-516-602/2017 akcentavo, kad ESTT yra ne kartą pažymėjęs, kad, kadangi nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal šios direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto, įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus, valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai. Šiomis aplinkybėmis pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis. Pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokestinius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (ESTT 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 36, 38 ir 39 p.; 2014-10-09

sprendimo byloje *Traum*, C-492/13, 30–34 p.). Taikant šį principą reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (ESTT 2009-09-10 sprendimo byloje *Plantanol*, C-201/08, 46 p.). Tai reiškia, kad Lietuvos mokesčių įstatymuose ir (ar) juos įgyvendinančiuose norminiuose teisės aktuose nesant aiškiai nurodytų (įvardintų) įrodymų (dokumentų), kuriuos turi turėti apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai), siekiantys įrodyti fizinį prekių išvežimą iš Lietuvos į kitą valstybę narę, ši aplinkybė (faktinis išvežimas) įrodinėtina konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) turimais prekių išgabenimą patvirtinančiais įrodymais. Vertinant priešingai, apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinti tiekimų Bendrijos viduje arba būtinybės įskaičiuoti PVM į pardavimo kainą (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 49 ir 51 p.).

Taip pat LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan., LVAT 2010-06-28 nutartis adm. byloje A556-1054/2010; 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-1890/2012; 2018-09-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-398-442/2018).

Inspekcija Sprendime nurodė, kad Bendrovė, įrodinėdama 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą ginče minimiems tiekimams, o būtent patvirtindama, jog prekės išgabentos į Latviją, pateikė šiuos dokumentus: išrašytas PVM sąskaitas faktūras, abiejų šalių pasirašytas prekių pardavimo sutartis, CMR, apmokėjimo dokumentus, papildomus paaiškinimus. Tačiau, Inspekcijos atstovo tvirtinimu, pagrindiniai įrodymai, paneigiantys aplinkybę, jog ginčo prekės iš tiesų buvo išgabentos į Latviją, yra iš Latvijos mokesčių administratoriaus bei ginče minimas prekes vežusio vežėjo UAB "H1" operatyvaus patikrinimo metu gauta papildoma informacija.

Pasisakant dėl įrodymų šiame mokesčiame ginče vertinimo, visų pirma, pažymėtina, jog nors centrinis mokesčių administratorius pagal MAĮ 155 straipsnio 2 dalį turi pareigą parengti mokesčio ginčo bylos medžiagą ir perduoti ją Komisijai, tačiau šio ginčo atveju centrinio mokesčių administratoriaus suformuotoje ir Komisijai pateiktoje mokesčio ginčo byloje nėra pateikta procesiniuose mokesčių administratoriaus dokumentuose minima Bendrovės su Latvijos įmone *SIA „O. V.“* 2012-06-25 pasirašyta prekių tiekimo sutartis Nr. 20120625 001, taip pat kaip ir Kauno AVMI 2015-08-07 atlikto vežėjo UAB "H1" operatyvaus patikrinimo metu surinkta informacija bei dokumentai, kuriuos Inspekcijos atstovas įvardijo kaip itin reikšmingus sprendžiant 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo klausimą (byloje pateikta Kauno AVMI 2015-06-18 surašyta UAB "H1" operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-7609, 2015-06-18 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (13.2) FR1041-1136, iš šių dokumentų turinio matyti, jog buvo tikrinamas 2015 m. balandžio mėn. mokesčio laikotarpis, šio mokesčių mokėtojo sudarytas nekilnojamojo turto pardavimo sandoris). Mokesčių administratoriui ginčo byloje nepateikus Bendrovės su Latvijos įmone *SIA „O. V.“* 2012-06-25 pasirašytos prekių tiekimo sutarties Nr. 20120625 001, Komisija neturi galimybės įvertinti sutartyje numatytų ginčo prekių tiekimo, gabenimo sąlygų, kas Latvijos įmonės vardu pasirašė minėtą sutartį, juolab, kad vienu iš esminių įrodymų, paneigiančių prekių išgabenimo iš Lietuvos faktą, mokesčių administratorius nurodo aplinkybę, jog *SIA „O. V.“* oficialus asmuo F. A. ikiteisminio tyrimo metu neigė vykdęs veiklą šios įmonės vardu (Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija). Šio dokumento pateikimas bei jo surašymo aplinkybių išsiaiškinimas, Komisijos nuomone, galėtų būtų reikšmingas ir vertinant Bendrovės skunde dėstomus argumentus dėl to, jog ginčo prekių pirkėja *SIA „O. V.“* buvo smulkus, nereikšmingas, atsitiktinai surastas pirkėjas, su kuriuo, kaip matyti iš Sprendime mokesčių administratoriaus nurodytų datų, Bendrovė sutartį pasirašė daugiau nei prieš metus iki ginčo tiekimų.

Vienas iš pagrindinių tiekiamų prekių išgabenimo iš tiekimo valstybės teritorijos faktą patvirtinančių įrodymų yra tinkamai įforminti, visus reikalaujamus rekvizitus turtintys CMR važtaraščiai. Dėl CMR važtaraščių pažymėtina, kad jie parengiami prieš išsiunčiant ar išgabenant

prekes į paskirties valstybę narę ir juose nurodoma, be kita ko, išsiuntimo vieta, pirkėjas, gavimo vieta, transporto priemonės ir kt. Todėl jais galima įrodyti, kad aptariamoms prekėms buvo skirtos išsiųsti arba išgabenti į paskirties valstybę narę ir į juos gali būti atsižvelgta pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį ir ypač jei, užbaigus siuntimą arba gabenimą, juose yra gavimo žyma.

Iš bylos medžiagos sprendina, jog ginčo prekių gabenimą iš Lietuvos į Latviją pirkėjai *SIA „O. V.“* organizavo, už gabenimo paslaugas atsiskaitė Bendrovė (nors Inspekcija patikrinimo akte mini, jog patikrinimo metu Bendrovės atstovai pateikė 2013-07-05 pervežimo sutartį Nr. 7-1/IPSUN/2013, sudarytą tarp Bendrovės ir UAB "H1" tačiau minėta sutartis byloje nepateikta). Taip pat sprendina, jog Bendrovei pateikus ginčo prekių gabenimo CMR, mokesčių administratorius nenustatė šių dokumentų užpildymo trūkumų. Iš ginčo byloje pateiktų CMR Nr. 130712/1 ir Nr. 130712/2 matyti, jog juose yra nurodyta visa reikalaujama nurodyti informacija, prekių iškrovimo vietos nurodytos: (duomenys neskelbtini) Latvija, ir (duomenys neskelbtini) Latvija, įvardintas vežėjas, nurodyti krovinį vežusių transporto priemonių valstybiniai numeriai, CMR pasirašyti vežėjo atstovų, krovinio gavimas yra patvirtintas gavėjo antspaudu ir parašu. Išvadą, jog nurodytieji CMR nepatvirtina saulėgrąžų aliejaus gabenimo iš Lietuvos į Latviją aplinkybės, mokesčių administratorius padarė Kauno AVMI atliktus UAB "H1" operatyvų patikrinimą (patikrinimo dokumentai byloje nepateikti), kurio metu, pasak Inspekcijos, nustatyta, kad UAB "H1" pateiktame CMR Nr. 130712/1 nurodyta 2013-07-17 krovinio iškrovimo data, o Latvijos mokesčių administratorius pateiktame tame pačiame CMR – 2013-07-16; kad šiuose krovinio važtaraščiuose skiriasi vairuotojo I. Y. parašai; kad vairuotojai – ekspeditoriai paaiškinimuose nurodė, jog transportuodami krovinį iš Lietuvos į Latviją važiavo vienas paskui kitą, tačiau I. Y. vykti į Latviją pagal įsakymą Nr. K-560 nurodyta 2013 m. liepos 15–16 d., G. Y. U. – 2013 m. liepos 16 d. (įsakymas Nr. K-595), o pagal UAB "H1" pateiktus CMR skiriasi krovinio iškrovimo datos: I. Y. gabentas krovinys buvo iškrautas 2013-07-17, o Y. U. – 2013-07-16. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Inspekcija Sprendime konstatavo negavusi vienareikšmių įrodymų dėl Bendrovės Latvijos įmonei *SIA „O. V.“* parduoto saulėgrąžų aliejaus gabenimo iš Lietuvos į Latviją.

Tačiau, Komisijos vertinimu, nurodytosios mokesčių administratoriaus aplinkybės dėl datų CMR neatitikimo, atsižvelgiant į byloje nustatytas aplinkybes, jog Bendrovė užsakė krovinio gabenimo paslaugas, už jas apmokėjo bankiniais pavedimais, vežėjas deklaravo Bendrovei suteiktą transportavimo paslaugas, krovinį gabenę vairuotojai patvirtino vykę maršrutu Lietuva–Latvija, nėra pakankamos paneigti prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir patiekimo Latvijos įmonei fakto. Juolab, kad ir ESTT savo praktikoje (byloje *Albert Colle*, C-146/05) yra nurodęs, jog pernelyg griežti formalūs reikalavimai, kurių nesilaikymas paneigia atleidimo nuo PVM teisę, peržengia tai, kas yra būtina siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą, t. y. juos vertino kaip neproporcingas priemones (taip pat žr. LVAT 2018-06-12 nutartį adm. byloje Nr. eA-1272-442/2018).

Pažymėtina, kad tiek ESTT, tiek LVAT laikosi vieningos praktikos, jog dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM tik dviem atvejais: 1) jei apmokestinamasis asmuo tyčia sukčiavo mokesčių srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo; 2) dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai (sąlygos) įvykdyti (ESTT 2017-02-09 sprendimo byloje *Euro Tyre*, C-21/16, 38–42 p.; LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017; 2017-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1477-438/2017).

Dėl antrosios sąlygos Komisija, atsižvelgusi į aukščiau šiame sprendime nurodytas aplinkybes, akcentuoja, kad mokesčio ginčo byloje turimi duomenys negali vienareikšmiškai patvirtinti, kad prekių fizinis išgabavimas iš Lietuvos Respublikos teritorijos įvyko arba neįvyko, todėl mokesčių administratoriui šiame mokesčiame ginče pavestina surinkti papildomus įrodymus išdėstytiems argumentams pagrįsti. Juolab, kad Bendrovė skunde bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, šią aplinkybę taip pat patvirtina ir byloje pateikta Inspekcijos 2018-08-02 surašyta Bendrovės operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (21.70-32) FR1042-3481, jog Inspekcija dėl nepaaiškintų priežasčių teisiškai skirtingai vertino

Bendrovės tikrintuoju laikotarpiu (2013 m. liepos mėn.) sudarytus tų pačių prekių tiekimus tai pačiai pirkėjai Latvijos įmonei SIA „O. V.“ (dėl 3 tiekimų pagal 2013-07-04 PVM sąskaitas faktūras Nr. IPSA0612, IPSA0613, IPSA0614 papildomai mokėtino PVM Bendrovei neapskaičiavo, dėl kitų dviejų (pagal 2013-07-12 PVM sąskaitas faktūras Nr. IPSA0622, IPSA0623) – pritaikė standartinio tarifo PVM), nors, pasak Bendrovės, tiekimai vyko identiškais sąlygomis (tiekimai vyko tą patį mėnesį, tam pačiam pirkėjui, prekės gabentos tais pačiais adresais, pagal tą pačią tiekimo sutartį, prekes vežė tas pats vežėjas, visos prekės pirkėjo buvo perparduotos toms pačioms įmonėms ir dėl visų tiekimų Latvijos mokesčių administratorius padarė tokias pačias prielaidas). Kodėl buvo skirtingai vertinti iš esmės identiški sandoriai, kuriuos visus Bendrovė deklaravo kaip tiekimus į kitą valstybę narę ir apmokestino taikydama 0 proc. PVM tarifą, mokesčių administratorius pozicijos mokesstinio ginčo metu nepateikė.

Dėl aukščiau paminėtos pirmosios mokesčių mokėtojo sąžiningumo sąlygos pažymėtina, jog LVAT ir ESTT yra nurodęs, jog teisė į neapmokestinimą PVM gali būti paneigta tik jei tiekėjas: 1) pats sukčiavo, pavyzdžiui, tyčia nurodydamas klaidingus duomenis apie įgijėją (ESTT 2010-12-07 sprendimo byloje R., C-285/09, 49 p.); 2) žinojo arba, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo žinoti, jog įgijėjas sukčiauja, bet vis tiek sudarė sandorį (LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017; 2017-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1477-438/2017).

Bendrovė yra neteisi skunde teigdama, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nagrinėjo jos sąžiningumo klausimą ginčo atveju, nes, pasak Bendrovės, jei Inspekcija teigia, kad pardavimas nevyko, tai Bendrovės sąžiningumas nebeturi reikšmės, nes nėra PVM objekto. Jei teigia, kad prekės neišgabentos, sąžiningumas taip pat neturi reikšmės, nes patiekus prekes vien dėl jų neišgabavimo fakto bet kuriam subjektui (tiek sąžiningam, tiek – ne) taikomas standartinis PVM tarifas. Kaip yra nurodęs LVAT 2017-11-22 nutarties adm. byloje Nr. A-516-602/2017, kurioje pateiktas išaiškinimas skunde remiasi ir pati Bendrovė, 37 punkte, jei vykdant atitinkamą tiekimą įgijėjas sukčiauja ir jei mokesčių administratorius nėra tikras, kad prekių tikrai nebėra tiekimo valstybėje narėje, reikia išsiaiškinti, ar šis administratorius vėliau gali įpareigoti tiekėją sumokėti PVM už šį tiekimą (ESTT 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 46 p.). Iš tiesų sukčiavimo mokesčių srityje prevencijos tikslas kartais pateisina didelius reikalavimus tiekėjams. Vis dėlto – bet koks rizikos paskirstymas tarp tiekėjo ir mokesčių administratoriaus trečiajam asmeniui sukčiovus turi atitikti proporcingumo principą. Be to, užuot užkirtusi kelią sukčiavimui mokesčių srityje, tvarka, pagal kurią visa atsakomybė sumokėti PVM tenka tiekėjui, neatsižvelgiant į tai, ar pastarasis dalyvauja sukčiavime, ar ne, nebūtinai apsaugo suderintą PVM sistemą nuo pirkėjo sukčiavimo ir piktnaudžiavimo. Jeigu pastarajam nebūtų taikoma jokia atsakomybė, jis galėtų iš tikrųjų neišsiųsti arba neišgabenti prekių iš tiekimo valstybės narės ir jų nedeklaruoti PVM tikslais paskirties valstybėje narėje (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 58 p.). Sąjungos teisei neprieštaruoja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje (ESTT 2012-06-21 sprendimo sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 54 p.). Todėl jei įgijėjas sukčiavo, yra pateisinama tiekėjo teisei į neapmokestinimą PVM taikyti sąžiningumo reikalavimą (ESRR 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 50 p.). Atsižvelgiant į pacituotą LVAT išaiškinimą, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai vertino ginčo tiekimus Bendrovės sąžiningumo aspektu.

Ginčo byloje mokesčių administratorius neįrodinėja, jog Bendrovė pati sukčiavo PVM srityje, nors Inspekcijos sprendime padarytos išvados, jog saulėgrąžų aliejus nebuvo transportuojamas į Latviją gavėjams ir maršrutais, nurodytais PVM sąskaitose faktūrose ir CMR, arba jis nebuvo gabenamas iš Lietuvos į Latviją, taip pat atgal iš Latvijos į Lietuvą, o tik buvo surašyti dokumentai, aliejus buvo siunčiamas tiesiai iš Bendrovės Lietuvos įmonei UAB "F1" suponuotų pačios Bendrovės sukčiavimą PVM surašant pardavimo PVM sąskaitas faktūras pirkėjui, kuriam prekės iš tiesų nebus tiekiamos. Tačiau mokesčių administratorius teigia, kad Bendrovė saulėgrąžų aliejaus pardavimo sandorių sudarymo metu žinojo (arba turėjo žinoti), jog dalyvauja įforminant dokumentus dėl faktiškai neįvykdytų, o tik dokumentais įformintų aliejaus prekybą imituojančių sandorių, taigi, dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktuose sandoriuose. Tačiau

atsižvelgiant į toliau šiame sprendime aptariamą aplinkybę, konstatuotina, kad ši Inspekcijos išvada nėra pagrįsta pakankamais įrodymais, juolab, kad įrodinėjimo našta dėl Bendrovės dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, tenka mokesčių administratoriui (MAĮ 67 straipsnio 1 dalis).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovės žinojimą (turėjimą žinoti) apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtraukta sandoryje, Inspekcija grindžia šiomis patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis: Latvijos mokesčių administratoriaus 2015-06-08 pateikta informacija, jog prekių pirkėjos SIA „O. V.“ atstovas F. A., tiek tolimesnio pirkėjo (SIA „U1“) vadovas K. C. paneigė vykdę veiklą šių įmonių vardu, o asmenys, kurie faktiškai įformino dokumentus šių įmonių vardu, nenustatyti; Bendrovė apsiribojo tik SIA „O. V.“ registracijos duomenų rinkimu, tačiau nepateikė duomenų, kad sandorių vykdymo momentu domėjosi pirkėjos vykdoma veikla, finansine situacija, ar įmonė yra moki, likvidi ir pan.; su Bendrove už patiektas prekes praėjus 6 dienoms nuo prekių patiekimo atsiskaitė ne pirkėja SIA „O. V.“, o iš šios įmonės aliejų pirkusi SIA „U1“; iš ginčo prekes vežusios UAB "H1" negauta vienareikšmių įrodymų dėl saulėgrąžų aliejaus gabenimo iš Lietuvos į Latviją, be to, pagal CMR Nr. 130712/2 ir 130712/1 aliejus buvo gabenamas cisternose, o pagal Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, aliejaus gabenimo iš Latvijos į Lietuvą (iš SIA „B1“ įmonei „R1“) CMR Nr. LV-1205251 ir LV-1205252 nurodyta, kad vežėjas SIA „P1“ aliejų gabeno krovinių dėžėse, nors aliejus turėjo būti gabenamas cisternose; saulėgrąžų aliejaus tiekimas yra ekonomiškai nepagrįstas, nes netikslinga per tokį trumpą laiką (2 dienas) iš Lietuvos išgabenti aliejų ir vėl jį atvežti, juolab, kad iš Rusijos importuotas aliejus buvo gabentas į Lietuvą per Estiją ir Latviją; Pagal Latvijos mokesčių administratoriaus 2015-06-08 pateiktą informaciją prekių pakrovimo, iškrovimo adresais SIA „O. V.“ bei SIA „U1“ veiklos niekada nevykdė; Latvijos mokesčių administratorius, 2015-11-16 pranešime Nr. 30.2-23.25/3193 įvertinęs aliejaus tiekimo grandinę ir jos faktines aplinkybes, padarė išvadą, kad Latvijos įmonė SIA „B1“ aliejaus iš SIA „U1“ neįsigijo, nes aliejus į Latviją nebuvo įvežtas (ankstesni prekių tiekėjai SIA „O. V.“ ir SIA „U1“ yra įmonės, faktiškai nevykdančios ūkinės veiklos).

Dėl mokesčių administratoriaus nurodytųjų aplinkybių pažymėtina, jog, Komisijos vertinimu, jos nėra pakankamos konstatuoti Bendrovės žinojimą ar turėjimą žinoti apie galimą kontrahento SIA „O. V.“ sukčiavimą, juolab, kad ir byloje pateikti duomenys dėl SIA „O. V.“ sukčiavimo nėra vienareikšmiai: nors Latvijos mokesčių administratorius nurodo, jog Bendrovės kontrahentė SIA „O. V.“ yra fiktyvi įmonė, jos vadovas paneigė vykdęs veiklą šios įmonės vardu, tačiau, Latvijos valstybinės mokesčių tarnybos duomenimis, SIA „O. V.“, teikusi PVM deklaracijas iki 2013 m. rugsėjo mėn., PVM deklaracijose už 2013 m. liepos mėn. deklaravo sandorius su Bendrove (Bendrovės 2018-08-02 operatyvaus patikrinimo pažymos Nr. (21.70-32) FR1042-3481 p. 3, Latvijos mokesčių administratoriaus 2018-02-20 atsakymas).

Kaip yra nurodęs LVAT, nustačiusi, kad tiekėjo kontrahentas dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, kompetentinga mokesčių institucija, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus ir nereikalaudama iš tiekėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso (ESTT 2013-01-31 sprendimo byloje *LVK-56, C-643/11*, 62 p.), turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę neapmokestinimą PVM, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Aptariamą žinojimą ar galėjimą žinoti pirmiausia patvirtina įvairios objektyvios aplinkybės, kaip, pavyzdžiui, sandoryje dalyvaujančių subjektų ryšiai (akcininkai, savininkai, apskaitą tvarkantys asmenys ir pan.), kurios vertinamos kiekvienu individualiu atveju. Be to, J. K. yra nurodęs, jog apmokestinamasis asmuo, kai mato požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant, galėtų būti įpareigojamas prašyti informacijos iš ūkio subjekto tam, kad įsitikintų jo patikimumu (žr. ESTT 2015-10-22 sprendimo byloje *PPUH Stehcomp, C-277/14*, 50 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Pastarasis aspektas reiškia, jog, nesant objektyvių ir akivaizdžių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie kontrahentų sukčiavimą, mokesčių administratorius pirmiausia turi įrodyti, kad: 1) šis asmuo, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant, ir 2) matydamas tokius požymius, nesiėmė veiksmų, kurių gali būti

pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu (LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017).

Bendrovė pabrėžia, šios aplinkybės neginčija ir mokesčių administratorius, kad ji PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) patikrino SIA „O. V.“ PVM mokėtojo kodą. Prekių tiekimo metu ši bendrovė buvo įregistruota PVM mokėtoja, iš PVM mokėtojų buvo išregistruota tik nuo 2015-01-19 (ginčo tiekimai vyko 2013 m. liepos mėn.). Pažymėtina, kad pagal bendrą taisyklę PVM mokėtojo kodas įrodo apmokestinamojo asmens statusą mokesčių atžvilgiu (pvz., ESTT 2012-09-27 sprendimas byloje VSTR, C-587/10). Prekių tiekėjo atliktas PVM sąskaitose faktūrose nurodytų asmenų patikrinimas PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) ir aplinkybė, kad įgijėjas buvo įregistruotas šioje sistemoje tiekimo metu, yra pakankama pripažinti, jog tiekėjas įvykdė pareigą įrodyti, kad tiekė prekes kitos valstybės PVM mokėtojui. Kitos mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės (pvz., tai, kad kontrahentės atstovas paneigė vykdydamas veiklą šios įmonės vardu, kad po prekių tiekimo sandorių bendrovė buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro) yra nustatytos mokesčių administratoriui atliekant Bendrovės mokestinį patikrinimą. Tačiau iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama tikrinti, ar kontrahentas turi reikiamus išteklius veiklai vykdyti, taip pat ar vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog įgijėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus. Būtent mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus. Šios institucijos negali apmokestinamiesiems asmenims perkelti savo pareigą kontroliuoti (ESTT 2012-06-21 sprendimo sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 62 ir 65 p.). Atsižvelgiant į tai, vien ta aplinkybė, kad Bendrovė detaliau netikrino savo kontrahentės vykdomos veiklos, savaime negali paneigti Bendrovės sąžiningumo ginčo atveju, juolab, jog mokesčių administratorius nenustatė Bendrovės ir jos kontrahentės SIA „O. V.“ ryšių bei nenurodė, kokie požymiai rodė Bendrovei apie galimą kontrahentės sukčiavimą.

Mokesčių administratorius neginčija aplinkybės, kad Bendrovei už tiekias prekes buvo apmokėta bankiniais pavedimais, o tai, be kita ko, reiškia, jog nors SIA „O. V.“ atstovas F. A. neigė vykdydamas veiklą šios įmonės vardu, tačiau faktiškai veikla šios bendrovės vardu vyko – ji turėjo atidariusi sąskaitą banke, vykdė iš jos mokėjimus, kaip minėta, teikė mokesčių deklaracijas, buvo registruota PVM mokėtoja. Aplinkybė, jog už dalį prekių bankiniu mokėjimo pavedimu atsiskaitė ne SIA „O. V.“, o iš jos saulėgrąžų aliejų perpirkusi SIA „U1“, taip pat nepatvirtina Bendrovės nesąžiningumo, nes aplinkybė apie šios įmonės vykdytos veiklos pobūdį, veiklos fiktyvumą paaiškėjo tik Bendrovės mokestinio patikrinimo metu. Mokesčių administratorius nenurodė, kaip aplinkybė, jog SIA „U1“ apmokėjo Bendrovei už SIA „O. V.“ tiekias prekes, pažeidžia norminių aktų reikalavimus ir ar šis apmokėjimas už prekes leido Bendrovei įtarti, jog jos kontrahentas galimai sukčiavo. Be to, Bendrovė, neturėdama jokių verslo ryšių su SIA „U1“ (nebent mokesčių administratorius yra nustatęs tokius ryšius Bendrovei tiekiant prekes kitais mokestiniais laikotarpiais) neturėjo ir prievolės domėtis šio ūkio subjekto vykdoma veikla, jos pobūdžiu. Tuo tarpu mokesčių administratorius patikrinimo metu gautą informaciją apie šią įmonę, jos vykdytą veiklą naudoja kaip vieną iš argumentų, patvirtinančių Bendrovės nesąžiningumą.

Aukščiau šiame sprendime aprašyti gabenimo dokumentų formalūs turinio trūkumai, atsižvelgiant į aplinkybes, jog Bendrovė iš savo pusės tinkamai įformino CMR, o dokumentų trūkumai paaiškėjo tik mokesčių administratoriui atlikus Bendrovės mokestinio patikrinimo veiksmus, dar daugiau – gavus papildomą informaciją iš užsienio mokesčių administratoriaus, negali būti vertinami kaip aplinkybė, suponuojanti tiekėjo pareigą imtis papildomų veiksmų įsitikinti kontrahento sąžiningumu. Kaip jau buvo minėta šiame sprendime, Bendrovė tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu vykdė iš viso 5 tiekimus tai pačiai kontrahentei SIA „O. V.“, tačiau mokesčių administratorius nenurodė, iš kokių aplinkybių Bendrovė galėjo matyti (įtarti), jog būtent šie du tiekimai, vertinant juos visų tiekimų tai pačiai kontrahentei kontekste, galimai yra įtaukti į prekių įgijėjos sukčiavimą.

Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija, kurios svarbą šiame ginče ypač akcentavo Inspekcijos atstovas, Komisijos vertinimu, irgi nėra pakankama patvirtinti, kad Bendrovė

žinojo apie galimą Latvijos bendrovės sukčiavimą PVM. Juolab, kad ši informacija dėl galimo Bendrovės kontrahentės sukčiavimo dėl aukščiau šiame sprendime išdėstytų aplinkybių nėra vienareikšmė.

Apibendrinant išdėstytus argumentus, konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės ir jų pagrindų padarytos išvados nėra pakankamai pagrįstos, kad būtų galima konstatuoti, jog Bendrovei buvo akivaizdus jos kontrahentės SIA „O. V.“ sukčiavimas PVM. Mokesčių administratoriaus išvada, jog Bendrovė žinojo ar turėjo žinoti apie galimą kontrahentės sukčiavimą, visų pirma, turėtų būti grindžiama atitinkamais neginčijamais įrodymais bei jų analize. Po to šios analizės pagrindų turėtų būti padaromos atitinkamos išvados dėl byloje turinčių juridinę reikšmę aplinkybių nustatymo bei jų teisinio įvertinimo Bendrovės sąžiningumo aspektu. Šiuo atveju mokesčių administratoriaus minėtų veiksmų tinkamai neatliko. Mokesčių administratorius neidentifikavo ir aiškiai neįvardijo, kokios aplinkybės, buvusios tiekimų metu, o ne vėliau nurodytos Latvijos mokesčių administratoriaus, turėjo sudaryti prielaidas Bendrovei įtarti, jog ji dalyvauja į sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose, nenurodė, kokių konkrečių priemonių Bendrovė turėjo ir galėjo imtis abejonėms dėl kontrahentės galimai daromų pažeidimų ar sukčiavimo PVM srityje išsklaidyti.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nevisapusiškai išanalizavo nustatytas faktines aplinkybes, darydamas apibendrintas išvadas, jo surinkti duomenys nėra išsamūs, vienareikšmiškai patvirtinantys prekių faktinį neišvežimą iš Lietuvos Respublikos. Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį pareiga pagrįsti aplinkybes, sudarančias pagrindą mokesčiams apskaičiuoti, tenka mokesčių administratoriui, kurio sprendimas turi atitikti principus, įtvirtintus VAĮ. Atitinkamai VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje (2014-11-14 įstatymo Nr. XII-1317 redakcija) yra detalizuota, kad „individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės <...> turi būti motyvuotos“. Todėl, Komisijos vertinimu, atitinkamų prieštarų duomenų, įrodymų pašalinimo pareiga tiek pagal įrodinėjimo pareigas nustatančias teisės normas, tiek pagal VAĮ reikalavimus, keliamus viešojo administravimo subjektų (taip pat mokesčių administratoriaus) sprendimams, tenka mokesčių administratoriui. Pažymėtina, kad 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 pakankumas, 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.). Atsižvelgiant į tai, kad ginčo byloje nėra pašalinti prieštaravimai, pagrindžiantys ginčo prekių išvežimo (neišvežimo) iš Lietuvos teritorijos aplinkybes, Bendrovės nesąžiningumą ginčo sandoriuose, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo / pakartotiniam patikrinimui yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), Inspekcijos sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-07-04 sprendimą Nr. (21.222)-FR0682-160 ir Bendrovės skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal MAĮ 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 apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narys, pavaduojantis komisijos pirmininką	Andrius Venius
Komisijos narys	N. S.
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė