



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „F1“ 2018-03-23 SKUNDO**

2018 m. gegužės 28 d. Nr. S-85 (7-56/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

advokatui E. V.
Z. B.

2017-05-08 išnagrinėjusi UAB „F1“ (toliau – Pareiškėjas) 2018-03-23 skundą dėl Muitinės departamento prie Finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas; centrinis mokesčių administratorius) 2018-03-15 sprendimo Nr. 1A-102, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno teritorinės muitinės (toliau – Kauno TM, vietos mokesčių administratorius) 2017-11-21 patikrinimo ataskaitą Nr. 7KM320063M, kuria Pareiškėjui apskaičiuota 900527,96 Eur importo PVM ir 153330,00 Eur importo PVM delspinigių.

Kauno TM, atsižvelgusi į Pareiškėjo 2017-09-08 raštu Nr. S-062 pateiktą prašymą atlikti jos importuotų prekių deklaruotos 42 muitinės procedūros įvertinimą, patikrino Pareiškėjo ūkinę komercinę veiklą, jos apskaitą ir finansinę atskaitomybę, susijusią su muitų teisės aktų taikymu už laikotarpį nuo 2014-08-01 iki 2017-08-31.

Nustatyta, kad prekės, deklaruotos 94-ose muitinės deklaracijose 42 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 – PVMĮ) 35 straipsnio nuostatas yra taikomas lengvatinis 0 proc. PVM tarifas), nėra nustatyta tvarka išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą valstybę narę, t. y. PVM lengvata buvo pritaikyta nepagrįstai. Kauno TM nusprendė deklaruotą muitinės procedūros kodą 42 pakeisti į 40 ir atitinkamai apskaičiuavo importo mokesčių skolą muitinei: 900527,96 Eur importo PVM ir 153330,00 Eur importo PVM delspinigių.

Ginčijamame sprendime išdėstytos teisės aktų nuostatos, reglamentuojančios 42 procedūros taikymo sąlygas. 2015-11-24 Komisijos įgyvendinimo reglamente (ES) 2015/2447, kuriuo nustatomos išsamios tam tikrų Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo

nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, nuostatų įgyvendinimo taisyklės (OL 2015 L 343 p. 1), bei ankstesniame 1993-07-02 Komisijos reglamente (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančiame Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, 42 muitinės procedūra apibūdinama kaip „prekių, kurios neapmokestinamos PVM, kadangi tiekiamos į kitą valstybę narę“ ir paaiškinama, kad „prekės neapmokestinamos PVM..., kadangi po importo jos tiekiamos Sąjungos viduje arba išgabenamos į kitą valstybę narę. Tokiu atveju PVM ir, jei taikytina, akcizus reikės mokėti galutinės paskirties valstybėje narėje. Kad galėtų pasinaudoti šia procedūra, asmenys turi atitikti kitas sąlygas, nurodytas direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio 2 dalyje“. Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio 2 dalis nustato, kad PVM neapmokestinama, pagal 1 dalies d punktą („iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies išsiųstos ar išgabentos importuojamos į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsnį“) tais atvejais, kai importavus prekes, jos tiekiamos neapmokestinant PVM pagal 138 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies c punktą, tik jei importo metu importuotojas importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pateikė bent šią informaciją:

- a) importo valstybėje narėje suteiktą savo PVM mokėtojo kodą;
- b) prekes įsigyjančio asmens, kuriam prekės tiekiamos laikantis 138 str. 1 dalies PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje;
- c) įrodymą, kad importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti iš importo valstybės narės į kitą valstybę narę.

Tačiau valstybės narės gali numatyti, kad c punkte minėtas įrodymas kompetentingoms institucijoms būtų pateikiamas tik gavus prašymą.

Direktyvos IX antraštinės dalies 4 skyriaus „Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM“ 138 str. 1 dalyje nustatyta, kad „valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę, nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“, o 3 skyriaus 220 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad, kai prekės tiekiamos 138 straipsnyje nustatytomis sąlygomis, „kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytų sąskaitą faktūrą.

Nacionaliniu lygmeniu importuotų prekių neapmokestinimą importo PVM reglamentuoja PVMĮ 35 straipsnis, Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 (toliau – Taisyklės), kiti teisės aktai. PVMĮ 35 str. 1 dalis nustato, kad importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal šio įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. Šio straipsnio nuostatos taikomos, jeigu importuotojas yra registruotas PVM mokėtoju Lietuvoje ir, jeigu minėtos prekės išgabenamos į kitą valstybę narę per terminą ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento. Šis prekių tiekimo apmokestinimo mechanizmas skirtas atvejams, kai prekės yra tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę: valstybė narė, iš kurios pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdo atleidimą nuo PVM, o valstybė narė, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės, vykdo įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą. Šio mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės.

Taisyklių 4 punkte nurodyta, kad į šalies teritoriją importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu įvykdytos visos šios sąlygos:

1. importo metu žinoma, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą ES valstybę narę;
2. prekių importuotojas importo muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu yra registruotas šalies teritorijoje PVM mokėtoju;
3. importuotų prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą ES valstybę narę pagal PVMĮ VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 proc. tarifą;
4. importuotojas kitos valstybės narės PVM mokėtojui tiekia tas pačias nepakeisto pavidalo prekes, kurias importavo į šalies teritoriją;
5. prekės į kitą ES valstybę narę išgabenamoms per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento.

Minėtų Taisyklių 6 punkte nurodyta, kad į šalies teritoriją importuotos prekės apmokestinamos PVM, jeigu nustatoma, kad neįvykdyta bent viena iš taisyklių 4 punkte nurodyta sąlyga.

PVMĮ 49 str. 1 dalyje nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas: prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis, prekes gabena). PVMĮ 56 str. 1 dalis nustato, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnio nuostatas, 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. Pagal Taisyklių 9 punktą, teritorinės muitinės ir / arba apskričių valstybinės mokesčių inspekcijos, kontroliuojamos PVM apskaičiavimą ir sumokėjimą, turi teisę pareikalauti importuotojo pateikti dokumentus, įrodančius, kad tos pačios prekės, kurios buvo importuotos į šalies teritoriją neapmokestinant PVM, yra išgabentos į kitą valstybę narę.

Sprendime pabrėžiama, kad PVMĮ 35 straipsnyje kalbama ne apie bet kokį importuotų prekių išgabėnimą į kitą valstybę narę, o yra nustatytos tam tikros sąlygos: prekės turi būti *tiekiamos* į kitą šalį ir išgabenamoms per vieno mėnesio terminą nuo importo deklaracijos įforminimo. Muitinės departamentas, cituodamas Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) sprendimo 2007-09-27 byloje Nr. C- 409/04 *Teleos*, 41 punktą ir 2012-09-06 sprendimą byloje Nr. C-273/11, pabrėžia, kad teisės aktuose ir teismų praktikoje kalbama apie prekių tiekimą, o ne „išgabėnimą fiziškai“. Kas laikoma prekių tiekimu reglamentuoja PVMĮ 4 straipsnis (nuosavybės arba disponavimo teisių perleidimas).

Pagal nusistovėjusią teismo praktiką prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas, tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įgijėjui. Muitinės departamentas neginčija Pareiškėjo teiginių ir pateikto sprendimo ESTT byloje Nr. C-526/13 pavyzdžio („pagal nusistovėjusią teismo praktiką „prekių tiekimo“ sąvoka reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teises disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė“), tačiau pažymi, jog kalbėdamas apie kitokius „turto perleidimo sandorius“, Pareiškėjas nei mokesčio patikrinimo metu, nei su skundu nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių kokio nors tiekimo sandorio su minimais prekių gavėjais buvimą. Taigi, lieka neaišku, pagal kokius Pareiškėjo disponavimo ar nuosavybės teisių perdavimo sandorius (ar tokie buvo) importuotos prekės išgabentos kitų valstybių narių gavėjams, kai skundo 11 punkte Pareiškėjas nurodo, jog „importo procese dalyvavo tik kaip muitinės tarpininkas“, t. y. prekes, ne tiekė, o „fiziškai išgabeno iš Lietuvos Respublikos teritorijos“.

Ginčijamame sprendime pabrėžiama, kad šiuo atveju ginčas vyksta dėl importuotų (išleistų į laisvą apyvartą) prekių, kurios pagal PVMĮ 35 straipsnį neapmokestinamos importo PVM, išgabėnus jas nustatytomis sąlygomis kitos valstybės narės PVM mokėtojui. Neabejotina, kad taikant 42 procedūrą, turi būti įrodytas tiek importuotų prekių tiekimo, tiek išgabėnimo į kitą valstybę narę faktas.

Pareiškėjas savo vardu deklaravo importuotas prekes pasirinktai 42 muitinės procedūrai ir nepateikė įrodymų, jog šias prekes tiekė kitos valstybės narės PVM mokėtojams. Pareiškėjos

pateiktos Rusijos tiekėjų OOO „T1“ ir OOO „J1“ ir Belize tiekėjo „K2“ išrašytos sąskaitos gavėjams – Vokietijos įmonei „O1“ bei Austrijos įmonei „K1“ bei pastarųjų įmonių raštais Pareiškėjui atsiųsti patvirtinimai, kad importuotos prekės (šviežios voveraitės) gautos, nepatvirtina esminės šiai procedūrai teisės aktais įtvirtintos sąlygos – importuotų prekių tiekimo, o tuo pačiu ir importo PVM mokestinės prievolės perkėlimo nuo importuotojo kitos valstybės narės, kurioje bus suvartojamos prekės, PVM mokėtojai.

Muitinės departamentas nurodo, jog tam, kad į Lietuvos Respubliką importuotos prekės būtų neapmokestintos importo PVM, privalo būti įvykdytos visos tiek PVMĮ 35 straipsnyje, tiek Taisyklių 4 punkte nurodytos sąlygos, o kilus abejonėms, minėtos teisės aktų nuostatos įpareigoja mokesčių mokėtoją, pasinaudojusi PVM lengvata, turėti neginčytinus (vienareikšmiškus) įrodymus, patvirtinančius prekių tiekimą kitos valstybės narės PVM mokėtojai bei jų išgabenimą iš šalies teritorijos, t. y. faktą, kad tiekiamų prekių fiziškai nebėra Lietuvos teritorijoje bei faktą, kad teisę disponuoti tiekiamomis prekėmis įgijo pirkėjas kitoje valstybėje narėje.

1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 59 straipsnyje pasakyta, kad visos prekės, kurioms pageidaujama įforminti muitinės procedūrą, turi būti deklaruojamos atitinkamai muitinės procedūrai, o 64 str. 1 dalyje nurodyta, kad laikantis 5 straipsnio muitinės deklaraciją turi teisę pateikti bet kuris asmuo, kuris gali pateikti prekes kompetentingai muitinės įstaigai arba pasirūpinti, kad jos būtų pateiktos, kartu su visais dokumentais, kuriuos reikia pateikti pagal taisykles, reglamentuojančias muitinės procedūras, kuriai deklaruotos prekės, atlikimo tvarką, o 2 dalies a punkte pabrėžta, kad jeigu muitinės deklaracijos priėmimas suteikia konkrečiam asmeniui tam tikrų įsipareigojimų, jis deklaraciją privalo pateikti pats arba ji turi būti pateikta jo vardu. Analogiškos nuostatos numatytos ir nuo 2016-05-01 galiojančiame 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, kurio 158 str. 1 dalis nustato, kad visos prekės, kurioms norima įforminti muitinės procedūrą, išskyrus laisvosios zonos procedūrą, deklaruojamos atitinkamai procedūrai įforminti, o pagal 170 str. 1 dalį muitinės deklaraciją gali pateikti bet kuris asmuo, kuris gali pateikti visą informaciją, reikalingą taikant nuostatas, reglamentuojančias muitinės procedūras, kuriai įforminti deklaruotos prekės, atlikimo tvarką. Šis asmuo taip pat turi galėti pateikti atitinkamas prekes muitinei arba užtikrinti, kad tos prekės jai būtų pateiktos. Šio straipsnio 2 dalyje taip pat nurodyta, kad jeigu dėl muitinės deklaracijos priėmimo konkrečiam asmeniui atsiranda tam tikrų pareigų, tą deklaraciją turi pateikti pats asmuo arba jo atstovas.

Ginčijamame sprendime akcentuojama, kad, kaip matyti iš išvardintų teisės aktų nuostatų, už teisingą prekių deklaravimą ir deklaruotos procedūros reikalavimų tinkamą įvykdymą (šiuo atveju už 42 procedūrai taikomų reikalavimų įvykdymą, t. y. prekių išgabenimą nustatyta tvarka į deklaracijoje nurodytą valstybę narę ir tiekimą kitos valstybės narės PVM mokėtojai) atsakomybė tenka importuotojui – Pareiškėjui, nepriklausomai nuo to, kokie sandoriai su deklaruotomis prekėmis buvo atliekami.

Muitinės departamentas pažymi, kad muitinei, atliekant importuojamų prekių tikrinimą ir muitinį įforminimą, jokiais teisės aktais nėra nustatyta pareigos nustatinėti prekių nuosavybės teisių ar disponavimo jomis klausimus (importo skola muitinei atsiranda už įvežamas importo muitais ir kitais mokesčiais apmokestinamas prekes). Todėl nepagrįsta Pareiškėjo nuomonė, kad Kauno TM „netinkamai nustatė importo PVM apmokestinamąjį asmenį bei Lietuvos Respublikos PVM objektą, plečiamai aiškino tiek PVMĮ 35 straipsnio, tiek Taisyklių 4 punkto nuostatas“, kadangi ataskaitoje neįvertintos nustatytos aplinkybės, „jog Pareiškėjas nebuvo prekių savininkas, todėl negalėjo atlikti importuotų prekių tiekimo, o PVM sąskaitas faktūras prekių gavėjams „O1“ bei „K1“ išrašytos tik už atliktas tarpininkavimo paslaugas“. Muitinės departamentas pažymi, kad šiuo atveju taikytina PVMĮ 11 str. 2 dalis, kurioje nurodyta, jog kai sandoryje dalyvauja neatsiskleidęs tarpininkas, laikoma, kad pirmiausia prekės buvo patiekto arba paslaugos suteiktos neatsiskleidusiam tarpininkui, o vėliau paties tarpininko, net ir tuo atveju, kai pačios prekės perduodamos arba paslaugos faktiškai suteikiamos galutiniam jų pirkėjui (klientui) tiesiogiai.

Muitinės departamentas nurodo, kad pagal PVMĮ 3 str. 3 dalį importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal šio įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje, o

14 str. 12 dalyje nurodyta, kad prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda, kai prekės ne iš ES teritorijos įvežamos į šalies teritoriją, o sumokėti importo PVM privalo importuotojas (94 str. 3 dalis), nepriklausomai nuo to, kam nuosavybės ar disponavimo teisėmis priklauso prekės.

Muitinės departamentas, įvertinęs Pareiškėjo skunde išdėstytą poziciją, kad „Pareiškėjo santykiai tarp prekių gavėjų „O1“ bei „K1“ nebuvo susiję su prekių tiekimu už atlygį“, priėjo išvadą, jog Pareiškėjas neįvykdė vienos iš PVMĮ 35 straipsnyje nurodytų būtinųjų importuotų prekių neapmokestinimo importo PVM sąlygų – netiekė importuotų prekių kitos valstybės narės PVM mokėtojui, tuo pačiu ir neperleido importo PVM mokestinės prievolės kitam asmeniui, valstybės narės, kur bus suvartotos prekės. Todėl konstatuota, kad Kauno TM 2017-11-21 patikrinimo ataskaita Nr. 7KM320063M, vadovaudamasi minėtomis teisės aktų nuostatomis, pagrįstai ir teisėtai nusprendė pakeisti Pareiškėjo importuotų prekių (šviežios voveraitės) deklaruotą procedūros kodą 42 į 40 ir už šias importuotas prekes importuotojai – Pareiškėjai apskaičiuoti importo PVM mokestinę prievolę.

Atsakydamas į Pareiškėjo skundo argumentus, kad priimdama sprendimą Kauno TM „nevertino Pareiškėjo sąžiningumo ir rūpestingumo 42 muitinės procedūros taikymo prasme, nors kaip matyti iš gausios ESTT praktikos tai padaryti yra privaloma“, Muitinės departamentas pažymi, jog nei galiojantys teisės aktai, nei ESTT praktika nenumato galimybės atleisti nuo mokesčių mokėtoją (nepriklausomai sąžiningą ar ne), nevykdžiusį teisės aktais jam priskirtų prievolių ir neturintį (mokesčių administratoriui nepateikusį) įrodymų, jog deklaruotos muitinės procedūros bei pritaikytos mokesčių lengvatos reikalavimus įvykdė tinkamai. Priešingai, kaip minėta, PVMĮ 56 str. 1 dalis nustato, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnio nuostatas, privalo turėti ir pateikti įrodymus, kad lengvatos taikymo sąlygos įvykdytos.

Tokios pat pozicijos apie objektyvių mokestinės lengvatos taikymo sąlygų įvykdymo pagrindimą, o ne asmens sąžiningumą, laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kuris savo praktikoje ne kartą yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan.) (LVAT 2010-06-28 nutartis adm. byloje A-556-1054/2010; 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012).

Nurodytų argumentų pagrindu padaryta išvada, kad Pareiškėjui kaip procedūros vykdytojui pagrįstai apskaičiuota ir įregistruota mokestinė prievolė.

Pareiškėjas su skundžiamu Muitinės departamento sprendimu nesutinka ir prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) jį panaikinti.

Pareiškėjas teigia, kad Muitinės departamentas, priimdamas skundžiamą sprendimą, ignoravo skunde nurodytus argumentus (dėl importo PVM apmokestinamojo asmens nustatymo, PVM objekto egzistavimo, teisės į PVM atskaitą apribojimo), netinkamai įvertino faktines aplinkybes bei klaidingai aiškino ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas. Be to, Muitinės departamento išvada, kad Pareiškėjas nepateikė neginčijamų (vienareikšmiškų) įrodymų, patvirtinančių faktą, jog tiekiamų prekių fiziškai nebėra Lietuvos teritorijoje bei faktą, kad teise disponuoti prekėmis įgijo kitos valstybės narės PVM mokėtojai yra akivaizdžiai nepagrįsta ir prieštaraujanti byloje surinktiems įrodymams.

Dėl prekių tiekimo kitos valstybės PVM mokėtojams, PVMĮ 35 straipsnyje ir Taisyklių 4.3 punkte numatytų prekių neapmokestinimo importo PVM taikymo sąlygų įvykdymo

Kauno TM patikrinimo ataskaitoje pripažino, jog „importuotos ginčo prekės buvo išgabentos i kitą valstybę narę per teisės aktuose numatytą terminą ir jos išgabentos kitoje valstybėje narėje registruotiems PVM mokėtojams“, todėl akivaizdu, kad Muitinės departamento išvada, neva Pareiškėjas nepateikė neginčijamų (vienareikšmiškų) įrodymų, patvirtinančių faktą, kad tiekiamų prekių fiziškai nebėra Lietuvos teritorijoje bei faktą, kad teisę disponuoti prekėmis įgijo kitos valstybės narės PVM mokėtojai, yra visiškai nepagrįsta.

Analizuojant tiek PVMĮ 4, 35, 49, 56 straipsnių nuostatas, tiek Taisyklių 4 punkte įtvirtintas sąlygas, matyti, kad importuojamų prekių atleidimas nuo importo PVM nėra siejamas su importuojamų prekių nuosavybės turėjimu, todėl Pareiškėjas net ir nebūdamas importuojamų prekių savininku galėjo atlikti importuotų prekių tiekimą į kitą valstybę narę ir perduoti prekių disponavimo teisę kitos valstybės narės PVM mokėtojams. Pažymėtina, jog ir pats Muitinės departamentas sutinka, kad prekių tiekimu, PVMĮ 4 straipsnio pagrindu, gali būti laikomas ne tik nuosavybės teisės, bet ir disponavimo teisės perleidimas.

Pareiškėjas pabrėžia, kad visais prekių importo atvejais prie deklaracijų pridėtose sąskaitose (invoice) Pareiškėjas nurodytas kaip prekių gavėjas, o Vokietijos bendrovė „O1“ bei Austrijos bendrovė „K1“ – kaip prekių pirkėjai (kitų ES valstybių narių PVM mokėtojai). Ši aplinkybė akivaizdžiai pagrindžia faktą, kad prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir jas tiekė PVM mokėtojas. CMR važtaraščiai bei Muitinės departamentui pateikti minėtų Vokietijos ir Austrijos bendrovių rašytiniai patvirtinimai apie prekių gavimą vienareikšmiškai įrodo, kad importuotų prekių fiziškai nėra Lietuvos Respublikos teritorijoje ir jos perduotos toliau disponuoti jomis minėtoms Vokietijos ir Austrijos bendrovėms kaip savininkėms. Pareiškėjo pateikti CMR važtaraščiai su prekių gavėjų parašais ir spaudais yra pakankami įrodymai, patvirtinantys, kad importuotos prekės tikrai yra išvežtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos ir perduotos nurodytoms Vokietijos ir Austrijos bendrovėms. Toks Pareiškėjo importuotų prekių perdavimas kitų ES valstybių narių PVM mokėtojams, neabejotinai laikytinas prekių tiekimu pagal PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punktą, nes, kaip jau buvo minėta, prekės perduotos kitam asmeniui, kuris įgijo teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas.

Pareiškėjas akcentuoja, kad aplinkybė, jog jis importo procese dalyvavo ne kaip nuosavybės teisės perleidėjas prekių įgijėjams, o kaip importuotų prekių disponavimo teisės perdavėjas, nepaneigia prekių tiekimu ir negali Pareiškėjui sukurti jokių mokesčių pasekmių. Juo labiau, kad ginčo dėl importuotų prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę per teisės aktuose nustatytą terminą nėra. Šiuo atveju, tiek Kauno TM, tiek Muitinės departamentas plečiamai aiškina ginčui aktualias PVMĮ nuostatas, nurodydami, kad prekių tiekimas (teisės disponuoti prekėmis kaip jų savininkui perdavimas) galimas tik tuomet, kai importuotojas kartu yra ir importuotų prekių nuosavybės teisės turėtojas. ESTT byloje Nr. C-526/13 aiškindamas „prekių tiekimą“ sąvoką pažymėjo, kad „pagal nusistovėjusią teismo praktiką, „prekių tiekimą“ sąvoka reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turto taip, lyg ji būtų šio turto savininkė“.

Skunde nurodoma, kad Kauno TM patikrinimo ataskaitos priede Nr. 2 yra nurodyti visi Pareiškėjo pateikti dokumentai (garantiniai raštai, CMR važtaraščiai su konkrečia prekių pristatymo gavėjui data, PVM sąskaitos faktūros gavėjams, sertifikatai ir kt. dokumentai), kurie vienareikšmiškai patvirtina, kad turtas (importuotos prekės) yra perleistas tinkamai (t. y. pirkėjams perduota disponavimo prekėmis teisė). Byloje esančios įmonių OOO „T1“, OOO „J1“ bei „K2“ išrašytos sąskaitos (invoice) tiesiogiai prekių pirkėjams taip pat patvirtina, kad Pareiškėjas buvo prekių gavėjas ir privalėjo prekes perduoti pirkėjams – minėtoms Vokietijos ir Austrijos bendrovėms. Šios aplinkybės patvirtina, kad laikinas prekių pristatymas Pareiškėjui buvo suderintas su prekių pirkėjais, kurie išreiškė savo valią, kad Pareiškėjas vėliau šį materialųjį turtą perleis jiems. Nuo to momento, kai Pareiškėjas pagal CMR važtaraščius importuotas prekes perleido minėtoms bendrovėms, laikytina, kad buvo įgyvendinta pirkėjų teisė kaip savininkams disponuoti materialiuoju turto ir šie sandoriai visiškai atitinka ESTT byloje Nr. C-526/13 apibrėžtą prekių tiekimą sąvoką. Be to, CMR konvencijos 9 straipsnyje nurodyta, kad važtaraštis yra vežimo sutarties sudarymo patvirtinimas, taip pat įrodymas, kad buvo sudarytas ir pradėtas vykdyti turto perleidimo sandoris.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį ir į tai, kad LVAT 2017-02-02 nutartyje adm. byloje Nr. A-1477-438/2017, pasisakydamas dėl įrodymų pakankamumo tokio pobūdžio byloje, yra pažymėjęs, kad iš PVMĮ matyti, kad jame nėra konkrečiai nustatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad tokiais atvejais, koks yra nagrinėjamas byloje, galėtų pasinaudoti 0 procentų PVM tarifu. Kaip minėta, PVMĮ 56 straipsnyje yra nustatyti tik bendro pobūdžio reikalavimai PVM

mokesčio mokėtojui įrodyti, kad jo atliktas prekių tiekimas į kitą valstybę narę atitiko tas sąlygas, kurių buvimas suteikia teisę į 0 procentų PVM tarifo taikymą. Tačiau toks abstraktus įrodinėjimo pareigos nustatymas, kolegijos vertinimu, neatitinka teisinio saugumo principo reikalavimų, nes PVM mokesčio mokėtojui prieš sudarant tokio pobūdžio sandorius nėra iš anksto žinoma, kokius įrodymus jis turi surinkti, kurie iš įrodymų yra pakankami bei leistini reikiamoms aplinkybėms įrodyti, kokių įrodymų iš jo ateityje gali pareikalauti pateikti mokesčių administratorius ir pan. Įvertinus šio teisinio reglamentavimo nacionalinėje teisėje ydingumą, pirminiais leistiniais bei pakankamais įrodymais, kurie PVM mokesčio mokėtojui suteiktą teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą pripažintini prekių gabenimo dokumentai (CMR važtaraščiai ir kt.).

Aiškindamas minėtoje byloje 0 proc. PVM tarifo nuostatų taikymą LVAT rėmėsi gausia ESTT jurisprudencija, kurioje nuosekliai yra pabrėžiama, kad tokiais atvejais koks yra nagrinėjamas šioje byloje, teisė į 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių tiekėjui gali būti atimta tik tuomet, kai yra įrodoma, kad jis žinojo arba turėjo žinoti, jog jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo (žr. ESTT 2007-09-27 sprendimą byloje C-409/04; 2014-10-09 sprendimą byloje C- 492/13; 2016-10-20 sprendimą byloje C-24/15). Muitinės departamentas šių LVAT akcentuotų įrodymų pakankamumo bei įrodinėjimo naštos taisyklių nepaisė, jas ignoravo ir net nebandė aiškintis, ar Pareiškėjo įvykdyti prekių perdavimo sandoriai apskritai turi kokių nors sukčiavimo požymių, nekalbant apie mokesčių administratoriaus pareigą įrodyti, kad Pareiškėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą.

Dėl importo PVM apmokestinamojo asmens neteisingo nustatymo

Skunde teigiama, kad konstatavus, jog Pareiškėjas, nebūdamas prekių savininku, negalėjo atlikti importuotų prekių tiekimo, Pareiškėjas negalėjo būti pripažintas ir apmokestinamuju asmeniu PVM mokėjimą reglamentuojančių teisės aktų prasme. Pareiškėjo nuomone, paneigus jo vykdytos 42 muitinės procedūros taikymo sąlygas, importo PVM apmokestinamaisiais asmenimis galėjo būti pripažinti tik prekių savininkai – „O1“ bei „K1“. Byloje surinkti neginčytini ir vienareikšmiški įrodymai, patvirtinantys prekių išgabenimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos, t. y., kad iš OOO „T1“, OOO „J1“ bei „K2“ importuotų prekių fiziškai nebėra Lietuvos teritorijoje, ir kad teisę disponuoti šiomis prekėmis įgijo pirkėjai kitose valstybėse narėse. Be to, minėtos Vokietijos ir Austrijos bendrovės už gautas prekes yra sumokėjusios maito mokesčių, todėl ir importo PVM už tas pačias prekes turėtų būti apskaičiuotas ne Pareiškėjui, bet minėtoms bendrovėms. Priešingu atveju susiklostytų tokia situacija, kuomet importo mokesčiai už tas pačias prekes (muitas ir importo PVM) apskaičiuojami skirtingiems mokesčių mokėtojams. Esant tokioms aplinkybėms, akivaizdu, jog ginčo atveju buvo neteislingai nustatytas ir importo PVM apmokestinamasis asmuo, nes negali būti dirbtinai sukurta tokia situacija, kuomet maito mokesčių sumoka prekių savininkas, o importo PVM – asmuo, kuris nėra prekių savininkas.

Muitinės departamentas, paneigdamas Pareiškėjo argumentus dėl importo PVM apmokestinamojo asmens, pažymėjo ir tai, kad Kauno TM apskaičiavo ir įpareigojo Pareiškėją sumokėti importo PVM ne PVMĮ 3 str. 1 dalies pagrindu, o PVMĮ 3 str. 3 dalies pagrindu, kuomet laikoma, kad prekės importuotos šalies teritorijoje. Su tokia Muitinės departamento išvada sutikti negalima, nes, kaip minėta, ginčo prekės yra išvežtos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, todėl Lietuvos Respublika neturi teisės į PVM už ginčo prekes surinkimą. Visuotinai žinoma taisyklė, kad PVM yra harmonizuotas mokestis, kurio mokėjimas yra pagrįstas paskirties vietos principu (angl. *destination principle*), t. y. PVM turi būti sumokėtas toje valstybėje narėje, į kuria prekės yra pristatomos. Nagrinėjamu atveju ginčo prekės fiziškai buvo išgabentos į kitą ES valstybę narę ir perduotos jų savininkams, todėl sankcijos dėl PVM apmokestinimo Pareiškėjo atžvilgiu pritaikytos nepagrįstai. Šiame kontekste būtina atkreipti dėmesį ir į ESTT 2016-06-02 sprendime sujungtose bylose C-226/14 ir C-228/14 pateiktą išaiškinimą dėl importo PVM mokėjimo, kur buvo nurodyta, kad importo PVM negali būti taikomas prekėms, kurios nepateko į konkrečios ES valstybės narės ekonominę apyvartą. Šiuo atveju apmokestinti iš Lietuvos Respublikos išgabentas prekes PVM nebuvo teisinio pagrindo, nes nebuvo įvykdytos importo PVM taikymo sąlygos – prekės nepateko į Lietuvos Respublikos ekonominę apyvartą, todėl Kauno TM apskaičiuodama importo PVM pagal

PVMĮ 3 str. 3 dalį ir laikydama, kad prekės yra išleistos į laisvą apyvartą Lietuvos Respublikos teritorijoje, išplėtė PVMĮ taikymo sritį ir apmokestino importo PVM tas prekes, kurios buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos ir nebuvo importuotos. Skunde pabrėžiama, kad ESTT 2016-06-02 sprendime sujungtose bylose C-226/14 ir C-228/14 suformulavo aiškias taisykles dėl importo PVM taikymo ribų, kuomet importo PVM negali būti taikomas prekėms, kurios nepateko į konkrečios ES valstybės narės ekonominę apyvartą.

Dėl Pareiškėjo sąžiningumo neįvertinimo

Pareiškėjas skunde atkreipia dėmesį į tai, kad 4 metus taikė 42 muitinės procedūrą pagal bendrovių OOO „T1“, OOO „J1“ bei „K2“ išrašytas sąskaitas (*invoice*) tiesiogiai prekių pirkėjams „O1“ bei „K1“, o Kauno TM pareigūnai jokių šios procedūros pažeidimo faktų nenustatė ir nekonstatavo, kad Pareiškėjas negali atlikti importuotų prekių tiekimo. Priešingai, Kauno TM pareigūnai laikotarpiu nuo 2014-08-01 iki 2017-08-31 įformino net 96 muitinės deklaracijas pasirinktai 42 procedūrai ir jokių šios procedūros reikalavimų nesilaikymo nekonstatavo. Pareiškėjo nuomone, Kauno TM muitinės pareigūnai privalėjo patikrinti 42 muitinės procedūros taikymo sąlygas ir užtikrinti, kad nebūtų įformintos deklaracijos, jeigu būtų nustatyta, jog Pareiškėjas nėra prekių savininkas. Pareiškėjas neturėjo jokio pagrindo abejoti Kauno TM pareigūnų kompetencija ir veiksmų teisėtumu, be to, rengiant deklaracijas, nuolat buvo konsultuojamasi su posto muitinės pareigūnais.

Tik 2017-09-07 Pareiškėjui raštu Nr. S-061 kreipusis į Kauno TM dėl įformintų procedūrų audito, buvo konstatuota, kad Pareiškėjas negalėjo taikyti 42 muitinės procedūros. Šios aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėjas nesiekė sąmoningai pažeisti 42 muitinės procedūros taikymo sąlygų, nenuslėpė nei vieno pirkėjo tapatybės, per teisės aktuose numatytą terminą prekes išgabeno kitoje valstybėje narėje registruotiems PVM mokėtojams, kurie sumokėjo maito mokesį. Nei Kauno TM, nei Muitinės departamentas neatsižvelgė į aplinkybę, kad nagrinėjamu atveju nėra nustatyta nei Pareiškėjo, nei pirkėjų sukčiavimo. Visais atvejais importuotos prekės buvo išgabentos į kitą valstybę narę ir perduotos pirkėjams – minėtoms Vokietijos ir Austrijos bendrovėms, kurios raštu patvirtino prekių gavimo faktą.

Skunde akcentuojama, kad, priešingai nei teigia Muitinės departamentas, ESTT ne kartą yra pažymėjęs, kad netgi tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu nustatoma, jog tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad prekės būtų išgabentos iš šalies teritorijos, ir įsitikino, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuotas. Minėtoje LVAT 2017-02-02 nutartyje adm. byloje Nr. A-1477-438/2017, taip pat akcentuojama, kad gausioje ESTT jurisprudencijoje nuosekliai yra pabrėžiama, jog teisė į 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių tiekėjui gali būti atimta tik tuomet, kai yra įrodoma, kad jis žinojo arba turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo.

Taip pat Pareiškėjas pažymi, kad deklaruodamas prekes 42 muitinės procedūrai negavo jokios mokesstinės naudos, veikė sąžiningai, ėmėsi visų galimų pagrįstų priemonių ir nedalyvavo sukčiavime PVM. Tokiu atveju draudžiama įpareigoti Pareiškėją, kuris veikė sąžiningai, vėliau sumokėti PVM už ginčo prekes, jeigu neįrodyta, kad jis žinojo arba turėjo žinoti, kad jo vykdomi sandoriai yra įtraukti į įgijėjo atliekamą sukčiavimą (žr. ESTT 2012-12-06 sprendimą byloje C-285/11, 2012-06-21 sprendimą sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11). LVAT 2016-04-04 nutartyje priimtoje adm. byloje Nr. A-567-442/2016 taip pat yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo. Tokio pobūdžio įrodymai buvo pateikti. Atsižvelgdamas į tai, Pareiškėjas teigia, kad Muitinės departamentas nevisapusiškai ištyrė su lengvatos taikymu susijusias aplinkybes, nes Pareiškėjo veiksmai nebuvo vertinami sąžiningumo aspektu, nors kaip matyti iš ESTT praktikos, tai padaryti yra privaloma.

Dėl teisės į PVM atskaitą apribojimo

Skunde nurodoma, kad Kauno TM konstatavus, jog Pareiškėjas nebuvo prekių savininkas, todėl negalėjo atlikti importuotų prekių tiekimo, Pareiškėjo teisė į PVM atskaitą būtų paneigta, nes

šiuo atveju nebūtų įvykdytos PVMĮ 58 str. 1 dalies sąlygos. Pažymėtina, kad net ir įtraukęs į apskaitą apskaičiuotą 900527,96 Eur importo PVM, Pareiškėjas galimai negalėtų šios sumos atskaityti, nes neva nebuvo prekių savininkas ir nevykdė tiekimo, nors pagal Kauno TM patikrinimo ataskaitą jis būtų laikomas prekių savininku ir importo PVM už įsigytas prekes apmokestinamuoju asmeniu. Pareiškėjo nuomone, toks sprendimas iš esmės paneigtų ir Direktyvos 2006/112/EB 168 str. a punktą, pagal kurį, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

ESTT byloje C-414/10 pažymėjo, kad iš tiesų prekės importas yra fizinis veiksmas, kurį paliudija ir patikrina kompetentingas administratorius, kiek tai susiję su šios prekės buvimo muitinėje faktu. Nagrinėjamu atveju byloje surinkti įrodymai neabejotinai patvirtina, kad Pareiškėjo importuotos prekės yra fiziškai išgabentos į kitas ES valstybes nares ir perduotos jų savininkams, todėl Kauno TM pakeitusi šalies gavėjos kodą į LT ir konstatavusi, kad prekės iš esmės buvo panaudotos Pareiškėjas ekonominei veiklai vykdyti Lietuvoje, iškreipė faktus ir pažeidė sąlygas, kuriomis suteikiama teisė į atskaitą, nors pagal Kauno TM sprendimą Pareiškėjas (apmokestinamasis asmuo), importavęs į Lietuvą prekes, turėtų turėti teisę įtraukti į PVM atskaitą apskaičiuotą šių prekių importo PVM. Esant tokioms aplinkybėms akivaizdu, jog Kauno TM nepagrįstai importo PVM apskaičiavo Pareiškėjui, o ne tiesioginiams prekių pirkėjams, nes būtent jiems apskaičiuotą PVM sumą be jokių kliūčių būtų galima atskaityti.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių

Komisijai nusprendus patvirtinti Muitinės departamento sprendimą, Pareiškėjas prašo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą. Pareiškėjas, būdamas sąžiningas, deramai apdairus, dėmesingas ir sulaukęs kompetentingų Kauno TM pareigūnų pritarimo dėl 42 muitinės procedūros taikymo teisingumo, turėjo pagrįstą lūkestį, kad per nustatytą terminą pristatęs importuotas prekes kitos valstybės narės PVM mokėtojams, ateityje nesulauks neigiamų mokesčių pasekmių, konkrečiai – reikalavimo sumokėti importo PVM už prekes, kurias jis yra perdavęs kitiems asmenims ir kurios yra išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Esant tokioms aplinkybėms, akivaizdu, jog Kauno TM net ketverius metus žinojo apie 42 procedūros taikymą ir savo veiksmais tokią Pareiškėjo pasirinktą procedūrą priėmė ir patvirtino. Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, kad iš konstitucinio teisinės valstybės principo kyla konstituciniai teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principai, kurie suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti asmenų teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius, vykdyti prisiimtus įsipareigojimus asmeniui (žr. Konstitucinio Teismo 2016 m. vasario 2 d. nutarimą). Išdėstytos aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, todėl jis gali būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu.

Be to, šiuo atveju turėtų būti taikomi MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtinti protingumo ir teisingumo kriterijai, kurie įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą. Mokesčių administratorius privalo vadovautis ir gero administravimo principu, kuris apima ir pareigą imtis aktyvių veiksmų, padėti mokesčių mokėtojui elgtis rūpestingai ir atidžiai (LVAT 2015-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A2150-492/2015).

Remdamasis aukščiau išdėstytomis aplinkybėmis Pareiškėjas prašo: 1) panaikinti Muitinės departamento 2018-03-15 sprendimą Nr. 1A-102 arba 2) Komisijai nusprendus Muitinės departamento sprendimą patvirtinti – atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 153330,00 Eur importo PVM delspinigių mokėjimo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, skundžiamas Muitinės departamento sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas Muitinės departamentui nagrinėti iš naujo.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjo 94-iomis elektroninėmis importo deklaracijomis 96-ioms prekėms, kurių tiekimui į kitą valstybę narę taikomas atleidimas nuo PVM, įformintos išleidimo

į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimui vienu metu muitinės procedūros (kodas 4200 arba 4271) taikymo teisėtumo.

Pareiškėjas, nesutikdamas su skundžiamu sprendimu, akcentuoja tai, kad byloje yra pakankamai įrodymų, patvirtinančių faktą, jog tiekiamų prekių fiziškai nebėra Lietuvos Respublikos teritorijoje bei faktą, kad teisėjomis disponuoti įgijo kitos valstybės narės PVM mokėtojai, taigi buvo įvykdytos visos PVMĮ 35 straipsnio, 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies ir Taisyklių 4 punkte įtvirtintos neapmokestinimo PVM sąlygos. Ta aplinkybė, kad Pareiškėjas importo procese dalyvavo ne kaip nuosavybės teisės prekių įgijėjams perleidėjas, o kaip importuotų prekių disponavimo teisės perdavėjas, nepaneigia prekių tiekimo fakto ir negali sukurti Pareiškėjui jokių mokesčių pasekmių. Pareiškėjo nuomone, paneigus jo vykdytos 42 muitinės procedūros taikymo sąlygas, apmokestinamaisiais asmenimis galėjo būti pripažinti tik prekių savininkai – „O1“ (Vokietija) ir „K1“. Be to, nagrinėjamu atveju Pareiškėjo veiksmai turėjo būti vertinami sąžiningumo aspektu. Netenkinus skundo reikalavimų, Pareiškėjas prašo atleisti jį nuo apskaičiuotų delspinigių.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas iš Rusijos Federacijos tiekėjų OOO „T1“ ir OOO „J1“ bei Belize tiekėjo „K2“ importuotas prekes deklaravo muitinės procedūrai „Prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę taikomas atleidimas nuo PVM, išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu“ (muitinės procedūros kodas 42) bei neapmokestino PVM pagal PVMĮ 35 straipsnį.

PVMĮ 35 str. 1 dalis nustato, kad importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal šio Įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

PVMĮ 35 str. 2 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio nuostatos taikomos, jeigu importuotojas yra registruotas PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje, o prekės išgabenamos į kitą valstybę narę per terminą, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, nurodyto šio Įstatymo 14 straipsnio 12 arba 13 dalyje, dienos. Dėl objektyvių aplinkybių gali būti nustatytas ir ilgesnis išgabenimo terminas. Trečiojoje minėto straipsnio dalyje numatyta, kad šio straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato Muitinės departamentas kartu su centriniu mokesčių administratoriumi.

Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų Muitinės departamento direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71, 4 punktas numato, kad į šalies teritoriją importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu įvykdytos visos šios sąlygos: 4.1. importo metu žinoma, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę; 4.2. prekių importuotojas importo muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu yra registruotas šalies teritorijoje PVM mokėtoju; 4.3. importuotų prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą; 4.4. importuotojas kitos valstybės narės PVM mokėtojui tiekia tas pačias nepakeisto pavidalo prekes, kurias importavo į šalies teritoriją; 4.5. prekės į kitą valstybę narę išgabenamos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, nurodyto PVM įstatymo 14 str. 12 arba 13 dalyje, dienos arba per Taisyklių 5 punkte nurodytą tvarką nustatytą ilgesnį prekių išgabenimo į kitą valstybę narę laiką.

Taisyklių 6 punktas nustato, kad į šalies teritoriją importuotos prekės apmokestinamos PVM, jeigu nustatoma, kad neįvykdyta bent viena Taisyklių 4 punkte nurodyta sąlyga. Be to, Taisyklių 12 punkte (Muitinės departamento generalinio direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010-12-28 įsakymo Nr. 1B-773/VA-119 redakcija) buvo reglamentuota, jog teritorinė muitinė, nustačiusi, kad neįvykdyta bent viena iš Taisyklių 4 punkte nurodytų sąlygų arba minėtos sąlygos įvykdytos dėl dalies importuotų prekių, arba gavusi iš AVMI teikimą, naudodamasi teisės aktų nustatytais mokesčių nepriemokos priverstinio išieškojimo būdais, išieško mokesčių nepriemoką.

Ginčas iš esmės vyksta dėl to, ar Pareiškėjas, nebūdamas prekių pirkėju ir savininku, galėjo atlikti importuotų prekių tiekimą (perduoti nuosavybės ar disponavimo teises) į kitą valstybę narę, t. y. ar Pareiškėjo atlikti veiksmai atitinka Taisyklių 4.3 punkto nuostatas.

Prekių tiekimu pagal PVMĮ 4 str. 1 dalies nuostatas laikomas:

1) prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas, išskyrus prekių, atgabentų iš kitos valstybės narės šio Įstatymo 4⁽¹⁾ str. 6 dalyje nurodytomis sąlygomis, nuosavybės perdavimą toje dalyje nurodytam PVM mokėtojui, arba

2) prekių išgabenimas iš šalies teritorijos kitos valstybės narės PVM mokėtojui, kuriam pagal sandorio sąlygas numatytas prekių nuosavybės perdavimas, o prekės yra padedamos saugoti į šiam PVM mokėtojui nuosavybės teise priklausančius ar kitais teisėtais pagrindais naudojamus sandėlius ar kitas patalpas, jeigu toje valstybėje narėje yra taikomos nuostatos, iš esmės atitinkančios šio Įstatymo 4⁽¹⁾ str. 6 dalies nuostatas. Toks prekių išgabenimas laikomas prekių tiekimu kitos valstybės narės PVM mokėtojui.

Dažniausiai pasitaikantys prekių tiekimo atvejai – tai prekių pardavimas pagal prekių pirkimo–pardavimo sutartis (vartojimo pirkimo–pardavimo (mažmeninės prekybos), didmeninio pirkimo–pardavimo, nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ir kt.). Tačiau gali būti ir kitokie prekių tiekimo atvejai, pvz., prekių mainai, aukcionas, dovanojimas ir kt. PVMĮ 4 str. 1 dalies komentare nurodyta, kad prekių tiekimu laikomi ir tokie prekių perdavimo kitam asmeniui atvejai, kai pagal sandorio sąlygas ne tas asmuo, kuriam perduotos prekės, o trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Tai gali būti prekių perdavimo atvejai, kai prekių tiekėjas pagal tarpininkavimo sutartį perduoda prekes atsiskleidusiam tarpininkui, kuris šias prekes parduoda tretiesiems asmenims prekių tiekėjo vardu ir sąskaita. Komisija atkreipia dėmesį, kad prekių tiekėjas ir atsiskleidęs tarpininkas yra skirtingi asmenys, be to, tokiu atveju laikoma, kad prekes patiekė prekių tiekėjas, o ne tarpininkas, nors prekės buvo atsiimtose iš tarpininko arba jis organizavo prekių pristatymą tretiesiems asmenims (prekių pirkėjams).

Įvertinusi ginčo bylos medžiagą bei Pareiškėjo skundo motyvus, Komisija sutinka su Muitinės departamento išvadomis, kad Pareiškėjas, prekių importo procese dalyvaudamas kaip muitinės tarpininkas, o ne prekių pirkėjas, negalėjo atlikti importuotų prekių tiekimo į kitą valstybę narę.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas nėra sudaręs pirkimo–pardavimo sandorių su prekių tiekėjais, o prekių faktūrinė bei muitinė vertė apskaičiuota pagal tiekėjų iš Rusijos OOO „T1“ ir OOO „J1“ ir Belize tiekėjo „K2“ išrašytas sąskaitas prekių gavėjams „O1“ (Vokietija) ir „K1“ (Austrija). Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateiktame 2017-10-02 rašte „Pranešimas dėl sandorių“ nurodė, kad jis „nuo 2014-08-01 iki 2017-08-31 kaip muitinės tarpininko atstovas vykdė procedūrą 4200. Kadangi vykdant šią procedūrą pirkimo ir pardavimo sandoriai tarp „O1“ bei „K1“ ir Pareiškėjo nevyko, t. y. Pareiškėjas nebuvo prekių savininkas, todėl deklaracijose FR0600 ir FR0564 (teikiamose Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos) apie prekių tiekimą į kitas Europos Sąjungos valstybes, pateiktose už atitinkamus laikotarpius, sandoriai su „O1“ ir „K1“ nedeclaruoti.“ Kauno TM paprašius pateikti sutartis su prekių tiekėjais ir gavėjais, Pareiškėjas pateikė tik tarpininkavimo muitinėje (2014-08-22 susitarimas (AGREEMENT) Nr. T014/029 ir 2017-07-12 susitarimas (AGREEMENT) Nr. T017/029) ir prekių sandėliavimo (2014-11-24 „Prekių saugojimo muitinės sandėlyje Nr. KA/0351“ sutartis Nr. 17/012) sutartis, sudarytas su minėtais prekių gavėjais. Pagal Pareiškėjo buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, kad buhalterinėje sąskaitoje „Pirkėjų skolos“ užregistruotos tik prekių gavėjų „O1“ ir „K1“ skolos už Pareiškėjo atliktas tarpininkavimo muitinėje paslaugas pagal Pareiškėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Bendrovė PVM sąskaitų faktūrų už gabenamas prekes neišrašydavo, nes nebuvo importuotų prekių savininkė. Taigi, kaip matyti iš aukščiau aprašytų patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, pats Pareiškėjas pripažino, kad teikė tik muitinės tarpininkavimo paslaugas Vokietijos ir Austrijos mokesčių mokėtojams, bet neatliko prekių tiekimo kaip numato PVMĮ 4 straipsnis. Kaip minėta, prekių tiekimu laikomas teisės disponuoti prekėmis kaip jų savininkui perdavimas. Iš Pareiškėjo pateiktų dokumentų matyti, kad ginčo prekės buvo perduotos pagal Rusijos tiekėjų OOO „T1“ ir OOO „J1“ ir Belize tiekėjo „K2“ išrašytas sąskaitas prekių gavėjams „O1“ (Vokietija) ir „K1“ (Austrija), t. y. Pareiškėjas privalėjo perduoti prekes tik minėtų tiekėjų išrašytose sąskaitose nurodytoms Vokietijos ir Austrijos bendrovėms. Vadinasi, Pareiškėjas negalėjo prekių perleisti

treiems asmenims savo nuožiūra. Komisija vertina, kad Pareiškėjas nedisponavo ginčo prekėmis kaip savininkas, todėl negalėjo perduoti disponavimo jomis teisės kitiems asmenims.

Įvertinusi aukščiau išdėstytą, Komisija konstatuoja, kad ginčijama situacija neatitinka 42 muitinės procedūros sąlygų.

Nustačius, kad Pareiškėjas nevykdė tiekimo PVMĮ prasme, Komisija vertina, kad ginčo atveju svarbu yra išsiaiškinti, kokį vaidmenį nagrinėjamo atveju atliko Pareiškėjas ir ar jis gali būti laikomas asmeniu, kuriam priklauso mokėti importo PVM.

Komisija pastebi, kad iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog Muitinės departamento pozicija iš dalies yra prieštaringa, kadangi, viena vertus, ginčijamame sprendime teigiama, jog Pareiškėjas neatliko tiekimo, realiai nedisponavo prekėmis (su kuo sutinka ir Komisija), o kita vertus, Muitinės departamentas, apskaičiuodamas importo PVM Pareiškėjui, leidžia suprasti, jog identifikuoja Pareiškėją kaip tiekėją, nes remiantis aukščiau išdėstyto mokesstinė prievolė sumokėti importo PVM tenka tiekėjui nagrinėjamo ginčo atveju. Kaip minėta, Pareiškėjas su prekių pirkėjais (Vokietijos ir Austrijos bendrovėmis) buvo sudaręs muitinio tarpininkavimo ir prekių sandėliavimo sutartis, buhalterinėje apskaitoje apskaitydavo pirkėjų skolas tik už tarpininkavimo paslaugas, be to, nuosekliai teigė, kad šiame procese atliko tarpininko vaidmenį. Tačiau kaip matyti iš ginčijamo sprendimo, mokesčių administratorius šiuos Pareiškėjo argumentus nagrinėjo tik ginčo prekių (ne)apmokestinimo importo PVM pagal PVMĮ 35 straipsnį aspektu, bet neatsižvelgė į Pareiškėjo vaidmenį prekių pristatymo Vokietijos ir Austrijos bendrovėms procese, spręsdamas klausimą, ar būtent jis šiuo atveju yra PVM apmokestinamasis asmuo. Ginčijamame sprendime cituojamos PVMĮ 11 str. 2 dalies nuostatos, iš kurių matyti, kad Muitinės departamentas Pareiškėją laiko neatsiskleidusiu tarpininku, tačiau nei sprendime, nei patikrinimo ataskaitoje neanalizuojamos Pareiškėjo su Vokietijos ir Austrijos bendrovėmis sudarytos sutartys, jų turinys, Pareiškėjo įsipareigojimai prekių tiekimo procese, todėl neaišku, kokiais argumentais remiantis daroma išvada, kad Pareiškėjas yra neatsiskleidęs tarpininkas. Be to, Pareiškėjas ne kartą skunde nurodo, kad „O1“ (Vokietija) ir „K1“ (Austrija) yra sumokėję maito mokesčių, tokiu atveju šios bendrovės taip pat turėtų mokėti importo PVM. Komisija pabrėžia, kad mokesčių administratorius nenagrinėjo šių aplinkybių, todėl galimai neteisingai nustatė importo PVM apmokestinamąjį asmenį. Komisijos nuomone, Muitinės departamentas turėtų apsvarstyti galimybę kreiptis į užsienio mokesčių administratorių (Vokietijos ir Austrijos) tikslu nustatyti, ar buvo deklaruoti įsigijimai iš Pareiškėjo (Muitinės departamentas pripažįsta, kad Pareiškėjas yra importuotojas ir tiekėjas), ar iš tikrųjų „O1“ ir „K1“ yra sumokėję maitus ir / ar kitus importo mokesčius.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesstinio ginčo grąžinimas pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas 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 (LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011, LVAT 2013-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-492/2013). Todėl Komisija, atsižvelgusi į šias aplinkybes, konstatuoja, kad ginčo byloje yra pagrindas pakartoti mokesčių administratoriaus kontrolės procedūras, įvertinant Pareiškėjo vaidmenį įvežant ginčo prekes į muitų teritoriją ir atitinkamai sprendžiant klausimą dėl Pareiškėjo mokesstinės prievolės muitinei nustatymo pagrįstumo. Nurodytų argumentų pagrindu skundžiamas Muitinės departamento sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Muitinės departamento prie Finansų ministerijos 2018-03-15 sprendimą Nr. 1A-102 ir perduoti Pareiškėjo skundą Muitinės departamentui 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 apskųsti Vilniaus

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė