



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ 2016-03-10 SKUNDO**

2016 m. birželio 1 d. Nr. S-114 (7-47/2016)
Vilnius

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

Editos Veršeliienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosyliienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovei
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Jūratei Dalmantaitei
S. S.
advokatei A. M., T. S., E. T.

2016 m. balandžio 19 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB "B1" (toliau – Bendrovė) 2016-03-31 patikslintą Bendrovės 2016-03-10 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas, centrinis mokesčių administratorius) 2016-03-16 sprendimo Nr. 1A-123, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas 2016-03-16 sprendimu Nr. 1A-123 patvirtino Vilniaus teritorinės muitinės 2015-11-25 patikrinimo ataskaitą Nr. 5VM320119M ir atleido Bendrovę nuo 492 205,00 Eur minėta ataskaita apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

Sprendime nurodyta, jog Vilniaus teritorinė muitinė, atlikusi Bendrovės pakartotinį kompleksinį ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu laikotarpiu nuo 2010-04-01 iki 2012-05-31 ir kompleksinį ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu laikotarpiu nuo 2012-04-01 iki 2013-12-31 (patikrintos 306 elektroninės importo muitinės deklaracijos (toliau – EID), įformintos 4200 muitinės procedūrai), išnagrinėjusi ir įvertinusi Bendrovės pateiktus ir iš kitų kontroliuojančių institucijų gautus dokumentus, nustatė, kad prekės, deklaruotos 4200 muitinės procedūrai (išleidimo į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu ir prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 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. Muitinė 2015-11-25 patikrinimo ataskaitoje Nr. 5VM320119M nusprendė deklaruotą muitinės procedūros kodą 4200 pakeisti į 4000 (prekių išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimas vienu metu, netaikant atleidimo nuo PVM) ir atitinkamai apskaičiavo importo mokesčių skolą muitinei: 3 220 822,76 Eur PVM, 1 498 771,00 Eur PVM delspinigius ir skyrė 10 proc. nuo nesumokėtų mokesčių sumos baudą – 322 082,00 Eur.

Muitinės departamentas, atsakydamas į Bendrovės 2015-12-18 skundą dėl Vilniaus teritorinės muitinės 2015-11-25 patikrinimo ataskaitos Nr. 5VM320119M, pažymėjo, jog importuotų prekių neapmokestinimą importo PVM reglamentuoja PVM įstatymo 35 straipsnis, Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 „Dėl importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos taisyklės, kiti teisės aktai. Akcentuota, jog PVM įstatymo 35 straipsnyje importuotų prekių išgabenimui į kitą valstybę narę yra nustatytos sąlygos: prekės turi būti tiekiamos į kitą šalį ir išgabenamos per vieno mėnesio terminą nuo importo deklaracijos įforminimo. Vadovaujantis Taisyklių 6, 4 ir 9 punktais bei PVM įstatymo 49 str. 1 dalimi, 56 str. 1 ir 4 dalimis, padaryta išvada, jog tam, kad į Lietuvą importuotos prekės būtų neapmokestintos importo PVM, privalo būti įvykdytos visos Taisyklių 4 punkte nurodytos sąlygos, o kilus abejonėms, minėtos teisės aktų nuostatos įpareigoja mokesčių mokėtoją, pasinaudojusį PVM lengvata, turėti neiginčytinus (vienareikšmiškus) įrodymus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš šalies teritorijos, t. y., kad tiekiamų prekių fiziškai nebėra Lietuvos teritorijoje bei faktą, kad teisę disponuoti tiekiamomis prekėmis įgijo pirkėjas kitoje valstybėje narėje.

Pažymėta, jog dyzelinį kurą iš Baltarusijos Respublikos importavo ir įformintose importo deklaracijose pasirinktai 4200 muitinės procedūrai deklaravo Bendrovė, todėl šiai įmonei ir tenka pareiga tinkamai įvykdyti teisės aktais nustatytus ne tik PVM įstatymo, bet ir deklaruotos muitinės procedūros taikymo reikalavimus, vadovaujantis PVM įstatymo 35 str., MAĮ ir 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendrosios sistemos“ nuostatomis (toliau – PVM direktyva), 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 m. balandžio 13 d. įsakymu Nr. 1B-329 (su pakeitimais, padarytais 2007 m. balandžio 23 d. įsakymu Nr. 1B-289, toliau – BAD pildymo instrukcijos), 27.49.1.7 punktu, Taisyklių 7.2 punktu. Muitinės departamentui akivaizdu, jog neteisinga Bendrovės nuomonė, jog neteisingas duomenų nurodymas BAD 17a ir 44 langeliuose yra tik BAD pildymo trūkumai ir kad pagal Taisyklių 4.1 punkto nuostatas, siekiant, kad importuojamoms prekėms galėtų būti taikoma 42 muitinės procedūra, importo metu turi būti žinoma, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, tačiau nėra reikalavimo importuotojui importo metu žinoti (ar nurodyti), kokiam konkrečiam kitos valstybės narės PVM mokėtojui prekė bus tiekama. Muitinės departamentas padarė išvadą, jog Vilniaus teritorinė muitinė, įvertinusi Bendrovės muitinio įforminimo metu ir vėliau pateiktus dokumentus, teisingai patikrinimo ataskaitoje nurodė, kad Bendrovės pateikti dokumentai (sutartys, užsakymai ir kt.) nepatvirtina, jog įvykdyti deklaruotos 4200 muitinės procedūros, taip pat PVM įstatymo 35 straipsnio reikalavimai: kad importo metu importuotojui buvo žinoma, jog „tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę“ bei, kad prekės deklaruotam gavėjui į kitą ES valstybę narę išgabentos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento. Pasak Muitinės departamento, Bendrovės nuomonė, kad mokesčių lengvatos taikymo sąlyga nesiejama su žinojimu, į kurią konkrečiai ES valstybę narę bus išgabentos importuotos prekės, neteisinga, o Bendrovė jau importo įforminimo metu deklaracijose nurodė neteisingą informaciją apie pirkėjus ir klaidino muitinę, žinodama, kad nebus įvykdyti 4200 procedūros (taip pat ir PVM įstatymo 35 str.)

reikalavimai – prekių išgabenimas per vieno mėnesio laikotarpį ir tiekimas (nuosavybės ar disponavimo teisių perleidimas) deklaruotam kitos ES valstybės narės gavėjui. Neteisingas kitos valstybės narės pirkėjos nurodymas deklaracijoje nelaikytina tik formalia klaida (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2014-06-11 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1257/2014).

Vadovaudamasis 1993-07-02 Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatų (toliau – Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų), 199 straipsniu, Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-04-27 įsakymu Nr. 1B-414, 2 ir 34 punktu, Muitinės departamentas pažymėjo, jog visi minėti 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.

Pabrėžiama, jog Bendrovė neinformavo Vilniaus teritorinės muitinės apie jokių muitinio įforminimo dokumentuose deklaruotų duomenų (gavėjų) pasikeitimus, kaip to reikalauja Taisyklių 7-1 punktas, nes apie neva tai pasikeitusius pirkėjus muitinė sužinojo tik mokestinio patikrinimo metu.

Muitinės departamentas akcentavo, jog už teisingą prekių deklaravimą ir deklaruotos procedūros reikalavimų tinkamą įvykdymą (šiuo atveju už prekių išgabenimą nustatyta tvarka į deklaracijoje nurodytą valstybę narę ir tiekimą PVM mokėtoju) atsakomybė tenka importuotojui – Bendrovei, nepriklausomai nuo to, kokie komerciniai sandoriai su deklaruotomis prekėmis vėliau buvo atliekami, t. y. teisės aktais importuotojui priskirtų deklaruotos procedūros prievolių nepakeičia nei vėliau sudaryti prekių pardavimo sandoriai, nei kitokie susitarimai ar pavedimai. Muitinės departamentas konstatavo, kad įvežusi prekes ir ieškojusi joms pirkėjų, Bendrovė importo metu neteisingai deklaravo 4200 muitinės procedūrą, nežinodama, kur bus išgabenamos importuotos prekės, o prekių neišgabenusi deklaruotam gavėjui į kitą ES valstybę narę per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, pažeidė Taisyklių 4.1 ir 4.5 punktuose nustatytas sąlygas ir tai pagal Taisyklių 12 punktą yra pagrindas apskaičiuoti importo PVM.

Dėl prekių tiekimo kitos ES valstybės narės gavėjams

Muitinės departamentas neginčija, jog Bendrovės iš Baltarusijos įvežtas dyzelinis kuras, deklaruotas 4200 muitinės procedūrai, pagal minėtas įformintas deklaracijas turėjo būti išgabentas šešioms Lenkijos Respublikos gavėjams: *PHU P1 Sp. z o. o.*, *T1 Sp. z o. o.*, *P2 Sp. z o. o.*, *A1 Sp. z o. o.*, *W1 Sp. z o. o.* ir *F1 Sp. z o. o.*, tačiau iš 306 patikrintų šiai procedūrai įformintų EID pagal 209 EID prekės nebuvo išgabentos per vieno mėnesio laikotarpį deklaruotiems gavėjams ir nebuvo kreiptasi minėtų teisės aktų nustatyta tvarka į teritorinę muitinę dėl duomenų taisymo deklaracijose. Kadangi pagal 209 EID Bendrovė neįvykdė vienos iš būtiniausių PVM įstatymo 35 str. 2 dalyje ir Taisyklių 4.5 punkte nurodytų sąlygų – prekių neišgabeno į kitą valstybę narę per terminą, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, todėl Muitinės departamentas konstatavo, jog pagal Taisyklių 12 punktą muitinei atsirado pagrindas apskaičiuoti importo PVM ir išieškoti mokestinę nepriemoką. Mokestinio patikrinimo metu Bendrovė pateikė pardavimo sąskaitas, išrašytas ne tik minėtiems šešioms gavėjams, bet ir kitoms Lenkijos, Slovakijos, Vengrijos, Čekijos ir Vokietijos įmonėms (iš viso 28 gavėjams), tačiau dėl importo deklaracijose nurodytų duomenų taisymo Bendrovė į teritorinę muitinę nesikreipė, nesilaikydama Taisyklių 7.1 punkto reikalavimo. Skundo teiginiai, jog prekių perdavimai vyko ne tik pagal įformintas pardavimo sutartis, o ir „komercinius santykius fiksuojant kita teisės aktų reikalavimus atitinkančia forma – detaliais individualiais užsakymais, jų priėmimu ir vykdymu“, kurie nebuvo pateikti muitinei įforminant 4200 procedūrą, Muitinės departamento nuomone, tik patvirtina teisingą Vilniaus teritorinės muitinės skundžiamos ataskaitos išvadą, jog ši procedūra įforminta neteisingai, nes Bendrovei importo metu

nebuvo žinoma, jog tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir per vieno mėnesio laikotarpį bus išgabentos į kitą valstybę narę ir tai yra pagrindas netaikyti PVM įstatymo 35 straipsnyje numatytos PVM lengvatos.

Pasak Muitinės departamento, Bendrovės pateikti dokumentai (CMR važtaraščiai) nepatvirtina, kad deklaruotas 4200 procedūrai dyzelinis kuras buvo išgabentas muitinės deklaracijose deklaruotiems gavėjams ar pirkimo–pardavimo sąskaitose nurodytiems gavėjams. Šių Vilniaus teritorinės muitinės patikrinimo metu nustatytų faktų neginčija ir Bendrovė, skunde pripažindama, kad „visos Vilniaus teritorinės muitinės patikrinimo ataskaitoje nurodytose importo deklaracijose deklaruotos prekės buvo išvežtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir pristatytos į kitos ES šalies (Lenkijos) akcizais apmokestinamų prekių sandėlius“. Kadangi akcizinių prekių sandėliai nėra PVM mokėtojai, kuriems, pagal įformintos 4200 procedūros sąlygas būtų tiekiamos prekės, jie neišigijo iš Bendrovės 4200 muitinės procedūrai deklaruoto dyzelinio kuro, vadinasi jiems ir neatsirado prievolė pagal minėtų teisės aktų nustatytas sąlygas sumokėti importo PVM kitoje valstybėje narėje. Konstatuota, kad Vilniaus teritorinė muitinė padarė teisingas išvadas, jog prekių importo įforminimo metu Bendrovei nebuvo žinoma, kad prekės per vieno mėnesio laikotarpį bus išgabentos į kitą ES šalį kitos valstybės narės PVM mokėtojams, todėl neįvykdytos PVM įstatymo 35 straipsnio bei Taisyklių sąlygos – prekių tiekimas (ne vien išgabėnimas į kitą ES valstybę) kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui.

Pažymėta, jog Bendrovė, tvirtindama, jog importo PVM lengvatai panaikinti Vilniaus teritorinė muitinė privalėjo įrodyti, kad Bendrovė sukčiavo ar „nuslėpė tikrojo įgijėjo tapatybę tam, kad galėtų išvengt PVM mokėjimo prekių atgabenimo valstybėje narėje“, neteisingai vertina ir interpretuoja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką. Savo išvadas grįsdama tuo, jog Bendrovė nenuslėpė nei vieno savo pirkėjo tapatybės, visus tiekimus į kitą valstybę narę tinkamai įformino PVM sąskaitomis faktūromis, tiekimus tinkamai deklaravo PVM deklaracijose (forma FR0564), kurias tiekė Valstybinei mokesčių inspekcijai ir kurių kopijas 2016-01-26 raštu Nr. R-02 pateikė Muitinės departamentui, pastarasis pabrėžia, jog patikrinimo ataskaitoje kalbama ne apie tiekimo (PVM įstatymo 49 straipsnį), o apie importo PVM (PVM įstatymo 35 straipsnį), kurį kontroliuoti buvo pavesta muitinei, bei nemini muitinės importo deklaracijų, kuriose prekes deklaruodama 4200 muitinės procedūrai ir nurodydama paskirties šalis bei PVM mokėtojų kodus ir iki pat mokestinio patikrinimo momento apie gavėjų pasikeitimus neinformavusi muitinės (nepatikslinusi muitinės deklaracijose nurodytų gavėjų), nuslėpė galutinius prekių gavėjus, t. y. klaidino muitinę, apsunkindama importo PVM kontrolę.

Nurodoma, jog nepagrindžiantys importuotų prekių tiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui skundo argumentai, grindžiami pirkimo–pardavimo sutartimis bei pirkimų užsakymais, nes sutartyse (pavyzdžiui: 2011-01-03 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P-11/01-1 pasirašyta su *PHU P1 Sp. z o. o.*, 2010-05-26 sutartis Nr. 01/05/2010 – su *P2 Sp. z o. o.*, 2011-07-19 Nr. 01/07/11 – su *II Sp. z o. o.* ir t. t.) jokie įgaliojimai vairuotojui – vežėjo atstovui, neaptarti. Sutartyse (minėtų sutarčių 5.4 punktas) nurodyta, kad prekė laikoma perduota pirkėjui nuo to momento, kai pirkėjas ar jo įgaliotas atstovas pasirašo atitinkamus prekių gabenimo dokumentus. Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso normomis, Muitinės departamentas akcentuoja, jog užsakyme ar 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 priemones, disponavimo prekėmis teisė iš siuntėjo pereina vežėjų dispozicijon. Gavėjo pasirašyto CMR važtaraščio, įrodančio disponavimo kroviniu teises (vienos iš pagrindinių tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM taikymo sąlygų) perėmimą iš siuntėjo (pagal CMR konvencijos 12 str. 2 punktą), muitinei nepateikta. PVM 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“. Bendrovės pateiktos neišsamios CMR važtaraščių kopijos, pasak Muitinės departamento, negali būti vertinamos

kaip įrodymai, patvirtinantys realų prekių išgabenimą. Muitinės departamento nuomone, teisinga yra išvada, jog Bendrovė neįvykdė PVM įstatymo 56 str. 1 dalyje jai nurodytos pareigos įrodyti, kad prekės per vieno mėnesio laikotarpį buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos ne į Lenkijos akcizinius sandėlius, o perduotos kitos valstybės narės PVM mokėtojui.

Pažymėta, jog Vilniaus teritorinė muitinė, siekdama išsiaiškinti minėtomis deklaracijomis importuoto dyzelinio kuro išgabenimą kitų valstybių narių PVM mokėtojams, vadovaudamasi administracinį bendradarbiavimą reglamentuojančiais teisės aktais, kreipėsi į ES valstybių narių mokesčių administratorius, prašydama atlikti Bendrovės pateiktose pardavimo sąskaitose ir kituose dokumentuose nurodytų gavėjų patikrinimus ir pateikti informaciją apie šios bendrovės parduoto dyzelinio kuro gavimus nurodytose įmonėse. Išnagrinėjusi ir apibendrinusi gautą informaciją, pagal gautus pranešimus apie dyzelinio kuro gavimą kitų valstybių narių įmonėse, muitinė, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, pripažino išgabentą dyzelinį kurą, parduotą Lenkijos įmonėms: *WI Sp. z o. o.*, *TI Sp. z o. o.*, *R. L. p. II*, *P3 Sp. z o. o.*, *PHU B. E.*, *Koncern NI*, *D. N. Sp. z o. o.*, *PHU M. I.*, *A1 Sp. z o. o.*, *H. D. Sp. z o. o.*, Kipro įmonėms *S. P.*, *H. G.*, *F. G.*, *L. G.*, Čekijos įmonei *Y. C. S. R. O.*, Vokietijos įmonei *PH C. D. GMBH*, nors ir įformintą nesilaikant deklaruotai 4200 muitinės procedūrai nustatytos tvarkos. Muitinės departamento nuomone, Vilniaus teritorinė muitinė, pagrįstai rėmėsi ir kitų šalių mokesčių administratorių pateikta informacija ir visapusiškai bei objektyviai ištyrusi surinktus įrodymus, susijusius su prekėmis, kurios buvo neapmokestintos importo PVM, teisingai įvertinusi tuos įrodymus, nepripažino importuoto dyzelinio kuro tiekimo Lenkijos įmonėms: *PHU P1 Sp. z o. o.*, *P2 Sp. z o. o.*, *II Sp. z o. o.*, *W2 Sp. z o. o.*, Slovakijos įmonei *ZI S. R. O.*, Vengrijos įmonei *UI KFT* ir pagrįstai importuotas prekes apmokestino importo PVM.

Dėl Vilniaus AVMI patikrinimo akto

Akcentuota, jog Bendrovė nenurodė teisinio pagrindo, įpareigojančio muitinę vertinti kito mokesčio administratoriaus – Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) – mokestinių patikrinimų įforminimo dokumentus bei nustatančio prievolės vadovautis kitų tikrintojų išvadomis. Pažymėta, kad muitinė išnagrinėjo ir įvertino minėtą aktą, teisingai akcentuodama, kad nevienodas abiejų institucijų atliekamų patikrinimų dalykas: VMI tikrino PVM, t. y. PVM įstatymo 49 str. 1 d. nuostatų taikymą, o Vilniaus teritorinė muitinė atliko „pakartotinį kompleksinį įmonės ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu“, t. y. patikrinimas, susijęs su Bendrovės įformintomis 306 EID, kuriose deklaruotas importuoto dyzelinio kuro išleidimas į laisvą apyvartą muitinės procedūrai (4200), neapmokestinant importo PVM, t. y. neapmokestinant pagal PVM įstatymo 35 straipsnį. Nurodytame VMI patikrinimo akte importo PVM neminimas. Atkreiptas dėmesys į tai, jog ir VMI patikrinimo akte taip pat nurodė nustatytus pažeidimus: „bendrovės turimos CMR kopijos yra ne su pirkėjų žymomis, o būtent su akcizinių sandėlių“, „CMR buvo užpildyti nepakankamai rūpestingai“, dalis įmonių mokesčių administratorių yra nerandamos ir t. t. Tačiau nei Muitinės departamentui, nei teritorinei muitinei nesuteikta nei teisė, nei pareiga vertinti kitų mokesčių administratorių atliekamų patikrinimų bei priimamų sprendimų pagrįstumo ir teisėtumo, o tuo labiau nėra prievolės remtis jų padarytomis išvadomis ar priimtais sprendimais.

Dėl CMR važtaraščių

Padaryta išvada, kad nepatvirtina prekių išgabenimo iš Lietuvos ir tiekimo kitų ES šalių PVM mokėtojams fakto ir Bendrovės muitinei pateikti tarptautiniai prekių gabenimo važtaraščiai (CMR), pačios Bendrovės nepripažįstami įrodymais, patvirtinančiais prekių išvežimą iš Lietuvos Respublikos ir pristatymą kitų ES valstybių narių pirkėjams, paaiškinant, kad ji pati prekių niekur nesiuntė, o „prekių siuntėju visais atvejais buvo

akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, todėl atitinkamai, remiantis CMR konvencijos nuostatomis, Bendrovė nedalyvavo CMR važtaraščių pildymo procese, ir negali būti atsakinga už jų turinį, formalius trūkumus“. Pažymėta, jog ir Vilniaus teritorinės muitinės ataskaitoje nėra nurodyta, kad CMR važtaraščiai yra vieninteliai nuginčijami įrodymai, patvirtinantys prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos ir tiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojams, faktą. Taip pat pažymėta, jog PVM įstatymo 35 straipsnyje numatytos PVM lengvatos taikymas nesiejamas su prekių saugojimu ar sandėliavimu, todėl muitinei nėra svarbu, ar prekės buvo nugabentos į vieną ar kitą akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Atkreiptas dėmesys į tai, jog pagal įformintos 4200 procedūros sąlygas prekės turi būti ne tik išgabentos į akcizinių sandėlių, tačiau pirmiausiai perduotos nuosavybėn arba disponavimui kitos ES valstybės PVM mokėtojui, todėl, nepripažinus tinkamais įrodymais CMR važtaraščių, Muitinės departamentui nėra aišku, kokiais įrodymais Bendrovė grindžia šios deklaruotos procedūros reikalavimų tinkamą įvykdymą – prekių išgabavimą ir tiekimą kitų valstybių narių PVM mokėtojams.

Nors Bendrovė buvo nurodžiusi, kad pagal su pirkėjais pasirašytas sutartis dyzelinis kuras buvo tiekiamas EXW pristatymo sąlygomis, tačiau Muitinės departamentas nustatė, kad Bendrovės minėtose sutartyse dėl dyzelinio kuro pirkimo (2011-01-03 sutarties su *PHU PI Sp. z o. o.* 5.4 p., 2010-05-26 sutarties su *P2 Sp. z o. o.* 5.4 p., 2011-07-19 sutarties su *II Sp. z o. o.* 5.4 p. ir t. t.) nurodyta, kad „prekė laikoma perduota Pirkėjui nuo to momento, kai Pirkėjas ar jo įgaliotas atstovas pasirašo atitinkamus prekės gabavimo dokumentus“, o minėtų sutarčių 5.5 p. nurodytas ne kieno nors kito (kaip nurodoma skunde – akcizinio sandėlio), o paties Pardavėjo įsipareigojimas „išrašyti ir kartu su kiekviena Prekės siunta pateikti krovinio gabavimo važtaraštį“, t. y. pagal minėtas sutartis ne akcizinis sandėlys, o „Pirkėjas įsipareigoja tinkamai atžymėti gautus akcizų apskaičiavimo dokumentus ir 3-jų kalendorinių dienų laikotarpyje juos išsiųsti registruotu laišku arba kitu būdu grąžinti pardavėjui“ (sutarčių 5.6 p.). Vilniaus teritorinė muitinė patikrinimo metu nustatė, kad CMR važtaraščiai yra arba visai nepasirašyti, arba pasirašyti ir patvirtinti akcizinių sandėlių spaudais, taigi nepasirašyti nei pirkėjo, nei jo įgalioto atstovo. Pabrėžta, kad vien tik formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančio atitinkamo dokumento (CMR) turėjimas mokesčių mokėtojui nesuteikia teisės į mokesčio lengvatą. Konstatuota, kad iš Bendrovės pateiktų CMR važtaraščių kopijų ir kitų dokumentų neįmanoma nustatyti, ar prekės buvo išgabentos iš Lietuvos, jei buvo – tai kur ir kam perduotos. Be to, skirtinguose dokumentuose nurodytos skirtingos ir to paties krovinio pristatymo sąlygos, pavyzdžiui, CMR važtaraščiuose – DDU, sutartyse su pirkėjais ir sąskaitose – EXW ir pan.

Dėl akcizais apmokestinamų prekių gabavimo dokumentų (e-AAD ir e-RoR)

Muitinės departamentas laiko nepagrįstais Bendrovės teiginius, jog prekių tiekimą ir išgabavimą į kitą valstybę narę patvirtina faktas, kad muitinė neginčija jų išgabavimo į Lenkijos akcizinius sandėlius (ne gavėjui), pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatas įformintus akcizais apmokestinamų prekių gabavimo dokumentus (e-AAD ir e-RoR). Muitinės departamentas pažymėjo, jog pagal mokesčio patikrinimo metu pateiktus e-AAD dokumentus neįmanoma nustatyti ne tik kam buvo tiekta prekės, tačiau ir kas jas tiekė bei gabeno. Konstatuota, jog Vilniaus teritorinė muitinė pagrįstai nepripažino e-AAD ir e-RoR elektroninių akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, dokumentų, kurie skirti akcizinių prekių judėjimui (gabavimui) stebėti ir kontrolei, tinkamais įrodymais prekių tiekimui kitos ES valstybės PVM mokėtojui pagrįsti. Akcentuota, jog Bendrovės nurodyti AIS dokumentai pagal 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB 3 straipsnio 1 dalį yra administraciniai dokumentai, pridedami prie akcizais apmokestinamų produktų, kurie gabunami pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tačiau nėra dokumentai, patvirtinantys prekių tiekimą. Akcizinių prekių sandėliai nėra PVM mokėtojais, kuriems, pagal įformintos 4200 procedūros sąlygas būtų tiekiamos prekės. Be to, jie neįsigijo iš Bendrovės 4200 muitinės procedūrai deklaruoto dyzelinio kuro, todėl jiems ir neatsirado prievolė sumokėti importo PVM kitoje

valstybėje narėje. Padaryta išvada, kad skundo reikalavimui pagrįsti Bendrovė nepateikė įrodymų, kaip tai yra numatyta MAĮ 67 str. 2 dalyje.

Muitinės departamento nuomone, Vilniaus teritorinė muitinė pagrįstai konstatavo, kad prekės, deklaruotos įformintose muitinės deklaracijose 4200 muitinės procedūrai, nėra nustatyta tvarka išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, t. y. PVM lengvata buvo pritaikyta nepagrįstai, ir šioms prekėms pritaikiusi standartinį 21 procento PVM tarifą perskaičiavo importo PVM bei apskaičiavo delspinigius ir skyrė baudą.

Dėl baudų ir delspinigių

Muitinės departamentas, vadovaudamasis MAĮ 100 str. 1 ir 2 dalyse nustatytais atleidimo nuo delspinigių sąlygomis bei tuo, kad Vilniaus teritorinė muitinė įvertino VMI pateiktą informaciją apie Bendrovės turėtas permokas VMI už laikotarpį nuo 2010-07-01 iki 2015-11-25, konstatavo, jog yra pagrindas atleisti nuo 2015-11-25 patikrinimo ataskaita Nr. 5VM320119M priskaičiuotų dalies PVM delspinigių, t. y. nuo 492 205,00 Eur, nes už minėtą delspinigių skaičiavimo laikotarpį Bendrovė turėjo mokesčių permoką. Tačiau už laikotarpius, kai Bendrovė permokos neturėjo ar ji buvo mažesnė nei nepriemoka, delspinigiai skaičiuotini MAĮ nustatyta tvarka ir sudaro 1 006 566,00 Eur, todėl atleido Bendrovę nuo 492 205,00 Eur delspinigių.

Muitinės departamento nuomone, atsižvelgus į MAĮ 139 straipsnyje nustatytas skiriamos konkrečios baudos dydžio taisyklės, Vilniaus teritorinė muitinė Bendrovei paskyrė minimalią 10 procentų dydžio nuo apskaičiuotos mokėtinų mokesčių sumos baudą (322 082,00 Eur), tinkamai įvertinusi tiek padaryto pažeidimo pobūdį, tiek kitas aplinkybes. Kadangi Bendrovė nepateikė jokių duomenų, koku įstatyme nurodytu pagrindu bauda neturėtų būti jai skiriama ar remiantis kokiais įrodymais Bendrovė galėtų būti atleista nuo Vilniaus teritorinės muitinės paskirtos minimalios baudos sumokėjimo, todėl Muitinės departamentas netenkino Bendrovės prašymo atleisti ją nuo visos Vilniaus teritorinės muitinės apskaičiuotos delspinigių sumos ir paskirtos minimalios baudos.

Bendrovė 2016-03-31 patikslintame skunde Nr. R-03 prašo panaikinti Muitinės departamento 2016-03-16 sprendimo pirmą dalį, kuria patvirtinta Vilniaus teritorinės muitinės 2015-11-25 patikrinimo ataskaita. Bendrovė nurodo, jog nesutikimo su Muitinės departamento 2016-03-16 sprendimu pozicija yra išdėstyta jos 2016-03-10 skunde dėl Vilniaus teritorinės muitinės 2015-11-25 patikrinimo ataskaitos Nr. 5VM320119M, atsižvelgiant į teisinį reglamentavimą (PVM įstatymo 35 str. 1 dalis, Taisyklių 4.1–4.5 p., PVM įstatymo 49 str. 1 dalis, 56 str. 1 dalis ir šio straipsnio oficialus komentaras).

1. Dėl prekių išvežimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos

Bendrovė tvirtina, jog visos importuotos prekės (kuras), kaip to reikalauja *inter alia* PVM įstatymo 35 straipsnis, buvo parduotos ir išgabentos PVM apmokestinamiesiems asmenims į kitą ES valstybę narę (Lenkiją).

1.1. Dėl CMR važtaraščių kaip prekių išvežimo fakto įrodinėjimo priemonės

Pasak Bendrovės, jos pateikti įrodymai, kad visos importo deklaracijose nurodytos importuotos prekės buvo išvežtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir pristatytos į kitos ES šalies (Lenkijos) akcizais apmokestinamų prekių sandėlius, yra pakankami. Bendrovė laikosi pozicijos, kad Vilniaus teritorinė muitinė nepagrįstai CMR važtaraštį laiko vieninteliu nenuginčijamu įrodymu, patvirtinančiu prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos faktą, taip pat nepagrįstai nevertina Bendrovės pateiktų kitų įrodymų, kaip patvirtinančių prekių išvežimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Bendrovė nebuvo vežimo sutarties šalimi, visais atvejais prekės buvo parduodamos EXW sąlygomis, kas reiškia, kad prekių gabavimas buvo organizuojamas pirkėjo. Prekių siuntėju visais atvejais buvo akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, todėl atitinkamai, remiantis CMR konvencijos nuostatomis, Bendrovė nedalyvavo CMR važtaraščių pildymo procese ir negali būti atsakinga už jų turinį, formalius trūkumus. Tvirtinama, kad pagal CMR Konvenciją nei

gavėjas, nei vežėjas neprivalo Bendrovei pateikti savo CMR važtaraščių egzempliorių, nes jie gali būti reikalingi pačiam pirkėjui ar vežėjui. Nepaisant to, Bendrovė, veikusi kaip atsakingas verslininkas bei dėjusi maksimalias pastangas surinkti visus įmanomus įrodymus apie prekių pristatymą į kitą valstybę narę, prašydavo prekių siuntėjo (t. y. AAPS) gauti iš prekių gavėjų (kitos ES šalies AAPS) prekių pristatymą patvirtinančias CMR važtaraščių kopijas ir (arba) prašydavo šios informacijos iš vežėjų. Be to, tai, kad ant pateiktų CMR važtaraščių yra ne Bendrovės pirkėjų, bet akcizinių sandėlių spaudai ir parašai, yra visiškai normalu, nes būtent akciziniai sandėliai ir yra prekių siuntėjai ir gavėjai CMR konvencijos prasme, todėl jie, o ne tikrieji prekių pirkėjai CMR važtaraščiuose ir turi patvirtinti prekių gavimą. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad tik dalis Vilniaus teritorinės muitinės analizuotų važtaraščių turi trūkumų, o kitos dalies atitinkami duomenys CMR važtaraščio 24 laukelyje yra (pavyzdžiui: 2011-03-24 CMR Nr. 4LA0640613, 2011-04-19 CMR Nr. B/N, 2011-05-09 CMR Nr. 6LA0695967).

Pažymima, jog siekdama pašalinti šiuos trūkumus ir išsklaidyti bet kokias abejones, Bendrovė kreipėsi į Lenkijos įmonę *U. V. G. M.* įmonei pavyko surinkti CMR važtaraščių antrąjį arba trečiąjį egzempliorius dėl kuro tiekimo Lenkijos įmonėms *II Sp. z o. o.* ir *W2 Sp. z o. o.* Visuose Lenkijos vežėjų (*HD D. J., T2 Sp. z o. o., PPHU R1 Y. L., N3 L. L., I. T. P., PHU „K1“ L. L.*) pateiktų CMR važtaraščių antrojo arba trečiojo egzemplioriaus 24 laukeliuose yra žymos, kurios patvirtina, kad prekės yra gautos konkrečiuose Lenkijos AAPS. Dėl objektyvių priežasčių (kai kurios prekės vežusios įmonės nebevykdo veiklos arba atsisakė pateikti dokumentus, nes jie jau atiduoti į archyvus) Bendrovei nepavyko surinkti dalies CMR važtaraščių, kurių Bendrovės turimame egzemplioriuje nėra žymų apie prekių gavimą. Tačiau CMR važtaraščiai nėra vieninteliai įrodymai, pagrindžiantys prekių gabenimo faktą. Bendrovė cituoja LVAT praktiką (pavyzdžiui, 2015-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A-902-575/2015), kurioje išdėstyta pozicija dėl CMR važtaraščiuose nurodytos informacijos išsamumo vertinimo.

1.2. Dėl papildomos akcizais apmokestinamų prekių judėjimo kontrolės

Pabrėžiama, kad kuro, kaip specifinės prekės gabenimui tarp valstybių narių, taikomos akcizais apmokestinamų prekių gabenimo kontrolės procedūros, todėl informacija apie išgabentą prekių kiekį, išgabavimo laiką, paskirties vietą, transporto priemonę, vairuotoją, prekių pavadinimą, pristatytą prekių kiekį ir pristatymo laiką buvo kontroliuojama tiek Lietuvos, tiek ir AAPS šalies mokesčių administratorių, t. y. akcizais apmokestinamų prekių gabenimas buvo įforminamas elektroniniu akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu (e-AD) ir kartu išrašomas krovinio važtaraštis – CMR dokumentas. Sutikrinus terminalų užpildytus krovos dokumentus (e-AD, CMR ir kt.) su gautais pirkėjų užsakymais, pirkėjams būdavo išrašomos ir elektroniniu paštu išsiunčiamos PVM sąskaitos faktūros (pirkėjui paprašius, paštu būdavo siunčiami PVM sąskaitų faktūrų originalai su parašais). Akcentuojama, kad e-AD uždaromas tik patvirtinus prekių gavimą AAPS, į kurį išsiųstos prekės. Prekių gavimo patvirtinimas (e-ROR) yra laikomas pagrindiniu įrodymu, patvirtinančiu, kad akcizais apmokestinamos prekės, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, yra tinkamai pristatytos į kitos valstybės narės AAPS. Daroma išvada, kad Vilniaus teritorinei muitinei pateikta išsami e-ROR informacija (kartu su kitais dokumentais) patvirtina aplinkybę, kad prekės buvo pristatytos į kitos valstybės narės (Lenkijos) AAPS. Bendrovei neaišku, kodėl Vilniaus teritorinė muitinė patikrinimo metu vadovavosi tik CMR važtaraščiais ir juose nurodyta gavėjo informacija, ignoruodama e-AD.

1.3. Dėl žymų Bendrovės pateiktuose CMR važtaraščiuose

Bendrovė mano, kad muitinės išvada, jog Bendrovės tikrinimui pateikti važtaraščiai patvirtina tik prekių perleidimo Lietuvos Respublikos teritorijoje kitiems asmenims (vežėjams) faktą ir negali būti vertinami kaip vienareikšmiškai įrodantys, jog prekės buvo išgabentos iš šalies teritorijos, yra neteisinga, nes Bendrovė Vilniaus teritorinei muitinei nepateikė nei vieno CMR važtaraščio egzemplioriaus su originaliais spaudais ir parašais,

patikrinimui buvo pateiktos tik skenuotos spalvotos CMR važtaraščių kopijos (el. laikmenoje), kuriose 24 laukelyje yra prekių gavimą patvirtinantys spaudai ir parašai. Vežėjui priklausančias CMR važtaraščių egzempliorių skenuotas kopijas (3-as CMR egzempliorius), pasak Bendrovės, ji gavo iš vežėjų, o siuntėjui (t. y. AAPS) priklausantys CMR važtaraščio egzemplioriai (1-as CMR egzempliorius) pačios Bendrovės ar, Bendrovės prašymu, AAPS buvo skenuojami ir siunčiami į prekių gavimo vietą (t. y. gavėjui AAPS), prašant juos atspausdinti, uždėti spaudą ir gavimo žymą, nuskenuoti ir atsiųsti AAPS siuntėjui. Tvirtinama, kad nei viename važtaraštyje nėra žymos apie prekių gavimą, kuri būtų uždėta prekių išsiuntimo vietoje, t. y. Vilniuje ar Švenčionėliuose.

1.4. Dėl Bendrovei tenkančios įrodinėjimo naštos patvirtinant prekių išgabėnimą

Remdamasi LVAT praktika, Bendrovė teigia, kad muitinė turi ne tik vertinti Bendrovės pateikiamus įrodymus, bet ir, norėdama patvirtinti atitinkamą jų vertinimą, pati aktyviai rinkti duomenis, kurie tokius įrodymus paneigtų. Nurodoma, kad Bendrovė dėjo maksimalias pastangas surinkti ir pateikti muitinei CMR važtaraščių egzempliorius, kuriuose būtų žymos apie prekių pristatymą kitos ES šalies AAPS, taip pat Bendrovė dėjo maksimalias pastangas ir patyrė reikšmingas sąnaudas (už papildomų važtaraščių gavimą iš vežėjų Bendrovė Lenkijos įmonei mokėjo sutartą atlygį) tam, kad pašalintų formalius CMR važtaraščių trūkumus. Tuo tarpu Vilniaus teritorinė muitinė, Bendrovės nuomone, atliko vienintelį veiksmą – pateikė paklausimus užsienio šalių mokesčių administratoriams apie tai, ar Bendrovės pirkėjai savo šalyse deklaravo prekių įsigijimus iš Bendrovės. Bendrovė išsiaiškino, kad Lenkijos AAPS disponuoja informacija apie Lenkijos sandėlyje gautą prekių kiekį, apie tai, kas ir kaip šį kiekį pasiėmė iš Lenkijos AAPS ir kitą svarbią informaciją, tačiau ši informacija galėtų būti pateikta tik tuo atveju, jeigu Lenkijos AAPS (per Lenkijos muitinę) gautų oficialų Lietuvos muitinės prašymą. Nors šią informaciją patvirtinantis Lenkijos įmonės raštas kartu su Bendrovės 2015-10-12 paaiškinimu Nr. R-11 buvo pateiktas Vilniaus teritorinei muitinei, tačiau pastaroji nusprendė tokio prašymo Lenkijos muitinei neteikti.

Bendrovės žiniomis, Vilniaus teritorinė muitinė atliekamo Bendrovės patikrinimo metu rinko priešpriešinę informaciją iš prekių vežėjų (atliko vežėjų priešpriešinius patikrinimus ir apklausė konkrečius prekes vežusius vairuotojus) ir visos transporto įmonės patvirtino, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, todėl Bendrovei akivaizdu, kad jai prieinamomis priemonėmis negali surinkti daugiau informacijos apie jos tiekto prekių likimą Lenkijoje, o muitinė, turėdama visas galimybes patikrinti, ar iš tiesų Bendrovės tiekto prekės nugabentos į Lenkijoje esančius AAPS ir kas jomis ten disponavo, tokių veiksmų nesiima.

1.5. Apibendrinimas ir išvados

Bendrovė pabrėžia, kad Vilniaus teritorinė muitinė nepateikė jokių duomenų, kurie paneigtų Bendrovės turimus prekių išgabėnimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos įrodymus (*inter alia* CMR važtaraščius, e-AD ir kt.), jų patvirtinamas aplinkybes, suteiktų pagrindą daryti bent kiek pagrįstą prielaidą buvus priešingai. Be to, Bendrovė pateikė alternatyvius įrodymus, patvirtinančius, kad prekės yra išgabentos iš Lietuvos teritorijos (pirkėjų registracija PVM mokėtojais sandoriams Bendrijos viduje, pirkėjų sutartys sudarytos su akcizinių prekių sandėlių turėtojais).

Bendrovė, remdamasi PVM įstatymu, jo komentaru, LVAT ir ESTT sprendimuose suformuota praktika, nurodo, jog nėra išskirto vieno konkretaus dokumento, kuris būtų privalomas ir / ar pakankamas 0 procentų PVM tarifo taikymo įrodymas, t. y. nėra konkrečios įvardintos vienintelės įrodinėjimo priemonės, kurios pateikimas ar nepateikimas leistų daryti vienareikšmę ir neginčijamą išvadą dėl prekių išgabėnimo į kitą valstybę narę ES tiekimų atvejais, o tiesioginiai ir netiesioginiai įrodymai turi būti vertinami kartu (pavyzdžiui: ESTT sprendimas byloje C-146/05, LVAT 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012, 2014-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-261-89/2014, LVAT

praktikos, taikant Administracinių bylų teisenos įstatymo normas, apibendrinimas, pritaria LVAT teisėjų 2012-09-19 pasitarime).

Pažymima, jog tiekimų *P2 Sp. z o. o.* atveju importo deklaracijoje (44 langelyje) buvo nurodyta, kad degalai bus tiekiami Lenkijos įmonei *P2 Sp. z o. o.* Visais atvejais šie degalai buvo parduodami būtent šiam importo deklaracijoje nurodytam pirkėjui, o fiziškai pristatomi į šio gavėjo nurodytą akcizų sandėlį (*EC E1 Sp. z o. o.*). Tai patvirtinta popieriniai Administracinio lydraščio (AD) tretieji egzemplioriai su antroje pusėje gavėjo užpildyta informacija (žyma su gavėjo rekvizitais, parašas, data). Todėl, nors Bendrovė neturi nei vieno CMR su užpildytu 24 laukeliu apie gavėją, tačiau degalų pristatymo faktą gavėjo nurodytam akcizų sandėliui patvirtina AD tretieji egzemplioriai, pirkėjo su Bendrove pasirašyti priedai prie 2010-05-26 pirkimo–pardavimo sutarties Nr. 01/05/2010, kuriuose buvo nurodoma Bendrovės patiektų / pirkėjo gautų degalų kiekis, kaip patvirtinimas apie tai, kad *P2 Sp. z o. o.* tikrai šiuos degalus gavo. Vilniaus teritorinė muitinė į šiuos dokumentus neatsižvelgė ir apskaičiavo importo PVM degalų kiekiams, kurie faktiškai buvo patiekti įmonei *P2 Sp. z o. o.* Be to, Vilniaus teritorinė muitinė patikrinimo ataskaitoje nepateikė jokių konkrečių argumentų, kodėl Bendrovės pateikti minėti papildomi dokumentai (sutartys su pirkėjais, rašytiniai pirkėjų užsakymai, PVM sąskaitos faktūros, bankiniai apmokėjimo už prekes dokumentai, akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentai, pirkėjų registraciją PVM mokėtojų registre patvirtinantys dokumentai, pirkėjų licencijos prekiauti kuru, pirkėjų sutartys su akcizinių prekių sandėliais ir kt.), vertinant juos kaip visumą, nepatvirtina prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos fakto. Kadangi Bendrovės pateikti dokumentai yra nuoseklūs, išsamūs, informatyvūs ir įprasti tokioje verslo praktikoje, todėl jie yra pakankami pagrįsti, kad prekės buvo išgabentos į kitą ES valstybę narę, konkrečiam prekių gavėjui.

2. Dėl tinkamo teisės disponuoti prekėmis perdavimo

Bendrovės nuomone, nėra jokio pagrindo abejoti, kad Bendrovė teisę disponuoti prekėmis perdavė tik deklaruotiems šių prekių pirkėjams (jų tinkamai įgaliotiems atstovams), nes Bendrovė pateikė pirkėjų užsakymus, kuriuose aiškiai nurodyti įgaliotų pirkėjų atstovų (vežėjų), kuriems turi būti perduotos prekės, tikslūs duomenys.

Bendrovei yra akivaizdu, kad muitinė klaidingai sieja 0 procentų PVM tarifo taikymą su prekių perdavimu jų pirkėjui nuosavybės teise pagal nacionalinės teisės normas. Vadovaudamasi ESTT praktika (ESTT 1990 m. vasario 8 d. sprendimo byloje *Shipping and P. C. C-320/88*, 7 ir 8 p.; 1995 m. spalio 4 d. sprendimo byloje *Armbrecht C-291/92*, 13 ir 14 p.; 2003 m. vasario 6 d. sprendimo byloje *O. H. C-185/01*, 32 ir 33 p.; 2005 m. balandžio 21 d. sprendimo byloje *HE C-25/03*, 64 p.), Bendrovė nurodo, kad nagrinėjama atvejis būtina analizuoti ne nuosavybės teisės pagal nacionalinius teisės aktus perdavimo momentą, o nustatyti faktą, kada pirkėjui (ar jo nurodytam atstovui) buvo perduota teisė disponuoti prekėmis kaip savo.

Bendrovė pažymi, kad savo veikloje kelia griežtus reikalavimus, siekdama užsitikrinti, kad prekės būtų perduotos tik šių prekių pirkėjams (jų nurodytiems atstovams). Paaiškina, kad prekių pardavimai vyko pasirašius rašytines sutartis su *PHU P1 Sp. z o. o.*, *P2 Sp. z o. o.*, *II Sp. z o. o.*, *W2 Sp. z o. o.*, *Z1 S. R. O.*) arba komercinius santykius fiksuojant kita teisės aktų reikalavimus atitinkančia forma – detaliais individualiais užsakymais, jų priėmimu ir vykdymu (su Vengrijos įmone *UI KFT*). Visais atvejais prekės buvo patiekiamos tik rašytinių užsakymų pagrindu, kuriuos pirkėjai pateikdavo elektroniniu paštu. Visi be išminčių Bendrovės pirkėjai kartu su prekių užsakymais nurodydavo savo atstovų, kurie atvyks paimti užsakytas prekes, duomenis (*PHU P1 Sp. z o. o.* atveju pateikti transporto priemonių valstybiniai numeriai, vairuotojų vardai ir pavardės; *P2 Sp. z o. o.* – transportavimo sutarties numeris ir data, vairuotojų vardai ir pavardės, vairuotojų pažymėjimų numeriai, transporto priemonės pavadinimas ir registracijos numeris; įgaliuojimai vairuotojams paimti prekes iš Bendrovės; *II Sp. z o. o.* – transporto įmonės pavadinimas, transporto priemonės valstybiniai numeriai, vairuotojų vardai ir pavardės,

vairuotojų asmens dokumentų numeriai; *W2 Sp. z o. o.* – transporto įmonės pavadinimas, transporto priemonės valstybiniai numeriai, vairuotojų vardai ir pavardės; *ZI S. R. O.* – transporto priemonės valstybiniai numeriai, transporto priemonių techninių pasų numeriai, vairuotojų vardai ir pavardės; *UI KFT* – transporto įmonės pavadinimas, registracijos adresas, įmonės kodas, transporto priemonės cisternos numeriai, vairuotojo paso ir vairuotojo pažymėjimo numeriai ir kontaktinis telefonas). Rašytiniuose užsakymuose pirkėjai taip pat nurodydavo: (i) perkamos prekės pavadinimą ir kiekį, (ii) Lenkijos AAPS, į kuriuos buvo gabenamos prekės, duomenis, (iii) krovinio pristatymo gavėjui terminą ir kitus duomenis, būtinus tam, kad AAPS siuntėjas galėtų tinkamai užpildyti akcizinių prekių gabenimo važtaraštį (e-AD). Bendrovės nuomone, pirkėjų atstovų transporto priemonių techninio paso duomenų ir vairuotojų asmens dokumentų sutikrinimas su pirkėjo raštu užsakyme pateikta informacija yra pakankama įsitikinti, kad prekės perduotos disponuoti konkrečiai nurodytam pirkėjo atstovui, todėl reikalauti vežėjų įgaliojimų Bendrovei nebuvo jokio pagrindo. Pažymima, jog tokia praktika visiškai atitinka ir Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 2 knygos 3 dalies 12 skyriaus 2 skirsnio „Komercinio atstovavimo ypatumai sudarant ir vykdant tarptautinio prekių pirkimo–pardavimo sutartis“ ir ypač CK 2.170 str. nuostatas. Pažymima, jog Bendrovė niekada Vilniaus teritorinei muitinei neteikė paaiškinimo, nurodyto patikrinimo ataskaitos 3 ir 15 psl., nes *II Sp. z o. o.* su užsakymais teikti pranešimai nėra ir negali būti laikomi prekių gavimo patvirtinimais, atvirkščiai – šie pranešimai tik patvirtina kliento užsakytą prekių kiekį ir kitas su užsakymu susijusias detales.

Taip pat paaiškinama, jog tik minėtų užsakymų pagrindu ir tik gavę visą reikiamą informaciją Bendrovės darbuotojai duodavo rašytinius nurodymus AAPS nuomos paslaugas teikiančioms įmonėms (UAB "D1" UAB "C1" ir UAB "A1" vykdyti krovimus. Pirkėjas paprastai arba turėdavo savo vardu registruotą AAPS, arba pagal susitarimą naudodavosi kitos įmonės turimu AAPS, kaip prekių gavimo vieta. Minėtos įmonės per Akcizų informacinę sistemą (toliau – AIS) patikrindavo, ar į pirkėjų užsakymuose nurodytus AAPS galima gabenti konkrečias prekes (jeigu ne, AIS sistema neleisdavo užpildyti e-AD ir prekė nebūdavo išleidžiama iš AAPS Lietuvoje). Akcentuojama, jog muitinė nenustatė nei vieno atvejo, kad akcizais apmokestinamų prekių krovinio važtaraštis (e-AD) būtų užpildytas ne visas ar neišsamiai, jame būtų pateikti netikslūs duomenys, ar prekės nebūtų pristatytos į kitos ES šalies AAPS.

Pabrėžiama, jog mokėjimai už prekes buvo vykdomi išimtinai tik išankstiniais bankiniais pavedimais. Dauguma atvejų apmokėjimus už prekes atliko patys pirkėjai savo vardu, o atsiskaitymai už trečiuosius asmenis (pavyzdžiui, padengiant tarpusavio skolas, vykdant išipareigojimus, skolinant, teikiant faktoringo paslaugas ir pan.) nėra neįprasta tarptautinio verslo praktika. Be to, tais atvejais, kai už prekes mokėjo tretieji asmenys, jie paprastai nurodydavo, kad apmokėjimai atliekami už konkretų Bendrovės pirkėją. *PHU P1 Sp. z o. o.* atveju 5,3 procentų visų mokėjimų atliko tretieji asmenys, iš kurių 46,4 procento (pavyzdžiui, *W1*) nurodė, kad moka už įmonę *PHU P1 Sp. z o. o.*, todėl Bendrovei nekilo abejonių, kad visais atvejais šių asmenų apmokėjimai atlikti už įmonei *PHU P1 Sp. z o. o.* patiektą kurą. *P2 Sp. z o. o.* atveju 93,8 proc. visų mokėjimų atliko tretieji asmenys, iš kurių 74,2 proc. (pavyzdžiui: *W1 Sp. z o. o.*, *PR2* bei *J1 Sp. z o. o.*, taip pat *K1 Sp. z o. o.*, *S1 Sp. z o. o.* ir *E1 Sp. z o. o.*) nurodė, kad moka už įmonę *P2 Sp. z o. o.*, laikotarpiu nuo 2010-07-12 iki 2010-12-20 *P2 Sp. z o. o.* buvo vienintelis Bendrovės pirkėjas, todėl Bendrovei buvo aišku, kad visi gaunami mokėjimai už parduotus degalus yra atliekami ir turi būti įskaitomi tik *P2 Sp. z o. o.* vardu. Pažymima, kad trečiojo asmens atliktas atsiskaitymas už pirkėjus niekaip nepaneigia nuosavybės ir disponavimo prekėmis pagal sudarytą sutartį perdavimo būtent pirkėjui fakto. Po įvykdyto degalų tiekimo *P2 Sp. z o. o.* Bendrovė pasirašydavo su minėtu pirkėju priedą prie 2010-05-26 pirkimo–pardavimo sutarties Nr. 01/05/2010, kuriame buvo nurodoma Bendrovės patiektų / pirkėjo gautų degalų kiekis, kaip patvirtinimas apie tai, kad *P2 Sp. z o. o.* tikrai šiuos degalus gavo. *II Sp. z o. o.* atveju 3,1 proc. visų mokėjimų atliko tretieji asmenys, iš kurių 78,4 proc. (pavyzdžiui, *E2* ir *A2 S. R.*

O.) nurodė, kad moka už įmonę *II Sp. z o. o.* Tais atvejais, kai mokėjimus atliko susijęs asmuo (pavyzdžiui, *S2*), apie tai Bendrovė buvo informuota telefonu, todėl Bendrovei nekilo abejonių, kad šie mokėjimai yra būtent už *II Sp. z o. o.* patiektą kurą. *ZI S. R. O.* atveju visus mokėjimus atliko tretieji asmenys, iš kurių 91,3 proc. (pavyzdžiui, *R3* ir *S3 LLP*) nurodė, kad moka už įmonę *ZI S. R. O.*, todėl Bendrovei nekilo abejonių, kad tie patys tretieji asmenys, visais atvejais apmokėjimus atliko už įmonei *ZI S. R. O.* patiektą kurą. Lenkijos įmonė *W2 Sp. z o. o.* ir Vengrijos įmonė *UI KFT* visus mokėjimus atlikdavo savo vardu.

Pažymima, kad Bendrovė kuro prekyba verčiasi ilgą laiką ir jos praktikoje nebuvo nei vieno atvejo, kad prekės būtų pristatytos kitiems asmenims, nėra sulaukusi pretenzijų iš pirkėjų dėl nepristatyto prekių kiekio, taip pat visi pirkėjai yra apmokėję už pristatytas prekes, todėl nėra pagrindo abejoti, kad prekių disponavimo teisė nebuvo perduota konkreitiems Bendrovės pirkėjams ar jų nurodytiems asmenims (vežėjams).

Dėl Bendrovės pirkimo–pardavimo sutartyse bei PVM sąskaitose faktūrose nurodytų „INCOTERMS 2010“ EXW (prekių disponavimo teisė pirkėjui pereina Lietuvos AAPS) prekių pristatymo sąlygų, o CMR važtaraščiuose – DDU (prekių disponavimo teisė pirkėjui pereina Lenkijos AAPS), paaiškinama, kad už CMR važtaraščių išrašymą yra atsakingas siuntėjas, t. y. akcizinis sandėlis Lietuvoje, o ne Bendrovė, ir būtent akciziniame sandėlyje dėl žmogiškojo faktoriaus buvo nurodomos neteisingos prekių (degalų) pristatymo sąlygos, neturinčios jokios įtakos Bendrovės ir pirkėjų tarpusavio santykiams, teisių, pareigų ir atsakomybės pasidalinimui. Bendrovė visais prekių tiekimo atvejais taikė „INCOTERMS 2010“ EXW prekių pristatymo sąlygas, todėl teisė disponuoti prekėmis buvo perduodama pirkėjo nurodytam įgaliotam asmeniui Lietuvos akciziniame sandėlyje pakrovus prekes į pirkėjo nurodyto atstovo transporto priemonę.

3. Dėl Bendrovės sąžiningumo

Bendrovė tvirtina, kad visuose sandoriuose veikė sąžiningai, jos taikyta kontrahentų tikrinimo praktika ir rūpestingumo laipsnis visiškai atitiko teisės aktų reikalavimus ir įprastą verslo praktiką, visus tiekimus Bendrovė deklaravo laiku ir tinkamai. Kontrahentų patikimumo patikrinimo sistema Bendrovei būtina ne tik mokesčių tikslais, t. y. siekiant pagrįsti 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumą, tačiau taip pat ir verslo rizikos valdymo tikslais. Bendrovė, prieš sudarydama verslo sandorius su Lenkijos įmonėmis *P2 Sp. z o. o.*, *PHUT PI Sp. z o. o.*, *II Sp. z o. o.*, *W2 Sp. z o. o.*, Slovakijos įmone *ZI S. R. O.* bei Vengrijos įmone *UI KFT*, tikrino tokiu pačiu būdu kaip ir kitus savo verslo partnerius. Šio patikrinimo metu jokių neįprastų aplinkybių nebuvo nustatyta, todėl pagal Bendrovės turimus duomenis nebuvo pagrindo abejoti šių būsimų verslo partnerių patikimumu. Akcentuojama, kad Bendrovė, prieš pasirašydama sutartis su naujai surastu potencialiu prekių pirkėju (dažniausiai patys pirkėjai surasdavo Bendrovę kaip tiekėją iš viešųjų šaltinių), reikalavdavo pirkėjų atsiųsti jų registracijos dokumentus, PVM mokėtojo pažymėjimą, licencijas, suteikiančias teisę prekiauti kuru, sutarčių (jeigu tokios buvo sudarytos) su akciziniais sandėliais Lenkijoje ar kitoje ES valstybėje, į kuriuos bus gabenamos prekės, kopijas. Bendrovė visuomet tikrindavo, ar pasirašantys sutartis asmenys yra įgalioti atstovauti pirkėjui, ar potencialus pirkėjas yra registruotas PVM mokėtoju toje ES valstybėje ir, kiek tai įmanoma viešai prieinamomis priemonėmis, ar įmonė egzistuoja ir realiai veikia. Pažymima, kad visi Bendrovės pirkėjai buvo registruoti PVM mokėtojais kitose valstybėse narėse, o informacija apie prekių pirkėjų registravimą kitos valstybės narės PVM mokėtojų registre buvo tikrinama reguliariai 2–3 kartus per mėnesį. Bendrovė prekes parduodavo pasirašiusi sutartis, prekes išduodavo tik rašytinių užsakymų pagrindu, prekės būdavo gabenamos tik į AAPS, su kuriuo pirkėjas turėjo pasirašęs sutartis ir kurie turėjo licencijas priimti šias prekes. Visi prekių pirkėjai atsiskaitė už parduotas prekes ir šie atsiskaitymai buvo atlikti tik bankiniais pavedimais.

Pažymima, kad Bendrovės tiekimai įmonėms, kurios nedeklaravo prekių įsigijimų iš Bendrovės, sudarė tik nedidelę visų Bendrovės tiekimų dalį (*P2 Sp. z o. o.* – 1,5 proc., *PHU*

PI Sp. z o. o. – 2,4 proc., *II Sp. z o. o.* – 1,3 proc., *W2 Sp. z o. o.* – 2,4 proc., *ZI S. R. O.* – 0,2 proc. bei *UI KFT* – 0,1 proc.).

Bendrovė mano, kad muitinė, norėdama paneigti Bendrovės teisę prekių tiekimą į kitą valstybę narę apmokestinti 0 procentų PVM tarifu, remiantis ESTT 2010-12-07 sprendimu byloje C-285/09, turėtų įrodyti, kad Bendrovė nuslėpė tikrojo įgijėjo tapatybę tam, kad šis galėtų išvengti PVM mokėjimo prekių atgabenimo valstybėje. Bendrovės nuomone, visa pateikta informacija patvirtina priešingą situaciją, t. y. tai, kad Bendrovė nenuslėpė nei vieno savo pirkėjo tapatybės: visus tiekimus į kitą valstybę narę tinkamai įformino PVM sąskaitomis faktūromis, jose nurodydama realius pirkėjus; visi Bendrovės pirkėjai buvo nurodyti prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose (forma – FR0564), kurios kiekvieną mėnesį buvo teikiamos Valstybinei mokesčių inspekcijai, prekių tiekimo sandoriai taip pat buvo įtraukti į Bendrovės PVM deklaracijas. Be to, Bendrovė, būdama apdairi ir rūpestinga, siekdama sąžiningai vykdyti savo mokesčines prievoles, visais atvejais įsitikino, kad pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi galiojantį PVM mokėtojo kodą. Muitinė nepateikė nei vieno objektyvaus įrodymo, kad Bendrovė būtų nuslėpusi tikrąją pirkėjo tapatybę, žinojusi ar turėjusi galimybę žinoti, kad jos pirkėjas savo valstybėje nedeklaruos prekių įsigijimo iš Bendrovės.

4. Dėl Vilniaus AVMI patikrinimo akto išvadų

Pasak Bendrovės, muitinė, pažeisdama protingumo, teisinio tikrumo principus, MAĮ įtvirtintus mokesčių įstatymų nuostatų aiškinimo ir taikymo principus, taip pat viešojo administravimo objektyvumo ir nešališkumo principus, nepagrįstai ignoravo ir neatsižvelgė į Vilniaus AVMI patikrinimo akto išvadas.

Bendrovė tvirtina, kad nors Vilniaus AVMI ir Vilniaus teritorinės muitinės tikrinti laikotarpiai sutampa ne visiškai (sutampa laikotarpis nuo 2012-01-01 iki 2013-06-30), tačiau abi institucijos tyrė aplinkybes, susijusias su ES tiekimais iš dalies toms pačioms įmonėms (pavyzdžiui, *II Sp. z o. o.*, *W2 Sp. z o. o.*, *UI KFT*). Abiejų patikrinimų metu tirti Bendrovės sandoriai su Lenkijos ir kitų ES šalių įmonėmis ir prekių išgabenimą joms patvirtinančios aplinkybės ir dokumentai: pirkimo–pardavimo sutartys, registraciją PVM mokėtojais savo šalyse patvirtinantys dokumentai, licencijos prekiauti kuru, rašytiniai prekių užsakymai, PVM sąskaitos faktūros, apmokėjimo dokumentai, CMR važtaraščiai, akcizinių prekių gavimą patvirtinantys dokumentai ir kt.; abiejų patikrinimų metu užsienio šalių mokesčių administratoriai atskirais atvejais pateikė identišką (ar net tą pačią dėl tų pačių įmonių) informaciją apie Bendrovės kontrahentų savo šalyse neįvykdytas mokesčines prievoles. Be to, Vilniaus AVMI padarytos išvados, jog patikrinimo metu nenustatyta, kad Bendrovė, sudarydama sandorius su pirkėjais, veiktų nerūpestingai ar neapdairiai, yra susijusios su Bendrovėje tikrinamu laikotarpiu (iš dalies apimančiu, kaip minėta, ir muitinės tikrintą laikotarpį) taikyta kontrahentų tikrinimo praktika. Vilniaus teritorinė muitinė patikrinimo ataskaitoje nurodė, kad rėmėsi iš dalies ir VMI prie FM pateikta iš užsienio mokesčių administratorių gauta informacija. Todėl, Bendrovė mano, kad Vilniaus AVMI ir muitinės atliktų patikrinimų dalykai buvo susiję.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad Vilniaus AVMI, įvertinusi visas tirtas faktines aplinkybes bei aktualių teisės aktų nuostatas bei jo turinio išaiškinimus teismų praktikoje, padarė išvadą, kad patikrinus Bendrovės PVM apskaičiavimą ir deklaravimą už 2012-01-01–2013-06-30 laikotarpį, pažeidimų nenustatyta, o Bendrovė prekių tiekimo į kitas valstybes nares atveju turi teisę taikyti 0 procentų PVM tarifą. Kadangi viena iš PVM įstatymo 35 straipsnyje nustatytų prekių atleidimo nuo importo PVM sąlygų yra būtent 0 procentų PVM tarifo taikymas (pagal PVM įstatymo 49 straipsnyje įtvirtintas sąlygas), tačiau Vilniaus teritorinė muitinė padarė išvadą, kad nurodyti Bendrovės tiekimai šios sąlygos neatitiko.

Kadangi dvi valstybės institucijos, atsakingos už mokesčių administravimą, vertindamos, ar Bendrovės prekių tiekimai vykę laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 atitinka PVM įstatymo 49 str. 1 dalyje įtvirtintas sąlygas, padarė skirtingas išvadas, todėl

tokia situacija, pasak Bendrovės, prieštarauja ne tik protingumo, teisinio tikrumo principams, MAĮ įtvirtintiems mokesčių įstatymų aiškinimo ir taikymo principams, bet ir tokiems viešojo administravimo principams, kaip objektyvumas ir nešališkumas.

5. Dėl Bendrovės kontrahentų veiksmų vertinimo ir jų teisinių pasekmių Bendrovei

Tvirtinama, kad Bendrovė nėra ir negali būti atsakinga už kontrahentų veiksmus ar neveikimą, jiems vykdant jų veiklos šalyse nustatytas administracines ir mokestines prievoles, susijusias su prekių iš kitų ES valstybių narių įsigijimu.

Akcentuojama, kad Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija, kurioje iš esmės nurodoma, jog Bendrovės kontrahentai nevykdė savo pareigų deklaruoti įsigijimus iš kitos ES valstybės narės, nepaneigia Bendrovės sandorių su minėtomis įmonėmis realumo. Pateiktoje informacijoje tik nurodoma, kad minėtos įmonės savo valstybėje nedeklaravo ir nesumokėjo importo PVM ar kad užsienio mokesčių administratoriui nepavyko jų rasti. Be to, minėta informacija nepatvirtina fakto, kad tuo metu, kai buvo vykdomi tiekimai (2010–2012 m.), minėti Bendrovės pirkėjai nevykdė veiklos ir jų nebuvo galima rasti tuo metu, kada vykdyti sandoriai. Ginčo laikotarpiu visi Bendrovės pirkėjai buvo tinkamai registruoti PVM mokėtojais savo valstybėse. Aplinkybė, kad vėliau šios įmonės buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro, negali būti vertinama, kaip įrodymas, kad šie pirkėjai (būdami PVM mokėtojais sandorių metu) neįsigijo iš Bendrovės prekių.

Bendrovė cituoja gausią ESTT ir LVAT praktiką dėl tiekimo ES viduje įrodymų (pavyzdžiui, ESTT sprendimas Nr. C-409/04 *Teleos ir kiti*, 2012-06-21 sprendimas sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 *Mahageben ktf ir O. V.*, 2014-02-13 sprendimas byloje C-18/13 *Maks Pen EOOD*, 2000-09-19 sprendimas byloje C-454/98; LVAT 2015-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A-902-575/2015). Bendrovės nuomone, reikalavimas Bendrovei Lietuvoje sumokėti PVM, kuris pagal PVM Direktyvos ir tos ES šalies teisės aktų nuostatas turi būti sumokėtas kitoje ES šalyje, pažeidžia PVM neutralumo principą, nes vien tik faktas, kad Bendrovės pirkėjai savo šalyje savanoriškai neįvykdė PVM deklaravimo ir sumokėjimo prievolės, o Lenkijos mokesčių administratorius neturi efektyvių priemonių priversti juos Lenkijoje sumokėti PVM, nepaneigia paties fakto, kad šiuo atveju objektyviai įvertinus visus surinktus duomenis prievolė sumokėti PVM Vilniaus TM nagrinėtuose prekių tiekimo atvejuose kyla Lenkijoje ir negali Bendrovei lemti prievolės sumokėti PVM Lietuvoje. Todėl tai, kad Lenkijos įmonės *P2 Sp. z o. o.*, *PHU P1 Sp. z o. o.*, *II Sp. z o. o.*, *W2 Sp. z o. o.*, Slovakijos įmonė *Z1 S. R. O.* bei Vengrijos įmonė *U1 KFT* nedeklaravo prekių įsigijimo iš Bendrovės (dėl nuo Bendrovės nepriklausančių ir jos nekontroliuotų veiksmų kontrahentai neįvykdė ar netinkamai įvykdė savo PVM prievoles), nėra pagrindas tokius tiekimus į kitą valstybę vertinti skirtingai nuo tų, kuriuos pirkėjai nustatyta tvarka deklaravo, nes iš pateiktos teismų praktikos akivaizdu, jog informacija apie tai, ar ES valstybės narės, į kurią gabenamos prekės, įmonės mokesčių administratoriui deklaravo prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės, neturi lemiamos reikšmės įrodinėjant, kad į kitą ES valstybę išgabentos prekės gali būti apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą.

6. Dėl Taisyklių reikalavimų

Teigiama, kad Bendrovė visiškai laikėsi Taisyklių 4.1 punkto reikalavimų, kuriuos Vilniaus TM nepagrįstai aiškina plečiamai, o galutinio prekių pirkėjo kitoje ES valstybėje narėje pasikeitimas negali būti vertinamas kaip 42 muitinės procedūros taikymo sąlygų pažeidimas.

Pabrėžiama, jog Bendrovės Vilniaus teritorinei muitinei pateikti dokumentai bei faktas, kad visos importuojamos prekės per 1 mėnesį buvo išgabentos į kitas ES valstybes nares, patvirtina, jog Bendrovė prekių (kuro) importo metu žinojo, kad prekes per 1 mėnesį išgabens į kitą ES valstybę narę, todėl Bendrovė nepažeidė Taisyklių 4.1 punkte nustatyto reikalavimo.

Bendrovė pažymi, kad visais prekių tiekimo pirkėjams *PHU P1 Sp. z o. o.* ir *P2 Sp. z o. o.* atvejais Bendrovės importo deklaracijos 44 langelyje buvo nurodyti teisingi galutiniai prekių gavėjai, nes Bendrovė žinojo, kad šiais atvejais visą importuojamų prekių kiekį patieks būtent šiems pirkėjams. Bendrovės nuomone, galutinio prekių pirkėjo pasikeitimas neturėtų būti vertinamas kaip 42 muitinės procedūros taikymo sąlygų pažeidimas. Bendrovė aiškina, kad Taisyklių 4 punkte yra nustatytas reikalavimas importo metu importuotojui žinoti, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, tačiau nėra reikalavimo importuotojui importo metu žinoti (ar nurodyti), kokiam konkrečiam kitos valstybės narės PVM mokėtoju prekė bus tiekama. Reikalavimas pildant importo deklaraciją nurodyti konkretų PVM mokėtoją, kuriam prekės bus tiekiamos po muitinio įforminimo, nustatytas BAD pildymo instrukcijose. Bendrovė sutinka, kad pildant BAD tam tikrais atvejais buvo nurodyti netikslūs duomenys, t. y. PVM mokėtojas, kuris buvo nurodytas pildant BAD 17a ir 44 langelius, skyrėsi nuo PVM mokėtojo, kuriam prekės buvo vėliau patiekto ir išgabentos, todėl BAD 17a ir 44 langelių duomenys turėjo būti patikslinti, tačiau Bendrovė laikosi nuomonės, kad minėti BAD užpildymo trūkumai negali būti aiškinami kaip Taisyklių 4.1 punkto pažeidimai.

Pasak Bendrovės, muitinė nepagrįstai išplečia Taisyklių nuostatų aiškinimą, nes jos tik nustato administracinę pareigą deklaruoti prekių gavėją ir pranešti apie jo pasikeitimą. Pabrėžiama, kad importo deklaracijoje nėra techninės galimybės nurodyti daugiau nei vieną kitos valstybės narės PVM mokėtoją. Kadangi viena importo deklaracija buvo pildoma visam importuojamų prekių kiekiui, kuris vėliau, išpilstytas į autocisternas, tam tikrais atvejais buvo išgabenas keliems ar net keliolikai kitos valstybės narės PVM mokėtojų, todėl Bendrovė, neturėdama techninės galimybės juos visus nurodyti importo deklaracijoje, importo metu įrašydavo tik vieną PVM mokėtoją.

Bendrovė pažymi, kad siekdama tinkamai deklaruoti skirtingus gavėjus importo muitinės deklaracijose, šiuo klausimu 2012-11-19 elektroniniu paštu kreipėsi į muitinės pareigūnę, atlikusią Bendrovės patikrinimą pagal Vilniaus teritorinės muitinės 2012-06-14 pavedimą tikrinti Nr. 2VM0057, ir muitinės pareigūnė paaiškino, kad nors dėl prekių gavėjo pasikeitimo nekyla mokestinių prievolių, tokio pasikeitimo taisymas reikalauja daug darbo sąnaudų; dar nežino, kaip ateityje reikės taisyti importo deklaracijas. Todėl Vilniaus teritorinės muitinės teiginys, kad Bendrovė nesirūpino, kaip ateityje teisingai deklaruoti galutinį gavėją, yra nepagrįstas, nes Bendrovė domėjosi, kaip ateityje reikėtų teisingai deklaruoti visus prekių gavėjus, tačiau konkretaus atsakymo iš muitinės negavo. Pastebima, kad pagal 2012-06-14 pavedimą tikrinti Nr. 2VM0057 atlikto patikrinimo metu muitinė fakto, kad Bendrovė importo deklaracijose deklaravo netikslius prekių gavėjus, nelaikė Taisyklių 4.1 punkto pažeidimu, todėl, Bendrovės nuomone, Vilniaus teritorinės muitinės teisės aktų interpretavimo pasikeitimas yra nelogiškas, nenuoseklus ir nepagrįstas jokiais teisiniais argumentais. Bendrovė mano, kad kitos valstybės narės PVM mokėtojo, kuriam buvo išgabentos importuotos prekės, kurioms importo metu taikyta 42 muitinės procedūra, pasikeitimas jai lėmė tik pareigą patikslinti atitinkamus BAD duomenis, tačiau negalėtų būti vertinamas kaip Taisyklių 4.1 punkte nurodytos sąlygos pažeidimas.

7. Dėl Vilniaus teritorinės muitinės patikrinimo ataskaitoje pateiktų faktų prieštaravimo

Tvirtinama, kad patikrinimo ataskaitoje remiamasi prieštaringa, dokumentuose aiškiai fiksuotiems faktams prieštaraujanti informacija ir apibendrinimais, t. y. Minėtoje patikrinimo ataskaitoje nurodyta neteisinga faktinė informacija apie kai kuriuos Bendrovės parduotų degalų kiekius bei išrašytas pardavimo PVM sąskaitas faktūras, pavyzdžiui:

1) Bendrovė laikotarpiu nuo 2010-07-12 iki 2010-12-20 pagal 2010-05-26 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. P-10/05-25 pardavė Lenkijos įmonei *P2 Sp. z o. o.* 6 193 842 litrus dyzelinių degalų (faktiškai buvo parduoti 7 471 842 litrai);

2) Bendrovė laikotarpiu nuo 2011-07-19 iki 2012-04-30 pagal 2011-07-19 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. P-1 1/07-24 Lenkijos įmonei *II Sp. z o. o.* išrašė 169 pardavimo sąskaitas (faktiškai buvo išrašytos 166 PVM sąskaitos faktūros);

3) Bendrovė laikotarpiu nuo 2012-04-26 iki 2012-09-27 pagal 2012-04-20 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. P-12/04-16 Lenkijos įmonei *W2 Sp. z o. o.* išrašė 292 pardavimo sąskaitas (faktiškai buvo išrašytos 286 PVM sąskaitos faktūros);

4) Bendrovė laikotarpiu nuo 2011-08-22 iki 2011-12-28 pagal 2010-07-25 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. P-1 1/07-28 pardavė Slovakijos įmonei *ZI S. R. O.* 983 968 litrus dyzelinių degalų (faktiškai buvo parduoti 983 935 litrai);

5) Lenkijos įmonė *R. M.* mokėjo Bendrovei už Lenkijos įmonę *P2 Sp. z o. o.* Bendrovė pažymi, kad *R. M.* yra Lenkijos advokatų kontora, iš kurios Bendrovė įsigijo teisinės paslaugas ir pati mokėjo minėtai Lenkijos advokatų kontorai už suteiktas paslaugas, t. y. Bendrovė niekada nėra gavusi jokio apmokėjimo iš advokatų kontoros *R. M.*.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Bendrovė prašo panaikinti Muitinės departamento 2016-03-16 sprendimo Nr. 1A-123 dalį, kuria Bendrovei nuodytos sumokėti importo PVM sumos, delspinigiai ir bauda.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas iš dalies tenkintinas, Muitinės departamento sprendimo dalis naikintina ir Bendrovės skundas perduotinas Muitinės departamentui nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Muitinės departamento sprendimo dalies nurodymų Bendrovei sumokėti 3220822,76 Eur PVM, 322082 Eur šio mokesčio baudą ir 1006566 Eur delspinigius, mokesčių administratoriui konstatavus aplinkybes, jog Bendrovė nepagrįstai taikė PVM įstatymo 35 straipsnyje numatytą importo PVM lengvatą, tai yra importuotų prekių (kuro) neapmokestino PVM, nes vykdytai 4200 muitinės procedūrai deklaruotos prekės neatitiko lengvatos taikymo sąlygų, tai yra nustatyta tvarka nebuvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Todėl patikrinimo metu Vilniaus teritorinė muitinė (toliau – Vilniaus TM, vietos mokesčių administratorius) mokėtojos deklaruotą 4200 procedūrą pakeitė į 4000 procedūrą ir papildomai apskaičiavo PVM ir su juo susijusius mokesčius.

Iš byloje esančios informacijos nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2010-04-01 iki 2012-12-31 Bendrovė iš Baltarusijos importavo kurą ir 306 EID įformino 4200 muitinės procedūros taikymą. Importuotas kuras pagal sudarytas su akcizais apmokestinamų prekių sandėliais sutartis buvo gabenamas į UAB „L1“, UAB „L2“ ir UAB „E1“ sandėlius. Mokesčių administratorius konstatavo, jog nors norminiai aktai, reglamentuojantys ginčo procedūros taikymą ir sąlygas atleisti mokėtoją nuo importo PVM mokėjimo, numato, kad importo metu bendrajame administraciniame dokumente (toliau – BAD) turi būti nurodytas Bendrijos valstybės PVM mokėtojo, kuriam prekės bus tiekiamos, kodas, tačiau Bendrovė šias pareigas vykdė netinkamai, teikdama neteisingą informaciją apie galutinį prekių gavėją valstybėje narėje, tai yra BAD buvo nurodyta, jog prekės bus tiekiamos 6 Lenkijos gavėjams (detalus jų sąrašas nurodytas ataskaitos 7 psl.), tačiau pagal Bendrovės pateiktus prekių dokumentus, registrus, nustatyta, kad pardavimo dokumentai buvo išrašyti ir kitoms (iš viso 28) Lenkijos, Kipro, Slovakijos, Vengrijos, Čekijos, Vokietijos įmonėms. Nors patikrinimo ataskaitoje aptartais visais importo atvejais Vilniaus TM konstatavo, kad Bendrovė nesilaikė 4200 muitinės procedūrai taikyti keliamų reikalavimų, taip pat neinformavo muitinės apie pasikeitusius prekių gavėjus ir prekių pristatymo vietas, tačiau vietos mokesčių administratorius Bendrovei importo PVM apskaičiavo tik dėl dalies importuotų prekių, kurias pagal pateiktus dokumentus Bendrovė nurodo tiekusi: *PHU P1 Sp. z o. o.*, *P2 Sp. z o. o.*, *II Sp. z o. o.*, *W2 Sp. z o. o.*, Slovakijos įmonei *ZI S. R. O.*, Vengrijos įmonei *UI KFT*. Kitoje dalyje Vilniaus TM, įvertinusi aplinkybes, jog užsienio mokesčių administratoriai patvirtino prekių gavimą, vadovaudamasi turinio viršenybės prieš formą principu, importo PVM Bendrovei neapskaičiavo.

Bendrovė 2014-04-10 raštu Nr. R-33, 2014-06-19 raštu Nr. R-58, 2015-04-07 raštu Nr. R-05 mokesčių administratoriui teikė paaiškinimus dėl prekių tiekimo, bendradarbiavimo su kontrahentais sąlygų, teikdama dokumentus, pagrindžiančius prekių tiekimo į kitą valstybę narę įvykdymo sąlygas (kadangi dokumentų apimtis didelė, dalis šių dokumentų Komisijai buvo pateikti *USB atmintinėje* (toliau – atmintinė), atmintinėje esanti informacija buvo įvertinta priimant sprendimą ginčo byloje (atmintinė ir dalis jame esančių dokumentų yra pridėta prie bylos medžiagos). Įvertinus byloje esančią informaciją ir duomenis, nustatytos tokios Bendrovės deklaruotų tiekimų aplinkybės:

1. *Dėl sandorių su P2 Sp. z o. o. (ul. U. P. 2, Warszawa (toliau – P2)).* Bendrovė deklaravo prekes šiam pirkėjui tiekusi laikotarpiu nuo 2010-07-12 iki 2010-12-20. Iš pateiktos informacijos matyti, kad 2010-05-26 buvo sudaryta bendroji pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P-10/05-25, kurioje P2 yra atstovaujama gen. direktoriaus U. C. (šis asmuo nurodomas ir pasirašęs sutartį), taip pat byloje yra pateikti kas savaitę sudaryti sutarties priedai, kuriuose nurodoma, jog susitariama dėl prekių tiekimo ar kainos tam tikram laikotarpiui (įprastai savaitei): pavyzdžiui, 2010-07-09 priedas Nr. PK-01 dėl prekių tiekimo nuo 2010-07-12 iki 2010-07-16), sutarčių priedai sudaryti iki 2010-12-17. Sutarčių prieduose nurodoma, kad P2 yra atstovaujama gen. direktoriaus U. C., jo pavardė yra ir priedo pabaigoje, o pats priedas nurodomas pasirašytas valdybos pirmininko („P. Z.“) U. P.. Paaiškiniame Bendrovė nurodė, kad užsakymai buvo teikiami elektroniniu paštu, kartu su užsakymu buvo išrašomas raštas–įgaliojimas, kuriame nurodoma, kad P2 įgalioja vairuotoją (nurodomi jo duomenys, automobilio duomenys) paimti nurodytą kuro kiekį iš Bendrovės bazės. Iš atmintinėje esančių Bendrovės pateiktų dokumentų (įvardyta „PVM sąskaitos faktūros“) matyti, jog kartu su kitais dokumentais Bendrovė yra pateikusi įgaliojimus („Upoważnienie“), tiekimų pradžioje jie išrašyti ir pasirašyti U. C. vardu (byloje pateikti 2010-07-13, 2010-07-20 tokių įgaliojimų vertimai). Vėlesniu laikotarpiu tokios pat formos P2 vardu lenkų kalba surašyti įgaliojimai yra pasirašyti UAB „M3“ vadybininko V. I. ir patvirtinti šios įmonės spaudu. Bendrovė pateikė išrašytų pardavimo sąskaitų su svėrimo pažymomis, CMR važtaraščių (1 egz.) (24 langelis neužpildytas) kopijas, taip pat prekių, kurioms taikomas akcizas, administracinių lydraščių kopijas (toliau – ADD, sprendime gali būti vartojamas e-ADD, kai akcizinių prekių judėjimo kontrolė vykdoma elektroninėje erdvėje), kurių 3 egzemplioriaus antroje pusėje yra Lenkijos akcizinių prekių sandėlio *EC E2 Sp. z o. o.* spaudai (CMR važtaraščiuose ši įmonė nurodyta kaip prekių gavėja ir prekės turėjo būti gabenamos *R. D., str. S. 15*, Lenkijoje). Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė ir bendruosius su P2 susijusius dokumentus: Lenkijos centrinio statistikos biuro 2009-03-05 pažymą apie P2 registraciją, nurodytas daugiausia vykdomos veiklos tipas: mažmeninė prekyba degalais ir pan., Lenkijos pirmosios mokesčių inspekcijos Lodzėje–Garna 2009-03-05 pažymą, kuria patvirtintas PVM mokėtojo kodas, taip pat Nacionalinio teismo registro centrinio informacijos skyriaus 2014-04-03 duomenų išrašą, kuriame 2014-04-03 U. C. nurodomas kaip vienintelis šios įmonės akcininkas. Pagal Bendrovės mokesčių administratoriui pateiktą informaciją (P2 mokėjimai) nustatyta, jog laikotarpiu už prekes mokėjo ne tik pati įmonė, bet ir kiti Lenkijos ūkio subjektai ir fiziniai asmenys (nurodyti 13 ataskaitos puslapyje, taip pat Pareiškėjos Lietuvos ir Lenkijos bankų sąskaitų išrašuose), nurodant, kad mokama už P2 Byloje taip pat Bendrovė pateikė *VIIES* duomenų patikros duomenis, pagal kuriuos matyti, kad patikra atlikta 2010-07-20, 2010-09-01, 2010-10-12, 2010-10-25, 2010-12-01.

Vietos mokesčių administratorius yra gavęs informacijos iš Lenkijos mokesčių administratoriaus (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM, Mokesčių inspekcija) 2013-05-13 raštas Nr. (21.6-31-1)-R-3844), pateiktos *SCAC* formoje, kurioje nurodyta, kad vienintelis įmonės asocijuotas narys ir akcininkas mirė 2010-07-13. Pagal pateiktus duomenis matyti, jog nuo 2009-07-30 valdybos pirmininke buvo Y. V., kuriai 2009-07-30 Y. F. pardavė akcijas, 2009-07-31 ji atsistatydino iš pareigų ir tą pačią dieną U. C. tapo valdybos pirmininku, kuris pagal 2009-09-16 akcininkų sąrašą buvo vieninteliu įmonės akcininku. Lenkijos mokesčių administratorius

nepatvirtino P2 sandorių su Pareiškėja, nurodė, kad Lenkijos įmonė nedeklaravo įsigijimų iš Pareiškėjos, prekių tiekimo į ES ataskaitą yra pateikusi tik už 2010 m. II ketvirtį (SCAC informacijoje nurodomi deklaruoti tiekimai Bendrijos viduje). Lenkijos mokesčių administratorius atsakyme taip pat pateikė informaciją iš buhalterines paslaugas vykdančio ūkio subjekto, kad jis netvarko šio ūkio subjekto apskaitos, nepalaiko jokių kontaktų ir neturi šios įmonės dokumentų, kas nuo 2010 m. rugpjūčio mėnesio tvarko apskaitą, yra nežinoma, o informacijos apie įmonėje dirbusius asmenis, vykdytą veiklą ir pan. Lenkijos mokesčių administratorius nepateikė (nors tokio pobūdžio informacijos buvo prašyta SCAC užklausoje).

2. *Dėl sandorių su PHU P1, ul. U. D. 8, 00-613 Warsaw (toliau – PHU P1).* Bendrovė deklaravo turėjusi sandorius su šiuo ūkio subjektu laikotarpiu nuo 2011-01-07 iki 2011-08-24, sandorius vykdė remdamasi 2011-01-03 sudaryta sutartimi (Lenkijos įmonei atstovavo valdybos pirmininkas L. Y.). Mokesčių administratoriui Bendrovė pateikė pardavimo sąskaitų su svėrimo pažymomis, kartu su e-AAD kopijomis, taip pat CMR važtaraščių (1 egz.), kurių 24 langelis neužpildytas, kopijas. Papildomai pateiktos 117 CMR važtaraščių (2,3,4 egz.) kopijos, kurių 24 langelyje yra akcizinių sandėlių Lenkijoje: *CHI Sp.z o.o., AS G1 Sp.z o.o., EC E2 Sp. z o.o* spaudai ir parašai. Bendrovė paaiškinime nurodė, kad užsakymus gaudavo iš transporto ir ekspedijavimo UAB „M1“, kurių pagrindu nurodydavo akciziniams sandėliams atlikti kuro krovos darbus. Iš byloje pateikto susirašinėjimo matyti, kad V. I. persiūsdavo konkretiems Bendrovės darbuotojams automobilių, vairuotojų duomenis (nurodoma, kad siunčiama žinutė iš *PHU P1* e. pašto („From: „(duomenys neskelbtini)““, Bendrovės pateiktoje šios įmonės ofiso 2011-02-01 nuomos sutartyje nurodomas kitas kontaktinis e. paštas – (duomenys neskelbtini), o 2011-07-12 žinutėje nurodyta, kad „nuo šiol visus laiškus siūsti į (duomenys neskelbtini) pašta), kita informacija, pavyzdžiui, užsakomo kuro kiekis, kitos su tiekimu susijusios aplinkybės nenurodomos. Išskyrus tai, kad keletą kartų Bendrovė buvo informuota apie netinkamą e-AAD užpildymą (kas konkrečiai iš Lenkijos pusės apie tai informavo informacijos nėra), prašant ištaisyti atsiradusias klaidas. Bendrovė taip pat pateikė dokumentus, susijusius su *PHU P1* registracija, akcininkais, valdybos nariais ir pan. Byloje pateiktame Nacionalinio teismo registro centrinės informacijos skyriaus 2010-12-16 išrašė (dokumento vertime klaidingai nurodyta išrašo data: 2010-05-16) nurodyta, kad šią dieną įmonės akcininkais buvo F. B. (jis taip pat yra valdybos pirmininkas) ir O. Y. (valdybos pirmininko pavaduotojas). Pagal 2014-04-07 išrašą matyti, kad akcininkų pokyčiai (L. Y. tapo akcininku) įvyko, sudarius 2011-01-07 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį (kurią Bendrovė yra pateikusi), duomenys apie tai, kad šis asmuo būtų paskirtas valdybos pirmininku ir kada tai padaryta, išrašė nenurodyti. 2014-04-07 išrašė nurodytos ne tos pačios įmonės veiklos sritys, kokios buvo nurodytos 2010-12-16 išrašė, pavyzdžiui, nėra numatyta vykdyti prekybą degalais motorinėms transporto priemonėms degalinėse, nors tokia veiklos rūšis buvo numatyta 2010-12-16 išrašė. Bendrovė taip pat yra pateikusi *PHU P1* 2011-02-01 biuro nuomos sutartį, pagal kurią jai nuo 2011-02-01 už atlygį buvo suteikta teisė patalpas, esančias (duomenys neskelbtini), naudoti kaip adresą buveinei ir ūkinei veiklai vykdyti.

Mokesčių administratoriui Pareiškėja yra pateikusi apmokėjimo už *PHU P1* patiektas prekes duomenis, iš kurių matyti, jog už prekes mokėjo ne tik *PHU P1*, bet ir Lenkijos įmonė *WI* ir Kipro įmonė *R4 LIMITED*. Vietos mokesčių administratorius atkreipė dėmesį, kad CMR važtaraščiuose ir sąskaitose skiriasi prekių pristatymo sąlygos.

Vilniaus teritorinė muitinė gavo informacijos dėl Bendrovės sandorių su *PHU P1* iš Mokesčių inspekcijos (2013-05-13 raštas Nr. (21.6-32-1)R-3844), taip pat Lenkijos muitinės (Vroclavo muitinės rūmų tarptautinės administracinio padalinio raštas Nr. 2B-1165 (gautas 2014-01-17)). Lenkijos muitinė informavo, jog ši bendrovė nerasta muitinės turimose duomenų bazėse *ZEFIR ir ALINA*, įmonė nepateikė Muitinės filialo Varšuvoje vadovui deklaracijų dėl akcizais apmokestinamų prekių įsigijimo, muitinė nurodė, kad šios įmonės prezidentas yra F. R., nurodomu adresu įmonė 2013-05-20 nerasta, taip pat pateikta

informacija, kad sudaryta sutartis dėl adreso 2011-02-01 buvo atšaukta. Lenkijos mokesčių inspekcija nurodė, kad įmonė nuo 2011-06-14 įregistruota PVM mokėtoja Varšuvos mokesčių administracijoje, *PHU P1* PVM mokesčių deklaracijoje už laikotarpį nuo 2011 m. liepos mėnesio iki rusėjo pirkimo Bendrijoje nedeklaruotas. Deklaruota veiklos vykdymo vieta – virtualus biuras, su įmone neįmanoma susisiekti, ji į siūstus pranešimus dėl tyrimo atlikimo ir trūkstamų dokumentų pateikimo nereagavo, todėl 2012-02-15 išregistruota iš PVM mokėtojų registro mokesčių administratoriaus sprendimu.

3. *Dėl sandorių su II Sp.z o.o. (ul. (duomenys neskelbtini), toliau – II)*. Bendrovė deklaravo sandorius su šia įmone laikotarpiu nuo 2011-07-19 iki 2012-04-30, kurie vykdomi pagal Bendrovės pateiktą 2011-07-19 sutartį (paaiškinime Bendrovė nurodė, kad įmonei atstovavo prokūristas *J. B.*, pateiktoje sutartyje atstovaujantis asmuo nenurodytas, yra tik jo parašas). Bendrovė paaiškino, kad buvo tiesiogiai bendraujama telefonu ir e. paštu (duomenys neskelbtini), (duomenys neskelbtini) su prokūristu. Bendrovės teigimu, pats pirkėjas pateikdavo užsakymus kurui krauti su transporto priemonių numeriais, duomenimis apie vairuotojus ir pristatymo vietas. Atmintinėje yra pateiktas susirašinėjimas elektroniniu paštu (toliau – e. susirašinėjimas) nurodytu e. paštu, taip pat surašyti dokumentai – „Order / Zamowienie“ (užsakymas), nurodant užsakomo kuro kiekį, specifikaciją, vežėją, akcizų numerį, akcizinio sandėlio adresą, vilkiko (priekabos) numerį, taip pat yra pateikti užpildyti dokumentai – „Anmeldungh / Awizacja“ (pranešimas), šie dokumentai (nors ir nevisais atvejais) yra patvirtinti *II* rekvizitų spaudu ir pasirašyti. Minėtieji dokumentai Bendrovės e. paštu būdavo siunčiami kartu viena 2011-10-04 žinute. Bendrovė pateikė išrašytų pardavimo sąskaitų, kartu su pylimo ataskaitomis, e-ADD, CMR važtaraščių (4 egz.) (šių važtaraščių 24 langelis neužpildytas) kopijas. Papildomai Bendrovė yra pateikusi ir dalies CMR važtaraščių (3 egz.) kopijas (37), kurių 24 langelyje yra sandėlių gavėjų (*DSM M1 Sp. z o.o., PPHU R4 Sp.z o.o., P4 Sp.z o.o.*) spaudai su parašais, tam tikrais atvejais nurodyti gautų prekių kiekiai. Bendrovė dėl šių tiekimų pateikė didelį kiekį bendro pobūdžio teisinių dokumentų apie Lenkijos įmonės statusą, sutartis su kontrahentais: Lenkijos centrinio statistikos biuro 2010-10-01 pažymą, kuria įregistruota *II*, Energetikos reguliavimo tarnybos pirmininko 2010-09-29 sprendimą suteikti *II* konseciją vykdyti prekybą skystaisiais degalais laikotarpiu iki 2012-12-31, pažymą apie PVM mokėtojo kodo patvirtinimą, pažymą apie registravimąsi akcizo mokėtoju, *II* valdybos pirmininko 2011-05-06 išduotą vienasmeninę prokūrą *Y. S.* ir įgaliojimą savarankiškam atstovavimui, dokumentus (sutartis) su akciziniais sandėliais, taip pat su akciziniais sandėliais susijusią informaciją. Mokesčių administratorius ataskaitoje yra atkreipęs dėmesį į tiekimo sąlygų neatitikimus pardavimo sąskaitose ir CMR važtaraščiuose. Iš mokesčių administratoriui pateiktos apmokėjimo už prekių tiekimus informacijos, matyti, jog už prekes mokėjo ne tik *II*, bet ir kitos Lenkijos įmonės (15–16 ataskaitos psl.).

Mokesčių administratorius gavo informacijos iš Lenkijos mokesčių administratoriaus (Mokesčių inspekcijos 2013-05-13 raštas Nr. (21.6-32-1)R-3844), kurioje nurodyta, kad *II* nei apskaitė, nei deklaravo įsigijimų iš Bendrovės, nedeklaravo sandorių Bendrijos viduje nuo 2005 m. III ketvirčio, neapskaitė PVM nuo 2011 m. spalio mėnesio, nuo 2011-11-01 *II* nevykdo veiklos adresu: (duomenys neskelbtini), nes *II* nemokėjo nuomos, naujo veiklos adreso nenurodė, su įmone negalima susiekti. Taip pat bylos medžiagoje yra Lenkijos mokesčių administratoriaus atstovo e. paštu pateikta informacija, kad įmonei 2011-08-24 buvo nutrauktas leidimas prekiauti skystuoju kuru Lenkijoje; pagal Nacionalinio teismo registro 2012 m. gruodžio mėn. duomenis įvyko valdybos vadovų pasikeitimai, tai yra *J. B.* (kuris yra 79 m. amžiaus) pakeitė ankstesnį valdybos *C. C.*, 2012-05-17 Investpol yra išregistruota iš PVM mokėtojų registro.

4. *Dėl sandorių su įmone W2 Sp.z o.o. ((duomenys neskelbtini) Poland, toliau – W2)*. Bendrovė deklaravo sandorius su šia įmone laikotarpiu nuo 2012-04-26 iki 2012-09-27, buvo sudariusi 2012-04-20 pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią šiai įmonei atstovavo *E. F.* Bendrovė pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, jog su įmone buvo susirašinėjama e. paštu (byloje yra pateiktas Bendrovės darbuotojo susirašinėjimas daugiausia e. paštu *S. H.*

(duomenys neskelbtini)“, susirašinėjimas vyko P. P. vardu, nurodant Lenkijos bendrovės rekvizitus, prie žinučių nurodomi prisegti dokumentai „Zajavka“. Taip pat pridedami užsakymai – „Zajavka“, užpildyti rusų kalba, kuriuose suformuotas prašymas – pakrauti nurodomą kuro kiekį (pavyzdžiui, 1, 5 mašinas), įmonės duomenys, akcizinio sandėlio duomenys, pervežėjas, vairuotojo ir automobilio duomenys, taip pat „išmuitinimo“ vieta: (duomenys neskelbtini) (*CMR važtaraščiuose nurodyta iš krovimo vieta* – (duomenys neskelbtini), kas dokumentą surašė nėra nurodoma. Bendrovė Vilniaus AVMI pateikė pardavimo sąskaitų, e-ADD, CMR važtaraščių, kuriuose neužpildytas 24 prekių langelis, kopijas, taip pat buvo pateiktos ir CMR važtaraščių (2, 3, 5 egz.) kopijos (107), kurių gavėjui skirtame 24 langelyje yra pasirašę akcizinio sandėlio Suvalkuose atstovai (kuras gabentas į *P4 Sp. z o. o.* akcizinius sandėlius), nors nenurodyta prekių gavimo data. Taip pat Bendrovė yra pateikusi ir su *W2* teisiniu statusu susijusius dokumentus, kurie rodo, jog sandorio sudarymo metu įmonės valdybos pirmininku buvo E. F. (Nacionalinio teismo centrinės informacijos skyriaus 2012-03-26 išrašas), *W2* yra įregistruotas ūkio subjektas, jo veikla – keleivinis, miesto ir priemiesčio sausumo transportas (Centrinio statistikos biuro 2011-08-19 pažyma), VIES informaciją, rodančią, kad 2012-04-19 buvo PVM mokėtoju, 2012-04-19 sudarytą užsakymo sutartį tarp įmonės ir akcizinio sandėlio – *P4 Sp. z o. o.*, (duomenys neskelbtini), ir pan. Pagal byloje pateiktą informaciją už prekes įmonė atsiskaitė pati, o 2012 m. spalio mėnesį informavo Bendrovę, kad nebetikina vykdyti veiklos, todėl nori suderinti likučius ir prekių suderinimo aktus.

Mokesčių administratoriui patikrinimo metu buvo pateikta informacija iš Lenkijos mokesčių administratoriaus, kurioje nurodyta, kad *W2* sandoriams su ES mokėtojais yra įregistruota nuo 2012-03-23, ji neturi patalpų, kuriose vykdytų ekonominę veiklą, nurodytas adresas yra tik pašto dėžutė, iš kurios galima pasiimti korespondenciją. *W2* niekada neteikė prekių įsigijimo iš ES ataskaitų, nuo 2012 m. IV ketvirčio nustojo teikti PVM deklaracijas, siunčiami laišakai gražinami kaip nepaimti, imtasi įmonės išregistravimo iš PVM mokėtojų procedūros.

5. *Dėl sandorių su Slovakijos įmone Z1 S. R. O* (toliau – *Z1*). Bendrovė deklaravo vykdžiusi sandorius su šia įmone laikotarpiu nuo 2011-08-02 iki 2011-07-25 pagal 2011-07-25 sudarytą pirkimo sutartį, kuras buvo tiekiamas į *PHU B. E.* akcizinį sandėlį Lenkijoje. Bendrovė nurodė, kad prekių pirkimo ir pardavimo klausimais bendravimas vyko per *R. A.* (pateikti e. susirašinėjimo duomenys, taip buvo gaunami užsakymai prekėms tiekti), dalis užsakymų buvo gaunama per UAB „B2“ (atstovas *V. B.*), taip pat – per UAB „L. B. firma“. Iš byloje esančio susirašinėjimo matyti, kad *R. A.*, kurį Bendrovė įvardija kaip *Z1* atstovą (duomenų apie jam suteiktus įgaliojimus byloje nėra), 2011-07-21 kreipėsi į Bendrovės atstovą, nurodydamas paruošti sutartį ir informuodamas apie pirkėją *Z1* ir mokėtoją, kuris mokės už tiekiamas prekes. Dalyje pateikto susirašinėjimo, kuris vyksta iš e. pašto (duomenys neskelbtini), yra nurodomas *Z1* e. paštas, tačiau duomenų, kad ši įmonė, o ne kiti asmenys (pavyzdžiui, *R. A.*) formuotų užsakymą ar tartųsi dėl prekių tiekimo sąlygų, duomenų nėra. Bendrovė šalia e. susirašinėjimo pateikė užsakymus („*rasporiazienie na otgruzku*“), kuriuose nurodomas užsakomo kuro kiekis, duomenys apie transporto priemonę vairuotoją, duomenys apie pervežėją, tam tikrais atvejais preliminarus atvykimo laikas, taip pat nurodymai CMR pildymui: gavėju nurodyti įmonę *Z1*, prekes gabenti į *PHU B. E.* akcizinį sandėlį Lenkijoje. Dalis užsakymų nepasirašyti ir be *Z1* rekvizitų spaudo, kiti, pavyzdžiui 2011-08-19, 2011-08-02, 2011-08-01 dokumentai (dalis dokumentų surašyta UAB „B2“ („*zajavka na perevozku*“) yra patvirtinti *Z1* rekvizitų spaudu ir pasirašyti). Bendrovė mokesčių administratoriui pateikė *Z1* išrašytų sąskaitų su svėrimo žymomis, e-ADD lapų ir CMR važtaraščių (kurių 3 langelyje nurodyta *PHU B. E.*, 24 langelis neužpildytas) kopijas, taip pat pateikė vieną 2011-11-04 CMR važtaraštį, kuriame yra *PHU B. E.* spaudas. Pagal mokesčių administratoriui pateiktus duomenis nė vienu iš tiekimo atvejų *Z1* nemokėjo už tiekiamas prekes, visais atvejais, išskyrus vieną, už prekes mokėjo Didžiosios Britanijos įmonė *R3 LLP*, vieną mokėjimą atliko Didžiosios Britanijos įmonė *S3*

LLP (iš R. A. e. pašto matyti, kad jis naudojosi šios įmonės pavadinimą atitinkančiu e. paštu.)

Vietos mokesčių administratorius gavo informacijos iš Mokesčių inspekcijos (2013-05-31 raštas Nr. (21.6-32-1)-R-4401), kad *ZI* buvo registruotas PVM mokėtoju laikotarpiu nuo 2010-10-29 iki 2011-12-31, įmonei buvo nustatyta prievolė teikti PVM deklaracijas kas ketvirtį, 2011-10-07 pateiktoje PVM deklaracijoje už 2011 m. ketvirtį nedeklaruotas nei mokėtinas, nei gražintinas PVM, PVM deklaracija už 2011 m. IV ketvirtį nepateikta, 2010–2011 metais pajamų mokesčio deklaracijos neteiktos, buveinės adresu nerandama, buveinė įvardijama kaip pašto dėžutė. Slovakijos mokesčių administratorius patvirtino, kad *ZI* oficialus atstovas *S. P.* 2011-10-07, 2011-11-04 pateikė paaiškinimus, kad įmonė veiklos nevykdo, jis tik pasirašė keletą dokumentų pas buhalterį.

6. Dėl sandorių su *Vengrijos įmone UI KFT* ((duomenys neskelbtini), toliau – *UI*). Bendrovė laikotarpiu nuo 2012-08-24 iki 2012-08-31 deklaravo turėjusi sandorius su šia įmone, dėl šių sandorių Bendrovė pateikė 2015-04-07 paaiškinimą Nr. R-05, kuriame nurodė, kad, prieš vykdydama sandorius su šia įmone (sutartis nebuvo sudaryta), ji e. paštu gavo Vengrijos įmonės dokumentus (pagal 2012-06-12 Vengrijos įmonių registro išrašą *UI* registracijos data – 2011-12-22, veikla – kietojo, skystojo ir dujinio kuro priedų didmeninė prekyba, įgaliotas asmuo *V. S.*). Taip pat buvo pateikta *VIES* informacija, jog *UI* 2012-02-16, 2012-08-31, 2012-09-20 buvo registruota PVM mokėja. Bendrovė nurodė, kad buvo susirašinėjama e. paštu adresu, kuris yra nurodytas Vengrijos įmonių registre, iš šio pašto buvo pateikta informacija dėl akcizinio sandėlio *ChI Sp. z o.o.*, į kurią nurodyta vežti kurą, taip pat su šio akcizinio sandėlio veikla susiję dokumentai. Užsakymai būdavo gaunami e. paštu. Bendrovė yra pateikusi pardavimo sąskaitų su svėrimo pažymomis, e-ADD ir CMR važtaraščių, kuriuose nėra užpildyta 24 langelis, kopijas, papildomai yra pateiktos visų kitų egzempliorių CMR važtaraščių kopijos su *ChI Sp. z o.o.* spaudais ir parašais, nors nėra nurodyta prekių gavimo data. Pagal pateiktą apmokėjimo už prekes informaciją už patiektą kurą mokėjo pati *UI*. Ir dėl šių tiekimų mokesčių administratorius atkreipė dėmesį į neatitikimus dėl prekių gabenimo sąlygų sąskaitose ir CMR važtaraščiuose.

Patikrinimo metu mokesčių administratorius gavo informacijos iš Vengrijos mokesčių administratoriaus (VMI prie FM 2015-03-03 raštas Nr. (11.44-30-6)-46-KD-113), kurioje nurodyta, jog *UI* už laikotarpį nuo 2012-08-24 iki 2012-08-31 nepateikė nei PVM deklaracijų, nei *VIES* ataskaitų, PVM mokėtojo kodas negalioja nuo 2014-05-27, paskelbimo data – 2013-08-23, mokesčių administratorius negali gauti dokumentų, o dabartinio direktoriaus vadovavimo metu įmonė veiklos nevykdo. Buvęs direktorius mokesčių administratoriui pateiktame paaiškiniame patvirtino bendradarbiavimą, tačiau negalėjo nurodyti kontaktinio asmens, teigdamas, kad buvo bendraujama per vertėją, atlikta 12–13 gabenimų, įmonė veikė kaip tarpininkas, neturėjo nei darbuotojų, nei pastatų, neįvardijo tikslų gabenimo vietų, nurodė keletą vežėjų, bet jų negalėjo susieti su konkrečiais sandoriais.

Iš patikrinimo ataskaitos ir Muitinės departamento sprendimo matyti, jog mokesčių administratorius laikosi pozicijos, jog, remiantis PVM įstatymo 35 str. nuostatomis, tiekimas yra viena iš svarbiausių 4200 muitinės procedūros taikymo sąlygų, todėl įforminus šią procedūrą, prekės turi būti ne tik išgabentos į kitą valstybę narę, bet ir turi būti perduotos *nuosavybėn ar disponuoti kitos valstybės narės PVM mokėtojui*. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, jog tai, kad pagal ginčo byloje esančius dokumentus prekių gavimą patvirtino akciziniai sandėliai, taip pat yra žymos akcizais apmokestinamų prekių gabenimo kontrolės ir stebėjimo kompiuterinėje sistemoje, nepagrindžia Bendrovės teisės būti atleistai nuo importo PVM mokėjimo, nes prekės nebuvo tiekiamos akciziniams sandėliams, sandėliai nepirko prekių iš Bendrovės, jie nėra prekių savininkai ir jiems neatsirado pareiga kitoje valstybėje narėje sumokėti importo PVM. Todėl mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad Bendrovės pateikti dokumentai neįrodo, kad įvyko prekių nuosavybės teisės perdavimas Lenkijos, Slovakijos ir Vengrijos įmonėms ir Bendrovė vykdė tiekimą

galutiniams tiekėjams. N. O. metu Muitinės departamento atstovė palaikė mokesčių administratoriaus poziciją, nurodydama, kad prekių išgabenimas į akcizinius sandėlius negali būti laikomas pripažintas tiekimu, atitinkančiu PVM įstatymo 35 str. sąlygas, nes nėra duomenų dėl disponavimo teisės perdavimo nurodytiems prekių gavėjams. Akcentuodama tai, jog ginčo atveju Bendrovės skunde ir Komisijos posėdžio metu iškelta pozicija dėl Bendrovės sąžiningumo nėra reikšminga ir neanalizuotina (kaip galima papildoma Bendrovės atleidimo nuo importo PVM sąlyga).

Bendrovė skunde ir posėdžio Komisijoje metu akcentavo savo nesutikimą su Muitinės departamento sprendimu, laikydamosi pozicijos, jog ji pateikė visus būtinus dokumentus, reikalingus PVM įstatymo 35 straipsnyje numatytai lengvatai taikyti, buvo aktyvi, rinko, teikė mokesčių administratoriui reikalingus dokumentus, tuo tarpu mokesčių administratorius nesiėmė jokių veiksmų, siekdamas susirinkti objektyvią informaciją iš užsienio mokesčių administratoriaus. Bendrovės teigimu, reikalaujamas sumokėti į kitą valstybę narę išgabentų prekių importo PVM mokesčių administratorius pažeidžia PVM neutralumo principą, nes prekės buvo išgabentos ir disponavimo teisė buvo perduota prekių pirkėjus atstovaujantiems asmenims. N. O. metu Pareiškėjos atstovė akcentavo mokėtojos sąžiningumą, taip pat tai, jog visų kontrahentų atžvilgiu taiko atitinkamas patikros procedūras. Todėl siekdama pagrįsti savo poziciją dėl pareigos sumokėti importo PVM nebuvimo, nurodė kad sąžiningumas taip pat turi būti vertinamas ginčo byloje. Bendrovė taip pat akcentavo, jog valstybinė mokesčių inspekcija, tikrindama PVM apskaičiavimą ir 0 proc. tarifo taikymo pagrįstumą, dalyje taip pat vertino sandorius su tais pačiais Bendrovės kontrahentais ir nenustatė pažeidimų, todėl į šias aplinkybes, turėjo atsižvelgti Vilniaus teritorinė muitinė ir Muitinės departamentas. Remdamasi šiais ir kitais skunde išdėstytais motyvais, Pareiškėja prašo naikinti Inspekcijos sprendimą.

Atsižvelgdama į tai, kad šalys savo dokumentuose ir posėdžio Komisijoje metu išsamiai išdėstė savo pozicijas, Komisija sprendime pasisakys dėl esminių nesutikimo su Muitinės departamento sprendimu motyvų ir sprendimo pagrįstumo.

Norminiai aktai, reglamentuojantys atleidimą nuo importo PVM mokėjimo. Pasisakant šiuo ginčo aspektu, reikšminga aptarti atleidimo nuo importo PVM mokėjimo sąlygas, pasisakant dėl to, ar mokesčių administratorius tinkamai aiškino Taisyklių, reglamentuojančių atleidimą nuo importo PVM, nuostatas.

Remiantis PVM įstatymo 3 str. 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 mokėtojai, remiantis PVM direktyvos ir PVM įstatymo nuostatomis, yra suteikta teisė pasinaudoti atleidimu nuo importo PVM mokėjimo, jeigu jis atitinka tokio atleidimo sąlygas. Ginčo atveju Bendrovė taikė 4200 muitinės procedūrą, kuria mokėtojas naudojasi, kad būtų atleistas nuo importo PVM mokėjimo, kai iš ne Bendrijos šalies į Bendrijos teritoriją įvežtos prekės bus išgabentos į kitą valstybę narę, o PVM tampa mokėtina paskirties valstybėje narėje.

Lietuvos Respublikoje atleidimą nuo importo PVM nustato PVM įstatymo 35 straipsnis, šio straipsnio įgyvendinimo tvarką – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 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“ patvirtintos taisyklės (toliau – Taisyklės). Bendrovė laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo Taisyklių 4.1 punkto nuostatų pažeidimus, nes Taisyklėse nėra reikalavimo importo metu žinoti, *kokiam konkrečiam* subjektui (PVM mokėtojai) prekės bus išgabentos, o Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-04-13 įsakymu Nr. 1B-329 patvirtinta Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcija (toliau – BAD pildymo instrukcija) nereglamentuoja atleidimo nuo importo PVM sąlygų, to nenustato ir Taisyklių 7.1 punktas, pagal kurį nuo 2011-01-01

importuotojas privalėjo nedelsiant raštu informuoti muitinę apie pasikeitusią prekių saugojimo vietą, pasikeitusį prekių pirkėją ir valstybę narę, į kurią prekės turi būti išgabentos.

Pasisakant šiuo skundo aspektu, paminėtina, kad PVM yra Bendrijos lygiu harmonizuotas mokestis. Todėl nepaisant to, kad atleidimo nuo importo PVM sąlygas nustato valstybės narės (taip pat kiekviena valstybė pati pasirenka PVM administravimo, surinkimo ir kovos su jo nemokėjimu, taip pat sukčiavimu, piktnaudžiavimu priemonės), siekiant, kad valstybių narių nuostatų taikymo skirtumais nesinaudotų asmenys, ketinantys išvengti PVM mokėjimo, Bendrijos lygiu 2009-06-25 Tarybos direktyva Nr. 2009/69/EB buvo nuspręsta įtvirtinti tam tikras minimalias sąlygas, kuriomis konkrečioms sandoriams taikomas šis neapmokestinimas PVM. Todėl nuo 2011 m. sausio 1 d. pagal PVM direktyvos (143 str.) nuostatas tapo privaloma importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pateikti prekes įsigyjančio asmens PVM mokėtojo kodą ir gabenimo į kitą valstybę narę įrodymus. Kadangi šios lengvatos taikymas valstybėse narėse (taip pat tinkamas muitinės procedūros taikymas) susijęs su galima mokestinių pajamų praradimo rizika, taip pat atsižvelgiant į tai, kad, neesant tinkamo kontrolės mechanizmo, yra rizika, kad prekės pasiliks importuojančioje valstybėje narėje, arba galimai ir bus išgabentos bei suvartotos, nesumokėjus PVM, tokius reikalavimus dalis valstybių narių savo norminiuose aktuose buvo nustatę jau ir iki tol.

Sutiktina, jog reikalavimas nurodyti PVM kodą nėra *atskirai* įvardytas kaip papildoma atleidimo nuo importo PVM sąlyga Taisyklėse, tik Taisyklių 7.2 punkte (taikomame nuo 2011-01-01) tarp dokumentų, kuriuos reikia pateikti mokesčių administratoriui, yra nurodoma pateikti dokumentus, kuriuose nurodytas pirkėjo – kitos valstybės narės PVM mokėtojo pavadinimas, adresas, kodas. Tačiau pareiga nurodyti šią informaciją buvo numatyta BAD pildymo instrukcijos 27.49.1.7 papunktyje (reikalavimas įtvirtintas nuo 2004-10-01, įforminant 4200 procedūros vykdymą, galiojo visų Bendrovės sandorių metu). Skunde Bendrovė nurodo aplinkybes, susijusias su skirtinguose teisės aktuose įtvirtintų aptariamų teisės normų paskirtimi, jų įforminimo juridine technika, dėl kurių, mokėtojos nuomone, šis reikalavimas negali būti vertinamas kaip atleidimo nuo PVM sąlyga, o norminiai aktai, reglamentuojantys mokėtojos prievolės atsiradimą, pažeidžia apmokestinimo aiškumo principą. Komisijos nuomone, įvertinus aptartas PVM direktyvos nuostatas dėl Bendrijos lygiu nustatytų minimalių reikalavimų atleidimui nuo importo PVM, valstybių narių diskrecijos teisę apsispręsti dėl atleidimo sąlygų, darytina išvada, jog, remiantis bendrųjų atleidimo nuo PVM sąlygų turiniu, šis reikalavimas vertintinas kaip vienas iš tiekimo, taikant 0 proc. PVM tarifą, elementų, įgyvendinamas 4200 muitinės procedūros (kuria pasinaudodamas mokėtojas gali būti atleistas nuo importo PVM mokėjimo) metu. Nuo 2011-01-01 reikalavimas pateikti tokią informaciją įrodančius dokumentus buvo nustatytas ir Taisyklių 7.2 punkte. Todėl ginčo muitinės procedūros įforminimo metu, siekiant tinkamo šios procedūros realizavimo ir taikytino atleidimo nuo PVM, informacija apie paskirties valstybės mokesčių mokėtoją turi būti atskleista mokesčių administratoriui pateiktoje importuotojo deklaracijoje, tai yra žinoma prekių importo metu (kada mokėtojas ir naudojasi atleidimu). Šiai informacijai pasikeitus, mokėtojas turi ją patikslinti (taisydamas BAD duomenis arba pateikdamas informaciją muitinei). Akcentuotina, kad šios informacijos poreikis nėra savitikslis, nes importo šalies mokesčių administratorius, kuriam tenka 4200 procedūros administravimas, turi turėti galimybę kontroliuoti tinkamą šios procedūros vykdymą, esant būtinybei, keistis informacija su paskirties valstybės mokesčių administratoriumi, siekdamas įsitikinti vykdomos muitinės procedūros teisingumu ir atleidimo nuo PVM mokėjimo pagrįstumu. Todėl tokios informacijos privalomumas 4200 procedūrai ir atleidimui nuo PVM taikyti buvo pripažintas kaip minimalus ir privalomas Bendrijos mastu, nepaisant to, kad ir iki tol tai galėjo numatyti valstybės narės.

Ginčo atveju mokesčių administratorius muitinės procedūros ir Taisyklių 4 punkto pažeidimus konstatavo: 1) tais atvejais, kai deklaracijose informacija apie kitos valstybės

PVM mokėtoją neatitiko pardavimo dokumentuose nurodytos informacijos (prekės buvo tiekios ne importo deklaracijose nurodytiems asmenims); 2) taip pat tais atvejais, kai deklaracijoje esanti informacija apie kitos valstybės PVM mokėtoją, nors ir atitiko prekių pardavimo dokumentuose nurodytą informaciją (prekės buvo tiekios deklaracijose nurodytiems PVM mokėtojams), tačiau, Vilniaus TM nuomone, realiai deklaruotam užsienio valstybės PVM mokėtojui nebuvo perleista prekių disponavimo teisė. Mokestines pasekmes sukeliančiais pažeidimais pripažinti tik tie pažeidimai, kai, mokesčių administratoriaus nuomone, nenustatytas realus disponavimo teisės perdavimas kitos valstybės PVM mokėtojui, nepriklausomai, ar tas asmuo buvo nurodytas importo deklaracijoje ar ne, kas, Komisijos vertinimu, atitinka protingumo ir proporcingumo principus. Bendrovė skunde pateikia informaciją, susijusią su BAD pildymo (taisymo, tikslinimo) sunkumais, susirašinėjimo su mokesčių administratoriaus pareigūne duomenis. Komisijos nuomone, šios aplinkybės nelaikytinos tiesiogiai susijusiomis su apmokestinimo aplinkybėmis, nes skunde minimi BAD įforminimo sunkumai (nurodant kelis gavėjus, juos keičiant) yra ne šio ginčo dalykas, o sprendini bendraujant tiesiogiai su mokesčių administratoriumi, prašant jo metodologinės pagalbos tiek dėl BAD pildymo (nurodant kelis prekių gavėjus ar juos tikslinant), tiek dėl Taisyklių nuostatų įgyvendinimo, informuojant muitinę apie prekių gavėjų pasikeitimus. Todėl dėl šių aplinkybių sprendime plačiau nepasisakytina.

Dėl atleidimo nuo importo PVM sąlygų. Taisyklių 4.1–4.5 nuostatos, galiojusios Bendrovės sandorių metu, nustatė, jog importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu yra įvykdytos aptartos sąlygos: importo metu žinoma, kad prekės skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę; prekių importuotojas yra PVM mokėtojas muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu; importuotos prekės tiekiamos į kitą valstybę narę, pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamos taikant 0 proc. tarifą; tiekiamos nepakeisto pavidalo prekės ir jos turi būti išgabentos per laiką ne ilgesnį kaip 1 mėnuo. Vertinant aptartas bendrąsias atleidimo nuo importo PVM sąlygas, paminėtina, kad jos apima ir tiekimo, taikant 0 proc. tarifą sąlygas, tai yra prekės turi būti tiekiamos kitos valstybės narės *PVM mokėtojui*. Tarp šalių nėra ginčo dėl prekių išgabėnimo termino, prekių tapatumo, ginčas vyksta dėl prekių tiekimo, apmokestinamo 0 proc. tarifu, PVM įstatymo 49 straipsnyje apibrėžtų sąlygų įgyvendinimo. Ginčo sandorių sudarymo metu galiojusio PVM įstatymo 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 išgabėnamos 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 PVM įstatymo 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 PVM įstatymo 56 str. 1 dalį (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija; 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija) PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabėtos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabėtos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. To paties straipsnio 5 dalyje (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-114 redakcija; 2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija) numatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisės saugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar

paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

Taigi pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje bei ESTT suformuotą praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: ar įvyko prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisės disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui; ar prekės, kurios yra tiekimo dalykas, buvo išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; ar PVM mokėtojas tiekė prekes kitam 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 abejonų, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokestine 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 mokestiniuose 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 nekvestionavo prekių išgabavimo iš tiekėjo valstybės narės teritorijos sąlygos (kuro gavimą akciziniuose sandėliuose patvirtino šių sandėlių atstovai), todėl, Komisijos vertinimu, papildomai pasisakyti dėl šios tiekimo sąlygos ginčo byloje nėra tikslinga. Tačiau mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, jog tai, kad prekių gavimas yra patvirtintas dalimi pateiktų CMR važtaraščių, kuriuose yra akcizinių sandėlių spaudai ir parašai (mokesčių administratorius taip pat kelia abejones dėl CMR važtaraščiuose nurodytų duomenų išsamumo, nuroydamas, kad kai kur nėra pristatymo laiko, atžymos, parašo; detali šių aplinkybių analizė pateikta ataskaitos 3, 4, 5 priedų lentelėse), taip pat ADD bei e-ADD esanti informacija negali patvirtinti prekių *disponavimo teisės perdavimo Lenkijos, Slovakijos ir Vengrijos PVM mokėtojams*. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog prekės yra išgabentos į valstybę narę, disponavimo teise tinkamai perdavus užsienio PVM mokėtojams – įmonių pirkėjų įgaliotiems asmenims (vairuotojams), kurie prekes nugabendavo į nurodytą jų gavimo vietą – Lenkijos 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 patiektos 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 tiekimas būtų neapmokestinamas PVM, t. y. *ginčo prekės nebuvo tiekiamos PVM apmokestinamajam asmeniui*.

Įvertinus byloje pateiktą informaciją, matyti, jog Bendrovė yra pateikusi dokumentus, kuriais grindžia tinkamą tiekimo Bendrijos viduje sąlygų realizavimą:

1. dokumentai, patvirtinantys šalių sutartinius santykius (sutartys ir jų priedai);
2. Bendrovės kontrahentų teisinį statusą ir vykdytiną veiklą pagrindžiantys duomenys: Lenkijos nacionalinio teismo registro duomenys, Vengrijos įmonių registro duomenys, duomenys apie registraciją PVM mokėtojais, sprendimai, suteikiantys teisę užsiimti tam tikra veikla (pavyzdžiui, koncesija užsiimti tam tikra veikla), susitarimai su akciziniais sandėliais, jų subjektyviškumą patvirtinantys duomenys;
3. prekių pardavimą patvirtinantys dokumentai – pardavimo sąskaitos su svėrimo pažymomis;
4. e. susirašinėjimas (duomenų, kad Bendrovė būtų tiesiogiai bendravusi su kontrahentais nėra pateikta), užsakymai, pranešimai, įgaliojimai;
5. prekių gabenimą ir pristatymą akciziniams sandėliams pagrindžiantys dokumentai: CMR važtaraščiai, ADD, e-AAD;
6. užsienių mokesčių administratorių pateikta informacija apie Bendrovės kontrahentų deklaruotą, realiai vykdytą veiklą, veiklos vykdymo vietas ir pan.

Pasisakant dėl dalies dokumentų (1–3), paminėtina, kad jie pagal juose esančios informacijos turinį bei dokumentų paskirtį parodo ginčo ūkinėse operacijose dalyvaujančių asmenų statusą, duomenis apie šiems subjektams atstovaujančius asmenis, grindžiant aplinkybes, kad jie yra teisėti civilinių teisinių santykių dalyviai. LVAT savo teisminėje praktikoje taip pat laikosi pozicijos, kad tokio pobūdžio dokumentai, kaip PVM sąskaitos faktūros, nėra tiesioginiai įrodymai, patvirtinantys prekių išgabenimo iš šalies ir jų patiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui faktą, o gali būti vertinami tik kaip netiesioginiai įrodymai, kurie patvirtina tokio pobūdžio sutartinių santykių <....> buvimą (LVAT 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A-438-867/2009, 2010-10-01 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1047/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012). Tačiau byloje esančią informaciją vertinant kartu su kita byloje esančia medžiaga, matyti, kad informacija apie įmonių atstovus, tam tikrais atvejais dokumentuose esantys jų parašai neleidžia pasitikėti šių dokumentų tikrumu, o taip įformintų dokumentų pripažinti realiai surašytais. Pavyzdžiui, P2 sudarytų sutarčių papildymų / priedų dalį, dalį įgaliojimų (pavyzdžiui, 2010-07-13, 2010-07-20, 2010-09-09) yra pasirašęs valdybos pirmininkas (direktorius, akcininkas) U. C., dalyje dokumentų nurodyta, kad juos pasirašė U. P. (valdybos pirmininkas), dalis šios įmonės vardu surašytų įgaliojimų yra pasirašyti V. I. (UAB „M1“). Pateiktame 2014-04-03 Nacionalinio teismo registro išrašė akcininku ir direktoriumi nurodomas U. C., tačiau pagal SCAC informaciją vienintelis akcininkas nurodomas miręs 2010-07-13, duomenų dėl kitų asmenų įgaliojimų veikti įmonės vardu nėra pateikta. Sutartyje su II nėra nurodytas šiai įmonei atstovaujantis asmuo, sutartis yra pasirašyta II atstovo, nenurodant jo vardo, pavardės (paaiškinime Bendrovė nurodė sutartį sudariusi su prokūristu). W2 direktoriumi pagal Nacionalinio teismo registro išrašą nurodytas E. F., prokūristas O. I., šios įmonės vardu e. paštu bendradarbiavimą inicijavo P. P., kurią Bendrovė paaiškinime nurodo kaip įmonės atstovę (duomenų apie jos įgaliojimus nepateikta), e. susirašinėjime, teikiant užsakymus, daugeliu atvejų nenurodytas šiai įmonei

atstovaujantis asmuo (kartais žinutes pasirašo Anna), dažniausiai nurodomi šios įmonės rekvizitai, kas suformuoja užsakymus, nėra nurodyta, užsakymai nėra pasirašyti. Bendrovė nurodo, kad bendradarbiavimą su Vengrijos įmone *UI* pradėjusi e. paštu. Iš byloje pateikto e. susirašinėjimo matyti, kad 2012-08-23 16.30 min. Bendrovės atstovui e. žinute buvo persiųsti šios įmonės užsakymas, registravimo dokumentas ir sutartis su akciziniu sandėliu, vėlesnę 2012-08-23 žinutę lenkų kalba yra pasirašęs *Y. R.* (šio asmens įgaliojimai veikti įmonės vardu nepateikti), pateiktame susirašinėjime nėra nurodomas *UI* vardu susirašinėjančio ir užsakymus teikiančio asmens duomenys. *PHU P1* vardu 2011-01-03 sutartį pasirašęs *L. Y.*, nors pagal informaciją šis asmuo jau vėliau, tai yra 2011-01-07, tapo šios įmonės akcininku. Paminėtina ir tai, kad, nors buvo teikiami įmonių buveinę patvirtinantys duomenys, tačiau nustatyta, kad įmonės veiklos nurodytais adresais neveikė, sutartys buvo atšauktos (pavyzdžiui, *PHU P1*). Bendrovė akcentuoja tiesioginį bendravimą su savo kontrahentais e. paštu, jiems pateikiant užsakymus (ar kitus dokumentus), kuriuose nurodomi vairuotojų, transporto priemonių duomenys, kuro kiekiai ir kiti duomenys (byloje yra pateikti tokie rašytiniai nurodymai), remdamasi kuriais, Bendrovė nurodydavo akciziniams sandėliams krauti kurą į nurodytus automobilius. Iš tikrųjų dalyje e. susirašinėjimo yra nurodomi Bendrovės kontrahentų e. pašto duomenys, nors žinutes siunčia kiti asmenys (pavyzdžiui, *ZI* atveju), taip pat susirašinėjimas vyksta iš e. pašto dėžučių su užsienio įmonės pavadinimu, žinutėse nurodomi Bendrovės kontrahentų duomenys, dalyje užsakymus teikia tretieji asmenys, pavyzdžiui, *PHU P1* užsakymus (kurie apimdavo tik automobilių ir vairuotojų duomenis) persiūsdavo *V. I.*, duomenų, koku būdu buvo tariamasi dėl kraunamo kuro kiekio ir kitų aplinkybių, neteikiama, šis asmuo pasirašydavo įgaliojimus ir *P2* vardu (kitus įgaliojimus šios įmonės vardu pasirašydavo *U. C.*), užsakymus *ZI* vardu teikdavo *R. A.* ar kiti asmenys, dalyje susirašinėjimo dalyvaujantys asmenys nenurodomi, kaip ir nenurodomi užsakymų sudarytojai, dalis prie e. žinučių pridedamų („prisegamų“) užsakymų yra pasirašyti ir patvirtinti atitinkamos įmonės rekvizitų spaudu bei parašu, dalyje užsakymų tokios informacijos nėra. Paminėtina ir tai, jog nors įmonė *W2* nurodė sudariusi sutartį su akciziniu sandėliu ir pateiktuose užsakymuose nurodė prekes gabenti į jo veiklos buveinę, tačiau byloje pateiktuose užsakymuose nurodomas netikslus akcizinio sandėlio adresas, nors sutartyje su *W2*, taip pat CMR važtaraščiuose jis nurodytas tinkamai. Įvertinus pateikto e. susirašinėjimo duomenis, taip pat aplinkybes, susijusias su užsakymų teikimo būdu, jų įforminimu, nesant kitų objektyvių duomenų, kurie galėtų padėti identifikuoti šias įmones ir jų vardu veikiančius asmenis, kyla pagrįstos abejonės dėl to, kad realiai užsakymus teikė būtent Bendrovės kontrahentai ir jų atstovai, o ne kiti asmenys, pasinaudodami šių įmonių kontaktiniais, teisinių atstovų duomenimis, sudarydami realiai vykdomos veiklos įspūdį.

Bendrovė laikosi pozicijos, kad užsakymai, įgaliojimai (ar kiti dokumentai) juose nurodant vairuotojų, transporto priemonių ir kitus duomenis, kuriuos sutikrinus, kuras buvo užpildomas ir gabenamas į Lenkijos akcizinius sandėlius, turi būti pripažinti *tinkamais įgaliojimais veikti pirkėjų – Bendrovės kontrahentų vardu*. Pasisakydama dėl šių aplinkybių, Komisija pažymi, kad viena iš prekių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų, yra realus prekių tiekimas kitos valstybės narės *PVM mokėtojui*, perdavus prekes vežėjui, jis tampa atsakingas už tinkamą vežimo sąlygų įvykdymą, prekių pristatymą į užsakovo nurodytą vietą. Todėl šių veiksmų atlikimas net ir vykdant pirkėjo nurodymą (nors iš byloje esančios informacijos nustatyta, jog dalyje atvejų užsakymus teikė tretieji asmenys, dalyje susirašinėjimų, nors ir yra nurodyti įmonių rekvizitai, tačiau jų vardu veikiančias asmenys nenurodyti) negali būti pripažinti pakankamu disponavimo teisės perdavimu prekių pirkėjams (kitos valstybės *PVM mokėtojams*) įrodymu, atsižvelgiant į tai, kad tokių aplinkybių nepatvirtina ir kita bylose surinkta informacija, taip pat ir užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija. Paminėtina, kad pateiktuose ADD, eADD, taip pat CMR važtaraščiuose prekių gavimas yra patvirtintas užsienio 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 Bendrovės

kontrahentų patvirtinimų, tokių duomenų nėra ir kitoje bylos informacijoje. Paminėtina ir tai, jog realiai ekonominę veiklą Bendrijos viduje vykdančios mokėtojos 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 Bendrovės pozicija, kad deklaravimo / nedeklaravimo aplinkybės nėra pagrindiniai įrodymai sprendžiant dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo (2015-03-12 nutartis adm. byloje A-902-575/2015), tačiau ši informacija, kaip ir kita užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija LVAT praktikoje vertinama kaip svarbus informacijos šaltinis tokio pobūdžio bylose (2016-04-04 nutartis adm. byloje Nr. A-567-442/2016, 2014-06-11 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1257/2014). Lenkijos, Slovakijos, Vengrijos mokesčių administratorių pateikta informacija patvirtina, jog Bendrovės kontrahentai realiai ekonominės veiklos nevykdė, veiklos vykdymo vietos nenustatytos, prekių įsigijimo deklaravimo ir kitų veiksmų neatliko, mokesčių administratoriui neatsiliepė ir prašomos informacijos neteikė. Tokie nustatyti įmonių veiklos požymiai, Komisijos nuomone, vertintini kaip „*dingusių prekeivių*“ požymiai. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog visas bendravimas su kontrahentais vyko nuotoliniu būdu, kitokie kontaktai su pirkėjais nėra nustatyti. Todėl įvertinus Bendrovės kontrahentų veiklą apibūdinančias aplinkybes, nesant įrodymų, patvirtinančių realų prekių disponavimo teisės perdavimą šiems PVM mokėtojams, konstatuotina, jog šių ūkio subjektų vardu įforminti užsakymai, dokumentai, teikiami pasinaudojant šiuos mokėtojus identifikuojančiais duomenimis arba teikiami kitų asmenų, negali būti pripažinti disponavimo teisės perdavimo šiems asmenims įrodymais, todėl laikytina, jog deklaruotas tiekimas pagal PVM direktyvos nuostatas kitos valstybės *apmokestinamajam asmeniui* nėra įvykęs, todėl Bendrovės pateikti dokumentai nepatvirtina, jog teisė disponuoti ginčo prekėmis buvo perduota būtent Lenkijos įmonėms *P2, II, W2, P1 PHU, Slovakijos įmonei ZI ir Vengrijos įmonei UI*.

Dėl sąžiningumo kaip papildomos atleidimo nuo importo PVM mokėjimo sąlygos. Pasisakant dėl PVM direktyvoje ir ESTT praktikoje įtvirtintų ir veikiančių principų, paminėtina, kad ši sistema pirmiausia paremta PVM neutralumo principu, kuris įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas yra visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdančios bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM; šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Sąžiningumo principas PVM sistemoje veikia tokiu būdu, kad dėl jo vienu atveju apmokestinamajam asmeniui gali būti neleista pasinaudoti PVM sistemos suteikiamomis teisėmis (teise į atskaitą, teise būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje, teise į PVM gražinimą), jeigu jis šiomis teisėmis remiasi sukčiaudamas ir piknaudžiadamas, tai yra taikoma ir apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoriu, kuriuo grindžiama atitinkama teisė, buvo sukčiaujama PVM srityje, naudojant tiekimų grandinę, ir tokiu atveju nebus pažeistas mokesčio neutralumo principas (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 43-44, 46, 48, 62 p.). Priešingu atveju šio principo taikymas susijęs su tuo, kad mokėtojo mokesstinė našta negali būti apsunkinta neleidžiant jam atskaityti pirkimo PVM sumų ar būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje tuo atveju, jeigu sandorių grandinė, kurioje jis dalyvauja yra įtraukta į PVM sukčiavimą, bet apmokestinamasis asmuo įrodo, kad nežinojo / negalėjo žinoti, kad jo kontrahentas sukčiauja. Šis principas ir jo doktrina nėra tiesiogiai įtvirtinti PVM įstatyme, sąžiningumo doktrina yra plėtojama ESTT praktikoje, jos nuostatas aiškina ir taiko konkrečiose bylose LVAT. Pasisakant dėl šio skundo motyvo, paminėtina, jog ESTT praktikos nuostatos bendrąja prasme vertintintos kaip papildomas teisės šaltinis, paaiškinantis ir užtikrinantis vienodą PVM direktyvos nuostatų taikymą, o į konkrečioje

byloje priimtą prejudicinį ESTT sprendimą ir jo nuostatas privalu atsižvelgti, sprendžiant mokestinį ginčą, kuriame šis sprendimas buvo priimtas. Be to, ESTT sprendimo nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos nuosekliai bei sistemiškai. Teismų doktrinos nuostatų taikymui keliami tokie pat reikalavimai kaip norminiam teisės šaltiniui, teismų suformuota taisyklė gali būti taikoma tik tapačiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į tikslus, kurių siekiama tokiu aiškinimu.

Pažymėtina, kad LVAT yra pasisakęs, jog sąžiningumo doktrina taikoma PVM atskaitos bylose (2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015), ši doktrina taikytina teisei nemokėti PVM, vykdant tiekimus Bendrijos viduje, teisei į PVM grąžinimą (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13 44, 45, 46 p.). Paminėtina, kad nei ESTT praktikoje, nei LVAT praktikoje nėra tiesiogiai įtvirtintų nuostatų, kuriose būtų pasisakyta dėl sąžiningumo principo taikymo kaip papildomos atleidimo nuo importo PVM mokėjimo sąlygos. Įprastinėmis importo sąlygomis (PVM objektas yra prekių importas) pareiga mokėti importo PVM atsiranda objektyviai, nepriklausomai nuo veiksmų, kuriuos mokėtojas su šiomis prekėmis atliks vėliau. Tokią pareigą prekes importavęs mokėtojas turi nepriklausomai nuo to, kokiam tikslui (ekonominei veiklai ar ne) jis ketina panaudoti importuotas prekes, importo PVM tampa mokėtina prekių importo valstybėje. Jeigu importuotas prekes mokėtojas naudoja savo tolesnei ekonominei veiklai, jis turi teisę atskaityti importo PVM ir juo sumažinti apskaičiuotą mokėtiną PVM. Tuo atveju jeigu prekės *bus* naudojamos mokėtojo apmokestinamoje veikloje, mokėtojas galės be jokių apribojimų atskaityti sumokėtą (mokėtiną) importo PVM.

Tačiau tiek PVM direktyva (143 str.), tiek PVM įstatymas (35 str.) numato apmokestinamojo asmens teisę nemokėti importo PVM, jeigu jis importuotas prekes išgabena į valstybę narę, taikydamas 0 proc. tarifą. Siekiant pasinaudoti atleidimo nuo importo PVM galimybe, šalia kitų aplinkybių mokėtojui tenka pareiga įrodyti tinkamą prekių tiekimo Bendrijos viduje, taikant 0 proc. tarifą, sąlygų realizavimą. Kaip jau minėta, ESTT 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 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. 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 jam 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. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis <...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 p.). Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <.....> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumo (ten pat, 47 p.)

Apibendrinama aptartas aplinkybes, taip pat atsižvelgdama į tai, jog byloje ginčas vyksta dėl esminių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų tinkamo realizavimo, *kaip esminės atleidimo nuo importo PVM mokėjimo sąlygos*, Komisija laikosi pozicijos, kad šių sąlygų atitiktis teisės aktų reikalavimams turi būti vertinama tokiu pat būdu, kaip ir vertinant tiekimą Bendrijos viduje. Todėl konstatuotina, kad ginčo atveju mokesčių administratorius šalia bendrųjų tiekimo sąlygų Bendrovės sandorius privalėjo vertinti sąžiningumo aspektu, atsižvelgiant į tai, jog mokėtojai vykdamas tiekimus 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 mokėtojai, mokėtojo patirtį atitinkamojoje veiklos srityje. Bendrąja 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 Bendrovės sandorius, nesirėmė ESTT ir LVAT praktikos nuostatomis dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje, jų nevertindamas sąžiningumo aspektu, iš esmės neigdamas šio kriterijaus vertinimo būtinybę ginčo byloje. Mokesčių administratorius nevertino ir nerinko įrodymų, patvirtinančių, kad Bendrovė žinojo arba turėjo žinoti apie tai, kad sudarydama sandorius su Lenkijos, Vengrijos ir Slovakijos įmonėmis ji dalyvavo PVM sukčiavime, netirdamas aukščiau nurodytų ginčo sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybių šiuo aspektu. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio ginčo grąžinimas pakartotiniam 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](#); LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Todėl konstatavus ne visapusišką su Bendrovės 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 sprendimo dalį ir grąžinant Bendrovės 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 Bendrovės apmokestinimo. Dėl šios priežasties Muitinės sprendimas naikintinas ir Bendrovės skundas grąžintinas iš naujo nagrinėti Muitinės departamentui.

Dėl Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimo akte nustatytų aplinkybių įtakos kilusiam ginčui tarp Pareiškėjos ir Muitinės departamento. Nei mokesčiai, nei procesiniai įstatymai neriboja priemonių, kuriomis mokėtojas gali grįsti savo įrodinėtinas aplinkybes, jos turi atitikti bendruosius įrodymams keliamus reikalavimus. Pareiškėja įrodinėtinoms aplinkybėms, jog ji 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 2014-12-16 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-838, kuris buvo patvirtintas Vilniaus AVMI 2014-12-17 sprendimu Nr. (4.65)-FR0681-87. Sprendime konstatuota, kad patikrinus Pareiškėjo PVM apskaičiavimą ir sumokėjimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-06-30, pažeidimų nenustatyta. Vilniaus teritorinė muitinė patikrinimo metu nevertino šio dokumento, nurodydama, kad skiriasi abiejų mokesčių administratorių tikrinimo dalykas ir apimtis, su jos pozicija sutiko ir Muitinės departamentas. Pasisakydama šiuo Pareiškėjos skundo aspektu, Komisija pažymi, kad PVM mokesčių 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 sprendžama 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.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo būtinybę kelioms administravimo institucijoms laikytis vieningo požiūrio, priešingu atveju tai prieštarauja protingumo, teisinio tikrumo ir objektyvumo principams, skunde cituodama atitinkamo Komisijos sprendimo nuostatas. Pasisakydama dėl šių motyvų, Komisija pažymi, kad mokesčių administratoriaus sprendimų galia nėra prilyginama teismo sprendimo teisinei galiai, kai įsiteisėjusiu teismo sprendimu nustatytos aplinkybės nėra kvestiojuomos (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). Todėl mokesčių inspekcijos išvada, kurią, remdamasi turima informacija ir vidiniu įsitikinimu, padarė mokesčių patikrinimą atlikusi pareigūnė (kuri buvo patvirtinta ir vietos mokesčių administratoriaus sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo), taip pat ir sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo (kuris yra vykdytinas ir sukelia Pareiškėjai atitinkamas teises pasekmes) neįpareigoja kito mokesčių administratoriaus (administruojančio jam priskirtą sritį ir joje prisiimančio atsakomybę) remtis kito mokesčių administratoriaus išvadomis kaip įpareigojančiomis atlikti tokį pat faktinių aplinkybių vertinimą.

Dėl neteisingai nurodytų kuro kiekių, sąskaitų kiekių ir pan. Atsakant į Pareiškėjos skunde nurodytus neatitikimus, paminėta, kad iš tikrųjų mokesčių administratorius neteisingai nurodė, kad R. M. mokėjo už P2 prekes, nes 2010-08-12 pati Pareiškėja atliko mokėjimą šiam asmeniui. Dėl dalies kitų neatitikimų paminėtina, kad jie, kaip paaiškino mokesčių patikrinimą atlikusi pareigūnė, galimai atsirado dėl to, jog, Bendrovė savo kontrahentams buvo išrašiusi ne tik pardavimo, bet ir kreditines sąskaitas, kuro kiekis galėjo skirtis dėl administratoriui pateiktos informacijos skirtingais kuro vienetais. Įvertinus Bendrovės skunde aptartų neatitikimų pobūdį, taip pat patikrinimo metu gautos ir įvertintos informacijos kiekį, konstatuotina, kad šie neatitikimai vertintini kaip apsirikimo (skaičiavimo) klaidos, neturinčios tiesioginės įtakos apmokestinimui. Ginčo atveju teigti, jog mokesčių administratorius atliko sąmoningus klaidinimo ar prieštaringos informacijos pateikimo veiksmus, pagrindo nėra. Paminėtina, kad Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 35 straipsnyje nustatyta klaidų ištaisymo procedūra, kuria turi teisę pasinaudoti mokėtoja, kreipdamasi į mokesčių administratorių.

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

Panaikinti Muitinės departamento 2016-03-16 sprendimo Nr. 1A-123 dalį, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti 322082,76 Lt Eur PVM, 322082 Eur šio mokesčio baudą ir 1006566 Eur delspinigius, ir grąžinti 2016-03-31 patikslintą Bendrovės 2016-03-10 skundą Muitinės departamentui nagrinėti iš naujo.

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

ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė