



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „M4“ 2017-03-20 SKUNDO**

2017 m. gegužės 29 d. Nr. S-119 (7-64/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams

N. K. ,
A. T.

mokesčių administratoriaus atstovui

I. J.

2017 m. gegužės 9 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „M4“ (toliau – Bendrovė) 2017-03-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-02-24 sprendimo Nr. (21.131-31-5)-FR0682-79 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2016-12-16 patikrinimo akte Nr. (21.60-32)-FR0680-719 Bendrovei papildomai apskaičiuotą 110650 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), apskaičiavo 6582,38 Eur PVM delspinigius, skyrė 11065 Eur PVM baudą.

Sprendime nurodoma, jog atlikus 2015-02-01–2015-06-30 laikotarpio Bendrovės PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatyta, jog Bendrovė, pažeisdama Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 str. 1 dalies ir 56 str. 1 dalies nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal PVM sąskaitas faktūras įformintam mobiliųjų telefonų tiekimui Portugalijos, Latvijos, Lenkijos įmonėms: *I2 LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* už 526908,33 Eur. Bendrovė nepateikė pakankamų įrodymų, kad prekės buvo patiekto būtent PVM sąskaitose faktūrose nurodytam pirkėjui, kuris neįgijo teisės disponuoti prekėmis kaip savo. Be to, Bendrovė nepateikė įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų dėl nedalyvavimo PVM sukčiavime. Inspekcija patikrinimo akte konstatavo, kad Bendrovės PVM sąskaitomis faktūromis įformintiems prekių tiekimams Portugalijos, Latvijos, Lenkijos ūkio subjektams negali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas ir todėl, vadovaujantis PVMĮ 56 str. 4 ir 5 dalimis, Bendrovės

įforminti prekių tiekimai nurodytoms įmonėms apmokestinti taikant standartinį PVM tarifą. Dėl šio pažeidimo patikrinimo metu Bendrovei papildomai apskaičiuota 110650 Eur PVM.

Išnagrinėjusi patikrinimo aktą, kartu su juo pateiktą medžiagą ir Bendrovės pastabas, Inspekcija sprendime konstatuoja, jog į pateiktas pastabas neatsižvelgiama. Nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad patikrinimo metu konstatuota, jog Bendrovė neturi teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo jos įformintiems prekių (mobiliųjų telefonų ir planšetinių kompiuterių) tiekimams Portugalijos, Latvijos, Lenkijos įmonėms: *I2 LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „RI“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* nustačius, kad disponavimo ginčo prekėmis teisė neperėjo Bendrovės kontrahentams, 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.

Inspekcijos sprendime cituojamos PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 ir 5 dalių nuostatos ir nurodoma, kad, nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas taikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

Nurodoma, jog siekiant užtikrinti Europos Sąjungos (toliau – ES) vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota ES teisėje, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (Žin., 2000, Nr. 85-2566, toliau – ABTĮ) 13 str. vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus, formuoja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), todėl atsižvelgtina ir į LVAT nutartis.

Sprendime cituojama LVAT praktika, suformuota 0 proc. PVM tarifo taikymo bylose: 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A442-376/2009, 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-245/2011, 2011-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A438-415/2011 ir tvirtinama, jog pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį ir 56 str. 1 dalį ir suformuluotą LVAT bei ESTT poziciją (2007-09-27 sprendimas byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 2012-09-06 sprendimas byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11), 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 įsigijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Lengvatinio 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. Taigi, pasak Inspekcijos, 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.

Iš patikrinimo medžiagos, Inspekcijos tvirtinimu, matyti, kad mokesčių administratorius nustatė, jog Bendrovės pateikti įrodymai nepatvirtina 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinų sąlygų egzistavimo, nes pateikti dokumentai nepatvirtina, kad įmonės *I2 LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „RI“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* (pirkėjai) įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo (t. y., kad prekes įsigijo būtent nurodytosios įmonės), be to, Bendrovė nepateikė pakankamų įrodymų, kad verslo

sandoriuose elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų dėl nedalyvavimo PVM sukčiavime.

Bendrovės sandoriai su Portugalijos įmone I2 LDA

Sprendime nurodoma, jog Bendrovės 2015 m. 06 mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaityti ir PVM deklaracijose deklaruoti mobiliųjų telefonų pardavimai Portugalijos įmonei *I2 LDA* už 15836 Eur sumą pagal PVM sąskaitas faktūras. Pagal pateiktus banko išrašus nustatyta, kad už parduotas prekes buvo atsiskaityta banko mokėjimo pavedimais iš *I2 LDA* atsiskaitomosios sąskaitos, esančios *B SA*. Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenimis, *I2 LDA* skolų 2015-06-30 neturėjo.

Nurodoma, jog pagal Bendrovės dokumentus Portugalijos įmonei *I2 LDA* parduotus mobiliuosius telefonus gabenო Lietuvos vežėjas UAB „S1“ (UPS). Bendrovė pateikė UPS siuntų statuso patvirtinimą, kuriuo patvirtinama, kad siuntos Nr. 1ZV5144E0497749427 ir 1ZV4617A0496760066 atitinkamai 2015-06-11 ir 2015-06-08 pristatytos adresu: (duomenys neskelbtini), Ispanija. Už prekių gavimą pasirašė fizinis asmuo vardu ALI. Pažymima, kad įmonė *I2 LDA* yra registruota Portugalijoje, registracijos adresas: (duomenys neskelbtini), Portugalija.

Patvirtinimui, kad prekės pristatytos Portugalijos įmonei *I2 LDA*, Bendrovė pateikė ant jos blanko surašytą dokumentą „Patvirtinimą apie gavimą“, kuriuo pirkėjo atstovas patvirtina, kad prekes, pristatytas adresu: (duomenys neskelbtini), BARSELONA pagal dvi PVM sąskaitas faktūras *I2 LDA* gavo. Minėtas patvirtinimas *I2 LDA* atsakingo asmens nėra pasirašytas, patvirtintas tik šios įmonės spaudu, taip pat nėra įvardinta atsakingo asmens vardas, pavardė. Bendrovė patikrinimui taip pat pateikė *I2 LDA* pasirašytą užsakymo orderį (*PURCHASE ORDER*), pagal kurį *I2 LDA* ketino įsigyti tam tikrą kiekį mobiliųjų telefonų, tačiau šiame dokumente taip pat nėra įvardintas atsakingas asmuo, pasirašęs šį orderį.

Bendrovė nurodė, kad *I2 LDA* atstovai patys susirado Bendrovės kontaktus. Sutartis tarp šalių nebuvo sudaryta. Susirašinėjimas ir užsakymai vyko SKYPE programos pagalba, o *I2 LDA* registracijos duomenys ir prekių pristatymo adresas Bendrovės atstovo N. R. prašymu buvo pateikti el. paštu. Pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatyta, kad Portugalijos įmonės duomenys pateikti el. paštu, kurio adresas (duomenys neskelbtini).

Bendrovė patikrinimui taip pat pateikė susirašinėjimo SKYPE su *I2 LDA* istoriją, iš kurios matyti, kad Bendrovės atstovas N. R. bendravo, siūlė prekių modelius, derino kainas ir kt. su asmeniu, kuris įvardintas tiesiog *I2*.

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu gauta informacija iš Portugalijos Centrinės ryšių įstaigos, kurioje nurodyta, kad *I2LDA* 2015-11-11 veikla buvo nutraukta, nes ji neturėjo tinkamos verslo struktūros. *I2 LDA* vadovauja vienintelis partneris iš Pakistano p. I. J. Įmonė neturi patalpų, partneris yra nepasiekiamas. Mokesčių administratorius nurodė, kad Portugalijos įmonė nepateikė PVM deklaracijos už 2015 m. I ketv., o PVM deklaraciją už 2015 m. II ketv. pateikė su nulinėmis sumomis. Minėtos įmonės buhalteris V. F. el. paštu pranešė, kad jis niekada nebendravo su verslo partneriu ir sutiko būti įmonės buhalteris per „tarpininką“, jis niekada nedeklaravo jokių sandorių, nes jokie dokumentai niekada nebuvo jam pateikiami, į apskaitą niekada nieko neįrašydavo. Buhalteris V. F. nurodė, kad jis niekada neturėjo jokių dokumentų ir niekada negavo jokių sumų už suteiktas paslaugas, nežino įmonės partnerių ir / ar atstovų kontaktų.

Iš Portugalijos Centrinės ryšių įstaigos pateiktos informacijos ir patikrinimo metu surinktos medžiagos nustatyti faktai, pasak Inspekcijos, leidžia teigti, kad Bendrovės atstovai nesieė visų būtinų, reikalingų ir protingų priemonių įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į PVM sukčiavimą, nesiekė įsitikinti pirkėjų patikimumu ir tuo, kad disponavimo teisė prekėmis realiai perėjo dokumentuose nurodytam ES valstybės narės PVM mokėtoju. Bendrovė nepateikė patvirtinto įgaliojimo asmeniui ALI veikti *I2 LDA* vardu, nepateikė įrodymų, kurie padėtų nustatyti, kokios asmens, vardu ALI, sąsajos su *I2 LDA*.

Inspekcija teigia, jog iš Bendrovės pateiktų dokumentų nėra aišku, su kuo buvo derinami (vykdomi) sandoriai. Bendrovės atstovas nesidomėjo asmens, su kuriuo SKYPE vykdė susirašinėjimus, vardu, pavardė, nors turėjo tam visas galimybes. El. pašto adresas (duomenys neskelbtini), iš kurio pateikti *I2 LDA* registracijos duomenys, nepatvirtina fakto, kad jis buvo

sukurtas būtent šios Bendrovės, nes tokį el. pašto adresą gali susikurti bet kas bei, kad šiuo el. paštu buvo bendraujama būtent su *I2 LDA* atstovu. Bendrovė nepateikė informacijos, ar domėjosi, kas yra prekių pristatymo adresu: (duomenys neskelbtini), Ispanija, nes užsakovo registracijos adresas nesutapo su prekių pristatymo adresu. Bendrovės patikrinimo metu pateikti UPS pristatymų patvirtinimai patvirtina tik prekių pristatymą adresu: (duomenys neskelbtini), BARSELONA, o ne teisės disponuoti prekėmis perdavimą būtent *I2 LDA*.

Iš Bendrovės pateikto *I2 LDA* vardu įforminto ir neįvardinto asmens parašu pasirašyto užsakymo orderio (*PURCHASE ORDER*), pagal kurį *I2 LDA* ketino įsigyti tam tikrą kiekį mobiliųjų telefonų, Inspekcijos vertinimu, negalima nustatyti šią įmonę atstovavusio asmens, nes minėtame dokumente nėra įvardintas *I2 LDA* atsakingas asmuo, pasirašęs šį orderį. Pažymima, kad Bendrovės pateiktas ant jos blanko surašytas dokumentas „Patvirtinimas apie gavimą“ taip pat nėra pasirašytas *I2 LDA* atsakingo asmens, o tik patvirtintas šios įmonės spaudu.

Bendrovės sandoriai su SIA „M2“

Nurodoma, jog Bendrovės 2015 m. 02, 03 mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaityti ir PVM deklaracijose deklaruoti mobiliųjų telefonų ir planšečių pardavimai Latvijos įmonei *SIA „M2“* už 110496 Eur sumą pagal PVM sąskaitas faktūras. Pagal Bendrovės pateiktus banko išrašus nustatyta, kad už *SIA „M2“* parduotas prekes buvo atsiskaityta banko mokėjimo pavedimais: iš *SIA „M2“* atsiskaitomosios sąskaitos, esančios Swedbank AS, pervesta 108996 Eur ir 1500 Eur pervesta 2015-03-24, mokėjimą atliko fizinis asmuo V. S. iš banko *Nordea Banke AB Latvia Branch*, o mokėjimo paskirtyje nurodyta, kad mokama už *M2* pagal *Invoice* išankstinę sąskaitą PI-20150318. Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenimis, *SIA „M2“* skolų 2015-06-30 neturėjo.

Patikrinimui Bendrovė pateikė DPD siuntų pristatymų patvirtinimus, kuriuose nurodyta, kad dalis prekių buvo pristatytos adresu: (duomenys neskelbtini), o kita dalis – adresu: (duomenys neskelbtini), siuntų gavimas patvirtintas fizinių asmenų S., Z., M., M. parašais. Bendrovė taip pat pateikė laikotarpio nuo 2015-02-02 iki 2015-02-16 ir nuo 2015-04-01 susirašinėjimo „Skype“ su *SIA „M2“* istoriją, iš kurios nustatyta, kad *SIA „M2“* atstovavo ir užsakymus jos vardu teikė V. M. . Susirašinėjimus su V. M. vykdė Bendrovės darbuotojas K. G. . V. M. (vėliau tiesiog Vladimir) užsakymus „Skype“ programos pagalba teikė dviem Latvijos įmonėms: *SIA „M2“* ir *SIA „R1“*. Iš susirašinėjimo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad iki 2015-03-31 V. M. prašymu Bendrovė pardavimo PVM sąskaitas faktūras rašė *SIA „M2“* vardu, o nuo 2015-04-01 minėto asmens prašymu jos jau buvo išrašomos *SIA „R1“* vardu. Susirašinėjime yra informacija apie asmens, vardu Vladimir, prašymą jau išrašytas *SIA „M2“* vardu pardavimo sąskaitas perrašyti *SIA „R1“* vardu bei yra informacija apie *SIA „M2“* lėšų trūkumus atsiskaitymams už užsakytas prekes.

Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu gauta informacija iš Latvijos Centrinės ryšių įstaigos, kurioje nurodyta, kad *SIA „M2“* ekonominė veikla nutraukta, PVM deklaracijas ši įmonė pateikė tik už 2014 m. gruodžio mėn. ir 2015 m. sausio mėn. Jose deklaruotas prekių įsigijimas iš Lietuvos tik 2014 m. gruodžio mėn. *SIA „M2“* 2015-05-06 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes neteikė PVM deklaracijų. Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad nėra žinoma tikra *SIA „M2“* veikla, o deklaruotos šios įmonės veiklos – elektrinių buitinių aparatų ir prietaisų didmeninė prekyba, automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimas, didmeninė prekyba variklinių transporto priemonių dalimis ir įranga. Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad *SIA „M2“* valdybos nariui J. V. atimta teisė eiti pareigas 3 metus. *SIA „M2“* valdybos nariais ir savininkais buvo: nuo 2014-11-10 iki 2015-02-03 – J. M. , nuo 2015-02-03 iki 2015-04-01 – L. R. , nuo 2015-04-01 iki 2015-05-20 – J. S. , nuo 2015-05-20 iki 2015-07-09 – J. V. . *SIA „M2“* turėjo du darbuotojus Š. (S.) V. (direktorius, buvo įdarbintas nuo 2015-01-22 iki 2015-09-14) ir M. A. (pardavėjas – konsultantas, dirbo nuo 2015-01-22 iki 2015-09-14). Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad adresu (duomenys neskelbtini), randasi gyvenamasis pastatas, kuris nuo 2003/10/10 yra fizinio asmens S. I. nuosavybė, o adresu (duomenys neskelbtini) – dviaukštis pastatas su rūsiu ir dar du pastatai, kurie priklauso fiziniam

asmeniui P. J. ir AAS „BI“. Nekilnojamojo turto registre laikotarpyje nuo 2015/02/01 iki 2015/06/30 turto lizingas ar nuoma nėra užregistruota.

Iš Latvijos Centrinės ryšių įstaigos pateiktos informacijos ir patikrinimo metu surinktos medžiagos nustatyti faktai, Inspekcijos tvirtinimu, leidžia teigti, kad Bendrovės atstovai nesiėmė visų būtinų, reikalingų ir protingų priemonių įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į PVM sukčiavimą, nesiekė įsitikinti pirkėjų patikimumu ir tuo, kad disponavimo teisė prekėmis realiai perėjo dokumentuose nurodytam ES valstybės narės PVM mokėtojui. Bendrovė nepateikė dokumentų, susijusių su prekių pirkėjų atstovaujančių asmenų identifikavimu. Nustatyta, kad SIA „M2“ 2015-02-18 ir 2015 metų kovo mėn. atstovavo ir prekes atsiėmė fiziniai asmenys Z., M. ir V. M., tačiau jie nebuvo SIA „M2“ darbuotojai (M. prekių atsiėmimo metu nebuvo SIA „M2“ savininkė). Bendrovė patikrinimui nepateikė įgaliojimų, patvirtinimų ar kt. dokumentų, kurie patvirtintų teisę šiems asmenims veikti SIA „M2“ vardu, atstovauti SIA „M2“ vykdant sandorius su Bendrove.

Iš pateiktų duomenų nenustatyta, kad prekės buvo pristatytos į SIA „M2“ sandėlį ar prekybos vietą, nes pagal Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją laikotarpiu nuo 2015-02-01 iki 2015-06-30 nekilnojamojo turto nuoma ar turto lizingas adresais: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) neuzregistruota.

Inspekcija nurodo, jog pardavimo PVM sąskaitų faktūrų išrašymas SIA „M2“ vardu, jų perrašymas kitos įmonės vardu Bendrovės atstovams turėjo pagrindą leisti įtarti, kad sudaromi sandoriai yra grandinės dalis ir bandoma nuslėpti tikrąjį prekių gavėją, o V. M. tik naudojasi dviejų Latvijos įmonių vardu. Bendrovės sandoriai su SIA „M2“ nebuvo vienkartiniai, todėl Bendrovė galėjo pasidomėti sandorio aplinkybėmis gaunant dominančią informaciją iš V. M., t. y. asmens, su kuriuo Bendrovė vykdė susirašinėjimą. Esant ilgalaikiams sandoriams Bendrovė turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie savo verslo partnerį, sužinoti apie kontrahento elgesį ir ketinimus dėl mokesčių mokėjimo.

Bendrovės pateikti Z. ir M. pasirašyti DPD patvirtinimai apie prekių gavimą patvirtina tik prekių pristatymą adresais (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini), o ne teisės disponuoti turtu (prekėmis) perdavimą būtent SIA „M2“. Šiuo atveju, pasak Inspekcijos, reikšminga yra Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija, kad Nekilnojamojo turto registre minėtais adresais turto lizingas ar nuoma nėra užregistruota. Todėl nėra pagrindo teigti, kad SIA „M2“ adresais (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) nuomojo patalpas. Pažymima, kad SIA „M2“ registracijos adresas Europos komisijos svetainėje (duomenys neskelbtini), Latvija.

Bendrovės sandoriai su SIA „RI“

Nurodoma, jog Bendrovės 2015 m. 04–06 mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaityti ir PVM deklaracijose deklaruoti mobiliųjų telefonų pardavimai Latvijos įmonei SIA „RI“ už 146180,33 Eur pagal PVM sąskaitas faktūras. Pagal Bendrovės pateiktus banko išrašus nustatyta, kad už SIA „RI“ parduotas prekes buvo atsiskaityta banko mokėjimo pavedimais iš atsiskaitomosios sąskaitos, esančios Swedbank AS. Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenimis, SIA „RI“ skolų 2015-06-30 neturėjo.

Bendrovė pateikė DPD siuntų pristatymų patvirtinimus, kuriuose nurodyta, kad dalis prekių buvo pristatytos adresais: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini), siuntų gavimas patvirtintas fizinių asmenų F., D. F. parašais. Kitą dalį prekių (203 vnt. mobiliųjų telefonų) savo transportu gabeno pati SIA „RI“ ir patvirtinimui, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, Bendrovė pateikė tarptautinius krovinių transportavimo važtaraščius (toliau – CMR): 2015-06-01 Nr. LV-16/2015, 2015-05-25 Nr. LV-15/2015, 2015-04-20 Nr. LV-15/2015, 2015-04-14 Nr. LV-13/2015.

Bendrovė patikrinimui taip pat pateikė laikotarpio nuo 2015-02-02 iki 2015-02-16 ir nuo 2015-04-01 susirašinėjimo „Skype“ su SIA „RI“ istoriją, iš kurios nustatyta, kad SIA „RI“ atstovavo ir užsakymus jos vardu teikė Vladimir. Susirašinėjimus su Vladimir vykdė Bendrovės darbuotojas K. G. . Pažymima, kad iš susirašinėjimo negalima identifikuoti, kokia asmens vardu Vladimir pavardė – M. ar Š., tačiau nustatyta, kad asmuo V. M. užsakymus „Skype“ programos

pagalba vykdė ir kitai Latvijos įmonei *SIA „M2“* (LV(duomenys neskelbtini). Iš susirašinėjimo medžiagos matyti, kad asmens, vardu Vladimir, prašymu 2015-03-31 Bendrovė pardavimo PVM sąskaitas faktūras rašė *SIA „M2“*, o nuo 2015-04-01 – *SIA „R1“* vardu. Susirašinėjime yra informacija apie Vladimir prašymą jau išrašytas *SIA „M2“* vardu pardavimo sąskaitas perrašyti kitos įmonės *SIA „R1“* vardu.

Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu gauta informacija iš Latvijos Centrinės ryšių įstaigos, kurioje nurodyta, kad Latvijos mokesčių administratorius neturi galimybės nustatyti ir patvirtinti, ar prekės iš tikrųjų buvo gautos, nes su oficialiais *SIA „R1“* atstovais nepavyksta susisiekti. 2015/12/28 sprendimu buvo sustabdyta *SIA „R1“* komercinė veikla, nustatytas mokesčių vengimas. *SIA „R1“* į PVM mokėtojų registrą buvo įregistruota 2015-02-26, išregistruota 2015-12-03. Deklaruota veikla – kompiuterių programavimo veikla. Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad *SIA „R1“* vadovu nuo 2015-02-03 iki 2015-03-23 buvo E. M. , o nuo 2015-03-23 iki 2016-01-28 – V. Š. , *SIA „R1“* turėjo tik vieną darbuotoją V. Š. (S.).

Nurodoma, jog patikrinimo metu nustatyta, kad *SIA „R1“* parduotų dalies prekių gabenimas buvo vykdomas pasinaudojant siuntų pristatymo bendrovės UAB „D1“ paslaugomis, o kitos dalies prekių gabenimas buvo įformintas CMR. Už CMR įformintų prekių gabenimą Bendrovė nemokėjo. Bendrovė pateikė CMR: 2015-06-01 Nr. LV-16/2015, 2015-05-25 Nr. LV-15/2015, 2015-04-20 Nr. LV-15/2015, 2015-04-14 Nr. LV-13/2015, kuriuose nurodyta: siuntėjas – UAB „M4“, gavėjas – *SIA „R1“*, prekių iškrovimo adresas – (duomenys neskelbtini), Latvija, pakrovimo vieta – J. D. g. 7, Vilnius, autotransporto priemonė – *VW Caddy* (duomenys neskelbtini) arba *Audi A6* (duomenys neskelbtini), arba *VW Caddy* be valstybinio Nr., informacijai apie vairuotoją skirtame laukelyje (23) nurodyti vairuotojai R. E. arba V. Z. , laukelyje krovins gautas (24) nėra priėmusio asmens pareigų, vardo, pavardės, gavimo datos (išskyrus CMR LV-16/2015).

Pažymima, kad vežėjo, atlikusio transporto paslaugas, pavadinimas visuose CMR 16, 17 ar 18 laukeliuose nenurodytas, trijuose CMR-uose 23 CMR laukelyje vežėjas neįskaitomas, o 2015-04-14 CMRLV-13/2015 23 laukelyje yra įmonės „M3“ spaudas.

Inspekcijos vertinimu, Bendrovės pateikti CMR: 2015-06-01 Nr. LV-16/2015, 2015-05-25 Nr. LV-15/2015, 2015-04-20 Nr. LV-15/2015, 2015-04-14 Nr. LV-13/2015 buvo užpildyti neišsamiai ir nepakankamai rūpestingai, juose pateikta informacija apie prekių gavimą yra neišsami: nenurodytos prekės gavusių asmenų pavardės, daugeliu atveju negalima identifikuoti vežėjo, prekių pristatymo laiko ir prekės priėmusio asmens, nes nėra nurodyta Latvijos įmonės darbuotojo pavardė ar įgaliojimas paimti prekes iš Bendrovės sandėlio. Atsižvelgiant į tai, kad CMR važtaraščiai visais atvejais užpildyti netinkamai, Inspekcijos tvirtinimu, jie nepatvirtina fakto, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos ir buvo perduotos disponuoti kaip jų savininku būtent *SIA „R1“*.

Iš Latvijos Centrinės ryšių įstaigos pateiktos informacijos ir patikrinimo metu surinktos medžiagos nustatyti faktai, Inspekcijos nuomone, leidžia teigti, kad Bendrovės atstovai nesiėmė visų būtinų, reikalingų ir protingų priemonių įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į PVM sukčiavimą, nesiekė įsitikinti pirkėjų patikimumu ir tuo, kad disponavimo teisė prekėmis realiai perėjo dokumentuose nurodytam ES valstybės narės PVM mokėtojui. Bendrovė nepateikė dokumentų, susijusių su prekių pirkėjų atstovaujančių asmenų identifikavimu (sutarčių, įgaliojimų ar pan.). Nustatyta, kad *SIA „R1“* atstovavo ir prekes atsiėmė fiziniai asmenys F., D. F., tačiau jie (arba jis) nebuvo *SIA „R1“* darbuotojai (*SIA „R1“* turėjo vieną darbuotoją V. Š. (S.)). Bendrovė patikrinimui nepateikė įgaliojimų, patvirtinimų ar kt. dokumentų, kurie patvirtintų teisę šiems asmenims veikti *SIA „R1“* vardu, atstovauti *SIA „R1“* vykdant sandorius su Bendrove.

Inspekcija teigia, jog pardavimo PVM sąskaitų faktūrų išrašymas *SIA „M2“* vardu, vėliau atstovų pateiktas prašymas perrašyti jas *SIA „R1“* vardu Bendrovės atstovams turėjo leisti įtarti, kad sudaromi sandoriai, kuriais bandoma nuslėpti tikrąjį prekių gavėją, o V. M. (vėliau – Vladimir ir M2) tik naudojasi dviejų Latvijos įmonių vardu.

Nurodo, jog bendrovės sandoriai su *SIA „R1“* nebuvo vienkartiniai, todėl ji galėjo pasidomėti sandorio aplinkybėmis, gaunant dominančią informaciją iš Vladimir, t. y. asmens, su kuriuo Bendrovė vykdė susirašinėjimą. Esant ilgalaikeis sandoriams Bendrovė turėjo realias

galimybes surinkti informaciją apie savo verslo partnerį, sužinoti apie kontrahento elgesį ir ketinimus dėl mokesčių mokėjimo. Bendrovės patikrinimo metu pateikti F., D. F. pasirašyti DPD patvirtinimai apie prekių gavimą patvirtina tik prekių pristatymą adresais: (duomenys neskelbtini), o ne teisės disponuoti turtu (prekėmis) perdavimą būtent *SIA „RI“*.

Bendrovės sandoriai su II Sp.z.o.o.

Sprendime nurodoma, jog Bendrovės 2015 m. 04, 05 mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaityti ir PVM deklaracijose deklaruoti mobiliųjų telefonų pardavimai Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* už 107543 Eur pagal PVM sąskaitas faktūras. Pagal patikrinimui pateiktus banko išrašus nustatyta, kad už *II Sp.z.o.o.* parduotas prekes buvo atsiskaityta banko mokėjimo pavedimais iš atsiskaitomosios sąskaitos, esančios banke BANK ZACHODNI WBK SA. Pagal Bendrovės pateiktus DPD siuntų pristatymų patvirtinimus mobilieji telefonai buvo išgabenti siuntinių gabenimo įmonės UAB „D1“ ir pristatyti į Latvijos Respubliką, adresu: (duomenys neskelbtini). Už prekių gavimą pasirašė fiziniai asmenys: už 40 vnt. telefonų gavimą pasirašė S., o 877 vnt. – K.

Bendrovė pateikė 2015-04-02 ir 2015-04-27 su *II Sp.z.o.o.* el. paštu vykdytų susirašinėjimų istoriją, pagal kurią *II Sp.z.o.o.* vardu užsakymus vykdė asmuo, įsivardinęs save A. M. , iš el. pašto, kurio adresas: (duomenys neskelbtini). Visuose laiškuose, kurių visų tema nurodoma „privet ot II“ (labas nuo II), Bendrovė ir asmuo A. M. derino užsakymus (prekių modelius, kainas, kiekius). Susirašinėjimo medžiagoje taip pat yra informacija apie *II Sp.z.o.o.* turėtus patikrinimus, kurių metu laikinai buvo panaikintas šios įmonės PVM kodas. Šią informaciją Bendrovei pateikė *II Sp.z.o.o.* vardu užsakymus teikęs asmuo A. M. .

Nurodoma, jog patikrinimo metu gauta informacija iš Lenkijos Centrinės ryšių įstaigos, kurioje nurodyta: *II Sp.z.o.o.* atstovai nekontaktuoja su mokesčių administratoriumi. Valdybos pirmininkas ponas W. S. išvykęs iš Lenkijos. Korespondencija, siūsta į įmonės, kuri tvarko apskaitą, biurą (duomenys neskelbtini), nepaimama. Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad *II Sp.z.o.o.* prekes iš Bendrovės gavo, apskaitė ir deklaravo.

Patikrinimo metu gauta informacija iš Latvijos Centrinės ryšių įstaigos dėl patalpų, adresu: (duomenys neskelbtini), kurioje nurodyta, kad namų ūkio valdose, adresu: (duomenys neskelbtini) yra šešių aukštų gyvenamasis namas ir ūkinis pastatas. Pagal nekilnojamojo turto registro duomenis nustatyta, kad (duomenys neskelbtini) savininkas yra W. M. . W. M. pateikė informaciją ir nurodė, kad nuo 2015-04-01 iki 2015-06-14 patalpų savininkas buvo *SIA „OI“*, kurios savininkas ir narys yra W. M. . Biuro patalpos, adresu: (duomenys neskelbtini), yra skirtos nuomai tretiesiems asmenims, t. y. paskirtis – verslo tikslais. Biurai yra nuomojami tiek fiziniams, tiek ir juridiniams asmenims. Nuo 2015 m. 04 mėn. iki 2015 m. 05 mėn. biuras buvo išnuomotas *SIA „PI“*, *SIA „MI“*, A. K. , A. S. Plotas buvo išnuomotas biuro paskirčiai, bet ne sandėliavimui. W. M. yra pažįstama su A. K. , todėl biuro nuomos sutartis buvo pasirašyta su juo. W. M. nepažįsta fizinio asmens S.

Inspekcija nurodo, jog iš Lenkijos ir Latvijos Centrinės ryšių įstaigų pateiktos informacijos ir patikrinimo metu surinktos medžiagos nustatyti faktai, leidžiantys teigti, jog Bendrovės atstovai nesiėmė visų būtinų, reikalingų ir protingų priemonių įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į PVM sukčiavimą, nesiekė įsitikinti pirkėjų patikimumu ir tuo, kad disponavimo teisė prekėmis realiai perėjo dokumentuose nurodytam ES valstybės narės PVM mokėtojui.

Teigia, jog Bendrovė nepateikė dokumentų, susijusių su prekių pirkėją atstovaujančių asmenų identifikavimu. Nustatyta, kad *II Sp.z.o.o.* 2015-04-09 ir 2015-04-27 prekes atsiėmė fizinis asmuo K., tačiau Bendrovė patikrinimui nepateikė įgaliojimų, patvirtinimų ar kt. dokumentų, kurie patvirtintų teisę šiam asmeniui veikti *II Sp.z.o.o.* vardu, atstovauti *II Sp.z.o.o.* vykdant sandorius su Bendrove. Bendrovė mokesčių administratoriui taip pat nepateikė įgaliojimų, patvirtinimų ar kt. dokumentų, kurie patvirtintų teisę A. M. veikti *II Sp.z.o.o.* vardu, atstovauti *II Sp.z.o.o.* vykdant užsakymus ir derybas su Bendrove. Iš pateiktų duomenų nenustatyta, kad prekės buvo pristatytos į *II Sp.z.o.o.* sandėlį ar prekybos vietą, nes pagal Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją 2015 m. 04–05 mėn. nekilnojamojo turto nuoma, adresu: (duomenys neskelbtini) Latvija, nebuvo sudaryta. Patalpų savininkė W. M. nurodė, kad jai

nežinomas asmuo S., kuris yra / buvo *II Sp.z.o.o.* direktorius / savininkas. Bendrovės pateiktame paaiškinime taip pat nėra informacijos, iš kurios būtų galima nustatyti, kodėl Lenkijos įmonei skirtos prekės buvo pristatomos į Latvijos Respubliką. Bendrovė nurodė, kad „prekių pristatymo vieta buvo nurodyta nuo pat pirmojo sandorio ir atskirai derinama nebuvo“, kas patvirtina, kad Bendrovė nesiaiškino aplinkybių, susijusių su prekių pristatymu *II Sp.z.o.o.*, nerinko informacijos, kuri patvirtintų, kad prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytam pirkėjui.

Bendrovės sandoriai su *II Sp.z.o.o.* nebuvo vienkartiniai, be to, du užsakymai buvo didelės apimties ir vertės, todėl, Inspekcijos nuomone, Bendrovė galėjo pasidomėti sandorio aplinkybėmis gaunant dominančią informaciją iš A. M., t. y. asmens, su kuriuo Bendrovės atstovai susirašinėjo el. paštu. Esant ilgalaikiams sandoriams (iš Bendrovės mokesčių administratoriui teiktų Prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares ataskaitų (forma FR0564) nustatyta, kad Bendrovė su įmone *II Sp.z.o.o.* sandorius vykdė ir 2014 m.), Bendrovė turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie savo verslo partnerį, sužinoti apie kontrahento elgesį ir ketinimus dėl mokesčių mokėjimo.

Bendrovės patikrinimo metu pateikti K. pasirašyti DPD patvirtinimai apie prekių gavimą patvirtina tik prekių pristatymą adresu: (duomenys neskelbtini), o ne teisės disponuoti turtu (prekėmis) perdavimą būtent *II Sp.z.o.o.* Reikšminga aplinkybė yra ta, kad adresu (duomenys neskelbtini) patalpas nuomojosi A. K., t. y. asmuo, kuris galimai ir atsiėmė Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* tiekias prekes. Latvijos mokesčių administratorius įvardino fizinius ir juridinius asmenis, kurie 2015 m. 04–05 mėn. nuomojosi patalpas, tačiau Lenkijos įmonės *II Sp.z.o.o.* tarp nuomininkų nebuvo. Todėl Inspekcija daro išvadą, kad teisė disponuoti prekėmis pagal dvi PVM sąskaitas faktūras 2015-04-08 Nr. MBA 58655 ir 2015-05-11 Nr. MBA 59965 perėjo fiziniam asmeniui Krastins, o ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytam apmokestinamajam asmeniui Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* Inspekcijos vertinimu, Bendrovė elgėsi neatsakingai, nepasirūpino papildomos informacijos surinkimu apie prekių pirkėją, apsiribojo tik išankstinio apmokėjimo gavimu.

Bendrovės sandoriai su D2 Sp.z.o.o.

Sprendime nurodoma, jog Bendrovės 2015 m. 02 mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaityti ir PVM deklaracijoje deklaruoti 600 vnt. mobiliųjų telefonų *Apple iPhone 5S* pardavimai Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* už 261000 Eur pagal nurodytas PVM sąskaitas faktūras. Pagal pateiktus banko išrašus nustatyta, kad už *D2 Sp.z.o.o.* parduotas prekes buvo atsiskaityta banko mokėjimo pavedimais iš atsiskaitomosios sąskaitos, esančios banke *BANK POLSKA KASA OPIEKI SA – BANK P*, mokėtojas *D2 Sp.z.o.o.* (2015-02-02 – 87000 Eur, 2015-02-06 – 130500 Eur, 2015-02-09 – 43500 Eur). Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenimis, *D2 Sp.z.o.o.* skolų 2015-06-30 neturėjo.

Nurodoma, jog pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatyta, kad prekių transportavimu rūpinosi Bendrovė. Pagal pateiktus dokumentus parduoti mobilieji telefonai buvo išgabenti į *D. B. Sp.z.o.o.* sandėlius, adresas: (duomenys neskelbtini). Bendrovė patikrinimo metu pateikė elektroninio pašto laiškus, kuriuose *D2 Sp.z.o.o.* atstovas „A1“ (el. pašto adresas: (duomenys neskelbtini) 2015-02-02 susirašinėjime su Bendrovės atstovais (el. pašto adresas: (duomenys neskelbtini) nurodė mobiliųjų telefonų pristatymo adresą: (duomenys neskelbtini) (el. pašto adresas: (duomenys neskelbtini).

Bendrovė pateikė UAB „T1“ ir UAB „S1“ (UPS) išrašytus krovinio gabenimo važtaraščius, kuriose iškrovimo vieta nurodyta: (duomenys neskelbtini), ir UPS siuntų statuso patvirtinimo suvestinius duomenis, kuriuose pateikta informacija, kad 6 vnt. paketų, kurių bendras svoris 127 kg, pristatyti 2015-02-09 14:22 adresu: (duomenys neskelbtini), įteikimą pasirašė P. Bendrovė pateikė UAB „D1“ išrašytus krovinio gabenimo važtaraščius bei pateikė siuntų Nr. 05806014680897 ir Nr. 05806014680898 UAB „D1“ pristatymo patvirtinimus, kuriuose gavėju nurodytas asmuo P. ir kuris galimai elektroniniame pristatymo lape pasirašė už šių siuntų gavimą.

Bendrovės atstovai nurodė, kad Lenkijos įmonė *D2 Sp.z.o.o.* pati susirado UAB „M4“ kontaktus. Sutartis tarp šalių nebuvo sudaryta. Susirašinėjimas buvo vykdomas el. pašto adresais: (duomenys neskelbtini).

Bendrovė patikrinimui pateikė ant Bendrovės blanko surašytą dokumentą „Patvirtinimą apie gavimą“, kuriuo patvirtinama, kad prekės pagal lentelėje nurodytas sąskaitas buvo pristatytos adresu: (duomenys neskelbtini). Pristatymą 2015-10-23 patvirtino *D. B. Sp.z.o.o.* atstovas D. Z. .

Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu gauta informacija iš Lenkijos Centrinės ryšių įstaigos, kurioje Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad „nepavyksta susisiekti su *D2 Sp.z.o.o.* Valdybos pirmininkas A. S. yra Indijos pilietis ir jis nebūna Lenkijos teritorijoje. Nepaisant pranešimų, įmonė nepateikė jokių apskaitos dokumentų. Lenkijos įmonę įkūrė B. A. ir R. A., kurie įsteigė dar 40 kitų įmonių. Nuo 2014/05 pirmininkas buvo minėtasis A. S., nuolatinis Indijos gyventojas, kuris naudoja šios šalies pasą. Šios įmonės adresas taip vadinamame „virtualiame biure“. Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad abejoja, jog šis mokesčių mokėtojas egzistuoja. „Įmonė deklaravo tik vidaus pirkimus už 2015 vasario mėnesį. <...> nustatyta, kad įmonė įsigijo prekes iš *T1 Sp.z.o.o.* Tuomet prekės buvo perparduotos subjektams *V1 Sp.z.o.o.* ir *T2 Sp.z.o.o.* Minėtas įmones taip pat įkūrė minėtieji asmenys: B. A. ir R. A. Logistikos paslaugas ir sandėliavimą užtikrino *D. B.* (PL(duomenys neskelbtini). Pagal informaciją, gautą iš ponios D. Z. , *D. B.* darbuotojos, nustatyta, kad *D2 Sp.z.o.o.* 2014/11 el. paštu atsiuntė pranešimą ir šiuo pagrindu buvo sukurta jos paskyra sandėlyje. Visas instrukcijas gavo iš el. pašto (duomenys neskelbtini), A1 parašu. Bendradarbiavimas baigėsi 2015/03. Telefonai sandėlyje buvo priimti CMR važtaraščių pagrindu. Buvo gautas prekių kiekis, nurodytas tiekimo dokumentuose ir tuomet registruotas gavimas sandėlyje PZ gavėjo vardu. <...> Prekių priėmimą, paskirstymą pagal instrukcijas ir išdavimą atliko šie sandėlio darbuotojai: D. Z. , D. K. , K. K. , M. K., M. R. (*D. B.* filialo direktorius). <...> *D2 Sp.z.o.o.* yra „dingęs prekiautojas“.

Nurodoma, jog pagal Bendrovės dokumentus įmonei *D2 Sp.z.o.o.* parduoti mobilieji telefonai buvo įsigyti iš:

1) pagal 2015-02-02 *invoice* Nr. MBA 56309 Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* parduoti 200 vnt. mobiliųjų telefonų buvo įsigyti iš Didžiosios Britanijos įmonės *AI Ltd* pagal 2015-01-30 sąskaitą Nr. 151047 už 85000 Eur sumą. Pagal pateiktą CMR šie mobilieji telefonai buvo pakrauti 2015-01-30 *D. B. Sp.z.o.o.* sandėliuose, adresu: (duomenys neskelbtini), o iškrauti 2015/02/02 UAB „M4“ sandėliuose, adresu: UAB „V2“, J. D. 7, LT-02189, Vilnius. Minėtame CMR prekių vežėju nurodyta Lenkijos įmonė *P.U.K.*, adresas: (duomenys neskelbtini), prekės gabentos autotransportu, kurio valstybinis Nr. (duomenys neskelbtini). CMR 5 laukelyje nurodytas lydinčio dokumento numeris – *invoice* / faktūra Nr. EU/00057/WA/15. Pažymima, kad ji neatitinka sąskaitos, pagal kurią UAB „M4“ įsigijo prekes iš *AI Ltd*, numerio Nr. 151047. Mokestinio patikrinimo metu Bendrovė pateikė atsakingo asmens N. R. 2015-10-22 užklausa, adresuotą el. pašto (duomenys neskelbtini) adresatui, kurioje paprašė paaiškinti neatitikimų priežastis. Bendrovė iš el. pašto (duomenys neskelbtini) gavo paaiškinimą, kuriame nurodyta, kad *T1 Sp.z.o.o.* pirko prekes iš Lenkijos tiekėjo, kuris sandėliavo prekes tarptautiniame logistikos *D.* sandėlyje Lenkijoje, CMR nurodytas Nr. – tai numeris sąskaitos, pagal kurią *T1 Sp.z.o.o.* įsigijo prekes, o *T1 Sp.z.o.o.* įsigijimo dokumento Nr. įrašytas todėl, kad *T1 Sp.z.o.o.* pirko prekes iš Lenkijos kompanijos ir jie reikalavo iš *T1 Sp.z.o.o.* patvirtinimo, kad prekės bus išvežtos iš Lenkijos ir tam, kad turėti pilną komplektą dokumentų, įrodančių, kad prekės buvo išvežtos iš Lenkijos, *T1 Sp.z.o.o.* įrašė į CMR jų sąskaitos Nr. ir šiuo dokumentu parodė, kad prekės išvežtos iš Lenkijos, o sąskaita buvo išrašyta su kitu numeriu. *T1 Sp.z.o.o.* atstovas A. I. nurodė, kad šią informaciją gavo iš administracijos ir logistikos darbuotojų.

2) pagal 2015-01-30 CMR atliktus įrašus nustatyta, kad prekės į Bendrovės sandėlį buvo atgabentos 2015-02-02, t. y. CMR 23 laukelyje yra vyr. sandėlininkės M. L. spaudas ir prekių gavimo data – 2015-02-02. Iš Lenkijos sandėlio (duomenys neskelbtini) atgabentoms prekėms tą pačią dieną buvo įformintas pardavimas Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* ir tą pačią dieną skubių siuntų įmonės UAB „S1“ (*T1*) pagalba išgabentos atgal į tą patį *D. B. Sp.z.o.o.* sandėlį, adresas: (duomenys neskelbtini), iš kurio prekės buvo gautos.

Nurodoma, jog patikrinimo metu iš Didžiosios Britanijos mokesčių administratoriaus gauta informacija, kurioje nurodyta, kad nėra galimybės patikrinti *AI Ltd*, nes „apsilankius įmonės buveinėje registracijos adresu nerado jokių žymių / ženklų apie vykdomą verslo veiklą.

Atsižvelgiant į tai, įmonė *AI Ltd* buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2015-12-0, nėra galimybės nustatyti faktinės mokesčių mokėtojo lokacijos, negali patikrinti sandorių, nurodytų SCAC paklausime, negali patvirtinti, ar jų mokesčių mokėtojas iš viso vykdė apmokestinamus tiekimus. <...> Nuo 2015 m. birželio mėn. mokesčių mokėtojas neteikė jokių deklaracijų“.

3) pagal 2015-02-06 *invoice* Nr. MBA 56511, 2015-02-06 *invoice* Nr. MBA 56512, 2015-02-09 *invoice* Nr. MBA 56660 Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* parduotų iš viso 400 vnt. mobiliųjų telefonų Bendrovės buvo įsigyti iš Lietuvos UAB „A2“. Pagal buhalterinės apskaitos dokumentus šių prekių gabenimo paslaugų Bendrovė nesamdė. Patikrinimui Bendrovė nepateikė iš UAB „A2“ įsigytų mobiliųjų telefonų gabenimo dokumentų. Pagal Bendrovės pateiktą sandėlio žiniaraštį nustatyta, kad Bendrovė iš UAB „A2“ įsigytiems mobiliesiems telefonams, pajamuojant juos į sandėlį, suteikė kitus BAR (EAN) kodus, nei nurodyta iš UAB „A2“ gautose PVM sąskaitose faktūrose: Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* parduotiems 400 vnt. mobiliesiems telefonams BAR (EAN) kodai iš 885909784455 buvo pakeisti į 885909784448. Mokestinio patikrinimo metu Bendrovės, paprašyta paaiškinti, kodėl buvo pakeisti kodai, objektyvaus atsakymo nepateikė. Bendrovės direktorius 2015-11-05 el. paštu nurodė, jog „mūsų klientai labai jautrūs bar kodams, tai mes jų keisti kaip ir negalime <...> Gal koks susimaišymas to pačio modelio tik iš kito regiono“.

Pažymima, kad Bendrovė mobiliųjų telefonų apskaitos pagal individualius prekės kodus (IMEI) neveda, prekes apskaito tik pagal EAN kodus, kuriuos gamintojas suteikia mobiliųjų telefonų partijai. Mobilųjų telefonų apskaita tik pagal EAN kodus, Inspekcijos tvirtinimu, neleidžia identifikuoti konkretaus mobiliojo telefono konkretaus pirkėjo.

Iš Lenkijos Centrinės ryšių įstaigos pateiktos informacijos ir patikrinimo metu surinktos medžiagos nustatyti faktai, Inspekcijos nuomone, leidžia teigti, kad Bendrovės atstovai nesiėmė visų būtinų, reikalingų ir protingų priemonių įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į PVM sukčiavimą, nesiekė įsitikinti pirkėjų patikimumu ir tuo, kad disponavimo teisė prekėmis realiai perėjo dokumentuose nurodytam ES valstybės narės PVM mokėtojui. Nepateikta informacija, koks asmuo atsiėmė *D2 Sp.z.o.o.* skirtą siuntą, kurios Nr. GD775089840WW, vežėjas UAB „T1“.

Bendrovė nesidomėjo, ar asmenys, kurie pasirašo / priima *D2 Sp.z.o.o.* adresuotas prekes, yra įgalioti šias prekes priimti bei pasirašyti už jų gavimą. Bendrovės patikrinimo metu pateiktas *D. B. Sp.z.o.o.* atstovo *D. Z.* pasirašytas patvirtinimas apie gavimą patvirtina tik mobiliųjų telefonų pristatymą į *D. B. Sp.z.o.o.* sandėlius, o ne teisės disponuoti turtu perdavimą būtent *D2 Sp.z.o.o.*

Iš Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktos informacijos, pasak Inspekcijos, matyti, kad net *D. B. Sp.z.o.o.* atstovai su A. vardu įvardintu asmeniu bendravo el. paštu, tačiau su juo nebuvo susitikę. Be to, Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad *D2 Sp.z.o.o.* deklaravo įsigijimus tik iš Lenkijos mokesčių mokėtojų, o įsigijimų iš kitų ES VN šalių nedeklaravo. Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad iš Lietuvos bendrovės gauti mobilieji telefonai *D. B. Sp.z.o.o.* sandėliuose buvo registruoti ne *D2 Sp.z.o.o.* vardu, o „PZ gavėjo vardu“. Atsižvelgiant į tai, kad Bendrovės sandoriai su *D2 Sp.z.o.o.* nebuvo vienkartiniai, Bendrovė galėjo pasidomėti sandorio aplinkybėmis, gaunant dominančią informaciją iš sandėlių darbuotojų *D. Z.*, *K. K.*, *M. K.*, t. y. asmenų, su kuriais Bendrovės atstovai susirašinėjo (el. pašto adresai: (duomenys neskelbtini)).

Inspekcija tvirtina, jog prekių tiekėjo *AI Ltd* atstovo Lenkijos įmonės *TI Sp.z.o.o.* darbuotojo A. I. paaiškinimas ir Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija sudaro pagrindą teigti, kad buvo sukurta 200 vnt. mobiliųjų telefonų judėjimo grandinė, kurioje yra dingęs prekeivis, ir iš kurios negalima nustatyti tikrojo prekių savininko. Bendrovė elgėsi neatsakingai, nepasirūpino papildomos informacijos surinkimu apie prekių tiekėjus / pirkėjus, nors turėjo galimybes tą padaryti – Bendrovė žinojo, kad tiekėją atstovauja Lenkijos įmonė *TI Sp.z.o.o.*, nes N. R. dėl paaiškinimų apie sandorius tarp Bendrovės ir Didžiosios Britanijos įmonės *AI Ltd* kreipėsi į Lenkijos įmonę *TI Sp.z.o.o.*

Nurodo, jog Bendrovė tiek prekių įsigijimo, tiek pardavimo momentu susirašinėjimus vykdė su tiekėjų ir pirkėjų tarpininkais, o ne su tikraisiais sandorio dalyviais, t. y. su tais, tarp

kurių buvo įforminti pirkimo / pardavimo apskaitos dokumentai (PVM sąskaitos faktūros), tačiau nepasidomėjo asmenų įgaliojimais atstovauti tikruosius prekių pirkėjus / tiekėjus. Bendrovė dalyvavo sandorių grandinėje ir apie tai žinojo. Tai patvirtina faktas, kad Bendrovė jau pirmo sandorio su *D2 Sp.z.o.o.* metu iš turimų dokumentų (CMR) žinojo, kad iš *D. B. Sp.z.o.o.* sandėlių atgabentos prekės kelių dienų bėgyje turi būti nugabentos atgal į *D. B. Sp.z.o.o.* sandėlius.

Bendrovė nepateikė jokio objektyvaus paaiškinimo, kodėl pajamuojuojant iš UAB „A2“ įsigytus mobiliuosius telefonus, buvo keičiami UAB „A2“ sąskaitose nurodyti BAR (EAN) kodai, kas suponuoja pagrįstą riziką, kad Bendrovė galimai dalyvauja ir padeda kitiems ūkio subjektams ES šalyse dalyvauti sukčiavimo sandoriuose, tarp kurių yra „dingęs prekeivis“.

Inspekcijos tvirtinimu, iš patikrinimo metu nustatytų aplinkybių matyti, kad Bendrovė patikrinimo metu nepateikė įrodymų apie faktinį prekių patiekimą / perleidimą įmonėms *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* Bendrovė, tiekdamą prekes, nesiėmė visų galimų priemonių išsiaiškinti aplinkybes, susijusias su realiu prekių pristatymu, nesidomėjo apie asmenis, dalyvavusius tiekimo į Portugaliją, Latviją, Lenkiją sandoriuose (priimant prekių užsakymus, derinant prekių pristatymo vietas, transportavimo sąlygas ir pan.), bei kokiomis aplinkybėmis ir kas krovinį priėmė įmonių *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* vardu prekių pristatymo vietoje.

Bendrovė nesiėmė pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerius ir juos atstovaujančius asmenis bei surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų, jog prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytiems minėtiems Portugalijos, Latvijos, Lenkijos PVM mokėtojams, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Įmonių *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* vardu gabenti mobilieji telefonai ir planšetiniai kompiuteriai buvo patiekti nerandomoms įmonėms, „dingusiems prekeiviams“, kurie neįvykdė PVM prievolių ir išregistruoti iš PVM mokėtojų registrų Portugalijos, Latvijos, Lenkijos mokesčių administratorių sprendimais. Užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija nepatvirtina, kad minėtos Portugalijos, Latvijos, Lenkijos įmonės realiai vykdė ūkinę veiklą tuo laikotarpiu, kai buvo tiekiamos Bendrovės prekės.

Faktiškai nustatyta, kad minėtos Portugalijoje, Latvijoje, Lenkijoje registruotos įmonės *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* buvo tik sandorių grandinės dalis, siekianti apsunkinti mokesčių administratorių darbą ir nuslėpti tikruosius prekių gavėjus. Prekės realiai buvo patiektos ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėjais įvardintiems ūkio subjektams, o kitiems įgijėjams, kurie sukčiavo PVM sudarydami prekių tiekimo sandorius su Bendrove. Bendrovė, įformindama prekių tiekimus Portugalijos, Latvijos, Lenkijos registruotiems subjektams, dalyvavo PVM sukčiavimo grandinėje.

Bendrovė prekių tiekimo metu nesurinko ir patikrinimo metu nepateikė jokių įrodymų apie faktinį prekių patiekimą / perleidimą įmonėms *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* DPD siuntų patvirtinimų ir CMR važtaraščių užpildymas ir jų pateikimas be gavėjo patvirtinimo apie gautas prekes, Inspekcijos teigimu, negali patvirtinti prekių disponavimo teisės perdavimo. Bendrovė patikrinimo metu nepateikė asmenų įgaliojimų, suteikiančių teisę veikti įmonių *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* vardu ar atstovauti šias įmones, dėl ko nėra galimybės identifikuoti konkrečių fizinių asmenų, veikusių PVM sąskaitose faktūrose nurodytų įmonių vardu.

Sprendime tvirtinama, jog nustatyti faktai patvirtina, kad prekės buvo tiekiamos ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems Portugalijos, Latvijos, Lenkijos PVM mokėtojams *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.*, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o patikrinimo metu nenustatytiems asmenims.

Iš minėtų patikrinimo metu surinktų duomenų ir nustatytų aplinkybių Inspekcijos sprendime daroma išvada, kad Bendrovės patikrinimo metu pateikti dokumentai nepagrindžia 0 proc. PVM tarifo taikymo ir neįrodo, kad įmonių *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos prekės buvo patiektos būtent šiose sąskaitose nurodytiems PVM mokėtojams *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.*, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Bendrovės pateikti DPD siuntų patvirtinimai ir CMR važtaraščiai nepatvirtina, kad pagal juos gabenti mobilieji telefonai ir

planšetiniai kompiuteriai buvo perduoti Bendrovės pardavimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams *II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o.* Bendrovė disponavimo teisę perdavė patikrinimo metu nenustatytiems asmenims, kurie PVM sąskaitose faktūrose nebuvo nurodyti kaip pirkėjai, todėl jos įforminti prekių tiekimai negali būti apmokestinami 0 proc. PVM tarifu.

Sprendime nurodoma, jog byloje nustatytų faktinių aplinkybių visuma patvirtina, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė, įformindama prekių tiekimus Portugalijoje, Latvijoje, Lenkijoje registruotiems subjektams, dalyvavo PVM sukčiavimo grandinėje. Prekės realiai buvo pateiktos ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėjais *II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o.* įvardintiems subjektams, o kitiems įgijėjams, kurie sukčiavo PVM sudarydami prekių tiekimo sandorius su Bendrove. Teigiama, jog ESTT savo sprendimuose ne kartą yra akcentavęs, kad sukčiavimas PVM savaime reiškia, kad tokį sukčiavimą atliekantys asmenys nėra laikytini apmokestinamaisiais asmenimis, veikiančiais kaip tokiais (ESTT sprendimai byloje C-255/02 „*Halifax*“, byloje C-439/04 „*Kittel*“). Šiuo atveju prekės nebuvo tiekiamos apmokestinamiems asmenims. Be to, ESTT, aiškindamas Šeštosios direktyvos nuostatas, ne kartą savo bylose yra pažymėjęs, kad PVM direktyvos pripažintas ir siekiamas tikslas – užkirsti kelią mokesčių vengimui, sukčiavimui ir piktnaudžiavimui (ESTT sprendimas byloje C-487/01 ir C-7/02 „*Gemeente Leusden and Holin Groep*“), kuriuo kartais pateisinami dideli reikalavimai dėl tiekėjų pareigų (ESTT sprendimas byloje C-409/04 „*Teleos*“). ESTT konstatavo (sprendimas byloje C-273/11 „*Mecsek-Gabona*“), kad tiekėjui atsisakoma suteikti teisę neapmokestinti tiekimą Bendrijos viduje su sąlyga, kad, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad jis nevykdė jam tenkančių pareigų įrodymų srityje arba, kad turėjo žinoti, jog jo įvykdytas sandoris buvo įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių išvengti savo dalyvavimo sukčiaujant. Taip pat Bendrijos teisė negali remtis piktnaudžiavimu ar sukčiavimu (ESTT sprendimas byloje C-32/03 „*Fini H*“).

Inspekcija teigia, jog Bendrovė nerodė pastangų įsitikinti, ar būsiami pirkėjai *II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o.*, su kuriais numatomi didelės vertės sandoriai, yra patikimi, nesidomėjo jų veikla ir norėjimu mokėti mokesčius, nedalyvavimu sukčiavime. Neišsiaiškinus, ar prekės realiai yra pristatytos konkrečioms įmonėms, yra sudaroma galimybė dalyvauti nesąžiningoje ūkinėje veikloje (LVAT sprendimas 2011-07-11 adm. byloje Nr. A438-415/2011).

Pažymi, jog Bendrovės pateikti dokumentai pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti neįrodo prekių pardavimo fakto PVM sąskaitose faktūrose nurodytoms įmonėms, kurios turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Šie dokumentai daugeliu atveju patvirtina tik prekių pardavimo ar jų perleidimo Lietuvos teritorijoje kitiems asmenims, kurie nėra PVM mokėtojai, faktą ir negali būti vertinami kaip vienareikšmiškai įrodantys, kad prekės buvo pateiktos kitų ES valstybių narių PVM mokėtojams.

Vertinant Bendrovės sąžiningumo aspektą Inspekcijos sprendime pažymima, jog kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštojoje 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 kokių priemonių, kurių 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 (2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11 47-50 punktai). 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 prietų 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 išvados, jog Šeštosios direktyvos 138 str. 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 galėjo žinoti, kad jo įvykdytas sandoris buvo įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų prieinamų priemonių išvengti savo dalyvavimo tokia sukčiavime (*Mecsek-Gabona Kft*, 54-55 punktai).

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Bendrovė patikrinimo ir pastabų nagrinėjimo metu nepateikė pakankamų įrodymų, kad verslo sandoriuose elgėsi sąžiningai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų dėl nedalyvavimo PVM sukčiavime. Bendrovė, kaip sąžiningas mokesčių mokėtojas, turėjo ir privalėjo imtis protingų priemonių, siekdama įsitikinti kitų sandorio šalių veiklos teisėtumu bei pašalinti bet kokias prielaidas apgaulingiems komercijos partnerių veiksams.

Bendrovė, žinodama, kad būtent jai teks pareiga įrodyti prekių išgabenimo ir tiekimo kitose valstybėje narėse registruotiems PVM mokėtojams faktą, elgdamasi sąžiningai ir rūpestingai, galėjo ir turėjo surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų prekių tiekimą kitose valstybėse narėse įregistruotiems PVM mokėtojams, tačiau nesirūpino savo veiklos partnerių ir juos atstovaujančių asmenų identifikavimu; nesidomėjo apie prekių pristatymo / iškrovimo adresus; nesiekė surinkti daugiau informacijos apie PVM sąskaitose faktūrose nurodytus prekių gavėjus; nesidomėjo įgaliotais užsienio įmonių asmenimis (atstovais), kurie faktiškai buvo atsakingi už prekių gavimą; nereikalavo iš jų patvirtintų įgaliojimų ar kt. dokumentų, kad jie turi teisę atstovauti minėtas įmones.

Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo ir draudžia piktnaudžiauti teise.

Sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Bendrovė 2015 m. 06 mėn. atliko mobiliųjų telefonų tiekimus, kuriuos įformino išrašydama PVM sąskaitas faktūras, pirkėju nurodydama Portugalijos įmonę *II LDA*, tačiau nustatyta, kad prekės buvo patiektos ne šiose PVM sąskaitose faktūrose nurodytai įmonei, o nurodant pristatymo adresą: (duomenys neskelbtini) Ispanija, už prekių gavimą pasirašiusio asmens sąsajos su *II LDA* nenustatytos, taip pat nėra duomenų apie jo teisę atstovauti minėtą įmonę. Be to, Portugalijos mokesčių administratorius nurodė, kad *II LDA* buhalteris V. F. niekada nebendravo su verslo partneriu, šios įmonės buhalteriu sutiko tapti per „tarpininką“, jokie dokumentai niekada nebuvo jam pateikiami, nežino įmonės partnerių ir / ar atstovų kontaktų. Nustatytos sandorio aplinkybės, Inspekcijos vertinimu, leidžia daryti išvadą, kad Bendrovės domėjimasis sandorio aplinkybėmis apsiribojo tik išankstinio apmokėjimo gavimu, o ne siekiu surinkti faktus apie pirkėjo patikimumą, todėl Bendrovei galėjo būti žinoma, kad dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje. Nustatyta, kad Bendrovė 2015 m. 02–03 mėn. atliko mobiliųjų telefonų ir planšetinių kompiuterių tiekimus, kuriuos įformino išrašydama PVM sąskaitas faktūras pirkėju nurodydama Latvijos įmonę *SIA „M2“*, tačiau nustatyta, kad prekės buvo patiektos ne šiose PVM sąskaitose faktūrose nurodytai įmonei, nes už prekių gavimą pasirašė asmenys, nedirbantys *SIA „M2“*, ir nėra duomenų apie jų teisę atstovauti minėtą įmonę. Prekės pristatytos adresais, dėl kurių nuoma nebuvo registruota. Susirašinėjimą su Bendrove vykdė V. M. – asmuo, kurio sąsajos su *SIA „M2“* taip pat nenustatytos. Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad nėra žinoma tikra *SIA „M2“* veikla, PVM deklaracijas ši įmonė pateikė tik už 2014 m. gruodžio mėn. ir 2015 m. sausio mėn. Jose deklaruotas prekių įsigijimas iš Lietuvos tik 2014 m. gruodžio mėn. *SIA „M2“* 2015-05-06 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes neteikė PVM deklaracijų. Pažymima, kad Bendrovės sandoriai su *SIA „M2“* nebuvo vienkartiniai, tačiau ji nesidomėjo sandorio aplinkybėmis gaunant informaciją iš V. M. . Nustatytos sandorio aplinkybės, pasak Inspekcijos, leidžia daryti išvadą, kad Bendrovės domėjimasis sandorio aplinkybėmis apsiribojo tik išankstinio apmokėjimo gavimu, o ne siekiu surinkti faktus apie pirkėjo patikimumą. Atsižvelgiant į aukščiau nustatytas faktines aplinkybes, Inspekcijos tvirtinimu, Bendrovei galėjo būti žinoma, kad dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje. Nustatyta, kad Bendrovė 2015 m. 04–06 mėn. atliko mobiliųjų telefonų tiekimus, kuriuos įformino išrašant PVM sąskaitas faktūras pirkėju nurodydama Latvijos įmonę *SIA „R1“*, tačiau prekės pagal PVM sąskaitas faktūras buvo patiektos ne šiose PVM sąskaitose faktūrose nurodytai įmonei, nes už prekių gavimą pasirašė asmenys, nedirbantys *SIA „R1“*, ir nėra duomenų apie jų teisę atstovauti minėtą įmonę. Susirašinėjimą su Bendrove vykdė Vladimir –

asmuo, kurio sąsajos su *SIA „RI“* nenustatytos. Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad *SIA „RI“* veikloje nustatytas mokesčių vengimas. Inspekcija tvirtina, jog nustatytos sandorio aplinkybės leidžia daryti išvadą, kad Bendrovės domėjimasis sandorio aplinkybėmis apsiribojo tik išankstinio apmokėjimo gavimu, o ne siekiu surinkti faktus apie pirkėjo patikimumą ir, atsižvelgiant į aukščiau nustatytas faktines aplinkybes, Bendrovei galėjo būti žinoma, kad dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje. Nustatyta, kad Bendrovė 2015 m. 04–05 mėn. atliko mobiliųjų telefonų ir planšetinių kompiuterių tiekimus, kuriuos įformino išrašydama PVM sąskaitas faktūras pirkėju nurodydama Lenkijos įmonę *II Sp.z.o.o.*, tačiau nustatyta, kad prekės pagal PVM sąskaitas faktūras buvo patiekto ne šiose PVM sąskaitose faktūrose nurodytai įmonei, nes už prekių gavimą pasirašė asmuo, kurio sąsajos su *II Sp.z.o.o.* nenustatytos, taip pat nebuvo pateikta duomenų apie jo teisę atstovauti minėtą įmonę. Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad *II Sp.z.o.o.* prekes iš Bendrovės gavo, apskaitė ir deklaravo. Taip pat Bendrovė nesidomėjo sandorio aplinkybėmis gaunant informaciją iš A. M., t. y. asmens, su kuriuo Bendrovės atstovas susirašinėjo. Turėdama informaciją iš vežėjo UAB „D1“, kad prekes atsiima asmuo Krastins, Bendrovė nepasirūpino surinkti kuo daugiau informacijos ir apie šį asmenį. Net turėdama informacijos, kad *II Sp.z.o.o.* laikinai buvo panaikintas PVM kodas, Bendrovė nesidomėjo kontrahento veikla ir jį atstovaujančiais asmenimis. Nustatytos sandorio aplinkybės, Inspekcijos teigimu, leidžia daryti išvadą, kad Bendrovės domėjimasis sandorio aplinkybėmis apsiribojo tik išankstinio apmokėjimo gavimu, o ne siekiu surinkti faktus apie pirkėjo patikimumą ir, atsižvelgiant į aukščiau nustatytas faktines aplinkybes, Bendrovei galėjo būti žinoma, kad dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje. Nustatyta, kad Bendrovė 2015 m. 02 mėn. atliko mobiliųjų telefonų tiekimus, kuriuos įformino išrašydama PVM sąskaitas faktūras pirkėju nurodydama Lenkijos įmonę *D2 Sp.z.o.o.*, tačiau nustatyta, kad prekės pagal PVM sąskaitas faktūras buvo patiekto ne šiose sąskaitose nurodytai įmonei, o nurodant pristatymo adresą: (duomenys neskelbtini). Be to, Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad iš Lietuvos Bendrovės gauti mobilieji telefonai *D. B. Sp.z.o.o.* sandėliuose buvo registruoti ne *D2 Sp.z.o.o.* vardu, o „gavėjo vardu“, apskaitos dokumentuose pirkėjais nurodyti asmenys 2015 m. 02 mėn. deklaravo tik vidaus pirkimus. Pažymima, kad sandoriai su *D2 Sp.z.o.o.* nebuvo vienkartiniai, tačiau Bendrovė nesidomėjo nei sandorių kontrahento *D2 Sp.z.o.o.* patikimumu, nei sandorio aplinkybėmis gaunant informaciją iš sandėlių darbuotojų D. Z., K. K., M. K., t. y. asmenų, su kuriais Bendrovės atstovai vykdė susirašinėjimą. Nustatytos sandorio aplinkybės, pasak Inspekcijos, leidžia daryti išvadą, kad Bendrovės domėjimasis sandorio aplinkybėmis apsiribojo tik išankstinio apmokėjimo gavimu, o ne siekiu surinkti faktus apie pirkėjo patikimumą, todėl Bendrovei galėjo būti žinoma, kad dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje.

Atsižvelgiant į tai, kad sandoriai su aukščiau nurodytomis įmonėmis *II LDA, SIA „M2“, SIA „RI“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o.* nebuvo vienkartiniai, Bendrovė, Inspekcijos nuomone, turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie verslo partnerius, tačiau nebuvo pakankamai rūpestinga ir atidi verslo santykiuose. Bendrovė, vykdydama didelį kiekį tiekimų ir žinodama apie neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje vykdančiam asmeniui tenkančius didesnius atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimus, nesiėmė pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerius ir juos atstovaujančius asmenis, išsiaiškinti aplinkybes, susijusias su realiu prekių pristatymu konkrečioms užsienio įmonėms, bei surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų, jog prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytiems gavėjams. Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, pasak Inspekcijos, leidžia teigti, kad dar vykdant tiekimus minėtiems ES valstybių PVM mokėtojams buvo prielaidų Bendrovei įtarti apie galimą šių įmonių sukčiavimą, tačiau Bendrovė jokių veiksmų nesiėmė, neįsitikino, ar jos atliekami tiekimai Bendrijos viduje nelemia jos dalyvavimo PVM sukčiavime. Dėl to nėra pagrindo teigi, kad Bendrovė elgėsi rūpestingai ir sąžiningai, kas sudaro pagrindą paneigti teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Bendrovė pateiktose pastabose nurodo, kad pirkėjams *II LDA, SIA „M2“, SIA „RI“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o.* perleido teisę disponuoti prekėmis kaip savininkams. Inspekcijos vertinimu, šie Bendrovės argumentai yra nepagrįsti.

Inspekcijos sprendime pažymima, jog teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas pirkėjui yra būtina kiekvieno prekių tiekimo, kaip jis apibrėžtas Šeštosios direktyvos 14 str. 1 dalyje, sąlyga. ESTT praktikoje patikslinama, kad ši sąvoka apima bet koki vieną šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorį (2012-11-08 sprendimas *Profitube spol. s r.o.* byloje C-165/11; 2012-09-06 sprendimas byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11).

Nurodoma, jog Lietuvių kalbos žodyne „savininkas“ apibrėžiamas kaip nuosavybės turėtojas, šeimininkas. Pagal Civilinio kodekso (toliau – CK) 4.37 str. 1 dalį nuosavybės teisė – tai teisė savo nuožiūra, nepažeidžiant įstatymų ir kitų asmenų teisių ir interesų, valdyti, naudoti nuosavybės teisės objektą ir juo disponuoti. Civilinėje teisėje disponavimo teisės įgyvendinimas siejamas su galimybe nustatyti teisinį turto likimą, keičiant jo paskirtį, teisinę būklę arba priklausomumą (perdavimas palikimo būdu, sunaikinimas ir pan., plačiau žr. Papirtis, L. V., Civilinė teisė. Bendroji dalis, Vilnius, 2005. P. 116–118). Tačiau, pasak Inspekcijos, atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal CK 1.5 straipsnio nuostatas civilinių teisinių santykių subjektai, įgyvendindami savo teises bei atlikdami pareigas, privalo veikti pagal teisingumo, protingumo ir sąžiningumo reikalavimus. Sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus, sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai, o sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Nagrinėjamoje byloje nustatė, kad prekės realiai buvo pateiktos ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėjais *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* įvardintiems subjektams, o kitiems įgijėjams, kurie sukčiavo PVM sudarydami prekių tiekimo sandorius su Bendrove, yra paneigiama Bendrovės PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotų sandorių šalys (įmonės *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.*), konstatuojant, jog teisę disponuoti mobiliaisiais telefonais ir planšetiniais kompiuteriais įgijo kiti nenustatyti asmenys, bet ne pirkėjais nurodytos įmonės.

Bendrovė pastabose nurodo, kad ji prekes patiekė įmonėms *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* bei, kad ėmėsi visų įmanomų veiksmų kontrahentų patikimumui nustatyti, todėl vykdydama prekių eksportą elgėsi sąžiningai, apdairiai ir nėra jokio pagrindo nepripažinti jai teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą. Dėl šių Bendrovės argumentų sprendime pažymima, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Taigi nustatė, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustatė, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011). Nagrinėjamoje byloje Bendrovė Inspekcijai nepateikė patikrinimo akto išvadas paneigiančių įrodymų, todėl, pasak Inspekcijos, vien Bendrovės įrodymais nepagrįsti skundo teiginiai negali paneigti mokesčių administratoriaus byloje nustatytų faktinių aplinkybių bei pagrįstų išvadų apskaičiuojant Bendrovės mokestines prievoles.

Atsižvelgdama į tai kas išdėstyta, į Bendrovės pastabas, kurios sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo metu yra vertinamos kritiškai, nes nepaneigia mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių, Inspekcija sprendime konstatuoja, jog patikrinimo akte apskaičiuota 110650 Eur PVM suma dėl nepripažinto 0 proc. PVM tarifo informintiems sandoriams su įmonėmis *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* yra tvirtintina.

Sprendime cituojamos PVMĮ 123 str. 1, 2 ir 4 dalių, MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatos ir nurodoma, jog, vadovaujantis PVMĮ 123 str. 1 dalies bei MAĮ 96 str. 1 d.2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis, nuo tvirtintinos 110650 Eur PVM sumos, atsižvelgiant į PVM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių bei į Finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292

ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408 patvirtintus delspinigių už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokestį dydžius, Bendrovei apskaičiuojama 6582,38 Eur PVM delspinigių. Taip pat nurodoma, jog neskirti baudos už padarytus pažeidimus įstatyme nenumatyta, todėl, atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, šiuo sprendimu jai skiriama minimali 10 proc. dydžio 11065 Eur (110650 Eur x 10 proc.) PVM bauda.

Bendrovė 2017-03-20 skunde nurodo, jog, jos vertinimu, ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas. Pabrėžia patikrinimo akte / sprendime nurodytų pažeidimų nepadariusi. Bendrovės buhalterinė apskaita už tikrinamąjį laikotarpį buvo tvarkoma tinkamai, nepažeidžiant Buhalterinės apskaitos įstatymo bei kitų teisės aktų nuostatų, Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaityti sandoriai buvo vykdomi, Bendrovė nedalyvavo PVM sukčiavime ir neturėjo jokio pagrindo daryti prielaidas apie galimą dalyvavimą sukčiavime PVM srityje, todėl turėjo teisinį pagrindą apskaityti atitinkamus sandorius kaip tiekimus į kitas ES valstybes nares ir pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį apmokestinti juos taikant 0 proc. pardavimo PVM tarifą. Priešingos mokesčių administratoriaus išvados, Bendrovės tvirtinimu, yra nepagrįstos ir tą liudija žemiau šiame skunde pateikiama išsami mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių bei padarytų išvadų analizė.

Skunde nurodoma, jog patikrinimo akte bei sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo konstatuota, jog sudarant ir vykdant sandorius su Portugalijos įmone *II LDA*, Latvijos įmonėmis *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, Lenkijos įmonėmis *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* Bendrovė „nesiėmė visų būtinų priemonių įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į PVM sukčiavimų, nesiekė įsitikinti pirkėjų patikimumu ir tuo, kad disponavimo prekėmis teisė realiai perėjo dokumentuose nurodytiems ES valstybės narės PVM mokėtojams“, ką mokesčių administratorius traktavo kaip PVMĮ 49 str. 1 dalyje nurodytos sąlygos 0 proc. PVM tarifo taikymui neįvykdymu. Bendrovė nurodo dar kartą pabrėžianti, jog šios mokesčių administratoriaus išvados yra nepagrįstos, neatitinkančios faktinės situacijos ir prieštaraujančios mokesčių administratoriui pateiktuose dokumentuose atsispindinčiai informacijai.

Nurodoma, jog aktualūs sandoriai su Portugalijos įmone *II LDA*, Latvijos įmonėmis *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, Lenkijos įmonėmis *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* buvo vykdomi faktiškai identiškomis aplinkybėmis, o mokesčių administratoriaus išvados dėl atitinkamų aplinkybių teisinio įvertinimo, t. y. aukščiau paminėtų 5 pažeidimų taip pat yra identiškos, todėl Bendrovė šiame skunde nurodo pasisakanti dėl visų sandorių vykdymo faktinių aplinkybių bendrai.

Kaip konstatuota patikrinimo akte, *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* vardu veikę asmenys patys susirado Bendrovės kontaktus ir kreipėsi į ją dėl mobiliojo ryšio priemonių / planšetinių kompiuterių pardavimo, t. y. sandoriai buvo vykdomi gavus atitinkamus užsakymus iš Bendrovės kontrahentų atstovų. Kadangi potencialūs pirkėjai buvo užsienio bendrovės, su visų jų atstovais buvo bendrauta elektroninio ryšio priemonėmis – elektroniniu paštu bei / ar „Skype“ programos pagalba. Visi aktualūs pirkėjai – Portugalijos įmonė *II LDA*, Latvijos įmonės *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, Lenkijos įmonės *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* už Bendrovės patiektas prekes atsiskaitė pagal išankstines sąskaitas, banko mokėjimo pavedimais iš atitinkamų įmonių atsiskaitomųjų sąskaitų į Bendrovės atsiskaitomąją sąskaitą. Visais prekių tiekimo nurodytosioms įmonėms atvejais prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos į kitas ES valstybes nares – tą liudijantys siuntų gabenimo dokumentai mokesčių administratoriui buvo pateikti ir aptarti patikrinimo akte. Prekės buvo pristatytos adresais, kuriuos Bendrovės atstovams nurodė aptariamų pirkėjų atstovai, o prekių pirkėjai pateikė Bendrovei raštiškus prekių gavimo patvirtinimus. Pažymima, jog visos aptariamoms įmonėms sandorių sudarymo su Bendrove ir jų vykdymo / įvykdymo metu buvo įregistruotos į atitinkamų valstybių PVM mokėtojų registrą – šią faktinę aplinkybę Bendrovės atstovai kiekvienu atveju patikrino (taikydama įprastas verslo partnerio patikrinimo priemones, Bendrovė įsitikino, kad kontrahentai yra registruoti atitinkamose valstybėse narėse ir jų PVM mokėtojų registruose), be to, ji atsispindi ir patikrinimo akte (aptariamų įmonių veiklos nutraukimas ir / ar išregistravimas iš PVM mokėtojų registro įvyko vėliau nei patikrinimo akte analizuojami prekių tiekimo sandoriai).

Bendrovė skunde cituoja PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies, PVM direktyvos 138 str. 1 dalies nuostatas ir nurodo, jog vadovaujantis skunde cituojamu teisiniu reglamentavimu, pagrindas 0 proc. PVM tarifo taikymui egzistuoja esant šioms sąlygoms (kurių egzistavimą mokesčių administratoriui pareikalavus mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti): 1) turi įvykti prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisės disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui; 2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; 3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam mokesčių mokėtojui ar asmeniui, veikiančiam kaip mokesčių mokėtojas kitos valstybės narės teritorijoje.

Bendrovė pabrėžia, jog aukščiau paminėtos ir patikrinimo akte bei Inspekcijos sprendime atspindėtos faktinės aplinkybės liudija, jog visos šios sąlygos visais aptariamaisiais atvejais egzistavo, t. y. teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui buvo perleista prekių pirkėjui, Bendrovės kontrahentai kiekvienu atveju buvo įregistruoti į kitos valstybės narės PVM mokėtojų registrą, o prekės buvo išgabentos iš Lietuvos. Šias faktines aplinkybes pripažino / patvirtino ir pats mokesčių administratorius patikrinimo akto 18 psl. 2-oje pastraipoje. Esant atitinkamai faktinei situacijai, mokesčių administratoriaus išvada, jog analizuojamais analizuojamais atvejais PVMĮ 49 str. 1 dalyje įtvirtintos sąlygos netenkinamos, Bendrovės nuomone, vertintina kritiškai.

Dėl prekių tiekimo, t. y. teisės disponuoti prekėmis perdavimo skunde nurodoma, jog šiuo atveju aktualus prekių tiekimo, t. y. teisės disponuoti prekėmis perdavimo faktas, todėl, visų pirma, reikalinga apibrėžti, kuomet PVM apmokestinimo tikslais turi būti laikoma, jog prekės yra patiektos, t. y. jog teisė disponuoti jomis yra perduota.

Pagal PVM direktyvos 14 str. 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Pasak Bendrovės, atitinkamai konstatuotina, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) apmokestinimo PVM tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui. Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką iš minėtos PVM direktyvos nuostatos matyti, jog „tiekimo“ sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal taikomą nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Šios direktyvos tikslas galėtų būti pažeistas, jei prekių tiekimo, t. y. vieno iš apmokestinamųjų sandorių buvimo nustatymas priklausytų nuo skirtingų kiekvienos suinteresuotosios valstybės narės civilinėje teisėje nustatytų sąlygų. Tai nagrinėjamu atveju reiškia, kad būtina įvertinti, ar bendrąją PVM sistemą reglamentuojančių ES teisės aktų požiūriu Bendrovė perdavė aptariamąs prekes jas priėmusiems asmenims (asmenims, kurių vardu šie prekes priėmė asmenys veikė).

Bendrovės įsitikinimu, prekių perdavimo jas priėmusiems asmenims faktas buvo pagrįstas / įrodytas, tačiau mokesčių administratorius tokius įrodymus ignoravo. Skunde pažymima, jog Bendrovė pateikė mokesčių administratoriui Bendrovės kontrahentų vardu įformintus prekių gavimo patvirtinimus („*Confirmation of receipt*“), kuriais pastarieji aiškiai ir nedviprasmiškai patvirtino, jog iš Bendrovės išgytos ir išsiųstos prekės buvo gautos. Visi aptariamai dokumentai yra patvirtinti Bendrovės kontrahentų antspaudais ir atsakingų asmenų parašais. Pabrėžiama ir tai, jog aptariamais dokumentais patvirtinta, jog kontrahentams prekės buvo perduotos būtent tais adresais, kurie mokesčių administratoriui sukėlė abejonių dėl jų nesutapimo su pirkėjų registracijos adresais. Nėgana to, mokesčių administratoriui buvo pateikta eilė siuntų gabenimo dokumentų, patvirtinančių, jog Bendrovės išsiųstos siuntos buvo perduotos jas priėmusiems asmenims. Taigi, mokesčio ginčo medžiaga patvirtina, kad, pristatydama ir laisva valia perduodama šias prekes jas priėmusiems asmenims, Bendrovė iš esmės perdavė šiems asmenims (įgijėjui ar įgijėjo vardu veikusiems asmenims) teises kaip savininkams disponuoti šiuo turtu, t. y. įvykdė prekių teikimą, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 str. 1 dalį. Pasak Bendrovės, būtina pažymėti, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių daryti bendro pobūdžio skirtumą. Todėl net ir darant prielaidą, kad iš tiesų įvykdyti ginčo sandoriai buvo sudaryti apgaule ar (ir) susiję su neteisėta (nusikalstama) Bendrovės kontrahentų (jų vardu veikusių asmenų) veikla, tai negalėtų paneigti vertinimo, kad Bendrovė

objektyviai įvykdė aptariamų prekių tiekimą, veikdama kaip apmokestinamasis asmuo apmokestinimo PVM prasme.

Taigi, Bendrovės tvirtinimu, teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas visais iš analizuojamųjų atvejų mokesčių administratoriui buvo pagrįstas ir įrodytas, t. y. pirmoji iš aukščiau išskirtų 0 proc. PVM taikymo sąlyga visais iš aktualių atvejų egzistuoja.

Dėl prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos skunde pažymima, jog visais aptariamais atvejais, t. y. prekių tiekimo Portugalijos įmonei *II LDA*, Latvijos įmonėms *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, Lenkijos įmonėms *II Sp.z.o.o.* bei *D2 Sp.z.o.o.* atvejais prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos faktas buvo įrodytas, to nekvestionuoja ir pats mokesčių administratorius. Bendrovė pateikė mokesčių administratoriui: 1) UAB „S1“ (UPS) dokumentus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos prekių tiekimo Portugalijos įmonei *II LDA* atveju, 2) DPD siuntų pristatymo patvirtinimus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos prekių tiekimo Latvijos įmonei *SIA „M2“* atveju, 3) DPD siuntų pristatymo patvirtinimus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos prekių tiekimo Latvijos įmonei *SIA „R1“* atveju, 4) DPD siuntų pristatymo patvirtinimus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos prekių tiekimo Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* atveju, bei 5) UAB „T1“ ir UAB „S1“ įformintus krovinio važtaraščius bei UPS siuntų statuso suvestinius duomenis, patvirtinančius prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos prekių tiekimo Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* atveju. Prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos, t. y. prekių pristatymą į kitas valstybes nares patvirtino ir bendrovės kontrahentų įforminti raštiški prekių gavimo patvirtinimai („*Confirmation of receipt*“). Taigi, prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos faktas kiekvienu iš aktualių prekių tiekimo atvejų mokesčių administratoriui buvo pagrįstas ir įrodytas, t. y. Bendrovė įrodė, jog antroji iš aukščiau išskirtų 0 proc. PVM taikymo sąlygų visais iš aktualių atvejų egzistuoja.

Dėl pirkėjų PVM mokėtojų statuso skunde pažymima, jog ir ši trečioji sąlyga visais prekių tiekimo atvejais, kuriuos vertino mokesčių administratorius, egzistuoja. Bendrovės kontrahentai aktualių sandorių sudarymo metu veikė kaip mokesčių mokėtojai kitose valstybėse narėse. Kiekvienu atveju, prieš vykdant prekių tiekimus, Bendrovė atitinkamą informaciją pasitikrino viešojo Europos Komisijos duomenų bazėje. Nors šių faktinių aplinkybių egzistavimo mokesčių administratorius nekvestionavo, Bendrovė nurodo kartu su šiuo skundu pateikianti Europos Komisijos puslapyje skelbiamų duomenų išrašus, patvirtinančius, jog Bendrovė tiekimo sandorių sudarymo laikotarpiu tikrino savo kontrahentų kaip PVM mokėtojų statusą.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Bendrovė skunde pabrėžia, jog mokesčių administratoriui pateikti dokumentai bei informacija patvirtino sąlygų, išskirtinų pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį ir 56 str. 1 dalį bei suformuluotą ESTT praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, egzistavimą. Kaip pažymi ir pats mokesčių administratorius sprendimo 4 psl. priešpaskutinėje pastraipoje, tiekėjo sąžiningumas vertinamas tik tais atvejais, kai kuri nors iš aptartų trijų sąlygų neegzistuoja, todėl, esant atitinkamai faktinei situacijai, Bendrovės sąžiningumas apskritai nevertintinas, o mokesčių administratorius privalėjo konstatuoti, jog 0 proc. PVM tarifas kiekvienu iš aktualių prekių tiekimų atvejų buvo pritaikytas nepagrįstai.

Dėl Bendrovės sąžiningumo skunde tvirtinama, jog nors dėl aukščiau išdėstytų priežasčių mokesčių administratorius privalėjo pripažinti Bendrovės teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, neanalizuodamas Bendrovės veiksmų sąžiningumo aspektu, tačiau kadangi tiek patikrinimo akte, tiek skundžiamame sprendime eilę kartų akcentuojama, neva Bendrovė „nesiėmė visų būtinų priemonių įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į PVM sukčiavimą“ ir būtent tuo remiantis mokesčių administratorius papildomai apskaičiavo Bendrovei mokėtinas PVM sumas, šiame skunde, Bendrovės teigimu, svarbu pasisakyti ir dėl tokios mokesčių administratoriaus pozicijos.

Nurodoma, jog teismų praktikoje aiškiai ir nedviprasmiškai nurodoma, kad „vertinant mokesčių mokėtojo sąžiningumą, iš jo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti“. LVAT ir ESTT praktikoje yra ne kartą pažymėjęs, kad „iš mokesčių mokėtojo negali būti reikalaujama imtis specialiosioms tarnyboms priskirtų funkcijų vykdymo, siekiant įsitikinti kontrahento veiklos teisėtumu“.

Prieš sudarydama sandorius su Portugalijos įmone *II LDA*, Latvijos įmonėmis *SIA „M2“*, *SIA „RI“*, Lenkijos įmonėmis *II Sp.z.o.o.* bei *D2 Sp.z.o.o.*, Bendrovė pasitikrino, ar šios įmonės yra registruotos PVM mokėtojais atitinkamose valstybėse narėse. Be to, siekdama įsitikinti kontrahentų ketinimų vykdyti sandorius rimtumu bei jų patikimumu, Bendrovė išrašė ir pateikė kontrahentams sąskaitas išankstiniam apmokėjimui ir patiekė prekes tik tuomet, kai atitinkamos sąskaitos buvo apmokėtos. Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad visais be išimties atvejais Bendrovei buvo atlikti mokėjimai iš kontrahentų banko sąskaitų – už prekes atsiskaitė būtent tos bendrovės, kurios buvo prekių pirkėjomis. Kiekvienu atveju Bendrovė gavo prekių pirkėjų raštiškus patvirtinimus apie gautas / priimtas prekes. Tokia potencialių kontrahentų, esančių kitose valstybėse narėse, patikra ir paminėta atsiskaitymo tvarka bei sandorių vykdymo seka yra visiškai įprasta tiek Bendrovės, tiek apskritai sandorių su užsienio pirkėjais praktikoje. Būtent tokiu būdu Bendrovė tikrina potencialius verslo partnerius, esančius kitose valstybėse narėse, ir vykdo tiekimus į kitas valstybes nares. Pažymima, jog jokios neigiamos informacijos apie savo kontrahentus Bendrovė negavo ir negalėjo gauti. Patikrinimo akte akcentuojama informacija, kurią mokesčių administratorius gavo iš atitinkamų valstybių centrinių ryšių įstaigų, Bendrovei nėra ir negalėjo būti pasiekama. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad „Bendrovė turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie savo verslo partnerį, sužinoti apie kontrahento elgesį ir ketinimus dėl mokesčių mokėjimo“, tačiau tokia pozicija, Bendrovės nuomone, yra nepagrįsta, nes jokių faktinių galimybių „sužinoti apie kontrahento elgesį“ (juolab apie būsimą elgesį, t. y. elgesį, susijusį su mokesčių deklaravimu bei mokėjimu po aktualių sandorių sudarymo) ar „ketinimus dėl mokesčių mokėjimo“ Bendrovė neturėjo. Kadangi mokesčių administratorius akcentuoja ir tai, kad tarp Bendrovės ir jos kontrahentų buvo vykdomi ne vienkartiniai, o tęstiniai sandoriai, Bendrovė skunde akcentuoja, jog ir ši aplinkybė negali būti vertinama kaip suponuojanti galimybę nuodugniau įvertinti kontrahento veiksmus ar ketinimus. Kiekvienu atveju sandoriai su konkrečiu kontrahentu buvo vykdomi mėnesio ar dviejų mėnesių eigoje, t. y. sutartiniai santykiai tarp Bendrovės ir atitinkamų kontrahentų buvo susiklostę itin trumpą laikotarpį. Todėl tai, kad atitinkamu laikotarpiu tam tikrai įmonei buvo įvykdyta keletas tiekimų, visiškai neturi esminės reikšmės sprendžiant apie Bendrovės galimybes „nuodugniau patikrinti“ prekių pirkėją.

Patikrinimo akte bei sprendime akcentuojama tai, jog, tiekiant prekes nurodytoms Latvijos, Lenkijos bei Portugalijos įmonėms, jos buvo pristatytos adresais, kuriuose nėra / nebuvo registruotos įmonių buveinės. Bendrovė skunde pažymi, jog tai yra įprasta verslo praktikoje ir nesuteikė Bendrovei pagrindo abejoti atitinkamų verslo partnerių sąžiningumu. Verslo praktikoje prekės itin dažnai pristatomos į logistikos centrus, taip pat adresais, kuriais esančias patalpas verslo partneriai nuomojasi ar naudoja kitokiais teisiniais pagrindais. Bendrovė pabrėžia, jog, priešingai nei mokesčių administratorius, ji neturi galimybių patikrinti, kam priklauso patalpos, į kurias buvo patiektos Bendrovės prekės ir kokiais pagrindais jas naudoja kontrahentas. Pabrėžia ir tai, jog nuodugniai domėtis tuo dėl aukščiau nurodytų priežasčių Bendrovė neturėjo pagrindo – pirkėjai savo prievolę apmokėti prekių kainą kiekvienu atveju įvykdė dar prieš išsiunčiant prekes, pirkėjų atstovų nurodytais adresais prekės buvo priimtos, prekių pirkėjai pateikė Bendrovei raštiškus prekių gavimo patvirtinimus, taigi, abejonių dėl vykdomų sandorių realumo Bendrovei nekilo ir negalėjo kilti.

Bendrovė pažymi, jog mokesčių administratoriui buvo pateikta eilė elektroninių laiškų bei *Skype* programos pagalba vykdytų susirašinėjimų, liudijusių Bendrovės atstovų nuolatinį komunikavimą su prekių pirkėjų atstovais dėl ketinamų vykdyti sandorių sąlygų. Susirašinėjimai patvirtina, jog prekių pirkėjai kiekvienu iš atvejų intensyviai komunikavo su Bendrove, o jų nurodyti ir aptarti pageidavimai dėl prekių tiekimo sąlygų nekėlė ir negalėjo kelti jokių abejonių kaip „neįprasti“ ar „įtartini“.

Bendrovė skunde pabrėžia ir tai, jog Lenkijos kompanija „II“ Sp.z.o.o. prieš sudarant prekių tiekimo sandorius papildomai pateikė Bendrovei paraiškos dėl prekybos formą, nurodydama išsamią informaciją apie kompaniją, jos atstovą bei kontaktinius duomenis, kurią patvirtino „II“ Sp.z.o.o. antspaudu ir vadovo parašu, taip pat pateikė Nacionalinio teismo registro centrinės informacijos skyriaus duomenis apie kompaniją, atspindinčius kompanijos vardu turinčio teisę veikti asmens (S. V.), sutampančio su paraiška dėl prekybos pasirašiusiu asmeniu, duomenis, registracijos pažymėjimą bei mokesčių mokėtojo identifikacinio numerio suteikimo patvirtinimą. Taigi, Bendrovė gavo išsamius duomenis apie atitinkamą kompaniją, kurie nesuteikė jokio pagrindo daryti prielaidas apie galimą kontrahento sukčiavimą ir / ar faktinės veikos nevykdymą ir / ar ketinimą nemokėti mokesčių arba jų nemokėjimą.

Esant aukščiau aptartai situacijai, pasak Bendrovės, konstatuotina, kad Bendrovė, prieš pateikdama prekes į kitas valstybes nares, ėmėsi protingų įmanomų veiksmų kontrahentų sąžiningumui nustatyti, t. y. Bendrovės rūpestingumas buvo pakankamai protingas ir versliškas, t. y. visiškai atitinkantis įprastinę verslo praktiką. Priešinga mokesčių administratoriaus pozicija, neva aptariamoms aplinkybėms leidžia daryti prielaidas apie Bendrovės nesąžiningumą arba „nepakankamą domėjimąsi kontrahento veikla“, yra nepagrįsta ir prieštarauja ESTT praktikai.

Skunde nurodoma, jog ESTT byloje A. C. C-146/05, sprenddamas klausimą dėl apmokestinamųjų asmenų apskaitomų tiekimų Bendrijos viduje, vienareikšmiškai pasisakė, kad pernelyg griežti formalūs reikalavimai, kurių nesilaikymas paneigia atleidimo nuo PVM teisę, peržengia tai, kas yra būtina siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą, t. y. juos vertino kaip neproporcingas priemones. Teigiama, jog ESTT byloje *Teleos plc.* ir kt. C-409/04, vadovaudamasis proporcingumo principu, sprendė, kad tiekėjui negali būti perkelta atsakomybė dėl pirkėjo vykdyto sukčiavimo mokesčių srityje. Taigi pagal šį sprendimą mokesčių mokėtojas turi imtis racionalių įmanomų priemonių tikrinant savo kontrahento statusą ir jam negali būti pripažįstama pareiga prieš atliekant prekių tiekimą atlikti patikros veiksmus arba gauti informaciją, kurios jis neturi galimybės gauti.

Skunde atkreipiamas dėmesys į naujausią LVAT praktiką aptariamam klausimui. Nurodoma, jog LVAT 2016-06-17 nutartyje, priimtoje adm. byloje Nr. A-3389-602/2016, sprendė, jog pagal byloje nustatytas aplinkybes ir esamus įrodymus nėra pagrindo manyti, kad „pareiškėja, vykdydama ūkinę-komercinę veiklą, galėjo nustatyti, jog kontrahentai veikė nesąžiningai, t. y. sukčiavo PVM srityje, o tuo pačiu žinojo ar galėjo žinoti apie nesąžiningą kontrahentų veiklą. Mokestinio ginčo metu nustatytos išsamios aplinkybės, susijusios su kontrahentų nesąžiningais veiksmais PVM srityje, tačiau pareiškėjos veiksmai, kurie, mokesčių administratoriaus ir MGK nuomone, buvo nepakankami, nagrinėjamos bylos aplinkybių kontekste negali būti pagrindas pripažinti pareiškėją nesąžininga, t. y. žinojusia ar turėjusia žinoti, kad dalyvauja kontrahentų sukčiavime PVM srityje“. LVAT minėtoje byloje aiškiai ir nedviprasmiškai pažymi, jog „mokesčių administratorius, priimdamas administracinį sprendimą dėl mokesčio apskaičiavimo teisingumo, kuriuo konkrečioje byloje paneigiama PVM mokėtojo teisė į atskaitą dėl tariamo apmokestinamojo asmens nesąžiningumo, privalo surinkti įrodymus, kad apmokestinamasis asmuo pats sukčiavo mokesčių srityje arba apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad, įsigydamas prekių ar paslaugų, dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje“. Taigi, mokesčių administratoriaus išvada dėl mokesčių mokėtojo nesąžiningumo, Bendrovės tvirtinimu, privalo būti pagrįsta objektyviais įrodymais, ko šiuo atveju nėra. Bendrovės atžvilgiu sprendimą priėmusio mokesčių inspekcijos pareigūno pozicija tokiai LVAT praktikai prieštarauja, kas patvirtina sprendimo neteisėtumą.

Bendrovė skunde nurodo dar kartą pabrėžianti, kad prieš vykdant sandorius su paminėtomis Portugalijos, Latvijos bei Lenkijos įmonėmis ji ėmėsi jai prieinamų protingų priemonių tam, kad įsitikinti kontrahentų statusu ir sąžiningumu vykdant aktualius sandorius. Todėl net vėliau paaiškėjus, kad Bendrovės kontrahentai sukčiavo (arba galimai sukčiavo) mokesčių srityje, jokio pagrindo perkelti už tai atsakomybę Bendrovei nėra. Be to, priešingai nei traktuojama mokesčių administratoriaus patikrinimo akte bei sprendime, Bendrovė įrodė, kad visos PVMĮ 49 str. 1 dalyje įtvirtintos sąlygos 0 proc. PVM tarifo taikymui aptariamais atvejais egzistuoja, kas suponuoja išvadą apie tai, jog Bendrovės veiksmai sąžiningumo aspektu šiuo

atveju buvo vertinti apskritai nesant tam būtinybės. Taigi, vadovaujantis aukščiau šiame skunde išdėstytais motyvais mokesčių administratoriaus sprendimas naikintinas kaip prieštaraujantis teisiniam reglamentavimui, ES teisei bei ESTT praktikai.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta bei MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2017-02-24 sprendimą Nr. (21.131-31-5)-FR0682-79.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo byloje esančią medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Inspekcijos 2017-02-24 sprendimas Nr. (21.131-31-5)-FR0682-79 naikintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Bendrovės tikrintuoju laikotarpiu Portugalijos, Latvijos ir Lenkijos įmonėms *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* tiktų prekių (mobilųjų telefonų bei planšečių) apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu pagrįstumo. Pažymėtina, kad Bendrovė savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio PVM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudų sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus dėl įrodymų vertinimo ir teisės aktų nuostatų aiškinimo bei taikymo.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė:

- 2015-06-04–2015-06-10 laikotarpiu pagal 2 PVM sąskaitas faktūras įformino 55 mobiliųjų telefonų pardavimą Portugalijos įmonei *II LDA* už 15836 Eur;
- 2015-02-03–2015-03-26 laikotarpiu pagal 11 PVM sąskaitų faktūrų įformino 470 mobiliųjų telefonų ir planšečių pardavimą Latvijos įmonei *SIA „M2“* už 110496 Eur;
- 2015-04-01–2015-06-18 laikotarpiu pagal 20 PVM sąskaitų faktūrų įformino 654 mobiliųjų telefonų pardavimą Latvijos įmonei *SIA „R1“* už 146180,33 Eur;
- 2015-02-03–2015-03-26 laikotarpiu pagal 3 PVM sąskaitas faktūras įformino 917 mobiliųjų telefonų pardavimą Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* už 107543 Eur;
- 2015-02-02–2015-02-09 laikotarpiu pagal 4 PVM sąskaitas faktūras įformino 600 mobiliųjų telefonų pardavimą Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* už 261000 Eur.

Bendrovė aukščiau nurodytus pardavimus apskaitė kaip tiekimus į kitas ES valstybes nares ir apmokestino juos 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį.

Inspekcija, įvertinusi Bendrovės pateiktus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą įrodančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, CMR, VIES duomenų bazės išrašus, apmokėjimo, vežimo dokumentus ir kt.), Portugalijos, Latvijos, Lenkijos mokesčių administratorių pateiktą ir savo iniciatyva papildomai surinktą informaciją, priėjo prie išvadų, kad Bendrovė patiekė prekes ne ginčo PVM sąskaitose faktūrose pirkėjomis įvardintoms Portugalijos įmonei *II LDA* ir Lenkijos įmonei *D2 Sp.z.o.o.* (apmokestinamoji vertė, atitinkamai, 15836 Eur ir 261000 Eur), kad dalis prekių pagal ginčo PVM sąskaitas faktūras buvo patiektos ne sąskaitose pirkėjomis įvardintoms Latvijos įmonėms *SIA „M2“*, *SIA „R1“* bei Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* (apmokestinamoji vertė, atitinkamai, 47485 Eur, 102564,33 Eur ir 100023 Eur), kurios turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o patikrinimo metu nenustatytiems asmenims. Be to, Inspekcijos tvirtinimu, Bendrovė elgėsi nesąžiningai, t. y. sandorių su minėtomis įmonėmis metu nebuvo pakankamai apdairi ir rūpestinga, todėl žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose. Inspekcija sprendime konstatavo, kad Bendrovė nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies nuostatas, todėl, vadovaudamasi PVMĮ 56 str. 4 ir 5 dalimis, ginčo prekių tiekimams, kurių apmokestinamoji vertė – 526908,33 Eur, taikė standartinį PVM tarifą ir Bendrovei apskaičiavo 110650 Eur mokėtiną PVM.

Bendrovė skunde Komisijai bei jos atstovai mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė argumentus, pasak jų, pagrindžiančius, jog Bendrovė pagrįstai ir teisėtai, remdamasi PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatomis, ginčo prekių tiekimus nurodytoms Portugalijos, Lenkijos bei Latvijos įmonėms apmokestino taikydama 0 proc. PVM tarifą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalčiai aprašytos tiek ginčijamame sprendime, tiek Bendrovės skunde, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, tačiau analizuoja PVMĮ 49 str. 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų egzistavimą ir mokestinio

ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių pakankamumą 0 proc. PVM tarifui taikyti.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojančio PVMĮ 49 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01) nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabena 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. (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 (galioja nuo 2007-01-01) redakcija) 1 d. 1 punkte, kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą. Šio straipsnio 1 dalyje (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 (galioja nuo 2007-01-01) ir 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 (galioja nuo 2010-12-18) redakcijos) nustatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, o kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, – ir įrodymus, kad tenkinamos šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos.

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

Komisija pažymi, jog PVM yra visos 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 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva), todėl Komisija, aiškindama ir taikydama ginčo teisinius santykius reglamentuojančias PVMĮ nuostatas, atsižvelgia į PVM direktyvos nuostatas, jos tikslus bei ESTT praktiką, nes būtent ESTT yra priskirta oficialaus ES teisės normų aiškinimo funkcija.

PVM direktyvos 138 straipsnio (PVMĮ 49 straipsnis būtent ir įgyvendina šias PVM direktyvos nuostatas) 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimą, 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 išigyančio asmens vardu.

Reikia pažymėti, jog šis prekių tiekimą apmokestinimo mechanizmas skirtas atvejams, kai prekės yra tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę: valstybė narė, iš kurios pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdo

atleidimą nuo mokesčio, o valstybė narė, į kurią atsiunčiamos ar atgabamos prekės, vykdo išigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą. Šio mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. ESTT 2007-09-27 sprendime byloje Nr. C-409/04 *Teleos plc* ir kt. pabrėžė, kad minėto mechanizmo veikimo pirminė sąlyga yra ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos viduje ir vyksta fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės į kitą. ESTT 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 išigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų vardu, šias prekes turi atsiųsti arba atgabenti išigyjančiam 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: 1) ar prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir ar jas tiekė PVM mokėtojas; 2) ar pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo bei 3) ar prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas.

Iš mokesčio ginčo byloje nustatytų aplinkybių visumos matyti, jog tarp šalių ginčo dėl to, kad Bendrovės kontrahentai *II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o.* deklaruotų prekių tiekimo sandorių sudarymo laikotarpiu buvo PVM mokėtojai ir kad ginče minimos prekės buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, nėra. Sąlyga, dėl kurios tinkamo įvykdymo vyksta šis mokesčio ginčas, yra ta, ar ginčo dokumentuose nurodyti pirkėjai – *II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o.* įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo. Taigi, šis ginčas iš esmės yra kilęs dėl įrodymų, kuriais Bendrovė grindžia aplinkybę, jog minėtos Portugalijos, Latvijos ir Lenkijos įmonės įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis, vertinimo, leisiančio patvirtinti arba paneigti Pareiškėjos teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą.

Pažymėtina, jog pareiga įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą tenka mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratorius pagal aukščiau cituotas PVMĮ 56 straipsnio nuostatas turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo įrodymų patikimumą bei paneigti juos, surinkdamas papildomus įrodymus.

ESTT yra pabrėžęs, jog kadangi 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 minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus valstybės narės turi laikytis *bendrujų teisės principų*, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, *be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai* (ESTT 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11, 36 punktą ir nurodyta teismo praktika). Pagal teisinio saugumo principą, kuris yra teisėtų lūkesčių apsaugos padarinys, reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (ESTT sprendimo *Plantanol*, C-201/08, 46 punktą ir nurodyta teismo praktika). ESTT yra nurodęs, jog svarbu priminti, kad šis principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems pagal šias teisės nuostatas nustatytų pareigų apimtį. Iš to išplaukia, kad svarbu, jog mokesčių mokėtojai žinotų savo mokesčius išsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (sprendimo *Teleos* ir kt. 48 punktą ir nurodytą teismo praktika). Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis (sprendimo *Mecsek-Gabona* 38 punktą). Teisinio saugumo principui prieštarautų tai, kad valstybė narė, numačiusi tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM taikymo sąlygas, būtent nustatydamas kompetentingoms valdžios institucijoms pristatytinų dokumentų sąrašą, ir iš pradžių sutikusi kaip įrodymus,

patvirtinančius teisę į neapmokestinimą, priimti tiekėjo pateiktus dokumentus, galėtų vėliau įpareigoti šį tiekėją sumokėti PVM už šį tiekimą, jei taptų aišku, kad dėl įgijėjo sukčiavimo, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, nagrinėjamos prekės iš tikrųjų nebuvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos (sprendimo *Teleos* ir kt. 50 punktas)“.

ESTT 2014-10-09 sprendime byloje C-492/13 *Traum EOOD*, pasisakydamas apie įrodinėjimo priemones ir sąlygas taikant 0 proc. PVM tarifą, konstatavo, kad 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010-12-07 Tarybos direktyva 2010/88/ES, 138 str. 1 dalies ir 139 str. 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu dėl to, kad įgijėjas nebuvo registruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas kitoje valstybėje narėje, tiekėjas neįrodė nei parašo ant pateiktų dokumentų, kuriais grindžiama tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaracija, tikrumo, nei šiuos dokumentus įgijėjo vardu pasirašiusio asmens įgaliojimų atstovauti, nors teisės į neapmokestinimą įrodymai, tiekėjo pateikti grindžiant deklaraciją, atitiko nacionalinėje teisėje nustatytą teiktinų šiam administratoriui dokumentų sąrašą ir iš pradžių šis administratorius juos priėmė kaip pateisinamuosius įrodymus, tai ir turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

LVAT savo praktikoje, pasisakydamas dėl įrodymų leistinumumo ir jų pakankamumo taikant 0 proc. PVM tarifą, yra konstatavęs, jog iš PVMĮ matyti, kad jame nėra konkrečiai nustatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad tokiais atvejais, koks yra nagrinėjamas byloje, galėtų pasinaudoti 0 proc. PVM tarifu. PVMĮ 56 straipsnyje yra nustatyti tik bendro pobūdžio reikalavimai PVM mokesčio mokėtojui įrodyti, kad jo atliktas prekių tiekimas į kitą valstybę narę, atitiko tas sąlygas, kurių buvimas suteikia teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą. Tačiau toks abstraktus įrodinėjimo pareigos nustatymas, kolegijos vertinimu, neatitinka teisinio saugumo principo reikalavimų, nes PVM mokesčio mokėtojui prieš sudarant tokio pobūdžio sandorius nėra iš anksto žinoma, kokius įrodymus jis turi surinkti, kurie iš įrodymų yra pakankami bei leistini reikiamoms aplinkybėms įrodyti, kokių įrodymų iš jo ateityje gali pareikalauti pateikti mokesčių administratorius ir pan. LVAT nurodė, jog įvertinus šio teisinio reglamentavimo nacionalinėje teisėje ydingumą bei atsižvelgiant į įprastus reikalavimus, kurie taikomi įforminant tokio pobūdžio tiekimus (sandorius), pirminiais leistiniais bei pakankamais įrodymais, kurie PVM mokesčio mokėtojui suteiktą teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą, pripažintini PVM sąskaita faktūra ir prekių gabenimo dokumentai (CMR ir kt., LVAT 2017-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1477-438/2017).

Iš bylos medžiagos matyti, kad nagrinėjamo ginčo atveju Bendrovė mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikė PVM sąskaitas faktūras ir prekių gabenimo per siuntų pristatymo bendrovės UAB „S1“, UAB „D1“ bei UAB „T1“ (atskirais atvejais CMR) dokumentus. Šie pirminiai bei leistini įrodymai patvirtina, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos į Portugaliją, Latviją ir Lenkiją bei buvo perduotos pirkėjams, kurie nurodytose ES valstybėse prekių tiekimo metu buvo registruoti PVM mokėtojais. Kaip jau buvo minėta, mokesčių administratorius šių aplinkybių neginčija ir jas pripažįsta. Byloje surinkti įrodymai taip pat patvirtina, kad Bendrovės kontrahentai jai už patiektas prekes apmokėjo bankiniais pavedimais.

Visa tai apibendrinus darytina išvada, kad Bendrovė surinko ir pateikė mokesčių administratoriui tuos pirminius ir leistinus įrodymus, kurie pagal nacionalinės teisės ir įprastos praktikos reikalavimus yra pripažįstami pakankamais siekiant įrodyti aukščiau aptartas prekių tiekimo Bendrijos viduje įvykdymo sąlygas, suteikiančias teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą. Todėl, kaip yra nurodęs ESTT bei LVAT aukščiau cituotoje praktikoje, remiantis teisinio saugumo principo reikalavimais, neturėtų būti atsisakyta prekių tiekėjui suteikti teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą, net jei vėliau ir paaiškėtų, kad kai kuriais atvejais prekių gabenimo dokumentuose apie prekių gavimą pasirašė su prekių gavėju nesusiję ir neturintys reikiamų įgaliojimų asmenys, arba kad dalis prekių gavėjų nevykdė realios veiklos, nedeklaravo prekių įsigijimo ir netrukus po sandorių sudarymo savo veiklą nutraukė arba ją jiems nutraukė mokesčių

administratoriai dėl pastarųjų padarytų pažeidimų. Būtent tokio pobūdžio aplinkybės nagrinėjamo ginčo atveju ir lėmė tai, jog mokesčių administratorius, įvertinęs Bendrovės pateiktus įrodymus bei savo iniciatyva surinktus papildomus įrodymus, apribojo Bendrovės teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą ginčo tiekimams ir apskaičiavo jai mokėtiną PVM.

Iš bylos medžiagos matyti, jog centrinis mokesčių administratorius sprendime tvirtinantis, jog Bendrovė patikrinimo metu nepateikė pakankamų įrodymų apie faktinį prekių patiekimą / perleidimą įmonėms *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.*, savo išvadą dėl teisės disponuoti ginčo prekėmis neperdavimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams grindžia tuo, jog užsienio mokesčių administratoriai pateikė informaciją, kad ginče minimos užsienio įmonės, įsigijusios prekes iš Bendrovės, yra nerandamos, „dingę prekeiviai“, kurie neįvykdė PVM prievolių ir buvo išregistruoti iš PVM mokėtojų registru Portugalijos, Latvijos ar Lenkijos mokesčių administratorių sprendimais, jog DPD siuntų patvirtinimai ir CMR važtaraščiai yra be gavėjų patvirtinimo apie gautas prekes, taigi nepatvirtina prekių disponavimo teisės perdavimo, jog Bendrovė patikrinimo metu nepateikė asmenų įgaliojimų, suteikiančių teisę veikti įmonių *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* vardu ar atstovauti šias įmones, dėl ko nėra galimybės identifikuoti konkrečių fizinių asmenų, veikusių PVM sąskaitose faktūrose nurodytų įmonių vardu. Bendrovė, Inspekcijos vertinimu, nesiėmė pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerius ir juos atstovaujančius asmenis bei surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų, jog prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytiems minėtiems Portugalijos, Latvijos, Lenkijos PVM mokėtojams, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Komisija, pasisakydama dėl centrinio mokesčių administratoriaus akcentuojamų įrodymų grindžiant išvadą dėl teisės disponuoti ginčo prekėmis neperdavimo nurodytoms užsienio įmonėms, atkreipia dėmesį į tai, kad Portugalijos mokesčių administratorius nurodė, jog *II LDA* nedeklaravo jokių sandorių nei Portugalijoje, nei Bendrijos teritorijoje, nors mokesčių administratorius susisiekė su buhalteriu, negalėjo gauti sąskaitų ar kitų dokumentų, įrodančių prekių pirkimus ir / ar pardavimus, transportavimą ir t.t., jog įmonės veikla buvo nutraukta 2015-11-11 dėl PVM ir pelno mokesčio, nes ji neturėjo tinkamos verslo struktūros. Taigi Portugalijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad įmonė yra dingęs prekeivis (atsakymo dėl *II LDA* C40 langelis), patvirtino, jog įmonė veiklą vykdė nuo 2015-03-03, tą pačią dieną jai buvo suteiktas PVM mokėtojo kodas, kuris buvo panaikintas 2015-09-21, o įmonės veikla nutraukta 2015-11-11 (B5–B7 langeliai). Ir nors Inspekcija ginčijamame sprendime, vertindama Portugalijos, Lenkijos bei Latvijos mokesčių administratorių pateiktą informaciją, visas Bendrovės kontrahentes užsienio įmones įvardija „dingusiais prekeiviais“, iš tiesų daryti tokią vienareikšmę išvadą remiantis užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija, Komisijos vertinimu, nėra pagrindo. Vienintelės Bendrovės kontrahentės *D2 Sp.z.o.o.* atveju Lenkijos mokesčių administratorius, atlikęs šios įmonės patikrinimo metu gautos informacijos analizę, patvirtino, jog šis mokesčių mokėtojas yra dingęs prekeivis (atsakymo dėl *D2 Sp.z.o.o.* C40 langelis). Dėl *II Sp.z.o.o.* Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, jog įmonės veiklos pradžia – 2013-10-09, PVM kodas suteiktas 2013-11-20 (B5–B6 langeliai), jog įmonė jos buveinės adresu veiklos nevykdė, dėl įmonės atstovų nekontaktavimo ir dokumentų trūkumo mokesčių administratorius negali pateikti jokios kitos informacijos. Latvijos mokesčių administratorius taip pat patvirtino *SIA „R1“* veiklos pradžios, PVM mokėtojo kodo suteikimo datas – 2015-02-26, veiklos nutraukimo ir PVM kodo panaikinimo datą – 2015-12-03, nurodė, jog pagal įmonės 2015 m. vasario–birželio mėn. PVM deklaracijas nėra galimybės nustatyti ir patvirtinti, ar prekės iš tikrųjų buvo gautos, jog 2015-12-23 sprendimu įmonės komercinė veikla buvo sustabdyta, jog dėl įmonės atstovų nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi, pastarasis negali pateikti daugiau duomenų apie įmonės veiklą. Dėl *SIA „M2“* Latvijos mokesčių administratorius pranešė, jog 2016 m. balandžio mėn. įmonės veikla nenutraukta, ji pateikė 2014 m. gruodžio mėn. ir 2015 m. sausio mėn. PVM deklaracijas, nuo 2015-07-19 neturi oficialių atstovų, 2015-05-06 išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes neteikė PVM deklaracijų.

Taigi, kaip tvirtina Bendrovė savo skunde, bei kaip matyti iš bylos medžiagos (VIES duomenimis), ginčo sandorių sudarymo metu Bendrovės kontrahentės *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA*

„R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o. buvo registruotos PVM mokėtojomis, jų PVM mokėtojų kodai buvo galiojantys, o aplinkybės, jog jau po ginčo sandorių įforminimo įmonės dėl jų padarytų pažeidimų PVM srityje buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro ar jų veikla buvo nutraukta užsienio mokesčių administratorių iniciatyva, atsižvelgiant į aukščiau minėto teisinio saugumo principo reikalavimus, neturėtų būti laikoma aplinkybe, paneigiančia Bendrovės teisę taikyti ginčo tiekimams 0 proc. PVM tarifą.

Pasisakant dėl aplinkybių, jog Bendrovė patikrinimo metu nepateikė asmenų įgaliojimų, suteikiančių teisę jiems veikti įmonių II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o. vardu ar atstovauti šias įmones, dėl ko nėra galimybės identifikuoti konkrečius fizinius asmenis, veikusius PVM sąskaitose faktūrose nurodytų įmonių vardu, kaip paneigiančių Bendrovės teisę ginčo prekių tiekimams taikyti 0 proc. PVM tarifą, atkreiptinas dėmesys į Bendrovės skunde bei jos atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje nurodytus argumentus, susijusius su Bendrovės vykdomos veiklos specifika. Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovės vykdoma veikla – elektrinių buitinių aparatų arba prietaisų didmeninė prekyba. Kaip nurodė Bendrovės atstovai ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, 80 proc. jos pardavimų sudaro tiekimai į kitas valstybes, tiekiamų prekių – mobiliųjų telefonų kainos kinta (paprastai mažėja) kelis kartus per dieną, todėl Bendrovė yra suinteresuota kuo greičiau parduoti įsigytus mobiliuosius telefonus. Dėl šių priežasčių Bendrovė su potencialiais klientais dažniausiai bendrauja elektroninio ryšio priemonėmis – programos „Skype“ pagalba. Pasak Bendrovės atstovų, taip buvo bendrauta ir su ginče minimų užsienio įmonių atstovais. Suderinusi su potencialiais pirkėjais prekių užsakymus (kiekį, kainas), Bendrovė išrašydavo jiems PVM sąskaitas faktūras, prekes pirkėjams išsiųsdavo tik gavusi išankstinį apmokėjimą. Iš tiesų, iš ginčo PVM sąskaitų faktūrų turinio matyti, jog jose numatyta apmokėjimo data – sąskaitos faktūros išrašymo data, prekių pristatymo sąlygos – DDP (*Incoterms 2010, Delivered duty paid (...named place of destination)*). Pagal DDP prekių pristatymo sąlygas pardavėjas savo rizika pristato prekes į pirkėjo nurodytą paskirties vietą ir perduoda pirkėjui paruoštas iškrovimui jas atvežusioje transporto priemonėje, pardavėjas apmoka visas prekių gabenimo iki pirkėjo nurodytos paskirties vietos išlaidas, prekių perkrovimo krovinių terminaluose (geležinkelio stotyse, jūrų ar oro uostų sandėliuose) išlaidas, sutvarko prekių eksporto ir atitinkamais atvejais tranzito formalumus, sumoka visus už prekes nustatytus eksporto ir importo muitus, kitus mokesčius bei rinkliavas, taip pat, jeigu numatyta prekių tiekimo sutartyje (kontrakte), sumoka už prekių iškrovimą iš jas atvežusios transporto priemonės nurodytoje paskirties vietoje. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog ginčo prekių nurodytosioms užsienio įmonėms tiekimo atvejais už prekes buvo atsiskaityta mokėjimo pavedimais iš įmonių II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o. atsiskaitomųjų sąskaitų bankuose. Šią aplinkybę Bendrovė traktuoja kaip itin svarbią vertinant teisės disponuoti ginčo prekėmis nurodytosioms įmonėms perdavimo faktą, nes, pasak Bendrovės, asmuo, neturintis įgaliojimų veikti įmonės vardu, negalėtų disponuoti ir šios įmonės sąskaita. Bendrovė tvirtina, jog tokia potencialių kontrahentų, esančių kitose valstybėse narėse, patikra, atsiskaitymo tvarka, sandorių vykdymo seka yra visiškai įprasta jos sandorių su užsienio pirkėjais praktikoje. Būtent tokiu būdu Bendrovė tikrina potencialius verslo partnerius, esančius kitose valstybėse narėse, ir vykdo tiekimus į kitas valstybes nares. Pasisakydama dėl šių Bendrovės argumentų, Komisija pažymi, jog mokesčių administratorius ginčo byloje nepateikė jokios informacijos apie Bendrovės su kitais užsienio kontrahentais vykdytą bendravimą, bendradarbiavimą, atsiskaitymą, prekių tiekimų sąlygas, nors iš ginčo bylos medžiagos sprendžia, jog tokie tiekimai buvo vykdomi. Pati Bendrovė tvirtina, jog mokesčių administratoriaus apmokestinti tiekimai užsienio įmonėms sudarė vieną procentą jos apyvartos ir tai, Bendrovės nuomone, patvirtina, jog jos pasirinkta užsienio kontrahentų patikros, bendradarbiavimo, prekių tiekimo į kitas valstybes nares sistema yra patikima. Taigi, šioje ginčo dalyje mokesčių administratoriui neapibūdinus, tinkamais argumentais bei įrodymais nepagrindus, kuo ginče aptariami prekių tiekimai užsienio kontrahentams buvo skirtingi lyginant juos su kitais pardavimais, Bendrovės skunde Komisijai dėstoma pozicija, jog ginčo sandoriai su II LDA, SIA „M2“, SIA „R1“, II Sp.z.o.o., D2 Sp.z.o.o. buvo vykdomi įprastine tvarka (Bendrovei vykdant savo įprastinę komercinę veiklą), laikytina įrodyta.

Mokestinio ginčo byloje nustatyta, jog daugeliu atveju ginčo įmonėms parduotus

mobiliuosius telefonus gabeno siuntų gabenimo įmonės UAB „S1“, UAB „D1“, UAB „T1“ ir tik atskirais atvejais prekių gabenimas buvo įformintas CMR (tiekiant prekes *SIA „R1“*). Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė prekes gabenusių įmonių dokumentus, patvirtinančius prekių pristatymą pirkėjų nurodytais adresais, kurie, kaip matyti iš ginčo PVM sąskaitų faktūrų, buvo nurodyti ir šiuose dokumentuose, tačiau ne visais atvejais sutapo su nurodytais prekių pirkėjų registracijos adresais (pavyzdžiui, *II LDA* išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas šios įmonės registracijos adresas: (duomenys neskelbtini), Portugalija, tuo tarpu prekių pristatymo adresas: (duomenys neskelbtini), Ispanija). Dėl prekių pristatymo ne pirkėjos registracijos adresu, o kitu adresu Komisija pažymi, jog toks prekių pristatymas, kaip tvirtina Bendrovė bei kaip matyti iš bylos medžiagos, buvo nurodytas Bendrovei teiktuose užsakymuose. Be to, viena vertus, prekių gabenimas ne įmonės registracijos, o kitu adresu, gali būti įprastas, jeigu įmonė, vykdydama savo veiklą, perparduoda prekes tretiesiems asmenims. Kita vertus, tiekimo Bendrijos viduje atveju atleidimui nuo mokesčio taikoma sąlyga, pagal kurią gabenimas turi baigtis kitoje, o ne tiekimo valstybėje narėje, tuo tarpu adresas, kur užbaigiamas gabenimas, šiuo atveju nėra svarbus (ESTT 2010-12-16 sprendimas byloje *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09, 42 punktą).

Pasisakant dėl CMR važtaraščių užpildymo trūkumų (Inspekcijos tvirtinimu, CMR važtaraščiai yra be gavėjų patvirtinimo apie gautas prekes, juose pateikta informacija apie prekių gavimą yra neišsami), mokesčių administratoriaus akcentuojamų trūkumų dėl užsienio įmonių vardu veikusių asmenų identifikavimo, atstovavimo kaip nepatvirtinančių prekių disponavimo teisės perdavimo būtent *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.*, pažymėtina, jog pagal ESTT praktiką, nustatius, kad tiekimas Bendrijos viduje buvo atliktas, mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Pernelyg griežti formalūs reikalavimai, kurių nesilaikymas paneigia atleidimo nuo PVM teisę, peržengia tai, kas yra būtina, siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą (ESTT sprendimas byloje *A.C.*, C-146/05).

Komisija pažymi, jog mokesčių administratoriaus nurodyti CMR važtaraščių užpildymo trūkumai, Bendrovės atlikti veiksmai identifikuojant prekes įsigijusių įmonių atstovus turi būti vertinami ne pavieniui, bet atsižvelgiant į visumą bylos aplinkybių. Bendrovė, vykdydama ginčo prekių tiekimus jai įprastu būdu, elektroninio ryšio priemonėmis gavusi užsakymus, identifikavusi užsienio kontrahentus, juos atstovaujančius asmenis, patikrinusi VIES duomenų bazėje jų PVM mokėtojo kodo galiojimą, įforminusi prekių tiekimą apskaitos dokumentais, gavusi išankstinį apmokėjimą pavedimais per banką už tiekiamas prekes ir perdavusi prekes vežėjams, taip pat po vieno prekių tiekimo, gaudavusi iš tų pačių Portugalijos, Latvijos ar Lenkijos įmonių naujus užsakymus, neturėjo pagrindo abejoti, kad perduodama vežėjams prekes, kurios yra skirtos išgabenti užsienio kontrahentams jų nurodytais adresais Lenkijoje, Latvijoje ar Ispanijoje, kartu perduoda *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* ir teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Pažymėtina, jog byloje yra pateikti Bendrovės kontrahenčių *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* patvirtinimai, jog prekes pagal ginčo PVM sąskaitas faktūras jos gavo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius apmokestino standartiniu PVM tarifu ne visus Bendrovės Latvijos įmonėms *SIA „M2“*, *SIA „R1“* bei Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* vykdytus ginčo prekių tiekimus, bet tik jų dalį: Bendrovė 2015-02-03–2015-03-26 laikotarpiu pagal 11 PVM sąskaitų faktūrų įformino 470 mobiliųjų telefonų ir planšečių pardavimą Latvijos įmonei *SIA „M2“* už 110496 Eur, mokesčių administratorius apmokestino Bendrovės tiekimus šiai įmonei pagal 4 PVM sąskaitas faktūras už 47485 Eur; Bendrovė 2015-04-01–2015-06-18 laikotarpiu pagal 20 PVM sąskaitų faktūrų įformino 654 mobiliųjų telefonų pardavimą Latvijos įmonei *SIA „R1“* už 146180,33 Eur, mokesčių administratorius apmokestino Bendrovės tiekimus šiai įmonei pagal 14 PVM sąskaitų faktūrų už 102564,33 Eur; Bendrovė 2015-02-03–2015-03-26 laikotarpiu pagal 3 PVM sąskaitas faktūras įformino 917 mobiliųjų telefonų pardavimą Lenkijos įmonei *II Sp.z.o.o.* už 107543 Eur, mokesčių administratorius apmokestino Bendrovės tiekimus šiai įmonei pagal 2 PVM sąskaitas faktūras už 100023 Eur. Inspekcija ginčijamame sprendime aplinkybių, dėl kokių priežasčių buvo apmokestinta tik dalis nurodytosioms įmonėms tiekėtų ginčo prekių, nepaaiškina. Iš Bendrovės patikrinimo akto turinio Komisija sprendžia, jog tokį

apmokestinimo variantą nurodydamas, jog prekės pagal šias PVM sąskaitas faktūras buvo patiekto ne jose nurodytiems asmenims *SIA „M2“*, *SIA „R1“* bei *II Sp.z.o.o.*, mokesčių administratorius pasirinko nustatęs, jog prekių gavimo dokumentus pagal 4 *SIA „M2“*, 14 *SIA „R1“* bei 2 *II Sp.z.o.o.* išrašytas PVM sąskaitas faktūras pasirašė asmenys, nedirbantys *SIA „M2“*, *SIA „R1“* ar *II Sp.z.o.o.* ir nėra duomenų apie jų teisę atstovauti minėtai įmonei, jog prekės pristatytos adresais, dėl kurių lizingas ar nuoma nebuvo registruota, taip pat dėl jau minėtų CMR, kuriais buvo įformintas ginčo prekių gabenimas *SIA „R1“* pagal 5 PVM sąskaitas faktūras už 46168 Eur, užpildymo trūkumų. Tačiau Komisija, atsižvelgdama į Bendrovės dėstomą poziciją, jog visais atvejais ginčo prekių tiekimas buvo vykdomas identiškais sąlygomis, į tai, jog duomenų, paneigiančių šiuos Bendrovės tvirtinimus mokesčių administratorius byloje nepateikė, į aplinkybę, jog duomenų apie tai, kad prekių pirkėjai būtų reiškę Bendrovei pretenzijas dėl prekių pristatymo netinkamu adresu ar jų perdavimo neįgaliesiems asmenims, byloje nėra (priešingai, Bendrovės kontrahentės pateikė patvirtinimus apie prekių gavimą pagal visas ginčo PVM sąskaitas faktūras nepriklausomai nuo to, koks fizinis asmuo pasirašė prekių gavimo dokumentą, *SIA „M2“*, *SIA „R1“* bei *II Sp.z.o.o.* ir po nurodytųjų tiekimų, kuriuos mokesčių administratorius apmokestino, teikė Bendrovei užsakymus ir iš banko sąskaitų apmokėjo už prekes), taip pat į aukščiau nurodytas ESTT sprendimo byloje *A.C., C-146/05* išvadas, mokesčių administratoriaus nurodytas aplinkybes, pasak jo, patvirtinančias, jog teisė disponuoti ginčo prekėmis nebuvo perduota *SIA „M2“*, *SIA „R1“* bei *II Sp.z.o.o.*, vertina kaip pernelyg formalius reikalavimus, kurie peržengia tai, kas yra būtina, siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą.

Komisijos vertinimu, ginčo byloje nustatytos aukščiau aprašytosios aplinkybės, vertinant jas visų kitų byloje nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, nėra pakankamos daryti išvadą, jog Bendrovė teisę disponuoti ginčo prekėmis perdavė ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėjais *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* įvardintiems subjektams, o kitiems, nenustatytiems asmenims, kurie sukčiavo PVM sudarydami prekių tiekimo sandorius su Bendrove.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius Bendrovės teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą neigia tvirtindamas, kad Bendrovė ginčo sandoriuose elgėsi nepakankamai rūpestingai ir atidžiai, taigi, buvo nesąžininga. Vertinant skundžiamo sprendimo pagrįstumą Bendrovės sąžiningumo aspektu, pažymėtina, jog kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112/EB 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 (2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona Kft, C-273/11* 47–50 punktus). 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 prieitų 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 išvados, jog Direktyvos 2006/112/EB 138 str. 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 (sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* byloje 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).

Komisija pažymi, jog byloje nėra duomenų, kad pati Bendrovė būtų sukčiavusi PVM sumokėjimo srityje. Taip pat Lenkijos, Portugalijos ar Latvijos mokesčių administratorių pateiktoje informacijoje bei šioje mokesčio ginčo byloje nėra duomenų apie tai, kad Bendrovė būtų žinojusi apie kontrahentų vykdomą neteisėtą veiklą ar daromus kitus pažeidimus. Mokesčių administratorius taip pat nepateikė objektyvių įrodymų, patvirtinančių, jog Bendrovė turėjo žinoti, kad jos sudaryti sandoriai, kurių apmokestinimą 0 proc. PVM tarifu mokesčių administratorius siekia apriboti, buvo pirkėjų užsienio įmonių sukčiavimo dalis, juolab, kad, kaip jau buvo minėta aukščiau šiame sprendime, Lenkijos, Latvijos ar Portugalijos mokesčių administratorių pateikta informacija, t. y. duomenys apie Bendrovės kontrahentų veiklą, nėra pakankama daryti vienareikšmę išvadą, jog ginčo sandorių sudarymo metu Bendrovės kontrahentės galimai sukčiavo PVM (išskyrus *D2 Sp.z.o.o.*) bei įvertinti, koku būdu buvo vykdomas šis sukčiavimas, ar į šį galimą sukčiavimą buvo įtraukta Bendrovė bei kuo pasireiškė jos veikla vykdant sukčiavimą. Centrinio mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime nurodyti argumentai, jog Bendrovė galėjo ir turėjo surinkti daugiau informacijos, kuri patvirtintų prekių tiekimą kitose valstybėse narėse įregistruotiems PVM mokėtojams, tačiau nesirūpino savo veiklos partnerių ir juos atstovaujančių asmenų identifikavimu; nesidomėjo apie prekių pristatymo / iškrovimo adresus; nesiekė surinkti daugiau informacijos apie PVM sąskaitose faktūrose nurodytus prekių gavėjus; nesidomėjo įgaliotais užsienio įmonių asmenimis (atstovais), kurie faktiškai buvo atsakingi už prekių gavimą; nereikalavo iš jų patvirtintų įgaliojimų ar kt. dokumentų, kad jie turi teisę atstovauti minėtoms įmonėms, Komisijos vertinimu, yra bendro deklaratyvaus pobūdžio, objektyviais įrodymais nepagrįsti teiginiai, todėl nėra pakankami daryti išvadą dėl Bendrovės nesąžiningumo ginčo sandoriuose. Bendrovė, sudarydama prekių tiekimo sandorius su užsienio kontrahentėmis *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.*, elgėsi pakankamai atidžiai ir rūpestingai, ėmėsi protingų ir pakankamų priemonių (įmonių įregistravimo PVM mokėtojais tikrinimas, tinkamas prekių tiekimą patvirtinančių apskaitos dokumentų surašymas, išankstinio apmokėjimo per banką už tiekiamas prekes gavimas, prekių gabenimas per patikimas siuntų gabenimo įmones) įsitikinti, kad sudaromi sandoriai neįtraukia jos į galimai vykdomą neteisėtą kontrahentų veiklą. Tuo tarpu mokesčių administratorius, teigdamas, jog dar vykdant tiekimus minėtiems ES valstybių PVM mokėtojams buvo prielaidų Bendrovei įtarti apie galimą šių įmonių sukčiavimą, tačiau Bendrovė jokių veiksmų įsitikinti, ar jos atliekami tiekimai Bendrijos viduje nelemia jos dalyvavimo PVM sukčiavime, nesiėmė, nenurodė, kokių papildomų aktyvių veiksmų ginčo sandorių sudarymo metu privalėjo imtis Bendrovė, neargumentavo, kaip tokių veiksmų neatlikimas patvirtintų Bendrovės sąmoningą dalyvavimą PVM sukčiavime. Be to, Bendrovės atlikti veiksmai siekiant identifikuoti savo kontrahentus, įsitikinti prekių pristatymu iš anksto su pirkėjais suderintais adresais, Komisijos nuomone, nepagrįstai ginčo atveju buvo vertinti izoliuotai, neatsižvelgiant į platesnį kontekstą, t. y. į Bendrovės įprastą komercinę praktiką, sudarant tiekimų Bendrijos viduje sandorius. 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 išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013).

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog byloje nėra surinkta pakankamai įrodymų, patvirtinančių, jog nebuvo išpildytos visos 0 proc. PVM tarifui taikyti būtinos sąlygos bei, kad Bendrovė žinojo ar turėjo žinoti apie jos kontrahentų *II LDA*, *SIA „M2“*, *SIA „R1“*, *II Sp.z.o.o.*, *D2 Sp.z.o.o.* galimus neteisėtus veiksmus PVM srityje. Todėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo atsisakyta suteikti Bendrovei teisę taikyti 0 proc.

PVM tarifą ginčo sandoriams, naikintinas.

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

Panaikinti Inspekcijos 2017-02-24 sprendimą Nr. (21.131-31-5)-FR0682-79 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene