



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL SIA „B“ SKUNDO**

2022 m. vasario d. Nr. S- (7-216/2021)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo SIA „B“ (toliau – Pareiškėja) 2021-12-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-12-01 sprendimo Nr. 69-67 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovai advokato padėjėjas D.D. ir teisininkė M.M., Atsakovo atstovas A.A 2022-01-25 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti skundžiamą sprendimą.

***Mokesčių administratorius nenustatė jokių objektyvių aplinkybių, kurios pagrįstų, kad Pareiškėjos kontrahentas sukčiavo PVM srityje.***

Skunde nurodyta, kad Pareiškėja 2015 m. liepos, rugsėjo, spalio–gruodžio mėn. įformino prekių (kuro) tiekimą Čekijoje registruotai įmonei „M“ s.r.o. už 3 030 276,20 Eur sumą.

Pareiškėja sandorius su šia įmone apskaitė kaip tiekimus į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 28c straipsnio A dalį, atitinkančią Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 straipsnio 1 dalį.

Skunde cituojamos PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatos bei nurodoma, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra išaiškinęs, jog dėl formalų reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM tik dviem atvejais: (i) jei apmokestinamasis asmuo tyčia sukčiavo mokesčių srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo; (ii) dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai (sąlygos) įvykdyti (2020-12-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1866-556/2020).

Mokesčių administratorius ginčo byloje konstatavo, kad Pareiškėjos kontrahentai vykdė ar dalyvavo mokestiniame sukčiavime, o Pareiškėja žinojo arba iš objektyvių aplinkybių galėjo žinoti, kad jos vykdomi ginčo sandoriai yra įtraukti į įgijėjų atliekamą sukčiavimą.

Pareiškėjos skunde pasisakyta dėl kiekvieno iš mokesčių administratoriaus išvadas pagrindžiančių argumentų.

Pareiškėja nurodo, kad nebuvo susitikusi su „M“ s.r.o. vadovu ir / ar kitais darbuotojais. Pareiškėja paaiškina, kad su šia Čekijos įmone bendradarbiauti pradėjo verslo partnerio rekomendacijos pagrindu. Byloje nustatyta, kad „M“ s.r.o. turėjo virtualų biurą, todėl lankytis

kontrahento veiklavietėje ir tikrinti jo resursus veiklai vykdyti nebuvo prasmės, o toks mokesčių administratoriaus reikalavimo išpildymas apskritai nelogiškas.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad pagal Pareiškėjos suvestinius registrus buvo apskaičiuota per 2015 m. iš tiekėjų įsigyto 1 kg dyzelino įsigijimo kaina – 0,62 Eur. Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius skaičiavimuose padarė akivaizdžią aritmetinę klaidą, t. y. vertino, kad 2015 m. gruodžio mėn. parduoto dyzelino 1 kg kainos vidurkis buvo 4,08 Eur, kai reali dyzelino 1 kg kaina tuo laikotarpiu nesiekė 0,5 Eur už 1 kg.

Skunde dėl veiklos nuostolingumo paaiškinama, kad dyzelinio kuro rinkos kaina svyruoja kiekvieną mėnesį, todėl svarbu, kurio laikotarpio duomenys skaičiavimams atlikti yra naudojami. Pareiškėja dyzelinio kuro pardavimus „M“ s.r.o. vykdė 2015 m. liepos, rugsėjo, spalio, lapkričio bei gruodžio mėn., t. y. 2015 m. antrąjį pusmetį, kuomet 1 kg dyzelinio kuro įsigijimo kaina buvo mažesnė nei 2015 m. pirmąjį pusmetį. O mokesčių administratorius, į 1 kg dyzelino įsigijimo kainos skaičiavimus įtraukdamas ir 2015 m. pirmojo pusmečio duomenis, dirbtinai padidino dyzelinio kuro įsigijimo kainą 2015 m. ir priėjo klaidingų išvadų dėl šių sandorių nuostolingumo.

Dėl aplinkybių, susijusių su Pareiškėjos Latvijoje ir Lietuvoje vykdomos veiklos turiniu, skunde nurodyta, kad Pareiškėja vykdė dyzelinio kuro tiekimus iš Lietuvos į Lenkiją ir dėl to, vadovaujantis PVMĮ 3 ir 4 straipsnių nuostatomis, turėjo pareigą įsiregistruoti PVM mokėtoja Lietuvoje. Pareiškėja pažymi, kad pagal Pelno arba nuostolio ataskaitą už 2015 metus, jos finansinis rezultatas iš vykdomos veiklos buvo teigiamas, t. y. Pareiškėja 2015 metais deklaravo 86 609 Eur pelną (skundo 4 priedas), 2015 metais ji turėjo tris darbuotojus (skundo 5 priedas).

Skunde taip pat akcentuota, kad Pareiškėjai pateikus paaiškinimą dėl iš Latvijos mokesčių administratoriaus 2016-06-30 gauto įspėjimo dėl išregistravimo iš PVM registro, ji iš PVM registro nebuvo išregistruota. Priešingai, Pareiškėja Latvijoje PVM mokėtoja yra registruota iki dabar.

Pareiškėja skunde nurodo, kad su „M“ s.r.o. bendradarbiauti pradėjo verslo partnerio rekomendacijos pagrindu. Pareiškėjai neaišku, kokią įtaką mokesčių administratoriaus išvadoms turėjo aplinkybės, susijusios su ginčo prekių įsigijimu iš Baltarusijos tiekėjų. Skunde nurodoma, kad Baltarusijoje pagamintų degalų tiekimas 2015 m. kitoms įmonėms vyko iš esmės analogiškais aplinkybėmis kaip ir bendradarbiavimas su „M“ s.r.o., tačiau mokesčių administratoriui šie prekių tiekimo sandoriai jokių abejonių nesukėlė.

Dėl Čekijos įmonės resursų veiklai vykdyti, Pareiškėja pažymi, kad 0 proc. PVM tarifo taikymui aktualią aplinkybę – PVM mokėtojo kodo turėjimą – Pareiškėja patikrino. „M“ s.r.o. buvo naujai įsteigta įmonė. Pareiškėjos teigimu, turto, darbuotojų turėjimas vykdant kuro perpardavimo veiklą nėra esminis kriterijus, nes tokio pobūdžio veiklos vykdymui didelių resursų nereikia. Atsiskaitymai už prekes visada vyko laiku. Šiuo aspektu skunde pažymėta ir tai, jog Inspekcija nenustatė, kad prekės buvo tiekiamos neveikiančiam subjektui ar ne tam subjektui, kuris pateikė užsakymą.

Dėl „M“ s.r.o. atsiskaitymo už prekes Pareiškėja paaiškina, kad visais atvejais buvo atsiskaitoma dar iki prekių išgabavimo Čekijos įmonei. Būtent tokia apmokėjimo tvarka užtikrino savalaikį atsiskaitymą.

Dėl mokesčių administratoriaus vertinimo, jog ant Inspekcijai pateiktų dokumentų esantys A.B. parašai akivaizdžiai skiriasi, skunde pažymėta, kad prekių tiekimai „M“ s.r.o. vyko ne vien tik šių dokumentų pagrindu, bet ir pagal atsiųstus raštus (užsakymus Word failuose) iš el. pašto: (duomenys neskelbtini) į Pareiškėjos el. paštą (duomenys neskelbtini), kuriuose buvo nurodytas prekių asortimentas, kiekis, vežėjas, prekių pristatymo vieta. Užsakymuose pateikta informacija visuomet pasitvirtindavo, todėl Pareiškėjai nebuvo pagrindo abejoti „M“ s.r.o. pateikta informacija ir šios įmonės patikimumu. Skunde taip pat nurodoma, kad Pareiškėjai nebuvo poreikio bendrauti su „M“ s.r.o. apskaitą tvarkančiais atstovais.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) yra išaiškinęs, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti, taip pat vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja,

antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (2015-10-22 sprendimo PPUH Stehcemp byloje, C-277/14, 52 punktas). Todėl Pareiškėja neprivalėjo / negalėjo turėti informacijos apie tai, kad „M“ s.r.o. 2015 m. liepos–gruodžio mėn. nedeklaravo tiekimų Bendrijos viduje.

Pareiškėja tvirtina, kad mokesčių administratoriaus išvados paremtos (i) tokio pobūdžio aplinkybėmis, kurios Pareiškėjai negalėjo ir neturėjo būti žinomos, ir (arba) (ii) aplinkybėmis, kurios apskritai nėra reikšmingos vykdant kuro perpardavimo veiklą.

Pareiškėjos pateiktoje 2013-06-26 Bendradarbiavimo sutartyje, sudarytoje tarp „O“ Sp.z o.o ir „OD“ Sp.z o.o (partneris), nurodyta, kad „<...> „O“ atliks muitinėje visas muitinės procedūras, susijusias su Partnerio kontrahentams priklausančiomis prekėmis“. Pareiškėja pažymi, kad toks susitarimas buvo nulemtas paties prekių pobūdžio, t. y. Pareiškėja „M“ tiekė akcizais apmokestinamas prekes, kurioms buvo taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Vadinasi, nurodyti akcizais apmokestinamų prekių sandėliai (toliau – AAPS) kaip akcizais apmokestinamų prekių gavėjai turėjo užtikrinti, kad už šias prekes akcizais bus sumokėti, taip pat, esant poreikiui, atliktos muitinės procedūros.

Dėl Inspekcijos teiginio, kad Akcizais apmokestinamų prekių judėjimo ir kontrolės sistemoje (toliau – EMCS) pažymėtas akcizinių prekių judėjimas patvirtina tik prekių išgabenimo faktą, tačiau tai nėra pakankamas įrodymas 0 proc. PVM tarifo taikymui, Pareiškėja akcentuoja, jog Inspekcijai taipogi buvo pateikti tarptautiniai krovinių transportavimo važtaraščiai (toliau – CMR), kurie yra *prima facie* įrodymas, jog prekes PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas asmuo gavo (šiuo atveju jas pristatant į AAPS). Be to, prekių gabenimo faktą patvirtino ir mokesčių administratoriaus atrankos būdu apklausti prekių vežėjai.

Pareiškėja dėl nepateiktų sutarčių priedų skunde teigia, kad prekių kiekis, asortimentas kiekvienu konkrečiu atveju buvo nurodyta raštuose – užsakymuose, kurie ir buvo vykdomi. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad ir su kitais prekių pirkėjais sudarytos sutartys dėl prekių tiekimo taipogi priedų neturėjo, tačiau Inspekcija 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo nekvestionavo.

Skunde taip pat nurodoma, kad tai, jog prekės buvo nugabentos į „M“ s.r.o. nurodytą pristatymo vietą (AAPS), buvo nurodyta EMCS sistemoje. Taigi, Pareiškėja disponavo informacija apie prekių gavimą. Todėl CMR su gavėjo parašais, patvirtinantys iš esmės tą pačią informaciją apie prekių gavimą, buvo gauti vėliau. Pareiškėja pažymi, kad Inspekcijai pateiktuose CMR'ų 24 laukelyje yra uždėtas AAPS antspaudas, į kurį, „M“ s.r.o. nurodymu, buvo pristatytos prekės bei aiškiai nurodytas prekes priėmusio atsakingo asmens (lenk. *specjalista ds odpraw akcyzowych*) vardas, pavardė bei parašas.

Pareiškėja taip pat nurodo, kad nagrinėjamu atveju nėra ginčo dėl to, jog disponavimo teisė prekėmis perėjo pirkėjui, taip pat nėra ginčo, jog prekės buvo pristatytos į Čekijos įmonės nurodytas prekių pristatymo vietas – AAPS. Todėl konkrečių *Incoterms* sąlygų nenurodymas sutartyse su Čekijos įmone, jai įformintose PVM sąskaitose faktūrose bei CMR, galėtų būti vertinamas tik kaip formalus reikalavimo neišpildymas, kuris nesudaro pagrindo kvestionuoti 0 proc. PVM tarifo taikymo prekių tiekimams „M“ s.r.o.

Dėl Inspekcijos sprendime nurodytos aplinkybės, jog Pareiškėja nepateikė dokumentų, kuriuose būtų įvardinta, kur ir kam iš AAPS dyzelinas buvo nugabentas, t. y. kas buvo galutinis prekių pirkėjas, skunde pažymima, jog Pareiškėjos kontrahentas buvo Čekijos įmonė, būtent į šios įmonės nurodytą prekių pristatymo vietą – AAPS prekės ir buvo pristatytos, prekių gavimas visais atvejais, dėl ko ginčo šiuo atveju net nėra, patvirtintas EMCS.

Pareiškėja nurodo, jog aplinkybė, kad prekių gabenimo paslaugas apmokėjo ne prekių pirkėja, Pareiškėjai nebuvo ir negalėjo būti žinoma, nes ji santykiuose su vežėjais dėl prekių gabenimo nedalyvavo, todėl informacija apie atsiskaitymą už vežimo paslaugas nedisponavo.

Dėl „M“ s.r.o. 430 155,30 Eur skolos Pareiškėjai skunde pabrėžiama, kad ši aplinkybė niekaip nepagrindžia, jog Pareiškėjos kontrahentas – „M“ s.r.o. dalyvavo sandoriuose, įtrauktuose į sukčiavimą PVM srityje, be to, galimo neatsiskaitymo klausimas yra šalių tarpusavio reikalas. Pareiškėja taip pat akcentuoja, kad neturi jokių finansinių pretenzijų „M“ s.r.o. už prekes – už prekes buvo visiškai atsiskaityta.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nenustatė jokių objektyvių aplinkybių, kurios pagrįstų Pareiškėjos kontrahento „M“ s.r.o. sukčiavimą PVM srityje. Priešingai, Inspekcija iš esmės rėmėsi tik prielaidomis, jog „M“ s.r.o. galimai buvo įkurta kaip paruošta įmonė, kurios vardu buvo piktnaudžiaujama užsienio sandoriuose, aplinkybe, jog buvo pateiktas baudžiamasis skundas dėl nežinomo asmens, kuris veikė kaip įgaliotas sandoriuose Čekijos įmonės vardu. Tačiau jokių duomenų, kad šios aplinkybės būtų pasitvirtinusios, mokesčių administratoriaus procesiniuose sprendimuose nėra pateikta. Skunde pabrėžiama, kad nebuvo nustatyta, jog „M“ s.r.o. piktnaudžiavo ar jos vardu neteisėtai veikė asmuo sandoriuose su Pareiškėja dėl ginčo prekių tiekimo.

„M“ s.r.o. Čekijoje PVM mokėtoju buvo registruota nuo 2014-10-14 iki 2020-08-26, t. y. penkerius metus po tikrinto laikotarpio.

***Inspekcija nepagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja buvo neatidi ir nerūpestinga verslo santykiuose su „M“.***

Pareiškėja teigia, kad informacija apie prekių pristatymą į Čekijos įmonės nurodytą prekių pristatymo vietą disponavo dar negavusi rašytinių dokumentų, todėl CMR kopijų nesurinkimas iš karto po prekių pristatymo gavėjui („M“ s.r.o.) nepagrindžia ir negali pagrįsti Pareiškėjos neatidumo ir nerūpestingumo santykiuose su šia įmone.

Dėl Inspekcijos teiginio, jog Pareiškėja nereikalavo iš pirkėjo „M“ s.r.o. įrodymų, kad prekės buvo nugabentos ir pristatytos PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems ES valstybių narių PVM mokėtojams ir nurodytais adresais, skunde nurodoma, kad Pareiškėjos kontrahentas prekių tiekimo sandoriuose buvo „M“ s.r.o., į kurio pateiktuose užsakymuose nurodytas prekių pristatymo vietas – AAPS prekės ir buvo pristatytos.

Pareiškėja taip pat paaiškina, kad prekių tiekimai „M“ s.r.o. buvo vykdomi remiantis šios įmonės pateiktais užsakymais, kuriuose buvo aiškiai identifikuotas vežėjas, transporto priemonės vairuotojas bei jos numeris, o Pareiškėja įsitikindavo, kad prekės perduodamos būtent šiems vežėjams. Tuo tarpu „M“ s.r.o. sutartinių santykių su vežėjais buvimo / nebuvimo ir atsiskaitymo su jais aplinkybės Pareiškėjai negalėjo ir neturėjo būti žinomos.

Pareiškėja skunde akcentuoja aplinkybes, jos teigimu, patvirtinančias, jog, sudarydama sandorius su „M“ s.r.o., ji veikė rūpestingai ir apdariai:

1) Pareiškėja su „M“ s.r.o. buvo sudariusi rašytinę sutartį dėl prekių tiekimo (2015-07-01 sutartis Nr. SL-MAST 04/15), pagal kurią „M“ s.r.o. įsipareigojo išgabenti prekes iš Lietuvos Respublikos į pristatymo valstybę;

2) Pareiškėja PVM mokėtojų bazėje pasitikrino, kad „M“ s.r.o. kitoje ES valstybėje narėje (Čekijoje) registruota PVM mokėtoju;

3) Pareiškėja įsitikino, kad „M“ s.r.o. nėra nauja bendrovė, įsteigta prieš pat sandorių su Pareiškėja sudarymą;

4) prekių tiekimai „M“ s.r.o. vyko pagal atsiųstus raštus – užsakymus, kuriuose buvo nurodyta konkreti informacija apie prekių asortimentą, kiekį, vežėjus, prekių pristatymo vietą. Tokie užsakymai visuomet būdavo vykdomi, užsakymuose pateikta informacija visuomet pasitvirtindavo;

5) Pareiškėja iš „M“ s.r.o. gaudavo išankstinius apmokėjimus už tiekiamas prekes;

6) Pareiškėja prekes perdavė „M“ s.r.o. raštuose – užsakymuose nurodytiems vežėjams;

7) Pareiškėja gavo CMR su Lenkijos AAPS žymomis, t. y. kad prekės išgabentos iš Lietuvos į Lenkiją ir gautos „M“ s.r.o. pateiktuose raštuose – užsakymuose nurodytu adresu;

8) Lenkijos AAPS patvirtino prekių gavimą EMCS.

Atsižvelgiant į išdėstytą, skunde teigiama, kad Pareiškėjai papildomai į valstybės biudžetą mokėtina 636 358 Eur PVM suma apskaičiuota neteisėtai bei nepagrįstai, todėl Inspekcijos sprendimas turi būti panaikintas.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2021-10-04 sprendimą Nr. (42.59 Mr) FR0682-244, kuriuo Pareiškėjai nurodyta papildomai sumokėti į biudžetą 636 358 Eur PVM, 34 798,85 Eur PVM delpinigių ir 190 907 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėja 2015 m. liepos, rugsėjo, spalio-gruodžio mėn. įformino

prekių (kuro) tiekimą „M“ s.r.o. (toliau – Čekijos įmonė) už 3 030 276,20 Eur sumą. Pareiškėja sandorius su Čekijos įmone apskaitė kaip tiekimus į kitas ES valstybes ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal Europos Sąjungos direktyvos 77/388/EEB 28c straipsnio A dalį, atitinkančią PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį. Pareiškėja tiekimus Čekijos įmonei deklaravo atitinkamų mėnesių PVM deklaracijose ir prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes neres ataskaitose.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą įformintiems dyzelinio kuro tiekimams Čekijos įmonei ir neapskaičiavo 636 358 Eur pardavimo PVM, nes Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti, kad jos vykdomi sandoriai yra įtraukti į prekių įgijėjų atliekamą sukčiavimą PVM. Vykdam tiekimus nurodytai ES valstybės narės PVM mokėtojai Pareiškėja turėjo galimybę įtarti apie galimą šios įmonės sukčiavimą, tačiau ji jokių veiksmų nesiėmė, neišitikino, ar jos atliekami tiekimai Bendrijos viduje nelemia jos dalyvavimo PVM sukčiavime, todėl nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėja sandorių sudarymo ir tiekimo metu elgėsi rūpestingai ir sąžiningai.

Inspekcijos sprendime cituojamos PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 ir 5 dalių nuostatos, LVAT ir ESTT praktika 0 proc. PVM tarifo taikymo byloje (LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017; 2019-12-18 nutartis adm. byloje Nr. A-276-602/2019; ESTT 2012-09-27 sprendimo byloje *VSTR*, C-587/10, 30 p.; 2007-09-27 sprendimo byloje *Collée*, C-146/05, 29 ir 30 p.; 2016-10-20 sprendimo byloje *Plöckl*, C-24/15, 38 ir 39 p.; 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 36, 38 ir 39 p.; 2014-0-09 sprendimo byloje *Traum*, C-492/13, 30–34 p. ir kt.).

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad LVAT analogiškoje savo turiniu 2019-02-13 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2-575/2019 atskleidė požymius, kuriems esant yra pripažįstama, jog prekių įgijėjai sukčiauja PVM.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, ginčo byloje buvo surinkta pakankamai įrodymų pagrindžiančių, jog Pareiškėjos kontrahentas vykdė ar dalyvavo mokestiniam sukčiavime, o Pareiškėja žinojo ar iš objektyvių aplinkybių galėjo žinoti, kad jos vykdomi ginčo sandoriai yra įtraukti į įgijėjų atliekamą sukčiavimą.

Inspekcijos sprendime išskiriamos tokios ginčo byloje nustatytos aplinkybės (Panevėžio AVMI Sprendimo 4–17 psl., Patikrinimo akto 3–14 psl.):

1) Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu nepateikė kitų dokumentų, įprastai turimų įmonėse, kurios verslą vykdo su užsienio partneriais, t. y. kuro, reikalingo Pareiškėjos veiklai vykdyti, pirkimo ir sunaudojimų dokumentų; ryšio paslaugų pirkimo dokumentų, komandiruočių įsakymų, komandiruočių ataskaitų, kurių pagrindu būtų galima įvertinti, ar Pareiškėjos darbuotojai vyko į susitikimus su tiekėjais bei pirkėjais, kurių metu būtų pasirašytos sutartys, aptartos įvairios sutarčių sudarymo sąlygos (prekių kainos, kas atsakingas už prekių gabenimą, draudimą ir kt.) bei įvertinta verslo aplinka ir kt.;

2) mokesčių administratorius pagal Pareiškėjos pateiktus suvestinius registrus (Patikrinimo akto 4 priedas) apskaičiavo 2015 m. iš tiekėjų įsigyto dyzelino 1 kg įsigijimo kainą – 0,62 Eur (Patikrinimo aktas, 3 psl., 1 lentelė). Suvestiniuose registruose pateikta informacija, jog Pareiškėja 2015 m. gruodžio mėn. įsigijo 564 730 kg dyzelinio kuro už 2 304 039,31 Eur (2 304 039,31 Eur / 564 730 kg). Pareiškėja nurodo, jog apskaičiuojant buvo padaryta aritmetinė klaida, tačiau savo skaičiavimų, dokumentų, kuriais remiantis būtų galima konstatuoti klaidą, nepateikė;

3) 2015 m. Pareiškėja įformino 6 332 050 kg kuro pardavimą Čekijos įmonei už 3 030 276,20 Eur, taigi parduoto 1 kg kaina 0,48 Eur, t. y. kaina žymiai mažesnė nei įsigijimo. Mokesčių administratorius vertino, kad remiantis tik dyzelino pirkimo ir pardavimo 1 kg kainomis, Pareiškėja patyrė nuostolius; o įvertinus dar ir tai, kad vien UAB „K“ kuriai priklauso AAPS, esantis adresu: (duomenys neskelbtini) m. už paslaugas išrašė PVM sąskaitų faktūrų 443 338,36 Eur sumai, taip pat Pareiškėja apskaitė ir PVM sąskaitas faktūras už buhalterinės apskaitos paslaugas UAB „A“ 1 900 Eur sumai, draudimo paslaugas – 5 301 Eur, muitinės tarpininko paslaugas – 1 838 Eur ir kitas paslaugas – 67 100 Eur, tai Pareiškėjos nuostolinga veikla neišvengiama;

4) Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad Pareiškėja Latvijoje nevykdo aktyvios ekonominės veiklos, visi sandoriai yra atliekami Lietuvoje. Pareiškėjai Latvijoje neišduoti leidimai (licencijos) veiklai akcizais apmokestinamosiomis prekėmis. Pagal Latvijos valstybinio žemės

registro duomenų bazę, Pareiškėjos buveinė registruota bute daugiabučiame name, adresu: (duomenys neskelbtini), kuris nepriklauso Pareiškėjai. Ji neturi registruotų struktūrinių vienetų, įdarbinti trys darbuotojai. Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad neturi informacijos apie dyzelino atgabenimą į Lietuvą, o po to išgabenimą iš Lietuvos, užsakovus, apmokėjimus, Pareiškėjos atstovus Lietuvoje. Latvijos mokesčių administratorius 2016-06-30 Pareiškėjai buvo išsiųstas išpėjimas dėl išregistravimo iš PVM registro, kadangi Pareiškėja nepaaiškino 2015 metų PVM deklaracijose atliktų pataisymų, dėl kurių atsirado neatitikimas deklaruotose sandoriuose su ES verslo partneriais. Patikslintose deklaracijose Pareiškėja ištrynė visus ankstesnius deklaruotus sandorius ES viduje su Lietuvos ir Lenkijos ekonominiais operatoriais. 2016-07-06 Bendrovė pateikė tik bendrą paaiškinimą ir nurodė, kad visi sandoriai vyko Lietuvoje, naudojant LT PVM kodą;

5) Pareiškėjos vadovas O.L. nurodė, kad 2015 m. bendradarbiavo su D.P. kaip su jo bendrovės SIA „S“ tarpininku. Bendradarbiavimą su Baltarusijos tiekėjais Pareiškėja pradėjo remdamasi D.P. turimais kontaktais. Baltarusijoje pagamintus degalus 2015 m. tiekė SIA „E“, „I“ ir kitoms įmonėms. Prekės buvo išduodamos tik toms transporto priemonėms, kurių numeriai ir vairuotojų pavardės buvo nurodyti pirkėjo iš anksto pateiktuose užsakymų blankuose. Dyzelino transportavimą organizavo pirkėjai. Sudarydami sandorius su naujais klientais Pareiškėjos vadovai prašė pateikti asmens tapatybės, įmonių registracijos dokumentus, sprendimus ir / ar įgaliojimus, patvirtinančius pasirašymo teisę. Pareiškėja prašydavo abejotinių klientų atlikti 100 proc. išankstinį apmokėjimą ir patikrindavo registraciją Europos PVM registre, gavę apmokėjimą padarydavo išvadą, kad kontaktinis asmuo yra įgaliotas sudaryti sandorius. Prekių nuosavybės teisių perėmimą įrodo faktas, kad minėtos bendrovės sumokėjo už prekes ir priėmė prekes pagal pasirašytus CMR ir EAD. Prekės pereina pirkėjo nuosavybėn tuo metu, kai pirkėjo transporto vairuotojas ją priima iš Pareiškėjos naftos bazės, pasirašo CMR ir EAD, o pirkėjas įgyja nuosavybės teisę į prekę, kai jis sumoka už prekę;

6) mokesčių administratorius negalėjo nustatyti kada, kokiomis aplinkybėmis ir kaip buvo surasta Čekijos įmonė. Pareiškėja apsiribojo teiginiais, kad su Čekijos įmonės atstovais (nepaaiškinant kokiais) buvo bendrauta el. paštu (laiškai nepateikti), vėliau ir telefonu (numeris nenurodytas), Skype ir kitomis programomis. Taip pat nurodė, jog neprisimena, kaip įsitikino, kad Čekijos įmonės vadovu prisistatęs asmuo turi įgaliojimus ją atstovauti. Bendrovė apsiribojo abstrakčiais paaiškinimais dėl įsitikinimo, ar Čekijos įmonė turėjo pakankamus žmogiškuosius ir materialinius resursus vykdyti dyzelino prekybą, paaiškindama tik tai, kad didelių žmogiškų resursų nereikia, svarbu tik užsitikrinti finansavimą (įmonė jį turėjo, ir visada atsiskaitydavo už prekes laiku). Pareiškėja mokesstinio patikrinimo metu nepateikė priedų prie sutarčių (numatytų pagrindinėje sutartyje), kuriuose būtų aptarta atsiskaitymo tvarka, todėl teigti, kad buvo atsiskaitoma laiku, nepateikiant tai pagrindžiančių įrodymų, nėra pagrindo. Pareiškėja pastabose taip pat nurodė, kad dėl sandorių sudarymo komunikavo su A.B., kuris yra ir įmonės vadovas, o tai patvirtina patikrinimo metu pateiktos sutartys. Mokesčių administratorius atkreipia dėmesį į tai, kad ant pateiktų sutarčių: 2015-07-01 Sutarties Nr. SL-MAST, 2015-06-23 Sandėliavimo sutarties, 2015-08-31 trišalio tarpusavio užskaitymo akto Nr. 7 šalia Čekijos įmonės spaudu uždėti A.B. parašai akivaizdžiai skiriasi. Taip pat Pareiškėja nepaaiškino, su kokiais apskaitą tvarkančiais Čekijos įmonės atstovais komunikavo, nurodė tik tai, kad komunikacija vyko el. paštu adresu – (duomenys neskelbtini);

7) Inspekcija patikrino informaciją ES internetinėje PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) ir nustatė, kad Čekijos įmonė 2015 m. liepos–gruodžio mėn. nedeklaravo vykdytų tiekimus Bendrijos viduje. Čekijos mokesčių administratorius pateikė informaciją apie Čekijos įmonę (PVM kodas CZ02628996, adresas: (duomenys neskelbtini)); (duomenys neskelbtini)): PVM deklaracijas teikė iki 2015 m. liepos mėn., už 2015 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaraciją pateikė J.H. Čekijos įmonės vardu pagal fiktyvų įgaliojimą – Čekijos įmonės direktoriaus J.P. parašas buvo suklastotas; nuo 2015 m. rugsėjo mėn. PVM deklaracijų neteikė, įsigijimų iš Pareiškėjos nedeklaravo; Čekijos įmonė verslo veiklos nepradėjo; pagal J.P., Čekijos įmonė buvo įkurta kaip paruošta įmonė, kurios vardu buvo piktnaudžiaujama užsienio sandoriuose; minėta įmonė nebuvo parduota; Čekijos įmonė pateikė baudžiamąjį skundą dėl nežinomo asmens, kuris veikia kaip įgaliotas sandoriuose įmonės vardu; minėta įmonė turi virtualų biurą, PVM nemokėjo, neturi darbuotojų, turto, transporto priemonių, sandėlių; laikotarpiu nuo 2015 m. birželio mėn. iki 2016 m. kovo mėn. Čekijos įmonės

banko sąskaitoje lėšų judėjimo nebuvo aptikta. Čekijos mokesčių administratorius nepatvirtino Čekijos įmonės dyzelinio kuro pirkimo iš Pareiškėjos už 3 584 973 Eur;

8) Pareiškėjos pateiktoje 2015-07-08 Paslaugų teikimo sutartyje, sudarytoje tarp Čekijos įmonės (užsakovas) ir „OD“ sp.z.o.o. (paslaugos teikėjas), sutarties 2 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „Paslaugos teikėjas nėra šioje sutartyje minėtų prekių savininkas, neturi teisės disponuoti ar naudotis šiomis prekėmis <...>“. Ant pateiktos sutarties uždėtas tik Čekijos įmonės apvalus spaudas ir parašas, nenurodyta atstovo pavardė, vardas, pareigos. Kadangi nurodyta, kad atstovaujama A.B., Inspekcijos nuomone, parašas jo, tačiau palyginus A.B. parašą su parašu ant 2015-07-01 sutarties (duomenys neskelbtini), parašai akivaizdžiai skiriasi. Šia sutartimi, sandėlių savininkas buvo įgaliotas Čekijos įmonės vardu atlikti muitinės formalumus bei akcizo ir kuro mokesčio mokėjimus. Pareiškėjos pateiktoje 2013-06-26 Bendradarbiavimo sutartyje sudarytoje tarp „O“ Sp.z.o.o. ir „OD“ Sp.z.o.o. (partneris) numatyta, kad „<...> „O“ atliks muitinėje visas muitinės procedūras, susijusias su Partnerio kontrahentams priklausančiomis prekėmis“;

9) ES akcizinių prekių gabenimui taikoma savita ES nustatyta elektroninė kontrolės sistema – EMCS, reiškianti, kad iš Lietuvos akcizinio sandėlio išleidus akcizines prekes, EMCS sistemoje nurodytas kitoje ES šalyje esantis akcizinis sandėlis (registruotas gavėjas) turi patvirtinti tų prekių gavimą, kitaip iš Lietuvos akcizinio sandėlio išleidęs prekes asmuo turės mokėti akcizus Lietuvoje, todėl visais atvejais kuras būna nugabentas į akcizinį sandėlį ar registruotą gavėją. Šie gavėjai nėra prekių savininkai, jie neturi patalpų, talpų ir pan. Jų adresu atgabentus krovinius EMCS sistemoje tik atžymima, kad kuras gautas. Akciziniai dokumentai ar CMR-ai, kuriuose gavėjas akcizų sandėlis (registruotas) gavėjas uždėda spaudą, kad prekės gautos, patvirtina tik prekių išgabavimo faktą. Atsižvelgiant į tai, kad Bendrovės direktorius, vykdydamas tokio masto apyvartą (per 2015 m. pasiekta apyvarta 10,4 mln. Eur) turėjo ir privalėjo būti susipažinęs su naftos verslo ypatybėmis, jis turėjo žinoti, kad EMCS sistemoje atžymėtas akcizinių prekių judėjimas patvirtina tik prekių išgabavimo faktą, tačiau tai nėra pakankamas įrodymas 0 proc. PVM tarifo taikymui;

10) Pareiškėjos pateiktoje 2015-07-01 sutartyje Nr. SL-MAST 04/15 su pirkėju Čekijos įmone numatyta, kad pardavėjas parduoda, o pirkėjas perka FCA, DDU, DDP sąlygomis (ar kitomis INCOTERMS 2010 sąlygomis, kaip sutarta tarp šalių) prekes, tokio asortimento, tokį kiekį, už tokią kainą ir transportavimo sąlygomis, kaip numatyta prieduose, kurie yra neatskiriama sutarties dalis. Šios sutarties 2.3.1. punkte numatyta, kad pirkėjas įsipareigoja išgabenti prekes iš Lietuvos Respublikos į pristatymo valstybę ir pateikti pardavėjui patvirtinamuosius dokumentus (tinkamai gavėjo antspaudu ir parašu patvirtintą CMR kopiją, taip pat adresato rašytinį prekių gavimo patvirtinimą). Pareiškėja nepateikė jokių sutarčių priedų, kurie numatyti kaip būtina sutarčių sąlyga, todėl patikrinimo metu nebuvo galimybės įvertinti, kokiomis Incoterms sąlygomis įformintos prekės išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, kas buvo gabenimo paslaugų užsakovas, ar tokio kiekio ir asortimento reikalavo pirkėjas, ar kaina atitiko sutartą, ar apmokėjimas už prekes buvo toks, koks buvo numatytas sutarties prieduose, ir kt.;

11) Pareiškėjos įgaliotas asmuo UAB „A“ buhalteris A.K. 2016-03-21 pateikė raštą Nr. 1 „Dėl SIA „B“ patikrinimo“. Rašte įgaliotas asmuo nurodė, kad prekės EXW sąlygomis išgabentos gavėjams, prekių gabenimo priežiūra vykdyta pagal akcizinio sandėlio pateiktus AAD. Parduotų prekių išgabavimą organizavo prekių gavėjas. Pareiškėjos apskaitoje prekių gabenimo važtaraščiai (CMR) su gavėjo parašais negauti. Įgaliotas atstovas nurodė, jog važtaraščių kopijos užsakytos ir prašė 2016-03-10 Pranešime apie mokestinį patikrinimą Nr.(42.59)FR0663-115 nurodytą dokumentų pateikimo terminą pratęsti iki 2016-04-11;

12) Pareiškėja 2016-04-15 pateikė tarptautinius krovininių transportavimo važtaraščius (CMR). Beveik visi CMR, kuriais grindžiamas parduoto dyzelinio kuro gabenimas į Lenkiją, galimai yra originalai, kadangi nėra nurodyta „kopija“, CMR 22 laukelyje „siuntėjo parašas ir spaudas“ originalus Pareiškėjos spaudas ir originalus neįskaitomas parašas, 23 laukelyje „vežėjo parašas ir spaudas“ nurodyta (atspausdinta kompiuteriu kaip ir visas CMR) vardas, pavardė ir uždėti originalūs parašai (tačiau, ar parašai būtent tų asmenų, kurių pavardės įrašytos, mokesčių administratorius neturėjo galimybės nustatyti) bei 24 laukelyje „krovinys gautas“ originalūs spaudai ir neįskaitomi parašai. Pasirašiusiojo vardas, pavardė, datos nenurodytos, tik dalyje CMR yra uždėti akcizinio sandėlio

specialistų spaudai. CMR ties 3 laukeliu yra uždėti Lenkijos akcizinių sandėlių specialistų spaudai su vardu, pavarde, ties spaudu yra neįskaitomi originalūs parašai. Vadovaujantis CMR konvencijos nuostatomis siuntėjas turi pirmąjį CMR egzempliorių su siuntėjo ir vežėjo parašais. Taip pat turi turėti CMR patvirtintą kopiją, kurioje būtų įskaitomai užpildytas 24 laukelis, kaip pagrindinis įrodymas, kad prekės išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir pristatytos pirkėjui;

13) Mokesčių administratorius, iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų (sutarčių su Čekijos įmone, jai įformintų PVM sąskaitų faktūrų, CMR) nenustatė, kokiomis konkrečiai INCOTERMS sąlygomis dyzelinas iš Lietuvos bus išgabentas Čekijos įmonei, nėra jos patvirtinimo, kad prekes gavo. Pareiškėja nepateikė dokumentų, kuriuose būtų įvardinta, kur ir kam iš akcizinio sandėlio dyzelinas buvo nugabentas, t. y. kas buvo galutinis prekių pirkėjas, todėl Inspekcija neturėjo galimybės nustatyti, kur baigėsi minėtų prekių gabenimas ir kam jos buvo pristatytos. Inspekcija siekdama nustatyti prekių gabenimo aplinkybes, analizavo gautą informaciją iš pasirinktinai atrinktų krovinius gabenusių įmonių (pvz., Lenkijos mokesčių mokėtojų M.B., K, P-M.L., UAB „B“ ir nustatė faktines aplinkybes, prieštaraujančias Pareiškėjos teiginiams: prekių pirkėja neužsakė transporto, naudoti ne prekių pirkėjos el. pašto adresai, prekės gautos ne PVM sąskaitose faktūrose nurodyto pirkėjo;

14) Pareiškėja pateikė iš nenustatyto elektroninio pašto atspausdintus pranešimus – suderinimus (Patikrinimo akto 9 priedas). Nors pateiktuose pranešimuose nurodytos transporto priemonės, vairuotojų vardai, pavardės sutampa su nurodytais CMR, tačiau el. paštu pateikti pranešimai skirti ne Pareiškėjai, jie skirti akciziniam sandėliui, kadangi krovinio pasikrovimo vieta nurodyta Lenkija, neidentifikuotas adresatas, atsiuntęs laišką, t. y. nenurodyti laiškus rašiusių asmenų vardai, pavardės, nenurodytas adresato, atsiuntusio laiškus, įgaliojimas atstovauti pirkėją;

15) Mokesčių administratorius nustatė, kad pateiktoje “23.10 2USD pirkėjo „M“ s.r.o. 2015” sąskaitos kortelėje nurodyta, kad 2015-12-31 skola Pareiškėjai sudarė 27 491,73 USD, kadangi Pareiškėja užskaitė du mokėjimus pirkėjui Čekijos įmonei, kurie buvo atlikti už B s.r.o. Mokesčių administratorius apskaičiavo, kad Čekijos įmonės skola padidėjo ir sudaro 276 536,76 USD (apie 307 263,07 Eur). Pareiškėja pateiktoje “23.10 1EUR pirkėjo „M“ s.r.o. 2015” sąskaitos kortelėje nurodė, kad 2015-12-31 skola Pareiškėjai sudaro 122 892,23 Eur. Mokesčių administratorius perskaičiavo, kad 2015-12-31 Čekijos įmonė liko skolinga už prekes Pareiškėjai apie 430 155,30 Eur (307 263,07 + 122 892,23). Mokesčių administratorius patikrinimo metu tikslios skolos negalėjo nustatyti, kadangi Pareiškėja patikrinimui nepateikė vienos suvestinės – sąskaitos pirkėjui Čekijos įmonei, kurioje būtų suvesta tiksliai apskaita ir likučiai.

Mokesčių administratorius, remdamasis aukščiau išvardintomis aplinkybėmis, skundžiamame sprendime priėjo tokias išvadas:

1) Pareiškėja įforminusi kuro tiekimą pirkėjams, įvykus ūkinei operacijai nesirūpino iš karto surinkti dokumentų, ypač pagrindinio dokumento – CMR kopijos, kuris įrodo, kad prekės buvo išgabentos į kitą ES valstybę ir pristatytos pirkėjui. Kaip nurodė Pareiškėjos įgaliotas asmuo, CMR kopijos užsakytos tik mokesčių administratoriui pradėjus PVM patikrinimą 2016-03-10. Tai įrodo Pareiškėjos neatidumą, nerūpestingumą ir nesąžiningumą, beveik visus metus, PVM apmokestinamiems tiekimams taikyti lengvatinį 0 proc. PVM tarifą, neturint dokumento, pagrindžiančio prekių išgabėtimą į kitą valstybę narę, įrodymo, kad prekės pristatytos pirkėjui;

2) Pareiškėja, sutartyje su Čekijos įmone numatė, kad pirkėjas įsipareigojo prekes išgabenti iš Lietuvos Respublikos į pristatymo valstybę ir pateikti pardavėjui patvirtinamuosius dokumentus (tinkamai gavėjo antspaudu ir parašu patvirtintą CMR kopiją, taip pat adresato rašytinį prekių gavimo patvirtinimą), tačiau patikrinimui Pareiškėja nepateikė tinkamai užpildytų CMR kopijų, kadangi patikrinimui buvo pateikti (galimai) CMR originalai, taip pat nepateikė būtent adresato – pirkėjų inicijuotų rašytinių prekių gavimo patvirtinimo dokumentų, nors pagal sutarties sąlygas tai atlikti įsipareigojo Čekijos įmonė. Tačiau Pareiškėja, negavusi iš pirkėjo sutartyje sutartų įrodymų dėl prekių išgabėtimą, gavimo ir toliau bendravo su pirkėju. Pareiškėja, pritaikiusi 0 proc. PVM tarifą prekių tiekimui į ES, turėtų užsitikrinti ir patikrinti, kad prekių gabenimo važtaraštyje būtų užfiksuotos visos prekių gabenimą ir pristatymą sąskaitoje faktūroje nurodytam PVM mokėtojui patvirtinančios aplinkybės: tikslus prekių iškrovimo adresas, laikas, pirkėjo patvirtinimas apie prekių gavimą;

3) Pareiškėja sudarė rašytinę sutartį, kurioje neapirtos sandorio aplinkybės (Incoterms sąlygos, prekės kaina, asortimentas, kaina, apmokėjimo sąlygos), nepateikti sutarčių priedai (numatyti kaip būtina sutarties sąlyga);

4) Pareiškėja, turėdama galimybę surinkti informaciją apie verslo partnerį, tinkamai nepasidomėjo Čekijos įmonės veiklos realumu – nepareikalavo išrašų iš Čekijos registrų centro, patvirtinančio, kad ši įmonė vykdo realią veiklą, turi turto, darbuotojų, jos apyvarta reali;

5) Pareiškėja išrašydama PVM sąskaitą faktūrą ir pildydama CMR nežinojo konkrečios dyzelinio kuro pristatymo vietos;

6) Pareiškėja parduodama kurą patyrė nuostolių, kas leidžia manyti, kad ji dalyvavo pardavimų grandinėje, kurioje pardavimai vyko mažesne nei įsigijimo kaina, siekiant išvengti mokesčių mokėjimo. Pažymėtina, kad tokie sandoriai priklauso šešėlinei ekonomikai, neigiamai veikiančiai bet kurios ES šalies bei visos ES šalių sanglaudos ekonomiką;

7) kuras devynis mėnesius intensyviai buvo perkamas ir parduodamas tik penkiems pirkėjams mažesne kaina negu pirkimo sąnaudos, galima teigti, kad mokestiniai nuostoliai patirti ne dėl verslo nesėkmių;

8) Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, kad vežėjai veikė pirkėjos Čekijos įmonės vardu, t. y. mokesčių administratorius gavo tai paneigiančius duomenis;

9) Pareiškėja pateikė CMR iki akcizinių sandėlių, ant kurių ir buvo uždėti akcizinio sandėlio spaudai apie gavimą. Pareiškėja nevertino aplinkybės, kad akciziniai sandėliai veiklą vykdo kaip registruoti gavėjai, suteikdami akcizinių prekių Bendrijos viduje išmuitinimo paslaugas, todėl akcizinis sandėlis nėra galutinis gavėjas.

Inspekcija akcentavo, jog Pareiškėja, žinodama, kad būtent jai teks pareiga įrodyti prekių išgabenimo ir tiekimo kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, faktą, elgdamsi sąžiningai ir rūpestingai, galėjo ir turėjo surinkti pakankamai informacijos, kuri patvirtintų prekių tiekimą kitoje valstybėje narėje įregistruotiems PVM mokėtojams, tačiau nesiėmė pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų turinį ir juos atstovaujančių asmenų, nesirūpino tiesioginių įrodymų apie prekių pristatymą gavimu, tinkamu mokestinių prievolių, susijusių su šiais prekių tiekimais vykdymu bei mokestiniam patikrinimui nepateikė įrodymų. Byloje pagrįstai konstatuota, jog Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti, kad jos vykdomi sandoriai yra įtraukti į prekių įgijėjų atliekamą sukčiavimą PVM. Inspekcija pabrėžė, jog Pareiškėjos pateiktus argumentus (pvz., analogiškos standartinės sutartys buvo sudarytos su kitais Pareiškėjos kontrahentais, Čekijos mokesčių administratorius nenurodė, jog nustatyta, kad Čekijos įmonė dalyvavo PVM sukčiavimo grandinėje, Pareiškėja fiziškai nesusitikinėjo su Čekijos įmonės darbuotojais, transportavimą organizavo pirkėjai, tarpininko atliktas atsiskaitymas už prekes yra įprasta verslo praktika, Čekijos įmonės pateiktuose užsakymuose aiškiai nurodyti vežėjai, vairuotojai, transporto priemonių numeriai ir pan.) paneigia vietos mokesčių administratoriaus nustatytos priešingos aplinkybės (pvz., prekių gabenimo aplinkybės (Sprendimas, 12-14 psl., Patikrinimo aktas, 10-12 psl.) arba vietos mokesčių administratorius negalėjo patikrinti jų pagrįstumo (pvz., 2015-07-01 sutarties Nr. SL-MA ST 04/15 sąlygos (Sprendimas, 10, 11 psl., Patikrinimo aktas, 7, 8 psl.)).

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

Ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto 636 358 Eur PVM, su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos, mokesčių administratoriui Pareiškėjos patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja tikrintu laikotarpiu nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą bendrai 3 030 276,20 Eur prekių (dyzelinio kuro) tiekimo sumai pagal Čekijos įmonei „M“ s.r.o. išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos pateiktus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą įrodančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, CMR, sutartis, tarpusavio užskaitymų aktus, Pareiškėjos paaiškinimus ir kt.), užsienio (Čekijos, Lenkijos, Latvijos) mokesčių administratorių pateiktą ir savo iniciatyva papildomai surinktą informaciją, priėjo

išvados, kad Pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti, kad jos vykdomi sandoriai yra įtraukti į prekių įgijėjų atliekamą sukčiavimą PVM. Mokesčių administratoriaus tvirtinimu, Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratoriai priimtuose procesiniuose sprendimuose konstatavo, kad Pareiškėja nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio nuostatas, todėl ginčo prekių tiekimams taikė standartinį PVM tarifą ir Pareiškėjai apskaičiavo 636 358 Eur mokėtiną PVM.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, jog Čekijos įmonė „M“ s.r.o. sukčiavo PVM srityje, o Pareiškėja nebuvo pakankamai rūpestinga ir apdairi. Nurodo, kad prekių tiekimai Čekijos įmonei vyko pagal iš „M“ s.r.o. oficialios el. pašto dėžutės atsiųstus raštus–užsakymus, kuriuose buvo nurodyta tiksli informacija apie prekių asortimentą, kiekį, vežėjus, prekių pristatymo vietą. Užsakymuose pateikta informacija visuomet pasitvirtindavo. Ginčo prekių tiekimai visuomet vykdavo pagal išankstinį apmokėjimą, prekių gabenimą organizuodavo pirkėjas. Prekės buvo pristatytos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlius (toliau – AAPS) ir jų gavimas patvirtintas ES akcizinių prekių gabenimui taikomoje elektroninėje kontrolės sistemoje – EMCS. Čekijos įmonė veiklą vykdė bei PVM mokėtoju buvo iki 2020-08-26, t. y. dar 5 metus po tikrinto laikotarpio, todėl tai patvirtina, kad ji tinkamai vykdė PVM prievoles; turto, darbuotojų turėjimas vykdant kuro perdavimo veiklą nėra esminis kriterijus, nes tokio pobūdžio veiklai didelių resursų nereikia. Pareiškėjos teigimu, Inspekcija klaidingai daro išvadą, jog kuras parduodamas nuostolingai.

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

Su ginčo tiekimų apmokestinimu PVM susijusius santykius pirmiausia reglamentuoja PVMĮ, kuriuo į nacionalinę teisę, be kita ko, yra perkeliama 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, su paskutiniais pakeitimais, atliktais Direktyva 2010/45/ES (toliau – ir PVM direktyva).

PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendro pobūdžio taisyklė, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Šia PVMĮ nuostata į nacionalinę teisę perkeliama PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis.

ESTT yra konstatavęs, kad asmuo, kuris prašo leisti pasinaudoti teise į neapmokestinimą PVM, t. y. prekių tiekėjas, turi pateikti įrodymų, kad tenkinamos PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos (žr., pvz., ESTT 2018-06-20 sprendimo byloje *Enteco Baltic*, C-108/17, 67 p.). Šie asmenys taip pat privalo įrodyti, kad yra tenkinamos ir tos sąlygos, kurias nustato pačios valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui (žr. pvz., ESTT 2010-12-07 sprendimo byloje R., C-285/09, 46 p.) (LVAT 2021-01-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-4491-968/2020; 2022-02-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-544-602/2022).

Pagal ginčo sandorių sudarymo metu galiojusio PVMĮ 56 straipsnio 1 dalį, PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, - įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. PVMĮ 56 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisės saugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas taikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

Pareiškėja 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumui pagrįsti pateikė sutartis, tarpusavio užskaitymų aktus, PVM sąskaitas faktūras, CMR.

Byloje pateikta 2015-07-01 sutartis Nr. SL-MAST 04/15 (toliau – Tiekimo sutartis), pasirašyta Pareiškėjos (pardavėjas) ir „M“ s.r.o. (pirkėjas), atstovaujamos A.B., veikiančio pagal įstatus, kurioje numatyta, kad pardavėjas parduoda, o pirkėjas perka FCA, DDU, DDP sąlygomis (ar kitomis Incoterms 2010 sąlygomis, kaip sutarta šalių) prekes, tokio asortimento, tokį kiekį, už tokią kainą ir transportavimo sąlygomis, kaip numatyta prieduose, kurie yra neatskiriama sutarties dalis. Kiekvienas priedas laikomas atskiru susitarimu, sudarytu pagal šią sutartį. Pareiškėja sutarties priedų nei patikrinimo metu, nei pastabų nagrinėjimo metu nepateikė.

Pareiškėjos teigimu, ginčo prekės buvo tiekiamos tik gavus apmokėjimą ir Čekijos įmonei atsiuntus el. laiškus (raštus – užsakymus) su informacija apie tai, koks jų vardų veikiančias vežėjas atvyks paimti kuro, vairuotojo vardas ir pavardė, automobilio numeris. Savo teiginiams pagrįsti Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu pateikė iš nenustatyto elektroninio pašto (Pareiškėjos teigimu, jos atsakingo darbuotojo D.P. el. pašto) atspausdintus pranešimus-suderinimus lenkų kalba, nenustatyto asmens išsiųstus iš el. pašto (duomenys neskelbtini)“. Sutiktina su mokesčių administratoriaus vertinimu, kad Pareiškėjos pateiktų pranešimų (raštų-užsakymų) neįmanoma identifikuoti, t. y. nėra galimybės nustatyti, kam priklausė el. pašto adresas, iš kurio išsiųsti šie laišukai, ar juos siuntęs asmuo turėjo teisę atstovauti „M“ s.r.o. Pranešimai (laiškų prisegtukai Word failuose) skirti „C“ sp. z o. o. ir „O“ sp. z o. o. (ne Pareiškėjai). Juose nurodyta data, Nr., prašoma išmuitinti automobilius, nurodytas vardas, pavardė, automobilio ir priekabos Nr., vežėjas ir CMR duomenys, taip pat nurodyta pakrovimo vieta Lenkijoje („C“ sp. z o. o. arba „O“ sp. z o. o.), paskirties vieta nenurodyta. Raštą prašoma atspausdinti vairuotojui. Rašto apačioje nurodytas rašto autorius - „Valdybos pirmininkas“, nėra nei vardo, nei pavardės, nei parašo, todėl identifikuoti asmenį neįmanoma. Pažymėtina, kad nors minėtuose pranešimuose įvardintos transporto priemonės, vairuotojų vardai, pavardės sutampa su nurodytais CMR, tačiau šių laiškų negalima laikyti Pareiškėjos akcentuojamais „M“ s.r.o. pateiktais užsakymais, kadangi pranešimuose nėra informacijos apie užsakomą prekę (pavadinimo, kiekio, kainos ir pan.), šie pranešimai skirti ne Pareiškėjai, o akciziniams sandėliams (krovinio pasikrovimo vieta – Lenkija), neidentifikuotas laiškus Pareiškėjai siuntęs asmuo (asmenys) ir jo įgaliojimai atstovauti Pareiškėjos kontrahentą Čekijos įmonę „M“ s.r.o. Papildomai pažymėtina, kad byloje nėra informacijos, kad el. paštas (duomenys neskelbtini)“, iš kurio buvo išsiųsti Pareiškėjos pateikti el. laišukai, yra oficialus „M“ s.r.o. el. pašto adresas, kaip teigia Pareiškėja. Šis el. pašto adresas nenurodytas jokiuose Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose, pvz., Tiekimo sutartyje nenurodyti jokie Čekijos įmonės kontaktiniai duomenys, minėtuose pranešimuose (Word failuose) nurodytas kitas „M“ s.r.o. el. pašto adresas - (duomenys neskelbtini).

Pagal Tiekimo sutarties sąlygas (2.3.1. papunktis) būtent pirkėjas („M“ s.r.o.) įsipareigojo išgabenti prekes iš Lietuvos Respublikos į pristatymo valstybę ir pateikti pardavėjui patvirtinamuosius dokumentus (tinkamai gavėjo antspaudu ir parašu patvirtintą CMR kopiją, taip pat adresato rašytinį prekių gavimo patvirtinimą). Bylos duomenimis, Pareiškėja, įforminusi kuro tiekimą pirkėjui, taikant 0 proc. PVM tarifą, nepasirūpino gauti dokumentų (CMR kopijų), kurie įrodytų, kad prekės buvo išgabentos į kitą Europos Sąjungos valstybę ir pristatytos pirkėjui. Bylos duomenimis, CMR kopijos užsakytos tik mokesčių administratoriui pradėjus Pareiškėjos mokesčio patikrinimą. Pareiškėjos įgaliotas asmuo UAB „A“ buhalteris A.K. 2016-03-21 rašte Nr. 1 „Dėl SIA „B“ patikrinimo“, adresuotame vietos mokesčių administratoriui, nurodė, kad prekės EXW sąlygomis išgabentos gavėjams, prekių gabenimo priežiūra vykdyta pagal akcizinio sandėlio pateiktus AAD. Parduotų prekių išgabenimą organizavo prekių gavėjas, o Pareiškėjos apskaitoje prekių gabenimo važtaraščiai (CMR) su gavėjo parašais negauti. Įgaliotas asmuo nurodė, jog CMR kopijos užsakytos ir prašė pratęsti dokumentų pateikimo terminą. Byloje taip pat nustatyta, kad ginčo prekių gabenimo neorganizavo nei Pareiškėja, nei „M“ s.r.o. Apklausus pasirinktinai atrinktus krovinius gabenusius vežėjus, nustatyta, kad ginčo prekių gabenimą užsakė ir / arba apmokėjo įvairios užsienio įmonės (Kipro įmonė „H“, Lenkijos įmonė „L“ sp. z o. o., Didžiosios Britanijos įmonė „T“, Estijos įmonė „U“). Nė vienas iš apklaustų vežėjų nenurodė vykdęs Čekijos įmonės „M“ s.r.o. užsakymą ar gavęs

iš jos apmokėjimą už suteiktas paslaugas. Vietos mokesčių administratorius taip pat nustatė, kad Pareiškėjos ir vežėjų pateikti dyzelino gabenimo iki akcizinių sandėlių Lenkijoje CMR skiriasi (Patikrinimo akto 8 priedas), t. y. atskirais atvejais CMR nurodyti skirtingi prekės priėmę akcizinių sandėlių specialistai, akcizinių sandėlių ir specialistų spaudai uždėti skirtingai nei vežėjų pateiktuose CMR-uose.

Ginčo bylos duomenimis, Pareiškėjos įgaliotas asmuo patikrinimo metu pateikė 5 „Gautų prekių patvirtinimus“ (už 2015 m. liepos, rugsėjo, spalio, lapkričio ir gruodžio mėn.), kuriais Pareiškėja prašo „M“ s.r.o. patvirtinti, kad prekės pagal šias PVM sąskaitas faktūras yra gautos, o jų vertė įtraukta į vietines PVM ataskaitas“. Lentelėje išvardintos PVM sąskaitų faktūrų datos, serijos, numeriai, sumos, kiekiai. Raštai pasirašyti A.B. ir patvirtinti „M“ s.r.o. antspaudu. Sutiktina su mokesčių administratoriaus vertinimu, kad A.B. parašas ant šių raštų, lyginant su parašu ant Tiekimo sutarties, akivaizdžiai skiriasi.

Pareiškėjos teigimu, prekės buvo perduodamos Čekijos įmonės „M“ s.r.o. nurodytiems vežėjams tik gavus išankstinį pirkėjo apmokėjimą už prekes. Bylos duomenimis, už ginčo prekes buvo atsiskaityta banko pavedimais iš Lenkijos įmonei „E“ sp. z o. o. priklausančios banko sąskaitos. Byloje pateiktos 2015-07-01 trišalės sutartys Nr. 5-2015 ir Nr. 6-2015, kuriose numatyta, kad už Čekijos įmonės „M“ s.r.o. iš Pareiškėjos įsigytą dyzelinį kurą ir kitas prekes sumokės Mokėtojas („E“ sp. z o. o. arba „C“); taip pat pateikti 2015-08-31 trišaliai tarpusavio skolų užskaitymų aktai Nr. 7 ir Nr. 8, pagal kuriuos „E“ sp. z o. o. 2015 m. liepos–rugsėjo mėn. ir rugsėjo–gruodžio mėn. atlikti mokėjimai (atitinkamai 706 238,58 JAV dolerių ir 2 186 670,13 Eur) įskaityti kaip Čekijos įmonės „M“ s.r.o. mokėjimai už įsigytą dyzelinį kurą. Byloje nėra duomenų apie kito Mokėtojo „C“ atliktus mokėjimus Pareiškėjai. Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose („23.10 1EUR pirkėjo „M“ s.r.o. 2015“ sąskaitos kortelėje ir „23.10 2USD pirkėjo „M“ s.r.o. 2015“ sąskaitos kortelėje) užfiksuota, kad „M“ s.r.o. skola 2015-12-31 sudarė 122 892,23 Eur ir 27 491,73 JAV doleriai. Pareiškėjai nepateikus suvestinių duomenų apie pirkėjo „M“ s.r.o. įsiskolinimą, mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu negalėjo nustatyti tikslios „M“ s.r.o. skolos už Pareiškėjos patiektą dyzelinį kurą. Pareiškėja skunde Komisijai akcentavo, kad neturi jokių finansinių pretenzijų „M“ s. r. o. – už prekes buvo visiškai atsiskaityta, tačiau tai pagrindžiančių dokumentų nepateikė. Komisija pažymi, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje 2015-12-31 fiksuoti „M“ s.r.o. įsiskolinimai paneigia Pareiškėjos teiginius, kad už ginčo prekes visada buvo atsiskaitoma iš anksto.

Čekijos mokesčių administratorius pateikė informaciją apie „M“ s.r.o.. Pateiktame atsakyme nurodyta, kad „M“ s.r.o. turi virtualų biurą; neturi darbuotojų, turto, transporto priemonių, sandėlių; laikotarpiu nuo 2015 m. birželio mėn. iki 2016 m. kovo mėn. „M“ s.r.o. banko sąskaitoje lėšų judėjimo nebuvo aptikta. „M“ s.r.o. PVM deklaracijas teikė iki 2015 m. liepos mėn., už 2015 m. rugsėjo mėn. PVM deklaraciją pateikė J.H. „M“ s.r.o. vardu pagal fiktyvų įgaliojimą - „M“ s.r.o. direktoriaus J.P. parašas buvo suklastotas; nuo 2015 m. rugsėjo mėn. Čekijos įmonė PVM deklaracijų neteikė; įsigijimų iš Pareiškėjos nedeklaravo; PVM nemokėjo; „M“ s.r.o. verslo veiklos nepradėjo. J.P. – „M“ s.r.o. direktorius – Čekijos mokesčių administratoriui paaiškino, kad įmonė buvo įkurta kaip paruošta įmonė, kurios vardu buvo piktnaudžiaujama užsienio sandoriuose; „M“ s.r.o. nebuvo parduota. „M“ s.r.o. pateikė baudžiamąjį skundą dėl nežinomo asmens, kuris veikia kaip įgaliotas sandoriuose įmonės vardu.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog aukščiau nurodytos aplinkybės įrodo Čekijos įmonės „M“ s.r.o. sukčiavimą PVM srityje. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriaus išvados dėl „M“ s.r.o. sukčiavimo yra paremtos tik fizinio asmens paaiškinimais ir prielaidomis, byloje nėra informacijos apie pradėtą ikiteisminį tyrimą ar procesinį mokesčių administratoriaus sprendimą. LVAT 2020-02-19 nutartyje adm. byloje Nr. A-807-602/2020 nurodė, kad iš tiesų pagrįsta teigti, jog kompetentingos užsienio (nagrinėjamu atveju – Čekijos Respublikos) institucijos paprastai tiesiogiai nenurodo fakto, kad asmenys, dėl kurių prašoma pateikti informaciją, tikrai sukčiavo, jeigu, pavyzdžiui, nėra galutinio administracinio sprendimo ar apkaltinamojo teismo nuosprendžio šiuo klausimu. Tačiau šių institucijų nustatytos ir nurodytos galimo sukčiavimo ar piktnaudžiavimo teise požymius atspindinčios faktinės (objektyvios) aplinkybės, jas tinkamai

vertinant visų reikšmingų duomenų ir konkretaus tiekimo atvejo kontekste, gali sudaryti pakankamą pagrindą pripažinti apmokestinamojo asmens dalyvavimą į sukčiavimą įtrauktame sandoryje. Nagrinėjamu atveju Čekijos mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai ir pateikta informacija leidžia pagrįstai manyti, kad Čekijos įmonė „M“ s.r.o. sukčiavo PVM srityje. Kaip minėta, ši įmonė nedeklaravo ginčo prekių įsigijimų iš Pareiškėjos, nemokėjo PVM, nuo 2015 metų rugsėjo mėn. neteikė PVM deklaracijų; įmonė neturėjo turto ir resursų (darbuotojų, patalpų) veiklai vykdyti; įmonės direktorius paaiškino, kad įmonė veiklos nevykdė, ji buvo įsteigta tikslu piktnaudžiauti užsienio sandoriuose. Be to, ginčo bylos medžiagoje nėra patikimų duomenų apie tai, kas atstovavo Čekijos įmonę „M“ s.r.o. sandoriuose su Pareiškėja.

Komisija nagrinėjamu atveju pritaria mokesčių administratoriaus vertinimui, jog šioje byloje surinkta pakankamai įrodymų, pagrindžiančių, jog Pareiškėjos kontrahentas „M“ s.r.o. vykdė ar dalyvavo mokestiniam sukčiavime, o Pareiškėja žinojo ar iš objektyvių aplinkybių galėjo žinoti, kad jos vykdomi ginčo sandoriai yra įtraukti į įgijėjų atliekamą sukčiavimą. Bet nesant nustatyto pačios Pareiškėjos sukčiavimo ir norint paneigti jos teisę į ginčo tiekimų apmokestinimą taikant 0 proc. PVM tarifą, šie tiekimai vertintini Pareiškėjos sąžiningumo aspektu.

ESTT aiškindamas susijusias Europos Sąjungos teisės normas yra konstatavęs, kad Europos Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM; teismas turi įvertinti visą pagrindinėje byloje pateiktą informaciją ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar asmuo veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, jog importo ir tiekimo operacijos nelėmė jo sukčiavimo mokesčių srityje (žr., pvz., ESTT 2018-06-20 sprendimą byloje UAB „Enteco Baltic“, C-108/17, 94–95 punktai).

Be to, ESTT jau yra pažymėjęs, kad kova su galimais sukčiavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos (1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas) pripažintas ir skatinamas tikslas. Jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data gražinti atskaitytas sumas, o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant. Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudą, ar ne. Nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, netgi jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (žr., pvz., ESTT 2006-07-06 sprendimą sujungtose bylose *Axel Kittel* ir *Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 ir C-440/04, 54–59 punktai).

Primintina, kad Teisingumo Teismo formuluojamos taisyklės dėl teisės į PVM atskaitą paneigimo sukčiavimo ar kito teisės pažeidimo atveju pagal analogiją taikomos ir prekių tiekimui Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Teleos* ir kt., 65 p.; 2014 m. gruodžio 18 d. sprendimo sujungtose bylose *Italmoda* ir *Turbu.com*, C-131/13, EU:C:2014:2455, 45 p.). Su teise į PVM atskaitą susijusioje praktikoje numatytos piktnaudžiavimo ar sukčiavimo pasekmės iš esmės taikomos ir teisei į neapmokestinimą tiekiant prekes Bendrijos viduje (ESTT 2017-05-18 sprendimo byloje *Litdana*, C-624/15, 32 ir 33 p.).

Taigi, pagal nuosekliai formuojamą ESTT praktiką Europos Sąjungos teisei iš esmės neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (žr., pvz., ESTT 2007-09-27 sprendimą byloje *Teleos* ir kt., C-409/04; 2008-02-21 sprendimą byloje

*Netto Supermarkt*, C-271/06; 2011-12-21 sprendimą byloje *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10). Nustačiusi, kad tiekėjo kontrahentas dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, kompetentinga mokesčių institucija, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus ir nereikalaudama iš tiekėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso (žr., pvz., ESTT 2013-01-31 sprendimą byloje *LVK-56*, C-643/11), turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į neapmokestinamą PVM, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Nesant objektyvių ir akivaizdžių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie kontrahentų sukčiavimą, mokesčių administratorius pirmiausia turi įrodyti, kad: 1) šis asmuo, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant; ir 2) matydamas tokius požymius nesiėmė veiksmų, kurių gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu (žr., pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017-11-22 sprendimą adm. byloje Nr. A-516-602/2017; 2021-01-11 nutartį adm. byloje Nr. eA-4491-968/2020; 2022-02-09 nutartį adm. byloje Nr. eA-544-602/2022).

Tačiau, iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama bendrai, pavyzdžiui, pirma, tikrinti, ar kontrahentas turi reikiamus išteklius veiklai vykdyti, taip pat ar vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog įgijėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (pagal analogiją žr. ESTT 2015-10-22 sprendimą byloje *PPUH Stehcemp*, C-277/14, 50 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Būtent mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus. Šios institucijos negali apmokestinamiesiems asmenims perkelti savo pareigą kontroliuoti (žr., pvz., ESTT 2012-06-21 sprendimą sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 62 ir 65 p.).

Sistemiškai aiškinant PVMĮ, Civilinio kodekso I dalies pirmo skyriaus ir II dalies normas akivaizdu, kad tiekėjas pagal PVM sistemą privalo identifikuoti kitą sandorio šalį, įsitikinti įmones atstovaujančių asmenų teisnumu ir veiksnumu. Be to, PVM sistema kartu su ESTT praktika, PVM subjektams kelia didelius atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimus (LVAT 2019-02-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-2-575/2019).

Komisija, įvertinusi anksčiau išdėstytą ESTT praktiką ir mokesčių administratoriaus išdėstytus argumentus, konstatuoja, kad iš Pareiškėjos nebuvo reikalaujama pateikti įrodymus, susijusius su kontrahento turimais ištekliais ar pažeidimais PVM mokėjimo sityje. Nagrinėjamame mokestiniame ginče mokesčių administratorius pagrįstai sprendė, kad Pareiškėja nebuvo pakankamai atidi ir rūpestinga, nes nesiėmė elementarių ir pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerį ir jį atstovaujančius asmenis – Pareiškėja nereikalavo pateikti ir neįvertino elementarių įmonės registravimo ir veiklos dokumentų, Čekijos įmonę atstovaujančio asmens (A.B.) dokumentų ar įgaliojimų. Pareiškėja pasikliovė kito verslo partnerio rekomendacija ir, tikrindama naujo pirkėjo patikimumą, apsiribojo tik ES valstybių narių PVM mokėtojų identifikacinių duomenų patikrinimu. Jokios kitos informacijos Pareiškėja nerinko ir patikrinimui nepateikė. Pareiškėja nepatikrino į ją dėl prekių tiekimo besikreipusio asmens (asmens) tapatybės, jo įgaliojimų atstovauti Čekijos įmonę; bendravimas su pirkėju vyko elektroninio ryšio priemonėmis, telekomunikaciniais įrenginiais; Čekijos įmonės vardu surašytuose dokumentuose nurodytas kitas šios įmonės el. pašto adresas, nei tas, kuriuo buvo siunčiami / derinami užsakymai; už prekių tiekimą Čekijos įmonei atsiskaitydavo Lenkijos įmonė „E“ sp. z o. o.; Pareiškėjai pateiktuose gabenimo ir kituose dokumentuose nebuvo jokios informacijos apie tai, kad prekės buvo pristatytos būtent PVM sąskaitose faktūrose nurodytam ūkio subjektui.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, iš kurių būtų galimybė nustatyti, kad domėjosi pirkėjo „M“ s.r.o. vykdoma veikla, ar pirkėjo atstovas dirba įmonėje, ar turi įgaliojimus ar kitus panašaus pobūdžio dokumentus, suteikiančius teisę atstovauti įmonę, neišsaugojo el. susirašinėjimų, nepateikė sutarčių priedų, pagal kuriuos būtų galima nustatyti sandorių vykdymo eigą, sutarčių įvykdymą, apmokėjimo sąlygas ir kt. LVAT 2019-02-13 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2-575/2019 yra nurodęs, jog „elementariomis ir pakankamomis priemonėmis, esant didelės vertės sandoriams, laikoma ūkinių operacijų partnerių ir

juos atstovaujančių asmenų identifikavimas – reikalavimas pateikti ir įvertinti įmonės registravimo ir veiklos dokumentus, asmens dokumentus ir įgaliojimus“. Nesidomėjimas asmenų tapatybėmis ir įgaliojimais, prieštarauja sąžiningo, rūpestingo ir apdairaus verslo subjekto veikimo būdai (LVAT 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015).

Manytina, kad Pareiškėja, vykdydama didelį kiekį tiekimų (tiekimai Čekijos įmonei „M“ s.r.o sudarė 29 proc. Pareiškėjos 2015 metais gautų pardavimo pajamų) ir žinodama apie neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje vykdančiam asmeniui tenkančius didesnių atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimus, iš esmės elgėsi nerūpestingai ir neatidžiai, byloje nustatytos aplinkybės leidžia teigti, kad Pareiškėja net nesiėmė pakankamų priemonių identifikuoti naująjį pirkėją ir jį atstovaujantį asmenį.

Mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis, Pareiškėja ginčo prekes (dyzelinį kurą) pardavė nuostolingai. Mokesčių administratorius apskaičiavo, kad vidutinė Pareiškėjos 2015 metais dyzelinio kuro įsigyto kaina sudarė 0,62 Eur /kg, o vidutinė pardavimo Čekijos įmonei „M“ s.r.o. kaina – 0,48 Eur / kg, t. y. ženkliai mažesnė už įsigijimo kainą. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktais skaičiavimais, nurodydama, kad dyzelinio kuro kainos 2015 metų II pusmetį krito, tiekimai Čekijos įmonei vyko būtent 2015 metų II pusmetį, todėl neteisinga vidutinę dyzelinio kuro įsigijimo kainą skaičiuoti remiantis visų 2015 metų įsigijimo kainomis, be to, Pareiškėja nurodo mokesčių administratoriaus neteisingai apskaičiuotą 2015 metų gruodžio mėn. kainą. Pareiškėjos pateiktais skaičiavimais, vidutinė dyzelinio kuro įsigijimo kaina 2015 metų II pusmetį siekė 0,49 Eur / kg. Komisija, įvertinusi Pareiškėjos papildomai pateiktus dokumentus dėl ginčo kuro įsigijimo kainos, sutinka, jog mokesčių administratorius neteisingai nustatė prekių įsigijimo kainą (0,62 Eur /kg), tačiau įvertinus Pareiškėjos pateiktus duomenis apie patirtas ginčo kuro įsigijimo išlaidas, matyti, jog kuro pardavimas Čekijos įmonei vidutiniškai už 0,48 Eur / kg buvo nuostolingas Pareiškėjai – įvertinus didelį įsigyto ir perparduoto dyzelino kuro kiekį (6 332 050 kg) Pareiškėjas patyrė 63 332 Eur nuostolį. Be to, kaip nustatyta patikrinimo metu, Pareiškėjas dėl šio kuro tiekimo patyrė kitas reikšmingas išlaidas, kurios tik didino Pareiškėjo patirtą nuostolį – vien UAB „K“ kuriai priklauso AAPS, esantis adresu: (duomenys neskelbtini) m. už paslaugas išrašė PVM sąskaitų faktūrų 443 338,36 Eur sumai, Pareiškėja apskaitė ir PVM sąskaitas faktūras už buhalterinės apskaitos paslaugas UAB „A“ 1 900 Eur sumai, draudimo paslaugas – 5 301 Eur, muitinės tarpininko paslaugas –1 838 Eur ir kitas paslaugas – 67 100 Eur, todėl Pareiškėjos nuostolingų sandorių sudarymas nėra pagrįstas ekonomine logika, kai įprastinėmis verslo sąlygomis bet kokio ūkio subjekto tikslas yra gauti pajamų ir pelno, iš kurių būtų dengiami išpareigojimai, vykdoma tolesnė veikla, tenkinami akcininkų interesai (pavyzdžiui, žr. LVAT 2017-04-20 nutartį adm. byloje Nr. A-230-438/2017).

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėja ginčo tiekimus vykdė nuostolingai, nesiėmė veiksmų savo kontrahentui patikrinti, nesiėmė priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerį ir jį atstovaujantį asmenį, taip pat nesiėmė veiksmų ir nepateikė jokių įrodymų, kurie leistų teigti, jog ėmėsi visų galimų veiksmų įsitikinti, jog sudaryti dyzelinio kuro pardavimo sandoriai nelemia jos dalyvavimo PVM sukčiavime, pritaria Inspekcijos išvadai, kad Pareiškėja sandorių sudarymo ir tiekimo metu neveikė rūpestingai ir sąžiningai. Konstatuotina, jog Pareiškėja tapo sukčiavusių asmenų bendrininke, o tai nesuderinama su Lietuvos ir Europos Sąjungos teise ir sudaro pagrindą paneigti 0 proc. PVM tarifą.

Komisija, įvertinusi išdėstytas aplinkybes ir padarytas išvadas, konstatuoja, kad Inspekcija, priimdama sprendimą dėl mokesstinės prievolės nustatymo, tinkamai vertino byloje nustatytas aplinkybes ir surinktų įrodymų visumą, teisingai pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas, priėmė pagrįstą ir teisėtą sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-12-01 sprendimą Nr. 69-67.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokesčių 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė