



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „SX“ 2015-11-25 SKUNDO**

2016 m. rugpjūčio 29 d. Nr. S-177 (7-281/2015)
Vilnius

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

Editos Veršalienės – pranešėja
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovams

Jelenai Krochmalienei

mokesčių administratoriaus atstovei

2016 m. liepos 19 d. posėdyje atnaujiniusi Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016 m. sausio 15 d. protokoliniu sprendimu Nr. PP-18 (7-281/2015) sustabdyto UAB „SX“ (toliau – Pareiškėjas) 2015 m. lapkričio 25 d. skundo dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2015 m. spalio 30 d. sprendimo Nr. 1A-489 nagrinėjimą, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas 2015-10-30 sprendimu Nr. 1A-489 patvirtino Vilniaus teritorinės muitinės (toliau – Vilniaus TM) 2015-04-22 patikrinimo ataskaitą Nr. 5VM320037M (toliau – Patikrinimo ataskaita), kuria Pareiškėjui įregistruota 3 306 830,87 Eur importo mokesčių skola muitinei: 2 313 763,87 Eur importo pridėtinės vertės mokestis (toliau – importo PVM), 761 691 Eur importo PVM delspinigiai ir 231 376 Eur importo PVM bauda.

Sprendime nurodoma, kad Komisija 2015-09-25 sprendimu Nr. S-180(7-180/2015) iš dalies patenkino Pareiškėjo skundą: panaikino Muitinės departamento 2015-07-03 sprendimą Nr. 1A-301 dalyje dėl 2 274 318,48 Eur importo PVM ir su juo susijusių sumų sumokėjimo ir skundą šioje dalyje grąžino centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, o dalyje dėl 39 445,39 Eur PVM ir su juo susijusių sumų sumokėjimo šį sprendimą patvirtino. Nurodoma, jog Komisija sprendimą priėmė iš esmės nenagrinėjusi ir nevertinusi nei Vilniaus

TM patikrinimo metu nustatytų faktų, nei Muitinės departamento argumentų ir taikomų teisės aktų, o esminiu ir pagrindiniu panaikinimo motyvu nurodė, kad Muitinės departamento sprendimas priimtas „neįvertinus ir nepateikus motyvų dėl pareiškėjos argumentų“ dėl jos pateikto Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-06-10 patikrinimo akto Nr. FR0680-428 bei 2015-06-16 patikrinimo pažymos Nr. (4.65)FR0681-51. Muitinės departamentas pažymi, kad nei Pareiškėjas, nei Komisija neįvertino tai, kad nevienodas abiejų institucijų atliktų patikrinimų dalykas, t. y. Vilniaus AVMI tikrino, kaip nurodyta minėtame jos patikrinimo akte, „PVM už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-06-30“, t. y. 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 49 str. 1 dalies nuostatų taikymą, o Vilniaus TM atliko „pakartotinį kompleksinį įmonės ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu laikotarpiu nuo 2011-09-01 iki 2013-06-30“, t. y. tikrino „įmonės apskaitos dokumentus, susijusius su laikotarpiu nuo 2011-09-01 iki 2013-06-30 Pareiškėjo įformintomis 153 elektroninėmis importo muitinės deklaracijomis (toliau – EID), kuriose Pareiškėjas deklaravo importuotą dyzelinį kurą išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai, neapmokestinant importo PVM“ (Patikrinimo ataskaitos 2.1 p.) t. y. neapmokestinant pagal PVMĮ 35 straipsnį. Vilniaus AVMI nurodytuose dokumentuose importo PVM net neminimas.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog ginčas šioje byloje yra kilęs dėl to, ar pagrįstai ir teisėtai vietos mokesčių administratorius Patikrinimo ataskaita pakeitė Pareiškėjo importuotų dyzelinių degalų, deklaruotų 86-iose deklaracijose, nurodytą 4200 muitinės procedūros kodą pagal 1993-07-02 Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatų (toliau – Įgyvendinimo nuostatos) 38 priede išdėstytą muitinės deklaracijos 37 langelio „Procedūra“ apibūdinimą, reiškiantį „prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę taikomas atleidimas nuo PVM, išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu“, į 4000 procedūrą, kai „prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę netaikomas atleidimas nuo PVM, išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu“, ir šioms prekėms perskaičiavo importo mokesčius, taikydamas standartinį 21 proc. PVM tarifą.

Muitinės departamentas, vadovaudamasis PVMĮ 35 straipsniu, daro išvadą, jog šiame straipsnyje reglamentuotas ne bet koks importuotų prekių išgabenimas į kitą valstybę narę, o yra nustatytos sąlygos, t. y. prekės turi būti tiekiamos į kitą šalį ir išgabenamos per vieno mėnesio terminą nuo importo deklaracijos įforminimo. Prekių tiekimas apibrėžtas PVMĮ 4 straipsnyje (nuosavybės arba disponavimo teisių perleidimas). Taip pat centrinis mokesčių administratorius, vadovaudamasis Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo PVM taisyklių, patvirtintų Muitinės departamento generalinio direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 „Dėl importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo“, (toliau – Taisyklės) 4 punktu, teigia, jog tam, kad į Lietuvą importuotos prekės būtų neapmokestintos importo PVM, privalo būti įvykdytos visos šiame punkte nurodytos sąlygos, o, kilus abejonėms, PVMĮ 56 str. 1 dalies bei Taisyklių 9 punkto nuostatos įpareigoja mokesčių mokėtoją, pasinaudojusį PVM lengvata, turėti neginčytinus (vienareikšmiškus) įrodymus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš šalies teritorijos, t. y. faktą, kad tiekiamų prekių fiziškai nebėra Lietuvos teritorijoje, taip pat faktą, kad teisę disponuoti tiekiamomis prekėmis įgijo pirkėjas kitoje valstybėje narėje. Taisyklių 12 punktas nustato, kad teritorinė muitinė, nustačiusi, jog neįvykdyta bent viena iš Taisyklių 4 punkte nurodytų sąlygų arba minėtos sąlygos įvykdytos dėl dalies importuotų prekių, arba gavusi iš AVMI teikimą, išieško mokesstinę nepriemoką.

Sprendime nurodoma, jog dyzelinį kurą iš Baltarusijos Respublikos importavo ir įformintose importo deklaracijose pasirinktai 4200 muitinės procedūrai deklaravo Pareiškėjas. Todėl jam ir tenka pareiga tinkamai įvykdyti teisės aktais nustatytus ne tik PVMĮ, bet ir deklaruotos muitinės procedūros taikymo reikalavimus. Ši procedūra įgyvendinama ne tik vadovaujantis PVMĮ, 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) ir 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendrosios sistemos“ (toliau – PVM direktyva) nuostatomis, tačiau ir muitų teisės aktais: 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas) 62 straipsniu, Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos, patvirtintos Muitinės departamento direktoriaus 2004-04-13 įsakymu Nr. 1B-329 (2011-01-24 įsakymo Nr. 1B-37 redakcija), 27.49.1.7 punktu, Taisyklių 7.2 punktu. Muitinės departamentas, vadovaudamasis šiomis teisės normomis, daro išvadą, jog Pareiškėjas skunde Muitinės departamentui padarė neteisingą išvadą, kad „įstatymų leidėjas sąmoningai nenustatė reikalavimo, jog prekių išgabenimas privalo būti įvykdytas būtent konkrečiam EID nurodytam importuotojui prekių pirkėjui ir į konkrečią importo metu nurodytą valstybę narę“, o Vilniaus TM „pernelyg plačiai, iškreipdama įstatymų leidėjo suformuotą imperatyvą, aiškina PVMĮ 35 straipsnio nuostatas“. Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, Vilniaus TM, įvertinusi Pareiškėjo muitinio įforminimo metu ir vėliau pateiktus dokumentus, teisingai Patikrinimo ataskaitoje nurodė, kad Pareiškėjo nei muitinio įforminimo metu, nei vėliau pateikti dokumentai (sutartys, užsakymai ir kt.) nepatvirtina, jog įvykdytas vienas iš PVMĮ 35 straipsnio reikalavimų, t. y. kad importo metu importuotojui buvo žinoma, jog tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę. Teigiama, kad nepagrįsti Pareiškėjo skundo teiginiai, jog atleidimo nuo importo PVM pagal minėtą straipsnį sąlyga yra „objektyviomis aplinkybėmis pagrįstas žinojimas, kad tokios prekės yra skirtos ir bus išgabentos į kitą ES šalį“, o ne pateikimas muitinei muitinės deklaracijos, deklaruojant 4200 muitinės procedūrą, kartu su Taisyklių 7.2 punkte nurodytais dokumentais (sutartimis, užsakymais, kitais dokumentais, kuriuose nurodytas pirkėjo – kitos valstybės narės PVM mokėtojo pavadinimas, adresas, kodas, valstybė narė, į kurią bus išgabentos prekės ir pan.). Muitinės departamentas laiko nepagrįstais ir prieštaraujančiais vieni kitiems Pareiškėjo teiginius apie žinojimą importo metu, kad prekės bus išgabentos kitos ES šalies PVM mokėtojui: vienur skunde minima, kad importo metu buvo žinoma, kad bus išgabentos ir kur bus išgabentos prekės (muitinio įforminimo metu pridėtos ir pardavimo sutartys), tačiau toliau skunde rašoma, kad pardavimai buvo vykdomi per tarpininkus ir „tarpininkas vykdė potencialių dyzelinio kuro pirkėjų paiešką ir teikė informaciją Pareiškėjui apie pirkėjų įsipareigojimų pagal dyzelinio kuro pirkimo–pardavimo sandorius, vykdymą“. Daroma išvada, jog neteisinga Pareiškėjo nuomonė, kad „lengvatos taikymo sąlyga nesiejama su žinojimu, į kurią konkrečiai ES valstybę narę bus išgabentos importuotos prekės“. Pabrėžiama, jog ši sąlyga yra nustatyta ne tik PVM įstatymo 35 straipsnyje, bet ir Taisyklių 7.2 punkte bei minėtos Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos 27.49.1.7 punkte. Teigiama, jog akivaizdu, kad jau importo įforminimo metu Pareiškėjas deklaracijose nurodė neteisingą informaciją apie pirkėjus ir klaidino muitinę, žinodamas, kad nebus įvykdytas vienas iš 4200 procedūros (taip pat ir PVMĮ 35 straipsnio) reikalavimų – prekių tiekimas (nuosavybės ar disponavimo teisių perleidimas) deklaruotam gavėjui, o Pareiškėjas, deklaruodamas šią procedūrą, siekė išvengti importo PVM. Neteisingas kitos valstybės narės pirkėjos nurodymas deklaracijoje nelaikytinas tik formalia klaida. Tai yra pažymėjęs ir LVAT, išnagrinėjęs analogišką bylą, 2014-06-11 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴⁴²-1257/2014.

Muitinės departamentas, vadovaudamasis Įgyvendinimo nuostatų 199 straipsniu, Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos 34 punktu, Bendrojo administracinio dokumento muitinio įforminimo instrukcijos, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-04-27 įsakymu Nr. 1B-414, 2 punktu, teigia, jog

šie teisės aktai įsakmiai nurodo, kad visa teisinga informacija apie deklaruojamą procedūrą ir prekes turi būti nurodyta deklaracijoje, o kiti muitiniam tikrinimui pateikiami dokumentai tik papildo ir (arba) pagrindžia deklaracijoje nurodytą informaciją. Pažymima, kad Taisyklių 7-1 punktas įpareigoja importuotoją nedelsiant informuoti teritorinę muitinę, jeigu pasikeičia prekių saugojimo vieta, prekių pirkėjas – kitos valstybės narės PVM mokėtojas ir / arba valstybė narė, į kurią išgabenamos prekės, nurodyti muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose, pateikdamas naujus duomenis, paaiškindamas pasikeitimų priežastis ir pridėdamas tai patvirtinančių dokumentų kopijas. Pareiškėjas neinformavo Vilniaus TM apie jokių minėtuose muitinio įforminimo dokumentuose deklaruotų duomenų pasikeitimus. Apie pasikeitusius pirkėjus muitinė sužinojo tik mokestinio patikrinimo metu.

Muitinės departamentas, apibendrindamas tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad už teisingą prekių deklaravimą ir deklaruotos procedūros tinkamą įvykdymą (šiuo atveju už prekių išgabenimą nustatyta tvarka į deklaracijoje nurodytą valstybę narę) atsakomybė tenka importuotojui – Pareiškėjui, nepriklausomai nuo to, kokie komerciniai sandoriai su deklaruotomis prekėmis vėliau buvo atliekami. Teisės aktais importuotojui priskirtų deklaruotos procedūros prievolių nepakeičia nei Pareiškėjo nurodytos komercinio tarpininkavimo sutartys, nei vėliau sudaryti pirkimo–pardavimo sandoriai, nei kiti pavedimai ar kontraktai. Konstatuojama, jog importo metu Pareiškėjas, nežinodamas, kur bus išgabenamos importuotos prekės, pažeidė Taisyklių 4.1 punkte nustatytą sąlygą ir tai pagal Taisyklių 6 punktą yra pagrindas apskaičiuoti importo PVM.

Muitinės departamentas nesutinka su Pareiškėjo teiginiais, jog prekių tiekimą ir išgabenimą į kitą valstybę narę patvirtina tas faktas, jog muitinė neginčija jų išgabenimo į Lenkijos akcizinius sandėlius (ne gavėjui) pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatas įformintus akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentus (e-AAD ir e-RoR). Nurodoma, jog šiuos dokumentus muitinė atsisakė pripažinti tinkamais įrodymais, pagrindžiančiais prekių išgabenimą į kitą valstybę narę. Muitinės departamento teigimu, pagal mokestinio patikrinimo metu pateiktus e-AAD neįmanoma nustatyti, ne tik kam buvo tiekta prekės, tačiau ir kas jas tiekė bei gabeno. Pavyzdžiui: pagal PVM sąskaitą faktūrą Nr. SUN Nr. 0299 (2011-10-29) pardavėju nurodytas Pareiškėjas, pirkėju – (Duomenys neskelbiami). *z. o. o.*, e-AAD dokumente siuntėju (2 langelis) nurodyta UAB „Duomenys neskelbiami (Saltoniškių g. 34A, Vilnius), išsiuntimo vieta – „Didm. kuro saugykla (Duomenys neskelbiami), gavėjas (5 langelis) – (Duomenys neskelbiami) *Sp. z. o. o.* ((Duomenys neskelbiami), Lenkija), vežėjas (14 langelis) – „(Duomenys neskelbiami)“, (Duomenys neskelbiami), transporto priemonė (16 langelis) (Duomenys neskelbiami)). Šį gabenimą pagrindžiančiame CMR važtaraštyje siuntėju nurodytas ne Pareiškėjas, o UAB „(Duomenys neskelbiami)“, gavėju – (Duomenys neskelbiami), pristatymo vieta – (Duomenys neskelbiami) ir vežėju – „(Duomenys neskelbiami)“ su transporto priemone (Duomenys neskelbiami). Pateiktoje apmokėjimo už transporto paslaugas PVM sąskaitoje faktūroje (*Invoice*) serija AXII Nr. 0443 (2011-10-31) transporto paslaugų teikėju nurodyta ne „(Duomenys neskelbiami)“, o UAB „(Duomenys neskelbiami)“ ir ta pati transporto priemonė DWL (Duomenys neskelbiami). Daroma išvada, kad kiekviename nurodytame dokumente apie tą patį dalyką pateikiama vis kitokia informacija, todėl iš pateiktų minėtų dokumentų neįmanoma identifikuoti nei siuntėjo, nei gavėjo ar vežėjo.

Muitinės departamento vertinimu, Vilniaus TM pagrįstai nepripažino e-AAD ir e-RoR elektroninių akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, dokumentų, kurie skirti akcizinių prekių judėjimo (gabenimo) stebėjimui ir kontrolei, tinkamais įrodymais prekių tiekimui kitos ES valstybės PVM mokėtojui pagrįsti. Pareiškėjo nurodyti AIS dokumentai, kaip nurodyta 1992-02-25 Tarybos direktyvos 92/12/EEB 3 str. 1 dalyje, yra administraciniai dokumentai, pridėdami prie akcizais apmokestinamų produktų, kurie gabenami pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą,

tačiau nėra dokumentai, patvirtinantys prekių tiekimą. Skunde Pareiškėjas pats pripažįsta, kad AIS dokumentai (e-AAD) laikomi važtaraščiais, t. y. prekių judėjimo dokumentais, kurie tiesiogiai pagrindžia tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės išgabavimo iš Lietuvos akcizinio sandėlio ir nugabavimo į kitos ES valstybės narės akcizinių sandėlių faktą. Tačiau akcizinių prekių sandėliai nėra PVM mokėtojai, kuriems pagal įformintos 4200 procedūros sąlygas būtų tiekiamos prekės, jie neįsigijo iš Pareiškėjo 4200 muitinės procedūrai deklaruoto dyzelinio kuro, todėl jiems ir neatsirado prievolė sumokėti importo PVM kitoje valstybėje narėje. Teigiama, jog nagrinėjamu atveju aktuali PVMĮ 49 str. 1 dalis ir 56 str. 1 dalis įpareigoja mokesčių mokėtoją, pasinaudojusį PVM lengvata, turėti neginčytinus (vienareikšmiškus) įrodymus, patvirtinančius prekių išgabavimą iš šalies teritorijos, t. y. faktą, kad tiekiamų prekių fiziškai nebėra šalies teritorijoje, taip pat faktą, kad teisę disponuoti tiekiamomis prekėmis įgijo pirkėjas. Akcentuojama, jog teisės aktai nustato prievolę ne mokesčių administratoriui atlikti tyrimą ir įrodyti, kad 4200 muitinės procedūrai deklaruotos prekės buvo ar nebuvo išgabentos, tačiau PVMĮ 56 str. 1 dalis įpareigoja asmenį, pasinaudojusį PVM lengvata, „turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies“. Todėl, mokesčių administratoriaus teigimu, nepagrįstai Pareiškėjas reikalavo Muitinės departamento kreiptis į Lenkijos Respublikos muitinės administraciją dėl minėto importuoto dyzelinio kuro išgabavimo ir tiekimo kitos ES valstybės PVM mokėtojams fakto patvirtinimo bei kaltino Vilniaus TM pakartotinio patikrinimo neobjektyvumu ir šališkumu.

Skundžiamame sprendime Muitinės departamentas, vadovaudamasis 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB „Dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas“, iš dalies pakeistos 2000-10-17 Tarybos direktyva 2000/65/EB (toliau – Šeštoji PVM direktyva), 28a str. 3 dalies 1 pastraipa, 28c str. A skirsnio a punkto pirma pastraipa, šias nuostatas aiškinančia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika (2007-09-27 sprendimo *Teleos* ir kt. byloje, C-409/04, 42 punktas, 44 punktas; sprendimo *Twoh International* byloje, C-184/05, 23 punktas, 26 punktas; 2010-12-07 sprendimo byloje C-285/09 41 punktas; 2010-12-16 sprendimo *Euro Tyre Holding* byloje, C-430/09, 29 punktas; 2012-09-06 sprendimo byloje C-273/11 31 punktas, 34–35 punktai ir kt.), daro išvadą, jog mokesčių mokėtojas privalo įrodyti teisėtą ir teisingą mokesčių lengvatos pritaikymą, o ne priešingai – mokesčių administratorius jį nuginčyti.

Nurodoma, jog mokesčio patikrinimo metu Vilniaus TM nustatė (Patikrinimo ataskaitos 3.1.2, 3.1.3, 3.1.5 punktai ir atitinkamai 2 ir 7 priedo lentelės), kad pagal įformintų deklaracijų duomenis Pareiškėjo importuotas 4200 procedūrai deklaruotas dyzelinis kuras turėjo būti tiekiamas 12-ai Lenkijos įmonių bei 2-iems Kipro įmonėms. Mokesčio patikrinimo metu buvo pateiktos pardavimo sąskaitos ir CMR važtaraščių kopijos, įformintos ne tik minėtiems importo deklaracijose deklaruotiems, bet ir kitiems Lenkijos, Vokietijos, Kipro ir Lietuvos pirkėjams, tačiau dėl importo deklaracijose nurodytų duomenų taisymo Pareiškėjas į teritorinę muitinę nesikreipė, taip pažeisdamas Taisyklių 7.1 punkto reikalavimus (nedelsiant informuoti teritorinę muitinę, jeigu pasikeičia prekių saugojimo vieta, prekių pirkėjas – kitos valstybės narės PVM mokėtojas ir / arba valstybė narė, į kurią išgabamos prekės). Muitinės departamento teigimu, Pareiškėjo pateikti dokumentai (CMR važtaraščiai) nepatvirtina, kad deklaruotas 4200 procedūrai dyzelinis kuras buvo išgabentas muitinės deklaracijose deklaruotiems gavėjams ar pirkimo–pardavimo sąskaitose nurodytiems gavėjams Lenkijoje, Kipre ar Vokietijoje. Pasak mokesčių administratoriaus, šių Vilniaus TM patikrinimo metu nustatytų faktų neginčija ir Pareiškėjas, skunde pripažindamas, kad importuotos akcizais apmokestinamos prekės buvo išgabentos į Lenkijos Respubliką ir pristatytos į ten registruotus akcizais apmokestinamų prekių sandėlius, kurie yra teisėti pirkėjų atstovai. Tačiau Muitinės departamentas nurodo, jog akcizinių prekių sandėliai nėra PVM mokėtojai, kuriems pagal įformintos 4200 procedūros sąlygas būtų tiekiamos prekės, jie

neįsigijo iš Pareiškėjo 4200 muitinės procedūrai deklaruoto dyzelinio kuro, vadinasi, jiems ir neatsirado prievolė sumokėti importo PVM kitoje valstybėje narėje. Konstatuojama, kad Vilniaus TM padarė teisingas išvadas, jog prekių importo įforminimo metu Pareiškėjui nebuvo žinoma, kad prekės bus išgabentos į kitą ES šalį, taip pat nėra įvykdyta viena iš būtinųjų PVMĮ 35 str. 1 dalyje bei Taisyklių 3 ir 4 punktuose nurodytų sąlygų – prekių tiekimas (ne vien išgabėtimas į kitą ES valstybę) kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui.

Muitinės departamento teigimu, Pareiškėjas, nesutikdamas su Patikrinimo ataskaita ir tvirtindamas, jog importo PVM lengvatos panaikinimui Vilniaus TM privalėjo įrodyti, kad Pareiškėjas sukčiavo ar „nuslėpė tikrojo įgijėjo tapatybę tam, kad galėtų išvengt PVM mokėjimo prekių atgabenimo valstybėje narėje“, neteisingai vertina ir interpretuoja ESTT praktiką. Nurodoma, jog savo išvadas grįsdamas tuo, jog Pareiškėjas nenuslėpė nei vieno pirkėjo tapatybės, visus tiekimus į kitą valstybę narę tinkamai įformino PVM sąskaitomis faktūromis, tiekimus tinkamai deklaravo PVM deklaracijose, nepamini muitinės importo deklaracijų, kuriose prekes, deklaruodamas 4200 muitinės procedūrai ir nurodydamas paskirties šalį bei PVM mokėtojų kodus ir iki pat mokestinio patikrinimo momento apie gavėjų pasikeitimus neinformavęs muitinės (nepakeitęs muitinės deklaracijose nurodytų gavėjų), privalėjo įrodyti ir deklaruotų prekių išgabėtimą bei tiekimą deklaruotiems gavėjams. Muitinės departamento nuomone, Vilniaus TM padarė teisingą išvadą, jog Pareiškėjas neįvykdė PVMĮ 56 str. 1 dalyje jam nurodytos pareigos įrodyti, kad prekės per vieno mėnesio laikotarpį buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir pateiktos kitos valstybės narės PVM mokėtojui.

Taip pat nurodoma, jog nepatvirtina prekių išgabėtimo iš Lietuvos ir tiekimo kitų ES šalių PVM mokėtojams fakto ir Pareiškėjo muitinei pateikti (Patikrinimo ataskaitos 7 priedo lentelė) tarptautiniai prekių gabenimo važtaraščiai (CMR), paties Pareiškėjo teigimu, patvirtinantys ne prekių pristatymą pirkėjui, tačiau „aplinkybę, jog prekių gavėjas (Duomenys neskelbiami), gavo prekių pirkėjui (Duomenys neskelbiami). z. o. o. tiestas prekes ir jų gavimą tinkamai patvirtino parašais ir spaudais“ (skundo 3 psl. 6 pastraipa). Daroma išvada, jog Pareiškėjas savo skunde, iš esmės neprieštaraudamas Patikrinimo ataskaitoje nurodytiems argumentams, jog jo pateikti CMR važtaraščiai nėra patvirtinti dyzelinio kuro deklaruotų gavėjų, nurodo, kad CMR važtaraščiai daugeliu atvejų yra patvirtinti Lenkijos Respublikos akcizinių sandėlių. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog Pareiškėjas neskiria sąvokų „tiekimas“ ir „gabenimas“. Kaip minėta, pagal įformintos 4200 procedūros sąlygas prekės turi būti ne tik išgabentos į akcizinį sandėlį, tačiau pirmiausiai perduotos nuosavybėn arba disponavimui kitos ES valstybės PVM mokėtojui.

Pareiškėjas skunde Muitinės departamentui nurodė, kad pagal su pirkėjais pasirašytas sutartis, dyzelinis kuras buvo tiekiamas *EXW* pristatymo sąlygomis, pagal kurias pardavėjas pagal pirkėjų pateiktus užsakymus perduoda prekes pirkėjui akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje į jų pristatytas transporto priemones. Tačiau mokesčių administratorius pažymi, kad Pareiškėjo ir pirkėjų sudarytose sutartyse dėl dyzelinio kuro pirkimo nurodyta, kad „prekė laikoma perduota pirkėjui nuo to momento, kai pirkėjas ar jo įgaliotas atstovas pasirašo atitinkamus prekes gabenimo dokumentus“. Vilniaus TM patikrinimo metu nustatė (Patikrinimo ataskaitos 7 priedo lentelė), kad CMR važtaraščiai yra arba visai nepasirašyti, arba pasirašyti ir patvirtinti akcizinių sandėlių spaudais, t. y. nepasirašyti nei pirkėjo, nei jo įgalioto atstovo. Nagrinėjamu atveju iš Pareiškėjo pateiktų CMR važtaraščių kopijų ir kitų dokumentų neįmanoma nustatyti, ar prekės buvo išgabentos iš Lietuvos, jei buvo – tai kur ir kam perduotos disponavimui ar nuosavybėn.

Muitinės departamentas nurodo, jog abejotini ir nepagrindžiantys importuotų prekių tiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui Pareiškėjo argumentai, grindžiami pirkimo–pardavimo sutartimis bei pirkimų užsakymais. Skunde teigiama, kad „visais atvejais pirkėjai užsakymus pateikdavo el. paštu, prekės buvo išgabėtos pirkėjų pateiktomis

autocisternomis, visi pardavimo ir gabenimo dokumentai buvo perduoti pirkėjams el. paštu, vėliau persiunčiant dokumentų originalus paštu“ ir, kad „toks užsakymas buvo laikomas tinkamu įgaliojimu vairuotojui paimti prekes pirkėjų vardu pagal minėtas pirkimo–pardavimo sutartis“. Tačiau sutartyse (pavyzdžiui, 2012-03-05 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. S-22/03-21, pasirašyta su Lenkijos įmone (Duomenys neskelbiami) *z o. o.*) įgaliojimai vairuotojui – vežėjo atstovui, neaptarti. Sutartyse (4.4 punktas) nurodyta, kad „prekė laikoma perduota Pirkėjui nuo to momento, kai Pirkėjas ar jo įgaliotas atstovas pasirašo atitinkamus prekes gabenimo dokumentus“. Muitinės departamento teigimu, atstovavimo teisinius santykius reglamentuoja Lietuvos Respublikos civilinio kodekso normos. Gabenimo dokumente (CMR važtaraštyje) nurodyti vežimo paslaugas suteikiančios įmonės duomenys ar vairuotojo pavardė nereiškia, kad jiems yra suteiktos ir gabenamų prekių gavėjų atstovavimo teisės. Vadovaujantis CMR konvencijos nuostatomis, po prekių pakrovimo į transporto priemonės, disponavimo prekėmis teisė iš siuntėjo pereina vežėjų dispozicijon. CMR važtaraštis, pasirašytas gavėjo, įrodantis disponavimo kroviniu teisės (vienos iš pagrindinių tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM taikymo sąlygų) perėmimą iš siuntėjo (pagal CMR konvencijos 12 straipsnio 2 punktą), muitinei nepateiktas. Direktyvos 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“. Mokesčių administratorius daro išvadą, jog, ar buvo gabenamos, jei buvo, – kur baigėsi minėtų prekių gabenimas ir kam jos buvo perduotos, neaišku, ką patvirtina ir Patikrinimo ataskaitoje išsamiai išnagrinėta kitų ES šalių mokesčių administratorių pateikta informacija apie nerastus ar nevykdančius veiklos gavėjus. Todėl konstatuojama, kad Pareiškėjo pateiktos neišsamios, be numerių CMR važtaraščių kopijos negali būti vertinamos kaip įrodymai, patvirtinantys realų prekių išgabenimą. Muitinės departamento teigimu, kam buvo išgabentos prekės ir ar buvo išgabentos, nekontroliavo ir pats Pareiškėjas, skunde patvirtindamas, kad ne su visais pirkėjais buvo sudarytos rašytinės pardavimo sutartys, o gavęs pirkėjo užsakymą, iš karto persiūsdavo (Duomenys neskelbiami) akcizais apmokestinamų prekių sandėliui (toliau – AAPS), kuriame iki 2012 m. buvo sandėliuojamas dyzelinis kuras, „kuri, būdama atsakinga už Pareiškėjo AAPS saugomas prekes, kontroliavo, kad prekės nebūtų perduotos jokiam kitam nei pirkėjo užsakyme nurodytam vežėjui“, taip pat „patikrindavo užsakyme nurodytą Lenkijos akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, t. y. įsitikindavo, kad pirkėjų užsakyme nurodytas Lenkijos akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, kuris nurodomas kaip Pareiškėjo importuotų ir į kitą valstybę narę tiekiamų prekių paskirties vieta, yra veikiantis“. Akcentuojama, kad Pareiškėjas, nurodydamas, kad jo importuotos prekės buvo išgabentos iš Lietuvos akcizinių sandėlių į Lenkijos akcizinius sandėlius, nepamini muitinės importo deklaracijų, kuriose, prekes deklaruodamas 4200 muitinės procedūra, pasinaudojo mokesčine lengvata, tačiau neįvykdė teisės aktais nustatytų įsipareigojimų deklaruotos procedūros ir PVMĮ 35 straipsnio reikalavimų tinkamam įgyvendinimui. Muitinės departamento nuomone, Vilniaus TM padarė teisingą išvadą, jog Pareiškėjas neįvykdė PVMĮ 56 str. 1 dalyje nurodytos pareigos įrodyti, kad prekės per vieno mėnesio laikotarpį buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir pateiktos kitos valstybės narės PVM mokėtojui.

Muitinės departamentas pažymi, kad Vilniaus TM pagrįstai, vadovaudamasi PVMĮ 56 str. 5 dalimi, rėmėsi ir kitų mokesčių administratorių pateikta informacija ir visapusiškai bei, objektyviai ištyrusi surinktus įrodymus, susijusius su prekių, kurios buvo neapmokestintos importo PVM, teisingai įvertinusi tuos įrodymus, pagrįstai pripažino, jog nėra įvykdytos visos PVMĮ 35 straipsnyje nurodytos 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos, nes nėra duomenų, kad prekės būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos kitų ES valstybių PVM mokėtojams.

Taip pat pažymima, jog ir Vilniaus AVMI Pareiškėjo pateiktuose patikrinimo dokumentuose (kuriuos išnagrinėti ir įvertinti Muitinės departamentą įpareigojo Komisija)

nurodė patikrinimo metu nustatytus pažeidimus: „Bendrovės turimos CMR kopijos yra ne su pirkėjų žymomis, o būtent su akcizinių sandėlių“ (ataskaitos 3 psl. 1 pastraipa), „CMR buvo užpildyti nepakankamai rūpestingai“ (7 psl. paskutinė pastraipa) bei „ES šalių mokesčių administratoriai informavo, kad dalis įmonių po sandorių su bendrove buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų, dalis įmonių mokesčių administratorių yra nerandamos (ataskaitos 4 psl. 3 pastraipa) ir t. t. Tačiau Muitinės departamentui nesuteikta teisė vertinti kitų mokesčių administratorių atliekamų patikrinimų bei priimamų sprendimų pagrįstumo ir teisėtumo, o tuo labiau nėra prievolės remtis jų nustatytais faktais, padarytomis išvadomis ar priimtais sprendimais.

Teigiama, jog Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 67 str. 2 dalimi, nesutikdamas su muitinės išvada, kad pagal CMR važtaraščių duomenis dyzelinis kuras nebuvo išgabentas gavėjams, kurie buvo deklaruoti importo muitinės deklaracijose arba pagal pakeistus deklaracijų duomenis, privalo pagrįsti, kurie CMR važtaraščiai, jo nuomone, patvirtina išgabenimo faktą, ar kurie Pareiškėjo laikomi svarbiais įrodymais elektroniniai akcizų informacinės sistemos dokumentai (e-AAD ar e-RoR) patvirtina šių prekių patiekimą kitų ES valstybių narių PVM mokėtojams (ne nugabenimą į akcizinius sandėlius).

Muitinės departamento nuomone, Vilniaus TM, teisingai įvertinusi nustatytas faktines aplinkybes ir pritaikiusi galiojančius teisės aktus, Patikrinimo ataskaitoje pagrįstai konstatavo, kad prekės, deklaruotos įformintose muitinės deklaracijose 4200 muitinės procedūrai (išleidimo į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu ir prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę pagal PVMĮ 35 straipsnio nuostatas yra taikomas lengvatinis 0 proc. PVM tarifas), nėra nustatyta tvarka išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, t. y. PVM lengvata buvo pritaikyta nepagrįstai, ir šioms prekėms pritaikiusi standartinį 21 proc. PVM tarifą, perskaičiavo importo PVM bei apskaičiavo delspinigius ir paskyrė baudą. Daroma išvada, jog vertinti nustatytas aplinkybes kitaip, nei jas įvertino Vilniaus TM, ar remtis Pareiškėjo pateiktais Vilniaus AVMI patikrinimo dokumentais (kuriuos išnagrinėti ir įvertinti Muitinės departamentą įpareigojo Komisija) Muitinės departamentas neturi teisinio pagrindo.

Pareiškėjas su Muitinės departamento sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog pagrindinė Pareiškėjo veikla – prekyba naftos produktais. Pareiškėjas, įsigydamas prekes, kurios yra akcizais apmokestinamos prekės, ir vėliau jas parduodamas, prekių įsigijimo rinkas bei prekių pardavimo rinkas pasirenka priklausomai nuo situacijos, susiklosčiusios kaimyninių valstybių rinkose. Pareiškėjas ekonominės naudos siekia būdamas tarpininku tarp naftos produktus gaminančių rinkų ir tokių prekių stokojančių (deficitinių) rinkų. Pastaraisiais metais susiformavo tokia naftos produktų rinkos konjunktūra, kuri leidžia įsigytus naftos produktus iš Baltarusijos su atitinkama pelno marža parduoti Lenkijoje, o kartais kitose ES valstybėse. Veiklos modelis sąlygoja pastovų įsigyjamų prekių importą į ES (per Lietuvą) ir vėlesnį prekių tiekimą kitose ES valstybėse narėse registruotiems pirkėjams. Tai lemia atitinkamą kontroliuojančių institucijų dėmesį – dėl importo procedūrų Pareiškėjo veiklą tikrina muitinė, dėl prekių tiekimo į ES valstybes nares ir 0 proc. PVM tarifo taikymo, PVM susigrąžinimo – Inspekcija. Kadangi vykdoma prekyba akcizais apmokestinamomis prekėmis, pastovią prekių įsigijimo, pardavimo ir prekių fizinio judėjimo kontrolę vykdo Inspekcijos akcizų sumokėjimo kontrolę užtikrinantys padaliniai.

Pareiškėjas nurodo, jog skundžiamas Muitinės departamento 2015-10-30 sprendimas Nr. 1A-489 priimtas, vykdant Komisijos 2015-09-25 sprendimo Nr. S-180 (7-180/2015) nurodymą Pareiškėjo skundą nagrinėti iš naujo. Tačiau, Pareiškėjo teigimu, centrinis mokesčių administratorius neatliko jokio papildomo tyrimo bei nepašalino byloje esančių prieštaravimų, tiesiog perrašė tuos pačius ankstesnio 2015-07-03 sprendimo Nr. 1A-301 teiginius ir vėl patvirtino Vilniaus TM Patikrinimo ataskaitą. Pasak Pareiškėjo, Muitinės

departamentas demonstruoja teisinį nihilizmą, pažeisdamas tiek Viešojo administravimo įstatyme įtvirtintus objektyvumo ir nešališkumo principus, tiek MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintus teisingumo ir protingumo principus, tiek MAĮ 158 straipsnyje įtvirtintą sprendimo dėl mokestinio ginčo privalomumo principą.

Pažymima, jog Muitinės departamentas Komisijos 2015-09-25 sprendimo Nr. S-180 (7-180/2015) nustatyta tvarka neskundė, todėl įsiteisėjęs sprendimą privalėjo vykdyti, o ne jį kritikuoti. Jeigu Komisija įpareigojo Muitinės departamentą pašalinti byloje esančius prieštaravimus, tai jis ir privalėjo tai padaryti, o ne formaliai nurodyti, kad Muitinės departamentas neturi teisinio pagrindo remtis Vilniaus AVMI patikrinimo dokumentais, kuriuos išnagrinėti ir įvertinti įpareigojo Komisija. Toks Muitinės departamento elgesys, kai net nebandoma imtis visų įstatymo numatytų priemonių tiesai nustatyti, išsamiai ir nešališkai išnagrinėti bei išsiaiškinti pateiktų duomenų visumą, Pareiškėjo nuomone, akivaizdžiai prieštarauja ir konstitucinei teisingumo sampratai.

Pareiškėjo teigimu, nagrinėjamu atveju Muitinės departamentas akivaizdžiai ignoravo tiek Pareiškėjo pateiktus įrodymus dėl visų PVMĮ 35 ir 49 straipsniuose numatytų sąlygų įvykdymo, apie juos nutylėdamas, tiek Vilniaus AVMI nustatytus faktus dėl prekių pirkėjų disponavimo prekėmis teisės įgijimą ir šių prekių išgabenimo į kitą ES valstybę, tiek Komisijos įpareigojimus individualų administracinį aktą pagrįsti objektyviais duomenimis ir teisės aktų normomis.

Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 30 straipsniu, atsižvelgdamas į tai, kad Vilniaus AVMI 2015-06-10 patikrinimo akte Nr. FR0680-428 nustatė, jog sąlyga dėl 0 proc. PVM tarifo (prekės turi būti išgabenamos į kitą ES valstybę narę) yra tenkinama, be to, Pareiškėjas tinkamai įvykdė pareigą perduoti disponavimo prekėmis teisę pirkėjams, taip pat tai, kad patikrinimo metu nenustatyta, jog Pareiškėjas, sudarydamas sandorius su pirkėjais, veikė nerūpestingai ir neapdairiai, daro išvadą, kad tiek Vilniaus TM, tiek Muitinės departamentas privalėjo bendradarbiauti su Vilniaus AVMI ir užtikrinti keitimąsi informacija. Tačiau muitinė pareigos bendradarbiauti su kitomis Lietuvos Respublikos valstybės, savivaldybių institucijomis ir įstaigomis bei pagrįsti Pareiškėjui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (MAĮ 67 str. 1 dalis) neįvykdė.

Skunde nurodoma, jog Muitinės departamento sprendimas yra paremtas tik prielaidomis, klaidingu teisės aktų aiškinimu, klaidinga tikrovės neatitinkančia informacija, gauta iš Vilniaus AVMI, taip pat neobjektyviu ir nevisapusišku pateiktų įrodymų vertinimu. Muitinės departamento išvada, jog Vilniaus AVMI ir Vilniaus TM atliktų patikrinimų dalykas yra nevienodas, yra akivaizdžiai nepagrįsta ir klaidinga. Nagrinėjamu atveju tiek Vilniaus AVMI, tiek Vilniaus TM tikrino, ar Pareiškėjo importuotos prekės buvo išgabentos į kitą ES valstybę (šiuo atveju Lenkijos Respubliką) ir ar buvo įvykdyta viena iš būtinųjų tiek PVMĮ 35 straipsnyje, tiek PVMĮ 49 straipsnyje nurodytų sąlygų – prekių tiekimas kitos ES valstybės narės PVM mokėtojų. Vilniaus AVMI, atlikusi patikrinimą, konstatavo, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-07-31 deklaruodamas kuro tiekimus ir taikydamas 0 proc. PVM tarifą, įvykdė visas PVMĮ 49 straipsnyje numatytas sąlygas, o Vilniaus TM konstatavo, kad Pareiškėjas neįvykdė PVMĮ 35 str. 1 dalyje ir 49 str. 1 dalyje įtvirtintų sąlygų. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, daroma išvada, kad tiek Vilniaus AVMI, tiek Vilniaus TM atliktų patikrinimų dalykas iš esmės yra tapatus, nes abu mokesčių administratoriai tikrino, ar Pareiškėjas įvykdė PVMĮ 49 straipsnyje numatytas sąlygas.

Pareiškėjas, vadovaudamasis PVMĮ 35 straipsnio, 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies, Taisyklių 4 ir 6 punkto nuostatomis bei ESTT pozicija, išsakyta 2007-09-27 sprendime byloje C-409/04, nurodo, jog siekiant nustatyti, ar Pareiškėjas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti nustatytos trys būtinos sąlygos: 1) prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojų ir jas tiekė PVM mokėtojas; 2) prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; 3) pirkėjas įsigijo teisę disponuoti

prekėmis kaip savo. Jokių kitų sąlygų įvykdymo neturi būti reikalaujama (minėto ESTT sprendimo 70 p.). Tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu nustatoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad prekės būtų išgabentos iš šalies teritorijos ir įsitikino, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuotas.

Taip pat nurodoma, kad ESTT 2007-09-27 sprendime byloje C-146/05 pažymėjo, jog tais atvejais, kai nustatoma, kad tiekimas Bendrijos viduje buvo atliktas, mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. ESTT vienareikšmiškai pasisakė, kad pernelyg griežti formalūs reikalavimai, kurių nesilaikymas paneigia atleidimo nuo PVM teisę, peržengia tai, kas yra būtina siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą, t. y. juos vertino kaip neproporcingas priemones.

Pareiškėjo teigimu, jo surinktų ir mokesčiniam patikrinimui pateiktų įrodymų visuma pagrindžia, kad importo deklaracijose iš trečiosios valstybės importuotam dyzeliniam kurui, kuris skirtas išgabenti į kitą ES valstybę narę, teisėtai ir pagrįstai taikyta 4200 muitinės procedūra.

Skunde nurodoma, jog Muitinės departamentas padarė išvadą, kad Pareiškėjas importo metu nežinojo, jog prekės yra skirtos išgabenti į kitą ES valstybę narę, ir šią poziciją grindė duomenimis, gautais po importo procedūros užbaigimo, t. y. faktais, kad prekės buvo parduotos kitiems ES valstybėse narėse registruotiems pirkėjams, o ne tiems, kurie buvo nurodyti importo deklaracijose. Paaiškinama, kad Pareiškėjas visais prekių importo atvejais turėjo sudaręs tipines rašytines sutartis su importuojamų prekių pirkėjais – kitų ES valstybių narių PVM mokėtojais. Visose sutartyse yra aiškiai ir vienareikšmiškai nurodyta, kad tiekiamos prekės bus išgabėtos iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę. Daroma išvada, jog vien ši aplinkybė akivaizdžiai pagrindžia faktą, kad Pareiškėjas importo metu žinojo, jog importuotos prekės yra skirtos išgabenti į kitą ES valstybę narę. Jau po prekių importo prekių pirkėjui, nurodytam importo deklaracijoje, nenuperkus planuoto prekių kiekio ar neapmokėjus iš anksto už prekių tiekimą, Pareiškėjas importuotas prekes pardavė kitiems pirkėjams, su kuriais taip pat sudarė tipines rašytines sutartis, kuriose taip pat aiškiai ir vienareikšmiškai nurodyta, kad prekės bus išgabėtos iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę. Todėl, Pareiškėjo teigimu, teigti, kad importuotų prekių atžvilgiu Pareiškėjas nežinojo, jog šios prekės skirtos išgabenti į kitą ES valstybę narę, nėra jokio pagrindo.

Pareiškėjas pažymi, jog, tik Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2013-01-21 įsakymu Nr. 1 B-33 pakeitus importo deklaracijos pildymo tvarką, importo deklaracijoje turėjo būti nurodomas ir asmens, kuriam tiekiamos prekės, PVM mokėtojo kodas. Šis importo deklaracijos pildymo tvarkos pakeitimas, Pareiškėjo vertinimu, akivaizdžiai patvirtina, kad informacija apie konkretų prekių pirkėją, kuriam ketinama patiekti importuotas prekes, iki 2013-01-21 nebuvo privaloma.

Nurodoma, jog nei PVMĮ 35 straipsnis, nei jį detalizuojančių Taisyklių 4 punktas nesieja importuojamų prekių atleidimo nuo importo PVM su prievole pateikti muitinei importo PVM deklaracijos duomenis apie prekių pirkėją ar vėliau pasikeitusį prekių pirkėją. Todėl faktas, kad Pareiškėjas neinformavo muitinės apie pasikeitusį pirkėją, Pareiškėjo nuomone, turi būti vertinamas vien tik kaip formalus informacijos pateikimo tvarkos pažeidimas, kuris jokių mokesčinių pasekmių nesukuria ir negali sukurti.

Pareiškėjas kategoriškai nesutinka su Muitinės departamento išvada, jog Pareiškėjas, muitinės deklaracijoje nenurodęs visų kitos ES valstybės narės pirkėjų PVM mokėtojų kodų, nežinojo, kur bus išgabėtos importuotos prekės, todėl pažeidė Taisyklių 4.1 punkte nustatytą sąlygą. Pareiškėjo teigimu, tiek Vilniaus TM, tiek Muitinės departamentas netinkamai supranta bei ydingai aiškina materialinės teisės normas, reglamentuojančias būtinąsias atleidimo nuo importo PVM sąlygas, dėl ko klaidingai konstatavo Taisyklių 4.1 p.

numatytų sąlygų pažeidimą. Pareiškėjo nuomone, Muitinės departamentas nepaprastai daug dėmesio skyrė muitinės deklaracijos pildymo instrukcijos nuostatoms (2004-04-13 įsakymas Nr. 18-329), tačiau visiškai nekreipė dėmesio į faktinių aplinkybių ir pateiktų įrodymų visumą, kurie vienareikšmiškai patvirtina, kad visos 4200 muitinės procedūrai deklaruotos prekės ne tik kad buvo skirtos išgabenti į kitą ES valstybę narę, bet ir fiziškai buvo išgabentos. Pasak Pareiškėjo, Muitinės departamentas nepagrįstai ir neteisėtai apsiribojo vien tik muitinės deklaracijose nurodyto šalies gavėjos ir PVM mokėtojo kodų palyginimu su pirkėjais, kuriems pagal PVM sąskaitas faktūras prekės faktiškai buvo parduotos ir išgabentos. Tai, kad pasikeitus deklaracijoje nurodytam prekių pirkėjui, Pareiškėjas neinformavo muitinės ir nepataisė importo deklaracijų, nesudaro pagrindo teigti, kad prekės nebuvo išgabentos į kitą ES valstybę narę PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams. Akivaizdu, kad prekių išgabėnimas į kitą ES valstybę narę nėra išimtinai siejamas su konkrečiais pirkėjais, nurodytais tik muitinei pateiktose deklaracijose.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Taisyklės net nenumato (ir objektyviai negalėtų nustatyti), jog tik muitinės deklaracijoje pateikti duomenys patvirtina prekių importuotojo žinojimą, kad importuotos prekės yra skirtos išgabenti ir kad šios prekės bus išgabentos į kitą valstybę narę. Pareiškėjo teigimu, kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant prekių išgabėnimo į kitą ES valstybę narę bei importuotojo žinojimą, kad importuotos prekės yra skirtos išgabenti bei bus išgabentos į kitą valstybę narę, būtina įvertinti faktinių aplinkybių visumą, kuri atitinkamai patvirtintų arba paneigtų, kad importuotos prekės nėra išgabentos į kitą ES valstybę narę.

Pažymima, jog aplinkybė, kad importuotos prekės (jų dalis) buvo parduotos kitiems nei importo deklaracijose muitinei nurodytiems pirkėjams ir (ar) tai, kad importuotos prekės iš Lietuvos Respublikos buvo išgabentos į kitą nei prekių importo metu muitinei nurodytą ES valstybę narę, nepaneigia fakto, jog prekių importo metu buvo žinoma, kad prekės visais atvejais yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, kai tokių prekių išgabėnimo faktą patvirtina kiti byloje surinkti įrodymai.

Nagrinėjamu atveju visos privalomos sąlygos buvo nustatytos ir įrodytos, t. y. Pareiškėjas prekes tiekė Lenkijoje, Latvijoje, Vokietijoje bei Kipre registruotiems PVM mokėtojams; prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos (pavyzdžiui, Vilniaus TM pateiktos 242 CMR važtaraščių kopijos patvirtina aplinkybę, jog prekių gavėjas (Duomenys neskelbiami), gavo prekių pirkėjui (Duomenys neskelbiami) *z. o. o.* tiekias prekes ir jų gavimą tinkamai patvirtino parašais ir spaudais, taip pat prekių fizinio išgabėnimo faktą patvirtina ir akcizais apmokestinamų prekių priėmimo ataskaitos e-RoR); minėtos įmonės įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Daroma išvada, jog Pareiškėjo importuotos ginčo prekės pagrįstai buvo neapmokestinamos importo PVM, nes Pareiškėjas per 1 mėnesį jas išgabeno į kitą valstybę narę subjektui, įgyjančiam į jas nuosavybės teisę.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjas, siekdamas įrodyti, kad, taikant 0 proc. PVM tarifą, apmokestinamos prekės buvo tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą ES valstybę narę, Vilniaus TM pateikė šiuos dokumentus: 1) prekių pirkėjų PVM registracijos pažymėjimų kopijas; 2) pirkimo–pardavimo sutartis, kuriose akivaizdžiai buvo nurodyta, jog prekės yra skirtos išgabenti iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir bus gabenamos į pirkėjo nurodytą ir naudojamą akcizais apmokestinamų prekių sandėlį Lenkijoje, prekių pristatymas vyks pirkėjo transportu ir sąskaita, prekių perdavimo pirkėjui momentas – kai pirkėjas ar jo įgaliotas asmuo pasirašo prekių gabenimo dokumentus; pirkėjų licencijas prekybai kuru; 3) pirkėjų sutartis su akciziniais sandėliais; 4) elektroniniu paštu gautus užsakymus iš prekių pirkėjų, kuriuose Pareiškėjui buvo nurodyti transporto priemonės valstybiniai numeriai, vairuotojo vardas ir pavardė, vežėjo pavadinimas, perkamos prekės pavadinimas ir kiekis, Lenkijos akcizinio sandėlio, į kurį bus gabenamos prekės, pavadinimas ir adresas. Pagal šiuos užsakymus

pirkėjams buvo išrašomos išankstinės sąskaitos ir prekės atkraunamos tik gavus iš pirkėjo banko sąskaitos išankstinį apmokėjimą; 5) PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodyti pirkėjų pavadinimai, registracijos adresai, galiojantys PVM mokėtojų kodai, prekių pakrovimo vietos, automobilių valstybiniai numeriai, tiekiamų prekių pavadinimai, kiekiai, kainos; 6) bankinius mokėjimo dokumentus; 7) CMR važtaraščių kopijas; 8) elektroninius akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentus (e-AD); 9) elektroninius pranešimus (e-RoR) apie akcizinių prekių gavimą kitos valstybės narės (Lenkijos) akciziniuose sandėliuose.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuojama, jog Pareiškėjo pateikti įrodymai neabejotinai patvirtina, kad ginčo atveju buvo įvykdytos visos PVMĮ 35 straipsnio, 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies ir Taisyklių 4 punkte įtvirtintos neapmokestinimo PVM sąlygos.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad muitinio įforminimo metu patikrinus muitinės deklaracijas ir kartu su jomis pateiktus dokumentus, nebuvo nustatyta, jog prekės nėra skirtos išvežti jas į kitą valstybę narę. Kaip jau buvo minėta, Pareiškėjo importuotos akcizais apmokestinamos prekės buvo išgabentos į Lenkijos Respubliką ir pristatytos į pirkėjų nurodytus akcizais apmokestinamų prekių sandėlius.

Skunde nurodoma, jog, Muitinės departamento teigimu, Pareiškėjo pateikti elektroniniai akcizais apmokestinamų prekių dokumentai (e-AD ir e-RoR) negali būti laikomi tinkamais įrodymais prekių tiekimui kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui pagrįsti, nes jie pagrindžia tik akcizais apmokestinamų prekių išgabėtimą iš Lietuvos akcizinio sandėlio ir nugabėtimą į kitos ES valstybės narės akcizinį sandėlį faktą, tačiau akcizinių prekių sandėliai nėra PVM mokėtojai, kuriems pagal 4200 procedūros sąlygas būtų tiekiamos prekės. Pareiškėjo nuomone, šiame kontekste svarbu pažymėti, kad realų prekių išgabėtimą iš Lietuvos Respublikos Pareiškėjas įrodinėjo ne vien tik elektroniniais akcizais apmokestinamų prekių dokumentais (e-AD ir e-RoR), tačiau atkreipė Muitinės departamento dėmesį į tai, kad būtent šie dokumentai patvirtina faktą, jog prekių gabėtimas pagal akcizinių prekių gabėtimo dokumentus yra tinkamai baigtas, t. y. prekės gautos paskirties vietoje, o tai patvirtina prekių fizinio išgabėtimo iš Lietuvos teritorijos faktą ir atitinka PVMĮ 49 str. 1 dalies reikalavimus.

Be to, Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad PVMĮ 49 str. 3 dalies nuostatos, kai apmokestinimo tvarka siejama su akcizais apmokestinamų prekių gabėtimo tvarkos taisyklėmis, yra ypatingai svarbios sprendžiant dėl PVMĮ 35 str. 1 dalies taikymo pagrįstumo.

Pažymima, kad Pareiškėjo parduodamos prekės yra specialaus režimo ir jų gabėtimui privalomai taikoma speciali tvarka. Šiuo atveju nėra ginčo dėl to, kad visos Pareiškėjo į Lietuvos Respubliką importuotos prekės į kitos valstybės narės (Lenkijos Respublikos) AAPS buvo išgabentos, tokioms prekėms taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Tačiau muitinė teigė, kad akcizinių prekių sandėliai nėra PVM mokėtojai, kuriems pagal 4200 procedūros sąlygas būtų tiekiamos prekės.

Pareiškėjas, vadovaudamasis Akcizų įstatymo 15 str. 1 d. 1 punktu, teigia, kad visais atvejais, kai dyzelinis kuras gabėtinamas iš Lietuvos Respublikos AAPS į kitoje ES valstybėje narėje esantį AAPS, gavėju, gabėnant dyzelinį kurą, gali būti tik AAPS, kuris turi gavėjo valstybės narės suteiktą teisę patvirtinti, kad dyzelinis kuras į AAPS atvyko ir jame yra gautas. Tuo tarpu, Pareiškėjo nuomone, Muitinės departamentas nesupranta akcizinių prekių gabėtimo ypatumų. Kaip jau ne kartą buvo minėta, ginčo atveju būtina įvertinti tarp Pareiškėjo ir pirkėjų sudarytų tipinių pirkimo–pardavimo sutarčių nuostatas, reglamentuojančias prekių perdavimo pirkėjo dispozicijon sąlygas bei tvarką. Visose sutartyse yra nurodyta, kad dyzelinis kuras tiekiamas *EXW* arba *FCA* pristatymo sąlygomis, pagal kurias pardavėjas perduoda prekes pirkėjui AAPS, t. y. prekių nuosavybės teisė ir jų praradimo rizika pirkėjams pereidavo Lietuvoje (AAPS pakrovus prekes). Į šią aplinkybę, Pareiškėjo teigimu, būtina atsižvelgti, vertinant įrodymų dėl prekių išgabėtimo apimtį, įrodymų turinį ir juos vertinti ne atsietai nuo kitų pateiktų dokumentų, o kartu kaip visumą. Sutartyse buvo nurodyta, kad prekės yra skirtos išgabėtimui iš Lietuvos Respublikos

teritorijos ir bus gabenamos į pirkėjo naudojamą AAPS Lenkijoje. Ši aplinkybė suponuoja, kad ginčo objektu esančių prekių gavėju visada yra ir privalo būti akcizinis sandėlis, priimančias prekes kliento vardu.

Pažymima, kad Pareiškėjas pagal sutarčių nuostatas niekada neprisiėmė išlaidų ar rizikos, susijusių su prekių transportavimu, ir prekė laikoma perduota pirkėjui nuo to momento, kai pirkėjas ar jo atstovas pasirašo atitinkamus prekes gabenimo dokumentus. Vykdydamas minėtų sutarčių nuostatas, Pareiškėjas sutartą datą perduodavo prekę pirkėjų nurodytam atstovui – vežėjui, UAB „(Duomenys neskelbiami)“ priklausančiame AAPS, esančiame Pušų g. 23 a, Švenčionėliuose, kurio paslaugomis naudojosi paslaugų teikimo sutarties pagrindu, o nuo 2012 m. kovo mėn. įsteigė savo AAPS Nr. (Duomenys neskelbiami) adresu: (Duomenys neskelbiami)

Pareiškėjas nurodo, jog jis, nebūdamas prekių transportavimo organizatoriumi, prekių išgabenimo faktą pagrindžiančius įrodymus (CMR važtaraščius) turėjo gauti iš pirkėjų, nes parduodant prekes *EXW* arba *FCA* pristatymo sąlygomis, prekės perduodamos pirkėjų užsakymuose nurodytam ir įgaliotam vežėjui. Todėl ir prekių nuosavybės teisė pirkėjams būdavo perduodama, pakraunant krovinį į pirkėjo pristatytą transporto priemonę. Įgaliojimais prekes priimti buvo įforminami pirkėjo pateikiamuose nurodymuose ir prekių užsakymuose, detalizuojant, kam perduoti krovinį, nurodant tiek transporto priemonę, tiek vairuotoją, turintį įgaliojimus priimti prekes iš Pareiškėjo. Krovinį į sutartyje nurodytą akcizinį kitos ES valstybės narės sandėlį pristatęs vežėjas gauna antrąjį CMR važtaraščio egzempliorių, o trečiasis lieka pas krovinio gavėją, priėmus pirkėjo prekes. Teigiama, kad Pareiškėjas neturi kitų objektyvių galimybių, kaip kad prekių išgabenimo faktą grįsti pirmuoju CMR važtaraščio egzemplioriumi bei tokiais įrodymais, kuriuos Pareiškėjui pateikia pirkėjai.

Teigiama, kad prekių perdavimas pirkėjų dispozicijon vykdavo tiksliai tokia tvarka, kaip šalys buvo sutarusios sutartyse. Kaip jau minėta, pirkėjų pateikiamuose dyzelinio kuro užsakymuose be pirkėjų identifikacinių duomenų (licencijos numerio, registracijos kodo, PVM mokėtojo kodo, buveinės ir kt.) buvo nurodomi ir pirkėjo atstovo – vežėjo, duomenys (pavadinimas / vardas, pavardė, kodas, adresas ir kt.), transporto priemonė, į kurią turi būti pakraunamos pirkėjo įsigytos prekės, markė bei valstybiniai numeriai, vairuotojo vardas ir pavardė, Lenkijos AAPS, į kurį bus gabenamas dyzelinis kuras, pavadinimas, adresas bei numeris. UAB „(Duomenys neskelbiami)“, kaip AAPS savininkas, gavęs pirkėjų užsakymą, patikrindavo užsakyme nurodytą Lenkijos AAPS, t. y. įsitikindavo, kad pirkėjų užsakyme nurodytas Lenkijos AAPS, kuris nurodomas kaip Pareiškėjo importuotų ir į kitą valstybę narę tiekiamų prekių paskirties vieta, yra veikiantis ir pagal akcizais apmokestinamų prekių kategoriją turi teisę priimti dyzelinį kurą. Į AAPS atvykus užsakyme nurodytam konkrečiam pirkėjo atstovui – vežėjui, būtent tik konkrečia užsakyme nurodyta transporto priemone, UAB „(Duomenys neskelbiami)“ darbuotojai patikrindavo vairuotojo tapatybę (pagal vairuotojo pateikiamą asmens dokumentą), transporto priemonės valstybinius numerius. Patikrinus, kad Pareiškėjo persiūstame pirkėjo užsakyme duomenys sutampa su faktiniais duomenimis, pradėdavo tokiuose užsakymuose nurodytų ir faktiškai į AAPS atvykusių transporto priemonių pakrovimą, o baigus pakrovimą nustatyta tvarka būdavo įforminami bei pasirašomi CMR važtaraščiai ir prekė išvykdavo iš AAPS teritorijos. Atsižvelgiant į tai, kad prekė buvo siunčiama iš UAB „(Duomenys neskelbiami)“ AAPS, todėl e-AD dokumente siuntėju ir buvo nurodomas UAB „(Duomenys neskelbiami)“ AAPS. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, daroma išvada, jog Pareiškėjo pateikti elektroniniai dokumentai e-AD ir e-RoR yra tinkami prekių išgabenimo ir tiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui įrodymai.

Taip pat Pareiškėjas, vadovaudamasis Akcizų įstatymo 15 straipsnio, Inspekcijos viršininko 2010-08-02 įsakymo Nr. VA-88 nuostatomis, atsižvelgdamas į tai, kad nagrinėjamu atveju visos akcizais apmokestinamos prekės buvo pristatytos į ES valstybės narės (Lenkijos Respublikos) AAPS ir atitinkamai buvo gauti akcizinių sandėlių pranešimai,

kad prekės atvyko, daro išvadą, kad akcizais apmokestinamų prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos AAPS į kitos valstybės narės AAPS faktą patvirtina ir AIS duomenys: e-AD ir e-RoR.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjas, matydamas, jog jo teikiami įrodymai ir argumentai niekaip neįtikina nei Vilniaus TM, nei Muitinės departamento, prašė muitinės atlikti papildomus tyrimo veiksmus, t. y. kreiptis į atitinkamą Lenkijos muitinės tarnybą dėl informacijos, susijusios su Pareiškėjo importuotų prekių pristatymu Lenkijoje registruotiems gavėjams ir disponavimo teisės perdavimo deklaracijose ir PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems pirkėjams. Tačiau visi Pareiškėjo prašymai buvo atmesti.

Pareiškėjas atkreipia Komisijos dėmesį į tai, kad tokio pobūdžio prašymas buvo pateiktas Vilniaus TM tuomet, kai Pareiškėjas, siekdamas surinkti ir pateikti papildomą informaciją apie prekių tiekimo faktines aplinkybes, 2014-01-21 raštu Nr. 14/01-45 kreipėsi į Suvalkų muitinės tarnybą (Lenkijos Respublika), prašydamas pateikti dokumentus, susijusius su Lenkijoje registruotu gavėju (Duomenys neskelbiami) o. o., kuriam ir buvo pristatytos ginčo prekės. Atsakydama į minėtą Pareiškėjo paklausimą, Suvalkų muitinės tarnyba 2014-02-11 raštu Nr. 313000-UDZR-9271-3/20141WS nurodė, jog tiek Lenkijos, tiek ES teisės aktai nenumato galimybės tiesiogiai keistis informacija tarp vienos ES valstybės narės mokesčių priežiūros organų ir kitos valstybės narės ūkio subjekto. Tačiau Suvalkų muitinės tarnyba pažymėjo, kad akcizinių prekių gavimą patvirtina priėmimo ataskaita (e-RoR). Šią ataskaitą valstybės valdžios institucijos perduoda siuntėjui per EMCS sistemą. Suvalkų muitinės tarnyba nurodė ir tai, kad privačiam asmeniui suteikti informacijos dėl bendrovės (Duomenys neskelbiami) o. o. gautų prekių iš Pareiškėjo bei sureguliuoti dėl to kilusių mokesčių įsipareigojimų negali, tačiau patvirtina, kad bendrovė (Duomenys neskelbiami) o. o. visus įsipareigojimus, susijusius su akcizo mokesčio sumokėjimu, yra įvykdžiusi, todėl nėra pagrindo konstatuoti pažeidimą.

Pareiškėjas nurodo, jog Muitinės departamentas kaip vieną iš pagrindinių argumentų nurodė, kad šiuo atveju nebuvo įvykdyta viena iš būtinųjų PVMĮ 35 str. 1 dalies bei Taisyklių 3 ir 4 punktuose nurodytų sąlygų – prekių tiekimas (ne vien išgabavimas į kitą ES valstybę) kitos ES valstybės narės PVM mokėtojai. Pareiškėjas su tokia Muitinės departamento išvada kategoriškai nesutinka.

Pareiškėjo nuomone, pagal Lietuvoje galiojantį teisinį reglamentavimą muitinė nekontroliuoja, ar mokesčių mokėtojas teisingai pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir negali savarankiškai nuspręsti dėl jo mokesčių prievolių, kiek jos susijusios su PVMĮ 49 straipsnio taikymo teisingumu (pagrįstumu). Pasak Pareiškėjo, būtent Inspekcija yra kompetentinga aiškinti PVMĮ nuostatas bei faktinės situacijos atitiktį šioms nuostatomis, o muitinė, bendradarbiaudama su Inspekcija, turėtų priimti atitinkamą informaciją.

Nurodoma, jog Pareiškėjas Muitinės departamentui 2015-06-19 raštu pateikė Vilniaus AVMI 2015-06-10 patikrinimo aktą Nr. (4.65) FR0680-428, kuriame vienareikšmiškai konstatuota, jog Pareiškėjas, laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-07-31 deklaruodamas kuro tiekimus ir taikydamas 0 proc. PVM tarifą, įvykdė visas PVMĮ 49 straipsnyje numatytas sąlygas. Vilniaus AVMI pažymėjo, kad Pareiškėjas turi pirmuosius CMR egzempliorius, patvirtinančius, kad jis perdavė, o pirkėjai, t. y. pirkėjų atsiųsti atstovai – vežėjai, faktiškai perėmė prekes iš Pareiškėjo (prekių užsakymo metu pirkėjai nurodydavo Pareiškėjui konkretų įgaliotą asmenį – vežėją, jo pavadinimą, autotransporto priemonės markę ir valstybinius numerius). Daroma išvada, jog Pareiškėjas PVM tikslais tinkamai įvykdė pareigą perduoti disponavimo prekėmis teisę pirkėjams. Pirkėjo atstovas – vežėjas, prekių pakrovimo vietoje pasirašęs ant pirmojo CMR važtaraščio egzemplioriaus, kad priėmė prekę, patvirtino, jog pirkėjui prekę yra perduota tinkamai (t. y. pirkėjui perduota disponavimo prekėmis teisė).

Pareiškėjo nuomone, Muitinės departamentas, vertindamas, ar nagrinėjamu atveju buvo įvykdytas prekių tiekimas, privalėjo atsižvelgti į minėto Vilniaus AVMI patikrinimo

akto išvadas. To nepadarius, susiklostė tokia situacija, kai PVMĮ 49 straipsnio nuostatos ir tos pačios faktinės aplinkybės aiškinamos skirtingai.

Kita vertus, pati Vilniaus TM Patikrinimo ataskaitos 3.1.4. punkte nurodė, kad Pareiškėjas iš Baltarusijos importavo 8 872 206 kg dyzelinių degalų ir pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus (sutartis su pirkėjais, PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius), nustatyta, kad dyzelinis kuras pagal sutartis tiekiamas EXW pristatymo sąlygomis (prekės perduodamos pirkėjo nuosavybėn išsiuntimo vietoje – Lietuvoje), prekių tiekimas įformintas PVM sąskaitomis faktūromis. Pagal CMR važtaraščius visas kiekis importuotų dyzelinių degalų buvo perduotas vežėjams. Pareiškėjas daro išvadą, jog minėto pavyzdžio atveju Vilniaus TM pažeidimų nenustatė bei tiesiogiai patvirtino, kad pateiktų dokumentų (sutarčių su pirkėjais, PVM sąskaitų faktūrų, CMR važtaraščių) pakako PVMĮ 35 straipsnio reikalavimams įvykdyti. Tačiau, vertindama dyzelinio kuro tiekimus Lenkijos įmonėms (Duomenys neskelbiami) lygiai tokia pačia tvarka, jau konstatuoja, kad Pareiškėjas nepateikė prekių išgabenimo iš šalies teritorijos ir tiekimo kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui vienareikšmiškų įrodymų, nors ir šioms Lenkijos įmonėms tiekimai buvo vykdomi lygiai pagal tuos pačius dokumentus (pardavimo PVM sąskaitos faktūros, sutartys, CMR važtaraščiai).

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad ir visais kitais atvejais dyzelinis kuras buvo gabenamas lygiai taip pat, kaip ir aukščiau minėtame pavyzdyje, t. y. visuomet buvo laikomasi standartinės verslo praktikos, kai kuras buvo gabenamas į pirkėjų nurodytus ((Duomenys neskelbiami)) AAPS, kurie yra teisėti pirkėjų atstovai.

Taip pat nurodoma, jog Vilniaus TM, įregistravusi Pareiškėjui mokesstinę prievolę, iš esmės rėmėsi Lenkijos muitinės tarnybos pateikta informacija. Tačiau Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad Lenkijos muitinės tarnyba minėtuose raštuose tik formaliai nurodė, jog prekių pirkėjų (Duomenys neskelbiami) Lenkijos ūkio subjektas (Duomenys neskelbiami) nerado 2013 metais. Todėl, Pareiškėjo įsitikinimu, tokio pobūdžio informacija *per se* negali būti pripažinta paneigiančia prekių išgabenimo į kitą valstybę narę faktą ar 4200 muitinės procedūros netinkamą vykdymą.

Pareiškėjo nuomone, svarbu pažymėti, jog Vilniaus AVMI taip pat pateikė paklausimus Lenkijos, Vokietijos, Estijos, Čekijos ir Kipro mokesčių administratoriams dėl jų šalyse registruotų įmonių, turėjusių sandorių su Pareiškėju. Minėtų ES šalių mokesčių administratoriams buvo išsiųsta 20 paklausimų dėl: 40 prekių (kuro) pirkėjų, 16 akcizinių sandėlių ir 2 įmonių, vykdžiusių tarpusavio mokėjimus. Tačiau skirtingai nei Vilniaus TM, Vilniaus AVMI nesivadovavo vien tik ES šalių mokesčių administratorių neinformatyviais atsakymais, bet atliko kruopštų ir išsamų mokesstinį patikrinimą bei vertino visumą surinktų įrodymų. Kaip jau minėta, informacija, gauta iš užsienio šalių mokesčių administratorių, panaudota kaip įrodymas, konstatuojant, kad prekės nebuvo perduotos pirkėjams, yra nekonkreti ir nepatikimi. Esant tokioms aplinkybėms, Pareiškėjo nuomone, akivaizdu, kad Vilniaus AVMI išsamiai ir sąžiningai atliko mokesstinį patikrinimą, tuo tarpu Vilniaus TM ir Muitinės departamentas, iš esmės neatlikę jokių aktyvių tyrimo veiksmų, remdamiesi prielaidomis, nepagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas neįvykdė PVMĮ 35 str. 1 dalies bei Taisyklių 4.3 ir 4.4 punktuose numatytų sąlygų – prekių tiekimo.

Skunde pažymima, jog Muitinės departamentas, padarydamas minėtas išvadas, rėmėsi iš Vilniaus AVMI gauta kitų mokesčių administratorių pateikta informacija. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad šią informaciją Vilniaus AVMI teikė dviem lydraščiais: 2012-10-03 Nr. (21.6-32-1)-R-8194 ir 2014-03-19 Nr. (11.38-30-4)-46-KD-2191. Pasak Pareiškėjo, ypatingai svarbu pažymėti, kad Vilniaus AVMI, atlikdama Pareiškėjo patikrinimą, šia informacija nesivadovavo, ją vertino kaip prieštaringą ir nepatikimą. Nuo 2014 m. kovo mėn. Vilniaus AVMI pateikė paklausimus su konkretesne užklausa informacija. Pagal šiuos užklausus Vilniaus AVMI gavo tikslią informaciją dėl Pareiškėjo verslo partnerių veiklos, prekių

pristatymo, patvirtinimus dėl nuosavybės teisės į prekes perėmimo. Būtent šia informacija vadovaudamasi Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjo mokestinį patikrinimą ir priėjo įrodymais pagrįstą išvadą. Pareiškėjo teigimu, Muitinės departamentas, vykdydamas Komisijos sprendimą panaikinti Muitinės departamento 2015-07-03 sprendimą Nr. 1A-301 ir Pareiškėjo skundą perduoti nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui, bei, siekdamas objektyvaus bylos išnagrinėjimo, galėjo kreiptis tarnybinės pagalbos į Vilniaus AVMI ir būtų gavęs visą informaciją, kuria remdamasi sprendimą dėl Pareiškėjo priėmė Vilniaus AVMI.

Skunde nurodoma, jog Muitinės departamentas sprendime daug dėmesio skyrė CMR važtaraščių turiniui ir, nustatęs, kad juose yra ne pirkėjų atžymos apie prekių gavimą, bet akcizinių sandėlių, padarė išvadą, kad prekių tiekimas neįvykdytas. Tokia Muitinės departamento pozicija yra nepagrįsta ir klaidinga. Pareiškėjas pažymi, kad ne visais atvejais galėjo gauti visus CMR važtaraščius ir užtikrinti, kad jie būtų užpildyti visiškai ir tinkamai, ar kitais būdais kontroliuoti pirkėjų sąžiningumą bei užtikrinti būtiną bendradarbiavimą. Kadangi CMR važtaraštis yra ne Pareiškėjo, bet pirkėjo dokumentas (būtent pirkėjas yra vežimo sutarties dalyvis), kuris nuolat pildomas vežimo proceso eigoje, po prekių perdavimo vežėjui, objektyviai Pareiškėjas pateikė tik pirmuosius CMR važtaraščio egzempliorius. Šiuo atveju Pareiškėjas pateikė tokius CMR važtaraščius, kokius jam pateikė pirkėjas, ir Pareiškėjas objektyviai negalėjo kontroliuoti, kad jie būtų užpildyti taip, kaip nori Muitinės departamentas. Nepaisant aukščiau nurodytų aplinkybių, Pareiškėjas surinko visus CMR važtaraščius, dėl kurių vyko mokestinis patikrinimas, ir visais atvejais gavo AIS pranešimus, patvirtinančius CMR važtaraščiuose nurodytą prekių judėjimą iš Lietuvos Respublikos į kitą ES valstybę narę.

Pabrėžiama, kad visuose CMR važtaraščiuose yra nurodytas vežėjas, vairuotojų pavardės, pažymėta, kad „vairuotojas dalyvavo plombavime“, taip pat nurodytos prekių iškrovimo vietos bei yra atžymos, kad krovinys gautas Lenkijos Respublikos teritorijoje.

Daroma išvada, jog CMR važtaraščiuose esant tiek vairuotojo vardui, parašui, tiek vežėjo spaudui, tiek krovinio gavimą Lenkijos Respublikoje patvirtinančio Lenkijos AAPS spaudui, tiek prekių pirkėjų patvirtinimui, kad prekės buvo tinkamai perduotos ir jos gautos Lietuvos Respublikoje, šie dokumentai vienareikšmiškai įrodo, kad prekės tinkamai buvo perduotos pirkėjų dispozicijon. Būtent tokia prekių gabenimo tvarka numatyta ir minėtose tipinėse pirkimo–pardavimo sutartyse.

Pareiškėjas, apibendrinamas tai, kas išdėstyta, teigia, jog byloje esantys ir aukščiau aptarti įrodymai (komercinio tarpininkavimo, pirkimo–pardavimo sutartys, užsakymai, apmokėjimo dokumentai, CMR važtaraščiai, akcizinių prekių gavimą patvirtinanti prekių priėmimo ataskaita e-RoR) nekelia jokių abejonių, kad Pareiškėjas faktiškai perdavė teisę disponuoti ginčo prekėmis Lietuvos Respublikoje veikiančiame AAPS šias prekes priėmusiems vežėjų vairuotojams, kurie, atsižvelgiant į objektyvų prekių tiekimo sąvokos pobūdį, ir yra laikytini šių prekių pirkėjo (įgijėjo) tinkamai įgaliotais asmenimis pagal PVMĮ nuostatas. Prekių tiekimas buvo įformintas PVM sąskaitomis faktūromis. Prekių gabenimo sutartys patvirtintos CMR važtaraščiais. Pagal CMR važtaraščių duomenis visas kiekis importuotų dyzelinių degalų yra perduotas vežėjams. Prekės išvežtos iš Lietuvos Respublikoje veikiančio AAPS į Lenkijos Respublikoje veikiančią AAPS. Konstatuojama, jog, skirtingai, nei nurodo Muitinės departamentas, CMR važtaraščiai patvirtina Pareiškėjo importuoto dyzelinio kuro tinkamą perdavimą pirkėjų dispozicijon AAPS teritorijoje.

Skunde nurodoma, jog muitinė nepagrįstai nesivadovavo LVAT adm. byloje Nr. A-442-648/2009, ESTT byloje C-587/10 suformuota praktika, kad formalių trūkumų dokumentuose buvimas ar formalių reikalavimų nesilaikymas nepaneigia mokėtojo teisės į 0 proc. PVM tarifo taikymą, jei įrodymų visuma leidžia teigti, jog prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę buvo atliktas. Pareiškėjo teigimu, nei Vilniaus TM, nei Muitinės departamentas nevertino įrodymų visumos, tačiau esminę reikšmę teikė formaliems reikalavimams. Vien dėl

to, kad po prekių tiekimo užsienio mokesčių administratoriai pateikė informaciją, jog su pirkėjais susisiekti nepavyko ar jie nedeklaravo prekių įsigijimo užsienio valstybėje (pažymima, kad ši informacija vėliau buvo paneigta Vilniaus AVMI, gavus patikslintą informaciją į pakartotinius paklausimus), mokesčių administratorius padarė išvadą, kad nebuvo įvykdytos PVMĮ 49 straipsnio sąlygos.

Taip pat Pareiškėjas, atsižvelgdamas į ESTT sprendimą byloje C-430/09, kurioje buvo nagrinėjamas klausimas, kur įvyksta prekių disponavimo teisės perdavimas, kai tiekėjas prekes tiekia *EXW* sąlygomis, kai prekių atsiimti atvyksta pirkėjo atstovas, daro išvadą, kad Pareiškėjas, tiekdamas prekes *EXW* ar *FCA* sąlygomis, disponavimo teisę prekėmis pirkėjui perdavė Lietuvos AAPS, kuriame pirkėjo atstovui (vežėjui) buvo pakraunamos tiekiamos prekės.

Pažymima, kad byloje surinkti įrodymai patvirtina, jog ginčo objektu esančių prekių tiekimų į kitą ES valstybę narę atveju Pareiškėjas nenuslėpė nei vieno savo pirkėjo tapatybės. Pareiškėjas visus tiekimus į kitą valstybę narę tinkamai įformino PVM sąskaitomis faktūromis, jose nuroydamas realius pirkėjus. Pareiškėjas tinkamai deklaravo šiuos tiekimus PVM deklaracijose, nuroydamas pirkėjų PVM mokėtojų kodus. Pareiškėjas, būdamas apdairus, visais atvejais įsitikino, kad pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi galiojantį PVM mokėtojo kodą, kad pirkėjas pats iš savo banko atsiskaitomosios sąskaitos moka už prekes ir yra veikianti įmonė. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuojama, kad nei Vilniaus TM, nei Muitinės departamentas neturi teisinio pagrindo paneigti Pareiškėjo teisės į 0 proc. PVM tarifą. Pareiškėjo teigimu, bet koks priešingas šios bylos faktinių aplinkybių vertinimas reikštų, kad nukrypstama nuo ESTT suformuotos praktikos ir pažeidžiamas PVM direktyvoje bei ESTT bylose suformuluotas PVM neutralumo principas.

Skunde taip pat nurodoma, jog Vilniaus TM jau buvo atlikusi teminį Pareiškėjo ūkinės komercinės veiklos, jo apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu laikotarpiu nuo 2011-09-01 iki 2012-04-30, vėliau Vilniaus TM viršininko 2013-07-12 pavedimu Nr. 3VM00067 šią užduotį papildžius tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2012-05-01 iki 2013-06-30. Daroma išvada, jog Vilniaus TM jau buvo tikrinusi Pareiškėjo veiklą už laikotarpį nuo 2011-09-01 iki 2012-04-30. Atlikusi patikrinimą už pastarąjį laikotarpį, Vilniaus TM Pareiškėjui skolos muitinei neįregistravo ir konstatavo, kad 0 proc. PVM tarifas taikytas pagrįstai. Tačiau Muitinės departamentas pažymėjo, kad Vilniaus TM pagrįstai atliko pakartotinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-09-01 iki 2012-04-30, nes skunde Pareiškėjas nenurodė, kokiam įsiteisėjusiam Vilniaus TM sprendime ar pažymoje konstatuota, jog 0 proc. PVM tarifas taikytas pagrįstai.

Nurodoma, jog Vilniaus TM Pareiškėjo veiklos, jo apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu, atliko jau trečią kartą. Pirmo patikrinimo metu buvo surašyta 2012-10-29 patikrinimo ataskaita Nr. 2VM320096M, antro (pakartotinio) patikrinimo metu buvo surašyta 2013-05-23 patikrinimo ataskaita Nr. 3VM320096M. Minėtose patikrinimo ataskaitose Pareiškėjo pateikti dokumentai buvo pripažinti tinkamais įrodymais, patvirtinančiais atleidimą nuo importo PVM. Todėl, Pareiškėjo nuomone, trečio patikrinimo, apimančio tą patį tikrinamą laikotarpį, metu tuos pačius dokumentus vertindama kitaip, Vilniaus TM pažeidė teisinio tikrumo principą, kuriuo remdamasis Pareiškėjas turėjo teisėtą pagrindą tikėtis, kad jo surinkti įrodymai galės patvirtinti teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą ir ateityje. Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 118 str. 1 d. 4 punktu, atsižvelgdamas į tai, kad centrinis mokesčių administratorius leidimo atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą nedavė, byloje nėra duomenų apie naujai paaiškėjusias aplinkybes, jų turinį bei šaltinį, daro išvadą, jog Vilniaus TM nepagrįstai atliko pakartotinį veiklos patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-09-01 iki 2012-04-30.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytas aplinkybes, vadovaudamasis MAĮ

155 str. 4 d. 2 punktu, prašo Komisijos: 1) išreikalauti iš Vilniaus AVMI pagal 2013-06-08 pavedimą tikrinti Nr. 83-56 atlikto Pareiškėjo patikrinimo metu iš kitų šalių mokesčių administratorių pagal paklausimus po 2014-02-01 gautą informaciją dėl Pareiškėjo sandorių su tų šalių mokesčių mokėtojais; 2) apie prašymo išreikalauti dokumentus iš Vilniaus AVMI išnagrinėjimą ir priimtą sprendimą dėl šio prašymo informuoti Pareiškėjo atstovą ne vėliau kaip likus savaitei iki Komisijos posėdžio nagrinėjimo datos; 3) panaikinti Muitinės departamento 2015-10-30 sprendimą Nr. 1A-489.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas. Muitinės departamento 2015-10-30 sprendimas Nr. 1A-489 naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Muitinės departamento sprendimo Pareiškėjo importuotas prekes, 2011-08-10–2012-09-03 laikotarpiu deklaruotas 86 EID 4200 muitinės procedūrai, apmokestinti importo PVM teisėtumo ir pagrįstumo.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2011-09-01 iki 2013-06-30 įformino 153 EID 4200 muitinės procedūrai. Mokesčių administratorius nustatė, kad pagal šiose EID nurodytus galutinius prekių gavėjus ir muitinio įforminimo metu pateiktas sutartis su jais Pareiškėjas importuotas prekes turėjo parduoti šiems Lenkijoje registruotiems pirkėjams: (Duomenys neskelbiami). Tačiau mokesčių administratorius pagal Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu pateiktas dyzelinių degalų pardavimo PVM sąskaitas faktūras, sutartis su pirkėjais, CMR važtaraščius nustatė, kad Pareiškėjas importuotą dyzelinį kurą, deklaruotą minėtuose EID, pardavė ne tik EID deklaruotiems pirkėjams, bet ir kitiems Lenkijoje, Kipre, Vokietijoje, Latvijoje ir Lietuvoje registruotiems ūkio subjektams. Todėl konstatavo, jog importo metu Pareiškėjui nebuvo žinoma, konkrečiai kur ir kam bus išgabentos importuotos prekės, ir tokiu būdu nebuvo įvykdyta viena iš PVM lengvatos taikymo sąlygų, įtvirtinta Taisyklių 4.1 punkte, kas pagal Taisyklių 6 punktą yra pagrindas apskaičiuoti importo PVM.

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog mokesčių administratorius, siekdamas surinkti papildomą informaciją apie Pareiškėjo sandorius, susijusius su importuoto dyzelinio kuro tiekimu į kitas ES valstybes nares, kreipėsi į šių valstybių narių – Lenkijos, Latvijos ir Kipro, mokesčių administratorius prašydamas atlikti Pareiškėjo pateiktuose CMR važtaraščiuose nurodytų galutinių gavėjų patikrinimus ir pateikti informaciją apie deklaruoto dyzelinio kuro gavimą. Pagal gautus atsakymus mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjo importuotų dyzelinių degalų gavimas buvo patvirtintas šiose Lenkijos įmonėse: (Duomenys neskelbiami). Todėl Vilniaus TM, vadovaudamasi Muitinės departamento direktoriaus 2003-09-18 įsakymu Nr. 1B-835 „Dėl Duomenų taisymo muitinėje įformintuose dokumentuose taisyklių, muitinėje įformintų dokumentų pripažinimo negaliojančiais taisyklių ir dokumento (papildymo) pažymos formos patvirtinimo“ patvirtintų Duomenų taisymo muitinėje įformintuose dokumentuose taisyklių 2.1.2, 3.2.1, 4, 26-1, 28 punktais, nusprendė taisyti EID 44 langelio duomenis, kaip nurodyta Patikrinimo ataskaitos 6 priedo lentelėje.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į tai, kad Lenkijos mokesčių administratorius nerado pirkėjų: (Duomenys neskelbiami) imitavo verslo veiklą ir šie pirkėjai, muitinės teigimu, nepatvirtino prekių, kurioms buvo pritaikyta PVM lengvata, tiekimo į kitą ES valstybę narę (Lenkiją), taip pat į tai, kad, muitinės vertinimu, Pareiškėjo patikrinimo metu pateikti dokumentai (akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentai (e-AAD ir e-RoR), CMR važtaraščiai, pirkimo–pardavimo sutartys, pirkimų užsakymai) negali vienareikšmiškai patvirtinti prekių išgabavimo ir pristatymo fakto galutiniam dyzelinio kuro pirkėjui ir įrodyti, kad tarp sandorio šalių įvyko prekių tiekimas, konstatavo, jog nebuvo įvykdytos sąlygos, išdėstytos PVMĮ 35 str. 1 dalies, 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies bei Taisyklių 4.3 ir 4.4 punktuose. Todėl Vilniaus TM Patikrinimo

ataskaitos 7 priedo lentelėje nurodytose EID Pareiškėjo deklaruotus 14 420 902 kg dyzelinius degalus apmokestino 2 274 318,48 Eur importo PVM. Muitinės departamentas, pritardamas Vilniaus TM išvadoms, skundžiamu sprendimu patvirtino Patikrinimo ataskaitą.

Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus pozicija, skunde Komisijai nurodė ir Pareiškėjo atstovai Komisijos posėdžio metu teigė, kad jo mokesčių administratoriui pateikti dokumentai: prekių pirkėjų PVM registracijos pažymėjimų kopijos; pirkimo–pardavimo sutartys; pirkėjų sutartys su akciziniais sandėliais; elektroniniu paštu gauti užsakymai iš prekių pirkėjų; PVM sąskaitos faktūros; bankiniai mokėjimo dokumentai; CMR važtaraščių kopijos; elektroniniai akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentai (e-AD); elektroniniai pranešimai (e-RoR) apie akcizinių prekių gavimą kitos valstybės narės (Lenkijos) akciziniuose sandėliuose, neabejotinai patvirtina, kad buvo įvykdytos visos PVMĮ 35 straipsnyje, 49 str. 1 dalyje ir Taisyklių 4 punkte įtvirtintos Pareiškėjo importuotų prekių neapmokestinimo importo PVM sąlygos. Pareiškėjas pažymėjo, jog visais atvejais dyzelinis kuras buvo gabenamas į ginčo prekių pirkėjų nurodytus ((Duomenys neskelbiami)) akcizais apmokestinamų prekių sandėlius, kurie yra teisėti pirkėjų atstovai. Tačiau atkreipė dėmesį, kad vienu atveju mokesčių administratorius pripažino, jog Pareiškėjo pateikti dokumentai patvirtina prekių išgabenimo faktą ir tiekimą į kitą ES valstybę (pavyzdžiui, į Kiprą įmonei (Duomenys neskelbiami)), tuo tarpu, vertindamas dyzelinio kuro tiekimus Lenkijos įmonėms: (Duomenys neskelbiami), lygiai tokia pačia tvarka, jau konstatuoja, kad Pareiškėjas nepateikė prekių išgabenimo iš šalies teritorijos ir tiekimo kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui vienareikšmiškų įrodymų.

Komisija, įvertinusi skundžiamo Muitinės departamento sprendimo ir Pareiškėjo skundo Komisijai argumentus, atsižvelgusi į Komisijos posėdžio metu Muitinės departamento atstovės patikslintas ir Pareiškėjo atstovų patvirtintas šio mokesčio ginčo ribas, konstatuoja, jog ginčas nagrinėjamoje byloje iš esmės kilęs dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius apskaičiavo importo PVM, konstatavęs, kad Pareiškėjas pažeidė Taisyklių 4.1 punktą, nes ginčo prekių importo metu nežinojo konkretaus prekių pirkėjo – kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo, ir Taisyklių 4.3 punktą, nes nėra duomenų dėl disponavimo teisės perdavimo ginčo prekių pirkimo dokumentuose nurodytiems šių prekių pirkėjams.

Komisija, pasisakydama pirmuoju ginčo aspektu, nurodo, jog remiantis PVMĮ 3 straipsnio nuostatomis, PVM objektas yra prekių importas, todėl prekes importavus į Bendrijos teritoriją, šiuos veiksmus atlikusiam asmeniui tenka pareiga apskaičiuoti ir sumokėti importo PVM. Taip pat mokėtojui, remiantis PVM direktyvos ir PVMĮ nuostatomis, yra suteikta teisė pasinaudoti atleidimu nuo importo PVM mokėjimo, jeigu jis atitinka tokio atleidimo sąlygas.

Lietuvos Respublikoje atleidimą nuo importo PVM reglamentuoja PVMĮ 35 straipsnis, kurio 1 dalyje (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija) įtvirtinta, jog importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad jos yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal šio įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. Minėto straipsnio 3 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nurodyta, kad šio straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato Muitinės departamentas kartu su centriniu mokesčių administratoriumi. Muitinės departamento direktorius ir Inspekcijos viršininkas 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 „Dėl importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo“ (2010-12-28 įsakymo Nr. 1B-773/VA119 redakcija) patvirtino Taisykles, reglamentuojančias prekių, importuotų į Lietuvos Respublikos teritoriją, neapmokestinimą importo PVM, kai minėtos prekės tiekiamos į kitą ES valstybę narę (Taisyklių 1 punktą). Taisyklių 4 punkte nurodyta, kad į šalies teritoriją importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu įvykdytos visos šios sąlygos:

1. Importo metu žinoma, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos 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 valstybę narę pagal PVMĮ VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą;
4. Importuotojas kitos valstybės narės PVM mokėtojui tiekia tas pačias nepakeisto pavidalo prekes, kurias importavo į šalies teritoriją;
5. Prekės į kitą valstybę narę išgabenos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, nurodyto PVMĮ 14 str. 12 arba 13 dalyje, dienos arba per Taisyklių 5 punkte nurodyta tvarka nustatytą ilgesnį prekių išgabavimo į kitą valstybę narę laiką.

Jeigu nustatoma, kad neįvykdyta bent viena Taisyklių 4 punkte nurodyta sąlyga, į šalies teritoriją importuotos prekės apmokestinamos importo PVM (Taisyklių 6 punktas).

Kaip minėta, Muitinės departamentas skundžiamame sprendime nurodė ir Muitinės departamento atstovė Komisijos posėdžio metu patvirtino, kad aukščiau minėtos lengvatos taikymo sąlyga, be kita ko, siejama su žinojimu, kokiam konkrečiam ES valstybės narės PVM mokėtojui bus išgabentos prekės. Tuo tarpu Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo Taisyklių 4.1 punkto pažeidimą, nes Taisyklėse nėra reikalavimo importo metu žinoti, kokiam konkrečiam subjektui (PVM mokėtojui) prekės bus išgabentos.

Komisija, įvertinusi atleidimą nuo importo PVM reglamentuojančias PVMĮ 35 str. 1 dalies ir Taisyklių 4 punkto nuostatas, daro išvadą, jog lengvatos taikymo sąlyga nesiejama su žinojimu, kokiam konkrečiam ES valstybės narės PVM mokėtojui bus išgabentos importuotos prekės. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas siekė pasinaudoti PVMĮ 35 straipsnyje įtvirtinta lengvata, todėl jis importo metu turėjo žinoti, kad jo importuojamos prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę. Pareiškėjas ginčo prekių muitinio įforminimo metu mokesčių administratoriui pateikė prekių pirkimo–pardavimo sutartis, sudarytas su Lenkijoje ir Kipre registruotais pirkėjais. Ši aplinkybė patvirtina, kad Pareiškėjas importo metu žinojo, kad prekės yra skirtos išgabenti į kitą ES valstybę narę. Taip pat byloje nėra ginčo, kad Pareiškėjo importuotos prekės nebuvo išgabentos į kitą ES valstybę narę. Todėl Pareiškėjo importo metu EID deklaruotas kitas ES valstybės narės PVM mokėtojas, nei tas, kuriam realiai buvo išgabentos importuotos prekės, nesudaro teisinio pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjas neįvykdė Taisyklių 4.1 punkto reikalavimų.

Pažymėtina, jog ESTT praktikoje yra nuolat akcentuojama, jog formuluotės, kurios vartojamos apibūdinti numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, turi būti aiškinamos griežtai, nes jos yra leidžiančios nukrypti nuo bendrojo principo, pagal kurį konkrečiu mokesčiu prekės ar paslaugos turi būti apmokestinamos (pavyzdžiui: 1990-06-26 sprendimas C-185/89; 2005-12-01 sprendimas C-395/04; 2006-02-21 sprendimas C-286/03 ir kt.). Nagrinėjamu atveju nei PVMĮ, nei jį detalizuojančiose Taisyklėse, t. y. teisės aktuose tiesiogiai reglamentuojančiuose atleidimą nuo importo PVM, reikalavimas nurodyti PVM mokėtojo kodą nėra įvardytas kaip atleidimo nuo importo PVM sąlyga.

Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, jog ESTT, aiškindamas prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygas, yra nurodęs, jog nei PVM direktyvos 138 str. 1 dalyje, nei ESTT praktikoje (pavyzdžiui: 2007-09-27 sprendime *Teleos plc* ir kt., C-409/04, 2007-09-27 sprendime *Twoh International*, C-184/05, 2010-12-07 sprendime *R.*, C-285/09, 2010-12-16 sprendime *Euro Tyre Holding*, C-430/09) tarp išsamiai išvardytų materialinių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų nepaminėta pareiga turėti PVM mokėtojo kodą (ESTT 2012-09-06 sprendimo *Mecsek Gabona*, C-273/11, 59 punktas, 2012-09-27 sprendimo *VSTR*, C-587/10, 40 punktas). ESTT pažymėjo, jog tokio kodo suteikimas – tai apmokestinamojo asmens mokesstinio statuso įrodymas siekiant taikyti PVM ir jis palengvina sandorių Bendrijos viduje

mokestinę kontrolę. Vis dėl to tai formalus reikalavimas, dėl kurio negali būti abejojama teise neapmokestinti PVM, jeigu įvykdytos materialinės tiekimo Bendrijos viduje sąlygos (tiek, kiek tai susijęs su teise į atskaitą, pagal analogiją žr. 2010-10-21 sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, 50 punktą ir 2010-12-22 sprendimo *Dankowski*, C-438/09, 33 ir 47 punktus). ESTT minėto sprendimo *Mecsek Gabona* 61 punkte nurodė, jog iš nusistovėjusios ESTT praktikos matyti, kad nacionaline priemone, kuria teisė neapmokestinti tiekimo Bendrijos viduje iš esmės siejama su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus, viršijama tai, kas būtina, siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą, išskyrus, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti. Taigi atsižvelgiant į ESTT suformuluotas išvadas, teigtina, jog Muitinės departamento reikalavimas importo deklaracijoje nurodyti konkretų ES valstybės narės PVM mokėtoją, kuriam bus išgabentos importuotos prekės, laikytinas formaliu reikalavimu atleidimui nuo importo PVM.

Be to, Komisijos nuomone, svarbu pažymėti, jog nagrinėjamoje byloje mokesčių administratoriaus pozicija dėl konkretaus PVM mokėtojo kodo nurodymo EID yra prieštaringa. Iš bylos medžiagos matyti, jog muitinė pagal iš užsienio mokesčių administratorių gautus atsakymus nustatiusi, kad Pareiškėjo importuotų dyzelinių degalų gavimą patvirtino dalis įmonių, kurios EID nebuvo nurodytos kaip prekių gavėjos, šioms pirkėjoms parduotų prekių importo PVM neapmokestino, nusprendusi taisyti EID 44 langelio duomenis (pavyzdžiui: 2011-10-21 EID Nr. (Duomenys neskelbiami), 2013-03-15 EID Nr. (Duomenys neskelbiami) ir kt.). Taigi mokesčių administratorius Pareiškėjo atžvilgiu nėra nuoseklus: vienu atveju teigia, kad Pareiškėjas, importo metu EID nenurodydamas (nežinodamas) konkretaus prekių pirkėjo – kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo, pažeidė Taisyklių 4.1 punkto reikalavimą ir tai yra pagrindas importo PVM apskaičiavimui, tačiau kitu atveju – konkretaus PVM mokėtojo kodo nenurodymo EID nelaiko Taisyklių pažeidimu, sukeliančiu mokesčines pasekmes Pareiškėjui.

Komisija, pasisakydama dėl mokesčių administratoriaus konstatuoto Taisyklių 4.3 punkto pažeidimo, nurodo, jog ginčas iš esmės vyksta dėl prekių tiekimo, apmokestinamo 0 proc. tarifu, PVMĮ 49 straipsnyje apibrėžtų sąlygų įgyvendinimo. Ginčo sandorių sudarymo metu galiojusio PVMĮ 49 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija), kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Pagal PVMĮ 56 str. 1 dalį (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija) PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. To paties straipsnio 5 dalyje (2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija) numatyta, kad, nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

Taigi pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje, taip pat atsižvelgiant į ESTT suformuotą praktiką (pavyzdžiui, minėtame (Duomenys neskelbiami) ir kt. sprendime), siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: ar įvyko prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisės disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui; ar prekės, kurios yra tiekimo dalykas, buvo išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; ar PVM mokėtojas tiekė prekes kitam mokesčių mokėtojui ar asmeniui veikiančiam kaip mokesčių mokėtojas kitos valstybės narės teritorijoje. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas. ESTT yra pabrėžęs, jog nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. LVAT praktikoje dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams ES viduje laikomasi pozicijos, jog, pirma, būtent mokėtojo pareiga yra įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą; antra, turimi duomenys, kuriais mokėtojas remiasi, turi nekelti abejonių, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokesčine teise (pavyzdžiui: 2009-03-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-376/2009; 2009-08-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-867/2009; 2010-06-28 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-1054/2010; 2010-08-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-716/2010; 2012-03-26 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1276/2012; 2013-09-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-1752/2013; 2015-03-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-244-602/2015 ir kt.). Komisijos vertinimu, pažymėtina ir tai, jog mokesčiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui, todėl rašytiniai įrodymai negali pagrįsti jais grindžiamų aplinkybių tikrumo, jeigu konkrečių įrodymų ar duomenų visuma įrodo, kad tam tikros rašytiniais dokumentais deklaruotos ir įrodinėtinos aplinkybės neįvyko ar negalėjo įvykti.

Ginčo byloje mokesčių administratorius kvestionuoja disponavimo teisės perleidimo prekių pirkėjams – Lenkijos PVM mokėtojams, pastariesiems tampant jų savininkais, sąlygą. Tuo tarpu Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog disponavimo teisė tinkamai perduota užsienio PVM mokėtojams – įmonių pirkėjų įgaliotiems asmenims (vairuotojams) Lietuvos Respublikoje, kurie prekes nugabendavo į pirkėjų nurodytą šių prekių gavimo vietą – Lenkijos Respublikoje registruotus akcizinius sandėlius.

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

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

tiekinimas būtų neapmokestinamas PVM, t. y. ginčo prekės nebuvo tiekiamos PVM apmokestinamajam asmeniui.

Nagrinėjamoje byloje Pareiškėjas ginčo prekių tiekimo ir disponavimo teisės perdavimo šių prekių pirkėjams, t. y. Lenkijos įmonėms (Duomenys neskelbiami) o. o., faktą grindė prekių pirkimo–pardavimo sutartimis, prekių pirkėjų sutartimis su Lenkijos Respublikoje registruotais akciziniais sandėliais, elektroniniu paštu gautais užsakymais iš prekių pirkėjų, PVM sąskaitomis faktūromis, CMR važtaraščiais, mokėjimo dokumentais, elektroniniais akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentais (e-AD) bei elektroniniais pranešimais (e-RoR) apie akcizinių prekių gavimą Lenkijos akciziniuose sandėliuose.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo nurodytus byloje esančius dokumentus, daro išvadą, jog šie dokumentai nepatvirtina tinkamo tiekimo Bendrijos viduje sąlygų realizavimo, t. y. nėra pakankami išvadai, kad ginčo prekės buvo patiektos ir disponavimo teisė realiai perėjo būtent šiuose dokumentuose pirkėjais nurodytiems kitos valstybės narės PVM mokėtojams.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas su dalimi kontrahentų, būtent Lenkijos įmonėmis (Duomenys neskelbiami), sudarė tipines sutartis dėl kuro pirkimo–pardavimo. Pagal sutarties 4.4 punktą prekė laikoma perduota pirkėjui nuo to momento, kai pirkėjas ar jo įgaliotas atstovas pasirašo atitinkamus prekės gabenimo dokumentus.

Pareiškėjas dėl jo vykdytų sandorių mokesčių administratoriui pateikė 2013-11-20 paaiškinimą Nr. 13/11-44, kuriame nurodė, kad pirkimo–pardavimo sutartys su (Duomenys neskelbiami), pirkimo–pardavimo sutartys pasirašytos nebuvo, prekės jiems buvo tiekios, tarpininkaujant UAB „(Duomenys neskelbiami)“, o (Duomenys neskelbiami)– tarpininkaujant UAB „(Duomenys neskelbiami)“. Pareiškėjo teigimu, nei su vienu minėtų Lenkijos įmonių atstovu jis tiesiogiai nekontaktavo, prekių užsakymai buvo gaunami ir prekių pirkimo–pardavimo bei gabenimo dokumentai perduodami per tarpininkus ((Duomenys neskelbiami)), išskyrus su (Duomenys neskelbiami), kurie, Pareiškėjo teigimu, patys elektroniniu būdu teikė užsakymus ir perduodavo prekių pirkimo–pardavimo ir gabenimo dokumentus, vėliau atsiųsdami šių dokumentų originalus.

Taigi nors Pareiškėjas minėtame 2013-11-20 paaiškinime mokesčių administratoriui teigė, kad visi kontrahentai per tarpininkus, su kuriais Pareiškėjas buvo sudaręs komercinio tarpininkavimo ar marketingo paslaugų teikimo sutartis, teikė užsakymus prekių pirkimui, tačiau iš Komisijai 2015-09-18 papildomai 2015-09-16 raštu pateiktos kompiuterinėse laikmenose esančios medžiagos matyti, jog Pareiškėjo Komisijai papildomai pateikti užsakymai susiję tik su įmonėmis (Duomenys neskelbiami) ir (Duomenys neskelbiami) Įvertinus šiuos užsakymus, konstatuotina, jog nėra galimybės identifikuoti, kad juos pateikė būtent Lenkijos įmonės (Duomenys neskelbiami). Užsakymai su nurodytomis transporto priemonėmis ir jų vairuotojais, Pareiškėjo teigimu, teikti įmonės (Duomenys neskelbiami) vardu, buvo išsiųsti iš elektroninio pašto adresu: eurosterdo@gmail.com, kurio negalima susieti su įmone (Duomenys neskelbiami) Be to, šiuose elektroniniuose laiškuose nėra nei juos pateikusios įmonės rekvizitų, nei laiškus surašiusio asmens duomenų. Taip pat nėra galimybės identifikuoti, kad būtent įmonė (Duomenys neskelbiami) pateikė užsakymus, nes juose nėra jokios informacijos, leidžiančios teigti, kad šie dokumentai surašyti įmonės (Duomenys neskelbiami), priešingai, užsakovu nurodytas Pareiškėjas. Taigi byloje nėra jokių objektyvių duomenų, kurie galėtų padėti identifikuoti užsakymus teikusias įmones ir jų vardu veikusius asmenis.

Taip pat, kaip minėta, Pareiškėjas, jo teigimu, dėl ginčo prekių tiekimo Lenkijos įmonėms su šių įmonių atstovais tiesiogiai nekontaktavo, prekės buvo tiekiamos, tarpininkaujant UAB „(Duomenys neskelbiami)“, UAB „(Duomenys neskelbiami)“, (Duomenys neskelbiami). Iš byloje esančių Pareiškėjo su UAB „(Duomenys neskelbiami)“ sudarytų komercinio tarpininkavimo ar marketingo paslaugų teikimo sutarčių matyti, kad minėtos įmonės įsipareigojo Pareiškėjui ieškoti pirkėjų, galinčių nupirkti Pareiškėjo

produktus, teikti pirkėjams informaciją apie Pareiškėjo produkto pardavimo sąlygas ir kainas, atlikti kitus sutartyje numatytus įsipareigojimus Pareiškėjui. Tačiau byloje nėra įrodymų, jog minėtos įmonės turėjo įgaliojimus atstovauti Pareiškėjo kontrahentams (minėtoms Lenkijos įmonėms), t. y. turėjo teisę gauti iš šių įmonių užsakymus dėl prekių pirkimo, kitus prekių pirkimo ir gabenimo dokumentus ir juos pateikti Pareiškėjui.

Dėl prekių tiekimo (Duomenys neskelbiami) pažymėtina, jog nors Pareiškėjas pateikė prekių pirkimo–pardavimo sutartis, tačiau, Pareiškėjo aiškinimu, tiesiogiai su šių įmonių atstovais nekontaktavo, tiekimai buvo vykdomi per E. J. ir Lenkijos įmonę (Duomenys neskelbiami). Byloje ne tik kad nėra duomenų, jog E. J. ir (Duomenys neskelbiami) buvo įgalioti veikti (Duomenys neskelbiami) vardu, bet visiškai neaišku, koku pagrindu šie asmenys tarpininkavo Pareiškėjui, ieškant prekių pirkėjų. Be to, svarbu pažymėti, kad tarp Pareiškėjo ir (Duomenys neskelbiami) sudarytoje 2012-06-11 pirkimo–pardavimo sutartyje Nr. S-12/06-29 (Duomenys neskelbiami). atstovu nurodytas valdybos pirmininkas W.B. Tuo tarpu iš Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktos informacijos (SCAC forma VAT_LT_130970R25_PL_327978_20131007_AF_IR_R) nustatyta, kad pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo metu, t. y. laikotarpiu nuo 2011-05-13 iki 2012-06-12, įmonės valdybos pirmininkas ir vienintelis savininkas buvo PC.

Pareiškėjas skunde Komisijai ir jo atstovai Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad ginčo prekės buvo tiekiamos *EXW* pristatymo sąlygomis, todėl disponavimo šiomis prekėmis teisė Pareiškėjo kontrahentams perėjo Lietuvos Respublikoje, kai prekių pirkėjų įgalioti asmenys – prekes gabenę vairuotojai, priimdavo šias prekes gabenimui.

Iš byloje esančių prekių pirkimo–pardavimo sutarčių matyti, jog jose numatytos prekių pristatymo sąlygos *EXW*. Daugumoje Pareiškėjo išrašytų PVM sąskaitų faktūrų taip pat nurodytos *EXW* prekių pristatymo sąlygos. Pagal (Duomenys neskelbiami) – terminas, reiškiantis „iš įmonės“. Pardavėjas sutartą datą pristato prekę pirkėjui savo patalpose ar teritorijoje (įmonėje, sandėlyje ar kt.). Transportavimo ir draudimo išlaidas apmoka pirkėjas. Eksportuotojas neprivalo pakrauti prekių į pirkėjo transportą, gauti muitinės leidimo išvežti prekes. Atskirais atvejais sutartyje gali būti numatyta pardavėjo atsakomybė už prekių pakrovimą. Pirkėjui tenka visos išlaidos ir rizika, susijusi su prekių transportavimu. Taigi nors pagal dokumentuose nurodytas prekių pristatymo sąlygas Pareiškėjo kontrahentai – Lenkijos įmonės, įsipareigojo suorganizuoti transporto priemones ir išgabenti prekes į kitą valstybę narę, tačiau Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad CMR nurodyti prekių vežėjai veikė būtent šias prekes įsigyjantių Lenkijos įmonių: (Duomenys neskelbiami), vardu. Nesant tokių duomenų, nėra pagrindo teigti, kad teisė disponuoti Pareiškėjo tiekiamomis prekėmis buvo perduota minėtoms įmonėms, pakraunant šias prekes į vežėjų transporto priemones Lietuvos Respublikoje.

Svarbu pažymėti, kad Pareiškėjo atstovas Komisijos posėdžio metu paaiškino, jog Lenkijos įmonės (Duomenys neskelbiami) atstovas (Duomenys neskelbiami) pats atvykdavo į Lietuvą, įnešdavo grynusius pinigus į banką atsiskaityti su Pareiškėju už įsigyjamą kurą ir pats gabendavo prekes į Lenkijos Respubliką. Tačiau iš Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktų 7 CMR važtaraščių nustatyta, kad 4 CMR važtaraščiai yra su Lenkijos įmonės (Duomenys neskelbiami) atžyma apie prekių gavimą, 3 – be atžymų apie prekių gavimą. Taigi visiškai nesuprantama, kodėl pas Pareiškėją įsigyti prekių atvykęs įmonės (Duomenys neskelbiami) atstovas (Duomenys neskelbiami) pats nepatvirtino prekių gavimo, nes būtent jis yra prekes įsigyjantis asmuo, o ne Lenkijos Respublikoje registruotas akcizinis sandėlys.

Įvertinus kitus byloje esančius CMR važtaraščius, kuriais grindžiamas ginčo prekių tiekimas, matyti, jog nei viename CMR važtaraštyje prekių gavimas nebuvo patvirtintas šių prekių pirkėjų, didžioji dauguma CMR važtaraščių yra be atžymos apie prekių gavimą, kiti – su Lenkijos Respublikos akcizinių sandėlių atžymomis.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjo pateiktuose e-AD ir e-RoR, taip pat dalyje CMR važtaraščių prekių gavimas yra patvirtintas Lenkijos akcizinių sandėlių spaudais ir atstovų parašais, tačiau ir šie duomenys negali patvirtinti disponavimo teisės perdavimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui, nes prekių gabenimo dokumentuose nėra Pareiškėjo kontrahentų patvirtinimų, tokių duomenų nėra ir kitoje bylos informacijoje. Paminėtina ir tai, jog realiai ekonominę veiklą Bendrijos viduje vykdančias mokėtojas paskirties valstybėje turi atlikti veiksmus, kurie patvirtina tai, kad į kitą valstybę buvo įvežtos jo dispozicijoje esančios prekės ir jam perėjo šių prekių disponavimo teisė (nepriklausomai nuo to, kur ar pas ką šios prekės fiziškai yra), šioms aplinkybėms nustatyti tarp valstybių narių veikia mokesčių administratorių keitimosi informacija sistema. Sutiktina su Pareiškėjo pozicija, kad deklaravimo / nedeklaravimo aplinkybės nėra pagrindiniai įrodymai, sprendžiant dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo (LVAT 2015-03-12 nutartis adm. byloje A-902-575/2015), tačiau ši informacija, kaip ir kita užsienio mokesčių administratoriaus pateikta informacija LVAT praktikoje vertinama kaip svarbus informacijos šaltinis tokio pobūdžio bylose (pavyzdžiui: 2016-04-04 nutartis adm. byloje Nr. A-567-442/2016, 2014-06-11 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1257/2014). Nagrinėjamu atveju Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino Pareiškėjo kontrahentų sandorių su Pareiškėju, nurodydamas, kad (Duomenys neskelbiami) imitavo veiklą, kitų įmonių veiklos vykdymo vietas nenustatytas, ne visos deklaravo prekių įsigijimus Bendrijos viduje, mokesčių administratoriui neatsiliepė ir prašomos informacijos neteikė, veiklos nevykdė.

Komisija, nuosekliai, visapusiškai ir objektyviai įvertinusi Pareiškėjo mokesčių administratoriui ir Komisijai papildomai pateiktus dokumentus, paaiškinimus, taip pat mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, susijusius su importuotų prekių, kurių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal PVMĮ nuostatas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, disponavimo teisės perdavimu tinkamam subjektui, įvertinusi Pareiškėjo kontrahentų veiklą apibūdinančias aplinkybes, konstatuoja, jog Pareiškėjo pateikti dokumentai nepatvirtina, jog teisė disponuoti ginčo prekėmis buvo perduota būtent Lenkijos įmonėms: (Duomenys neskelbiami).

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog byloje ginčas vyksta dėl esminių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų tinkamo realizavimo, kaip esminės atleidimo nuo importo PVM mokėjimo sąlygos, laikosi pozicijos, kad šių sąlygų atitikties teisės aktų reikalavimams turi būti vertinama tokiau pat būdu, kaip ir vertinant tiekimą Bendrijos viduje. Kaip jau buvo minėta, pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje bei ESTT suformuotą praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti įvertinama, ar įvyko prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisės disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui, ar prekės, kurios yra tiekimo dalykas, buvo išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos, ar PVM mokėtojas tiekė prekes kitam mokesčių mokėtojui ar asmeniui veikiančiam kaip mokesčių mokėtojas kitos valstybės narės teritorijoje. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas. Tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas.

Nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius, vertindamas ginčo sandorius, nesirėmė ESTT ir LVAT praktikos nuostatomis dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje, jų nevertindamas sąžiningumo aspektu. Muitinės departamento atstovė Komisijos posėdžio metu nurodė, kad Pareiškėjo sąžiningumo klausimas šioje byloje nėra aktualus, nes neįvykdytos visos sąlygos tam, kad importuotos prekės būtų neapmokestintos importo PVM. Tuo tarpu Pareiškėjo atstovas laikėsi pozicijos, kad Pareiškėjo sąžiningumas nagrinėjamoje byloje turi būti nagrinėtinas.

Pasisakant dėl sąžiningumo kaip papildomos atleidimo nuo importo PVM mokėjimo

sąlygos pažymėtina, kad ESTT ne kartą yra pabrėžęs, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir palaikomas tikslas (pavyzdžiui: sprendimo byloje C-487/01 ir C-7/02 *Gemeente Leusden* ir *Holin Groep 76* punktas, sprendimo byloje C-255/02 *Halifax* ir kt. 71 punktas, sprendimo C-25/07 *Sosnowska* 22 punktas). ESTT iš to padarė išvadą, kad teismų praktikoje įtvirtintas principas, pagal kurį asmenys negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Bendrijos normomis, vienodai taikomas PVM srityje. Konstatuota, kad piktnaudžiavimo ar sukčiavimo atveju apmokestinamasis asmuo negali remtis savo teise į pirkimo PVM atskaitą (sprendimo byloje C-32/03 *Fini H* 32 punktas, minėto sprendimo *Halifax* ir kt. 85 punktas). Karuselinio sukčiavimo atveju, susijusiu su dingusio ūkio subjekto sukčiavimu, šio principo taikymas išplėstas visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie, nors ir nėra paties sukčiavimo sumanytojai, žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant PVM srityje. ESTT teigimu, taikant Šeštąją direktyvą, tokie asmenys turi būti laikomi dalyvaujančiais šitaip sukčiaujant, nepaisant to, ar jie iš to gauna naudą, ar jos negauna (sprendimo bylose C-439/04 ir C-440/04 *Kittel* ir *Recolta Recycling* 56 punktas). Padaryta išvada, jog nacionaliniai teismai turi nesuteikti tokiems apmokestinamiesiems asmenims teisės į atskaitą. Be to, ESTT yra nusprendęs, kad teismų praktika, susijusi su teise į PVM atskaitą, pagal analogiją taikytina byloms, susijusioms su teise į tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo PVM. Taigi dėl šios teisės suteikimo gali būti reikalaujama, kad tiekėjas užtikrintų, jog jo vykdomas sandoris nelemia sukčiavimo mokesčių srityje (minėto sprendimo *Teleos* ir kt. 65 punktas). ESTT sprendime *R* nutarė, kad Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms sukčiavimo atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčio, nes toks atsisakymas turi atgrasomąjį poveikį, kuriuo siekiama užkirsti kelią bet kokiam sukčiavimui ar mokesčių vengimui (minėto sprendimo 49 ir 50 punktai). Be to, ESTT laikėsi nuomonės, kad, jeigu yra rimtų priežasčių manyti, jog, patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM mokėjimo už įsigijimą Bendrijos viduje, valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos, privalo netaikyti tiekėjui atleidimo nuo PVM. Šia išvada neleidžia suabejoti nei neutralumo, nei teisinio saugumo, nei teisėtų lūkesčių apsaugos principai. Iš tiesų apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiavimo mokesčių srityje veiksmuose ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagrįstai remtis šiais principais. Todėl, jeigu nacionalinis teismas prieitų prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jai suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* 50 ir 54 punktai; 2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 *Italmoda* ir kt. 45 punktas).

Taigi ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Šiuo atveju sąžiningumas suprantamas plačiai. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo ir negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą. Nei norminiai aktai, nei juos aiškinanti teismų praktika neapibrėžia ir neįvardija konkrečių veiksmų, kuriuos turi atlikti mokesčių mokėtojas, jog įsitikintų, kad jo kontrahentas nesukčiauja PVM. Dėl tokių veiksmų atlikimo (neatlikimo) yra sprendžiama konkrečiu atveju, įvertinus vykdytų sandorių pobūdį, šalių bendradarbiavimo aplinkybes, galimą riziką mokėtojui, mokėtojo patirtį atitinkamojoje veiklos srityje. Teisminėje praktikoje laikomasi pozicijos, kad būtina įvertinti visą informaciją ir faktines aplinkybes tam, kad galima būtų nustatyti, ar tiekėjas veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog vykdomu

sandoriu jis nėra įtrauktas į sukčiavimą mokesčių srityje. Jei būtų nustatyta, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta pripažinti teisę į neapmokestinimą PVM (ESTT sprendimo byloje *Mecsek-Gabona* 53 ir 54 punktai; LVAT 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Vertinant mokėtojų veiksmus sąžiningumo aspektu, LVAT praktika akcentuoja keletą esminių momentų, tokių, kaip vykdomų tiekimų apimtys, Bendrijos viduje tiekimus vykdančiam asmeniui tenkantys didesni atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimai (LVAT 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013).

Komisijos vertinimu, ginčo atveju mokesčių administratorius šalia bendrųjų tiekimo sąlygų Pareiškėjo sandorius privalėjo vertinti sąžiningumo aspektu, atsižvelgiant į tai, jog mokėtojui vykdamas tiekimas Bendrijos viduje keliamas ir protingo rūpestingumo reikalavimas. Nei norminiai aktai, nei juos aiškinanti teismų praktika neapibrėžia ir neįvardija konkrečių veiksmų, kuriuos turi atlikti mokesčių mokėtojas, jog įsitikintų, kad jo kontrahentas nesukčiauja PVM. Dėl tokių veiksmų atlikimo (neatlikimo) yra sprendžiama konkrečiu atveju, įvertinus vykdytų sandorių pobūdį, šalių bendradarbiavimo aplinkybes, galimą riziką mokėtojui, mokėtojo patirtį atitinkamojoje veiklos srityje. Bendraja prasme siekiant įvertinti, ar teisinių santykių dalyvis įgyvendino rūpestingumo pareigą, yra taikomas protingo asmens (ūkio subjekto) standartas, t. y. ar asmens veiksmai konkrečioje situacijoje atitiko protingo asmens elgesio adekvačioje situacijoje etaloną.

Mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjo sandorius, nevertino ir nerinko įrodymų, patvirtinančių, kad Pareiškėjas žinojo arba turėjo žinoti apie tai, kad, sudarydamas ginčo sandorius su Lenkijos įmonėmis, jis dalyvavo PVM sukčiavime, netirdamas aukščiau nurodytų ginčo sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybių šiuo aspektu. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio ginčo grąžinimas pakartotiniams mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Todėl konstatavus nevisapusišką su Pareiškėjo lengvatos taikymu susijusių aplinkybių ištyrimą, Komisija daro išvadą, kad šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o nustatyti neaiškumai šalintini, naikinant Muitinės departamento sprendimą ir grąžinant Pareiškėjo skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui, nes bylos aplinkybėms išsiaiškinti būtina surinkti ir įvertinti duomenis ir įrodymus, o įvertinus juos, iš naujo spręsti dėl Pareiškėjo apmokestinimo. Dėl šios priežasties Muitinės departamento 2015-10-30 sprendimas Nr. 1A-489 naikintinas ir Pareiškėjo skundas grąžintinas iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Komisija, pasisakydama dėl Vilniaus AVMI Pareiškėjo patikrinimo metu nustatytų aplinkybių įtakos kilusiam ginčui tarp Pareiškėjo ir Muitinės departamento, nurodo, jog nei mokesčiai, nei procesiniai įstatymai neriboja priemonių, kuriomis mokėtojas gali grįsti savo įrodinėtinas aplinkybes, jos turi atitikti bendruosius įrodymams keliamus reikalavimus. Pareiškėjas įrodinėtinoms aplinkybėms, jog jis pagrįstai iš trečiųjų šalių į Bendrijos teritoriją įvežtoms prekėms taikė 4200 muitinės procedūrą, nes prekes ketino tiekti į kitą valstybę narę ir savo ketinimus tinkamai realizavo, papildomai pateikė Vilniaus AVMI 2015-06-10 patikrinimo aktą Nr. FR0680-428, kurio rezultatai buvo patvirtinti Vilniaus AVMI 2015-06-16 patikrinimo pažyma Nr. (4.65) FR0681-51. Patikrinimo akte konstatuota, kad patikrinus Pareiškėjo PVM apskaičiavimą ir deklaravimą už laikotarpį nuo 2012 m. sausio mėn. iki 2013 m. liepos mėn., pažeidimų nenustatyta. Muitinės departamentas skundžiamame sprendime

laikėsi pozicijos, jog Vilniaus AVMI surašyti dokumentai Pareiškėjo atžvilgiu nevertintini, nes skiriasi abiejų mokesčių administratorių tikrinimo dalykas ir apimtis. Pasisakydama šiuo Pareiškėjo skundo aspektu, Komisija pažymi, kad PVM administruoja dvi mokesčių administratoriaus institucijos: muitinė (kuriai priskirta importo PVM kontrolė) ir mokesčių inspekcija (ji kontroliuoja PVM kitose srityse), kiekviena iš šių institucijų yra atsakinga už jai priskirtą administravimo sritį, o, priimdama sprendimus dėl su apmokestinimu / neapmokestinimu susijusių aplinkybių, vadovaujasi konkrečiu atveju surinktais duomenimis, teisės aktais ir savo vidiniu įsitikinimu. Todėl aplinkybę, kad abiejų mokesčių administratorių tikrinimo dalykas (importo PVM ir PVM) ir apimtis (tikrinimo laikotarpis) skiriasi, reikia vertinti kaip teisingą, nors papildomai pažymėtina ir tai, kad atleidimo nuo importo atveju (taikant PVMĮ 35 str. nuostatas) reikšmingomis aplinkybėmis yra pripažintinos aplinkybės, susijusios su prekių tiekimu į valstybę narę taikant 0 proc., kurias vertina mokesčių inspekcija, spręsdama klausimą dėl to, ar 0 proc. tarifas konkrečiu atveju buvo taikytas pagrįstai, nors, Komisijos vertinimu, ir ši aplinkybė neįpareigoja vieno mokesčių administratoriaus remtis kito mokesčių administratoriaus išvadomis.

Pabrėžtina, kad mokesčių administratoriaus sprendimų galia nėra prilyginama teismo sprendimo teisinei galiai, kai įsiteisėjusiu teismo sprendimu nustatytos aplinkybės nėra kvestionuojamos (nors neatmestina situacija, kad jos gali būti skirtingai vertinamos skirtingose teisinio reguliavimo srityse). Tokios pozicijos laikomasi ir teismų praktikoje (2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-54/2012). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, teigtina, jog Vilniaus AVMI išvada, kurią, remdamasi turima informacija ir vidiniu įsitikinimu, padarė mokesčių patikrinimą atlikusi pareigūnė, (kuri buvo patvirtinta ir vietos mokesčių administratoriaus patikrinimo pažyma) neįpareigoja kito mokesčių administratoriaus (administruojančio jam priskirtą sritį ir joje prisiimančio atsakomybę) remtis šiomis išvadomis kaip įpareigojančiomis atlikti tokį pat faktinių aplinkybių vertinimą.

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

1. Atnaujinti Komisijos 2016-01-15 protokoliniu sprendimu Nr. PP-18 (7-281/2015) sustabdyto Pareiškėjo 2015-11-25 skundo dėl Muitinės departamento 2015-10-30 sprendimo Nr. 1A-489 nagrinėjimą.

2. Panaikinti Muitinės departamento 2015-10-30 sprendimą Nr. 1A-489 ir Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius