



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL T1 OU 2017-01-10 SKUNDO**

2017 m. kovo 13 d. Nr. S-57 (7-9/2017)  
Vilnius

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

Editos Veršalienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei  
advokatui Nerijui Jurkui  
M. M.

2017-02-21 posėdyje išnagrinėjusi „T1“ OU (toliau – Pareiškėjas) 2017-01-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-12-20 sprendimo Nr. 69-130, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-12-20 sprendimu Nr. 69-130 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-10-20 sprendimą Nr. (29.3.6)-460-2235, kuriuo nuspręsta Pareiškėjui negražinti 47078,04 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas Vilniaus AVMI 2016-04-22 pateikė prašymą (prašymo Nr. EE1600003734, versija 2016-04-22 08:41:12, toliau – prašymas) sugražinti Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims sumokėtą 47078,04 Eur PVM sumą už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2015-12-31. Vilniaus AVMI, išnagrinėjusi prašymą, 2016-10-20 sprendimu dėl pridėtinės vertės mokesčio gražinimo kitos Europos Sąjungos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui Nr. (29.3.6)-460-2235 Pareiškėjo prašymo netenkino.

Sprendime aptariamos 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 116-119 straipsnių nuostatos, susijusios su užsienio apmokestinamojo asmens teise susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM. Aptariama, kas pagal PVM įstatymą yra laikoma PVM objektas (PVM įstatymo 3 str. 1 d.), prekių tiekimas (PVM įstatymo 4 str. 1 d. 1 p.). Taip pat paminimi ir kiti nacionaliniai bei tarptautiniai teisės aktai, reglamentuojantys susijusius klausimus su teise susigrąžinti sumokėtą PVM kitoje valstybėje (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-05-15 nutarimas Nr. 671 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas“, 2008-02-12 Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatančia Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM gražinančioje

valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL 2008 L 44, p. 23), su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2010-10-14 Tarybos direktyva 2010/66/ES (OL 2010 L 275, p. 1), Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-06-21 įsakymu Nr. 189 patvirtintos Prašymų grąžinti kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims jų Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM pateikimo ir nagrinėjimo bei PVM grąžinimo taisyklės (toliau – PVM grąžinimo taisyklės)).

Inspekcija sprendime pažymi, kad vadovaujantis PVM įstatymo 117 straipsnio 1 dalimi, užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą grąžinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM tik tuo atveju, jeigu jis tuo laikotarpiu, kuriuo sumokėtą PVM prašo grąžinti, neturėjo Lietuvos Respublikoje padalinio, per kurį vykdė ekonominę veiklą, o jeigu tai fizinis asmuo, – dar ir jo nuolatinė gyvenamoji vieta nebuvo Lietuvos Respublika, ir nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal šį įstatymą yra PVM objektas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Pagal PVM įstatymo 12 straipsnio 7 dalį, jeigu tiekiamos prekės neturi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, jeigu šios prekės buvo šalies teritorijoje tuo momentu, kai įvyko jų tiekimas.

Sprendime nurodoma, kad, vadovaujantis PVM įstatymo 117 straipsnio 1 dalies 2 punktu, užsienio apmokestinamajam asmeniui pirkimo PVM negrąžinamas, jei jis šalies teritorijoje vykdė veiklą, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas. Šiuo atveju mokesčių administratorius vertino, ar Pareiškėjas Lietuvoje vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas.

Minėtos aplinkybės vertinimui Pareiškėjas vietos mokesčių administratoriui papildomai pateikė dokumentus: sutartis su Lietuvoje registruotais vežėjais UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „N1“ (atsižvelgiant į didelę vežėjų imtį buvo atsitiktinai pasirinkti trys vežėjai), laisvos formos pažymų kopijas apie įsigytą kuro kiekį, apmokėjimo dokumentus už kurą pagal šias pažymas.

Inspekcija nurodo, kad 2015-07-01 transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/32, sudarytos tarp Pareiškėjo ir UAB „A1“, 6.2 papunktyje nustatyta, kad: „Jei Vežėjas kurą ar kitas priemones ar paslaugas įsigyja su Užsakovo kuro kortele, tokias išlaidas Užsakovui kompensuoja Vežėjas, jei šalys nesusitaria kitaip. Užsakovas kas mėnesį pateikia vežėjui laisvos formos pažymą apie įsigytą kuro kiekį. Pažyma pripažįstama ir kaip tarpusavio skolų užskaitymo aktas.“ Analogiška nuostata numatyta ir sutarčių, sudarytų su UAB „A2“ bei UAB „N1“, 6.2 papunktyje.

Sprendime pažymima, kad Pareiškėjas pateikė Vilniaus AVMI paaiškinimą, kuriame nurodė, kad Pareiškėjas užsiima transporto ekspedicija ir jo kuro korteles naudoja subrangovai – pagal sutartis dirbantys Vežėjai. Pareiškėjas dėl atsiskaitymų už įsigyjamas paslaugas iš subrangovų ir išskaitomas sumas už įsigytą kurą, paaiškino, kad: „Atsiskaitymai už prekių įsigijimo pažymas pavedimu nevyksta. Tiesiog yra užskaitomi priešpriešiniai reikalavimai, t. y. mes subrangovams turime mokėti už transporto paslaugas ir mokėdami išskaitome sumą už įsigytą kurą.“

Vietos mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo pateiktas PVM sąskaitas faktūras, sutartis su Vežėjais, užskaitymo pažymas dėl prekių įsigijimo kompensavimo, nustatė, kad Pareiškėjas išdavė kuro įsigijimo korteles konkreitiems Vežėjams. Vežėjai įsigijo kurą Lietuvoje veikiančiose degalinėse, o už įsigytą kurą buvo atsiskaitoma per Pareiškėją, kuriam Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo UAB „S1“ išrašydavo PVM sąskaitas faktūras už per mokestinį laikotarpį (mėnesį) pagal kuro korteles įsigytą kurą.

Vadovaujantis sutarčių, sudarytų su Vežėjais, 6.2 papunkčiu, ir Pareiškėjo pateiktomis pažymomis dėl prekių įsigijimo kompensavimo, padaryta išvada, jog Pareiškėjo iš Lietuvos pardavėjų įsigytas kuras buvo perparduodamas Vežėjams, kurie Lietuvoje yra registruoti PVM mokėtojais, t. y. Pareiškėjas veikė kaip atsiskleidęs tarpininkas (operatorius), perparduodamas vežėjams UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „N1“ ir kt. iš UAB „S1“ įsigytą kurą.

Sprendime pažymėta, kad tai, jog kuro pardavimą Pareiškėjas įformindavo neteisingai, t. y. išrašydamas pažymą dėl prekių įsigijimo kompensavimo, o ne PVM sąskaitą faktūrą, nekeičia tikrojo ūkinės operacijos turinio.

Atsižvelgusi į sprendime nurodytas aplinkybes, Inspekcija konstatavo, jog Vilniaus AVMI pagrįstai Pareiškėjo prašymo netenkinimo PVM įstatymo 117 straipsnio 1 dalies 2 punkto

pagrindu, nes pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir 12 straipsnio 7 dalies nuostatas, laikoma, kad Pareiškėjas Lietuvoje vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo skundo argumentą, jog jis niekada nepardavė ir negalėjo perparduoti jokio kuro vežėjams, kurie Lietuvoje yra registruoti PVM mokėtojais, nes neturėjo ir neturi pagal 2002-05-16 Lietuvos Respublikos energetikos įstatymo Nr. IX-884 ir Prekybos naftos produktais taisyklių, patvirtintų 2010-12-14 įsakymu „Dėl Prekybos naftos produktais taisyklių patvirtinimo privalomos turėti licencijos (leidimo)“, nuostatas, tokiai prekybai kuru Lietuvoje reikalingos licencijos (leidimo), pažymėjo, kad Pareiškėjo vykdyta veikla buvo vertinama ne minėtų teisės aktų, bet PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievoles, susijusias su PVM mokėjimu, reglamentuojančio PVM įstatymo taikymo kontekste.

Dėl Pareiškėjo skundo argumentų, kad pagal sutarčių sąlygas Vežėjai naudojo už Pareiškėjo kuro korteles įsigytą kurą išimtinai tik Pareiškėjo poreikiams tenkinti bei, kad vežimo paslaugų kaina apskaičiuojama pagal sutartyje nurodytus apskaičiavimo principus ir apima daug sudėtinių dalių, sprendime pabrėžiama, kad nurodytos aplinkybės nepaneigia nustatyto kuro pardavimo Vežėjams fakto. Inspekcija nurodė, kad nepaisant to, kad kuras, pasak Pareiškėjo, vadovaujantis sutarčių 5.1 ir 5.8 papunkčių nuostatomis, buvo naudojamas išimtinai tik Pareiškėjo poreikiams tenkinti, tačiau pagal sutarčių 6.2 papunktį bei Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktą paaiškinimą, už jį buvo atsiskaitoma, t. y. iš Vežėjams už transporto paslaugas mokamos sumos išskaitoma suma už įsigytą kurą, o tokį atsiskaitymo būdą vietos mokesčių administratorius PVM įstatymo nuostatų taikymo kontekste pagrįstai vertinto kaip kuro pardavimą.

Dėl Pareiškėjo su prašymu papildomai pateiktų dokumentų sprendime pažymėta, kad pagal PVM grąžinimo taisyklių 1 punktą, mokesčių administratorius, nagrinėdamas PVM apmokestinamojo asmens prašymą dėl PVM grąžinimo, vertina kitose valstybėse narėse įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų atitikimą PVM įstatymo 116 ir 117 straipsniuose nurodytoms sąlygoms. Pareiškėjo pateikti papildomi dokumentai negali ir nepaneigia mokesčių administratoriaus, vertinant Pareiškėjo prašymo pagrįstumą, nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėjas Lietuvoje vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas, todėl atitinkamai konstatuota, kad vadovaujantis PVM įstatymo 117 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 47078,04 Eur PVM suma Pareiškėjui negali būti grąžinama.

Inspekcija daro išvadą, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVM įstatymo nuostatomis, nustatęs, kad Pareiškėjas Lietuvoje vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas, pagrįstai netenkino Pareiškėjo prašymo grąžinti 47078,04 Eur PVM, todėl Pareiškėjo skundas atmestas, o Vilniaus AVMI 2016-10-20 sprendimas Nr. (29.3.6)-460-2235 patvirtintas.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad sprendime išdėstyti motyvai, kuriais grindžiamas PVM negrąžinimas Pareiškėjui, prieštarauja PVM įstatymo nuostatomis, taip pat PVM grąžinimo taisyklių nuostatomis.

Skunde nurodoma, Pareiškėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo (Estijos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas), vykdamas transporto ekspedicijos veiklą Europos Sąjungos šalyse. Teigiama, kad Pareiškėjas Lietuvos Respublikoje neturi padalinio ir nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas. Mokesčių mokėtojas Lietuvos Respublikoje įsigijo prekių (kuro iš Lietuvoje esančių degalinių operatorių), už kurias sumokėjo PVM, todėl, anot Pareiškėjo, jis gali prašyti grąžinti šį PVM kaip užsienio apmokestinamasis asmuo, atitinkantis visus PVM įstatymo keliamus reikalavimus dėl PVM grąžinimo. Šią teisę Pareiškėjas įgyvendino, mokesčių administratoriui pateikdamas prašymą, atitinkantį visus teisės aktų reikalavimus, kartu su prašymu buvo pateikti visi prašymą grąžinti PVM pagrindžiantys dokumentai, įskaitant transporto paslaugų sutartis su vežėjais ir pažymas.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai, vertindamas pateiktų sutarčių nuostatas ir remdamasis vieninteliu 6.2 punktu, padarė išvadą, kad Pareiškėjas Lietuvoje vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas. Anot Pareiškėjo, minėtas sutarties punktas nustato tik vieną iš tarpusavio atsiskaitymo tarp Pareiškėjo ir vežėjo tvarkos sąlygų, bet ne kuro tiekimą ar perpardavimą vežėjui.

Skunde nurodoma, kad pagal 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje yra pažymėta, kad tiekimo Bendrijos viduje sąvoka yra objektyvi sąvoka, vertinant atitinkamą tiekimą, atsižvelgiama į konkretaus tiekimo objektyvias aplinkybes, o ne į tokių (tiekimo) sandorių tikslus. Atitinkamai konstatuotina, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (igijėju) apmokestinimo PVM tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui. Pagal nusistovėjusią Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką iš minėtos PVM direktyvos nuostatos matyti, jog „tiekimo“ sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal taikomą nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Šios direktyvos tikslas galėtų būti pažeistas, jei prekių tiekimo, t. y. vieno iš apmokestinamųjų sandorių, buvimo nustatymas priklausytų nuo skirtingų kiekvienos suinteresuotosios valstybės narės civilinėje teisėje nustatytų sąlygų (žr., pvz., *ESTT 1990 m. vasario 8 d. sprendimo byloje Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 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 Auto Lease Holland, C-185/01, 32 ir 33 p.*; *2005 m. balandžio 21 d. sprendimo byloje HE, C-25/03, 64 p.*).

Skunde teigiama, kad tarp Pareiškėjo ir vežėjų nebuvo jokio sandorio dėl kuro tiekimo, Pareiškėjas neperdavė vežėjams kuro nei fiziškai, nei teisės disponuoti juo. Pareiškėjas savo vardu pirkė kurą Lietuvoje, o nupirktas kuras buvo naudojamas Pareiškėjo kroviniams pervežti vietiniais ir tarptautiniais maršrutais, naudojant Pareiškėjo ar trečiųjų asmenų transporto priemones. Kuras buvo perkamas pagal specialias kuro apmokėjimo korteles, kurių pagrindu buvo atsiskaitoma su kuro pardavėjais Lietuvoje. Transporto paslaugų sutarčių, sudarytų su vežėjais, pagrindu Pareiškėjas suteikdavo kuro korteles vežėjams, kurių pagalba vežėjai atsiskaitydavo už kurą, išimtinai naudojamą Pareiškėjo nurodytų krovinių gabenimui. Vežėjai, pasinaudodami Pareiškėjo suteiktomis kuro kortelėmis, galėjo užpildyti kuro į transporto priemones, kuriomis buvo gabenami Pareiškėjo nurodyti kroviniai, tačiau tik tiek, kiek reikėjo krovinių gabenimui. Tą anot Pareiškėjo, patvirtina ir transporto priemonių sutarties 6.1 punktas, kuriame yra aiškiai nustatyti nurodymai vežėjams naudoti Pareiškėjo kuro korteles kitiems tikslams nei Pareiškėjo interesais, gabenant jo nurodytus krovinis. Pagal tą patį punktą griežtai draudžiama naudojantis kortele pirkti kurą ir kitas prekes vežėjo asmeniniams ar su Užsakovu nesusijusiems vežėjo įmonės, trečiųjų asmenų poreikiams tenkinti. Už šių draudimų nesilaikymą vežėjui numatytos baudos, lygios kainai, sumokėtai už neteisėtai įsigytą kurą, kitas prekes ar apmokėtas paslaugas. Pareiškėjo teigimu, tai patvirtina, kad Lietuvoje įsigytas kuras yra naudojamas Pareiškėjo apmokestinamai veiklai, todėl Pareiškėjui turi būti grąžintas PVM, sumokėtas už kurą Lietuvoje.

Skunde akcentuojama, kad Pareiškėjas niekada neperpardavė ir negalėjo perparduoti jokio kuro vežėjams, kurie Lietuvoje yra registruoti PVM mokėtojais, nes pagal Lietuvos Respublikos energetikos įstatymo ir Prekybos naftos produktais taisyklių imperatyvias nuostatas ūkio subjektai, prekiaujantys naftos produktais, privalo turėti nustatytos formos licenciją (leidimą). Pareiškėjas neturėjo ir neturi nei kuro, kurį galėtų perparduoti, nei licencijos (leidimo) tokiai prekybai kuru Lietuvoje.

Skunde pažymima, kad Pareiškėjas pagal kuro korteles tokiu pačiu būdu įsigyja kuro ir kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse bei teikia prašymus grąžinti PVM. Visi Pareiškėjo prašymai kitose valstybėse narėse, išskyrus Lietuvą, buvo patenkinti, PVM buvo grąžintas (patvirtinantys dokumentai pateikti Inspekcijai). Toks PVM grąžinimas atitinka Europos Sąjungos bendrosios PVM sistemos esmę, kuri užtikrina visišką bet kokios ekonominės veiklos, nepaisant jos tikslo ir rezultatų apmokestinimo, neutralumą, jeigu veikla yra iš esmės apmokestinama PVM (*ESTT sprendimo byloje Rompelman 19 p.*; *sprendimo byloje Ghent Coal Terminai, C-37/95, 15 p.*; *sprendimo C-1 10/98-C-147/98 44 p.*; *sprendimo C-98/98 19 p. ir sprendimo Abbey National 24 p.*).

Pareiškėjas nurodo, kad ESTT savo jurisprudencijoje, aiškindamas PVM direktyvos nuostatas, yra ne kartą nurodęs, jog taikydami nacionalinę teisę, teismai turi ją aiškinti, kuo labiau atsižvelgdami į direktyvos tekstą ir į jos tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas ir taip būtų laikomasi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio trečios pastraipos (šiuo aspektu žr. ESTT 1984 m. balandžio 10 d. sprendimo byloje *von Colson ir Kamann*, 14/83, 26 p.; 1990 m. lapkričio 13 d. sprendimo byloje *Marleasing*, C-106/89, 8 p., 2004 m. spalio 5 d. sprendimo sujungtose bylose *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01, C-398/01, C-399/01, C-400/01, C-401/01, C-402/01 ir C-403/01, 113 p.). Jeigu nacionalinės teisės negalima aiškinti ir taikyti pagal Sąjungos teisės reikalavimus, nacionaliniai teismai ir administraciniai valdžios organai privalo taikyti visą Sąjungos teisę ir ginti pagal ją suteikiamas asmenų teises ir prireikus netaikyti bet kurios jai prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos (žr., pvz., ESTT 2010 m. lapkričio 25 d. sprendimo byloje *Fufi*, C-429/09, 40 p.).

Pareiškėjas nesutinka ir su Inspekcijos pozicija, jog jis veikė kaip atsiskleidęs tarpininkas. Pareiškėjas, remdamasis PVM įstatymo 2 straipsnio 6 dalimi, 11 straipsnio 1 dalimi bei jų komentaru, teigia, kad PVM apmokestinimo tikslais laikoma, kad atsiskleidęs tarpininkas suteikia tik tarpininkavimo paslaugą, bet jokia būdu neperparduoda prekių. Tai, kad Inspekcijos sprendime nurodyta išvada apie kuro perpardavimą yra neteisinga, patvirtina ir kiti PVM įstatymo komentare pateikiami pavyzdžiai bei išaiškinimai. Pavyzdžiui, PVM įstatymo 118 straipsnio 2 dalies komentare pateikiama panaši situacija su kuro kortelių operatoriumi (Latvijos įmone) ir paaiškinama, kad kuro operatorius realiai to kuro iš Lietuvos įmonės B neįsigyja su tikslu jį perparduoti, to kuro nenaudoja, o tik apmoka už kitų užsienio apmokestinamųjų asmenų įsigytą kurą.

Skunde pažymima, kad ESTT byloje C-185/01 (*Auto Lease Holland BV v. Bundesamt für Finanzen*) priėmė sprendimą dėl panašių santykių vertinimo tuo atveju, kai lizingo bendrovė, sudarydama automobilių lizingo sutartis su lizingo gavėjais, jiems taip pat suteikia galimybę lizingo bendrovės vardu ir sąskaita įsigyti degalus. Tokiu būdu lizingo gavėjai, įsigydami degalus iš degalinių, už juos atsiskaito kortelėmis, kurias lizingo bendrovei išdavė degalų tiekėjas ir kuriose kaip kuro pirkėjas yra nurodyta lizingo bendrovė, o su lizingo bendrove atsiskaito pagal faktiškai sunaudotą degalų kiekį. Nurodytoje byloje ESTT savo sprendimu nustatė, kad tokiu atveju, kai lizingo gavėjas įsigyja degalus lizinguojamam automobiliui tiesiai iš degalinių, nelaikoma, kad lizingo gavėjas degalus įsigyja iš lizingo bendrovės net ir tuo atveju, kai degalai lizinguojamam automobiliui įsigijami lizingo bendrovės vardu ir sąskaita. Pažymėta, kad PVM įstatymo 2 straipsnio 17 dalies komentare Inspekcija aiškiai nurodo, kad traktuojant neatsiskleidusių tarpininkų veiklą, turi būti vadovaujama minėtomis ESTT sprendimo nuostatomis.

Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija neteisingai interpretavo Pareiškėjo ir vežėjų santykius kaip kuro perpardavimą, todėl priėmė neteisėtą ir nepagrįstą sprendimą netenkinti Pareiškėjo skundo dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2016-12-20 sprendimą Nr. 69-130, kuriuo patvirtintas Vilniaus AVMI 2016-10-20 sprendimas Nr. (29.3.6)-460-2235, bei pavesti Inspekcijai priimti naują sprendimą, t. y. patenkinti Pareiškėjo pateiktą prašymą grąžinti PVM.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta užsienio apmokestinamajam asmeniui grąžinti Lietuvoje sumokėtą 47078,04 Eur PVM, motyvuojant PVM įstatymo 117 straipsnio 1 dalies 2 punktu. Mokesčių administratorius, remdamasis Pareiškėjo pateiktomis sutartimis su Lietuvoje registruotais vežėjais – UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „N1“, pažymomis dėl prekių įsigijimo kompensavimo, Pareiškėjo paaiškinimu, padarė išvadą, kad Pareiškėjas pardavė vežėjams iš UAB „S1“ įsigytą kurą ir šalies teritorijoje vykdė (veikė kaip

atsiskleidęs tarpininkas – operatorius) kuro perpardavimo veiklą, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas.

Pareiškėjas su mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir tvirtina, jog yra užsienio apmokestinamasis asmuo (Estijos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas), Lietuvos Respublikoje neturi padalinio ir nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas, t. y. Pareiškėjas atitinka visus PVM įstatymo keliamus reikalavimus dėl PVM grąžinimo. Skunde akcentuojama, jog Lietuvoje pirktas kuras buvo naudojamas išimtinai Pareiškėjo apmokestinamai veiklai vykdyti, t. y. kroviniams pervežti vietiniais ir tarptautiniais maršrutais, naudojant Pareiškėjo ar trečiųjų asmenų transporto priemones, todėl už kurą sumokėtas PVM turi būti grąžintas.

Užsienio apmokestinamųjų asmenų PVM grąžinimą reglamentuoja PVM įstatymo XIII skyrius. Pagal PVM įstatymo 116 straipsnio 1 dalį užsienio apmokestinamasis asmuo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę susigrąžinti PVM, sumokėtą Lietuvos Respublikoje. Reikalavimai užsienio apmokestinamajam asmeniui, pageidaujantiems susigrąžinti PVM, nustatyti PVM įstatymo 117 straipsnio 1 dalyje, kurioje reglamentuota, jog užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą grąžinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM tik tuo atveju, jeigu jis tuo laikotarpiu, kuriuo sumokėtą PVM prašo grąžinti, atitiko kriterijus: neturėjo Lietuvos Respublikoje padalinio, per kurį vykdė ekonominę veiklą, o jeigu tai fizinis asmuo – dar ir jo nuolatinė gyvenamoji vieta nebuvo Lietuvos Respublika, ir nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal šį Įstatymą yra PVM objektas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Procedūrinio pobūdžio klausimus, susijusius su tokio pobūdžio prašymo pateikimu ir nagrinėjimu, reglamentuoja PVM grąžinimo taisyklės, kurios įpareigoja tiek užsienio apmokestinamąjį asmenį, siekiantį pasinaudoti teise susigrąžinti PVM, tiek ir mokesčių administratorių šiame procese būti aktyviais, teikiant bei renkant įrodymus.

Nagrinėjamo ginčo atveju spręstinas klausimas dėl teisiškai reikšmingų aplinkybių įvertinimo bei nustatymo, t. y., ar mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės yra pakankamos konstatuoti, kad Pareiškėjas šalies teritorijoje vykdė atsiskleidusio tarpininko veiklą. Pažymėtina, jog konstatuoti šio fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje pateiktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Kaip ne kartą LVAT formuojamoje praktikoje pažymėjo, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byla Nr. A-1067-575/2017 ir kt.).

Pagal PVM įstatymo nuostatas tarpininkai gali būti dvejopo tipo – atsiskleidę ir neatsiskleidę tarpininkai. PVM įstatymo 2 straipsnio 6 dalyje atsiskleidusiu tarpininku pripažįstamas apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje kito vardu ir sąskaita. Pagal šio straipsnio komentarą „atsiskleidusiu tarpininku yra laikomas toks apmokestinamasis asmuo, kuris už atlygį („komisinius“ ar pan.) „suveda“ prekių pardavėją (paslaugų teikėją) ir pirkėją (klientą). Tokiu atveju prekės pirkėjui (paslaugos gavėjui) yra patiekiamos tikrojo jų savininko (prekių pardavėjo ar paslaugų teikėjo) vardu. Šią paslaugą tarpininkas gali teikti tiek prekių pardavėjui (paslaugų teikėjui) – pirkėjo paieška, tiek pirkėjui – tiekėjo paieška. Atsiskleidęs tarpininkas savo vardu teikia tik tarpininkavimo paslaugą, už kurią gauna komisinį atlyginimą ar pan. ir šiai paslaugai įforminti atstovaujama asmeniui išrašo PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju pagrindinį prekių tiekimą (paslaugų teikimą), t. y. sandorį, kuriame atstovaujama, – įforminančius dokumentus (PVM sąskaitą faktūrą ar kitą prekių tiekimą, paslaugų suteikimą įforminantį dokumentą) pirkėjui išrašo tikrasis prekių pardavėjas (paslaugų teikėjas)“.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas 2016-04-22 pateikė prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą 47047,04 Eur PVM už įsigytą kurą laikotarpiu 2015-01-01 – 2015-12-31 pagal UAB „S1“. Nagrinėjant Pareiškėjo prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM už įsigytą kurą, nustatyta, jog Pareiškėjas, vykdydamas transporto ekspedicijos veiklą, sudarė transporto paslaugų sutartis su Lietuvoje registruotais vežėjais, kuriems pagal sutarčių įformintus priedus perdavė kuro korteles, išduotas UAB „S1“ Pareiškėjui. Vežėjai su kortelėmis įsigydavo kurą Lietuvoje

veikiančiose degalinėse. UAB „S1“ išrašydavo PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjui, kuris jas apmokėdavo. Mokesčių administratorius, siekdamas įvertinti Pareiškėjo vykdomą veiklą, raštais (2016-07-22 raštas Nr. (29.3.6)-46-MPD-7146, 2016-09-02 raštas bei 2016-10-04 raštas (29.3.6)-46-MPD-10258) kreipėsi į Pareiškėją dėl papildomų dokumentų bei paaiškinimo pateikimo. Atsakydamas į mokesčių administratoriaus užklausimus, Pareiškėjas pateikė transporto paslaugų sutartis, sudarytas su vežėjais – UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „N1“, transporto priemonių registracijos liudijimus, pažymas apie įsigyto kuro kiekį bei 2016-10-11 paaiškinimą, kuriame nurodė, jog „atsiskaitymai už prekių įsigijimo pažymas pavedimu nevyksta. Tiesiog yra užskaitomi priešpriešiniai reikalavimai, t. y. mes subrangovams turime mokėti už transporto paslaugas ir mokėdami išskaitome sumą už įsigytą kurą.“ Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo pateiktus duomenis, pripažino Pareiškėją vykdžiusį kuro perpardavimo veiklą Lietuvos teritorijoje.

Komisija, susipažinusi su Pareiškėjo skundo argumentais, byloje pateiktais duomenimis, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės nėra pakankamos konstatuoti Pareiškėjo kaip atsiskleidusio tarpininko veiklos vykdymo modelį. Tokia išvada darytina nuosekliai įvertinus byloje pateiktų transporto paslaugų sutarčių bei jų priedų turinį. Minėtų sutarčių 1.1 papunktyje šalis numatė, kad vežėjas įsipareigoja gabenti užsakovo, t. y. Pareiškėjo, nurodytus krovinius, naudodamasis savo arba užsakovo ar jo partnerių transporto priemonėmis, o užsakovas įsipareigoja už tinkamai suteiktas paslaugas sumokėti vežėjui sutartą vežimo užmokestį. Šalis sutarčių 6.1 papunktyje susitarė, kad vežimo paslaugų tiekimui vežėjui gali būti perduodamos kuro ir kitos kortelės, kurių pagalba vežėjas gali atsiskaityti už įsigyjamą kurą, kelius ir kitas paslaugas, nurodytas užsakovo. Numatyta, kad vežėjas yra materialiai atsakingas už tokių jam perduotų kortelių tinkamą naudojimą, t. y. jų naudojimą tik užsakovo interesais, gabenant užsakovo nurodytus krovinius. Taip pat numatyta, kad griežtai draudžiama, naudojantis kortele pirkti kurą ir kitas prekes vežėjo asmeniniams ar su užsakovu nesusijusiems vežėjo įmonės, trečiųjų asmenų poreikiams tenkinti. Paaiškėjus tokiems faktams, vežėjas moka baudą, lygią kainai sumokėtai už neteisėtai įsigytą kurą, kitas prekes ar apmokėtas paslaugas. Vežėjams suteiktų kortelių naudojimo tvarka detalizuojama sutarčių priede „Dėl sutarties vykdymui skiriamų atsiskaitymo kortelių prie transporto paslaugų sutarties“, kurio 2 punkte numatyta, jog kortelė be atskiro leidimo naudojama tik dyzelinio kuro įsigijimui ir mokėjimams už kelius, 5 punkte numatyta, jog vežėjui griežtai draudžiama leisti naudotis kuro kortele kitiems asmenims bei naudoti kitiems tikslams nei kuro ir kitų priemonių, reikalingų užsakovo kroviniams gabenti, įsigijimui sutarties nustatyta tvarka. Kaip matyti iš aptarto reguliavimo, sutartys sudarytos ne dėl tarpininkavimo paslaugų teikimo perparduodant kurą, bet dėl transporto paslaugų teikimo, t. y. Pareiškėjas samdo transporto paslaugas teikiančias įmones savo veiklos vykdymui – krovinų pervežimui numatytais maršrutais. Byloje nustatyta, kad teikiant krovinų vežimo paslaugas, Pareiškėjas kontrahentams perdavė UAB „S1“ išduotas kuro korteles, pagal kurias kuras įsigyjamas Pareiškėjo vardu ir sąskaita, vėliau už kurą išskaitant iš vežėjams mokamų sumų už transporto paslaugas. Tiek sutartys bei jų priedai, tiek ir Pareiškėjo skundo argumentai patvirtina, jog kuro kortelės, įsigyjant degalus, mokant už kelius, naudojamos išimtinai Pareiškėjo veiklos vykdymui. Tokiu būdu darytina išvada, jog, egzistuojant tarpininkavimo paslaugų teikimo santykiams, Pareiškėjas turėtų veikti išimtinai vežėjų vardu, jų sąskaita bei interesais.

Komisija pastebi, jog degalų kortelių perdavimas privatiems / verslo klientams yra įprastinė kuro operatorių veiklos dalis, kuria iš esmės siekiama sukurti lojalių klientų ratą, pasiūlius patrauklius ir konkurencingus prekių ir paslaugų įsigijimo sprendimus, pavyzdžiui, galimybę kurą įsigyti su nuolaida, sumokėti kelių rinkliavas, apsidrausti, naudotis pagalba kelyje, susigrąžinti PVM, naudotis plačiu degalinių tinklu ir kt. Analogiškas paslaugas teikia ir UAB „S1“, kurios Pareiškėjui išduotomis kortelėmis naudojasi ir vežėjai. *S1* oficialiame tinklalapyje skelbiama, jog kuro operatorius juridiniams asmenims siūlo mokėjimo korteles (*S1 debeto, S1 kredito ar tarptautinę EI kortelę*), suteikiančias individualius pasiūlymus. Todėl darytina išvada, jog Pareiškėjas šiuo atveju, įsigijęs kuro operatoriaus korteles bei jas perdavęs subrangovams naudoti Pareiškėjo užsakymų vykdymui, veikė išskirtinai savo verslo interesais. Tai iš esmės

patvirtina ir byloje pateiktos UAB „S1“ išrašytos PVM sąskaitos faktūros, iš kurių matyti, jog vežėjams, pilantis kurą su Pareiškėjo degalų kortelėmis, degalų įsigijimui taikytos nuolaidos *S1* degalinių tinkle. Duomenų, jog Pareiškėjas, atstovaudamas UAB „S1“ interesus, vykdytų klientų paieškas, veiktų kuro tiekėjo vardu ir sąskaita bei už tai gautų atlygį, byloje nėra pateikta.

Komisija pastebi, jog prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pripažintinas ekonomine veikla, tik tuo atveju, jei siekiama gauti bet kokių pajamų, neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno (PVM įstatymo 2 str. 8 d.). ESTT formuojamoje praktikoje PVM apmokestinamos ūkinės operacijos reiškia, kad egzistuoja sandoris tarp šalių, kuriame numatyta kaina ar atlygis. Jei tiekėjo veiklą sudaro tik prekių tiekimas (paslaugos teikimas) be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis prekių tiekimas (paslaugų teikimas) neapmokestinamas PVM. Prekė tiekama (paslauga teikiama) „už atlygį“ PVM direktyvos prasme, tik jei tarp prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris įgyvendinamas abipusiai, o prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr. *ESTT 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje Komisija prieš Suomiją, C-246/08, 43 ir 44 p.; 2010 m. liepos 29 d. sprendimo byloje Astra Zeneca, C-40/09, 27 p. ir jame nurodytą praktiką*). Ginčo byloje nėra pateikta duomenų, kad Pareiškėjas, veikdamas kaip kuro pardavimo tarpininkas, iš UAB „S1“ ar vežėjų už paslaugų teikimą būtų gavęs atlygį – komisinius. Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius savo poziciją dėl Pareiškėjo vykdytos veiklos atlygintinumo grindžia remdamasis transporto paslaugų sutarčių 6.2 papunkčiu, kuriame numatyta, kad jei vežėjas kurą ar kitas priemones ar paslaugas įsigyja su užsakovo, t. y. Pareiškėjo, kuro kortele, tokias išlaidas užsakovui kompensuoja vežėjas, jei šalys nesusitaria kitaip. Šiuo aspektu pažymėtina, kad iš byloje pateiktos medžiagos (*sutarčių 5 punkto – apmokėjimas už vežėjo paslaugas, sutarčių priedų dėl vežimo užmokesčio dydžio, Pareiškėjo paaiškinimo*) matyti, taip pat Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovas paaiškino, jog Pareiškėjas, mokėdamas vežėjams už transporto paslaugas, išskaito sumas už įsigytą kurą. Ginčo byloje nustatyta, jog UAB „S1“ už įsigytą kurą išrašo PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjui, o vežėjai, naudodami Pareiškėjo kuro korteles, įsigyja kurą Pareiškėjo vardu transporto paslaugoms teikti. Komisijos vertinimu, aptartas išskaitymas nelaikytinas atlygiu apmokestinamosios ekonominės veiklos sąvokos prasme PVM įstatymo kontekste.

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo vykdyta veikla neatitinka atsiskleidusio tarpininko sampratos, kaip ji traktuojama PVM įstatymo prasme. Byloje nenustatyta, jog Pareiškėjas, perleisdamas naudotis UAB „S1“ suteiktomis kuro kortelėmis vežėjams Pareiškėjo veiklos vykdymui, veikė UAB „S1“ ar vežėjų vardu bei sąskaita ir tokiu būdu veikė kaip atsiskleidęs tarpininkas degalų tiekimo sandoriuose. Priešingai, pateikti duomenys patvirtina, jog Pareiškėjas transporto paslaugų įsigijimo sandoriuose veikė savo vardu ir sąskaita. Komisijos vertinimu, kuro kortelių perdavimas vežėjams, kurie įsigytą kurą naudoja tik Pareiškėjo veikloje, nelaikytinas kuro tiekimu nei per tarpininką, nei tiesiogiai. Kaip nustatyta byloje, kuras vežėjų tiesiogiai buvo įsigyjamas iš kuro operatoriaus – UAB „S1“, vežėjai savarankiškai pasirinkdavo įsigyjamo kuro kiekį, kokybę ir pirkimo laiką, todėl teigtina, jog prekių tiekimas vykdytas nedalyvaujant tarpininkui.

Pareiškėjas, skunde cituoja ESTT sprendimą byloje *Auto Lease Holland BV v. Bundesamt für Finanzen C-185/01*, tačiau Komisija pastebi, jog minėtas sprendimas yra priimtas dėl neatsiskleidusių tarpininkų veiklos traktavimo, nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas vyksta dėl atsiskleidusio tarpininko veiklos pripažinimo, nustatius skirtingo pobūdžio ginčo objektus, į minėtą sprendimą neatsižvelgiama.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde nurodytų argumentų bei juos įrodančių dokumentų, jog užsienio mokesčių administratoriai Pareiškėjui grąžino sumokėtą PVM už tose šalyse įsigytą kurą analogiškomis sąlygomis, kaip ir pateiktas prašymas Lietuvos mokesčių administratoriui, pažymėtina, jog Komisija pagal MAĮ 151 straipsnio nuostatas nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administratorių priimtų / nepriimtų sprendimų. Komisija nėra kompetentinga vertinti užsienio mokesčių administratorių priimtų sprendimų teisingumo ir pagrįstumo.



Pažymėtina, jog 1999-06-17 Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. Šis reglamentavimas suponuoja išvadą, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo. Komisija, įvertinusi nagrinėjamoje byloje surinktų įrodymų visumą, jų pakankumą, konstatuoja, kad mokesčių administratorius nagrinėjamo ginčo atveju nesurinko pakankamai faktinių duomenų, pagrindžiančių, jog Pareiškėjas šalies teritorijoje vykdė atsiskleidusio tarpininko kuro perpardavimo veiklą, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas, t. y. neįrodė, jog užsienio apmokestinamasis asmuo neatitiko PVM įstatymo 117 straipsnio 1 dalies 2 punkto reikalavimų.

Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, ginčijamas Inspekcijos sprendimas, paneigiantis Pareiškėjo teisę susigrąžinti į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą 47078,04 Eur PVM už įsigytą kurą, naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-12-20 sprendimą Nr. 69-130.

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

|                      |                      |
|----------------------|----------------------|
| Komisijos pirmininkė | Edita Veršelienė     |
| Komisijos nariai     | Martynas Endrijaitis |
|                      | Rasa Stravinskaitė   |
|                      | Andrius Venius       |
|                      | Lina Vosylienė       |