



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „A1“ 2018-07-04 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 13 d. Nr. S-152 (7-125/2018)  
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Ramutei Matkevičienei  
A. K. ,  
D. K.  
D. S.

mokesčių administratoriaus atstovui

2018 m. rugpjūčio 7 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „A1“ (toliau – Pareiškėja) 2018-07-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2018-06-18 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-203, n u s t a t ė:

Inspekcija atliko Pareiškėjos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už laikotarpį nuo 2016-07-01 iki 2016-09-30 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą ir surašė 2018-04-24 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-165, kuriame Pareiškėjai nustatyta 483 506 Eur gražintina iš biudžeto PVM suma arba 159 531 Eur (643 037 – 483 506) mažesnė dėl nustatyto 159 531 Eur mažesnio atskaitomo pirkimo PVM. Inspekcija 2018-06-18 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-203, įvertinusi Pareiškėjos pastabas, patvirtino patikrinimo aktą, apskaičiavo 11520,32 Eur PVM delspinigius ir skyrė 47859,30 Eur baudą.

*Dėl 159 531 Eur sumažinto pirkimo PVM.* Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2016-07-01–2016-09-30 laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje apskaitė 2 322,64 tonų grūdų (rapso) įsigijimą pagal gautas iš UAB „R2“ PVM sąskaitas faktūras už 852 919,12 Eur ir 179 113,01 Eur pirkimo PVM, iš viso už 1 032 032,13 Eur. Pareiškėja 179 113 Eur pirkimo PVM, išskirtą gautose iš UAB „R2“ PVM sąskaitose faktūrose, įtraukė į PVM atskaitą ir šia suma padidino deklaruotą gražintiną iš biudžeto PVM bei pagal 2016-11-21 prašymą prašė jį gražinti. Pareiškėja už įsigytus žemės ūkio produktus (kviečius ir rapsą) UAB „R2“ tikrinamuoju laikotarpiu sumokėjo 1 065 320,68 Eur banko pavedimais, pagal buhalterinės apskaitos registrus Pareiškėjos įsiskolinimas (kreditorinis) UAB „R2“ 2016-09-30 – 33 521,60 Eur (1 098 842,28 Eur – 1 065 320,68 Eur).

Nustatyta, kad Pareiškėja 2 067,50 tonų rapso už 759 671,31 Eur ir 159 530,98 Eur pirkimo PVM, iš viso už 919 202,29 Eur įsigijo iš UAB „R2“ Latvijoje ir patiekė įmonei SIA „A1“ Latvijoje, tai yra konstatuota, kad UAB „R2“ rapso (2.067,5 tonų) pardavimas Pareiškėjai neįvyko Lietuvoje, todėl, vadovaujantis PVMĮ 3 str. nuostatomis, toks prekių tiekimas nelaikomas PVM

objektu. Atsižvelgiant į tai, konstatuota, kad UAB „R2“ negalėjo išskirti pardavimo PVM Pareiškėjai išrašytose PVM sąskaitose faktūrose rapso (2.067,5 t) tiekimui (ne objektas Lietuvoje), o Pareiškėja pagal šias PVM sąskaitas faktūras negalėjo įtraukti į PVM atskaitą neteisėtai išskirto PVM. Savo poziciją Inspekcija sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo grindė patikrinimo metu surinkta informacija: CMR važtaraščių duomenimis, gauta informacija apie užsienio vežėjus, priešpriešine Lietuvos ūkio subjektų informacija ir pan.

Nurodoma, kad patikrinimo metu įvertintos PVM sąskaitos faktūros, išrašytos Pareiškėjai ir nustatyta, kad PVM sąskaitas faktūras išrašė ir pasirašė UAB „R2“ finansininkė I. C. , gavėjo parašas PVM sąskaitose faktūrose RKJ Nr. 1131, RKJ Nr. 2016/07/28, RKJ Nr. 2016/07/27, RKJ Nr. 2016/07/29-1 ir RKJ Nr. 2016/07/29 yra, tačiau nėra nei asmens vardo nei pavardės nei pareigų, kitos PVM sąskaitos faktūros gavėjo nepasirašytos. Nurodyta grūdų (rapso) pakrovimo vieta: (duomenys neskelbtini). Iš mokestiniam patikrinimui pateiktų CMR važtaraščių prie PVM sąskaitų faktūrų matyti, kad grūdų (rapso) vežėjas buvo Latvijos įmonė Z/S „V12“. Pagal CMR važtaraščius pakrovimo vieta Akmenė, o (duomenys neskelbtini). Pažymėta, kad grūdų (rapso) pirkimo – pardavimo sutartyse, sudarytose tarp Pareiškėjos ir UAB „R2“, numatytos įvairios sąlygos ir tvarka dėl grūdų (rapso) pardavimo terminų, kiekio, kainos, pristatymo adreso, mokėjimo termino, taip pat nustatyti reikalavimai grūdų (rapso) kokybei, numatyta rapso tiekimo pirkėjui tvarka, kainos ir atsiskaitymo tvarka, atsakomybė ir kitos sąlygos. Visų pirkimo – pardavimo sutarčių su Pareiškėja 4.4 punkte yra numatyta, jog grūdų (rapso) nuosavybė pereina Pareiškėjai nuo PVM sąskaitos faktūros arba sąskaitos faktūros išrašymo momento. Visose sutartyse nurodytas grūdų (rapso) pristatymo adresas – WT TERMINAL, (duomenys neskelbtini), Incoterms sąlygos DAP (pristatyta į vietą).

Pagal patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus ir apskaitos registrus nustatyta, kad Pareiškėjos pagal gautas iš UAB „R2“ PVM sąskaitas faktūras (patikrinimo akto 9 psl.) apskaitytas rapsas buvo perparduotas Latvijos įmonei SIA „A1“ ir apmokestintas 0 proc. PVM tarifu (pagal PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatas) bei deklaruotas 2016 m. 07–09 mėn. PVM deklaracijose (forma FR0600) bei Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitose (forma FR0564).

Inspekcija sprendime aptarė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio 1 dalies 1 punkto, PVMĮ 56 straipsnio 1 dalies, 41 straipsnio nuostatas, akcentuodama, kad kokius įrodymus privalo turėti mokesčių mokėtojas grįsdamas 0 proc. PVM tarifo taikymą. 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. Remiantis PVMĮ 56 straipsnio 5 dalimi, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Inspekcija sprendime aptarė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2017-02-02 priimtos nutarties adm. byloje Nr. A-1477-438/2017 nuostatas, akcentuodama, jog pirminiais leistiniais bei pakankamais įrodymais, kurie PVM mokesčio mokėtojui suteiktą teisę į 0 procentų PVM tarifo taikymą, pripažintini PVM sąskaita faktūra ir prekių gabenimo dokumentai (CMR važtaraštis ir kt.).

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėja pateikė PVM sąskaitas faktūras ir CMR važtaraščius, tačiau iš mokesčių administratoriaus surinktų papildomų įrodymų sprendime padaryta išvada, kad prekės nebuvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos į Latviją, nes iš sprendime nurodomos informacijos (bylos medžiagos 31 psl.) mokesčių administratorius nustatė fiktyvių sandorių grandinę:

UAB „A2“ → UAB „G2“ → UAB „G1“ → UAB „R2“ → Pareiškėja  
 ↑  
 UAB „A3“ → UAB „M1“

*Dėl rapsų įsigijimo.* Sprendime nurodyta, kad UAB „R2“ su UAB „G1“ buvo sudariusi rapsų tiekimo sutartį, tačiau nustatyta, jog UAB „G1“ pati ginčo grūdų netiekė t. y. žemės ūkio veiklos nevykdė. Patikrinimo metu nustatyta, kad grūdai buvo perkami iš trečiųjų šalių (UAB „G2“, UAB „M1 LT“, SIA „L1“). Inspekcija atkreipė dėmesį, kad UAB „G1“ nepateikė prekių (rapsų ir kviečių) transportavimo dokumentų (CMR) iš tiekėjų UAB „G2“ ir UAB „M1 LT“, nes šias prekes neva pirkto tiesiai iš UAB „G2“ ir UAB „M1 LT“ sandėlio (adresu Statybininkų g. Venta, Akmenės raj.).

UAB „G1“ kitų buhalterinės apskaitos dokumentų, susijusių su prekių gabenimu, krovinių transportavimo važtaraščių (CMR-ų) bei pirkimo–pardavimo sutarčių dėl prekių (rapsų) įsigijimo iš UAB „M1 LT“ ir UAB „G2“, operatyviam patikrinimui nepateikė.

UAB „M1 LT“ operatyviam patikrinimui nepateikė dokumentų (sutarčių, krovinių transportavimo važtaraščių ir kt.), įrodančių, kaip ir kur (į kokią vietą) atgabeno prekes bendrovei „G1“.

Operatyvaus patikrinimo metu UAB „M1 LT“ pateikė 2016-08-01 komercinę nuomos sutartį be Nr., sudarytą tarp UAB „M1 LT“, ir UAB „V2“ (kodas (duomenys neskelbtini), dėl administracinių patalpų–sandėlio (65 kv. m ploto), esančio adresu (duomenys neskelbtini), nuomos, kuri galioja nuo 2016-08-01 iki 2017-07-01. Pagal VĮ „Registru centras“ duomenis adresu (duomenys neskelbtini) yra registruotas žemės sklypas (4,08 ha ploto, naudojimo paskirtis–kita), kuris nuo 2016-06-16 pagal 2016-06-10 valstybinės žemės sklypo nuomos sutartį Nr. 26ŽN-90-(14.26.62) išnuomotas UAB „B1“ (kodas (duomenys neskelbtini), reg. adresas (duomenys neskelbtini). Patikrinimo metu nenustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu UAB „B1“ su šiomis įmonėmis (UAB „G1“, UAB „M1 LT“, UAB „G2“) būtų sudariusi žemės nuomos, patalpų nuomos ar kitokias sutartis. UAB „B1“ apie šias įmones nieko nežino ir sandorių su jomis nesudarė. Patikrinimo metu nustatyta, kad žemės sklype adresu (duomenys neskelbtini), jokių pastatų ar statinių nėra. Remiantis išdėstytomis aplinkybėmis, patikrinimo akte konstatuota, jog (duomenys neskelbtini), grūdai (rapsai) negalėjo būti pakrauti. Todėl tiek UAB „M1 LT“, tiek UAB „G2“ rapsų UAB „G1“ nepardavė, o UAB „G1“ neturėjo rapsų bei negalėjo jų parduoti UAB „R2“. Atsižvelgiant į išdėstytą, pagrįstai padaryta išvada, kad rapsą pagal UAB „G1“ išrašytus dokumentus, UAB „R2“ įsigijo ir pardavė Pareiškėjai už Lietuvos ribų.

*Dėl rapsų vežimo.* Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2067,50 t rapsų už 759671,31 Eur ir 159530,98 Eur pirkimo PVM, iš viso už 919202,29 Eur (patikrinimo akto 3 lentelė) įsigijo iš UAB „R2“ Latvijoje ir patiekė Latvijos įmonei SIA „A1“ Latvijoje.

Pareiškėja prie išrašytų Latvijos įmonei SIA „A1“ PVM sąskaitų faktūrų pateikė CMR važtaraščius, kuriuose nurodytas krovinio siuntėjas – UAB „R2“, krovinio gavėjas – UAB „A1“ arba SIA „A1“, krovinio pakrovimo vieta – (duomenys neskelbtini), Lietuva arba Akmenė, Lietuva, krovinio iškrovimo vieta – SIA „WT TERMINAL“, Ryga, Latvija. Patikrinimui pateiktuose CMR-uose krovinio gavimo žymos vietoje yra uždėti SIA „WT TERMINAL“ spaudai, V. B. spaudas, prie kurio yra parašas bei data.

Patikrinimo metu nustatyta, kad pateiktų CMR-ų, išvardintų akto priede Nr. 2, 4-ame laukelyje „Krovinio perėmimo vieta ir data“ ir 21-ame laukelyje „Surašyta“ nėra nurodyta tiksli prekių pakrovimo ir važtaraščio surašymo vieta Lietuvoje, t. y. kaip prekių pakrovimo vieta ir važtaraščio surašymo vieta nurodyta Akmenė, Lietuva (nėra nurodyta gatvės pavadinimo, namo numerio). Kadangi šiuose CMR-uose prekių pakrovimo vieta ir važtaraščio surašymo vieta nurodyta Akmenė, Lietuva, krovinio iškrovimo vieta – Ryga, Latvija, todėl 2016-12-15 išsiųstas paklausimas Latvijos mokesčių administratoriui dėl vežėjo Z/S „V12“.

Latvijos mokesčių administratorius 2017-04-04 nurodė, kad pagal Latvijos įmonės Z/S „V12“ pateiktus buhalterinius registrus ir dokumentus nustatyta, jog tarptautinių krovinių transportavimo važtaraščių (CMR-ų) patikrinimo metu Latvijos mokesčių administratoriui nepateikė (Latvijos įmonė jų neturi). Pagal Transporto priemonių ir konteinerių automatinio identifikavimo sistemos (toliau – AISTVC) duomenis transporto priemonės su valstybiniais numeriais, nurodytais CMR-uose, nekirto Latvijos sienos. AISTVC duomenimis, nėra informacijos apie transporto priemones su valstybiniais numeriais (duomenys neskelbtini).

Pasak sprendimo, patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Latvijos įmonei Z/S „V12“ nebuvo išduota licencija vykdyti krovinių gabenimo paslaugas. Z/S „V12“ savininkė B. B. paaiškino, kad neprisimena grūdų pristatymo tikslų adresų, tiksliai, kad vienas iš pakrovimo miestų buvo Akmenė. B. B. teigimu, visos naudotos transporto priemonės turėjo GPRS sekimo sistemą, tačiau B. B. Latvijos mokesčių administratoriui nepateikė GPRS sekimo sistemos įrašų apie transporto priemonių judėjimą, tachografo lapų bei CMR-ų, kadangi jų neturi, jie įmonėje neišsaugoti.

Mokesčių administratoriui įmonės Z/S „V12“ darbuotojai R. M., A. L. ir A. E. paaiškino, kad jie buvo įdarbinti įmonėje Z/S „V12“ vilkiko vairuotojais, jų darbas buvo susijęs su grūdų gabenimu Latvijos teritorijoje. Įmonės vairuotojas A. L. nurodė, kad jis negabeno grūdų iš Akmenės, Lietuvoje, tačiau keletą kartų atliko darbus, susijusius su grūdų gabenimu už Latvijos sienos (apie 5-10 km nuo Skaistkalnes).

Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad pagal patikrinimo metu pateiktus dokumentus neįmanoma nustatyti transporto priemonių naudojimo įmonės Z/S „V12“ ekonominėje veikloje ir, remiantis iš Z/S „V12“ vairuotojų gauta informacija, negalima būti užtikrintiems, kad Z/S „V12“ faktiškai teikė gabenimo paslaugas, o buvo tiksliai parengti gabenimo paslaugų dokumentai. Latvijos mokesčių administratorius padarė išvadą, jog gabenimo paslaugų dokumentai buvo surašyti formaliai.

Atlikto UAB „R2“ patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „R2“ Lietuvoje prekių (rapso) neįsigijo, realiai minėtos ūkinės operacijos (rapso pirkimas) Lietuvoje neįvyko, buvo tik surašyti dokumentai – PVM sąskaitos faktūros, kuriose užfiksuotas kitoks ūkinės operacijos turinys. Pagal mokestinio patikrinimo metu surinktą informaciją bendrovė „R2“ rapso gabenimo iš Lietuvos neorganizavo, rapso pirkimo–pardavimo sandorių sudarymo metu buvo žinoma, kad rapsas atgabentas į terminalą WT TERMINAL, (duomenys neskelbtini), iš ten bus parduotas pirkėjui UAB „A1“. Pagal grūdų pirkimo–pardavimo sutarčių su UAB „A1“ 4.4 p. – grūdų (rapso) nuosavybės teisė pereina pirkėjui (bendrovei „A1“) nuo PVM sąskaitos faktūros arba sąskaitos faktūros išrašymo momento, visose sutartyse nurodytas rapso pristatymo adresas – WT TERMINAL, (duomenys neskelbtini), Incoterms sąlygos DAP.

UAB „R2“ patikrinimo metu buvo nustatyta, kad teisę disponuoti rapsu pagal pirkimo PVM sąskaitas faktūras kaip savo bendrovė „R2“ įgijo Latvijoje, rapso pirkimas bei tolimesnis pardavimas vyko Latvijoje, bet ne Lietuvoje. Duomenų, kad bendrovė „R2“ būtų registruota PVM mokėtoju Latvijoje nenustatyta.

Nei bendrovė „R2“, nei Pareiškėja rapso gabenimo iš Lietuvos Respublikos neorganizavo, UAB „R2“ išrašė Pareiškėjai PVM sąskaitas faktūras už rapso, jau esančio terminale Rygos uoste, pardavimą pagal rapso svėrimo Rygos terminale ataskaitas.

Patikrinimo metu nustatyta, kad nekilnojamojo turto Pareiškėja Akmenėje neturi, sandėlių nenuomoja. Jokių duomenų, iš kur grūdai pakrauti Akmenėje, ir dokumentų (nuomos sutarčių, sąskaitų, apmokėjimo dokumentų ir kita), kurie patvirtintų, kad Akmenėje būtų pakrautos prekės (rapsas), Pareiškėja patikrinimui nepateikė.

Inspekcijos duomenų bazės Numerių atpažinimo sistemos (toliau – NAS) tinklinės duomenų saugyklos (Lietuvos sienos kirtimai) duomenimis už laikotarpį nuo 2016-07-01 iki 2016-09-30 mokestinio patikrinimo metu nenustatytas Lietuvos sienos kirtimas tų pačių transporto priemonių, nurodytų CMR-uose.

Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, sprendime konstatuota, jog patikrinimo akto išvada, jog rapsai nebuvo vežami iš Lietuvos į Latviją, yra pagrįsta.

*Pasisakydama dėl PVM atskaitos pagrįstumo*, Inspekcija rėmėsi PVMĮ 58 str. 1 dalimi, 64 str. 1 dalimi, taip pat LVAT praktika, pagal kurią (2009-09-10 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-876/2009; 2010-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A556-810/2010) prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra mokesčio mokėtojo atlikti prekės ir (arba) paslaugų įsigijimo ir su šia preke ir (arba) paslaugomis sukurtos pridėtinės vertės realizavimo veiksmai. Mokesčių mokėtojas turi įsigyti prekę ar paslaugą ir ją panaudoti PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti. Inspekcija nurodė, kad LVAT laikomasi pozicijos, kad pirmenybė teikiama ūkinės operacijos

turiniui, o ne ūkinės operacijos formaliems rekvizitams (LVAT 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A438-1898/2010; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A575-912/2011). Tais atvejais, kai paslaugos ar prekės, nurodytos PVM sąskaitoje faktūroje, nėra realiai tiekiamos, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nes nėra PVM objekto (LVAT 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2729-12; 2011-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A556-2314/2011; 2011-05-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-222/2011). Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, jog nesąžiningumas įrodinėtinas tik tada, kai konstatuojamas realus ūkinės operacijos buvimas, tuo tarpu, esant išvadai apie neįvykusias ūkines operacijas, paneigiama pareiga įrodinėti asmens, siekiančio realizuoti teisę į PVM atskaitą, nesąžiningumą (LVAT 2011-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-223/2011; 2011-03-29 nutartis adm. byloje Nr. A575-667/2011; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A575-912/2011).

Sprendime konstatuota, jog patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „R2“ rapso (2067,5 t) pardavimas Pareiškėjai neįvyko Lietuvoje, todėl, vadovaujantis PVMĮ 3 str. nuostatomis, toks prekių tiekimas nelaikomas PVM objektu. Atsižvelgiant į tai, UAB „R2“ negalėjo išskirti pardavimo PVM Pareiškėjai išrašytose PVM sąskaitose faktūrose rapso (2067,5 t) tiekimui (ne objektas Lietuvoje), o Pareiškėja pagal šias PVM sąskaitas faktūras negalėjo įtraukti į PVM atskaitą neteisėtai išskirto PVM, todėl padaryta išvada, kad patikrinimo akte pagrįstai pripažinta, jog Pareiškėja pažeidė PVMĮ 58 straipsnio nuostatas.

*Dėl delspinigių.* Sprendime aptartos Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimo nuostatos, taip pat MAĮ 40 str. 1, 4 ir 5 punktuose įtvirtintos mokesčių mokėtojų pareigos, delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuojančios MAĮ nuostatos. Nurodyta, kad vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktu, 97 str. 1 dalimi, už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą. Inspekcija sprendime konstatavo, kad remiantis sprendime aptartomis nuostatomis, Pareiškėjai apskaičiuotini 11520,32 Eur PVM delspinigiai, nes nėra teisinio pagrindo jų neskaičiuoti.

Inspekcija, vertindama Pareiškėjos skunde išdėstytą poziciją dėl mokestinio patikrinimo trukmės, laikėsi pozicijos, jog pagal MAĮ 119 str. 6 dalį mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Nors Inspekcija sprendime nurodė, kad jog nagrinėjamu atveju nėra duomenų, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas būtų buvęs specialiai vilkinamas, tačiau Pareiškėjos teminio (PVM) mokestinio patikrinimo trukmė – daugiau kaip 16 mėnesių, Inspekcijos nuomone, yra akivaizdžiai per didelė. Inspekcija, nustačiusi, jog Pareiškėjos kontrolės procedūros vyko pernelyg ilgai, Pareiškėjos delspinigių ir baudų suma sudaro 37 proc. apskaičiuotos mokesčių sumos, atsižvelgdama į KT 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), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatavo, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų jai apskaičiuotų, t. y. 5760,16 (11520,32 x 50 proc.) Eur PVM delspinigių mokėjimo.

*Dėl baudos skyrimo.* Inspekcija nurodė, kad neskirti baudos už padarytus pažeidimus įstatyme nenumatyta. Atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus (Inspekcija šias aplinkybes pripažino Pareiškėjos padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis), įvertinusi Pareiškėjos ginčijamu pažeidimu siektą tikslą (išvengti PVM mokėjimo) bei padarytą žalą dydį (apskaičiuota 159531 Eur PVM) (Inspekcija šias aplinkybes pripažino Pareiškėjos atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis), Inspekcija Pareiškėjai skyrė vidutinę 30 proc., t. y. 47859,30 Eur (159531 Eur x 30 proc.) PVM baudą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, nurodydama šiuos nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus:

*Dėl PVM atskaitos sumažinimo. Dėl UAB Pareiškėjos turimų dokumentų, patvirtinančių įsigytų rapsų kilmę ir jų pakrovimo vietą.*

Pareiškėja pažymi, kad tiek iš patikrinimo akto, tiek ir iš sprendimo yra akivaizdu, jog mokesčių administratorius neginčija realaus ūkinės operacijos buvimo (t. y. fakto, kad Pareiškėja visą 2322,64 t rapsų kiekį įsigijo bei to, jog pardavėjas UAB „R2“ visą šį rapsų kiekį Pareiškėjai pristatė į sutartyse nurodytą vietą – Rygos uostą), tačiau Inspekcija teigia, jog dalis iš šių rapsų buvo pakrauta gabenimui ne Lietuvoje, o Latvijoje, todėl sandoris šioje dalyje laikytinas ne PVM objektu Lietuvoje. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad nė vienas šaltinis ar dokumentas neva nepatvirtina rapsų kilmės, jų pirkimo, pardavimo Lietuvoje fakto. Pažymima, jog Pareiškėja veikė visiškai teisėtai, kaip apdairi ir sąžininga mokesčių mokėtoja, o visą įmonės buhalterinę apskaitą tvarkė griežtai pagal pateiktus oficialius dokumentus ir juose nurodytą informaciją. Pasak skundo, UAB „R2“ parduodamų rapsų kilme (t.y. tuo, kad rapsai yra išauginti ir pakrauti gabenimui Lietuvoje) pirkėjui nebuvo jokio pagrindo abejoti, nes ją pirkėjui patvirtino visi su pirkimu–pardavimu susiję dokumentai: grūdų pirkimo–pardavimo sutartys, CMR-ai, UAB „R2“ PVM sąskaitos faktūros. Pasirašytų sutarčių turinys aiškiai ir nedviprasmiškai patvirtina, jog šalys susitarė dėl 2325 t Lietuvoje išaugintų rapsų pirkimo–pardavimo, nes sutarčių 1.4 punkte yra numatyta sąlyga, jog pardavėjas (UAB „R2“) pirkėjui (Pareiškėjai) privalo pristatyti grūdus, kurie yra išauginti fizinio ar juridinio asmens, registruoto Žemės ūkio ir kaimo verslo registre arba Pašarų ūkio subjektų registre. Paaiškinama, kad pašarų ūkio subjektų registravimas yra vykdomas vadovaujantis LR Žemės ūkio ministro 2010-06-03 įsakymu Nr. 3D-536 patvirtintomis Ūkio subjektų, kurie verčiasi pašarų veikla, įregistravimo taisyklėmis. Šių taisyklių 8 punktas nurodo, jog ūkio subjektų, užsiimančių pirmine pašarų gamyba, žemės ūkio valda turi būti įregistruota Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir kaimo verslo registre. Šiame Žemės ūkio ir kaimo verslo registre žemės ūkio valdą įregistruoti gali tik 1) veiksnus fizinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos gyventojų registre arba 2) juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų registre. Šie asmenys turi plėtoti bent vieną žemės ūkio veiklos arba alternatyviosios veiklos rūšių ir nuosavybės, nuomos, panaudos teise ar kitais teisiniais pagrindais valdyti bent vieną nekilnojamąjį daiktą: įregistruota Nekilnojamojo turto registre žemės sklypą, statinį, butą arba neįregistruotą Nekilnojamojo turto registre žemės sklypą, kuriam parengtas žemės reformos žemėtvarkos projektas (pridedamas nuorašas iš VI „Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centras“ interneto svetainės). Tai reiškia, jog į Pašarų ūkio subjektų registrą gali būti įregistruojami tik tie ūkio subjektai, kurie užsiima pirmine pašarų gamyba (auginimu) Lietuvos Respublikos teritorijoje. Taigi sutarčių 1.4 punkto nuostata aiškiai patvirtina, jog Pareiškėja įsigijo Lietuvoje išaugintus rapsus, kuriuos pardavėjas UAB „R2“ įsipareigojo pristatyti pirkėjui iš Lietuvos į sutartyje nurodytą vietą – Rygos uostą. Akivaizdu, jog Lietuvoje išaugintų grūdų tiekimas (gabenimas) negali prasidėti kitoje, nei Lietuvos Respublikos teritorijoje, todėl Pareiškėja neturėjo jokio pagrindo abejoti tuo, kad dalis pardavėjo UAB „R2“ į sutartyse nurodytą vietą pirkėjui gabenamų rapsų galėtų būti vežami ne iš Lietuvos, o iš Latvijos ar kurios nors kitos valstybės. Pažymima, kad pagal sutarčių 3.3 punkto nuostatą, visą 2325 t rapsų kiekį Pareiškėjai į sutartyse numatytą vietą (Rygos uostą) privalėjo savo jėgomis ir sąskaita iš Lietuvos pristatyti UAB „R2“, kuri savo įsipareigojimus įvykdė.

Pareiškėjai pateiktų CMR-ų 4 langelyje nurodyta, kad rapsai, kaip ir buvo numatyta sutartyse, yra pakrauti ir atgabenti iš Lietuvos, t. y. (duomenys neskelbtini) ir Akmenės, todėl Pareiškėja neturėjo jokių priežasčių šių rapsų iš vežėjo nepriimti. Pareiškėja nurodo, kad krovinių (rapsus) į Rygos uostą atgabentį pardavėjo UAB „R2“ pasitelkti vežėjai, krovinio gavėjui pateikė ne vietinio pervežimo, o CMR važtaraščius, kuriuose, yra aiškiai nurodyta, jog „Šis pervežimas vykdomas pagal Tarptautinių krovinių pervežimo sutarčių konvenciją (CMR konvenciją)“, todėl tais atvejais, kai krovinio pervežimas vykdomas toje pačioje šalyje (pvz., Latvijoje), CMR važtaraštis negali būti surašomas. Todėl Pareiškėja neturėjo jokio pagrindo įtarti, jog dalis

pardavėjo UAB „R2“ į paskirties vietą Latvijos uoste atgabento krovinio galėtų būti atgabenta iš Latvijos, o ne iš Lietuvos.

Pagal grūdų pirkimo–pardavimo sutarčių sąlygas rapsų gabenimą organizavo ir jį apmokėjo pardavėjas UAB „R2“, o Pareiškėja buvo tik krovinio gavėjas, todėl Pareiškėja, priimdama jai pristatomus grūdus, neturėjo nei pareigos, nei galimybių nustatyti, ar pardavėjo UAB „R2“ pasitelkti vežėjai turi teisę užsiimti tarptautinių krovinių vežimo veikla, vykti tikrinti, ar krovins yra pakrautas tiksliai toje vietoje, kuri yra nurodoma krovinio važtaraštyje, taip pat jokia būdu negali būti laikomas atsakingu už kokius nors krovinio vežėjo, kurio pasirinkimo jis net negalėjo įtakoti, galimai padarytus pažeidimus. Atkreiptas dėmesys į tai, Pareiškėja negali būti laikomas atsakinga už CMR-o pildymą ir jame esančios informacijos teisingumą, nes pagal CMR konvencijos 13 str. nuostatas, krovinio gavėjas turi teisę pareikalauti iš vežėjo jam perduoti antrąjį važtaraščio egzempliorių tik tuomet, kai vežėjas krovinį pristato į paskirties vietą, t. y. kai krovinio gabenimas yra užbaigiamas. Atsižvelgiant į tai, jog CMR-e yra aiškiai nurodyta, jog rapsai buvo pakrauti (gabenimas pirkėjui prasidėjo) Lietuvoje, tai vadovaujantis PVMĮ 12 str. 1 dalies nuostatomis Pareiškėja neturėjo pagrindo abejoti tuo, jog prekių tiekimas įvyko šalies (Lietuvos) teritorijoje, o ne Latvijoje, kaip kad teigia Inspekcija.

Pareiškėja taip pat teigia, kad UAB „R2“ jai išrašytų PVM sąskaitų faktūrų turinys taip pat aiškiai patvirtina, kad krovins buvo pakrautas Lietuvos Respublikoje, nes tokios išvados daromos, atsižvelgiant ir į tai, jog visose pardavėjo išrašytose PVM sąskaitose faktūrose už rapsus buvo išskirtas standartinio 21 proc. PVM, visos pardavėjo UAB „R2“ išrašytos PVM sąskaitos faktūros atitiko teisės aktuose numatytus reikalavimus, todėl abejoti šių dokumentų patikimumu Pareiškėjai nebuvo faktinio pagrindo.

Todėl, pasak skundo, Pareiškėja turėdama tris aukščiau aptartus dokumentus bei matydama juose esančią informaciją, neturėjo jokio pagrindo abejoti tuo, jog visas iš pardavėjo UAB „R2“ įsigytas ir pardavėjo gabenamas rapsų kiekis buvo išaugintas ir pakrautas gabenimui Lietuvoje.

*Dėl PVM atskaitų ribojančių aplinkybių nebuvimo.* Pareiškėja nurodo, kad veikė imdamasi visų jai prieinamų priemonių, leidžiančių mokesčių administratoriui neabejoti įmonės sąžiningumu bei rūpestingumu. Prieš sudarydama sutartis su pardavėju UAB „R2“, Pareiškėja jai prieinamais būdais pasidomėjo, ar ši rapsus parduodanti įmonė vykdo realią ekonominę veiklą, yra registruota PVM mokėtoja, turi darbuotojų, realiai užsiima žemės ūkio produktų veikla ir pan. Jai buvo žinoma, kad UAB „R2“ yra ne vienerius metus realiai veikianti ir žemės ūkio produktais prekiaujanti įmonė, turinti ne vieną darbuotoją, vykdanči savo mokestines prievoles, registruota Pašarų ūkio subjektų registre, todėl nebuvo jokio pagrindo abejoti šios įmonės patikimumu ar veiklos teisėtumu. UAB „R2“ yra įregistruota LR Pašarų ūkio subjektų registre, jai registre yra suteiktas numeris, kas, vadovaujantis 2010-06-06 LR Žemės ūkio ministro įsakymo Nr. 3D-536 25.3.1 punkto nuostatomis, reiškia, jog ši įmonė gamina tiekti rinkai augalininkystės produktus. Su tiekėju buvo pasirašytos sutartys, kurios buvo tinkamai įvykdytos.

Pasak Pareiškėjos, nėra nustatyta aplinkybių, dėl kurių būtų apribota jos PVM atskaita, nes pagal teismų praktiką pirkėjui nesuteikti teisės į PVM atskaitą galima tik tuomet, kai nustatoma, jog pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad ūkinė operacija buvo vykdoma kitomis aplinkybėmis nei nurodoma apskaitos ar kituose dokumentuose. Tačiau ginčo situacijoje ūkinės operacijos yra realiai įvykę. Pasak Pareiškėjos, ji turi būti laikoma sąžininga, nes jos veiksmuose nėra kaltės, ji nenumatė ir negalėjo numatyti, kad jai, kaip rapsų pirkėjai ir krovinio gavėjai, pateiktuose oficialiuose dokumentuose: važtaraščiuose (CMR) ir UAB „R2“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodyta informacija galimai neatitinka tikrovės, o įsigyti rapsai galimai yra pakrauti gabenti ne Lietuvoje, o Latvijoje.

Pareiškėja skunde nurodo, kad Inspekcija nenurodo ir neįrodinėjo nė vienos iš šių trijų Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) nurodomų – PVM atskaitą ribojančių aplinkybių, o tik remdamasi savo surinktais duomenimis, padarė išvadą, jog dalis iš pardavėjo UAB „R2“ įsigytų rapsų pardavėjo galimai buvo pakrauti ne CMR nurodytose pasikrovimo vietose, t. y. ne Lietuvoje, o kažkur kitur. Teigiama, kad nėra pateikiama jokių duomenų ir įrodymų, patvirtinančių, jog Pareiškėja piktnaudžiavo, sukčiavo arba žinojo apie dalyvavimą

sukčiavime PVM srityje / ar apie tai, jog ūkinė operacija vyksta kitomis aplinkybėmis, nei nurodoma apskaitos dokumentuose, todėl vien sprendime ar patikrinimo akte nurodoma aplinkybė, jog rapsai galimai buvo pakrauti ne pirkėjui pateiktuose oficialiuose dokumentuose nurodytoje vietoje (Lietuvoje, Akmenės mieste), pagal ESTT išaiškinimus, nėra pakankama nesuteikti pirkėjui teisės į PVM atskaitą.

Todėl net jei rapsų pardavėjas UAB „R2“ ar jo pasitelkti vežėjai sąmoningai ar nesąmoningai atliko kokius nors neteisėtus veiksmus (nors tokie faktai nėra įrodyti), tai Pareiškėja to nežinojo ir negalėjo žinoti. Inspekcija nepateikė jokių įrodymų, kurie patvirtintų priešingai, nes Pareiškėja veikė tiksliai taip, kaip ją veikti įpareigojo galiojantys teisės aktai ir visus įsigytus rapsus į apskaitą įtraukė vadovaudamasi apskaitos dokumentuose (pardavėjo UAB „R2“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose) nurodyta informacija, kuri visiškai atitiko grūdų pirkimo–pardavimo sutartyse įtvirtintus susitarimus bei CMR važtaraščiuose nurodytą informaciją.

Skunde Pareiškėja cituoja LVAT 2016-10-19 nutarties adm. byloje Nr. A-1206-438/2016 nuostatas, ESTT praktiką dėl draudimo įpareigoti mokesčių mokėtoją atlikti kokius nors savo kontrahentų patikrinimus, laikydamosi pozicijos, kad jeigu kokie nors pažeidimai ar sukčiavimas mokesčių srityje buvo padaryti pardavėjo UAB „R2“, jo pasitelkto vežėjo ar kitų asmenų (galimų ankstesnių tų pačių rapsų savininkų), tai mokesčių administratorius ar kitos kompetentingos institucijos sankcijas bei kitas neigiamo poveikio priemones turi taikyti būtent šiuos pažeidimus padariusiems asmenims, o ne teisėtai ir sąžiningai veikiančiai Pareiškėjai.

Pareiškėja teigia, kad ji neturi ir niekada neturėjo jokių teisinių santykių su sprendime nurodytomis įmonėmis: UAB „G1“, UAB „G2“, UAB „A2“, UAB „A3“, UAB „M1“, kurioms, mokesčių administratoriaus teigimu, anksčiau galimai priklausė tie patys rapsai, kuriuos 2016 liepos–rugsėjo mėnesiais Pareiškėja įsigijo iš pardavėjo UAB „R2“. Pareiškėja apskritai iki mokestinio patikrinimo pradžios tokių įmonių net nežinojo ir nežinojo bei negalėjo žinoti, kad šie rapsai anksčiau galimai priklausė šioms įmonėms. Pažymima, jog grūdai (rapsai) nėra kokiuose nors registruose registruotinas turtas, todėl prieš sudarydama sandorį su pardavėju UAB „R2“, Pareiškėja ne tik neturėjo pareigos, tačiau net ir jokių teorinių galimybių nustatyti, kas anksčiau buvo šių rapsų savininkai, tuo labiau tirti, ar šie ankstesni savininkai nepadarė kokių nors teisės pažeidimų. Pasak Pareiškėjos, remiantis LVAT praktika, įrodinėjimo našta dėl dalyvavimo su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje tenka mokesčių administratoriui. Pareiškėja savo skundo 41 punkte atkreipia dėmesį į Inspekcijos pateiktą prieštaringą informaciją dėl UAB „G1“.

Pareiškėja skunde dėsto poziciją (43–48 p.), kad Inspekcijos surinkti duomenys apie 2067,5 t rapsų pasikrovimo vietą yra itin prieštaringi, neišsamūs ir nevienareikšmiai, nors duomenys buvo renkami 1 metus ir 4 mėnesius. Pasak Pareiškėjos, nors nurodomus tiekimus vykdė 5 Latvijos įmonės, tačiau užklauskos buvo išsiųstos tik vienai iš jų. Įvertinusi iš Latvijos gautą informaciją, Pareiškėja teigia, jog Latvijos įmonės savininkė ir vienas iš šešių vairuotojų aiškiai patvirtino, kad Latvijos įmonės gabeno prekes į Latviją. Todėl, pasak Pareiškėjos, išvada dėl prekių negabenimo į Latviją nėra pagrįsta. Pareiškėja kelia abejones ir dėl kitų išvadų, pavyzdžiui, AISTVC ir NAS duomenų bei išvados, kad transporto priemonės su nurodytais valstybiniais numeriais nekirto sienos (49 skundo punktas), nurodydama, kad nėra pateikti šias išvadas pagrindžiantys įrodymai.

*Dėl delspinigių skaičiavimo.* Pareiškėja laikosi pozicijos, jog delspinigiai jai apskaičiuoti nepagrįstai, nes Inspekcija patikrinimo metu sumažino jos atskaitytinas pirkimo PVM sumas ir tuo pačiu susidariusį PVM skirtumą, kurio iki šiol Pareiškėjai nesugrąžino. Jeigu Komisija nuspręstų, kad delspinigiai yra apskaičiuoti pagrįstai, tai prašoma nuo jų atleisti ar sumažinti jų dydį (pagal tai, kokį laiką gali trukti mokestinis patikrinimas pagal norminių aktų rekomendacijas).

*Dėl baudos skyrimo.* Skunde laikomasi pozicijos, kad bauda skirta nepagrįstai, nes ji neatitinka MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintų baudos skyrimo kriterijų, nes ginčo atveju nėra pagrindo pripažinti, kad Pareiškėja sumažino mokėtiną mokestį (61–64 p.). Arba prašoma atleisti nuo baudos mokėjimo dėl kaltės nebuvimo.



Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, šalių pasisakymus posėdžio Komisijoje metu, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto 159 537 Eur PVM, kuriuo sumažintas gražintinas iš biudžeto PVM, konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėja nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM pagal UAB „R2“ PVM sąskaitas faktūras, nes patikrinimo metu buvo nuspręsta, jog Pareiškėja 2067,5 t rapso iš UAB „R2“ įsigijo ne Lietuvoje, o Latvijoje ir juos pardavė SIA „A1“ Latvijoje, todėl sandoriai vyko už Lietuvos Respublikos ribų ir tai nebuvo PVM objektas Lietuvoje (Pareiškėja aktualiuoju laikotarpiu nebuvo registruota PVM mokėtoja Latvijoje). Todėl, atsižvelgiant į PVM įstatymo 3 str. ir 58 str. nuostatas, Pareiškėja negalėjo atskaityti pirkimo PVM. Inspekcija ginčijamu sprendimu tvirtindama patikrinimo aktą, sutiko su patikrinimo metu padarytomis išvadomis, taip pat papildomai Pareiškėjai apskaičiavo delspinigius ir skyrė 30 proc. PVM baudą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, laikydama pozicijos, kad jos pateikti dokumentai (pirkimo–pardavimo sutartys bei jose esantys duomenys, CMR, kontrahento registracija atitinkamame registre) pagrindžia aplinkybes, jog buvo vykdomas Lietuvoje užauginto rapso tiekimas, jo tiekimas (gabenimas) prasidėjo Lietuvoje, todėl ginčo ūkinės operacijos vyko Lietuvos Respublikos teritorijoje, tai buvo PVM objektas, už kurį buvo atskaitytos pirkimo PVM sumos. Taip pat laikomasi pozicijos, kad tuo atveju, jei mokesčių administratorius nustatė kitokį ūkinių operacijų turinį, nei atspindi Pareiškėjos pateikti dokumentai: rapsų pirkimo–pardavimo sutartys, CMR ir pan., tuomet jis privalėjo nustatinėti ESTT ir LVAT praktika pripažintas PVM atskaitos ribojimo sąlygas: piktnaudžiavimą, sukčiavimą ar dalyvavimą sukčiavime, o, pasak skundo, Inspekcija tokių veiksmų neatliko. Pareiškėja taip pat dėsto motyvus, kad ji negali būti pripažinta dalyvavusi sukčiavime, nes ji neturėjo pareigos domėtis aplinkybėmis, dėl kurių mokesčių administratorius neigia apskaitos dokumentais grindžiamą ūkinių operacijų turinį, neturėjo jokių santykių su UAB „G1“, UAB „G2“, UAB „A2“, UAB „A3“, UAB „M1“, todėl ji negali būti pripažinta kalta dėl šių įmonių, kaip ir vežėjų, galimai padarytų pažeidimų. Taip pat dėstomi motyvai dėl apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos, laikantis pozicijos, kad nėra nustatyti baudos skyrimo ir delspinigių apskaičiavimo pagrindai. Komisijos posėdžio metu šalys palaikė savo pozicijas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja pagal UAB „R2“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras deklaravo iš šio tiekėjo įsigijusi 2067,5 t rapso, kurį Pareiškėja pardavė SIA „A1“ ir grūdus deklaravo išgabenusi į Latviją, Rygos jūrų uostą. Pagal deklaruotas ūkines operacijas ir jas pagrindžiančius apskaitos dokumentus (UAB „R2“ išrašytas įsigijimo sąskaitas faktūras) Pareiškėja atskaitė pirkimo PVM, o prekių tiekimui SIA „A1“ taikė 0 proc. PVM tarifą. Pasak Pareiškėjos pozicijos ir byloje nustatytų aplinkybių, už prekių gabenimą ir pristatymą į Rygos uostą buvo atsakinga UAB „R2“ (pagal šio ūkio subjekto patikrinimo metu nustatytas aplinkybes prekių gabenimą organizavo UAB „G1“, iš kurios Pareiškėjos kontrahentas deklaravo ir įsigijęs Pareiškėjai parduotus grūdus). Kadangi ginčo esminis klausimas kyla dėl to, ar deklaruotos ūkinės operacijos yra laikytinos prekių tiekimu (PVM objektu) Lietuvos Respublikoje, todėl ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, pirmiausia yra pasisakytina dėl tokioje situacijoje įrodinėtų aplinkybių.

*Dėl PVM objekto.* PVMĮ 1 straipsnis apibrėžia PVMĮ taikymo sritį. Minėto įstatymo 1 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nurodyta, jog PVMĮ nustato apmokestinimą PVM, taip pat apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės, susijusias su šio mokesčio mokėjimu. PVMĮ 3 straipsnio 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojusi ginčo teisinių santykių metu) nurodyta, jog PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. PVMĮ 3 straipsnio nuostatos priimtos įgyvendinant

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos 2 straipsnio (*PVM objektas*) nuostatas, kurio 1 dalies a papunktyje nurodyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Taigi PVMĮ 3 str. 1 dalyje įtvirtintos sąlygos yra tarpusavyje susijusios organiškai. Nesant bent vienos iš sąlygų prekių tiekimas (paslaugų teikimas) nėra PVM objektas.

Ginčas, kaip minėta, kilo dėl trečios sąlygos (tiekimas vyksta šalies teritorijoje) atitikties Pareiškėjos ginčo prekių tiekimą pripažįstant PVM objektu PVMĮ prasme. PVMĮ 12 straipsnis reglamentuoja kriterijus, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo vieta. Prekių tiekimo vietos nustatymo taisyklės grindžiamos prekės buvimo vieta apmokestinančios valstybės teritorijoje. Nurodyto straipsnio 1 dalyje nustatyti kriterijai, pagal kuriuos nustatoma prekių, kurios turi būti gabenamos, tiekimo vieta, iš kurių matyti, kad pagrindinis gabenamų prekių tiekimo vietos nustatymo principas yra – jeigu tiekiamos prekės turi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas pirkėjui prasidėjo šalies teritorijoje (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). PVMĮ 12 str. 7 dalyje nustatyta pagrindinė prekių tiekimo vietos nustatymo taisyklė negabenamoms prekėms, t. y. jeigu tiekiamos prekės neturi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, jeigu šios prekės buvo šalies teritorijoje tuo momentu, kai įvyko jų tiekimas. Apibendrinus darytina išvada, kad prekių tiekimo vieta būtų laikoma Lietuvos Respublikos teritorija, jeigu jos (prekės) iki gabenimo ar gabenimo pradžios etape yra šalies teritorijoje. Vadinasi, kai prekių tiekimo vieta nelaikoma Lietuva, tai toks tiekimas nėra PVM objektas Lietuvoje.

Aptartus PVM objektą apibrėžiančius kriterijus pirmiausia pagrindžia mokesčių mokėtojo pateikti dokumentai, todėl pirmiausia būtent jis privalo pateikti objektyvius, abejonių nekeliančius dokumentus, kurie pagrįstų jo deklaruotas aplinkybes apie tai, kad tiekimas vyksta (prasideda) Lietuvos Respublikos teritorijoje. Tokių aplinkybių nepagrindus, negalima pripažinti, jog tiekimas atitinka PVMĮ 3 str. 1 dalyje įtvirtintas sąlygas. Komisijos vertinimu, minėtų aplinkybių konstatavimas yra susijęs su objektyviais požymiais, nes PVM objektą apibrėžia tiek PVM direktyvoje, tiek PVMĮ nustatyti objektyvūs kriterijai, todėl, jeigu konkrečiu atveju nustatytos aplinkybės ir dokumentai (jų turinys) nepagrindžia konkrečios valstybės teritorijoje įvykusio tiekimo aplinkybių, toks tiekimas negali būti laikomas PVM objektu, nepriklausomai nuo to, ar mokesčių mokėtojas pagal LVAT (ar ESTT) suformuotus kriterijus gali būti pripažintas sąžiningu ar ne, ar jo kontrahentas piktnaudžiavo, sukčiavo, o mokesčių mokėtojas dalyvavo šiuose veiksmuose. Pareiškėjo skunde minimos PVM atskaitos ribojimo sąlygos, esant mokesčių administratoriaus nustatytoms ir įrodytoms piktnaudžiavimo, sukčiavimo ar dalyvavimo sukčiavime aplinkybėms, taikomos siekiant apriboti PVM atskaitą, esant PVM objektui, tai yra Lietuvos Respublikoje įvykusiam PVM apmokestinamam tiekimui. Nenustačius PVM objektą apibūdinančių konkrečioje valstybėje narėje požymių, tai yra neįvykus tiekimui konkrečios valstybės teritorijoje, mokesčių mokėtojas negali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM dėl PVM objekto nebuvimo. Todėl konstatuotina, jog ginčo situacijoje mokesčių administratorius, siekdamas paneigti mokesčių mokėtojo deklaruotas aplinkybes apie Lietuvos Respublikoje vykusį prekių tiekimą ir prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę, vadovaudamasis MAĮ 67 str. 1 dalimi, privalo surinkti pakankamus ir objektyvius duomenis, paneigiančius Pareiškėjos deklaruotas aplinkybes ir pagrįsti ginčo atveju konstatuotas aplinkybes, sudarančias mokesčių apskaičiavimo pagrindą (atskaitytinus PVM sumas negalimumą), kad prekių įsigijimas ir pardavimas SIA „A1“ įvyko ne Lietuvos, o Latvijos teritorijoje.

*Dėl prekių įsigijimo.* Inspekcija nustatė, kad laikotarpiu nuo 2016-07-01 iki 2016-09-30 Pareiškėja apskaitė 2322,64 t grūdų (rapso) įsigijimą iš UAB „R2“ pagal PVM sąskaitas faktūras už 852 919,12 Eur ir 179 113,01 Eur pirkimo PVM (iš viso už 1 032 032,13 Eur). Inspekcija laikosi pozicijos, kad Pareiškėjos pateikti dokumentai dėl 2067,5 t rapso įsigijimo nepagrindžia aplinkybių, kad rapso įsigijimai iš UAB „R2“ ir tiekimai SIA „A1“ yra PVM objektas Lietuvos Respublikos teritorijoje, nes: Pareiškėjos prekių tiekėjas UAB „R2“ nebuvo įsigijęs grūdų (2067,5

t) iš jos deklaruotų grūdų tiekėjų (UAB „G1“), todėl negalėjo Lietuvos Respublikos teritorijoje perparduoti grūdų Pareiškėjai (1); pateiktuose CMR-e (pagal kuriuos šis rapso kiekis buvo išgabentas iš Lietuvos Respublikos) esanti informacija nepatvirtina prekių gabenimo (vežimo) aplinkybių, šias aplinkybes paneigia ir iš Latvijos mokesčių administratoriaus gauta informacija dėl rapso vežėjos Z/S „V12“.

Savo ruožtu Pareiškėja laikosi pozicijos, kad prekių įsigijimas ir pardavimas įvyko Lietuvoje, todėl šie tiekimai yra PVM objektas Lietuvoje, savo poziciją grįsdama pirkimo–pardavimo sutartimis, PVM sąskaitomis faktūromis, CMR-e esančia informacija. Pasak Pareiškėjos, ji niekaip nesusijusi su Inspekcijos sprendime aptartais ūkio subjektais, taip pat prekių vežėjais, todėl negali būti atsakinga dėl su ja nesusijusių ūkio subjektų galimai padarytų pažeidimų. Pasisakant dėl šio motyvo, sutiktina, kad dalis informacijos, remiantis kuria, Inspekcija neigia ginčo prekių įsigijimą Lietuvoje, yra susijusi su UAB „R2“ ir jos kontrahentais, bet ne tiesiogiai su Pareiškėja. Tačiau, nepaisant šios informacijos pobūdžio ir jos pagrindu padarytų išvadų apie prekių tiekimą ne Lietuvos Respublikoje, atsižvelgiant į mokestiniuose santykiuose taikytiną turinio viršenybės prieš formą principą, Komisijos vertinimu, Pareiškėjos įrodinėtinių aplinkybių nepagrindžia ir jos skunde nurodomi dokumentai. Ginčo situacijoje Pareiškėjos skunde minimų dokumentų (kuriais yra grindžiamas prekių tiekimas Lietuvoje) turinys negali būti pripažintas pakankamu Pareiškėjos nurodytoms aplinkybėms pagrįsti, nes atitinkamas išvadas Pareiškėja daro tik remdamasi dokumentuose esančia deklaratyvaus pobūdžio informacija. Tai yra remiantis sutartyje esančiu sutarimu įsigyti / parduoti būtent lietuviškos kilmės grūdus, UAB „R2“ registravimu atitinkamame registre, CMR-uose nurodomu prekių pakrovimu Akmenėje, daroma išvada, kad buvo įsigyti neabejotinai lietuviškos kilmės grūdai, kurie gali būti pradėti gabenti tik Lietuvos teritorijoje. Pareiškėja nurodomų aplinkybių dėl atitinkamos prekių kilmės nepagrindė jokia jos ar jos kontrahento pateikta papildoma informacija. Priešingai mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „R2“ pagal apskaitos dokumentus pardavė ne jos augintus grūdus, o tariamai įsigytus iš kitų tiekėjų, kurie neužsiėmė pašarų gamybos / grūdų auginimo veikla, o tikrosios sandoriuose nurodomų grūdų kilmės (šaltinio) mokesčių administratorius, atlikęs grūdų tiekimo grandinėje dalyvavusių įmonių veiklos tyrimus, nenustatė. Iš kitos pusės paminėtina ir tai, jog prekių pakrovimą Lietuvos Respublikos teritorijoje Pareiškėja grindžia įrašo CMR-uose apie prekių pakrovimą Akmenėje buvimu, nors nėra nurodyta jokių pakrovimo vietą konkretizuojančių duomenų, o pakrovimo galimybes šiame mieste paneigia mokesčių administratoriaus surinkta informacija.

Paminėtina ir tai, jog, nors pagal UAB „R2“ pateiktus įsigijimo dokumentus Pareiškėjos kontrahentė deklaruotą grūdų kiekį pagal apskaitos dokumentus tariamai įsigijo iš UAB „G1“, tačiau įvertinus ginčo byloje pateiktus duomenis, nurodytus Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2018-01-31 patikrinimo akte Nr. (41.2) FR0680-42 (dėl UAB „R2“), Inspekcijos 2017-02-28 rašte Nr. (21.169 E) RKD-728, sutiktina su išvada, kad ginčo prekes UAB „R2“ įsigijo ne iš jos deklaruoto subjekto (UAB „G1“). Minėtas aplinkybes patvirtina mokesčių administratoriaus surinkta informacija apie deklaruotas ūkinių operacijų grandines: tarp UAB „G1“ ir UAB „G2“ bei UAB „M1 LT“, taip pat UAB „G2“ ir UAB „A2“ bei UAB „M1 LT“ ir UAB „A3“.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog nors Pareiškėja skunde vienu iš argumentų, jog prekių tiekimas vyko Lietuvoje, įvardija tai, kad prekių gabenimą organizavo jos kontrahentas UAB „R2“, o pagal CMR-ų duomenis prekės buvo pakrautos Lietuvoje, Akmenėje, tačiau konkrečių duomenų apie prekių pakrovimo vietą nėra nurodyta, apsiribojant nuoroda apie prekių pakrovimą mieste – Akmenėje. Iš ginčo medžiagoje surinktos informacijos nustatyta, kad mokesčių administratoriui atlikus kontrolės veiksmus dėl UAB „G1“ (deklaruota UAB „R2“ rapso tiekėja), paaiškėjo, jog jos nurodomoje prekių pakrovimo vietoje tokių veiksmų atlikimas nebuvo galimas. UAB „G1“ vadovas S. B. pateiktame paaiškinime nurodė, jog prekes pirkė tiesiai iš UAB „G2“ ir UAB „M1 LT“ sandėlio (adresu: (duomenys neskelbtini) 2017-03-03 paaiškinime UAB „G1“ vadovas S. B. nurodė, kad „prekės (rapsas) buvo pakraunamos pardavėjo (UAB „M1 LT“) sandėlyje, adresu: (duomenys neskelbtini), tuo pačiu adresu buvo pakraunamos ir iš UAB „G2“

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

UAB „M1 LT“ mokesčių administratoriui pateikė 2016-08-01 komercinę nuomos sutartį (be Nr.), sudarytą tarp jos ir UAB „V2“, dėl administracinių patalpų–sandėlio (65 kv. m ploto), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), nuomos, kuri galioja nuo 2016-08-01 iki 2017-07-01. Nustatyta, jog UAB „G1“ nurodytu adresu nėra jokių statinių ar pastatų, o šiuo adresu esantis žemės sklypas buvo išnuomotas UAB „B1“. UAB „V2“ vadovas E. I. informavo mokesčių administratorių, kad jokių sandorių su UAB „M1 LT“, nebuvo sudaryta. VĮ „Registrų centras“ duomenimis, adresu: (duomenys neskelbtini), yra registruotas žemės sklypas (4,08 ha ploto, naudojimo paskirtis – kita), kuris nuo 2016-06-16 pagal 2016-06-10 valstybinės žemės sklypo nuomos sutartį Nr. 26ŽN-90-(14.26.62) išnuomotas UAB „B1“. Šiame žemės sklype jokie statiniai neįregistruoti. Bylos duomenimis, UAB „B1“ laikotarpiu nuo 2016-06-16 iki 2016-09-30 niekam nebuvo išnuomojusi ar perdavusi teisės naudotis minėtu žemės sklypu. Operatyvaus patikrinimo metu nenustatyta, kad UAB „B1“ tikrintu laikotarpiu būtų turėjusi sandorių su UAB „V2“, UAB „G1“, UAB „M1 LT“, UAB „G2“. Mokesčių administratoriaus atstovams nuvykus adresu: Statybininkų g. 26, Venta, Akmenės r. sav., nustatyta, kad šiame sklype nėra jokių statinių.

Tokiu būdu mokesčių administratoriaus padarytos išvados dėl to, jog UAB „R2“ faktiškai neįsigijo ginčo prekių iš jos deklaruoto kontrahento, o tik buvo įforminti apskaitos dokumentai, yra pagrįstos surinktos informacijos visuma. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, konstatuotina, jog Pareiškėjos pateikti dokumentai dėl ginčo prekių įsigijimo Lietuvos Respublikos teritorijoje iš Pareiškėjos nurodomos „R2“ negali būti pripažinti pakankamai pagrindžiant prekių įsigijimą Lietuvoje. Pareiškėja mokesčių administratoriaus surinktos informacijos nepaneigė, nepateikdama įrodymų pagrindžiančių realią prekių kilmę ir realų prekių įsigijimą Lietuvoje iš Pareiškėjos nurodyto kontrahento.

*Dėl prekių gabenimo.* Pasisakant dėl kitų Inspekcijos įrodinėtinų aplinkybių dėl PVM objekto nebuvimo Lietuvoje (turima omenyje tirtos aplinkybės dėl ginčo prekių pakrovimo ir gabenimo), šiuo aspektu sutiktina su Pareiškėjos pozicija, kad tyrimas dėl tariamo prekių gabenimo yra atliktas nevisapusiškai ir išsamiai, nes ginčo situacijoje, nors prekių vežimą pagal byloje pateiktus CMR-us (patikrinimo akto priedas Nr. 2) vykdė ir kiti Latvijos vežėjai, tačiau patikrinimo akte yra apibendrinta tik su daugiausia gabenimų pagal CMR-us atlikusia vežėja – Latvijos įmonė Z/S „V1 2“, susijusi informacija. Kodėl nebuvo rinkta su kitais vežėjais susijusi informacija ir vertinamos su tais gabenimais susijusios aplinkybės, mokesčių administratorius pozicijos mokestinio ginčo metu nepateikė.

Todėl atsižvelgiant į toliau sprendime aptartas aplinkybes, Latvijos mokesčių administratoriaus bei Lietuvos muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) pateiktą informaciją ir kitus byloje esančius dokumentus, konstatuotina, kad Inspekcijos išvados apie ginčo rapso įsigijimą ir pardavimą Latvijos teritorijoje nėra pagrįstos pakankamai įrodymais.

Latvijos mokesčių administratorius, atsakydamas į centrinio mokesčių administratoriaus paklausimą dėl Latvijos įmonės Z/S „V1 2“ sandorių su UAB „G1“ ir AB „L2“ (šis užklauskimas pateiktas 2017-01-10, atsakymas gautas 2017-03-23), nurodė, kad atliekant teminį Latvijos įmonės patikrinimą, nustatyta, jog Z/S „V1 2“ ir UAB „G1“ buvo sudariusi gabenimo paslaugų sutartį Nr. 1, nors Z/S „V1 2“ nebuvo išduota licencija, leidžianti teikti krovinių gabenimo paslaugas. Pagal Z/S „V1 2“ buhalterinės apskaitos registrus ir dokumentus nustatyta, kad 2016-08-01 Z/S „V1 2“ išrašė UAB „G1“ sąskaitą faktūrą Nr. AB 01: „Transporto paslaugos 2016-07-19 – 2016-07-29“, matavimo vienetas – t (tona), kiekis – 608,64. Prie sąskaitos faktūros pridėti priėmimo aktai ir krovinio važtaraščiai dėl 140,30 t rapso gabenimo. Krovinio važtaraščiuose nurodytas siuntėjas – UAB „G1“, rapso gavėjas – UAB „R2“, vežėjas – Z/S „V1 2“ (reg. Nr. (duomenys neskelbtini), prekių pakrovimo vieta – Akmenė, kai kuriuose važtaraščiuose nurodyta prekių iškrovimo vieta – Šiauliai. Transporto priemonių vairuotojai – R. M. , A. B. . 2016-08-02 Z/S „V1 2“ išrašė UAB „G1“ sąskaitą faktūrą Nr. AB 02: „Transporto paslaugos 2016-07-29 –

2016-09-01“, matavimo vienetas – t (tona), kiekis – 396,18. Prie sąskaitos faktūros pridėtas gabenimo važtaraštis (CMR), kuriame nurodytas siuntėjas – UAB „R2“, gavėjas – SIA „A1“, prekių pakrovimo vieta – Akmenė, prekių iškrovimo vieta – WT Terminal, (duomenys neskelbtini), krovinio pavadinimas – rapsų sėklos, vairuotojas – R. M. , transporto priemonės reg. numeriai (duomenys neskelbtini), informacijos apie krovinio svorį ir gavėjo parašo nėra.

Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad vilkikai SCANIA (nurodyti CMR-uose), kurių valstybiniai numeriai (duomenys neskelbtini), bei puspriekabė (valst. Nr. (duomenys neskelbtini) yra registruoti Z/S „M2“ (savininkas – J. B. . A. B. ); puspriekabės, kurių valst. Nr. (duomenys neskelbtini), priklauso Z/S „V1 2“. 2016-09-30 Z/S „M2“ bendrovei Z/S V1 2 išrašė sąskaitą faktūrą Nr. JB52/2016 už aukščiau minėtų sunkvežimių nuomą laikotarpiu nuo 2016-08-01 iki 2016-09-30.

Asmenų R. M. , A. L. , A. E. , kurie tikrinamuoju laikotarpiu dirbo Z/S „V1 2“ vairuotojais, teigimu, jų darbas buvo susijęs su grūdų gabenimu Latvijos teritorijoje. A. L. nurodė, kad jis nevežė grūdų iš Akmenės (Lietuva), tačiau kelis kartus darbo reikalais važiavo už Latvijos sienos maždaug 5-10 km nuo Skaistkalnes (gyvenvietė pietų Latvijoje, prie pat Lietuvos–Latvijos valstybinės sienos, kelias į Biržus, bet ne į Akmenę).

Z/S „V1 2“ savininkė B. B. paaiškino, kad transporto paslaugos UAB „G1“ teiktos laikotarpiu nuo 2016 m. liepos mėn. iki 2016 m. rugsėjo mėn. Minėtu laikotarpiu Z/S „V1 2“ atliko grūdų gabenimo paslaugas UAB „G1“. Prekių pakrovimo vietos buvo įvairūs adresai Lietuvoje. B. B. tikslų adresų neprisimena, bet vienas iš pakrovimo miestų buvo Akmenė, tačiau tikslaus adreso nurodyti negalėjo. UAB „G1“ atstovas S. B. asmeniškai susisieki su Z/S „V1 2“ vairuotojais dėl prekių iškrovimo ir pakrovimo adresų. B. B. neturi informacijos apie asmenis, dalyvavusius prekes pakraunant ir iškraunant. Naudotos transporto priemonės turėjo GPRS sekimo sistemą, tačiau B. B. negalėjo pateikti GPRS sekimo sistemos įrašų apie transporto priemonių judėjimą ir tachografo lapų, kadangi jie nebuvo išsaugoti. B. B. neturėjo informacijos apie transporto priemonę, kurios valst. Nr. (duomenys neskelbtini).

Latvijos mokesčių administratorius pažymėjo, kad pagal Z/S V1 2 pateiktus važtaraščius neįmanoma tiksliai nustatyti, kaip transporto priemonės buvo naudojamos šios bendrovės ekonominėje veikloje, kuriomis datomis ir kokiais maršrutais jos važiavo. Latvijos mokesčių administratorius priėjo išvadą, kad nėra faktinių įrodymų, kad Z/S „V1 2“ suteikė gabenimo paslaugas UAB „G1“, yra tikimybė, kad gabenimo paslaugų dokumentai surašyti tik formaliai.

Šiaulių AVMI 2018-01-31 patikrinimo akte Nr. (41.2)FR0680-42 (buvo analizuoti tie patys pervežimo sandoriai, atliekant UAB „R2“ patikrinimą) pateikė informaciją ir apie tai, kad Latvijos mokesčių administratorius taip pat informavo, kad Transporto priemonių ir konteinerių automatinio identifikavimo sistemos (toliau – AISTVC) duomenimis, transporto priemonės su valstybiniais numeriais nurodytais grūdų pristatymo aktuose ir CMR važtaraščiuose, pridėtuose prie sąskaitų faktūrų, nekirto Latvijos sienos. AISTVC duomenimis, nėra informacijos apie transporto priemones su valstybiniais numeriais (duomenys neskelbtini). Šią informaciją Inspekcija nurodė ir priimtame sprendime dėl Pareiškėjos (sprendimo 5 psl.). Pasisakant dėl šios Inspekcijos sprendime nurodytos informacijos ir Pareiškėjos skundo motyvų, kad aptartas išvadas pagrindžianti informacija nėra pridėta prie ginčo bylos medžiagos, taip pat abejonių dėl šių stebėjimo sistemų veikimo principų, paminėtina, jog informacija apie tai, kad automobiliai su valstybiniais numeriais (duomenys neskelbtini) nekirto Latvijos–Lietuvos valstybinės sienos yra pateikta kitame Latvijos mokesčių administratoriaus atsakyme Lietuvos mokesčių administratoriui (užklausa pateikta 2017-05-22, atsakymas gautas 2017-08-01). Šiame atsakyme nurodyta, kad „transporto priemonės su valst. Nr. (duomenys neskelbtini), kurios nurodytos grūdų pristatymo aktuose ir CMR važtaraščiuose, pridėtuose prie 2016-09-02 sąskaitos faktūros Nr. AB03, nekirto Latvijos sienos.“ Paminėtina, kad Z/S V1 2 išrašė 2016-09-02 sąskaitą faktūrą Nr. AB03 UAB „G1“ už transporto paslaugas 2016-08-05–2016-08-31, vežant grūdus SIA „Ž1“ ir SIA „L2“, o ne UAB „A1“ ar SIA „A1“. Pasisakant dėl NAS (Numerių atpažinimo sistemos) duomenų, pažymėtina, kad šie duomenys buvo pateikti Komisijai, todėl jie įvertinti priimtame sprendime. Nors Pareiškėja kėlė klausimą, kaip veikia NAS ir AISTVC sistemos, tačiau informacijos apie tai,

kaip veikia šios stebėjimo sistemos mokesčių administratoriaus atstovas nepateikė. Iš pateiktų duomenų analizės nustatyta, kad Muitinės departamento duomenimis, Pareiškėjos CMR-uose nurodytos transporto priemonės automobiliai valst. Nr. (duomenys neskelbtini) tikrintu laikotarpiu tam tikromis dienomis kirto Lietuvos–Latvijos sieną, tačiau kitomis dienomis negu nurodyta pateiktuose CMR-uose. Tik transporto priemonė valst. Nr. (duomenys neskelbtini) 2016-08-19 (tokia pati data nurodyta ir viename iš CMR-ų) įvažiavo į Lietuvos teritoriją iš Latvijos (šios transporto priemonės vairuotojas A. L. Latvijos mokesčių administratoriui paaiškino, kad „kelis kartus darbo reikalais važiavo už Latvijos sienos maždaug 5-10 km nuo Skaistkalnes“).

Komisija pažymi, kad vadovaujantis Pasienio tikrinimo tvarka, patvirtinta Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministro 2004-04-28 įsakymu Nr. 1V-143, nuo 2004-05-01 Lietuvos Respublikos, kitų Europos Sąjungos valstybių narių, Islandijos, Norvegijos, Lichtenšteino ir Šveicarijos piliečiams, jų šeimos nariams ir transporto priemonėms paprastai taikomas minimalus pasienio tikrinimas. Minimalaus pasienio tikrinimo metu vykstantys per Lietuvos Respublikos pasienio kontrolės punktus asmenys bei jų vairuojamos transporto priemonės netikrinami VSATIS (Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos informacinės sistemos), todėl duomenų apie vykimus per valstybės sieną neišlieka. Vadovaujantis 2007-12-06 Europos Tarybos sprendimu „Dėl Šengeno *acquis* nuostatų visapusio taikymo Čekijos Respublikoje, Estijos Respublikoje, Latvijos Respublikoje, Lietuvos Respublikoje, Slovėnijos Respublikoje ir Slovakijos Respublikoje“, nuo 2007-12-21 nebevykdoma Lietuvos Respublikos vidaus Europos Sąjungos sausumos sienos kontrolė. Be to, kaip minėta, Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad transporto priemonės su valstybiniais numeriais (duomenys neskelbtini) nekirto Latvijos sienos, tačiau Muitinės departamento duomenimis, šios transporto priemonės tam tikromis dienomis vis dėl to kirto Lietuvos–Latvijos sieną. Taigi, byloje esanti informacija apie Lietuvos–Latvijos sienos kirtimus yra prieštaringa. Paminėtina ir tai, jog pagal bendrąsias įrodinėjimo taisykles, įrodymams keliami tam tikri reikalavimai: teisėtumo, leistinumo, pakankamumo, todėl mokesčių administratorius turi pagrįsti, jog jo naudojama informacija yra ne tik gauta leistinu būdu, bet ir pakankama bei visapusiška tam tikroms vienareikšmiškoms išvadoms daryti, sudarant pakankamą pagrindą ja pasitikėti. Ginčo situacijoje Inspekcija nepaaiškino (nepateikė jokių duomenų) apie tai, koku būdu veikia aptartos stebėjimo sistemos, kur ir kaip yra fiksuojami valstybinę sieną kertantys automobiliai, todėl nesant tokio pobūdžio paaiškinimų, nėra galimybės daryti vienareikšmių išvadų ir dėl tokio pobūdžio informacijos patikimumo ir pakankamumo.

Skunde Pareiškėja akcentuoja aplinkybes, jog Latvijos įmonės atsakingas asmuo B. B. patvirtino prekių gabenimo sandorius, kaip ir vienas vairuotojas, nurodęs, kad vykdė darbus keli kilometrai nuo Skaistkalnės. Komisijos vertinimu, Z/S „V1 2“ atsakingo asmens pateiktos informacijos turinys, nepateikiant konkrečių duomenų apie sandorių pobūdį, pervežimo paslaugų organizavimą, nepateikiant jokios papildomos informacijos apie vykdytus sandorius (atkreiptinas dėmesys, kad tariami pervežimai vyko 2016 m. liepos – rugsėjo mėnesiais, o Latvijos mokesčių administratoriaus atsakymas Lietuvos mokesčių administratoriui persiųstas 2017-03-28, atlikus teminį Z/S „V1 2“ patikrinimą, tai yra nebuvo praėjęs ilgas laiko tarpas tarp nurodomų vykdytų operacijų ir teikiamų paaiškinimų) negali būti pripažintas pakankamu Pareiškėjos pozicijai pagrįsti. Todėl įvertinus vairuotojų paaiškinimus, kad jie tokio pobūdžio paslaugų neteikė Lietuvoje arba tam tikri darbai buvo vykdyti kitoje Lietuvos vietoje, taip pat paties Latvijos mokesčių administratoriaus po atlikto teminio patikrinimo pateiktą informaciją apie tai, kad galimai buvo tikrai parengti gabenimo paslaugų dokumentai, nėra pagrindo Pareiškėjos poziciją dėl realiai atlikto rapsų pervežimo iš Lietuvos į Latviją operacijų pripažinti įrodyta, grindžiant ją nurodytų asmenų Latvijos mokesčių administratoriui pateikta informacija. Tačiau įvertinant tai, jog ginčo byloje yra prieštaringa informacija dėl aptartų transporto priemonių galimo Latvijos–Lietuvos sienos kirtimo, nesant jokių duomenų apie nurodomų stebėjimo sistemų veikimo principus ir jų fiksuojamos informacijos patikimumą, taip pat atsižvelgiant į tai, kad pagal pateiktą bylos medžiagą rapsą vežė ne tik S/Z „V1 2“, bet ir kiti vežėjai: (duomenys neskelbtini), o apie jų vežimus jokios informacijos surinkta nėra, Komisija laikosi pozicijos, jog Inspekcija neturi

pakankamo pagrindo, remdamasi Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija apie pagrindinį vežėją S/Z „V1 2“, daryti analogiškų išvadų ir dėl kitų vežimų, taip pat remdamasi tokios pobūdžio informacija daryti išvadas, kad ūkinės operacijos įvyko Latvijoje, nes, kaip jau minėta aukščiau, S/Z „V1“ 2 PVM sąskaitomis faktūromis įformino UAB „G1“ užsakytas transportavimo paslaugas dėl 1004,82 (608,64 + 396,18) tonų rapso gabenimo, tuo tarpu bendrai ginčas vyksta dėl dvigubai didesnio kiekio rapso įsigijimo iš UAB „R2“ ir jo pardavimo Pareiškėjai.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nevisapusiškai išanalizavo nustatytas faktines aplinkybes, darydamas apibendrintas išvadas. Kaip jau paminėta sprendime, pareiga pagrįsti aplinkybes, sudarančias pagrindą mokesčiams apskaičiuoti tenka mokesčių administratoriui, kurio sprendimas turi atitikti principus, įtvirtintus Viešojo administravimo įstatyme (toliau – VAI). Atitinkamai VAI 8 str. 1 dalyje (2008-10-06 įstatymo Nr. X-1743 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 VAI reikalavimus, keliamus viešojo administravimo subjektų (taip pat mokesčių administratoriaus) sprendimams, yra keliami 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 pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byloje Nr. A1067-575/2017 ir kt.). Atsižvelgiant į tai, kad ginčo byloje nėra pašalinti prieštaravimai, pagrindžiantys prekių gabenimo aplinkybes, betarpiškai lemiantys su Pareiškėjos apmokestinimu susijusias aplinkybes, tam tikros aplinkybės nėra tirtos apskritai, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio 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; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), Inspekcijos sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi,

**n u s p r e n d ž i a:**

Panaikinti Inspekcijos 2018-06-18 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-203 dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir perduoti Pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Komisijos pirmininkė

Komisijos nariai

Edita Galiauskaitė

Rasa Stravinskaitė

Vilma Vildžiūnaitė

Andrius Venius