



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL T1 OU 2018-04-04 SKUNDO**

2018 m. birželio 6 d. Nr. S-89 (7-61/2018)  
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  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovėms

Ramutei Matkevičienei  
advokatui N. J.  
M. M.  
R. S.

2018-05-15 posėdyje išnagrinėjusi T1 OU (toliau – Pareiškėjas) 2018-04-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018 m. kovo 15 d. sprendimo Nr. 69-24, n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-03-15 sprendimu Nr. 69-24 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2017-12-21 sprendimą Nr. (14.4) 460-2952, kuriuo nuspręsta Pareiškėjui negražinti 5113,72 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas Vilniaus AVMI 2017-04-28 pateikė prašymą (prašymo Nr. EE1700004874, versija 2017-04-28 08:09:54) gražinti Lietuvos Respublikoje laikotarpiu nuo 2017-01-01 iki 2017-03-31 už kurą sumokėtą 5113,72 Eur PVM.

Nurodoma, kad Pareiškėjui Vilniaus AVMI 2017-10-23 išsiuntė raštą Nr. (14.4) 46-MPD-11532 su prašymu pateikti: (1) sąrašą vežėjų, kurie naudojami PVM sąskaitose faktūrose: 2017-03-31 2908 Nr. 800437699, 2017-02-28 Nr. 6100GFA004349, 2908 Nr. 800421137, 2017-01-31 Nr. 6100GFA001827, 2908 Nr. 800406925, nurodytomis kuro kortelėmis ir nurodyti jų įsigyto kuro kiekį; (2) sutarčių su šiais vežėjais kopijas, jeigu pasikeitė jų turinys lyginant su jau pateiktomis Inspekcijai, ir nuo 2017-01-01 iki 2017-03-31 kas mėnesį vežėjams apie įsigytą kuro kiekį teiktas laisvos formos pažymų kopijas; (3) sąrašą Pareiškėjui priklausančių transporto priemonių, į kurias buvo pilamas kuras, nurodant konkretų kuro kiekį pagal kiekvieną sąskaitą faktūrą ir jų techninių pasų kopijas. Pareiškėjas, atsakydamas į šį Vilniaus AVMI raštą, 2017-11-20 elektroniniu paštu pateikė sutartis su vežėjais bei patvirtino, kad Pareiškėjui nepriklauso transporto priemonės, į kurias buvo piltas kuras Pareiškėjo vardu ir sąskaita, vežėjams naudojant kuro korteles, išduotas Pareiškėjo.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjui elektroniniu paštu 2017-11-29 buvo išsiųstas raštas Nr. (14.4) 46-MPD-12722 su prašymu pateikti: (1) Pareiškėjo darbuotojų sąrašą; (2) vežėjams pateiktų krovinių gabenimo užsakymų kopijas už 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpį. Pareiškėjas 2017-12-14 atsakyme į šį Vilniaus AVMI raštą nurodė, kad pas jį dirba keturi žmonės, įskaitant verslo savininkus (valdybos narius); įmonė per vieną mėnesį pateikia apie 1000 užsakymų vežėjams, laikotarpiu nuo 2017-01-01 iki 2017-03-31 sudaryta apie 3000 dokumentų.

Pareiškėjui elektroniniu paštu 2017-12-01 buvo išsiųstas raštas Nr. (14.4) 46-MPD-12880 su prašymu pateikti 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpiu UAB „N1“ pateiktų krovinių gabenimo užsakymų lapų, kurių vykdymui buvo įsigytas kuras Lietuvoje, kopijas. Pareiškėjas 2017-12-14 atsakyme į šį Vilniaus AVMI raštą nurodė, kad krovinių gabenimo užsakymai vežėjui pateikiami sutartyje numatyta tvarka, juos teikiant vairuotojams žodžiu bei raštu; fiziniai užsakymai nenaudojami, todėl užsakymų lapų pateikti negali. Inspekcijos nurodymu, analogišką informaciją apie užsakymų pateikimą Pareiškėjas nurodė ir 2017-12-21 atsakyme.

Inspekcija taip pat pažymi, kad Vilniaus AVMI 2017-11-28 išsiuntė raštus vežėjams, pasirinkus tuos vežėjus, kurie pylėsi kurą Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikos teritorijoje su Pareiškėjo perduotomis kuro kortelėmis: UAB „A3“, UAB „B1“, UAB „T4“, UAB „E2“, UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „Š1“, UAB „N1“, UAB „R1“. Inspekcija šių vežėjų prašė pateikti krovinių gabenimo užsakymų kopijas bei transporto priemonių, kurios gabeno užsakovo (Pareiškėjo) krovinius, registracijos liudijimų kopijas, kelionės lapų arba kitų dokumentų, kuriais įforminamas užsakovo (Pareiškėjo) krovinių gabenimas, kopijas ir kt.

Sprendime pastebima, kad UAB „N1“ 2017-12-12 Vilniaus AVMI pateikė atsakymą, 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpio kelionių lapą, 50 sąskaitos ataskaitą ir kitus dokumentus. Inspekcija, surinkusi papildomą informaciją nustatė, kad UAB „N1“ 2017-01-02 išrašė Pareiškėjui PVM sąskaitą faktūrą Nr. NOS00001 už vežimo paslaugas. Inspekcija pagal pateiktą Transporto paslaugų sutarčių, sudarytų tarp Pareiškėjo ir UAB „N1“, priedus nustatė, kad UAB „N1“ buvo perduotos šios kuro kortelės: (*duomenys neskelbtini*). Pagal Pareiškėjo PVM grąžinimui pateiktas PVM sąskaitas faktūras serija Nr. Serija 2908 Nr. 800437699, Serija 2908 Nr. 800421137, Serija 2908 Nr. 800406925 nustatyta, kad pagal perduotas UAB „N1“ kuro korteles buvo įsigytas atitinkamas kuro kiekis (litrais): 2017 m. sausio mėn. – 9049,24, 2017 m. vasario mėn. – 4466,05, 2017 m. kovo mėn. – 5775,11. Nustatyta, kad UAB „N1“ kitų PVM sąskaitų faktūrų 2017 m. sausio, vasario, kovo, balandžio mėnesiais Pareiškėjui neišrašė. Atsižvelgiant į įsigyto kuro kiekį bei kelionių lapo ataskaitą už 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpį, kurioje nurodyti 2017 m. I ketvirčio maršrutai, konstatuota, kad UAB „N1“ naudodamas jam Pareiškėjo perduotas kuro korteles, pylėsi kurą į transporto priemones ir vykdė ne tik Pareiškėjo, bet ir kitų įmonių pervežimo užsakymus.

Vilniaus AVMI, įvertinusi pateiktus dokumentus, paaiškinimus bei nustatytas aplinkybes, vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 118 str. 2 dalies nuostatomis, 2017-12-21 priėmė sprendimą Nr. (14.4) 460-2952 negrąžinti Pareiškėjui 5113,72 Eur PVM.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Vilniaus AVMI sprendimu, 2018-01-16 pateikė skundą Inspekcijai.

Sprendime aptariamos PVM įstatymo 116–119 straipsnių nuostatos, susijusios su užsienio apmokestinamojo asmens teise susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, taip pat cituojamos PVM įstatymo 3 str. 1 dalis dėl PVM objekto, 4 str. 1 d. 1 punktas dėl prekių tiekimo, PVM įstatymo 2 str. 17 dalis dėl neatsiskleidusio tarpininko.

Inspekcija sprendime pamini ir kitus teisės aktus, reglamentuojančius sumokėto PVM kitoje valstybėje susigrąžinimą (*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 grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje 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 – Taisyklės)).*

Sprendime pažymima, kad Inspekcija, išanalizavusi Pareiškėjo papildomai pateiktus dokumentus, t. y. PVM sąskaitas faktūras už kurą, išrašytas Lietuvos Respublikos apmokestinamųjų asmenų Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“, laisvos formos pažymų kopijas apie įsigytą kuro kiekį, kurias Pareiškėjas pateikia kiekvieną mėnesį pagal sutartis dirbantiems vežėjams, taip pat Pareiškėjo pateiktas sutartis su Lietuvos Respublikoje registruotais vežėjais, kurie Pareiškėjui teikė transporto paslaugas, nustatė šias aplinkybes:

1) Pareiškėjas su Lietuvos Respublikoje registruotais vežėjais sudarydavo iš esmės analogiško turinio sutartis dėl transporto paslaugų teikimo;

2) pagal Transporto paslaugų sutarties 1 dalies nuostatas, sutarties objektas: „Šia sutartimi Vežėjas įsipareigoja gabenti užsakovo nurodytus krovinius <...> (Transporto paslaugų sutarties 1.1 papunktis); „Vežėjas privalo teikti vežimo paslaugas pats, nesinaudodamas šios sutarties vykdymui trečiųjų asmenų teikiamomis vežimo paslaugomis“ (Transporto paslaugų sutarties 1.5 papunktis);

3) Transporto paslaugų sutarčių 6.1 papunktyje nurodyta, kad: „Vežimo paslaugų teikimui Vežėjui gali būti perduodamos kuro ir kitos kortelės, kurių pagalbą Vežėjas gali atsikaityti už įsigyjamą kurą, kelius ir kitas paslaugas, nurodytas Užsakovo“;

4) Transporto paslaugų sutarčių 6.2 papunktyje nurodyta, 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“;

5) Pareiškėjas savo vardu iš kuro pardavėjo (pavyzdžiui, Circle K Lietuva, UAB) įsigydavo kuro kortelių, kurias perduodavo transporto paslaugas Pareiškėjui teikiančioms įmonėms (t. y. vežėjams);

6) pagal Transporto paslaugų sutarčių sąlygas, vežėjai korteles galėjo naudoti išimtinai tik paslaugoms Pareiškėjui teikti (jo poreikiams tenkinti), savarankiškai pasirinkdami įsigyjamo kuro kiekį, kokybę, pirkimo laiką;

7) kai vežėjai, pirkdami kurą, kuro pardavėjui pateikdavo kuro kortelę, kuro pardavėjas degalinių tinkle juos identifikuodavo kaip Pareiškėją;

8) kuro pardavėjas išrašydavo PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjui bei priklausomai nuo vežėjų įsigyto kuro kiekio, taikydavo nuolaidą;

9) kuro pardavėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras apmokėdavo Pareiškėjas;

10) vežėjai į Pareiškėjui suteiktų paslaugų vertę įtraukdavo kuro vertę;

11) Pareiškėjas kas mėnesį pateikdavo vežėjams laisvos formos pažymą apie jo sunaudoto/įsigyto kuro kiekį („Pažyma dėl prekių įsigijimo kompensavimo“);

12) atsiskaitymai pagal pažymą dėl prekių įsigijimo kompensavimo prekių pavedimu nevykdavo, t. y. pažyma buvo pripažįstama kaip tarpusavio skolų užskaitymo aktas ir, atsiskaitant už įsigytas transporto paslaugas, išskaitoma suma už įsigytą kurą.

Inspekcija sprendime vertino, ar Pareiškėjas sandoryje su kuro pardavėjais veikė kaip neatsiskleidęs tarpininkas (PVM įstatymo 2 str. 17 d.). Nurodoma, kad pagal Pareiškėjo pateiktas PVM sąskaitas faktūras, sutartis su vežėjais, pažymas dėl prekių įsigijimo kompensavimo, nustatyta, kad Pareiškėjas išdavė kuro įsigijimo korteles konkreitiems vežėjams. Vežėjai įsigijo kurą Lietuvos Respublikoje veikiančiose degalinėse, o už įsigytą kurą buvo atsiskaitoma per Pareiškėją, kuriam Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – kuro pardavėjas išrašydavo PVM sąskaitas faktūras už per mokestinį laikotarpį (mėnesį) pagal kuro korteles įsigytą kurą. Vadovaujantis transporto paslaugų sutarčių 6.2 papunkčiu bei pažymomis dėl prekių įsigijimo kompensavimo, nustatyta, kad Pareiškėjui atsiskaitant už iš vežėjų įsigytas transporto paslaugas, buvo išskaitoma suma už įsigytą kurą, t. y. Pareiškėjo iš Lietuvos Respublikos kuro pardavėjų įsigytas kuras buvo perparduodamas vežėjams, kurie Lietuvos Respublikoje yra registruoti PVM

mokėtojais. Inspekcija pažymi, kad aplinkybė, jog kuro pardavimą Pareiškėjas įformindavo neteisėtai, t. y. išrašydamas pažymą dėl prekių įsigijimo kompensavimo, o ne PVM sąskaitą faktūrą, nekeičia tikrojo ūkinės operacijos turinio.

Inspekcijos teigimu, išvadą, jog Pareiškėjas veikė kaip neatsiskleidęs tarpininkas patvirtina ir tai, kad kuro pardavėjas, identifikudamas pirkėją pagal pateiktas kuro korteles neturėjo informacijos, jog pila kurą kitiems (ir kokiems kitiems) asmenims (vežėjams); kuro pardavėjas perdavė prekes (kurą) tiesiogiai galutiniams pirkėjams – vežėjams (pagal PVM įstatymo 11 str. 2 dalies nuostatas Pareiškėjas, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas pats neprivalo perduoti vežėjams kuro nei fiziškai nei teisės disponuoti juo).

Atsižvelgdama į nurodytų aplinkybių visumą, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas sandoryje su kuro pardavėjais veikė kaip neatsiskleidęs tarpininkas, t. y. Pareiškėjas kurą įsigyja savo vardu (kuro pardavėjas PVM sąskaitą faktūrą išrašo Pareiškėjui) nors ir kito sąskaita (vežėjų sąskaita, nes pagal skolų užskaitymo aktą, atsiskaitant už įsigytas transporto paslaugas už kurą sumokėta suma išskaitoma iš bendros atsiskaitymo už vežėjo transporto paslaugas sumos).

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjo prašymas dėl 5113,72 Eur PVM grąžinimo negali būti tenkinamas, nes, vadovaujantis PVM įstatymo 117 str. 1 d. 2 punktu, Pareiškėjas, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perpardavė kurą vežėjams, t. y. Lietuvos Respublikoje vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas.

Kadangi vadovaujantis PVM įstatymo 118 str. 2 dalimi, užsienio apmokestinamajam asmeniui PVM gali būti grąžinamas tik tuo atveju, jeigu prekės ir (arba) paslaugos, už kurias sumokėtą PVM prašoma grąžinti, skirtos naudoti užsienio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai nurodytai PVM įstatymo 117 str. 2 dalyje, Inspekcija sprendime vertino, ar Pareiškėjo Lietuvos Respublikoje įsigytos prekės / paslaugos buvo skirtos naudoti Pareiškėjo ekonominei veiklai.

Inspekcijos teigimu, nustatytos aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėjas neturėjo teisės (galimybės) disponuoti ginčo prekėmis (kuru) kaip savo, kadangi *de facto* (lot., realiai, faktiškai) jomis disponavo vežėjai, kurie įsigytą kurą naudojo transporto paslaugoms teikti, t. y. naudojo kurą savo ekonominėje veikloje, o tokią išvadą, pasak Inspekcijos, patvirtina šios aplinkybės:

1) nustatyta, kad vežėjas (UAB „N1“), naudodamas jam Pareiškėjo perduotas kuro korteles, pylėsi kurą į transporto priemones ir vykdė ne tik Pareiškėjo, bet ir kitų įmonių pervežimo užsakymus;

2) pagal Pareiškėjo paaiškinimą, pagal nurodytas PVM sąskaitas faktūras kuras buvo pilamas į transporto priemones, nepriklausančias Pareiškėjui;

3) vežėjai patys sprendė, kada, kiek ir kokio kuro įsigyti;

4) Pareiškėjas nebūtų galėjęs fiziškai prieiti prie įsigytos prekės (kuro) be vežėjų žinios ir veiksmų;

5) Pareiškėjas apie įsigyto kuro kiekį sužinojo tik iš gautų PVM sąskaitų faktūrų;

6) nors Transporto paslaugų sutartyse formaliai nurodyta, kad tuo atveju, jei vežėjas panaudoja kurą ne Pareiškėjo kroviniams gabenti, vežėjas moka baudą, lygią kainai sumokėtai už neteisėtai įsigytą kurą (Transporto paslaugų sutarčių 6.1 papunktis), tačiau savo esme tokia nuostata neturi baudinio pobūdžio, nes numatyta sankcija atitinka kainą, kuri bet kuriuo atveju turėtų būti sumokėta už kurą.

Inspekcijos teigimu, Transporto paslaugų sutarčių nuostatų analizė (pavyzdžiui, Transporto paslaugų sutarčių 1.1 papunktyje nurodyta, kad: „Šia sutartimi Vežėjas įsipareigoja gabenti užsakovo nurodytus krovinius <...>; Transporto paslaugų sutarčių 1.5 papunktyje nurodyta, kad „Vežėjas privalo teikti vežimo paslaugas pats, nesinaudodamas šios sutarties vykdymui trečiųjų asmenų teikiamomis vežimo paslaugomis“ (Transporto paslaugų sutarties 1.5 papunktis); Transporto paslaugų sutarčių 6.1 papunktyje nurodyta, kad: „Vežimo paslaugų teikimui Vežėjui gali būti perduodamos kuro ir kitos kortelės, kurių pagalbą Vežėjas gali atsiskaityti už įsigyjamą kurą, kelius ir kitas paslaugas, nurodytas Užsakovo“) taip pat suponuoja išvadą, kad kuras buvo panaudotas ne Pareiškėjo transporto paslaugų teikimui, t. y. transporto paslaugas Pareiškėjui teikė vežėjai, kurie *de facto* (lot., realiai, faktiškai) disponavo kuru.

Įvertinusi nustatytas aplinkybes, Inspekcija sutiko su vietos mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėjas realiai kuro iš kuro pardavėjų neįsigyja, o tik apmoka už kitų apmokestinamųjų asmenų (vežėjų) įsigytą kurą. Todėl vežėjai, kurie turėdami kuro korteles, patys sprendė, kada, kiek ir kokio kuro įsigyti, t. y. *de facto* (lot., realiai, faktiškai) disponavo kuru, yra tikrieji kuro pirkėjai, panaudoję kurą savo ekonominei veiklai vykdyti. Kadangi Pareiškėjas pats kuro neįsigijo ir realiai savo vykdomoje ekonominėje veikloje nenaudojo, Inspekcijos teigimu, Pareiškėjui kuro pirkimo PVM, vadovaujantis PVM įstatymo 118 straipsnio nuostatomis, taip pat negali būti gražinamas.

Sprendime dėl Pareiškėjo su prašymu papildomai pateiktų dokumentų išrašytų rusų kalba pažymėta, kad pagal Taisyklių 3 punktą, Pareiškėjas, norintis susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM, prašymą gražinti PVM arba galimą papildomą informaciją turi pateikti lietuvių arba anglų kalba. Tais atvejais, kai pateikiamų dokumentų originalai yra išrašyti ne lietuvių arba anglų kalba, turi būti pateikti šių dokumentų vertimai į lietuvių kalbą. Kadangi Pareiškėjo su 2018-01-16 skundu pateikti papildomi dokumentai neatitinka Taisyklių 3 punkto reikalavimų, Inspekcija, nagrinėdama Pareiškėjo skundą, šių dokumentų nevertino ir dėl jų nepasisakė.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perpardavė kurą vežėjams, t. y. Lietuvos Respublikoje vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas, kad Pareiškėjo Lietuvos Respublikoje įsigytos prekės / paslaugos nebuvo skirtos naudoti Pareiškėjo ekonominei veiklai, padarė išvadą, jog, vadovaujantis PVM įstatymo 117 str. 1 d. 2 punktu, 118 str. 2 dalimi, 5113,72 Eur PVM suma Pareiškėjui pagrįstai negražinta.

Pareiškėjas pateiktu 2018-04-04 skundu nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad sprendime išdėstyti motyvai, kuriais grindžiami PVM negražinimas Pareiškėjui, prieštarauja PVM įstatymo nuostatomis, taip pat Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-13 nutarimo Nr. 899 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio gražinimo užsienio asmenims“ bei Taisyklių nuostatomis.

Pareiškėjas skunde cituoja PVM įstatymo nuostatas (117 str. 1 dalį, 118 str. 1 d. 2 punktą), įtvirtinančias reikalavimus užsienio apmokestinamajam asmeniui, kuris siekia susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM už įsigytas prekes / paslaugas.

Skunde teigiama, kad Pareiškėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo (Estijos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas), kuris 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 bendrovių Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“), už kurias sumokėjo PVM, todėl, anot Pareiškėjo, jis gali prašyti gražinti šį PVM kaip užsienio apmokestinamasis asmuo, atitinkantis visus PVM įstatymo keliamus reikalavimus dėl PVM gražinimo. Šią teisę Pareiškėjas įgyvendino, mokesčių administratoriui pateikdamas prašymą, atitinkantį visus teisės aktų reikalavimus, kartu su prašymu buvo pateikti prašymą gražinti PVM pagrindžiantys dokumentai, įskaitant transporto paslaugų sutartis su vežėjais, pažymas ir kitą informaciją.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjas iš Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“ įsigyto kuro nenaudojo savo ekonominėje veikloje, o tik apmoka už vežėjų įsigytą kurą, todėl realūs kuro pirkėjai ir vartotojai yra vežėjai. Taip pat Inspekcija, nenustačiusi nei kokią kuro dalį, nei kokių įmonių užsakymams vykdyti, nepagrįstai vertino, kad vežėjas UAB „N1“ pagal Pareiškėjo kuro korteles užsipiltą kurą naudojo ne tik Pareiškėjo, bet ir kitų įmonių pervežimo užsakymams.

Skunde nurodoma, kad 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.). Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – 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. Prekę tiekiamą (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*).

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 pirko 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 Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“. 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 užpilti kuro į transporto priemones, kuriomis buvo gabenami Pareiškėjo nurodyti kroviniai, tačiau tik tiek, kiek reikėjo krovinių gabenimui. Tą anot Pareiškėjo, patvirtina ir su vežėjais sudarytų transporto paslaugų sutartys. Nurodoma, kad sutarčių 1.1 papunktyje nustatyta, kad vežėjas įsipareigoja gabenti užsakovo, t. y. Pareiškėjo, nurodytus krovinius, naudodamasis savo arba užsakovo ar jo partnerių transporto priemones, o užsakovas įsipareigoja už tinkamai suteiktas paslaugas sumokėti vežėjui sutartą vežimo užmokestį. Nurodoma, kad šalys minėtų sutarčių 6.1 papunktyje susitarė, kad vežimo paslaugų tiekimui vežėjui gali būti perduodamos kuro ir kitos kortelės, kurių pagalba vežėjas gali atsiskaityti už įsigijamą 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. Pažymima, kad vežėjams suteiktų kortelių naudojimo tvarka detalizuojama sutarčių priede Nr. 2 „Dėl sutarties vykdymui skiriamų atsiskaitymo kortelių prie transporto paslaugų sutarties“, kurio 2 punkte numatyta, kad 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.

Pareiškėjo teigimu, šios sutartys sudarytos dėl transporto paslaugų teikimo, t. y. Pareiškėjas samdo transporto paslaugas teikiančias įmones savo veiklos vykdymui – krovinių pervežimui numatytais maršrutais. Teikiant krovinių vežimo paslaugas, Pareiškėjas vežėjams perdavė Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“ išduotas kuro korteles, pagal kurias kuras įsigijamas Pareiškėjo vardu ir sąskaita, vėliau už kurą išskaitant iš vežėjams mokamų sumų už transporto paslaugas. Tiek sutartys bei jų priedai, tiek ir Pareiškėjo Inspekcijai pateikti pirkimo dokumentai patvirtina, jog kuro kortelės, įsigyjant degalus, mokant už kelius, naudojamos išimtinai Pareiškėjo veiklos vykdymui. Tai reiškia, kad kuras, Pareiškėjo įsigytas Lietuvoje, yra naudojamas Pareiškėjo apmokestinamai veiklai, todėl Pareiškėjui turi būti gražintas PVM, sumokėtas už kurą Lietuvoje. Tokiu būdu, anot Pareiškėjo, Inspekcijos nurodytas PVM negražinimo pagrindas dėl tariamai Pareiškėjo įsigyto kuro nenaudojimo savo veikloje yra klaidingas ir nepagrįstas.

Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcija pati pripažįsta, kad vežėjas UAB „N1“ naudodamas jam Pareiškėjo perduotas kuro korteles, pylėsi kurą į transporto priemones ir vykdė Pareiškėjo užsakymus, tačiau visiškai nepagrįstai netenkino Pareiškėjo prašymo gražinti PVM, motyvuodama tuo, kad dalis kuro neva buvo naudojama ir kitų įmonių pervežimo užsakymams. Inspekcija nepateikė ir nenurodė jokių įrodymų, kokioms įmonėms ir kokia dalis kuro naudota jų tariamiems užsakymams vykdyti. Skunde parėžiama, kad UAB „N1“ vykdyti kitų įmonių pervežimo užsakymai įskaitant kuro išlaidas, buvo apmokėti tų įmonių, kurios ir pateikė užsakymus, bet ne Pareiškėjo.

Skunde akcentuojama, kad kuro 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 Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“, kurios Pareiškėjui išduotomis kortelėmis naudojasi ir vežėjai. Circle K oficialiame tinklalapyje skelbiama, jog kuro operatorius juridiniams asmenims siūlo mokėjimo korteles (Circle K debeto, Circle K kredito ar tarptautinę Europoje kortelę), suteikiančias individualius pasiūlymus. Todėl daroma išvada, jog Pareiškėjas, įsigijęs kuro operatoriaus korteles bei jas perdavęs vežėjams naudoti Pareiškėjo užsakymų vykdymui, veikė išskirtinai savo verslo interesais. Tai iš esmės patvirtina ir byloje pateiktos Circle K Lietuva, UAB išrašytos PVM sąskaitos faktūros, iš kurių matyti, jog vežėjams, pilantis kurą su Pareiškėjo kuro kortelėmis, kuro įsigijimui taikytos nuolaidos Circle K degalinių tinkle, o kurą įsigijo bei apmokėjo Pareiškėjas.

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 Rompelman 19 p.*; *sprendimo byloje Ghent Coal Terminai, C-37/95, 15 p.*; *sprendimo C-110/98-C-147/98 44 p.*; *sprendimo C-98/98 19 p. ir sprendimo Abbey National 24 p.*).

Akcentuojama, kad užsienio apmokestinamojo asmens teisėti lūkesčiai yra tokie, kad visose valstybėse narėse PVM direktyvos nuostatos dėl prekių tiekimo turi būti taikomos ir aiškinamos vienodai. Priešingu atveju šios direktyvos tikslas būtų pažeistas, jei prekių tiekimo, kaip vieno iš apmokestinamųjų sandorių, buvimo nustatymas priklausytų nuo skirtingų kiekvienos suinteresuotosios valstybės narės civilinėje teisėje nustatytų sąlygų ar mokesčių administratoriaus interpretacijų (pvz. *ESTT 1990 m. vasario 8 d. sprendimas byloje Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, 7 ir 8 p.*; *1995 m. spalio 4 d. sprendimas byloje Armbrrecht, C-291/92, 13 ir 14 p.*; *2005 m. balandžio 21 d. sprendimas byloje HE, C-25/03, 64 p.*).

Pareiškėjas nurodo, kad ESTT savo jurisprudencijoje, aiškindamas PVM direktyvos nuostatas, yra ne kartą nurodęs, jog taikydami nacionalinę teisę, nacionaliniai 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 prirėikus netaikyti bet kurios jai prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos (žr., pvz., *ESTT 2010 m. lapkričio 25 d. sprendimo byloje Fufi, C-429/09, 40 p.*).

Skunde akcentuojama, kad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 4 kartus nagrinėjo analogiškus Pareiškėjo prašymus ir visus kartus Inspekcijos sprendimus panaikino. Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT) dviejose administracinėse bylose Komisijos sprendimus paliko nepakeistus, trečią administracinę bylą nutraukė Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 159 str. 2 dalies pagrindu, o ketvirtoje nėra paskelbtas teismo sprendimas.

Skunde pažymima, kad analogiškas Pareiškėjo 2016-04-22 prašymas (prašymo Nr. EE 1600003734, versija 2016-04-22 08:41:12) sugrąžinti Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims sumokėtą 47078,04 Eur PVM sumą už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2015-12-31 Vilniaus AVMI

buvo netenkintas 2016-10-20 sprendimu Nr. (29.3.6)-460-2235, tačiau dėl visiškai kitos priežasties – dėl tariamo kuro perpardavimo vežėjams, Pareiškėjui veikiant kaip atsiskleidusiam tarpininkui. Nors Inspekcija 2016-12-20 sprendimu Nr. 69-130 patvirtino tokį Vilniaus AVMI sprendimą, tačiau Komisija 2017-03-13 sprendimu Nr. S-57 (7-9/2017) panaikino Inspekcijos sprendimą. VAAT, išnagrinėjęs administracinę bylą Nr. eI-3121-811/2017 pagal Inspekcijos skundą, 2017-09-07 sprendimu Inspekcijos skundą atmetė ir paliko galioti Komisijos sprendimą. Skunde nurodoma, kad VAAT sutiko su Komisijos sprendimo argumentu, jog Inspekcija nagrinėjamo ginčo atveju nesurinko pakankamai faktinių duomenų, pagrindžiančių tai, kad Pareiškėjas Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdė atsiskleidusio tarpininko kuro perpardavimo veiklą, todėl daro išvadą, kad Pareiškėja atitinka PVMĮ 117 str. 1 d. 2 punkto reikalavimus.

Taip pat Pareiškėjas pažymi, kad Komisija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą dėl Inspekcijos 2017-05-04 sprendimu Nr. 69-47, 2017-07-26 sprendimu Nr. S-161 (7-135/2017) konstatavo, jog „mokesčių administratorius nagrinėjamo ginčo atveju nesurinko pakankamai faktinių duomenų, pagrindžiančių, jog Pareiškėjas kuro savo ekonominėje veikloje nenaudojo“. VAAT, išnagrinėjęs administracinę bylą Nr. eI-368-189/2018 pagal Inspekcijos skundą, 2018-03-30 nutartimi nutraukė administracinę bylą kaip nepriskirtiną administracinių teismų kompetencijai, nes Inspekcijai nebuvo įstatyminių prielaidų inicijuoti teisminį ginčą dėl Komisijos sprendimo.

Dėl Komisijos 2017-12-06 sprendimo Nr. S-246 (7-216/2017) VAAT nesutiko su Inspekcijos faktinių aplinkybių vertinimu ir pasisakė, kad tikroju kuro pirkėju yra Pareiškėjas.

Pareiškėjo tvirtinimu, šioje ir ankstesnėse bylose Inspekcija savo sprendimus bei skundus dėl PVM negražinimo Pareiškėjui motyvuoja skirtingais teisiniais pagrindais (atsiskleidęs tarpininkas, kuro perpardavimas, neatsiskleidęs tarpininkas), tačiau tas pats teisinis santykis mokesčiniu požiūriu negali būti vertinamas skirtingai. Tokiu būdu, mokesčių administratorius, pateikdamas vis naują pagrindą ir priežastį netenkinti Pareiškėjo prašymų gražinti PVM, pažeidžia MAĮ bei Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) nuostatas.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 155 str. 4 dalimi, prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2018-03-15 sprendimą Nr. 69-24 bei pavesti Inspekcijai priimti naują sprendimą – patenkinti Pareiškėjo pateiktą prašymą gražinti PVM.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos 2018-03-15 sprendimas Nr. 69-24 naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Nagrinėjamo atveju spręstinas klausimas, ar pagrįstai mokesčių administratorius atsisakė užsienio apmokestinamajam asmeniui gražinti Lietuvoje sumokėtą 5113,72 Eur PVM ir ginčas tarp šalių faktiškai vyksta dėl aplinkybių, ar Pareiškėjas atitinka PVM įstatymo keliamus reikalavimus dėl PVM gražinimo užsienio apmokestinamajam asmeniui, taip pat ir įrodymų, kuriais proceso šalys grindžia įrodinėjamas aplinkybes, pakankamumo ir tinkamumo vertinimo.

Skundo nagrinėjimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas Vilniaus AVMI 2017-04-28 pateikė prašymą gražinti Lietuvos Respublikoje laikotarpiu nuo 2017-01-01 iki 2017-03-31 už kurą sumokėtą 5113,72 Eur PVM pagal Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“ išrašytas sąskaitas faktūras. Vilniaus AVMI, siekdama įvertinti pateikto prašymo pagrįstumą, 2017-10-23 raštu Nr. (14.4) 46-MPD-11532 kreipėsi į Pareiškėją, prašydama pateikti sąrašą vežėjų, kurie naudojami PVM sąskaitose faktūrose: 2017-03-31 2908 Nr. 800437699, 2017-02-28 Nr. 6100GFA004349, 2908 Nr. 800421137, 2017-01-31 Nr. 6100GFA001827, 2908 Nr. 800406925, nurodytomis kuro kortelėmis ir nurodyti jų įsigyto kuro kiekį; sutarčių su šiais vežėjais kopijas, jeigu pasikeitė jų turinys lyginant su jau pateiktomis Inspekcijai, ir nuo 2017-01-01 iki 2017-03-31 kas mėnesį vežėjams apie įsigytą kuro kiekį teiktas laisvos formos pažymų kopijas; sąrašą Pareiškėjui priklausančių transporto priemonių, į kurias buvo pilamas kuras, nurodant konkretų kuro kiekį pagal kiekvieną sąskaitą faktūrą ir jų techninių pasų kopijas. Pareiškėjas 2017-11-20 elektroniniu paštu pateikė sutartis su vežėjais bei patvirtino, kad Pareiškėjui nepriklauso transporto



priemonės, į kurias buvo piltas kuras Pareiškėjo vardu ir sąskaita, vežėjams naudojant kuro korteles, išduotas Pareiškėjo.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad elektroniniu paštu mokesčių administratorius 2017-11-29 raštu Nr. (14.4) 46-MPD-12722 kreipėsi į Pareiškėją, prašydamas pateikti: Pareiškėjo darbuotojų sąrašą; vežėjams pateiktų krovinių gabenimo užsakymų kopijas už 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpį. Pareiškėjas 2017-12-14 atsakyme į šį Vilniaus AVMI raštą nurodė, kad pas jį dirba keturi žmonės, įskaitant verslo savininkus (valdybos narius); įmonė per vieną mėnesį pateikia apie 1000 užsakymų vežėjams, laikotarpiu nuo 2017-01-01 iki 2017-03-31 sudaryta apie 3000 dokumentų.

Mokesčių administratorius elektroniniu paštu išsiųstu 2017-12-01 raštu Nr. (14.4) 46-MPD-12880 Pareiškėjo prašė pateikti 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpiu UAB „N1“ krovinių gabenimo užsakymų lapų, kurių vykdymui buvo įsigytas kuras Lietuvoje, kopijas. Pareiškėjas, atsakydamas į Vilniaus AVMI raštą, 2017-12-14 atsakyme nurodė, kad krovinių gabenimo užsakymai vežėjui pateikiami sutartyje numatyta tvarka, juos teikiant vairuotojams žodžiu bei raštu; fiziniai užsakymai nenaudojami, todėl užsakymų lapų pateikti negali.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Vilniaus AVMI 2017-11-28 išsiuntė raštus vežėjams, kurie pylėsi kurą Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikos teritorijoje su Pareiškėjo perduotomis kuro kortelėmis: UAB „A3“, UAB „B1“, UAB „T4“, UAB „E2“, UAB „A1“, UAB „A2“, UAB „Š1“, UAB „N1“, UAB „R1“. Inspekcija šių vežėjų prašė pateikti krovinių gabenimo užsakymų kopijas bei transporto priemonių, kurios gabeno užsakovo (Pareiškėjo) krovinius, registracijos liudijimų kopijas, kelionės lapų arba kitų dokumentų, kuriais įforminamas užsakovo (Pareiškėjo) krovinių gabenimas, kopijas ir kt.

Kontrolės procedūrų metu UAB „N1“ 2017-12-12 Vilniaus AVMI pateikė atsakymą, 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpio kelionių lapą ir kitus dokumentus. Pagal pateiktą informaciją nustatyta, kad UAB „N1“ 2017-01-02 išrašė Pareiškėjui PVM sąskaitą faktūrą Nr. NOS00001 už vežimo paslaugas. Pagal pateiktą Transporto paslaugų sutarčių, sudarytų tarp Pareiškėjo ir UAB „N1“, priedus mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „N1“ buvo perduotos kuro kortelės: (*duomenys neskelbtini*). Pagal Pareiškėjo PVM grąžinimui pateiktas PVM sąskaitas faktūras serija Nr. Serija 2908 Nr. 800437699, Serija 2908 Nr. 800421137, Serija 2908 Nr. 800406925 nustatyta, kad pagal perduotas UAB „N1“ kuro korteles buvo įsigytas atitinkamas kuro kiekis (litrais): 2017 m. sausio mėn. – 9049,24, 2017 m. vasario mėn. – 4466,05, 2017 m. kovo mėn. – 5775,11. Mokesčių administratoriaus teigimu, UAB „N1“ kitų PVM sąskaitų faktūrų 2017 m. sausio, vasario, kovo, balandžio mėnesiais Pareiškėjui neišrašė.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, įvertinęs pateiktus duomenis, nustatė, kad Pareiškėjas, vykdydamas transporto ekspedicijos veiklą, sudarė transporto paslaugų sutartis su Lietuvoje registruotais vežėjais, kuriems pagal sutarčių įformintus priedus perdavė Pareiškėjui Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“ išduotas kuro korteles. Vežėjai, teikdami paslaugas Pareiškėjui, su kortelėmis įsigydavo kurą Lietuvoje veikiančiose degalinėse Pareiškėjo vardu. Kuro pardavėjai išrašydavo PVM sąskaitas faktūras už per mokestinį laikotarpį (mėnesį) pagal kuro korteles įsigytą kurą Pareiškėjui, kuris jas apmokėdavo. Nustatyta, kad Pareiškėjas, atsiskaitydamas už vežėjų teikiamas transporto paslaugas, iš paslaugų kainos atimdavo už įsigytą kurą Pareiškėjo apmokėtą sumą. Mokesčių administratorius padarė išvadą, kad kuras buvo panaudotas ne Pareiškėjo transporto paslaugų teikimui, nes transporto paslaugas Pareiškėjui teikė vežėjai, kurie įsigyto kuro vertę įtraukė į savo paslaugų apmokestinamąją vertę. Inspekcijos vertinimu, vežėjai laikytini tikraisiais kuro pirkėjais ir vartotojais, nes turėdami kuro korteles, patys sprendė, kada, kiek ir kokio kuro įsigyti. Taip pat mokesčių administratorius, įvertinęs UAB „N1“ pateiktus duomenis dėl įsigyto kuro kiekio, kelionių lapo ataskaitą už 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpį, kurioje nurodyti 2017 m. I ketvirčio maršrutai, sprendė, kad UAB „N1“, naudodamas jam Pareiškėjo perduotas kuro korteles, pylėsi kurą į transporto priemones ir vykdė ne tik Pareiškėjo, bet ir kitų įmonių pervežimo užsakymus. Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į nustatytas aplinkybes bei vadovaudamasis PVM įstatymo 118 str. 2 dalimi, padarė išvadą, kad kuras buvo panaudotas ne Pareiškėjo vykdomoje ekonominėje veikloje ir

tikrieji kuro pirkėjai ir vartotojai yra vežėjai. Identifikavusi aptartas aplinkybes, Vilniaus AVMI Pareiškėjo prašymo gražinti 5113,72 Eur PVM netenkino.

Inspekcijos skundžiamu sprendimu papildomai konstatuota, kad Pareiškėjo prašymas gražinti šalies teritorijoje sumokėtą PVM už įsigytą kurą iš Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“ netenkintinas ir nustačius aplinkybę, jog Pareiškėjas neatitinka taip pat ir PVM įstatymo 117 str. 1 d. 2 punkto reikalavimo, t. y., Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjas, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas, šalies teritorijoje vykdė ekonominę veiklą, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas.

Pareiškėjas su mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir tvirtina, jog atitinka visus užsienio apmokestinamajam asmeniui PVM įstatymu keliamus reikalavimus dėl PVM gražinimo, todėl nepagrįstai mokesčių administratorius netenkino jo prašymo gražinti šalies teritorijoje už kurą sumokėtą 5113,72 Eur pirkimo PVM. Pareiškėjo tvirtinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjas iš Circle K Lietuva, UAB ir UAB „AS24 Lietuva“ įsigyto kuro nenaudojo savo ekonominėje veikloje, o tik apmoka už vežėjų įsigytą kurą, taip pat Inspekcija, nenustačiusi nei kokią kuro dalį, nei kokių įmonių užsakymams vykdyti, nepagrįstai vertino, kad vežėjas UAB „N1“ pagal Pareiškėjo kuro korteles užsipiltą kurą naudojo ne tik Pareiškėjo, bet ir kitų įmonių pervežimo užsakymams.

Ginčo santykių metu galiojęs teisinis reglamentavimas įtvirtino užsienio apmokestinamojo asmens teisę susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM (PVM įstatymo 116 str. 1 d.). Reikalavimai užsienio apmokestinamajam asmeniui, pageidaujanciam susigrąžinti šalies teritorijoje sumokėtą PVM, nustatyti PVM įstatymo 117 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą gražinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM tik tuo atveju, jeigu jis tuo laikotarpiu, kuriuo sumokėtą PVM prašo gražinti, atitiko kriterijus: 1) neturėjo Lietuvos Respublikoje padalinio, per kurį vykdė ekonominę veiklą, o jeigu tai fizinis asmuo – dar ir jo nuolatinė gyvenamoji vieta nebuvo Lietuvos Respublika, ir 2) nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal šį įstatymą yra PVM objektas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Pagal PVM įstatymo 118 str. 1 d. 2 punktą užsienio apmokestinamajam asmeniui gali būti gražintas PVM, šio apmokestinamojo asmens sumokėtas už jo Lietuvos Respublikoje įsigytas (įskaitant įsigytas iš kitų valstybių narių) prekes ir (arba) paslaugas, o pagal to paties straipsnio 2 dalį šio straipsnio 1 dalyje nurodytas PVM gali būti gražinamas tik tuo atveju, jeigu prekės ir (arba) paslaugos, už kurias sumokėtą PVM prašoma gražinti, skirtos naudoti tokiai užsienio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai: 1) nurodytai šio Įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje; ir (arba) 2) tiekti prekes ir (arba) teikti paslaugas už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje.

Prašymo gražinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM duomenų teisingumą ir pagrįstumą privalo įrodyti jį teikiantis Europos Sąjungos valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo ar jo atstovas. Tokia pareiga aiškiai įtvirtinta Taisyklių 8 punkte, kuriame numatyta, kad „pareiškėjas kartu su prašymu gražinti PVM elektroninėmis priemonėmis turi pateikti PVM sąskaitų faktūrų ar importo dokumentų kopijas tais atvejais, kai įsigyjamų (importuojamų) prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė, nurodyta PVM sąskaitoje faktūroje ar importo deklaracijoje, yra 1000 eurų ar daugiau, o įsigyjant kurą – 250 eurų ar daugiau.“ Pareiškėjas prašymo pagrindimui pateikė įrodymus: PVM sąskaitas faktūras, transporto paslaugų sutartis, pažymas dėl kuro įsigijimo kompensavimo.

Lietuvos mokesčių administratorius, gavęs Pareiškėjo prašymą gražinti PVM bei tai pagrindžiančius dokumentus, per 4 mėnesius nuo prašymo gražinti PVM gavimo dienos turi patikrinti Pareiškėjo ir jo vykdomos veiklos atitiktį Įstatymo 116 ir 117 straipsniuose nurodytoms sąlygoms, taip pat įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) atitiktį Įstatymo 118 straipsnyje nurodytoms sąlygoms (Taisyklių 12 p.).

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, pagal Pareiškėjo pateiktą prašymą negražindamas Lietuvos Respublikoje sumokėto PVM dėl Pareiškėjo įsigytų prekių (kuro)

panaudojimo ne Pareiškėjo vykdomoje ekonominėje veikloje ir vežėjus pripažinęs tikraisiais kuro pirkėjais ir vartotojais bei konstatavęs Pareiškėjo ekonominės veiklos vykdymą šalies teritorijoje, sprendė pagal Pareiškėjo ir jo vežėjų pateiktas transporto paslaugų sutartis, kelionės lapus, sunaudoto kuro suvestines, pažymas dėl kuro įsigijimo kompensavimo, kontrahentų atstovų pateiktus paaiškinimus ir kt. informaciją.

Komisija akcentuoja, jog priešingai nei ankstesniuose mokestiniuose ginčiuose dėl Pareiškėjo pateiktų prašymų gražinti šalies teritorijoje sumokėtą PVM už įsigytą kurą, nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju, mokesčių administratorius surinko naujus įrodymus dėl transportavimo paslaugas Pareiškėjui teikiančio vežėjo – UAB „N1“.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Vilniaus AVMI sprendimo išvada dėl UAB „N1“ Pareiškėjo vardu įsigyto kuro panaudojimo kitų įmonių pervežimo užsakymams vykdyti, grindžiama UAB „N1“ pateikta kelionės lapų ataskaitos už 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpį transporto priemonei (*duomenys neskelbtini*) ir 2017-02-28 Pareiškėjo išrašytos pažymos dėl kuro įsigijimo kompensavimo duomenų neatitikimu. Komisija, atrankos būdu patikrinusi pastaruosius duomenis, nustatė, kad UAB „N1“ pateiktoje kelionės lapų ataskaitoje už 2017-01-01–2017-03-31 laikotarpį transporto priemonei (*duomenys neskelbtini*) sunaudoto kuro kiekis skiriasi nuo Pareiškėjo 2017-02-28 išrašytoje pažymoje dėl kuro įsigijimo kompensavimo nurodyto kuro kiekio, pavyzdžiui: 2017-01-09 datai kelionės lapų ataskaitoje nurodytas sunaudotas kuras yra 114 L, pažymoje transporto priemonei (*duomenys neskelbtini*) sunaudoto kuro kiekis – 516,10 L; 2017-01-10 datai kelionės lapų ataskaitoje – 117 L, pažymoje – 176,05 L; 2017-01-13 datai kelionės lapų ataskaitoje – 223,50 L, pažymoje – 413,47 L; 2017-01-16 datai kelionės lapų ataskaitoje – 200 L, pažymoje – 352,93 L; 2017-03-01 datai kelionės lapų ataskaitoje – 72,50 L, pažymoje – 100 L; 2017-03-05 datai kelionės lapų ataskaitoje – 116,5 L, pažymoje – 546,54 L.

Taip pat išvadai dėl UAB „N1“ Pareiškėjo vardu įsigyto kuro panaudojimo kitų įmonių pervežimo užsakymams vykdyti patvirtinti mokesčių administratoriaus atstovė Komisijos posėdžio metu kaip papildomą įrodymą byloje pateikė 2018-03-07 UAB „N1“ paaiškinimą Nr. P-18-02, kuriame bendrovė, paaiškindama Pareiškėjo vardu įsigytų degalų panaudojimą, nurodė, jog su įsigytais degalais teikia pervežimo paslaugas Pareiškėjui bei su juo susijusiai įmonei UAB „T2“, taip pat UAB „T3“, UAB „H1“, UAB „E1“. UAB „N1“ teigimu, degalai perkami iš Pareiškėjo dėl to, kad patogiau su jais atsiskaityti, naudojasi suteiktomis nuolaidomis bei gauna pastovius užsakymus pervežimams.

Iš byloje pateikto 2017-01-19 Transporto paslaugų sutarties priedo Nr. 1 matyti, kad išimtinai Pareiškėjo užsakymams vykdyti UAB „N1“ skyrė du vilkikus, kurių valstybiniai numeriai (*duomenys neskelbtini*) ir (*duomenys neskelbtini*), tačiau byloje nepateikta duomenų dėl vilkiko su numeriu (*duomenys neskelbtini*) kuro sunaudojimo Pareiškėjo veikloje. Pareiškėjo atstovas Komisijos posėdžio metu pateikė Pareiškėjo UAB „N1“ išrašytas 3 PVM sąskaitas faktūras už vilkiko numeriu (*duomenys neskelbtini*) fsuteiktas paslaugas laikotarpiu nuo 2017-01-02 iki 2017-03-03, kurios, mokesčių administratoriaus atstovės tvirtinimu, prašymo nagrinėjimo metu nebuvo pateiktos ir vertintos.

Viešajame administravime galiojantis objektyvumo ir nešališkumo principas viešojo administravimo subjektus įpareigoja atsižvelgti ir tinkamai įvertinti visus su konkrečiu administraciniu aktu susijusius svarbius veiksniais, o priimamą individualų administracinį aktą įpareigoja pagrįsti objektyviais duomenimis (faktais). Kadangi prieš tai paminėtos aplinkybės (įsigytų degalų kiekio neatitikimas, naujai pateiktas UAB „N1“ paaiškinimas) kelia abejones dėl Pareiškėjo atitikimo PVM įstatymo nuostatomis dėl PVM, sumokėto šalies teritorijoje, gražinimo užsienio apmokestinamajam asmeniui, ir sudaro prielaidas įtarti Pareiškėją vykdžiusį kuro perpardavimo veiklą šalies teritorijoje bei tai, jog vežėjų įsigytas kuras visgi buvo panaudotas ne tik Pareiškėjo užsakymams vykdyti, Komisijos vertinimu, tikslinga mokesčių administratoriui įvertinti galimybę atlikti kontrolės veiksmus Pareiškėjo vežėjo (-ų), pavyzdžiui, UAB „N1“ ir / ar kt., atžvilgiu, siekiant patikrinti vežėjo (-ų) Pareiškėjo vardu įsigyto kuro apskaitymą finansinėje apskaitoje, šio kuro panaudojimą kitų įmonių ne Pareiškėjo užsakymams vykdyti bei atlikti kitus,

mokesčių administratoriaus nuomone, reikalingus veiksmus, atitinkamai sprendžiant dėl Pareiškėjo prašymo grąžinti šalies teritorijoje sumokėtą PVM tenkinimo / netenkinimo.

Pagal MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą Komisijai suteikta teisė perduoti mokesčių mokėtojo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinio 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 (*2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A556-2765/2011, LVAT 2013-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A438-492/2013*). Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju negali priimti sprendimo iš esmės, todėl Pareiškėjo prašymą grąžinti šalies teritorijoje sumokėtą PVM Inspekcija turėtų išnagrinėti iš naujo.

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 2018-03-15 sprendimą Nr. 69-24 ir perduoti Pareiškėjo prašymą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti 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