



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „O2“ 2019-01-02 SKUNDO**

2019 m. kovo 5 d. Nr. S-37 (7-3/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos nario, pavaduojančio komisijos  
pirmininką  
komisijos narių

Evaldo Raistenskio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui advokatui  
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei  
Š. N.  
S. A.

2019 m. vasario 12 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „O2“ (toliau – Pareiškėjas) 2019-01-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-12-06 sprendimo Nr. 69-121,

n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-12-06 sprendimu Nr. 69-121 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2018-09-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9) FR0682-311, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti 49414,68 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 19488,26 Eur PVM delspinigius, 14824 Eur PVM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 15949,95 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 5461,94 Eur PM delspinigius ir 4784 Eur PM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi pakartotinį Pareiškėjo PVM ir PM mokestinį patikrinimą už 2014-01-01–2014-12-31 laikotarpį, nustatė, kad Pareiškėjas 2014 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais įformino 19 PVM sąskaitų faktūrų ir apskaitė 912,944 tonų kviečių įsigijimą iš UAB „G1“ už 571760,60 Lt, įskaitant 99231,18 Lt PVM. Taip pat 2014 m. spalio mėnesį įformino 6 PVM sąskaitas faktūras ir apskaitė 319,154 tonų rapsų įsigijimą iš UAB „G1“ už 407734,60 Lt, įskaitant 70763,85 Lt PVM.

Pareiškėjas įformintose UAB „G1“ PVM sąskaitose faktūrose išskirtą 169995,03 Lt (49233,96 Eur) PVM įtraukė į PVM atskaitą, grūdų įsigijimo sąnaudas priskyrė leidžiamoms atskaitymams. Pareiškėjas pateikė KB „SV O1“ ir AB „A2“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas pardavėjas – Pareiškėjas. Nustatyta, kad UAB „G1“ turėjo sandorių su UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“, kurios yra nerandamos ir nedeklaravo, nesumokėjo pardavimo

PVM bei PM, po įformintų sandorių su UAB „G1“ pasikeitė akcininkai ir vadovai, jais tapo užsienyje gyvenantys asmenys. UAB „G1“ transporto važtaraščių nepateikė, todėl neįrodė įsigytų ir parduotų grūdų gabenimo fakto. Panevėžio AVMI konstatavo, kad UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ realiai ekonominės veiklos nevykdė, todėl grūdų netiekė, išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atvaizdavo ūkinės operacijas, kurios realiai nevyko, todėl išrašyti apskaitos dokumentai nepatvirtina tikrojo ūkinės operacijos turinio. Panevėžio AVMI padarė išvadą, kad UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“, UAB „A1“, UAB „R1“ neįsigijo, todėl jų nepardavė ir Pareiškėjui.

Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo įformintos kviečių ir rapso įsigijimo ūkinės operacijos pagal UAB „G1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras tarp nurodytų subjektų ir tokiomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose, neįvyko. Panevėžio AVMI padarė išvadą, kad Pareiškėjas elgėsi neapdairiai, neatsakingai, nebuvo pakankamai atidus ir rūpestingas, nes nepakankamai domėjosi UAB „G1“ veiklos skaidrumu, ar deklaruoja ir moka mokesčius, ar realiai vykdo veiklą, mokestinio patikrinimo metu nepateikė krovinio gabenimo važtaraščių. Panevėžio AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas elgėsi nesąžiningai.

Pareiškėjas savo išlaidas grindė UAB „G1“ vardu išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, tačiau nustačiusi, kad UAB „G1“ netiekė prekių, užfiksuotų ginčo PVM sąskaitose faktūrose, Panevėžio AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas nepagrįstai 2014 m. apmokestinamąsias pajamas sumažino 809500 Lt išlaidų suma, nurodyta ginčo PVM sąskaitose faktūrose. Vadovaudamasi 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMI) aktualia ginčo santykių metu galiojusia 5 str. 1 dalies redakcija, nuo nustatyto 2014 m. apmokestinamojo pelno 367149 Lt sumos (*įvertinusi iki 2014 m Pareiškėjo deklaruotą nuostolį*) Panevėžio AVMI apskaičiavo 55072 Lt (15949,95 Eur) PM.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI 2018-09-12 sprendimo Nr. (36.9) FR0682-311 pagrindumas analizuojamas pagal Pareiškėjo skundo argumentus, todėl dėl aplinkybių, dėl kurių nėra keliamas ginčas, Inspekcija nepasisakys.

Panevėžio AVMI pakartotinio patikrinimo metu, atsižvelgdama į Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-06-07 sprendime Nr. S-131 (7-78/2017) nurodytus argumentus, atliko papildomus veiksmus, t. y. surinko paaiškinimus iš UAB „A2“, KB „SV O1“, buvusio Pareiškėjo darbuotojo D. K. bei atliko kitus veiksmus.

Įvertinusi gautus paaiškinimus bei dokumentus, Pareiškėjo teiktus paaiškinimus, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Panevėžio apygardos valdybos (toliau – FNNT) specialistų išvadas, ikiteisminio tyrimo medžiagą, 2018-04-30 Panevėžio apylinkės teismo baudžiamąjį įsakymą (toliau – teismo baudžiamasis įsakymas), pirminio patikrinimo metu gautus duomenis, Panevėžio AVMI pakartotinio patikrinimo metu konstatavo, kad Pareiškėjas dalyvavo sukčiavime PVM srityje.

**Dėl sudarytų sandorių.** Ginčo PVM sąskaitas faktūras išrašė Pareiškėjas, pasirašė Pareiškėjo vyr. buhalterė G. V., UAB „G1“ atstovų parašų ant PVM sąskaitų faktūrų nėra. Pareiškėjas su UAB „G1“ atsiskaitė mokėjimais per banką.

Baudžiamuoju įsakymu teismas konstatavo, kad D. K. (Pareiškėjo direktoriaus pavaduotojas komercijai) tyčia per vyr. buhalterę apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą Pareiškėjo buhalterinę apskaitą, žinodamas, kad Pareiškėjas grūdinių kultūrų iš UAB „G1“ nepirko, pateikė vyr. buhalterei jo pasirašytas grūdų pirkimo–pardavimo sutartis bei žodžiu nurodė buhalterei išrašyti PVM sąskaitas faktūras ir įtraukti jas į apskaitą, jog grūdines kultūras Pareiškėjui pardavė UAB „G1“, kai realiai pats bendravo su ūkininkais, sudaręs su jais grūdų pirkimo pardavimo sutartis ar jų nesudaręs ir, pirkdamas iš jų grūdines kultūras Pareiškėjo vardu, o grūdines kultūras, kurios buvo pristatytos į supirkimo vietas pagal grūdų lydraščius, krovinių važtaraščius ar produkcijos priėmimo aktus, nupirko iš ūkininkų be apskaitos

dokumentų, klastodamas apskaitos dokumentus, ūkininko S. V. ūkiui bei ūkininkui, kurio duomenys ikiteisminio tyrimo metu nenustatyti, pardavus kviečius Pareiškėjui, nesurašė šių įvykusių ūkinių operacijų patvirtinančių buhalterinės apskaitos dokumentų – pirkimo PVM sąskaitų faktūrų, apskaitoje neužregistravo 121,68 t kviečių pirkimo iš ūkininkų, neregistravo iš ūkininkų įsigytų kviečių vertės, atsiskaitymo su tiekėjais, o vyr. buhalterei žodžiu nurodė, kad kviečiai pristatyti į AB „A2“ pagal žemės ūkio produkcijos priėmimo aktus ir jų pagrindu Pareiškėjas AB „A2“ pateiktas preliminarinis PVM sąskaitas faktūras yra įsigyti iš UAB „G1“, kurių pagrindu buhalterė 121,68 t kviečių pirkimui pagrįsti surašė ir į apskaitą įtraukė UAB „G1“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras, kuriose ūkio subjekto, surašiusio apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas, ūkinės operacijos turinys neatitiko tikrovės, tokiu būdu, nesant grūdų pirkimą patvirtinančių apskaitos dokumentų, apskaitoje užregistravo 121,68 t kviečių pirkimą bei į atskaitą įtraukė pirkimo PVM; ūkininko S. L. ūkiui pardavus savo produkciją Pareiškėjui 81,07 t rapso; ūkininko K. D. ūkiui pardavus savo produkciją Pareiškėjui 76,93 t rapso, D. K. nesurašė šių ūkinių operacijų patvirtinančių buhalterinės apskaitos dokumentų – pirkimo PVM sąskaitų faktūrų, apskaitoje neužregistravo 158 t rapso pirkimo iš ūkininkų, neregistravo iš ūkininkų įsigytų rapsų vertės, atsiskaitymo su tiekėjais, o vyr. buhalterei žodžiu nurodė, kad rapsai pristatyti į KB „SV O1“ pagal grūdų lydraščius ir jų pagrindu Pareiškėjas KB „SV O1“ pateiktas preliminarinis PVM sąskaitas faktūras yra įsigyti iš UAB „G1“, kurių pagrindu buhalterė 158 t rapsų pirkimui pagrįsti surašė ir į apskaitą įtraukė UAB „G1“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras, kuriose ūkio subjekto, surašiusio apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas, ūkinės operacijos turinys neatitiko tikrovės, tokiu būdu, nesant rapsų pirkimą patvirtinančių apskaitos dokumentų, apskaitoje užregistravo rapsų pirkimą bei į atskaitą įtraukė pirkimo PVM; taip bendrai pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras dėl jose įrašytų žinomai neteisingų duomenų dėl tariamo grūdinių kultūrų įsigijimo iš UAB „G1“, įgijo PVM atskaitą Pareiškėjo naudai ir šiuos duomenis pateikė mokesčių administratoriui. Be to, D. K. būdamas atsakingas už grūdų supirkimą iš ūkio subjektų, būdamas atsakingas už apskaitos organizavimą, tinkamą apskaitos dokumentų surašymą ir pateikimą buhalterei, už juose esančių duomenų ir ūkinių operacijų teisėtumą, siekdamas įgyti PVM atskaitą Pareiškėjo naudai, veikdamas per vyr. buhalterę, sumažino mokėtiną į valstybės biudžetą PVM bei suklastotas PVM deklaracijas pateikęs Panevėžio AVMI Pareiškėjo naudai išvengė PVM sumokėjimo valstybei.

D. K. pirminiuose parodymuose nurodė, kad nupirkti grūdai iš karto iš jų pirkimo ir pakrovimo vietos buvo vežami į jų pristatymo (supirkimo) vietas. Jokie krovinių pristatymo važtaraščiai iš UAB „G1“ Pareiškėjui nebuvo surašomi, nes tai būdavo vienas ir tas pats važtaraštis iš pakrovimo vietos į supirkimo vietą.

Panevėžio AVMI padarė išvadą, kad D. K. , būdamas Pareiškėjo direktoriaus pavaduotoju komercijai, žinodamas, kad elgiasi nesąžiningai įformino kviečių ir rapsų pirkimą UAB „G1“ vardu išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, nors realiai grūdus pirkė iš ūkininkų. Tokiu būdu Pareiškėjas, į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas, dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su PVM sukčiavimu. Inspekcijos vertinimu, nustatytų aplinkybių visuma leidžia daryti pagrįstą išvadą, kad Pareiškėjas žinojo / turėjo žinoti apie buvusio darbuotojo veiksmus, įrodo, kad D. K. veiksmai buvo nukreipti Pareiškėjo naudai, kuris pasinaudojo PVM atskaita bei sumažino mokėtiną PVM, ką šiuo atveju patvirtino teismas baudžiamajame įsakyme, su kuriuo sutiko pats D. K. . Skundžiamame sprendime pažymėta, kad ūkio subjekto vadovo ar kito asmens patraukimas baudžiamajon atsakomybėn neturi įtakos paties ūkio subjekto atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal mokesčių įstatymus, nes tai skirtingos atsakomybės už skirtingus pažeidimus rūšys.

Pareiškėjo teiginius, kad UAB „G1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotos ūkinės operacijos realiai įvyko, paneigia nustatytų aplinkybių (*baudžiamasis įsakymas, ūkininkų parodymai ir kt.*) visuma (dėstomos žemiau).

**Dėl grūdų ir rapsų gabenimo.** Pareiškėjas kviečių ir rapsų gabenimo iš UAB „G1“ dokumentų nepateikė ir buhalterė 2016-07-18 el. laišku nurodė, kad krovinio važtaraščių neturi, nes tiek grūdus, tiek rapsus UAB „G1“ pristatė savo transportu. Iš KB „SV O1“ bei AB „A2“ Pareiškėjas gaudavo kokybės dokumentus apie pristatytą kiekį bei produkto kokybę. Kas pristatė grūdus, pranešdavo direktoriaus pavaduotojas D. K., buhalterė padarydavo įrašą „G1“. Pareiškėjo direktorius 2016-07-19 el. laiške taip pat nurodė, kad važtaraščių neturi.

Nustatyta, kad transporto paslaugas galimai teikė: UAB „A2“ (2014 m. rugpjūčio, gruodžio mėn.; PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2014-08-29 ir 2014-12-12); UAB „D1“ (2014 m. rugpjūčio–spalio mėn.; PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2014-08-14; 2014-08-25, 2014-09-05, 2014-09-15 ir 2014-10-20); E. K. įmonė (2014 m. rugpjūčio – rugsėjo mėn.; PVM sąskaitos faktūros išrašytos 2014-08-06; 2014-08-15 ir 2014-09-12). Pareiškėjas grūdų pirkimą iš UAB „G1“ įformino laikotarpiu nuo 2014-09-16 iki 2014-11-11, rapso pirkimą įformino laikotarpiu nuo 2014-10-02 iki 2014-10-30, todėl skundžiamame sprendime padaryta išvada, jog vežėjai, nurodyti ant Pareiškėjo įvardintų „kokybės dokumentų“, atvežę grūdus į AB „A2“ ir KB „SV O1“, atvežė ne UAB „G1“ prekes (išskirtinas vienas atvejis UAB „D1“ 2014-10-20 išrašyta PVM sąskaita faktūra, tačiau nei vežėjui, nei Pareiškėjui nepateikus krovinio gabenimo važtaraščių ar kitų dokumentų, kurių pagrindu būtų galima nustatyti paslaugos užsakovą, prekių siuntėją, pakrovimo vietą, tai laikytina atsitiktiniu sutapimu).

2017-09-22 AB „A2“ Panevėžio AVMI pateikė dokumentų kopijas bei atsakingi atstovai nurodė, kad grūdų tiekėjas buvo atsakingas už grūdų pristatymą, todėl transportu rūpinosi Pareiškėjas. AB „A2“ grūdų pirkimo–pardavimo sutartyse, sudarytose su Pareiškėju, numatyta, kad grūdai pristatomi pardavėjo sąskaita.

FNTT specialisto išvadoje nurodyta, kad Pareiškėjo apskaitoje 2014 m. lapkričio mėn. pagal PVM sąskaitas faktūras PRK 325 ir PRK 328 įformintas 121,68 t kviečių pirkimas UAB „G1“ vardu už 78033,38 Lt. Pagal iš AB „A2“ gautų dokumentų kopijas Panevėžio AVMI nustatė, kad AB „A2“ 2014-11-10 bei 2014-11-11 įformino 121,68 t kviečių pirkimą iš Pareiškėjo 81856,11 Lt sumai pagal žemės ūkio produkcijos priėmimo aktus Nr. AVM-015188, Nr. AVM-015189; Nr. AVM-015219; Nr. AVM-0152230. Pagal AB „A2“ įformintus kviečių priėmimo dokumentus Pareiškėjas 2014-11-11 išrašė PVM sąskaitą faktūrą OIL Nr. 0977 121,68 t kviečių pardavimą AB „A2“.

Specialisto išvadoje taip pat konstatuota, kad pagal surinktą ikiteisminio tyrimo medžiagą, vairuotojų G. K. ir Z. Z. parodymus, Pareiškėjas 3 atvejais 91,80 t kviečių įsigijo iš ūkininko S. V., o ne iš tarpininko UAB „G1“. Be to, AB „A2“ surašytame 2014-11-11 produkcijos priėmimo akte Nr. AVM-015219 įrašytas Pareiškėjui pristatytas kviečių kiekis 29,88 t ir nurodytas vairuotojas E. K., kuris liudytojo apklausos protokole nurodė, kad kviečius ir rapsą vežė iš ūkininkų sandėlių, galėjo būti, kad krovinys buvo vežamas ir be važtaraščių. Padaryta išvada, kad Pareiškėjas 29,88 t kviečių įsigijo iš ūkininkų, o ne iš tarpininko UAB „G1“. Pagal ikiteisminio tyrimo medžiagą, E. K. IĮ vairuotojų: E. K., G. K., Z. Z. bei ūkininko S. V. parodymus nustatyta, kad Pareiškėjo apskaitoje neužregistruotas 121,68 t kviečių pirkimas iš ūkininkų, įskaitant 91,80 t įsigytų iš ūkininko S. V.; 121,68 t kviečių pirkimui pagrįsti panaudotos UAB „G1“ vardu įformintos PVM sąskaitos faktūros, kuriose ūkio subjekto – pardavėjo pavadinimas, kodas, ūkinės operacijos turinys neatitinka tikrovės. Nesant grūdų pirkimą patvirtinančių juridinę galią turinčių apskaitos dokumentų, apskaitoje užregistruotas 121,68 t kviečių įsigijimas 64490,40 Lt vertės bei 13542,98 Lt pirkimo PVM. Pagal AB „A2“ pateiktą informaciją, liudytojų parodymus nustatyta, kad 2014 m. lapkričio mėnesį 121,68 t kviečių Pareiškėjas įsigijo iš ūkininkų, o ne iš UAB „G1“.

UAB „R2“ (buvusi KB SV „O1“) Panevėžio AVMI pateikė pirkimo–pardavimo sutarčių kopijas, gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrus, gautų PVM sąskaitų faktūrų, grūdų lydraščių–kokybės dokumentų kopijas. KB „SV O1“ pirkimo–pardavimo sutartyse, sudarytose su Pareiškėju, numatyta, kad rapsą pristato pardavėjas į KB „SV O1“.

Specialisto išvadoje nustatyta, kad KB SV „O1“ 6 PVM sąskaitomis faktūromis įformino rapsų pirkimą iš Pareiškėjo iš viso 158 t, 204534,70 Lt sumai, įskaitant 35497,75 Lt PVM. Pagal KB „SV O1“ įformintus rapsų priėmimo dokumentus Pareiškėjo surašytos PVM sąskaitos faktūros, juose įrašyta 158 t rapsų pardavimas KB „SV O1“.

Grūdų lydraščiuose Nr. 337, 338, 357 įrašyta: siuntėjas ir pardavėjas Pareiškėjas, pakrovimo vieta – Pakruojo rajonas, automobilis – FB Scania, vairuotojas E. K. . Liudytojo apklausos protokole E. K. nurodė, kad pagal apklausos metu pateiktus grūdų lydraščius vežė rapsus iš Pakruojo rajono, Preičiūnų kaimo, ūkininko S. L. ūkio. E. K. 2014 m. 10 mėn. 21–24 dienomis iš ūkininko S. L. ūkio KB „SV O1“ pervežė 81,07 t rapsu. S. L. liudytojo apklausos protokole nurodė, kad 2014 m. jis turėjo sandorių su Pareiškėju, kurį atstovavo D. K. , pardavė rapsus, kurie buvo vežami į Obelius. S. L. parodė, kad UAB „G1“, UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ jam negirdėtos, su jomis jokių sandorių neturėjo. Specialisto išvadoje nurodyta, kad pagal S. L. ūkio prekių ir paslaugų pardavimo apskaitos dokumentus ir registrus rapsų pardavimai Pareiškėjui, UAB „G1“, UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ apskaitoje neužregistruoti.

Grūdų lydraščiuose Nr. 307, 351 įrašyta: siuntėjas ir pardavėjas Pareiškėjas, pakrovimo vieta, vienu atveju, P. rajonas, L. kaimas, kitu atveju – A. rajonas, automobilis valst. Nr., vairuotojas S. A. . Minėtas automobilis priklauso UAB „A2“. S. A. liudytojo apklausos protokole paliudijo, kad abiem atvejais rapsai buvo pakrauti pas ūkininką L. kaime, koks tai rajonas nežinojo. UAB „A2“ direktorius A. P. liudytojo apklausos protokole nurodė, kad ūkininką K. D. pažinojo, vežė du rapsų krovinius į O. Vežė S. A. automobiliu, kurio valst. Nr.. Rapsai buvo pakrauti pas K. D. ir nuvežti į O, reisai buvo du. Specialisto išvadoje nurodyta, kad pagal K. D. ūkio prekių ir paslaugų pardavimo apskaitos dokumentus ir registrus 76,93 t rapsų pardavimai Pareiškėjui, UAB „G1, UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ apskaitoje neužregistruoti.

Specialisto išvadoje konstatuota, kad pagal KB „SV O1“ pateiktą informaciją, vairuotojų E. K. , R. A. , UAB „A2“ direktoriaus A. P. , ūkininkų S. L. ir K. D. parodymus Pareiškėjas 158 t rapsų įsigijo iš aukščiau minėtų ūkininkų.

Inspekcijos vertinimu, išdėstytos aplinkybės taip pat pagrindžia išvadas, kad UAB „G1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotos ūkinės operacijos neįvyko, t. y. grūdus ir rapsus Pareiškėjas įsigijo ne iš UAB „G1“, o iš ūkininkų, kurie šį faktą patys ir patvirtino savo paaiškinimuose.

**Dėl UAB „G1“ veiklos.** Kauno AVMI atliko UAB „G1“ operatyvų patikrinimą ir nustatė, kad rapsų ir kviečių įsigijimą ši bendrovė apskaitė iš UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“. UAB „G1“ Kauno AVMI nepateikė krovinio važtaraščių, priėmimo–perdavimo aktų, sutarčių dėl perkamų ir parduodamų grūdų, nepateikė apmokėjimo dokumentų už transporto paslaugas, vežėjai neaiškūs. UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ yra nerandamos, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM bei PM, po įformintų sandorių pasikeitė akcininkai ir vadovai, jais tapo užsienyje gyvenantys asmenys. UAB „B1“ nuo 2014-10-30 dirba tik vadovas, UAB „R1“ nuo 2014-07-10 dirba tik vienas darbuotojas, akcininkas ir vadovas R. R. , registruotas Lenkijoje, įdarbintas bendrovėje nebuvo. UAB „A1“ paskutinė darbuotoja atleista 2014-12-15, akcininkas ir vadovas A. M. , registruotas Lenkijoje, įdarbintas nebuvo. UAB „B1“ įregistruota į PVM mokesčių mokėtojus 2014-09-16, išregistruota – 2014-11-28, registruota veikla – augalų apsaugos nuo ligų, kenkėjų ir piktžolių žemės ūkio paslaugų veikla, registruotino nekilnojamo ir kilnojamo turto neturėjo. UAB „R1“ įregistruota į PVM mokesčių mokėtojus 2014-07-21, išregistruota – 2015-01-23. UAB „B1“ laikotarpiu nuo 2014-09-11 iki 2014-10-01, taip pat UAB „G1“ laikotarpiu nuo 2014-09-25 iki 2016-08-23 buhalterinę apskaitą tvarkė ta pati įmonė UAB „J1“. UAB „G1“ nepateikė krovinio važtaraščių priėmimo–perdavimo aktų, sutarčių dėl perkamų ir parduodamų prekių, buveinės adresu yra garažai, UAB „G1“ iškabų, atstovų nerasta. UAB „G1“ transporto važtaraščių nepateikė, todėl neįrodė įsigytų ir parduotų grūdų gabenimo fakto. Taigi UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“ realiai ekonominės veiklos

nevykdė, todėl grūdų netiekė. Minėtos įmonės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atvaizdavo ūkinės operacijas, kurios realiai nevyko, todėl išrašyti apskaitos dokumentai nepatvirtina tikrojo ūkinės operacijos turinio. UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“, UAB „A1“, UAB „R1“ neįsigijo, todėl jų nepardavė ir Pareiškėjui.

**Dėl PVM atskaitos.** PVM atskaitos įgyvendinimas siejamas ne tik su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 str.) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Remiantis LVAT ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika, žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

Ginčo atveju jau konstatuota, kad UAB „G1“ sukčiavo PVM srityje, be to, teismas baudžiamuoju įsakymu D. K. pripažino kaltu, padarius nusikalstamas veikas, numatytas Baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 220 str. 1 dalyje (neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas) ir 222 str. 1 dalyje (apgaulingas apskaitos tvarkymas).

Nustatyta, kad ūkinės operacijos – Pareiškėjo įformintas 2014 m. kviečių ir rapsų įsigijimas UAB „G1“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose tarp Pareiškėjo ir UAB „G1“ neįvyko, ūkinių operacijų turinys yra ne toks, koks nurodytas PVM sąskaitose faktūrose, todėl konstatuojama, kad Pareiškėjas dalyvavo sukčiavime PVM srityje. Pareiškėjo teisė į PVM atskaitą pagal UAB „G1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras paneigiama. Nustatyta, kad kviečiai ir rapsai buvo įsigyti iš ūkininkų, o ne iš UAB „G1“.

**Dėl PM.** Pagal PMĮ 4 str. 1 dalį Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (PMĮ 11 str.). Pareiškėjas, pažeisdamas išvardintas PMĮ nuostatas, 2014 m. apmokestinamąsias pajamas nepagrįstai sumažino 809500 Lt suma.

**Dėl susipažinimo su ikiteisminio tyrimo medžiaga.** Panevėžio AVMI buvo leista susipažinti su ikiteisminio tyrimo medžiaga ir padaryti reikiamų dokumentų kopijas bei Panevėžio AVMI įspėta, jog gauta informacija nebūtų niekam skelbtina ir naudojama tik tiesioginėms funkcijoms vykdyti (*Baudžiamojo proceso kodekso (toliau – BPK) 177 str. 1 ir 2 d., 181 str.*). Taigi Panevėžio AVMI pagrįstai neleido Pareiškėjui susipažinti su ikiteisminio tyrimo medžiaga.

**Dėl domėjimosi kontrahento veikla.** LVAT praktikoje nesidomėjimas kontrahento veikla, su prekių teikimu susijusiomis aplinkybėmis, negalėjimas nieko konkretaus paaiškinti apie savo kontrahentus ir jų pradinį pasiūlymą įsigyti prekes ir pan., vertinamas kaip neatitinkantis rūpestingo bei apdairaus verslo subjektų kriterijų (*2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015*).

Didžiausią grūdų kiekį 2014 m. Bendrovė įsigijo iš UAB „G1“, t. y. 32 proc. viso 2014 m. įsigyto kviečių kiekio. Bendrovės sumokėta kaina už II klasės kviečių vieną toną kontrahentui UAB „G1“ buvo didesnė 4,3 procento, nei sumokėta kitiems tiekėjams.

Didžiausią rapsų kiekį 2014 m. Pareiškėjas įsigijo iš KB „K1“, t. y. 50,46 proc. viso 2014 m. įsigyto rapsų kiekio. Pareiškėjas iš UAB „G1“ įformino 8,41 proc. viso įforminto rapsų įsigijimo. Vienos tonos įforminta įsigijimo kaina iš UAB „G1“ 1056 Lt yra didžiausia (iš kitų tiekėjų: už 1036 Lt, už 961 Lt).

Taigi, įforminant tokius didelius įsigyjamų grūdų kiekius iš vieno tiekėjo ir dar naujai surasto, jam mokėta didžiausia kaina. Ankstesniais laikotarpiais Pareiškėjas nėra pirkęs grūdų ar kitų prekių iš UAB „G1“. Tai buvo trumpalaikis bendradarbiavimas nuo 2014 m. rugsėjo

mėn. iki 2014 m. lapkričio mėn., tačiau per tokį trumpą laikotarpį Pareiškėjas įsigijo labai didelius kiekius grūdų. Pareiškėjas, būdamas rūpestingas, atsakingas, veikdamas sąžiningai, privalėjo labai atidžiai pasidomėti savo tiekėju UAB „G1“. Be to, UAB „G1“ buvo vos prieš 2 mėnesius įsisteigusi (2014-07-04) ir tai sąlygoja, kad Pareiškėjas, elgdamasis apdairiai ir atsakingai, privalėjo atidžiai domėtis iš kur UAB „G1“ įsigijo tokį kiekį grūdų, koku transportu gabenami grūdai, ar UAB „G1“ vykdo veiklą ir deklaruoja pardavimo PVM ir kt. Pareiškėjas tokių veiksmų neatliko, atsakingas darbuotojas D. K. apsiribojo tik UAB „G1“ atstovaujamo asmens pateikta vizitine kortele ir deklaratyviu patikrinimu rekvizitai.lt. D. K. pateiktame Panevėžio AVMI paaiškinime nurodė, kad su UAB „G1“ atstovu susitikdavo Pareiškėjo ofise, kontrahento buveinėje nebuvo, pasidomėjo tik įmonės realiu egzistavimu, patikimumas buvo neaktualus, nes jokių išankstinių apmokėjimų nebuvo, dėl žmogiškųjų ir materialinių resursų nesiaiškino. Šios aplinkybės neginčijamai įrodo, kad Pareiškėjas elgėsi ypatingai neapdairiai bei neatidžiai, todėl konstatuotina, kad Pareiškėjas elgėsi nesąžiningai nesidomėdamas kontrahentu, kas yra neįprasta verslo sandoriuose.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo Komisijos skundžiamą sprendimą panaikinti.

Teigdama, kad Pareiškėjas žinojo / turėjo žinoti apie buvusio darbuotojo veiksmus, Inspekcija nepaaiškina, kokie kiti Pareiškėjo darbuotojai žinojo / turėjo žinoti apie D. K. nusikalstamus veiksmus. Patikrinimo akte ir sprendime pateikiamos citatos iš FNTT ikiteisminio tyrimo medžiagos byloje Nr. 06-6-00027-16 patvirtina, kad ikiteisminio tyrimo metu nebuvo surinkta jokių duomenų apie tai, kad Pareiškėjo vadovui ar kitiems darbuotojams galėjo būti žinoma apie D. K. įvykdytus nusikaltimus. Pareiškėjas negali būti laikomas atsakingas už buvusio darbuotojo veiksmus.

Priskirdama Pareiškėjui atsakomybę dėl buvusio darbuotojo D. K. veiksmų Inspekcija nepagrįstai remiasi LVAT 2013-03-22 nutartimi administracinėje byloje Nr. A261-453/2013, kadangi cituojamos bylos ir šio mokestinio ginčo aplinkybės bei taikytinos teisės normos yra skirtingos.

Pareiškėjas nurodo, kad, vykdydamas įprastinę veiklą, įsigijo grūdus iš UAB „G1“, sumokėdamas už grūdus PVM, ir realizavo grūdus, parduodamas AB „A2“ ir KB „SV O1“. Taigi, Pareiškėjo nuomone, jis turėjo teisę į PVM atskaitą bei teisę prekių įsigijimo sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Inspekcijos teiginiai, kad Pareiškėjas grūdus ir rapsus įsigijo ne iš UAB „G1“, o iš ūkininkų, kurie šį faktą patvirtino savo paaiškinimuose, vertintini kritiškai. Iš Pareiškėjui žinomų ūkininkų paaiškinimų negalima daryti išvados, kad ūkininkai teigė supratę, jog grūdus ir rapsus pardavė ne UAB „G1“, o Pareiškėjui. Sandorius su ūkininkais sudarinėjo D. K. ir tai galėjo klaidinti ūkininkus, tačiau vien tik ši aplinkybė nepatvirtina ūkininkų paaiškinimų turinio aiškinimo taip, kaip jį aiškina Inspekcija.

Pareiškėjas turi būti laikomas supirkėju, kuriam UAB „G1“, galimai kontroliuojama ir veikiančio šios bendrovės naudai D. K., pardavė iš ūkininkų nupirktus grūdus. Pareiškėjui negalėjo būti ir nebuvo žinoma, kokiomis aplinkybėmis ir pagal kokius buhalterinės apskaitos dokumentus UAB „G1“ įsigijo grūdus, kuriuos pardavė Pareiškėjui. Jokiais įrodymais nepagrįsta išvada, kad pirkdamas grūdus iš ūkininkų D. K. veikė Pareiškėjo vardu. D. K. pasinaudojo Pareiškėju, išnaudodamas anksčiau įgytą vyr. buhalterės pasitikėjimą juo, tačiau sandoriuose su ūkininkais D. K. veikė ne Pareiškėjo, o UAB „G1“ vardu.

Mokestinio patikrinimo metu buvo surinkta duomenų, patvirtinančių, jog 2014 metais UAB „G1“ pardavė grūdus ne tik Pareiškėjui, bet ir UAB „I1“ bei pardavė rapso sėklų KB „SV O1“ ir UAB „T1“. Taigi UAB „G1“ realiai vykdė veiklą ir prekiaavo grūdais. Pareiškėjas mano, kad FNTT ikiteisminio tyrimo medžiagoje byloje Nr. 06-6-00027-16 yra duomenų apie asmenis, kurie buvo atsakingi už UAB „G1“ veiklą, todėl prašo Komisijos išreikalauti šią

medžiagą iš FNNTT, prijungti prie šio nagrinėjimo medžiagos ir suteikti Pareiškėjui teisę susipažinti su ikiteisminio tyrimo medžiaga.

Nurodo, kad tarp jo ir UAB „G1“ sudarytos sutartys, mokesčių administratoriaus neginčijami įrodymai apie grūdų faktinį pristatymą, PVM sąskaitos faktūros, atsiskaitymai, vykę tarp UAB „G1“, Pareiškėjo ir grūdų galutinių supirkėjų, patvirtina, kad Pareiškėjo įformintos kviečių ir rapsų įsigijimo ūkinės operacijos pagal UAB „G1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras realiai įvyko ir buvo atspindėtos apskaitos dokumentuose.

Už bendravimą su UAB „G1“ buvo atsakingas D. K., Pareiškėjas nežinojo, kad D. K. tyčia klaidina Pareiškėją dėl UAB „G1“ patikimumo ir galimai veikia UAB „G1“ naudai, įtraukdamas Pareiškėją į sandorius su kontrahentu, kuris dalyvauja PVM sukčiavime. Pareiškėjo vyr. buhalterė iš viešai prieinamos informacijos žinojo, kad sandorių su Pareiškėju sudarymo metu UAB „G1“ buvo registruota PVM mokėtoja. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjui taip pat tapo žinoma, kad UAB „G1“ tvarkingai deklaravo visą pardavimo PVM pagal grūdų pardavimo sandorius Pareiškėjui. Taigi Pareiškėjas nesiėlgė aplaidžiai, jis nepagrįstai kaltinamas nesąžiningu elgesiu.

Pareiškėjas kritiškai vertina Inspekcijos poziciją, kad jo nesąžiningumą patvirtina didesnės kainos mokėjimas už grūdus UAB „G1“. Nurodo, kad supirkdamas grūdus iš ūkininkų, sudarydavo išankstines sutartis, pagal kurias atsiskaitymas derliumi buvo numatytas kaip sutartinis ūkininkų įsipareigojimas grąžinti skolą Pareiškėjui už Pareiškėjo ūkininkams iki pateiktas sėklas ir trąšas. Tai suteikdavo stipresnę derybinę poziciją, nei derantis dėl grūdų pirkimo iš tarpininkų, kurie prieš tai šiuos grūdus turėjo supirkti iš ūkininkų ir dėl to objektyviai negalėjo parduoti grūdų už kainą, kurią buvo sumokėję ūkininkams. Pareiškėjo nuomone, ne didesnės, o mažesnės kainos už grūdus mokėjimas UAB „G1“ būtų galėjęs sukelti įtarimų dėl kontrahento veiklos.

Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos 2018-12-06 sprendimas Nr. 69-121 naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjo teisės atskaityti 169995 Lt pirkimo PVM ir į sąnaudas įtraukti 809500 Lt išlaidas pagal kontrahentui UAB „G1“ įformintas PVM sąskaitas faktūras už šiuose dokumentuose nurodytus Pareiškėjo įsigytus grūdus (kviečius, rapsus), mokesčių administratoriui konstatavus, jog PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos įvyko ne tarp apskaitos dokumentuose nurodytų sandorių šalių, o Pareiškėjas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Pareiškėjas 2014 m. rugsėjo, spalio, lapkričio mėn. įformino 19 PVM sąskaitų faktūrų ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 912,944 tonų kviečių įsigijimą iš UAB „G1“ už 571760,60 Lt, įskaitant 99231,18 Lt PVM, taip pat 2014 m. spalio mėnesį įformino 6 PVM sąskaitas faktūras ir apskaitė buhalterinės apskaitos registruose 319,154 tonų rapsų įsigijimą iš UAB „G1“ už 407734,60 Lt, įskaitant 70763,85 Lt PVM. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas grūdines kultūras įsigijo ne iš UAB „G1“, o iš ūkininkų. Konstatavęs, kad Pareiškėjas pažeidė PVMĮ 64 str. 1 dalies, 79 str. 9 dalies, 80 straipsnio nuostatas, mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVMĮ 123 str. 2 dalimi, apskaičiavo Pareiškėjui 169995 Lt PVM ir, vadovaudamasis PMĮ 2 str. 24 punkto, 11 str. 4 dalies, 17 str. 1 dalies, 5 str. 1 dalies nuostatomis, padidino Pareiškėjo 2014 m. apmokestinamąsias pajamas 809500 Lt suma, nustatė 367149 Lt apmokestinamąjį pelną už 2014 m. ir apskaičiavo 55072 Lt PM sumą. Iš viso skundžiamu sprendimu Pareiškėjui nurodyta sumokėti 170619 Lt PVM, tačiau dėl Pareiškėjui apskaičiuoto 624 Lt PVM (170619 Lt – 169995 Lt) ginčas nėra kilęs.

Pareiškėjas su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutiko ir Komisijai akcentavo, kad jo pateikti įrodymai patvirtina įformintas kviečių ir rapsų įsigijimo ūkinės operacijas pagal kontrahentui UAB „G1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras realiai įvykus. Pažymėjo, kad mokesčių administratorius neįrodė ginčo sandoriuose Pareiškėją buvus nesąžiningu ir akcentavo, kad D. K. (Pareiškėjo direktorius; direktorius komercijai) galimai



veikė UAB „G1“ naudai, įtraukdamas Pareiškėją į sandorius su kontrahentu, kuris dalyvauja PVM sukčiavime. Pažymėtina, kad Pareiškėjas skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

Komisija, išanalizavusi ir įvertinusi bylos medžiagą, nustatė, kad nagrinėjamoje byloje ginčo dėl to, jog Pareiškėjo su UAB „G1“ sudaryti sandoriai (išrašytos PVM sąskaitos faktūros) atitinka formaliąsias sąlygas, nėra. Tačiau bylos medžiaga patvirtina aplinkybę, kad prekių tiekimas įvyko ne ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis (t. y. ne tarp šiose sąskaitose nurodytų subjektų), o Pareiškėjas neįrodė savo teiginių – dėl aptartų ūkinių operacijų realumo, t. y., jog jos įvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis bei savo sąžiningumo, pagrįstumo. Byloje surinkti įrodymai paneigia šiuos Pareiškėjo teiginius bei atitinkamai patvirtina mokesčių administratoriaus išvadas dėl mokesstinės prievolės atsiradimo.

Teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytioms sąlygoms, įtvirtintoms PVMĮ, kuriuo yra įgyvendintos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas bei ją pakeitusios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos (toliau – direktyva 2006/112/EB).

PVM mokėtojų teisė į atskaitą įtvirtinta PVMĮ 57 straipsnyje. PVMĮ 58 straipsnyje nustatyta veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. PVM atskaitos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 str.) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, sprendamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT (2009-09-21 *sprendimas adm. byloje Nr. A556-963/2009, paskelbtas 2009 m.*, „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18; 2009-10-19 *sprendimas adm. byloje Nr. A438-1097/2009*; 2010-04-06 *sprendimas adm. byloje Nr. A556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m.*, 2011-05-16 *nutartis adm. byloje Nr. A556-222/2011*, 2012-02-13 *nutartis adm. byloje Nr. A602-199/2012*, 2013-10-28 *nutartis adm. byloje Nr. A602-1316/2013*, 2013-12-05 *nutartis adm. byloje Nr. A438-1885/2013*, 2013-12-12 *nutartis adm. byloje Nr. A438-2121/2013*, 2014-03-05 *nutartis adm. byloje Nr. A438-235/2014 ir kt.*).

LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, 2013-02-05 *nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013*, 2013-02-25 *sprendime adm. byloje Nr. A556-421/2013*, 2013-03-19 *nutartyje adm. byloje Nr. A602-371/2013*, 2014-12-18 *nutartyje adm. byloje Nr. A602-1514/2014 ir kt.*) pastebi, jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir jais siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Apmokestinamieji asmenys negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Europos Sąjungos teisės normomis (*žiūrėti ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje Halifax ir kt. 68 p.*; 2006 m. liepos 6 d. *sprendimo sujungtose bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling, C-439/04 ir C-440/04, Axel Kittel ir Recolta Recycling 54 p.*). Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (*žiūrėti ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose Mahagében ir David, C 80/11 ir C 142/11, 42 p.*).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 *nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013*, apibendrinama aukščiau nurodytą ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo

(pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija minėtoje nutartyje akcentavo, kad atsisakant suteikti mokesčių mokėtoju teisę į PVM atskaitą trečiuoju atveju, t. y., dėl jo dalyvavimo sukčiavime PVM, privalu įrodyti šias sąlygas: 1) jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM, 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo / turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau minėtą aktualią teismų praktiką bei įvertinusi ginčo byloje surinktų įrodymų visumą, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina aplinkybę, kad Pareiškėjo kontrahentas UAB „G1“ sukčiavo PVM srityje.

2016-03-25 atlikto UAB „G1“ operatyvaus patikrinimo nustatyta, kad UAB „G1“ kviečius ir rapsus įsigijo iš UAB „B1“, UAB „R1“, UAB „A1“, kurios ekonominės veiklos nevykdė, yra nerandamos, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM bei pelno mokesčio, po įformintų sandorių su UAB „G1“ pasikeitė akcininkai ir vadovai, jais tapo užsienyje gyvenantys asmenys, buhalterinės apskaitos dokumentų bendrovės nepateikė. Minėti UAB „G1“ kontrahentai Kauno AVMI nepateikė krovinio važtaraščių, priėmimo–perdavimo aktų, sutarčių dėl perkamų ir parduodamų grūdų, nepateikė apmokėjimo dokumentų už transporto paslaugas, vežėjai neaiškūs. UAB „G1“ taip pat nepateikė krovinio važtaraščių (*neįrodė įsigytų ir parduotų grūdų gabenimo fakto*), priėmimo–perdavimo aktų, sutarčių dėl perkamų ir parduodamų prekių, buveinės adresu yra garažai, UAB „G1“ iškabų, atstovų nerasta. Įvertinęs nustatytas aplinkybes, mokesčių administratorius visiškai pagrįstai konstatavo, kad UAB „G1“ grūdų iš UAB „B1“, UAB „A1“, UAB „R1“ neįsigijo, todėl jų nepardavė ir Pareiškėjui. Šių nustatytų aplinkybių visuma patvirtina, jog Pareiškėjo kontrahentas UAB „G1“ sukčiavo PVM srityje. Nurodytas aplinkybes patvirtina ir ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje Nr. 06-6-00027-16 surinkti duomenys (FNTT 2017-08-31 specialisto išvada dėl UAB „G1“ ūkinės finansinės veiklos). Dėl Pareiškėjo teiginių, kad sandorių su UAB „G1“ realumą įrodo pateiktos su šia bendrove sudarytos sutartys, išrašytos PVM sąskaitos faktūros, pažymėtina, jog, kaip jau minėta, teisė į PVM atskaitą negali būti siejama vien su formaliųjų įstatymo reikalavimų vykdymu. Vadovaujantis PVMĮ 64, 80 straipsnių, Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio nuostatomis, PVM mokėtojo turimuose apskaitos dokumentuose nurodytos pirkimo PVM sumos negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad turimas dokumentas atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą ir sąnaudų pripažinimą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko, arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose, tai tokie buhalterinės apskaitos dokumentai negali būti laikomi patvirtinantys atitinkamo turinio ūkinės operacijos buvimą.

Nustačius, kad UAB „G1“ sukčiavo PVM, mokesčių administratorius pagrįstai sprendė, kad Pareiškėjas žinojo / galėjo žinoti, kad dalyvauja į PVM sukčiavimą įtrauktuose

sandoriuose. Pareiškėjas, įformindamas sandorius su nauju verslo partneriu, nesurinko tinkamų įrodymų (dokumentų), pagrindžiančių, kad buvo apdairus ir sąžiningas su šiuo kontrahentu.

Pasisakant dėl atvejo, kai atsisakoma suteikti mokesčių mokėtojui teisę į PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukčiavime PVM, antrosios sąlygos (apmokestinamojo asmens sąžiningumo) pažymėtina, kad sąžiningumo koncepciją ESTT pradėjo formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03), kuriose teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. ESTT konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Sąžiningumo koncepciją ESTT įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04), kuriose jis sprendė, jog mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris, elgdamasis rūpestingai, negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą, tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. ESTT taip pat yra nurodęs, kad tuo atveju, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, jog yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą. Tačiau mokesčių administratorius iš asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali pagal bendrą taisyklę reikalauti, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat, kad jis turėjo atitinkamas prekes ir galėjo jas pristatyti ir kad jis įvykdė savo pareigas deklaruoti bei sumokėti PVM, taip siekiant užtikrinti, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus, apibendrinant – mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti iš asmens, siekiančio pasinaudoti PVM atskaitos teise, atlikti tokius PVM sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens patikrinimus, kurie nėra jo atsakomybė. Mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šias veikas (2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 60–62 p.; 2012-12-06 sprendimas byloje *Bonik EOOD*, C-285/11, p. 45; 2015-10-22 sprendimas byloje *PPUH Stehcomp*, C-277/14, p. 52). Aplinkybę, kad apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino / turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiam su sukčiavimu PVM, objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Šią išvadą pagrindžia MAĮ 67 str. 1 dalis, pagal kurią mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Taip pat – išimtinai mokesčių administratoriui pavestos funkcijos (MAĮ 15 str. 3 d., 25 str., 26 str.) bei suteiktos plačios teisės (MAĮ 33 str.) mokesčių kontrolės ir išieškojimo srityse (*LVAT 2016-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A1206-438/2016*). Tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas (*LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2017-04-03 sprendimas adm. byloje Nr. A2753-442/2017*).

Komisija nurodo, kad ginčo atveju mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės yra pakankamos konstatuoti Pareiškėjo nesąžiningumą, t. y. žinojimą / turėjimą žinoti, jog įsigyjant produkciją iš UAB „G1“, pastaroji sukčiavo PVM srityje.

Pareiškėjas, prieš priimdamas sprendimą įsigyti grūdines kultūras (kviečius, rapsus) iš naujo verslo partnerio (UAB „G1“ įregistruota 2014-07-14, pirmoji PVM sąskaita faktūra už kviečių įsigijimą iš UAB „G1“ išrašyta 2014-09-16) turėjo būti itin atidus šio ūkio subjekto atžvilgiu ir skirti daugiau dėmesio domėjimuisi juo, nei domėtusi, vykdydamas sandorius su pastoviais ir ilgalaikiais tiekėjais. Pareiškėjas / jo atsakingi asmenys, elgdamiesi rūpestingai, turėjo įsitikinti, ar Pareiškėjo naujas verslo partneris – UAB „G1“ – vykdė ekonominę veiklą, nedalyvavo PVM sukčiavimo grandinėje bei vykdė mokesčines prievoles, prieš sudarant sandorius, turėjo pasidomėti šiuo mokesčių mokėtoju, jo atstovais, vykdoma veikla, prekių

pardavimui įforminamų dokumentų turiniu ir pan. Pareiškėjas tokių veiksmų ne tik neatliko ir apie minėtą įmonę informacijos, pagrindžiančios pakankamą domėjimąsi šiuo verslo partneriu, nesurinko (Pareiškėjas apsiribojo viešai prieinamos informacijos surinkimu), tačiau D. K. (Pareiškėjo direktorius, direktorius komercijai) apsiribojo tik UAB „G1“ atstovaujamojo asmens pateikta vizitine kortele ir deklaratyviu patikrinimu rekvizitai.lt.

Be to, mokesčių administratorius nustatė, kad sandorius dėl grūdinių kultūrų įsigijimo su nauju, ką tik įregistruotu mokesčių mokėtoju, Pareiškėjas sudarė išskirtinėmis sąlygomis, t. y. už įsigytus kviečius ir rapsus šiam kontrahentui Pareiškėjas mokėjo didžiausią kainą už vieną toną nei sumokėta kitiems tiekėjams (juridiniams asmenims) ir per trumpą laikotarpį (bendradarbiavimas vyko tik du mėnesius) įsigijo labai didelius kiekius grūdų (detaliau Komisijos sprendimo 7 psl.). Pažymėtina, kad nauji verslo subjektai, ketinantys pradėti savo veiklą ir įsitvirtinti rinkoje, įprastai nustato žemesnes kainas, siekdami prasiskverbti į rinką greičiau bei pritraukti kuo daugiau potencialių pirkėjų, užimti tam tikrą rinkos dalį. Taigi Pareiškėjui naujo kontrahento UAB „G1“ pasiūlyta didesnė kaina, nei kitų esančių tiekėjų pasiūlyta kaina, turėjo sukelti tam tikrus įtarimus, juolab, kad, kaip mokesčių administratoriui savo 2018-03-20 paaiškinime nurodė D. K., UAB „G1“ direktorius pats susirado Pareiškėją ir pasiūlė bendradarbiauti, t. y. tiekti grūdus, o susitikimai vyko tik Pareiškėjo patalpose. Dėl Pareiškėjo argumentų dėl mažesnių kainų įsigyjant grūdus iš ūkininkų, nurodytina, kad mokesčių administratorius lygino Pareiškėjo įsigijimo kainas iš grūdų supirkėjų, o Pareiškėjas taip ir nepaaiškino, kodėl iš naujo ir nežinomo kontrahento grūdus įsigijo brangiau nei iš kitų grūdų supirkėjų.

Pareiškėjui dėl UAB „G1“ vykdomos / nevykdomos veiklos įtarimus taip pat turėjo sukelti aplinkybė, jog šis kontrahentas, kaip pardavėjas, kuris nesivertė žemės ūkio produkcijos gamyba, neišrašė pardavimo PVM sąskaitų faktūrų. Ginčo PVM sąskaitas faktūras išrašė Pareiškėjas (pirkėjas), nors pagal PVMĮ 79 str. 9 dalies nuostatas prievolė išrašyti PVM sąskaitas faktūras tenka pirkėjui (PVM mokėtojui), kai jis žemės ūkio produkciją superka iš asmenų PVM mokėtojų, besiverčiančių žemės ūkio veikla, o UAB „G1“ nesivertė žemės ūkio produkcijos gamyba, nes jos deklaruota ir vykdyta veikla – grūdų ir sėklų didmeninė prekyba.

Pakartotinio patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjo atstovas D. K., būdamas atsakingas už grūdų supirkimą iš ūkio subjektų, realiai grūdinių kultūrų iš UAB „G1“ nepirko, nurodė buhalterei išrašyti PVM sąskaitas faktūras, jog grūdines kultūras Pareiškėjui pardavė UAB „G1“, kai realiai pats bendravo su ūkininkais, pirkdamas iš jų grūdines kultūras Pareiškėjo vardu. Nurodytas aplinkybes patvirtina nagrinėjamoje byloje esantys duomenys, t. y. FNTT 2018-01-19 specialisto išvada dėl UAB „O2“ (Pareiškėjas) ūkinės finansinės veiklos, 2017-08-31 specialisto išvada dėl UAB „G1“ ūkinės finansinės veiklos, FNTT surinkta ikiteisminio tyrimo medžiaga byloje Nr. 06-6-00027-16 (*pradėta pagal BK 222 str. 1 d. dėl Pareiškėjo veiklos*), 2018-04-30 Panevėžio apylinkės teismo baudžiamasis įsakymas, kuriuo D. K. (*Pareiškėjo direktorius; direktorius komercijai*) pripažintas kaltu, padarius nusikalstamas veikas, numatytas BK 220 str. 1 dalyje, 222 str. 1 dalyje, ūkininkų paaiškinimai, UAB „A2“ ir KB „SV O1“ (*įmonės, įsigijusios iš Pareiškėjo grūdines kultūras*) atstovų paaiškinimai.

Apibendrinusi aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad UAB „G1“ sukčiavo PVM srityje, o Pareiškėjo per trumpą laikotarpį įforminti dideli kviečių ir rapsų įsigijimų kiekiai UAB „G1“ vardu, didesnėmis kainomis nei iš kitų juridinių asmenų, važtaraščių neturėjimas, pardavimo PVM sąskaitų faktūrų neišrašymas, surinkti įrodymai apie tai, kad UAB „G1“ realiai veiklos nevykdė bei ikiteisminio tyrimo metu surinkta informacija sudaro pagrindą pritarti mokesčių administratoriaus išvadai, kad Pareiškėjas žinojo / turėjo žinoti, jog įsigyjant produkciją iš UAB „G1“, pastaroji sukčiavo PVM srityje, todėl iš esmės Pareiškėjui pagal kontrahentui UAB „G1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras teisė į PVM atskaitą apribota pagrįstai, taip pat pagrįstai neleista patirtoms išlaidoms priskirti šiuose dokumentuose nurodytų sumų.

Tačiau Komisija negali patvirtinti skundžiamu Inspekcijos sprendimu nurodytos Pareiškėjui sumokėti mokestinės prievolės (PVM ir PM bei susijusių sumų) visoje apimtyje, nes byloje yra nustatyti tikrieji dalies ginčo prekių pardavėjai, o mokesčių administratorius, vadovaudamasis pagrindiniu PVM neutralumo principu, neišsprendė klausimo dėl Pareiškėjui nustatytos mokestinės prievolės dydžio.

Kaip minėta, Pareiškėjas 2014 m. rugsėjo, spalio, lapkričio mėn. apskaitė 912,944 tonų kviečių ir 319,154 tonų rapsų įsigijimą iš UAB „G1“ (*patikrinimo akto 3 psl. esančios 2 ir 3 lentelės*). Tačiau Pareiškėjas dalį ginčo kviečių ir rapsų, kurių įsigijimas Pareiškėjo apskaitoje įformintas UAB „G1“ vardu, įsigijo iš konkrečių ūkininkų. Nustatyta, kad Pareiškėjas 2014 m. lapkričio mėn. 3 atvejais 91,80 t kviečių įsigijo iš ūkininko S. V., o ne iš tarpininko UAB „G1“, 29,88 t kviečių įsigijo iš ūkininkų (nenustatytų) ir 121,68 t (91,80 t + 29,88 t) įsigytų kviečių pardavė AB „A2“ pagal 2014-11-11 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą OIL Nr. 0977 (detaliau Komisijos sprendimo 4–5 psl.). Taip pat nustatyta, kad KB SV „O1“ 2014 m. spalio mėn. įformino iš viso 158 t rapsų pirkimą iš Pareiškėjo. Pagal ikiteisminio tyrimo metu surinktus duomenis nustatyta, kad nors 158 t rapsų pirkimui pagrįsti Pareiškėjas panaudojo UAB „G1“ įformintas PVM sąskaitas faktūras, tačiau faktiškai 158 t (81,07 t + 76,93 t) kiekį rapsų Pareiškėjas įsigijo iš ūkininko S. L. ūkio (81,07 t) ir ūkininko K. D. (76,93 t) (detaliau Komisijos sprendimo 5 psl.).

Kadangi pakartotinio patikrinimo akte nurodyti ne tik nustatyti grūdinių kultūrų pardavėjai (ūkininkai), tačiau ir nurodyta, jog ūkininkas S. L. padarytą žalą Inspekcijai atlygino, ūkininkas S. V. susitaikė su Inspekcija, Komisijos posėdžio metu iškeltas klausimas, ar minėti ūkininkai sumokėjo PVM nuo Pareiškėjui parduotų grūdinių kultūrų. Po Komisijos posėdžio Inspekcija 2019-02-15 raštu Nr. (24.10-31-5) R-991 pateikė informaciją, iš kurios matyti, kad FNTT specialisto išvadoje dėl S. V. ūkio ūkinės finansinės veiklos S. V. apskaičiuotą 1629 Eur (5624 Lt) pardavimo PVM nuo 91,8 t kviečių pardavimo Pareiškėjui S. V. 2018-01-24 sumokėjo į valstybės biudžetą. Taip pat nurodyta, kad FNTT specialisto išvadoje dėl S. L. ūkio ūkinės finansinės veiklos S. L. apskaičiuotą 5201,86 Eur (17961 Lt) pardavimo PVM nuo 81,07 t rapsų pardavimo Pareiškėjui S. L. 2017-12-18 sumokėjo į valstybės biudžetą. Dėl ūkininko K. D. mokestinės prievolės informacija nepateikta. Minėtame rašte Inspekcija taip pat nurodė, kad ūkininkas V. Š. Pareiškėjui 2014-09-11 pardavė 23,660 t kviečių ir FNTT specialisto išvadoje dėl V. Š. ūkio V. Š. apskaičiuotą 741,09 Eur (2558,83 Lt) pardavimo PVM V. Š. 2018-02-21 sumokėjo į valstybės biudžetą. Dėl sandorių su V. Š. Pareiškėjo patikrinimo akte tik nurodyta, kad šis ūkininkas 2014 m. yra pardavęs grūdus Pareiškėjui. Inspekcija minėtame rašte nurodė, kad PVM sumas (*taip pat ir apskaičiuotą GPM*) minėti ūkininkai sumokėjo įmokos kodu 6930, t. y. FNTT apskaičiuotos sumos.

Išanalizavusi surinktus įrodymus, Komisija sprendžia, kad Pareiškėjo pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius disponavo objektyviais duomenimis, patvirtinančiais, jog (1) S. V. pardavė Pareiškėjui 91,8 t kviečių, pardavimo PVM sumokėjo į biudžetą, Pareiškėjas į atskaitą įtraukė pirkimo PVM ir šį kiekį kviečių pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras pardavė AB „A2“, kuri apskaitoje apskaitė įsigijimus iš Pareiškėjo; (2) S. L. pardavė Pareiškėjui 81,07 t rapsų, pardavimo PVM sumokėjo į biudžetą, Pareiškėjas į atskaitą įtraukė pirkimo PVM ir šį kiekį rapsų pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras pardavė KB SV „O1“, kuri apskaitoje apskaitė įsigijimus iš Pareiškėjo; (3) ūkininkas K. D. Pareiškėjui pardavė 76,93 t rapsų, Pareiškėjas į atskaitą įtraukė pirkimo PVM ir šį kiekį rapsų pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras pardavė KB SV „O1“, kuri apskaitoje apskaitė įsigijimus iš Pareiškėjo. Tačiau minėtais atvejais Pareiškėjas ūkininkams neišrašė PVM sąskaitų faktūrų, o pirkimo PVM į atskaitą įtraukė pagal UAB „G1“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

LVAT 2017-07-12 administracinėje byloje Nr. eA-1923-575/2017 yra išaiškinęs, jog „teisė atskaityti apskaičiuotą PVM paprastai siejama su apmokestinamojo sandorio faktiniu įvykdymu. Kaip yra konstatavęs Teisingumo Teismas, pagal PVM direktyvos sistemą apmokestinimo momentas, PVM apskaičiavimas ir galimybė atskaityti yra susiję su realiu

prekių pristatymo arba paslaugų atlikimo įgyvendinimu. Bendra PVM sistema draudžia galimybę atskaitos srityje atsižvelgti į neįvykdytus sandorius, nes pagal šią sistemą apmokestinimo momentą ir dėl to teisę į atskaitą lemia realus sandorio įgyvendinimas (pvz. žr. Teisingumo Teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimo byloje António Jorge, C-536/03, 25–27 p. ir rezoliucinę dalį). Nagrinėjamu atveju tai reiškia, jog apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti pripažinta tik jei prekės realiai jam buvo patiektos ar paslaugos realiai suteiktos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos ir atitinkamas nacionalinės teisės nuostatas“.

ESTT savo praktikoje yra išaiškinęs, jog pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (2007-09-27 sprendimo *Collee*, C-146/05, 31 p.; 2010-10-21 sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, 42 p.). Formalaus požiūrio nesilaikymo principą ESTT įtvirtino sprendime *Collee*. Šiame sprendime teismas pažymėjo, kad nacionalinė priemonė, kuri teisę atleisti nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje iš esmės sieja su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą (PVM) surinkimą (2007-09-27 sprendimo *Collee*, C-146/05, 29 p.). Be to, kaip pažymėjo Generalinis advokatas savo išvadoje *Plöckl* byloje (2016-10-20 sprendimas *Plöckl* byloje Nr. C-24/15), principas, pagal kurį, remiantis mokesčių neutralumo principu, reikalaujama, kad PVM atskaita arba atleidimas nuo PVM būtų taikoma, „jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų“ (toliau – formalus požiūrio nesilaikymo principas), ir kurį Teisingumo Teismas taikė daug kartų ir teisės į atskaitą, ir tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM srityje, buvo taikomas įvairiems formaliems reikalavimams, pavyzdžiui, įpareigojimui registruotis kaip PVM mokėtojai, įpareigojimui nurodyti kontrahento PVM mokėtojo kodą arba įpareigojimams parengti deklaraciją, išrašyti sąskaitą faktūrą ir vesti apskaitą pagal Šeštąją direktyvą (*Generalinio advokato 2016-04-16 išvados byloje C-24/15 87, 88 punktai*). Minėtoje byloje *Collee* teismas konstatavo, jog tas faktas, kad apmokestinamasis asmuo pirmiausia sąmoningai slėpė tiekimo Bendrijos viduje faktą, sprendžiant klausimą dėl atleidimo nuo PVM yra svarbus tik tada, jei suinteresuota valstybė narė rizikuoja prarasti pajamų iš mokesčių ir apmokestinamasis asmuo tokios rizikos visiškai nepašalina. Nustačius, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje iš tikrųjų buvo atliktas, o apmokestinamasis asmuo savo veiksmais nesiekė gauti neteisėtos mokesstinės naudos, atliktas Bendrijos viduje prekių tiekimas turėtų būti atleidžiamas nuo PVM (2007-09-27 sprendimo *Collee*, C-146/05 rezoliucinė dalis).

Iš aukščiau nurodytų nustatytų aplinkybių dėl Pareiškėjo sandorių su ūkininkais (tikraisiais grūdų pardavėjais), Pareiškėjo apskaitoje apskaitytais UAB „G1“ vardu, ir ESTT praktikos išaiškinimų dėl PVM neutralumo ir formalus požiūrio nesilaikymo principų, nurodytina, kad, visų pirma, mokesčių administratorius turėjo surinkti papildomus duomenis ir spręsti, ar šiuose sandoriuose su ūkininkais įvykdyti esminiai reikalavimai dėl teisės į PVM atskaitą (*ar pagal PVMĮ nuostatas įvyko prekių tiekimas, ar prekių tiekimą vykdė apmokestinamasis asmuo; ar nagrinėjamos prekės būtų skirtos apmokestinamiesiems sandoriams; ar įvykdyti esminiai reikalavimai, reglamentuojantys šios teisės pagrindus ir apimtį, nustatyti direktyvos 2006/112/EB XI antraštinėje dalyje „Atskaita“ I skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“*). Ir antra, jei esminiai reikalavimai įvykdyti, spręsti, ar visgi formalus reikalavimo nesilaikymas (*neišrašyta PVM sąskaita faktūra ūkininkui*) paneigia Pareiškėjo teisę į PVM atskaitą sandoriuose su minėtais ūkininkais ir, taip pat, pateisina Pareiškėjo teisės į pirkimo PVM atskaitą paneigimą visoje apimtyje sandoriuose, įformintose UAB „G1“ vardu. Ūkininkams sumokėjus pardavimo PVM sandoriuose su Pareiškėju, o Pareiškėjui šioje dalyje paneigus teisę į PVM atskaitą, kaip ir buvo padaryta nagrinėjamu atveju, būtų pažeistas pagrindinis PVM neutralumo principas.

Įvertinusi nustatytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas negali būti laikomas pagrįstu. Pagal MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatas skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamu atveju byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negali priimti sprendimo iš esmės, nes mokesčių administratorius, nors ir disponavo tam tikrais duomenimis dėl faktinių grūdinių kultūrų tiekėjų, su kuriais vykdytus sandorius Pareiškėjas buhalterinėje apskaitoje fiksavo UAB „G1“ vardu, tačiau nesurinko papildomų duomenų, ar Pareiškėjo sandoriuose su ūkininkais įvykdyti esminiai reikalavimai dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą.

Atsižvelgdama į tai ir vadovaudamasi suteikta teise perduoti mokesčių mokėtojo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, t. y. byloje aptartos aplinkybės dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą sandoriuose su tikraisiais dalies grūdinių kultūrų pardavėjais (ūkininkais) dėl formaliųjų reikalavimų nesilaikymo šalintini mokesčių administratoriui pakartotinai atliekant Pareiškėjo skundo ir sandorių su ūkininkais aplinkybių vertinimą, surenkant ir įvertinant naujus šiame Komisijos sprendime aptartus duomenis, t. y. ar sandoriuose su ūkininkais įvykdyti esminiai reikalavimai dėl teisės į PVM atskaitą ir, nustatčius šias aplinkybes, spręsti dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą dydžio (taip pat Pareiškėjui apskaičiuotino papildomai mokėtino PVM dydžio) sandoriuose su UAB „G1“. Nagrinėjant Pareiškėjo skundą iš naujo taip pat nustatytinos ir vertintinos aplinkybės dėl ūkininko K. D. mokesčių prievolių valstybės biudžetui įvykdymo, K. D. Pareiškėjui pardavus 76,93 t rapsų, taip pat šalintini neatitikimai Pareiškėjo apskaitoje dėl įsigytų kviečių kiekio UAB „G1“ vardu, t. y. patikrinimo akte (7 psl.) nurodyta, kad Pareiškėjo apskaitoje 2014 m lapkričio mėn. pagal PVM sąskaitas faktūras PRK 325 ir PRK 328 įformintas 121,68 t kviečių pirkimas UAB „G1“ vardu (*nurodytą kiekį kviečių Pareiškėjas įsigijo iš ūkininko S. V. (91,80 t) bei nenustatytų ūkininkų (29,88 t) ir pardavė AB „A2“*) už 78033,38 Lt, tačiau patikrinimo akto 3 psl. esančioje 2 lentelėje pateikti duomenys, kad pagal minėtas PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjas įformino 122,92 t kviečių (62,640 t + 60,280 t) kiekio už 69219,2 Lt įsigijimą iš UAB „G1“. Nagrinėjant Pareiškėjo skundą iš naujo, šis neatitikimas gali turėti įtakos sprendžiant dėl Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą dydžio sandoriuose su UAB „G1“.

Mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjo skundo ir ginčo sandorių su ūkininkais aplinkybių vertinimą, turėtų išsiaiškinti ir nustatyti Komisijos sprendime nurodytas, taip pat ir kitas, mokesčių administratoriaus manymu, svarbias aplinkybes. Komisija, atsižvelgdama į tai, kad dėl ginčo sandorių su UAB „G1“ gali keistis ne tik Pareiškėjo atskaitytinasis pirkimo PVM dydis, tačiau ir patirtų išlaidų dydis, paveda iš naujo spręsti ir Pareiškėjo apmokestinimo PM klausimą.

Komisijai dėl nurodytų priežasčių Inspekcijos sprendimą panaikinus, o Pareiškėjo skundą perdavus centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, Pareiškėjo kiti skundo argumentai, susiję su jam apskaičiuotu PVM ir PM, nebenagrinėjami.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-12-06 sprendimą Nr. 69-121 ir Pareiškėjo skundą perduoti iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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

Komisijos narys, pavaduojantis komisijos pirmininką

Evaldas Raistenskis

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė