



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „M2“ SKUNDO**

2015 m. kovo 31 d. Nr. S-44 (7-238/2014)
Vilnius

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

Editos Veršelienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei
N. J. , E. V.
Advokato padėjėjui V. R.

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovėms
mokesčių mokėtojo atstovui

2015 m. kovo 31 dienos posėdyje atnaujinsi mokesčių mokėtojo BUAB „M2“ (toliau – BUAB „M2“, Bendrovė) 2014-11-24 skundo dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas, centrinis mokesčių administratorius) 2014-11-14 sprendimo Nr. 1A-590, nagrinėto 2015 m. sausio 6 d. posėdyje ir sustabdyto Komisijos 2015-01-27 posėdžio protokolu Nr. PP-25 (7-238/2014), nagrinėjimą ir išnagrinėjusi Bendrovės 2014-11-24 skundą dėl Muitinės departamento 2014-11-14 sprendimo Nr. 1A-590 iš esmės, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas, gavęs Lenkijos muitinės administracijos atsakymą į paklausimą, 2014-11-14 sprendimu Nr. 1A-590 atnaujino sustabdyto Bendrovės 2014-05-05 skundo dėl Vilniaus teritorinės muitinės (toliau – Vilniaus TM) 2014-04-14 patikrinimo ataskaitos Nr. 4VM320034M nagrinėjimą bei patvirtino pastarąją ataskaitą ir 2014-10-03 sprendimą Nr. (11.10/04)-4ŪS-04 „Dėl UAB „M2“ patikrinimo ataskaitos Nr. 4VM320034M patikslinimo“.

Sprendime nurodyta, jog Vilniaus TM, vykdydama 2012-08-10 viršinininko pavedimą Nr. 2VM00069, atliko teminį Bendrovės ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą (toliau – pirminis patikrinimas), susijusį su laikotarpiu nuo 2010-04-01 iki 2012-07-31 importuotomis prekėmis ir 2013-06-20 surašė patikrinimo ataskaitą Nr. 3VM320065M (toliau – pirminė ataskaita), kurioje nustatė Bendrovės padarytus 42-osios muitinės procedūros taikymo pažeidimus.

Pažymėta, kad Vilniaus TM minėta pirminio patikrinimo ataskaita Bendrovei įregistravo 5 622 851 Lt importo PVM ir 1 491 286 Lt PVM delpinigių mokestinę nepriemoką bei skyrė 1 686 855 Lt baudą, iš viso 8 800 992 Lt. Muitinės departamentas 2013-08-27 sprendimu Nr. 1A-318 skundo medžiagą grąžino Vilniaus TM nagrinėti iš naujo, motyvuodamas tuo, kad Vilniaus TM turi įvertinti Bendrovės Muitinės departamentui naujai pateiktus įrodymus, kurie nebuvo pateikti ir įvertinti, surašant 2013-06-20 pirminio patikrinimo ataskaitą Nr. 3VM320065M. Bendrovė skundo nagrinėjimo Vilniaus TM metu, tenkindama teritorinės muitinės prašymą, 2014-03-13 raštu Nr. 92/996 „Dėl papildomos informacijos, dokumentų pateikimo“ Vilniaus TM pateikė dokumentus, susijusius su Lenkijos įmonėmis: „W5“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), Lenkija; „Z1“ S.R.O., (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) Slovakija; „C „P1“ Sp.zo.o.

(PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) Lenkija; „K1“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), Lenkija; „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) Lenkija.

Nurodyta, kad Vilniaus TM išanalizavo pateiktus papildomus dokumentus, susijusius su Bendrovės nuo 2010-04-01 iki 2012-07-31 42-jai muitinės procedūrai įformintais 73 Bendraisiais administraciniais dokumentais (toliau – BAD arba elektroninėmis importo deklaracijomis, toliau – EID), kuriuose prekės (toliau – dyzeliniai degalai) importo metu buvo neapmokestintos importo PVM, ir 2014-04-14 priėmė patikrinimo ataskaitą Nr. 4VM320034M, kuria įregistravo mokesstinę nepriemoką (2 608 902 Lt (755 590 Eur) importo PVM ir 882 077 Lt (255 467 Eur) delspinigius (kadangi Kauno apygardos teismo nutartis (civilinė byla Nr. B2-1274-273/2014) iškelti Bendrovei bankroto byla įsiteisėjo 2014-04-10, todėl delspinigius Vilniaus TM 2014-10-29 raštu Nr. (6.13/4)-2V-22440 patikslino 878 163 Lt (254 333 Eur), skaičiuodama juos iki 2014-04-09), bei skyrė 782 671 Lt (226 677 Eur) baudą) už šiuos Bendrovės 42-osios muitinės procedūros taikymo pažeidimus:

1. 50 769 kg dyzelių degalų buvo išgabenta iš akcizais apmokestinamo prekių sandėlio ir prarasta LR, viršijant natūralios netekties normas, gabenant į kitą ES valstybę narę arba dėl neįrodytų nenugalimos jėgos aplinkybių. Patikrinimo ataskaitos 2 priedo 8 skiltis „Kuro netektis, kg“, 53 EID.

2. 3 640 479 kg dyzelių degalų išgabenimo į kitas ES valstybes metu nepatvirtino kitos ES valstybės narės. Patikrinimo ataskaitos 2 priedo 9 skiltis „Nerasti pirkėjai“, 18 EID.

3. 1 419 938 kg dyzelių degalų neišgabeno į kitą ES valstybę narę, o panaudojo kitų naftos produktų gamyboje. Patikrinimo ataskaitos 2 priedo 10 skiltis „Panaudota gamyboje, kg“, 21 EID.

4. 575 253 kg dyzelių degalų neišgabeno į kitą ES valstybę narę, o pardavė LR registruotiems ūkio subjektams. Patikrinimo ataskaitos 2 priedo 11 skiltis „Parduota Lietuvos įmonėms, kg“, 7 EID.

5. 3 573 kg dyzelių degalų neišgabeno į kitą Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybę narę per 1 mėnesį nuo importo datos. Patikrinimo ataskaitos 2 priedo 12 skiltis „Praterminuota, kg“, EID Nr. 10LTKR2000IM01F066 (2010-08-26).

Dėl bankroto bylos iškėlimo ir kreditorinių reikalavimų

Pažymėta, jog Kauno apygardos teismo 2014-01-24 nutartimi dėl bankroto bylos iškėlimo civilinėje byloje Nr. B2-1274-273/2014, kurią Lietuvos apeliacinis teismas 2014-04-10 nutartimi civilinėje byloje Nr. 2-694/2014 paliko nepakeistą, buvo nustatytas 40 dienų terminas nuo šios nutarties įsiteisėjimo dienos, per kurį kreditoriams suteikta teisė pateikti savo reikalavimus. VĮ „Registru centras“ informacijoje apie juridinį asmenį (bendrovę), minėtos nutarties gavimo data nurodyta 2014-04-15, registravimo data 2014-04-24. Vilniaus TM 2014-05-19 raštu Nr. (12.20/28)-2V-10803 pareiškė 4 273 650,00 Lt kreditorinius finansinius reikalavimus, susidedančius iš 2 608 902,00 Lt importo PVM, 882 077,00 Lt PVM delspinigių ir 782 671,00 Lt baudos, t. y. susidedančius iš 2014-04-14 patikrinimo ataskaita įregistruotos mokesstinės prievolės.

Paaikškinta, jog Vilniaus TM 2014-10-03 sprendimu Nr. (11.10/04-4ŪS)-04 dėl Bendrovės 2014-04-14 patikrinimo ataskaitos Nr. 4VM320034M patikslinimo pakeitė Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaita Nr. 4VM320034M įregistruotus PVM delspinigius iš 882 077,00 Lt į 878 163,00 Lt, apskaičiuojant juos iki 2014-04-09, t. y. Kauno apygardos teismo nutarties civilinėje byloje Nr. B2-1274-273/2014 dėl bankroto bylos iškėlimo UAB „M2“ įsiteisėjimo. Taigi Bendrovės ginčijama mokesstinė prievolė po patikslinimo sumažėjo iki 4 269 736,00 Lt.

Atsižvelgdamas į tai, kad Kauno apygardos teismas 2014-09-29 nutartimi patvirtino 823 131 Lt kreditorinį reikalavimą civilinėje byloje Nr. B2-1274-273/2014, su kuriuo Bendrovė sutiko, Vilniaus TM 2014-10-29 raštu Nr. (6.13/4)-2V-22440 Kauno apygardos teismui civilinėje byloje Nr. B2-2618-273/2014 pateikė patikslintus kreditorinius reikalavimus 3 446 605,00 Lt, susidedančius iš 1 785 771,00 Lt importo PVM, 878 163,00 Lt PVM delspinigių ir 782 671,00 Lt baudos.

Dėl Bendrovės 2014-05-05 skundo „Dėl Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaitos Nr. 4VM320034M panaikinimo“ trūkumų pašalinimo

Pažymėta, jog Muitinės departamentas, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 153 str. 5 dalimi, 2014-05-29 priėmė sprendimą Nr. 1A-293 dėl Bendrovės skundo trūkumų pašalinimo, kuriuo įpareigojo Bendrovę pašalinti sprendime nurodytus skundo trūkumus ir pateikti skundo reikalavimą pagrindžiančius įrodymus (dokumentus), išverstus į lietuvių kalbą (minėti dokumentai yra nurodyti visų BAD, kuriuos Bendrovė pateikė muitinio įforminimo metu, 44

langelyje). Bendrovė dalį dokumentų, kurie, jos nuomone, reikšmingi ir kuriais ji grindė savo 2014-05-05 skundą, išvertė į valstybinę lietuvių kalbą, kitus atsisakė versti, nes prašomi dokumentai, Bendrovės nuomone, nėra nauji įrodymai, su kuriais vietos mokesčių administratorius nebūtų susipažinęs, nes Vilniaus TM jų pagrindu parengė skundžiamą patikrinimo ataskaitą. Todėl Muitinės departamentas sprendime pažymėjo, kad Bendrovės nevalstybine kalba pateikti dokumentai, kaip įrodymai nevertinti, vadovaujantis MAĮ 153 straipsnio 3 dalimi.

Muitinės departamentas 2014-06-19 raštu Nr. Ū(4.12)3B-7066 paprašė Vilniaus TM susipažinti ir įvertinti Bendrovės pateiktus dokumentus ir jų vertimus. Vilniaus TM, atsakydama į minėtą raštą, 2014-07-08 raštu Nr. (11.10/04)-2V-14665 informavo Muitinės departamentą, kad Bendrovės pateikti dokumentai su vertimais neturi įtakos mokesčių perskaičiavimui pagal įformintas importo deklaracijas, nurodytas patikrinimo ataskaitos Nr. 4VM320034M (2014-04-14) 3 priedo lentelėje, kadangi: 1) Bendrovės pateikti Lenkijos įmonių „C „P1“ Sp.zo.o., „W5“ Sp.zo.o., „K1“ Sp.zo.o., ir „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. bei Slovakijos įmonės „Z1“ S.R.O. išrašai iš registro apie įmonių registraciją, PVM registraciją, jau buvo pateikti pakartotinio patikrinimo metu ir priimant Vilniaus TM ataskaitą buvo įvertinti; 2) Bendrovės pateikta Lenkijos įmonės „W5“ Sp.zo.o. ir Bendrovės sutartis Nr. 1-09-28-2010/MO-WR (2010-09-28) nepaneigia informacijos, gautos iš Lenkijos mokesčių administratoriaus, kad Lenkijos įmonė minėtu adresu nevykdė veiklos, ir nepatvirtina prekių, kurioms buvo įforminta 42-oji muitinės procedūra, tiekimo galutiniam gavėjui fakto; 3) Bendrovės pateikti Lenkijos įmonės „P3“ s.c. „Saugojimo sutartis (2010-04-14)“ su Lenkijos įmone „P. O.“ Sp.zo.o. nepatvirtina fakto, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos į minėtos įmonės sandėlį, nes pagal Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją Bendrovės gabentas dyzelinis kuras nepasiekė prekių gabenimo dokumentuose (AAD) nurodyto gavėjo Lenkijos įmonės „P. O.“ Sp.z.o.o. Įmonės „P. O.“ Sp.z.o.o. darbuotojai paneigė sandorius su Lenkijos „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. ir informavo, kad ant AAD uždėtas jų įmonės spaudas yra suklastotas, o įmonės turimo sandėlio veikla nesusijusi su prekyba kuru, tik su tepalais; 4) Bendrovės pateikta sutartis Nr. 1-06-14/2010-MO-KOR (2010-06-14) su Lenkijos įmone „K1“ Sp.zo.o. nepaneigia informacijos gautos iš Lenkijos mokesčių administratorių ir nepatvirtina prekių, kurioms buvo įforminta 42-oji muitinės procedūra, tiekimo galutiniam gavėjui fakto; 5) Bendrovės pateikti Lenkijos įmonės „C „P1“ Sp.zo.o. 2010-11-21 „Saugojimo ir paslaugų teikimo apmokestinamų prekių sandėlyje sutartis“ su Z.P.A. „W4“ sp.j. ir UAB „M2“ sutartis Nr. 1-11-24/2010MO-PRF (2010-09-24) su „C2“ Sp.zo.o. nepaneigia informacijos, gautos iš Lenkijos mokesčių administratorių, ir nepatvirtina prekių, kurioms buvo įforminta 42-oji muitinės procedūra, tiekimo galutiniam gavėjui fakto; 6) Bendrovės pateikta 2010-11-05 sutartis Nr. 1-11-05/2010MO-ZERV su Slovakijos įmone „Z1“ S.R.O. nepaneigia informacijos, gautos iš užsienio šalių mokesčių administratorių, ir nepatvirtina prekių, kurioms buvo įforminta 42-oji muitinės procedūra, tiekimo galutiniam gavėjui fakto. Bendrovės pateiktos sutarties tarp Slovakijos įmonės „Z1“ S.R.O. ir Lenkijos „P. P. prekybos ir paslaugų įmonės“, nevertintina, nes pateikta tik dalis sutarties.

Dėl Bendrovės 2014-05-05 skundo „Dėl Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaitos Nr. 4VM320034M“ panaikinimo“ nagrinėjimo sustabdymo ir atnaujinimo

Muitinės departamentas nurodė, jog atsižvelgdamas į Bendrovės skundo argumentą, kad Lenkijos muitinės nurodyti dokumentų ir antspaudų suklastojimo atvejai nėra patvirtinti įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje, 2014-08-13 sprendimu Nr. 1A-433 sustabdė Bendrovės skundo nagrinėjimą, kol bus gauta informacija iš Lenkijos muitinės apie baudžiamosios bylos eigą. Lenkijos muitinės administracija informavo Lietuvos muitinę, kad ji vadovaudamasi Neapolio II konvencija, negali pateikti duomenų, kurie yra susiję su ikiteisminiu tyrimu baudžiamojoje byloje.

Anot Muitinės departamento, įvertinus Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (2007-05-28 nutartis adm. byloje Nr. A-6-238/2007, 2012-05-28 nutartis adm. byloje Nr. I-2219-171/2012, 2008-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-438-59/2008, 2009-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-521/2009), Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaitoje Nr. 4VM320034M (2014-04-14) užfiksuota mokestinė prievolė negali priklausyti nuo tam tikrų juridinių faktų buvimo ar nebuvimo, kurie nustatinėjami Lenkijos Respublikos baudžiamojoje byloje.

Dėl 42-osios muitinės procedūros reglamentavimo ir importuotojo prievolių, susijusių su šia procedūra, taikymo

Muitinės departamentas pažymėjo, jog pagal 1993-07-02 Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatos (toliau – Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos) 38 priede išdėstyta muitinės deklaracijos 37 langelio „Procedūra“ apibūdinimą, 42-oji muitinės procedūra yra išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūra, kai prekės neapmokestinamos importo PVM, kadangi po muitinio įforminimo tiekiamos į kitą ES valstybę narę. Norėdami taikyti šią PVM lengvatą suteikiančią muitinės procedūrą, asmenys privalo laikytis sąlygų, numatytų 2006-11-28 Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB), kurios nuostatos perkeltos į PVM įstatymą. Vadovaudamasis 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas), 62 straipsniu, Muitinės departamentas pabrėžė, jog muitinės deklaracijose turi būti pateikti visi duomenys ir dokumentai, reikalingi taikyti pasirinktą muitinės procedūrą. Muitinė priima deklaracijas iš karto, jeigu jos atitinka 62 straipsnyje nustatytas sąlygas. 42-osios muitinės procedūros įforminimo metu muitinė reikalauja pateikti muitinės deklaracijoje (44 BAD langelyje) tikslią informaciją apie galutinį PVM mokėtoją kitoje valstybėje narėje, kadangi sąžiningos prekybos atveju galutiniam gavėjui turėtų pereiti prievolė sumokėti PVM savo valstybėje narėje. Remiantis Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-04-13 įsakymu Nr. 1B-329 (2011-01-24 įsakymo Nr. 1B-37 redakcija), (toliau – BAD pildymo instrukcija) 27.49.1.7 papunkčiu, muitinės deklaracijos 44 langelyje „Papildoma informacija (pateikiami dokumentai /sertifikatai ir leidimai)“ įrašoma „ES valstybės narės, į kurią gabenamos prekės, raidinis kodas iš importo deklaracijos priėmimo metu galiojančio Komisijos Reglamento „Dėl šalių ir teritorijų nomenklatūros, naudojamos Bendrijos užsienio prekybos statistikai ir prekybos tarp valstybių narių statistikai“ ir asmens – prekių gavėjo pridėtinės vertės mokesčių mokėtojo kodas, suteiktas ES valstybės narės kompetentingos institucijos“.

Remdamasis Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 199 straipsniu ir minėtos BAD pildymo instrukcijos 34 punktu, Muitinės departamentas nurodė, kad Baltarusijos kilmės dyzelinius degalus importavo ir įformintuose BAD pasirinktai 42-ajai muitinės procedūrai deklaravo Bendrovė, todėl jai ir perėjo su šia muitinės procedūra susijusios prievolės, kadangi prievolė teisingai deklaruoti ir atsakomybė už tinkamą deklaruotos muitinės procedūros prievolių įgyvendinimą teisės aktais priskirta asmeniui, kurio vardu deklaruojamos prekės, todėl, nepriklausomai nuo vėlesnių šioms importuotoms prekėms įformintų komercinių sandorių sąlygų, atsakomybė už dyzelinių degalų išgabėimą į kitą valstybę narę teisės aktuose nustatytais sąlygomis, t. y. deklaruotos procedūros reikalavimų įvykdymą, tenka būtent Bendrovei.

Taip pat Muitinės departamentas vadovavosi importuotų prekių neapmokestinimą importo PVM reglamentuojančio PVM įstatymo 35 straipsnio nuostatomis ir atkreipė dėmesį, kad PVM įstatymo 35 straipsnis reglamentuoja ne bet koki importuotų prekių išgabėimą į kitą valstybę narę, o *išgabėimą, laikantis nustatytų sąlygų*: prekės turi būti „tiekiamos“ („tiekimo“ sąvoka reglamentuota PVM įstatymo 4 straipsniu – nuosavybės arba disponavimo teisių perleidimas) į kitą valstybę narę ir išgabėamos per vieno mėnesio laikotarpį nuo apmokestinimo momento, t. y. importo deklaracijos įforminimo dienos.

Vadovaudamasis Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71, 6 punkte nurodytu, kad į šalies teritoriją importuotos prekės apmokestinamos PVM, jeigu nustatoma, kad neįvykdyta bent viena Taisyklių 4 punkte nurodyta sąlyga: 1) importo metu žinoma, kad prekės yra skirtos išgabėti ir bus išgabėtos į kitą ES valstybę narę; 2) prekių importuotojas importo muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu yra registruotas šalies teritorijoje PVM mokėtoju; 3) importuotų prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą ES valstybę narę pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų tarifą; 4) importuotojas kitos valstybės narės PVM mokėtojui teikia tas pačias nepakeisto pavidalo prekes, kurias importavo į šalies teritoriją; 5) prekės į kitą ES valstybę narę išgabėamos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento; bei Taisyklių 7.2 papunkčiu, įpareigojančiu importuotoją kartu su importo muitinės deklaracija, be kitų dokumentų, muitinei pateikti ir

dokumentus, įrodančius, kad į šalies teritoriją importuojamos prekės skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę (sutartys, užsakymai, kiti dokumentai, kuriuose nurodytas pirkėjo – kitos valstybės narės PVM mokėtojo pavadinimas, adresas, kodas, valstybė narė, į kurią bus išgabentos prekės ir pan.), Muitinės departamentas sprendė, kad nepagrįstai Bendrovė teigė, jog ji, prekiaudama su visais savo pirkėjais, pardavimo operacijas vykdė pagal savo nusistatytas procedūras, apimančias verslo rizikos valdymą bei reikalingos informacijos rinkimą mokesčių tikslais.

Dėl importo PVM apskaičiavimo

Nurodyta, jog Vilniaus TM taip pat nustatė (Patikrinimo ataskaitos 2 priedo 8 skiltis „Kuro netektis, kg“, 53 EID), kad tai pačiai 42-ajai muitinės procedūrai deklaruotų dyzelinių degalų dalis 50 769 kg, pagal Bendrovės išrašytas sąskaitas, buvo išgabenta iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio Kalnėnuose, tačiau nepasiekusi galutinio gavėjo buvo prarasta Lietuvos Respublikoje, viršijant natūralios netekties normas gabenant į kitą ES šalį arba dėl neįrodytų nenugalimos jėgos aplinkybių. Praradimas nustatytas pagal Bendrovės akcizų deklaracijų (forma FR0630S) duomenis, Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo duomenis ir t.t. Anot Muitinės departamento, tai rodo, kad dalis akcizinių dyzelinių degalų nepasiekė galutinio gavėjo ir nebuvo išgabenta iš Lietuvos teritorijos. Vadovaudamasis Akcizų įstatymo 15 straipsnio 8 ir 9 punktų nuostatomis bei tuo, kad Bendrovė akcizų deklaracijose (forma FR0630S) deklaravo prarastus Lietuvos Respublikoje (50 769 kg) dyzelinius degalus bei už šį kiekį apskaičiavo akcizą, Muitinės departamentas nurodo, kad Bendrovė pripažino, jog šis degalų kiekis neišgabentas iš Lietuvos Respublikos ir neperduotas gavėjui.

Sprendime akcentuotos PVM įstatymo 49 str. 1 dalies ir 56 str. 1 dalies nuostatos, įpareigojančios mokesčių mokėtoją, pasinaudojusį PVM lengvata (ne pirkėją) išgabenti prekes iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir turėti neginčytinus (vienareikšmiškus) įrodymus, patvirtinančius prekių išgabėnimą, t. y. faktą, kad tiekiamų prekių fiziškai nebėra šalies teritorijoje bei faktą, kad teisę disponuoti tiekiamomis prekėmis įgijo pirkėjas (įvyko tiekimas). Taip pat pažymėta, jog Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) ne kartą yra konstatavęs, kad prekės įsigijimas Europos Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje yra atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos arba išgabentos į kitą valstybę narę ir po šio išsiuntimo ar išgabėnimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje (ETT 2007-09-27 sprendimo byloje Nr. C-409/04 42 punktas, sprendimo byloje Nr. C-184/05 23 punktas, 2010-12-07 sprendimo byloje Nr. C-285/09 41 punktas, 2010-12-16 sprendimo byloje Nr. C-430/09 29 punktas, 2012-09-06 sprendimo byloje Nr. C-273/11 31 punktas).

Muitinės departamentas sutiko, jog Europos Bendrijos teisė tiesiogiai nenustato, kam tenka pareiga įrodyti aplinkybę, jog prekės buvo išgabentos iš valstybės narės teritorijos, tačiau nurodė, kad tam tikros formalios mokesčio mokėtojų pareigos, susijusios su apskaitos vedimu, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaracijų bei suvestinių pateikimu mokesčių administratoriui numatytos Direktyvos 2006/112/EB 22 straipsnyje, o to paties straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms suteikiama teisė nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinomis tam, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui mokesčių srityje. PVM įstatymo 56 straipsnio 4 dalis suteikia teisę mokesčių administratoriui MAĮ nustatyta tvarka pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui patvirtinti. Be to, pabrėžta, jog ETT yra pripažinęs, kad panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių institucijos tikrinimą, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne tiekimo valstybės narės teritorijoje, iš esmės atlieka remiantis mokesčių mokėtojų pateiktais įrodymais bei jų deklaracijomis (ETT 2007-09-27 sprendimas byloje Nr. C-409/04 44 punktas), todėl principas, pagal kurį teisės naudotis leidimu nukrypti arba atleidimu nuo mokesčio įrodinėjimo našta tenka tam, kuris prašo leisti naudotis tokia teise, nepažeidžia Bendrijos teisės, kas lemia, jog būtent tam, kad būtų taikoma Direktyvos 2006/112/EB 28C straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, prekių tiekėjas turi pateikti įrodymų, kad šio atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra tenkinamos (ETT 2007-09-27 sprendimas byloje Nr. C-184/05 26 punktas).

Remdamasis tuo, jog Direktyvos 2006/112/EB 28 b straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta, kad „prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas“, bei tuo, kad Bendrovė patvirtino, jog Lenkijos pirkėjai „esant išsiųstos prekės neatitikimui gavimo metu, tai pažymi prekės gavimo ataskaitoje (e-ROR)“, t. y. fiksuojamas prekių kiekio trūkumas nepasibaigus prekių „siuntimui ar gabenimui“ (neįsigytos prekės Bendrijos viduje), Muitinės departamentas pažymėjo, jog ar trūkstamas dyzelinio kuro kiekis buvo tiekiamas į kitą

valstybę narę, jei buvo, – kur baigėsi minėtų prekių gabenimas ir kam jos buvo pristatytos, įrodymų muitinei Bendrovė nepateikė, todėl padarė išvadą, kad Vilniaus TM, atlikusi išsamų tyrimą, objektyviai įvertinusi surinktus įrodymus, teisingai pritaikiusi teisės aktus, pagrįstai pripažino, jog Bendrovė neįvykdė į šalies teritoriją importuotų minėtų prekių neapmokestinimo importo PVM visų teisės aktuose nurodytų būtinų sąlygų, nes neįrodė, jog šios prekės būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos per vieną mėnesį nuo apmokestinimo momento, o tai yra pagrindas mokestinei nepriemokai apskaičiuoti.

Dėl ES valstybių narių mokesčių administratorių atsakymų

Akcentuota, jog vadovaujantis administracinio bendradarbiavimo susitarimais, buvo kreiptasi į Lenkijos ir Slovakijos mokesčių administratorius su prašymu atlikti Bendrovės pateiktuose tarptautiniuose krovinių gabenimo važtaraščiuose (toliau – CMR, CMR važtaraščiai) nurodytų galutinių gavėjų patikrinimus ir pateikti informaciją apie deklaruotų dyzelinių degalų įsigijimus, nes vienas iš 42-osios muitinės procedūros administravimo būdų yra galutinio gavėjo valstybės narės mokesčių administratorių galimybė patikrinti galutinių gavėjų nurodytoje valstybėje narėje prekių įsigijimą ir PVM deklaravimą (keitimosi informacija apie PVM mokėtojus sistema (toliau – VIES), angl. „V2“) ir įsitikinti, kad minėtos prekės buvo apmokestintos importo PVM. Minėtas administracinis bendradarbiavimas tarp valstybių narių mokesčių administratorių paprastai taikomas tais atvejais, kai kyla įtarimų dėl vengimo mokėti PVM.

Remdamasi gauta Lenkijos ir Slovakijos mokesčių administratorių pateikta informacija (VMI raštai Nr. (21.53-28)-R-2793 (2013-04-05), Nr. (21.6-32)-R-4401 (2013-05-31) ir Nr. (21.53-28)R-5957 (2014-08-06)), Vilniaus TM nustatė, kad dalis Bendrovės 42-ajai muitinės procedūrai deklaruotų dyzelinių degalų ir parduotų ES valstybių narių įmonėms, nebuvo gauta galutinio gavėjo arba nėra patvirtinimo, kad prekės buvo nugabentos galutiniam gavėjui, t. y. Lenkijos įmonėms: C „P1“ Sp.zo.o., „W5“ Sp.zo.o., „K1“ Sp.zo.o., ir „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. Dyzeliniai degalai, kurie buvo parduoti minėtoms įmonėms, pagal gabenimo dokumentus turėjo būti iškrauti akciziniuose sandėliuose („P. O.“ Sp.zo.o., „B1“ S.A. Z1 Chemiczne w Szczenie, „P5“ C1 Sp.o.o., Z. P. Alkoholu „W4“ Sp.j. W. i W., P.H.U. P4 (SEED Nr. (duomenys neskelbtini), akciziniai sandėliai nepatvirtino prekių gavimo iš Bendrovės. Pagal Lenkijos kompetentingų institucijų pateiktą informaciją, iš Bendrovės gabenti dyzeliniai degalai nepasiekė prekių gabenimo dokumentuose nurodytų gavėjų (akcizais apmokestinamų prekių sandėlių), išskyrus Lenkijos įmonę „I1“ Sp.zo.o., kurios vardu tiekti dyzeliniai degalai buvo pristatyti į akcizinį sandėlį „O1 Sp.zo.o. baza Paliw Nr. 12 (SEED Nr. (duomenys neskelbtini). Lenkijos Respublikos muitinės tarnyba nustatė, kad pirmiau minėtų akcizais apmokestinamų prekių sandėlio statusą turinčių Lenkijos įmonių, išskyrus akcizinį sandėlį „O1“ Sp.zo.o. baza Paliw Nr. 12, ir Muitinės tarnybų antspaudai bei atsakingų darbuotojų parašai, esantys ant akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentų buvo suklastoti. Lenkijoje ir Slovakijoje registruoti subjektai, kuriems Bendrovė išrašė PVM sąskaitas faktūras, neapskaitė dyzelinių degalų įsigijimų iš Bendrovės, neįvykdė PVM prievolių, yra nerandami jų registruotose veiklos vietose. Minėtos įmonės realios veiklos nevykdė ir buvo naudojamos kaip priedangos įmonės sandoriuose su Bendrove.

Dėl Bendrovės įformintų prekių tiekimų Lenkijos įmonei „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. (išregistruota iš PVM mokėtojų nuo 2010-09-01) pažymėta, jog pastarajai Lenkijos įmonei 2010 m. Bendrovė EID 10LTRK2000IM013140 (2010-05-31) pardavė 23 900 kg dyzelinių degalų pagal PVM sąskaitą faktūrą Nr. MOB00818 (2010-06-02). Pagal Bendrovės Muitinės departamentui pateiktus dokumentus (kopijas) nustatyta, kad 2010-04-28 buvo sudarytas kontraktas tarp Bendrovės ir Lenkijos įmonės, pagal kurį Bendrovė įsipareigojo tiekti minėtai Lenkijos įmonei kurą ir jo produktus. Pagal Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, nustatyta, kad už minėtos Lenkijos įmonės vardu parduotą dyzelinį kurą su Bendrove atsiskaityta grynaisiais pinigais Lietuvoje. Grynujų pinigų mokėjimą vykdė Lietuvos Respublikos pilietis A. J. , kuris grynus pinigus įnešė į Bendrovės atsiskaitomąją sąskaitą, esančią AB SEB banke. Bendrovė prekių išgabavimo faktui pagrįsti pateikė CMR (be/Nr.) (2010-06-02) važtaraštį, tačiau jame nepažymėta prekių gavėjui skirta važtaraščio vieta, t. y. 24 grafoje prekių gavimas nepatvirtintas prekių gavėjo spaudu, nenurodytos prekės gavusių asmenų pavardės, nėra parašų ir prekių iškrovimo/gavimo datos, pasirašyta tik prekių siuntėjui ir vežėjui skirta važtaraščio vieta. Pagal Lenkijos transporto įmonių (vežėjų) duomenis, dyzelinis kuras nebuvo iškrautas krovinio gabenimo dokumentuose nurodytu adresu Lenkijos įmonei „P. O.“,

duomenų apie faktinius dyzelinio kuro gavėjus nėra. Analogiška situacija, išskyrus apmokėjimą, yra su dyzelinių degalų pardavimu pagal pirmiau nurodytą deklaraciją, bet ne joje deklaruotai Lenkijos įmonei „K1“ Sp.z.oo. (sąskaita faktūra MOB00855 (2010-06-16), CMR (be/Nr.) (2010-06-16), kuri išregistruota iš PVM mokėtojų 2010-08-09. Atkreiptas dėmesys, kad pagal pirmiau nurodytą deklaraciją dyzeliniai degalai buvo parduoti 5 Lenkijos įmonėms (PPHU „A1“ Sp.zo.o., „K1“ Sp.zo.o., M.H. „S1“, „P2“ Sp.zo.o. ir „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o., nors pirmiau nurodytoje deklaracijoje buvo deklaruotas tik vienas galutinis prekių gavėjas (P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o.).

Lenkijos muitinės pareigūnams atlikus tyrimą (VMI raštas Nr. (21.53-28)-R-2793 (2013-04-05) dėl Lenkijos įmonės „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o., buvo nustatyta, kad Bendrovės gabentas dyzelinis kuras nepasiekė prekių gabenimo dokumentuose (AAD) nurodyto gavėjo Lenkijos įmonės „P. O.“ Sp.z.o.o. Pastarosios darbuotojai paneigė sandorius su „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. ir informavo, kad ant AAD uždėtas jų įmonės spaudas yra suklastotas, o įmonės turimo sandėlio veikla nesusijusi su prekyba kuru, o tik su tepalais. Taip pat Lenkijos mokesčių administratorius informavo, kad minėta Lenkijos įmonė nedeklaravo prekių įsigijimų iš Bendrovės, nuo 2010-09-01 nebevykdo veiklos, todėl mokesčių administratorius negalėjo atlikti patikrinimo veiksmų. Įmonės steigėjai: E. N. (direktorius), A. W. (direktorius), L. S. (direktorius) dalyvavo neteisėtoje veikloje, susijusioje su ekonominiu sukčiavimu. Apklauskos metu, buvę įmonės partneriai (steigėjai) L. S. ir A. W., nurodė, kad įmonės direktorius E. N. buvo atsakingas už įmonės vykdomą veiklą, jų teigimu, jis vykdė prekių įsigijimus Bendrijos viduje be likusių bendrasavininkų žinios ir pritarimo. Minėti asmenys nurodė, kad įmonė turėjo dvi degalines netoli Leszno, bet ji neturėjo degalų bazės ir transporto priemonių degalų gabenimui. Įmonė sutarčių dėl degalų įsigijimo iš ES teritorijoje įsikūrusių įmonių ir muitinės sandėlio nesudarė.

Dėl Bendrovės įformintų prekių tiekimų Slovakijos įmonei „Z1“ S.R.O. (išregistruota iš PVM mokėtojų nuo 2012-01-01). Pažymėta, jog Bendrovė sandoriams su šia Slovakijos įmone pritaikytam 0 procentų PVM tarifui pagrįsti Muitinės departamentui 2014-06-17 pateikė dalį (pusė pirmo lapo ir paskutinis sutarties lapas) iš 2010-09-01 sutarties Nr. LH/EW/0001-2010 dėl žaliavų tiekimo ir gatavo produkto priėmimo tarp Slovakijos įmonės „Z1“ ir Lenkijos įmonės P.H.U. „P4“ (SEED Nr. (duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini), todėl jie Muitinės departamente nevertinti.

Anot Muitinės departamento, Bendrovė 2010 m. lapkričio – gruodžio mėnesiais bei 2011-01-06 Slovakijos įmonei „Z1“ S.R.O. pardavė 348 568 kg dyzelinio kuro pagal 14 PVM sąskaitų faktūrų (MON 1026, MON 1046, MON 1129, MON 1155, MON 1168, MON 1190, MON 1211, MON 1212, MON 1230, MON 1250, MON 1249, MON 1297, MON 1301, MON 1314), nors pagal importo deklaracijose nurodytus galutinius prekių gavėjus ir deklaravimo metu pateiktas sutartis su jais, Bendrovė importuotus dyzelinius degalus turėjo parduoti „C3“ Sp.zo.o. (10LTRK2000IM028878, 10LTRK2000IM028B82), „W5“ Sp.zo.o., (10LTRK2000IM02B5F2), „Centrum szkoleniowe „P1“ Sp.zo.o. (10LTRK2000IM02D211, 10LTRK2000IM02D634, 10LTRK2000IM02D6D4, 10LTRK2000IM02DF43, 10LTRK2000IM 02E746). Bendrovė prekių išgabenimo faktui pagrįsti Vilniaus TM pateikė tik 1-uosius CMR važtaraščių egzempliorius, kuriuose prekių gavėju nurodyta Slovakijos įmonė „Z1“, iškrovimo vieta nurodytas Lenkijos įmonės P.H.U. „P4“ apmokestinamų prekių sandėlis. Krovinių vežėjais CMR-se (b/n, 3 vnt., 2010-12-03, 2010-12-09, 2010-12-10) nurodyta Lenkijos įmonė. Atliekant Lenkijos transporto įmonių (vežėjų) kontrolės veiksmus, dyzelinio kuro iškrovimo vieta nenustatyta ir duomenų apie faktinius dyzelinio kuro gavėjus nėra pateikta. Bendrovės pateiktuose CMR-se yra pasirašyta tik prekių siuntėjui ir vežėjui skirta važtaraščio vieta. Bendrovės pateiktų CMR-ų 24 grafoje, prekių gavimas visais atvejais nepatvirtintas prekių gavėjo spaudu, nenurodytos prekes gavusių asmenų pavardės, nėra parašų ir prekių iškrovimo / gavimo datos. Lenkijos kompetentingų institucijų duomenimis, dyzelinio kuro iškrovimo vieta nežinoma ir duomenų apie faktinius dyzelinio kuro gavėjus nėra, išskyrus tik su AAD Nr. S3A0928V541 (24 250 kg) gabentus dyzelinius degalus, kurie buvo gauti Lenkijos įmonės P.H.U. „P4“ sandėlyje.

Akcentuota, jog Slovakijos mokesčių administratorius (VMI raštas Nr. (21.6-32-1)-R-4401 (2013-05-31) informavo, kad Slovakijos įmonė „Z1“ S.R.O. nebuvo rasta, jos buveinės adresu yra pašto dėžutė, įmonė buvo registruota PVM mokėtoja nuo 2010-10-29 iki 2011-12-31, įmonei buvo nustatyta prievolė teikti PVM deklaracijas kas ketvirtį. Pateiktoje PVM deklaracijoje už 2010 m. IV ketvirtį ši įmonė jokių prekių įsigijimų iš kitų ES valstybių narių nedeklaravo, už 2011 m. I ketvirtį

PVM deklaracijos nepateikė. Slovakijos mokesčių administracija taip pat informavo, kad Slovakijos įmonės generalinis direktorius M. H. buvo apklaustas policijos, įtariama, kad šios įmonės vardu veikė kiti asmenys, sutartys nebuvo pasirašytos ir niekas nebuvo įgaliotas to padaryti minėto asmens vardu.

Muitinės departamentas konstatavo, jog Vilniaus TM pagrįstai nustatė, kad Bendrovės turimi dokumentai nepatvirtina prekių pristatymo fakto galutiniam dyzelinių degalų pirkėjui ir neįrodo, kad tarp sandorio šalių įvyko prekių tiekimas.

Dėl Bendrovės iformintų prekių tiekimų Lenkijos įmonei „W5“ Sp.zo.o. (išregistruota iš PVM mokėtojų nuo 2012-03-30) nurodyta, kad šios Lenkijos įmonės adresu – (duomenys neskelbtini (minėtas adresas nurodytas Bendrovės išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ir CMR-se), yra registruota kita įmonė, kuri pagal 2010-03-11 sutartį buvo išnuomojusi patalpas įmonei „W5“ Sp.zo.o., pastaroji niekada nevykdė veiklos šiuo adresu ir neturi leidimo Lenkijoje vykdyti akcizinių prekių „registruoto gavėjo“ veiklos, ji nedeklaravo jokių įsigijimų Bendrijos viduje iš Bendrovės bei nemokėjo akcizo.

Pažymėta, jog Bendrovė deklaracijoje 10LTRK2000IM022747 (2010-09-21) deklaravo 353 027 kg dyzelinių degalų įsigijimą, kurio galutinis gavėjas turėjo būti Lenkijos įmonė PPHU „A1“ Sp.zo.o., tačiau degalai buvo parduoti ir dar dviem, deklaracijoje nedeklaruotoms Lenkijos įmonėms („M1“ Sp.zo.o. ir „W5“ Sp.zo.o.). „W5“ Sp. z o. o. pagal 10 PVM sąskaitų faktūrų (MOB 00915, MOB 00916, MOB 00922, MOB 00923, MOB 00924, MOB 00928, MOB 00929, MOB 00930, MOB 00931 ir MOB 00934) pardavė 249 999 kg. Pvz., dyzeliniai degalai nepasiekė akcizinių prekių gabenimo dokumentuose (toliau – AAD) nurodyto gavėjo „P. O. Malopolskie“, „C1“ Sp.o.o., kuris niekada nebuvo sudaręs sutarčių su prekių pirkėju Lenkijos įmone „W5“ Sp.zo.o. ir nevykdė šio asmens naftos produktų saugojimo ir t. t. Daugelyje CMR-ų (BL /6A0452884 (2010-1014), 6LA0421700 (2010-10-15), 6LA0421699 (2010-10-15), 6LA0421684 (2010-10-15), 4LA0290981 (2010-10-18), 6LA0421697 (2010-10-18), 6LA0421682 (2010-10-18), 6LA0421698 (2010-10-18) ir b/n 2010-10-190) nurodyti du gavėjai „W5“ Sp.zo.o. ir „P. O. Malopolskie“, „C1“ Sp.o.o., nors spaudas yra tik „W5“ Sp.zo.o., bet ne akcizinio sandėlio, nors gabenta buvo su AAD. Be to, nurodytuose CMR-se nėra prekių gavimo datos.

Pabrėžta, jog Lenkijos mokesčių administratorių pateikti atsakymai dėl galutinių gavėjų veiklos Lietuvos muitinei nekelia abejonių, todėl nepagrįsti ir atmestini Bendrovės skundo Muitinės departamentui teiginiai, kad šie atsakymai negali būti teisėtu pagrindu paneigti prekių tiekimą ir reikalauti sumokėti patikrinimo ataskaitoje apskaičiuotas sumas.

Paaiškinta, jog PVM įstatymo 56 str. 5 dalyje numatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti įrodymus 0 procentų tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Muitinės departamento nuomone, Vilniaus TM pagrįstai rėmėsi Lenkijos ir Slovakijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija bei visapusiškai ir objektyviai ištyrė surinktus įrodymus, susijusius su prekių, kurios buvo neapmokestintos importo PVM, išvežimu iš Lietuvos Respublikos į kitą ES valstybę narę, ir teisingai įvertinusi tuos įrodymus, pagrįstai pripažino, jog nėra įvykdytos visos 0 procentų PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos.

Pažymėta, kad prekių realaus išgabenimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos nepatvirtina Bendrovės teikiami CMR-ai, kuriais grindžiamas tarptautinio krovinių pervežimo į kitas valstybes nars, jose esantiems gavėjams, faktas. Vien tik formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančio atitinkamo dokumento (CMR) turėjimas mokesčių mokėtojui nesuteikia teisės į mokesčio lengvatą. Vadovaudamasis 1956-05-19 Tarptautinės krovinių vežimo keliais konvencijos (toliau – CMR Konvencija) nuostatomis bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika (2001-06-15 nutarimas Nr. 31 „Dėl Lietuvos teismų praktikos, taikant Ženevos 1956 m. Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvenciją (CMR)“), Muitinės departamentas nurodė, jog nepaisant aplinkybės, kad prekės gavėjui arba jo įgaliotam vežėjui buvo perduodamos Bendrovės naudojamame sandėlyje, Bendrovei išliko pareiga įrodyti, kad tiekimo prekės nuvyko į paskirties vietą, t. y. į atitinkamą kitos valstybės narės akcizais apmokestinamų prekių sandėlį ar pas galutinį gavėją. Akcentuota tai, kad prekių tiekimo šalys atitinkamais susitarimais negalėjo susitarti kitaip, nei numato imperatyvios teisės normos, reglamentuojančios prekių tiekimo apmokestinimą 0 proc. PVM tarifu. Muitinės departamentas padarė išvadą, kad iš Bendrovės pateiktų CMR važtaraščių kopijų ir kitų dokumentų neįmanoma nustatyti, ar prekės buvo išgabentos iš Lietuvos, ką patvirtina ES valstybių narių mokesčių

administratorių informacija. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas, tačiau Lenkijos mokesčių administratorius informavo, kad CMR važtaraščiuose deklaruoti gavėjai nurodytais adresais nerasti, todėl Bendrovės pateiktos CMR važtaraščių kopijos negali būti vertinamos kaip įrodymai, patvirtinantys realų prekių išgabenimą. Pažymėta, kad prekių tiekėjas tik tada galėtų reikalauti PVM įstatymo 35 straipsnyje numatytos mokesstinės lengvatos taikymo, jei jis pats būtų griežtai laikęsis Taisyklių 7.1 papunktyje nustatyto reikalavimo, tačiau Bendrovė savo skunde nepateikė jokių duomenų ar informacijos apie tai, kokios priežastys sutrukdė jai nurodyti pasikeitusį prekių gavėją, todėl laikė, kad Bendrovė tam tikrais atvejais netinkamai vykdė Taisyklių 7.1 papunktyje įtvirtintą reikalavimą.

Nurodyta, jog patikrinimo metu surinkti faktai ir įrodymai, kad Bendrovė nepagrįstai taikė 42 -ąją muitinės procedūrą ir pasinaudojo atleidimu nuo importo PVM, kadangi muitinio įforminimo metu Bendrovė nežinojo, kokiems galutiniams gavėjams prekės bus tiekiamos po muitinio įforminimo (atsirado 18 sandorių su naujais prekių gavėjais, kurie nebuvo nurodyti BAD muitinio įforminimo metu), todėl Muitinės departamentas padarė išvadą, kad Bendrovė muitinei pateikdavo neteisingą informaciją apie galutinius prekių gavėjus, t. y. nesilaikė Bendrijos muitinės kodekso 62 straipsnio nuostatų. Dėl šios priežasties, Muitinės departamento teigimu, muitinė muitinio įforminimo metu negalėjo tinkamai atlikti kontrolės veiksmų dėl 42-osios muitinės procedūros pagrįstumo, todėl kilus įtarimui dėl netinkamo muitinės procedūrų vykdymo, buvo parašyti paklausimai kitų valstybių mokesčių administratoriams dėl sandorių patikrinimo. Iš galutinių gavėjų valstybių narių mokesčių administratorių gauta informacija (VMI raštai Nr. (21.53-28)-R-2793 (2013-04-05) ir Nr. (21.6-32)-R-4401 (2013-05-31), Muitinės departamento teigimu, patvirtino, kad Bendrovės sandoriai su galutiniais gavėjais kitoje valstybėje buvo sudaryti, siekiant išvengti importo PVM.

Akcentuota, jog Bendrovė muitinio įforminimo metu pateikė muitinei informaciją, kad tikrinamuoju laikotarpiu Baltarusijos kilmės prekes (dyzelinius degalus) pirkė iš 12 įmonių, registruotų Panamoje, Kipre, Singapūre, Kanadoje, Didžiojoje Britanijoje, Baltarusijoje; muitinio įforminimo metu BAD 44 langeliuose nurodė, kad importuotos prekės po muitinio įforminimo bus parduotos septynioms Lenkijos įmonėms ir vienai Kipre registruotai įmonei. Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Bendrovė importo deklaracijose daugeliu atvejų pateikė neteisingą informaciją apie galutinį prekių gavėją kitoje valstybėje narėje. Pagal Bendrovės patikrinimo metu pateiktus apskaitos duomenis, pirminius dokumentus – Bendrovės pirkėjams išrašytas prekių pardavimo PVM sąskaitas faktūras bei CMR važtaraščius – nustatyta, kad importuotų dyzelinių degalų pardavimo sąskaitos išrašytos ne tik minėtoms aštuonioms įmonėms, bet ir kitoms 18-ai importo deklaracijose nenurodytų Lenkijos, Latvijos, Slovakijos ir Lietuvos įmonių (žr. patikrinimo ataskaitos 1 priedą). Pabrėžta, jog vadovaujantis Taisyklių 4.1 papunkčiu, viena iš 42-jai muitinės procedūrai pateiktų prekių neapmokestinimo PVM sąlygų – importo metu turi būti žinoma, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, t. y. importuotojas jau importo metu privalo žinoti, kokiam kitos valstybės narės PVM mokėtojui prekė bus tiekama po muitinio įforminimo, kadangi BAD pildymo instrukcijos 27.49.1.7 papunktyje yra nurodytas reikalavimas 42-osios muitinės procedūros deklaravimo atveju muitinės deklaracijos 44 langelyje pateikti tikslų galutinio gavėjo PVM mokėtojo kodą. Anot Muitinės departamento, faktas, jog vietoj 8 galutinių gavėjų, kuriuos Bendrovė nurodydavo muitinės deklaracijose, sandorius sudarė ir prekių pardavimo sąskaitas faktūras išrašė 26 galutiniams gavėjams, pagrindžia, kad importo metu nebuvo žinoma, kam bus tiekiamos ir išgabenamos importuotos prekės, o tokiu atveju Bendrovė turėjo pasirinkti deklaruoti kitą muitinės procedūrą (pvz., 40-ąją), kai importo metu įmonė neprivalo žinoti, ar laisvai cirkuliuojanti prekė bus parduota Lietuvoje, ar gabenama į kitą valstybę narę, bei nėra reikalavimo muitinės deklaracijoje pateikti galutinio gavėjo PVM mokėtojo kodo.

Kadangi Taisyklių 7-1 punktas įpareigoja importuotoją raštu nedelsiant informuoti teritorinę muitinę, jeigu pasikeičia muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose nurodytas prekių pirkėjas, kitos valstybės narės PVM mokėtojas ir (arba) valstybė narė, į kurią prekės išgabenamos po muitinio įforminimo, pateikiant naujus duomenis, paaiškinant pasikeitimų priežastis ir pridėdant tai patvirtinančių dokumentų kopijas, o apie tai, kad prekių pardavimo sąskaitos faktūros buvo išrašomos kitiems, nei Bendrovės muitinės deklaracijose (BAD 44 langelyje) nurodytiems gavėjams, muitinės mokesčių administratoriai nustatė tik Bendrovės ūkinės komercinės veiklos patikrinimo metu, todėl konstatuota, kad Bendrovė nesilaikė 42-jai procedūrai keliamų reikalavimų.

Atkreiptas dėmesys, kad pati Bendrovė (2014-01-20 raštas Nr. 92/93) Vilniaus TM pateiktoje importuotų per laikotarpį nuo 2010-04-01 iki 2013-07-31 prekių, deklaruotų 42-ajai procedūrai, judėjimo ataskaitoje, nurodydama dyzelinių degalų kiekį, operacijos tipą, dokumento numerį, muitinės procedūrą, išvežimo datą ir klientą, pripažino, kad ji pažeidė teisės aktų nustatytus reikalavimus, taikomus 42-ajai procedūrai.

Muitinės departamento nuomone, Vilniaus TM, siekdama užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią mokesčių vengimui, piktnaudžiavimui ir išsisukinėjimui, pagrįstai ir teisėtai 2014-04-14 ataskaita Nr. 4VM320034M pakeitė 42-osios muitinės procedūros kodą į 40-osios muitinės procedūrą ir 65-iuose BAD deklaruotam 5 690 012 kg kiekiui dyzelinių degalų apskaičiavo importo PVM, taikydama 21 procento tarifą.

Dėl pardavimo Lietuvos Respublikos PVM mokėtojams

Nurodyta, jog patikrinimo ataskaitos 2 priedo lentelėje (11 skiltis „Parduota Lietuvos įmonėms, kg“, 7 BAD) pateikti detalūs duomenys apie Bendrovės dyzelinių degalų pardavimus Lietuvos Respublikos ūkio subjektams (UAB „V3“ pagal 2 PVM sąskaitas faktūras parduota 50 000 kg dyzelinių degalų, UAB „T1“ pagal 18 PVM sąskaitų faktūrų parduota 425 253 kg dyzelinių degalų, UAB „E2“ pagal 4 PVM sąskaitas faktūras parduota 100 000 kg dyzelinių degalų, iš viso 575 253 kg), Bendrovės išrašytose pardavimo PVM sąskaitose faktūrose yra nurodytas 0 proc. PVM tarifas. Muitinės departamentas pritarė Vilniaus TM nuomonei, kad Bendrovė nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, nes nebuvo prekių tiekimo į kitą valstybę narę, o prekių pardavimo sandoris įvyko Lietuvoje tarp Bendrovės ir kitų Lietuvos PVM mokėtojų (UAB „V3“, UAB „T1“, UAB „E2“).

Atkreiptas dėmesys į tai, kad PVM įstatymo 49 straipsnyje nurodyta, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui. Iš Baltarusijos importuoti dyzeliniai degalai buvo įforminti 42-jai muitinės procedūrai, neapmokestinant prekių importo PVM, kaip numatyta PVM įstatymo 35 straipsnyje, o po muitinio įforminimo degalai buvo parduoti Lietuvoje registruotam PVM mokėtojui, todėl, nors tokie degalai vėliau buvo išgabunami iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę, sąlygos dėl neapmokestinimo PVM yra netenkinamos ir tokie degalai turi būti apmokestinami importo PVM. Tokia pati nuomonė yra pateikta VMI 2011-06-29 rašte Nr. (32.30-PVM)-RM-702 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 49 straipsnio taikymo“ (minėto rašto 2 lapo, 4-oji pastraipa), rašytame Bendrovei, todėl Muitinės departamentui yra nesuprantami Bendrovės skundo teiginiai apie Bendrovės turimą VMI išaiškinimą, kuris esą patvirtina, kad Bendrovė pagrįstai taikė 0 proc. PVM tarifą. Be to, kaip išaiškino LVAT 2011-07-15 nutartyje administracinėje byloje Nr. AS-143-494/2011, tokie raštai yra informacinio pobūdžio ir nesukelia Bendrovei jokių teisinių pasekmių.

Įvertinęs pateiktą informaciją, Muitinės departamentas padarė išvadą, kad Vilniaus TM pagrįstai nustatė, kad buvo pažeisti Taisyklių 4.1 ir 4.3 papunkčių reikalavimai, todėl, vadovaujantis Taisyklių 6 punkto nuostatomis, Bendrovės dyzeliniai degalai, kurie, vykdant 42-ąją muitinės procedūrą, buvo parduoti Lietuvoje registruotiems PVM mokėtojams, turėjo būti apmokestinami importo PVM, taikant standartinį 21 proc. tarifą.

Dėl baudos ir delspinigių

Pažymėta, jog Vilniaus TM 2014-10-03 sprendimu Nr. (11.10/04)-4ŪS-04 nusprendė keisti Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaita Nr. 4VM320034M įregistruotus PVM delspinigius iš 882 077,00 Lt į 878 163,00 Lt, apskaičiuojant juos iki 2014-04-09, t. y. Kauno apygardos teismo nutarties civilinėje byloje Nr. B2-1274-273/2014 dėl bankroto bylos iškelimo UAB „M2“ įsiteisėjimo.

Muitinės departamentas Bendrovės motyvą, kad yra pagrindas ją atleisti nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto pagrindu, laikė neatitinkančiu teisės aktų reikalavimų, nes vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 patvirtintomis Importo pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo taisyklėmis (neteko galios Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. spalio 19 d. nutarimu Nr. 1205 nuo 2013 m. kovo 1 d.) PVM mokėtojas, Lietuvos Respublikoje importavęs prekes, kurių importo PVM gali būti įskaitytas, turėjo teisę kreiptis į apskrities valstybinę mokesčių inspekciją su prašymu, kad ji perimtų šio importo PVM sumokėjimo kontrolę; apskrities valstybinė mokesčių inspekcija įsitikinusi, kad importo PVM gali būti įskaitytas, išduodavo PVM mokėtojui atitinkamą pažymą, kurią jis turėjo pateikti muitinei. Jokios pažymos, pagrindžiančios jos teisę į PVM įskaitymą, Bendrovė nepateikė.

Muitinės departamentas vadovavosi MAĮ 100 ir 141 straipsnių nuostatomis bei pažymėjo, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos tiek mokesčio ginčo metu, tiek kreipiantis su prašymu į vietos mokesčių administratorių Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-05-07 įsakymu Nr. 1B-481 patvirtintų Atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų) delspinigių taisyklių ir M2 2004-05-10 įsakymu Nr. 1B-484 patvirtintų Atleidimo nuo paskirtos baudos taisyklių nustatyta tvarka ir terminais. Be to, nėra aišku, kokio mokesčio permoką ir kokiais laikotarpiais turėjo Bendrovė, kas, Muitinės departamento nuomone, paneigia teisinę galimybę taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 d. 3 punktą. Laiku neįvykdžius pareigos sumokėti mokesčius, jau yra padaroma žala, o bendro pobūdžio teiginys/aiškinimas, kad egzistuojanti permoka, esant mokesčiai nepriemokai, eliminuoja žalos atsiradimo aplinkybę, nesuderinamas su teisių ir pareigų vienovės principu. Anot Muitinės departamento, nesant balanso, atitinkami visuomeniniai santykiai išsiderina ir taip padaroma žala vienai iš visuomeninio santykio šalių arba šalims.

Muitinės departamentas pabrėžė, kadangi delspinigiai yra skaičiuojami už kiekvieną pradelstą sumokėti mokesčius dieną, todėl prievolė mokėti mokesčius atsiranda kiekvieną dieną ir kiekvieną dieną ji apskaičiuojama naujai, taikant tą dieną galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius delspinigių skaičiavimą, taikant MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintą atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos pagrindą, sprendžiant, ar nebuvo padaryta žala biudžetui, turi būti lyginamos to paties laikotarpio kiekvienos dienos (už kurias skaičiuoti delspinigiai) mokesčių permokos ir nepriemokos, o ne viso laikotarpio ar kiekvieno ataskaitinio periodo (mėnesio) mokesčių permokos ar nepriemokos.

Akcentuota, jog, vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, ginčo atveju delspinigiai skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokesčiai pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos (MAĮ 97 str. 2 dalis), t. y. iki 2014-04-14. Kadangi Kauno apygardos teismo nutartis civilinėje byloje Nr. B2-1274-273/2014 iškelti bankroto bylą bendrovei įsiteisėjo 2014-04-10, todėl delspinigiai nuo importo PVM apskaičiuoti tik iki 2014-04-09. Tokį sprendimą Vilniaus TM priėmė 2014-10-03 sprendimu Nr. (11.10/04)-4ŪS-04 dėl patikrinimo ataskaitos patikslinimo, pakeisdama patikrinimo ataskaita įregistruotus PVM delspinigius.

Muitinės departamento nuomone, Bendrovė nepagrįstai prašo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos, vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu (kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui). Bendrovė nurodo, kad dėl teisės atskaityti importo PVM mokesčio nepriemoka nesusidaro, todėl šia veika nepadaryta realios žalos biudžetui. Ar tuo laikotarpiu bendrovė turėjo mokesčių permoką, ar ji buvo tokio pat dydžio (didesnė) nei apskaičiuota mokesstinė nepriemoka, duomenų ginčo medžiagoje nėra, nors Bendrovė buvo įpareigota pašalinti skundo trūkumus, todėl prašymas dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudos netenkintas.

Muitinės departamentas padarė išvadą, kad Vilniaus TM išsamiai išanalizavo Bendrovės padarytus 42-osios procedūros pažeidimus ir juos detalčiai aprašė 2014-04-14 patikrinimo ataskaitoje Nr. 4VM320034M ir jos prieduose, todėl Muitinės departamentas konstatavo, kad neturi pagrindo vertinti nurodytas aplinkybes kitaip, nei jas įvertino Vilniaus TM.

Bendrovė nesutinka su Muitinės departamento 2014-11-14 sprendimu Nr. 1A-590, mano, kad Vilniaus TM neteisėtai ir nepagrįstai 2014-04-14 patikrinimo ataskaita Nr. 4VM320034M pakeitė 42-osios muitinės procedūros kodą į 40-įjį ir 65-juose BAD Bendrovės deklaruotam 5 690 012 kg dyzelinių degalų kiekiui apskaičiavo 21 procento dydžio importo PVM.

Bendrovės nuomone, faktinių aplinkybių visuma ir surinkti įrodymai pagrindžia, kad 2010 m. balandžio – 2012 m. liepos mėn. laikotarpiu Bendrovė importo deklaracijose iš trečiosios valstybės importuotam dyzeliniam kurui, kuris skirtas išgabenti į kitą ES valstybę narę, teisėtai ir pagrįstai pritaikė 42-ąją muitinės procedūrą, nes visos materialiosios sąlygos, numatytos PVM įstatymo 35 str. 1 ir 2 dalyse bei Taisyklių 4 punkte, būtinos šiai muitinės procedūrai taikyti, buvo faktiškai išpildytos.

Tvirtinama, kad tiek Muitinės departamentas, tiek Vilniaus TM nukrypo nuo ETT ir LVAT suformuotos praktikos prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu klausimu.

1. Vilniaus TM, užpildydama ataskaitą, esą pažeidė procedūrinės normas, kadangi nustatytų pažeidimų nepagrindė tyrimo metu surinktais dokumentais bei neįvardino, kuriais dokumentais remiantis, buvo priskaičiuoti importo PVM, bauda bei delspinigiai. Bendrovės įsitikinimu, Vilniaus TM muitinė, veikdama kaip viešojo administravimo sistemos subjektas, nesilaikė Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 8 str. 1 d. reikalavimų, kadangi patikrinimo ataskaita buvo užpildyta pažeidžiant procedūrinės normas, kurios trukdo Bendrovei tinkamai pasinaudoti teise į gynybą ir teikti papildomus dokumentus bei įrodymus ar paaiškinimus.

Pasak Bendrovės, buvo pažeistas Muitinės departamento 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407 patvirtintų Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių 46 punktą, nes jokių įrodymų, kurie įrodo faktinį prekių išgabėmą iš Lietuvos Respublikos, kuriuos pateikė Bendrovė 2 metus vykusio patikrinimo metu, prie ataskaitos nėra pridėta. Be to, esą priešingai nei nurodyta Patikrinimo taisyklių 63 p. nei vienas pažeidimas, kuris nurodytas ataskaitoje, nėra pagrįstas įrodymais ir dokumentais, kadangi prie ataskaitos nepateikta nei vieno įrodymo, o tik duomenų tikslinimo pažymos ir lentelės, kuriose detalizuojama pagal EID apskaičiuotas importo PVM bei nurodyti prekių kiekiai, t. y. Vilniaus TM nepagrindė, kokią konkrečiai informaciją gavo iš užsienio valstybių mokesčių administratorių, kuria remdamasi konstatavo, kad Bendrovė prekių iš Lietuvos Respublikos neišvežė, kada buvo atliekami patikrinimai, kodėl mokesčių administratorius nesivadovavo VMI patvirtinimais AAD. Bendrovė teigia, kad nežinodama, kuo remiantis patikrinimo ataskaita surašyta, objektyviai negali per 20 dienų terminą patikrinti visus įmonės veiklos dokumentus, kuriuos Vilniaus TM tikrinti pradėjo 2012 m. ir baigė patikrinimą tik 2014 m.

2. Teigiama, kad Bendrovė visais ataskaitoje nurodyto tikrinamojo laikotarpio prekių importo atvejais turėjo sudariusi rašytines sutartis su importuojamų prekių pirkėjais – kitų ES valstybių narių PVM mokėtojais, kuriose nurodyta, kad tiekiamos prekės bus išgabėtos iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę. Bendrovė sutinka su Vilniaus TM pastaba, kad ji netinkamai vykdė informavimo prievolę, t. y., pasikeitus prekių pirkėjui, nepateikė informacijos apie tai Vilniaus TM, tačiau nesutinka, kad netinkamai vykdė ginčo objektu esančių sandorių deklaravimo importo deklaracijose prievolę.

Bendrovė pažymi, kad tik Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2013-01-21 įsakymu Nr. 1B-33 buvo pakeista importo deklaracijos pildymo tvarka, pagal kurią importo deklaracijoje vietoje iki pakeitimo galiojusio reikalavimo nurodyti ES valstybės narės, į kurią gabėtos prekės, raidinį kodą ir asmens – prekių gavėjo PVM mokėtojo kodą, naujai pildomoje importo deklaracijoje turi būti nurodomas asmens, kuriam tiekiamos prekės, PVM mokėtojo kodas. Šis pildymo tvarkos pakeitimas, Bendrovės nuomone, iliustruoja, kad informacija apie prekių pirkėją, kuriam ketinama patiekti importuotas prekes, iki 2013-01-21 net nebuvo deklaruojama importo deklaracijose, todėl pasikeitus prekių pirkėjui iki 2013-01-21 importo deklaracijoje šio fakto nereikėjo deklaruoti, jeigu prekių gavėjas (akcizinis sandėlis, į kurį bus gabėtos prekės, nesikeičia). Faktas, kad Bendrovė neinformavo muitinės apie pasikeitusį pirkėją, turi būti vertinamas tik kaip formalus informacijos pateikimo tvarkos pažeidimas.

Bendrovė mano, kad nei mokesčių mokėtojas, nei mokesčių administratorius negali mokesčių teisės aktų normų aiškinti ir taikyti taip, kad būtų sukuriama papildoma įstatymuose nenumatyta taisyklė, su kuriomis būtų siejamas vieno ar kito įstatyme nustatyto reikalavimo laikymasis, todėl Vilniaus TM ataskaitoje suformuluota išvada, kadangi Bendrovė neinformavo Vilniaus TM, jog pasikeitė prekių pirkėjas, todėl nebuvo įvykdyta viena iš pagrindinių PVM lengvatos sąlygų, yra nepagrįsta ir neteisėta.

3. Bendrovė teikia argumentus dėl PVM įstatymo 49 straipsnyje įtvirtintų materialųjų sąlygų, pabrėždama, kad turi įrodymus, jog prekių tiekimo momentu visi pirkėjai buvo kitose ES valstybėse narėse registruoti PVM mokėtojais, todėl Vilniaus TM neginčija pirkėjo PVM mokėtojo statuso.

(a) Dėl prekių išgabėmimo į kitą ES valstybę narę.

Pasak Bendrovės, aplinkybė, jog ginčo objektu esančios prekės yra akcizais apmokestinamos prekės, kurios pagal galiojančią teisinę reguliavimą gali judėti tik tarp akcizinių sandėlių, prekių judėjimą prižiūrint mokesčių administratoriui, suponuoja, kad ginčo objektu esančių prekių gavėju visada yra Lenkijoje esantis akcizinis sandėlis, todėl įrodymai, leidžiantys padaryti išvadą, kad Bendrovės patiekta prekė buvo išgabėta iš Lietuvos akcizinio sandėlio ir gauta Lenkijos akciziniame sandėlyje, turėtų būti laikomi pakankamais prekių išgabėmimo į kitą ES valstybę narę faktui pagrįsti.

Kadangi PVM įstatymo 56 str. 1 dalis nenustato baigtinio įrodymų sąrašo, kuriais turi ir gali būti grindžiamas prekių išgabenimas iš šalies į kitą ES valstybę narę faktas, todėl Bendrovė ginčo objektu esančių prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę faktą įrodė Vilniaus TM pateikdama CMR važtaraščius, kuriuos jai pateikė pirkėjai, visais atvejais pagal INCOTERMS sąlygas patys organizavę prekių gabenimą, AAD, sutartis su pirkėjais, dokumentus apie pirkėjų buvimą PVM mokėtojais. Bendrovė aiškina, kad net ir dėdama maksimalias pastangas, ji ne visais atvejais gali gauti CMR važtaraščius, kadangi šis dokumentas yra ne Bendrovės, bet pirkėjo dokumentas (būtent pirkėjas yra vežimo sutarties dalyvis), ji negali įtakoti pirkėjo pateikto CMR važtaraščio turinio.

Tais atvejais, kai dedant protingas pastangas Bendrovei nepavykdavo prekių išgabenimo fakto pagrįsti CMR važtaraščiais (dėl to, kad tokių važtaraščių pirkėjai nepateikė, arba dėl to, kad pateiktų važtaraščių turinys neatitiko keliamų reikalavimų), Bendrovė teigia, kad surinko oficialius įrodymus, kuriais pagrindė prekių išgabenimo į kitą valstybę narę faktą – AAD. Pasak Bendrovės, AIS dokumentai (e-AAD) yra važtaraščiai, t. y. prekių judėjimo dokumentai, kuriais tiesiogiai pagrindžiamas ir įrodomas tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės išgabenimo iš Lietuvos akcizinio sandėlio ir nugabenimo į kitos ES valstybės narės (Lenkijos) akcizinį sandėlį faktas, o, atsižvelgiant į tai, kad akcizinių prekių judėjimą Lietuvoje kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija, o Lenkijoje – Lenkijos muitinė, AAD dokumentai vertintini kaip oficialus prekių išgabenimo į kitą valstybę narę įrodymas. Bendrovė mano, kad Vilniaus TM atsisakymą, pripažinti Bendrovės pateiktus AAD prekių išgabenimo į kitą valstybę narę įrodymu, reikia laikyti prieštaraujančiu protingumo principui: akcizų tikslais laikant, kad prekė faktiškai nugabenta į Lenkijos akcizinį sandėlį, tuo pat metu dėl tos pačios prekės teigti, kad PVM tikslais ji nebuvo išgabenta į Lenkiją, yra neprotinga. Be to, tokia Vilniaus TM pozicija, Bendrovės nuomone, prieštarauja PVM direktyvai, kadangi tuo sukuriama nacionalinė praktika, pagal kurią akcizinių prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę faktas akcizų ir PVM tikslais traktuojamas iš esmės skirtingai.

Dėl galimai egzistuojančių trūkumų kai kuriuose tarptautiniuose prekių gabenimo važtaraščiuose (CMR), Bendrovė tvirtina, kad Vilniaus TM pastabos ginčo išsprendimui yra teisiškai nereikšmingos, nes Bendrovė kitais įrodymais (AAD) pagrindė šių prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę faktą, be to, LVAT byloje Nr. A-442-648/2009 išaiškino: „vien ta aplinkybė, kad pareiškėjo turimuose dokumentuose nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į 0 procentų PVM tarifo taikymą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, jog prekių tiekimas į Latvijos Respubliką buvo atliktas“. Vadovaudamasi ETT praktika byloje C-146/05 (29 p.) ir byloje C-587/10 (46 p.), Bendrovė daro išvadą, kad Vilniaus TM, atsisakymas ADD dokumentus laikyti prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę pagrindžiančiu įrodymu, taip pat Vilniaus TM reikalavimas, kad Bendrovė pateiktų kitus prekių išgabenimo įrodymus, pažeidžia kertinius Europos Sąjungos teisės principus – proporcingumo principą ir neutralumo principą.

Pažymima, jog Bendrovės bankroto administratorius 2014-05-05 skunde Muitinės departamentui nurodė, kad didžiojoje dalyje CMR-ų gavėjo antspaudas, atstovo rekvizitai ir parašas yra tiesiog ne 24 langelyje, o kiek žemiau šio langelio; be to, pagal CMR konvencijos 5 str. 1 d. yra leidžiama gavėjo atstovo parašą pakeisti antspaudu, todėl gavėjo antspaudu patvirtinti CMR-ai laikyti tinkamai patvirtintais gavėjų.

Pasak Bendrovės, ginčui išspręsti yra aktuali ETT praktika (byla Nr. 409/04) dviem aspektais: pirmiausia, kad turi būti ginami sąžiningo tiekėjo, galinčio pademonstruoti protingas pastangas, skirtas išsiaiškinti, ar sandoriu nėra dalyvaujama PVM sukčiavimo schemoje, interesai; kita svarbi aplinkybė, kai sąžiningas tiekėjas įvykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o sutartinės pareigos išsiųsti arba išgabenti prekes iš tiekimo valstybės narės neįvykdo pirkėjas, pastarasis ir turi sumokėti PVM šioje valstybėje narėje. Atitinkamai, Bendrovė teigia, jog elgdamasi apdairiai, sąžiningai ir rūpestingai, ji ėmėsi visų protingų ir jai prieinamų priemonių tam, kad įsitikintų, jog prekės tiekiamos realiam pirkėjui, kitoje valstybėje narėje įsiregistravusiam PVM mokėtoju; tuo tarpu, Vilniaus TM nepateikė jokio teisinio pagrindo, kuriuo remdamasi atsisakė pripažinti AAD dokumentus prekių išgabenimo į kitą valstybę narę įrodymais; Vilniaus TM, neįrodžiusi, jog Bendrovė dalyvavo PVM sukčiavime, ir perkėlusi Bendrovei PVM prievoles, susijusias su neišgabentomis iš Lietuvos prekėmis, akivaizdžiai nukrypo nuo ETT suformuotos praktikos.

(b) Dėl disponavimo teisės perdavimo pirkėjui.

Pasak Bendrovės, tiekiant prekes FCA – Lietuvos akcizinis sandėlis INCOTERMS sąlygomis, Bendrovė disponavimo teisę prekėmis pirkėjui perduoda Lietuvos akciziniame sandėlyje, kuriame pirkėjo atstovui (vežėjui) yra pakraunamos tiekiamos prekės, kitoks disponavimo teisės perdavimo vietos traktavimas prieštarautų ETT praktikai (bylos Nr. C-320/88, Nr. C-430/09).

Bendrovės nuomone, Vilniaus TM išvada, kad Bendrovė, pasinaudojusi PVM lengvata, nesiėmė priemonių išsiaiškinti aplinkybių, susijusių su realiu prekių pristatymu, ir nepareikalavo iš dyzelinio kuro pirkėjų įrodymų, kad prekės iš tiesų buvo išgabentos; parodo, jog mokesčių administratorius iš esmės netinkamai (nukrypdamas nuo ETT praktikos) interpretuoja, kur ir kaip įvyko disponavimo teisės perkėmis perdavimas pirkėjui, bei netinkamai suprato ginčo objektu esančių sandorių faktines aplinkybes. Bendrovė teigia, kad nepriklausomai nuo to, pagal kurį modelį (FCA arba EXW sąlygomis) veikė pirkėjas, abiem atvejais ji disponavimo teisę pirkėjui perdavė Lietuvos akciziniame sandėlyje ir turi šį faktą pagrindžiančius įrodymus, todėl prekių pristatymas gavėjui atgabenimo valstybėje neturi nieko bendra su disponavimo teisės perdavimu pirkėjui.

4. Bendrovė, tvirtindama, kad ji visais atvejais prekes patiekė pirkėjams, kurie buvo kitoje ES valstybėje narėje registruoti PVM mokėtojais; pateikė mokesčių administratoriui nenuginčijamus įrodymus, kad ginčo objektu esančios prekės faktiškai buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą ES valstybę, bei, kad tinkamai perdavė disponavimo teisę prekės pirkėjui; laiko, jog visos būtinos materialiosios 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygos prekių tiekimui į kitą valstybę narę yra išpildytos.

5. Dėl užsienio mokesčių administratorių pateiktos informacijos.

Vertindama ataskaitoje Vilniaus TM nuožiūra pateiktos iš užsienio mokesčių administratoriaus gautos informacijos ištraukas, Bendrovė atkreipia dėmesį į tai, kad galimai netinkamą PVM prievolių vykdymą Lenkijoje sąlygojo šioje valstybėje narėje ginčo laikotarpiu galiojęs „palankus“ PVM reguliavimo režimas, leidęs prekes įsigijusiems Lenkijos mokesčių mokėtojams išvengti prievolių mokėti PVM, taip pat nepakankami Lenkijos mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai, galėję laiku užkardyti PVM sukčiavimo atvejus. Šį teiginį, anot Bendrovės, patvirtina veiksmai, kurių 2013 m. ir 2014 m. ėmėsi Lenkijos valstybė, siekdama užkardyti PVM sukčiavimo atvejus prekybos naftos produktais industrijoje: PVM reguliavimo srityje įteisintas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas naftos produktams; įteisintas solidarios prekių tiekėjo ir pirkėjo atsakomybės mechanizmas už netinkamą PVM prievolių vykdymą; įdiegtos papildomos administracinės priemonės, leidžiančios užkardyti mokesčių sukčiavimą naftos produktų prekybos veikloje (pvz., užstato sistema).

Bendrovė taip pat atkreipia dėmesį ir į tai, kad Lietuvos prekių tiekėjai, ginčo laikotarpiu tiekė prekes Lenkijos pirkėjams, neturėjo jokių teisinių instrumentų patikrinti ir įsitikinti, ar Lenkijos, Slovakijos pirkėjai tinkamai vykdo savo mokesčines prievoles prekių atgabenimo valstybėje narėje, o galėjo taikyti tik įprastas komercines priemones pirkėjo tapatybei identifikuoti: rašytinė sutartis; pirkėjo įmonės kodo ir PVM mokėtojo kodo patikrinimas; išankstinio apmokėjimo gavimas iš pirkėjo atsiskaitomosios sąskaitos banke; susirašinėjimas su pirkėjo įgaliotais asmenimis.

6. Dėl Lietuvos mokesčių administratoriaus teisės apmokestinti faktiškai įvykusį prekių tiekimą į kitą valstybę narę 21 proc. PVM tarifu, Bendrovė, remdamasi ETT sprendimu byloje C-285/09, teigia, kad tam, jog Vilniaus TM galėtų paneigti Bendrovės teisę prekių tiekimą į kitą valstybę narę apmokestinti 0 proc. PVM tarifu, ji turėjo objektyviais įrodymais įrodyti, kad Bendrovė nuslėpė tikrojo įgijėjo tapatybę tam, kad šis galėtų išvengti PVM mokėjimo prekių atgabenimo valstybėje narėje. Ginčo faktinės aplinkybės esą rodo, kad ginčo objektu esančių prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę atveju Bendrovė nenuslėpė nei vieno savo pirkėjo tapatybės; visus tiekimus į kitą valstybę narę tinkamai įformino PVM sąskaitomis faktūromis, jose nurodydama realius pirkėjus; tinkamai deklaravo šiuos tiekimus PVM deklaracijose, nurodydama pirkėjų PVM mokėtojų kodus; būdama apdairi, visais atvejais įsitikino, kad pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi galiojantį PVM mokėtojo kodą. Bendrovė tvirtina, kad ataskaitoje Vilniaus TM nepateikė nei vieno objektyvaus įrodymo, kad Bendrovė nuslėpė tikrąją pirkėjo tapatybę, žinojo ar turėjo žinoti, kad jos vykdomas prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę yra „įtrauktas į įgijėjos atliekamą sukčiavimą“. Tokių faktų esą nenustatė ir Muitinės departamentas.

Nepaisant to, kad Bendrovei nėra pareigos įrodinėti taikytų papildomų priemonių, skirtų PVM sukčiavimui išvengti, vis dėlto Bendrovė paaiškina, kad pirkėjai („P1“ Sp.zo.o., „W5“ Sp.zo.o., „K1“ Sp.zo.o., „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o., „Z1“ S.R.O.) yra registruotos įmonės, taip pat

registruotos PVM mokėtojais, su visais šiais pirkėjais buvo sudarytos rašytinės prekių tiekimo sutartys ir jų priedai, pagal kuriuos vyko prekių pakrovimai, Bendrovė turi mokėjimo dokumentus dėl visų dyzelinio kuro pardavimų, turi CMR važtaraščius, kuriuos pateikė pirkėjai, visais atvejais pagal INCOTERMS sąlygas patys organizavę prekių gabenimą; gauta iš užsienio mokesčių administratorių informacija Bendrovei nebuvo pateikta, ribojant jos teisę į gynybą. Pateikti argumentai, anot Bendrovės, leidžia daryti išvadą, kad sandoriuose su minėtomis įmonėmis ji tinkamai įvykdė sąlygas, išdėstytas PVM įstatymo 35 str. 1 d., 49 str. 1 d. ir 56 str. 1 d. bei Taisyklių 4.3 punkto nuostatose, apibrėžiančiose prekių tiekimo sąlygas, taikant 0 proc. PVM tarifą, o muitinės išvada, kad šios sąlygos nebuvo įvykdytos, yra nepagrįsta faktiniais įrodymais.

7. Dėl natūralios netekties, Bendrovė pažymi, kad ginčija tai, nuo kokios prarastų prekių vertės Vilniaus TM faktiškai apskaičiavo importo PVM. Iš Lietuvos Respublikos energetikos ministro įsakymo „Dėl kuro natūralios netekties normų patvirtinimo“ (2010-07-16, Nr. 1-207) 6 punkto, Bendrovės vertinimu, seka, kad importo PVM apskaičiavimo metodika, kai konkretaus gabenimo (kurio metu prarastas prekių kiekis viršija 5 proc. gabentų prekių kiekio) atveju importo PVM yra skaičiuojamas ne nuo 5 proc. gabentų prekių kiekį viršijančios sumos, bet nuo viso prarasto kiekio, pažeidžia galiojantį teisinį reguliavimą (nukrypstama nuo PVM direktyvos preambulės 36 p.). Atsižvelgiant į tai, kad akcizų tikslais natūralios netekties nuostolių ribose (5 proc. nuo faktiškai gabentų prekių kiekio) prarastas prekių kiekis nesukelia mokesčio mokėtojui akcizų prievolių, analogiškos nuostatos turi būti laikomasi ir PVM tikslais, tačiau Vilniaus TM PVM tikslais taiko iš esmės skirtingą natūralios netekties nuostolių apskaičiavimo metodiką, nei analogišku atveju yra taikoma metodika akcizų tikslais.

Atkreipiamas dėmesys, kad negavusi AAD dėl 50 769 kg prekių pristatymo, Bendrovė turėjo sumokėti akcizą, kas ir buvo atlikta, tačiau atleidimui nuo importo PVM Bendrovė privalėjo turėti visai kitas aplinkybes patvirtinančius įrodymus, ji neprivalo mokėti importo PVM nuo tų prekių, kurios buvo išgabentos į kitą valstybę narę ir parduotos toje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui. Bendrovė įsitikino nurodytų aplinkybių egzistavimu (CMR važtaraščiai, kuriuose gavėjai pasirašytinai patvirtino viso prekių kiekio (50 769 kg) gavimo faktą), todėl esą jai nekilo pareiga sumokėti importo PVM, tačiau muitinė netyrė nurodytų aplinkybių dėl natūralių netekčių ir skirtingų akcizo ir importo PVM taikymo pagrindų.

8. Dėl Ataskaitoje apskaičiuotų delspinigių.

Bendrovė, remdamasi LVAT praktika (adm. byloje Nr. A-438-630/2009, adm. byloje Nr. A-15-141/2005) ir MAĮ 100 str. 1 d. 2 p. bei 141 str. 1 d. 3 p., teigia, kad Vilniaus TM, prieš skaičiuodama delspinigius, turėjo patikrinti, ar ginčo laikotarpiu Bendrovė neturi grąžintino iš biudžeto PVM, o nustačiusi, kad ginčo laikotarpiu pagal mokesčių administratoriui pateiktas PVM deklaracijas ji turėjo grąžintinas iš biudžeto PVM sumas, šių sumų dydžiui tenkančiai importo PVM sumai delspinigiai neturėjo būti skaičiuojami. Bendrovė pabrėžia, kad ginčo laikotarpiu buvo pateikusi Valstybinei mokesčių inspekcijai PVM deklaracijas, kuriose už tam tikrus ginčo laikotarpius buvo deklaruotos grąžintinos iš biudžeto PVM sumos, kurių Valstybinė mokesčių inspekcija ginčo laikotarpiu tam tikrą konkretų dienų skaičių nebuvo grąžinusi Bendrovei ir nebuvo užskaičiusi kitoms Bendrovės mokestinėms nepriemokoms padengti, tačiau Vilniaus TM neatsižvelgė į šį faktą, skaičiuodama delspinigius.

Bendrovė pažymi, kad pagal ETT praktiką (byla C-414/10) importo PVM yra atskaitomas iš karto, nelaukiant jo sumokėjimo momento, todėl tvirtina, kad net ir tuo atveju, jeigu paaiškėtų, kad Vilniaus TM ataskaitoje priskaičiuota importo PVM suma yra pagrįsta, būtina atsižvelgti į tai, kad reali žala, kuri tokiu atveju galėtų būti laikoma padaryta biudžetui, sudarytų tik tokius delspinigius, kurie turėtų būti apskaičiuoti nuo importo deklaracijos momento iki sekančio mėnesio 25 dienos, kurią šis importo PVM būtų deklaruojamas kaip atskaitomas PVM, bei dėl šios priežasties Vilniaus TM ataskaitoje apskaičiuotus delspinigius vertina kaip nepagrįstus.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, bei remdamiesi MAĮ 72 str., 133¹ str. 6 d., 152-154 str., VAĮ 8 str. 1-3 d., PVM įstatymo 35, 49 ir 56 str., Bendrovė prašo panaikinti Muitinės departamento 2014-11-14 sprendimą Nr. 1A-590 ir Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaitą Nr. 4VM320034M.

Komisija, išnaginėjusi Bendrovės skundo motyvus ir įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Muitinės departamento 2014-11-14 sprendimas Nr. 1A-590 dėl nurodymų Bendrovei sumokėti į biudžetą 2 608 902 Lt (755 590 Eur) importo PVM bei su juo susijusius delspinigius ir baudą yra tvirtintinas, tačiau Bendrovė atleistina nuo 92 136,81 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

Ginčas nagrinėjamoje mokesstinėje byloje yra kilęs dėl importo PVM lengvatos, įtvirtintos PVM įstatymo 35 str. 1 dalyje, taikymo pagrįstumo. Šioje byloje Muitinės departamentas nusprendė, jog Bendrovė 65-iose muitinės importo deklaracijose 5 690 012 kg dyzelinių degalų kiekiui nepagrįstai taikė 42-osios muitinės procedūrą (*prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę taikomas atleidimas nuo PVM, išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu*), kurios pagrindu importuotas kuro kiekis buvo neapmokestintas importo PVM, nes neįvykdė šiai procedūrai taikyti keliamų sąlygų – Bendrovės turimi dokumentai nepatvirtino prekių pristatymo fakto galutiniam dyzelinių degalų pirkėjui ir neįrodė, kad tarp sandorio šalių įvyko prekių tiekimas kitos valstybės narės PVM mokėtojų. Muitinės departamentui konstatavus, kad importo PVM lengvata pritaikyta nepagrįstai, Bendrovės deklaruota 42-oji procedūra buvo pakeista į 40-ąją muitinės procedūrą (*prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę netaikomas atleidimas nuo PVM, išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu*), kurios pagrindu aukščiau nurodytas importuotas kuro kiekis buvo apmokestintas standartiniu 21 procento dydžio importo PVM ir papildomai apskaičiuoti mokėtini PVM delspinigiai bei bauda. Tuo tarpu, Bendrovės įsitikinimu, surinkti įrodymai pagrindžia, kad 2010 m. balandžio – 2012 m. liepos mėn. laikotarpiu iš trečiosios valstybės importuotam dyzeliniam kurui, kuris skirtas išgabenimui į kitą ES valstybę narę, ji teisėtai ir pagrįstai pritaikė 42-ąją muitinės procedūrą, kadangi visos materialiosios sąlygos, būtinos šiai procedūrai taikyti, buvo faktiškai išpildytos. Bendrovės nuomone, nėra padaryta žala biudžetui, todėl prašoma atleisti nuo baudos ir delspinigių.

Bendrovė taip pat teikia argumentus dėl mokesčių administratoriaus procedūrinių pažeidimų, teigdama, kad patikrinimo ataskaita buvo surašyta pažeidžiant procedūrinės normos, kurios sutrukdė Bendrovei tinkamai pasinaudoti teise į gynybą ir pateikti papildomus dokumentus, įrodymus ar paaiškinimus.

Komisija, pasisakydama dėl Bendrovės įvardintų procedūrinių pažeidimų, atkreipia dėmesį į tai, kad Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 89 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė, t. y. skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Ši teisinė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Pasisakant dėl procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo subjekto sprendimams, yra vertintinos dvi aplinkybės: ar procedūriniai pažeidimai buvo padaryti, ar jie turėjo įtakos priimamo sprendimo pagrįstumui.

Nagrinėjamu atveju Bendrovė teritorinės muitinės neva padarytą procedūrinį pažeidimą, sutrukdžiusį Bendrovei tinkamai pasinaudoti teise į gynybą, grindžia Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių, patvirtintų Muitinės departamento prie Finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407 (*Žin.*, 2008, Nr. 68-2617), 46 ir 63 punktais. Minėtų taisyklių 46 punkte įvardijama, kad prie ataskaitos turi būti pridėdamos rašytinės tikrinamo asmens pastabos, paaiškinimai ir dokumentiniai įrodymai (jei tokių yra), t. y. visi šiame punkte nurodyti dokumentai, kurie turėjo būti prie ataskaitos pridėti, turėjo būti Bendrovei žinomi, nes juos pati Bendrovė teikė muitinei. Minėtų taisyklių 63.5 punkte yra įtvirtinta, jog rašydamas nustatomąją ataskaitos dalį, tikrintojas be kitų turi laikytis šio reikalavimo: nustatytą pažeidimą pagrįsti konkrečiais įrodymais (buhalterinės apskaitos sąskaitų, registru, sutarčių, sąskaitų faktūrų, kvitų ar kitų dokumentų kopijomis, lentelėmis ir pan.), kurie pridėdami prie ataskaitos (1-ojo ir 2-ojo egzempliorių) kaip priedai ir numeruojami. <...> Tais atvejais, kai nustatytiems pažeidimams pagrįsti yra naudojami dokumentai, kuriuose pateikiami duomenys apie kitus asmenis, ši informacija aprašoma ataskaitoje ir minėti dokumentai pridėdami prie ataskaitos, jei vadovaujantis MAĮ 68 ir 39 straipsnių nuostatomis tokie duomenys (informacija) apie asmenį gali būti skelbiami. Priešingu atveju turi būti gautas

rašytinis minėto kito asmens prašymas arba sutikimas, kad informacija apie jį būtų paskleista (paskelbta tikrintam asmeniui). <...> Negavus tokio sutikimo arba prašymo, prie ataskaitos pateikiama susisteminta informacija, neidentifikuojant duomenų šaltinio.

Komisijos posėdžio metu mokesčių administratoriaus atstovės patvirtino, kad teritorinės muitinės patikrinimo ataskaitoje buvo pateikta susisteminta informacija, gauta iš užsienio mokesčių administratorių apie Bendrovės kontrahentus, t. y. apie kitus mokesčių mokėtojus. Bendrovės atstovas 2014-12-23 (prieš nagrinėjant ginčo bylą) Komisijoje susipažino su Muitinės departamento suformuotoje byloje esančiais dokumentais, tame tarpe ir dokumentų, gautų iš užsienio valstybių mokesčių administratorių, kopijomis. Naujų motyvų, kitokio pobūdžio pozicijos dėl ginčo aplinkybių vertinimo Bendrovės atstovas ginčo nagrinėjimo metu neišdėstė. Aplinkybės, jog Bendrovės atstovas nesikreipė į Muitinės departamentą dėl papildomos informacijos gavimo, o vėliau ir susipažinęs su Komisijos turima bylos medžiaga, naujos pozicijos neišdėstė, leidžia teigti, jog Bendrovės pozicija dėl jos procesinių teisių pažeidimo ar trukdymo pasinaudoti teise į gynybą yra formalus pobūdžio, nepatvirtinanti realių tokio pobūdžio pažeidimų buvimo.

Iš Muitinės departamento sprendimo matyti, kad Bendrovei mokestinė nepriemoka (2 608 902 Lt importo PVM) buvo įregistruota už kelis nustatytus 42-osios muitinės procedūros taikymo pažeidimus, tačiau Bendrovė skunde neginčija papildomai apskaičiuoto importo PVM už: 1) 1 419 938 kg dyzelinių degalų, neišgabentų į kitą ES valstybę narę, o panaudotų kitų naftos produktų gamyboje; 2) 575 253 kg dyzelinių degalų, kurie nebuvo išgabenti į kitą ES valstybę narę, o parduoti Lietuvos Respublikoje registruotiems ūkio subjektams; 3) 3 573 kg dyzelinių degalų, kurie buvo neišgabenti į kitą Europos Sąjungos valstybę narę per 1 mėnesį nuo importo datos. Bendrovė skunde dėsto nesutikimo motyvus dėl dviejų muitinės fiksuotų pažeidimų, t. y. ginčija: 1) 3 640 479 kg dyzelinių degalų, kurių išgabėnimo į kitas ES valstybes nepatvirtino kitos ES valstybės narės, apmokestinimą standartiniu importo PVM; bei 2) mokesčių administratoriaus naudotą skaičiavimo metodiką, apmokestinant dyzelinius degalus (50 769 kg), kurie buvo išgabenti iš akcizais apmokestinamo prekių sandėlio ir prarasti Lietuvos Respublikoje, viršijant natūralios netekties normas, gabenant į kitą ES valstybę narę arba dėl neįrodytų nenugalimos jėgos aplinkybių. Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu taip pat patvirtino, kad ginčija tik pastaruosius du muitinės nustatytus Bendrovės pažeidimus. Komisija, atsižvelgdama į Bendrovės apibrėžtą ginčo dalyką, toliau pasisakys dėl pastarųjų dviejų muitinės nustatytų pažeidimų.

Komisija sutinka su Muitinės departamento sprendime (taip pat šio sprendimo nustatomojoje dalyje 4-5 psl.) nurodytu importo PVM lengvatos taikymo teisiniu reglamentavimu, todėl, vengdama pasikartojimų, pabrėžia, jog PVM įstatymo 35 straipsnyje įtvirtinta atleidimo nuo importo PVM lengvata, viena vertus, užkerta kelią dvigubam apmokestinimui, kai importuojamos tos pačios prekės tuoj pat tiekiamos kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui, tačiau kita vertus, griežtos importo PVM lengvatos taikymo sąlygos turi užkirsti kelią importuojamų prekių neapmokestinimui. PVM įstatymo 35 str. 1 dalyje ir Taisyklių 4.1 ir 4.3 punkte įtvirtinta, kad pareiškėjas, siekdamas tinkamai įgyvendinti 42-ąją muitinės procedūrą ir pasinaudoti PVM įstatymo 35 str. 1 dalyje numatyta atleidimo nuo importo PVM mokėjimo galimybe, turi įrodyti, jog importo metu žinoma, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą ES valstybę narę, bei importuotų prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą. ETT savo praktikoje yra konstatavęs, jog prekės įsigijimas Bendrijos viduje ir prekės tiekimas Bendrijos viduje yra atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabėnimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje (žr. ETT 2007-09-27 sprendimas byloje C-409/04, 42 punktą). Būtent tam, kad būtų taikoma Direktyvos 2006/112/EB 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, prekių tiekėjas turi pateikti įrodymų, kad šio atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra tenkinamos (ETT 2007-09-27 sprendimas byloje C-184/05, 26 punktą). Analogiškų nuostatų laikomasi ir Lietuvos Respublikos administracinių teismų praktikoje (LVAT nutartys adm. bylose 2010-01-25 Nr. A-556-250/2010, 2010-06-28 Nr. A-556-1054/2010, 2012-09-20 Nr. A-261-2340/2012, 2013-01-03 Nr. A-442-2935/2012), kurioje ne kartą C2yra konstatuota, jog tam, kad į Lietuvos Respubliką importuota prekė būtų neapmokestinta importo PVM, privalo būti įvykdytos visos minėtų Taisyklių 4 punkte nurodytos sąlygos, o kilus abejonėms, ar prekės tikrai išgabentos iš Lietuvos Respublikos į kitą ES valstybę narę, šias abejones privalo pašalinti

importuotojas (mokesčių mokėtojas), mokesčių administratoriui paprastai pateikdamas gabenimo dokumentus, prekių tiekimo ir gabenimo paslaugų teikimo sutartis, PVM sąskaitas faktūras, apmokėjimų dokumentus ar kitus dokumentus, įrodančius prekių išgabenimo į kitą valstybę narę faktą. Tokie dokumentai minėtų Taisyklių 9 punkte išdėstyti alternatyviai, t. y. dokumentu, įrodančiu prekių išgabenimo faktą, gali būti bet kuris iš nurodytų dokumentų, bei toks dokumentas (dokumentai) turi patvirtinti būtent prekių išgabenimo faktą. Dokumentų kiekį ir rūšį turi teisę pasirinkti importuotojas, o mokesčių administratorius turi diskreciją nuspręsti, ar pakanka importuotojo pateiktų dokumentų, kad būtų įrodyta, jog prekės tikrai išgabentos į kitą valstybę narę. Jeigu pateiktų dokumentų nepakanka, teritorinės muitinės ir/arba apskričių valstybinės mokesčių inspekcijos turi teisę reikalauti importuotojo pateikti ir kitokius.

Byloje nustatyta, kad 18-oje įformintų muitinės deklaracijų EID (2010-05-31 Nr. 10LTKR2000IM 013140, 2010-09-21 Nr. 10LTKR2000IM 0226F6, 2010-09-21 Nr. 10LTKR2000IM 022747, 2010-09-30 Nr. 10LTKR2000IM 023A57, 2010-09-30 Nr. 10LTKR2000IM 023A65, 2010-11-08 Nr. 10LTKR2000IM 028878, 2010-11-09 Nr. 10LTKR2000IM 028B82, 2010-11-09 Nr. 10LTKR2000IM 028A76, 2010-11-12 Nr. 10LTKR2000IM 0291F2, 2010-11-16 Nr. 10LTKR2000IM 0297C2, 2010-11-30 Nr. 10LTKR2000IM 02B389, 2010-12-01 Nr. 10LTKR2000IM 02B5F2, 2010-12-03 Nr. 10LTKR2000IM 02BA82, 2010-12-15 Nr. 10LTKR2000IM 02D211, 2010-12-17 Nr. 10LTKR2000IM 02D634, 2010-12-17 Nr. 10LTKR2000IM 02D6D4, 2010-12-21 Nr. 10LTKR2000IM 02DF43, 2010-12-24 Nr. 10LTKR2000IM 02E746) Bendrovė nurodė, jog šio mokesčio ginčo pagrindą sudarantis iš Baltarusijos importuojamas dyzelinis kuras (3 640 479 kg) bus išgabentas į kitą ES valstybę narę – Lenkijos pirkėjams („P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), „A1 GAS“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), „C3“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), „W5“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), „C2“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini). Tačiau teritorinė muitinė pagal Bendrovės muitinei pateiktus pirminius dokumentus – Bendrovės PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius, akcizų deklaracijas (forma FR0630S), AAD arba elektroninius akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentus (toliau – e-AAD), Bendrovės akcizinio sandėlio Nr. (duomenys neskelbtini) naftos produktų, bioproduktų apskaitos žurnalo Nr. 4684193 duomenis ir 2014-01-21 pateiktus 42-osios muitinės procedūros vykdymo apskaitos duomenis nustatė, kad daugeliu atvejų dyzelinis kuras buvo parduotas ne tai įmonei, kuri buvo deklaruota muitinės deklaracijoje, bei visais atvejais Bendrovės PVM sąskaitose faktūrose, CMR važtaraščiuose nurodyti pirkėjai (Lenkijos įmonės – „K1“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), „W5“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini), „C2“ Sp.zo.o. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) ir Slovakijos įmonė „Z1“ S.R.O., (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) nedeklaravo atitinkamos ES valstybės narės mokesčių administratoriui įsigijimų iš Bendrovės. 2014-03-13 raštu Nr. 92/996 Bendrovė savo reikalavimui pagrįsti teritorinei muitinei pateikė papildomus dokumentus dėl: „W5“ Sp.zo.o. – išrašą iš komercinio registro, patvirtinantį sutartį pasirašiusių asmenų įgaliojimus veikti pirkėjo vardu, ir PVM registracijos dokumentus; „Z1“ S.R.O. – informaciją apie įmonės registraciją, kurioje nurodyta, kad M. H. (pasirašęs sutartį) yra įmonės atstovas nuo 2010-08-25, PVM registracijos patvirtinimų iš VIES pavyzdžius; „C „P1“ Sp.zo.o. – išrašą iš registro apie įmonės registraciją ir PVM registraciją, įmonės atstovo T. M. asmens tapatybės dokumento kopiją, PVM registracijos patvirtinimų iš VIES pavyzdžius; „K1“ Sp.zo.o. – išrašą iš registro apie įmonės registraciją, įmonės direktoriaus M. D. asmens tapatybės dokumento kopiją; „P3“ s.c., „E1“ Sp. z o.o., „R1“ Sp. z o.o. – PVM registracijos patvirtinimų iš VIES pavyzdžius. Be to, Bendrovė 2014-06-17 Muitinės departamentui papildomai pateikė išverstus į valstybinę lietuvių kalbą dokumentus, susijusius su įmonėmis: „W5“ Sp.zo.o – išrašą iš ūkio subjektų registro, PVM registracijos dokumentus, energetikos reguliavimo valdybos sprendimą, išrašą iš verslo įmonių registro, patvirtinantį sutartį pasirašiusių asmenų įgaliojimus veikti pirkėjo vardu, sutartį Nr. 1-09-28-2010/Mo-WR; „Z1“ S.R.O. – informaciją apie įmonės registraciją, kurioje nurodyta, kad M. H. yra įmonės atstovas nuo 2010-08-25, sutartį Nr. 1-1105/2010 MO-ZER, kliento prekybos sutartį Nr. LH/EW/0001-2010; „C „P1“ Sp.zo.o. – išrašą iš registro apie įmonės registraciją, PVM registraciją, sutartį Nr. 1-11-24/2010 MO-PRF, kliento sutartį su akciziniu sandėliu; „K1“ Sp.zo.o. – išrašą iš registro apie įmonės registraciją, sutartį Nr. 1-

06-14/2010MO-KOR, „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. – išrašą iš registro apie įmonės registraciją, sutartį Nr. 1-04-28/2010 MO-PS, kliento sutartį su akciziniu sandėliu.

Iš skundo matyti, Bendrovės nuomone, aukščiau minėti muitinei pateikti dokumentai (įmonių registracijos pažymėjimai, įmonių atstovų įgaliojimai, PVM registracijos pažymėjimai, išrašai iš keitimosi informacija apie PVM mokėtojus sistemos dėl PVM kodų tikrinimo) yra tinkami įrodymai, kad ginčo objektu esančios prekės faktiškai buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą ES valstybę narę ir prekes ji visais atvejais patiekė pirkėjams; be to, minėti dokumentai pagrindžia, jog Bendrovė nenuslėpė tikrojo prekių įgijėjo tapatybės, elgėsi apdairiai, taikydama įprastas komercinėje praktikoje priemones, o faktas, kad Bendrovė neinformavo muitinės apie pasikeitusį pirkėją, vertintinas tik kaip formalus informacijos pateikimo tvarkos pažeidimas.

Dėl pastarojo Bendrovės argumento Komisija pastebi, jog iki 2011-01-01 galiojusioje Taisyklių redakcijoje (2005-09-05 įsakymas Nr. 1B-598/VA-65, Žin., 2005, Nr. 110) 7¹ p. nuostatos, kuri įpareigoja importuotoją raštu nedelsiant informuoti teritorinę muitinę, jeigu pasikeičia prekių saugojimo vieta, prekių pirkėjas – kitos valstybės narės PVM mokėtojas ir/arba valstybė narė, į kurią išgabenamoms prekės, nurodyti muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose, pateikiant naujus duomenis, paaiškinant pasikeitimų priežastis ir pridėdant tai patvirtinančių dokumentų kopijas, nebuvo. Nagrinėjamu atveju ginčui aktualios muitinės deklaracijos EID buvo Bendrovės teritorinei muitinei pateiktos iki naujos Taisyklių redakcijos įsigaliojimo. Taigi, Bendrovės neinformavimas muitinės apie pasikeitusius pirkėjus, Komisijos nuomone, galėtų būti vertinamas kaip procedūrinis pažeidimas, kuris neįtakotų Bendrovės teisės pasinaudoti importo PVM lengvata, jeigu būtų išpildyti visi Taisyklių 4 punkte nustatyti reikalavimai.

Komisija, įvertinusi visumą byloje surinktų įrodymų aukščiau paminėtų teisės aktų kontekste, sutinka su Muitinės departamento išvada, kad nagrinėjamo mokesstinio ginčo atveju nebuvo įvykdytos Taisyklių 4.1 bei 4.3 punktuose nurodytos sąlygos, nes teisės aktų nustatyta tvarka neįrodyti importo deklaracijose 42-ajai muitinės procedūrai deklaruoto 3 640 479 kg dyzelinio kuro išgabavimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir pristatymo galutiniam dyzelinių degalų pirkėjui kitos ES valstybės narės PVM mokėtoju faktai, todėl Bendrovei pagrįstai ir teisėtai buvo apskaičiuotas importo PVM.

Kaip minėta, mokesčių mokėtoju, siekiančiam, kad į Lietuvos Respubliką importuota prekė būtų neapmokestinta importo PVM, tenka pareiga įrodyti, jog yra įvykdytos visos Taisyklių 4 punkte nurodytos sąlygos, o mokesčių administratoriui kilus abejonių dėl pateiktų įrodymų teisingumo, jis, savo ruožtu, gali rinkti papildomus duomenis, kurie galėtų paneigti mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus (LVAT nutartys adm. byloje 2010-01-25 Nr. A-556-250/2010, 2010-06-28 Nr. A-556-1054/2010, 2012-09-04 Nr. A-438-1890/2012, 2014-07-24 Nr. Nr. A-442-1521/2014). Taigi, nors fakto, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, įrodinėjimo pareiga tenka mokesčio mokėtoju, tačiau sprendžiant mokesstinį ginčą dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumo, pagal PVM įstatymo 56 str. 5 dalies nuostatas yra reikšmingi ne tik mokesčio mokėtojo pateikti įrodymai, bet ir mokesčio administratoriaus iniciatyva surinkti įrodymai. Komisija sprendžia, jog net tuo atveju, jeigu PVM mokėtojo, pritaikiusio 0 procentų PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnį, būtų surinkti visi formalūs dokumentai, patvirtinantys prekių išgabavimo iš šalies teritorijos faktą ir perdavimą kitos šalies narės PVM mokėtoju, tačiau, mokesčių administratoriui gavus įrodymų, kad prekių tiekimas kitos valstybės narės mokesčių mokėtoju neįvyko, būtų pagrindas nagrinėti, ar importo PVM lengvata buvo pritaikyta pagrįstai. Aplinkybės, susijusios su ginčo prekių (dyzelinių degalų) pristatymo fakto kitos ES valstybės narės galutiniam pirkėjui nepatvirtinimu (neįrodymu), buvo detalčiai aprašytos tiek Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaitoje (ataskaitos 8–13 psl.), tiek skundžiamame Muitinės departamento sprendime (12–15 psl.) ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, todėl Komisija pakartotinai jų neatkartoja, tik akcentuoja, kad dyzeliniai degalai (3 640 479 kg), kurie Bendrovės buvo parduoti aukščiau nurodytoms Slovakijos ir Lenkijos įmonėms („Z1“ S.R.O., „K1“ Sp.zo.o., „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o., „W5“ Sp.zo.o., „C2“ Sp.zo.o.), pagal gabavimo dokumentus turėjo būti iškrauti akciziniuose sandėliuose („P. O.“ Sp.zo.o., „B1“ S.A. Z. C., „P5“ C1 Sp.o.o., „W4“ Sp.J. W. i W., P.H.U. „P4“), tačiau Vilniaus TM iš Lenkijos ir Slovakijos kompetentingų institucijų pateiktos informacijos (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2013-04-05 raštas Nr. (21.53-28)-R-2793 ir 2013-05-31 raštas Nr. (21.6-32)-R-4401) nustatė, kad iš Bendrovės gabenti dyzeliniai degalai nepasiekė prekių gabavimo dokumentuose nurodytų gavėjų (akcizais apmokestinamų prekių sandėlių), minėtų akcizais apmokestinamų prekių sandėlio statusą turinčių Lenkijos įmonių ir Muitinės tarnybų

antspaudai bei atsakingų darbuotojų parašai, esantys ant akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentų, buvo suklastoti, Lenkijos įmonės „P. O.“ Sp.zo.o. turimo sandėlio veikla nesusijusi su prekyba kuru, tik su tepalais. Be to, Lenkijos ir Slovakijos mokesčių administratoriai patvirtino, jog Lenkijoje ir Slovakijoje registruoti subjektai („Z1“ S.R.O., „K1“ Sp.zo.o., „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o., „W5“ Sp.zo.o., „C2“ Sp.zo.o.), kuriems Bendrovė išrašė PVM sąskaitas faktūras ir kuriuos nurodė CMR važtaraščiuose prekių gavėjais, neapskaitė dyzelinių degalų įsigijimų iš Bendrovės, neįvykdė PVM prievolių, yra nerandami jų registruotose veiklos vietose; minėtos įmonės realios veiklos nevykdė ir buvo naudojamos kaip priedangos įmonės sandoriuose su Bendrove. Atitinkamai, nustatyti faktai akivaizdžiai paneigia Bendrovės pateiktus CMR važtaraščiuose ir AAD-e bei e-AAD-e duomenis kaip įrodymus, kad Pareiškėjos importuotos prekės buvo išgabentos iš Lietuvos akcizinio sandėlio ir pateiktos kitos ES narės PVM mokėtojai bei gautos Lenkijos akciziniame sandėlyje.

Tuo tarpu, Bendrovės skunde nurodomos aplinkybės, susijusios su nuosavybės teisės perėjimu (sutartys, PVM sąskaitos faktūros), vertintinos kaip Bendrovės ir jos kontrahentų civilinių teisinių santykių išraiška dėl esminių tiekimo sąlygų, kurios negali savaime įrodyti, kad dyzeliniai degalai buvo patiekti kitos valstybės narės PVM mokėtojams, nurodytiems Bendrovės dokumentuose. Komisijos vertinimu, Bendrovės disponavimo teisės sąvokos aiškinimas, kad visais atvejais disponavimo teisę pirkėjui ji perdavė Lietuvos akciziniame sandėlyje ir turi šį faktą pagrindžiančius įrodymus, todėl prekių pristatymas gavėjui atgabenimo valstybėje neturi nieko bendra su disponavimo teisės perdavimu pirkėjui, yra formalus ir prieštarauja realiai nustatytam faktui, jog prekės nebuvo patiektos kitose valstybėse narėse registruotiems PVM mokėtojams. Taigi, Bendrovės muitinei pateiktos sutartys su Lenkijos ir Slovakijos įmonėmis dėl importuotų prekių pardavimo, Bendrovės išrašytos prekių pardavimo PVM sąskaitos faktūros, apmokėjimai už įsigytas prekes patvirtina sutartinių santykių buvimą, Bendrovės importuotų prekių perdavimą vežėjams, tačiau ne tai, kad prekės realiai buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą valstybę narę ir patiektos kitose valstybėse narėse registruotiems PVM mokėtojams.

Taip pat pažymėtina, kad vadovaujantis CMR konvencijos nuostatomis bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika (Senato 2001-06-15 nutarimas Nr. 31) būtent CMR važtaraštis yra *prima facie* įrodymas, patvirtinantis, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad krovinyms perėjo vežėjo dispozicijon (CMR konvencijos 9 straipsnis). Tačiau byloje Bendrovės pateikti CMR važtaraščiai nepatvirtina realaus dyzelinio kuro išgabavimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos fakto. Komisija pažymi, jog nagrinėjamame mokesčiniame ginče yra nustatyta, jog Bendrovės pateikti CMR važtaraščiai dėl ginčijamo dyzelinio kuro kiekio išvežimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir perdavimo kitos valstybės narės PVM mokesčių mokėtojams yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai. Pagal Bendrovės muitinei pateiktus dyzelinio kuro išgabavimo iš Lietuvos 56 CMR važtaraščius ir 56 PVM sąskaitas faktūras nustatyta, kad 1 594 055 kg dyzelinio kuro, deklaruoto 42-ajai muitinės procedūrai, buvo parduotas Lenkijos įmonei Centrum szkoleniowe „P1“ Sp.zo.o., tačiau CMR važtaraščių 24 langelis, kuriame turi būti gavėjo žymos apie prekių gavimą, yra pažymėtas tik Lenkijos įmonės „P1“ spaudas, nenurodant prekių gavimo datos, prekes gavusių asmenų vardų, pavardžių bei parašų (tik septyniuose iš CMR važtaraščių žemiau 24 langelio yra pažymėtas T. M. spaudas ir parašas). Pagal Bendrovės 68 PVM sąskaitas faktūras 1 691 243 kg dyzelinio kuro buvo parduota Lenkijos įmonei „W.“ Sp.zo.o., tačiau 68 išvežimo CMR važtaraščiuose 24 langelis turi tik gavėjo Lenkijos įmonės spaudą, jame nenurodyta prekių gavimo data, prekes gavusių asmenų vardai, pavardės bei parašai. Pakartotinio patikrinimo metu Bendrovės papildomai pateiktuose 23 CMR važtaraščiuose 24 langelyje pažymėtas Lenkijos įmonės „W.“ Sp.zo.o. spaudas ir A. S. spaudas, parašas. Be to, nustatyta, kad Lenkijos įmonė „W.“ Sp.zo.o. neturi leidimo Lenkijoje vykdyti akcizo „registruoto gavėjo“ veiklos. Pagal Bendrovės vieną PVM sąskaitą faktūrą Lenkijos įmonei „P3“ s.c., „E1“ Sp.zo.o., „R1“ Sp.zo.o. parduoto 23 900 kg dyzelinio kuro gabenimo CMR važtaraštyje (24 langelyje) nėra tikslaus krovinio iškrovimo adreso, prekių gavimo datos, prekes gavusio asmens vardo, pavardės, parašo. Pagal Bendrovės vieną PVM sąskaitą faktūrą parduoto Lenkijos įmonei „K1“ Sp.zo.o. 6 963 kg dyzelinio kuro gabenimo dokumente – CMR važtaraštyje (24 langelyje) nėra tikslaus krovinio iškrovimo adreso, prekių gavimo datos, prekes gavusio asmens vardo, pavardės, parašo. Pagal Bendrovės 13 PVM sąskaitų faktūrų Slovakijos įmonei „Z1“ S.R.O. parduoto 324 318

kg dyzelinio kuro gabenimo dokumentuose – 13 CMR važtaraščių (24 langelyje) taip pat nėra tikslaus krovinio iškrovimo adreso, prekių gavimo datos, prekes gavusių asmenų vardų, pavardžių, parašų.

Komisijos nuomone, CMR važtaraščių užpildymas ir jų pateikimas be gavėjo patvirtinimo apie gautas prekes, negali patvirtinti prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę fakto. Tiekimas turi būti grindžiamas tinkamais įrodymais, tačiau byloje tokių įrodymų nėra, kadangi pateikti gabenimo dokumentai, juos vertinant kartu su kitais byloje surinktais įrodymais, negali būti pripažinti dokumentais, patvirtinančiais realų dyzelinio kuro pristatymą nurodytiems prekių gavėjams. Tuo labiau, kad ginčo byloje, kaip minėta, yra nustatytos aplinkybės, jog Bendrovės PVM sąskaitose faktūrose ir gabenimo dokumentuose nurodyti pirkėjai nedeklaravo dyzelinio kuro įsigijimo, Lenkijos ir Slovakijos kompetentingos institucijos paneigė, kad Bendrovės nurodyti kontrahentai būtų vykdę ekonominę veiklą, susijusią su tiekto dyzelinio kuro įsigijimu. Komisija pažymi, jog tuo atveju, kai Bendrovės importuotos prekės pagal sutartį turėjo būti tiekiamos Lenkijos ar Slovakijos įmonėms, tačiau faktiškai buvo nugabentos į Lenkiją ir Lenkijos akciziniai sandėliai (pvz. P.H.U. „P4“), patvirtino šių prekių gavimą (pvz. Vilniaus TM 2014-04-14 patikrinimo ataskaitos 12 psl.), Vilniaus teritorinė muitinė, vadovaudamasi turinio viršenybės prieš formą principu, pripažino, jog į Lenkiją išgabentas dyzelinis kuras atitinka prekių apmokestinimo lengvatiniu importo PVM tarifu sąlygas. Taigi, nagrinėjamo ginčo atveju, Bendrovės pateikti įrodymai nepatvirtina, kad prekės būtų išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir perduotos kitos valstybės narės PVM mokėtojiui, o Lenkijos ir Slovakijos mokesčių administratoriai, kuriems, siekiant išsiaiškinti Bendrovės sandorių vykdymo aplinkybes ir įsitikinti dyzelinio kuro neapmokestinimo importo PVM pagrįstumu, Valstybinė mokesčių inspekcija išsiuntė paklausimus, pateikė informaciją, jog nėra duomenų, leidžiančių identifikuoti kitos valstybės narės PVM mokėtoją, kuriam būtų buvę išgabentos Bendrovės importuotos prekės. Įvertinus aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad Muitinės departamentas tinkamai taikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas ir pagrįstai konstatavo, kad importo PVM lengvata pritaikyta nepagrįstai ir Bendrovės deklaruotą 42-ąją muitinės procedūrą pakeitė į 40-ąją bei nuo 3 640 479 kg kuro kiekio papildomai apskaičiavo mokėtiną importo PVM.

Bendrovė skunde taip pat ginčija muitinės naudotą importo PVM apskaičiavimo metodą 53-jose muitinės deklaracijose deklaruotam dyzeliniui kurui, taikant standartinį 21 procento tarifą, nesutikdama nuo kokios prarastos prekių vertės importo PVM faktiškai buvo apskaičiuotas. Bendrovė, remdamasi Lietuvos Respublikos energetikos ministro įsakymo „Dėl kuro natūralios netekties normų patvirtinimo“ (2010-07-16, Nr. 1-207) 6 punktu (kuriame nustatyta, kad bendra netekties ir nuokrypio norma (įskaitant natūralią netektį ir matavimo priemonių paklaidą) nustatoma ne didesnė kaip $\pm 0,5$ procento krovinio masės arba tūrio, nurodytų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, dokumente), nurodo, kad prarastų prekių atveju importo PVM neturi būti apskaičiuotas nuo to gabenimo metu faktiškai prarasto prekių kiekio, kuris neviršija 5 procentų faktiškai gabento prekių kiekio, t. y. importo PVM turi būti apskaičiuojamas tik nuo to gabenimo metu faktiškai prarasto prekių kiekio, kuris viršija 5 procentų faktiškai gabento prekių kiekio.

Iš byloje esančių duomenų matyti, jog teritorinė muitinė nustatė, kad tai pačiai 42-ajai muitinės procedūrai deklaruotų dyzelinių degalų, Bendrovės importuotų pagal 53 importo deklaracijas, dalis – 50 769 kg (Patikrinimo ataskaitos 2 priedo 8 skiltis „Kuro netektis, kg“) buvo išgabenta iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio Kalnėnuose, tačiau, nepasiekusi galutinio gavėjo, buvo prarasta Lietuvos Respublikoje, viršijant natūralios netekties normas gabenant į kitą ES šalį arba dėl neįrodytų nenugalimos jėgos aplinkybių. Muitinė praradimus nustatė pagal Bendrovės akcizų deklaracijų (forma FR0630S) duomenis, Bendrovės akcizinio sandėlio Nr. LTOA09280390S naftos produktų, bioproduktų apskaitos žurnalo Nr. 4684193 duomenis, 42-osios muitinės procedūros vykdymo apskaitos duomenis bei dyzelino trūkumų duomenis, pateiktus AAD-se ir e-AAD-se, bei informaciją, esančią akcizų informacinės sistemos ataskaitose J10.2 ir J20.2 (kurių tikrumo Bendrovė neginčija), dėl ko padarė išvadą, jog dalis akcizinių dyzelinių degalų nepasiekė galutinio gavėjo ir nebuvo išgabenta iš Lietuvos teritorijos.

Pažymėtina, jog pagal PVM įstatymo 3 str. 3 dalį, importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal šio įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje, t. y. pareiga sumokėti importo PVM atsiranda iš karto, kai prekės importuojamos į Lietuvos Respublikos teritoriją. Nagrinėjamo atveju, Bendrovė dyzelinio kuro pagal 53 muitinės deklaracijas importo metu pati

deklaravo dyzelinio kuro kiekį, tame tarpe ir 50 769 kg, kuri vėliau, kaip nustatė Vilniaus teritorinė muitinė, nurodė praradusi. Todėl, Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į pareigos sumokėti importo PVM atsiradimo momentą (prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką momentą), Vilniaus teritorinė muitinė pagrįstai apskaičiavo importo PVM nuo 50 769 kg dyzelinių degalų kiekio, kuris buvo pačios Bendrovės pripažintas neišgabentas iš Lietuvos Respublikos teritorijos, jį praradus po to, kai prekės jau buvo importuotos į Lietuvos Respublikos teritoriją. Todėl neįvykdžius Taisyklių 4.1 punkto reikalavimų, Bendrovei pagrįstai buvo apskaičiuotas importo PVM, taikant standartinį 21 procento tarifą, už visą prarasto dyzelinio kuro kiekį (50 769 kg).

Bendrovė skunde dėsto argumentus dėl ginčo laikotarpiu jos Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų PVM deklaracijų, kuriose už tam tikrus ginčo laikotarpius buvo deklaruotos gražintinos iš biudžeto PVM sumos. Pastarųjų sumų esą Valstybinė mokesčių inspekcija ginčo laikotarpiu tam tikrą konkretų dienų skaičių nebuvo gražinusi Bendrovei ir nebuvo užskaičiusi kitoms jos mokestinėms nepriemokoms padengti, todėl, Pareiškėjos teigimu, nebuvo padaryta žala biudžetui, atitinkamai muitinei nebuvo pagrindo skirti jai baudą bei skaičiuoti delspinigius.

Komisija pasisakydama šiuo skundo aspektu pažymi, kad baudos skyrimo ir delspinigių skaičiavimo pagrindai yra nurodyti MAĮ 96 str. 1 dalyje bei 139 str. 1 dalyje. Pagal MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktą delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje). Pagal MAĮ 139 str. 1 dalį bauda taip pat yra skiriama, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių neteisėtai sumažino mokėtiną mokestį.

Byloje nustatyta, jog Bendrovė, neteisėtai pasinaudojusi importo PVM lengvata, muitinei pateiktose ginčo prekių deklaracijose neapskaičiavo mokėtino importo PVM ir jo nesumokėjo į valstybės biudžetą. Todėl Vilniaus teritorinė muitinė Bendrovei 878 163 Lt PVM delspinigius (254 333 Eur) apskaičiavo vadovaudamasi 96 str. 1 d. 2 punkto ir 97 str. 1 d. 2 punkto pagrindu, nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki Kauno apygardos teismo nutarties civilinėje byloje Nr. B2-1274-273/2014 dėl bankroto bylos iškėlimo UAB „M2“ įsiteisėjimo (2014-04-09), kadangi 2014-04-14 patikrinimo ataskaita Nr. 4VM320034M surašyta vėliau. Atitinkamai 782 671 Lt baudą (30 proc.) Vilniaus teritorinė muitinė Bendrovei paskyrė vadovaudamasi MAĮ 139 str. 1 dalimi. Bendrovė Komisijai 2015-01-16 pateikė (registracijos Nr. 4-37) 2015-01-14 pranešimą apie Bendrovės tam tikromis datomis, patenkančiomis į muitinės tikrintą laikotarpį (nuo 2010-04-01 iki 2012-07-31), turėtus PVM permokų likučius, kartu su 2014-03-24 ir 2014-04-29 Bendrovės apskaitos duomenų išrašais iš Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinės svetainės www.vmi.lt. Atsižvelgdama į Bendrovės pateiktų dokumentų duomenis ir vadovaudamasi Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“, 7.1 punktu, Komisija 2015-01-16 kreipėsi į Muitinės departamentą bei Vilniaus teritorinę muitinę, prašydama įvertinti Bendrovės 2015-01-14 pranešime ir jo prieduose pateiktą informaciją. Vilniaus teritorinė muitinė 2015-03-13 raštu (12.2/28)-2V-5403 Komisiją informavo (gauta 2015-03-18, registracijos Nr. 4-216), kad ji 2015-01-19 raštu Nr. (12.4/28)-2V-1094 pateikė užklausą Valstybinei mokesčių inspekcijai apie Bendrovės turėtas mokestines permokas. Vilniaus teritorinė muitinė, įvertinusi Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktą informaciją (2015-02-18 raštu Nr. (20.21-06)RMA-2767), t. y. Bendrovės turėtas permokas Valstybinei mokesčių inspekcijai už laikotarpį nuo 2010-04-10 iki 2014-04-09, nustatė, kad Bendrovė galėtų būti atleistina nuo 2014-10-14 patikrinimo ataskaita Nr. 4VM320034M, kuri patikslinta 2014-10-03 sprendimu Nr. (11.10/04)-4ŪS-04, priskaičiuotų 92 136,81 Eur PVM delspinigių, nes už minėtą delspinigių skaičiavimo laikotarpį Bendrovė turėjo mokesčių permoką, paliekant mokėtiną 162 196,75 Eur PVM delspinigių sumą. Tačiau Vilniaus teritorinė muitinė savo rašte išdėstė poziciją, kad Muitinės departamentas yra parengęs Atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų) delspinigių taisyklės (Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-05-07 įsakymas Nr. 1B-481), kurių 2 punkte nustatyta, kad „Taisyklės netaikomos mokesčio mokėtojui, kuriam iškelta bankroto ar restruktūrizavimo byla arba taikoma bankroto neteisminė procedūra“.

Pastebėtina, kad vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 d. 2 p. mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu yra šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas. MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte įtvirtinta, kad vienas iš atleidimo pagrindų yra, kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui (3 p.). LVAT, aiškindamas MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintą atleidimo nuo baudos ir delspinigių pagrindą – kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui, yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojui mokesčių įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl biudžetui paprastai padaroma žala. Tačiau tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas neįvykdo prievolės į biudžetą sumokėti atitinkamo mokesčio sumas, tačiau turi grąžintiną pastarojo mokesčio mokestinę permoką, gali būti pripažįstama, kad žala valstybės biudžetui nėra padaroma (2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A-15-141/2005, 2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-773/2010, 2010-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A-261-1439/2010).

Komisija, analizuodama aukščiau minėtas MAĮ nuostatas bei LVAT praktiką, pažymi, jog reali žala valstybės biudžetui atsiranda nuo to momento, kai į valstybės biudžetą teisės aktų nustatytu terminu nesumokama mokestinė prievolė. Tokiu atveju valstybė negali disponuoti jai pagal įstatymą priklausančiomis mokestinėmis pajamomis. Kaip jau minėta, jeigu mokesčių mokėtojas laiku neįvykdo mokestinės prievolės, tačiau turi grąžintiną pastarojo mokesčio mokestinę permoką, kuri yra didesnė už mokesčių mokėtojui apskaičiuotą pastarojo mokesčio nepriemoką, pripažįstama, kad žala biudžetui nėra padaroma. Atsižvelgus į išdėstytą, akivaizdu, jog ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas turi atitinkamo mokesčio mokestinę permoką, kuri yra mažesnė už turimą mokestinę nepriemoką, turimos permokos dydžiu žala valstybės biudžetui taip pat nėra padaroma. Todėl ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas laiku neįvykdo prievolės į biudžetą sumokėti atitinkamo mokesčio sumas, tačiau turi grąžintiną pastarojo mokesčio mokestinę permoką, žala valstybės biudžetui nėra padaroma tokia apimtimi, kokia yra pastarojo mokesčio mokestinė permoka. Iš Komisijai Vilniaus teritorinės muitinės kartu su 2015-03-13 raštu Nr. (12.2/28)-2V-5403 pateiktame priede esančios lentelės, matyti, kad Bendrovei 92 136,81 Eur PVM delspinigiai yra priskaičiuoti už laikotarpį, kada ji dar nebuvo bankrutuojanti, t. y. ataskaita nustatytos Bendrovės mokestinės prievolės, įskaitant delspinigius, kurios turėjo būti įvykdytos iki ūkio subjekto bankroto bylos iškėlimo, ir, kaip pati Vilniaus teritorinė muitinė nurodė, turėjo mokesčių permoką, todėl, Komisijos vertinimu, darytina išvada, kad Bendrovė atskirais laikotarpiais nepadarė žalos valstybės biudžetui ir ji MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte bei 141 str. 1 d. 3 punkte nurodytuoju pagrindu atleistina nuo Vilniaus teritorinės muitinės apskaičiuotų delspinigių dalies, t. y. nuo 92 136,81 Eur mokėjimo.

Įvertinusi tai, kad pagal MAĮ 141 str. 2 dalį nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas, tuo tarpu, byloje nėra duomenų apie tai, jog Bendrovė būtų sumokėjusi mokesčių administratoriaus priskaičiuotą 2 608 902 Lt importo PVM sumą, taip pat nėra duomenų apie kitas 141 str. 2 dalyje įtvirtintas aplinkybes, todėl Komisija šiame ginčo etape neturi pagrindo spręsti klausimo dėl Bendrovės atleidimo nuo 782 671 Lt PVM baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 str. 4 dalimi, 100 str. 2 dalimi ir 141 str. 3 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Bendrovės 2014-11-24 skundo dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 1A-590 nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 1A-590 dalį dėl nurodymų sumokėti 755 590 Eur importo PVM, 254 333 Eur delspinigius, 226 677 Eur baudą.
3. Atleisti Bendrovę nuo 92 137 Eur PVM delspinigių mokėjimo.
3. Neatleisti Bendrovės nuo 162 196 Eur PVM delspinigių ir 226 677 Eur baudos mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene