



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „L1“ 2018-08-28 SKUNDO**

2018 m. spalio 26 d. Nr. S-183 (7-171/2018)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės – pranešėja  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

direktoriaus pavaduotojui G. S.,  
advokatei S. Č., advokato padėjėjui L. Č.  
L. R.

mokesčių administratoriaus atstovui

2018-09-25 išnagrinėjusi UAB „L1“ (toliau – Pareiškėja) 2018-08-28 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas; centrinis mokesčių administratorius) 2018-08-01 sprendimo Nr. 1A-296 dalies, n u s t a t è:

Muitinės departamentas skundžiamu sprendimu: 1) patvirtino Kauno teritorinės muitinės (toliau – Kauno TM, vietos mokesčių administratorius) 2018-06-08 patikrinimo ataskaitą Nr. 8KM320294M dalyje, kurioje įregistruota mokestinė prievolė už prekes, deklaruotas importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302; 2) panaikino minėtą Kauno TM 2018-06-08 patikrinimo ataskaitą dalyje, kurioje įregistruota mokestinė prievolė už prekes, deklaruotas importo deklaracijomis 15LTKR5000IM009C18, Nr. 15LTKR5000IM00A311 ir Nr. 16LTKR5000IM004E23.

Kauno TM atliko Pareiškėjos ūkinės–komercinės veiklos, jos apskaitos ir finansinės atskaitomybės, patikrinimą, susijusį su prekėmis, importuotomis laikotarpiu nuo 2015-10-01 iki 2016-07-31.

Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja importavo prekę – suskystintą propano–butano dujų mišinį, kurį deklaravo 68 elektroninėmis importo deklaracijomis (toliau – EID) 4200 muitinės procedūrai (prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę taikomas atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu).

Atlikusi pirminį mokestinį patikrinimą, Kauno TM parengė 2017-08-29 patikrinimo ataskaitą Nr. 7KM320044M, kurioje konstatavo, jog Pareiškėja neįvykdė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 35 straipsnyje bei Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/A-71 patvirtintų

Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių (toliau – Taisyklės) 6 punkte nustatytų reikalavimų. Vietos mokesčių administratorius vertino, kad dėl Pareiškėjos importuotų prekių, deklaruotų deklaracijomis Nr. 15LTKR5000IM009C18 (2015-11-03), Nr. 15LTKR5000IM00A311 (2015-11-19), Nr. 16LTKR5000IM001302 (2016-02-18) ir Nr. 16LTKR5000IM004E23 (2016-06-07), nėra pateikta aiškių ir vienareikšmiškų prekių išgabenimo iš šalies įrodymų, o prekių gavėjai – Lenkijos Respublikos įmonės „E2“ ir „GP1“ bei Čekijos Respublikos įmonė „R1“ nedeklaravo prekių įsigijimų, todėl jiems neatsirado prievolė mokėti importo PVM savo šalyse.

Pareiškėja nesutiko su Kauno TM 2017-08-29 patikrinimo ataskaita Nr. 7KM320044M ir ją apskundė Muitinės departamentui.

Muitinės departamentas, išnagrinėjęs Pareiškėjos skundą, 2017-12-11 sprendimu Nr. 1A-306 nusprendė panaikinti Kauno TM 2017-08-29 patikrinimo ataskaitą Nr. 7KM320044M ir pavesti Kauno TM atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą. Muitinės departamentas pirmiau paminėtame sprendime nurodė, jog mokesstinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius, pažeisdamas Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008 m. birželio 11 d. įsakymu Nr. 1B-407 patvirtintų Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių 47 punkto nuostatas, vertino ir dokumentus, surašytus nevalstybine kalba bei neišverstus į valstybinę kalbą. Taip pat, atsižvelgus į tai, kad skundo nagrinėjimo metu Pareiškėja teikė naujus įrodymus, buvo pavesta įvertinti jų reikšmę nagrinėjamam ginčui.

Kauno TM, atlikusi pakartotinį mokesstinį patikrinimą, surašė 2018-06-08 patikrinimo ataskaitą Nr. 8KM320294M, kuria iš esmės patvirtino pirminio mokesstinio patikrinimo metu konstatuotus faktus bei išvadas, taip pat įregistravo mokesstinę prievolę – 5275 Eur importo PVM, 1404 Eur PVM delspinigių bei nubaudė Pareiškėją 1056 Eur bauda.

Pareiškėja apskundė Kauno TM 2018-06-08 patikrinimo ataskaitą Nr. 8KM320294M Muitinės departamentui.

Muitinės departamentas iš dalies tenkino Pareiškėjos skundą ir panaikino Kauno TM 2018-06-08 ataskaitą Nr. 8KM320294M dalyje, kurioje Pareiškėjai buvo įregistruota mokesstinė prievolė už prekes, deklaruotas importo deklaracijomis Nr. 15LTKR5000IM009C18 (2015-11-03), Nr. 15LTKR5000IM00A311 (2015-11-19) ir Nr. 16LTKR5000IM004E23 (2016-06-07). Dalyje dėl Pareiškėjai įregistruotos mokesstinės prievolės už prekes, deklaruotas importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302 (2016-02-18), Muitinės departamentas nurodė, kad dėl konstatuotų 2016-02-16 pirkimo–pardavimo sutartyje Nr. 16-02/16 bei apmokėjimo dokumentuose nustatytų trūkumų ir prieštaravimų ginčo prekių tiekimas Lenkijos įmonei „E2“ negali būti pripažįstamas, tuo pačiu konstatavo, kad nėra įrodytas ir disponavimo teisės perdavimas, kaip numatyta PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte. Muitinės departamentas ginčijamu 2018-08-01 sprendimu Nr. 1A-296 patvirtino dalyje dėl Pareiškėjai įregistruotos mokesstinės prievolės už prekes, deklaruotas importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302 (2016-02-18), t. y. patvirtino mokėtiną 989 Eur importo PVM, 250 Eur importo PVM delspinigius ir 198 Eur PVM baudą.

Muitinės departamentas ginčijamame sprendime detalai aprašo teisinę bazę, kuria jis rėmėsi priimdamas sprendimą. Vadovaujantis Europos Komisijos reglamento Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (toliau – Nuostatos), 199 str. 1 dalimi, pateikus muitinės įstaigai deklaranto arba jo atstovo pasirašytą deklaraciją, deklarantas teisės aktų nustatyta tvarka tampa atsakingas už deklaracijoje pateiktos informacijos teisingumą; kartu su deklaracija pateiktų dokumentų tikrumą; visų prievolių, susijusių su deklaracijoje nurodytos muitinės procedūros taikymo prekėms pradžia, įvykdymą. Tokiu būdu, atsakingu už pirmiau paminėtų prievolių įvykdymą laikytina Pareiškėja. Sprendime išdėstytos PVMĮ 4 str. 1 dalies, 35 straipsnio, Taisyklių 4 punkto nuostatos, reglamentuojančios importuotojo atleidimą nuo prievolės mokėti importo PVM.

#### *Dėl prekių gavimo bei PVM ataskaitų teikimo*

Kauno TM atlikto tyrimo metu, remiantis Lenkijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija, nustatyta, kad prekių gavėjas – Lenkijos įmonė „E2“ neteikė PVM ataskaitų savo šalies mokesčių administratoriui. Europos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) 2007-09-27 sprendimu, išnagrinėjęs prašymą dėl prejudicinio sprendimo byloje C-409/04, pasisakė, kad tuo atveju, kai

„pirkėjas valstybės narės, į kurią prekės gabenamos, mokesčių institucijoms pateikė deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti laikoma papildomu įrodymu, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tačiau atleidimo nuo PVM tikslais tai nėra lemiamas tiekimo Bendrijos viduje įrodymas“. Tai, kad įsigytų prekių nedeklaravimas valstybėje gavėjoje nėra būtina sąlyga prekių tiekimui paneigti, yra konstatavęs ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2010-10-01 nutartyje adm. byloje Nr. A556-1047/2010.

Muitinės departamentas pažymi ir tai, kad neteisingas galutinio prekių gavėjo importo metu nurodymas dar nesudaro pagrindo teigti, jog importo metu nebuvo žinoma, jog prekės į kitą valstybę narę bus išgabentos. Darytina išvada, kad PVM lengvatos taikymo sąlyga nesiejama su žinojimu, į kurią konkrečiai ES valstybę narę bus išgabentos importuotos prekės. Šią išvadą patvirtina PVM įstatymo 35 straipsnio 1 dalies nuostatos, pagal kurias importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu prekių importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę. Todėl Pareiškėjo deklaruotas kitas gavėjas arba kita ES valstybė narė nei ta, į kurią realiai buvo išgabentos importuotos prekės, nesudaro besąlygiško teisinio pagrindo pripažinti, kad Pareiškėja neįvykdė Taisyklių 4.1 punkto reikalavimų.

Pabrėžta tai, kad visos skundžiamoje ataskaitoje nurodytos prekės buvo pristatytos į Lenkijos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlį „O1“, todėl ginčo dėl prekių išgabavimo į kitą valstybę narę nėra. Be to, vietos mokesčių administratorius neneigia ir tos aplinkybės, jog pirmiau paminėtas sandėlis buvo įgaliotas priimti ginčo prekes.

ESTT byloje C-108/17 pasisakė, jog dokumentai, kuriais patvirtinama, kad prekės iš importo valstybėje narėje esančio akcizinio sandėlio nugabentos ne įgijėjui, o į kitoje valstybėje narėje esantį akcizinį sandėlį, gali būti laikomi pakankamais įrodymais, patvirtinančiais šių prekių išsiuntimo arba išgabavimo į kitą valstybę narę faktą.

Minėtoje byloje ESTT taip pat išaiškino, kad „2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/ES, 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 143 straipsnio 2 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad šiomis nuostatomis draudžiama kompetentingoms valstybės narės mokesčių institucijoms atsakyti taikyti importo neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu vien dėl to, kad po importo pasikeitus aplinkybėms aptariamoms prekėms buvo patiekto kitam apmokestinamajam asmeniui nei tas, kurio pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas buvo nurodytas importo deklaracijoje, nors importuotojas kompetentingoms importo valstybės narės institucijoms pateikė visą informaciją apie naujo įgijėjo tapatybę, jeigu įrodyta, kad tikrai buvo įvykdytos materialinės vėlesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos.“

*Dėl prekių tiekimo Lenkijos Respublikos įmonei „E2“*

Kauno TM patikrino prekių, deklaruotų importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302 (2016-02-18), tiekimo pagrįstumą Lenkijos Respublikos įmonei „E2“ ir konstatavo, kad dėl nustatytų 2016-02-16 pirkimo–pardavimo sutartyje Nr. 16-02/16 bei apmokėjimo dokumentuose nustatytų trūkumų ir prieštaravimų minėtų prekių tiekimas negali būti pripažįstamas.

Ginčijamame sprendime pažymėta, kad skunde Muitinės departamentui Pareiškėja nepateikė jokių argumentų, paneigiančių skundžiamoje ataskaitoje išvardintas faktines aplinkybes, kurių pagrindu vietos mokesčių administratorius nepripažino prekių tiekimo įmonei „E2“. Pareiškėja apsiribojo abstrakčiais teiginiais apie sąžiningumą bei apie tai, kad nėra duomenų, jog ji žinojo ar galėjo žinoti apie jos vykdyto sandorio įtraukimą į įgijėjo atliekamą sukčiavimą.

Muitinės departamentas sprendime pažymėjo, kad nėra pateikta įrodymų, ar 2016-02-16 Naftos produktų pirkimo-pardavimo sutartyje Nr. 16-02/16, sudarytoje su Lenkijos Respublikos įmone „E2“, šiai įmonei atstovaujanti M. B. turėjo įgaliojimus pasirašyti šią sutartį; nėra paaiškinta, kodėl, nepaisant to, kad Lenkijos įmonei atstovauja M. B., šią sutartį pasirašo įmonės akcininkas W.

Pasisakydamas dėl galimybės kitam ūkio subjektui nei prekių gavėjas apmokėti už prekes, Muitinės departamentas pabrėžė, kad toks apmokėjimas, kai tai yra tinkamai pagrįsta, gali būti visiškai priimtinas PVMĮ 35 straipsnyje numatytos lengvatos taikymui. Tačiau, kaip jau buvo minėta, nėra jokių paaiškinimų dėl aplinkybės, kad už įmonei „E2“ tiekto prekes Pareiškėjai nėra atsiskaityta, o tariamai skolą sumokėjęsios Čekijos Respublikos įmonės „G1“ raštas patvirtintas su šiuo sandoriu

nesusijusios kitos Čekijos Respublikos įmonės „R1“ spaudu. Be to, atliktas mokėjimas nesutampa su įsiskolinimu už įmonei „E2“ tiekias prekes (sumokėta 4900 Eur vietoj 5100 Eur), o pats mokėjimas Pareiškėjos finansinėje apskaitoje nėra apskaitytas kaip įmonės „E2“ atsiskaitymas už prekes.

Tokiu būdu sprendime daroma išvada, kad Pareiškėja nėra pateikusi patikimų dokumentų, pagrindžiančių sutartinių santykių su įmone „E2“ buvimą, tuo pačiu, pripažinta, kad nėra įrodytas ir disponavimo teisės perdavimas, kaip tai numatyta PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte. Atitinkamai, esant pirmiau išvardintiems prieštaravimams, Pareiškėjos pateiktų apmokėjimo dokumentų centrinis mokesčių administratorius nelaikė apmokėjimo už perduotas prekes įrodymais.

Muitinės departamentas konstatavo, jog vietos mokesčių administratoriaus įvardinti faktai, susiję su prekėmis, deklaruotomis importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302 (2016-02-18), yra pakankami nepripažinti prekių tiekimą įvykusių. Ta aplinkybė, kad pirmiau paminėtos prekės buvo nugabentos į kitos valstybės akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, nėra prekių tiekimu, kaip tai suprantama pagal PVMĮ 35 straipsnį, įrodymas. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, ir vadovaudamasis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 154 str. 4 d. 3 punktu, Muitinės departamentas patvirtino Kauno teritorinės muitinės 2018-06-08 patikrinimo ataskaitą Nr. 8KM320294M dalyje, kurioje įregistruota mokesstinė prievolė už prekes, deklaruotas importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302 (2016-02-18).

Pareiškėja su skundžiamo Muitinės departamento sprendimo dalimi, kuria Pareiškėjai patvirtinta mokesstinė prievolė už prekes, deklaruotas importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302 (2016-02-18), nesutinka ir prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) ją panaikinti.

Pareiškėja cituoja PVMĮ 35 straipsnio ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas ir teigia, jog PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, privalo turėti įrodymus: 1) kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos; 2) kad asmuo, kuriam prekės išgabėtos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. Patikrinimo metu neginčytinai nustatyta, jog Pareiškėjos importuojamų prekių pirkėjas Lenkijoje registruota įmonė „E2“, importo deklaracijų įforminimo metu buvo registruota PVM mokėtoja sandoriams Bendrijos viduje, PVM mokėtojo kodas (*duomenys neskelbtini*) galiojo Pareiškėjos importuotų prekių pardavimo momentu, taip pat neginčijamai nustatyta aplinkybė, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos, t. y. iš Lietuvoje esančio akcizinio sandėlio į Lenkijoje esantį akcizinį sandėlį „O1“, kas pačiame Muitinės departamento sprendime pripažįstama, jog ši aplinkybė įrodo faktą, kad prekės buvo išgabentos į kitą valstybę narę. Muitinės departamento sprendime nurodoma, jog nėra paneigta aplinkybė, jog sandėlis buvo įgaliojamas priimti prekes. Ginčo, kad Pareiškėjos importuotos prekės pateko į Lenkijos Respublikoje registruotą akcizinį sandėlį, nėra.

Pareiškėjos nuomone, institucija priimdama nepalankų sprendimą mokesčių mokėtojo atžvilgiu negali remtis prielaidomis ar abejonėmis. Ginčijamame sprendime nurodytos abejonės dėl pateiktų apskaitos dokumentų, sutartį pasirašiusių asmenų įgaliojimų, mokėjimo pavedimų yra neparemtos jokiais pagrįstais duomenimis. Vadovaujantis LR ANK 569 str. 3 dalimi, įrodymais gali būti tokie duomenys, kurie patvirtina arba paneigia bent vieną aplinkybę, turinčią reikšmės bylai teisingai išnagrinėti.

Pareiškėja nurodo, kad sprendžiant klausimą, ar Pareiškėja perleido prekių pirkėjams teisę disponuoti prekėmis tampant jų savininkais, turi būti vertinamos tiek naftos produktų pirkimo–pardavimo sutartys, tiek PVM sąskaitos faktūros Lietuvos Respublikos nacionalinės teisės kontekste.

Pirkimo–pardavimo sutartis, kaip sandoris, yra vienas iš nuosavybės teisės įgijimų pagrindų (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 4.47 str. 1 dalis). Šia sutartimi pardavėjas įsipareigoja perduoti daiktą pirkėjui nuosavybės ar patikėjimo teise, o pirkėjas – priimti daiktą ir sumokėti už jį nustatytą kainą (CK 6.305 str. 1 dalis). Pagal Pareiškėjos pateiktas sutartis matyti, jog atsiskaitymas už parduodamas prekes buvo numatytas išrašomose PVM sąskaitose faktūrose, atsiskaitymas už prekes vykdavo kitą dieną po sąskaitos išrašymo. Pirkėjams įvykdžius prievolę apmokėti už prekes pagal pateiktą sąskaitą, pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis tampant jų savininku. Tokiu būdu Pareiškėja pilna apimtimi pagrindė visas sąlygas, kurias pagal ESTT formuojamą praktiką mokesčio mokėtojas, teikiantis prekes į kitą valstybę narę, gali šias prekes apmokestinti 0 procentų PVM tarifu: 1) pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM

mokėtoju; 2) mokesčių mokėtojas, esantis prekių tiekėju, turi perleisti pirkėjui teisę disponuoti prekėmis, pastarajam tampant jų savininku; 3) prekės fiziškai turi būti išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. ESTT jurisprudencijoje nuosekliai pabrėžiama, kad teisė į 0 procentų PVM tarifo taikymą prekių tiekėjui gali būti atimama tik tuomet, kai yra įrodoma, kad jis žinojo arba turėjo žinoti, kad jo vykdomas tiekimas yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo (ESTT 2007-09-27 sprendimas byloje C-409/04; 2014-10-09 sprendimas byloje C-492/13; 2016-10-20 sprendimas byloje C-24/15).

Pareiškėjo teigimu, Muitinės departamentas nepateikė jokių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima konstatuoti Pareiškėjos dalyvavimą nesąžiningoje veikloje sudarant nesąžiningus sandorius, pats sprendimas yra pagrįstas prielaidomis, kurios negali būti vertinamos kaip įrodymai, kurių pagrindu yra priimtas Pareiškėjai nepalankus sprendimas.

Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytą, Pareiškėja prašo panaikinti Muitinės departamento 2018-08-01 sprendimą Nr. 1A-296 dalyje dėl Pareiškėjai įregistruotos mokestinės prievolės už prekes, deklaruotas importo deklaracija Nr. 16LTKR5000IM001302.

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

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Muitinės departamento sprendimo dalies nurodymų Pareiškėjai sumokėti 989 Eur PVM, 250 Eur delspinigius ir 198 Eur šio mokesčio baudą, mokesčių administratoriui konstatavus aplinkybes, jog Pareiškėja nepagrįstai taikė PVMĮ 35 straipsnyje numatytą importo PVM lengvatą (importuotų prekių neapmokestino PVM), kadangi Pareiškėjos pateikti dokumentai nėra pakankami pripažinti prekių tiekimą įvykusių: nėra pateikti patikimi dokumentai dėl sutartinių santykių su įmone „E2“ buvimo, neįrodytas ir disponavimo teisės perdavimas, kaip tai numatyta PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte. Todėl patikrinimo metu Kauno TM Pareiškėjos deklaruotą 4200 procedūrą pakeitė į 4000 procedūrą ir papildomai apskaičiavo PVM ir su juo susijusias sumas.

Iš byloje esančios medžiagos nustatyta, kad Pareiškėja importuotas prekes (suskystintų propano-butano dujų mišinį) 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 4200) bei neapmokestino PVM pagal PVMĮ 35 straipsnį (2016-02-18 muitinės deklaracija Nr. 16LTKR6000IM001302).

Byloje pateikta 2016-02-16 Naftos produktų pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 16-02/16, kurioje nurodyta, jog Lenkijos įmonę „E2“ atstovauja M. B., o sutartį pasirašė vienintelis įmonės akcininkas M. W. Vietos mokesčių administratorius nustatė, kad minėta Lenkijos įmonė „E2“ už parduotas prekes pagal 2016-02-17 PVM sąskaitą faktūrą LPG Nr. 160008 neatsiskaitė (tikrinto laikotarpio pabaigoje (2016-07-31) buvo apskaityta įmonės „E2“ skola 5100 Eur). Byloje pateiktame 2016-02-18 CMR važtaraštyje 6LA Nr. 0009985 nėra žymų apie krovinio gavimą (nei datos, nei jį priėmusių asmenų duomenų, parašų), važtaraščio 2 langelyje nurodyti 2 skirtingose Europos Sąjungos šalyse registruoti prekių gavėjai – Lenkijos įmonė „E2“ ir Jungtinėje Karalystėje registruota įmonė „E1“ Ltd.

Pareiškėja kartu su Nuomone dėl patikrinimo rezultatų Kauno TM pateikė papildomus dokumentus Lenkijos įmonės atsiskaitymui už prekes pagrįsti: 1) įmonės „G4“ 2016-02-19 Pranešimą, kad „mokėjimo pavedimu „G1“ iš sąskaitos <...> apmokėjo 4900 Eur už firmą „E2“ pagal sąskaitą faktūrą LPG Nr. 160008; 2) įmonės „G1“ 2016-02-19 AB „Swedbank“ pavedimo kopiją, kurioje nurodytas mokėjimo pagrindas – „už „R1“ prekes“. Mokesčių administratorius vertino, kad šie dokumentai neįrodo „E2“ atsiskaitymo su Pareiškėja fakto, nes: 1) 2016-02-19 mokėjimo pavedimo kopija pagrindžia įmonės „G1“ mokėjimą Pareiškėjai už įmonei „R1“ (bet ne „E2“) parduotas prekes, be to, mokėjimo suma neatitinka 2016-02-17 PVM sąskaitoje faktūroje LPG Nr. 160008 nurodytos prekių vertės (5100 Eur); 2) papildomai pateikto 2016-02-19 Pranešimo autentiškumas kelia abejonių, nes vienos šalies įmonė („G4“) „praneša“ apie kitos šalies įmonės („G1“) mokėjimą trečiajam asmeniui („E2“), pranešimas patvirtintas Čekijos Respublikos įmonės „R2“ spaudu; 3) 4900 Eur įmonės „G1“ 2016-02-19 mokėjimas nėra apskaitytas Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose kaip įmonės „E2“ atsiskaitymas už prekes.

Vietos mokesčių administratorius yra gavęs informacijos iš Lenkijos mokesčių administratoriaus (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-02-01 raštas Nr. (21.6-32-1E) R-691), pateiktos SCAC formoje, kurioje nurodyta, kad įmonė „E2“ aktualiū laikotarpiu neturėjo techninių galimybių realiai ekonominei veiklai vykdyti, neturėjo darbuotojų, mokesčių administratoriui nepateikė informacijos apie vykdomą veiklą. Vienintelis įmonės akcininkas p. M. W. (nuo 2015-12-07) neturėjo nei nuolatinės gyvenamosios vietos, nei registracijos adreso, nedeklaravo pajamų. Sandorių su Pareiškėja sudarymo metu įmonės „E2“ buveinė buvo registruota taip vadinamame „virtualiame ofise“, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Lenkija. Lenkijos mokesčių administratorius nepatvirtino, kad įmonė „E2“ 2016 m. vasario mėn. būtų pirkusi prekes iš Lietuvos Respublikos ir SCAC formoje nurodė, jog įmonė „E2“ nedeklaravo prekių įsigijimo iš Pareiškėjos, neapskaičiavo ir nedeklaravo mokėtino PVM. Įmonė 2016-04-06 (nuo vienintelio akcininko mirties dienos) buvo išregistruota iš PVM mokėtojų sandoriams Sąjungos viduje registro, tačiau ir toliau teikė PVM deklaracijas, nedeklaruojant apyvartos, kurias pasirašė buvęs akcininkas (dėl šios veikos Lenkijoje pradėtas tyrimas).

Iš patikrinimo ataskaitos ir Muitinės departamento sprendimo matyti, kad mokesčių administratorius laikosi pozicijos, jog, remiantis PVMĮ 35 str. nuostatomis, tiekimas yra viena iš svarbiausių 4200 muitinės procedūros taikymo sąlygų, todėl informinus šią procedūrą, prekės turi būti ne tik išgabentos į kitą valstybę narę, bet ir turi būti perduotos nuosavybėn ar disponuoti kitos valstybės narės PVM mokėtojui. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, jog tai, kad pagal ginčo byloje esančius dokumentus prekės buvo išgabentos iš šalies teritorijos (tarp šalių nėra ginčo dėl šio fakto), nepagrindžia Pareiškėjos teisės būti atleisti nuo importo PVM mokėjimo, nes Pareiškėjos pateikti dokumentai neįrodo, kad įvyko prekių disponavimo teisės perdavimas Lenkijos įmonei „E2“. Posėdžio Komisijoje metu Muitinės departamento atstovas palaikė mokesčių administratoriaus poziciją, nuroydamas, kad prekių išgabenimas į akcizinį sandėlį negali būti pripažintas tiekimu, atitinkančiu PVMĮ 35 straipsnio sąlygas, nes nėra duomenų dėl disponavimo teisės perdavimo nurodytam prekių gavėjui (Lenkijos įmonei „E2“). Muitinės departamentas akcentuoja 2016-02-16 Naftos produktų pirkimo–pardavimo sutarties neatitikimus (nurodyta, kad įmonei atstovauja M. B., o pasirašė M. W.), Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją apie „E2“, be to, duomenų apie įmonės „E2“ atsiskaitymą nebuvimą (mokesčių administratorius kritiškai vertina Pareiškėjos pateiktus dokumentus apie įmonės „G1“ neva atliktą mokėjimą už „E2“).

Pareiškėja skunde ir posėdžio Komisijoje metu savo nesutikimą su Muitinės departamento sprendimu grindė tuo, kad ji pateikė visus būtinus dokumentus, reikalingus PVMĮ 35 straipsnyje numatyti lengvatai taikyti: įmonė „E2“ importo muitinės deklaracijų teikimo metu buvo registruota PVM mokėtoja sandoriams Bendrijos viduje, prekės buvo išgabentos iš šalies teritorijos, už „E2“ įsigytas prekes pagal trišalį susitarimą atsiskaitė įmonė „G1“ (2 mokėjimai 4900 Eur ir 200 Eur). Pareiškėja akcentavo, jog ESTT jurisprudencijoje pabrėžiama, kad tokiais atvejais koks yra nagrinėjamas šiuo atveju, teisė į 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių tiekėjui gali būti atimta tik tuomet, kai yra įrodoma, jog jis žinojo arba turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo (ESTT 2007-09-27 sprendimas byloje C-409/04, 2014-10-09 sprendimas byloje C-492/13, 2016-10-20 sprendimas byloje C-24/15).

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

#### ***Dėl atleidimo nuo importo PVM sąlygų***

Pasisakant šiuo ginčo aspektu, reikšminga aptarti PVM direktyvos, PVMĮ, Taisyklių nuostatas, ESTT ir LVAT praktiką sprendžiant klausimą dėl importuotojo atleidimo nuo importo PVM mokėjimo, pasisakant dėl to, ar mokesčių administratorius tinkamai aiškino Taisyklių, reglamentuojančių atleidimą nuo importo PVM, nuostatas.

Remiantis PVMĮ 3 straipsnio nuostatomis, PVM objektas yra prekių importas, todėl prekes importavus į Bendrijos teritoriją, šiuos veiksmus atlikusiam asmeniui tenka pareiga apskaičiuoti ir sumokėti importo PVM. Taip pat mokėtojui, remiantis PVM direktyvos ir PVMĮ nuostatomis, yra suteikta teisė pasinaudoti atleidimu nuo importo PVM mokėjimo, jeigu jis atitinka tokio atleidimo

sąlygas. Ginčo atveju Pareiškėja taikė 4200 muitinės procedūrą, kuria mokėtojas naudojasi, kad būtų atleistas nuo importo PVM mokėjimo, kai iš ne Bendrijos šalies į Bendrijos teritoriją įvežtos prekės bus išgabentos į kitą valstybę narę, o PVM tampa mokėtina paskirties valstybėje narėje.

Lietuvos Respublikoje atleidimą nuo importo PVM nustato PVMĮ 35 straipsnis, šio straipsnio įgyvendinimo tvarką – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 „Dėl importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos taisyklės (toliau – Taisyklės).

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

Taisyklių 4.1–4.5 nuostatos, galiojusios Pareiškėjos sandorių metu, nustatė, jog importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu yra įvykdytos aptartos sąlygos: importo metu žinoma, kad prekės skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę; prekių importuotojas yra PVM mokėtojas muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu; importuotos prekės tiekiamos į kitą valstybę narę, pagal PVMĮ VI skyriaus nuostatas apmokestinamos taikant 0 proc. tarifą; tiekiamos nepakeisto pavidalo prekės ir jos turi būti išgabentos per laiką ne ilgesnį kaip 1 mėnuo. Vertinant aptartas bendrąsias atleidimo nuo importo PVM sąlygas, paminėtina, kad jos apima ir tiekimo, taikant 0 proc. tarifą sąlygas, tai yra prekės turi būti tiekiamos kitos valstybės narės PVM mokėtojui. Ginčo sandorio sudarymo metu galiojusio PVMĮ 49 str. 1 dalyje nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punkte, kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Pagal PVMĮ 56 str. 1 dalį PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. To paties straipsnio 5 dalyje numatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

Taigi pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje bei ESTT suformuotą praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: ar įvyko prekių tiekimas, apibūdinamas kaip teisės disponuoti daiktu kaip savininkui perėjimas prekių pirkėjui; ar prekės, kurios yra tiekimo dalykas, buvo išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; ar PVM mokėtojas tiekė prekes kitam mokesčių mokėtojui ar

asmeniui veikiančiam kaip mokesčių mokėtojas kitos valstybės narės teritorijoje. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas. ESTT yra pabrėžęs, jog nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. ESTT 2018-06-20 sprendime byloje Nr. C-108/17 (*UAB „Enteco Baltic“ v Muitinės departamentas*, 82 p.) nurodė, kad draudžiama valstybės narės institucijoms neleisti importuotojui pasinaudoti teise į PVM direktyvos 143 str. 1 d. d punkto nuostatoje numatytą į šią valstybę narę jo importuotų prekių, kurios vėliau buvo tiekiamos Bendrijos viduje, neapmokestinimą vien todėl, kad šios prekės nebuvo perduotos tiesiogiai įgijėjui, bet buvo perimtos transporto bendrovių ir akcizinių sandėlių, kuriuos jis nurodė, žinion, jeigu importuotojas perdavė įgijėjui teisę disponuoti minėtomis prekėmis kaip savininkui. LVAT praktikoje dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams ES viduje laikomasi pozicijos, jog, pirma, būtent mokėtojo pareiga yra įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą; antra, turimi duomenys, kuriais mokėtojas remiasi, turi nekelti abejonių, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokesčine teise (pavyzdžiui: 2009-03-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-376/2009; 2009-08-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-867/2009; 2010-06-28 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-1054/2010; 2010-08-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-716/2010; 2012-03-26 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1276/2012; 2013-09-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-1752/2013; 2015-03-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-244-602/2015 ir kt.). Komisijos vertinimu, pažymėtina ir tai, jog mokesčiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui, todėl rašytiniai įrodymai negali pagrįsti jais grindžiamų aplinkybių tikrumo, jeigu konkrečių įrodymų ar duomenų visuma įrodo, kad tam tikros rašytiniais dokumentais deklaruotos ir įrodinėtinos aplinkybės neįvyko ar negalėjo įvykti.

Ginčo byloje mokesčių administratorius nekvestionavo prekių išgabavimo iš tiekėjo valstybės narės teritorijos sąlygos (kuro gavimą akciziniuose sandėliuose patvirtino šių sandėlių atstovai), todėl, Komisijos vertinimu, papildomai pasisakyti dėl šios tiekimo sąlygos ginčo byloje nėra tikslinga. Tačiau mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, jog Pareiškėjos pateikti dokumentai ir informacija negali patvirtinti prekių disponavimo teisės perdavimo Lenkijos PVM mokėtojui „E2“. Pareiškėja tvirtina, jog disponavimo teisė įmonei „E2“ buvo perduota, įmonei „G1“ įvykdžius vieną pagrindinių disponavimo teisės perdavimo reikalavimų – atsiskaičius su Pareiškėja už „E2“ įsigytas prekes.

Pasisakant dėl disponavimo teisės perleidimo, pažymėtina, kad ESTT ir LVAT praktikoje disponavimo teisės perleidimo sąvoka aiškinama, atsižvelgiant į bendrąją tiekimo sąvoką, akcentuojant, jog tiekimo sąvoka yra objektyvi, todėl atsižvelgiama į konkretaus tiekimo objektyvias aplinkybes, o ne į sandorių tikslus. Pabrėžiama, kad pagal PVM direktyvos 14 str. 1 dalį „prekių tiekimas yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Atitinkamai konstatuojama, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) PVM apmokestinimo tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savo (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Taip pat tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų to turto savininkė, t. y. sprendžiant klausimą, ar tiekimas kaip toks yra laikomas įvykusi, yra sprendžiama ne pagal atskiros valstybės narės civilinės teisės normas.

Komisijos vertinimu, disponavimo teisės perleidimo kriterijus yra reikšmingas vertinant aplinkybes dėl tiekimo buvimo (ar nebuvimo) apskritai, o taikant 0 proc. PVM tarifą, yra reikalaujama dviejų aplinkybių sutapties, t. y. prekės turi būti patiektos ir disponavimo teisė realiai turi būti perėjusi būtent kitos valstybės narės PVM mokėtojui (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Priešingu atveju, kaip pažymi LVAT, nors tiekimas kaip toks laikomas įvykusi, tačiau tokio tiekimo atveju nėra tenkinama viena iš PVM direktyvos 138 str. 1 dalyje nustatytų privalomųjų sąlygų, kad toks tiekimas būtų neapmokestinamas PVM, t. y. ginčo prekės nebuvo tiekiamos PVM apmokestinamajam asmeniui.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad byloje esantys dokumentai patvirtina disponavimo prekėmis teisės perdavimą įmonei „E2“: prekės buvo išgabentos iš šalies teritorijos į akcizinį sandėlį (dėl šios aplinkybės ginčo nėra), įmonė „E2“ sumokėjo akcizą ir tapo prekių savininke, už prekes buvo atsiskaityta (mokėjimus atliko „G1“) po to, kai prekės buvo pristatytos į akcizinį sandėlį (kaip



numatyta 2016-02-16 sutartyje). Pasisakydama dėl šių aplinkybių, Komisija pažymi, kad 2016-02-16 Naftos produktų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 16-02/16 įmonės „E2“ vardu pasirašė M. W., nors sutartyje įgaliotu asmeniu nurodyta M. B. Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu negalėjo paaiškinti šios sutarties sudarymo aplinkybių. Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu teigė, kad „E2“ įgijo teisę disponuoti ginčo prekėmis kaip savo, kai prekės buvo pristatytos į akcizinių sandėlių ir Lenkijos įmonė sumokėjo už jas akcizą, teigė, kad Pareiškėjos kontrahentas turėjo sutartį su akciziniu sandėliu, o akcizo sumokėjimo ir prekių atsiėmimo faktą patvirtina Akcizų informacinėje sistemoje esantys duomenys. Pažymėtina, kad byloje pateiktame 2016-02-18 CMR važtaraštyje 6LA Nr. 0009985 nėra žymų apie krovinio gavimą (nei datos, nei jį priėmusių asmenų duomenų, parašų), be to, važtaraščio 2 langelyje nurodyti 2 skirtingose Europos Sąjungos šalyse registruoti prekių gavėjai – Lenkijos įmonė „E2“ ir Jungtinėje Karalystėje registruota įmonė „E1“ Ltd. Kitų dokumentų, patvirtinančių Pareiškėjos atstovų teiginius apie tai, kad ginčo prekes faktiškai gavo „E2“, byloje nepateikta. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėja, siekdama pagrįsti Lenkijos įmonės „E2“ atsiskaitymą už parduotas prekes, mokesčių administratoriui ir Komisijai pateikė prieštarigus duomenis. Byloje yra pateiktas įmonės „G4“ 2016-02-19 Pranešimas, kad „mokėjimo pavedimu „G1“ iš sąskaitos <...> apmokėjo 4900 Eur už firmą „E2“ pagal sąskaitą faktūrą LPG Nr. 160008“ (pranešimas patvirtintas Čekijos Respublikos įmonės „R2“ spaudu, nurodytos pasirašiusio asmens pareigos, vardas, pavardė); įmonės „G1“ 2016-02-19 AB „Swedbank“ pavedimo kopija, kurioje nurodytas mokėjimo pagrindas „už „R1“ prekes“. Komisijos posėdžio metu Pareiškėja pateikė jau kitus apmokėjimo faktą patvirtinančius dokumentus: „G4“ 2016-02-17 pranešimą, kuriame nurodyta, kad „mokėjimo pavedimu „G1“ iš sąskaitos <...> apmokėjo 5100 Eur už firmą „E2“ pagal sąskaitą faktūrą LPG Nr. 160008 (pranešimas pasirašytas valdybos pirmininko M. K. ir patvirtintas G2 spaudu); 2018-09-24 buhalterines pažymas apie atliktas trišales užskaitas debetuojuojant „G1“ sąskaitą ir kredituojant „E2“ sąskaitą (4900 Eur ir 200 Eur) pagal 2016-02-17 dokumentą (pasirašytas Pareiškėjos vadovės V. S.). Komisijos vertinimu, Pareiškėjos pateikti dokumentai negali būti laikomi patvirtinančiais įmonės „E2“ atsiskaitymą su Pareiškėja pagal sąskaitą faktūrą LPG Nr. 160008. Pirma, dėl to paties dalyko pateikti 2 skirtingi pranešimai: 2016-02-17 ir 2016-02-19, pasirašyti skirtingų juridinių asmenų, juose nurodomos skirtingos sumos. Antra, bylos duomenimis, trišalės užskaitos pagal 2016-02-17 dokumentą iki pat tikrinto laikotarpio pabaigos (2016-07-31) nebuvo atliktos, atvirksčiai, buvo apskaitoma „E2“ 5100 Eur skola už parduotas prekes. Trečia, nepateikti pirminiai dokumentai (pavyzdžiui, banko pavedimai ar kt.), patvirtinantys „G1“ 4900 Eur ir 200 Eur atliktus mokėjimus Pareiškėjai (2016-02-19 AB „Swedbank“ pavedimo kopija negali būti vertinama kaip pagrindžianti „G1“ 4900 Eur mokėjimą už „E2“, nes mokėjimo paskirtyje nurodyta, kad mokama „už „R1“ prekes“, be to, mokėjimas yra vėlesnės datos negu Pareiškėjos Komisijai pateiktas antrasis pranešimas apie atliktą mokėjimą už įmonę „E2“ (2016-02-17)). Paminėtina ir tai, kad Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu tvirtino, kad užskaita buvo atlikta pagal trišalį susitarimą, tačiau toks susitarimas nei mokesčių administratoriui, nei mokesčių ginčą nagrinėjančioms institucijoms nebuvo pateiktas. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos pateikti dokumentai nepagrindžia Pareiškėjos teiginių apie disponavimo teisės perleidimą Lenkijos įmonei „E2“. Įvertinus Pareiškėjos kontrahento veiklą apibūdinančias aplinkybes, nesant įrodymų, patvirtinančių realų prekių disponavimo teisės perdavimą „E2“, konstatuotina, jog aukščiau išvardintų ūkio subjektų vardu pateikti dokumentai (naftos produktų pirkimo–pardavimo sutartis, CMR važtaraštis, patvirtinimai ir pranešimai apie atliktus mokėjimus) negali būti pripažinti disponavimo teisės perdavimo „E2“ įrodymais, todėl laikytina, jog deklaruotas tiekimas pagal PVM direktyvos nuostatas kitos valstybės apmokestinamajam asmeniui nėra įvykęs, o Pareiškėjos pateikti dokumentai nepatvirtina, jog teisė disponuoti ginčo prekėmis buvo perduota būtent Lenkijos įmonei „E2“.

#### ***Dėl sąžiningumo kaip papildomos atleidimo nuo importo PVM mokėjimo sąlygos***

Pasisakant dėl PVM direktyvoje ir ESTT praktikoje įtvirtintų ir veikiančių principų, paminėtina, kad ši sistema pirmiausia paremta PVM neutralumo principu, kuris įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas yra visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdančios bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM; šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Sąžiningumo principas PVM sistemoje veikia tokiu būdu,

kad dėl jo vienu atveju apmokestinamajam asmeniui gali būti neleista pasinaudoti PVM sistemos suteikiamomis teisėmis (teise į atskaitą, teise būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje, teise į PVM grąžinimą), jeigu jis šiomis teisėmis remiasi sukčiaudamas ir piktnaudžiaudamas, tai yra taikoma ir apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoriu, kuriuo grindžiama atitinkama teisė, buvo sukčiaujama PVM srityje, naudojant tiekimų grandinę, ir tokiu atveju nebus pažeistas mokesčio neutralumo principas (ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 43-44, 46, 48, 62 p.). Priešingu atveju šio principo taikymas susijęs su tuo, kad mokėtojo mokesstinė našta negali būti apsunkinta neleidžiant jam atskaityti pirkimo PVM sumų ar būti atleistam nuo PVM mokėjimo tiekiant prekes Bendrijos viduje tuo atveju, jeigu sandorių grandinė, kurioje jis dalyvauja yra įtraukta į PVM sukčiavimą, bet apmokestinamasis asmuo įrodo, kad nežinojo / negalėjo žinoti, kad jo kontrahentas sukčiauja. Šis principas ir jo doktrina nėra tiesiogiai įtvirtinti PVM įstatyme, sąžiningumo doktrina yra plėtojama ESTT praktikoje, jos nuostatas aiškina ir taiko konkrečiose bylose LVAT. Pasisakant dėl šio skundo motyvo, paminėtina, jog ESTT praktikos nuostatos bendrąja prasme vertintintos kaip papildomas teisės šaltinis, paaiškinantis ir užtikrinantis vienodą PVM direktyvos nuostatų taikymą, o į konkrečioje byloje priimtą prejudicinį ESTT sprendimą ir jo nuostatas privalu atsižvelgti, sprendžiant mokestinį ginčą, kuriame šis sprendimas buvo priimtas. Be to, ESTT sprendimo nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos nuosekliai bei sistemiškai. Teismų doktrinos nuostatų taikymui keliami tokie pat reikalavimai kaip norminiam teisės šaltiniui, teismų suformuota taisyklė gali būti taikoma tik tapačiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į tikslus, kurių siekiama tokiu aiškinimu.

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

Tačiau tiek PVM direktyva (143 str.), tiek PVM įstatymas (35 str.) numato apmokestinamojo asmens teisę nemokėti importo PVM, jeigu jis importuotas prekes išgabena į valstybę narę, taikydamas 0 proc. tarifą. Siekiant pasinaudoti atleidimo nuo importo PVM galimybe, šalia kitų aplinkybių mokėtojui tenka pareiga įrodyti tinkamą prekių tiekimo Bendrijos viduje, taikant 0 proc. tarifą, sąlygų realizavimą.

ESTT 2018-06-20 sprendime byloje C-108/17 (*UAB „Enteco Baltic“ v Muitinės departamentas*) akcentuojama, kad dėl šios teisės suteikimo gali būti reikalaujama, kad importuotojas užtikrintų, jog jo vykdomas sandoris nelemia sukčiavimo mokesčių srityje. Draudžiama administracinė praktika, pagal kurią tokiomis aplinkybėmis, kokios yra ir nagrinėjamoje byloje, sąžiningam importuotojui neleidžiama pasinaudoti teise į importo neapmokestinimą PVM, kai vėlesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos netenkinamos dėl įgijėjo mokesstinio sukčiavimo mokesčių srityje. Pagal ESTT jurisprudenciją Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (2014-10-09 sprendimo byloje C-492/13 *Traum EOOD* 42 punktas; 2014-12-18 sprendimo sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13

*Italmoda* ir kt. 45 punktas, 2018-06-20 sprendimo byloje C-108/17 UAB „Enteco Baltic“ v Muitinės departamentas 93, 94 ir 100 punktai).

Taigi ESTT praktikoje suformuluotas principas, pagal kurį, jeigu sandoris yra sukčiavimo dalis, tam, kad asmens prekių tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestinamas PVM, iš jo reikalaujama sąžiningo elgesio. Paminėtina, kad ESTT praktikoje sąžiningumas suprantamas plačiau nei pagal klasikinę šios sąvokos sampratą. Sąžiningumo reikalavimą atitinka tas apmokestinamasis asmuo, kuris ne tik aktyviai nedalyvavo sukčiaujant, bet ir nežinojo, negalėjo žinoti apie tokį savo dalyvavimą. Taigi reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo būtų sąžiningas ir kad prireikus imtųsi tam tikrų atsargumo priemonių užtikrinti vykdomų sandorių teisėtumą, šis <...> reikalavimas vadinamas protingo rūpestingumo pareiga (Generalinio advokato išvados sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 46 p.). Laikomasi pozicijos, jog jeigu sandoris įtrauktas į sukčiavimą, teisė <.....> priklauso nuo apmokestinamojo asmens sąžiningumo ir protingo rūpestingumo, tai yra nuo to, kad jis nedalyvavo tyčia sukčiaujant ir ėmėsi būtinų priemonių, kad įsitikintų vykdomo sandorio teisėtumo (ten pat, 47 p.)

Apibendrinama aptartas aplinkybes, taip pat atsižvelgdama į tai, jog byloje ginčas vyksta dėl esminių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų tinkamo realizavimo, kaip esminės atleidimo nuo importo PVM mokėjimo sąlygos, Komisija laikosi pozicijos, kad šių sąlygų atitikties teisės aktų reikalavimams turi būti vertinama tokiu pat būdu, kaip ir vertinant tiekimą Bendrijos viduje. Todėl konstatuotina, kad ginčo atveju mokesčių administratorius šalia bendrųjų tiekimo sąlygų Pareiškėjos sandorius privalėjo vertinti sąžiningumo aspektu, atsižvelgiant į tai, jog mokėtojai vykdamas tiekimus Bendrijos viduje keliamas ir protingo rūpestingumo reikalavimas. Nei norminiai aktai, nei juos aiškinanti teismų praktika neapibrėžia ir neįvardija konkrečių veiksmų, kuriuos turi atlikti mokesčių mokėtojas, jog įsitikintų, kad jo kontrahentas nesukčiauja PVM. Dėl tokių veiksmų atlikimo (neatlikimo) yra sprendžiama konkrečiu atveju, įvertinus vykdytų sandorių pobūdį, šalių bendradarbiavimo aplinkybes, galimą riziką mokėtojai, mokėtojo patirtį atitinkamojoje veiklos srityje. Bendrąja prasme siekiant įvertinti ar teisinių santykių dalyvis įgyvendino rūpestingumo pareigą yra taikomas protingo asmens (ūkio subjekto) standartas, t. y. ar asmens veiksmai konkrečioje situacijoje atitiko protingo asmens elgesio adekvačioje situacijoje etaloną.

Mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjos sandorį, nesirėmė ESTT ir LVAT praktikos nuostatomis dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje, jų nevertindamas sąžiningumo aspektu, iš esmės neįvertindamas šio kriterijaus vertinimo būtinybę ginčo byloje. Mokesčių administratorius nevertino ir nerinko įrodymų, patvirtinančių, kad Pareiškėja žinojo arba turėjo žinoti apie tai, kad sudarydama sandorius su Lenkijos įmone „E2“ ji dalyvavo PVM sukčiavime, netirdamas aukščiau nurodytų ginčo sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybių šiuo aspektu. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio ginčo gražinimas pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Todėl konstatavus ne visapusišką su Pareiškėjos lengvatos taikymu susijusių aplinkybių ištyrimą, Komisija daro išvadą, kad šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o nustatyti neaiškumai šalintini naikinant Muitinės departamento sprendimo dalį ir gražinant Pareiškėjos skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui, nes bylos aplinkybėms išsiaiškinti būtina surinkti ir įvertinti duomenis ir įrodymus, o įvertinus juos, iš naujo spręsti dėl Pareiškėjos apmokestinimo. Dėl šios priežasties Muitinės sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas gražintinas iš naujo nagrinėti Muitinės departamentui.

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 2018-08-01 sprendimo Nr. 1A-296 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 989 Lt Eur PVM, 250 Eur PVM delspinigius ir 198 Eur PVM baudą, ir perduoti Pareiškėjos 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 apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami 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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė