



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ 2016-06-03 SKUNDO**

2016 m. liepos 29 d. Nr. S-154 (7-109 /2016)
Vilnius

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

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosyliienės
Andriaus Veniaus
J. D.

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovui
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

I. J.
direktoriui M. D. ir
įgaliotam asmeniui B. S.

2016 m. birželio 28 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „B1“ (toliau – Bendrovė) 2016-06-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcijos, centrinis mokesčių administratorius) 2016-05-16 sprendimo Nr. 69-60, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-05-16 sprendimu Nr. 69-60 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2016-02-24 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-95, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 528344,53 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 123887,82 Eur PVM delspinigius, 158503 Eur PVM baudą.

Sprendime nurodyta, jog Bendrovė 2013-12-16 pateikė prašymą grąžinti (įskaityti) 86518,78 Lt PVM permoką. Panevėžio AVMI atliko Bendrovės 2013-07-01–2013-09-30 laikotarpio PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Inspekcija 2015-11-19 patikrinimo aktu Nr. (42.59)-FR0680-797 nustatė, kad Bendrovė, pažeisdama Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVMĮ) 49 ir 56 str. nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą tikrinamuoju laikotarpiu įformintam prekių (dyzelinio kuro) tiekimui Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms – *UI Sp. z o. o.* ir *VI LMT* už 8686992 Lt sumą, nes nepateikė pakankamų įrodymų, jog prekės buvo patiekto PVM sąskaitoje faktūroje nurodytiems pirkėjams, t. y. kad *UI Sp. z o. o.* ir *VI LMT*, įgijo teisę prekėmis disponuoti kaip savo, todėl, vadovaudamasi PVMĮ 49, 56, 123 str. nuostatomis, Bendrovei patikrinimo aktu papildomai apskaičiavo 528344,53 Eur PVM. Panevėžio AVMI patikrinimo metu konstatavo, jog Bendrovė neturi teisės taikyti 0 proc.

PVM tarifo jos įformintiems prekių tiekimams Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms, nustačius, kad disponavimo ginčo prekėmis teisė neperėjo Bendrovės kontrahentams (prekės nebuvo patiektos PVM sąskaitoje faktūroje nurodytiems pirkėjams) bei nustačius, jog Bendrovė elgėsi nesąžiningai, t. y. nebuvo pakankamai apdairi ir rūpestinga sandorių su minėtomis įmonėmis metu, todėl žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose.

Panevėžio AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Bendrovės pateiktas pastabas, 2016-02-24 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-95 patvirtino Bendrovei patikrinimo aktu apskaičiuotą 528344,53 Eur PVM ir, vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 2 d. bei Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 96 str. nuostatomis, Bendrovei apskaičiuo 123887,82 Eur PVM delspinigius. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 str. nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad mokesstinio ginčo byloje nėra baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių bei į pažeidimo pobūdį, skyrė Bendrovei 30 proc. dydžio 158503 Eur PVM baudą.

Inspekcija, įvertinusi Europos Bendrijų teisės (1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, toliau – Šeštoji PVM direktyva) ir PVMĮ 49 str. 1 d., 56 str. 1 ir 5 d. nuostatas bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką dėl teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą prekių tiekimui tarp ES valstybių narių, pažymėjo, jog, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti nustatytos trys būtinos sąlygos: 1) prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir jas tiekė PVM mokėtojas; 2) prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; 3) pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Lengvatini 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas. Tais atvejais, kai kuri nors iš šių sąlygų netenkinama, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas, t. y. jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas. Konkrečiu atveju vertinant teisės taikyti 0 proc. tarifą atsiradimo bei realizavimo sąlygas svarbu nustatyti ne vien tik prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos faktą, bet ir mokesčių mokėtojo, siekiančio pasinaudoti teise taikyti lengvatinį 0 proc. tarifą, sąžiningumą, t. y. ar jis žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie galimą ūkinių operacijų partnerio veiklos neteisėtumą, susijusį su sukčiavimu arba kita neteisėta veika PVM prievolių vykdymo srityje.

Pabrėžta, jog Panevėžio AVMI 2015-11-19 patikrinimo aktu Nr. (42.59)-FR0680-797 nustatė, jog *UI Sp. z o. o.* ir *VI LMT* sandorių su Bendrove vykdymo metu savo valstybėse buvo įregistruotos PVM mokėtojomis.

Taip pat Panevėžio AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovės registruota veikla nuo 2013-06-28 yra dyzelinio kuro didmeninė prekyba. Bendrovės direktorius – Estijos pilietis *M. S.*, kuris nuo 2013-07-11 tapo vieninteliu akcininku (100 proc.). Bendrovės įstatinis kapitalas – 10000 Lt. Bendrovė nekilnojamojo turto neturi, patalpas biurui, esančias adresu: Laisvės a. 26, Panevėžio mieste, iki 2014-10-13 nuomojosi. Bendrovė verslą pradėjo, gaudama lėšų iš įmonės „*LI*“ *L. P.* pagal sudarytas paskolų sutartis (akto 43 priedas). Įmonė „*LI*“ *L. P.* lėšas Bendrovei bankiniais pavedimais pervedė 2013-07-10 – 200000 Lt, 2013-07-12 – 250000 Lt, 2013-07-16 – 160000 Lt, gautus pinigus Bendrovė pervedė Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2013-07-11 – 160000 Lt, 2013-07-16 – 190000 Lt) kaip užstatą už prekes, dedamas į akicizinį sandėlį, 2013-07-12 pervedė 250000 Lt UAB „*K1*“ kaip lėšas, skirtas laiduoti bankinei garantijai už akcizines prievoles. Paskolų sutartyse numatytos 6 proc. metinės palūkanos, kurios apskaitoje nepriskaičiuotos ir nebuvo mokamos. Bendrovė 2013-12-31 liko skolinga įmonei „*LI*“ *L. P.* 529333 Lt. Bendrovė nesivadovavo Lietuvos banko valdybos 2008-08-07 nutarimu Nr. 123 „Dėl Lietuvos Respublikos juridinių asmenų gaunamų užsienio paskolų be valstybės garantijos ir užsienio ūkio subjektams suteikiamų paskolų įregistravimo Lietuvos banke tvarkos aprašo patvirtinimo“ ir gautų paskolų neįregistravo. Bendrovės direktorius el. paštu pateikė paaiškinimą, kad „*LI*“ *L. P.* direktorius *V. O.* dėl susidariusios situacijos (Bendrovės patikrinimo ir grąžintinos

PVM sumos areštavimo) sutiko palaukti ir nereikalauti pinigų grąžinimo iki patikrinimo pabaigos (akto 43 priedas).

Nustatyta, kad Bendrovė dyzelinį kurą įsigijo 2013 m. 07–09 mėn. ir beveik visą kiekį pardavė 2013 m. 07–09 mėn. Likutis parduotas 2013 m. 10 mėn. Iš šių aplinkybių matyti, kad Estijos pilietis *M. S.* įsigijo jau veikiančią Bendrovę, turinčią PVM kodą. 2013-07-02 sudaryta sutartis su kuro tiekėja – Latvijos įmone *SIA „LI“*, o 2013 m. liepos 15 d. pradėtos sudarinėti sutartys su kuro pirkėjomis.

Tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė (pirkėja), taikydama 45 muitinės procedūrą, importavo dyzelinį kurą iš Baltarusijos. Pagal sudarytą sutartį Latvijos įmonė *SIA „LI“* (pardavėjas) (*Incoterm DAP* sąlygomis) parduodamą dyzelinį kurą geležinkeliu (cisternomis) atgabendavo iki Baltarusijos–Lietuvos sienos, stoties Gudokai. Už tolimesnį transportavimą buvo atsakinga Bendrovė, kuri dyzelinį kurą toliau transportuodavo geležinkeliu (cisternomis) į UAB „K1“ priklausantį akcizinių sandėlių Nr. *duomenys neskelbtini* (adresu: *duomenys neskelbtini* Panevėžio m. sav.).

Dėl sandorių su Lenkijos įmone *UI Sp. z o. o.* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*) nurodyta, kad Bendrovė 2013 m. 07–09 mėn. įformino pardavimus, išrašydama sąskaitas faktūras Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.* už 7519366,21 Lt (akto 1 lentelė) ir sandorius su šia įmone apskaitė kaip tiekimus į kitas ES valstybes nares ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 str. 1 d., Europos Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 str. (1) bei deklaravo 2013 m. liepos, rugpjūčio ir rugsėjo mėnesių PVM deklaracijose (FR0600) bei Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose (forma FR0564).

Patikrinimo metu Bendrovė pateikė sąskaitas faktūras, pagal kurias Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.* patiekė 2885,966 t dyzelinio kuro už 7519366,21 Lt. Išrašytose sąskaitose faktūrose krovinio gavėja nurodyta įmonė *UI Sp. z o. o.*, CMR-uose krovinio iškrovimo vieta nurodyta įmonė *OI Sp. z o. o.* (akcizinis sandėlis Nr. *duomenys neskelbtini*) adresu: *duomenys neskelbtini Suvalki*, Lenkija. Panevėžio AVMI, įvertinusi aplinkybę, kad „*OI Sp. z o. o.*“ yra akcizinis sandėlis, kuris vykdo veiklą kaip registruotas gavėjas, suteikdamas akcizinių prekių Bendrijos viduje išmuitinimo paslaugas, o prekės transportuojamos toliau, konstatavo, jog pagal pateiktus CMR negalima nustatyti, kur kroviny bus iškrautas ir kas yra krovinio įgijėjas.

Bendrovė pateikė 2013-07-15 sutarties su *UI Sp. z o. o.* ir 2013 m. liepos mėn. priedo Nr.1 prie sutarties Nr. 2-07-15/2013 kopijas (akto 30 priedas). Sutartis pasirašyta direktoriaus *M. S.*, uždėtas įmonės antspaudas ir iš kitos pusės pasirašyta *UI Sp. z o. o.* direktoriaus *T. P.* ir uždėtas įmonės spaudas. Yra pridėti įmonės registracijos ir Europos Komisijos duomenys apie PVM kodo galiojimą, pridėta *T. P.* asmens dokumento kopija, tačiau nėra jokių bendravimo įrodymų, todėl neaišku, kaip pardavimo dokumentai pasiekdavo pirkėją, kaip Bendrovė bendravo su *UI Sp. z o. o.* atstovais. Buvęs Bendrovės direktorius *M. S.* patikrinimo metu nebuvo surastas, todėl nebuvo įmanoma paimti jo paaiškinimo. Bendrovės buhalterė savo paaiškinime (akto 31 priedas) nurodė, kad išrašytos sąskaitos buvo pateikiamos pirkėjams el. paštu, taip pat direktoriaus *M. S.* el. paštu. Užsakymus priimdavo direktorius, vėliau persiųsdavo jai ir apskaitininkėms. Apskaitininkė *V. V.* užpildydavo specialų užsakymo blanką akciziniam sandėliui. Tą patvirtino ir *V. V.* savo paaiškinime (akto 62 priedas). CMR nepildydavo, juos atsiųsdavo pirkėjai. Bendrovės pateiktuose CMR visur uždėtas vieno akcizinio sandėlio *OI Sp. z o. o.* specialisto spaudas, tuo tarpu Lietuvos vežėjai pateikia kitų akcizinio sandėlio specialistų spaudais paženklintus CMR.

Bendrovės ir *UI Sp. z o. o.* prekių pardavimo sutarties 4.2 punkte numatyta, kad prekių pristatymo data nustatoma pagal Priede pasirinktas *Incoterms 2000* sąlygas. Nuo pristatymo datos prekių nuosavybės teisė, atsitiktinio praradimo ar žalos rizika pereina iš pardavėjo pirkėjui. Konstatuota, jog Bendrovė nevykdė sutarties 4.2 punkte numatytos sąlygos ir nepareikalavo iš pirkėjo *UI Sp. z o. o.* tinkamų įrodymų apie krovinio pristatymą bei pirkėjo patvirtinimo, kad įgijo prekes kaip nuosavybę. Bendrovė mokesčio patikrinimo metu nepateikė krovinio vežėjų CMR, pagal kurį būtų galima nustatyti, kur kroviny bus vežamas iš Lenkijos akcizinio sandėlio (*OI Sp. z o. o.*), kur jis buvo iškrautas ir kas jį įgijo kaip nuosavybę. Bendrovės užpildytuose užsakymų lapuose, pateikiamuose akciziniam sandėliui, nurodomas galutinis gavėjas *UI Sp. z o. o.* Tuo tarpu apklaustų Lietuvos vežėjų pateiktuose CMR, kurie parodo prekių tolimesnį prekių

judėjimą, galutinis gavėjas nurodomas ne *UI Sp. z o. o.*, o Lenkijos įmonė *EI Sp. z o. o.*, kuri laikotarpiu nuo 2013-08-02 iki 2013-08-22 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro (2013-08-22 vėl įregistruota).

Patikrinimo metu Bendrovės buhalterė J. I. pateiktame paaiškinime nurodė, kad įmonės tikrindavo VMI sistemoje, ar jos PVM mokėtojos, ar „jos egzistuoja“ (akto 31 priedas), įmonės atsiųsdavo reikalingus tam dokumentus, apie jų egzistavimą užsienio registre (akto 32 priedas), su pirkėjais bendravo direktorius *M. S.*, kuris ir pasirašydavo sutartis.

Nustatyta, kad Bendrovės direktorius *M. S.* kviečiamas į Panevėžio AVMI neatvyko, laiškas grįžo neįteiktas. Panevėžio AVMI kreipėsi į Estijos mokesčių administratorių, kuris pateiktame atsakyme nurodė, kad *M. S.* apklausti nepavyko, nes jis yra deklaravęs išvykimą iš Estijos Respublikos į užsienį.

Nustatyta, kad Bendrovei Lenkijos įmonė *UI Sp. z o. o.* už dyzelinį kurą apmokėjo bankiniais pavedimais, avansu arba tą pačią dieną, kai buvo išrašomos sąskaitos. Bendrovė pateikė AB „Swedbank“ banke esančios sąskaitos Nr. *duomenys neskelbtini* 5 (PLN) atliktų operacijų išrašą už laikotarpį nuo 2013-07-01 iki 2013-12-31 (akto 33 priedas) ir klientų apyvartas už 2013 m. (akto 34 priedas), iš kurių matyti, kad Lenkijos įmonė *UI Sp. z o. o.* apmokėjo Bendrovei už prekes į Bendrovės sąskaitą Nr. *duomenys neskelbtini* (USD), o gautos lėšos tą pačią dieną pervedamos dyzelinio kuro pardavėjai Latvijos įmonei *SIA „LI“ L. P.*

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė neįsigijo prekių pervežimo paslaugų, už pervežimus mokėdavo ir vežėjus susirasdavo prekių pirkėjas. Pagal pateiktus CMR krovinio vežėjai – įvairios Lietuvos, Lenkijos, Latvijos, Estijos įmonės (akto 1 lentelė). Pateikti CMR buvo pildomi nesilaikant Tarptautinio krovinio vežimo keliais sutarties konvencijos nuostatų (toliau – CMR konvencija), juose pateikta neišsami informacija apie prekių gavimą, nes nėra jokių žymų, kad prekes gavo sąskaitose faktūrose nurodytas Lenkijos mokesčių mokėtojas *UI Sp. z o. o.*, CMR nurodyta krovinio iškrovimo vieta – Lenkijos akcizinio sandėlio adresas neatitinka Bendrovės pateiktose prekių pardavimo sąskaitose faktūrose nurodyto prekių pristatymo adreso (akto 1–29 priedai). Pateiktų CMR 24 langelyje „krovinys gautas“ uždėtas *OI Sp. z o. o.* spaudas ir parašas, nurodyta data, kada krovinys gautas. Prekes priimančios įmonės atstovo spaudas „SPECJALISTA ds. odpraw akcyzowych M. P.“ uždėtas CMR kairėje pusėje viršuje.

Klaipėdos AVMI apklausė įvairius vežėjus, kurie vežė *UI Sp. z o. o.* parduotas prekes: UAB „M1“, UAB „K1“, UAB „B2“, UAB „A2“, UAB „T2“.

Inspekcija 2014-05-16 raštu Nr. (21.13-32-1)-R-3772 persiuntė Klaipėdos AVMI informaciją apie vežėjo UAB „M1“ sandorius su Bendrove. UAB „M1“ direktorius pateikė paaiškinimą, kad visais atvejais dėl prekių gabenimo užsakovai patys kreipdavosi, užsakydavo paslaugas telefonu. UAB „M1“ gabeno Bendrovės prekes pagal *UI Sp. z o. o.* užsakymus, apmokėta grynaisiais pinigais 2013-09-09 kasos pajamų orderiu Nr. ME10000000016, kuris P. T. (akto 35 priedas). Vežimai vyko pagal du CMR: 2013-08-06 Nr. NFT0061 (akto 36 priedo 3 lapas) ir 2013-08-20 Nr. NFT0116 (akto 36 priedo 1 lapas). Palyginus Bendrovės pateiktus CMR su vežėjo pateiktais CMR nustatyta, kad Bendrovės pateiktuose CMR uždėtas spaudas „SPECJALISTA ds. odpraw akcyzowych M. P.“, o viename iš pateiktų vežėjų CMR 2013-08-06 Nr. NFT0061 uždėtas specialistės U. P. spaudas. UAB „M1“ taip pat pateikė CMR, pagal kuriuos kuras iš akcizinio sandėlio buvo vežamas toliau (akto 36 priedo 2 ir 4 lapai): juose siuntėjas nurodomas *UI Sp. z o. o.*, o prekių gavėjas *EI Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskelbtini*, adresu: *duomenys neskelbtini Lodz.*, krovinio iškrovimo vieta nurodoma *O3* adresu: Poland, *duomenys neskelbtini*, o 24 laukelyje uždėtame spaude nurodyta *L2 Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskelbtini*, reg. adresas: *duomenys neskelbtini*). Lenkijos įmonė *EI Sp. z o. o.* būtent laikotarpiu nuo 2013-08-02 iki 2013-08-22 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro (2013-08-22 vėl įregistruota PVM mokėtoju, akto 37 priedas).

Inspekcija 2014-05-16 raštu Nr. (21.13-32-1)-R-3772 persiuntė Klaipėdos AVMI informaciją apie vežėjo UAB „K1“ sandorius su Bendrove. UAB „K1“ direktorius pateikė paaiškinimą, kad dėl prekių gabenimo paslaugų atlikimo *UI Sp. z o. o.* kreipdavosi Sergei telefonu +371 *duomenys neskelbtini*. Nei įgaliojimo, kad konkretūs asmenys atstovauja Lenkijos įmonei, nei sutarties Klaipėdos AVMI nepateikė, nors teigė, kad sutartis buvo sudaryta. Taip pat nepateikė

jokių dokumentų, kaip *UI Sp. z o. o.* atsiskaitė su UAB „K1“. Vežimai vyko pagal keturis CMR: 2013-07-30 Nr. NFT0010, 2013-08-12 Nr. BLT0076, 2013-08-12 Nr. BLT0077, 2013-08-20 Nr. NFT0120 (akto 38 priedas). Palyginus Bendrovės pateiktus CMR su vežėjo pateiktais CMR, nustatyta, kad visuose Bendrovės pateiktuose CMR uždėtas spaudas „SPECJALISTA ds. odpraw akcyzowych M. P.“, o UAB „K1“ pateiktuose uždėti visai kitų specialistų spaudai: CMR 2013-07-30 Nr. NFT0010 specialisto M. M. spaudas, ant 2013-08-12 CMR Nr. BLT0076 uždėtas specialistės J. L. spaudas, ant 2013-08-12 CMR Nr. BLT0077 ir 2013-08-20 CMR Nr. NFT0120 uždėtas W. O. spaudas. UAB „K1“ pateikė ir CMR, pagal kuriuos kuras iš akcizinio sandėlio buvo vežamas toliau (akto 38 priedo 2, 3, 4, 6 lapai): juose siuntėjas nurodomas *UI Sp. z o. o.*, o prekių gavėjas *EI Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskeltini*, adresu: *duomenys neskeltini Lodz.*, krovinio iškrovimo vieta nurodoma *O3* adresu: *Poland, duomenys neskeltini*, o 24 laukelyje „Krovinys gautas“ uždėtas *Operator L2 Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskeltini*, reg. adresas: *duomenys neskeltini, Plock, O3*) spaudas.

Inspekcija 2014-05-13 raštu Nr. (21.13-32-1)-R-3609 persiuntė Klaipėdos AVMI informaciją apie vežėjo UAB „B2“ sandorius su Bendrove. Palyginus Bendrovės pateiktus CMR su vežėjo pateiktais CMR, nustatyta, kad visuose Bendrovės pateiktuose CMR uždėtas akcizinio sandėlio *OI Sp. z o. o.* spaudas ir spaudas „SPECJALISTA ds. odpraw akcyzowych M. P.“, o iš UAB „B2“ gautuose CMR uždėtas akcizinio sandėlio *OI Sp. z o. o.* spaudas ir trijuose CMR (akto 39 priedo 7, 11, 12 lapai) uždėtas specialisto M. P. spaudas, kituose uždėti įvairių akcizinio sandėlio darbuotojų spaudai: 2013-08-05 CMR Nr. NFT0041 (akto 39 priedo 20 lapas) visai nėra akcizinio sandėlio spaudos, CMR Nr. NFT0042 (akto 39 priedo 1 lapas) uždėtas specialisto W. O. spaudas, 2013-08-05 CMR Nr. NFT0046 (akto 39 priedo 26 lapas), 2013-08-14 CMR Nr. NFT0084 (akto 39 priedas 9 lapas) uždėtas specialisto N. P. spaudas, 2015-08-06 CMR Nr. NFT0050 (akto 39 priedo 3 lapas) uždėtas specialistės U. P. spaudas, 2015-08-06 CMR Nr. NFT0052 (akto 39 priedo 5 lapas), 2013-08-14 CMR Nr. NFT0085 (akto 39 priedo 7 lapas), 2013-08-20 CMR Nr. NFT0123 (akto 39 priedo 14 lapas) uždėtas specialisto K. M. spaudas, 2013-08-22 CMR Nr. NFT0135 (akto 39 priedo 18 lapas) uždėtas S. M. spaudas, 2013-08-22 CMR Nr. NFT0134 (akto 39 priedo 16 lapas) uždėtas specialistės J. L. spaudas, 2013-08-23 CMR Nr. NFT0136 (akto 39 priedo 24 lapas) uždėtas specialistės M. M. spaudas, 2013-08-14 CMR Nr. NFT0085 (akto 39 priedo 7 lapas), 2013-08-18 CMR Nr. NFT0118 (akto 39 priedo 12 lapas), 2013-08-18 CMR Nr. NFT0112 (akto 39 priedo 11 lapas) uždėtas specialisto M. P. spaudas. UAB „B2“ tai pat pateikė CMR, pagal kuriuos kuras iš akcizinio sandėlio buvo vežamas toliau: CMR Nr. NFT0041, CMR Nr. NFT0042, CMR Nr. NFT0110, CMR Nr. NFT00134 siuntėjas nurodomas *UI Sp. z o. o.*, o prekių gavėjas *EI Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskeltini*, adresu: *duomenys neskeltini Lodz.*, krovinio iškrovimo vieta nurodoma *O3* adresu: *Poland, duomenys neskeltini*), o 24 laukelyje uždėtame antspaude nurodyta *L2 Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskeltini*, reg. adresas: *duomenys neskeltini O3*). Bendrovės pateiktame 2013-08-05 CMR Nr. NFT0041 nurodytas vairuotojas V. P., o UAB „B2“ pateiktame CMR nurodyti du vairuotojai: V. P. ir D. F., o toliau iš akcizinio sandėlio jau veža tik D. F. Skiriasi informacija apie vairuotojus. Toliau vežant dyzeliną pagal CMR Nr. NFT0046, CMR Nr. NFT0050, CMR Nr. NFT0052, CMR Nr. NFT0123 iš akcizinio sandėlio, buvo užpildomi kiti CMR (be numerių) (akto 39 priedo 4, 6, 15, 27 lapai), krovinio siuntėjas nurodytas UAB „B1“, gavėjas *UI Sp. z o. o.*, krovinio iškrovimo vieta nurodyta *duomenys neskeltini Poland*, uždėtame spaude nurodyta *Przedsiębiorstwo Budowlano-Handlowo „Z1“* (PVMM kodas *duomenys neskeltini*, reg. adresas: *duomenys neskeltini*), 22 langelyje atvykimas pakrauti nurodyta *OI Sp. z o. o.* ir adresas. Toliau vežant iš akcizinio sandėlio, CMR Nr. NFT0084, CMR Nr. NFT0136 nurodytas krovinio siuntėjas O4 UAB, gavėjas *UI Sp. z o. o.*, krovinio iškrovimo vieta nurodyta *duomenys neskeltini Poland*, uždėtame spaude nurodyta *Przedsiębiorstwo Budowlano-Handlowo „Z1“*, 22 langelyje krovinio pakrovimo vieta nurodyta O4 UAB. Toliau vežant iš akcizinio sandėlio, CMR Nr. NFT0085, CMR Nr. NFT0135 krovinio siuntėjas nurodytas *OI Sp. z o. o.*, gavėjas *UI Sp. z o. o.*, gavėjas uždėtame spaude nurodyta *Przedsiębiorstwo Budowlano-Handlowo „Z1“*.

Inspekcijos 2014-05-13 rašte Nr. (21.13-32-1)-R-3609 pateiktas UAB „A1“ 2013-09-03 CMR Nr. NFT0163 (akto 28 priedo 3 lapas). Bendrovės egzemplioriuje 3 langelyje uždėti spaudai

OI Sp. z o. o. ir specialisto M. P. spaudas, o pateiktame vežėjo CMR (akto 40 priedo 1 lapas) uždėtas specialistės I. S. spaudas. Kitame CMR, toliau vežant prekes iš akcizinio sandėlio (akto 40 priedo 2 lapas) siuntėjas nurodomas *OI Sp. z o. o.*, gavėjas *EI Sp. z o. o.* (PVMM kodas PL7252049676), *Przedsiębiorstwo Budowlano-Handlowo „ZI“*. 2013-09-03 CMR Nr. NFT0162 (akto 28 priedo 3 lapas) ant Bendrovės ir vežėjo pateikto CMR (akto 41 priedas) spaudai sutampa. Kitame CMR (akto 40 priedo 2 lapas), toliau vežant kurą iš akcizinio sandėlio, siuntėjas nurodomas *OI Sp. z o. o.*, gavėjas *EI Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskelbtini*), *Przedsiębiorstwo Budowlano-Handlowo „ZI“*. Pažymėta, kad Lenkijos įmonė *EI Sp. z o. o.* būtent laikotarpiu nuo 2013-08-02 iki 2013-08-22 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro.

Inspekcija 2014-03-28 raštu Nr. (21.13-32-1)-R-2467 persiuntė Klaipėdos AVMI informaciją apie vežėjus UAB „T1“ ir UAB „A2“. Nustatyta, kad UAB „A2“ *UI Sp. z o. o.* iš Bendrovės įsigytų prekių pervežimą vykdė pagal Estijos įmonės *II OU* užsakymą. UAB „A2“ el. paštu paaiškino, kad užsakovai susirasdavo juos patys, direktorius bendraudavo tik telefonu. Sutartys buvo perduotos vairuotojams arba išsiunčiamos paštu. CMR iki iškrovimo vietos buvo surašomi akciziniame sandėlyje arba vairuotojai išsirašydavo patys gavę iškrovimo adresą iš užsakovo. Palyginus Bendrovės pateiktus CMR (akto 5 priedas, 1, 2 lapai) ir vežėjo CMR nustatyta, kad visuose Bendrovės pateiktuose CMR (1 egzempliorius siuntėjui) uždėti akcizinio sandėlio *OI Sp. z o. o.* ir specialisto M. P. spaudai, o iš UAB „A2“ gautuose CMR uždėti kitų akcizinio sandėlio specialistų spaudai: 2013-08-01 CMR BP0223996 (akto 41 priedo 3 lapas) specialistės J. L. , CMR BP0223999 (akto 41 priedo 1 lapas) specialisto M. W. . Toliau vežant prekes iš akcizinio sandėlio, kituose CMR (41 priedo 2, 4 lapai) siuntėjas abiem atvejais nurodomas *OI Sp. z o. o.*, prekių gavėjas *EI Sp. z o. o.*, krovinio iškrovimo vieta nurodyta *O3* adresu: *Poland, duomenys neskelbtini*, o 24 langelyje „krovinyš gautas“ uždėtame spaude nurodyta *L2 Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskelbtini*, reg. adresas: *duomenys neskelbtini*). Taip pat nustatyta, kad UAB „T1“ *UI Sp. z o. o.* iš Bendrovės įsigytų prekių pervežimą vykdė pagal Estijos firmos *II OU* užsakymą. Direktorius rašte Klaipėdos AVMI informavo, kad užsakymas buvo gautas el. paštu, UAB „T1“ nėra ir nebuvo sudariusi tiesioginių sandorių dėl transporto paslaugų teikimo su Bendrove. Atsiskaityta bankiniais pavedimais. Pervežimas atliktas pagal 2013-08-13 CMR Nr. NFT0080 (akto 42 priedo 1 lapas), uždėtas *OI Sp. z o. o.* spaudas ir specialisto M. P. spaudas. Toliau vežant prekes iš akcizinio sandėlio CMR (akto 42 priedo 2 lapas) siuntėjas nurodytas *OI Sp. z o. o.*, prekių gavėjas *EI Sp. z o. o.*, krovinio iškrovimo vieta nurodoma *O3* adresu: *Poland, duomenys neskelbtini*, o 24 langelyje „krovinyš gautas“ uždėtame spaude nurodyta *L2 Sp. z o. o.* (PVMM kodas *duomenys neskelbtini*, reg. adresas: *duomenys neskelbtini, O3 duomenys neskelbtini*). Pažymėta, kad Lenkijos įmonė *EI Sp. z o. o.* laikotarpiu nuo 2013-08-02 iki 2013-08-22 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro. 2013-08-22 vėl įregistruota PVM mokėtoja.

Patikrinimo metu Lenkijos mokesčių administratorius pateikė informaciją apie *OI Sp. z o. o.*, kurioje nurodė, kad tai yra akcizinis sandėlis, kuris vykdo veiklą kaip registruotas gavėjas, suteikdamas akcizinių prekių Bendrijos viduje išmuitinimo paslaugas. *OI Sp. z o. o.* priimdavo transporto priemones su kuru į savo aikštelę siekiant įforminti išmuitinimo procedūras, kurias atlieka muitinė. Atlikus išmuitinimo procedūras prekės turėjo būti gabenamos galutiniams gavėjams, šiuo konkrečiu atveju *UI Sp. z o. o.*

Lenkijos mokesčių administratorius pateikė informaciją apie *UI Sp. z o. o.* bei nurodė, kad mokesčių mokėtojas deklaravo prekių įsigijimus Bendrijos viduje tik už 2013 m. II ketvirtį, tačiau pagal PVM deklaraciją įmonė neapmokestino PVM prekių įsigijimo Bendrijos viduje (teikiama kas ketvirtį). Tuomet įmonė nepateikė nei ketvirtinės ataskaitos, nei PVM deklaracijos už 2013 m. liepos mėnesį. Remiantis Lenkijos energijos reguliavimo internetine svetaine (angl. k. *Polish Energy Regulatory Office*) (oryg. *Polski Urząd Regulacji Energetyki*) nustatyta, kad įmonė *UI Sp. z o. o.* turėjo leidimą vykdyti veiklą, susijusią su skystuoju kuru – leidimas išduotas 2012-09-14, galioja iki 2022-09-14. Informacijos apie tai, kad įmonė kada nors būtų samdžiusi darbuotojus, nėra, įmonės buveinės adresas yra virtualaus biuro adresas, kur registruota daug įmonių. Nėra galimybės vykdyti veiklą ar pakrauti ir iškrauti prekes minėtu adresu, nurodytas adresas naudojamas tik registracijos ir korespondencijos tikslais. Neturima informacijos, kad įmonė būtų

turėjusi sandėlių. Nepaisant to, kad kvietimas *UI Sp. z o. o.* buvo įteiktas, niekas nesusisiekė su vietiniu mokesčių administratoriumi ir dokumentų nepateikė.

Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad prašymą persiuntė kitam vietiniam mokesčių administratoriui, kuris atsakingas už įmonę *OI Sp. z o. o.*, gavusią dyzelinį kurą, bet įmonė *OI Sp. z o. o.* nepateikė paaiškinimo vietiniam mokesčių administratoriui. Be to, Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad nusiuntė prašymą Muitinės biurui, siekdama patikrinti informaciją apie „akcizinį sandėlį PL31300034106“. Muitinės biuras informavo, kad minėtas akcizinis numeris priskirtas įmonei *OI Sp. z o. o.* ir tai yra vieta, kur paimamos akcizinės prekės: *duomenys neskelbtini*. Įmonė *OI Sp. z o. o.* vykdo veiklą kaip „registruotas gavėjas“, veikla apima akcizinių prekių įsigijimą kitoms įmonėms, naudojantis atleidimo nuo mokesčių sąlygomis. Pagal muitinės informaciją įmonė *OI Sp. z o. o.* neturi „akcizinio sandėlio“ ir pristatytos prekės nėra iškraunamos, degalai gabenami iš paėmimo vietos tose pačiose cisternose, kuriose buvo atgabenti prieš tai.

Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad 2013-10-02 *UI Sp. z o. o.* išregistruota iš PVM mokėtojų. Įtariama, kad *UI Sp. z o. o.* dalyvauja tarptautiniame sukčiavime.

Lenkijos mokesčių administratorius 2014-02-17 raštu Nr. (25.7-09)-R1-1099 pateiktoje informacijoje dėl *UI Sp. z o. o.* nurodė, kad *UI Sp. z o. o.* nepateikė PVM deklaracijų, *VIES* nurodytuose įsigijimuose Bendrijos teritorijoje matyti neatitikimai lyginant su informacija, gauta apie kitų įmonių sandorius ES, įmonė neatsiliepia į mokesčių administracijos šaukimus – *UI Sp. z o. o.* yra nepatikimas mokėtojas ir jos veikla, ir jos mokesčių atsiskaitymai rodo, kad įmonė atlieka sukčiavimus.

Inspekcija konstatavo, jog Panevėžio AVMI padarė pagrįstą išvadą, kad Bendrovė M. S., kuriems taikomas 0 proc. PVM tarifas, nesiėmė pakankamų priemonių surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų, kad dyzelinis kuras buvo patiektas būtent Bendrovės išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytai Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.*, kuri turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo, nereikalavo nei iš vežėjų, nei iš minėtos Lenkijos įmonės ir akcizinio sandėlio *OI Sp. z o. o.* jokių įrodymų, susijusių su prekių pristatymu konkrečiam gavėjui. *UI Sp. z o. o.* Bendrovei pateikė tik formalius patvirtinimus apie prekių gavimą. *UI Sp. z o. o.* nerandama ir nepatvirtina prekių gavimo, jo nedeklaravo. Iš Inspekcijos nustatytų faktinių aplinkybių visumos darytina išvada, kad Bendrovė ūkinių operacijų atlikimo metu nebuvo pakankamai rūpestinga, atidi, nes nesiėmė pakankamų priemonių, kad įsitikintų, jog jos su užsienio kontrahentais sudaromi sandoriai nelemia jos dalyvavimo sukčiavime PVM srityje. Bendrovė neturi jokių komercinio bendravimo įrodymų, todėl neaišku, kaip pardavimo dokumentai pasiekdavo pirkėją, kaip Bendrovė bendravo su *UI Sp. z o. o.* atstovais. Pažymėtina, kad tuometinis Bendrovės direktorius M. S. nerastas, nėra galimybės paimti jo paaiškinimo, liko nepaaiškintos ir nepagrįstos Bendrovės deklaruotų sandorių sudarymo, kontaktų su kontrahentais užmezgimo, sandorių vykdymo, atsiskaitymo už patiektas prekes konkrečios aplinkybės.

Padaryta išvada, kad Bendrovės patikrinimo metu pateikti dokumentai nepagrindžia 0 proc. PVM tarifo taikymo ir neįrodo, kad Lenkijos įmonė *UI Sp. z o. o.* vardu išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytos prekės už 7519366 Lt buvo patiektos būtent Bendrovės sąskaitose faktūrose nurodytam Lenkijos PVM mokėtojui *UI Sp. z o. o.*, kuris turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Dėl sandorių su Jungtinės Karalystės įmone VI LMT pažymėta, jog Bendrovė 2013 m. 08–09 mėn. įformino pardavimus, išrašydama sąskaitas faktūras Jungtinės Karalystės įmonei *VI LMT* už 1167625,92 Lt (akto 2 lentelė). Bendrovė sandorius pagal 2013-08-27 sąskaitą faktūrą serija BLT Nr. 0056 (akto 47 priedas) ir pagal 2013-09-06 sąskaitą faktūrą serija BLT Nr. 0070 (akto 48 priedas) su šia įmone apskaitė kaip tiekimus į kitas ES valstybes nares ir apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 str. 1 d. ir Europos Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 str. (1) ir deklaravo 2013 m. 08–09 mėnesio PVM deklaracijose (FR0600) ir prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose (forma FR0564).

Nustatyta, kad Bendrovė sandorius pagal 2013-08-12 sąskaitą faktūrą serija BLT Nr. 0019 už 253750,98 Lt ir pagal 2013-08-14 sąskaitą faktūrą serija BLT Nr. 0001 už 518248,82 Lt (iš

viso 772000 Lt) deklaravo 2013 m. rugpjūčio mėnesio PVM deklaracijos (FR0600) 19 eil. (kiti PVM apmokestinami sandoriai (0 proc.). Bendrovė vadovavosi PVMĮ 49 str. 3 d.

Nustatyta, kad Jungtinės Karalystės įmonė *VI LMT* įregistruota PVM mokėtoju 2013-05-29, tačiau PVM galiojimo data, *VIES* duomenimis, nurodoma 2013-08-13 (akto 46 priedas).

Inspekcija nustatė, kad pagal Bendrovės pateiktus dokumentus – sąskaitas faktūras dyzelinis kuras turėjo būti gabenamas FCA prekių pristatymo sąlygomis (pardavėjas įsipareigoja pakrauti prekes į pirkėjo užsakytą transporto priemonę) iš Lietuvos akcizinio sandėlio į Lenkijos akcizinį sandėlį.

Patikrinimo metu Bendrovė pateikė 2013-07-15 sutarties Nr.1-15-07/2013 su Jungtinės Karalystės įmone *VI LMT* kopiją (akto 51 priedas), ant sutarties uždėtas įmonės spaudas, pasirašyta *VI LMT* technikos direktoriaus *Z. G.* ir pardavimų, ir marketingo direktoriaus *W. S.* . Bendrovės vardu pasirašyta direktoriaus *M. S.* ir uždėtas Bendrovės antspaudas. Pateiktos sutarties priedų kopijos (akto 51 priedas): 2013-07-01 priedas Nr. 1 prie sutarties Nr. 1-07-15/2013 dėl pristatymo sąlygų, kainų ir išankstinio apmokėjimo sąlygos nustatymo, 2013-07-26 priedas Nr. 2 prie sutarties Nr. 1-07-15/2013 dėl Bendrovės adreso pasikeitimo, 2013-08-20 Nr. 3 prie sutarties Nr. 1-07-15/2013 dėl *VI LMT* PVM registracijos *duomenys neskelbtini*, kurie pasirašyti to paties technikos direktoriaus *Z. G.* , išskyrus priedą Nr. 3, kuris pasirašytas pardavimų ir marketingo direktoriaus *W. S.* .

Panevėžio AVMI patikrinimo metu išanalizavo kaip buvo atsiskaityta už kuro tiekimą Jungtinės Karalystės įmonei (akto 33 priedas) ir nustatė, kad už Jungtinės Karalystės įmonę bankiniais pavedimais daugeliu atveju sumokėjo Lenkijos įmonės *M2 Sp. z o. o.*, *A3 Sp. z o. o.* (pervedė 25625 JAV dolerius), Jungtinės Karalystės įmonė *C1 LTD Clients duomenys neskelbtini* (pervedė 50100 JAV dolerių). Gautų lėšų didžioji dalis iš sąskaitos pervedamos Latvijos įmonei *SIA „LI“*, iš kurios Bendrovė įsigijo dyzelinį kurą (akto 52 priedas).

Bendrovė pateikė patvirtinimus apie prekių gavimą. Vienas iš patvirtinimų apie prekių gavimą (pagal sąskaitas faktūras BLT0001, ir BLT0019, BLT0056) pasirašytas *VI Limited* transporto ir marketingo direktoriaus *W. S.* ir uždėtas įmonės antspaudas, kitas patvirtinimas apie prekių gavimą (pagal sąskaitą faktūrą BLT0070) pasirašytas technikos direktoriaus *Z. G.* . Jungtinės Karalystės administratoriaus duomenimis, šie asmenys *VI Limited* niekada nedirbo.

Pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatyta, kad transporto paslaugas, pagal pirkėjų užsakymus atliko įvairūs Lietuvos ir Lenkijos vežėjai. Bendrovės pateiktuose CMR kuro gavėja nurodyta Jungtinės Karalystės įmonė *VI Limited*, krovinio iškrovimo vieta nurodytas akcizinio sandėlio *L3 Sp. z o. o.* (kodas *duomenys neskelbtini*) adresas *duomenys neskelbtini* Lenkija, Lenkijos įmonės *M2 Sp. z o. o.*, *A3 Sp. z o. o.* ir pati *VI Limited*.

Inspekcija 2014-05-16 raštu Nr. (21.13-32-1)-R-3772 persiuntė Klaipėdos AVMI informaciją apie vežėjo UAB „K1“ sandorius su Bendrove. UAB „K1“ direktorius pateikė paaiškinimą, kad dėl prekių gabenimo paslaugų atlikimo kreipdavosi *M2 Sp. z o. o.* el. paštu *W. S.* tel. +4 *duomenys neskelbtini*, el. paštas *duomenys neskelbtini*.

Pateiktame CMR Nr. NFT0022 krovinio iškrovimo vieta nurodytas akcizinio sandėlio – *L3 Sp. z o. o.* (kodas *duomenys neskelbtini*), adresas: *duomenys neskelbtini* Lenkija. Pateikto CMR 24 langelyje „kroviny s gautas“ uždėtas *L3 Sp. z o. o.* spaudas, data ir parašas, tačiau nenurodyti prekes priimančios įmonės ir jos atstovo duomenys (vardas, pavardė). Pagal pateiktą, tiekimui iš akcizinio sandėlio užpildytą CMR, siuntėjas nurodytas *L3 Sp z o. o.*, gavėjas *VI LMT*, krovinio iškrovimo vieta: *duomenys neskelbtini*, 24 langelyje „kroviny s gautas“ žymos nėra, žemiau uždėtas spaudas *B3, duomenys neskelbtini* (akto 54 priedas).

Pateiktame CMR Nr. NFT0034 krovinio iškrovimo vieta nurodytas akcizinio sandėlio – *L3 Sp. z o. o.*, adresas: *duomenys neskelbtini* Lenkija. Pateikto CMR 24 langelyje „kroviny s gautas“ uždėtas *L3 Sp. z o. o.* spaudas, data ir parašas, tačiau nenurodyti prekes priimančios įmonės ir jos atstovo duomenys (vardas, pavardė). Pagal pateiktą tiekimui iš akcizinio sandėlio CMR siuntėjas nurodytas *L3 Sp. z o. o.*, gavėjas *VI LMT*, krovinio iškrovimo vieta *PPHU „E2“ duomenys neskelbtini*, 24 langelyje „kroviny s gautas“ žymos nėra, žemiau apačioje uždėtas *PPHU „E2“ M. K.* spaudas ir parašas (akto 55 priedas).

Pagal UAB „K1“ direktoriaus paaiškinimą užsakovai patys kreipdavosi dėl paslaugų atlikimo. Direktorius nurodė, kad užsakovai įgaliojimo nepateikė, sutartys su užsakovais buvo sudaromos, bet jų nepateikė, už paslaugas apmokėta. Papildomi CMR buvo rašomi prekėms nugabenti į kitą vietą, užsakovai pateikdavo duomenis tiesiogiai vairuotojams, kurie pildydavo CMR.

Inspekcija 2014-05-16 raštu Nr. (21.13-32-1)-R-3772 persiuntė Klaipėdos AVMI informaciją apie vežėjo UAB „M1“ sandorius su Bendrove. UAB „M1“ direktorius pateikė paaiškinimą, kad dėl prekių gabenimo paslaugų atlikimo kreipdavosi *M2 Sp. z o. o.* el. paštu *W. S.* tel. +4 *duomenys neskelbtini*, el. paštas *duomenys neskelbtini*; užsakovai patys kreipdavosi dėl paslaugų atlikimo, visada apmokėdavo, todėl nekilo abejonių dėl užsakymų tikrumo. Tolimesniam gabenimui buvo išrašomi papildomi CMR, visais atvejais vežėjas vadovavosi užsakovo užsakymu ir nurodymais ir vairuotojai, gavę iš įmonių užsakovių adresus, surašydavo duomenis į CMR.

Pateiktuose CMR-uose Nr. NFT0037, Nr. NFT0021, Nr. NFT0023 ir Nr. NFT0086 krovinio iškrovimo vieta nurodytas akcizinio sandėlio – *L3 Sp. z o. o.* (kodas *duomenys neskelbtini*), adresas: *duomenys neskelbtini* Lenkija. CMR-ų 24 langelyje „kroviny s gautas“ uždėtas *L3 Sp. z o. o.* spaudas, data ir parašas, tačiau nenurodyti prekės priimančios įmonės ir jos atstovo duomenys (vardas, pavardė). Pagal pateiktus tiekimui iš akcizinio sandėlio CMR-us siuntėjas nurodytas *L3 Sp. z o. o.*, gavėjas *VI LMT*, siuntėjas (*consignse*) *M2 Sp. z o. o.*, krovinio iškrovimo vieta: (CMR Nr. NFT0037 atveju) *duomenys neskelbtini Poland*, (CMR-uose Nr. NFT0021, Nr. NFT0023 ir Nr. NFT0086) *duomenys neskelbtini Poland*, 24 langelyje „kroviny s gautas“ yra žyma *B3*, *duomenys neskelbtini* spaudas arba žymos nėra ir žemiau uždėtas *B3*, *duomenys neskelbtini* spaudas (akto 56–59 priedai).

Pažymėta, jog, siekdama įsitikinti vykdytų tiekimų realumu bei nustatyti, ar pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, Panevėžio AVMI kreipėsi į Jungtinės Karalystės mokesčių administratorių dėl Bendrovės įformintų tiekimų *VI Limited*. Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nurodė, kad aplankė įmonę *VI Ltd* (PVMM kodas *duomenys neskelbtini*), apklausė direktorių A. L. . *VI Limited* sandoriai su Bendrove buvo susiję su naftos judėjimu iš vieno muitinės sandėlio Lietuvoje į kitą muitinės sandėlį Lenkijoje. Įmonė buvo įkurta dėl teisinių pokyčių Baltijos šalyse, susijusių su naftos judėjimu. Europos Sąjungos šalyse bei tarp kai kurių Europinių kompanijų buvo padidėjęs mokestinis sukčiavimas. Jungtinėje Karalystėje įmonė buvo įkurta pasinaudojant galimybe dalyvauti sukčiavimo grandinėje. Tačiau, įmonei neturint tinkamos valiutos (GBP) sąskaitos ir negalint daryti skubių mokėjimų (tos pačios dienos), įmonė tapo agentu vietoj pagrindinės įmonės. Įmonės veikla apsiribojo tik administravimu Jungtinės Karalystės biure. Direktorius buvo vienintelis darbuotojas. Prekybai nafta licencijos nereikėjo. Visas sąskaitas išrašė ir pasirašė *VI Limited*. Į Jungtinę Karalystę nebuvo įvežtos jokios prekės, visi sandoriai vyko tik Baltijos šalyse. Prekės buvo siunčiamos iš muitinės sandėlio į muitinės sandėlį su CMR tiesiogiai tarp pirkėjo ir pardavėjo. Pervežimus – transportą organizavo klientas. Direktorius su verslu supažindino draugai iš Baltijos šalių. Direktorius kalba lenkiškai, todėl pagalvojo, kad tai bus gera galimybė. Nebuvo sudaryta jokių sutarčių, visos aplinkybės buvo aptariamoms žodžiu. Prekiauta buvo tik 3 mėnesius, atlikti 2 sandoriai. Įmonė pateikė pirmą deklaraciją su prekių tiekimo ataskaita, rodančia trikampę prekybą, nedeklaruotas joks PVM, nes pardavimai vyko už Jungtinės Karalystės teritorijos.

Pabrėžta, jog iš Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus gautoje informacijoje tarp pateiktų dokumentų kopijų nėra sąskaitų, kuriose būtų matoma, kad *VI LMT* perka dyzelinį kurą iš Bendrovės. Pridėtuose prieduose nepateiktos Bendrovės išrašytų sąskaitų faktūrų, nurodytų patikrinimo akto 2 lentelėje, kopijos. Pateikta tik viena išankstinio apmokėjimo sąskaita BLT 0056 (akto 60 priedas). Bendrovės pateikta išankstinio apmokėjimo sąskaita pasirašyta apskaitininkės V. V. , pateikta *VI Limited* išankstinio apmokėjimo sąskaita nepasirašyta, bet pavardė nurodyta kitos apskaitininkės Raselės Laužikaitės. Atsiųstoje informacijoje nepateikti dokumentai, patvirtinantys prekių įsigijimą iš Bendrovės. Visas sąskaitas išrašė ir pasirašė *VI Limited* (kai kurios nepasirašytos, kitos pasirašytos asmenų Z. G. ir W. S. , nors Jungtinės Karalystės administratorius nurodo, kad vienintelis darbuotojas buvo direktorius A. L.). Į Jungtinę Karalystę nebuvo įvežtos jokios prekės, visi sandoriai vyko tik Baltijos šalyse.

Inspekcija nurodė, jog pagrįstai buvo konstatuota, kad Bendrovės pateikta informacija apie sandorius su Jungtinės Karalystės įmone *VI Limited* prieštarauja iš Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus gautai informacijai, nes Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nurodė, kad minėtoje bendrovėje dirbo vienas asmuo, direktorius A. L., kuris savo paaiškinime nurodė, kad jokių sutarčių nesudarė, visos aplinkybės buvo aptariamoms žodžiu; Bendrovės pateiktoje sutartyje pasirašo Jungtinės Karalystės įmonėje *VI Limited* technikos direktorius Z. G. ir pardavimų ir marketingo direktoriaus W. S., tačiau, kad šie asmenys turėjo teisę atstovauti įmonei įrodymų nepateikta. Lietuvos vežėjai UAB „K1“ ir UAB „M1“ pateikė informaciją, kad W. S., kaip *M2 Sp. z o. o.* atstovas, kreipdavosi dėl transporto paslaugų užsakymų. Padaryta pagrįsta išvada, kad Bendrovė pirkėjo, t. y. Jungtinės Karalystės įmonės *VI LMT*, atžvilgiu nebuvo pakankamai rūpestinga ir atidi, nes: nepareikalavo iš W. S. ir Z. G. įgaliojimų atstovauti įmonei, pirkėjo rašytinio patvirtinimo, jog prekių perdavimas bus laikomas disponavimo prekėmis teisės perdavimu pirkėjui; nepareikalavo asmenų, pasirašiusių CMR 24 langelyje, kad gavo prekes, įmonės pirkėjos įgaliojimų jai atstovauti ir priimti prekes; Bendrovei nesukėlė įtarimų tai, kad *VI Limited* PVM kodas pradedant sandorius buvo negaliojantis, kad už *VI Limited* mokėjimus vykdė Lenkijos įmonės: *M2 Sp. z o. o.*, kuri jau nuo 2013-07-18 pervedinėjo avansu lėšas, nors sąskaitos faktūros išrašytos tik 2013 m. rugpjūčio mėn., *A3 Sp. z o. o.* ir *C1 LTD Clients duomenys neskelbtini*; Bendrovė nereikalavo nei iš vežėjų, nei iš Jungtinės Karalystės įmonės pirkėjos įrodymų, kad prekės buvo nugabentos ir pristatytos sąskaitose faktūrose nurodytam Jungtinės Karalystės PVM mokėtojui *VI Limited* nurodytu adresu. Viename prekių gavimo patvirtinimo akte (prekės pagal sąskaitas faktūras BLT0001, ir BLT0019, BLT0056, patikrinimo akto 53 priedas) nurodyta, kad prekes gavo ir pasirašė *VI Limited* transporto ir marketingo direktorius W. S. ir uždėtas kompanijos antspaudas, kitame prekių gavimo patvirtinimo akte, kad prekes gavo pagal sąskaitą faktūrą BLT0070 (akto 53 priedas), pasirašė technikos direktorius Z. G., Bendrovės pateiktoje sutartyje pasirašė Jungtinės Karalystės įmonėje *VI Limited* technikos direktorius Z. G. ir pardavimų ir marketingo direktorius W. S.. Tuo tarpu Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nurodo, kad *VI Limited* buvo vienintelis darbuotojas – direktorius A. L.. Bendrovė pateikė internete nurodytą informaciją apie *VI Limited* direktorių (akto 61 priedas), kurioje nurodyti trys *VI Limited* direktoriai: direktorius A. L., technikos direktorius Z. G. ir pardavimų ir marketingo direktorius W. S., kas prieštarauja Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus pateiktai informacijai. Bendrovė apsiribojo internete skelbiama informacija apie įmonės direktorius, net nebandė išsiaiškinti konkretnių šiuos asmenis bei jų veiklą identifikuojančių duomenų, ką esant tokiai situacijai padarytų bet kuris rūpestingas verslininkas. Šiuo atveju lieka neaišku su kuo vykdomos ūkinės operacijos ir ar kita sandorio šalis yra sąžininga. Konstatuota, jog Bendrovė, vykdydama tiekimus dideliais kiekiais per trumpą laiką ir žinodama apie neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje vykdančiam asmeniui tenkančius didesnius atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimus, iš esmės elgėsi nerūpestingai ir neatidžiai, nustatytos aplinkybės leidžia teigti, kad buvo prielaidų įtarti galimą kontrahentų sukčiavimą, tačiau Bendrovė jokių veiksmų nesiėmė. Todėl nurodyta, jog Panevėžio AVMI pagrįstai konstatavo, kad Bendrovė, įformindama sandorius, kuriems taikomas 0 proc. tarifas, nesiėmė pakankamų priemonių, kad surinktų daugiau informacijos, kuri patvirtintų, kad dyzelinis kuras buvo patiektas būtent Bendrovės išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytai Jungtinės Karalystės įmonei *VI LMT*, kuri turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo, nereikalavo nei iš vežėjų, nei iš minėtos Jungtinės Karalystės įmonės ir akcizinio sandėlio *L3 Sp. z o. o.* jokių įrodymų, susijusių su prekių pristatymu konkrečiam gavėjui bei nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų fizinių asmenų atstovavimo šiai įmonei teisėtumu, nereikalavo pirkėjo atstovų įgaliojimų. Išvada, kad Bendrovės pateikti dokumentai nepagrindžia 0 proc. PVM taikymo ir neįrodo, kad Jungtinės Karalystės įmonės *VI Limited* vardu išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytos prekės už 1167626 Lt buvo patiektos būtent Bendrovės sąskaitose faktūrose nurodytam Jungtinės Karalystės PVM mokėtojui *VI Limited*, kuris turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo, pripažinta pagrįsta.

Pasisakydama dėl pagal PVMĮ 49 str. 1 d. ir 56 str. 1 d. bei ESTT ir LVAT aktualią praktiką šioje srityje mokesčių mokėtojas, tiekimui taikančiam 0 proc. PVM tarifą, būtinų tenkinti trijų sąlygų, Inspekcija nurodė, jog Panevėžio AVMI patikrinimo metu neginčijo, kad dyzelinis kuras

(akcizinė prekė) buvo išgabentas iš Lietuvos teritorijos, nes tai patvirtina Akcizų informacinės sistemos (AIS) dokumentai, patvirtinantys akcizinių prekių judėjimą iš Lietuvos akcizinio sandėlio iki ES valstybės narės akcizinių sandėlių. Tačiau pabrėžė, kad pagal minėtos PVM direktyvos 14 str. 1 d. prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) apmokestinimo PVM tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėja (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui. Tais atvejais, kai minėtos sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-556-245/2011).

Konstatuota, kad Bendrovės direktorius *M. S.* prieš pradėdamas sandorius turėjo įvertinti riziką, susijusią su sandoriu ir rinka. Aplinkybės, kad pirminis bendravimas tarp Bendrovės ir Lenkijos įmonės *UI Sp. z o. o.* prasidėjo ką tik Bendrovei įregistravus veiklą, o su Jungtinės Karalystės įmone truputį vėliau, kad Lenkijos įmonė ir Jungtinės Karalystės įmonė vykdė išankstinius apmokėjimus už numatomus tiekimus nereikalaujamos jokių garantijų, kad už Jungtinės Karalystės įmonę atsiskaitė sandoriuose nedalyvaujančios įmonės, rodo, kad Bendrovė neatliko nuodugnaus rizikos įvertinimo.

Pažymėta, kad pagal VĮ Registrų centro pateiktus 2013 m. duomenis Bendrovė 2013 m. uždirbo 20603009 Lt pajamas, apskaičiavo 320229 Lt bendrąjį pelną (nuostolį), tai yra prekes (dyzelinį kurą) pardavė ta pačia kaina (buvo taikytas tik apie 0,27 procento antkainis). Bendrovės 2013 m. prekių savikaina sudarė 20052285 Lt, bet į savikainą įtrauktos ir kitos tiesioginės išlaidos (pavyzdžiui: geležinkelio transporto paslaugos, akcizinio sandėlio paslaugos), todėl, įvertinus veiklos sąnaudas, Bendrovės nuostolis sudarė 448404 Lt.

Įvertinusi 2013 m. Bendrovės komercinės veiklos rezultatus, Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovės veikla, kuriai vadovauja asmuo, esantis ir vieninteliu akcininku, neatitinka verslo logikos bei Akcizinių bendrovių įstatymo 22 str. 8 d. įteisintos nuostatos dėl sandorių ekonominio naudingumo, nes Bendrovė, vykdydama didmeninę prekybą dyzeliniu kuru, nesiekė turėti pelno, kurį galėtų skirti akcininko naudai, todėl, Inspekcijos nuomone, ji gavo naudą ne iš prekybinės maržos, o dalyvaudama sandorių grandinėje, siekiant išvengti PVM mokėjimo į biudžetą Bendrijos viduje. Vykdam tokius tiekimus galima taikyti mažesnes pardavimo kainas nei rinkos kainos, o tai kenkia sąžiningiems ekonominiams ūkio subjektams ir iškreipia rinką. Vertinant Bendrovės pateiktus dokumentus apie pirkėjus, nustatyta, kad Bendrovė, pradėdama sandorius su naujais naftos produktų pirkėjais, nevertino numatomos rizikos, susijusios su pirkėjais, nerodė pastangų įsitikinti, ar būsimas pirkėjas, su kuriuo numatomi didelės vertės sandoriai, yra patikimas, ar tinkamai vykdo mokesťines prievoleles.

Akcentuota, jog nors įstatymai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo pareigos kontroliuoti partnerio veiklą, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų, apibrėžtų Lietuvos Respublikos civilinio kodekso normose.

Pastebėta, kad Bendrovė pateikė CMR, ant kurių buvo uždėti akcizinio sandėlio spaudai apie gavimą. Tačiau Bendrovė nevertino aplinkybės, kad akciziniai sandėliai veiklą vykdo kaip registruoti gavėjai, suteikdami akcizinių prekių Bendrijos viduje išmuitinimo paslaugas, todėl akcizinis sandėlis nėra galutinis gavėjas. Pardavėjas, pritaikęs 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. Bendrovė, siekdama įrodyti, kad ji yra sąžininga ir atidi verslo santykiuose, turėjo reikalauti ir gauti CMR kopijas iš prekių pirkėjo, šiuo atveju Lenkijos įmonės *UI Sp. z o. o.* ir Jungtinės Karalystės įmonės *VI Limited*, su žymomis ir šių įmonių – pirkėjų atstovų (priėmusių prekes) parašais.

Pabrėžta, jog Europos Sąjungoje akcizinių prekių gabenimui taikoma savita ES nustatyta elektroninė kontrolės sistema – *EMCS*, reiškianti, kad, iš Lietuvos akcizinio sandėlio išleisus akcizines prekes, *EMCS* sistemoje nurodytas kitoje ES šalyje esantis akcizinis sandėlis (registruotas gavėjas) turi patvirtinti tų prekių gavimą, kitaip iš Lietuvos akcizinio sandėlio

išleidęs asmuo turės mokėti akcizus Lietuvoje, todėl visais atvejais kuras būna nugabentas į akcizinių sandėlių ar registruotą gavėją. Šie gavėjai nėra prekių savininkai, jie neturi patalpų, talpų ir pan. Jų adresu atgabenus krovinius, EMCS sistemoje tik atžymima, kad kuras gautas. Akciziniai dokumentai ar CMR, kuriuose akcizų sandėlis (registruotas) uždeda spaudą, kad prekės gautos, patvirtina tik prekių išgabavimo faktą, bet nepatvirtina fakto, kad pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Atsižvelgiant į tai, kad Bendrovės direktorius organizavo akcizinių prekių transportavimą tarp Lietuvos ir Lenkijos akcizinių sandėlių, atsižvelgiant į sandorių apimtį (per 3 mėnesius pasiekė 20,6 milijono apyvartą), jis turėjo žinoti, kad EMCS sistemoje atžymėtas akcizinių prekių judėjimas patvirtina tik prekių išgabavimo faktą, tačiau tai nėra pakankamas įrodymas 0 proc. PVM tarifui taikyti, nes neįrodo trečios būtinos sąlygos 0 proc. PVM tarifui taikyti, tai yra, kad pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Aplinkybės, kad Bendrovė nepateikė CMR nuo Lenkijos akcizinio sandėlio iki sąskaitoje faktūroje nurodytų pirkėjų *UI Sp. z o. o.* ir *VI Limited*, o pateikė formaliai surašytus patvirtinimus apie prekių gavimą, neįrodo, kad prekes gavo kontrahentai, nurodyti sąskaitose faktūrose.

Nustatyti faktai, pasak Inspekcijos, nepatvirtina, kad prekės buvo tiekiamos sąskaitose faktūrose nurodytiems PVM mokėtojams, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Bendrovė, sudarydama sandorius ir tiekdamą prekes, nesiėmė visų galimų priemonių išsiaiškinti aplinkybių, susijusių su realiu prekių pristatymu Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms, bei neįsitikino, ar jos atliekamas tiekimas Europos Bendrijos viduje nelemia jos dalyvavimo PVM sukčiavimo srityje, t. y., sudarydama sandorius, veikė aplaidžiai ir nerūpestingai, nes nesiėmė jokių veiksmų identifikuoti prekių užsakymus pateikusių asmenų, įsitikinti jų tapatybę bei įgaliojimais. Šios aplinkybės patvirtina, kad Bendrovė, įformindama sandorius, kuriems taikomas 0 proc. PVM tarifas, apsiribojo formalių veiksmų atlikimu: PVM kodo galiojimo patikrinimu, rekvizitų sutikrinimu. Toks elgesys laikytinas nepakankamu domėjimusi apie verslo partnerį – kitoje ES valstybėje narėje įsiregistravusį mokėtoją. Bendrovė, įformindama sandorius, su kontrahentais, su kuriais nėra turėjusi jokių sandorių, nesiėmė jokių sandorio įvykdymo užtikrinimo priemonių, o toks elgesys vertintinas kaip nerūpestingas ir neatsakingas, todėl Bendrovė negali būti pripažinta sąžininga, t. y. ji nesiėmė pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerių ir jiems atstovaujančių asmenų, nesirūpino tiesioginių įrodymų apie prekių pristatymą gavimu, tinkamu mokesčių prievolių, susijusių su šiais prekių tiekimais, vykdymu bei patikrinimui nepateikė įtikinamų įrodymų.

Inspekcija nurodė, jog pagal PVMĮ 56 str. 1 d. bei šeštosios PVM direktyvos 28 c str. A skirsnio a punkto pirmą pastraipą pareiga įrodyti 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumą tenka šį tarifą pritaikiusiam PVM mokėtojui bei pagrįstumo sąlygai įrodyti turi būti pateikiami nekeliantys abejonų dėl savo turinio rašytiniai įrodymai, tačiau Bendrovė nepateikė nekeliančių abejonų dėl savo turinio rašytinių įrodymų, tai yra nepateikė įtikinamų įrodymų, patvirtinančių, kad PVM sąskaitomis faktūromis įformintos prekės už 8686992 Lt (2515926,78 Eur) buvo patiektos PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams ir šie pirkėjai įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Dėl Bendrovės skunde nurodyto argumento, kad ji elgėsi rūpestingai ir atidžiai, kreipėsi į mokesčių administratorių dėl individualios konsultacijos, dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo įrodymų, pastebėta, jog remiantis PVMĮ 56 str. 4 ir 5 d. nuostatomis, gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

Bendrovės argumentus, jog pagal tiekimo sąlygas (FCA–Panevėžys) nuosavybė į prekes pirkėjams pereinavo iškart išvežant jas iš akcizinio sandėlio Panevėžyje, Inspekcija laikė nepagrįstais, nes pagal patikrinimo metu surinktą medžiagą konstatuota, kad dyzelinas buvo perduotas vežėjams, tačiau Bendrovė nepateikė CMR nuo Lenkijos akcizinio sandėlio iki sąskaitoje faktūroje nurodytų pirkėjų *UI Sp. z o. o.* ir *VI Limited*, o pateikė tik formaliai surašytus patvirtinimus apie prekių gavimą. Bendrovė Panevėžio AVMI pateikė sudarytas sutartis tarp registruotų gavėjų bei Lenkijos įmonės ir Jungtinės Karalystės įmonės, tačiau Inspekcija,

vadovaudamasi LVAT praktika bylose dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje, akcentavo, kad prekių išgabavimo iš Lietuvos sąlyga įrodinėta visų pirma CMR važtaraščiais, bei atkreipė dėmesį į tai, kad minėtai sąlygai įrodyti turi būti pateikiami nekeliantys abejonių dėl savo turinio rašytiniai įrodymai. Tačiau Bendrovės pateikti CMR važtaraščiai užpildyti su trūkumais: Bendrovės pateiktų CMR duomenys neatitinka vežėjų pateiktų CMR duomenų, Bendrovės užpildytuose užsakymų lapuose, pateikiamuose akciziniam sandėliui UAB „K1“ nurodomas galutinis gavėjas *UI Sp. z o. o.*, apklaustų Lietuvos vežėjų pateiktuose CMR, kurie parodo tolimesnį prekių judėjimą, galutinis gavėjas nurodoma ne *UI Sp. z o. o.*, o Lenkijos įmonė *EI Sp. z o. o.*

Nors Bendrovė skunde nurodo, kad rūpestingai suderindavo su pirkėjais prekių gavimą, šalys pasirašydavo atitinkamus patvirtinimo aktus, kurie individualioje mokesčių administratoriaus konsultacijoje Bendrovei buvo pripažinti kaip tinkami įrodymai, tačiau Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė, vykdydama didelio kiekio dyzelino tiekimus per trumpą laikotarpį ir žinodama apie neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje vykdančiam asmeniui tenkančius didesnius atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimus, iš esmės elgėsi nerūpestingai ir nesąžiningai. Dar vykdant ginčo tiekimus buvo prielaidų įtarti galimą kontrahentų sukčiavimą PVM srityje, tačiau Bendrovė jokių veiksmų tam, kad išvengtų dalyvavimo sukčiavimu susijusiuose sandoriuose nesiėmė. Pažymėta, kad būtinybė kontroliuoti verslo partnerį yra tiesiogiai susijusi su Bendrovės siekiu pelningai vykdyti veiklą ir apsaugoti nuo negatyvių pasekmių: pirmiausia siekiant apsaugoti nuo nepatikimų verslo partnerių, o antra tinkamai vykdyti mokesčines prievoles. Siekiant įsitikinti, kad verslo partneris realiai vykdo ekonominę veiklą ir mokesčines prievoles, mokesčių mokėtojas turi elgtis rūpestingai ir apdairiai. Mokesčių administratorius yra ne kartą akcentavęs, o 2005-02-08 interneto svetainėje www.vmi.lt patalpinęs „Būsimų partnerių patikrinimo rekomendacijas“, (papildyta 2014-02-25), kad bendrovėms / įmonėms siūloma dėti visas pastangas, siekiant įsitikinti, kad jie prekiauja su sąžiningais verslo partneriais, kurie yra įregistruoti atitinkamuose registruose ir teisės aktuose nustatyta tvarka vykdo veiklą bei visas savo mokesčines prievoles, apsilankyti būsimo verslo partnerio buveinėje arba veiklos vystymo vietoje turint tikslą nustatyti, ar jis realiai vykdo su siūlomomis prekėmis susijusią veiklą, ar turi sandėliavimo patalpas, tačiau Bendrovė, tiekdamą prekes, iš pirkėjų nereikalavo dokumentų, kurie patvirtintų, kad prekės yra tiekiamos būtent sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams, nereikalavo įmonėms pirkėjoms atstovaujančių asmenų įgaliojimų joms atstovauti. Bendrovė sandorių sudarymo metu, elgdamasi apdairiai ir rūpestingai, galėjo ir privalejo atkreipti dėmesį į įtartinas sandorių aplinkybes, tačiau Bendrovei jokių įtarimų nesukėlė tai, kad prekės šiems pirkėjams tiekiamos dideliais kiekiais per trumpą laikotarpį (Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.* per tris mėnesius pateikta prekių už 7519366 Lt (2177758,92 Eur), Jungtinės Karalystės įmonei *VI Limited* per du mėnesius už 1167626 Lt (338167,86 Eur) ir kad po to pirkimai nutraukiami, kad įmonės pirkėjos didelėmis sumomis atsiskaito prieš įvykstant sandoriui (negavus prekių), kad už įmonę pirkėją (*VI Limited*) atsiskaito įmonės, nedalyvaujančios sandoryje.

Atsižvelgdama į mokesstinio patikrinimo metu surinktą informaciją bei Lenkijos ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratorių pateiktą informaciją, Inspekcija padarė išvadą, kad ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir Lenkijos bei Jungtinės Karalystės įmonės buvo įformintos tam, kad būtų išvengta PVM mokėjimo. Bendrovė pažeidė nurodytas PVM įstatymo nuostatas, kadangi patikrinimo metu neįrodė, kad prekes įgijo pirkėjai nurodyti sąskaitose faktūrose, t. y. Bendrovė nepateikė dokumentų, aiškiai įrodančių, kad pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Dėl Bendrovės skundo prašymo grąžinti jai 86518,78 Lt PVM permoką, Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad Panevėžio AVMI 2016-02-24 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-95 pagrįstai Bendrovei apskaičiavo ir nurodė sumokėti 528344,53 Eur PVM, konstatavo, jog nėra pagrindo tenkinti šio Bendrovės prašymo.

Skunde Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2016-05-16 sprendimu Nr. 69-90, prašo jį panaikinti ir grąžinti įmonei 86518,78 Eur PVM permoką.

Bendrovė akcentuoja, jog jos pagrindinė veikla – didmeninė prekyba dyzeliniu kuru. Kadangi dyzelinis kuras yra akcizinė prekė, Bendrovė importuotą dyzelinį kurą patalpindavo į akcizinį sandėlį Panevėžyje ir paskui iš šio sandėlio juo prekiaudavo. Bendrovės klientai (ES šalių PVM mokėtojai) pirkdavo kurą akciziniame sandėlyje ir pirkėjų samdyti vežėjai organizuodavo jo gabenimą iš Lietuvos į Lenkiją. Nugabenus prekę iki Lenkijos akcizinio sandėlio (registruoto gavėjo), pirkėjai sumokėdavo Lenkijos akcizą dyzeliniam kurui ir kuras buvo išleidžiamas į laisvą apyvartą Lenkijoje. Visas Bendrovės parduotas dyzelinis kuras buvo išgabentas iš Lietuvos, tai yra įrodyta ir dėl to nėra jokių abejonių. 2013-12-16 Bendrovė pateikė prašymą grąžinti PVM permoką.

I. Dėl Inspekcijos išvadų, kad Bendrovė nepagrįstai taikė 0 proc. PVM tarifą sandoriuose su Lenkijos Respublikoje registruota įmone *UI Sp. z o. o.* ir Jungtinėje Karalystėje registruota įmone *VI Limited*.

Inspekcija sprendime patvirtina, kad pagal PVMĮ 49 str. 1 d., 56 str. 1 d. bei ESTT ir LVAT praktiką tiekimui, kuriam taikomas 0 proc. PVM tarifas, nustatyta pirmoji sąlyga buvo visiškai įvykdyta, tai yra Bendrovė ir jos pirkėjai *UI Sp. z o. o.* ir *VI Limited* savo valstybėse buvo įregistruotos PVM mokėtojomis. Taip pat mokesčių administratorius patikrinimo metu neginčijo antrosios sąlygos ir pripažino, kad visas Bendrovės pirkėjams patiektas dyzelinis kuras buvo išgabentas iš Lietuvos teritorijos. Dėl trečiosios sąlygos, t. y. kad pirkėjas įsigijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, Bendrovė pagal sprendime pateiktą nuorodą į direktyvos tekstą ir iš tolimesniojo komentaro daro išvadą, kad mokesčių administratorius nesupranta sąvokos „pirkėjas įsigijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo“ esmės ir todėl netinkamai ją taiko. Pasak Bendrovės, ES ir Lietuvos teisės aktuose sąvoka „pirkėjas įsigijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo“ naudojama išskirtinai kaip apibrėžimas prekių tiekimui PVM kontekste. Bendrovė cituoja Direktyvos 14 str. 1 dalyje nurodytą „prekių tiekimo“ sąvoką, PVMĮ 4 str. ir PVMĮ komentarą bei ESTT sprendimus (2015 m. spalio 22 d. byloje C-277/14, 2015 m. balandžio 16 d. byloje C-42/14) generalinės advokatės išvadą, pateiktą 2015 m. kovo 5 d. byloje C-526/13 ir tvirtina, kad ginčyti trečią sąlygą 0 PVM tarifui, t. y. kad „pirkėjas įsigijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo“, yra iš esmės tas pats, kaip visiškai neigti faktą, kad Bendrovė vykdė prekių tiekimą. Tai, kad prekių tiekimas įvyko, pasak Bendrovės, patvirtina visa paties mokesčių administratoriaus patikrinimo metu surinkta medžiaga ir Inspekcijos sprendime išvardintos faktinės aplinkybės: su pirkėjais *UI Sp. z o. o.* ir *VI Limited* buvo sudarytos sutartys, šių sutarčių prieduose buvo sutarta dėl konkrečių tiekimo sąlygų, buvo gauti pirkėjų užsakymai, pirkėjai už dyzelinį kurą atsiskaitė, dyzelinis kuras buvo perduotas pirkėjų pasamdytiems vežėjams, dyzelinis kuras buvo išgabentas į Lenkiją ir pristatytas registruotiems gavėjams, pirkėjai raštiškai patvirtino prekių gavimą.

Tvirtinama, kad Inspekcija sprendime Bendrovės sudarytose sutartyse su pirkėjais klaidingai interpretuoja *Incoterms 2000* tiekimo sąlygas ir todėl padarė klaidingą išvadą. Bendrovės sutartyse su pirkėjais *UI Sp. z o. o.* ir *VI Limited* 1.1 p. yra nurodyta, kad tiekimai yra vykdomi remiantis *Incoterms 2000* sąlygomis, tačiau kiekvienam tiekimui sudaromas sutarties priedas su visa konkrečia tiekimo informacija. Visi Bendrovės tiekimai minėtoms įmonėms buvo vykdomi išskirtinai FCA-Panevėžys sąlygomis (FCA sąlyga pagal *Incoterms 2000* yra aprašyta Prekių sandorio vertės patikslinimo jų gabenimo, draudimo, krovimo bei tvarkymo išlaidomis instrukcijoje, patvirtintoje Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. IB-1199), tai yra nuosavybė į prekes pirkėjui pereidavo iškart po prekių pakrovimo akciziniame sandėlyje Panevėžyje. Kadangi pagal *Incoterms 2000* tolimesnis pervežimas yra vykdomas jau pirkėjo sąskaita ir rizika, pirkėjas gaudavo teisę disponuoti prekėmis kaip savo iškart, kai jo pasamdytas vežėjas perimdavo prekes akciziniame sandėlyje Panevėžyje. Todėl vežėjo parašas, patvirtinantis, kad jis perėmė prekes, Bendrovei yra pakankamas įrodymas, kad nuosavybė perėjo pirkėjui. Tai patvirtina ir tai, kad visuose CMR važtaraščiuose 18 laukelyje kaip tiekimo sąlyga yra nurodyta FCA-Panevėžys. Išdėstyta aplinkybė, Bendrovės nuomone, įrodo, kad patikrinimo metu visiškai nebuvo įsigilinta į Bendrovės sudarytų sandorių specifiką ir neišsiaiškintos konkrečios Bendrovės prekių tiekimo sąlygos, numatytos sutartyse.

Pasak Bendrovės, nors nuosavybė į prekes pereidavo pirkėjui Panevėžyje, ji rūpestingai rinko papildomus mokesčių administratoriaus rekomenduojamus įrodymus, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos. Vienu iš pagrindinių įrodymų mokesčių administratorius nurodo CMR važtaraščius, jei važtaraštyje yra atitinkamos žymos su parašais, pagal kurias galima nustatyti, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą Europos Sąjungos valstybę. Pagal Lenkijos Respublikos akcizinių prekių tiekimo reglamentavimą, kuris iš esmės yra vienodas visoje Europos Sąjungoje, už akcizinių prekių išleidimą į laisvą apyvartą, kuris Inspekcijos sprendime klaidinančiai įvardijamas kaip „išmuitinimas“, ir akcizo sumokėjimą atsako akcizinis sandėlis arba (Bendrovės atveju) registruotas gavėjas. Todėl visos įmonės pirkėjos yra sudariusios atitinkamas sutartis su registruotu gavėju, suteikiančias teises registruotam gavėjui įmonės pirkėjos vardu patvirtinti akcizinių prekių (dyzelinio kuro) gavimą. Sandoriuose su *UI Sp. z o. o.* tokiu registruotu gavėju buvo Lenkijos įmonė *OI Sp. z o. o.* Šis įmonės klientus aptarnauja Lenkijos įmonė *O2 Sp. z o. o.*, kuri veikia 2013-02-20 bendradarbiavimo sutarties su *OI Sp. z o. o.* pagrindu. Bendrovė gavo iš registruoto tiekėjo *OI Sp. z o. o.* dviejų sutarčių kopijas, kurios buvo pateiktos prie pastabų dėl patikrinimo akto. Pateiktų CMR 24 langelyje „krovinyš gautas“ uždėtas *OI Sp. z o. o.* spaudas ir parašas, nurodyta data, kada krovinyš gautas“. Remiantis 2013-03-28 sutartimi, pasirašyta tarp *UI Sp. z o. o.* ir *O2 Sp. z o. o.* (taip pat buvo pateikta su pastabomis dėl patikrinimo akto), *UI Sp. z o. o.* suteikė visus reikiamus įgaliojimus *O2 Sp. z o. o.* atlikti visus formalumus išsiunčiant akcizines prekes, taip pat ir sumokėti akcizą bei pan. (Par. 1); atlikti viską, ką reikia, kad išsiųsti prekes, tačiau *O2 Sp. z o. o.* netampa prekės savininku, o, esant reikalui pateikti išsiunčiamos ir gaunamos *UI Sp. z o. o.* prekės įrodymus (2 par. 4 a) papunktis). Taip pat *UI Sp. z o. o.* suteikė įgaliojimus *O2 Sp. z o. o.* išrašyti PVM sąskaitas faktūras jos vardu (Par. 10). Bendrovės pateiktos sutartys įrodo, kad Lenkijos Respublikos registruotas gavėjas *OI Sp. z o. o.* turėjo visus reikiamus pirkėjo įgaliojimus, kad galėtų daryti atitinkamas žymas CMR važtaraščio 24 laukelyje. Taip pat Bendrovė gavo Muitinės Suvalkuose 2016 m. sausio 19 d. liudijimą, kad *L3 Sp. z o. o.*, veikdama *M2 Sp. z o. o.* vardu, kurį, kaip prekių gavėją buvo nurodęs pirkėjas *VI Limited*, atliko akcizinių prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal išvardintus e-AD dokumentus (pateiktas kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto). Išdėstytos aplinkybės, Bendrovės nuomone, leidžia teigti, kad Inspekcijos sprendime pateiktas faktinių aplinkybių interpretavimas yra klaidingas ir pateiktas visiškai neatsižvelgiant į akcizinių prekių tiekimą tarp ES šalių reglamentavimą ir galiojančią praktiką. CMR, kurie buvo išrašomi Panevėžio akciziniame sandėlyje, pristatymo taškas Lenkijos teritorijoje privalomai turi būti nurodytas pristatymas į akcizinį sandėlį arba registruotam gavėjui, nes dėl akcizinių prekių judėjimo specifikos visų pirma dyzelinis kuras turi būti išleistas į laisvą apyvartą Lenkijoje. Tai, kad registruotas Lenkijos Respublikos gavėjas, kuris turėdamas visus reikiamus įgaliojimus, veikė pirkėjo vardu pagal tarp jų sudarytą sutartį, darė atitinkamas atžymas CMR, yra visiškai normali praktika ir pakankamas įrodymas, kad prekės buvo gautos būtent pirkėjo arba jo nurodyto prekių gavėjo. Inspekcijos reikalavimas Bendrovei kontroliuoti tolimesnį prekių judėjimą Lenkijos Respublikos teritorijoje, yra perteklinis ir neprotingas. Pasak Bendrovės, to nėra reikalaujama jokiam teisės akte, o Bendrovė tokiai kontrolei neturėjo nei galimybių, nei pajėgumų. Po dyzelinio kuro išleidimo į laisvą apyvartą, dyzelinis kuras galėjo būti jau kito tiekimo objektu, ko Bendrovė negalėjo žinoti arba numatyti. Iš Inspekcijos sprendimo ištraukos, kad „UAB „K1“ pateikė ir CMR, pagal kuriuos kuras iš akcizinio sandėlio buvo vežamas toliau: juose siuntėjas nurodomas *UI Sp. z o. o.*, o prekių gavėjas *EI Sp. z o. o.*, <...> UAB „B2“ taip pat pateikė CMR, pagal kuriuos kuras iš akcizinio sandėlio buvo vežamas toliau <...>“, Bendrovė mato, kad po kuro išleidimo į laisvą apyvartą vyko kiti kuro tiekimai jau Lenkijos teritorijoje, apie kuriuos Bendrovė negalėjo žinoti, nes CMR važtaraščius pildydavo pirkėjo pasamdyti vežėjai jau Lenkijoje ir ji nebuvo šių tiekimų šalimi. Bendrovės žiniomis, Lenkijos Respublikos registruotas gavėjas *OI Sp. z o. o.* veikia toliau, kodėl jis nebuvo apklaustas Lenkijos Respublikos mokesčių administratoriaus, Bendrovei nėra žinoma. Tai, kad Bendrovė savarankiškai surinko papildomus įrodymus užsienyje ir pateikė sutartis iš Lenkijos registruoto gavėjo, įrodančias registruoto gavėjo turimus įgaliojimus veikti pirkėjo vardu, taip pat turi būti vertinama kaip Bendrovės rūpestingumas ir atidumas. Mokėtojai nesuprantama, kodėl per du metus trukusį patikrinimą

nebuvo atlikta paties mokesčių administratoriaus surinktos medžiagos detalesnė analizė, nebuvo išsiaiškinta Bendrovės vykdomų tiekimų esmė ir realios aplinkybės, kodėl grubiai ignoruojami Bendrovės kartu su pastabomis dėl patikrinimo aklo pateikti papildomi įrodymai. Neįvertinta tai, kad Bendrovė, kurios visi įsipareigojimai pagal sutartis su pirkėjais baigėsi Lietuvoje po to, kai kuras buvo atkrautas pirkėjo pasamdytam vežėjui, vadovaudamasi tiktai mokesčių administratoriaus rekomendacijomis, pati surinko visus CMR važtaraščius su kuro gavimo pirkėjų įgaliotų asmenų atžymomis Lenkijoje, nors praktikoje tai reikalauja didžiulių pastangų ir gali būti vertinama kaip papildoma administracinė našta mokesčių mokėtojui. Nesuprantama, kodėl šioje situacijoje Bendrovės elgesys mokesčių administratoriaus vertinamas kaip nesąžiningas ir nerūpestingas.

Pabrėžiama, kad Inspekcija padarė vienodas klaidas tiek ir dėl Bendrovės tiekimų *UI Sp. z. o. o.*, tiek ir dėl tiekimų *VI Limited*, nes neišsiaiškinta netgi su Lenkijos mokesčių administratoriaus pagalba, kokių pagrindų buvo vykdomi tiekimai Lenkijos teritorijoje po dyzelinio kuro išleidimo į laisvą apyvartą tarp *UI Sp. z. o. o.* ir *EI Sp. z. o. o.*, kokie sutartiniai santykiai buvo tarp *VI Limited* ir *M2 Sp. z. o. o.* Kaltinimai Bendrovei yra visiškai nepagrįsti, o mokesčių administratoriaus reikalavimai dėl kuro judėjimo kontrolės yra neprotingi, pertekliniai ir nėra konkrečiai įvardinti nei viename teisės akte. Tačiau vertinant sandorius su *VI Limited* Inspekcija padarė papildomas grubias klaidas, nes analizuojant Bendrovės pateiktus bei rastus pas vežėjus CMR buvo visiškai supainiotos pirkėjo (*buyer*) ir gavėjo (*consignee*) sąvokos (pavyzdžiui, sprendimo 10 psl.). Taip pirkėjas *VI Limited* yra nurodomas kaip gavėjas, o gavėjas *M3 Sp. z. o. o.* nurodytas kaip siuntėjas ir pan. Tai, pasak Bendrovės, leidžia apskritai abejoti sprendimu, nes klaidingai aiškinamos prekių tiekimų aplinkybės, nesugebėta net tinkamai aprašyti surinktus patikrinimo metu dokumentus.

Taip pat, pasak Bendrovės, Inspekcijos sprendime klaidingai teigiama, kad Bendrovės direktorius organizavo akcizinių prekių transportavimą tarp Lietuvos ir Lenkijos akcizinių sandėlių. Pačiame sprendime yra nurodyta, kad „Panevežio AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovė neįsigijo prekių pervežimo paslaugų, už pervežimus mokėdavo ir vežėjus susirasdavo prekių pirkėjas“ (sprendimo 5 psl.). Mokesčių administratoriui, kaip atsakingam už akcizinių prekių informacinę sistemą Lietuvoje, turi būti žinoma, kad Bendrovė neturi teisės tvarkyti akcizinių prekių judėjimo dokumentų, tai vykdo akcizinių prekių sandėlis, prižiūrimas Inspekcijos. Būtent per registruotą gavėją akcizinės prekės gali būti išleistos į laisvą apyvartą po to, kai už šias prekes yra sumokėtas akcizas. Lenkijos Respublikoje akcizų sumokėjimą prižiūri Lenkijos Respublikos muitinė, todėl Bendrovei yra akivaizdu, kad visais atvejais už pirkėjų nupirktą dyzelinį kurą Lenkijos Respublikoje buvo sumokėtas Lenkijos Respublikos akcizas. Akcizinių prekių gabenimo kontrolės sistema organizuota taip, kad iš registruoto gavėjo išleidžiant dyzelinį kurą į laisvą apyvartą, jį galėjo atsiimti tik asmenys, kurie yra nurodyti kaip gavėjai CMR ir po akcizo sumokėjimo. Prekių tiekimuose *UI Sp. z. o. o.* ši įmonė buvo nurodyta kaip pirkėjas ir gavėjas, o tiekimuose *VI Limited* pastaroji buvo nurodyta kaip pirkėjas, o kaip gavėjas nurodyta *M2 Sp. z. o. o.* Todėl išleidžiant dyzelinį kurą į laisvą apyvartą, sumokėjus akcizą Lenkijos Respublikoje, jį galėjo atsiimti tiktai *UI Sp. z. o. o.* ir *M2 Sp. z. o. o.* Tai, kad akcizinės prekės buvo nugabentos registruotiems gavėjams ir išleistos į laisvą apyvartą, Bendrovės nuomone, automatiškai patvirtina ne tik dyzelinio kuro išgabenimo į Lenkijos Respubliką faktą, bet ir tai, kad *UI Sp. z. o. o.* ir *M2 Sp. z. o. o.* dyzelinį kurą atsiėmė iš registruotų gavėjų, nes registruoti gavėjai šiuo konkrečiu atveju neturėjo galimybių dyzelinį kurą sandėliuoti akcizo sumokėjimo atidėjimo režimu. Faktą, kad dyzelinį kurą atsiėmė *UI Sp. z. o. o.* pati, o *VI Limited* atveju – *M2 Sp. z. o. o.*, patvirtina Bendrovės gautas ir kartu su pastabomis pateiktas raštas iš Suvalkų muitinės. Pabrėžiama, kad šias aplinkybes patvirtino ir Lenkijos mokesčių administratorius, tačiau Inspekcija sprendime į tai visiškai neatsižvelgė.

Bendrovė mano, jog mokesčių administratorius, pripažindamas, kad akcizinių prekių judėjimo ES sistema gali patvirtinti tik akcizinių prekių nugabenimą, tačiau ne akcizinių prekių gavimo faktą, iš esmės laikosi neteisingos ir neprotingos pozicijos, kad ES akcizų ir PVM sistemos yra tarpusavyje visiškai nesusiję. Ši pozicija prieštarauja pamatinėms direktyvos nuostatoms (Direktyvos preambulės 36 p. ir Direktyvos 78 straipsnio a punktas). Todėl Bendrovei

apskaičiuotas sumokėti Lietuvos Respublikos PVM už dyzelinį kurą, kuris buvo patiektas iš Lietuvos į Lenkiją per AIS/EMCS sistemą, išleistas Lenkijos muitinės į laisvą apyvartą Lenkijos Respublikoje, kuriam Bendrovės pirkėjų jau buvo sumokėtas akcizas Lenkijos Respublikoje, Bendrovės nuomone, prieštarauja 2006/112/LB direktyvos pamatinėms nuostatoms, o mokesčių administratoriaus veiksmai yra neteisėti ir pažeidžia MAĮ 5 str. 1 d. įtvirtintą tarptautinių sutarčių viršenybės principą. Pagal 2006/112/EB direktyvos nuostatas Bendrovės atveju gali būti taikomas tik Lenkijos Respublikos PVM, o ne Lietuvos, todėl Bendrovė 0 proc. PVM tarifą pritaikė visiškai pagrįstai.

Vadovaudamasi LVAT 2015-03-12 nutartimi adm. byloje Nr. A-902-575/2015, Bendrovė daro išvadą, kad CMR važtaraštis nebelaikomas didesnę įrodomąją galią turinčiu įrodymu, pagrindžiančiu mokesčių mokėtojo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą prekių tiekimo į kitą ES valstybę sandoriams. Tuo tarpu, pasak Bendrovės, Inspekcijos sprendime įrodinėjimas, kad Bendrovė nepagrįstai laikė 0 proc. PVM tarifą, iš esmės grindžiamas tikrai vieninteliu argumentu, kad ant Bendrovės patikrinimo metu pateiktų CMR yra tikrai Lenkijos Respublikos registruotų gavėjų (įgaliotų ir veikiančių pirkėjų vardu), o ne pačių pirkėjų parašai ir spaudai.

Be to, centrinis mokesčių administratorius ignoravo visus Bendrovės įrodymus, kurie buvo pateikti vietiniam mokesčių administratoriui patikrinimo metu, o taip pat papildomai Bendrovės surinkti ir pateikti kartu su pastabomis į patikrinimo aktą vietiniam mokesčių administratoriui įrodymai.

Teigiama, jog Inspekcijos sprendimo teiginiai, kad Bendrovė neturi pakankamai įrodymų, kad pirkėjai *UI Sp. z o. o.* ir *VI Limited* įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo (trečia 0 proc. PVM taikymui būtina sąlyga), t. y. neigiamas pats Bendrovės prekių tiekimo faktas, yra atmestini, nes:

1. Bendrovė pateikia visas būtinas visų šalių pasirašytas sutartis ir jų priedus, pirkėjų užsakymus, PVM sąskaitas faktūras, PVM deklaracijas.

2. Nupirktas dyzelinis kuras buvo pirkėjų apmokėtas.

3. Pagal tiekimo sąlygas, kurios aiškiai buvo apibrėžtos kaip FCA-Panevėžys, nuosavybė į prekes pirkėjams pereinavo iškart išvežant jas iš akcizinio sandėlio Panevėžyje.

4. Visais atvejais dyzelinį kurą iš akcizinio sandėlio Lietuvoje išveždavo pirkėjų pasamdyti ir jų nurodyti vežėjai ir tam yra pateikti visi reikalingi CMR. Su vežėjais pirkėjai atsiskaitė.

5. Yra įrodyta ir neginčijama, kad dyzelinis kuras buvo Bendrovės pirkėjų faktiškai išgabentas iš Lietuvos. Vežėjai prekes pristatydavo Lenkijos Respublikoje registruotiems gavėjams, kurie, turėdami sutartis su Bendrovės pirkėjais ir atitinkamus įgaliojimus veikti jų vardu, patvirtindavo prekių gavimą CMR.

6. Visi dyzelinio kuro, kaip akcizinės prekės, tiekimai buvo vykdomi per akcizinių prekių judėjimo AIS/EMCS sistemą, t. y. informacinę sistemą, skirtą naudoti ūkio subjektams gabenant akcizais apmokestinamas prekes Lietuvos ir Europos Sąjungos teritorijoje. Pateikti įrodymai, taip pat ir Lenkijos Respublikos mokesčių administratoriaus bei Lenkijos Respublikos muitinės, kad dyzelinis kuras buvo išleistas į laisvą apyvartą Lenkijos Respublikoje pirkėjų vardu ir jam pirkėjų buvo sumokėtas Lenkijos Respublikos akcizas.

7. Patikrinimo metu buvo surinkta medžiaga, kuri įrodo, kad po dyzelinio kuro išleidimo į laisvą apyvartą Lenkijos Respublikoje Bendrovės pirkėjai savo vardu iškart vykdavo tolimesnius tiekimus Lenkijos Respublikos teritorijoje, kuriems vežėjų buvo išrašomi atitinkami CMR.

8. Bendrovė rūpestingai suderindavo su pirkėjais prekių gavimą. Šalys pasirašydavo atitinkamus patvirtinimo aktus, kurie individualioje mokesčių administratoriaus konsultacijoje Bendrovei buvo pripažinti kaip tinkami įrodymai.

Apibendrinama Bendrovė teigia, kad, nežiūrint į galimus formalius trūkumus, visi patikrinimo metu surinkti įrodymai, taip pat įrodymai, kuriuos Bendrovė papildomai surinko ir pateikė kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto, bei įvertinus tai, kad tiekiamas buvo akcizinis produktas – dyzelinis kuras, kurio tiekimai ypatingai griežtai kontroliuojami ES viduje specialia sistema, yra pakankami ir tinkami įrodymai, kad Bendrovės prekių tiekimai buvo realiai įvykę, yra įvykdytos PVM 0 proc. tarifo taikymui būtinos visos trys sąlygos ir pateikti būtini šių sąlygų

įrodymai, taip pat ir sąlyga, kad pirkėjas įsigijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo pagal nacionalinę ir tarptautinę teisę.

II. Dėl Sprendime pateiktų abejonių, kad Bendrovė elgėsi sąžiningai ir rūpestingai sandoriuose su Lenkijos Respublikoje registruota įmone *UI Sp. z o. o.* ir Jungtinėje Karalystėje registruota įmone *VI Limited*.

Tvirtinama, jog Bendrovės sąžiningą ir rūpestingą elgesį patvirtina tai, kad Bendrovė kaip sąžiningas ir rūpestingas mokesčių mokėtojas įvykdė visas savo pareigas: visi Bendrovės sandoriai su Lenkijos Respublikoje registruota įmone *UI Sp z o. o.* ir Jungtinėje Karalystėje registruota įmone *VI Limited* buvo tinkamai registruoti Bendrovės apskaitos registruose ir deklaruoti PVM deklaracijose (FR0600) bei prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose (FR0564), jokių trūkumų PVM deklaravimo srityje patikrinimo metu nustatyta nebuvo.

Bendrovė rūpindavosi teisingu mokesčių sumokėjimu ir iškilus klausimams kreipdavosi į mokesčių administratorių. Dar 2013 m. rugsėjo 13 d. elektroniniu paštu Bendrovės vyr. buhalterė J. I. kreipėsi į VMI dėl individualios konsultacijos būtent dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo įrodymų. Kartu su paklausimu buvo pateiktas Bendrovės taikytas pirkėjo patvirtinimas apie prekių gavimą. 2013 m. rugsėjo 16 d. buvo gautas atsakymas, kuriame mokesčių administratoriaus išdėstyta pozicija iš esmės patvirtino tai, kad Bendrovė elgiasi teisingai, kaupia tinkamus įrodymus 0 proc. PVM tarifo taikymui pagrįsti (elektroninių laiškų kopijos yra pateiktos priede prie pastabų). Pateiktame VMI atsakyme pažymėta, kad „nėra privaloma turėti visus išvardintus dokumentus, svarbu, tai, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad prekės buvo išgabentos į kitą valstybę narę. Prie Jūsų paklausimo prisegtas pirkėjo patvirtinimo dokumentas su parašu, kad atitinkamos prekės gautos, irgi galėtų būti vienu iš minėtų įrodymų.“ Tačiau Inspekcijos sprendime Bendrovės kaupiami pirkėjo patvirtinimai (pavyzdžiui, gauti iš *UI Sp. z o. o.* ir *VI Limited*), kaip įrodymai, buvo visiškai ignoruojami ir nevertinami, todėl Bendrovei akivaizdu, kad mokesčių administratoriaus pozicija pateikta individualioje konsultacijoje ir sprendime dėl to paties dokumento iš esmės skiriasi, yra nenuosekli ir suklaidino Bendrovę kaip sąžiningą ir rūpestingą mokesčių mokėtoją.

Pabrėžiama, kad Bendrovė įrodymus dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo rinko pagal mokesčių administratoriaus metodines rekomendacijas, todėl jie yra protingi ir visiškai pakankami, atsižvelgiant į Bendrovės taikomą verslo modelį ir įprastą verslo praktiką. Kad Bendrovė buvo rūpestinga ir atidi, patvirtina tai, kad prieš sudarydama sutartį su pirkėjais Bendrovė surinkdavo visą paketą informacijos apie pirkėją ir apie konkrečius fizinius asmenis, veikiančius pirkėjų vardu. Akcentuojama, kad mokesčių administratorius tik rekomenduoja rinkti tokią informaciją, tai nėra privaloma, nėra patvirtinto baigtinio ir privalomo tokios informacijos sąrašo. Todėl Bendrovės rūpestingumą ir atidumą įrodo ir tai, kad Bendrovė rinko papildomus mokesčių administratoriaus rekomenduojamus įrodymus, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos (taip pat ir CMR).

Teigiama, kad Bendrovė kaltinama dalyvaujanti sukčiavime, tačiau be faktinėmis aplinkybėmis nepagrįstų Inspekcijos sprendime išdėstytų samprotavimų nėra pateikta jokių įrodymų, kad Bendrovė dalyvavo sukčiavime, taip pat kad Bendrovė žinojo / turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje susietame su PVM sukčiavimu. Iš Inspekcijos sprendime pateiktos informacijos, kuri Bendrovei nebuvo ir negalėjo būti žinoma tiekimų vykdytų 2013 m., metu, galima įtarti, kad PVM sukčiavimas galimai vyko Lenkijoje, tačiau net ir tam nepateikta jokių įrodymų, nėra žinomi nei organizatoriai, nei galimos dalyvės, nei realūs naudos gavėjai. Pastebima, jog pagal LVAT praktiką turi būti įvertintas sandorių pobūdis, ekonominis kontekstas ir pan. Inspekcijos sprendime net nebuvo tiksliai išsiaiškintos prekių tiekimo sąlygos ir sutarčių šalių pareigos, visiškai klaidingai interpretuojama sudarytų sandorių esmė, akcizinių prekių judėjimo reglamentavimas, nepagrįstai ignoruojami Bendrovės turimi įrodymai. Patikrinimo akte taip pat, neįvertinus verslo specifikos, iškreipiamas Bendrovės veiklos ekonominis kontekstas. Argumentai, įrodinėjant Bendrovės nesąžiningumą, Inspekcijos sprendime yra nenuoseklūs ir patys sau prieštaraujantys, pavyzdžiui, bandant įrodyti praktiką, kuri Bendrovei turėjo sukelti

įtarimus, yra įvardijama tai, kad pirkėjai atsiskaitydavo išankstiniais apmokėjimais be jokių garantijų. Tačiau tai, pasak Bendrovės, buvo būtent jos reikalavimas, kuris yra visiškai normalus Bendrovės versle ir kaip tik įrodo pastangas apsisaugoti nuo galimos verslo rizikos. Be to, Inspekcijos sprendime Bendrovė taip pat yra nepagrįstai kaltinama, kad „nesiėmė jokių sandorio įvykdymo užtikrinimo priemonių, o toks elgesys vertinamas kaip nerūpestingas ir neatsakingas“. Tai, kad nebuvo išsiaiškinta verslo specifika, Bendrovės nuomone, liudija tai, kad kaip įtartina aplinkybė nurodoma, jog Bendrovė, turėdama didelę apyvartą, patyrė nuostolius. Bendrovės versle dyzelinio kuro didmenininko antkainiai būna minimalūs, kainų svyravimų rizika yra ypatingai didelė, o tai savo ruožtu sąlygoja didelę riziką patirti nuostolius. Kaltinimą, „kad ji gavo naudą ne iš prekybinės maržos, dalyvaudama sandorių grandinėje, siekiant išvengti PVM mokėjimo į biudžetą Bendrijos viduje“, Bendrovė laiko deklaratyviu ir niekuo neparemtu, nes sprendime nepateiktas nei vienas tokios naudos gavimo faktas.

Inspekcijos teiginys, jog Bendrovė nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų fizinių asmenų atstovavimo *VI Limited* teisėtumu, nereikalavo pirkėjo atstovų įgaliojimų, pasak Bendrovės, neatitinka tikrovės, nes patikrinimo metu buvo pateikta informacija iš oficialios internetinės svetainės *UK Companies House*, atliekančios panašias funkcijas kaip ir Lietuvos Respublikos juridinių asmenų registras, kad *VI Limited* yra veikianti Jungtinės Karalystės įmonė, o *W. S.* ir *Z. G.* yra *VI Limited* direktoriai, o pagal Jungtinės Karalystės tipinių įstatų modelį direktoriams suteikiama teisė veikti įmonės vardu. Taip pat Bendrovei buvo pateiktas vienintelio akcininko *A. L.* 2013-04-04 sprendimas apie minėtų asmenų paskyrimą *VI Limited* direktoriais kadencijai iki 2016-07-04. Remiantis *UK Companies House* informacija, *VI Limited* yra veikianti ir turinti turto įmonė, reguliariai teikianti ataskaitas *UK Companies House*, o minėti *W. S.* ir *Z. G.* dabartiniu metu yra jos direktoriai. *VI Limited* iki šiol turi *VIES* sistemoje galiojantį PVM mokėtojo kodą. Bendrovė mano, jog turėjo pakankamai informacijos manyti, kad minėti asmenys turėjo visus įgaliojimus atstovauti įmonei. Mokesčių administratoriaus iš Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus gauta informacija iš dalies prieštarauja tos pačios šalies oficialiam įmonių registrai ir Bendrovės pateiktai informacijai, tačiau Lietuvos mokesčių administratorius visus šiuos prieštaravimus nepagrįstai panaudoja prieš Bendrovę. Pagal Jungtinės Karalystės teisę, kaip jau buvo pateikta aukščiau, Bendrovės direktorius gali atstovauti Bendrovei ir nebūdamas joje įdarbintas be jokio specialaus įgaliojimo. Bendrovei nėra aišku, kodėl turėjo kilti įtarimai dėl to, kad už *VI Limited* apmokėdavo *M2 Sp. z o. o.*, kai *M2 Sp. z o. o.* CMR važtaraščiuose buvo nurodyta kaip kuro gavėjas.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Inspekcijos sprendime yra pripažįstama, jog daugybė aplinkybių nėra išsiaiškinta; nebuvo apklaustas buvęs Bendrovės direktorius ir akcininkas *M. S.*; Lenkijoje nebuvo apklausti kiti asmenys (pavyzdžiui, gavėjas *OI Sp. z o. o.*), galintys suteikti svarbios informacijos apie atliktus sandorius. Pabrėžiama, kad visos neišsiaiškintos aplinkybės Inspekcijos yra pateikiamos ne kaip paties mokesčių administratoriaus atlikto patikrinimo trūkumai ir surinktų įrodymų netinkamumas ir nepakankamumas, o yra vienareikšmiškai traktuojamos Bendrovės nenaudai.

Tvirtinama, jog Inspekcijos pateikta informacija apie apklaustus kitus Bendrovės darbuotojus įrodo, kad Bendrovė vykdė realią prekybos dyzeliniu kuru veiklą, realiai bendravo su pirkėjais ir yra aiškus bendravimo būdas, reikalavo iš jų pateikti informaciją, nuosekliai pati rinko visą galimą informaciją apie pirkėjus ir savo veikloje vadovavosi mokesčių administratoriaus rekomendacijomis, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi patikrinimo metu, individualiai konsultavosi su mokesčių administratoriumi būtent tais klausimais, kurie sprendime yra ginčijami. Akcentuojama, jog Bendrovė neturi tokių įgaliojimų kaip mokesčių administratorius ir neturi vykdyti mokesčių administratoriaus funkcijų (pavyzdžiui, kontroliuoti akcizinių prekių judėjimą po jų išleidimo į laisvą apyvartą Lenkijos Respublikoje), todėl tokie mokesčių administratoriaus reikalavimai yra neteisingi ir neprotingi.

Bendrovė mano, kad Inspekcijos sprendime nepateikta įrodymų, kad Bendrovė, kaip mokesčių mokėtojas, elgėsi nesąžiningai ir nerūpestingai, kad nesidomėjo savo verslo partneriais ir kad dalyvavo galimame PVM sukčiavime (pateikti mokesčių administratoriaus argumentai yra

deklaratyvus arba neišsamūs, priešaringi ir net klaidingi), ir tvirtina, jog tam, kad įsitikintų, jog ji nedalyvauja sukčiavime, Bendrovė ėmėsi visų galimų protingų priemonių.

Atsižvelgdama į išdėstytas skundo aplinkybes ir skundą pagrindžiančius argumentus bei siekdami apginti savo teises, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą Nr. 69-60 ir šiuo sprendimu patvirtintus Pareiškėjai papildomai apskaičiuotus 528344,53 Eur PVM, 123887,82 Eur PVM delpspinigius ir skirtą 158503 Eur PVM baudą ir grąžinti 86518,78 Lt PVM permoką, kurią buvo atsisakyta grąžinti Inspekcijos sprendimu Nr. 69-60.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Bendrovė nepagrįstai Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.* ir Jungtinės Karalystės įmonei *VI LMT* tiekiamam dyzelinui taikė 0 proc. PVM tarifą, nes patikimais ir abejonių nekeliančiais įrodymais neįrodė, kad tiekto dyzelinio kuro disponavimo teisė perėjo nurodytoms Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms ir Bendrovė nebuvo sąžininga, tai yra nesiėmė jokių veiksmų, siekdama įsitikinti, ar ji nėra įtraukta į su sukčiavimu PVM susijusius sandorius.

Bendrovė pateiktame skunde ir posėdžio Komisijoje metu nesutiko su mokesčių administratoriaus sprendimu, akcentuodama, kad Lenkijos akciziniai sandėliai, kurie patvirtino prekių gavimą Lenkijoje, veikė prekių gavėjų vardu pagal sudarytas sutartis, todėl tai turi būti pripažinta tinkamu disponavimo teisės perleidimu Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms, taip pat buvo akcentuota, jog Lenkijos registruoti akcizinių prekių gavėjai perėmė akcizo sumokėjimo pareigą. Bendrovės direktorius paaiškino, kad netikslumai / prieštaravimai ant Bendrovės pateiktų CMR važtaraščių (kur gavimą visais atvejais patvirtino vienas akcizinio sandėlio darbuotojas) ir vežėjų pateiktų dokumentų (kur dalyje tų pačių CMR važtaraščių prekių gavimą patvirtino kiti, o ne Bendrovės CMR važtaraščiuose nurodytas akcizinio sandėlio darbuotojai) galėjo atsirasti dėl to, kad siekiant pašalinti CMR važtaraščių užpildymo trūkumus, direktorius juos vežė Lenkijos akciziniams sandėliams, kad šie tinkamai (papildomai) patvirtintų prekių gavimą, todėl prekių gavimą visais atvejais patvirtino tuo metu dirbęs darbuotojas, tačiau ne būtinai tas, kuris dirbo prekių atgabenimo į akcizinį sandėlį metu. Bendrovės atstovų teigimu, jie pateikė visus reikalingus dokumentus, įrodančius pagrįstą 0 proc. tarifo taikymą, o tikrinamuoju laikotarpiu prekes pardavinėjo nuostolingai, nes tokiu būdu siekė ištvirtinti rinkoje (konkurencija šioje veiklos srityje yra didelė).

Inspekcijos atstovas posėdžio Komisijoje metu palaikė mokesčių administratoriaus poziciją, akcentuodamas tai, jog dokumentai yra užpildyti netinkamai, neišsamiai ir neįrodo pagrindų 0 proc. PVM tarifui taikyti, todėl prašė Bendrovės skundą atmesti.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojusio PVMĮ 49 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustatyta, kad taikant 0 procentų 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). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija), kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Pagal PVMĮ 56 str. 1 dalį (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija; 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija) PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, 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, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. To paties straipsnio 5 dalyje (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-114 redakcija; 2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija) numatyta, 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 pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių

įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

Komisija pažymi, jog PVM yra visos Europos Sąjungos (toliau – ES) mastu harmonizuotas mokestis, kurio principai bei apmokestinimo mechanizmas reglamentuoti ES teisės aktų lygmeniu (t. y. PVM visose ES valstybėse narėse iš principo veikia vienodai, atsižvelgiant į kiekvienoje valstybėje narėje taikomas išimtis, kurias leidžia ES teisė), o būtent PVM direktyva, todėl Komisija, aiškindama ir taikydama ginčo teisinius santykius reglamentuojančias PVMĮ nuostatas, atsižvelgia į PVM direktyvos nuostatas, jos tikslus bei ESTT, kuriam yra priskirta oficialaus ES teisės normų aiškinimo funkcija, praktiką.

PVM direktyvos 138 str. (PVMĮ 49 straipsnis būtent ir įgyvendina šias PVM direktyvos nuostatas) 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

Pažymėtina, jog šis prekių tiekimo apmokestinimo mechanizmas skirtas atvejams, kai prekės yra tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę: valstybė narė, iš kurios pradamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas ES viduje, vykdo atleidimą nuo mokesčio, o valstybė narė, į kurią atsiunčiamos ar atgabamos prekės, vykdo įsigijimo ES viduje apmokestinimą. Šio mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. ESTT 2007-09-27 sprendime byloje C-409/04 *Teleos plc* ir kt. pabrėžė, kad minėto mechanizmo veikimo pirminė sąlyga yra ta, kad sandoris vykdomas ES viduje ir vyksta fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės į kitą. ESTT taip pat pabrėžė, kad be sąlygų prekių pirkėjui ir pardavėjui prekių atleidimui nuo mokesčių keliamos dvi sąlygos. Pirma, pirkėjui turi būti perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo kilnojamuoju materialiuoju turtu, antra, pardavėjas ar prekių įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų vardu, šias prekes turi atsiųsti arba atgabenti įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, t. y. prekių fiziškai neturi būti tiekėjo valstybėje narėje.

Taigi pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje bei ESTT suformuotą praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: ar įvyko prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisė disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui; ar prekės, kurios yra tiekimo dalykas, buvo išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; ar PVM mokėtojas tiekė prekes kitam mokesčių mokėtojui ar asmeniui veikiančiam kaip mokesčių mokėtojas kitos valstybės narės teritorijoje. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas.

ESTT yra pabrėžęs, jog nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą (tinkamą ir sąžiningą) neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. LVAT praktikoje dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams ES viduje laikomasi pozicijos, jog, pirma, būtent mokėtojo pareiga yra įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą; antra, turimi duomenys, kuriais mokėtojas remiasi, turi nekelti abejonių, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokesčine teise (pavyzdžiui: 2009-03-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-376/2009; 2009-08-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-867/2009; 2010-06-28 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-1054/2010; 2010-08-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-716/2010; 2012-03-26 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1276/2012; 2013-09-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-1752/2013; 2015-03-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-244-602/2015 ir kt.). Komisijos vertinimu, pažymėtina ir tai, jog mokesčiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui, todėl rašytiniai įrodymai negali pagrįsti jais grindžiamų aplinkybių tikrumo, jeigu konkrečių įrodymų ar

duomenų visuma įrodo, kad tam tikros rašytiniais dokumentais deklaruotos ir įrodinėtinos aplinkybės neįvyko ar negalėjo įvykti.

Paminėtina ir tai, kad ESTT yra ne kartą pažymėjęs, jog kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, kuriuo kartais pateisinami dideli reikalavimai dėl tiekėjų pareigų. Taigi, Bendrijos 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. Šios aplinkybės yra svarbios nustatant, ar galima tiekėją įpareigoti *a posteriori* sumokėti PVM. Todėl jei įgijėjas pagrindinėje byloje sukčiavo, yra pateisinama tiekėjo teisei į neapmokestinimą PVM taikyti sąžiningumo reikalavimą (žr. 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11, 47–50 punktus). Kaip nurodė Generalinis advokatas savo išvados sujungtose bylose *Staatssecretaris van Financiën prieš Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof* (C-131/13) ir *Turbu.com BV* (C-163/13), *Turbu.com Mobile Phone's BV* (C-164/13) 44 punkte, lemiamas posūkis plėtojant šią teismo praktiką buvo padarytas 2010 m. didžiosios kolegijos sprendime byloje *R. (C-285/09)*, kurioje Teisingumo Teismas padarė universalaus pobūdžio išvadas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje atleidimu nuo PVM sukčiavimo atveju. Savo sprendime jis nutarė, kad Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms sukčiavimo atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčio, nes toks atsisakymas turi atgrasomąjį poveikį, kuriuo siekiama užkirsti kelią bet kokiam sukčiavimui ar mokesčių vengimui. Be to, Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad, jeigu yra rimtų priežasčių manyti, kad, patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM mokėjimo už įsigijimą Bendrijos viduje, valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos, privalo netaikyti tiekėjui atleidimo nuo PVM. Šia išvada neleidžia suabejoti nei neutralumo, nei teisinio saugumo, nei teisėtų lūkesčių apsaugos principai. Iš tiesų apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiavimo mokesčių srityje veiksmuose ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagrįstai remtis šiais principais (44 punktas). Tokiu atveju nacionalinis teismas turi įvertinti visą informaciją ir bylos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog vykdomu sandoriu jis nėra įtrauktas į sukčiavimą mokesčių srityje. Jei šis teismas priėtų prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM. ESTT priėjo prie išvados, jog Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalis nedraudžia to, jog tiekėjui būtų atsisakoma suteikti teisę neapmokestinti tiekimo Bendrijos viduje, jeigu, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad jis neįvykdė jam tenkančių pareigų įrodymų srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo įvykdytas sandoris buvo įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių išvengti savo dalyvavimo tokia sukčiavime (*Mecsek-Gabona Kft*, 54–55 punktai). Ir priešingai, jeigu tiekėjas veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, minėta direktyvos nuostata draudžia tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms įpareigoti tokį tiekėją vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad jo pateikti įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiaujant mokesčių srityje, ir jeigu jis ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokia sukčiavime (*Teleos plc*, 68 punktas).

Nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius nekvestionavo prekių fizinio išgabenimo iš tiekėjo valstybės narės teritorijos sąlygos ir aplinkybių, kad sandorių sudarymo metu Bendrovės kontrahentai buvo registruoti PVM mokėtojais. Mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, kad negalima pripažinti tiekimų įvykusiais dėl teisės disponuoti daiktu kaip savininkui neperėjimo Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms, be to, Pareiškėja nebuvo sąžininga, tai yra nesiėmė priemonių įsitikinti, jog ji nedalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiuose sandoriuose.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Panevėžio AVMI atliko Bendrovės PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-07-01 iki 2013-09-30. Bendrovės (Bendrovė

įregistruota 2013-06-14) veikla laikotarpiu nuo 2013-06-28 – dyzelinio kuro didmeninė prekyba, todėl mokestinio patikrinimo metu buvo įvertinti Bendrovės deklaruoti tiekimai Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.* ir Jungtinėje Karalystėje registruotai įmonei *VI LMT (VI Limited)*. Mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius įvertino Bendrovės pateiktus dokumentus, taip pat rinko papildomą informaciją dėl Bendrovės deklaruotų tiekimų, gavo papildomą informaciją iš užsienio mokesčių administratorių. Patikrinimo metu buvo apklausta buhalterė J. I. ir apskaitininkės V. V., Rasa Laužikaitė. Pasak darbuotojų, su pirkėjais bendraudavo Bendrovės direktorius (taip pat akcininkas) *M. S.*, tai yra įprastai elektroniniu paštu jis gaudavo užsakymus, kuriuos persiųsdavo buhalterei ir apskaitininkėms, o šios darbuotojos specialiaame blanke formuodavo užsakymus akciziniam sandėliui (UAB „K1“) prekėms pakrauti. Paminėtina, jog nors Bendrovės darbuotojos patvirtino bendravimą su direktoriumi *M. S.*, tačiau Panevėžio AVMI nepavyko susisiekti su šiuo asmeniu ir gauti informacijos apie jo veiklos Bendrovėje aplinkybes (informacija nebuvo gauta ir iš Estijos mokesčių administratoriaus, nes, pasak Estijos mokesčių administratoriaus, šis asmuo yra deklaravęs išvykimą iš Estijos). Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės direktorius pateikė elektroniniu paštu iš adresato *duomenys neskelbtini* gautą žinutę (pasirašęs *M. S.*), kurioje pranešama apie išvykimą į komandiruotę ir gautą kvietimą į policiją bei informuojama apie galimą atvykimą į Estiją. Deklaruotus tiekimus Bendrovė grindė: išrašytais sąskaitomis faktūromis, prekių užsakymais, paraiškomis prekių atkrovimui, CMR važtaraščiais, prekių pardavimo suderinimo aktais ir kitais dokumentais, papildomus dokumentus Bendrovė pateikė ir pastabų teikimo metu. Atsižvelgiant į tai, jog Bendrovė šių dokumentų visuma grindžia 0 proc. PVM tarifo taikymą, Komisijos nuomone, yra tikslinga apibendrinti ir aptarti šiuos dokumentus, įvertinant tai, ar jie gali būti pripažinti pakankamais pagrindžiant realų disponavimo teisės perdavimą ir 0 proc. PVM tarifo taikymą, įvertinant pateiktuose dokumentuose esančią informaciją kartu su kitais mokesčių administratoriaus surinktais duomenimis.

Dėl tiekimų *UI Sp. z o. o.* Bendrovė laikotarpiu nuo 2013-07-26 iki 2013-09-04 Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.* deklaravo patiekusi dyzelinio kuro už 7519366,21 Lt, kuro tiekimui taikydama 0 proc. PVM tarifą. Pagal byloje esančius duomenis (akto 3–5 psl. esanti lentelė) kurą gabeno Lietuvos, Lenkijos, Latvijos, Estijos vežėjai, kuriuos, remiantis Bendrovės pozicija, užsakydavo Lenkijos įmonė (kuro pirkėjas), kuras buvo tiekiamas FCA–Panevėžys sąlygomis. Byloje Bendrovės pateiktuose CMR važtaraščiuose nurodoma, kad prekių gavėjas yra Lenkijos įmonė *UI Sp. z o. o.*, o prekių iškrovimo vieta yra Lenkijos Respublika, *duomenys neskelbtini*, registruotas akcizinių prekių gavėjas – *OI Sp. z o. o.* Šios įmonės rekvizitai nurodyti CMR važtaraščio 4 ir 24 langeliuose (24 langelyje papildomai nurodyta prekių iškrovimo data), visais atvejais Bendrovės pateiktų CMR važtaraščių 4 langelyje yra uždėtas Lenkijos įmonės *OI Sp. z o. o.* darbuotojo *M. P.* spaudas ir parašas. Patikrinimo metu Bendrovė pateikė deklaruotus tiekimus Lenkijos įmonei pagal kiekvieną išrašytą sąskaitą faktūrą (1–29 akto priedai) pagrindžiančius dokumentus (ginčas šioje dalyje vyksta dėl tiekimų pagal 29 sąskaitas faktūras, nurodytas akto 3–5 psl. esančioje lentelėje), todėl kiekvieno akto priedo numeris (pavyzdžiui, 1, 2, 3 ir pan.) reiškia sąskaitos faktūros eilės numerį, nurodytą aptartoje akto lentelėje. Bendrovė laikosi pozicijos, kad prekes ji tiekė jos nurodytam pirkėjui ir surinko visus reikalingus dokumentus, būtinus 0 proc. tarifui taikyti, tinkamai vykdė savo pareigas ir disponavimo teisė buvo perduota įmonei *UI Sp. z o. o.*, tai yra supylus kurą į transporto priemonę, pirkėjui pereinavo nuosavybės teisė, ir Lenkijos įmonę atstovaujantis akcizinis sandėlis savo spaudu Lenkijoje patvirtindavo prekių gavimą.

Susipažinus su pateiktais dokumentais, matyti, jog elektroniniu paštu: „*duomenys neskelbtini*“ (šis elektroninis pašto adresas nurodytas kaip Bendrovės kontaktinis adresas 2013-07-15 sutartyje su *UI Sp. z o. o.*) 2013-07-25 Lenkijos įmonės vardu iš elektroninio pašto „*duomenys neskelbtini*“ (1 priedo 4 lapas) yra pateikta žinutė (įvardijama kaip užsakymas – „*Zajavka 25.07.2013*“), užsakyme nurodomas Lenkijos įmonei prašomo patiekti kuro kiekis (30000 l) ir vairuotojo vardas, pavardė, asmens kodas, telefono numeris, automobilio, priekabos numeris ir įmonės vežėjos pavadinimas. Kas konkrečiai pasirašė užsakymą nėra nurodyta, nurodyti tik kontaktiniai Lenkijos įmonės *UI Sp. z o. o.* duomenys. Paminėtina, jog nurodomi kontaktiniai duomenys (adresas: *duomenys neskelbtini*) skiriasi nuo 2013-07-15 sutartyje Nr. 3-15-07/2013 prie šios įmonės spaude nurodytų kontaktinių duomenų (kur nurodytas adresas: *duomenys neskelbtini*);

pagal Lenkijos mokesčių administratoriaus informaciją taip pat nuo 2013-07-04 buvęs įmonės adresas: *duomenys neskelbtini*, yra pasikeitęs į adresą: *duomenys neskelbtini*). Paminėtina ir tai, jog nors šiame užsakyme nurodyta, kad prekes gabens UAB „B2“ vairuotojas D. F., tačiau 2013-07-26 CMR važtaraštyje nurodyta, kad prekės pakrautos Lenkijos vežėjui *DI Sp. z o. o.*, šio vežėjo duomenys nurodyti ir Bendrovės vardu surašytoje paraiškoje dėl prekių išdavimo (1 priedo 3 lapas). Dėl kitų sąskaitų faktūrų tokio pobūdžio užsakymų pateikta nėra, tai yra pateiktame elektroniniame susirašinėjime (4 priedo 8 lapas; 6 priedo 12 lapas; 8 priedo 11, 16 lapai, 9 priedo 6, 9 lapai, 10 priedo 5 lapas) užsakomas prekių kiekis nėra įvardijamas, o žinutėje nurodomas vairuotojas ar pateikiamas kelių vairuotojų ir vežėjų sąrašas, nurodomos transporto priemonės, koks konkrečiai Lenkijos įmonės darbuotojas šią informaciją pateikė Bendrovės nurodomu kontaktiniu elektroniniu paštu nenurodoma. Tam tikrais atvejais (6 priedo 9 lapas, 7 priedo 6 lapas) yra tiesiog pateiktas vairuotojų, transporto priemonių sąrašas, kas jį sudarė duomenų nėra pateikta.

Byloje prie kiekvienos sąskaitos faktūros yra pateiktos rusų kalba Bendrovės atstovų užpildytos paraiškos prekių išdavimui, kuriose nurodoma: užsakovas (UAB „B1“), jo kontaktiniai duomenys, banko duomenys; vairuotojas, automobilio markė, numeris; vežėjo pavadinimas, vežėjo adresas; užsakomo kuro rūšis, kuro kiekis; prekių gavėjas (*UI Sp. z o. o.*), akcizinių prekių gavėjo numeris, iškrovimo vieta ir akcizinio sandėlio numeris, taip pat nurodomas tiekimui įforminti surašytos sąskaitos faktūros numeris. Iš pateiktų paraiškų matyti, kad, kai jos užpildytos direktoriaus *M. S.* vardu, jos nėra pasirašytos (pavyzdžiui, 1 priedo 3 lapas, 2 priedo 6 lapas, 3 priedo 4 lapas), kitais atvejais (laikotarpiu nuo 2013 m. rugpjūčio mėnesio) paraiškos užpildytos ir pasirašytos *J. I.* arba *V. V.* vardu.

Bendrovė taip pat yra pateikusi sąskaitas faktūras, kuriose šalia kitų duomenų nurodyti kurą gabensiu vilkikų ir jų priekabų duomenys, supiltas kuro kiekis. Taip pat yra pateiktos patvirtinimų apie gautas prekes aktų kopijos (45 priedas, 34 lapai). Šiuose patvirtinimuose (jų surašymo datų nėra) yra nurodytos Bendrovės išrašytos sąskaitos faktūros, automobilių, gabensiu kurą, numeriai, pristatymo data, kiekis, kaina (litais ir JAV doleriais) yra *UI Sp. z o. o.* rekvizitų spaudas ir ranka įrašytas direktoriaus vardas ir pavardė.

Mokestinio patikrinimo metu Panevėžio AVMI surinko informaciją apie tai, kaip kurą gabenę Lietuvos vežėjai (UAB „K1“, UAB „B2“, UAB „M1“, UAB „A1“ ir UAB „A2“, UAB „T2“) yra įforminę ginčo tiekimus ir kas santykiuose su jais veikė pirkėjų vardu. Pagal dalies minėtų įmonių atstovų paaiškinimus dėl prekių gabenimo kreipėsi asmenys, kurie nurodomi kaip veikę Lenkijos įmonės vardu: UAB „K1“ atstovas nurodė, kad kreipėsi Sergėj, nors įgaliojimo ar kitų duomenų, jog šis asmuo veikė Lenkijos įmonės *UI Sp. z o. o.* vardu nepateikė, UAB „A2“, UAB „T1“ pervežimus vykdė pagal Estijos įmonės *II OU* užsakymą, kitos įmonės šios informacijos nepateikė. Iš vežėjų pateiktuose CMR važtaraščiuose esančios informacijos matyti, kad dalies CMR važtaraščių 24 langelyje nėra duomenų apie prekių gavimo patvirtinimą, o 4 langelyje nors ir yra akcizinių prekių gavėjo rekvizitų spaudas, tačiau daugumoje vežėjų pateiktų CMR važtaraščių yra kitų darbuotojų nei Bendrovės CMR važtaraščiuose duomenys ir parašai. Vežėjai taip pat pateikė ir kitus CMR važtaraščius, kuriais buvo įformintas tų pačių prekių gabenimas iš Suvalkų, nurodant, kad Suvalkai yra prekių pakrovimo (perėmimo) vieta (nors nurodoma, kad gabenimas vyko tomis pačiomis transporto priemonėmis), prekių siuntėjas: Bendrovė, *UI Sp. z o. o.*, *O4 UAB*, *O1 Sp. z o. o.*, gavėjais nurodyti kiti Lenkijos ūkio subjektai, pavyzdžiui, *E1 Sp. z o. o.* (laikotarpiu nuo 2013-08-02 iki 2013-08-22 buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų) arba *UI Sp. z o. o.*, krovinio iškrovimo vieta: *O3* adresu: *Poland, duomenys neskelbtini* ar kitos vietos (detaliai šios aplinkybės aptartos akto 6–8 puslapiuose).

Dėl tiekimų Jungtinės Karalystės įmonei VI LMT. Bendrovė laikotarpiu nuo 2013-08-12 iki 2013-09-06 pagal 4 sąskaitas faktūras įformino tiekimus įmonei *VI LMT* (patikrinimo akto 11 puslapyje esanti lentelė). Ūkinėms operacijoms pagrįsti Bendrovė pateikė su įmone 2013-07-15 pasirašytą sutartį, Jungtinės Karalystės įmonės vardu ją pasirašę asmenys: technikos direktorius *Z. G.* ir pardavimo marketingo direktorius *W. S.*, kartu pridėti sutarties priedai: 2013-07-01 Nr. 1 (dėl tiekimo sąlygų, mokėjimo būdo ir sąskaitų faktūrų išrašymo kalbos), 2013-07-26 priedas Nr. 2 (dėl Bendrovės registracijos adreso pasikeitimo), 2013-08-20 priedas Nr. 3 (pateikiama informacija, kad įmonė *VI LMT* yra PVM mokėtoja). Byloje taip pat yra pateikti *VI LMT* vardu surašyti užsakymai

(„Zamowienie“): 47 priedo, 3, 5, 7, 9, 11 lapai (tiekinimas pagal 2013-08-27 sąskaitą faktūrą BLT 0056), 49 priedo 6, 7 lapai (tiekinimas pagal 2013-08-12 sąskaitą faktūrą Nr. BLT 0019), 50 priedo 1 lapas, kuriuose kaip pardavėju nurodoma įmonė *VI LMT*, pirkėju *M2 Sp. z o. o.*, krovinio vežėjas, krovinio iškrovimo vietos adresas ir gavėjo rekvizitai, tai yra iškrovimo adresas: *L3 Sp. z o. o. ul duomenys neskelbtini*, ir atitinkamas gavėjas (*odbiorca*), pavyzdžiui, „O.“ *E. O. duomenys neskelbtini*, arba 2013-08-02 užsakyme (49 priedo 7 lapas) kuro gavėju nurodoma įmonė prekių vežėja *PPHU „E2“ M. K.*, užsakymai patvirtinti *VI LTD* prekybos ir pardavimo vystymo direktoriaus *W. S.* atspausdu parašu. Taip pat byloje yra pateikti *M. S.* vardu užpildytos (nepasirašytos) ir *V. V.* vardu užpildytos ir pasirašytos paraiškos prekių atkrovimui. Iš pateiktų *CMR* važtaraščių matyti, kad prekes gabeno įvairūs Lenkijos vežėjai, taip pat keletą kartų krovinius gabeno *UAB „M1“* ir *UAB „K1“*. Byloje pateiktų *CMR* važtaraščių 24 langelyje (gavėjo patvirtinimas) yra uždėtas *L3 Sp. z o. o. duomenys neskelbtini* spaudas ir pasirašyta arba *O1 Sp. z o. o.* spaudas (šiuose *CMR* ir 4 langelyje yra specialisto *M. P.* rekvizitai ir spaudas (50 priedo 2, 3, 5, 6 lapai). Taip pat byloje yra pateikti Bendrovės vardu surašyti patvirtinimai apie gautas prekes pasirašyti *VI LTD* spaudu, *W. S.* rekvizitų spaudu su atspausdu parašu. Pagal pateiktą informaciją nustatyta, kad už šiai įmonei patiektas prekes atsiskaitė kiti mokesčių mokėtojai, iš nurodytų prekių gabenimo vietų, pagal *CMR* važtaraščius prekės gabentos toliau ir siuntėju nurodoma *L3 Sp. z o. o.*, gavėju – *VI LMT*.

Mokesčių administratoriui taip pat buvo pateikta informacija (*SCAC* formos pranešimai) apie Bendrovės sandorių kontrahentus. Įvertinus pateiktos informacijos turinį, matyti, kad užsienio mokesčių administratoriai nepatvirtino Bendrovės deklaruotų sandorių su kontrahentais realumo, realaus kontrahentų veiklos vykdymo. Iš Lenkijos mokesčių administratoriaus gauta informacija tiek apie *U1 Sp. z o. o.*, tiek apie *O1 Sp. z o. o.* (akcizinis sandėlis, registruotas prekių gavėjas) (informacija vietos mokesčių administratoriams pateikta Inspekcijos 2014-02-17 raštu Nr. (25-7-09)-R1-1099, 2013-12-17 raštu Nr. (25.7-09)-R1-6383). Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad jam nepavyko susisiekti su įmone *U1 Sp. z o. o.*, ji į mokesčių administratoriaus siųstą informaciją neatsiliepė, įmonės veiklos buveinė (laikotarpiu nuo 2011-12-19 iki 2013-07-03 šios įmonės buveinė buvo adresu: *duomenys neskelbtini*; nuo 2013-07-04 adresu *duomenys neskelbtini*) yra virtualus biuras, kur registruota daug įmonių, nėra galimybės vykdyti veiklą ar pakrauti, iškrauti prekes minėtu adresu, duomenų apie įmonės turėtus kitus adresus nėra, nėra duomenų, kad įmonė kada nors būtų samdžiusi darbuotojus. Pagal Lenkijos įmonės mokesčių administratoriaus pateiktus duomenis *VI ES* deklaracijoje už 2013Q2, įmonė nėra deklaravusi įsigijimų iš Bendrovės, nėra apmokestinusi prekių įsigijimo Bendrijos viduje, nepateikė nei ketvirtinės ataskaitos, nei PVM deklaracijos už 2013 m. liepos mėnesį. Lenkijos įmonė pripažinta dalyvaujančia sukčiavime PVM ir 2013 m. spalio 2 d. buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro ir *VI ES*, nes ji „yra nepatikimas mokėtojas, jos veikla ir mokesčių atsiskaitymai rodo, kad įmonė atlieka sukčiavimus“, įtariama, kad „dalyvauja tarptautiniame sukčiavime“. Dėl įmonės *O1 Sp. z o. o.* mokesčių administratorius pateikė informaciją, jog ji nepateikė ją kontroliuojančiam mokesčių administratoriui jokių paaiškinimų dėl sandorių su Lietuvos Respublikos įmonėmis. Ši įmonė vykdo veiklą kaip „registruotas gavėjas“, kuri apima akcizinių prekių įsigijimą kitoms įmonėms, naudojantis atleidimo nuo mokesčių sąlygomis, pagal muitinės informaciją ši įmonė neturi akcizinio sandėlio ir pristatytos prekės nėra iškraunamos, degalai gabenami tose pačiose cisternose, kuriose buvo gabenti prieš tai.

Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius pateikė informaciją, jog įmonės *VI LMT* direktorius *A. L.* (kuris pagal pateiktą informaciją nurodomas kaip vienintelis darbuotojas, atsakingas asmuo) nurodė, kad įmonė buvo įkurta dėl teisinių pokyčių Baltijos šalyse, susijusių su naftos judėjimu. Europos Sąjungos šalyse bei tarp kai kurių Europinių kompanijų buvo padidėjęs mokestinis sukčiavimas. Jungtinėje Karalystėje įmonė buvo įkurta pasinaudojant galimybe dalyvauti *sukčiavimo grandinėje*. Tačiau, įmonei neturint tinkamos valiutos (*GBP*) sąskaitos ir negalint daryti skubių mokėjimų (tos pačios dienos), įmonė tapo agentu vietoj pagrindinės įmonės. Įmonės veikla apsiribojo tik administravimu Jungtinės Karalystės biure. Visas sąskaitas išrašė ir pasirašė *VI LMT*. Į Jungtinę Karalystę nebuvo įvežtos jokios prekės, visi sandoriai vyko tik Baltijos šalyse, vyko tik keli sandoriai. Lietuvos mokesčių administratoriui buvo pateiktos įmonės sąskaitos, tačiau tarp pateiktų dokumentų kopijų nėra sąskaitų, kuriose būtų matoma, kad *VI LMT* perka

dyzelinį kurą iš Bendrovės. Pridėtuose prieduose nepateiktos Bendrovės išrašytų sąskaitų faktūrų, nurodytų patikrinimo akto 2 lentelėje, kopijos.

Pasisakant dėl Bendrovės skunde dėstomos pozicijos, kurioje akcentuojama tai, kad mokesčių administratorius netinkamai aiškina disponavimo teisės perdavimą, pažymėtina, jog ESTT ir LVAT praktikoje disponavimo teisės perleidimo sąvoka aiškinama, atsižvelgiant į bendrąją tiekimo sąvoką, akcentuojant, jog tiekimo sąvoka yra objektyvi, todėl atsižvelgiama į konkretaus tiekimo objektyvias aplinkybes, o ne į sandorių tikslus. Pabrėžiama, kad pagal PVM direktyvos 14 str. 1 dalį „prekių tiekimas yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Atitinkamai konstatuojama, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) PVM apmokestinimo tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savo (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Taip pat tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų to turto savininkė, t. y. sprendžiant klausimą, ar tiekimas kaip toks yra laikomas įvykusi, yra sprendžiama ne pagal atskiros valstybės narės civilinės teisės normas.

Todėl, disponavimo teisės perleidimo kriterijus yra reikšmingas vertinant aplinkybes dėl tiekimo buvimo (ar nebuvimo) apskritai, o taikant 0 proc. PVM tarifą, yra reikalaujama dviejų aplinkybių sutapties, t. y. prekės turi būti patiekta ir disponavimo teisė realiai turi būti perėjusi būtent kitos valstybės narės PVM mokėtojui (LVAT 2013-07-11 sprendime adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Priešingu atveju, kaip pažymi LVAT, nors tiekimas kaip toks laikomas įvykusi, tačiau tokio tiekimo atveju nėra tenkinama viena iš PVM direktyvos 138 str. 1 dalyje nustatytų privalomųjų sąlygų, kad toks tiekimas būtų neapmokestinamas PVM, t. y. ginčo prekės nebuvo tiekiamos PVM apmokestinamajam asmeniui.

Pasisakydama dėl disponavimo teisės perdavimo, Komisija pažymi, kad viena iš prekių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų, taikant 0 proc. PVM tarifą, yra realus prekių tiekimas kitos valstybės narės *PVM mokėtojui*, o perdavus prekes vežėjui, jis tampa atsakingu už tinkamą vežimo sąlygų įvykdymą, prekių pristatymą į užsakovo nurodytą vietą. Todėl šių veiksmų atlikimas net ir vykdant pirkėjo nurodymą (nors iš byloje esančios informacijos nustatyta, jog vykdant tiekimus Lenkijos įmonei, tik vienu atveju yra pateiktas išsamus, nurodant prekių kiekį ir vežėją, užsakymas (nors pagal surinktą informaciją prekes gabeno ne tas vežėjas, kuris nurodytas užsakyme; duomenys, kuriais būtų grindžiamas užsakyme nurodyto vežėjo pasikeitimas nėra pateikti), kitais atvejais nurodomi vežėjų duomenys, nors nėra nustatyta, kas tokius duomenis pateikė) negali būti pripažintas pakankamu įrodymu, kad vežėjams supylus kurą, disponavimo teisė yra perduota prekių pirkėjams (kitos valstybės PVM mokėtojams), atsižvelgiant į tai, kad tokių aplinkybių nepatvirtina ir kita byloje surinkta, taip pat užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija. Todėl byloje pateikti užsakymai, kiti elektroninio susirašinėjimo duomenys ar dokumentai su vairuotojų, transporto priemonių sąrašais negali būti pripažinti dokumentais, kurie patvirtintų atstovavimo pirkėjams (sąskaitose faktūrose nurodytoms įmonėms) ir veikimo šių įmonių vardu ir interesais aplinkybes ir kad būtent šie asmenys įsigijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip jų savininkai. Paminėtina ir tai, kad Bendrovės ir Lenkijos įmonės *UI Sp. z o. o.* 2013-07-15 sutartyje Nr. 3-15-07/2013 sulygta dėl kuro tiekimo, o konkrečias kuro, pristatymo sąlygas numatyta aptarti sutarties prieduose, kurie laikytini sudėtine sutarties dalimi, tačiau susipažinus su byloje Bendrovės pateiktais dokumentais, matyti, kad tokio pobūdžio dokumentų byloje nėra pateikta, tokio pobūdžio priedų nėra ir dėl prekių tiekimo įmonei *VI LMT*. Paminėtina ir tai, kad apklausti Lietuvos Respublikos vežėjai nurodė, jog dėl *UI Sp. z o. o.* skirtų prekių vežimo paslaugų teikimo kreipdavosi Estijos įmonė, fizinis asmuo Sergėj ar kiti asmenys, tačiau duomenų, remiantis kuriais būtų galima spręsti, jog šie asmenys veikė Lenkijos įmonės vardu ir buvo įgalioti tai atlikti, nėra pateikta, Lenkijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, jog nėra nustatyta, kad įmonė būtų samdžiusi darbuotojus. Pasisakant dėl įmonės *VI LMT* įformintų tiekimų, pagal byloje pateiktus duomenis matyti, kad užsakymai buvo teikiami ne tiekimams šiai įmonei, o kitiems ūkio subjektams, dėl Jungtinės Karalystės įmonei *VI LMT* skirtų prekių gabenimo kreipdavosi Lenkijos įmonės *M2 Sp. z o. o.* atstovas *W. S.*, kuris sandoriuose su Bendrove veikė ir kaip įmonės *VI LMT*

atstovas, nors tokių jo įgaliojimų Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius administratorius nepatvirtino.

CMR važtaraščiuose prekių gavimas yra patvirtintas Lenkijos akcizinių prekių gavėjų spaudais ir atstovų parašais, tačiau ir šie duomenys negali patvirtinti disponavimo teisės perdavimo kitos valstybės narės PVM mokėtojai, nes prekių gabenimo dokumentuose nėra Bendrovės kontrahentų patvirtinimų, o dalyje Bendrovės pateiktų CMR važtaraščių esanti informacija ir gavimo patvirtinimas skiriasi nuo pas vežėją esančios informacijos. Nors Bendrovės direktorius posėdžio Komisijoje metu paaiškino galimas tokių prieštaravimų priežastis, tačiau ši aplinkybė nepašalina mokesčių administratoriaus konstatuotų dokumentų įforminimo trūkumų, taip pat patvirtina tai, kad prekių gabenimą patvirtinantys dokumentai buvo įforminami formaliai, nesiekiant, kad dokumentai atitiktų ūkinių operacijų aplinkybes. Paminėtina ir tai, kad buhalterė J. I. Panevėžio AVMI 2015-10-29 pateiktame paaiškinime (atsakymas į 5 klausimą) yra nurodžiusi, kad CMR su akcizinio sandėlio spaudais Bendrovei *atsiųsdavo pirkėjai*, nurodydama, kad tokius pat dokumentus ji yra mačiusi ir Lenkijoje akciziniuose sandėliuose, kas leidžia teigti, jog CMR, esantys pas Bendrovę ir akciziniame sandėlyje, neturi skirtis. Todėl šią Bendrovės buhalterės poziciją vertinant kartu su Komisijos posėdžio metu Bendrovės atstovo išdėstyta pozicija, taip pat atsižvelgiant į tai, kad sutarčių 8.6–8.7 punktuose buvo numatyta pirkėjo pareiga gražinti CMR 4-ąjį egzempliorių registruotu laišku, elektroniniu paštu ir / ar faksu, konstatuotina, kad šios sutarties sąlygos nebuvo vykdomos arba vykdomos netinkamai, o Bendrovė nereikalavo tinkamo šios pareigos vykdymo iš deklaruotų savo kontrahentų. Taip pat Bendrovės darbuotojų pozicija dėl CMR važtaraščių gavimo, juose esančių duomenų pildymo ir esančių duomenų tikslinimo skiriasi. Byloje pateikti Lietuvos vežėjų CMR važtaraščiai rodo, kad iš registruoto akcizinių prekių gavėjo kuras tomis pačiomis transporto priemonėmis buvo gabenamos toliau, įforminant naujus gabenimo dokumentus, siuntėjais nurodant arba Bendrovę, arba akcizinių prekių gavėją, ar įmonę *UI Sp. z o. o.*, kitus siuntėjus, o gavėjais kitas įmones (dalis kurių tikrinamuoju laikotarpiu buvo išregistruoti iš PVM mokėtojų registro), nurodant kitas iškrovimo vietas. Bendrovė laikosi pozicijos, kad šiais dokumentais galimai buvo įforminami kiti tiekimai Lenkijoje, apie kuriuose ji negalėjo žinoti ir jie tik patvirtina, kad disponavimo teisė buvo perėjusi *UI Sp. z o. o.*, nes ji formino tolesnius tiekimus. Komisijos vertinimu, nesant byloje šiuos teiginius patvirtinančių pirminių dokumentų, esant Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktiems duomenims, kad *UI Sp. z o. o.* realios veiklos nevykdė ir dalyvavo į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose, ši Pareiškėjos pozicija negali būti pripažinta pagrįsta, o byloje pateiktuose prekių gabenimo dokumentuose (kai skiriasi dokumentų, esančių pas Pareiškėją ir pas vežėją turinys) esanti prieštaringa informacija nesudaro galimybių atskleisti tikrųjų prekių gabenimo aplinkybių ir patvirtinti, kad Lenkijos įmonei *UI Sp. z o. o.* realiai buvo perduota disponavimo kuru teisė, kurią ji vėliau Lenkijos teritorijoje galimai perleido kitiems ūkio subjektams. Byloje pateikti CMR važtaraščiai, kuriais yra įformintas įmonei *VI LMT* parduoto kuro gabenimas, atsižvelgiant į iš Jungtinės Karalystės gautą informaciją apie šios įmonės steigimo tikslus, pateiktus šios įmonės apskaitos dokumentus, duomenis apie įmonės vardu veikti įgaliotus asmenis, negali būti pripažinti įrodančiais disponavimo prekėmis teisės perdavimą įmonei *VI LMT*.

Papildomai pasisakant dėl Bendrovės skunde akcentuojamų aplinkybių, susijusių su akcizinių prekių gabenimu, pažymėtina, kad Europos Sąjungos teritorijoje veikia vieninga akcizinių prekių judėjimo sistema, remiantis kuria, akcizinių prekių judėjimas gali vykdyti tik *tarp specialių subjektų (akcizinių sandėlių, registruotų prekių gavėjų)*, o prekes turi lydėti lydintieji dokumentai (šiuo metu prekių judėjimas vyksta elektroninėje erdvėje), kuriuos užpildo prekių siuntėjas. Gavęs siuntą nurodytas gavėjas siunčia siuntėjui patvirtinimą, jog siuntą gavo, taip atleisdamas siuntėją nuo su akcizais susijusių išpareigojimų. Pagal bendrąsias akcizų taisykles, mokesčio mokėjimas atidedamas iki to laiko, kol prekės pateikiamos vartoti, tai yra patenka į mažmeninę rinką. Šios sistemos paskirtis – užtikrinti vienodą akcizinių prekių judėjimą visoje ES, užkirsti galimybes sukčiauti, piktnaudžiauti akcizų srityje, nes sistema paremta imperatyviomis taisyklėmis, veikia operatyvi, automatinio keitimosi informacija sistema. Tačiau ši sistema skirta užtikrinti akcizo sumokėjimo kontrolę ir šioje sistemoje dalyvauja specialūs subjektai, jos veikimas, kaip ir prekių gavimo akciziniame sandėlyje patvirtinimas atspindi prekių pateikimą į ES valstybėje esantį akcizinį sandėlį (ar pas registruotą gavėją), kuris atlieka su *akcizais* (jų sumokėjimu) susijusius

formalumus. Tačiau šioje sistemoje fiksuotas prekių gavimas negali patvirtinti aplinkybių, jog šių prekių disponavimo teisė yra perėjusi kitos valstybės PVM mokėtojui, remiantis aplinkybe, jog kitos ES valstybės narės ūkio subjektas (PVM mokėtojas) yra sudaręs sutartį su akciziniu sandėliu ar registruotu akcizinių prekių gavėju, pagal kurią prekės turi būti nugabentos į nurodytą vietą, pas specialų subjektą. Specialus subjektas atlieka formalumus, susijusius išimtinai su akcizinių prekių judėjimu, jų gavimo patvirtinimu, akcizų sumokėjimu, ką patvirtina ir pačios Bendrovės pozicija skunde bei pastabų pateikimo metu pateiktos sutarties tarp *UI Sp. z o. o* ir *O2 Sp. z o. o*. 1 straipsnis, 2 str. 1, 2 punktai. Bendrovė netinkamai traktuoja šios sutarties 10 straipsnį, nurodydama, kad juo *UI Sp. z o. o* suteikė teisę akcizinių prekių gavėjui išrašyti sąskaitas faktūras jos vardu, nes šiame straipsnyje nustatyta, kokie buhalterinės apskaitos dokumentai turi būti išrašomi *UI Sp. z o. o*. Todėl, Komisijos nuomone, tokiam patvirtinimui negali būti suteikiama išskirtinė įrodomoji galia ir tokio patvirtinimo buvimas negali būti vienareikšmiškai vertinamas kaip disponavimo teisės perdavimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui įrodymas, ypačingai tais atvejais, kad nustatomas sukčiavimas PVM ir yra grėsmė, jog kitoje valstybėje narėje siekiama išvengti PVM mokėjimo, o kiti surinkti duomenys nepatvirtina realaus ūkio subjekto (kuriam arba kurio vardu prekės tiekiamos į akcizinį sandėlį) veiklos vykdymo.

Paminėtina ir tai, jog realiai ekonominę veiklą Bendrijos viduje vykdančias mokėtojas prekių paskirties valstybėje turi atlikti veiksmus, kurie patvirtina tai, kad į kitą valstybę buvo įvežtos jo *dispozicijoje* esančios prekės ir jam perėjo šių prekių disponavimo teisė (nepriklausomai nuo to, kur ar pas ką šios prekės fiziškai yra), šioms aplinkybėms nustatyti tarp valstybių narių veikia mokesčių administratorių keitimosi informacija sistema. Ginčo byloje Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija patvirtina, jog Lenkijos įmonė *UI Sp. z o.* dalyvavo PVM sukčiavime, šio ūkio subjekto veikla apibūdinta kaip „dingusio prekeivio“ veikla, todėl vertinant šiuos duomenis, konstatuotina, kad šios įmonės (kaip ir Jungtinės Karalystės įmonės) duomenimis buvo pasinaudota, įtraukiant šias įmones į kuro tiekimo sandorių grandinę. Todėl įvertinus Bendrovės kontrahentų veiklą apibūdinančias aplinkybes, konstatuotina, jog šių ūkio subjektų vardu įforminti dokumentai: prekių gavimo patvirtinimai, užsakymai, kiti dokumentai, teikiami šių mokėtojų vardu, sąskaitos faktūros (kurios pagal LVAT praktiką, nėra tiesioginiai įrodymai, patvirtinantys prekių išgabenimo iš šalies ir jų pateikimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui faktą, o gali būti vertinami tik kaip netiesioginiai įrodymai, kurie patvirtina tokio pobūdžio sutartinių santykių <...> buvimą (LVAT 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A-438-867/2009, 2010-10-01 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1047/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012) negali būti pripažinti įrodymais, kad šiems ūkio subjektams realiai buvo perduota prekių disponavimo teisė, todėl laikytina, jog deklaruotas tiekimas pagal PVM direktyvos nuostatas kitos valstybės *apmokestinamajam asmeniui* nėra įvykęs, o Bendrovės pateikti dokumentai nepatvirtina, jog teisė disponuoti ginčo prekėmis buvo perduota būtent Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms.

Del sąžiningumo. Pasisakant dėl PVM direktyvoje ir ESTT praktikoje įtvirtintų ir veikiančių principų, paminėtina, kad ši sistema pirmiausia paremta PVM neutralumo principu, kuris įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas yra visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM; šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Sąžiningumo principas PVM sistemoje veikia tokiu būdu, kad dėl jo vienu atveju apmokestinamajam asmeniui gali būti neleista pasinaudoti PVM sistemos suteikiamomis teisėmis (teise į atskaitą, teise būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje, teise į PVM grąžinimą), jeigu jis šiomis teisėmis remiasi sukčiaudamas ir piknaudžiadamas, tai yra taikoma ir apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoriu, kuriuo grindžiama atitinkama teisė, buvo sukčiaujama PVM srityje, naudojant tiekimų grandinę, ir tokiu atveju nebus pažeistas mokesčio neutralumo principas (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 43-44, 46, 48, 62 p.). Priešingu atveju šio principo taikymas susijęs su tuo, kad mokėtojo mokesstinė našta negali būti apsunkinta neleidžiant jam atskaityti pirkimo PVM sumų ar būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje tuo atveju, jeigu sandorių grandinė, kurioje jis dalyvauja yra

įtraukta į PVM sukčiavimą, bet apmokestinamasis asmuo įrodo, kad nežinojo / negalėjo žinoti, kad jo kontrahentas sukčiauja. Šis principas ir jo doktrina nėra tiesiogiai įtvirtinti PVMI, sąžiningumo doktrina yra plėtojama ESTT praktikoje, jos nuostatas aiškina ir taiko konkrečiose bylose LVAT. Taigi ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis <...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 p.). Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <...> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad išitikintų vykdomo sandorio teisėtumu (ten pat, 47 p.). Atsižvelgiant į tai, taip pat įvertinus užsienio mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją apie Bendrovės kontrahentų veiklos ypatybes byloje pasisakytina ir dėl Bendrovės sąžiningumo.

Iš byloje pateiktos informacijos matyti, kad Bendrovė yra įsteigta 2013 m. birželio mėnesį, turto Bendrovė neturi ir veiklą pradėjo vykdyti iš „LI L.P.“ gavusi 160000 Eur paskolą, už kurią buvo numatytos 6 proc. metinės palūkanos. Kadangi ginčo byloje Bendrovės akcininkas ir direktorius *M. S.* nebuvo apklaustas, todėl nėra galimybės įvertinti, ar šis Bendrovės atstovas turėjo patirties, vykdant kuro tiekimo ES veiklą, taip pat nebuvo gauta informacija apie tai, kaip buvo užmegzti kontaktai su Bendrovės kontrahentais, kokius veiksmus atliko šis asmuo, siekdamas įsitikinti savo kontrahentų patikimumu, galėjimu atsiskaityti, vykdyti sutartinius įsipareigojimus, veiklos teisėtumu. Nors šias aplinkybes Bendrovė vertina kaip mokesčių administratoriaus veiklos trūkumą, tačiau iš Panevėžio AVMI veiksmų matyti, kad vietos mokesčių administratorius dėjo pastangas gauti informaciją iš sandorių sudarymo metu dirbusio Bendrovės atstovo, veikdamas jam suteiktų įgaliojimų ribose. Todėl tai, kad informacija pagal užklausas nebuvo gauta, nėra pagrindo vertinti kaip administratoriaus veiklos trūkumo. Paminėtina ir tai, jog Bendrovės mokestinis patikrinimas vyko nuo 2013 m. gruodžio, tačiau pati mokėtoja nesiėmė jokių veiksmų, siekdama iš *M. S.* gauti reikiamą informaciją, paaiškinimus, nes tik posėdžio Komisijoje Bendrovė pateikė iš *M. S.* gautą žinutę, kurioje informacija apie veiklą Bendrovėje nepateikiama, nurodant apie išvykimą į komandiruotę ir galimą sugrįžimą į Estiją. Pažymėtina, jog iš byloje pateiktų šio asmens vardu surašytų dokumentų, matyti, kad yra pasirašytos sutartys su kontrahentais, o kiti dokumentai (pavyzdžiui, užsakymai) nors ir yra surašyti *M. S.* vardu, yra jo nepasirašyti, nors buhalterės (apskaitininkės) vardu surašyti tokie pat dokumentai yra pasirašyti. Bendrovės buhalterė *J. I.* Panevėžio AVMI pateiktame paaiškinime nurodė, kad įmonės kontrahentai pateikdavo reikiamus dokumentus, o ji tikrino registruose, ar tos įmonės yra PVM mokėtojomis, ar apskritai egzistuoja. Papildomai buhalterė paaiškino, jog rugsėjo mėnesį (pagal banko sąskaitų išrašus komandiruotpinigiai išmokėti 2013-09-23, 2013-09-13 įsakymas dėl siuntimo į komandiruotę Lenkijoje 2013-09-26) ji vyko į Lenkijos akcizinius sandėlius, siekiant įsitikinti, ar sandėliai tinkami Bendrovės prekėms sandėliuoti (nors apie tinkamas prekių sandėliavimo sąlygas buhalterė paaiškinime nurodė žinojusi ir anksčiau iš Bendrovės direktoriaus). Buhalterė nurodė, kad visuose sandėliuose, kuriuose ji lankėsi, yra tinkamos prekių sandėliavimo sąlygos ir dirba kvalifikuoti darbuotojai. Paaiškinime *J. I.* nurodė, kad, jos manymu, buvo sudarytos sutartys tarp pirkėjų ir akcizinių sandėlių, be to, su kontrahentais sudarytose sutartyse yra nuostatos, pagal kurias pirkėjas nurodydavo su koku akciziniu sandėliu jis dirbs. Tiek *J. I.*, tiek apskaitininkė *V. V.* nurodė, kad jos atlikdavo labiau „techninio“ pobūdžio darbus, surašant apskaitos dokumentus, užsakymus ir pan., o kontaktus su kontrahentais užmezgdavo Bendrovės direktorius. Paminėtina ir tai, jog teikdama Panevėžio AVMI pastabas, Bendrovė yra pateikusi duomenis, kad Bendrovės buhalterė 2013 m. rugsėjo 13 d. kreipėsi į mokesčių administratorių, prašydama paaiškinti, „ar tinka Bendrovės prie žinutės „prisegtas“ kliento patvirtinimas dėl 0 proc. PVM tarifo“. Į pateiktą užklausimą 2013-09-16 mokesčių administratorius atsakė, pateikdamas informaciją apie tai, kokius dokumentus mokėtojas

gali turėti, pagrįsdamas prekių išgabenimą iš šalies teritorijos, į Bendrovės užklausimą atsakydamas, jog „prie paklausimo prisegtas pirkėjo patvirtinimo dokumentas su priedašu, kad atitinkamos prekės gautos, irgi galėtų būti vienu iš minėtų įrodymų“.

Įvertinant sprendimo nuostatas, jog PVM yra ES mastu harmonizuotas mokesčio, o administruodamas šio mokesčio sumokėjimą, mokesčių administratorius vadovaujasi PVM direktyvos ir ESTT praktikos nuostatomis, preziumuotina, jog PVM sistemoje dalyvaujantys ir PVM teisėmis siekiantys pasinaudoti asmenys žino, kad jiems keliami padidinti rūpestingumo ir atsakingumo reikalavimai. Šie reikalavimai taikomi mokėtojui vertinant kontrahentų (dėl su kuriais vykdytų operacijų mokėtojas siekia pasinaudoti PVM direktyvos teisėmis) veiklą, sudarant su jais sandorius. Remiantis sprendime aptartomis aplinkybėmis, konstatuotina, jog nėra pagrindo teigti, kad Bendrovė ėmėsi rūpestingų, atsakingų veiksmų, siekdama įsitikinti, ar jos kontrahentai nesukčiavo PVM. Bendrovės atstovai nepateikė jokių įrodymų, kurie pagrįstų jų domėjimąsi Bendrovės kontrahentų veikla, galimybėmis atsiskaityti ir pan. Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovė, prieš pradėdama vykdyti sandorius, buvo ką tik įsteigta, savo veiklą finansavusi nemažomis skolintomis lėšomis, todėl ir šios aplinkybės vertintinos kaip turėjusios paskatinti mokėtojos domėjimąsi kontrahentais, siekiant išvengti praradimų ketinamojoje vykdyti veikloje. Iš turimos informacijos matyti, kad dalis Bendrovės veiksmų buvo pradėti atlikinėti 2013 m. rugsėjo mėnesio viduryje (2013-09-13 užklausa mokesčių administratoriui, 2013-09-26 vykimasis į akcizinius sandėlius), kai ginčo tiekimai jau buvo atlikti, ir šie veiksmai buvo atliekami ne dėl Bendrovės kontrahentų (Lenkijos įmonės *UI Sp. z o. o.* ar Jungtinės Karalystės įmonės „*VI LMT*“), o dėl akcizinių sandėlių: *OI Sp. z o. o.*, *L3 Sp. z o. o.*, tai yra ūkio subjektų, kurie nebuvo Bendrovės ūkinių operacijų dalyviai ir su kuriais sutartis buvo sudarę Bendrovės kontrahentai. Iš buhalterės paaiškinimo matyti, kad ji „mano, kad sutartis su akcizinais sandėliais buvo sudarę Bendrovės prekių pirkėjai“, kas sudaro prielaidas teigti, kad tokio pobūdžio sutartys Bendrovės sutarčių sudarymo su Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėmis metu nebuvo pateiktos, tai patvirtina ir tai, kad 2013-03-28 *UI Sp. z o. o.* sutartis su *OI Sp. z o. o.* Panevėžio AVMI buvo pateikta tik pastabų pateikimo metu. Iš pateiktos sutarties matyti, kad šia sutartimi buvo susitarta dėl visų muitinės formalumų, susijusių su akcizinėmis prekėmis, sutvarkymo, įskaitant akcizo mokesčio ir kuro mokesčio sumokėjimą užsakovo (*UI Sp. z o. o.*) vardu už jam priklausančias akcizines prekes, kas rodo, kad akcizinių prekių gavėjo veiksmai apsiribojo aptartų veiksmų atlikimu. Įvertinus šias sutarties nuostatas, Lenkijos mokesčių administratoriaus informaciją apie tai, kad įmonė *OI Sp. z o. o.* neturėjo akcizinio sandėlio statuso, prekės nebuvo sandėliuojamos, o tose pačiose transporto priemonėse (sutvarkius muitinės formalumus) buvo gabenamos toliau, taip pat tai, kad pati Bendrovė laikėsi pozicijos, kad disponavimo teisė pagal civilinės teisės normas ir prekių teikimo sąlygas pirkėjams jau buvo perėjusi Lietuvos akciziniame sandėlyje (tai yra į Lenkiją buvo gabenamos prekės, kurios buvo pirkėjo dispozicijoje), J. I. paaiškinime ir komandiruotės įsakyme nurodytas vykimo tikslas – išsiaiškinti, ar lankomose įmonėse yra tinkamos sąlygos Bendrovės prekėms sandėliuoti, vertintinas kritiškai (paminėtina ir tai, kad V. V. paaiškinime nurodė, kad buhalterė vyko dokumentų sutikrinimui). Komisijos vertinimu, ši Bendrovės pozicija vertintina kritiškai ir dėl to, kad, kaip jau aptarta anksčiau, ES veikianti akcizinių prekių judėjimo sistema pagrįsta tuo, kad joje dalyvauja specifiniai subjektai, kurie (priklausomai nuo jiems suteikiamo statuso: registruotas gavėjas, akcizinis sandėlis ar pan.) turi atitikti tam tikrus formalius reikalavimus, jų veikla – su akcizais susijusių prievolių ir procedūrų realizavimas, jie neprisiima šių prekių naudojimo, disponavimo teisių (pavyzdžiui, aptartos sutarties 2 str. 2 punktą), todėl *šių subjektų* veiklos vertinimas, siekiant įsitikinti, ar Bendrovės kontrahentas užsiima realia ūkine veikla, nedalyvauja PVM sukčiavime, vertintinas kritiškai. Paminėtina ir tai, jog ir kreipimasis į mokesčių administratorių taip pat buvo atliktas jau po ginčo sandorių 2013-09-13 (tą pačią dieną, kai Bendrovės darbuotojos buvo komandiruotos į Lenkiją). Todėl Bendrovės atlikti veiksmai vertintini kaip aktyvus siekis surinkti formalius reikalavimus atitinkančius dokumentus 0 proc. PVM tarifui taikyti, tačiau aptarti veiksmai, kaip ir pateiktos sudarytos sutartys su kontrahentais, neįrodo Bendrovės sąžiningumo. Bendrovė jokiais objektyviais įrodymais nepagrindė aplinkybių, jog domėjosi savo kontrahentų – Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonių veikla, jos nurodomi kontrolės veiksmai buvo atliekami po ginčo sandorių ir atliekami ne jos kontrahentų atžvilgiu.

LVAT yra konstatavęs, jog mokesčių mokėtojo žinojimas ar turėjimas žinoti apie jo dalyvavimą PVM sukčiavime gali būti konstatuotas tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, sandorių sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo, atsiskaitymo už sandorius formas, tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. Nr. A-602-705/2013). Todėl vertinant Bendrovės operacijas šiais aspektais, paminėtina, kad Bendrovės vykdyta veikla 2013 m. buvo nuostolinga, buvo taikytas apie 0,27 proc. antkainis, o įvertinus veiklos sąnaudas, Bendrovės nuostolis sudarė 448404 Lt (Bendrovės atstovas tokį pelningumą argumentavo siekiu įsitvirtinti rinkoje). Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovė veiklai vykdyti prisiėmė skolinius įsipareigojimus, įsipareigodama už suteiktą paskolą mokėti palūkanas (paskola suteikta be paskolos užtikrinimo priemonių), todėl akivaizdu, kad įprastinėmis verslo sąlygomis bet kokio ūkio subjekto tikslas yra gauti pajamų ir pelno, iš kurių būtų dengiami įsipareigojimai, vykdoma tolesnė veikla. Todėl nors Bendrovė tiek skunde Komisijai, tiek posėdžio Komisijoje metu akcentavo įprastas ir sandorių šalims priimtinas bendradarbiavimo sąlygas: sutarčių sudarymą, tinkamai vykdomus atsiskaitymus, tai, kad jos kontrahentas turėjo reikalingus leidimus Lenkijoje, buvo sudaręs sutartis su akcizinių prekių registruotais gavėjais, tačiau taip ir nepaaiškino aplinkybių dėl kokių priežasčių, esant tinkamai vykdomoms sutarčių sąlygoms, tinkamai ir iš anksto atsiskaitant už prekes (tokiu būdu eliminuojant praradimų dėl netinkamo sutarties vykdymo galimybes), sudarytoms sutartims galiojant iki 2013 m. gruodžio 31 d., Bendrovės prekių tiekimai Lenkijos įmonei nuo 2013 m. rugsėjo mėnesio nutrūko, o tiekimai Jungtinės Karalystės įmonei buvo trumpalaikiai. Duomenų, jog kažkuri iš šalių dėl kokių nors priežasčių būtų inicijavusi galiojančių sutarčių nutraukimą, kaip tai numato sutarčių 11 punktą, nėra pateikta. Todėl vertinant šias aplinkybes, konstatuotina, kad šių Bendrovės sandorių pobūdis, jų pabaiga negali būti pripažintas įprastu, atitinkančiu įprastines ūkinės veiklos sąlygas.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija vertina, kad Bendrovės atlikti veiksmai nagrinėjamu atveju: kontrahentų veiklos duomenų patikrinimas viešomis priemonėmis, PVM registracijos patikrinimas, sutarčių sudarymas ir kiti po sandorių įvykdymo atlikti veiksmai, nėra pakankami konstatuoti, kad Bendrovė atitiko sąžiningumo reikalavimus. Akcentuotina, jog ESTT savo praktikoje yra pabrėžęs, kad sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo ir negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą (minėto sprendimo *Italmoda* ir kt. 64 punktą). Nagrinėjamu atveju nurodytų aplinkybių visetas, taip pat operacijų pobūdis, kurių neįprastų bendradarbiavimo, nutraukimo aplinkybių Bendrovė nepaaiškino, sudaro pagrindą teigti, jog Bendrovė (siekianti deklaruotus tiekimus apmokestinti 0 proc. PVM tarifu, dėl ko jai taikytini padidinti rūpestingumo ir atidumo reikalavimai) nesiėmė visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, įtrauktuose į sukčiavimą PVM.

Įvertinus aptartas aplinkybes, darytina išvada, kad Inspekcija, nustačiusi, jog surinktų įrodymų visuma nepatvirtino, kad Bendrovės vykdytiems tiekimams Bendrijos viduje galėjo būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, pagrįstai šiuos Bendrovės tiekimus Lenkijos ir Jungtinės Karalystės įmonėms apmokestino standartiniu PVM tarifu. Todėl mokesčių administratoriaus Bendrovei apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti PVM ir su šiuo mokesčiu susiję delspinigiai bei bauda tvirtintini.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-05-16 sprendimą Nr. 69-60.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų

komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo 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.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė