



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „D1“ 2017-09-11 SKUNDO**

2017 m. lapkričio 10 d. Nr. S-234 (7-194/2017)
Vilnius

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Linos Vosylienės – pranešėja
Ramutei Matkevičienei
D. K.
G. J.
I. J.

2017 m. spalio 10 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „D1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-09-11 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-08-18 sprendimo Nr. 331B-74015, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. 1A-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo)“, ir išnagrinėjusi Pareiškėjos 2017-06-06 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-232841, ginčijamu 2017-08-18 sprendimu Nr. 331A-74015 nusprendė negrąžinti 25792 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permokos motyvuodama tuo, kad Pareiškėja dėl sandorių su Estijos įmone *P. R. OU* nepateikė pakankamai įrodymų, pagrindžiančių prekių išgabenimą iš Lietuvos, kaip nurodyta PVMĮ 56 straipsnio nuostatose, o įvertinus Pareiškėjos pateiktus dokumentus operatyvaus patikrinimo metu ir po operatyvaus patikrinimo rasta neatitikimų ir prieštaravimų tarp pateiktų duomenų.

Pareiškėja 2017-09-11 skunde nurodo 2016-10-01–2017-05-31 laikotarpiu tiekusi prekes (naudotus vilkikus) į kitas ES valstybes nares ir šiems tiekimams pritaikiusi 0 proc. PVM tarifą (PVMĮ 49 straipsnis). Nagrinėjamu laikotarpiu Pareiškėja taip pat taikė trikampės prekybos schemą

(PVMĮ 12² str. 3 dalis): iš Belgijos gamintojo įsigijo naujus vilkikus, kuriuos nugabeno ir patiekė kitos ES valstybės narės PVM mokėtojams. Pareiškėja šiuos sandorius deklaravo nurodytojo laikotarpio PVM deklaracijose (FR0600) ir Prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose (FR0564). Dėl šių sandorių Pareiškėjos PVM deklaracijose (FR0600) deklaruotas gražintinas iš biudžeto PVM.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėja 2017-06-06 pateikė Inspekcijai prašymą Nr. (17.16-40) GES-232841 gražinti susidariusį 67000 Eur PVM skirtumą. Klaipėdos AVMI atliko įmonės operatyvų patikrinimą už 2016-10-01–2017-05-31 laikotarpį, kurio metu siekė įsitikinti, ar Pareiškėja 2017-06-06 prašyme pagrįstai nurodė gražinti 67000 Eur PVM permoką, susidariusią dėl prekių tiekimų į kitą ES valstybę narę. Klaipėdos AVMI surašė operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. (8.6)-FR1042-4590, kurioje padarė tokias išvadas: „operatyvaus patikrinimo metu analizuojant Bendrovės pateiktus pirminius dokumentus bei Klaipėdos AVMI turimą informaciją, kilo įtarimų dėl Bendrovės 0 proc. PVM tarifo taikymo pardavimų sandoriams su Estijoje, Ispanijoje ir Vokietijoje registruotomis įmonėmis. Nustatyta, kad Bendrovė tikrinamuju laikotarpiu turėjo sandorių su iš PVM registro išregistruota įmone, CMR nurodyti ne konkretūs vilkikų pristatymo adresai, o tik miestas, taip pat nėra aišku, kokie atstovai priėmė vilkikus, kadangi CMR nurodyti tik krovinių gavėjų spaudai ir parašai, kad kroviny s gautas, konkretūs asmenys nenurodyti“. Klaipėdos AVMI pasiūlė Pareiškėjai per 20 dienų nuo pažymos įteikimo pateikti papildomus dokumentus dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindimo. Pareiškėjos prašoma gražinti PVM permoka: 6165 Eur už 2017 m. kovo mėn. ir 60835 Eur už 2017 m. gegužės mėn. buvo negražinama iki papildomų dokumentų pateikimo. Pareiškėja, vykdydama operatyvaus patikrinimo pažymoje suformuluotas rekomendacijas, 2017-07-20 pateikė Klaipėdos AVMI paaiškinimus ir papildomus įrodymus. Inspekcija 2017-08-18 priėmė sprendimą Nr. 331B-74015, kuriuo Pareiškėjai gražinta 41208 Eur PVM permokos (PVM skirtumo) suma ir atsisakyta gražinti 25792 Eur PVM permokos (PVM skirtumo) sumą.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria Pareiškėjai negražinta 25792 Eur PVM permokos (PVM skirtumo) suma ir skundą grindžianti šiais pagrindais.

Inspekcija sprendime nepateikė argumentų ir motyvų, kuriais remdamasi priėmė sprendimą negražinti Pareiškėjai 25792 Eur PVM permokos (PVM skirtumo) ir tuo pažeidė Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 str. 1 dalyje nustatytus reikalavimus individualiam administraciniam aktui ir nukrypo nuo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos.

Pareiškėja, tiekdamą prekes *P. R. OU* įmonei, pagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir mokesčių administratoriui pateikė pakankamai įrodymų, kurie pagrindžia visas materialiąsias 0 proc. PVM tarifo sąlygas. Todėl sprendime suformuluota išvada, kad „Bendrovė dėl sandorių su Estijos įmone *P. R. OU* nepateikė pakankamai įrodymų, pagrindžiančių prekių išgabenimą iš Lietuvos“, Pareiškėjos tvirtinimu, yra nepagrįsta.

Skunde nurodoma, jog VAĮ 8 str. 1–3 dalys nustato, jog individualus administracinis aktas privalo būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. LVAT savo praktikoje yra konstatavęs, kad VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą, motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Pagal suformuotą LVAT praktiką administracinio sprendimo priėmimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija turi būti žinomi ne tik viešojo administravimo subjektui, priimančiam sprendimą, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu jis priimamas. Individualus administracinis aktas turi būti toks, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas.

Iš Inspekcijos sprendime pateiktų argumentų ir motyvų, Pareiškėjos tvirtinimu, nėra aišku, koku teisiniu ir faktiniu pagrindu remdamasi Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjos mokesčių

administratoriui pateikti konkretūs faktiniai įrodymai, pagrindžiantys 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių tiekimams Estijos įmonei *P. R. OU*, laikomi nepakankamais, t. y. nepagrindžia prekių išgabenimo iš Lietuvos, kokie konkretūs faktiniai įrodymai ir kodėl, mokesčių administratoriaus vertinimu, yra laikomi „pakankamais“ ir pagrindžia 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių tiekimams Estijos įmonei *P. R. OU*, kokie konkretūs prieštaravimai ir neatitikimai buvo rasti Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktuose dokumentuose, koku teisiniu ir faktiniu pagrindu remdamasis mokesčių administratorius Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose rastus prieštaravimus ir neatitikimus kvalifikavo kaip užkertančius kelią grąžinti Pareiškėjai PVM skirtumą.

Pareiškėja skunde konstatuoja, kad iš Inspekcijos sprendime pateikiamos argumentacijos ir motyvacijos jai nėra aiškus administracinio sprendimo priėmimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija. Inspekcijos sprendime suformuluoti abstraktūs teiginiai („nepateikė pakankamai įrodymų, pagrindžiančių prekių išgabenimą iš Lietuvos“, „rasta neatitikimų ir prieštaravimų tarp pateiktų duomenų“) užkertą kelią Pareiškėjai tokį administracinį sprendimą ginčyti iš esmės.

Skunde tvirtinama, kad Pareiškėja, tiekdamą prekes *P. R. OU*, pagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir mokesčių administratoriui pateikė pakankamai įrodymų, kurie pagrindžia visas materialiąsias 0 proc. PVM tarifo sąlygas. Nurodoma, jog visus 18 vilkikų, kuriuos Pareiškėja patiekė Estijos įmonei *P. R. OU*, iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę išgabeno pirkėjas (*P. R. OU*), savo vardu ir sąskaita samdydamas Lietuvos vežėją. Pareiškėja mokesčių administratoriui pateikė faktinius įrodymus, pagrindžiančius visų 18 prekių išgabenimo į kitą valstybę narę faktą.

Nurodoma, jog mokesčių administratoriui buvo pateikti šie prekių į kitą ES valstybę narę išgabenimo faktiniai įrodymai: *P. R. OU* oficialaus asmens patvirtinimas, kad ši EE įmonė samdė konkretų LT vežėją, kuris Estijos įmonės vardu išgabeno visas prekes į kitą ES valstybę narę. Be kita ko, šiame patvirtinime *P. R. OU* nurodo konkrečius adresus, į kuriuos prekės buvo atgabentos. LT vežėjo (UAB „D2“) patvirtinimas, kad ši įmonė suteikė prekių išgabenimo paslaugą EE įmonei *P. R. OU*. Kitos ES valstybės narės prekių gavėjo patvirtinti CMR važtaraščiai ir LT vežėjo (UAB „D2“) už prekių išgabenimą į kitą ES valstybę narę vežimo paslaugos užsakovui (*P. R. OU*) išrašytos PVM sąskaitos faktūros.

Pažymima, kad visi prekių išgabenimo faktą pagrindžiantys CMR važtaraščiai yra patvirtinti kitos valstybės narės gavėjo, visų CMR važtaraščių 24 laukelyje „Gavėjas“ aiškiai nurodytas faktinis prekių gavėjas ir faktiškas prekių pristatymo adresas. Pareiškėja neorganizavo prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę, taigi nebuvo vežimo sutarties dalyve. Ši aplinkybė yra teisiškai reikšminga nustatant Pareiškėjai įrodinėjimo apimtį ir įrodymų turinį. Nagrinėjamosiose tiekimo schemose įmonė *de facto* buvo priklausoma nuo pirkėjo ketinimų ir noro pateikti tinkamai užpildytus CMR važtaraščius. Pareiškėja, nebūdama transporto paslaugos užsakove, negalėjo įtakoti CMR važtaraščių turinio ir turėjo tenkintis tokiu pateiktų CMR važtaraščių turiniu, kokį suformavo vežimo sutarties dalyviai.

Pareiškėjos vertinimu, operatyvaus patikrinimo pažymoje Klaipėdos AVMI nurodyti CMR važtaraščių trūkumai yra formalus pobūdžio ir negali daryti įtakos įrodinėjant 0 proc. PVM tarifo pagrįstumą. Vien ta aplinkybė, kad CMR važtaraščio 3 laukelyje („Krovinio iškrovimo vieta“) nurodytas ne išsamus adresas, bet tik miestas, negali paneigti to fakto, kad prekės nebuvo išgabentos į kitą ES valstybę narę. CMR važtaraščių 24 laukelyje yra aiškios atžymos dėl to, koks subjektas faktiškai prekes gavo ir koku adresu faktiškai prekės buvo pristatytos. Vertinant kompleksiskai CMR važtaraščių 24 laukelyje pateiktą informaciją kartu su LT vežėjo pateikta informacija, taip pat kartu su prekių pirkėjo pateikta informacija, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, kad ji pagrindė prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę faktą.

Pareiškėja skunde atkreipia dėmesį į LVAT praktiką (adm. byla Nr. A442-648/2009), kurioje teismas išaiškino, jog vien ta aplinkybė, kad pareiškėjo turimuose dokumentuose nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į 0 proc. PVM tarifo taikymą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, jog prekių tiekimas į Latvijos Respubliką buvo atliktas. Tokiu atveju pareiškėjas turėtų būti atleidžiamas nuo PVM,

nepriklausomai nuo to, kad jis nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų, neturinčių įtakos konstatavimui, jog esminiai reikalavimai, leidžiantys taikyti 0 procentų PVM tarifą, yra įvykdyti.

Akcentuoja, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) suformuota praktika reikalauja iš mokesčių administratoriaus tikrinti esminius įrodymus, susijusius su 0 proc. PVM tarifu pagrindimu. ESTT byloje C-146/05 *Albert Collee* (29 p.) išaiškino, kad „nacionalinė priemonė, kuri teisę atleisti nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje iš esmės sieja su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą“. ESTT byloje C-587/10 *VSTR* išaiškino (46 p.), kad „pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų, ir kitaip būtų tik tuomet, jeigu tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti“.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjai yra žinoma, kad mokesčių administratorius atliko priešpriešinį vežėjo UAB „D2“, *P. R. OU* užsakymu organizavo prekių išgabėmimą į kitą ES valstybę narę, patikrinimą. Operatyvaus patikrinimo pažymyje Klaipėdos AVMI dėstomos išvados („Transporto priemonių priėmimo–perdavimo aktų Bendrovė nepateikė, todėl nėra aišku, koks Estijos įmonės atstovas atsiėmė vilkikus ir ar jie tikrai buvo pristatyti ir perduoti Estijos įmonei“), Pareiškėjos nuomone, leidžia manyti, kad Klaipėdos AVMI operatyvaus patikrinimo metu nesugebėjo tinkamai įvertinti UAB „D2“ esančių įrodymų, tokių kaip: koks užsakovas užsakė iš UAB „D2“ prekių išgabėmimą iš Lietuvos; kur faktiškai prekės buvo nugabentos (šį faktą nesunkiai galima patikrinti pagal transporto priemonių tachografų parodymus, pagal vairuotojų komandiruočių dokumentus ir liudijimus); koks konkretus vairuotojas ir kokia konkreti transporto priemonė prekes išgabeno. Jeigu Klaipėdos AVMI priešpriešinio patikrinimo metu šią informaciją būtų surinkusi iš vežėjo, būtų įsitikinusi, kad UAB „D2“ veikė kaip įmonės *P. R. OU* įgaliotas vežėjas, kuris faktiškai prekes išvežė tais adresais, kurie nurodyti CMR važtaraščių 24 laukeliuose.

Pažymima, kad visais atvejais Pareiškėja EE įmonei prekes tiekė FCA INCOTERMS sąlygomis. Pagal Tarptautinių prekybos rūmų (INCOTERMS) sąlygas FCA sąlyga reiškia, kad pirkėjas įsipareigoja samdyti transportą ir savo vardu išgabenti prekes iš šalies į kitą valstybę narę.

Nurodoma, jog įrodinėjant disponavimo teisės prekėmis perdavimo pirkėjui faktą aktualia ESTT byla C-430/09 *Euro Tyre Holding BV*, kurioje pažymėta, kad „pirmojo įgijėjo atstovo prekių pasiėmimas iš ETH sandėlio turi būti laikomas perdavimu šiam teisės disponuoti preke kaip savininkui“. Taigi, ESTT šioje byloje *expressis verbis* nurodė, kad tais atvejais, kai prekės tiekiamos tiekėjui neorganizuojant jų išgabėmimą į kitą ES valstybę narę (pavyzdžiui, EXW, FCA INCOTERMS sąlygomis), tiekėjas disponavimo teisę prekėmis pirkėjui perduoda tada, kai pirkėjo atstovas (vežėjas) pasiima prekes iš pirkėjo sandėlio.

Atsižvelgiant į ESTT išaiškinimą *Euro Tyre Holding BV* byloje, skunde daroma išvada, kad tiekiant prekes FCA sąlygomis Pareiškėja disponavimo teisę prekėmis pirkėjui perduoda Lietuvoje, kai pirkėjo atstovui (vežėjui) yra perduodamos tiekiamos prekės. Atsižvelgiant į tai, kad prekes įmonė perdavė UAB „D2“, kuri veikė kaip *P. R. OU* įgaliotas vežėjas, turi būti laikoma, kad įmonė tinkamai įvykdė disponavimo teisės prekėmis perdavimo pirkėjui sąlygą. Šiuos juridinius faktus aiškiai pagrindžia CMR važtaraščiai.

Skunde daroma išvada, kad Pareiškėjos surinktų įrodymų visuma pagrindė prekių išgabėmimą į kitą ES valstybę narę, taip pat disponavimo teisės prekėmis perdavimo pirkėjui faktus. Todėl Pareiškėja prekių tiekimus *P. R. OU* pagrįstai apmokestino 0 proc. PVM tarifu.

Atsižvelgiant į šiame skunde išdėstytus argumentus ir motyvus, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos sprendimo dalį, kuria Pareiškėjai atsisakyta grąžinti 25792 Eur PVM permokos (PVM skirtumo) sumą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos 2017-08-18 sprendimas Nr.

331B-74015 dalyje dėl 25792 Eur PVM permokos (skirtumo) negrąžinimo naikintinas ir Pareiškėjos prašymas grąžinti šią PVM permokos (skirtumo) sumą perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo negrąžinti Pareiškėjai 25792 Eur PVM skirtumo pagrįstumo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja pateikė Inspekcijai 2017-06-06 prašymą Nr. (17.16-40) GES-232841 grąžinti iš biudžeto 67000 Eur PVM skirtumą, susidariusį už 2017-03-01–2017-03-31 ir 2017-05-01–2017-05-31 laikotarpius. Pagal Pareiškėjos pateiktą prašymą Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjos operatyvų patikrinimą ir surašė 2017-07-04 operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. (8.6) FR1042-4590, kurioje paprašė Pareiškėją per 20 dienų nuo pažymos jai įteikimo pateikti papildomus dokumentus dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindimo. Nusprendė Pareiškėjai prašomos grąžinti PVM permokos 6165 Eur už 2017 m. kovo mėn. ir 60835 Eur už 2017 m. gegužės mėn. negrąžinti iki papildomų dokumentų pateikimo. Pareiškėja 2017-07-24 pateikė Klaipėdos AVMI paaiškinimą bei papildomus dokumentus, pagrindžiančius 0 proc. PVM tarifo taikymą.

Inspekcija 2017-08-18 sprendime Nr. 331B-74015, nurodžiusi, kad Pareiškėja dėl sandorių su Estijos įmone *P. R. OU* nepateikė pakankamai įrodymų, pagrindžiančių prekių išgabenimą iš Lietuvos, kaip nurodyta PVMĮ 56 straipsnio nuostatose, o įvertinus Pareiškėjos pateiktus dokumentus operatyvaus patikrinimo metu ir po operatyvaus patikrinimo rasta neatitikimų ir prieštaravimų tarp pateiktų duomenų, Pareiškėjos 2017-06-06 prašymo dalyje dėl 25792 Eur PVM skirtumo grąžinimo netenkino ir negrąžino Pareiškėjai šios PVM sumos.

Iš Pareiškėjos skunde bei jos atstovų mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytų pozicijų matyti, jog Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimo dalimi negrąžinti jai 25792 Eur PVM skirtumo ir savo nesutikimą grindžia tvirtinimais, jog pateikė visus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindimą patvirtinančius dokumentus ir todėl PVM skirtumas Pareiškėjai privalo būti grąžintas. Iš ginčijamo sprendimo turinio Pareiškėjai nėra aišku, koku teisiniu ir faktiniu pagrindu remdamasis mokesčių administratorius konstatavo Pareiškėjos pateiktų įrodymų nepakankamumą bei kokie konkretūs įrodymai būtų laikytini pakankamais. Pareiškėja taip pat tvirtina, jog ginčijamo mokesčių administratoriaus sprendimo dalis yra neatitinkanti VAI individualiam administraciniam aktui keliamų reikalavimų.

Komisija, nagrinėdama šį mokesčio ginčą jo ribose, kurias apsprendžia Pareiškėjos skunde išdėstyti nesutikimo su skundžiamu mokesčių administratoriaus sprendimu argumentai bei pareikšti konkretūs ir aiškūs reikalavimai, nurodo sutinkanti su Pareiškėjos argumentais, susijusiais su ginčijamo Inspekcijos sprendimo neatitikimu VAI reikalavimams. Komisija pažymi, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas, kuriuo Pareiškėjai negrąžintas PVM skirtumas, negali būti pripažintas motyvuotu, pagrįstu ir teisėtu, nes mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, priimdamas ginčijamą sprendimą, nesilaikė VAI 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų (LVAT 2008-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-158/2008, 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011, 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011; 2013-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1517/2013), *inter alia* įstatymo viršenybės (LVAT 2007-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁸⁰-127/2007) bei objektyvumo (LVAT 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-502/2010; 2009-07-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁰²-830/2009), nepaisė šio įstatymo 8 straipsnyje įtvirtintų bendrųjų individualaus administracinio akto turiniui keliamų reikalavimų. LVAT savo praktikoje yra konstatavęs, kad VAI 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (LVAT 2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A⁷⁵⁶-450/2010; 2010-11-15

sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010; 2015-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴⁸-556/2015; 2015-12-07 nutartis adm. byloje Nr. A-2519-502/2015).

Ginčo sprendime nurodytas faktinis bei teisinis šio sprendimo priėmimo pagrindas, t. y., jog Pareiškėja dėl sandorių su Estijos įmone *P. R. OU* nepateikė pakankamai įrodymų, pagrindžiančių prekių išgabenimą iš Lietuvos, kaip nurodyta PVMĮ 56 straipsnio nuostatose, o įvertinus Pareiškėjos pateiktus dokumentus operatyvaus patikrinimo metu ir po operatyvaus patikrinimo rasta neatitikimų ir prieštaravimų tarp pateiktų duomenų, Komisijos vertinimu, negali būti laikomas pakankamu tvirtinti, jog Pareiškėja neturi teisės susigrąžinti ginče aptariamą PVM permoką (skirtumą). Juolab, kad mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos operatyvų patikrinimą (2017-07-04 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (8.6) FR1042-4590) ir paprašęs Pareiškėją pateikti papildomus dokumentus dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindimo (kaip minėta, Pareiškėja 2017-07-24 pateikė mokesčių administratoriui paaiškinimus ir papildomus dokumentus), ginčijamame sprendime nenurodė, dėl kokių priežasčių Pareiškėjos pateikti įrodymai nelaikytini pakankamais grindžiant prekių išgabenimo iš Lietuvos aplinkybę, kokie neatitikimai ir prieštaravimai rasti tarp Pareiškėjos skirtingu metu teiktų dokumentų, kiek šie neatitikimai ar prieštaravimai yra reikšmingi sprendžiant PVM skirtumo grąžinimo Pareiškėjai klausimą. Daugiau jokių faktų, argumentų ar įrodymų, pagrindžiančių savo poziciją, mokesčių administratorius nenurodė, todėl toks centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas negali būti pripažintas atitinkančiu aukščiau nurodytus viešojo administravimo principus.

Kaip jau minėta, ginče aptariamas PVM skirtumas susidarė Pareiškėjai 2017 m. kovo ir gegužės mėn. įforminus vilkikų pardavimo Estijos įmonei *P. R. OU* sandorius, šiuos pardavimus apskaičius kaip tiekimus į kitą ES valstybę narę ir apmokestinus juos 0 proc. PVM tarifu pagal PVM įstatymo 49 str. 1 dalį.

PVMĮ 49 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01) nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

Pažymėtina, jog PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą. Šio straipsnio 1 dalyje (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 (galioja nuo 2007-01-01) ir 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 (galioja nuo 2010-12-18) redakcijos) nustatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, o kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, – ir įrodymus, kad tenkinamos šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos.

PVMĮ 56 str. 4 dalyje (2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija, galiojanti nuo 2009-07-01) nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas. PVMĮ 56 str. 5 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks

prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

Įvertinus aukščiau cituotas PVMĮ 56 straipsnio nuostatas, yra akivaizdu, jog pareiga įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą tenka mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo įrodymų patikimumą bei paneigti juos, surinkdamas papildomus įrodymus.

LVAT praktikoje dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje taip pat laikomasi pozicijos, jog, pirma, būtent mokėtojo pareiga yra įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą; antra, turimi duomenys, kuriais mokėtojas remiasi, turi nekelti abejonių, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokesčine teise (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-376/2009; 2013-09-16 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1752/2013; 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-867/2009; 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-716/2010).

Komisija pažymi, jog konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Kaip minėta, vadovaujantis PVMĮ nuostatomis, pareiga įrodyti, jog ginčo prekės (vilkiškai) buvo parduotos ir išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tenka Pareiškėjai. Pareiškėja šiame mokesčiniame ginče įrodinėja tinkamai įvykdžiusi savo pareigą ir pakankamais įrodymais pagrindusi 0 proc. PVM tarifo taikymą sandoriams su Estijos įmone *P. R. OU*. Tuo tarpu mokesčių administratoriaus pozicija šiuo klausimu dėl jau aukščiau šiame sprendime konstatuotų ginčijamo Inspekcijos sprendimo turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumų Komisijai nėra aiški.

Iš mokesčio ginčo byloje esančios medžiagos matyti, jog Pareiškėja jau po ginčijamo Inspekcijos sprendimo priėmimo pakartotinai pateikė Inspekcijai 2017-08-23 prašymą grąžinti tą pačią PVM skirtumo sumą už tą patį mokesčio laikotarpį (25792 Eur už 2017 m. kovo (3526 Eur) ir gegužės mėn. (22266 Eur), taip pat yra pateikusi prašymus grąžinti PVM permokas: 2017-07-10 už laikotarpį nuo 2017-06-01 iki 2017-06-30 35500 Eur, 2017-07-07 už 2017 m. 06 mėn. – 166939 Eur, 2017-08-09 už 07 mėn. – 20000 Eur (2017-09-08 pranešimas apie atliktą mokesčio tyrimą Nr. (8.6) FR0687-982). Taip pat iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius yra pradėjęs Pareiškėjos PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčio patikrinimą (2017-09-08 pavedimas tikrinti Nr. FR0773-1851), kreipęsis į Estijos mokesčių administratorių su paklausimu dėl Pareiškėjos sandorių su Estijos įmone *P. R. OU* vykdymo aplinkybių. Taigi, iš nurodytųjų aplinkybių spręstina, jog mokesčių administratorius pasinaudojo PVMĮ nuostata, suteikiančia jam teisę rinkti papildomus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą patvirtinančius (paneigiančius) įrodymus.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad dėl Pareiškėjos pateiktų prašymų grąžinti PVM permokas (skirtumus) pagrįstumo (įskaitant Pareiškėjos 2017-08-23 pateiktą pakartotinį prašymą grąžinti ginčo PVM skirtumą) 2017-09-08 buvo inicijuotas Pareiškėjos mokesčio patikrinimas, ir siekdama nuoseklumo nustatant ir vertinant faktines aplinkybes, susijusias su Pareiškėjos vykdytais sandoriais su Estijos įmone *P. R. OU*, daro išvadą, kad šioje mokesčio ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negali, todėl ginčijama Inspekcijos sprendimo dalis, kuria atsisakyta grąžinti Pareiškėjai 25792 Eur PVM skirtumą, naikintina ir Pareiškėjos prašymas grąžinti nurodytąją PVM skirtumo sumą perduotinas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Inspekcija, pakartotinai nagrinėdama Pareiškėjos prašymą, turėtų surinkti, analizuoti ir vertinti įrodymų, susijusių su Pareiškėjos deklaruotais prekių tiekimais Estijos įmonei *P. R. OU*, visumą, priimti pagrįstą ir motyvuotą sprendimą, atitinkantį VAĮ reikalavimus.

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

Panaikinti Inspekcijos 2017-08-18 sprendimo Nr. 331B-74015 dalį, kuria Pareiškėjai negrąžinta 25792 Eur PVM permoka (skirtumas), ir Pareiškėjos prašymą grąžinti šią PVM permokos (skirtumo) sumą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 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 mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosylienė