



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „T1“ 2015-11-17 SKUNDO**

2016 m. gegužės 27 d. Nr. S- 111 (7-271/2015)
Vilnius

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

Editos Veršelienės
Lauros Milašiūtės – pranešėja
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovams
mokesčių administratoriaus atstovui

Jūratei Dalmantaitei
advokatui D. P.
komercijos direktoriui D. R.
I. J.

2016 m. kovo 30 d. posėdyje atnaujinsi Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2015 m. lapkričio 24 d. protokoliniu sprendimu Nr. PP-338 (7-271/2015) sustabdyto UAB „T1“ (toliau – Bendrovė) 2015 m. lapkričio 17 d. skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015 m. spalio 22 d. sprendimo Nr. (24.6-31-5) FR0682-667 „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ nagrinėjimą, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-10-22 priėmė sprendimą Nr. (24.6-31-5) FR0682-667:

- pirma dalimi patvirtinti 2015-08-19 patikrinimo aktu Nr. (21.31-28)-FR0680-595 (toliau – Patikrinimo aktas) papildomai Bendrovei apskaičiuotą 571 577 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM);
- antra dalimi apskaičiuoti 75 400,79 Eur PVM delspinigius;
- trečia dalimi skirti 171 473 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog mokestinis ginčas kilęs dėl Bendrovės teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą jos įformintiems prekių (kelių bitumo) tiekimams Estijos įmonėms: *RI OÜ* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*); *CI OÜ* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*); *VI OÜ* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*); *PI OÜ* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*); *VT1 OÜ* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*); *SH1 OÜ* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*) ir *AB RE1 OÜ* (PVM kodas *duomenys neskelbtini*), mokesčių administratoriui 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.

Inspekcija, vadovaudamasi ginčo sandorių sudarymo metu aktualiais teisės aktais (2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – 2006/112/EB Direktyva) 131 straipsniu, 138 straipsniu, 169 straipsniu, 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 4 str. 1 d. 1 punktu, 49 str. 1 dalimi, 56 str. 1 dalimi) ir teismų praktika (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2007-09-27 sprendimu byloje C-409/04 *Teleos plc* ir kt., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2009-03-10 nutartimi adm. byloje Nr. A-442-376/2009; 2009-08-17 nutartimi adm. byloje Nr. A-438-867/2009; 2010-08-23 nutartimi adm. byloje A-438-716/2010; 2013-09-16 nutartimi adm. byloje Nr. A-556-1752/2013), atsižvelgusi į tai, kad ginčo dėl to, jog Bendrovės kontrahentai deklaruotų prekių tiekimo sandorių sudarymo laikotarpiu buvo PVM mokėtojai, nėra, teigia, jog vienintelė sąlyga, kurią būtina įrodyti, yra ta, ar ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodyti pirkėjai – *RI OÜ*, *CI OÜ*, *VI OÜ*, *PI OÜ*, *VTI OÜ*, *SHI OÜ* ir *AB REI OÜ* – įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo.

Dėl sandorių su *RI OÜ*

Nurodoma, jog Bendrovė 2013 m. gegužės–liepos mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose (forma FR0564) bei atitinkamų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose (forma FR0600) deklaravo 994 858 Eur (3 435 046 Lt) vertės 0 proc. PVM tarifu apmokestinamų prekių tiekimų Estijos įmonei *RI OÜ*.

Sandoriams su Estijos įmone *RI OÜ* pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Bendrovė pateikė: 2013-05-24 sutarties Nr. BT/1-2013-05-24 su priedu (rusų kalba), išrašytą 79 PVM sąskaitų faktūrų, 79 CMR, atsiskaitymą patvirtinančių dokumentų kopijas ir kitų dokumentų, susijusių su prekių, skirtų perparduoti Estijos įmonei *RI OÜ*, įsigijimu, kopijas. Bendrovės su *RI OÜ* sudarytoje 2013-05-24 sutartyje Nr. BT/1-2013-05-24 ir šios įmonės vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nėra nurodyta jokių Estijos pirkėjo *RI OÜ* kontaktinių duomenų: telefono ir / ar fakso numerių, elektroninių pašto adresų. Pažymima, kad su *RI OÜ* sudarytos sutarties tekstas, formatas, struktūra yra analogiška kitoms Bendrovės įformintoms sutartims su kitomis Estijos įmonėmis: *CI OÜ*, *VI OÜ*, *PI OÜ*, *VTI OÜ*, *SHI OÜ* ir *AB REI OÜ*, kurioms prekių pardavimus įformino Bendrovė.

Nurodoma, jog prekių gabenimą vykdė pati Bendrovė savo transportu. Prekių išgabenimo faktui pagrįsti pateikti 79 įvairūs CMR egzemplioriai, kuriuose nurodytos šios krovinių iškrovimo vietos: *duomenys neskelbtini* – 62 atvejai; *duomenys neskelbtini* – 12 atvejų; *duomenys neskelbtini* – 3 atvejai (*RI OÜ* registracijos adresas, kuriuo šios įmonės nėra) bei 2 atvejais nenurodyta tiksli prekių iškrovimo vieta, tiesiog nurodyta tik šalis – Estija ir miestas – *Tallinn*. Išsami Bendrovės pateiktų CMR analizė pateikta Patikrinimo akto 6–8 psl.

Mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti faktinį prekių gavėją, pristatymo vietą ir įsitikinti Estijos įmonės *RI OÜ* vardu vykdytų tiekimų realumu, 2014-10-28 raštu Nr. (21.56-28)-151-567 išsiuntė paklausimą Estijos mokesčių administratoriui. 2015-01-05 gautame atsakyme (Patikrinimo akto 3 priedas) nurodyta, kad įmonė *RI OÜ* yra faktiškai nevykdanti jokios realios verslo veiklos, veikianti tik kaip tarpininkas (angl. *conduit company*); šios įmonės faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla – kosmetikos ir tualetų reikmenų mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse (veiklos kodas pagal EVRK red. 2 – 47.75) – nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba; ši įmonė jokių įsigijimų Bendrijos viduje nedeklaravo; įmonėje samdomų darbuotojų nėra; įmonės veiklos adresas nežinomas; nuo 2013-05-14 registruotas buveinės adresas: *duomenys neskelbtini* – neaktyvus, šiuo adresu išsiųstas nurodymas grįžo su pastaba, kad tokios įmonės nėra; šios įmonės vienintelis oficialus asmuo –

valdybos narys ir direktorius nuo 2013-05-08 yra Latvijos Respublikos pilietis D. M., kurio buvimo vieta Estijos mokesčių administratoriui nežinoma; ankstesnis valdybos narys M. M. galimai yra priedangos asmuo; ši įmonė 2013-03-25 buvo įregistruota PVM mokėtoju ir 2013-08-21 Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes įmonės atstovai neatvyksta pas mokesčių administratorių ir neteikia dokumentų PVM patikrinimui. Estijos įmonės *RI OÜ* registracijos adresu: *duomenys neskelbtini*, registruotos dar ir kitos Estijos įmonės: *CI OÜ* bei *SHI OÜ*. Estijos įmonės *RI OÜ* valdybos narys ir direktorius D. M. yra ir Estijos įmonių: *CI OÜ* bei *VI OÜ*, kurioms prekių pardavimus įformino Bendrovė, oficialus asmuo – valdybos narys.

Dėl sandorių *CI OÜ*

Nurodoma, jog Bendrovė 2013 m. rugpjūčio mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitoje (forma FR0564) bei šio mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje (forma FR0600) deklaravo 411 235 Eur (1 419 912 Lt) vertės 0 proc. PVM tarifu apmokestinamų prekių tiekimų Estijos įmonei *CI OÜ*.

Sandoriams su Estijos įmone *CI OÜ* pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Bendrovė pateikė šių dokumentų kopijas: 2013-08-01 sutarties Nr. BT/1-2013-08-01 (rusų kalba), 32 išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, 32 CMR bei detalių maršrutų ataskaitų (aprašų) pavyzdžių, atsiskaitymą patvirtinančių dokumentų ir kitų dokumentų, susijusių su prekių, skirtų perparduoti Estijos įmonei *CI OÜ*, įsigijimu.

Pagal Bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriomis buvo įforminti prekių pardavimai Estijos įmonei *CI OÜ*, prekių gabenimą vykdė pati Bendrovė savo transportu. Bendrovė prekių išgabenimo faktui pagrįsti pateikė 32 įvairius CMR egzempliorius, kuriuose nurodytos kelios krovinių iškrovimo vietos: *duomenys neskelbtini* – 15 atvejų ir *duomenys neskelbtini* – 17 atvejų. Išsami Bendrovės pateiktų CMR analizė pateikta Patikrinimo akto 10–11 psl.

Mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti faktinį prekių gavėją, pristatymo vietą ir įsitikinti Estijos įmonės *CI OÜ* vardu vykdytų tiekimų realumu, 2014-10-28 raštu Nr. (21.56-28)-151-567 išsiuntė paklausimą Estijos mokesčių administratoriui. 2015-01-05 gautame atsakyme (Patikrinimo akto 5 priedas) nurodyta, kad įmonė *CI OÜ* yra faktiškai nevykdanti jokios realios verslo veiklos, veikianti tik kaip tarpininkas (angl. *conduit company*); šios įmonės faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla – avalynės ir odos gaminių mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse (veiklos kodas pagal EVRK red. 2 – 47.72) – nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba; ši įmonė jokių įsigijimų Bendrijos viduje nedeklaravo; įmonėje samdomų darbuotojų nėra; įmonės veiklos adresas nežinomas; nuo 2013-07-01 registruotas buveinės adresas: *duomenys neskelbtini* – neaktyvus, šiuo adresu išsiųstas nurodymas grįžo su pastaba, kad tokios įmonės nėra; šios įmonės dabartinis valdybos narys ir direktorius yra Latvijos Respublikos pilietis D. M., kurio buvimo vieta Estijos mokesčių administratoriui nežinoma; ši įmonė 2013-06-04 buvo įregistruota PVM mokėtoju ir 2013-09-05 Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes įmonės atstovai neatvyksta pas mokesčių administratorių ir neteikia dokumentų PVM patikrinimui. Estijos įmonės *CI OÜ* registracijos adresu: *duomenys neskelbtini*, registruotos dar ir kitos Estijos įmonės: *RI OÜ* bei *SHI OÜ*. Estijos įmonės *CI OÜ* valdybos narys ir direktorius D. M. yra ir Estijos įmonių: *RI OÜ* bei *VI OÜ*, kurioms prekių pardavimus įformino Bendrovė, oficialus asmuo – valdybos narys.

Dėl sandorių su VI OŪ

Nurodoma, jog Bendrovė 2013 m. rugsėjo–spalio mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose bei atitinkamų mokesčių laikotarpių PVM deklaracijose deklaravo 314 051 Eur (1 084 355 Lt) vertės 0 proc. PVM tarifu apmokestinamų prekių tiekimų Estijos įmonei VI OŪ.

Sandoriams su Estijos įmone VI OŪ pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Bendrovė pateikė: 2013-09-02 sutarties Nr. BT/1-2013-09-02 (rusų kalba), 25 išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, 25 CMR, atsiskaitymą patvirtinančių dokumentų kopijas ir kitų dokumentų, susijusių su prekių, skirtų perparduoti Estijos įmonei VI OŪ, įsigijimu, kopijas.

Pažymima, kad Bendrovė VI OŪ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose bei CMR (2 laukelis) nurodė šios įmonės adresą: *duomenys neskelbtini*, tačiau prekių tiekimo metu, t. y. nuo 2013-09-04 iki 2013-11-22, šios įmonės registracijos adresas buvo: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė).

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog prekių gabenimą vykdė pati Bendrovė savo transportu. Prekių išgabenimo faktui pagrįsti ji mokesčių administratoriui pateikė 25 įvairius CMR egzempliorius, kuriuose nurodytos kelios krovinių iškrovimo vietos: *duomenys neskelbtini* – 8 atvejai ir *duomenys neskelbtini* – 17 atvejų. Išsami Bendrovės pateiktų CMR analizė pateikta Patikrinimo akto 13–14 psl.

Mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti faktinį prekių gavėją, pristatymo vietą ir įsitikinti Estijos įmonės VI OŪ vardu vykdytų tiekimų realumu, minėtu 2014-10-28 raštu Nr. (21.56-28)-151-567 išsiuntė paklausimą Estijos mokesčių administratoriui. 2015-01-02 gautame atsakyme (Patikrinimo akto 7 priedas) nurodyta, kad įmonė VI OŪ yra faktiškai nevykdanti jokios realios verslo veiklos, veikianti tik kaip tarpininkė (angl. *conduit company*); šios įmonės faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla – mažmeninė prekyba paštu ar internetu (veiklos kodas pagal EVRK red. 2 – 47.91) – nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba; ši įmonė jokių įsigijimų Bendrijos viduje nedeklaravo; įmonėje samdomų darbuotojų nėra; įmonė 2013-09-04–2013-11-22 laikotarpiu buvo registruota adresu: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė), nuo 2013-11-22 įmonės juridinis adresas: *duomenys neskelbtini*, kuriuo randasi didelis pastatas, kuriame yra statybinių prekių parduotuvė; nurodytais adresais išsiųsti nurodymai grįžo neatsiimti; faktiškas įmonės veiklos adresas nežinomas; šios įmonės dabartinis valdybos narys ir direktorius yra Latvijos Respublikos pilietis D. M., kurio buvimo vieta Estijos mokesčių administratoriui nežinoma; ši įmonė 2013-05-30 buvo įregistruota PVM mokėtoju ir 2013-10-24 Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes įmonės atstovai neatvyksta pas mokesčių administratorių ir neteikia dokumentų PVM patikrinimui. Estijos įmonės VI OŪ valdybos narys ir direktorius D. M. yra ir Estijos įmonių: RI OŪ bei CI OŪ, oficialus asmuo – valdybos narys. Estijos įmonės VI OŪ registracijos adresu: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutės adresas) registruotos dar ir kitos įmonės: PI OŪ, VT1 OŪ ir AB RE1 OŪ, kurioms prekių pardavimus įformino Bendrovė.

Dėl sandorių su PI OŪ

Inspekcija nurodo, jog Bendrovė 2013 m. spalio–lapkričio mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose bei atitinkamų mokesčių laikotarpių PVM deklaracijose deklaravo 74 327 Eur (256 638 Lt) vertės 0 proc. PVM tarifu apmokestinamų prekių tiekimų Estijos įmonei PI OŪ.

Sandoriams su Estijos įmone PI OŪ pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė: 2013-10-25 sutarties Nr. BT/1-2013-10-25 (rusų kalba), 6 išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, 6 CMR, atsiskaitymą patvirtinančių dokumentų kopijas

(atsiskaityta tarptautiniais mokėjimų pavedimais) ir kitų dokumentų, susijusių su prekių, skirtų perparduoti Estijos įmonei *PI OÜ*, įsigijimu, kopijas.

Prekių gabenimą vykdė pati Bendrovė savo transportu. Bendrovė prekių išgabenimo faktui pagrįsti pateikė tik pirmuosius CMR egzempliorius, išskyrus vieną CMR, kuriame dėl blogos skanavimo kokybės nesimato, koks yra CMR egzempliorius. Išsami Bendrovės pateiktų CMR analizė pateikta Patikrinimo akto 16–17 psl. Pateiktuose CMR nurodytos šios krovinijų iškrovimo vietos: *duomenys neskelbtini* – 3 atvejai; *duomenys neskelbtini* – 2 atvejai ir *duomenys neskelbtini* – 1 atvejis.

Inspekcija, siekdama išsiaiškinti faktinį prekių gavėją, pristatymo vietą ir įsitikinti Estijos įmonės *PI OÜ* vardu vykdytų tiekimų realumu, 2014-10-28 raštu Nr. (21.56-28)-151-567 išsiuntė paklausimą Estijos mokesčių administratoriui. 2015-01-07 gautame atsakyme (Patikrinimo akto 9 priedas) nurodyta, kad įmonė *PI OÜ* yra faktiškai nevykdanti jokios realios verslo veiklos, veikianti tik kaip tarpininkė (angl. *conduit company*); ši įmonė nedeklaravo jokių įsigijimų Bendrijos viduje; įmonėje niekada nebuvo jokių darbuotojų; šios įmonės valdybos narys ir direktorius A. Y. yra įtariamas kaip „šešėlinis“ asmuo; faktiškas įmonės veiklos adresas nežinomas; įmonė nuo 2013-10-18 registruota adresu: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė); šiuo adresu išsiųstas nurodymas buvo grąžintas su pastaba, kad tokios įmonės nėra; šios įmonės faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla – kiti valymo darbai (veiklos kodas pagal EVRK red. 2 – 81.29) – nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba; ši įmonė 2013-09-26 buvo įregistruota PVM mokėtoja ir 2013-11-23 Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes įmonės atstovai neatvyksta pas mokesčių administratorių ir neteikia dokumentų PVM patikrinimui. Estijos įmonės *PI OÜ* registracijos adresu: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė) registruotos dar ir kitos Estijos įmonės: *VI OÜ*; *VTI OÜ* ir *AB REI OÜ*, kurioms prekių pardavimus įformino Bendrovė.

Dėl sandorių su *VTI OÜ*

Nurodoma, kad Bendrovė 2014 m. gegužės mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitoje bei šio mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje deklaravo 47 416 Eur (163 717 Lt) vertės 0 proc. PVM tarifu apmokestinamų prekių tiekimų Estijos įmonei *VTI OÜ*.

Sandoriams su šia Estijos įmone pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Bendrovė pateikė: 2014-05-08 sutarties Nr. BT/1-2014-05-08 (rusų kalba), išrašytų 4 PVM sąskaitų faktūrų, CMR važtaraščių bei detalių maršrutų ataskaitų (aprašų), atsiskaitymą patvirtinančių dokumentų kopijas (atsiskaityta tarptautiniais mokėjimų pavedimais) ir kitų dokumentų, susijusių su prekių, skirtų perparduoti Estijos įmonei *VTI OÜ*, įsigijimu, kopijas.

Prekių gabenimą vykdė pati Bendrovė savo transportu. Pateiktuose CMR nurodytos šios krovinijų iškrovimo vietos: *duomenys neskelbtini* – 2 atvejai ir *duomenys neskelbtini* – 2 atvejai. Išsami Bendrovės pateiktų CMR analizė pateikta Patikrinimo akto 19 psl.

Mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti faktinį prekių gavėją, pristatymo vietą ir įsitikinti Estijos įmonės *VTI OÜ* vardu vykdytų tiekimų realumu, minėtu 2014-10-28 raštu Nr. (21.56-28)-151-567 išsiuntė paklausimą Estijos mokesčių administratoriui. 2015-01-02 gautame atsakyme (Patikrinimo akto 11 priedas) nurodyta, kad *VTI OÜ* yra faktiškai nevykdanti jokios realios verslo veiklos, veikianti tik kaip tarpininkė (angl. *conduit company*); su šios įmonės atstovais susisiekti nepavyko; šios įmonės vienintelis oficialus asmuo – valdybos narys ir direktorius nuo 2014-06-10 yra Latvijos Respublikos pilietis A. K., kurio buvimo vieta Estijos mokesčių administratoriui nežinoma; nerandamas ir ankstesnis valdybos narys V. K.; faktiškas įmonės veiklos adresas nežinomas; įmonė nuo 2014-05-08 iki 2014-06-10 buvo registruota adresu: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė); šiuo adresu įmonė nerandama;

nuo 2014-06-10 įmonės juridinis adresas: *duomenys neskelbtini*, šiuo adresu įmonė veiklos nevykdo; nurodytu adresu yra įrengti butai, 59 butas priklauso *FI OŪ*, su kuria ryšys nenustatytas; šios įmonės faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla – kita, niekur kitur nepriskirta, verslui būdingų paslaugų veikla (veiklos kodas pagal EVRK red. 2 – 82.99) – nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba; ši įmonė nedeklaravo jokių įsigijimų Bendrijos viduje; įmonėje samdomų darbuotojų nėra; ši įmonė 2013-03-12 buvo įregistruota PVM mokėtoju, o 2014-06-04 Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes įmonės atstovai neatvyksta pas mokesčių administratorių ir neteikia dokumentų PVM patikrinimui. Estijos mokesčių administratorius informavo, kad šiuo metu yra vykdomas *VTI OŪ* ikiteisminis tyrimas. Estijos įmonės *VTI OŪ* registracijos adresu: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė) registruotos dar ir kitos Estijos įmonės: *VI OŪ*, *PI OŪ* ir *AB REI OŪ*, kurioms prekių pardavimus įformino Bendrovė.

Dėl sandorių su *SHI OŪ*

Nurodoma, jog Bendrovė 2014 m. birželio mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitoje bei šio mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje deklaravo 93 480 Eur (322 767 Lt) vertės 0 proc. PVM tarifu apmokestinamų prekių tiekimų Estijos įmonei *SHI OŪ*.

Sandoriams su Estijos įmone *SHI OŪ* pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Bendrovė pateikė: 2014-06-05 sutarties Nr. BT/1-2014-06-05 (rusų kalba), 8 išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, 8 CMR bei detalių maršrutų ataskaitų (aprašų), atsiskaitymą patvirtinančių dokumentų kopijas (atsiskaityta tarptautiniais mokėjimų pavedimais, 35 471 Eur pervadė Estijos įmonė *AB REI OŪ*) ir kitų dokumentų, susijusių su prekių, skirtų perparduoti įmonei *SHI OŪ*, įsigijimu, kopijas.

Prekių gabenimą vykdė pati Bendrovė savo transportu. Bendrovė prekių išgabenimo faktui pagrįsti pateikė 8 CMR egzempliorius. CMR nurodytos šios krovinių iškrovimo vietos: *duomenys neskelbtini* – 3 atvejai; *duomenys neskelbtini* – 3 atvejai ir *duomenys neskelbtini* – 2 atvejai. Išsami Bendrovės pateiktų CMR analizė pateikta Patikrinimo akto 21–22 psl.

Inspekcija, siekdama išsiaiškinti faktinį prekių gavėją, pristatymo vietą ir įsitikinti Estijos įmonės *SHI OŪ* vardu vykdytų tiekimų realumu, 2014-10-28 raštu Nr. (21.56-28)-151-567 kreipėsi į Estijos mokesčių administratorių. 2015-01-05 gautame atsakyme (Patikrinimo akto 13 priedas) nurodyta, kad *SHI OŪ* yra faktiškai nevykdanti jokios realios verslo veiklos, veikianti tik kaip tarpininkė (angl. *conduit company*); įmonė 2014 m. 06 mėn. nedeklaravo prekių įsigijimų iš Bendrovės; ši įmonė per laikotarpį nuo 2014-05-16 iki 2014-06-16 buvo parduota ir valdybos nariai keitėsi 4 kartus; dabartinis įmonės valdybos narys J. J. yra priedangos asmuo, kuris veikia kitų asmenų vardu ir buvo susijęs su įtartinomis įmonėmis; V. K., kuris laikotarpiu nuo 2014-06-11 iki 2014-06-16 buvo šios įmonės valdybos narys, nerandamas; šioje įmonėje nuo 2013 m. lapkričio mėn. iki 2014 m. vasario mėn. buvo vienas samdomas darbuotojas su mažu darbo užmokesčiu; nuo 2014 m. kovo mėn. įmonėje jokių samdomų darbuotojų nėra; šios įmonės faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla – gėrimų pardavimo vartoti vietoje veikla (veiklos kodas pagal EVRK red. 2 – 56.30) – nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba; faktiškas įmonės veiklos adresas nežinomas; įmonė nuo 2014-05-16 iki 2014-06-11 buvo registruota adresu: *duomenys neskelbtini* o nuo 2014-06-11 iki 2014-06-16 – *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė), nuo 2014-06-16 įmonės juridinis adresas: *duomenys neskelbtini*; šiuo adresu siųsti nurodymai buvo grąžinti su pastaba, kad tokios įmonės nėra; ši įmonė 2013-08-15 buvo įregistruota PVM mokėtoja ir 2014-06-19 Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes įmonės atstovai neatvyksta pas mokesčių administratorių ir neteikia dokumentų PVM patikrinimui.

Dėl sandorių su *AB REI OŪ*

Nurodoma, jog Bendrovė 2014 m. birželio–rugpjūčio mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose bei atitinkamų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose deklaravo 786 431 Eur (2 715 387 Lt) vertės 0 proc. PVM tarifu apmokestinamų prekių tiekimų Estijos įmonei *AB REI OŪ*.

Sandoriams su Estijos įmone *AB REI OŪ* pritaikytam 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Bendrovė pateikė: 2014-06-19 sutarties Nr. BT/1-2014-06-19 (rusų kalba), išrašytų 67 PVM sąskaitų faktūrų, CMR bei detalių maršrutų ataskaitų (aprašų) pavyzdžių ir laisvos formos prekių gavimą patvirtinančio rašto kopijas, banko išrašų ir kitų dokumentų, susijusių su prekių, skirtų perparduoti Estijos įmonei *AB REI OŪ*, įsigijimu, kopijas. Nors Estijos įmonės *AB REI OŪ* registracijos adresas prekių tiekimo metu ir buvo pakeistas, tačiau Bendrovė ir toliau šios įmonės vardu išrašytuose dokumentuose nurodydavo jos pirminį adresą (Patikrinimo akto 14 priedas).

Prekių gabenimą vykdė pati Bendrovė savo transportu. Prekių išgabenimo faktui pagrįsti ji mokesčių administratoriui pateikė 67 CMR egzempliorius, kuriuose nurodytos šios krovinių iškrovimo vietos: *duomenys neskelbtini* – 44 atvejai; *duomenys neskelbtini* – 13 atvejų; *duomenys neskelbtini* – 8 atvejai ir *duomenys neskelbtini* – 2 atvejai. Išsami Bendrovės pateiktų CMR analizė pateikta Patikrinimo akto 24–25 psl.

Iš Estijos mokesčių administratoriaus 2015-01-19 gautos informacijos (Patikrinimo akto 15 priedas) nustatyta, kad *AB REI OŪ* yra faktiškai nevykdanti jokios realios verslo veiklos, veikianti tik kaip tarpininkė (angl. *conduit company*); ši įmonė nedeklaravo prekių įsigijimų iš Bendrovės ir sandorių su kitais ES PVM mokėtojais; su šios įmonės atstovais susisiekti nepavyko; faktiškas įmonės veiklos adresas nežinomas ir informacijos apie įmonės biuro ar sandėliavimo patalpas nėra; nuo 2014-06-26 įmonė registruota adresu: *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė); šiuo adresu siųsti nurodymai grįžo su priedašu „gavėjas nurodytu adresu nerandamas“; šios įmonės valdybos narys nuo 2014-06-26 iki 2014-09-29 buvo V. K., kurio buvimo vieta nežinoma; dabartinis įmonės valdybos narys yra Latvijos Respublikos pilietis V. S.; įmonėje samdomų darbuotojų nėra; šios įmonės faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla – reklamos agentūrų veikla (veiklos kodas pagal EVRK red. 2 – 73.11) – nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba; ši įmonė 2014-05-21 buvo įregistruota PVM mokėtoja ir 2014-09-02 Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes nevykdė ekonominės veiklos.

Inspekcija pažymi, jog Bendrovė prekes (kelių bitumas), skirtas perparduoti Estijos įmonei, įsigijo iš šių Lietuvos įmonių: AB „O1“, UAB „K1“, AB „S2“ filialo, taip pat Lenkijos įmonės „O1“ Sp. z o. o. Pagal minėtų įmonių vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras Bendrovė atitinkamais laikotarpiais buhalterinės apskaitos registruose apskaitė ir atitinkamose mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM ir nuo įsigytų prekių vertės iš Lenkijos mokesčių mokėtojo apskaičiuoto pardavimo PVM bei šį apskaičiuotą PVM įtraukė į PVM atskaitą ir PVMĮ nustatyta tvarka deklaravo atitinkamų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose.

Mokesčių administratorius, išanalizavęs patikrinimo metu Bendrovės pateiktus CMR, kurie yra vienas pagrindinių prekių išgabenimo iš šalies teritorijos įrodymų, nustatė, kad jie yra su akivaizdžiais trūkumais ir užpildyti nepakankamai rūpestingai. CMR pateikta neišsami informacija apie prekių gavimą, t. y. CMR 23 laukelyje (vežėjo parašas ir spaudas) daugeliu atveju nėra Bendrovės, kaip vežėjos spaudų, atskirais atvejais nenurodyta konkreti prekių iškrovimo vieta; CMR 24 laukelyje (krovinio gavimo patvirtinimas) daugeliu atveju nenurodyta

krovinio iškrovimo / gavimo Estijoje data ir nenurodyti prekes priimančios įmonės atstovų duomenys (vardas, pavardė), yra atvejų, kai prekių gavimas patvirtintas tik neidentifikuoto asmens parašu ir nėra prekių gavėjo spaudų, žyminčių prekių gavimą, atskirais atvejais prekių gavimas patvirtintas fizinių asmenų (J. V., U. S., R., M. K., P. E., M. P., P. E., S. B., M.) parašais, tačiau patikrinimo metu nebuvo pateikta jokių dokumentų, susijusių su prekių pirkėjams atstovaujančių asmenų identifikavimu (asmens tapatybę patvirtinančių dokumentų), ar atstovų įgaliojimų, suteikiančių teisę veikti Estijos įmonių vardu bei atstovauti šioms įmonėms sandoriuose su Bendrove. Bendrovės pateiktuose CMR nurodytos tos pačios krovinių iškrovimo vietos, nors prekės buvo gabenamos skirtingiems Estijos prekių gavėjams. Taip pat skirtingų Estijos įmonių vardu siųstų prekių gavimas buvo patvirtintas tų pačių asmenų, priimant krovinius tais pačiais ir / ar skirtingais adresais.

Pabrėžiama, kad Bendrovė pati teikė transportavimo paslaugas, susijusias su prekių gabenimu Estijos pirkėjams, tačiau patikrinimo metu nepateikė atitinkamų CMR egzempliorių, liekančių Bendrovei kaip vežėjui. Bendrovės pateikti (109 vnt.) pirmieji CMR egzemplioriai, skirti prekių siuntėjui, buvo pasirašyti ne tik Bendrovės kaip prekių siuntėjos, bet ir prekių gavėjo (atitinkamos Estijos įmonės atstovo), nors prekių pakrovimo vietoje surašyti pirmieji CMR egzemplioriai lieka prekių siuntėjui ir krovinio iki iškrovimo vietos nelydi. Atsižvelgus į tai, daroma išvada, kad šie Bendrovės pateikti CMR tiesiogiai neįrodo prekių išgabenimo iš šalies teritorijos ir jų patiekimo kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui fakto.

Sprendime nurodoma, jog Estijos įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nėra nurodyta jokių Estijos pirkėjų kontaktinių duomenų: telefono ir / ar fakso numerių, elektroninių pašto adresų bei banko duomenų ir atsiskaitomųjų sąskaitų numerių. Nei vienos Estijos įmonės, su kuriomis Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu buvo įforminusi ginčijamus sandorius, Estijos mokesčių administratoriui nepavyko surasti ir pateikti informacijos apie jų vykdomą (vykdytą) veiklą, nes visos įmonės faktiškai jokios veiklos nevykdė, jos nedeklaravo prekių įsigijimų iš Bendrovės ir sandorių su kitais ES PVM mokėtojais. Įmonių *RI OÜ*, *CI OÜ*, *VI OÜ* atstovu įvardijamas Latvijos pilietis D. M., įmonių *VTI OÜ*, *SHI OÜ* ir *AB REI OÜ* – V. K., o *PI OÜ* – A. Y., tačiau visų šių atstovų buvimo vieta nežinoma ir Estijos mokesčių administratoriui jų surasti nepavyko. Nežinomi ir faktiški įmonių veiklos adresai, nėra informacijos ir apie įmonių biuro ar sandėliavimo patalpas. Įmonėse nėra samdomų darbuotojų, jų registruota veikla nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba.

Inspekcija, pasisakydama dėl teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą pirkėjui, nurodo, kad patikrinimo metu nustatyta, jog su kiekviena Estijos įmone Bendrovė buvo sudariusi sutartis (su Estijos įmonėmis sudarytų sutarčių tekstas, formatas, struktūra yra analogiška visoms Bendrovės įformintoms sutartims su visomis Estijos įmonėmis: *RI OÜ*, *CI OÜ*, *VI OÜ*, *OÜ*, kurioms prekių pardavimus įformino Bendrovė). Šių sutarčių 1.1. punkte numatyta, kad Bendrovė („Pardavėjas“) parduoda ir patiekia, o atitinkama Estijos įmonė („Pirkėjas“) priima ir apmoka už kelių bitumą. Bendrovė tikrinimui nepateikė šių įmonių prekių užsakymų ir / ar elektroniniu paštu vykusių susirašinėjimų, nepateikė įrodymų, susijusių su prekių pristatymu ir jų gavimu. Tikrinimui nebuvo pateikti šių įmonių PVM ir kiti registracijos dokumentai bei įrodymai, patvirtinantys, kad prekės buvo patiektos būtent PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems Estijos pirkėjams (*RI OÜ*, *CI OÜ*, *VI OÜ*, *PI OÜ*, *VTI OÜ*, *SHI OÜ* ir *AB REI OÜ*) ir šie pirkėjai įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Inspekcija kartu su pastabomis dėl Patikrinimo akto Bendrovės pateiktus Estijos įmonių patvirtinimus apie prekių patiekimą minėtoms Estijos įmonėms vertina kritiškai. Nurodoma, jog įmonės *RI OÜ* 2013-07-31 surašytas patvirtinimas pasirašytas komercijos direktoriaus S. N., tačiau Estijos mokesčių administratoriaus pateiktoje informacijoje nurodyta, kad šioje bendrovėje samdomų darbuotojų nėra, o vienintelio įmonės atstovo D. M. buvimo vieta nežinoma. Įmonės *CI OÜ* 2013-08-31 patvirtinimas pasirašytas valdybos pirmininko, tačiau vardo ir pavardės nėra, o parašas šiame rašte neįskaitomas, *VI OÜ* 2013-11-13 patvirtinimas

pasirašytas valdybos pirmininko A. V., tačiau Estijos mokesčių administratoriaus pateiktoje informacijoje nurodyta, kad šiose bendrovėse samdomų darbuotojų nėra, vienintelis įmonių atstovas taip pat buvo D. M., kurio buvimo vieta nežinoma. Įmonės *PI OÜ* 2013-11-13 patvirtinimas pasirašytas valdybos pirmininko A. Y, tačiau Estijos mokesčių administratoriaus gautoje informacijoje nurodyta, kad šioje įmonėje niekada nebuvo jokių darbuotojų, o valdybos narys ir direktorius A. Y. nerandamas. Įmonės *VTI OÜ* 2014-05-30 patvirtinimą pasirašė V. K. (pareigos nenurodytos), tuo tarpu Estijos mokesčių administratoriaus pateiktoje informacijoje nurodyta, kad šios įmonės valdybos narys ir direktorius nuo 2014-06-10 yra Latvijos Respublikos pilietis A. K. , kurio buvimo vieta Estijos mokesčių administratoriui nežinoma, o ankstesnis valdybos narys V. K. taip pat nerandamas. Informacijoje taip pat nurodoma, kad šiuo metu yra vykdomas *VTI OÜ* ikiteisminis tyrimas. *SHI OÜ* 2014-06-25 patvirtinimą ir *AB REI OÜ* patvirtinimą (be datos) pasirašė V. K. (pareigos nenurodytos), tačiau šių įmonių atstovo Estijos mokesčių administratoriui nepavyko surasti, įmonėje jokių samdomų darbuotojų nebuvo.

Inspekcija pažymi, kad nors Bendrovės kontrahentai sandorių su Bendrove vykdymo metu savo valstybėje ir buvo įregistruoti PVM mokėtojais, tačiau minėtų įmonių registracija truko labai trumpą laikotarpį: *RI OÜ* – 5 mėn., *CI OÜ* – 3 mėn., *VI OÜ* – 5 mėn., *PI OÜ* – 2 mėn., *VTI OÜ* – 15 mėn., *SHI OÜ* – 10 mėn., *AB REI OÜ* – 4 mėn. Estijos mokesčių administratoriaus sprendimais visos įmonės buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro, nes nevykdė ekonominės veiklos. Sandorių sudarymo metu visos Estijos įmonės buvo registruotos tais pačiais adresais: *duomenys neskelbtini* ir *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė).

Inspekcija nurodo, jog tai, kad byloje yra pateikti prekių gabenimo CMR (nors kai kurie jų turi akivaizdžių trūkumų), kad prekių pirkėjai atsiskaitė už tiekias prekes, nėra pakankama pripažinti, jog toks prekių tiekimas pagrįstai apmokestintas 0 proc. PVM tarifu. Inspekcijos teigimu, formaliai teisės normų reikalavimus atitinkančių dokumentų mokesčių administratoriui pateikimas nėra pakankamas pagrindas taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visuma patvirtina, jog realiai nėra išpildytos 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos.

Inspekcija nurodo, jog, kaip matyti iš Bendrovės patikrinimo metu pateikto 2014-11-03 paaiškinimo dėl sandorių įforminimo aplinkybių su Estijos įmonėmis, Estijoje registruoti pirkėjai *RI OÜ*, *CI OÜ*, *VI OÜ*, *PI OÜ*, *VTI OÜ*, *SHI OÜ*, *AB REI OÜ* į Bendrovę kreipdavosi ne tiesiogiai, o per tarpininką – Latvijos Respublikos fizinį asmenį K. V. (K. V.), kuris Bendrovei elektroniniu paštu atsiųsdavo užsakymus, nurodydavo konkrečią kelių bitumo iškrovimo vietą, datą, gražindavo Bendrovei atitinkamas PVM sąskaitas faktūras su Estijos prekių gavėjų žymomis bei derindavo konkretiems Estijos pirkėjams pristatytą kelių bitumo kiekį ir kainą. Įformindama sandorius ir tiekdamą prekes Estijoje registruotiems subjektams, Bendrovė visiškai nesidomėjo Latvijos Respublikos fiziniu asmeniu K. V. ir nesirūpino tiesioginių įrodymų apie prekių pristatymą gavimu, tinkamu mokesčių prievolių, susijusių su šiais prekių tiekimais, vykdymu. Tiekdamą prekes Estijos pirkėjams, Bendrovė nereikalavo, kad tarpininkas – K. V. – pateiktų Estijos įmonių prisistatymo laiškus ar raštiškus pasiūlymus, kuriuose būtų nurodyti kontaktiniai duomenys (telefonai, faksas, elektroninis paštas), banko duomenys, veiklos vykdymo adresai. Bendrovei nesukėlė jokių įtarimų, kad dėl neaiškių priežasčių nutraukus didelės vertės tiekimus vienai Estijos įmonei, tas pats tarpininkas siūlo kitą Estijos įmonę. Bendrovė nesidomėjo Estijos įmonių veiklos realumu ir fizinių asmenų atstovavimu šioms įmonėms teisėtumu, nereikalavo pirkėjų atstovų įgaliojimų, šių įmonių registracijos dokumentų, neįsitikino, ar asmenys, dalyvavę prekybiniuose sandoriuose su Bendrove, teisėtai atstovavo Estijos pirkėjais įvardytiems subjektams. Įformindama sandorius su kontrahentais, su kuriais anksčiau nėra turėjusi jokių sandorių, Bendrovė nesiėmė jokių veiksmų identifikuoti ūkinių operacijų partnerių ir jiems atstovaujančių asmenų, nereikalavo iš

jų patvirtintų įgaliojimų ar kitų dokumentų, kad jie turi teisę atstovauti minėtoms Estijos įmonėms.

Nurodoma, jog nors Bendrovė teigė, kad jos administracijos vadovas A. M. ir komercijos direktorius D. R. buvo išvykę į Latviją ir Estiją, tačiau pateikti dokumentai neįrodo, kad buvo bendrauta su Estijoje registruotais pirkėjais. Kartu su pastabomis Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė komandiruočių įsakymus į Rygą (2013-03-08, 2013 m. liepos 29–31 d., 2013 m. spalio 25–26 d.) bei Estiją (2013 m. birželio 22–25 d.) ir komandiruotėse patirtas išlaidas pateisinančius dokumentus, iš kurių galima nustatyti, kas, kur ir kokias patyrė išlaidas. Tačiau, Inspekcijos teigimu, šie dokumentai neįrodo nei su kuo Bendrovės darbuotojai buvo susitikę, nei su kuo ir kokiais klausimais bendravo. Visuose komandiruočių įsakymuose nurodytas tas pats abstraktus tikslas: „susitikimas su verslo partneriais esamiems ir būsimiems ryšiams palaikyti bei pagerinti, verslo aplinkos vertinimas“. Pateiktuose dokumentuose padaryti taip pat tik abstraktūs, nieko konkretaus nepasakantys įrašai: „buvom susitikę Rygoje“, „važiavom į Estiją kliento kvietimu“.

Inspekcija dėl Bendrovės teiginio, jog prekių (kelių bitumo) patiekimą minėtoms Estijos įmonėms patvirtina sertifikuota transporto priemonės stebėjimui skirta įranga, kuri yra sumontuota kiekvienoje transporto priemonėje, pažymi, jog šia įranga, kaip nurodo ir pati Bendrovė pastabose, galima nustatyti tikslią transporto priemonės buvimo vietą, t. y. transporto priemonės judėjimą realiu laiku (prekių išgabėnimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos), tačiau ši informacija neįrodo teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimo pirkėjams – Estijos įmonėms – fakto. Iš kartu su pastabomis Bendrovės pateiktų nuotraukų matyti, į kokias konkrečiai Estijos Respublikos teritorijos vietas (asfaltbetonio bazes) kelių bitumas buvo pristatytas. Tačiau Estijos mokesčių administratorius pateiktoje informacijoje (Patikrinimo akto 15 priedas) nurodė, kad Bendrovės CMR nurodytų prekių (kelių bitumo) iškrovimo vietos yra susijusios su visai kitomis Estijos įmonėmis: *AS T1*, *AS TNI Nord*, *AS JTI*, kurios su ginčijamais prekių gabėnimais nėra susijusios ir su Bendrove jokių sandorių neturėjo.

Inspekcija, apibendrinama tai, kas išdėstyta, akcentuoja, jog Bendrovė patikrinimo metu nepateikė jokios informacijos apie Estijos įmonių: *RI OŪ*, *CI OŪ*, *VI OŪ*, *PI OŪ*, *VTI OŪ*, *SHI OŪ*, *AB REI OŪ*, veiklos teisėtumą ir galimybę vykdyti atitinkamo pobūdžio veiklą (šių įmonių deklaruojama veikla nieko bendro neturi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba), nesidomėjo prekių sandėliavimo patalpomis (talpomis), samdomų darbuotojų ištekliais. Sandorių sudarymo metu Bendrovė nesidomėjo Estijos įmonių veiklos realumu ir fizinių asmenų atstovavimo šioms įmonėms teisėtumu, nereikalavo pirkėjų atstovų įgaliojimų, šių įmonių registracijos dokumentų, neįsitikino, ar asmenys, dalyvavę prekybiniuose sandoriuose su Bendrove, teisėtai atstovavo minėtiems pirkėjams. Nei viena iš aukščiau minėtų Estijos įmonių, nurodytų Bendrovės CMR prekių gavėju, nedeklaravo prekių įsigijimų Bendrijos viduje ir / ar iš Bendrovės, jos neturi samdomų darbuotojų, nerandamos veiklos registracijos vietose ir nesurasti šių įmonių oficialūs asmenys. Estijos mokesčių administratorius, išanalizavęs minėtų įmonių bankų duomenis, sandorių su Bendrove taip pat nenustatė. Bendrovė nerodė net minimalių pastangų įsitikinti, ar būsimi Estijos pirkėjai, su kuriais numatomi didelės vertės sandoriai, yra patikimi ir tinkamai vykdo mokesčines prievoles.

Nurodoma, jog Bendrovė, elgdamasi apdairiai ir rūpestingai, galėjo ir privalėjo atkreipti dėmesį į įtartinas sandorių aplinkybes, tačiau jai nesukėlė jokių įtarimų, kad dėl neaiškių priešasčių nutraukus didelės vertės tiekimus vienai Estijos įmonei, tas pats tarpininkas siūlo kitą Estijos įmonę; kad šių įmonių PVM mokėtojų kodai galiojo trumpą laikotarpį, o jų PVM įregistravimo datos buvo artimos sudarytų sutarčių datoms; kad sudarytų sutarčių tekstas, formatas, struktūra yra analogiška visoms Bendrovės įformintoms sutartims su šiomis įmonėmis; kad šiose sutartyse nėra nurodyta jokių Estijos prekių pirkėjų kontaktinių duomenų: telefono ir / ar fakso numerių, elektroninio pašto adresų bei banko ir atsiskaitomųjų sąskaitų

duomenų; kad sutartis pasirašo tas pats asmuo skirtingų Estijos įmonių vardu; kad sandorių sudarymo metu visos Estijos įmonės buvo registruotos tais pačiais adresais; kad prekės skirtingiems Estijos prekių gavėjams buvo gabenamos į tas pačias krovinių pristatymo vietas; kad prekių gavimas skirtingų Estijos įmonių vardu patvirtintas tų pačių asmenų, priimant krovinius tais pačiais ir / ar skirtingais adresais. Bendrovės nerūpestingumą ir nesidomėjimą pirkėjų patikimumu rodo ir tai, kad, pakeitus Estijos įmonių *PI OÜ*, *VI OÜ* ir *AB REI OÜ* registracijos adresą, Bendrovė ir toliau šių įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose bei CMR važtaraščiuose nurodydavo jų pirminį adresą, kuris sandorių įforminimo metu jau buvo negaliojantis.

Inspekcijos vertinimu, patikrinimo metu nustatyti faktai akivaizdžiai patvirtina, kad prekės (kelių bitumas) realiai buvo patiekta ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėjais (*RI OÜ*, *CI OÜ*, *VI OÜ*, *PI OÜ*, *VTI OÜ*, *SHI OÜ*, *AB REI OÜ*) įvardytiems subjektams, o kitiems įgijėjams, kurie sukčiavo PVM, sudarydami prekių tiekimo sandorius su Bendrove. Estijoje registruotos įmonės buvo tik sandorių grandinės dalis, siekiant nuslėpti tikruosius prekių (kelių bitumo) gavėjus. Bendrovė, įformindama prekių tiekimus Estijoje registruotiems subjektams, dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje. Įformindama sandorius, kuriems taikomas 0 proc. PVM tarifas, Bendrovė nesiėmė priemonių išsiaiškinti aplinkybių, susijusių su realiu prekių pristatymu Estijos įmonėms, ir neįsitikino, ar jos atliekamas tiekimas ES viduje nelemia jos dalyvavimo PVM sukčiavimo srityje. Bendrovės pateikti dokumentai (sutartys, PVM sąskaitos faktūros, CMR, apmokėjimo dokumentai) tiesiogiai nepatvirtina prekių perleidimo minėtoms Estijos įmonėms fakto ir negali būti vertinami kaip vienareikšmiškai įrodantys, kad prekės buvo patiekta būtent Bendrovės PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems Estijos pirkėjams: *RI OÜ*, *CI OÜ*, *VI OÜ*, *PI OÜ*, *VTI OÜ*, *SHI OÜ*, *AB REI OÜ*, kurie turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Bendrovė pažeidė aukščiau nurodytas PVMĮ nuostatas, nes patikrinimo metu nepateikė dokumentų, įrodančių, jog PVM sąskaitomis faktūromis įformintos prekės (kelių bitumas) už 2 721 797 Eur (9 397 822 Lt) buvo patiekta būtent Bendrovės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems Estijos pirkėjams ir šie pirkėjai įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Todėl daroma išvada, jog Patikrinimo akte Bendrovei pagrįstai apskaičiuota 571 577 Eur (1 973 543 Lt) papildomai mokėtina į biudžetą PVM suma už laikotarpį nuo 2013-05-01 iki 2014-08-31.

Dėl delspinigių ir baudų

Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 1 dalimi, 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo IX-2112 (toliau – MAĮ) 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 98–99 straipsniais, nuo papildomai apskaičiuotos 571 577 Eur (1 973 543 Lt) PVM sumos, atsižvelgdama į PVM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių bei į finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292 „Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2012 m. ketvirtajam ketvirčiui“ ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408 „Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2013 m. pirmajam ketvirčiui“ patvirtintus delspinigių už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokestį dydžius, Bendrovei apskaičiavo 75 400,79 Eur PVM delspinigius.

Sprendime pažymima, kad apskaičiuotos delspinigių sumos gali keistis, atsižvelgiant į duomenų pasikeitimus mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais, pavyzdžiui, pasibaigus ginčijamo sprendimo dėl Patikrinimo akto tvirtinimo apskundimo terminams, atlikus mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymus. Taip pat Bendrovė informuojama, kad delspinigių ataskaitą konkrečiai datai galima užsisakyti per portalą „Mano VMI“, pagrindiniame lange paspaudus mygtuką „Užsisakykite paslaugą“, paslaugų grupėje „Mokesčių mokėtojo apskaitos duomenų tvarkymas ir mokėjimai“ ir pasirinkus paslaugą „Apskaitos duomenų ataskaita“.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 str. 1 dalimi, PVMĮ 123 str. 2 ir 4 dalimis, atsižvelgdama į LVAT praktiką dėl baudų skyrimo (2008-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, 2010-06-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-916/2010, 2010-06-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-884/2010, 2010-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1546/2010, 2010-12-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1117/2010), nenustačiusi nei baudas mažinančių, nei baudas didinančių aplinkybių, skyrė Bendrovei 30 proc. dydžio 171 473 Eur (571 577 Eur x 30 proc.) PVM baudą.

Bendrovė su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde cituojamos PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies, 2006/112/EB Direktyvos preambulės 10 punkto, 138 straipsnio nuostatos, taip pat LVAT (2015-03-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A-244-602/2015, 2013-07-11 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-996-13, 2013-09-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1752-13, 2013-10-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1562-13) ir ESTT (2012-09-27 sprendimas byloje C-587/10, 2006-02-21 sprendimas byloje C-255/02, 2005-04-21 sprendimas byloje C-25/03, 2007-09-27 sprendimas byloje C-146/05, 2007-09-27 sprendimas byloje C-409/04, 2006-05-11 sprendimas byloje C-384/04, 2015-10-22 sprendimas byloje C-277/14) praktika dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje. Bendrovės vertinimu, Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtindama Patikrinimo aktą, pirma, pažeidė PVMĮ 49 str. 1 dalies ir 56 str. 1 dalies nuostatas, antra, neatsižvelgė į PVM direktyvos tikslus, joje įtvirtintus principus (be kita ko, į principą dėl prekių apmokestinimo vartojimo vietoje), trečia, netinkamai aiškino sąvoką „prekių tiekimas“, ketvirta, nukrypo nuo ESTT ir LVAT praktikos – iškėlė Bendrovei neteisėtus, neproporcingus ir perteklinius reikalavimus; suformulavo prielaidas, kurių praktiškai neįmanoma ar labai sunku paneigti; įpareigojo Bendrovę sumokėti PVM, nors nėra įrodyta, kad Bendrovė dalyvavo sukčiavime (buvo bendrininkė) mokesčių srityje. Visi šie įvardijami pažeidimai, Bendrovės įsitikinimu, sudaro pagrindą naikinti Inspekcijos sprendimą.

Bendrovė, nurodydama, kad ginčas tarp jos ir mokesčių administratoriaus kilęs iš esmės dėl to, ar Bendrovės pateikti įrodymai patvirtina, kad ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodyti prekių pirkėjai įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo, skunde pateikia argumentus dėl to, kad Bendrovės kontrahentai ginčo prekių tiekimo metu buvo registruoti PVM mokėtojais (skundo 2.1 punktas) ir ginčo prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos į Estijos Respubliką (skundo 2.2 punktas).

Bendrovė, pasisakydama dėl teisės disponuoti ginčo prekėmis kaip savo perdavimo Estijos įmonėms, nurodo, jog Inspekcija neįvardijo, ką ji laiko disponavimo teisės perdavimu pirkėjui ir kokie konkretūs reikalavimai keliami „teisės perdavimo“ (ne faktinės aplinkybės, bet teisinės–ekonominės kategorijos) įrodinėjimui. Bendrovė nurodo, jog ji be CMR važtaraščių ir kitų prekių judėjimą patvirtinančių įrodymų mokesčių administratoriui pateikė šiuos dokumentus, Bendrovės teigimu, patvirtinančius, jog teisė disponuoti ginčo prekėmis kaip savo buvo perduota būtent Estijos įmonėms: sutartis, sudarytas su visomis septyniomis Estijos įmonėmis; sutarčių priedus – kainų suderinimo aktus, sudarytus su visomis septyniomis Estijos įmonėmis; visų septynių Estijos įmonių pasirašytas PVM sąskaitas faktūras; visų septynių Estijos įmonių rašytinius patvirtinimus apie prekių gavimą; banko sąskaitos išrašus, patvirtinančius, kad visos septynios Estijos įmonės atsiskaitinėjo su Bendrove už prekes. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Inspekcija neįrodinėja, jog Bendrovės pateikti dokumentai, įprastai pripažįstami pakankamais tiekimo ir disponavimo teisės įrodymais, yra suklastoti (ir atitinkamai, kad Bendrovė žinojo / turėjo žinoti šią aplinkybę). Inspekcijos teigimu, formalūs dalies Bendrovės pateiktų dokumentų trūkumai (pavyzdžiui, ne tas CMR važtaraščio egzempliorius, trūksta dokumentą pasirašančio asmens vardo / pavardės / įmonės antspaudo) ar papildomų įrodinėjimo pareigų nevykdymas (asmens tapatybės dokumentų / įgaliojimų, elektroninio susirašinėjimo neišsaugojimas ir nepateikimas) leidžia konstatuoti, kad

disponavimo ginčo prekėmis teisē buvo perduota ne Estijas ģmonēms, nurodytoms ginčo PVM saskaitose faktūrose. Taċiau, Bendrovēs nuomone, toks teiginys yra nepagrĳstas ir juo keliami neteisēti reikalavimai disponavimo teisēs perdavimo ģrodinējimui. Bendrovē nurodo, jog tokio griežto pobūdžio formalūs reikalavimai disponavimo teisēs perdavimo ģrodymams keliami išimtinai tik tais atvejais, kai mokesċių administratorius konstatuoja, kad pirkimų grandinēje po ginčo tiekimo vykdytas PVM sukċiavimas. Tai, kad visais kitais atvejais tokio pobūdžio reikalavimai šios aplinkybēs ģrodymui nekeliami, o dokumentų trūkumai vertinami individualiai, atsižvelgiant ģ jų surašymo tikslą, aplinkybes ir ģstatymų keliamus reikalavimus (t. y. ignoruojant formalius trūkumus), leidžia pripažinti, kad ginčo atveju Inspekcijos konstatuoti dokumentų trūkumai (tikri ar tariami) ir papildomų ģrodinējimo pareiģų (tikrų ar tariamų) nevykdymas yra ne ginčo aktų motyvas, bet tik formalus ir nesąžiningas pretekstas. Taip pat nurodoma, jog kadangi išskirtinai griežti reikalavimai keliami tik nustaċius sekanċių tiekimo grandies pirkējų sukċiavimą, tokie reikalavimai, remiantis ESTT ir LVAT jurisprudencijoje pripažĳstamais asmeninės atsakomybēs, teisinio saugumo ir proporcingumo principais, galētų bųti keliami tik tuo atveju, jei (ir tiek, kiek) bųtų ģrodyta, kad tiekējas (Bendrovē) žinojo arba negalējo nežinoti (vengē sužinoti) apie tokį PVM sukċiavimą.

Bendrovē nurodo, jog ģi su pastabomis ir 2015-10-12 prašymu dēl papildomų ģrodymų prijungimo prie mokestinio patikrinimo medžiagos pateikē mokesċių administratoriui sutarċių, sudarytų su Estijas ģmonėmis, priedus – kainų suderinimo aktus. Pažymima, kad Bendrovēs standartinės sutartys, kurios buvo sudarytos ir su Estijas ģmonėmis, numatē, kad prekių kaina nustatoma atskiru sutarties šalių susitarimu (sutarċių 2.3 p.). Kiekvienu atveju prieš pirmąjį prekių tiekimą bųdavo sudaromas kainų suderinimo aktas, kurį pasirašydavo Bendrovē ir atitinkama Estijas ģmonē. Šiame sutarties priede šalys nustatydavo prekių kainą, kuri priklausydavo, be kita ko, nuo to, ģ kurią vietą prekēs turēs bųti pristatytos. Atsižvelgiant ģ tai, kiekviena Estijas ģmonē kainų suderinimo akte nurodydavo ir adresą, kuriuo prekēs turēs bųti pristatomos. Kainų suderinimo aktų buvo sudaryta tiek, kiek kartų keitēsi prekių kaina. Pabrēžiama, kad Bendrovē Estijas ģmonēms tiekē prekes tokiais adresais, kokie bųdavo nurodyti kainų suderinimo aktuose. Tai patvirtina CMR važtarašċiai, kelionių ataskaitos, vairuotojų paaiškinimai. Nurodoma, jog su *RI OŪ* buvo sudaryti devyni kainų suderinimo aktai, su *CI OŪ* – vienas, su *VI OŪ* – trys, su *PI OŪ* – vienas, su *VTI OŪ* – vienas, su *SHI OŪ* – keturi, su *AB REI OŪ* – du kainų suderinimo aktai.

Bendrovē atkreipia dėmesį ģ tai, kad ģi Estijas ģmonēms tiekē specifines prekes – kelių bitumą. Jo temperatūra siekia apie 200°C ir ģis tinka tik asfaltbetonio gamybai. Kaip jau buvo minēta, prekių iškrovimo vietos buvo nurodomos sutarċių prieduose (kainų suderinimo aktuose), o vēliau ģrašomos ir ģ CMR važtarašċius. Prekēs buvo vežamos ģ asfaltbetonio bazes, t. y. Bendrovēs vairuotojai prekes pristatydavo ģ kainų suderinimo aktuose nurodytą vietą. Estijas ģmonēs atstovai visais atvejais patvirtino prekių disponavimo teisēs ģgijimą tiek tiesiogiai (parašais PVM saskaitose faktūrose, CMR važtarašċiuose, rašytiniais patvirtinimais apie prekių gavimą), tiek netiesiogiai (apmokēdami ir uģsakydami naujas prekes).

Nurodoma, jog Bendrovē, siekdama pašalinti bet kokias nepagrĳstai keliamas abejones, ar Estijas ģmonēs iš tiesų gavo prekes, mokesċių administratoriui pateikē visų septynių Estijas ģmonių rašytinius patvirtinimus apie prekių gavimą. Iš šių patvirtinimų matyti, kokį kiekį prekių kiekvienai Estijas ģmonei Bendrovē patiekē. Patvirtinimai pasirašyti asmenų, su kuriais Bendrovē ir K. V. bendravo, tie patys asmenys pasirašē ir sutartį bei kainų suderinimo aktus. Ant visų patvirtinimų yra uģdėti ģmonių spaudai, taip pat nurodyti ģmonių rekvizitai ir kontaktai.

Skunde pažymima, kad Estijas ģmonių išregistravimas iš PVM mokētojų sarašo, prekių, ģsigytų iš Bendrovēs, nedeklaravimas paaiškējo Bendrovei *a posteriori* (patikrinimo metu, t. y. po apmokestinimo momento). Akivaizdu, kad visi šie Estijas ģmonių veiksmai nepriklausē nuo Bendrovēs valios ir ģi negalējo jiems daryti jokios ģtakos, Bendrovē veikē sąžiningai ir ģmēsi

visų protingų priemonių, kurių buvo galima pagrįstai iš jos reikalauti, kad įsitikintų, jog teisėtai ir pagrįstai prekių tiekimui taiko 0 proc. PVM tarifą. Akcentuojama, kad Bendrovė įsitikino, jog Estijos įmonės yra registruotos Estijos Respublikoje PVM mokėtojomis; su visomis septyniomis Estijos įmonėmis Bendrovė pasirašė sutartis; prekes Bendrovė tiekė į tas vietas, kurios buvo nurodytos sutarčių prieduose – kainų suderinimo aktuose; Bendrovės išrašytų CMR važtaraščių 24 grafose yra prekes priėmusių asmenų vardai, pavardės, parašai ir Estijos įmonių spaudai; Bendrovės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose yra Estijos įmonių spaudai ir jų atstovų parašai; Bendrovė pasirūpino visų septynių Estijos įmonių rašytiniais patvirtinimais dėl prekių gavimo; Bendrovė iš Estijos įmonių gavo apmokėjimus už prekes.

Bendrovė taip pat pažymi, jog jos pateikti CMR važtaraščiai yra užpildyti išsamiai, juose yra atitinkamos žymos su parašais, t. y. CMR važtaraščiai atitinka Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos 6 straipsnį. Bendrovės teigimu, iš CMR važtaraščių aiškiai matyti: prekių siuntėjas (Bendrovė); prekių vežėjas (Bendrovė); transporto priemonių valstybiniai numeriai; transporto priemonių vairuotojai; prekių pakrovimo datos; prekių kiekiai; prekių gavėjai (*RI OÜ, CI OÜ, VI OÜ, PI OÜ, VTI OÜ, SHI OÜ, AB REI OÜ*); prekių iškrovimo vietos (*duomenys neskelbtini*). Nurodoma, jog nagrinėjamu atveju svarbiausia tai, kad Bendrovės pateiktų CMR važtaraščių 24 grafose yra prekes priėmusių asmenų vardai, pavardės, parašai ir Estijos įmonių spaudai. Esančios žymos su parašais neginčijamai patvirtina, jog prekės, dėl kurių apmokestinimo yra kilęs ginčas, buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į Estijos Respubliką. Tai, kad jų egzemplioriai yra įvairūs, nekeičia paties fakto, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos. Bendrovės nuomone, Inspekcijos nustatyti pavieniai CMR trūkumai yra formalus pobūdžio, nepaneigiantys prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos fakto. Be to, pažymima, kad Bendrovė kartu su CMR pateikė kelionių ataskaitas.

Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog visuma pateiktų įrodymų rodo, jog prekės buvo patiekto būtent Estijos įmonėms, o ne, kaip nurodo Inspekcija, „kitiems įgijėjams, kurie sukčiavo PVM, sudarydami prekių tiekimo sandorius su Bendrove“. Bendrovė, remdamasi minėtu ESTT 2005-04-21 sprendimu byloje C-25/03, pagal kurį tiekimo sąvoka yra susijusi su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė, nurodo, jog jos pateikti įrodymai patvirtina, jog būtent Estijos įmonėms buvo suteikta teisė disponuoti prekėmis kaip savo. Jokiems kitiems asmenims nebuvo suteikta teisė disponuoti ginčo prekėmis tokiomis pačiomis sąlygomis kaip jų savininkui. Estijos įmonės užsakė prekes, nurodė prekių pristatymo vietas, patvirtino jų gavimą ir už jas atsiskaitė. Daroma išvada, kad akivaizdu, jog būtent Estijos įmonės įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Bendrovės nuomone, jei Estijos įmonės prekių, įsigytų iš Bendrovės, nedeklaravo ir PVM nesumokėjo, tai nereiškia, kad disponavimo prekėmis teisė joms nebuvo perduota. Todėl, Bendrovės vertinimu, nagrinėjamu atveju sąlyga „turi įvykti prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisės disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui“, išpildyta ir įrodyta. Šiai sąlygai ir jos įrodinėjimui negali būti keliami su tokios sąlygos esme nesusiję ir todėl nesuderinami reikalavimai, pavyzdžiui: pirkėjo mokesčių ir apskaitos prievolių vykdymas; pirkėjo pakankami resursai; pirkėjo registruotos buveinės ir prekių pristatymo vietos sutapimas; pirkėjo tapatybės nepaneigiantis rekvizitų išsamumas sandorių dokumentuose.

Skunde nurodoma, jog Bendrovė, tiekdamą prekes Estijos įmonėms, buvo sąžininga, rūpestinga bei atidi, todėl negali būti atsakinga už galimą Estijos įmonių sukčiavimą PVM srityje. Bendrovės teigimu, ji įsitikino, jog Estijos įmonės yra registruotos Estijos Respublikoje PVM mokėtojomis; susitiko su Estijos įmonių atstovais ir sudarė su Estijos įmonėmis sutartis; apžiūrėjo asfaltbetonio bazes, t. y. vietas, į kurias pristatė prekes; tiesiogiai ir per savo prekybos agentą K. V. bendravo su Estijos įmonių atstovais; išrašė ir pateikė PVM sąskaitas faktūras, ant kurių yra Estijos įmonių spaudai; užpildė ir pateikė CMR važtaraščius, ant kurių yra Estijos

įmonių spaudai; pasirūpino patvirtinimų apie prekių pristatymą Estijos įmonėms gavimu.

Bendrovės vertinimu, Inspekcija nusprendė apmokestinti PVM ginčo prekių tiekimus Estijos įmonėms, nes šios įmonės galimai padarė pažeidimus, apie kuriuos Bendrovė sužinojo *a posteriori* (patikrinimo metu, t. y. po apmokestinimo momento). Nagrinėjama atveju būtų neproporcinga ir teisinio saugumo (aiškumo) principui prieštarautų, jei Bendrovė turėtų sumokėti PVM dėl Estijos įmonių galimų teisės aktų pažeidimų, apie kuriuos Bendrovė nežinojo ir negalėjo žinoti.

Bendrovė nurodo, jog Inspekcija teigė, kad Bendrovė dalyvavo PVM sukčiavime. Bendrovės sukčiavimas pasireiškė tuo, kad ji žinojo ar galėjo žinoti, kad dalyvauja PVM sukčiavime (yra Estijos įmonių bendrininkė). Bendrovė pažymi, jog, visų pirma, Estijos mokesčių administratorius nepateikė išvados, kad Estijos įmonės sukčiavo PVM (tokią skubotą išvadą daro tik Inspekcija ir ją grindžia prielaidomis). Antra, Inspekcija nepateikė jokių motyvų, leidžiančių manyti, kad Bendrovės atstovai, priimdami prekių užsakymus ir tiekdami prekes Estijos įmonėms, žinojo apie teisės aktų pažeidimus, kuriuos nustatė Estijos mokesčių administratorius. Trečia, kadangi nėra nustatyta, kaip konkrečiai pasireiškė PVM sukčiavimas, Inspekcija negalėjo nustatyti ir nenustatė jokių ypatingų tokio sukčiavimo aplinkybių (t. y. tokių, kurios negalėtų būti paaiškinamos niekaip kitaip, kaip tik sukčiavimu PVM), o tai reiškia, kad nėra pagrindo svarstyti ir apie Bendrovės žinojimą / galėjimą žinoti apie tokias aplinkybes. Priešingai, Bendrovės nuomone, faktinės aplinkybės (sutarčių ir jų priedų pasirašymas; susitikimai su Estijos įmonių atstovais; asfaltbetonio bazių apžiūrėjimas; PVM sąskaitų faktūrų ir CMR pasirašymas; apmokėjimas už prekes; rašytiniai patvirtinimai apie prekių gavimą) akivaizdžiai rodo, jog Estijos įmonės veikė kaip prekes įsigyjantys apmokestinamieji asmenys ir tai neleido Bendrovei abejoti jų tapatybe ar prekių disponavimo teisės perėjimu joms (priimant ir pasirašant sutartis, CMR, PVM sąskaitas faktūras, patvirtinimus apie prekių gavimą; atliekant mokėjimus ir vėl užsakant prekes). Bendrovės vertinimu, ji atliko visus veiksmus, kuriuos turėjo atlikti kaip rūpestingas ir apdairus verslininkas. Atsižvelgiant į tai, daroma išvada, kad Inspekcija neįrodė, jog Bendrovė dalyvavo PVM sukčiavime, todėl Bendrovei nepagrįstai papildomai apskaičiavo 571 577 Eur PVM. Bendrovė, remdamasi ESTT 2015-10-22 sprendimu byloje C-277/14, pažymi, kad aplinkybė, jog neįmanoma nustatyti tikrojo prekių tiekėjo ar gavėjo tapatybės, nėra pagrindas atsisakyti suteikti mokesčių mokėtojų teisę į PVM atskaitą.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos išvada, kad ji nesidomėjo Latvijos Respublikos fiziniu asmeniu K. V. ir nesirūpino tiesioginių įrodymų apie prekių pristatymą gavimu. Nurodoma, jog Bendrovės pagrįstą pasitikėjimą K. V. lėmė tai, kad jis dirbo AB „M1“ (dabar AB „O1“), iš kurios Bendrovė pirkė ir perka naftos produktus. Kadangi Bendrovė prekiaavo, be kita ko, kelių bitumu, jos atstovams teko bendrauti su K. V. . Bendrovė ieškojo naujų rinkų, tuo tarpu K. V. puikiai pažinojo Latvijos kelininkų rinką. K. V. baigė dirbti AB „O1“, Bendrovė pradėjo su juo aktyviai bendrauti dėl kelių bitumo pardavimo Latvijos Respublikoje. Atsižvelgiant į tai, 2010-05-01 tarp Bendrovės ir K. V. buvo sudaryta agentavimo sutartis, pagal kurią K. V. už atlygį įsipareigojo Bendrovei surasti ginčo prekių pirkėjus ir suorganizuoti sutarčių pasirašymą. Be Estijos pirkėjų K. V. Bendrovei yra suradęs nemažai ir kitų klientų, pavyzdžiui: SIA „S1“, SIA „L1“, SIA „T2“, SIA „S2“, SIA „L2“. Tuo tarpu Estijos įmonių rašytiniai patvirtinimai apie ginčo prekių gavimą yra tiesioginiai įrodymai apie šių prekių pristatymą.

Nors ginčijamame sprendime nurodoma, kad Bendrovė nesidomėjo prekių sandėliavimo patalpomis (talpomis), tačiau Bendrovė pažymi, kad jos atstovai (administracijos vadovas A. M. ir komercijos direktorius D. R.) buvo ne tik susitikę su Estijos įmonių atstovais, bet ir nuvykę apžiūrėti asfaltbetonio bazių. Tai patvirtina su rašytinėmis pastabomis dėl Patikrinimo akto pateikti įsakymai dėl komandiruočių Latvijos ir Estijos Respublikose bei dokumentai, rodantys komandiruočių metu patirtas išlaidas. Paaiškinama, jog susitikimų metu

Bendrovės atstovai aptardavo su Estijos įmonių atstovais bendradarbiavimo sąlygas. Komandiruotės, vykusios 2013 m. birželio 22–25 d. Estijos Respublikoje, metu administracijos vadovas A. M. ir komercijos direktorius D. R. taip pat apžiūrėjo asfaltbetonio bazes, į kurias Bendrovė pristatė ginčo prekes. Nurodoma, jog Bendrovė papildomai su skundu Komisijai pateikia Bendrovės administracijos vadovo A. M. ir komercijos direktoriaus D. R. paaiškinimus dėl susitikimų su Estijos įmonių atstovais. Iš šių paaiškinimų matyti, jog Bendrovės atstovai, pirma, buvo ne kartą susitikę su Estijos įmonių atstovais ir, antra, buvo nuvykę apžiūrėti vietas, į kurias Estijos įmonių nurodymu buvo gabenamos prekės (kelių bitumas). Šie Bendrovės atstovų veiksmai rodo, jog buvo imtasi protingų priemonių, kurių buvo galima pagrįstai iš Bendrovės reikalauti, tam, kad ji įsitikintų, ar Estijos įmonės yra patikimos. Bendrovė neturėjo jokio pagrindo abejoti Estijos įmonių veiklos skaidrumu.

Skunde akcentuojama, kad Bendrovė su skundžiamame sprendime mokesčių administratoriaus išdėstytais argumentais ir kaltinimu sukčiaujant kartu su Estijos įmonėmis PVM srityje kategoriškai nesutinka. Nurodoma, jog Estijos mokesčių administratorius nepateikė išvados, kad minėtos Estijos įmonės – Bendrovės kontrahentai – sukčiavo PVM. Tokią išvadą daro tik Inspekcija ir ją, Bendrovės nuomone, grindžia prielaidomis. Bendrovės teigimu, Inspekcija taip pat nepateikė jokių įrodymų, leidžiančių pagrįstai tvirtinti, jog ginčo prekės buvo patiekto ne Estijos įmonėms, bet kitiems, t. y. su Estijos įmonėmis nesusijusiems, įgijėjams.

Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, prašo Komisijos panaikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą (MAĮ 155 str. 4 d. 2 p.). Skunde nurodoma, jog jei Komisija manytų, kad Inspekcija, priimdama sprendimą, neįvertino (neištyrė) tam tikrų svarbių aplinkybių ir tai galėjo turėti įtakos neteisėto sprendimo priėmimui, jo išvados, todėl patikrinimo metu surinktų įrodymų nepakanka tam, kad priimti sprendimą dėl mokestinio ginčo esmės, Bendrovės vertinimu, būtų pagrįsta Inspekcijos sprendimą patvirtinti Patikrinimo aktą pakeisti į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį patikrinimą (MAĮ 155 str. 4 d. 4 p.). Pabrėžiama, jog skundžiamo sprendimo dalis, kurioje nurodoma, kad ginčo prekės buvo patiekto ne Estijos įmonėms, o šių prekių pirkėjai sukčiavo PVM, yra grindžiama prielaidomis. Bendrovės vertinimu, Inspekcija turėjo pareigą detaliau aiškintis šias aplinkybes – apklausti arba prašyti Bendrovės administracijos vadovo A.M., komercijos direktoriaus D. R. bei Bendrovės vairuotojų pateikti paaiškinimus; apklausti arba prašyti Bendrovės prekybos agento K. V. pateikti paaiškinimus; kreiptis į asfaltbetonio bazių savininkus ir / ar naudotojus (*AS TI, AS TNI, AS JTI*); prašyti Estijos mokesčių administratoriaus ir / ar Estijos Respublikos teisėsaugos institucijų informacijos apie tai, ar Estijos įmonės sukčiavo PVM ir, jei taip, kuo (kokiomis aplinkybėmis) šis sukčiavimas pasireiškė.

Bendrovė, apibendrindama tai, kas išdėstyta, prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2015-10-22 sprendimą Nr. (24.6-31-5)FR0682-667.

Komisija konstatuoja, jog Bendrovės skundas iš dalies tenkintinas. Inspekcijos 2015-10-22 sprendimas Nr. (24.6-31-5) FR0682-667 dalyje dėl nurodymų Bendrovei sumokėti į biudžetą 571 577 Eur PVM ir 75 400,79 Eur PVM delspinigius tvirtintinas, sprendimas dalyje dėl nurodymo sumokėti 171 476 Eur PVM baudą keistinas, t. y. 30 proc. dydžio 171 476 Eur PVM bauda mažintina iki 10 proc. dydžio 57 158 Eur PVM baudos.

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Bendrovės laikotarpiu nuo 2013 m. gegužės mėn. iki 2014 m. rugpjūčio mėn. septynioms Estijos įmonėms – *RI OÜ, CI OÜ, VI OÜ, PI OÜ, VTI OÜ, SHI OÜ* ir *AB REI OÜ*, tiktų prekių (kelių bitumo) apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu pagrįstumo. Pažymėtina, kad Bendrovė skunde Komisijai ir Bendrovės atstovai Komisijos posėdžio metu neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio PVM ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir

teisės aktų nuostatų aiškinimo bei taikymo. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, o nagrinėjamoje byloje Bendrovė yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus, Komisija mokestinį ginčą nagrinėja jo ribose.

Nagrinėjamoje byloje nustatyta, jog Bendrovė laikotarpiu nuo 2013 m. gegužės mėn. iki 2014 m. rugpjūčio mėn. už 9 397 822 Lt (2 721 797 Eur) įformino 5 611,37 t kelių bitumo tiekimus Estijos įmonėms: *RI OŪ* laikotarpiu nuo 2013-05-16 iki 2013-07-30 už 3 435 046 Lt (994 858 Eur); *CI OŪ* laikotarpiu nuo 2013-08-01 iki 2013-08-29 už 1 419 913 Lt (411 235 Eur); *VI OŪ* laikotarpiu nuo 2013-09-06 iki 2013-10-21 už 1 084 355 Lt (314 051 Eur); *PI OŪ* laikotarpiu nuo 2013-10-28 iki 2013-11-13 už 256 638 Lt (74 327 Eur); *VTI OŪ* laikotarpiu nuo 2014-05-08 iki 2014-05-28 už 163 717 Lt (47 416 Eur); *SHI OŪ* laikotarpiu nuo 2014-06-09 iki 2014-06-19 už 322 767 Lt (93 480 Eur); *AB REI OŪ* laikotarpiu nuo 2014-06-24 iki 2014-08-25 už 2 715 387 Lt (786 431 Eur). Sandorius šioms įmonėms Bendrovė apskaitė kaip tiekimus į ES šalis ir juos apmokestino 0 proc. PVM tarifu pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį.

Mokesčių administratorius, įvertinęs Bendrovės pateiktų dokumentų, surinktų įrodymų, taip pat iš Estijos mokesčių administratoriaus gautos informacijos visumą, konstatavo, jog Bendrovės pateikti dokumentai (sutartys, PVM sąskaitos faktūros, CMR, apmokėjimo dokumentai ir kt.) nepakankami 0 proc. PVM tarifui taikyti, nes tiesiogiai nepatvirtina prekių perleidimo fakto Estijos pirkėjais įvardintiems subjektams ir negali būti vertinami kaip vienareikšmiškai įrodantys, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir patiektos būtent Bendrovės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytoms Estijos įmonėms, kurios turėjo įgyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Taip pat mokesčių administratoriaus teigimu, Bendrovė, sudarydama ginčo sandorius, elgėsi nesąžiningai, t. y. nebuvo pakankamai apdairi ir rūpestinga, siekdama įsitikinti, jog nedalyvauja į PVM sukčiavimą įtrauktame sandorėje. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija, taikydama standartinį prekių tiekimo laikotarpiu galiojusį PVM tarifą, apskaičiavo Bendrovei 571 577 Eur PVM.

Bendrovė su mokesčių administratoriaus pozicija nesutiko ir skunde Komisijai bei Bendrovės atstovai Komisijos posėdžio metu teigė, kad Bendrovė pateikė pakankamai įrodymų, pagrindžiančių prekių išgabėtimą iš Lietuvos Respublikos ir disponavimo teisės perdavimą kitos valstybės narės PVM mokėtojams. Bendrovė ginčijamiems tiekimams Estijos įmonėms pritaikytą 0 proc. PVM tarifą grindė su visomis Estijos įmonėmis sudarytomis sutartimis, sutarčių priedais – kainų suderinimo aktais, išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, CMR važtaraščiais, prekių judėjimą patvirtinančiais dokumentais (kelionių ataskaitomis), prekių pirkėjų patvirtinimais, banko sąskaitos išrašais dėl atsiskaitymo už Bendrovės tiekias prekes, Bendrovės, kuri buvo ne tik prekių siuntėja, bet ir vežėja, vairuotojų paaiškinimais dėl prekių išgabėtimo į Estiją. Bendrovė papildomai Komisijai 2016-03-30 pateikė Estijos įmonių, į kurių turimas asfaltbetonio bazes pagal CMR nurodytus adresus buvo pristatytos ginčo prekės, patvirtinimus. Bendrovė pažymėjo, jog, tiekdamas prekes Estijos įmonėms, ji buvo sąžininga, rūpestinga bei atidi, nes įsitikino, kad kontrahentai yra registruoti PVM mokėtojais, susitiko su jų atstovais ir sudarė sutartis, apžiūrėjo asfaltbetonio bazes, išrašė PVM sąskaitas faktūras ir CMR, kuriuos pirkėjai patvirtino spaudais, gavo patvirtinimus apie prekių pristatymą, todėl negali būti atsakinga už galimą Estijos įmonių sukčiavimą PVM srityje.

Atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalios aprašytos tiek ginčijamame Inspekcijos sprendime, tiek Bendrovės skunde, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, Komisija pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, tačiau analizuoja PVMĮ 49 str. 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų egzistavimą ir mokesstinio ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų aplinkybių pakankamumą 0 proc. PVM tarifo taikymui. Taip pat Komisija, iš esmės sutikdama su ginčijamame Inspekcijos sprendime išdėstytu faktinių aplinkybių vertinimu ir teisiniu jų

kvalifikavimu, plačiau pasisako dėl esminių Bendrovės skunde nurodytų ir jos atstovų Komisijos posėdžio metu akcentuotų nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu argumentų.

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 išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija), kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Pagal PVMĮ 56 str. 1 dalį (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija) PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. To paties straipsnio 5 dalyje (2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija) numatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas 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 pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

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

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

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

įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, t. y. prekių fiziškai neturi būti tiekėjo valstybėje narėje.

Taigi pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje bei ESTT suformuotą praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: ar įvyko prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisės disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui; ar prekės, kurios yra tiekimo dalykas, buvo išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; ar PVM mokėtojas tiekė prekes kitam atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ar asmeniui veikiančiam kaip mokesčių mokėtojas kitos valstybės narės teritorijoje. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas. Tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas.

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

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčo tarp šalių dėl to, kad Bendrovės nurodyti kontrahentai deklaruotų prekių tiekimo sandorių sudarymo laikotarpiu buvo PVM mokėtojai, nėra. Centrinio mokesčių administratoriaus atstovas Komisijos posėdžio metu nurodė, kad ginčas šioje byloje vyksta dėl disponavimo teisės ginčo prekėmis perleidimo pirkėjams ir dėl realaus Bendrovės tiekiamų prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos fakto nustatymo. Tačiau Komisija pažymi, jog Inspekcija ginčijamame sprendime teigė, kad vienintelė sąlyga, kurią būtina įrodyti, yra ta, ar ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodyti pirkėjai – *RI OŪ*, *C1 OŪ*, *VI OŪ*, *PI OŪ*, *VTI OŪ*, *SHI OŪ* ir *AB REI OŪ* – įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo (skundžiamo sprendimo 4 psl. 4 pastraipa, 5 psl. priešpaskutinė pastraipa). Taip pat Inspekcija, apibendrinama patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, įvertinusi Bendrovės pastabas, skundžiamame sprendime konstatavo, kad Bendrovė nepateikė dokumentų, įrodančių, jog PVM sąskaitomis faktūromis informintos prekės (kelių bitumas) buvo patiektos būtent šiuose dokumentuose nurodytiems Estijos pirkėjams ir šie pirkėjai įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo (sprendimo 14 psl. paskutinė pastraipa), todėl patvirtino Patikrinimo aktu Bendrovei apskaičiuotą PVM. Taigi atsižvelgus į skundžiamame

sprendime apibrėžtas ginčo ribas, nustačius, kad, kaip nurodė Inspekcija, nors Bendrovės pateikti (109 vnt.) pirmieji CMR egzemplioriai tiesiogiai neįrodo prekių išgabenimo iš šalies teritorijos fakto (sprendimo 11 psl. 2 pastraipa), tačiau, atsižvelgus į tai, kad kiekvienoje Bendrovės transporto priemonėje buvo sumontuota sertifikuota transporto priemonės stebėjimui skirta įranga, kuria galima nustatyti tikslią transporto priemonės buvimo vietą, t. y. transporto priemonės judėjimą realiu laiku (prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos) (sprendimo 13 psl. paskutinė pastraipa), be to, nustačius, kad Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė ne tik prekių judėjimą patvirtinančius dokumentus (kelionių ataskaitas), bet ir Bendrovės vairuotojų, kurie gabeno prekes į Estiją, paaiškinimus, kelto bilietus ir apmokėjimus už juos, taip pat įvertinus Bendrovės papildomai Komisijai 2016-03-30 pateiktus Estijos įmonių, į kurių turimas asfaltbetonio bazes pagal CMR nurodytus adresus buvo pristatytos ginčo prekės, patvirtinimus, darytina išvada, jog faktas, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, šiame ginče yra įrodytas. Todėl Komisija plačiau dėl šios sąlygos įvykdymo nepasisako. Vienintelė sąlyga, dėl kurios tinkamo įvykdymo kilęs mokestinis ginčas, yra ta, ar Bendrovės išrašytose ginčo PVM sąskaitose faktūrose prekių pirkėjais įvardinti subjektai įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Taigi ginčas iš esmės kilęs dėl įrodymų, kuriais Bendrovė grindžia aplinkybes, jog minėtos Estijos įmonės įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis, vertinimo, leisiančio patvirtinti arba paneigti Bendrovės teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą.

Komisija pažymi, jog konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo, įrodymų pateikimo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Kaip minėta, vadovaujantis PVMĮ nuostatomis, pareiga įrodyti, jog ginčo prekės buvo parduotos ir teisę disponuoti ginčo prekėmis buvo perduota būtent PVM sąskaitose faktūrose įvardintiems prekių pirkėjams – Estijos įmonėms, tenka Bendrovei.

Pasisakant apie teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą pirkėjui, pažymėtina, kad tai yra būtina kiekvieno prekių tiekimo sąlyga. Pati tiekimo sąvoka yra objektyvi, todėl, vertinant atitinkamą tiekimą, atsižvelgiama į konkretaus tiekimo objektyvias aplinkybes, o ne į sandorių tikslus. Tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje pabrėžiama, kad pagal PVM direktyvos 14 str. 1 dalį prekių tiekimas yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Atitinkamai konstatuojama, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) PVM apmokestinimo tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savo (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Taip pat teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų to turto savininkė, t. y. sprendžiant klausimą, ar tiekimas kaip toks yra laikomas įvykusi, yra sprendžiama ne pagal atskiros valstybės narės civilinės teisės normas.

Komisijos vertinimu, disponavimo teisės perleidimo kriterijus yra reikšmingas vertinant aplinkybes dėl tiekimo buvimo (ar nebuvimo) apskritai, o taikant 0 proc. PVM tarifą, yra reikalaujama dviejų aplinkybių sutapties, t. y. prekės turi būti patiektos ir disponavimo teisė realiai turi būti perėjusi būtent kitos valstybės narės PVM mokėtojai (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Priešingu atveju, kaip pažymi LVAT, nors tiekimas kaip toks laikomas įvykusi, tačiau tokio tiekimo atveju nėra tenkinama viena iš PVM direktyvos 138 str. 1 dalyje nustatytų privalomųjų sąlygų, kad toks tiekimas būtų neapmokestinamas PVM, t. y. ginčo prekės nebuvo tiekiamos PVM apmokestinamajam asmeniui. LVAT savo teisinėje praktikoje laikosi pozicijos, kad tokio pobūdžio dokumentai, kaip PVM sąskaitos faktūros, nėra tiesioginiai įrodymai, patvirtinantys prekių išgabenimo iš

šalies ir jų patiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui faktą, o gali būti vertinami tik kaip netiesioginiai įrodymai, kurie patvirtina tokio pobūdžio sutartinių santykių <....> buvimą (LVAT 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A-438-867/2009, 2010-10-01 nutartis Nr. A-556-1047/2010; 2012-09-04 nutartis Nr. A-438-1890/2012).

Kaip minėta, nagrinėjamoje byloje Bendrovė ginčo prekių tiekimo ir disponavimo teisės perdavimo šių prekių pirkėjams, t. y. Estijos įmonėms *RI OŪ*, *CI OŪ*, *VI OŪ*, *PI OŪ*, *VTI OŪ*, *SHI OŪ* ir *AB REI OŪ*, faktą grindė sutartimis, kainų suderinimo aktais, PVM sąskaitomis faktūromis, CMR važtaraščiais, kontrahentų patvirtinimais apie prekių gavimą, apmokėjimu už tiekias prekes.

Komisija, vertindama Bendrovės nurodomus disponavimo teisės perleidimą pagrindžiančius dokumentus – sutartis, kainų suderinimo aktus, PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius, nurodo, jog šie dokumentai gali patvirtinti sutartinių santykių buvimą dėl prekių įsigijimo ir jų vežimo, tačiau ne tai, kad prekės buvo patiektos ir disponavimo teisė realiai perėjo būtent šiuose dokumentuose nurodytiems kitos valstybės narės PVM mokėtojams.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovė su visomis minėtomis Estijos įmonėmis sudarė analogiškas sutartis, kuriose nurodyta, kad Bendrovė parduoda ir pristato, o Estijos įmonės priima ir apmoka už nuo B50/70 iki B160/220 markės kelių bitumą, kurį Bendrovė pristato pirkėjų nurodytais adresais (sutarties 1 punktą). Pagal minėtos sutarties 2 punktą pirkėjas raštu užsako prekę, užsakyme nurodydamas konkrečią bitumo markę ir kiekį, pageidaujamą pristatymo datą ir iškrovimo vietą. Tiekimų kaina suderinama atskiru aktu.

Bendrovė dėl jos vykdytų ginčo sandorių su minėtomis Estijos įmonėmis mokesčių administratoriui paaiškino (2014-11-03 atsakymas į mokesčių administratoriaus 2014-10-22 nurodymą Nr. (21.24-28) FR0706-8229), jog Bendrovė 2010-05-01 pasirašė sutartį Nr. 1 su Latvijos Respublikos piliečiu K. V., kuris įsipareigojo Bendrovės vardu ir lėšomis realizuoti kelių bitumą. Vykdydamas šią sutartį, K. V. suorganizavo sutarčių pasirašymą su jo surastais Estijoje registruotais kelių bitumo pirkėjais: *RI OŪ*, *CI OŪ*, *VI OŪ*, *PI OŪ*, *VTI OŪ*, *SHI OŪ*, *AB REI OŪ*. Bendrovės teigimu, su minėtų įmonių vadovais susitiko ir bitumo pirkimo ir pardavimo sąlygas aptarė Bendrovės komercijos direktorius D. R. Vėliau buvo bendraujama elektroninių susirašinėjimų ar telefoninių pokalbių būdu. Bendrovė nurodė, kad K. V. elektroniniu paštu atsiųsdavo Bendrovei užsakymus, kuriuose nurodydavo konkrečią kelių bitumo pristatymo vietą ir datą. Bitumo kaina buvo derinama elektroniniu paštu ir, ją suderinus, ji buvo nurodoma PVM sąskaitoje faktūroje. PVM sąskaitos faktūros gavėjui buvo siunčiamos elektroniniu paštu per K. V., kartais jos buvo duodamos Bendrovės vairuotojams, gabenantiems prekes, ir šie jas parveždavo su pirkėjo žyma arba palikdavo prekių iškrovimo vietoje. Didžioji dalis sąskaitų su gavėjo žyma Bendrovei grįždavo per K. V. Kad sandoriai su minėtomis Estijos įmonėmis buvo vykdomi tarpininkaujant K. V., Bendrovė nurodė ir skunde Komisijai bei Komisijos posėdžio metu patvirtino Bendrovės atstovai.

Taigi atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog nors Bendrovė pasirašė sutartis su Estijos įmonėmis dėl bitumo pirkimo ir pardavimo, pagal kurias užsakymą dėl prekės turėjo pateikti sutartyje pirkėju įvardinta Estijos įmonė, tačiau užsakymus dėl prekių įsigijimo, nurodant konkrečią kelių bitumo iškrovimo vietą, datą, pateikdavo ne Estijos įmonės, bet K. V. Pastarajam Bendrovė perduodavo ir Estijos įmonėms išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Byloje esanti medžiaga patvirtina, kad K. V. turėjo teisę veikti Bendrovės vardu, tačiau byloje nėra įrodymų, jog šis asmuo buvo įgaliotas atstovauti minėtoms Estijos įmonėms.

Komisija, pasisakydama dėl mokesčio ginčo byloje pateiktų CMR važtaraščių, nurodo, jog juose pateikta neišsami informacija apie prekių gavimą, t. y. dalyje CMR nenurodyta tiksli prekių iškrovimo vieta (nurodyta tik šalis ir miestas), daugeliu atvejų nenurodyta prekių gavimo data, prekes gavusių asmenų vardai ir pavardės, yra atvejų, kai prekių gavimas patvirtintas tik neidentifikuoto asmens parašu ir nėra prekių gavėjo spaudų, atskirais atvejais prekių gavimas patvirtintas fizinių asmenų (J. V., U. S., R., M. K., P. E., M.

P., P. E., S. B., M.) parašais, tačiau byloje nėra duomenų, kad šie asmenys buvo įgalioti atstovauti Estijos įmonėms. Komisija pažymi, kad CMR važtaraštis mokestine prasme atlieka ne tik prekių išgabenimo iš vienos valstybės narės teritorijos į kitą valstybę narę, bet ir patiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtoju įrodomąją funkciją. Todėl CMR važtaraštis turi būti užpildytas visas, tinkamai ir išsamiai, kad pagal jame nurodytą informaciją kompetentingos valstybės institucijos, kurioms šie dokumentai pateikiami, siekiant įrodyti prekių išgabenimo iš valstybės narės teritorijos ir prekių patiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtoju aplinkybes, turėtų galimybes nustatyti ne tik aukščiau nurodytų sąlygų įvykdymą, bet ir visas reikšmingas aplinkybes, susijusias su prekių gabenimu.

CMR rekvizitus nustato Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR) nuostatos, t. y. šios konvencijos 6 str. 1 dalyje nurodyti rekvizitai (duomenys), kurie turi būti nurodyti CMR-e, šio straipsnio 2 dalyje nurodyti duomenys, kurie CMR-e turi būti nurodyti, esant reikalui, o šio straipsnio 3 dalyje nurodyta, jog šalys į važtaraštį gali įrašyti ir kitus duomenis, kuriuos mano esant reikalingus. Tokiu būdu CMR važtaraštyje esančių rekvizitų visuma priklauso nuo to, kaip susitaria šalys, norėdamos būti tikros dėl tinkamo pervežimo paslaugų atlikimo ir pan. Todėl aplinkybė, jog tipinėje CMR važtaraščio formoje nėra reikalavimo nurodyti prekes priėmusio asmens vardą, pavardę ar kitus duomenis, sudarančius galimybę identifikuoti prekes priėmusį asmenį, o kaip nurodytiną rekvizitą yra numatytas parašas ir gavėjo spaudas, nesudaro pagrindo teigti, jog tokiu būdu užpildyto CMR buvimas yra pakankamas įrodymas apie tinkamą krovinio perdavimą gavėjo įgaliotam asmeniui. Komisijos vertinimu, parašo ir spaudo buvimas 24 CMR langelyje, neidentifikuojant pasirašiusiojo asmens, savaime neįrodo, kad prekės yra perduotos krovinio gavėjo įgaliotam asmeniui. Pažymėtina, jog šios aplinkybės yra reikšmingos vertinant 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą disponavimo teisės perdavimo kitos valstybės narės PVM mokėtoju prasme. Tokiu būdu Bendrovė, būdama prekių siuntėja, žinodama, jog jai teks pareiga įrodyti 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą mokestine prasme, taip pat, atsižvelgdama į tai, jog pagal krovinio vežimo sutartį vežėjas išsipareigoja krovinį nugabenti į paskirties punktą ir išduoti krovinį turinčiam teisę krovinį gauti asmeniui (gavėjui), kaip rūpestinga mokesčių mokėtoja, turėjo pasirūpinti ir šių rekvizitų buvimu, nes jie padeda užtikrinti visapusiškos informacijos apie krovinio išgabenimą ir jo perdavimą pirkėjui ar jo įgaliotam asmeniui buvimą ir negali būti vertinami kaip pertekliniai.

Bendrovė papildomai Komisijai 2016-03-30 pateikė dokumentus, jos teigimu, patvirtinančius, kad jos tiekto prekės buvo pristatytos CMR važtaraščiuose nurodytu konkrečios krovinio iškrovimo vietos adresu į asfaltbetonio bazines. Tačiau Komisija nurodo, jog šie Bendrovės papildomai pateikti dokumentai patvirtina, kad Bendrovės tiekto ir jos gabentos prekės buvo pristatytos ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems šių prekių pirkėjams, bet Estijos įmonėms, valdančioms asfaltbetonio bazines, – *TNI AS, TI AS, LI AS, PI OU*.

Komisija, pasisakydama dėl Bendrovės mokesčių administratoriui pateiktų Estijos įmonių patvirtinimų dėl prekių gavimo, nurodo, jog nagrinėjamu atveju sprendžiant klausimą, ar minėtos Estijos įmonės įgijo teisę disponuoti Bendrovės tiekto prekėmis kaip savo, svarbi yra Estijos mokesčių administratoriaus Lietuvos mokesčių administratoriui pateikta informacija apie Bendrovės kontrahentus. Estijos mokesčių administratorius nurodė, kad visos Estijos įmonės yra faktiškai nevykdančios jokios realios verslo veiklos, veikiančios tik kaip tarpininkai (angl. *conduit company*); šių įmonių faktiškai vykdoma veikla nežinoma, registruota veikla nėra susijusi su kelių bitumo naudojimu ar prekyba, t. y. *RI OÜ* registruota veikla kosmetikos ir tualetų reikmenų mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse; *CI OÜ* – avalynės ir odos gaminių mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse; *VI OÜ* – mažmeninė prekyba paštu ar internetu; *PI OÜ* – kiti valymo darbai; *VTI OÜ* – kita, niekur kitur nepriskirta, verslui būdingų paslaugų veikla; *SHI OÜ* – gėrimų pardavimo vartoti vietoje veikla; *AB REI OÜ* – reklamos agentūrų veikla. Visos įmonės įsigijimų Bendrijos viduje nedeclaravo; samdomų

darbuotojų neturėjo; įmonių veiklos adresai nežinomi, ginčo sandorių sudarymo metu visos įmonės buvo registruotos tuo pačiu adresu: *duomenys neskelbtini* arba *duomenys neskelbtini* (pašto dėžutė). Nors visos įmonės buvo įregistruotos PVM mokėtojomis, tačiau neužilgo (2–15 mėn. laikotarpyje) po įregistravimo Estijos mokesčių administratoriaus sprendimu buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro, nes įmonės atstovai neatvyksta pas mokesčių administratorių, neteikė dokumentų PVM patikrinimui, nevykdė ekonominės veiklos.

Estijos mokesčių administratorius taip pat nurodė, jog *RI OŪ* vienintelis oficialus asmuo – valdybos narys ir direktorius nuo 2013-05-08 yra Latvijos Respublikos pilietis D. M., kurio buvimo vieta Estijos mokesčių administratoriui nežinoma; ankstesnis valdybos narys M. M. galimai yra priedangos asmuo. *CI OŪ* ir *VI OŪ* dabartinis valdybos narys ir direktorius taip pat yra minėtas Latvijos Respublikos pilietis D. M. Įmonės *PI OŪ* valdybos narys ir direktorius A. Y. yra įtariamasis kaip „šešėlinis“ asmuo. *VTI OŪ* vienintelis oficialus asmuo – valdybos narys ir direktorius nuo 2014-06-10 yra Latvijos Respublikos pilietis A. K., kurio buvimo vieta Estijos mokesčių administratoriui nežinoma; nerandamas ir ankstesnis valdybos narys V. K.; Estijos mokesčių administratorius informavo, kad šiuo metu yra vykdomas *VTI OŪ* ikiteisminis tyrimas. *SHI OŪ* per laikotarpį nuo 2014-05-16 iki 2014-06-16 buvo parduota ir valdybos nariai keitėsi 4 kartus; dabartinis įmonės valdybos narys J. J. yra priedangos asmuo, kuris veikia kitų asmenų vardu ir buvo susijęs su įtartinomis įmonėmis; V. K., kuris laikotarpiu nuo 2014-06-11 iki 2014-06-16 buvo šios įmonės valdybos narys, nerandamas. *AB REI OŪ* valdybos narys nuo 2014-06-26 iki 2014-09-29 buvo V. K., kurio buvimo vieta nežinoma; dabartinis įmonės valdybos narys yra Latvijos Respublikos pilietis V. S.

Taigi atsižvelgus į Estijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, ypač susijusią su asmenimis, turinčiais teisę veikti Estijos įmonių vardu, taip pat įvertinus minėtus Bendrovės pateiktus Estijos įmonių patvirtinimus dėl prekių įsigijimo, kuriuos pasirašė neidentifikuoti, taip pat Estijos mokesčių administratoriaus nerandami ir „šešėliniais“ įvardinti asmenys, konstatuotina, jog šie dokumentai nelaikytini įrodymais, vienareikšmiškai patvirtinančiais, kad minėtos Estijos įmonės įgijo teisę disponuoti Bendrovės tiektais prekėmis kaip savo. Akcentuotina, jog, kaip jau buvo minėta, tam, kad mokesčių mokėtojas turėtų teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, jis privalo abejonių nekeliančiais duomenimis pagrįsti, kad yra įvykdytos visos būtinosios sąlygos apmokestinimui nuliniu PVM tarifu.

Komisija, nuosekliai, visapusiškai ir objektyviai įvertinusi Bendrovės pateiktus dokumentus ir mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, susijusius su prekių, kurių pardavimui taikytas 0 proc. PVM tarifas, disponavimo teisės perdavimu tinkamam subjektui, konstatuoja, jog tiekimo minėtoms Estijos įmonėms atveju nėra įvykdyta viena iš 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinų sąlygų. Todėl ginčo byloje pagrįstai buvo vertinamos aplinkybės, susijusios su Bendrovės sąžiningumu, kaip galima 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlyga.

Pasisakant šiuo aspektu pažymėtina, kad ESTT ne kartą yra pabrėžęs, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir palaikomas tikslas (pavyzdžiui: sprendimo byloje C-487/01 ir C-7/02 *Gemeente Leusden* ir *Holin Groep* 76 punktą, sprendimo byloje C-255/02 *Halifax* ir kt. 71 punktą, sprendimo C-25/07 *Sosnowska* 22 punktą). ESTT iš to padarė išvadą, kad teismų praktikoje įtvirtintas principas, pagal kurį asmenys negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Bendrijos normomis, vienodai taikomas PVM srityje. Konstatuota, kad piktnaudžiavimo ar sukčiavimo atveju apmokestinamasis asmuo negali remtis savo teise į pirkimo PVM atskaitą (sprendimo byloje C-32/03 *Fini H* 32 punktą, minėto sprendimo *Halifax* ir kt. 85 punktą). Karuselinio sukčiavimo atveju, susijusiu su dingusio ūkio subjekto sukčiavimu, šio principo taikymas išplėstas visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie, nors ir nėra paties sukčiavimo sumanytojai, žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant PVM srityje. ESTT teigimu, taikant Šeštąją direktyvą, tokie asmenys turi būti laikomi dalyvaujančiais šitaip sukčiaujant, nepaisant to, ar jie iš to gauna naudos, ar jos negauna (sprendimo bylose C-439/04 ir C-440/04

Kittel ir *Recolta Recycling* 56 punktas). Padaryta išvada, jog nacionaliniai teismai turi nesuteikti tokiems apmokestinamiesiems asmenims teisės į atskaitą. Be to, ESTT yra nusprendęs, kad teismų praktika, susijusi su teise į PVM atskaitą, pagal analogiją taikytina byloms, susijusioms su teise į tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM. Taigi dėl šios teisės suteikimo gali būti reikalaujama, kad tiekėjas užtikrintų, jog jo vykdomas sandoris nelemia sukčiavimo mokesčių srityje (minėto sprendimo *Teleos* ir kt. 65 punktas). ESTT sprendime *R* nutarė, kad Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms sukčiavimo atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčio, nes toks atsisakymas turi atgrasomąjį poveikį, kuriuo siekiama užkirsti kelią bet kokiam sukčiavimui ar mokesčių vengimui (minėto sprendimo 49 ir 50 punktai). Be to, ESTT laikėsi nuomonės, kad, jeigu yra rimtų priežasčių manyti, jog, patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM mokėjimo už įsigijimą Bendrijos viduje, valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos, privalo netaikyti tiekėjui atleidimo nuo PVM. Šia išvada neleidžia suabejoti nei neutralumo, nei teisinio saugumo, nei teisėtų lūkesčių apsaugos principai. Iš tiesų apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiavimo mokesčių srityje veiksmuose ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagrįstai remtis šiais principais. Todėl, jeigu nacionalinis teismas priėtų prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jai suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas).

Taigi ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Šiuo atveju sąžiningumas suprantamas plačiai. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo ir negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą (minėto sprendimo *Italmoda* ir kt. 64 punktas). Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą. Nei norminiai aktai, nei juos aiškinanti teismų praktika neapibrėžia ir neįvardija konkrečių veiksmų, kuriuos turi atlikti mokesčių mokėtojas, jog įsitikintų, kad jo kontrahentas nesukčiauja PVM. Dėl tokių veiksmų atlikimo (neatlikimo) yra sprendžiama konkrečiu atveju, įvertinus vykdytų sandorių pobūdį, šalių bendradarbiavimo aplinkybes, galimą riziką mokėtojui, mokėtojo patirtį atitinkamojoje veiklos srityje. Teisminėje praktikoje laikomasi pozicijos, kad būtina įvertinti visą informaciją ir faktines aplinkybes tam, kad galima būtų nustatyti, ar tiekėjas veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog vykdomu sandoriu jis nėra įtrauktas į sukčiavimą mokesčių srityje. Jei būtų nustatyta, 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, jam turėtų būti atsisakyta pripažinti teisę į neapmokestinimą PVM, neatsižvelgiant į tai, kad sukčiauta kitoje valstybėje narėje, nei prašoma suteikti šias teises, ir kad pastarojoje valstybėje narėje šis apmokestinamasis asmuo laikėsi nacionalinės teisės aktuose numatytų formalių reikalavimų minėtoms teisėms gauti (ESTT sprendimo byloje *Mecsek-Gabona* 53 ir 54 punktai; minėto sprendimo *Italmoda* 69 punktas; LVAT 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Vertinant mokėtojų veiksmus sąžiningumo aspektu, LVAT praktika akcentuoja keletą esminių momentų, tokių, kaip vykdomų tiekimų apimtys, Bendrijos viduje tiekimus vykdančiam asmeniui tenkantys didesni atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimai (LVAT 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013).

Nagrinėjamoje byloje nėra duomenų, kad Bendrovė, sudarydama ginčo sandorius,

dalyvavo sukčiaujant PVM. Tačiau byloje nustatyta, jog Bendrovės kontrahentai ginčo sandorių metu sukčiavo PVM, t. y. nustatyta, kad Estijos įmonės faktiškai nevykdė jokios realios verslo veiklos, veikė tik kaip tarpininkai (angl. *conduit company*), įsigijimų Bendrijos viduje nedeklaravo, PVM nesumokėjo. Todėl šiuo atveju spręstinas klausimas, ar Bendrovė elgėsi tinkamai ir rūpestingai, siekdama įsitikinti, ar, vykdant ginčo tiekimus, buvo galima įtarti galimą kontrahentų sukčiavimą PVM.

Iš nagrinėjamoje byloje nustatytų faktinių aplinkybių visumos teigtina, kad Bendrovė, vykdydama ginčo prekių tiekimus ir žinodama (turėdama žinoti) apie neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje vykdančiam asmeniui tenkančius didesnius atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimus, iš esmės elgėsi nerūpestingai ir neatidžiai, nes nesiėmė pakankamų (racionalių) priemonių, tikrinant savo kontrahentų statusą bei jų veiksmus. Bendrovė nesiaiškino jokių konkretesnių minėtoms Estijos įmonėms atstovaujančių asmenų duomenų (byloje nėra duomenų, kad Bendrovė pareikalavo įmonės atstovo įgaliojimo), ką turėtų padaryti rūpestingas ir apdairus verslininkas. Nenustačius asmens tapatybės, neaišku, su kuo vykdomos ūkinės operacijos ir ar kita sandorio šalis yra sąžininga. Taip pat byloje nėra įrodymų, kad K. V. turėjo teisę veikti Estijos įmonių vardu.

Komisija, įvertinusi Bendrovės nurodytų atliktų veiksmų pobūdį, daro išvadą, kad dalis jos nurodomų priemonių yra įprastos procedūros civiliniuose teisiniuose santykiuose, t. y. tiek sutarties sudarymas, tiek atitinkamų dokumentų išrašymas, tiek tam tikros informacijos apie verslo partnerį (jo statusą) turėjimas yra reikalingos priemonės, vykdant bet kokią ūkinę operaciją. Tačiau ginčo byloje šie veiksmai buvo atliekami formaliai, siekiant tik formaliai pagrįsti savo domėjimąsi kontrahentais. Įvertinus byloje esančias rašytines sutartis, matyti, jog visos Bendrovės sudarytos sutartys su minėtomis Estijos įmonėmis yra analogiškos, jos surašytos formaliai, t. y. jose neatsispindi tiekiamos prekės markė ir kiekis, jos kaina, tiekimo sąlygos, atsiskaitymo sąlygos. Be to, sutartis skirtingų Estijos įmonių vardu (*VTI OÜ, SHI OÜ, AB REI OÜ*) pasirašė tas pats asmuo – V. K. Šios aplinkybės, ypač įvertinus tiekimo apimtį (ginčas vyksta dėl 2,7 mln. Eur vertės tiekimų), kaip ir užsakymų gavimas ne iš kontrahentų, bet iš J. V., nesant įrodymų, kad jis turėjo teisę atstovauti minėtoms Estijos įmonėms; taip pat nesidomėjimas, kodėl (koku pagrindu) prekės skirtingiems Estijos prekių gavėjams buvo gabenamos į tas pačias krovinių pristatymo vietas; prekių gavimo skirtingų Estijos įmonių vardu patvirtinimas tų pačių asmenų, priimant krovinius tais pačiais ir / ar skirtingais adresais; įmonių registruotos veikos pobūdis, nesusijęs su kelių bitumu, sudaro pagrindą išvadai, kad Bendrovė ginčo atveju nebuvo protingai rūpestinga, t. y. kad ji ėmėsi atsargumo priemonių, jog įsitikintų vykdomų sandorių teisėtumu.

Bendrovė skunde Komisijai ir Bendrovės atstovai Komisijos posėdžio metu teigė, kad Bendrovės atstovai komandiruočių į Estiją metu buvo susitikę su minėtų Estijos įmonių atstovais, buvo nuvykę į asfaltbetonio bazes, kur Estijos įmonių nurodymu buvo gabenamos prekės. Tačiau Bendrovės pateiktas 2013-06-20 įsakymas Nr. 13-06-4DK dėl komandiruotės į Estiją neįrodo, kad 2013 m. birželio 22–25 d. Bendrovės atstovai buvo susitikę būtent su minėtų Estijos įmonių atstovais. Minėtuose įsakymuose nurodytas komandiruočių tikslas: „susitikimas su verslo partneriais esamiems ir būsimiems ryšiams palaikyti bei pagerinti, verslo aplinkos vertinimas“. Bendrovės papildomai Komisijai pateikti Bendrovės direktoriaus A. M. ir komercijos direktoriaus D. R. 2015-10-20 paaiškinimai, įvertinus aukščiau išdėstytas aplinkybes, nėra pakankami konstatuoti, kad Bendrovė atitiko sąžiningumo reikalavimus.

Taigi atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog nagrinėjamu atveju nurodytų aplinkybių visetas sudaro pagrindą teigti, jog Bendrovė, siekianti deklaruotus tiekimus apmokestinti 0 proc. PVM tarifu, dėl ko jai taikytini padidinti rūpestingumo ir atidumo reikalavimai, nesiėmė visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, įtrauktuose į sukčiavimą PVM.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Inspekcija, nustačiusi, jog surinktų įrodymų visuma nepatvirtino, kad Bendrovės vykdytiems tiekimams Bendrijos viduje galėjo būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, pagrįstai šiuos Bendrovės tiekimus Estijos įmonėms *CI OÜ*, *VI OÜ*, *PI OÜ*, *VTI OÜ*, *SHI OÜ* ir *AB REI OÜ* apmokestino standartiniu PVM tarifu. Todėl mokesčių administratoriaus Bendrovei apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti 571 577 Eur PVM tvirtintinas.

Komisija, įvertinusi Bendrovei apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos pagrįstumą, konstatuoja, jog mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai, vadovaudamasis PVMĮ 123 str. 1 dalimi, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 98 straipsniu, 99 straipsniu, apskaičiavo Bendrovei 75 400,79 Eur PVM delspinigius.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 str. 1 dalimi, PVMĮ 123 str. 2 ir 4 dalimis, nenustačiusi nei baudos dydį mažinančių, nei baudos dydį didinančių aplinkybių, skyrė Bendrovei 30 proc. dydžio 171 473 Eur PVM baudą.

Tačiau Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, patvirtinančią, jog Bendrovė patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus ir patikrinimui reikalingą medžiagą, t. y. nustačiusi baudos dydį mažinančias aplinkybes, taip pat vadovaudamasi teisingumo ir protingumo kriterijais, daro išvadą, jog yra pakankamas pagrindas teigti, kad MAĮ įtvirtinti bausmių tikslai bus pasiekti paskyrus Bendrovei 10 proc. papildomai apskaičiuoto mokėtino mokesčio dydžio baudą. Todėl Inspekcijos 2015-10-22 sprendimo Nr. (24.6-31-5) FR0682-667 dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalis, kuria Bendrovei skirta 30 proc. dydžio 171 473 Eur PVM bauda, keistina, skiriant Bendrovei 10 proc. dydžio 57 158 Eur PVM baudą nuo papildomai apskaičiuoto PVM.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Komisijos 2015-11-24 protokoliniu sprendimu Nr. PP-338 (7-271/2015) sustabdyto Bendrovės 2015-11-17 skundo dėl Inspekcijos 2015-10-22 sprendimo Nr. (24.6-31-5) FR0682-667 dėl patikrinimo akto tvirtinimo nagrinėjimą.

2. Pakeisti Inspekcijos 2015-10-22 sprendimą Nr. (24.6-31-5) FR0682-667 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, t. y. vietoj nurodymo Bendrovei sumokėti 571 577 Eur PVM, 75 400,79 Eur PVM delspinigius ir 171 473 Eur PVM baudą nurodoma sumokėti 571 577 Eur PVM, 75 400,79 Eur PVM delspinigius ir 57 158 Eur PVM baudą.

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

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė